وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة القادسية
كلية ألإدارة والاقتصاد
قسم المالية المصرفية

الأهمية النسبية وتأثيرها على رأي مراقب الحسابات
((دراسة تحليلية))

قدمت هذه الدراسة استكمالا لنيل شهادة البكالوريوس في قسم المالية المصرفية

من قبل الطالـــبة

شيرين محمود حميد الصراف

بإشراف
الاستاذ المساعد
فراس خضير عباس الزبيدي

١٤٣٩هـ **٢٠١٨م**

بسم الله الرحمن الرحيم

وقل رب زدني علماً

صدق الله العظيم

(سورة طه – الآية ١١٤)

الاهــــــــداء

إلى/ صاحب الخلق العظيم ومن هو رحمة للعالمين .... نبي الرحمة خاتم الأنبياء والمرسلين ولكل أهل بيته الكرام عليهم السلام

إلى/ الأرض والماء والسماء .... بلدي الجريح عراق العزة والمقدسات.

إلى والـــــــــــــــــــــــــــــــــدي

.... (رحمة الله)

إلى والدتــــــــــــــــــــــي العزيـــــــــــزة

.... (حباً وذخراً)

إلى إخــــــــــــواني واخــــــــــــواتي الاعــــــــــــزاء

.... (ذخراً لي)

شكر وتقدير

الحمـــد لله الـــذي بنعمتـــه تـــتم الصـــالحات حمـــداً يليـــق بجـــلال وجهـــه وعظـــيم ســـلطانه والصـــلاة والســـلام علـــى المبعـــوث رحمـــة للعـــالمين أشـــرف الخلـــق أجمعـــين الهـــادي الأمـــين نبينـــا محمـــد وعلـــى آلـــة وصـــحبة ومـــن اتبعـــه إلـــى يـــوم الـــدين وبعـــد، انطلاقـــاً مـــن قـــول النبـــي صـــلى الله عليـــة وســـلم " مـــن لا يشـــكر النـــاس لايشـــكر الله " فـــإن الواجـــب يـــدفعني إلـــى أن أخـــص بالشـــكر بعـــد الله عـــز وجـــل ومـــن هـــم أهـــل للثنـــاء أســـاتذتي الافاضـــل فـــي قســـم العلـــوم الماليـــة المصـــرفية لمـــا بـــذلوه مـــن جهـــد وعطـــاء فـــي اكمال مسيرتي الدراسة .

كمـــا وأتقـــدم بالشـــكر والامتنـــان لكـــل مـــن ســـاندني فـــي مـــدتي الدراســـية وتـــذليل الصـــعاب امـــامي ، فشـــكراً لهـــم جميعـــاً ، سائلاً المولى القدير أن يوفق الجميع إنه قريب مجيب .

المحتـــــويات

الموضـــــــوع	رقم الصفحـة
الآية الكريمة	**أ**
الإهداء	**ب**
شكر وامتنان	**ج**
المحتويات	**د**
المقدمة	**١**
الفصل الأول :: منهجية البحث	**٢-٤**
الفصل الثاني :: مفهوم الاهمية النسبية وعلاقتها برأي مراقب الحسابات	**٥-١٨**
المبحث الاول :: مفهوم وخطوات تطبيقات الاهمية النسبية	**٥-١١**
المبحث الثاني :: اراء مراقبي الحسابات	**١٢-١٥**
المبحث الثالث:: علاقة الاهمية النسبية برأي مراقب الحسابات	**١٦-١٨**
الفصل الثالث :: الجانب العملي	**١٩- ٣٥**
المبحث الاول :: تحديد الأهمية النسبية وتأثيرها على راي مراقب الحسابات	**٢٠-٣٢**
المبحث الثاني :: الاستنتاجات والتوصيات	**٣٣-٣٥**
المصادر	٣٦- ٣٧
الملاحق	

المـــــــــقدمـــــة

تكتنف مهنة التدقيق على مجموعة من المخاطر حسب طبيعتها ودرجة أهميتها، وتزداد حدة هذه المخاطر مع ازدياد حجم الشركات، واستخدام التدقيق الاختباري بدلاً من التدقيق الكامل، ويتحمل مراقب الحسابات هذه المخاطر، وتتمثل في احتمال خطأ الرأي الذي يبديه بخصوص عدالة ومصداقية القوائم المالية التي يبدي الرأي بها ، فقد يُصدر مراقب الحسابات رأياً متحفظاً عن بيانات وقوائم مالية سليمة، وقد يُصّدر رأياً ايجابياً عن بيانات وقوائم مالية، تحتوي على أخطاء وتحريفات مادية، لم يتم اكتشافها بواسطة نظام الرقابة الداخلية، والإجراءات التي يقوم بها مراقب الحسابات .

لذا فإن الأمر يتطلب من مراقب الحسابات ضرورة قياس احتمال وجود أخطاء وتحريفات مهمة خلال مراحل عمله التدقيقي، وكذلك تقدير اهميتها النسبية المرتبطة بعملية التدقيق، حتى يضمن سلامة الرأي الذي يبديه بخصوص عدالة ومصداقية القوائم المالية. حيث أن الأخذ بنظر الاعتبار الأهمية النسبية خلال مراحل عملية التدقيق سيساهم في ترشيد المراقب 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، ابتداءً من مرحلة التخطيط وانتهاءً بمرحلة إبداء الرأي وإصدار التقرير ولتحقيق اهداف البحث تم تقسم البحث على ثلاثة فصول ، بين الفصل الاول منه منهجية البحث ، وعرض الفصل الثاني منه مفهوم الاهمية وعلاقتها برأي مراقب الحسابات ، وقد تم بيانة في ثلاثة مباحث عرض الاول منه مفهوم وخطوات تطبيقات الاهمية النسبية ، وعرض الثاني منه اراء مراقبي الحسابات علاقة الاهمية النسبية برأي مراقب الحسابات، في حين عرض الفصل الثالث للبحث الجانب العملي للبحث ، وتم بيانه في مبحثين عرض الاول منة تحديد الأهمية النسبية وتأثيرها على راي مراقب الحسابات ، وعرض الثاني منه الاستنتاجات والتوصيات .

الفصل الاول

منهجية البحث

١- مشكلة البحث:

أن أغلب ألجهات التدقيقية تقوم بتحديد الاهمية النسبية وأختيار العينات على اساس التقديروالحكم الشخصي المبني على التاهيل العلمي والخبره المسبقة سواءً في تصنيف جهات التدقيق او على مستوى الحسابات والعمليات لاداء عملية التدقيق، أي أن مشكلة البحث تكمن في ضعف أهتمام مراقبي الحسابات في تطبيق منهج التدقيق المبني على الاسس العلمية وهذا مايؤثر على رأي مراقب الحسابات و مصداقية القوائم المالية.

٢- **اهمية البحث:**

تظهر اهمية البحث من كونه يلقي الضوء على مفهوم الاهمية النسبية في التدقيق وما يحتله من مكانه كبيرة وبارزه في ظل العمل التدقيقي وتخفيض أثارها على نتائج التدقيق اذا يتم من خلاله مساعدة مراقب الحسابات في اختصار وتوفير الجهد في العمل والتأكد من تحقيق الاهداف من خلال تدقيقه للقوائم المالية وانها ذات مفهوم اساسي في اختيار حجم العينة التي تتسم بالموضوعية لتعطي درجة مقبولة من العناية المهنية اللازمة وتجنب مسائلة مراقب الحسابات او مقاضاته.

٣- **اهداف البحث:**

يهدف البحث بشكل رئيسي الى:

أ- التعرف على مفهوم االاهمية النسبية في التدقيق وخطوات تطبيقها الاساسية.

ب- التعرف على اراء مراقبي الحسابات وعلاقتها بلاهمية النسبية .

ج- رفع كفاءة أعداد التقارير المالية وتطويرها من جهة ورفع كفاءة عملية أتخاذ القرار وتقييم الاداء من جهة أخرى.

٤- فرضية البحث:

تتمثل فرضية البحث بالفرضية الرئيسية ألاتية:

هناك علاقة بين تحديد الاهمية النسبية لعناصر القوائم المالية على رأي مراقب الحسابات .

٥- وسائل جمع البيانات و المعلومات:

يعتمد الباحث في جمع البيانات والمعلومات على /

أ- المصادر العلمية العراقية والعربية والاجنبية.

ب- معايير وادلة التدقيق المحلية والدولية.

ج- منشورات المنظمات الدولية والمحلية الرسمية.

د- شبكة المعلومات (الانترنت)

٦- متغيرات الدراسة

تمثل الاهمية النسبية المتغير المستقل للبحث ، اما المتغير التابع للبحث فيتمثل برأي مراقب الحسابات .

الفصل الثاني
مفهوم الاهمية النسبية وعلاقتها برأي مراقب الحسابات

المبحث الاول مفهوم وخطوات تطبيقات الاهمية النسبية

١ – مفهوم الاهمية النسبية:

تمثل الاهمية النسبية واحدا من اهم المجالات اصداراً للاحكام المهنية في التدقيق، وان كفاءة المدقق المالي في اصدار حكمه المهني عليها سيؤثر على معظم مكونات عملية التدقيق ككل خاصة عمليتي التخطيط وتقيمم نتائج عملية التدقيق، وان الاهمية النسبية هي مفهوم نسبي اذ قد يكون التحريف أو الخطا بمقدار معين جوهري في شركة صغيرة ولايكون كذلك في شركة كبرى ،فعلى سبيل

المثـــال ان مبلـــغ قـــدره (٥ الاف دولار أميركـــي) قـــد يـــتم اعتبـــاره ذو اهميـــة نســـبية مرتفعـــة بالنســـبة لمشـــروع فـــردي صـــغير،ولكن هـــذا المبلـــغ ســـيكون بالتأكيـــد غيـــر ذو اهمية تذكر بالنسبة لشركة كبيرة. (القريشي،٢٠١١:٧٩)

٢-تعريف الاهمية النسبية :

يمكـــن تعريـــف الاهميـــة النســـبية بأنهـــا ((تعـــدالاخطاء أو التحريفـــات فـــي القـــوائم الماليـــة متســـماَ بالأهميـــة النســـبية اذا كانـــت هـــذه التحريـــف أو الاخطـــا ســـتؤثر علـــى قـــرار المســـتعمل الراشـــد لتلـــك القـــوائم)) (القريشـــي،٢٠١١:٧١) كمـــا وعرفهـــا (FASB) ((مقـــدار الاغفـــال أو التحريـــف فـــي المعلومـــات المحاســـبية فـــي ضـــوء الظـــروف المحيطـــة التـــي يمكـــن أن تـــؤدي الـــى تغيـــر حكـــم الفـــرد المناســـب الـــذي يعتمـــد علـــى هـــذه المعلومـــات أو التـــأثير فيـــه مـــن خـــلال الاغفـــال أو التحريـــف)) وعرفهـــا (القاضـــي ، دحـــدوح ،١٩٩٩:٢٨٨) بأنهـــا (مبـــدأ محاســـبي تنحصـــر أهميتـــه فـــي اعطـــاء تركيـــز اكبـــر للعناصـــر المهمـــة مـــن المحاســـبين والمـــدقيين عنـــد اجـــرائتهم لعمليـــة القيـــاس المحاسبي أو عند اجراء عملية تحليل محاسبي)

ان ســـبب اعتمـــاد مبـــدأ الاهميـــة النســـبية الـــذي هـــو اساســـاَ مبـــدا محاســـبي فـــي مهنـــة التدقيق لسببين هما: (القريشي،٢٠١١:٧٢)

أ- اســـتعمال الاحكـــام الشخصـــية والتقـــديرات والتـــي يمكـــن ان تـــؤثر علـــى بعـــض عناصـــر القوائم المالية

ب- ان المنـــافع مـــن تحقيـــق دقـــة عاليـــة فـــي مجـــال مهنـــة التـــدقيق الخـــارجي غالبـــاَ مـــا تكون غير ذات اهمية

٣-مستويات ألاهمية النسبية

يجب على المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق ان يمارس احكام الاهمية النسبية عند مستويين هما: (ديوان الرقابة المالية الاتحادي،٢٠١٤: ١٣)

أ- مستوى القوائم المالية: ان رأي المدقق المالي عن عدالة والتمثيل والعرض تمتد الى القوائم المالية كوحدة واحدة.

ب-مستوى ارصدة الحسابات او فئات المعاملات : بغية التوصل الى نتيجة شاملة عن عدالة تمثيل وعرض القوائم المالية.

٤ -مراحل وخطوات تطبيق الاهمية النسبية

يتطلب الأمر من المدققين الخارجيين أن يراعون تطبيق الأهمية النسبية في المراحل الآتية: (منهل،٢٠٠٣:٢٢٠)

أ- مرحلة تقييم مدى أمانة وعرض القوائم والتقارير المالية وتبويبها.

ب- مرحلة تخطيط برنامج التدقيق.

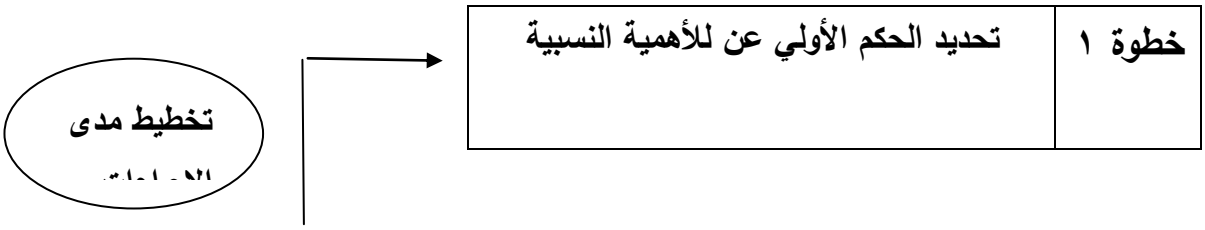
ج- مرحلة تنفيذ برنامج التدقيق.

د- مرحلة أعداد التقرير.

أما خطوات تطبيق الأهمية النسبية خلال مراحل العمل التدقيقي يظهرها الشكل رقم (٤)، حيث أن الخطوة (١) (٢) تتم خلال مرحلة التخطيط لعملية التدقيق أما الخطوة (٣) فتتم خلال مراحل التدقيق، في حين تتم الخطوتين (٤) و (٥) عند مرحلة تقييم النتائج وإبداء الرأي.

شكل (١)

خطوات تطبيق الأهمية النسبية



خطوة ٢	**تخصيص الحكم الأولي للأهمية النسبية الى مجموعات فرعية**
خطوة ٣	**تقدير التحريف الاجمالي في كل مجموعة فرعية**
خطوة ٤	**تقدير ألاثر المشترك للتحريف**
خطوة ٥	**مقارنة التقدير المشترك المقدر مع الحكم الأولي عن الأهمية النسبية**

تخطيط مدى

تقييم النتائج

(ارنز والدر وبيسلي،٢٠١٣:٤٠٧)

٥-طريقة تنفيذ خطوات الاهمية النسبية

لتطبيق الاهمية النسبية عند التدقيق يجب اتباع الخطوات الاتية:

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

ب-تقدير قيمة الخطأ في المجتمع الذي سحبت منه العينة وذلك عن طريق تطبيق المعادلة الآتية:

قيمة الخطأ المكتشف من فحص العينة × قيمة المجتمع الذي سحبت منه العينة

قيمة العينة التي تم فحصها

مقارنة الخطأ المقدر للحساب موضوع الفحص بالحكم الأولي للخطأ المسموح به والسابق تحديده في مرحلة التخطيط. **(خليفة وآخرون،٢٠٠٤: ٦٠)**

ج-

٦- **اعتبارات الاهمية النسبية**

أ- **الاعتبارات الكمية**

عادة تطبق نسبة مئوية على اساس قياس مختار كنقطة بداية عند تحديد الاهمية النسبية للبيانات المالية ككل وتشمل العوامل التي تؤثر على تحديد قياس مناسب مايلي:

اولا- عناصر البيانات المالية (على سبيل المثال الموجودات، المطلوبات، حقوق المساهمين ،المصروفات، الايرادات).

ثانيا- ما اذا كانت هناك بنود يميل انتباه مستخدمي البيانات المالية لمنشأة معينة ان تركز عليها (على سبيل المثال بهدف تقييم الاداء المالي يميل المستخدمون للتركيز على الربح او الايراد او صافي الموجودات).

٧-يتضمن تحديد نسبة مئوية ليتم تطبيقها على اساس قياس مختار لممارسة الحكم المهني ،وهناك علاقة بين النسبة المئوية واساس القياس بحيث أن النسبة المئوية المطبقة على الربح قبل الضريبة من العمليات المستمرة عادة اعلى من النسبة المئوية المطبقة على اجمال الايراد، فعلى سبيل المثال يمكن ان يعتبر المدقق أن نسبة (٥%) من الربح قبل الضريبة من العمليات المستمرة مناسبة لمنشأة موجهة نحو الربح في القطاع الصناعي ، بينما قد يعتبر المدقق أن نسبة (١%) من اجمال الايراد او اجمالي المصروفات انه مناسب لمنشأة غير ربحية، على أن نسباً اعلى او اقل من الممكن أن تعتبر انها مناسبة وبحسب الظروف. **(ديوان الرقابة المالية الاتحادي، ٢٠١٤:١٣).**

ب-الاعتبارات النوعية

التحريف الجوهري الذي لايعتبر جوهريا بشكل كمي قد يكون جوهرياً بشكل نوعي ، ومن امثلة ذلك ما يلي:

أولاً: احتمال وجود مدفوعات غير قانونية .

ثانياً: احتمال حدوث مخالفات أو تصرف غير نظامي من قبل الادارة.

ثالثاً: عدم انتظام في اتجاه الارباح من سنة لأخرى .

رابعا- موقف الادارة أو وجهة نظرها تجاه سلامة وكمال القوائم المالية.

خامسا- وجود شروط معينة في عقد قرض حصلت عليه الوحدة الاقتصادية يتطلب بقاء نسبة مالية معينة عند حد معين مثل السيولة النقدية.

٨-تحديد الاهمية النسبية كمياً

يمكن احتساب الاهمية النسبية للبنود والحسابات التي تتضمنها الميزانية العامة وقائمة الدخل وفق الطرق والنسب المدرجة ادناه والتي تختلف حسب طبيعة النشاط المراد قياس الاهمية النسبية لحساباته وبيان الحسابات المهمة وغير المهمة.

يمكن اعتماد نسبة (١%) من اجمالي النفقات الواردة في حسابات الميزانية للمؤسسات التي لاتهدف للربح على ان تكون البيئة الرقابية فيها غير نشطة ووجود أخطاء سابقة كأساس لتحديد الحسابات الجوهرية وغير الجوهرية اما قأئمة المركز المالي فيتم اخذ نفس النسبة اعلاه من اجمالي الموجودات أو المطلوبات .ويمكن اعتماد نسبة مضاعفة (٢%) لذات المؤسسات في حالة كون البيئة الرقابية نشطة (فعالة) ولاتوجد أخطاء سابقة لتحديد الحسابات الجوهرية وغير الجوهرية التي

تتضمنها حساب تنفيذ الموازنة وقائمة المركز المالي، اما بالنسبة لدوائر الجباية كالكمارك والضرائب يتم اعتماد النسبة على اجمالي الايرادات.

اعتماد نسبة (٥%) من صافي الربح كأساس لتحديد الأهمية النسبية لبيان الحسابات المهمة وغير المهمة الواردة في قائمة الدخل أو اعتماد اجمالي المصاريف في حالة وجود عجز اما الميزانية العمومية فيتم اخذ نفس النسبة اعلاه من اجمالي الموجودات أو المطلوبات في حالة وجود اخطاء سابقة وعدم وجود بيئة رقابية فاعلة وذلك في المؤسسات التي تهدف الى تحقيق الارباح واعتماد نسبة مضاعفة (١٠%) في الحالة المعاكسة.

ويجب العلم بأنه في نهاية عملية التدقيق ، ينبغي أن يجمع المدقق كل التحريفات الفعلية والمقدرة ومقارنتها بالحكم الاولي على الاهمية النسبية، وعند تخصيص التحريفات المقبولة، ويسعى المدقق لاداء عملية التدقيق بأقصى فاعلة ممكنة. (ارنز والدر وبيسلي،٢٠١٣:٤١٣) .

المبحث الثاني

اراء مراقبي الحسابات

١. **الرأي غير المتحفظ :**

يصطلح على الرأي غير المتحفظ اسم الرأي غير المقيد بتحفظات أو الرأي النظيف ، ويقوم مراقب الحسابات بأصدار هذا الرأي النظيف في حالة استنتاجه بأن القوائم المالية

التـــي قـــام بتـــدقيقها تعبـــر بصـــورة حقيقيـــة وعادلـــة ، ووفقـــاً لإطـــار التقـــارير الماليـــة المعـــين ويشـــير أيضـــاً الـــرأي النظيـــف ضـــمنياً انـــه قـــد تـــم تحديـــد تـــأثير التغيـــرات فـــي المبـــادئ المحاسبية وطرق تطبيقها والإفصاح عنها بشكل مناسب في القوائم المالية.

كـــذلك يعـــد تقريـــر التـــدقيق النظيـــف (القياســـي) وهـــو الأكثـــر انتشـــاراً(**القاضـــــي ، ١٩٩٩ :٣٣٤**).

أمـــا شـــروط إصـــدار تقريـــر التـــدقيق النظيـــف فهـــي كـــالأتي (**إيرنـــــز ولوبـــــك ،٢٠٠٢ :٦٣-٦٤**) :

١) تضمين القوائم المالية على كافة الكشوفات .

٢) أتباع المعايير في اعداد هذه القوائم .ا

٣) تـــم أعـــداد القـــوائم الماليـــة بمـــا يتفـــق مـــع المبـــادئ المحاســـبة المتعـــارف عليهـــا ويعنـــي ذلـــك أن يكـــون هنـــاك قـــدرا مـــن الإفصـــاح الكـــاف فـــي الملاحظـــات المدققـــة وبـــاقي جوانب القوائم المالية .

٤) لا وجـــود حـــالات تســـتدعي مـــن مراقـــب الحســـابات إضـــافة فقـــرات تفســـيرية أو تعديل بلغةالرأي .ويبين الشكل الأتي نموذج لرأي نظيف .

شكل () نموذج لرأي نظيف

...وحسب رأينا ، فأن القوائم المالية المرفقة تعبر بصورة حقيقة وعادلة عن المركز المالي ونتائج اعمالها وتدفقاتها النقدية للشركة كما في ٣١/كانون الاول /... ٢٠٠، للسنة المالية المنتهية بذات التأريخ ووفقاً للتشريعات النافذة .

المناســـب إصـــدار رأي غيـــر مـــتحفظ وفـــي الوقـــت نفســـه لا يكـــون تـــأثير عـــدم الاتفـــاق مـــع الإدارة حـــول عـــدة أمـــور كقبـــول السياســـات المحاســـبية المختـــارة ، أو طـــرق تطبيقهـــا أو

ملاءمة الإفصاح في القوائم المالية ، أو تحديد نطاق التدقيق جوهريا وشاملا لدرجة تتطلب حجب الرأي أو رأيا معارضا ويتم التعبير عن الرأي المتحفظ بكلمة استثناء " .

ومما يجدر الإشارة أليه إن إصدار الرأي التحفظي يرتبط ارتباطاً مباشراً بالأهمية النسبية للتحفظات نفسها ومدى تأثيرها في عدالة الإفصاح في القوائم المالية ، ويشترط أن تكون التحفظات ذات أهمية تبرز ذكرها في تقرير مراقب الحسابات وهي على النحو الأتي **(القاضي ،١٩٩٩: ٣٤٢)** :

- القيود بسبب قيود على نطاق التدقيق .
- تحفظ بسبب عدم أتباع المبادئ المحاسبية المقبولة عموما .
- تحفظات بسبب عدم كفاية الإفصاح .
- تحفظات بسبب عدم الاستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما .
- تحفظات بسبب عدم التأكد من استمرار الوحدة الاقتصادية **ويبين الشكل الأتي نموذج لرأي متحفظ.**

شكل (٦) نموذج لرأي متحفظ

..... لم نقم بالأشراف على الجرد الفعلي للبضاعة المخزنية كما في ٣١/كانون الاول/ ٢٠٠٠... ، لكون ذلك التأريخ كان سابقاً للوقت الذي تم به تعيينا كمراقبين لحسابات الشركة ، وبسب طبيعة سجلات الشركة . فأننا لم نتمكن من تكوين القناعة الكافية حول كمية البضاعة بإجراءات تدقيقة أخرى .
وحسب رأينا ، وبأستثناء تأثير التسويات الجردية أن وجدت ، والتي قد تكون ضرورية فيما لو تمكنا من تكوين القناعة بكميات البضاعة الفعلية ، فأن القوائم المالية المرفقة تعبر بصورة حقيقة وعادلة عن المركز المالي للشركة كما في ٣١/كانون الاول /٢٠٠٠... ، ونتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية للسنة المالية المنتهية بذات التأريخ ووفقاً للتشريعات النافذة .

٣. **الرأي السلبي :**

يصدر مراقب الحسابات هذا الرأي فقط عندما يعتقد مراقب الحسابات أن القوائم المالية كوحدة واحدة تتسم بالتحريف أو التظليل على نحو يتسم بالأهمية النسبية ، وانها لا تعبر بعدالة عن كل من المركز المالي أو نتائج العمليات التشغيلية والتدفقات النقدية ، وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، ويمكن إصدار التقرير السلبي فقط عندما يتوافر لمراقب الحسابات بعد أجراء الفحص الملائم القناعة بعدم وجود اتفاق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . **(إيرنز ولوبك ، ٢٠٠٢ :٧٤) ويبين الشكل الأتي نموذج لرأي سلبي.**

شكل (٧) نموذج لرأي سلبي

.... كما تم بحثه في الملاحظة (x) المرفقة بالقوائم المالية ، فأن اتباع الشركة للأساس النقدي – بدل اسأس الاستحقاق – في رأينا ، لايتناسب مع طبيعة الشركة وحجم أعمالها ، كما لايتماشى مع السياسات المحاسبية السائدة .

وفي رأينا ، وبسب تأثير الامور المبحوث عنها أعلاه ، فإن القوائم المالية تعبر بصورة غير حقيقية وغير عادلة عن المركز المالي للشركة كما في ٣١/كانون الاول /...٢٠٠ . وعن نتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذات التأريخ ووفقا للتشريعات النافذة .

٤. **تقريرعدم إبداء الرأي :**

يصدر مراقب الحسابات هذا النوع من التقارير في الأحوال التي لا يتمكن فيها من تطبيق إجراءات التدقيق التي يرى ضرورة استخدامها للحصول على الأدلة والبراهين اللازمة لإبداء رأيه في القوائم المالية ، ومن الأسباب التي تدعو مراقب الحسابات ألامتناع عن أبداء الرأي هي **(توماس ، ١٩٨٩ :١٢٢)** :

- القيود على نطاق التدقيق ذات الأثر الجوهري والشامل .
- الشك وعدم التأكد من عناصر جوهرية .

- ارتباط اسم المدقق بالقوائم المالية غير المدققة للشركات التي تتداول أوراقها المالية بالأسواق العامة .
- عدم حيادية مراقب الحسابات .
- ويتميز التقرير الذي يتم فيه الامتناع عن أبداء الرأي عن التقرير الذي يتم فيه إصدار رأي سلبي هو أن النوع الأول يتم القيام به عندما لا تتوافر لمراقب الحسابات المعرفة الكافية ، بينما يتم القيام بالنوع الثاني عندما تتوافر لمراقب الحسابات معرفة بعدم عدالة القوائم المالية.ويتم استخدام هذين النوعين من التقرير في ظل الحالات التي تتسم بالأهمية النسبية الشديدة **(إيرنز ولوبك، ٢٠٠٢: ٧٤) ويبين الشكل الأتي نموذج لعدم إبداء الرأي.**

شكل (٨) نموذج لعدم أبداء الرأي

..... لم نستطع الاشراف على الجرد الفعلي لكافة البضاعة ، ولم نتمكن من تأييد حساب المدينين بسبب القيود التي فرضت من قبل الشركة على نطاق عملنا .
وبسبب من أهمية الأمور المبحوثة أعلاه ، فإننا لانستطيع إبداء الرأي في القوائم المالية للسنة المنتهية في ٣١/كانون الاول /.....٢٠٠ .

المبحث الثالث

علاقة الاهمية النسبية برأي مراقب الحسابات

العلاقة بين الاهمية النسبية ورأي مراقب الحساب

ان الأهمية النسبية للمخالفة تؤثر في القوائم المالية الخاضعة لعملي التدقيق على أحكام مراقب الحسابات عند التقرير عن نوع الرأي الذي يبديه في القوائم المالية ، لذلك فأن الأهمية النسبية في التدقيق تعني الأهمية النسبية للمخالفة التي تؤثر على قرار المستخدم للقوائم المالية ، ، فإذا وجد مراقب الحسابات أن الخطأ المكتشف والمقدر للحساب أقل من مقدار الخطأ المسموح به عدّ هذا الحساب غير محرف جوهرياً،أما أذا كان الخطأ المكتشف والمقدر للحساب أكبر من الخطأ المسموح به، فأن مراقب الحسابات يقوم بزيادة حجم اختباراته في هذا الحساب إذا كان من الحسابات الهامة ذات الطبيعة الخاصة كالمخزون والنقدية. فإذا وجد أن الخطأ المقدر للحساب لم ينخفض على الرغم من التوسع في حجم العينة، فأنه يطلب من إدارة الشركة تصحيح كل أو بعض الأخطاء المكتشفة حتى تكون في حدود الخطأ المسموح به للحساب، فإذا رفضت إدارة الشركة التصحيح فإن هذا ليس معناه أن القوائم المالية في مجموعها محرفة جوهرياً، وإنما يقوم بتجميع الأخطاء المكتشفة من فحص كل الحسابات ومقارنتها مع الحكم الأولي الإجمالي للأخطاء المسموح بها في القوائم المالية، فإذا وجد أن الأخطاء المكتشفة في كل الحسابات أقل من الحكم الأولي للأخطاء المسموح بها فإن القوائم المالية في مجموعها لا تعد محرفة جوهرياً.

أمـــا إذا بقيـــت الأخطـــاء المكتشـــفة عنـــد مســـتوى الأخطـــاء المســـموح بهـــا أو أكثـــر فـــإن المـــدقق يأخـــذ مـــدى تـــأثير ذلـــك فـــي تقريـــره وكمـــا هـــو موضـــح فـــي النقـــاط الآتيـــة: (المصري،٢٠٠٧:٦٦)

اولاَ: إذا كانـــت الأخطـــاء المكتشـــفة ليســـت ذات أهميـــة نســـبية فإنهـــا لا تـــؤثر علـــى رأي مراقب الحساباتحيث يعطي رأي إيجابي.

ثانيـــاَ: إذا كانـــت الأخطـــاء والتحريفـــات مهمـــة نســـبياً ولكنهـــا غيـــر جوهريـــة، أي أنهـــا لا تـــؤثر علـــى كافـــة أو معظـــم عناصـــر القـــوائم الماليـــة، ومـــن ثـــم لا تـــؤدي إلـــى جعـــل القـــوائم الماليـــة بصـــورة عامـــة مضـــللة فـــإن المـــدقق يعطـــي رأي مـــتحفظ وهـــذا يعنـــي أن القـــوائم المالية تعطي صورة حقيقة وعادلة باستثناء أمر معين يتطلب التحفظ .

ثالثـــاَ: إذا كانـــت الأخطـــاء مهمـــة نســـبياً وجوهريـــة إي أنهـــا تـــؤثر علـــى كافـــة أو معظـــم عناصـــر القـــوائم الماليـــة أو بمعنـــى آخـــر إذا كـــان أثرهـــا ينتشـــر علـــى القـــوائم الماليـــة، ومـــن ثـــم تـــؤدي إلـــى جعـــل القـــوائم الماليـــة بصـــورة عامـــة مضـــللة فـــإن المـــدقق يعطـــي رأي سلبي أو يمتنع عن إبداء الرأي حسب الحالة.

<u>العلاقة بين الاهمية النسبية وبين حجم عينات التدقيق:</u>

كلمـــا كانـــت الاهميـــة النســـبية للبنـــد كبيـــرة كلمـــا كـــان حجـــم عينـــات التـــدقيق الواجـــب الحصـــول عليهـــا اكثـــر وحيـــث أن هنـــاك علاقـــة طرديـــة بـــين الاهميـــة النســـبية ودرجـــة المخـــاطرة فـــي التـــدقيق فـــالمطلوب اذن كـــذلك زيـــادة حجـــم العينـــات والبـــراهين بأزديـــاد مخاطر التدقيق. (القريشي،٢٠١١:١٢٠)

وخلاصـــة القـــول فـــأن هنـــاك علاقـــة ثابتـــة بـــين الأهميـــة النســـبية وحجـــم عينـــات التـــدقيق،إذ إن أي تغيّـــر فـــي أحـــد هـــذه العناصـــر لابـــد أن يـــؤدي إلـــى تغيّـــر فـــي العنصـــر الآخـــر أو كلاهمـــا، فـــإذا قـــام مراقـــب الحســـابات بتحديـــد مســـتوى الماديـــة

بشـــكل مرتفـــع فهـــذا يعنـــي أن مخـــاطر التـــدقيق ســـتكون منخفضـــة، لـــذلك فـــإن حجـــم عينـــات التـــدقيق التـــي ســـيتم تـــدقيقها مـــن قبـــل المـــدقق ســـيرتفع، وإذا مـــا حـــدد مراقـــب الحســـابات مســـتوى الماديـــة بشـــكل مـــنخفض فـــأن مخـــاطر التـــدقيق تـــزداد، ومـــن ثـــم فـــإن المـــدقق يحتـــاج إلـــى حجـــم أقـــل مـــن العينـــات لتخفـــيض هـــذه المخـــاطر إلـــى مســـتوى متدنٍ مقبول (أدلة التدقيق المحلية، ٢٠٠٠: ٦٥).

ويقـــول (ارنـــز والـــدر وبيســـلي،٢٠١٣:٤٤٤) بـــأن الاهميـــة النســـبية والخطـــر مـــن المفـــاهيم الرئيســـية فـــي تخطـــيط المراجعـــة كمـــا انهمـــا يـــؤثران بشـــكل مباشـــر علـــى دليـــل المراجعة المخطط .

الفصل الثالث الجانب العملي للبحث

تمهيد

سيتم من خلال هذا الفصل التعرف على كيفية تحديد الأهمية النسبية وتطبيقها خلال مرحلة عملية التدقيق وعلى مدى إحاطة مراقب الحسابات بها وكيفية تقديرها خلال مراحل عمله التدقيق، حيث تم وضع استبانة لهذا الغرض وتم توزيعها على مجموعة من لدية خبرة في مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات وبعض الاكاديمين في هذا المجال ، وتأسيساً على ذلك، فقد تم تقسيم الفصل الثالث إلى المباحث الآتية:

المبحث الأول: تحديد الأهمية النسبية وتأثيرها على رأي مراقب الحسابات

المبحث الثاني: الاستنتاجات والتوصيات .

المبحث الأول

تحديد الأهمية النسبية وتأثيرها على رأي مراقب الحسابات

سيتم خلال هذا المبحث وصف عينة البحث بهدف الوصول إلى نتائج ومعلومات خاصة بالعينة من خلال الآتي:

أولا: تحديد الجهات أو أطراف عينة البحث

حيث تم وضع استبانة لهذا الغرض وتم توزيعها على مجموعة من لدية خبرة في مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات وبعض الاكاديمين في هذا المجال حيث بلغت الاستمارات الموزعة (٣٨) استمارة تم استعادة (٣٤) منها أي ما يشكل نسبة (٨٩%).

ثانيا: عرض وتحليل نتائج أسئلة الاستبانة وكما يلي:

المحور الأول: بيان موقف مراقب الحسابات من قياس الأهمية النسبية عند مرحلة التأكد من مدى صحة وأمانة عرض القوائم المالية.

سيتطرق هذا المحور الى كيفية قيام مراقب الحسابات بتطبيق وقياس الأهمية النسبية عند مرحلة التأكد من صحة وأمانة عرض القوائم المالية، وتضمن هذا المحور الأسئلة الآتية:

١. لابد من القيام بالتأكد من صحة تسجيل المحاسب لجميع النفقات والإيرادات التالية:

- **الإيرادات والمصروفات العرضية.**
- **النفقات الإيرادية والرأسمالية.**
- **إيرادات ومصروفات السنوات السابقة.**

عند التحليل اتفقت إجابات المبحوثين بنسبة (١٠٠%) بأنه لابد من القيام بالتأكد من صحة تسجيل المحاسب لجميع هذه النفقات والإيرادات.

٢. لابد من القيام بالتأكد من إفصاح الشركة حول الآتي:

- **العناصر الهامة في القوائم المالية بشكل مستقل.**
- **السرقة والاختلاس الواقع على أصول الشركة.**
- **وجود فروقات في مطابقة النقدية وكشف المصرف.**
- **السياسات المحاسبية المتبعة.**
- **الأحكام القضائية التي صدرت بحق الشركة أو لها.**
- **الأحداث اللاحقة والأمور الطارئة بعد أعداد القوائم المالية.**

عند التحليل اتفقت إجابات المبحوثين بنسبة (٩٧%) بأنه لابد من القيام بالتأكد من إفصاح الشركة حول البنود السابقة ، واجاب ما نسبته ((٣%)) محايد .

٣. أن عدم الإفصاح حول البنود السابقة الذكر سيؤدي بمراقب الحسابات إلى القيام بإصدار رأي متحفظ أو سلبي أو يمتنع عن إبداء الرأي حسب الأهمية النسبية.

عند التحليل يتضح من إجابات المبحوثين بأنهم متفقين بنسبة (٧٠%)، من أن عدم الإفصاح حول هذه البنود السابقة سيدفع بالمدقق الخارجي إلى إصدار رأي متحفظ أو سلبي أو يمتنع عن إبداء الرأي حسب الأهمية النسبية من عدم الإفصاح وحسب تأثيرها الجوهري على القوائم المالية للسنة محل التدقيق، في حين كانت نسبة المحايدين ((٣٠%)).

هذا المحور يبين مستوى تطبيق مراقب الحسابات للأهمية النسبية في مرحلة التأكد من صحة عرض القوائم المالية وتبويبها، وتبين أن المدققين يولون أهمية في تطبيق هذا المفهوم خلال هذه المرحلة بدليل أنهم يركزون عند أدائهم لعملهم التدقيقي مع ما ورد سابقاً في الجانب النظري حول تطبيق الأهمية النسبية في هذه المرحلة.

المحور الثاني: بيان موقف مراقب الحسابات من قياس الأهمية النسبية عند مرحلتي التخطيط والتنفيذ للتدقيق.

يبين هذا المحور كيفية تحديد الأهمية النسبية للأخطاء والعناصر، وما هي المؤشرات والأسس التي يتبعها المبحوثين لقياس المادية، ومدى مراعاتهم في تطبيق الأهمية النسبية عند مرحلتي التخطيط والتنفيذ، وذلك من خلال إجابات المبحوثين على الأسئلة الآتية:

١. يتبع مراقب الحسابات جميع الأسس التالية لقياس الأهمية النسبية للأخطاء والعناصر من عدمها والتي هي:

- **أساس الحجم المطلق للعنصر والخطأ.**
- **أساس مدى تأثير العنصر أو الخطأ على نتائج الأعمال.**
- **أساس مدى تأثير العنصر أو الخطأ على سلوك مستخدمي القوائم المالية.**
- **أساس النسب المئوية المقارنة.**

عند التحليل أجاب المبحوثين إلى أن جميع هذه الأسس تستخدم لقياس الأهمية النسبية للأخطاء والعناصر من عدمها بنسبة أتفاق (٧٩%) ولكن بنسب متفاوتة، حيث يحتل مدى أساس تأثير العنصر أو الخطأ على نتائج الأعمال المرتبة الأولى، يليه أساس الحجم المطلق للعنصر أو الخطأ ، واجاب ما نسبته ((٢١%)) بالحياد .

٢. ألا تعتقد أنه لا يمكن وضع نسبة محددة كقانون للتمييز بين الخطأ المهم نسبياً من غير المهم وذلك لأن الأهمية النسبية تختلف من شركة لأخرى وتختلف من ظرف لآخر لنفس الشركة.

عند التحليل أجاب المبحوثين بنسبة أتفاق (٧٠%) بأنه لا يمكن وضع نسبة محددة بشكل عام للتمييز بين الخطأ المهم نسبياً من غير المهم، وكانت نسبة إجابات الغير متفقين (٢٠ %) في حين كانت إجابات المحايدين بنسبة (١٠%).

٣. أليس من الأفضل وجود معايير مرشدة من قبل الجهات المهنية تساعد مراقب الحسابات في إصدار حكم شخصي سليم لقياس الأخطاء المهمة من غير المهمة.

عند التحليل أتفق المبحوثين بنسبة (٧٤%) أنهم يفضلون وجود معايير مرشدة من قبل الجهات المهنية لتساعدهم في إصدار حكم شخصي سليم حول قياس الأخطاء المهمة من غير المهمة أما نسبة الغير متفقين فكانت (٢٠%) في حين كانت إجابات المحايدين بنسبة (٦%).

٤. ألا تعتقد أنه لا يوجد أساس محدد لقياس مادية العنصر أو الخطأ، حيث يحدد الأساس بناءً على ارتباط العنصر أو الخطأ بالقوائم المالية، وكذلك حسب ارتباط العنصر بالإجمالي الذي ينتمي إليه.

عند التحليل تبين من إجابات المبحوثين بنسبة أتفاق (٦٧%) أنه لا يوجد أساس محدد لقياس مادية العنصر أو الخطأ، أما الغير متفقين فبلغت نسبتهم (١٥%)، في حين كانت نسبة المحايدين (١٨%).

٥. ألا تعتقد أنه يجب 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-خصائص الشركة ونشاطها الاقتصادي-حجم الشركة ودرجة تعقدها-مدى تأثير العنصر أو الخطأ على الحسابات الأخرى.

عند التحليل أتضح من إجابات المبحوثين بأنهم يستعينون بالمؤشرات النوعية في قياس أهمية الأخطاء أو العناصر وكانت نسبة اتفاقهم ((٧٦%))، أما المحايدين فكانت نسبتهم ((٢٠%)). وأضاف المبحوثين ، واجاب ما نسبته ((٤%)) بعدم الاتفاق .

٦. إن مراقبي الحسابات خلال مرحلة التخطيط يقومون بدراسة واختيار العنصر المهم بناءً على المؤشرات النوعية والكمية، ومدى ارتباط العنصر بطبيعة النشاط، والظروف المحيطة بالعنصر محل التدقيق، بالإضافة إلى أنهم يعتمدون على الخبرة الشخصية في الاختيار.

عند التحليل اتفقت إجابات المبحوثين بنسبة (٧٩%) في أنهم يقومون باختيار العنصر بناءً على هذه المؤشرات النوعية والكمية والظروف المحيطة بالعنصر والخبرة الشخصية لهم في هذا المجال، في حين بلغت إجابات المحايدين بنسبة (١٢%)، واجاب مانسبته ((٩%)).

٧. إن مراقبي الحسابات لا يضعون مستوى كمي أولي للأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية خلال مرحلة التخطيط.

عند التحليل أتضح من إجابات المبحوثين أنهم متفقين بنسبة (٥٩%) بعدم وضع مستوى كمي أولي للأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية خلال مرحلة التخطيط ، أما نسبة إجابات الغير متفقين كانت (٢٣%)، في حين كانت نسبة المحايدين (١٨%).

٨. إن مراقبي الحسابات 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.

عند التحليل اتفق إجابات المبحوثين بنسبة (٨٥%) من أنهم يقومون بالتعديل على حكمهم حول العنصر أو الخطأ المهم من غير المهم خلال مرحلة التنفيذ، أما نسبة إجابات الغير متفقين كانت (٩%) والمحايدين (٦%).

المحور الثالث: بيان موقف مراقب الحسابات من قياس الأهمية النسبية عند مرحلة تقييم الأدلة وإبداء الرأي

يتطرق هذا المحور كيفية قياس وتطبيق الأهمية النسبية خلال مرحلة تقييم أدلة الإثبات وإبداء الرأي من خلال إجابات المبحوثين على الأسئلة الآتية:

١. من المهم نسبياً تجميع الأخطاء المكتشفة عند تقييم أدلة الإثبات للتعرف على درجة تأثرها بصورة إجمالية على القوائم المالية.

عند التحليل أجاب المبحوثين بأنه من المهم نسبياً تجميع وحساب الأخطاء المكتشفة للتعرف على درجة تأثيرها على القوائم المالية وكانت نسبة أتفاق إجاباتهم (٨٨%) أما المحايدين فكانت نسبتهم (١٢%).

٢. لابد من تجميع وقياس الأخطاء المكتشفة الصغيرة والتي قد تشكل في مجموعها خطأ مهم أو مادي.

عند التحليل اتفقت إجابات المبحوثين بنسبة (٦٧%) من أنه لابد من تجميع وقياس الأخطاء الصغيرة المكتشفة، في حين كانت نسبة الغير متفقين (٢٤%) أما المحايدين فكانت نسبة إجاباتهم (٩%).

٣. في حالة كون الخطأ المكتشف ذو أثر مادي على القوائم المالية أليس من المفروض القيام بالآتي:

- **زيادة اختبارات التدقيق.**
- **تقديم طلب إلى الإدارة بتصحيح هذا الخطأ.**
- **التحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي في التقرير عند عدم التصحيح.**

عند التحليل تبين من إجابات المبحوثين أنهم متفقين بنسبة (٩١%) بأنه يجب القيام بالإجراءات السابقة أذا كان الخطأ ذو أثر مادي على القوائم المالية ، واجاب ما نسبته((٩%)) محايد.

٤. يقوم مراقب الحسابات بإصدار رأي إيجابي إذا كانت الأخطاء غير مهمة نسبياً أو أنها لن تؤثر على كافة أو معظم عناصر القوائم المالية.

عند التحليل أتضح من إجابات المبحوثين بأنهم متفقين بنسبة (٨٢%) نحو القيام بإصدار رأي إيجابي في حالة كون الأخطاء غير مهمة نسبياً أو أنها لن تؤثر على كافة أم معظم عناصر القوائم المالية ، واجاب ما نسبته ((١٨%)) بلحياد .

المحور الرابع: بيان موقف مراقب الحسابات من تقدير الاهمية النسبية ومكوناتها عند مرحلتي التخطيط والتنفيذ

يبن هذا المحور كيفية تقدير مخاطر التدقيق ومكوناتها، وأثر هذه المخاطر على الإجراءات التي يقوم بها المدققين عند مرحلتي التخطيط والتنفيذ، وذلك عن طريق إجابتهم على الأسئلة الآتية:

١. ألا تعتقد أنك تتعرض خلال عملك المهني إلى العديد من المخاطر منها عدم سلامة الرأي الذي تبديه بالرغم من أتباعك لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وذلك بسبب العديد من العوامل أهمها: استخدام التدقيق الاختباري – وجود محددات وقصور ذاتي في نظام الرقابة الداخلية – عدم بذل المساعدين العناية المهنية.

عند التحليل تبين من إجابات المبحوثين أنهم متفقين بنسبة (٦٧%) بوجود هذه المخاطر، ويتوقعون احتمال عدم سلامة الرأي الذي يبدونه بخصوص القوائم المالية، حتى بعد الانتهاء من عملية التدقيق وإصدار الرأي بسبب هذه العوامل، أما نسبة الغير متفقين فكانت (١٥%)،في حين نسبة إجابات المحايدين (١٨%).

٢. أن مراقبي الحسابات لا يقومون خلال مرحلة التخطيط بوضع تقدير احتمالي كمي حول عدم سلامة الرأي الذي يبدونه في القوائم المالية.

عند التحليل أتضح من إجابات المبحوثين، أنهم متفقين بنسبة (٦٤%) بعدم وضع تقدير احتمالي كمي حول عدم سلامة الرأي الذي يبدونه خلال مرحلة التخطيط.أما نسبة الغير متفقين فكانت (١٨%) في حين أن نسبة المحايدين (١٨%).

٣. ألا تتوقع أن المشاكل المالية والتشغيلية للوحدة الاقتصادية قد تؤدي بالإدارة إلى المغالاة في بعض أرصدة الحسابات أو المعاملات.

عند التحليل تبين من إجابات المبحوثين أنهم متفقين بنسبة (٥٠%) أن المشاكل المالية والتشغيلية قد تؤدي بالإدارة إلى المغالاة في بعض أرصدة الحسابات والمعاملات وهي نسبة أتفاق قليلة، أما الغير متفقين فكانت نسبتهم (٣٥%) ونسبة المحايدين (١٥%).

٤.أن مراقبي الحسابات يحاولون البحث عن الأخطاء والتحريفات الناتجة عن الإدارة والعاملين كلاهما بنفس الدرجة، وذلك لأن الهدف من عملية التدقيق هو اكتشاف الأخطاء والتحريفات الهامة والمؤثرة على نتائج الأعمال والمركز المالي بغض النظر عن مسببها.

عند التحليل أتفق المبحوثين بنسبة (٦٥%) أنهم يحاولون البحث عن الأخطاء والتحريفات الناتجة عن الإدارة والعاملين كلاهما بنفس الدرجة، وكانت نسبة الغير متفقين (٢٠%) في حين كانت نسبة المحايدين ((١٥%)).

٥. يجب على مراقب الحسابات أعطاء اهتمام واسع للحسابات التالية عند الفحص بصورة كبيرة لإمكانية التلاعب والاختلاس فيها وأهم هذه الحسابات هي:

- الحسابات المعقدة في احتسابها أو التي تخضع بالدرجة الكبيرة للتقدير الشخصي.

- الحسابات غير عادية قرب نهاية السنة.

- الحسابات المتحركة كالنقدية.

عند التحليل أتفق المبحوثين بنسبة ((٧٨%)) أنهم يولون هذه الحسابات أهمية خاصة عند الفحص، في حين بلغت نسبة الغير متفقين ((٢٢%)) والمحايدين ((١٠%)).

٦. ألا تعتقد أنه يجب وضع تقديرات كمية لبعض أرصدة الحسابات والمعاملات والتي تكون مستعداً فيها لقبول احتمال عدم اكتشاف التحريفات والأخطاء خلال مرحلة التخطيط.

عند التحليل أتفق المبحوثين بنسبة ((٢٠%)) بأنهم لا يضعون تقديرات كمية لقبول احتمال وجود تحريف وأخطاء جوهرية لبعض هذه الحسابات أو المعاملات خلال مرحلة التخطيط وهي نسبة أتفاق ضئيلة جداً. أما نسبة الغير متفقين فكانت ((٥٠%))، في حين كانت نسبة إجابات المحايدين ((٣٠%)).

٧. ألا تتوقع أن المحددات والقصور الذاتي في أي نظام رقابة داخلية قد يؤدي إلى زيادة احتمال وجود تحريفات وأخطاء جوهرية في أرصدة الحسابات.

عند التحليل أجاب المبحوثين بنسبة أتفاق ((٩١%)) بأنهم يتوقعون وجود هذا الاحتمال نتيجة القصور والمحددات في أي نظام رقابة داخلية ، واجاب ما نسبته((٩)) لا اتفق .

٨. أن مراقبي الحسابات لا يقومون بوضع تقدير مبدئي كمي لمخاطر الرقابة لكل هدف من أهداف التدقيق ولكل دورة عمليات خلال التخطيط.

عند التحليل اتفقت إجابات المبحوثين بنسبة ((٦٠%)) بأنهم لا يقومون بوضع تقدير مبدئي كمي لمخاطر الرقابة خلال مرحلة التخطيط، أما نسبة الغير متفقين فكانت ((١٥%)) ونسبة المحايدين ((٢٥%)).

٩. يجب على المدقق القيام بإعادة النظر في الإجراءات التدقيقية إذا ما تبين له حقائق جديدة حول فعالية الرقابة الداخلية.

عند التحليل تبين من إجابات المبحوثين أنهم متفقين بنسبة (٧٩%) بأنه يجب أعادة النظر في إجراءات التدقيق سواءً بزيادة أو النقصان أذا ما تبين لهم حقائق جديدة حول فعالية نظام الرقابة الداخلية. أما نسبة إجابات الغير متفقين (٦%) أما المحايدين فكانت (١٥%).

١٠. أليس هناك احتمال من عدم اكتشاف التحريفات والأخطاء المادية نتيجة الآتي:

- **استخدام أسلوب معاينة غير مناسب أو استخدام حجم عينة أقل.**
- **الفشل في أداء إجراء تدقيق ضروري بسبب اعتبارات الوقت والكلفة.**
- **استخدام إجراء تدقيق غير ملائم في موقف معين.**
- **الفشل في التوصل إلى استنتاج صحيح من خلال الاستعراض التحليلي وأدلة الإثبات.**
- **الفشل في إجراءات الاستفسارات المناسبة داخل الشركة وخارجها.**

عند التحليل أجاب المبحوثين بنسبة أتفاق ((٦٥%)) إلى أنه هناك احتمالاً من عدم اكتشاف الأخطاء والتحريفات المادية نتيجة هذه الأسباب، أما المحايدين فكانت نسبتهم ((٢٠%)) ، واجاب مانسبته ((١٥)) بعد الاتفاق .

١١. أليس من الضروري وضع نسبة فشل قليلة جداً للإجراءات التي يقوم بها المساعدين لكي يتم تقليل مخاطر الاكتشاف.

عند التحليل اتفقت إجابات المبحوثين بنسبة (٦٤%) أنه من الضروري وضع نسبة فشل قليلة جداً لإجراءات التي يقوم بها المساعدين، أما نسبة إجابات الغير متفقين فكانت (١٢%) في كانت نسبة المحايدين (٢٤%) .

المحور الخامس: بيان موقف مراقب الحسابات للاهمية النسبية عند مرحلة تقييم الأدلة وإبداء الرأي

يبين هذا المحور كيفية تقدير مراقب الحسابات للاهمية النسبية عند مرحلة تقييم الأدلة وإبداء الرأي، وذلك من خلال الأسئلة الآتية:

١. في بعض الأحيان يقوم مراقب الحسابات بجمع الأخطاء المكتشفة الفعلية مع الخطأ الذي يتوقع أن يتم اكتشافه عند زيادة العينة وذلك بهدف ضمان من أنه لا يقترب من مستوى الأهمية النسبية.

عند التحليل اتفقت إجابات المبحوثين بنسبة (٦٧%) إلى أنه في بعض الأحيان يقومون أحياناً بجمع الأخطاء المكتشفة الفعلية مع الخطأ المحتمل حدوثه للتأكد من أنه لا يقترب من مستوى الأهمية النسبية أما نسبة الغير متفقين فكانت (١٥%) أما نسبة المحايدين (١٨%).

٢. ألا يجب القيام بالإجراءات التالية لضمان سلامة الرأي الذي تبديه:

أ- **الحصول على أدلة أكثر لزيادة التأكد في التدقيق.**

ب- **توفير مساعدين أكثر خبرة ومهارة.**

ج- **دراسة معمقة لأوراق العمل بشكل أكثر عناية من المعتاد.**

د- **القيام بإجراءات تحليلية أكثر.**

هـ- **القيام بدراسة وتقدير المخاطر المحيطة بنشاط الشركة ومحاولة تقدير تأثيرها على القوائم المالية.**

عند التحليل اتفقت إجابات المبحوثين بنسبة (١٠٠%) أنه يجب القيام بالإجراءات السابقة الذكر.

٣. ألا تعتقد أن الأخذ بنظر الاعتبار الأهمية النسبية سيؤدي إلى:

- **ترشيد مراقب الحسابات نحو الأخطاء والتحريفات المهمة والموجودة في القوائم المالية.**
- **تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الضرورية للحصول على الإثباتات.**
- **ترشيد المدقق نحو إبداء الرأي.**
- **تقليل من وقت وكلفة عملية التدقيق.**

- **زيادة جودة عملية التدقيق.**

عند التحليل أجاب المبحوثين إلى أنه بالتأكيد عند الأخذ بنظر الاعتبار الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق سيؤدي إلى الخطوات السابقة الذكر بنسبة اتفاق ((٩٧%)) ، واجاب ما نسبته ((٣%)) برأي محايد .

ومن خلال ما سبق يتبين أن مراقبي الحسابات يهتمون بعملية تقدير وتحديد الاهمية النسبية ،و لكن ليس بشكل كبير على خلاف مرحلة التخطيط، وليس أساس علمي ومنهجية عمل مدروسة وإنما يكون الاعتماد في تقدير وتحديد الاهمية على الشك المهني والذي يختلف من مراقب الى اخر، والذي يدفع مراقب الحسابات نحو زيادة الإجراءات التدقيقية لبعض الحسابات التي قد يحتمل أنها تحتوي على أخطاء وتحريفات مادية والتي من المحتمل أن تكتشف عند زيادة هذه الإجراءات أو عند زيادة العينة، وذلك لكي يضمن سلامة الرأي الذي يبديه بخصوص عدالة ومصداقية القوائم المالية ، وان عدم تقدير الاهمية النسبية باتباع المناهج العلمية سيؤدي الى اختلاف التقييم من مراقب لا خر وهذا ما يؤثر على راي مراقب الحسابات ، وهذا يعد اثبات للفرضية القائلة ((هناك علاقة بين تحديد الاهمية النسبية لعناصر القوائم المالية على رأي مراقب الحسابات))

المبحث الثاني

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً. الاستنتاجات

١. لا يوجد تعريفاً محدداً ودقيقاً للأهمية النسبية، وإذا أريد معرفة معنى مفهومها ينبغي ملاحظة العوامل والحالات المؤثرة في قياسها وتطبيقها، أي أن فهم لماذا يطبق هذا المفهوم، ولأي حالة أو عنصر أو ظرف يجب أن يطبق ، سيتضح ما هو المقصود بالأهمية النسبية.

٢. توجد علاقة طردية بين الأهمية النسبية ورأي مراقب الحسابات ، وتساهم هذه العلاقة في تخطيط برنامج التدقيق، وفي ترشيد المراقب نحو اكتشاف الأخطاء والتحريفات المهمة والمحتمل حدوثها، وفي تحديد مدى وطبيعة وتوقيت الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة الإثبات، كما تساهم في تحديد نوع التقرير الذي سيصدره مراقب الحسابات بالإضافة في تحديد كلفة ووقت عملية التدقيق.

٣. أن قرارات قياس الأهمية النسبية تتأثر بلأخطاء 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.

٤. لا يمكن وضع تعليمات وقوانين لقياس الأهمية النسبية لاختلافها من نشاط إلى آخر ومن شركة لأخرى تعمل في نفس النشاط.

٥. يهتم المدقق الخارجي بقياس الأهمية النسبية للأخطاء أو العناصر خلال مراحل عملية التدقيق، ولكن لا يضع تقديرات كمية للأخطاء المسموح بها خلال مرحلة التخطيط حيث أنه أغلب تقديراته وصفية (كمهم نسبيا أو قليل الأهمية) وتكون هذه التقديرات على مستوى رصيد عنصر فقط وليس على مستوى القوائم المالية ككل.

٦. يتبع المدققون الخارجيون مدخلاً من القاعدة إلى القمة في قياس وتطبيق الأهمية النسبية حيث يقومون بتدقيق العناصر لتحديد الأخطاء والتحريفات المهمة ومن ثم جمعها للتعرف على الأثر العام الذي تسببه في القوائم المالية محل التدقيق.

٧. يعتمد مراقب الحسابات على العوامل النوعية بصورة أكبر من العوامل الكمية في قياس الأهمية النسبية بالإضافة إلى اعتماده على الحكم الشخصي وطبيعة نشاط الشركة.

٨. يهتم مراقب الحسابات بنوع الرأي الذي يصدره في تقريره ويحاول الفصل بين الملاحظات والتحفظات حسب أهميتها، كما يهتم بالتدرج الكتابي عند الإفصاح عن الملاحظة أو التحفظ وحسب أهميتها وتأثيرها.

٩. يحاول المراقب ضمان رأيه المهني حول القوائم المالية من خلال زيادة حجم العينة، وتوفير مساعدين أكثر خبرة ومهارة، ودراسة أوراق العمل، بناءً على الخبرة والحكم الشخصي وليس على أساس علمي مدروس بالمخاطر المحيطة بنشاط الشركة وبيئتها.

ثانياً. التوصيات

١. *العمل* وفقاً لما جاء به المعيار الدولي للتدقيق رقم (٣٢٠) 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 (٢% - ٤%) من صافي الربح حيث أن الأقل من ٢% يعد غير مهم نسبياً والأكثر من ٤% يعد مهم نسبياً وما بين النسبتين يخضع لتقدير المدقق الخارجي في اعتباره مهم أو غير مهم.

٢. ضرورة تضمين فقرة في قانون الشركات تلزم بتعيين المدقق مدة لا تزيد عن (٥) سنوات حتى يتسنى له التعرف أكثر على الجوانب المهمة والأكثر خطورة في الشركة محل التدقيق.

٣. على مراقب الحسابات العمل على وضع تقديرات كمية أولية للأخطاء المسموح بها على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى كل عنصر خلال مرحلة التخطيط لتكون مرشد له ولمساعديه نحو الأخطاء والتحريفات الهامة، وترشدهم حول كمية الإثباتات التي ينبغي الحصول عليها.

٤. العمل على دراسة وتوثيق الاهمية النسبية المحيطة ببيئة أعمال الشركة وطبيعة نشاطها وكذلك توثيق المخاطر المرتبطة بنظام الرقابة الداخلية لما قد يكون لها من تأثير بالغ على القوائم والبيانات المالية.

٥. 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،

تـــدقيق الأرصـــدة والمعـــاملات التـــي لا تتســـم بالأهميـــة النســـبية، وفـــي تقيـــيم نتائج عملية التدقيق.

٦. الاهتمـــام بالأحـــداث اللاحقـــة والأمـــور الطارئـــة التـــي تلـــي إعـــداد القـــوائم الماليـــة والتـــي قـــد تـــؤثر بدرجـــة مهمـــة علـــى نتـــائج الأعمـــال والمركـــز المـــالي للســـنة موضوع التدقيق أو السنة اللاحقة لها.

المبحث الثاني

المصادر والمراجع

المصادر العربية:

أولاً: القرآن الكريم.

ثانياً: الكتب.

١-القريشـــي، أيـــاد رشـــيد "التـــدقيق الخـــارجي مـــنهج علمـــي نظريـــا وتطبيقيـــا" دار المغرب للطباعة والنشر ،بغداد، ٢٠١١م الطبعة الاولى.

٢-القاضي ، حسين ودودح ، " أساسيات التدقيق في ظل المعايير الامريكية والدولية " ، الطبعة الاولى ، مؤسسة الوراق ، عمان الاردن ، الاردن ،١٩٩٩ .

٣-أيرنز ، الين ولوبك جيمس " المراجعة مدخل متكامل " ترجمة محمد عبد القادر الديسطي ، مراجعة أحمد حامد حجاج ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، السعودية ،٢٠٠٢.

٤- التميمي ، ناظم شعلان ، "التدقيق والرقابة" ، ط١ ، ٢٠١٤ .

٥-اليفين ارنز، راندال الدر،مارك بيسلي، المراجعة المحاسبية وخدمات التأكيد مدخل متكامل،تعريب ومراجعة محمد عبد الفتاح العشاوي و غريب جبر غريب، دار المريخ للنشر ،الرياض ،المملكة العربية السعودية،٢٠١٣م.

٦-توماس وليم وامرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة احمد حامد الحاج وكمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية، ١٩٨٩م.

٧-خليفة، كمال أبو زيد وآخرون، نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية، الدار الجامعية للنشر والطباعة والتوزيع، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٤م.

ثالثاً: البحوث والدراسات:

١. المصري، حسن، جمهورية العراق ، ديوان الرقابة المالية ، برنامج تدريبي خاص حول أسس الرقابة المالية في القطاع الحكومي، ، عمان، الأردن، ٢٠٠٧م.

٢. منهل مجيد العلي وتغريد سالم الليلة، استخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، مجلة تنمية الرافدين،

المجلد ٣٩، العدد ٨٧، موصل، العراق، ٢٠٠٧.

خامساً: المعايير المحلية والدولية:

١-الاتحاد الدولي للمحاسبي القانونيين (IFAC) معايير التدقيق الدولي لسنة ٢٠٠٨م.

٢-جمهورية العراق ديوان الرقابة المالية الاتحادي، منهج التدقيق وفق اسلوب المخاطر، أقر في الجلسة الثالثة والخمسون من اجتماعات مجلس الرقابة المالية فقرة (٣) المنعقدة في ١٣/١٠/٢٠١٤م.

٣- مجلس المعايير المحاسبية والرقابية ، أدلة التدقيق المحلية، ٢٠٠٠م.

السادة الافاضل .....

يسرنا أن نلفت عنايتكم إلى أن هذه الاستبانة قد تم أعدادها وتقديمها أليكم كي تكون مساهمة منكم في أغناء هذا البحث الموسوم بـ " **الأهمية النسبية وتأثيرها على رأي مراقب الحسابات /دراسة تحليلية** " والتي تهدف إلى بيان تأثير الاهمية النسبية على رأي مراقب الحسابات عند تدقيق القوائم المالية للوحدات الاقتصادية .

مع خالص شكرنا وتقديرنا

المشرف

الاستاذ المساعد

فراس خضير عباس الزبيدي

المحور الأول: بيان موقف مراقب الحسابات من قياس الأهمية النسبية عند مرحلة التأكد من مدى صحة وأمانة عرض القوائم المالية.

التفاصيل	اتفق تمام	اتفق	اتفق الى حد ما	لا اتفق	لا اتفق تماما
١. لابد من القيام بالتأكد من صحة تسجيل المحاسب لجميع النفقات والإيرادات التالية: ▪ الإيرادات والمصروفات العرضية. ▪ النفقات الإيرادية والرأسمالية. ▪ إيرادات ومصروفات السنوات السابقة.					
٢. لابد من القيام بالتأكد من إفصاح الوحدة الاقتصادية حول الآتي: ▪ العناصر الهامة في القوائم المالية بشكل مستقل. ▪ السرقة والاختلاس الواقع على أصول الشركة. ▪ وجود فروقات في مطابقة النقدية وكشف المصرف. ▪ السياسات المحاسبية المتبعة. ▪ الأحكام القضائية التي صدرت بحق الشركة أو لها. ▪ الأحداث اللاحقة والأمور الطارئة بعد أعداد القوائم المالية.					
٣. أن عدم الإفصاح حول البنود السابقة الذكر سيؤدي بمراقب الحسابات إلى القيام بإصدار رأي متحفظ أو سلبي أو يمتنع عن إبداء الرأي حسب الأهمية النسبية.					

الثاني: بيان موقف مراقب الحسابات من قياس الأهمية النسبية عند مرحلتي التخطيط والتنفيذ للتدقيق .

التفاصيل	اتفق تمام	اتفق	اتفق الى حد ما	لا اتفق	لا اتفق تماما
١. يتبع مراقب الحسابات جميع الأسس التالية لقياس الأهمية النسبية للأخطاء والعناصر من عدمها والتي هي: ▪ أساس الحجم المطلق للعنصر والخطأ. ▪ أساس مدى تأثير العنصر أو الخطأ على نتائج الأعمال. ▪ أساس مدى تأثير العنصر أو الخطأ على سلوك مستخدمي القوائم المالية. ▪ أساس النسب المئوية المقارنة.					

٢. ألا تعتقد أنه لا يمكن وضع نسبة محددة كقانون للتمييز بين الخطأ المهم نسبياً من غير المهم وذلك لأن الأهمية النسبية تختلف من الوحدة الاقتصادية لأخرى وتختلف من ظرف لآخر لنفس الشركة.					
٣. أليس من الأفضل وجود معايير مرشدة من قبل الجهات المهنية تساعد مراقب الحسابات في إصدار حكم شخصي سليم لقياس الأخطاء المهمة من غير المهمة.					
٤. ألا تعتقد أنه لا يوجد أساس محدد لقياس مادية العنصر أو الخطأ، حيث يحدد الأساس بناءً على ارتباط العنصر أو الخطأ بالقوائم المالية، وكذلك حسب ارتباط العنصر بالإجمالي الذي ينتمي إليه.					
٥. ألا تعتقد أنه يجب 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-خصائص الشركة ونشاطها الاقتصادي-حجم الشركة ودرجة تعقدها-مدى تأثير العنصر أو الخطأ على الحسابات الأخرى.					
٦. إن المراقبين خلال مرحلة التخطيط يقومون بدراسة واختيار العنصر المهم بناءً على المؤشرات النوعية والكمية، ومدى ارتباط العنصر بطبيعة النشاط، والظروف المحيطة بالعنصر محل التدقيق، بالإضافة إلى أنهم يعتمدون على الخبرة الشخصية في الاختيار.					
٧. إن المراقبين لا يضعون مستوى كمي أولي للأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية خلال مرحلة التخطيط.					
٨. إن المراقبين 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.					

ور الثالث: بيان موقف مراقب الحسابات من قياس الأهمية النسبية عند مرحلة تقييم الأدلة وإبداء

.

التفاصيل	اتفق تمام	اتفق	اتفق الى حد ما	لا اتفق	لا اتفق

					تماما
١-من المهم نسبياً تجميع الأخطاء المكتشفة عند تقييم أدلة الإثبات للتعرف على درجة تأثرها بصورة إجمالية على القوائم المالية.					
٢. لابد من تجميع وقياس الأخطاء المكتشفة الصغيرة والتي قد تشكل في مجموعها خطأ مهم أو مادي.					
٣. في حالة كون الخطأ المكتشف ذو أثر مادي على القوائم المالية أليس من المفروض القيام بالآتي: ▪ زيادة اختبارات التدقيق. ▪ تقديم طلب إلى الإدارة بتصحيح هذا الخطأ. ▪ التحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي في التقرير عند عدم التصحيح.					
٤. يقوم مراقب الحسابات بإصدار رأي إيجابي إذا كانت الأخطاء غير مهمة نسبياً أو أنها لن تؤثر على كافة أو معظم عناصر القوائم المالية.					

الرابع: بيان موقف مراقب لحسابات من الاخطاء التي تتسم بالأهمية النسبية عند مرحلتي التخطيط والتنفيذ.

التفاصيل	اتفق تمام	اتفق	اتفق الى حد ما	لا اتفق	لا اتفق تماما
١. ألا تعتقد أنك تتعرض خلال عملك المهني إلى العديد من المخاطر منها عدم سلامة الرأي الذي تبديه بالرغم من أتباعك لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وذلك بسبب العديد من العوامل أهمها: استخدام التدقيق الاختباري – وجود محددات وقصور ذاتي في نظام الرقابة الداخلية – عدم بذل المساعدين العناية المهنية. **٢. أن مراقبي الحسابات لا يقومون خلال مرحلة التخطيط بوضع تقدير احتمالي كمي حول عدم سلامة الرأي الذي يبدونه في القوائم المالية.**					
٣. ألا تتوقع أن المشاكل المالية والتشغيلية للوحدة الاقتصادية قد تؤدي بالإدارة إلى المغالاة في بعض أرصدة الحسابات أو المعاملات.					

٤.أن مراقبي الحسابات يحاولون البحث عن الأخطاء والتحريفات الناتجة عن الإدارة والعاملين كلاهما بنفس الدرجة، وذلك لأن الهدف من عملية التدقيق هو اكتشاف الأخطاء والتحريفات الهامة والمؤثرة على نتائج الأعمال والمركز المالي بغض النظر عن مسببها.					
٥. يجب على مراقب الحسابات أعطاء اهتمام واسع للحسابات التالية عند الفحص بصورة كبيرة لإمكانية التلاعب والاختلاس فيها وأهم هذه الحسابات هي: – الحسابات المعقدة في احتسابها أو التي تخضع بالدرجة الكبيرة للتقدير الشخصي. – الحسابات غير عادية قرب نهاية السنة. – الحسابات المتحركة كالنقدية.					
٦. ألا تعتقد أنه يجب وضع تقديرات كمية لبعض أرصدة الحسابات والمعاملات والتي تكون مستعداً فيها لقبول احتمال عدم اكتشاف التحريفات والأخطاء خلال مرحلة التخطيط.					
٧. ألا تتوقع أن المحددات والقصور الذاتي في أي نظام رقابة داخلية قد يؤدي إلى زيادة احتمال وجود تحريفات وأخطاء جوهرية في أرصدة الحسابات.					
٨. أن مراقبي الحسابات لا يقومون بوضع تقدير مبدئي كمي لمخاطر الرقابة لكل هدف من أهداف التدقيق ولكل دورة عمليات خلال التخطيط.					
٩. يجب على مراقبي الحسابات القيام بإعادة النظر في الإجراءات التدقيقية إذا ما تبين له حقائق جديدة حول فعالية الرقابة الداخلية.					
١٠. أليس هناك احتمال من عدم اكتشاف التحريفات والأخطاء المادية نتيجة الآتي: • استخدام أسلوب معاينة غير مناسب أو استخدام حجم عينة أقل. • الفشل في أداء إجراء تدقيق ضروري بسبب اعتبارات الوقت والكلفة. • استخدام إجراء تدقيق غير ملائم في موقف معين. • الفشل في التوصل إلى استنتاج صحيح من خلال الاستعراض					

التحليلي وأدلة الإثبات. • الفشل في إجراءات الاستفسارات المناسبة داخل الشركة وخارجها.					
١١. أليس من الضروري وضع نسبة فشل قليلة جداً للإجراءات التي يقوم بها المساعدين لكي يتم تقليل مخاطر الاكتشاف.					

المحور الخامس: بيان موقف مراقب الحسابات تقدير الاهمية النسبية عند مرحلة تقييم الأدلة وإبداء الرأي

التفاصيل	اتفق تمام	اتفق	اتفق الى حد ما	لا اتفق	لا اتفق تماما
١. في بعض الأحيان يقوم المدقق بجمع الأخطاء المكتشفة الفعلية مع الخطأ الذي يتوقع أن يتم اكتشافه عند زيادة العينة وذلك بهدف ضمان من أنه لا يقترب من مستوى الأهمية النسبية.					
٢. ألا يجب القيام بالإجراءات التالية لضمان سلامة الرأي الذي تبديه: هـ- الحصول على أدلة أكثر لزيادة التأكد في التدقيق. و- توفير مساعدين أكثر خبرة ومهارة. ز- دراسة معمقة لأوراق العمل بشكل أكثر عناية من المعتاد. ح- القيام بإجراءات تحليلية أكثر. هـ- القيام بدراسة وتقدير المخاطر المحيطة بنشاط الشركة ومحاولة تقدير تأثيرها على القوائم المالية.					

٣. ألا تعتقد أن الأخذ بنظر الاعتبار الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق سيؤدي إلى: – ترشيد المراقب نحو الأخطاء والتحريفات المهمة والموجودة في القوائم المالية. – تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الضرورية للحصول على الإثباتات. – ترشيد المدقق نحو إبداء الرأي. – تقليل من وقت وكلفة عملية التدقيق. – زيادة جودة عملية التدقيق.					