



www.mecsj.com/ar

المجلة الالكترونية الشاملة متعددة المعرفة لنشر الأبحاث العلمية والتربوية MECSJ

الإصدار السابع والعشرون (تموز) ٢٠٢٠

ISSN: 2617-9563

تحديد الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر التدقيق (دراسة حالة تطبيقية)

إعداد

أ. د محمد غادر

المشرف العام للبحث، كلية ادارة الأعمال

جامعة الجنان، طرابلس، لبنان

dr-mghader1@hotmail.com

ريما غسان كباره

طالبة دكتوراه في ادارة الأعمال

جامعة الجنان، طرابلس، لبنان

rима-kabbara@hotmail.com

ملخص

إن هذه الدراسة تهتم بمهنة التدقيق وبتقييم خطر التدقيق وعناصره. وهي تهدف إلى التعرف على الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق عن طريق معرفة مفهوم الأهمية النسبية وخصائصها وأنواعها والتطرق أيضاً إلى مفهوم مخاطر التدقيق وأنواعه وتحديد العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق عبر تحديد مستوى الأهمية النسبية بالنسبة لمحتوى البيانات المالية. إن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن الأهمية النسبية لها دور كبير في عملية التدقيق ونالت اهتمام الهيئات الدولية المهمة بالتدقيق والمحاسبة، كما أن العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق هي علاقة عكسية. أما أهم التوصيات فعلى المدقق إعطاء الأهمية النسبية اهتماماً أثناء إعداد تقاريره الخاصة والتأكد من خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية ويرتبط ذلك بقدراته ومهاراته في تقدير المخاطر والكشف عن كل خطأ أو غش.

الكلمات المفتاحية: الأهمية النسبية، مخاطر التدقيق، القوائم المالية.



ABSTRACT

This study focuses on the auditing profession and assessing the risk and elements of such a process. It aims to identify the materiality and audit risks by generating understanding about the concept of materiality, inquiring into its characteristics and types. The paper also addresses the concept of audit risks and its types, determining the relationship between materiality and audit risks by identifying the level of materiality related to financial statements. This study asserts that materiality has a significant role in the audit process and has attracted the attention of international organizations interested in auditing and accounting. Additionally, this paper stresses the inversely proportional relationship between materiality and audit risk. The study recommends that auditors should give materiality enough attention during the preparation of their own reports, ensuring that the financial statements are free from material misstatement and exercising their competencies in assessing risks and detecting mistakes.

Keywords: Materiality, audit risk, Financial Statements.

المقدمة

إن الأزمة المالية التي طرأت على العالم مؤخراً" أدت إلى كثير من التطورات الإقتصادية ومنها التطور في مهنة التدقيق والتي هي بحاجة الى تقييم مخاطر التدقيق ودراستها خاصة أثناء القيام بعملية تخطيط التدقيق. فالمدقق يقوم بتحديد مناطق الخطر وأخذها في الاعتبار أثناء قيامه بعمليات التدقيق للوصول الى دقة في التقارير المالية والتي تعكس صحة البيانات المالية للمؤسسات.

والأهمية النسبية هي من أهم المبادئ المحاسبية التي تستخدم أثناء تنفيذ عملية التدقيق من خلال تطبيق معايير، خاصة معايير العمل الميداني وإعداد التقارير المالية، وذلك من خلال ارتباط استخدامها بهذه المعايير خصوصاً" فيما يخص الأخطاء والمخالفات.

على المدقق الخارجي عدم تجاهل وجود مخاطر عند تدقيق القوائم المالية وعليه بالتالي بذل العناية المهنية الملائمة لتقديم أفضل الخدمات لعملائه ولكافة المستفيدين من أعمال التدقيق.



مشكلة وتساؤلات الدراسة

إن المدقق الخارجي أثناء قيامه بعملية التدقيق تعترضه العديد من المخاطر خلال فحصه للبيانات المالية ومستوى تحديد الأهمية النسبية يبين كمية هذه المخاطر من جهة مخاطر الرقابة ومخاطر اكتشاف الأخطاء الجوهرية والملازمة ومخاطر الاكتشاف عند التدقيق التحليلي والتفصيلي. من هنا تطرح الدراسة الإشكالية الرئيسية التالية : كيف يتم تحديد الأهمية النسبية لمخاطر الأخطاء الجوهرية عند تدقيق البيانات المالية ككل؟ ويتفرع منها التساؤلات التالية :

- كيف يتم احتساب النسب المئوية على مستوى بنود البيانات المالية ككل؟
- كيف يتم توزيع الأهمية النسبية على الموجودات والمطلوبات؟
- كيف تقوم الأهمية النسبية في تقييم حجم الأخطاء واعتبارها جوهرية أم لا؟

أهمية الدراسة:

- الأهمية العلمية : إن أهمية الدراسة من الناحية العلمية تتبين عن طريق دعمها لمهنة التدقيق وتقييم خطر التدقيق وعناصره في ظل ندرة الإرشادات المهنية الصادرة عن المنظمات المهتمة بهذه المهنة كما أنه يفتقر العالم العربي بشكل عام ولبنان بشكل خاص لدراسات في مجال التدقيق لذلك هذه الدراسة سوف تخدم الباحثين لاحقاً بتقديم إضافة علمية على المنشورات والنتائج في هذا النطاق.
- الأهمية العملية : وتكمن أهمية هذه الدراسة العملية في دراسة كيفية تحديد الأهمية النسبية على مخاطر التدقيق فمن خلال الإضافة التي تقدمها والمتمثلة في "الإطار المقترح للقياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية واكتشاف هذه الأخطاء عند التدقيق التحليلي والتفصيلي بالإضافة إلى مساهمته بشكل فعال لمهنة التدقيق في مرحلة التخطيط لتدقيق البيانات المالية.

أهداف الدراسة:

- التعرف على مفهوم الأهمية النسبية و مخاطر التدقيق.
- التعرف على العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق.
- التعرف على كيفية تحديد مستوى الأهمية النسبية على محتوى البيانات المالية.
- تقديم توصيات للمدققين لاحتساب الأهمية النسبية ومعرفة تأثيرها على مخاطر التدقيق.



الدراسات السابقة

١. دراسة الصباغ (2016) بعنوان: "أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق (دراسة تطبيقية)". هدفت هذه الدراسة الى تحديد أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق، وبيان الاختلافات بين مدى الإجراءات الجوهرية الناتجة من خلال قياس مخاطر الأخطاء الجوهرية النوعية والكمية. وكان من اهم نتائجها انه يوجد تأثير للقياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق ويوجد اختلاف نوعي بين مدى الإجراءات الجوهرية الناجمة عن القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية وبين مدى الإجراءات الجوهرية الناجمة عن القياس النوعي لمخاطر الأخطاء الجوهرية.

أما من أهم التوصيات : استخدام الإطار المقترح للقياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية من قبل شركات ومكاتب التدقيق العاملة في سورية، ضرورة العمل على رفع كفاءة عملية التدقيق في الشركة محل الدراسة، قيام جمعية المحاسبين القانونيين في سورية بإنشاء الندوات التعريفية وورشات العمل التطبيقية حول إجراءات تقييم خطر التدقيق وتقنيات قياس المخاطر.

٢. دراسة جربوع (2011) بعنوان: "مدى مسؤولية المراجع من استخدام اسلوب العينة في عملية المراجعة ومجالات التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية". هدفت هذه الدراسة الى تحديد المدقق للعوامل التي يجب ان يأخذها بالإعتبار اثناء اختياره لعينات التدقيق ومن ثم تقويم نتائج اجراء التدقيق عليها وتوثيق هذه الإجراءات. ومن نتائج هذه الدراسة حث المراجع من التأكد ان الرقابة الداخلية مطبقة داخل المؤسسة على كافة العمليات المالية. ومن اهم التوصيات : على مراجع الحسابات التأكد ما اذا كانت مخاطر العينة قد خفضت الى أدنى حد أثناء تحديد حجم العينة الإحصائية، على مراجع الحسابات أن ينظر في نتائج العينة وتحديد الأثر المباشر للأخطاء المكتشفة على البيانات المالية.

٣. دراسة Ruhnke and Schmidt (٢٠١٤) عنوان: "الأخطاء في البيانات المالية: العلاقة بين عوامل المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة وبين تعديلات التدقيق" استخدمت هذه الدراسة المنهج الوصفي التحليلي وهدفت إلى معرفة ما إذا كانت القيود التعديلية التي تجريها منشأة التدقيق تختلف بناء على عوامل المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة. ومن أهم نتائج هذه الدراسة أنّ تعديلات التدقيق تختلف بناء على عوامل المخاطر الكامنة ومخاطر الرقابة، على النحو الذي اقترحه نموذج خطر التدقيق.



منهجية الدراسة

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي من خلال استخدام مصادر ومراجع علمية من كتب وأبحاث جامعية ومواقع الكترونية ومجلات محكمة لتكوين البيانات الثانوية. وفي الجانب العملي، سيتم التحليل من خلال دراسة حالة لمقاربة اشكالية الدراسة وللإجابة على السؤال الجوهرى والأسئلة الفرعية لتكوين البيانات الأولية واستخلاص النتائج، وتقديم التوصيات.

القسم الأول: الدراسة النظرية

سيتناول الباحث في هذا الفصل مبحثين يتضمن المبحث الأول مفهوم الأهمية النسبية وخصائصها وأنواعها أما المبحث الثاني سيتناول مفهوم مخاطر التدقيق وأنواعها وعلاقتها بالأهمية النسبية.

المبحث الأول: مفهوم الأهمية النسبية

أولاً: تعريف الأهمية النسبية

عرّف حمودة (٢٠١٣) الأهمية النسبية (Materiality-M) بأنها "مقدار الحذف أو التحريف في المعلومات المالية، في ضوء الظروف المحيطة، الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم الشخص الذي يعتمد على تلك المعلومات وتختلف قراراته كنتيجة مباشرة لذلك الحذف أو التحريف" (ص ٦١).

وقد اعتبر معيار التدقيق الدولي رقم (320 : الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق) أثناء عملية التخطيط لمهنة التدقيق " أن الأخطاء ، بما في ذلك السهو تعتبر جوهرية إذا كانت ، بشكل فردي أو مجتمعي ، يمكن أن تؤثر بشكل معقول على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تتخذ بناء على القوائم المالية".

(IAASB, 2015, ISA No. 320: Par.2)

كما انه بين المعيار 320 انه يتم إصدار أحكام بشأن الأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بحجم أو طبيعة الخطأ أو مجموعة من الاثنين.

كما انه لم يرد عن المعايير الدولية للتدقيق تعريف واضح بالنسبة للأهمية النسبية فقد بين المعيار 320 في التدقيق الدولي أن قرار مدقق الحسابات بالنسبة لتحديد الأهمية النسبية يعود لحكم المدقق المهني، ويتأثر بتصوره لاحتياجات مستخدمي البيانات المالية لهذه البيانات (IAASB, 2015, ISA No. 320: Par.4).



يحدد المدقق مستوى الأهمية النسبية للبيانات المالية باستخدام أساس مرجعي الذي يمكن ان يكون نسبة من إجمالي أصول المنشأة محل التدقيق أو نسبة من صافي الربح قبل الضريبة، وقد اقترح الصحن وسرايا و السوافيري (٢٠٠٦) أن العنصر يعتبر هاماً إذا تجاوزت نسبة قيمته إلى قيمة صافي الدخل (3%-5%) (ص ١١٩). كما انه بين Arens, Elder and Beasley (2014,p.252) انه يقوم المدقق بتخصيص الأهمية النسبية على الأرصدة في الميزانية بدلاً من حسابات قائمة الدخل، حيث يكون لمعظم الأخطاء الجوهرية في قائمة الدخل تأثيراً متساوياً على الميزانية بسبب قاعدة القيد المزدوج. عرف القاضي ودحوح وقريط (٢٠١٢) إن التحريف المقبول (TM) "هو المقدار الأعظمي الذي يمكن أن يجعل رصيد حساب أو صنف من العمليات مضللاً (أي خاطئاً بشكل جوهري) دون أن يطلب فريق التدقيق قيد تسوية لمنع الرأي المتحفظ" (ص ١١٩).

ثانياً: خصائص الأهمية النسبية

- 1- الخضوع للحكم المهني: لم يحدد المعيار 320 من المعايير الدولية للتدقيق ارشاد رقمي للأهمية النسبية ويمكن للمدقق مقارنة عناصر القوائم المالية مع مقدار الأساس الملائم . يمكن ان تكون النسبة 10 بالمئة او اكثر من قيمة الأساس الملائم ذات اهمية نسبية، 5 بالمئة أو اقل من رقم الأساس الملائم هو غير ذو أهمية نسبية، اذا كانت النسبة ما بين 5 بالمئة إلى 15 بالمئة من قيمة الأساس الملائم ، فقد ناقش لطفي (٢٠٠٨) انه "معرفة الأهمية النسبية يعتمد على الظروف الخاصة المحيطة" (ص ص ٢٥٩-٢٦٠).
- 2- المتطلبات القانونية والتنظيمية:

إن الإفصاح عن البيانات المالية يتم من خلال متطلبات قانونية ومعايير مهنية حيث انه اي فشل في الإفصاح يستبعد ويحذف بالتالي أمر ذات اهمية للمدقق.

3- نوعية الأهمية النسبية :

- دراسة الأهمية النسبية على مستوى شامل بارتباطها بكل البيانات المالية كوحدة واحدة
- دراسة الأهمية النسبية على مستوى الحساب الفردي أو الإفصاح.



ثالثاً: "أنواع الأهمية النسبية

أ- الأهمية النسبية الشاملة:

تبين مدى مقدار الانحراف الذي يقبله المراجع في البيانات المالية ككل، حيث ان المدقق يقوم باحتساب هذا المقدار قبل البدء بعملية التدقيق . سيتم تغييره أثناء المراجعة إذا علم المدقق بالمعلومات التي كانت ستسبب له تحديد مبلغ مختلف.

ب- الأهمية النسبية على مستوى المعاملات وأرصدة الحسابات:

بين لظفي (٢٠٠٨) ان الأهمية النسبية هي " مدى مقدار الانحراف الذي يقبله المراجع في مجموعة العمليات أو الإفصاح بالبيانات المالية قبل استنتاج أن الإفصاح الملائم بالبيانات المالية قد يضلل مستخدميه، كما انه يوفر الأساس لوضع الحد الأقصى لمقدار الانحراف الذي يقبله المدقق في مجموعة العمليات أو الإفصاح بالقوائم المالية قبل استنتاج أن الإفصاح الملائم قد تم انحرافه بشكل يتسم بالأهمية النسبية(ص ص٢٦١-٢٦٢)." .

المبحث الثاني: مفهوم مخاطر التدقيق

أولاً: "تعريف خطر التدقيق

عرف القاضي ودحوح وقريط (٢٠١١) خطر التدقيق "أن يبدي المدقق رأياً غير سليماً عندما تتضمن القوائم المالية أخطاء جوهرية (ص٢٧٢) ". كما حدد معيار التدقيق الدولي رقم ٣٣٠ خطر التدقيق بأنه "الخطر الذي يمثله المدقق في إبداء رأي تدقيق غير ملائم عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري" (IAASB,2015, ISA No.330: Par.20). وعرف معيار التدقيق الدولي رقم 200 مخاطر التدقيق على انها "مخاطر أن يعبر المدقق عن رأي تدقيق غير ملائم عندما تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية (IAASB,2015, ISA No.200: Par.13). كما عرّفت نشرة إجراءات التدقيق رقم 47 الصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) في الولايات المتحدة الأمريكية خطر التدقيق على أنه "خطر إخفاق المدقق - دون قصد- في إبداء رأي سليم حول بيانات مالية مُحَرَّفَةٌ تحريفاً جوهرياً" (AICPA, 1983, SAS No.47: Par.2).



ثانياً: أنواع مخاطر التدقيق

- أ- **المخاطر المتلازمة** : عرف صالح (٢٠١٦) مخاطر المتلازمة بأنها " قابلية رصيد حسابات معين أو نوع معين من المعاملات للخطأ الذي يكون جوهرياً إذا اجتمع مع أخطاء في أرصدة أخرى أو أنواع أخرى من المعاملات مع عدم وجود إجراءات للرقابة الداخلية تتعلق به(ص ص ٥-٦)".
- ب- **المخاطر الرقابية**: هي المخاطر الناتجة عن فشل الرقابة في اكتشاف وتصحيح التحريفات والتي يمكن أن تحصل في رصيد حساب ما أو مجموعة من العمليات، والتي يمكن أن تكون جوهرياً بصفة مستقلة أو عندما تجمع مع تحريفات في أرصدة حساب أخرى.
- ج- **مخاطر الاكتشاف** : هي المخاطر الناتجة من فشل الإجراءات السياسية لمدقق الحسابات في اكتشاف التحريف في رصيد الحساب أو مجموعة من العمليات .
- د- **مخاطر استخدام العينة الإحصائية** : يمكن تقسيم مخاطر الأخطاء الجوهريّة عند إعداد القوائم المالية إلى أخطاء معاينة وأخطاء غير معاينة وذلك لعدم كفاية عينة المدقق الخارجي في اكتشاف هذه الأخطاء.
- هـ- **المخاطر المرتبطة باستخدام الحاسب الآلي** : يقع على المدقق مسؤولية اختبار نظم معالجة البيانات المحاسبية إلكترونياً .

ثالثاً: العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق

إن مفهوم الأهمية النسبية ومفهوم مخاطر في التدقيق يرتبطان ببعضهما بشكل وثيق فخطر التدقيق هو عبارة عن عدم التأكيد أما الأهمية النسبية فهي مقياس للحجم حيث يتم قياس عدم التأكيد وفقاً للحجم. أثناء عملية تخطيط التدقيق يقدر المدقق مستوى الأهمية النسبية وذلك بعد معرفته للعوامل التي أدت إلى وجود خطأ جوهري في القوائم المالية.

إن العلاقة بين الأهمية النسبية و مخاطر التدقيق هي علاقة عكسية ،فكلما ارتفع مستوى الأهمية النسبية كلما انخفض مستوى مخاطر التدقيق المقبول.

فإذا كان مستوى الأهمية النسبية منخفضاً هذا يدل على ارتفاع احتمال فشل المدقق في ان يكتشف التحريفات الجوهريّة في الحساب، ما يؤدي إلى تحمله لمخاطر كثيرة.



القسم الثاني: الدراسة الميدانية

سيتناول هذا القسم دراسة حالة لاحدى الشركات المساهمة في تطبيقها لمبدأ الأهمية النسبية وعلاقتها بالأخطاء الجوهرية وموقف المدقق بالنسبة لهذه الأخطاء.

هذه ميزانية لاحدى الشركات المساهمة الموقوفة بالليرة اللبنانية بتاريخ 31/12/2018:

| الموجودات | ليرة لبنانية |
|--|---------------------|
| الموجودات غير المتداولة | |
| ممتلكات، معدات ومنشآت | 168,165,027 |
| إستثمارات عقارية | 12,077,167 |
| أصول ثابتة غير مادية | 19,167,994 |
| إستثمارات في شركات تابعة | 29,249,163 |
| موجودات مالية أخرى | 12,120,981 |
| مجموع الموجودات غير المتداولة = ١ | 240,780,332 |
| الموجودات المتداولة | |
| مخزون | 78,506,157 |
| ذمم مدينة ومصاريف مدفوعة مسبقاً | 72,001,102 |
| أرصدة لدى البنوك ونقد | 5,732,940 |
| مجموع الموجودات المتداولة = ٢ | 156,240,199 |
| مجموع الموجودات = ١ + ٢ | 397,020,531 |
| حقوق المساهمين والمطلوبات | ليرة لبنانية |
| حقوق المساهمين | |
| رأس المال | 97,580,200 |
| إحتياطي قانوني | 32,527,000 |



| | |
|--------------------|--|
| 50,613,023 | إحتياطي إعادة تقييم |
| 42,307,488 | أرباح مدورة |
| 223,027,711 | مجموع حقوق المساهمين (حقوق الملكية) = ١ |
| | المطلوبات |
| | المطلوبات غير المتداولة |
| 12,060,000 | قروض واستنادات |
| 6,104,858 | مخصص تعويضات نهاية الخدمة للموظفين |
| 2,402,023 | سندات دفع |
| 4,853,944 | مؤونات لمواجهة أعباء ومخاطر |
| 4,798,506 | ضريبة مؤجلة دائنة |
| 30,219,331 | مجموع المطلوبات غير المتداولة |
| | المطلوبات المتداولة |
| 70,729,018 | قروض |
| 63,409,740 | ذمم دائنة ومبالغ مستحقة الدفع |
| 9,184,351 | ضرائب مستحقة الدفع |
| 450,380 | سندات دفع |
| 143,773,489 | مجموع المطلوبات المتداولة |
| 173,992,820 | مجموع المطلوبات = ٢ |
| 397,020,531 | مجموع حقوق المساهمين والمطلوبات = ٢+١ |

وفي نفس التاريخ كان صافي دخل الشركة يبلغ 41,269,035 ل.ل. وإن المدقق في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق أفاد بأن المسموح به مبدئياً " لتقدير حد الجوهرية (الأهمية النسبية) على الشكل التالي:

- تعتبر قائمة المركز المالي محرّفة تحريفاً جوهرياً" إذا بلغت الأخطاء المكتشفة في حساباتها أكثر من 1.5% من قيمة الأصول المتداولة.



- تعتبر قائمة الدخل محرّفة تحريفاً جوهرياً" إذا بلغ مجموع الأخطاء المكتشفة في حساباتها أكثر من 4% من صافي الدخل.
- تعتبر الأخطاء المكتشفة غير جوهريّة إذا كانت أقل من 3% من صافي الدخل أو أقل من 1% من قيمة الأصول المتداولة.

أولاً : تقدير قيمة الأخطاء الجوهرية يعتمد على تحويل الميزانية الى نسب مئوية كما يلي:

- توزيع الميزانية الى نسب مئوية

| النسبة | القيمة (ل.ل.) | الموجودات والمطلوبات |
|--------|---------------|------------------------------------|
| 21% | 168,165,027 | ممتلكات، معدات ومنشآت |
| 2% | 12,077,167 | إستثمارات عقارية |
| 2% | 19,167,994 | أصول ثابتة غير مادية |
| 4% | 29,249,163 | إستثمارات في شركات تابعة |
| 2% | 12,120,981 | موجودات مالية أخرى |
| 10% | 78,506,157 | مخزون |
| 9% | 72,001,102 | ذمم مدينة ومصاريف مدفوعة مسبقاً" |
| 1% | 5,732,940 | أرصدة لدى البنوك ونقد |
| 12% | 97,580,200 | رأس المال |
| 4% | 32,527,000 | إحتياطي قانوني |
| 6% | 50,613,023 | إحتياطي إعادة تقييم |
| 5% | 42,307,488 | أرباح مدورة |
| 2% | 12,060,000 | قروض واستنادات |
| 1% | 6,104,858 | مخصص تعويضات نهاية الخدمة للموظفين |
| 0% | 2,402,023 | سندات دفع |



www.mecsj.com/ar

المجلة الالكترونية الشاملة متعددة المعرفة لنشر الأبحاث العلمية والتربوية لـ MECSJ

الإصدار السابع والعشرون (تموز) ٢٠٢٠

ISSN: 2617-9563

| | | |
|-------------|--------------------|-------------------------------|
| 1% | 4,853,944 | مؤونات لمواجهة أعباء ومخاطر |
| 1% | 4,798,506 | ضريبة مؤجلة دائنة |
| 9% | 70,729,018 | قروض |
| 8% | 63,409,740 | ذمم دائنة ومبالغ مستحقة الدفع |
| 1% | 9,184,351 | ضرائب مستحقة الدفع |
| 0% | 450,380 | سندات دفع |
| 100% | 794,041,062 | المجموع |

ثانياً: تحديد حد الجوهرية (الاهمية النسبية):

- تحديد حد الجوهرية

| الحد الأدنى للخطأ المسموح به | الحد الأقصى للخطأ المسموح به | الشرح |
|-------------------------------------|-----------------------------------|---------------|
| $1,650,761 = (4\% * 41,269,035)$ | $1,238,071 = (3\% * 41,269,035)$ | صافي الدخل |
| $2,343,603 = (1.5\% * 156,240,199)$ | $1,562,402 = (1\% * 156,240,199)$ | المركز المالي |

الحد الأدنى للأخطاء المقبولة هي الحد الأدنى من الحد الأقصى أي 1,650,761 ل.ل.

ثالثاً: توزيع الأخطاء المقبولة من مدقق الحسابات الخارجي كما يلي:



| الموجودات والمطلوبات | القيمة (ل.ل.) | النسبة | حد الجوهريّة (ل.ل.) |
|------------------------------------|--------------------|-------------|---------------------|
| ممتلكات، معدات ومنشآت | 168,165,027 | 21% | 349,605 |
| إستثمارات عقارية | 12,077,167 | 2% | 25,108 |
| أصول ثابتة غير مادية | 19,167,994 | 2% | 39,849 |
| إستثمارات في شركات تابعة | 29,249,163 | 4% | 60,807 |
| موجودات مالية أخرى | 12,120,981 | 2% | 25,199 |
| مخزون | 78,506,157 | 10% | 163,209 |
| ذم مدينة ومصاريف مدفوعة مسبقاً" | 72,001,102 | 9% | 149,686 |
| أرصدة لدى البنوك ونقد | 5,732,940 | 1% | 11,918 |
| رأس المال | 97,580,200 | 12% | 202,863 |
| إحتياطي قانوني | 32,527,000 | 4% | 67,622 |
| إحتياطي إعادة تقييم | 50,613,023 | 6% | 105,221 |
| أرباح مدورة | 42,307,488 | 5% | 87,955 |
| قروض واستنادات | 12,060,000 | 2% | 25,072 |
| مخصص تعويضات نهاية الخدمة للموظفين | 6,104,858 | 1% | 12,692 |
| سندات دفع | 2,402,023 | 0% | 4,994 |
| مؤونات لمواجهة أعباء ومخاطر | 4,853,944 | 1% | 10,091 |
| ضريبة مؤجلة دائنة | 4,798,506 | 1% | 9,976 |
| قروض | 70,729,018 | 9% | 147,041 |
| ذم دائنة ومبالغ مستحقة الدفع | 63,409,740 | 8% | 131,825 |
| ضرائب مستحقة الدفع | 9,184,351 | 1% | 19,094 |
| سندات دفع | 450,380 | 0% | 936 |
| المجموع | 794,041,062 | 100% | 1,650,761 |

أثناء التدقيق الفعلي اكتشفت من فحص عيّنة من الحسابات التالية بعض الأخطاء على الشكل التالي:



- عينة من المخزون قيمتها 23,550,000 ل.ل. ، وجود أخطاء فيها بقيمة 550,000 ل.ل.
 - عينة من الذمم المدينة قيمتها 28,800,000 ل.ل.، وجود أخطاء فيها بقيمة 400,000 ل.ل.
 - عينة من الذمم الدائنة قيمتها 23,000,000 ل.ل.، وجود أخطاء فيها بقيمة 380,000 ل.ل.
- قاعدة تحديد الخطأ المكتشف = (الخطأ المكتشف في العينة * العينة) / المجتمع
- تحديد الأخطاء المكتشفة في المخزون = $164,987 = 78,506,157 / (23,550,000 * 550,000)$
- تحديد الأخطاء المكتشفة في الذمم المدينة = $159,998 = 72,001,102 / (28,800,000 * 400,000)$
- تحديد الأخطاء المكتشفة في الذمم الدائنة = $137,834 = 63,409,740 / (23,000,000 * 380,000)$

إن الأخطاء المكتشفة في المخزون بقيمة 164,987 ل.ل. تتجاوز الحد الجوهري الذي يبلغ 163,209 ل.ل.، والأخطاء المكتشفة في الذمم المدينة بقيمة 159,998 ل.ل. تتجاوز الحد الجوهري الذي يبلغ 149,686 ل.ل. والأخطاء المكتشفة في الذمم الدائنة بقيمة 137,834 ل.ل. تتجاوز الحد الجوهري الذي يبلغ 131,825 ل.ل. لذلك على مدقق الحسابات الخارجي أن يطلب من الإدارة تصحيح الخطأ في كل حساب وعليه أن يصدر تقريراً " متحفظاً " فيما تمنعت الإدارة عن تصحيحه.

الخاتمة: النتائج والتوصيات

توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج والتوصيات تتمثل بالآتي:

١- النتائج

- إن مفهوم الأهمية النسبية نال اهتمام كبير من قبل الهيئات الدولية والمهنية المهتمة بالمدققين والمحاسبين.
- هناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومستوى مخاطر التدقيق أي كلما ارتفع مستوى الأهمية النسبية كلما انخفضت مخاطر التدقيق والعكس صحيح.
- تقدير قيمة الأخطاء الجوهرية يعتمد على تحويل بنود الميزانية الى نسب مئوية.



- الحد الأدنى للأخطاء المقبولة هي الحد الأدنى من الحد الأقصى للخطأ المسموح به بالنسبة لصافي الدخل والمركز المالي.
- تعتبر الأخطاء المكتشفة جوهرية في حال تجاوزت الحد الجوهري.
- الأخطاء المكتشفة في المخزون بقيمة 164,987 ل.ل. تجاوزت الحد الجوهري الذي بلغ 163,209 ل.ل. فعلى مدقق الحسابات الطلب من الإدارة تصحيح هذه الأخطاء وإذا تمتعت عليه اصدار تقريراً "متحفظاً".
- الأخطاء المكتشفة في الذمم المدينة بقيمة 159,998 ل.ل. تجاوزت الحد الجوهري الذي بلغ 149,686 ل.ل. فعلى مدقق الحسابات أيضاً "الطلب من الإدارة تصحيح هذه الأخطاء وإذا تمتعت عليه اصدار تقريراً "متحفظاً".
- الأخطاء المكتشفة في الذمم الدائنة بقيمة 137,834 ل.ل. تجاوزت الحد الجوهري الذي بلغ 131,825 ل.ل. فعلى مدقق الحسابات أيضاً "الطلب من الإدارة تصحيح هذه الأخطاء وإذا تمتعت عليه اصدار تقريراً "متحفظاً".

٢- التوصيات

- على المدقق أن يعطي للأهمية النسبية اهتماماً" أثناء اعداد تقاريره الخاصة حين يدقق العمليات المالية.
- للمدقق الدور الأكبر في تقليص مخاطر التدقيق وذلك يرتبط بقدراته ودقته في تقدير هذه المخاطر وكشفه لكل أنواع الغش.
- يجب تقدير الأهمية النسبية وربطها بأخطاء التدقيق التي يجب على المدقق معرفة تحديدها للوصول الى تقرير صحيح يعكس مصداقية البيانات المالية والتأكد من خلوها من الأخطاء الجوهرية .
- يجب الاستفادة من احتساب الأهمية النسبية أثناء اعداد التقرير الصادر عن المدقق.
- على المدقق الخارجي الطلب من الإدارة تصحيح الأخطاء المكتشفة في كل حساب إذا كانت جوهرية، وإذا تمتعت الإدارة عن تصحيحها عليه أن يصدر تقريراً "متحفظاً".



المراجع والمصادر المصادر باللغة العربية

١- الكتب

- ١) الصحن، عبد الفتاح وسرايا، محمد السيد والسوافيري، فتحي رزق. (2006). *الرقابة والمراجعة الداخلية* (١، ص 119). الاسكندرية، مصر: المكتب الجامعي الحديث.
- ٢) القاضي، حسين ودحدوح، حسين وقريط، عصام. (2012). *أصول المراجعة* (الجزء الثاني، ص 119) دمشق، سوريا: منشورات جامعة دمشق - كلية الاقتصاد.
- ٣) القاضي، حسين ودحدوح، حسين وقريط، عصام. (2011). *تدقيق الحسابات* (١ ص 272). دمشق، سوريا: منشورات جامعة دمشق؛ نظام التعليم المفتوح - برنامج المحاسبة - كلية الاقتصاد.
- ٤) لطفي، امين السيد احمد. (2008). *فلسفة المراجعة* (الطبعة الأولى، ص ص 259-260). الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.

ب- الرسائل الجامعية:

- ٥) الصباغ، سامر. (2008). *أثر القياس الكمي لمخاطر الأخطاء الجوهرية في تحسين دقة تقييم خطر التدقيق (دراسة تطبيقية)*. أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في مراجعة الحسابات. جامعة دمشق، سوريا.
- ٦) جربوع، يوسف. (2011). *مدى مسؤولية المراجع من استخدام أسلوب العينة في عملية المراجعة ومجالات التخفيف من تأثيرها على القوائم المالي: بحوث ودراسات لتطوير مهنة مراجعة الحسابات لمواجهة التحديات المعاصرة*، مجلد (5) ص ص 225-265.

ج-المجلات العلمية

- ٧) صالح، خالد. (2016). *مسؤولية المراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة*. مجلة الدراسات العليا الجزائرية. ص ص 5-6.
- ٨) حمودة، نور الدين. (2013). *العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية في التدقيق دراسة تحليلية انتقادية بالتطبيق على الوضع في ليبيا*. مجلة الدراسات المالية والمصرفية. ص 61.



2- المصادر باللغة الأجنبية

أ-الكتب

- 9) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).(1983). *Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit: The Standards of Field work- SAS No.47: Par.2*. Published online by AICPA:
<https://www.aicpa.org/Research/Standards/AuditAttest/DownloadableDocuments/AU-00312.pdf>
- 10)Arens Alvin, A., Elder Randal, J., & Beasley Mark, S. (2010). *Auditing and Assurance Services an Integrated Approach*. New Jersey: Pearson Education Inc.
- 11)International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2015). *ISA No.320: Materiality in Planning and Performing an Audit* .In Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 201^o edition. NY: IAASB. Available
(online):https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2015-Handbook-Volume-1_0.pdf
- 12) International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2015). *ISA No.330:The Auditor's Responses to Assessed Risks*. In Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 201^o edition. NY: IAASB. Available
(online):https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2015-Handbook-Volume-1_0.pdf



- 13) International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2015). *ISA No.200: Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*. In Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. 201^o edition. NY: IAASB. Available (online): https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2015-Handbook-Volume-1_0.pdf

ب-المجلات العلمية

- 14) Ruhnke, K., & Schmidt, M. (2014). *Misstatements in financial statements: The relationship between inherent and control risk factors and audit adjustments*. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 33(4), 247-269.