

الأهمية النسبية في مراجعة الحسابات وفقا لمعايير المراجعة الدولية

د. الأزهر عزه

جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي ، الجزائر
azza.lazhar@yahoo.fr

ط. د. هادية متوح¹

جامعة الشهيد حمه لخضر ، الوادي ، الجزائر
hadia.m111@gmail.com

The Matertaity of audit in accordance with international auditing standards

Matouh Hadia & Azza Lazhar
University of Echahid Hamma lakhdar, El Oued- Algeria

Received: 10/05/2017

Accepted: 13/06/2017

Published: 31/12/2017

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى إظهار دور الأهمية النسبية في مراجعة الحسابات من خلال دراسة نظرية تعتمد على المنهج الوصفي، ولتحقيق ذلك قمنا بتقسيم الدراسة إلى قسمين يتمثل أولهما في تعريف الأهمية النسبية وطرق حسابها أما الثاني فيتمثل في معيار المراجعة الدولية رقم 320 الأهمية النسبية في أداء وتخطيط عملية المراجعة، معتمدين في ذلك على مجموعة من البيانات من الكتب والمقالات والدراسات التي لها صلة بالموضوع.

الكلمات المفتاحية: الأهمية النسبية، خطر المراجعة، معايير المراجعة الدولية.

الترميز الاقتصادي (jel) : M4

Abstract:

This research aims to show the importance of the Matertaity of auditing through a theoretical study based on the descriptive approach. To achieve this, we divided the study into two parts. The first is to define the relative importance and methods of calculation. The second is the International Audit Standard No. 320 which is of Matertaity in the performance and planning of the audit process, drawing on a range of data from relevant books, articles and studies.

Key Words : *The Matertaity ,Audit Risk, The international auditing standards*

JEL Classification: M4

تمهيد:

يعتبر مفهوم الأهمية النسبية بمثابة الأساس لتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها خصوصا معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، ويرتبط استخدام هذا المفهوم بتأثير الأخطاء والمخالفات والتحريفات على قرارات مستخدمي القوائم المالية.

1. إشكالية الدراسة:

وفي ضوء ما سبق تتضح مشكلة البحث:

كيف تستخدم الأهمية النسبية في مراجعة الحسابات وفقا لمعايير المراجعة الدولية؟

وللإجابة على مشكلة البحث قمنا بتجزئتها إلى عدة أسئلة فرعية:

♦ ما هي الخطوات المتبعة لتطبيق الأهمية النسبية؟

♦ ما هي العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة؟

♦ ما هي العلاقة بين الأهمية النسبية وأدلة الإثبات؟

2. فرضيات الدراسة:

في ضوء الأسئلة الفرعية صيغت فرضيات الدراسة على النحو التالي:

♦ هناك عدة خطوات يجب إتباعها لتطبيق الأهمية النسبية؛

♦ هناك علاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة؛

♦ هناك علاقة بين الأهمية النسبية وأدلة الإثبات.

3. أهداف الدراسة:

يهدف هذا البحث إلى بيان تعريف الأهمية النسبية وطرق حسابها وعلاقتها بمخاطر المراجعة وأدلة الإثبات وتقرير المراجع، بالإضافة إلى تحليل معيار المراجعة الدولي 320 "الأهمية النسبية في أداء وتخطيط عملية المراجعة.

4. الدراسات السابقة:

1.4 دراسة نور الدين عبد الله حمودة، العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية في التدقيق، 2013: هدفت هذه الدراسة إلى حصر العوامل المؤثرة في الأهمية النسبية عند القيام بعملية المراجعة ومعرفة مدى وجود اختلاف في الآراء بين مراجعي جهاز المراجعة المالية التابعين لديوان المحاسبة والمراجعين القانونيين المرخصين، في تحديد أهم العوامل الأكثر أهمية في تحديد مستوى الأهمية النسبية، وقد توصلت إلى أن المراجع مازال يعتمد في تحديد مستوى الأهمية النسبية على الحكم المهني والخبرة المهنية، وهذا قد يعرض رأيه إلى مخاطرة كبيرة.

2.4 دراسة ورقاء خالد عبد الجبار، الأهمية النسبية وأثرها في كفاءة التدقيق، 2016: هدفت هذه الدراسة إلى تحديد الأهمية النسبية ومساعدة المراجع في تقدير هذه الأهمية وبيان آراء المدققين فيها بالإضافة إلى وضع طرق مقترحة لتقدير الأهمية النسبية، وقد توصلت إلى أن مفهوم الأهمية النسبية يختلف فيما بين المراجعين حيث ترتبط بقياس وتقدير الظروف المحيطة بالجهة الخاضعة للمراجعة وعلى الحكم الشخصي للمراجع وخبرته وكفاءته.

3.4 دراسة فاطمة فزع هدا، العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية وأثرها في التخطيط لعملية المراجعة، 2017: هدفت هذه الدراسة إلى حصر العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية عند قيام مراجع الحسابات بالتخطيط لعملية المراجعة، وقد توصلت إلى أن العوامل الأكثر تأثيرا على مستوى الأهمية النسبية هي العوامل المتعلقة بالقوائم المالية، لأنها مصدر المعلومات التي يتأكد مراجع الحسابات من صحتها وهي توجه لزيادة مستوى الأهمية النسبية أو خفضها لما تضمنته هذه العوامل من عوامل كمية وأخرى نوعية.

أولا: تعريف الأهمية النسبية وطرق حسابها.

1- تعريف الأهمية النسبية:

ليس من المتوقع أن يعرض المحاسب قوائم مالية دقيقة جدا، فهناك من الأحكام الشخصية والتقديرية التي يمكن أن تؤثر على عناصر معينة من عناصر القوائم المالية ومن ثم جعلها تختلف باختلاف هذه الأحكام والتقديرية الشخصية، أكثر من هذا فإن المنافع من تحقيق دقة عالية غالبا ما تكون قليلة، ومن هنا فقد تبنى المحاسبون مبدأ الأهمية النسبية والذي يشير إلى أن المحاسب يجب أن يعطي عناية أكثر فقط لتلك الأمور التي تؤثر بشكل جوهري على بيانات القوائم المالية، وإزاء ذلك فإن المراجع عليه أن يتحقق من ما إذا كانت النتائج المعد عنها التقرير داخل حدود المدى المقبول، وهنا نجد أن المحاسبة قد فشلت حتى الآن في تحديد معيار دقيق للأهمية النسبية في حالة اتخاذ قرار معين¹.

ولقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية الأهمية النسبية بأنها عبارة عن:

قيمة السهو أو التحريف الذي لحق بالمعلومات المحاسبية والذي يجعل من الممكن - في ضوء الظروف المحيطة - أن يتغير أو يتأثر حكم الشخص العادي الذي يعتمد على هذه المعلومات، نتيجة لهذا السهو أو التحريف².

2- الأحكام البدئية المرتبطة بالأهمية النسبية³:

لعله من الأهمية بمكان تحديد حدود الأهمية النسبية خلال مرحلة التخطيط حيث أن عنصر القوائم المالية الهام يعرف بأنه ذلك العنصر الذي يؤثر الإفصاح عنه (أو عدم الإفصاح عنه) على قرار مستخدمي المعلومات الواردة بالقوائم المالية، وكان الأهمية النسبية تتعلق بالإفصاح عن القوائم المالية، أي مسؤولية العميل الأساسية إنما تتمثل في تحديد ما إذا كان أمرا ما بعد هاما (بمفرده أو مع مجموعة حسابات أخرى) بدرجة تكفي للإفصاح عنه، أو أنه غير هام بدرجة تكفي لتجاهله وعدم الإفصاح عنه.

ومن هنا فإنه يمكن القول بأنه على المراجع أن يحدد بوضوح "ما هو مهم" لسببين على الأقل، أولا أن التحديد المبكر للأهمية النسبية يوفر ما يعرف بحدود الأهمية النسبية للأخطاء والمخالفات، والتي خارجها لا يكون المراجع باستطاعته قبول تحريف وتغيير القوائم، فهذا يخدم كدليل على أن المراجع مهتم من البداية جدا بالأخطاء الهامة، ثانيا أنه بمجرد تحديد هذه الأهمية النسبية فإن العناصر والقيم غير الهامة تحدد أيضا، ومن ثم فإن المراجع يكون باستطاعته التركيز على الجوانب الهامة وبالتالي أداء مراجعة كفاءة، بمعنى تحقيق أعلى مستوى من التأكد بأقل مستوى من التكاليف.

هذه الأهمية النسبية قد تختلف في معناها بعض الشيء عند فحص المراجع للقوائم المالية وإعداد التقرير عنها، فالمراجع يجب أن يقرر ما إذا كانت القوائم المالية خالية من الأخطاء والمخالفات العامة، بمعنى أن المراجع عليه أن

يقرر بداية ما يعرف "بمدى الحدود المقبولة"، والذي من خلاله يمكن الاستنتاج أن ما يفصح عنه العميل يعرض بشكل صادق وعادل الحقيقة المحاسبية، وهذا بدوره يتطلب من المراجع تقرير العناصر الأكثر أهمية بالقوائم المالية، والتي تحتاج إلى أدلة إثبات أكثر إقناعا وحسما، ولهذا الغرض فإن العناصر الأكثر أهمية بالقوائم المالية تعرف على أنها تلك العناصر المعرضة لاحتمال أعلى لحدوث الأخطاء والمخالفات.

وعادة ما يتم تحديد حدود الأهمية النسبية فقط بعد أن يتوفر للمراجع معلومات كافية عن العميل تسمح له بتقدير مخاطر الخطأ، وهذا يتطلب من المراجع القيام ببعض الواجبات: تحديد مستخدمي القوائم المالية، الفحص التحليلي من خلال مقارنة القوائم المالية للسنة الحالية مع تلك الخاصة بالسنوات السابقة وكذلك أوراق المراجعة لهذه السنوات، الاتصال بمراجع آخر بشركة أو مكتب المراجعة، كالشريك المسئول عن المهمة. كل هذه الإجراءات غالبا ما تساعد على تحديد العناصر التي تتعرض لمخاطر أخطاء محتملة عالية، وبمجرد تحديد هذه العناصر فإن الأهمية النسبية الشاملة للمراجعة تخصص بين هذه العناصر على أساس تلك العوامل المتعلقة بالمخاطرة النسبية لتحريف وتغيير القوائم، ودرجة الثقة الشاملة المرغوبة في نتائج المراجعة.

3- تقدير الأهمية النسبية والعوامل المؤثرة بتقديرها:

يتطلب بيان معايير المراجعة رقم (47) من المراجع أن يقوم بتقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لأغراض المراجعة، وهذا التقدير المبدئي يشمل تقديرات لما يعتبر جوهريا بالنسبة لكل مجموعة من المجموعات المهمة في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل كل على حدا، والقوائم المالية في مجموعها. وهذا التحديد ضروري للأسباب التالية⁴:

♦ إن التمديد المبكر للأهمية النسبية يوفر ما يعرف بحدود الأهمية النسبية للأخطاء والمخالفات، والتي خارجها لا يكون المراجع باستطاعته قبول تحريف القوائم المالية وتغييرها، وهذا يستخدم كدليل على أن المراجع مهتم من البداية بالأخطاء الهامة.

♦ وانه بمجرد تحديد هذه الأهمية النسبية فإن العناصر والقيم غير المهمة تحديد أيضا، ومن ثم فإن المراجع يكون باستطاعته التركيز على الجوانب المهمة وبالتالي تحسين نوعية المراجعة ورفع كفاءتها.

♦ مساعدة المراجع في تخطيط طريقة جمع الأدلة المناسبة فإذا قرر المراجع استخدام قيمة نقدية منخفضة، يجب أن يجمع عدد اكبر من الأدلة بمقارنة مع تحديد قيمة نقدية كبيرة.

أي يجب على المراجع أن يحدد حدا أقصى لقيمة التحريف في القوائم المالية والتي لا تؤثر في قرار المستخدم العادي لهذه القوائم، بالاعتماد على المعلومات المقدمة إليه. وينبغي على المراجع أن يدرك أن الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليس مطلق، وهذا معناه أن التحريف بمقدار معين يعتبر جوهريا في شركة صغيرة ولا يعتبر جوهريا في شركة كبيرة.

أما العوامل التي تؤثر على قرار المراجعين بتقدير الأهمية النسبية، فقد حددت النشرة الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكيين العوامل بالتالي⁵:

- ♦ إن الأهمية النسبية هي تقديرات نسبية وليست مطلقة، بمعنى أن التقدير هو نسبي وليس مطلق، ويعتمد على حجم المبالغ الظاهرة في القوائم المالية. ففي شركة كبيرة جداً مثل (IBM) يختلف فيها التقدير عن شركة اقل منها حجماً، فالأولى تقدر ميزانيتها بالمليارات والثانية ربما بالآلاف الدولارات.
- ♦ يجب أن يكون هناك أساس يمكن القياس عليه مثل:
 - أ - صافي الدخل قبل الضرائب؛
 - ب - صافي المبيعات، أو مجمل الربح، أو صافي الموجودات.
- ♦ العوامل الكمية والنوعية التي يجب أخذها في الاعتبار منها:
 - أ - الأخطاء غير المقصودة في تقدير البضاعة، أكثر أهمية من الأخطاء المرتكبة من الموظفين العاديين في تقييم البضاعة وحتى لو كانت المبالغ متقاربة.
 - ب - التقديرات الخاطئة في التصنيفات، كما في مبلغ رأس المال العامل، فإذا كان التقدير أكثر من التقييم الواجب بوضع دولارات، فإن هذا لا يؤثر كثيراً على القوائم المالية، ولكن إذا كان مبلغ رأس المال العامل اقل من المبلغ الواجب أن يكون لمقابلة الالتزامات الطارئة، فإن على المراجع أن يعتبر أن تصنيف الموجودات المتداولة والمطلوبات المتداولة قد خالفت مبدأ الأهمية النسبية.
- ♦ التغيير في اتجاه تحقيق الإيرادات، فمثلاً، إذا كانت تزداد سنوياً بمعدل 3 % لمدة خمسة سنوات متتالية وإن هناك انخفاض بنسبة 1 % في السنة موضوع المراجعة، فإن على المراجع أن يأخذ ذلك بنظر الاعتبار وينظر إلى التغيير بمنظور الأهمية النسبية.
- ♦ وهناك اعتبارات أخرى مثل الظروف المحيطة بالمشروع ونوعية البيانات المطلوب تقديمها إلى مستخدمي القوائم المالية.

4- خطوات تطبيق الأهمية النسبية⁶:

يظهر الشكل (1) خطوات تطبيق الأهمية النسبية خلال مراحل مراجعة الحسابات إذ أن الخطوة الأولى والثانية تتم خلال مرحلة التخطيط لعملية المراجعة أما الخطوة الثالثة فتتم خلال مراحل المراجعة، في حين تتم الخطوتين الأخيرتين عند مرحلة تقييم النتائج وإبداء الرأي.

شكل (1): خطوات تطبيق الأهمية النسبية.

تخطيط مدى الاختبارات	خطوة 1	تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية
	خطوة 2	تخصيص الحكم الأولي للأهمية النسبية إلى مجموعات فرعية
تقييم النتائج	خطوة 3	تقدير التحريف الإجمالي في كل مجموعة فرعية
	خطوة 4	تقدير الأثر المشترك للتحريف
	خطوة 5	مقارنة الأثر المشترك المقدر مع الحكم الأولي أو الحكم المعدل عن الأهمية النسبية

المصدر: فاطمة فزع هدا، العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية وأثرها في التخطيط لعملية التدقيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية للجامعة، العراق، العدد: 53، 2017، ص: 385.

5- قياس الأهمية النسبية⁷:

نظراً لأهمية مفهوم الأهمية النسبية بذلت محاولات عديدة لقياس الأهمية النسبية، غير أنها لم يتيسر لها بعد وضع معايير موضوعية أو مستويات محددة متعارف عليها يمكن تطبيقها لقياس الأهمية النسبية نظراً لأن المتغيرات والظروف المحيطة تختلف من حالة إلى أخرى، ولنكن أكثر تفاهلاً بأن مزيداً من البحث والدراسة في هذا المجال قد يؤدي إلى وضع معايير أو مؤشرات تساعد على ترشيد الحكم المهني للمدقق. والجدير بالذكر أنه توجد مؤشرات رئيسة تستخدم لقياس الأهمية النسبية نذكر منها:

5-1. حجم البند:

تقاس الأهمية النسبية للبند وفقاً لهذا المؤشر على أساس حجمه المطلق، وتجدر الإشارة في هذا الخصوص أن هذا المؤشر وحده غير سليم ولا يتلاءم مع كثير من الحالات، لأنه يثير مشكلة تحديد الحد الفاصل للحجم المطلق وكيف يتم حسابه، وبالتالي يجب أن يستعان معه بمؤشر آخر.

5-2. مدى تأثير البند على تحديد الأرباح أو الخسائر:

ووفقاً لهذا المؤشر يعتبر البند ذو أهمية، أي يكون مادياً أو جوهرياً إذا كان من شأنه أن يحول أرباح المنشأة إلى خسائر أو يقلل منها بشكل كبير، أو العكس؛ أي يحول خسائر المنشأة إلى أرباح أو يقلل منها بشكل كبير.

5-3. استخدام النسب المئوية:

يعتبر هذا المؤشر أكثر المؤشرات استخداماً في سبيل قياس الأهمية النسبية للعنصر أو البند، ويتم ذلك عن طريق إيجاد العلاقة بين البند الخاضع للقياس وأساس ثابت آخر مثل صافي الربح. ويمكن توضيح بعض النسب المئوية التي يمكن استخدامها على النحو التالي:

♦ النسبة المئوية للبند إلى صافي الربح:

ولكن يجب ملاحظة أنه في حالة عدم استقرار صافي الربح من سنة لأخرى، فإن ذلك يترتب عليه ترتيب أو تصنيف بنود متشابهة ترتيباً مختلفاً من سنة إلى أخرى لمجرد اختلاف صافي الربح فقط، وللتغلب على خاصية عدم استقرار صافي الربح استخدمت طريقة متوسط صافي الربح.

♦ النسبة المئوية للبند إلى متوسط صافي الربح: وفي هذا المؤشر يتم استخدام متوسط صافي الربح للمنشأة لعدد من السنوات بدل من استخدام صافي الربح عن سنة واحدة للتغلب على المشكلة السابقة.

♦ النسبة المئوية للبند إلى مجمل الربح: إن اتخاذ مجمل الربح كأساس ثابت للبند المراد قياس أهميته النسبية أكثر سهولة وضماناً من صافي الربح، لأنه يتأثر بالتقلبات في نتائج العمال بدرجة أقل من تأثر صافي الربح، ولكن ينبغي أن يراعي ما تتميز به المشروعات.

6- العلاقة بين الأهمية النسبية وخطر المراجعة:

لقد عرف مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية خطر المراجعة في النشرة رقم 47 بأنه: الخطر الذي يؤدي إلى فشل مراجع الحسابات دون أن يدري في التحفظ في تقريره عندما يوجد خطأ جوهري في القوائم المالية⁸. ويكمن القول أن خطر المراجعة يتكون من ثلاثة عناصر هي:

♦ **الخطر الملازم:** يعود إلى احتمالية أن إقراراً من إقرارات الإدارة فيه أخطاء أو حذف، إما بمفرده أو عند جمعه والتي تمثل انحرافات مادية مع الافتراض بعدم وجود رقابة داخلية. إما المخاطر الملازمة فربما يكون سببها الإدارة المنحرفة وغير النزينة⁹.

♦ **خطر الرقابة:** هو الخطر الناتج عن حدوث خطأ في أحد الأرصدة أو في نوع معين من المعاملات والتي قد يكون جوهرياً إذا اجتمع مع خطأ في أرصدة أخرى أو نوع آخر من المعاملات ولا يمكن منعه أو اكتشافه في وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية¹⁰.

♦ **خطر الاكتشاف:** وهي المخاطر الناتجة عن فشل إجراءات المراجعة التي يطبقها المراجع في اكتشاف تحريفات موجودة فعلاً وتزيد قيمتها عن قيمة التحريفات المقبولة (التي تتجاوز حد الأخطاء المسموح به)، وهذه المخاطر من خطأ موجود في إثبات قد يكون جوهرياً سواء فردياً أو عند تجميعه مع أخطاء أخرى، ولذلك فهي مخاطر ناتجة عن خطأ في البيانات المالية ولا يمكن للمراجع اكتشافه عند إجراء الإجراءات التحليلية أو عند إجراء الاختبارات التفصيلية للأرصدة¹¹.

والجدير بالذكر أن الخطر الملازم وخطر الرقابة يتواجدان بصفة مستقلة عن عملية مراجعة القوائم المالية، ويتأثران بطبيعة نشاط المنشأة، والظروف المحيطة بها وطبيعة أرصدة الحسابات وأنواع العمليات بها. وبالرغم من أن المراجع لا يمكنه السيطرة على الخطر الملازم، وخطر الرقابة إلا أنه يمكنه تقويمها وتصميم إجراءات التحقق من الوصول إلى مستوى مقبول من خطر عدم الاكتشاف وبالتالي يخفض خطر المراجعة عند أدنى مستوى مقبول¹².

وورد في الفقرة العشرة بالمعيار رقم (320) من معايير المراجعة الدولية ما يدل على وجود علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة فكلما ارتفع مستوى الأهمية النسبية انخفضت مخاطر المراجعة والعكس بالعكس، فإذا اعتقد المراجع بأن مستوى الأهمية النسبية المقبول أقل من المستوى المخطط له والمقبول من قبل المراجع فإن مخاطر المراجعة سوف تزداد وعلى المراجع التعويض على ذلك بإحدى الطريقتين:

♦ تخفيض المستوى المقرر لمخاطر الرقابة عندما يكون ذلك ممكناً ودعم المستوى المنخفض بإجراء فحوص إضافية أو موسعة للرقابة.

♦ تخفيض مخاطر الاكتشاف بتعديل طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية المخططة¹³.

7- العلاقة بين الأهمية النسبية وأدلة الإثبات:

إن الإثبات في التدقيق يعني كل ما يمكن أن يتحصل عليه المدقق من أدلة وقرائن محاسبية وغيرها مما يدعم به رأيه الفني المحايد حول صحة القوائم المالية ككل. ويتضمن معظم وقت عمل المدقق من جمع أدلة وقرائن وقد نص معيار من معايير العمل الميداني والتعارف عليها على ما يلي: يجب الحصول على قدر واف من أدلة الإثبات والقرائن عن طريق الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات المصادقات وغيرها كأساس سليم لإبداء الرأي في القوائم المالية تحت التدقيق¹⁴.

وبصفة عامة يجب أن يقوم المراجع بتحديد حجم وكمية أدلة الإثبات التي تمكنه من الإدلاء برأيه المهني المحايد، وذلك بعد دراسته للظروف المحيطة وعند القيام بهذا التحديد يجب عليه أن يأخذ في الاعتبار طبيعة البند

(قيد الفحص) وأهميته النسبية، ودرجة الخطر التي يتعرض لها والتي تعتمد على فاعلية نظام الرقابة الداخلية. وخلال قيام المراجع بفحص النظام، أو فحص البيانات، فإنه يهدف إلى الحصول على أدلة إثبات ذات حجية قوية ليتخذها كأساس لتكوين رأي فني محايد في ظل الظروف الموجودة، إلا أنه في بعض الظروف يجد المراجع أنه من الضروري الاعتماد على دليل قاطع ومقنع حتى لو كانت البيانات التي تتضمنها القوائم المالية تمثل بصفة عامة عدالة المركز المالي ونتائج الأعمال، إلا أن المراجع غالبا ما يجد نفسه أمام عناصر معينة تحتاج إلى فحص دقيق للحصول على دليل مقنع بعدالتها. وإذا ما أحس المراجع أو ساوره الشك في بيان معين له أهمية نسبية كبيرة يجب عليه ألا يعطي رأيه إلا إذا حصل على دليل إثبات قوي يزيل هذا الشك¹⁵.

لابد لقراءن وأدلة الإثبات التي يستخدمها المراجع في مجال الأهمية النسبية أن تنقسم إلى مجموعات وفقا لدرجة أهميتها النسبية وطبقا للوزن النسبي لها، وهذا يعتمد على الحكم الشخصي للمراجعين وخبراتهم العلمية والعملية، ويؤكد البعض عن وجود علاقة طردية بين أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها عند قيام المراجع بأداء مهامه وبين الأهمية النسبية للعنصر أو الحدث المالي محل المراجعة¹⁶.

8- العلاقة بين الأهمية النسبية وتقرير المراجع¹⁷:

تعد الأهمية النسبية أمرا ضروريا لتحديد نوع إبداء الرأي الذي يتلاءم مع كل حالة يواجهها المراجع حيث تؤثر درجة الأهمية النسبية بشكل مباشر على نوع الرأي الذي يتم التعبير عنه في التقرير، ويعد تحديد الأهمية النسبية في موقف ما حكما صعبا في حالة عدم وجود دليل محدد بمستوى قاطع ما الذي يمكن أن يقوم به المراجع لتحديد الأمور التي لا تتسم بالأهمية أو التي تتسم بالأهمية الشديدة، وفيما يلي الشكل الذي يلخص العلاقة بين الأهمية النسبية ونوع رأي المراجع.

الجدول (1): العلاقة بين الأهمية النسبية وتقرير المراجع.

نوع التقرير	التأثير في قرار المستخدم	مستوى الأهمية النسبية
نظيف أو ايجابي	من المحتمل ألا يتأثر قرار المستخدم	غير هام
مقيد	من المحتمل أن يتأثر قرار المستخدم فقط في حالة كون المعلومات موضع الاهتمام هامة لاتخاذ قرار معين وتتسم القوائم المالية كوحدة واحدة بالعدالة.	هام
الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء الرأي السلبي.	من المحتمل أن تتأثر بشكل معنوي معظم أو كل القرارات المتخذة من المستخدمين بناء على المعلومات الواردة في القوائم المالية.	هام جدا

المصدر: ورفاء خالد عبد الجبار، مرجع سبق ذكره، ص: 233.

ثانيا: معيار المراجعة الدولي رقم 320 " الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية المراجعة".

1- مفهوم معايير المراجعة الدولية¹⁸:

تعتبر معايير المراجعة الدولية إحدى المرتكزات الأساسية لعمل المراجع سواء أكان داخليا أو خارجيا، وتساهم تلك المعايير على مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة أو المراجعة.

كما تمثل معايير المراجعة الدولية، " أنماط السلوك المهني التي يجب على المراجع القيام بها عند تنفيذ مهمته، وتعتبر عن المستوى المعقول من العناية المهنية، ومتعارف عليها بين أعضاء المهنة. فهي بمثابة قواعد استرشادية تمكن أعضاء المهنة من الرجوع إليها عند إصدار أحكامهم".

كما تعتبر معايير المراجعة الدولية بمثابة مقياس الأداء المهني. فالمعايير تعتبر بمثابة النموذج الذي يستخدم في الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات، وتحدد معايير المراجعة المسؤولية التي يتحملها المراجع نتيجة قيامه بالفحص، فمن الضروري أن يتم الفحص وفق معايير متعارف عليها وذلك حتى لا يتحمل المراجع مسؤولية في حالة ظهور أي غش أو تلاعب بعد ذلك.

2- أهداف معايير المراجعة الدولية¹⁹:

سعت لجنة ممارسة المراجعة الدولية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف عند إصدار معايير المراجعة الدولية، من هذه الأهداف ما يلي:

- ♦ تقليل الاختلافات في طرائق عرض القوائم المالية خاصة للشركات متعددة الجنسيات وهذا يتحقق بتطبيق معايير المراجعة الدولية التي يجب ان تكون مسبقة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية؛
- ♦ توافر المعايير الدولية للقوائم المالية التي تعد وتراجع بموجبها ميزة على درجة كبيرة من الأهمية هي ميزة القبول على المستوى الدولي؛
- ♦ مساعدة دول العالم النامي في تطوير معاييرها الخاصة في ضوء الاسترشاد بالمعايير الدولية للمراجعة؛
- ♦ تشجيع انتقال الاموال والاستثمار الدولي وذلك من خلال توافر قوائم مالية مراجعة وفقا للمعايير الدولية للمراجعة؛
- ♦ تدويل مهنة المراجعة وتحويلها للعالمية.

3. تحليل معيار المراجعة الدولي رقم 320 " الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية المراجعة".

ومن خلال التحليل استطاعت ورقاء خالد الوقوف على بعض النقاط التي لم يتطرق إليها المعيار ولما لها من تأثير مباشر في الحكم الشخصي للمراجع في تقدير الأهمية النسبية وهي²⁰:

- ♦ لم يبين المعيار أهمية نظام الرقابة الداخلية للزبون بالنسبة للمراجع في عملية التقدير النسبي للأهمية النسبية ومدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في اختيار طريقة احتساب التقدير الشخصي للمراجع لموضوع الأهمية النسبية؛
- ♦ لم يتم التفريق فيما إذا كان المراجع يجري عملية المراجعة للزبون لأول مرة أو أن لدى المراجع خبرة سابقة في البيانات المالية ونشاط الزبون، مما يشكل فرقا في تقدير المراجع لاحتساب الأهمية النسبية وما على المراجع اتخاذه من إجراءات لتلافي خطر المراجعة في اختيار أو تقدير الأهمية النسبية إذا كانت لأول مرة؛
- ♦ لم يبين المعيار مدى إمكانية المراجع في الاعتماد على الأهمية النسبية في إثباته إبداء العناية المهنية المطلوبة من قبل المدقق في حالة نشوب نزاعات في مابين المدقق والزبون والطرف الثالث؛

- ♦ أوضح المعيار بإمكانية المراجع في استخدام النسب المئوية في تقدير الأهمية النسبية بناء على خبرة المراجع إلا أنه لم يتم تحديد الإطار العام لاستخدام هذه النسب وان إطلاق استخدام النسب بشكل مفتوح سوف يسبب الإرباك والتفاوت فيما بين المراجعين في تحديدها مما يصعب إثبات إبداء العناية المهنية المطلوبة في عملية المراجعة؛
- ♦ لم يتضمن المعيار إرشادات تساعد المراجعين في تقليل التفاوت في تقدير الأهمية النسبية بين المراجعين نتيجة اختلاف الخبرات والمهارات والتحصيل العلمي للمراجعين؛
- ♦ لم يتضمن المعيار المحددات التي تساعد المراجع في اتخاذه قراره في اعتماد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل أو اعتماده الأهمية لفئات معينة في العمليات أو أرصدة الحسابات.

الخلاصة:

- بناء على ما تقدم توصلنا إلى مجموعة من النتائج أهمها:
- ♦ صعوبة إيجاد أو تحديد تعريف دقيق للأهمية النسبية لأنها ترتبط بالانحرافات التي تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية؛
 - ♦ يجب مراعاة الأهمية النسبية عند إعداد تقارير المراجعة فكلما زادت نسبة المخاطر وجب على المراجع بذل عناية واهتمام متزايد؛
 - ♦ يجب على المراجع مراعاة العلاقة بين الأهمية النسبية وخطر المراجعة عند التخطيط لعملية المراجعة ومدى إجراءاتها؛
 - ♦ في عملية جمع أدلة الإثبات كلما كان تقدير المراجع للأهمية النسبية كبير كلما احتاج المراجع إلى جمع أدلة أكبر وهذا يفسر العلاقة الطردية بين أدلة الإثبات والأهمية النسبية؛
 - ♦ عند معرفة الحدود الأولية للأهمية النسبية فهذا يساعد المراجع في تحديد الأهمية النسبية للأخطاء والتحريف في القوائم المالية؛
 - ♦ عند الاعتماد على معايير المراجعة الدولية في عملية المراجعة لتأكد من صحة القوائم المالية.

الهوامش والإحالات

- 1 وليم توماس، امرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1989، ص: 42.
- 2 محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2011، ص: 384.
- 3 وليم توماس، امرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص: 265، 268.
- 4 حسين احمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2009، ص: 250، 251.
- 5 ورفاء خالد عبد الجبار، الأهمية النسبية وأثرها في كفاءة التدقيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية للجامعة، العراق، العدد: 47، 2016، ص: 230، 231.
- 6 فاطمة فزع هدا، العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية وأثرها في التخطيط لعملية التدقيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية للجامعة، العراق، العدد: 53، 2017، ص: 385.
- 7 نور الدين عبد الله حمودة، العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية في التدقيق، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، العدد 2، 2013، ص: 62، 61.
- 8 أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 66.
- 9 هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط 3، 2006، ص: 55.
- 10 محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص: 367.
- 11 رزق ابو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط 1، 2015، ص: 146.
- 12 حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة، المكتبة المصرية، المنصورة، مصر، ط 1، 2007، ص: 166.
- 13 لقيطي الأخضر، معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في الواقع المهني بالجزائر، رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة حسبية بن بوعلي، الشلف، 2014/2015، ص: 64.
- 14 أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي، دار الإحصار للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2017، ص: 85.
- 15 محمد مصطفى سليمان، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2014، ص: 145، 146.
- 16 لقيطي الأخضر، مرجع سبق ذكره، ص: 64.
- 17 ورفاء خالد عبد الجبار، مرجع سبق ذكره، ص: 233.
- 18 سايح فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2014/2015، ص: 88، 89.
- 19 ديلمي عمر، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في علوم التسيير، جامعة حسبية بن بوعلي، الشلف، 2016/2017، ص: 138.
- 20 ورفاء خالد عبد الجبار، مرجع سبق ذكره، ص: 235.