

اعتبارات الأهمية النسبية في عمليات التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية للتدقيق – دراسة ميدانية في بيئة التدقيق الجزائرية  
Materiality considerations in audits according to international audit references - a field study in the Algerian Audit environment

نسرين جلولي<sup>1\*</sup>، أحمد نغاز<sup>2</sup>

<sup>1</sup> كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الاغواط (الجزائر)، مخبر دراسات التنمية الاقتصادية.

<sup>2</sup> كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الاغواط (الجزائر)، مخبر دراسات التنمية الاقتصادية.

Nesrine Djellouli<sup>1\*</sup>, Ahmed Neggaz<sup>2</sup>

1 Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences, University of Ammar Thildji, Laghouat (Algeria), Economic Development Studies Laboratory.

2 Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences, University of Ammar Thildji, Laghouat (Algeria), Economic Development Studies Laboratory.

تاريخ الاستلام (Received): 2022/07/16؛ تاريخ المراجعة (Revised): 2022/08/22؛ تاريخ القبول (Accepted): 2022/10/29

**ملخص:** هدفت الدراسة الى إيضاح مدى توافق الممارسة المهنية لمفهوم الأهمية النسبية من طرف مدقق الحسابات في الجزائر وفق المرجعية الدولية للتدقيق المعيار 320 "الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق"، من وجهة نظر المهنيين في الجزائر. ولتحقيق اهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي وذلك باعداد استبانة وتوزيعها على عينة من مدققي الحسابات الجزائريين، وتم تحليل الإجابات باستخدام برنامج التحليل الاحصائي SPSS25 .  
واهم ما خلصت اليه الدراسة أن معيار التدقيق الدولي 320 يتم تطبيقه كممارسة مهنية طبيعية اثناء عملية التدقيق، وعليه وجب تبني هذا المعيار مع تعديله حسب البيئة الجزائرية لضمان تطبيق أمثل لمفهوم الأهمية النسبية وتأطير هذه الممارسة من جهة ولزيادة كفاءة عملية التدقيق وابداء الرأي خاصة من جهة أخرى.

**الكلمات المفتاح:** أهمية نسبية ؛ مخاطر التدقيق ؛ أدلة الاثبات ؛ معيار التدقيق الدولي 320 .  
تصنيف JEL : M42 .

**Abstract:** The study aimed to clarify the compatibility between the professional practice of the concept of materiality concerning the auditor in Algeria and the international audit reference; standard 320 "MATERIALITY IN PLANNING AND PERFORMING AN AUDIT", from the point of view of professionals in Algeria. To achieve the study's objectives, the descriptive approach was adopted by preparing and distributing a questionnaire to a sample of Algerian auditors. The answers were analyzed using SPSS 25.

The study concluded that the International Auditing Standard 320 is applied as a normal professional practice during the audit process. It must therefore be adopted and amended according to the Algerian environment to ensure optimum application of the concept of materiality and the framing of this practice on one hand, and to increase the efficiency of the auditing process and the audit report on the other.

**Keywords:** Materiality ; Audit risks ; Audit evidence ; ISA 320.

**Jel Classification Codes :** M42.

\* Corresponding author, e-mail: [n.djellouli@lagh-univ.dz](mailto:n.djellouli@lagh-univ.dz)

## 1- تمهيد :

تعد الأهمية النسبية من المفاهيم التي يجدر على مدقق الحسابات فهمها بالشكل الملائم لتطبيقها في عملية التدقيق، خاصة وأنها تتعلق بجميع مراحل التدقيق، في التخطيط وتنفيذ التدقيق وعند اعداد التقارير.

ان عملية تقدير مستوى للأهمية النسبية هو امر مرتبط بالتقدير المناسب للاخطاء والتحريفات، فالفهم الجيد للمنشأة ومحيطها، إضافة الى ممارسة الحكم المهني يسمح لمدقق الحسابات بتقدير الأخطاء والانحرافات وهذا ما يساعد على اصدار رأي سليم حول صحة القوائم المالية كوحدة واحدة وخلوها من التحريفات الجوهرية.

لقد جاء معيار التدقيق الدولي 320 باعتباره مرجعية دولية ليعين مفهوم الأهمية النسبية في التخطيط وخلال تنفيذ عملية التدقيق، من خلال عرض الإطار العام للأهمية النسبية وكيفية تقييم المخاطر وطرق تطبيق الأهمية النسبية.

أولاً: إشكالية الدراسة: في ضوء ما سبق نطرح مشكلة البحث:

ما مدى توافق الممارسة المهنية لمفهوم الأهمية النسبية من طرف مدقق الحسابات بالجزائر مع معيار التدقيق الدولي 320 "الأهمية النسبية في تخطيط واداء عملية التدقيق"؟

للإجابة عن المشكلة نجزئها لأسئلة فرعية:

- ما مدى استيعاب مدقق الحسابات في الجزائر للأهمية النسبية وكيفية استخدامها؟
- هل تتوافق الممارسة المهنية لمفهوم الأهمية النسبية من طرف مدقق الحسابات بالجزائر مع المعيار الدولي للتدقيق 320 في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق؟

ثانياً: فرضيات الدراسة

- يوجد مستوى استيعاب جيد لمفهوم الأهمية النسبية وكيفية استخدامه لدى مدققي الحسابات في الجزائر؛
- يطبق مدقق الحسابات في الجزائر مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بشكل يتوافق مع ما جاء في المعيار الدولي 320.

ثالثاً: أهمية الدراسة:

تتحلى أهمية هذه الدراسة في معرفة الى أي مدى يلتزم مدققو الحسابات في بيئة التدقيق الجزائرية بتطبيق مفهوم الأهمية النسبية اثناء عملية التدقيق من خلال توافق الممارسة المهنية لهذا المفهوم مع معيار التدقيق الدولي 320، خاصة في مرحلة التخطيط للتدقيق، تنفيذ عملية التدقيق ومرحلة ابداء الرأي، من ناحية تقدير حجم الأخطاء والتحريفات وتقييمها، وهذا ما يساعد على تخفيض مخاطر التدقيق وبالتالي يعزز كفاءة التدقيق ويزيد من مصداقية تقرير المدقق لدى المستخدمين.

رابعاً: أهداف الدراسة:

- تحديد الإطار المفاهيمي للأهمية النسبية؛
- معرفة مدى التزام مدقق الحسابات في الجزائر بتطبيق مفهوم الأهمية النسبية؛
- التعرف على مضمون معيار التدقيق الدولي 320؛
- التعرف على علاقة الأهمية النسبية بمخاطر التدقيق وادلة الاثبات وتقرير المدقق.

خامساً: منهجية الدراسة:

تم تقسيم الدراسة الى جانب نظري يتناول محور أول تطرق لمفهوم الأهمية النسبية وكيفية تطبيقها وعلاقتها بمخاطر التدقيق وأدلة الاثبات، ومحور ثاني يتطرق الى دراسة لمعيار التدقيق الدولي 320.

بالنسبة للجانب التطبيقي تم الاعتماد على توزيع إستبانة على مكاتب التدقيق الخاصة تعالج مدى تطبيق الأهمية النسبية وفق المعيار الدولي للتدقيق 320، وتم استخدام البرنامج الاحصائي لتحليل بيانات الدراسة (SPSS25).

سادساً: الدراسات السابقة:

دراسة (ورقاء خالد عبد الجبار، 2016)<sup>1</sup>، بعنوان الأهمية النسبية وأثرها في كفاءة التدقيق: هدفت الدراسة الى تحديد الأهمية النسبية ومساعدة المدقق في تقديرها و وضع طرق مقترحة لتقديرها مع تبيان كيفية تحديدها وإيضاح مفهومها بالنسبة للمدققين بناء على خلفيتهم المعرفية حول المعيار الدولي للتدقيق 320، وقد توصلت الدراسة الى أن المدققين لم يحددوا مفهوم دقيق للأهمية النسبية لارتباطها

بمعامل تختلف من نشاط لآخر ومن شركة لآخرى ، وقياس الأهمية النسبية يرتبط بظروف الشركة محل التدقيق والحكم الشخصي للمدقق من خلال خبرته وكفائته وهذا في غياب وضع نموذج أو أسس لتقديرها من طرف الهيئات المهنية المحلية والدولية.

دراسة (فاطمة فرع هدا، 2017)<sup>2</sup>، بعنوان **العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية وأثرها في التخطيط لعملية**

**التدقيق:** هدفت الدراسة الى بيان مفهوم الأهمية النسبية وتحديد أهم العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية عند التخطيط لعملية التدقيق، وقد توصلت الدراسة الى أن العوامل المتعلقة بالقوائم المالية الأكثر تأثيراً على مستوى الأهمية النسبية والتي تحتوي على عوامل كمية ونوعية.

دراسة (سلطان عبد العزيز سلطان، 2017)<sup>3</sup>، بعنوان **أثر الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق للقوائم المالية:** دراسة

ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين الأردنيين: هدفت هذه الدراسة الى بيان أثر الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق للقوائم المالية من وجهة نظر المدققين الخارجيين الأردنيين، وتوصلت الدراسة الى انه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للأهمية النسبية في كل من تخطيط وتنفيذ عملية تدقيق القوائم المالية، وعدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية في متوسطات أثر الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية تدقيق القوائم المالية ويعزى ذلك لمتغير خبرة المدقق.

دراسة (منهل مجيد أحمد العلي، تغريد سالم الليلة، 2007)<sup>4</sup>، بعنوان **استخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقاً لمعايير**

**التدقيق الدولية:** هدفت الدراسة الى بيان دور الأهمية النسبية في رفع كفاءة عمل المدققين في ضوء قواعد التدقيق الدولية، وقد خلصت الدراسة الى أن مفهوم الأهمية النسبية يحظى باهتمام واسع من قبل المنظمات والهيئات الدولية المهنية في تخطيط مهامهم وتنفيذها وإصدار التقارير، ولهذا لا بد من مراعاة الأهمية النسبية خاصة في اعداد التقارير، وكذلك يجب على المدقق أن يولي عناية واهتمام متزايد بخصوص أخطاء التدقيق والعلاقات الخاصة بمخاطر التدقيق لأن تقدير الأهمية النسبية يتعلق بها بشكل كبير، وأنه رغم كل الجهود المبذولة دولياً إلا أنه مزال من الصعب قياس الأهمية النسبية في غياب اتفاق حول العوامل المؤثرة في تحديد حجم الأهمية النسبية.

دراسة (Kristensen Rikke Holmslykke , 2015)<sup>5</sup>، بعنوان **Judgment in an Auditor's**

**Materiality Assessments** : هدفت هذه الدراسة الى عرض الأهمية النسبية باعتبارها مفهوم مهم في التدقيق من الناحية النظرية والعملية، وكذلك قامت الدراسة بعرض أهمية العوامل الكمية والنوعية والتي تتضمن كل من مهمة التدقيق، شخص المدقق والعلاقات الشخصية بين المدققين وعملائهم، والتي تتماشى بالتوازي مع الحكم العام للتدقيق ونظرية اتخاذ القرار، وقامت الدراسة بزيادة فهم الحكم المهني في تحديد الأهمية النسبية وهو ما يسمح للمدققين اصدار احكام اكثر انسجاما بتقدم مفهوم واضح للأهمية النسبية، وقد توصلت الدراسة الى ان تحديد مفهوم واضح للأهمية النسبية يساعد في الكشف عن الأخطاء الجوهرية التي تؤثر في قرارات التي يتخذها أصحاب المصلحة ، ووضحت ان تحديد نسبة معينة للأهمية النسبية يعود الى عوامل كمية والتي ترتبط بشكل اكبر بمهمة التدقيق، بينما العوامل النوعية ترتبط بجانب العميل، وأكدت الدراسة على انه يوجد نقص في تقدير العلاقات الشخصية والتي على أساسها يقوم المدقق بتحديد نسبة الأهمية النسبية حسب طبيعة وحاجة العميل، وهذا ما من شأنه تقليل ثقة العميل في مهنة التدقيق.

#### سابعاً: التعليق على الدراسات السابقة

لقد ساعدت الدراسات السابقة الدراسة الحالية في تكوين فكرة حول موضوع الدراسة ، وتحديد مشكلتها و أهدافها، كذلك الاطلاع على الخلفيات النظرية لموضوعنا ، والمساعدة في بناء أداة الدراسة ومناقشة النتائج وتفسيرها، فدراستنا الحالية تتفق مع الدراسات السابقة في كونها تهدف لايضاح مفهوم الأهمية النسبية وتحديد المخاطر الجوهرية ، وعلى خلاف ذلك، فان دراستنا تختلف مع الدراسات السابقة في كونها تدرس مدى ممارسة هذا المفهوم من طرف مدقق الحسابات، على العكس فالدراسات السابقة تدرس اثر تطبيق هذا المفهوم في التخطيط والتنفيذ دراسة (سلطان عبد العزيز سلطان، 2017) ودراسة (فاطمة فرع هدا، 2017) ، و اثر تطبيق الأهمية النسبية في كفاءة التدقيق والمدققين دراسة (منهل مجيد احمد العلي، تغريد سالم الليلة، 2007) ودراسة (ورقاء خالد عبد الجبار، 2016) ، والبعض منها درس تأثير العوامل الكمية والنوعية في تحديد الأهمية النسبية دراسة (فاطمة فرع هدا، 2017) ودراسة (kristensen Rikke Holmslykke, 2015) ، تميزت دراستنا الحالية عن الدراسات السابقة في كونها تختلف عن غيرها في الحدود المكانية حيث ان البيئة الجزائرية لها من الخصوصيات التي تجعلها متفردة، خاصة وان بيئة التدقيق الجزائرية تفتقر الى وجود التأطير المهني من جهة و غياب اصدار معايير تهتم بجانب الأهمية النسبية والمعايير التي لها علاقة بالأهمية النسبية من جهة أخرى، مع الإشارة الى نقص الدراسات التي تدرس الأهمية النسبية في البيئة الجزائرية بحسب علم الباحثين .

## 1.1- الأهمية النسبية

### 1.1.1- مفهوم الأهمية النسبية :

لقد جاءت عدة تعريفات توضح مفهوم الأهمية النسبية في إطار التقارير المالية وكذلك في جانب التدقيق وسنذكر الأبرز منها: عرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الأهمية النسبية لها " يعتبر مقدار الحذف أو مجموع التحريفات في عنصر من التقرير المالي مادي، إذا كان في ضوء الظروف المحيطة، حجم هذا العنصر من المحتمل أن يغير أو يؤثر على حكم الشخص الرشيد الذي يعتمد على هذا التقرير المالي نتيجة ادراج هذا العنصر أو تصحيحه"<sup>6</sup>

وعرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بعد اصدار التعديل الأخير في أكتوبر 2018 انها " تعتبر المعلومات هامة نسبيا إذا حذفها أو تحريفها أو حجبتها يتوقع ان يؤثر بشكل معقول على القرارات التي يتخذها المستخدمون الرئيسيون للقوائم المالية ذات الغرض العام على أساس تلك القوائم والتي توفر معلومات عن المنشأة المطلوب التقرير عنها"<sup>7</sup>

وقد جاء تعريفها في المعيار الدولي للتدقيق رقم 320 ان "الأخطاء في البيانات المالية، بما في ذلك الحذف تعتبر مهمة نسبيا إذا كان من المتوقع أن تؤثر فرديا أو في مجموعها على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي اتخذت على أساس البيانات المالية"<sup>8</sup> وتتضمن هذه الأخطاء حسب معيار التدقيق الدولي 320 مايلي:<sup>9</sup>

- الأخطاء والغش الذي تم تحديده عند اعداد القوائم المالية؛
- الخروج عن الإطار المحاسبي المطبق؛
- الاحتيال الذي يرتكبه الموظفون أو الإدارة؛
- الأخطاء التي ترتكبها الإدارة؛
- التقديرات غير الدقيقة أو غير المناسبة؛
- وصف غير ملائم أو غير كامل للمبادئ والأساليب المحاسبية.

حسب التعريفات السابقة مفهوم الأهمية النسبية يرتبط أساسا بقرارات المستخدمين، فإذا كان مقدار الحذف يؤثر بشكل مادي في القوائم المالية سيؤثر حتما في قرارات المستخدمين لهذه القوائم، وهذا ما جعل تطبيق الأهمية النسبية فيه نوع من الصعوبة على مدقق الحسابات اذ وجب عليه تحديد مادة الخطأ من مؤسسة لأخرى من جهة ومادية الخطأ من مستخدم لآخر من جهة أخرى.

### 2.1.1- العوامل التي تؤثر على تقدير الأهمية النسبية :

هنالك العديد من العوامل ونذكر أهمها:

1. إهتمام مستخدمو القوائم المالية بشكل رئيسي بنتائج العمليات المستمرة؛
2. إلتزام المؤسسة بمعايير المحاسبة الدولية والتدقيق الدولية؛
3. أخذ الأخطاء غير المكتشفة بعين الاعتبار إضافة الى الأخطاء المكتشفة؛
4. أثر وجود خطأ من حذف أو تحريف على القرار الاقتصادي؛
5. نظام الرقابة الداخلي المستخدم ومدى كفاءته في اكتشاف الأخطاء المادية؛
6. إلتزام المؤسسة بتكليف مكتب تدقيق للقيام بعملية التدقيق؛
7. عدم وجود سجلات محاسبية منتظمة أو نظام محاسبي واضح؛
8. طبيعة الخطأ وسببه سواء كان ناتج عن مخالفة أو تغيير في السياسات المحاسبية.<sup>10</sup>

### 3.1.1- خطوات تطبيق الأهمية النسبية :

المدقق هو المسؤول عن تحديد ما إذا كانت القوائم المالية تحتوي على أخطاء هامة أم لا، فإذا وصل الى قناعة بوجود هذه الأخطاء فيجب أن يوجه عناية الزبون الى التصحيح المناسب فإذا رفض التصحيح، يصدر المدقق رأيا متحفظا أو سلبيا حسب درجة أهمية الأخطاء ونتيجة لذلك يصبح الزاما على المدقق معرفة كيفية تطبيق الأهمية النسبية.<sup>11</sup>

وتشمل عملية تطبيق الأهمية النسبية من حيث تحديد المستوى أو الحكم على النتائج خمس خطوات هي:

- أ. تحديد الحكم الأولي للأهمية النسبية؛
- ب. تخصيص الحكم الأولي الى مجموعات فرعية؛
- ت. تقدير الانحراف الإجمالي في كل مجموعة؛
- ث. تقدير الأثر المشترك للتحريف في كافة المجموعات؛

ج. مقارنة الأثر المشترك مع الحكم الأولي من أجل اتخاذ القرار.<sup>12</sup>

← تحديد الحكم الأولي للأهمية النسبية:

يقوم مدقق الحسابات بوضع تقدير مبدئي لما يعتبره خطأً جوهرياً بعبارة أخرى مقدار الخطأ المسموح به، ويكون هذا التقدير مبني على الحكم المهني للمدقق ذلك لأن هذا التقدير قد يتغير عند القيام بتطبيق إجراءات التدقيق إذا ما تغيرت الظروف أثناء عملية تنفيذ التدقيق، ويفيد هذا التقدير في مرحلة التخطيط على معرفة حجم العينات التي يتعين تطبيق إجراءات التدقيق عليها لجمع الأدلة اللازمة والملائمة ليصدر المدقق رأياً غير متحفظ على القوائم المالية.<sup>13</sup>

#### 4.1.1- العلاقة بين الأهمية النسبية و أدلة الاثبات :

توجد علاقة طردية بين الأهمية النسبية وكمية وحجم أدلة الاثبات، فكلما كانت الأهمية النسبية للعنصر كبيرة كلما كانت الأدلة الواجب الحصول عليها أكثر، بالإضافة الى أن هناك علاقة طردية بين الأهمية النسبية ودرجة المخاطرة في التدقيق، فالمطلوب كذلك زيادة الأدلة والبراهين بازدياد مخاطر التدقيق.<sup>14</sup>

#### 5.1.1- العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق :

تعتبر كل من الأهمية النسبية والخطر مفهوميين وثيقي الصلة ولا يمكن الفصل بينهما، فالخطر يمثل مقياساً لعدم التأكد، والأهمية النسبية تمثل مقياساً للمقدار أو الحجم. ويؤخذ كلا المفهومين في الاعتبار حيث يتم قياس عدم التأكد للقيم وفقاً لمقدار معين، هذه العلاقة تم مدقق الحسابات بشكل خاص في مرحلة تخطيط أعمال التدقيق ومن أهم ملامح هذه العلاقة مايلي:

← طبيعة العلاقة في مرحلة التخطيط:

ينبغي على المدقق عند التخطيط أن يأخذ بالحسبان ماهي العوامل والظروف التي تؤدي الى تحريف القوائم المالية بشكل جوهري، وعندما يحدد مستوى الأهمية النسبية على مستوى أرصدة الحسابات ومجموعات العمليات، يستطيع الإجابة على هذا التساؤل كما يلي:

— يحدد ماهي المفردات التي سيتم اختبارها؛

— يحدد ما إذا كان سيستخدم الإجراءات التحليلية؛

— يحدد ما إذا كان سيعتمد على المعاينة الإحصائية أم لا.

فالعلاقة بين الأهمية النسبية والخطر علاقة عكسية، وهذا معناه انه كلما زاد مستوى الأهمية النسبية كلما انخفض مستوى خطر التدقيق المقبول، فمستوى الأهمية المنخفض يعني مزيداً من احتمال فشل المدقق في اكتشاف التحريفات الجوهرية في حساب الزبائن وهذا معناه أنه سيتحمل مزيداً من الخطر.<sup>15</sup>

← دلالات العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق:

يوجد العديد من التفسيرات والاشارات التي توضح للمدقق العلاقة العكسية بين مستوى حجم الأهمية النسبية وبين مخاطر التدقيق، ويمكن تفصيلها على النحو التالي:

— عندما يتم اعتماد مستوى أهمية نسبية منخفض فهذا من شأنه ان يزيد من احتمالية فشل المدقق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية والتحريفات في القوائم المالية، الامر الذي يساهم في تحميل المدقق مخاطر كبيرة ويؤكد فشل المدقق في عملية التدقيق، او تلاعبه في عملية التدقيق؛

— عندما يقوم المدقق بتقليل مستوى الأهمية النسبية، مع ثبات مخاطر التدقيق المعمول به، فان ذلك يؤدي الى زيادة أدلة الاثبات؛

— تؤدي أدلة الاثبات دوراً كبيراً في فهم العلاقة التي تربط الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق المقبول.<sup>16</sup>

#### 6.1.1- العلاقة بين الأهمية النسبية و تقرير المدقق :

ان درجة الأهمية النسبية تؤثر بشكل مباشر على رأي المدقق<sup>17</sup>، وبالتالي تحدد نوع التقرير حسب الحالة التي يواجهها المدقق، والجدول رقم (01) يلخص العلاقة بين الأهمية النسبية ونوع رأي المدقق، بحيث يوضح انه كلما زاد مستوى الأهمية النسبية كلما أصبح رأي مدقق الحسابات مقيد أكثر حتى يصل لإبداء رأي سلبى عند مستوى هام جداً للأهمية نسبية وهذا ما يؤثر على قرارات المستخدمين التي تم اتخاذها بناء على القوائم المالية بشكل معنوي معظم أو تتأثر بشكل كلي، ونوضح أنواع التقارير كالتالي<sup>18</sup>:

— تقرير نظيف إذا كانت المخالفات فيه غير هامة بشكل واضح؛

— تقرير تحفظي إذا كانت المخالفات ذات أهمية من دون ان يكون لها تأثير بصورة واضحة في عدالة القوائم المالية؛

— تقرير سلبى إذا كانت المخالفات من الأهمية بشكل يؤثر بصورة واضحة على دلالة ومصداقية وعدالة القوائم المالية.

## 2.1- الاطار النظري لمعيار التدقيق الدولي 320

### 1.2.1- تقديم المعيار الدولي 320 :

جاء هذا المعيار بغرض إيضاح مسؤولية المدقق في تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط واداء عملية التدقيق، وتبيان كيفية تطبيق هذا المفهوم عند تقييم أثر الأخطاء المحددة وغير المصححة ان وجدت في القوائم المالية.

ويهدف المعيار بشكل أساسي الى تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بالشكل المناسب عند تخطيط واداء عملية التدقيق، وقد جاء في سياق المعيار تعريف للأهمية النسبية وفقا لمعايير التدقيق الدولية بأنها " المبلغ او المبالغ التي حددها المدقق بأقل من الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل من اجل التقليل الى مستوى منخفض، بشكل معقول، احتمال ان يزيد اجمالي الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة عن الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل".<sup>19</sup>

والمقصود هنا بهذا التعريف هو الأهمية النسبية للأداء، أي مستوى الأهمية النسبية الأولى عند التخطيط، والذي يوجب على المدقق أن يأخذ المبلغ الذي يحدد الأهمية النسبية للتخطيط بمستوى أدنى من المبلغ الذي يعبر عن مستوى الأهمية النسبية الذي ينوي استخدامه، للتقليل من حجم الأخطاء والتحريفات غير المصححة من طرف الادارة والاختفاء غير المكتشفة من طرف المدقق لمستوى منخفض مناسب.

ويتعمد المدقق أخذ مستوى أهمية نسبية للأداء بمبالغ أدنى من مستوى الأهمية النسبية الكلية، والهدف من هذا التخفيض هو تنفيذ أوسع لاجراءات التدقيق مقارنة بما كان سيتم وفق مستوى الأهمية النسبية الكلية، من أجل:<sup>20</sup>

- ضمان ان الأخطاء المكتشفة تكون أقل من مستوى الأهمية النسبية الكلية، بهدف تقليل احتمال ان مجموع الأخطاء غير المصححة والأخطاء غير المكتشفة يزيد عن مستوى الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل؛
- توفير هامش للاخطاء المحتملة غير المكتشفة، بحيث يكون هذا الهامش محصور بين مجموع الأخطاء المكتشفة غير المصححة ومستوى الأهمية النسبية الكلية.

هذا الهامش يوفر للمدقق نوع من التأكيد حول احتمالية أن مجموع الأخطاء غير المكتشفة والأخطاء غير المصححة لن تصل لمستوى يجعل القوائم المالية ككل خاطئة بشكل جوهري.

### 2.2.1- تقدير الأهمية النسبية عند التخطيط والتنفيذ و ابداء الرأي :

ان تقدير مستوى الأهمية النسبية أمر يعود للحكم المهني الشخصي للمدقق، مع افتراضه أن المستخدمين للقوائم المالية:

- لهم دراية بالأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية؛
- يفهمون أنه تم اعداد وعرض القوائم المالية عند مستويات الأهمية؛
- يدركون أن قياس المبالغ تم في حالات عدم التأكد وباستخدام التقديرات والاحكام الشخصية واعتبار الأحداث المستقبلية؛
- يتخذون قرارات اقتصادية معقولة بناء على ماورد في القوائم المالية.

عند تخطيط عملية التدقيق على المدقق تحديد حجم الأخطاء والتحريفات التي تعتبر جوهريّة، مع الاخذ بالحسبان كذلك طبيعة الأخطاء المصححة وظروف حدوثها، فالمبلغ المحدد لمستوى الأهمية النسبية لا يحدد بشكل قطعي ما ان كان هذا الخطأ جوهريا ام لا، حيث أنه يمكن للمدقق تقييم بعض الأخطاء على أنها جوهريّة بالرغم من انها لم تصل لمستوى الأهمية النسبية المحدد، وهذا يرجع للظروف الخاصة المؤدية لحدوث هاته الأخطاء والتي عند تقييمها يكون لها أثر على القوائم المالية ككل سواء بمفردها أو في مجموعها؛

وعليه وجب على المدقق تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، وعند تقييم أثر الأخطاء المكتشفة وأثر الأخطاء غير المصححة، ان وجدت، على القوائم المالية، وكذلك عند تكوين الرأي في التقرير.

عند وضع استراتيجية التدقيق يجب على المدقق تقدير الأهمية النسبية على مستويين:<sup>21</sup>

- أ. مستوى القوائم المالية؛ ويعتبر مستوى الأهمية النسبية الكلية والذي يشمل القوائم المالية كوحدة واحدة؛
- ب. مستوى أرصدة الحسابات؛ هو مستوى الأهمية النسبية الخاص والذي يعبر عن مستوى الخطأ المقبول الذي يخص فئة معينة من المعاملات أو رصيد حساب محدد.

ان الأهمية النسبية للأداء- مستوى الأهمية النسبية للتخطيط - محدد للتقليل من إمكانية أن اجمالي الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة الى مستوى منخفض مناسب في القوائم المالية كوحدة واحدة، وهذا ينطبق أيضا على مستوى أرصدة الحسابات، حسب الشكل<sup>22</sup> رقم (01).

### 3.2.1- تعديل مستوى الأهمية النسبية :

يحدد المدقق مستوى الأهمية النسبية للأداء بهدف تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية، ويستطيع تعديل الأهمية النسبية سواء على مستوى القوائم المالية ككل أو على مستوى أرصدة الحسابات إذا طرأ تغير في المعلومات أو ظهور معلومات جديدة أو تغير فهم المدقق للمؤسسة.

## II - الطريقة والأدوات :

### 1.11- منهج الدراسة :

في الجانب الميداني نحاول قياس مدى تطبيق ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق لمعيار التدقيق الدولي 320، من خلال دراسة اتجاهات العينة المستهدفة حول مشكلة الدراسة، باتباع المنهج الوصفي و اجراء التحليلات اللازمة على أجوبة الاستبيان من خلال استخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS 25.

### 2.11- مجتمع وعينة الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة في ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق والذين يزاولون نشاطهم في مختلف ولايات الوطن، وتم اختيار عينة من مكاتب مدققي الحسابات، حيث تم توزيع 50 استبانة، واسترجعت 40 استبانة صالحة للمعالجة.

### 3.11- أداة الدراسة :

تم الاعتماد على الاستبانة لجمع المعلومات وفق سلم ليكارت الثلاثي الموضح في الجدول رقم (02)، وقد قسمنا الاستبانة الى جزئين: القسم الأول: هذا القسم يختص بتحديد المعلومات الخاصة بأفراد عينة الدراسة، ويشمل المؤهل العلمي، المؤهل الوظيفي والخبرة المهنية.

القسم الثاني: يحتوي على 20 فقرة تعالج مشكلة الدراسة في محورين وهما:

1. المحور الأول: يعالج مدى استيعاب مدقق الحسابات في الجزائر لمفهوم الأهمية النسبية وكيفية ممارسة هذا المفهوم في عملية التدقيق، ويحتوي على 9 عبارات.
2. المحور الثاني: يعالج هذا المحور مدى تطبيق الأهمية النسبية من طرف مدققي الحسابات في الجزائر وفق ما جاء في معيار التدقيق الدولي 320، ويحتوي على 11 عبارة.

### 4.11- الأساليب الإحصائية المتبعة :

تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- اختبار Alpha Cronbach لمعرفة مدى صدق وثبات الاستبانة؛
- حساب معامل الارتباط لمعرفة درجة الاتساق الداخلي بين المحاور وال فقرات لكل محور؛
- التكرارات النسبية والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لتحديد الاتجاه العام لاجابات العينة؛
- اختبار One Simple Test لاختبار الفرضيات.

### 5.11- صدق وثبات أداة الدراسة :

- أ. اختبار الصدق الظاهري: لاختبار صدق الاستبانة قمنا بعرضها على مجموعة محكمين من أساتذة ومهنيين للحكم على مدى صلاحية الأسئلة، وفي جمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة، وبعد استرجاع الاستبانة قمنا بالتعديلات اللازمة عليها.
- ب. اختبار ثبات الأداة: قمنا باستخدام معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات الاستبانة، وكانت معاملات الثبات للمحورين تفوق 60%، وهذا ما يثبت أن الاستبيان يتميز بالثبات والصدق كما هو موضح في الجدول رقم (03).

### 6.11- اختبار الاتساق الداخلي :

تم اختبار صدق الاتساق الداخلي باستخدام معامل بيرسون للارتباط لكل محور والفقرات المكونة له، وتحصلنا على ارتباط قوي جدا بين متوسطات كل محور وفقراته، فهي دالة إحصائيا عند مستوى 0.05، وهذا ما يعني انه يوجد اتساق داخلي بين الفقرات والمحاور حسب ماهو موضح في الجدولين رقم (04) و (05).

**III- النتائج ومناقشتها :****1.111- التحليل الوصفي لبيانات الدراسة :****1.1.111- خصائص عينة الدراسة :**

سنعرض الخصائص الشخصية للعينة من خلال القسم الأول من الاستبيان والذي يشمل المعلومات الخاصة بأفراد عينة الدراسة، وهذا بحسب التكرارات والنسب المئوية وتحديد الفئة الغالبة في الإجابة من حيث (الجدول رقم (06)):

المؤهل العلمي: كما هو موضح في الجدول ان المتحصلين على الشهادات المهنية لهم غالبية الإجابات على الاستبيان بنسبة 50%، يليها المتحصلين على شهادة الدكتوراه بنسبة 42.5%، وأخيرا المتحصلين على شهادة الماجستير بنسبة 7.5%.

المؤهل الوظيفي: نلاحظ من خلال نتائج المعالجة انه الغالبية في الإجابات تعود لمخاطبي الحسابات والمقدرة ب 24 فرد أي بنسبة 60% من مجموع افراد العينة، يليها الأساتذة الجامعيين بنسبة 25%، وأخيرا الخبراء المحاسبين بنسبة 15%، وتجدر الإشارة الى ان بعض المهنيين من مخاطبي حسابات والخبراء المحاسبين يمارسون كذلك التدريس كأساتذة جامعيين.

الخبرة المهنية: حسيما هو موضح في النتائج فأن الإجابات تدل على ان المهنيين بخبرة تفوق 15 عاما لهم غالبية الإجابات على الاستبيان بنسبة 67.5 % مكونة من خبراء محاسبين ومخاطبي حسابات، ويليها فئات المهنيين الذين لهم خبرة ما بين 10 الى 15 سنة، ثم من 5 الى 10 سنوات، وأخيرا أقل من 5 سنوات بنسب ضعيفة نوعا ما وكانت مقدرة ب 20%، ثم 10% وأخيرا 2.5% بالترتيب.

**2.1.111- اتجاه إجابات العينة :**

يظهر الجدول رقم (07) أن الوسط الحسابي لعبارات المحور الأول بمجموعة يساوي 2.76، والانحراف المعياري الكلي للمحور 0.54 فنقول ان التشتت في الإجابات متوسط أي الاتجاه العام للإجابات للمحور الأول ككل هو موافق، بحيث ان الرتبة الأولى والتي تخص مسؤولية مدقق الحسابات في تحديد الأهمية النسبية كانت بمتوسط حسابي يبلغ 2.92 وانحراف معياري 0.34، فالتشتت في الإجابات ضعيف وعليه فأن غالبية العينة تميل للموافقة على أنه من مسؤوليات مدقق الحسابات تحديد الأهمية النسبية وتوصي كذلك بتبني المعيار الدولي للتدقيق 320، حيث كانت غالبية ردود المستجوبين توافق على تبني هذا المعيار الدولي وهذا بمتوسط حسابي 2.77 وانحراف معياري 0.57 وقد كانت هذه العبارة في الرتبة 4، في الرتبة الثانية وافق افراد العينة على ان تقدير الأهمية النسبية يعود للحكم المهني الشخصي لمدقق الحسابات بمتوسط حسابي 2.85 وانحراف معياري ضعيف قدر ب 0.48 معناه ان التشتت في الإجابات ضعيف، وخر رتبة كانت العبارة ان وضع مستوى للأهمية النسبية يساعد مدقق الحسابات في معرفة الأخطاء ان كانت جوهرية ام غير جوهرية بمتوسط حسابي 2.65 وانحراف معياري متوسط قدر ب 0.66 فمحمل الإجابات توافق على ذلك، لكن توجد إجابات لاتوافق على أن تقدير مستوى للأهمية النسبية يحدد بالضرورة ان كانت الأخطاء جوهرية ام لا.

بالنسبة للمحور الثاني، الجدول رقم (08) يظهر أن الوسط الحسابي الإجمالي له 2.64، والانحراف المعياري الكلي للمحور 0.55، نلاحظ ان التشتت في إجابات افراد العينة متوسط أي ان الاتجاه العام لإجابات المحور الثاني هو موافق، بحيث العبارة التي تقول أن مدقق الحسابات يقوم بتقدير المبلغ الذي يعبر عن مستوى الأهمية النسبية كانت في الرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2.92 وانحراف معياري ضعيف جدا قدر ب 0.34 فنقول ان تشتت الإجابات كان ضعيفا جدا، مما يعني ان غالبية ردود المستجوبين توافق على دور المدقق في تحديد المبلغ المعبر عن الأهمية النسبية وكذلك على دوره في تقييم مخاطر الأخطاء والتحريفات الجوهرية بناء على هذا المبلغ الذي يمثل مستوى الأهمية النسبية، فكانت غالبية ردود مدققي الحسابات على ذلك بالموافقة، حيث كان المتوسط الحسابي لعبارة تقييم الأخطاء والتحريفات 2.82 والانحراف المعياري ضعيف 0.50 وقد جاءت هذه العبارة في الرتبة 2، وأخيرا في الترتيب كان لعبارة أن مدقق الحسابات يأخذ مستوى للأهمية النسبية للتخطيط أقل من الحد الذي ينوي استخدامه فعلا في عملية التدقيق وكانت بمتوسط حسابي 1.60 وانحراف معياري متوسط 0.70 وهذا يعني انه يوجد تشتت متوسط في الإجابات حيث ان بعض افراد العينة يوافقون على وضع مستوى أقل من المستوى المحدد للأهمية النسبية ويعملون على تطبيقه كما جاء في المعيار الدولي 320، الا ان غالبية الإجابات تميل الى عدم الموافقة على تطبيق هذه الخطوة في تنفيذ عملية التدقيق.

**2.111- اختبار فرضيات الدراسة :****1.2.111- اختبار الفرضية الأولى :**

هدفت هذه الفرضية لاختبار مدى استيعاب مدقق الحسابات لمفهوم الأهمية النسبية وكيفية تطبيقها من طرف مدققي الحسابات في الجزائر وتمت صياغة هذا الفرض كما يلي " لا يوجد استيعاب لمفهوم الأهمية النسبية من طرف مدقق الحسابات وكيفية استخدامه "، وتضمن المحور الأول 9 عبارات، نلاحظ حسب الجدول رقم (09) ان مستوى الدلالة للمحور الأول ككل هو 0.000 وهو أقل من المستوى الحرج



0.05 وعلية نرفض الفرضية الصفرية  $H_0$  ونقبل الفرضية البديلة  $H_1$  ، أي أنه يوجد مستوى استيعاب جيد لمدقق الحسابات لمفهوم الأهمية النسبية وكيفية استخدامه.

### 2.2.111- اختبار الفرضية الثانية :

هدفت هذه الفرضية لمعرفة مدى تطبيق الأهمية النسبية من طرف مدقق الحسابات في الجزائر وفق المرجعية الدولية للتدقيق المعيار 320 الموسوم بـ "الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق" ، وتمت صياغة الفرض كالاتي "لا يتم تطبيق مفهوم الأهمية النسبية من طرف مدقق الحسابات في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق بشكل يتوافق مع ماجاء في المعيار الدولي 320". وقد تضمن المحور الثاني على 11 عبارة، نلاحظ حسب الجدول رقم (10) ان مستوى الدلالة للمحور الثاني ككل هو 0.000 وهو اقل من المستوى الحرج 0.05 وعلية نرفض الفرضية الصفرية  $H_0$  ونقبل الفرضية البديلة  $H_1$  ، أي أنه يتم تطبيق مفهوم الأهمية النسبية من طرف مدقق الحسابات وفق ما جاء في معيار التدقيق الدولي 320 في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق ، وعلية فأن الممارسة المهنية لمدقق الحسابات في الجزائر لمفهوم الأهمية النسبية تتوافق مع المرجعية الدولية.

### 3.111- مناقشة نتائج الدراسة :

بعد المعالجة الإحصائية لردود أفراد العينة واختبار الفرضيات توصلنا الى:

- ان أفراد العينة من مدققي الحسابات في الجزائر لديهم مستوى استيعاب جيد لمفهوم الأهمية النسبية، هذا ما يساعد على التطبيق المناسب لهذا المفهوم خلال التخطيط والتنفيذ لعملية التدقيق، وهو الامر الذي يضمن تقييم للمخاطر والاحطاء والتحريفات الجوهرية بفعالية، مع عدم اغفال الأخطاء التي في مجموعها يكون له أثر جوهري على القوائم المالية محل التدقيق.

- ان عملية تحديد مستوى الأهمية النسبية هو أمر يستند على الحكم الشخصي الذي يختلف حسب خبرة وتكوين مدقق الحسابات في الجزائر، وكذلك الفهم الجيد للمنشأة، هذا ما أكدته ردود المستجوبين من المدققين، وبالتالي فان عملية تقدير مبلغ يمثل الأهمية النسبية هو أمر نسبي وقد يخضع للتعديل اذا لزم الامر ذلك، نتيجة لتغيرات في المعلومات المتاحة للمدقق خلال عملية التدقيق.

- أكدت العينة انه مدقق الحسابات في الجزائر يقوم بوضع مستوى للأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، وعلية فان مسؤولية تحديد مستوى المادة من مسؤوليات مدقق الحسابات، ولزيادة كفاءة العمل التدقيقي يجدر تبني المعيار الدولي الذي يعطي التصور الكامل لتطبيق مفهوم الأهمية النسبية خلال مراحل عملية التدقيق.

- يقوم مدقق الحسابات بقياس الأهمية النسبية الكلية، ومن ثم تحديد مستوى الأهمية النسبية للعناصر المتضمنة في القوائم المالية حسب أهميتها من وجهة نظر المستخدمين لهاته القوائم، وحسب تأثيرها على قرارات هؤلاء المستخدمين، وعلية فأن التقدير الجيد للأهمية النسبية يساعد مدقق الحسابات على تكوين رأي مناسب حول صحة وسلامة القوائم المالية ويمكن اعتباره كدليل لاختلاء مسؤولية المدقق حول بذله للعناية المهنية اللازمة في عمله وهو ما أكدته ردود أفراد العينة.

- أكدت العينة أن مدقق الحسابات يقوم بإخطار ادارة المؤسسة محل التدقيق للقيام بتصحيح الأخطاء والتحريفات المكتشفة في قوائمها المالية، وعلية فأن عدم استجابة الادارة للتصحيات اللازمة يجعل المدقق يتجه للقيام بإجراءات إضافية للتدقيق بهدف تخفيض مخاطر التدقيق حتى لا تصل لمستوى الأهمية النسبية، وهذا ما يؤثر في نوع رأي مدقق الحسابات.

- لا يرى أفراد العينة ان يأخذ مدقق الحسابات مستوى للأهمية النسبية للتخطيط أقل من المستوى الذي حدده والذي ينوي استخدامه أثناء عملية التدقيق، بالرغم من أن هذه الخطوة تساعد في التقليل من الأخطاء غير المكتشفة وتضمن لمدقق الحسابات هامش امان عند تقييم أثر هذه الأخطاء خلال التدقيق.

### 1.3.111 - نتائج الدراسة الحالية في ضوء الدراسة السابقة :

من خلال النتائج المتحصل عليها، فان الدراسة الحالية تختلف مع نتائج دراسة ورقاء خالد عبد الجبار (2016) ودراسة فاطمة فزع هدا ب (2017) في كون المدقق ليس له مستوى استيعاب جيد لمفهوم الأهمية النسبية ولا يستطيع تحديد تعريف واضح له، وعلى العكس فان دراستنا أوضحت ان لمدقق الحسابات في الجزائر استيعاب جيد لهذا المفهوم وعلية فانه يستطيع استخدامه خلال عملية التدقيق، وقد اتفقت الدراسة الحالية مع الدراستين السابقتين بالإضافة الى دراسة (2015) Kristensen في ان تحديد مستوى الأهمية النسبية يعود للحكم المهني وعلية يختلف تقديرها من مدقق لآخر حسب التكوين والخبرة والشهادة، كذلك اتفقت الدراسة الحالية مع دراسة سلطان عبد العزيز سلطان (2017) ودراسة منهل العلمي و تغريد الليلة (2007) و دراسة (2015) Kristensen على ان تحديد مستوى للأهمية النسبية يساعد في عملية تنفيذ وتخطيط عملية التدقيق، كما انه يساعد المدقق في التعرف والكشف عن الأخطاء الجوهرية والتحريفات وتقييمها، واتفقت الدراسة الحالية أيضا مع كل من دراسة ورقاء خالد عبد الجبار (2016) وسلطان عبد العزيز سلطان (2017) ومنهل العلمي وتغريد الليلة (2007)

على ان وضع مستوى للاهمية النسبية يساعد في تحديد حجم ادلة الاثبات ويؤثر على نوع القرار الذي يصدره مدقق الحسابات، وهذا ما يؤكد وجود علاقة بين كل من الأهمية النسبية وأدلة الاثبات ومخاطر التدقيق و هو ما ينعكس على تقرير المدقق، كما اتفقت دراستنا مع دراسة ورفاء خالد عبد الجبار (2016) في انه يمكن تعديل مستوى الأهمية النسبية خلال عملية التدقيق، وان تبني المعيار الدولي للتدقيق يساعد في تعزيز كفاءة عملية التدقيق، واختلفت الدراسة الحالية مع دراسة فاطمة فزع هدا (2017) في كون المدقق يأخذ مستوى أهمية نسبية بحد أقل، حيث ان مدقق الحسابات في الجزائر لا يخفض من مستوى الأهمية النسبية.

#### IV - الخلاصة :

- بعد عرض الجانب النظري للدراسة وبناء على نتائج الدراسة الميدانية تحصلنا على النتائج التالية:
- يوجد مستوى استيعاب جيد لمفهوم الأهمية النسبية من طرف مدقق الحسابات في الجزائر بحيث انه يمكنه تحديد مفهوم واضح ودقيق يساعده في تطبيق الأهمية النسبية؛
  - اثبتت الدراسة ان مفهوم الأهمية النسبية مهم في تخطيط وأداء عملية التدقيق وعليه فأن عملية تحديد مستوى للاهمية النسبية يساعد مدقق الحسابات في تحديد حجم الأخطاء الجوهرية وتقييمها وبالتالي تحديد حجم ونوع الأدلة الواجب تجميعها؛
  - أهمية معيار التدقيق الدولي 320 تكمن في مدى تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق وفي ابداء الراي، وقد اكدت عينة الدراسة ان التطبيق الملائم للاهمية النسبية خلال عملية التدقيق يساعد مدقق الحسابات في ابداء رأي مناسب حول صحة القوائم المالية ويمكن اعتباره كدليل لبذل العناية المهنية؛
  - اكدت الدراسة انه يوجد تطبيق لمفهوم الأهمية النسبية في عملية التدقيق كممارسة مهنية طبيعية من طرف مدقق الحسابات بالجزائر بالرغم من عدم تبني هذا المعيار ضمن مجموعة معايير التدقيق الجزائرية؛
  - معيار التدقيق الدولي 320 يساعد في انجاز عملية التدقيق بكفاءة أكثر؛
- المقترحات:
- على ضوء النتائج المتوصل اليها يمكن تقديم التوصيات التالية:
- أهمية بحث ورشات وملتقيات لتجديد معلومات مدققي الحسابات حول المفاهيم الجديدة والمعايير التي تصقل مهنة التدقيق في الجزائر بهدف زيادة كفاءة عملية التدقيق؛
  - ضرورة تبني المعيار الدولي ISA 320 مع إمكانية تعديل بعض المصطلحات تماشياً مع خصوصية البيئة الجزائرية؛
  - ضرورة العمل بمنهج التدقيق المبني على المخاطر لتقييم المخاطر بشكل أحسن.
  - يجب تبني مجموعة معايير التدقيق من (300 - 499) والتي تتضمن المعيار 320 وتعالج كيفية تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر المقيمة.

- ملاحق :

الجدول (01): العلاقة بين الأهمية النسبية ونوع تقرير المدقق		
نوع الرأي	المعنوية في ضوء قرار المستخدم الحضيف	مستوى الأهمية النسبية
نظيف	من المحتمل ان لا يتأثر قرار المستخدم	غير هام
مقيد	من المحتمل ان تتأثر قرارات المستخدمين فقط في حالة كون المعلومات موضع الاهتمام هامة لاتخاذ قرار معين وتتسم القوائم المالية بكونها وحدة واحدة	هام
الامتناع عن ابداء الرأي او ابداء رأي سلبى	من المحتمل ان تتأثر بشكل معنوي معظم او كل قرارات المستخدمين التي يتم اتخاذها بناء على القوائم المالية	هام جدا
المصدر: حيدر عامر ذياب عبيد، عامر محمد سلمان، 2021، ص 109.		

## الشكل (01): مستويات الأهمية



## الجدول (02): معامل ليكارت الخماسي

الدرجة	المتوسط المرجح
موافق	3-2.34
محايد	2.33-1.67
غير موافق	1.66-1

المصدر: من حساب المتوسطات المرجحة

## الجدول (03) : معامل الثبات لمتغيرات الدراسة

عدد العبارات	معامل الفاكرونباخ	محاور الاستبانة
20	0.846	جميع عبارات الاستبانة
9	0.69	المحور الأول: الأهمية النسبية
11	0.78	المحور الثاني: تطبيق الأهمية النسبية من خلال المعيار الدولي 320

المصدر: نتائج معالجة الاستبيان من SPSS.25

## الجدول (04): معامل الارتباط بين المحور الأول و الفقرات

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	الفقرات
003.	**464.	يستطيع مدقق الحسابات تحديد مفهوم واضح ودقيق للأهمية النسبية
.000	**620.	يعد مدقق الحسابات المسؤول عن تحديد الأهمية النسبية
.000	**701.	يعتمد مدقق الحسابات على الحكم المهني الشخصي في تقدير الأهمية النسبية
000.	**596.	يختلف تقدير الأهمية النسبية من مدقق لآخر حسب الخبرة ونوع التكوين والشهادة
006.	**431.	وضع مستوى الأهمية النسبية يساعد مدقق الحسابات في معرفة الاخطاء ان كانت جوهرية ام لا
001.	**513.	يقيم مدقق الحسابات الاخطاء التي في مجموعها يكون لها اثر جوهري في القوائم المالية ككل
002.	**473.	يقوم مدقق الحسابات بوضع مستوى الأهمية النسبية الكلي للقوائم المالية ككل
001.	**505.	يساعد تطبيق الأهمية النسبية مدقق الحسابات في انجاز عملية التدقيق بكفاءة
000.	**682.	تبني المعيار الدولي 320 يفيد مدقق الحسابات في تحديد الأهمية النسبية في عملية التدقيق

المصدر: نتائج معالجة الاستبيان من SPSS.25

الجدول (05): معاملات الارتباط بين المحور الثاني والفقرات		
القيمة الاحتمالية	معاملات الارتباط	الفقرات
000.	**697.	يعتبر مفهوم الأهمية النسبية مهم في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق
000.	**631.	يقدر مدقق الحسابات المبلغ الذي يعبر عن مستوى الأهمية النسبية
022.	*362.	يأخذ مدقق الحسابات مستوى للأهمية النسبية للتخطيط اقل من الحد الذي ينوي استخدامه في تنفيذ عملية التدقيق
007.	**417.	يحدد مدقق الحسابات حجم الأخطاء والتحريفات التي تعتبر جوهرية عند التخطيط لعملية التدقيق
009.	**407.	يقوم مدقق الحسابات بتقييم مخاطر الأخطاء والتحريفات الجوهرية وفقا للأهمية النسبية
000.	**579.	يقيس مدقق الحسابات مستوى الأهمية النسبية حسب أهمية العنصر في القوائم المالية
000.	**624.	يستطيع مدقق الحسابات تغيير رأيه حول الأهمية النسبية خلال عملية التدقيق اذا طرأ أي تغيير في المعلومات المتاحة له
000.	**730.	يساعد تطبيق الأهمية النسبية في تحديد كمية و نوعية الأدلة التي يجب ان يجمعها مدقق الحسابات
000.	**735.	يتجه مدقق الحسابات للتوسع في إجراءات التدقيق عند وصول مجموع الأخطاء والتحريفات غير المصححة من طرف إدارة المؤسسة لمستوى الأهمية النسبية
000.	**535.	يساعد تطبيق الأهمية النسبية مدقق الحسابات في تكوين رأي سليم حول القوائم المالية
000.	**617.	تطبيق الأهمية النسبية يمكن اعتباره كدليل لبذل العناية المهنية اللازمة من طرف مدقق الحسابات
المصدر: نتائج معالجة الاستبيان من SPSS.25		

الجدول (06): توزيع العينة حسب المتغيرات الشخصية			
المتغيرات	الفئة	العدد	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	ماجستير	3	7.5
	دكتوراه	17	42.5
	شهادة مهنية	20	50.0
المجموع		40	100
المؤهل الوظيفي	أستاذ جامعي	10	25.0
	محافظ حسابات	24	60.0
	خبير محاسبي	6	15.0
المجموع		40	100
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنة	1	2.5
	من 5 إلى 10 سنوات	4	10.0
	من 10 إلى 15 سنوات	8	20.0
	أكثر من 15 سنوات	27	67.5
المجموع		40	100
المصدر: نتائج معالجة الاستبيان من SPSS.25			

الجدول (07) : اتجاه إجابات العينة للمحور الأول				
الاتجاه العام	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
موافق	7	0.59	2.72	يستطيع مدقق الحسابات تحديد مفهوم واضح ودقيق للأهمية النسبية
موافق	1	0.34	2.92	يعد مدقق الحسابات المسؤول عن تحديد الأهمية النسبية
موافق	2	0.48	2.85	يعتمد مدقق الحسابات على الحكم المهني الشخصي في تقدير الأهمية النسبية
موافق	8	0.65	2.67	يختلف تقدير الأهمية النسبية من مدقق لآخر حسب الخبرة ونوع التكوين والشهادة
موافق	9	0.66	2.65	وضع مستوى الأهمية النسبية يساعد مدقق الحسابات في معرفة الأخطاء ان كانت جوهرية ام لا
موافق	5	0.54	2.77	يقيم مدقق الحسابات الأخطاء التي في مجموعها يكون لها اثر جوهري في القوائم المالية ككل
موافق	6	0.53	2.77	يقوم مدقق الحسابات بوضع مستوى الأهمية النسبية الكلي للقوائم المالية ككل
موافق	3	0.51	2.80	يساعد تطبيق الأهمية النسبية مدقق الحسابات في إنجاز عملية التدقيق بكفاءة
موافق	4	0.57	2.77	تبني المعيار الدولي 320 يفيد مدقق الحسابات في تحديد الأهمية النسبية في عملية التدقيق
موافق		0.541	2.768	عبارات المحور ككل
المصدر: نتائج معالجة الاستبيان من SPSS.25				

الجدول (08) : اتجاه اجابات العينة للمحور الثاني				
الاتجاه العام	الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرات
موافق	3	0.56	2.80	يعتبر مفهوم الأهمية النسبية مهم في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق
موافق	1	0.34	2.92	يقدر مدقق الحسابات المبلغ الذي يعبر عن مستوى الأهمية النسبية
غير موافق	11	0.70	1.60	يأخذ مدقق الحسابات مستوى للأهمية النسبية للتخطيط اقل من الحد الذي ينوي استخدامه في تنفيذ عملية التدقيق
موافق	9	0.66	2.65	يحدد مدقق الحسابات حجم الأخطاء والتحريرات التي تعتبر جوهرية عند التخطيط لعملية التدقيق
موافق	2	0.50	2.82	يقوم مدقق الحسابات بتقييم مخاطر الأخطاء والتحريرات الجوهرية وفقا للأهمية النسبية
موافق	4	0.51	2.80	يقيس مدقق الحسابات مستوى الأهمية النسبية حسب أهمية العنصر في القوائم المالية
موافق	8	0.55	2.72	يستطيع مدقق الحسابات تغيير رأيه حول الأهمية النسبية خلال عملية التدقيق إذا طرأ أي تغيير في المعلومات المتاحة له
موافق	6	0.53	2.77	يساعد تطبيق الأهمية النسبية في تحديد كمية ونوعية الأدلة التي يجب ان يجمعها مدقق الحسابات
موافق	7	0.59	2.72	يتجه مدقق الحسابات للتوسع في إجراءات التدقيق عند وصول مجموع الأخطاء والتحريرات غير المصححة من طرف إدارة المؤسسة لمستوى الأهمية النسبية
موافق	5	0.46	2.80	يساعد تطبيق الأهمية النسبية مدقق الحسابات في تكوين رأي سليم حول القوائم المالية
موافق	10	0.75	2.52	تطبيق الأهمية النسبية يمكن اعتباره كدليل لبذل العناية المهنية اللازمة من طرف مدقق الحسابات
موافق		0.559	2.647	عبارات المحور ككل
المصدر: نتائج معالجة الاستبيان من SPSS.25				

الجدول(09): اتجاه اختبار الفرضية الأولى				
الفقرات	T الجدولية	درجة الحرية	مستوى الدلالة Sig	الدلالة
يستطيع مدقق الحسابات تحديد مفهوم واضح ودقيق للأهمية النسبية	28.791	39	.000	غير معنوي
يعد مدقق الحسابات المسؤول عن تحديد الأهمية النسبية	52.869	39	.000	غير معنوي
يعتمد مدقق الحسابات على الحكم المهني الشخصي في تقدير الأهمية النسبية	37.315	39	.000	غير معنوي
يختلف تقدير الأهمية النسبية من مدقق لآخر حسب الخبرة ونوع التكوين والشهادة	25.796	39	.000	غير معنوي
وضع مستوى الأهمية النسبية يساعد مدقق الحسابات في معرفة الأخطاء ان كانت جوهرية ام لا	25.311	39	.000	غير معنوي
يقيم مدقق الحسابات الأخطاء التي في مجموعها يكون لها اثر جوهري في القوائم المالية ككل	32.029	39	.000	غير معنوي
يقوم مدقق الحسابات بوضع مستوى الأهمية النسبية الكلي للقوائم المالية ككل	33.084	39	.000	غير معنوي
يساعد تطبيق الأهمية النسبية مدقق الحسابات في انجاز عملية التدقيق بكفاءة	34.293	39	.000	غير معنوي
تبني المعيار الدولي 320 يفيد مدقق الحسابات في تحديد الأهمية النسبية في عملية التدقيق	30.428	39	.000	غير معنوي
المصدر: نتائج معالجة الاستبيان من SPSS.25				

الجدول(10): اتجاه اختبار الفرضية الثانية				
الفقرات	T الجدولية	درجة الحرية	مستوى الدلالة Sig	الدلالة
يعتبر مفهوم الأهمية النسبية مهم في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق	31.406	39	.000	غير معنوي
يقدر مدقق الحسابات المبلغ الذي يعبر عن مستوى الأهمية النسبية	52.869	39	.000	غير معنوي
يأخذ مدقق الحسابات مستوى للأهمية النسبية للتخطيط اقل من الحد الذي ينوي استخدامه في تنفيذ عملية التدقيق	14.274	39	.000	غير معنوي
يحدد مدقق الحسابات حجم الأخطاء والتحريفات التي تعتبر جوهرية عند التخطيط لعملية التدقيق	25.311	39	.000	غير معنوي
يقوم مدقق الحسابات بتقييم مخاطر الأخطاء والتحريفات الجوهرية وفقا للأهمية النسبية	35.688	39	.000	غير معنوي
يقيس مدقق الحسابات مستوى الأهمية النسبية حسب أهمية العنصر في القوائم المالية	34.293	39	.000	غير معنوي
يستطيع مدقق الحسابات تغيير رأيه حول الأهمية النسبية خلال عملية التدقيق اذا طرأ أي تغيير في المعلومات المتاحة له	31.102	39	.000	غير معنوي
يساعد تطبيق الأهمية النسبية في تحديد كمية و نوعية الأدلة التي يجب ان يجمعها مدقق الحسابات	33.084	39	.000	غير معنوي
يتجه مدقق الحسابات للتوسع في إجراءات التدقيق عند وصول مجموع الأخطاء والتحريفات غير المصححة من طرف إدارة المؤسسة لمستوى الأهمية النسبية	28.791	39	.000	غير معنوي
يساعد تطبيق الأهمية النسبية مدقق الحسابات في تكوين رأي سليم حول القوائم المالية	38.158	39	.000	غير معنوي
تطبيق الأهمية النسبية يمكن اعتباره كدليل لبذل العناية المهنية اللازمة من طرف مدقق الحسابات	21.274	39	.000	غير معنوي
المصدر: نتائج معالجة الاستبيان من SPSS.25				

## Referrals and references:

- <sup>1</sup> Warqa Khaled Abdul-Jabbar. (2016). Materiality and its impact on audit efficiency. Baghdad College of Economics University Journal, Issue 47, PP 225-244. (Written in Arabic)
- <sup>2</sup> Fatima Faza Haddab. (2017). Factors affecting determining the level of materiality and their impact on planning the audit process. Baghdad College of Economics University Journal, Issue 53, PP 381-404. (Written in Arabic)
- <sup>3</sup> Sultan Abdul Aziz Sultan. (2017). The effect of materiality in planning and implementing the audit process for the financial statements, a field study from the point of view of the Jordanian external auditors. Master's thesis in Accounting, Faculty of Economics and Accounting Sciences, Jordan: Jerash University (Written in Arabic).
- <sup>4</sup> Manhal Majeed Ahmed Al-Ali, Taghreed Salem Al-Layla. (2007). The use of materiality in the audit work in accordance with international auditing standards. Tanmiat Al Rafidain Journal 87 (29), PP171-18 (Written in Arabic).
- <sup>5</sup> Kristensen Rikke Holmslykke .(2015) . Judgment in an Auditor's Materiality Assessments, Danish Journal of Management and Business, nr02, P.P 53-65.
- <sup>6</sup> FASB .(2018) .Amendments to Statement of Financial Accounting Concept No. 8. Chapter 3, Qualitative Characteristics of Useful Financial Information ,P3.
- <sup>7</sup> IFRS. (2018). Definition of Material (proposed amendments to IAS1 and IAS8), P7.
- <sup>8</sup> IFAC. (2015). Publications of international standards for quality control, auditing, and other assurance processes and related services, part one, P327(Written in Arabic).
- <sup>9</sup> IFAC. (2013). Guide pour l'Utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'Audit des Petites et Moyennes Entreprises-Troisième Edition, P87.
- <sup>10</sup> Fatima Al-Hamshari. (2014). The impact of errors discovered on the materiality of auditing and the opinion of the external auditor - a field study on audit offices in Jordan. An-Najah University Journal for Research (Human Sciences), Volume 28 (6), PP 1459-1460 IFAC. (2015). Publications of international standards for quality control, auditing, and other assurance processes and related services, part one, P327(Written in Arabic).
- <sup>11</sup> Warqaa Khaled Abdul-Jabbar, Op.cit, P231(Written in Arabic).
- <sup>12</sup> Fatima Faza Haddab, Op.cit, P385. (Written in Arabic)
- <sup>13</sup> Abu Zaid Kamal, Mansour Ahmed Al-Budaiwi, Sharifa Ali Hassan. (2006). Studies in auditing theory and its practical applications in the light of international and Egyptian standards. Alexandria: The Modern University Office, PP 51-52(Written in Arabic).
- <sup>14</sup> - Warqaa Khaled Abdel-Jabbar, Op.cit, P 232. (Written in Arabic)
- <sup>15</sup> Omar Ali Abdel Samad. (2018). Accounting audit between scientific rooting and practical application - part one. Algeria: Dar Houma for printing, publishing and distribution, PP138-139(Written in Arabic).
- <sup>16</sup> Sultan Abdul Aziz Sultan. (2017). Op.cit, PP20-21(Written in Arabic).
- <sup>17</sup> Haider Amer Diab Obaid, Amer Muhammad Salman. (2021). The role of international auditing standard 320, the relative importance in determining the analytical procedures of the auditor - applied research in the Iraqi company for seed production. Journal of Accounting and Financial Studies - Volume 16, Issue 56, P109. (Written in Arabic)
- <sup>18</sup> Manhal Majeed Ahmed Al-Ali, Taghreed Salem Al-Layla. (2007). The use of materiality in the audit work in accordance with international auditing standards. Tanmiat Al Rafidain Journal 87 (29), P181(Written in Arabic).
- <sup>19</sup> IFAC. (2015), Op.cit, P329(Written in Arabic).
- <sup>20</sup> IFAC. (2013). Op.cit., P57.

<sup>21</sup> Nouredine Miziani. (2021). The international framework for financial auditing. Constantine: Numidia for printing, publishing and distribution, P120(Written in Arabic).

<sup>22</sup> IFAC. (2013). Op.cit., P54.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA :

نسرين جلولي، أحمد نقاز(2022)، اعتبارات الأهمية النسبية في عمليات التدقيق وفقا للمرجعيات الدولية للتدقيق – دراسة ميدانية في بيئة التدقيق الجزائرية، مجلة الباحث، المجلد 22(1)، الجزائر : جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص 193-208.