

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثلجي - الأغواط
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة

إعتبارات الأهمية النسبية في تحديد حجم أدلة الإثبات وفقا
للمرجعيات الدولية - دراسة ميدانية -

الأستاذ المشرف:

• أ. د/ أحمد نفاز

من إعداد الطالبين:

• عبدالقادر غول

• محمد الحبيب معاش

لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ تعليم عالي

- أ. د/ سارة بودريالة

مشرفا ومقررا

أستاذ تعليم عالي

- أ. د/ أحمد نفاز

ممتحنا

أستاذ محاضر - أ-

- د/ خيرة بوهالي

محضر رقم: 06/م.ت/2023 بتاريخ 2023/06/22

السنة الجامعية: 2023/2022

شكر وعرفان

بسم الله والحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات وتنزل البركات وتنفرج بقدرته
الآزمات خالق الأرض والسماوات الذي أعاننا بفضله وكرمه على إنجاز هذا
العمل وإتمامه.

إعترافا بالجميل نتقدم بالشكر للأستاذ الفاضل "نقاز أحمد" لقبوله الإشراف
على هذا العمل ولكل ما قدمه من توجيهات وإرشادات والتشجيع المستمر
طيلة فترة إنجاز المذكرة.

والشكر موصول للأستاذتين: "سميرة مشراوي" و "نسرین جلولي" على
نصائحهما القيمة، وتزويدهما بالمراجع المتعلقة بالأهمية النسبية.

كما نشكر كل من ساهم في الإجابة على الإستبيان وكل من قام بتحكيمة
وضبطه وتصحيحه، ولا ننسى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إتمام هذا
العمل ولو بكلمة طيبة، كما لا يفوتنا أن نشكر الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة
على مشاركتهم في تقييم ومناقشة هذا العمل.

إهداء 1

بسم الله والحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا
أما بعد:

من دواعي الفخر والإعتزاز أن أهدي ثمرة جهد هذا العمل إلى أعز ما أملك
في الدنيا إلى من رحمتني بدعاواتها وبركاتها إلى الوجه المنير والدتي أطال الله
في عمرها

إلى من كان خير مرشد لي نحو العلم والمعرفة إلى من علمني أن الحياة صبر
وعطاء أبي العزيز

أطال الله في عمره

إلى أحبتي وإخوتي وأخواتي الأعزاء حفظهم الله إلى كل الأقارب والأصدقاء
ورفقاء الدراسة

عبد القادر

إهداء 2

الحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه
ثمرة الجهد والنجاح بفضلته تعالى

الى قرة عيني ونور دربي الى البطلة الأولى، من تعبت وسهرت الليالي في
تربيتي أمي الحنون

الى من فارقتني بجسده ولكنه تواجد في أهم محطات حياتي بروحه فأمدني
بالشجاعة وأحاطني بالثقة أبي الغالي رحمك الله وطيب ثراك

والى جوهرتي الوحيدة أختي والى أخوي " المجد والعز " دمتما سنداً لي

أهدي لكم بحثي هذا

محمد

الفهرس

فهرس المحتويات	
الصفحة	الموضوع
I	شكر وعرفان
II	إهداء 1
III	إهداء 2
IV	فهرس المحتويات
VII	فهرس الجداول
IX	فهرس الأشكال
X	فهرس الملاحق
XI	الملخص
ب- ز	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: أدلة الإثبات في عملية التدقيق
03	المطلب الأول: مفهوم وأهمية وغرض أدلة الإثبات
06	المطلب الثاني: خصائص أدلة الإثبات
10	المطلب الثالث: أنواع أدلة الإثبات
13	المطلب الرابع: إجراءات وصعوبات الحصول على أدلة الإثبات
17	المبحث الثاني: الأهمية النسبية في التخطيط وأداء عملية التدقيق
17	المطلب الأول: مفهوم وخصائص الأهمية النسبية
19	المطلب الثاني: مؤشرات ومجالات إستخدام الأهمية النسبية
22	المطلب الثالث: العوامل الكمية والنوعية المؤثرة في تقدير الأهمية النسبية
26	المطلب الرابع: خطوات تطبيق الأهمية النسبية وطرق قياسها
30	المبحث الثالث: إعتبارات الأهمية النسبية وفقا للمرجعيات الدولية
30	المطلب الأول: العلاقة بين الأهمية النسبية ومعايير التدقيق الدولية
33	المطلب الثاني: العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق
38	المطلب الثالث: العلاقة بين الأهمية النسبية وتقرير المدقق
43	المطلب الرابع: العلاقة بين الأهمية النسبية وحجم أدلة الإثبات
46	الخلاصة

الفصل الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية وإختبار الفرضيات	
48	تمهيد
49	المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة
49	المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة
50	المطلب الثاني: مصادر جمع البيانات وأساليب تحليلها
52	المطلب الثالث: إختبار ثبات وصدق الإستبيان
58	المبحث الثاني: تحليل نتائج وإختبار فرضيات الدراسة
58	المطلب الأول: عرض خصائص عينة الدراسة
62	المطلب الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة
71	المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة
84	الخلاصة
87-86	الخاتمة
93-89	قائمة المراجع
100-95	الملاحق

فهرس الجداول		
الرقم	العنوان	الصفحة
01	العلاقة بين الأهمية النسبية ونوع رأي المدقق	41
02	توزيع عينة الدراسة	50
03	درجات مقياس ليكارت الثلاثي	51
04	تحديد طول الخلايا مقياس "ليكارت الثلاثي" ودرجة أهميتها	52
05	نتائج إختبار ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة	53
06	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول	54
07	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني	55
08	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث	56
09	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث	57
10	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	59
11	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	60
12	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	61
13	تحليل فقرات المحور الأول	62
14	تحليل فقرات المحور الثاني	64
15	تحليل فقرات المحور الثالث	67
16	تحليل فقرات المحور الثالث	69
17	نتائج إختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الأول	72
18	نتائج إختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الثاني	73
19	نتائج إختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الثالث	73
20	نتائج إختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الرابع	74
21	ملخص نتائج إختبار الفرضيات الفرعية المكونة للفرضية الأساسية	75
22	نتائج إختبار الفرضية الرئيسية	75
23	نتائج إختبار التباين الأحادي حسب متغير المؤهل العلمي	76

78	نتائج إختبار التباين الأحادي حسب متغير الوظيفة الحالية	24
79	نتائج إختبار المقارنات البعدية (tukey) حسب متغير الوظيفة الحالية	25
81	نتائج إختبار التباين الأحادي حسب متغير الخبرة المهنية	26
83	نتائج إختبار المقارنات البعدية (tukey) حسب متغير الخبرة المهنية	27

فهرس الأشكال		
الرقم	العنوان	الصفحة
01	خطوات تطبيق الأهمية النسبية خلال مراحل التدقيق	26
02	توزيع أفراد العينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	59
03	توزيع أفراد العينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	60
04	توزيع أفراد العينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	61

فهرس الملاحق		
الرقم	العنوان	الصفحة
01	إستمارة الإستبيان	98-95
02	قائمة الأساتذة المحكمين لإستمارة الإستبيان	99
03	نتائج إختبار ثبات الإستبيان	99
04	نتائج إختبار الارتباط	100
05	نتائج البيانات الشخصية	104
06	نتائج إختبار t من جهة واحدة	104
07	نتائج إختبار ANOVA	105
08	نتائج إختبار tukey	107

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح مفهوم الأهمية النسبية وطرق حسابها في عملية التدقيق، وتحديد العوامل المؤثرة في تقديرها عند قيام مدقق الحسابات بالتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، والتعرف على معيار التدقيق الدولي 320 الأهمية النسبية في التخطيط وأداء عملية التدقيق، وعرض لكافة إجراءات وأساليب جمع أدلة الإثبات، إضافة إلى تحديد العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق وأدلة الإثبات. ولتحقيق تلك الأهداف استندت هذه الدراسة إلى إطار نظري خاص بأدلة الإثبات والأهمية النسبية، وجانب تطبيقي الذي هو إنعكاس للجانب النظري حيث قمنا بدراسة ميدانية لعينة من المهنيين (خبراء محاسبين، محافظ حسابات) والأكاديميين المختصين في المحاسبة والتدقيق، وقد تم تحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها وذلك بالإعتماد على برنامج SPSS إصدار 26، وتنتهي بتقديم بعض التوصيات لأخذها بعين الاعتبار المتعلقة بوجوب مراعاة الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات وبالتالي تحقيق جودة أكبر في عملية التدقيق.

الكلمات المفتاحية: الأهمية النسبية، أدلة الإثبات، مخاطر التدقيق، معايير التدقيق الدولية.

Abstract :

This study aimed to clarify the concept of materiality and methods of calculating it in the audit process, and to identify the factors affecting its assessment when the auditor plans and implements the audit process, and to identify the international auditing standard 320 materiality in planning and performance of the audit process, and to present all procedures and methods for collecting evidence, In addition to determining the relationship between materiality, audit risk and evidentiary evidence. In order to achieve these goals, this study relied on a theoretical framework for evidence and relative importance, and an applied aspect, which is a reflection of the theoretical aspect. Depending on the SPSS version 26 program, it concludes with some recommendations to be taken into account related to the need to take into account the relative importance and audit risks in assessing the adequacy and appropriateness of evidence and thus achieving greater quality in the audit process.

Keywords: materiality, evidentiary evidence, audit risk, international auditing standards.

مقدمة

توطئة:

لوظيفة المدقق الخارجي دورا هاما في الحياة الإقتصادية، وذلك بأنها تسعى إلى تقديم وتوفير معلومات حول عدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للمؤسسة محل التدقيق وطبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وتلبية إحتياجات صانعي القرار، حيث تقتصر مسؤولية المدقق على قيامه بواجبه القانوني تجاه العميل، وذلك بالحصول على أدلة وقرائن تساعد في الوصول إلى قناعة حول مدى عدالة ومصادقية القوائم المالية متبعا معايير التدقيق المتعارف عليها.

ويقوم المدقق بإصدار العديد من الأحكام المهنية التي يعتمد عليها خلال مسار عملية التدقيق مستندا إلى خبرته وكفاءته والتي قد ينتج عنها رأي خاطئ، وتعد الأهمية النسبية من أهم الأحكام المهنية التي يصدرها مدقق الحسابات، حيث تعتبر بمثابة الأساس لتطبيق معايير التدقيق خصوصا معايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، إذ يرتبط إستخدام الأهمية النسبية بهذه المعايير بشكل كبير ولاسيما في مجال تأثير الأخطاء والمخالفات وإتخاذ القرارات بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.

الإشكالية الرئيسية:

بناء على ماسبق يمكن صياغة إشكالية الدراسة على النحو التالي:

هل إعتداد مدقق الحسابات على الأهمية النسبية له دور في تحديد حجم أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها وهل هناك مرجعيات دولية تلزمه بذلك؟.

تتفرع هذه الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية الآتية:

- هل يوجد مستوى استيعاب جيد لمفهوم الأهمية النسبية لدى مدققي الحسابات بالجزائر؟
- هل يوجد أثر للعوامل الكمية والنوعية في تقدير الأهمية النسبية؟
- ما العلاقة بين الأهمية النسبية ومعايير التدقيق الدولية؟
- هل هناك أثر للأهمية النسبية عند مستوى الإثبات؟

فرضيات البحث:

للإجابة على أسئلة الدراسة فقد تم طرح الفرضيات التالية

الفرضية العامة:

إن تطبيق الأهمية النسبية له تأثير في تحديد حجم أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها.

الفرضيات الفرعية:

- يوجد مستوى إستيعاب جيد لمفهوم الأهمية النسبية لدى مدقي الحسابات بالجزائر.
- يوجد أثر للعوامل الكمية والنوعية في تقدير الأهمية النسبية.
- هناك علاقة بين الأهمية النسبية ومعايير التدقيق الدولية.
- يوجد أثر للأهمية النسبية عند مستوى الإثبات.

أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث عن طريق تناوله موضوعا مازال موضع للجدل في أوساط الهيئات الدولية المهنية في المحاسبة والتدقيق، إذ أن الأهمية النسبية لم تحظى بالاهتمام المطلوب، وتأتي أهمية البحث في معرفة تقدير الأهمية النسبية بصورة مناسبة وبيان مدى تأثيرها على كمية أدلة الإثبات التي يبني عليها مدقق الحسابات رأيه الفني.

أهداف البحث:

نسعى من خلال هذا البحث إلى تحقيق الأهداف الآتية:

- بيان مفهوم الأهمية النسبية وطرق حسابها في عملية التدقيق، وتحديد العوامل المؤثرة في تقديرها عند قيام مدقق الحسابات بالتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.
- التعرف على معيار التدقيق الدولي 320 الأهمية النسبية في التخطيط وأداء عملية التدقيق.
- عرض لكافة إجراءات وأساليب جمع أدلة الإثبات.
- تحديد العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق وأدلة الإثبات.

أسباب إختيار الموضوع:

تتمثل أسباب إختيار الموضوع في:

- إرتباط موضوع البحث بتخصص الطالبان: محاسبة وتدقيق، وميولاتهم الشخصية للبحث في مثل هذه المواضيع.
- قلة الدراسات المخصصة لهذا الموضوع في الجزائر، ومعرفة مدى تطبيق للمعايير فالجزائر.
- معرفة مدى تأثير الأهمية النسبية على أدلة الإثبات وتقرير المدقق.

حدود البحث:

تتمثل حدود البحث في:

• الحدود الزمنية:

تتمثل في الفترة الممتدة من بداية توزيع أول إستمبيان إلى غاية إستملاخ آخر إستمبيان، وهي الفترة من 26 مارس إلى غاية 02 ماي 2023.

• الحدود المكانية:

تم إجراء الدراسة من خلال توزيع الإستمبيان على عينة من المهنين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، ومن الأكاديميين المختصين في الجزائر.

منهج الدراسة:

من أجل معالجة موضوع الدراسة وتحقيق أهداف الدراسة إستخدامنا المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري وذلك من خلال الإعتماد على الكتب والمقالات العلمية والمذكرات وأهم الدراسات التي تناولت الموضوع،، وفالجانب التطبيقي فقد إعتمدنا على الإستمبيان الموجه لعينة من المهنين (خبراء محاسبين، محافظ حسابات) والأكاديميين المختصين في المحاسبة والتدقيق، لإستطلاع آرائهم فيما يخص جوانب الدراسة، وقد تم الإعتماد على برنامج SPSS إصدار 26 في تحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها وإختبار الفرضيات.

الدراسات السابقة:

- أ- دراسة نمر عبدالفتاح المجالي (2004)، الموسومة بعنوان: العوامل المؤثرة في تحديد الأهمية النسبية في فحص الحسابات المقدمة لدائرة ضريبة الدخل، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة آل البيت، الأردن.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مفهوم الأهمية النسبية وأهميته في العمل المحاسبي وتدقيق الحسابات وصولاً لمفهومها في الفحص الضريبي للحسابات، ومن ثم حصر أهم العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية في فحص حسابات المكلفين المقدمة لدائرة ضريبة الدخل في الأردن وترتيب تلك العوامل حسب أهميتها في التأثير.

أهم النتائج المتوصل إليها: وجود تأثير قوي لجميع المتغيرات المدروسة على مستوى الأهمية النسبية في الفحص الضريبي للحسابات، وقد كان أكثر المتغيرات المدروسة تأثيراً في تحديد مستوى الأهمية النسبية في الفحص الضريبي العوامل الشخصية المتعلقة بالمقدر.

ب- دراسة هاني فرحان الزايغ (2006)، الموسومة بعنوان: دور المدقق الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لابتداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة المالية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور المدقق الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لابتداء الرأي الفني المحايد على القوائم المالية المدققة وفقاً لمعايير الدولية. ومن أهم النتائج المتوصل إليها: أن على المدقق بذل العناية المهنية الواجبة عند تقييم أدلة الإثبات من خلال المدققة التحليلية، واستخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية التدقيق، ودراسة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية، والأحداث اللاحقة لعمل القوائم المالية.

ج- دراسة أحمد ميلي سمية (2016/2017)، الموسومة بعنوان: أثر استخدام أساليب المعاينة لتدقيق القوائم المالية في اتخاذ قرارات منح الائتمان في البنوك التجارية، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص بنوك، مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى توجيه إهتمام المدققين نحو إتباع الأساليب العلمية باستخدام أسلوب المعاينة مما يمكنهم من إعطاء رأي فني محايد حول مدى صحة القوائم المالية بمستوى جودة عال وبأقل التكاليف، وعرض لأهم العوامل المؤثرة في إختيار أساليب المعاينة في التدقيق، إضافة إلى تقليل فرص الأخطاء والغش عن طريق استخدام أسلوب التدقيق بالعينات، وبالتالي التقليل من المخاطر البنكية المرتبطة بالقوائم المالية المدققة والتعريفات بعملية التدقيق بالعينة. وأهم النتائج المتوصل إليها: تحكم عملية الائتمان وصناعة القرار الائتماني إعتبارات كثيرة ومتعددة منها الإجراءات والمعايير التي تهدف في المقام الأول إلى تقليل المخاطر المصاحبة لمنح الائتمان إلى

أدنى حد ممكن، ويساعد التدقيق على تدعيم وتفعيل القرارات اذا توفرت المقومات الأساسية بما يضمن فعالية وكفاءة هذه القرارات.

- د- **دراسة صدام إبراهيم فضاله (2017)، الموسومة بعنوان: مدى اعتماد المدقق على الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تحديد أدلة الإثبات، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات درجة الماجستير في علوم المحاسبة، جامعة كربلاء، العراق.**
- هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى اعتماد المدقق على الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق لجمع أدلة الإثبات الملائمة والكافية لتعزيز رأيه الفني المحايد حول صدق وعدالة القوائم المالية للجهة الخاضعة للتدقيق مع تأثير تلك المخاطر والأهمية النسبية على كفاية وملائمة أدلة الإثبات. النتائج المتوصل إليها: وجود ضعف من قبل المدققين العاملين في ديوان الرقابة المالية الاتحادي/ النجف الأشرف لإجراءات تطبيق عنصري المخاطر والأهمية النسبية في جمع أدلة الإثبات، فمن الضروري قيام المدقق بتقييم المخاطر الضمنية ومخاطر الرقابة لتحديد مخاطر الاكتشاف.
- هـ- **دراسة عربي صفوان عبد الباسط (2018/2019)، الموسومة بعنوان: مساهمة معايير الإثبات في تحسين جودة المعلومة المحاسبية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.**
- هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على معايير أدلة الإثبات وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، حيث اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في جميع المعطيات والبيانات والمعلومات المتعلقة بالظاهرة موضوع الدراسة، أهم النتائج المتوصل إليها: أن معايير أدلة الإثبات لا تؤثر بصفة عامة على كل من خاصية الموثوقية والملائمة والقابلية للمقارنة والفهم.

صعوبات البحث:

- قلة الدراسات الجزائرية في مجال الأهمية النسبية وأدلة الإثبات.
- صعوبة الحصول على المعلومات بسبب رفض البعض ملاً إستمارة الإستبيان.
- حساسية الموضوع من خلال علاقة العميل بالمدقق.

هيكل الدراسة:

قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين كما يلي: من أجل معالجة موضوع الدراسة وتحقيق أهدافها، قمنا بتقسيم البحث إلى فصلين، إلى جانب عرض النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها.

- **الفصل الأول:** في الفصل تناولنا الإطار النظري للدراسة حيث قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول يتناول أدلة الإثبات في التدقيق، المبحث الثاني المعنون ب الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق، أما المبحث الثالث تناولنا فيه إعتبارات الأهمية النسبية وفقا للمرجعيات الدولية.
- **الفصل الثاني:** يتعلق هذا الفصل بالدراسة الميدانية، وقسم إلى مبحثين المبحث الأول بعنوان الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة، أما المبحث الثاني فيتمحور حول تحليل نتائج وإختبار فرضيات الدراسة.

الفصل الأول

الإطار النظري للدراسة

تمهيد :

تعد الأهمية النسبية من المفاهيم الأساسية في عملية التدقيق والتي يجب على مدقق الحسابات مراعاتها في العديد من المراحل، لذلك تطلب الأمر دراسة مفهوم الأهمية النسبية والعوامل المؤثرة في تقديرها وعلاقتها بأدلة الإثبات.

تعتبر أدلة الإثبات بمثابة الأساس الذي يبنى عليه مدقق الحسابات رأيه الفني المحايد بشأن صحة القوائم المالية وعدالتها. ولتجميع هذه الأدلة يقوم مدقق الحسابات بمجموعة من القرارات المتعلقة بجوانب مختلفة مثل: مستوى الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق وحجم أدلة الإثبات ونوع التقرير الذي يصدره.

سنحاول توضيح هذه المفاهيم، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: أدلة الإثبات في عملية التدقيق.

المبحث الثاني: الأهمية النسبية في التخطيط وأداء عملية التدقيق.

المبحث الثالث: إعتبارات الأهمية النسبية وفقا للمرجعيات الدولية.

المبحث الأول: أدلة الإثبات في عملية التدقيق

المدقق يبحث أثناء تأديته لمهمته عن أدلة الإثبات يتمكن من خلالها التوصل إلى رأي فني محايد.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية وغرض أدلة الإثبات

أولاً: مفهوم وأهمية أدلة الإثبات

1- مفهوم أدلة الإثبات:

لقد تعددت التعاريف التي تناولت أدلة الإثبات، إلا أنها تشترك جميعها في أنها تمثل كل ما يعتمد عليه مدقق الحسابات لإصدار رأي فني عن القوائم المالية.

ومن هذه التعاريف:

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.¹

أدلة الإثبات: هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم وتقدير المدقق فيها يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية، فمعظم جهد المدقق الذي يبذل في تكوين رأيه عن القوائم المالية إنما يتمثل في جمع وتقييم أدلة وقرائن المدققة.²

وتعرف أدلة الإثبات: على أنها أية معلومات يستخدمها المدقق لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تمت مراجعتها قد عرضت طبقاً للمدى الذي يقتنع فيه مدقق الحسابات بما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً. وتشمل الأدلة معلومات ينظر إليها مدقق الحسابات على أنها ذات درجة عالية من الإقناع، ومعلومات ذات درجة أقل من الإقناع.³

نص معيار التدقيق الدولي رقم (500) على أنه يجب أن يحصل المدقق على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يخرج بإستنتاجات معقولة لتكون الأساس الذي يبني عليها رأيه المهني.⁴

¹ أحمد قابد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 69.

² وليم توماس، أمرسون هينكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة السعودية، 1989، ص 311.

³ حسين أحمد دحناو، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة، الإطار النظري والإجراءات، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 325.

⁴ عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، صنعاء، اليمن، 2011، ص 226.

ويعتبر دليل الإثبات بينة قاطعة بحد ذاتها، أما القرينة فهي إستنباط المدقق نتيجة من أمر ثابت أو من حقيقة أو جملة من الحقائق تمكنه من إستخلاص رأي في مسألة معينة و إقناعه بالإفصاح عن هذا الرأي.

فالمدقق يبحث عن القرينة في حالة عدم وجود الدليل حيث يلجأ إلى جمع أكبر عدد ممكن من القرائن للإستعاضة عنها عن دليل الإثبات القاطع.¹

ومما سبق ذكره يتضح لنا أن الأدلة تختلف عن القرائن، لأن الأدلة تعطي لمدقق الحسابات إقناع كاف، أما القرائن فتتمده بدرجة أقل من الإقناع، ويتم النظر للقرائن كأدلة مبدئية أو إحصائية تحتاج لأدلة قاطعة أو نهائية.

2- أهمية أدلة الإثبات لمدقق الحسابات

تمثل أدلة الإثبات في تدقيق الحسابات أهمية خاصة لمدقق الحسابات وذلك لعدة أسباب، ومن أهم هذه الأسباب ما يلي:²

- أن جوهر عملية تدقيق الحسابات المنظمة هو التجميع والتقييم الموضوعي لأدلة الإثبات.
- أن مدقق الحسابات عندما يبدي رأيه الفني المحايد بشأن مدى صدق القوائم المالية، فإنما يصدر حكماً كقاضي على هذه القوائم، ولن يستطيع إصدار هذا الحكم إلا بناءً على أدلة وملائمة.
- أن مدقق الحسابات، رغم أنه يقوم بدور القاضي عند إصدار حكمه على القوائم المالية محل التدقيق، فلا يوجد من يقدم له هذه الأدلة، وإنما هو مسؤول مهني عن أداء إختبارات وإجراءات التدقيق، في التوقيت وبالقدر والطبيعة الملائمة، لجمع هذه الأدلة.
- أن مدقق الحسابات مسؤول عن إكمال حكمه المهني على هذه الأدلة، لكي يحدد مدى قناعته بها زماً إذا كانت كافية وملائمة بالقدر الذي يمكنه من إصدار حكمه على القوائم المالية للمشروع.
- أن هناك علاقة حتمية بين أدلة الإثبات ورأي مدقق الحسابات، فعندما يشك جوهرياً في مزعم من مزاعم الإدارة في القوائم المالية، فسوف يحاول الحصول على دليل مراجعة كاف وملائم حتى يتخلص من هذا الشك. فإن لم يستطع الحصول على مثل هذا الدليل فيجب عليه أن يبدي رأياً متحفظاً، أو قد يقرر الإمتناع عن إبداء الرأي.
- أن مدقق الحسابات مسؤول مهني عن جمع وتقييم أدلة الإثبات وفقاً لمعيار العمل الميداني الثالث.

¹ عبدالرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الثانية، الموصل، العراق، 1999، ص 175.

² عبد الوهاب نصر علي، هاني خليل فرج، أساسيات المراجعة الخارجية وفقاً لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2021، ص 105.

ثانيا: غرض أدلة الإثبات

إن الغرض الرئيسي لعملية التدقيق التي يقوم بها مدقق الحسابات هو إبداء الرأي الفني في سلامة وعدالة القوائم المالية الناتجة من النظام المحاسبي، غير أنه لن يكون المدقق في مركز يمكنه من تكوين رأيه المهني المحايد في هذه القوائم إلى بعد أن يقوم بعمل كاف يمكنه من الحصول على الأدلة والبراهين الكافية المقنعة، والتي تساعد على إبداء هذا الرأي الفني المحايد في عدالة القوائم المالية ذلك عن طريق الفحص والمعاينة والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات.¹

ومنه يتضح لنا أن عملية التدقيق التي يقوم بها مدقق الحسابات تتعلق بالحصول على أدلة الإثبات على الرأي الذي يبديه المدقق فيما يختص بالقوائم المالية محل التدقيق، وتتوقف حجية وقوة أدلة الإثبات على توقيت الحصول عليها، وإرتباطها بالعملية محل التدقيق، ومصدر الحصول عليها، وكذلك وجود أدلة إثبات أخرى مساعدة للإستنتاجات التي تؤدي إليها ولكن تكون أدلة الإثبات ذات حجية قوية يجب أن تتناسب مع الظروف التي في ظلها تم الحصول عليها.²

ويقوم مدقق الحسابات بجمع الأدلة الكافية والوافية، لتحقيق هدفه الأساسي من وراء ذلك وتدعيم المنشأة، ولكي يصل المدقق إلى تلك الأهداف، عليه القيام بالعديد من الأمور التي تساعد في الوصول إلى ذلك، مثل قيامه بالتالي:³

- التأكيد على وجود الأصول التي يمكن التأكد منها، والتأكيد على حدوث العمليات المالية المقيدة بالدفاتر.
- التأكيد على شمول القوائم المالية لجميع الحسابات.
- التأكيد على حقوق المشروع، والتأكد من أن ملكية الأصول حقيقية، وكذلك التأكيد على إلتزامات المنشأة، والتأكد من هذه الإلتزامات حقيقية وليست وهمية.
- التأكيد على أن قيم الأصول والإلتزامات والإيرادات والمصروفات هي قيم حقيقية نعبر عن الوضع المالي للمنشأة وكذلك التأكيد على أن التوزيع تم بطريقة صحيحة ومنظمة على الفترات المالية وخاصة بالنسبة للإهلاكات.

¹ هاني فرحان الزايغ، دور المدقق الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية - دراسة تطبيقية على أداء مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين-، مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2006، ص45.

² المرجع نفسه، ص 46.

³ محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص143.

– التأكيد على أن طريقة العرض والإفصاح في القوائم المالية قد تم بصورة صحيحة، وأنها تعبر عن الوضع المالي للمنشأة محل التدقيق.

المطلب الثاني: خصائص أدلة الإثبات

ينص المعيار الدولي رقم 500 أدلة الإثبات على أنه يجب على مدقق الحسابات أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة لكي يستطيع أن يخرج بإستنتاجات معقولة، لتكن الأساس الذي يبني عليها رأيه المهني.¹

مما سبق نلاحظ أن المعيار ينص على أن أدلة الإثبات يجب أن تتصف بصفتين هما:

أولاً: كفاية الأدلة

أن تكون الأدلة التي يحصل عليها مدقق الحسابات بالقدر الكافي والضروري لدعم رأيه الفني عن عدالة القوائم المالية المقدمة.

المقصود بكفاية دليل الإثبات هو أن تكون كمية الأدلة المعقولة متاحة لتدعيم وتأكيد رأي المدقق حيث تستخدم العينات غالباً لتحديد وجمع الأدلة فإن العينة يجب أن تكون كبيرة وتكفي لتقديم أساس معقول للتكوين رأي المدقق.²

وبصفة عامة لا توجد إرشادات محددة للحكم على كفاية أدلة الإثبات، فعملية التدقيق المالي تعتمد أساساً على إستخدام أسلوب المعاينة لتحقيق بيانات وأرصدة القوائم المالية، وحجم العينة يعتمد إلى حد كبير على التقدير والحكم المهني لمدقق الحسابات بعد دراسة الظروف والحقائق المحيطة بعملية التدقيق.³

1- العوامل المؤثرة على كفاية أدلة الإثبات:

بما أن الأدلة ليست كلها على درجة واحدة من الأهمية ودرجة الإقناع يجب على المدقق أن يأخذ بنظر الاعتبار العوامل التالية والتي على ضوءها سوف يتوسع أو يضيق من نطاق أو كمية أدلة الإثبات التي يقوم بجمعها:⁴

¹ غسان فلاح المطارنة، المدخل إلى تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار زمزم للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص162.

² أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص69.

³ أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة جامعة القاهرة، مصر، 2008، ص 184.

⁴ عبدالرزاق محمد عثمان، مرجع سبق ذكره، ص 176.

أ- الأهمية النسبية للعنصر أو البند الخاضع للفحص والتدقيق:

على المدقق أن يأخذ في إعتباره الأهمية النسبية للبند أو العنصر محل الفحص والتدقيق بالنسبة للعناصر الأخرى التي لها تأثير على نتيجة النشاط ومركزها المالي. وعليه فكلما كان تأثير هذا العنصر قويا بالنسبة لبقية العناصر الأخرى أوجب على المدقق عناية خاصة بالنسبة لهذا العنصر وأصبح من الضروري العمل على التحري عن أكبر عدد من أدلة الإثبات المؤيدة لصحة أو خطأ هذا العنصر. أما في حالة أن يكون تأثير العنصر الخاضع للفحص والتدقيق بالنسبة لبقية عناصر المكونة لقائمة المركز المالي ونتيجة النشاط قليلا فهنا يكفي المدقق بأقل عدد ممكن من الأدلة التي تؤيد صحة العنصر أو خطئه.

ب- تكلفة الحصول على الدليل أو القرينة:

ويشير هذا العامل إلى تحليل تكلفة الحصول على الدليل والمنفعة المرجوة منه، فالمدقق يعمل في بيئة إقتصادية تنافسية ومن ثم عليه أن يسعى إلى تحقيق مهمة التدقيق بكفاءة وفعالية، والإعتماد على أحجام كبيرة لعينات التدقيق يؤدي إلى عدم كفاءة المهمة وزيادة تكاليفها في ظل الأتعاب محددة ومتفق عليها (غير قابلة للزيادة)، ومن ناحية أخرى يؤدي الإعتماد على أحجام صغيرة لعينات التدقيق إلى عدم كفاية أدلة الإثبات الأمر الذي قد يعد تقصيرا وإهمالا في أداء المهمة مما يعرض المدقق للمساءلة المهنية والقانونية.¹ و هذا ما يجعل قياس التكلفة والمنفعة أمر صعب في أحوال كثيرة. أما إذا كانت درجة المخاطرة عالية ولا بد من الحصول على الدليل مهما كانت تكلفته، ففي هذه الحالة يجب الحصول على الدليل والتحفظ في تقريره أو يمتنع عن إبداء رأي.²

ج- العلاقة بين الدليل والهدف من الفحص والتدقيق:

لكل عملية تدقيق هدف معين ولأجل بلوغ الهدف فإن المدقق يسعى لجمع الأدلة المقنعة والكافية له ولآخرين وعليه يجب أن يتأكد من وجود إرتباط وعلاقة بين الدليل والهدف حيث كلما كانت العلاقة وثيقة كلما إستطاع المدقق الوصول إلى قناعة كاملة يستطيع من خلالها الدفاع عن رأيه، فعلى سبيل المثال عندما يكون الغرض من الفحص هو كشف الإختلاس فهنا يقتصر عمل المدقق على العمليات التي تكون مجالا للتلاعب في النقدية ونجده يبحث جاهدا على جمع الأدلة التي تساعد في الحكم على موضوع الإختلاس الذي هو موضوع الفحص. وعندما يكون الغرض من الفحص هو دراسة

¹ أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 185.

² زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 152.

المركز المالي للوحدة فهنا يقوم بتحليل ودراسة عناصر الموجودات والمطلوبات تجاه أصحابها وتجاه الغير والتحقق من نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة خلال الفترة المكلف بها للقيام بعملية الفحص.¹

د- درجة الخطورة النسبية المرتبطة بالعنصر موضع الفحص:

تختلف عناصر وبنود القوائم المالية التي يحفصها المدقق من حيث درجة الخطورة النسبية التي تتعرض لها، فالنقدية أكثر تعرضا للسرقة والإختلاس من باقي الأصول كما أن المخزون السلعي يتعرض بطبيعته للسرقة والضياع والإختلاس بصورة أكثر من الأصول الثابتة ولكن أقل من النقدية.² إذا إحتاج المدقق إلى درجة كبيرة من التأكد من صدق وعدالة القوائم المالية أو إحتمال وجود أخطاء لهذه القوائم مما يؤثر في عدالتها، ففي هذه الحالة يقوم المدقق بتجميع أكبر قدر ممكن من الأدلة والبراهين والتي تؤكد عدالة وسلامة القوائم، والمخاطرة مرتبطة بطبيعة العنصر ونظام الرقابة المطبقة عليه.³

يجب أن يقوم المدقق بجمع أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات لتحقيق العناصر التي تتعرض لدرجات عالية من الخطر لتعزيد رأيه بخصوص تلك العناصر.

فالعلاقة بين طبيعة العنصر والمخاطر المرتبطة به من جهة وحجم الأدلة علاقة طردية.⁴ إن وجود نظام رقابة داخلية متين وقوي يعتبر دليل إثبات يؤدي إلى صحة ودقة عمليات وأنشطة الوحدة وإنتظامها، وكلما كان تطبيق نظام الرقابة الداخلية سليما كلما أعطى مؤشرا للمدقق يطمئن من خلاله على إنتظام وحسن سير الأنشطة المنفذة في الوحدة. أما في حالة أن يكون نظام الرقابة الداخلية ضعيفا فهنا يجب على المدقق أن يوسع من نطاق فحصه وإختباراته وأن يزيد من كمية الأدلة التي يجمعها والتي من خلالها تطمئنه إلى صحة البند أو العنصر الذي يقوم بفحصه.⁵

ثانيا: ملائمة الأدلة

إن مهمة المدقق ليست قاصرة على مجرد جمع أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات بل عليه أن يستعين بخبرته وعلمه وبرأيه وحكمه الشخصي أن يلاحظ مدى ملائمة الأدلة التي هي متاحة أمامه.

¹ عبدالرزاق محمد عثمان، مرجع سبق ذكره، ص 177.

² أحمد عبد المولى وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 185.

³ زاهرة عاطف سواد، مرجع سبق ذكره، ص 152.

⁴ تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص 69.

⁵ عبدالرزاق محمد عثمان، مرجع سبق ذكره، ص 178.

ويقصد بملائمة أدلة الإثبات قياس نوعية أدلة الإثبات ومدى صلتها بتوكيد خاص وموثوقيتها. نجد أنه يجب أن ينظر إلى ملائمة الدليل من حيث علاقته بهدف التدقيق لتكوين الرأي الفني حول عدالة القوائم المالية وإعداد التقرير.¹

2- العوامل المؤثرة على ملائمة أدلة الإثبات:

أ- مناسبة أدلة الإثبات:

تعني مناسبة أدلة الإثبات ارتباطها بتحقيق أهداف عملية التدقيق، فإذا كان هدف المدقق يتمثل في التحقق من وجود المخزون فيمكنه الحصول على دليل إثبات مناسب من خلال جرد المخزون، ومع ذلك فإن الدليل لا يعتبر مناسب لتحقيق هدف التحقق من ملكية المخزون وصحة تقويمه، ويتطلب الأمر جمع أدلة إثبات أخرى مناسبة للتحقق من ملكية وصحة تقويم المخزون، وكمثال آخر على مناسبة دليل الإثبات تستخدم المصادقات المباشرة مع العملاء للتحقق من وجود حسابات المدينين لأنها توفر دليلاً مناسباً وأكثر إقناعاً، وللتحقق من صحة تقويم هذه الحسابات يتم جمع الحسابات الشخصية ودراسة إمكانية تحصيل كل حساب والسياسات المعلنة للمنشأة بخصوص هذه الحسابات للحصول على أدلة إثبات مناسبة لهدف التحقق من صحة تقويمها.

ب- مدى إستقلالية مصدر الدليل:

يعتبر الدليل الذي تم الحصول عليه من مصدر خارجي مستقل أكثر إقناعاً من أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها من داخل منشأة العميل، مثل الشهادات الصادرة من البنوك ومن جهات رسمية مثل السجل العقاري والمصادقات من العملاء، أكثر إقناعاً لدى المدقق من الإجابات التي تم الحصول عليها من الإدارة عن طريق الاستفسارات.

وتعد الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية أكثر إقناعاً من تلك التي يتم الحصول عليها من داخل المشروع، إذا في حالة الأدلة الداخلية يمكن أن يحدث تواطؤ بين الموظفين اللذين يعدون مستندات، مثل صور فواتير البيع أو صور الإيصالات المعطاة للغير عن مبالغ موردة للمنشآت، في حين هذا الأمر مستبعداً أو على الأقل احتمالاً للحدوث في شأن المستندات الخارجية التي تأتي من مشروعات أخرى تتعامل مع المنشأة ومن إعداد موظفين يصعب تواطؤ معهم مثل فواتير المشتريات والإيصالات التي تتسلمها المنشأة عن مدفوعات للغير.²

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص163.

² عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سبق ذكره، ص 133.

ج- فعالية الرقابة الداخلية للعميل:

قوة نظام الرقابة الداخلية تعني مخاطر أقل ومن ثم أدلة ملائمة أكثر، ونعتبر الأدلة التي تم الحصول عليها في ظل نظام رقابة الداخلية يتميز بالقوة والفعالية أكثر إقناعاً من تلك الأدلة التي تم الحصول عليها في ظل النظام الرقابة الداخلية ضعيف.¹

د- كيفية الحصول على الدليل:

قد يتولى المدقق الحصول على دليل بنفسه أو عن طريق أحد مساعديه، كما قد يتولى ذلك أحد المسؤولين بالمنشأة، وبالطبع فإن الأدلة التي يحصل عليها المدقق بنفسه أو بواسطة مساعديه تعد أقوى في حجيتها ودلالاتها وفي درجة الاعتماد عليها عن تلك التي يحصل عليها المدقق عن طريق الغير وخاصة إدارة المنشآت، فالدليل الوجود الفعلي للعنصر الذي يحصل عليه المدقق عند قيامه شخصياً بعملية الجرد أو الإشراف عليه أقوى في تدعيم رأي المدقق عن الشهادات المختلفة التي يحصل عليها من الإدارة كأدلة إضافية لتغطية مسؤوليته.²

هـ- درجة الموضوعية في الدليل:

الدليل الموضوعي أشد وأقوى في الاعتماد عليه من الدليل المعتمد على الحكم الشخصي للمدقق، حيث أن المستند المستوفى للشروط المذكورة في المدققة المستندية أكثر موضوعية من الإستفسارات والمحادثات الشفهية حيث يحتمل إساءة فهمها وتدوينها بأسلوب لا يعبر عن المقصود من الإجابات المتحصل عليها من طرف المدقق.³

و- توقيت الحصول على الدليل:

يعتبر توقيت الحصول على أدلة الإثبات عاملاً هاماً يؤثر على مدى ملائمتها وتظهر أهمية عنصر التوقيت عند الحصول على أدلة إثبات لتحقيق الأصول والخصوم المتداولة وأرصدة قائمة الدخل، فعلى سبيل المثال أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من الجرد الفعلي للمخزون في تاريخ إعداد القوائم المالية تتوافر لها درجة عالية من الملائمة وذلك بالمقارنة بأدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من إجراء جرد المخزون في فترات زمنية أخرى.⁴

¹ تامر مزيد رفاعه، مرجع سبق ذكره، ص71.

² عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سبق ذكره، ص134.

³ زاهرة عاطف سواد، مرجع سبق ذكره، ص154.

⁴ أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص187.

المطلب الثالث: أنواع أدلة الإثبات

يمكن تقسيم أدلة وقرائن الإثبات إلى الأنواع التالية:

1- الوجود المادي:

قيام المدقق بفحص أو جرد الأصول الملموسة مثل المخزون، النقدية في الخزينة، الأوراق والإستثمارات في الأوراق المالية لتحقيق دليلا على وجودها، إلا ان ذلك لايعني ملكية المنشأة للأصل، لذا ينبغي على المدقق الحصول على المستندات والشهادات المؤيدة للملكية. وينظر إلى الجرد الفعلي على أنه أحد أنواع الأدلة الموثوق فيها، كونه يتم من قبل المدقق نفسه ولا يوجد دليل أقوى من الذي يحصل عليه المدقق شخصيا، وقد يتم اللجوء إلى الجرد الفعلي للتحقق من صلاحية وجود الأصل. وفي بعض الأنشطة التي لا يملك المدقق الخبرة بطبيعة هذا النشاط يجب عليه أن يلجأ إلى خبراء للقيام بعملية الجرد الفعلي.¹

2- المستندات:

تعتبر المستندات المحور الأساسي في عملية تدقيق الحسابات، وليس المقصود بتدقيق الحسابات المستندية إجراء (المطابقة) فقط، بين القيود الدفترية والمستندات المؤيدة لها، أو إستيفاء المستند للنواحي الشكلية فقط، وإنما الهدف الأساسي للتدقيق المستندية هو البحث (وراء المستند)، أي التركيز على جوهر المستند وليس فقط إستيفاء النواحي الشكلية والقانونية، بمعنى التأكد من أن المستند يدل على عملية تمت بالفعل ونفذت في إطار إجراءات سليمة تؤكد صحتها وجديتها.² يمكن أن تقسم المستندات التي يحصل عليها مدقق الحسابات كدليل الى الأنواع التالية:³

- أ- مستندات معدة خارج المنشأة وتستعمل داخلها مثل فواتير الشراء، اقرارات منشأة الأصول الثابتة مثل الآلات، المعدات.
- ب- مستندات معدة خارج المنشأة وتستعمل خارجها، مثل فواتير بيع البضاعة، أوراق الدفع.
- ج- مستندات معدة خارج المنشأة وتستعمل داخل المنشأة وتستعمل داخل المنشأة، الدفاتر المحاسبية، تقارير وقت العمال، تقارير إستلام المخزون.

¹ صدام إبراهيم فضاله، مدى إعتداد المدقق على الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تحديد أدلة الإثبات، رسالة ماجستير، تخصص علوم المحاسبة، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، 2017، ص 59.

² محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 165

³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 165.

وعند حاجة المدقق للحصول على مستند معين فإنه تعتبر المستندات المعدة خارج المشروع أقوى كدليل حيث إنها تقع في حوزة المنشأة وفي حوزة الطرف الخارجي كونها تحتوي على نفس المعلومات.

3- التقارير المعدة خارج المنشأة:

وهي الشهادات والتقارير التي يحصل عليها مدقق الحسابات من أطراف خارج المنشأة مثل فواتير الشراء الواردة من الموردين , كشوف حسابات البنك، بوالص التأمين على أصول المنشأة , وتعتبر التقارير المعدة خارج المنشأة أقوى من حيث الاعتماد عليها عند قيام المدقق بفحصه.

4- التقارير المعدة داخل المنشأة من قبل الإدارة:

تعد هذه التقارير من قبل إدارة المنشأة ويطلبها مدقق الحسابات للتحقق من بعض الأمور الغامضة وتفسيرها والتي لا يتمكن من استيضاحها من خلال الأرقام المسجلة بالدفاتر و السجلات ، مثل أن يحصل المدقق على شهادة من إدارة المنشأة بالأصول الثابتة الموجودة ، شهادة جرد و تقييم المخزون في آخر المدة .ويجب على المدقق أخذ الحيطة والحذر عند الحصول على تلك الشهادات والتي من الممكن أن يكون للإدارة مصلحة فيها.¹

5- الدقة الحسابية:

يتم من خلال إعادة الحساب إعادة فحص عينة من العمليات الحسابية وتحويل المعلومات التي قام بها العميل خلال الفترة التي تتم في عملية التدقيق، ويشمل إعادة فحص العمليات الحسابية إختبار الدقة الحسابية لدى العميل.

وتشمل إعادة فحص تحويل المعلومات تتبع أثر القيم حتى يتم التأكد أن المعلومات التي تم إدراجها في أكثر من مكان واحد قد تم تسجيلها بنفس القيمة في كل مرة فمثلا يقوم المدقق عادة بأداء إختبارات محدودة للتحقق من أن المعلومات المدرجة في يومية المبيعات تخص العميل الملائم وبالقيم الصحيحة عند تسجيلها في دفتر يومية المدينين وتلخيصها في دفتر الأستاذ العام.²

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 165.

² محمد الفاتح محمود بشير المغربي، مرجع سبق ذكره، ص 129.

6- وجود نظام رقابة داخلي سليم:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة من أدلة الإثبات التي تتوافر لها درجة عالية من الصلاحية لأن نظام الرقابة الداخلية المصمم والمطبق فعلا في المنشأة يعطي نوعا من التأكيد للمدقق عن إمكانية الإعتماد على المعلومات والبيانات الظاهرة بالدفاتر والسجلات، كما يوفر دليلا على إنتظام الدفاتر.¹ لذلك يبدأ المدقق عمله بفحص نظام الرقابة الداخلية والتحقق من قوته أو ضعفه حيث إنه يعتمد في ذلك على تحديد كمية وحجم الإختبارات التي سوف يقوم بها المدقق والعينات التي يقوم المدقق بإختيارها. لذلك العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وبين الإختبارات أنه تقل حجم العينة وكمية الإختبارات إذا كان نظام الرقابة الداخلية قوي وسليم وتزداد إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيف.²

7- الأحداث اللاحقة لإعداد الميزانية:

تمتد عملية التدقيق إلى ما بعد إنتهاء السنة المالية للمنشأة خصوصا في حالة التدقيق النهائي وفي خلال هذه الفترة التي تلي تاريخ الإقفال وإعداد القوائم المالية قد تقع بعض العمليات أوالأحداث التي تعطي دليل إثبات على صحة أو عدم بعض عناصر المركز المالي وقائمة الدخل، كما أن العمليات التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ الإقفال وإعداد القوائم المالية قد تقود المدقق إلى أخطاء أو تلاعب قائم بعناصر القوائم المالية.³

8- الارتباط بين البيانات:

النظام المحاسبي السليم يؤدي إلى رتباط البيانات والمعلومات معا يعني انه يؤدي هدفه بدقة وبما أن المدقق يسعى للحصول على أدلة وقرائن فالإرتباط بين البيانات بحد ذاته يعتبر دليلا قويا يمكن أن يعتمد عليه المدقق لإتخاذ قراره لإبداء الرأي حول نقطة معينة، فمثلا يجب أن يكون هناك إرتباط بين الفوائد المقبوضة والقروض المستحقة للمنشأة، وأن يكون هناك ترابط بين مخصص الديون المشكوك فيها وعنصر المدينون، كذلك العلاقة بين المصاريف والمبيعات، والعلاقة بين المبيعات والربح. لذلك يلجأ المدقق إلى إستخدام النسب المؤيدة ومقارنتها مع السنوات السابقة ومع المنشآت المماثلة الأخرى. يعني ذلك أن المدقق عليه أن يبذل جهدا لدراسة العلاقة بين البيانات وفي حالة إن أظهرت دراسة البيانات مثلا عدم وجود إختلاف بين مخصص الإستهلاك للآلات بين السنة الحالية والسنة السابقة، هنا يجب أن يبحث عن أسباب هذا الإختلاف فربما يرجع إلى زيادة في الأصول الثابتة أو نقص فيها.

¹ أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 193.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 165.

³ أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 194.

المطلب الرابع: إجراءات وصعوبات الحصول على أدلة الإثبات

أولاً: إجراءات الحصول على أدلة الإثبات

يحصل المدقق على أدلة الإثبات بواسطة واحدة أو أكثر من الإجراءات التالية:¹

1- الفحص الفعلي:

يقصد بالفحص قيام المدقق بفحص أصل من الأصول الملموسة كالمخزون والنقدية والأصول الثابتة أو عده. ويعد الفحص وسيلة مباشرة للتحقق من الوجود الفعلي للأصل ، وينظر إليه على أنه أحد أكثر أدلة المدققة الموثوق بها والمفيدة، وبوجه عام يمثل الفحص العلمي وسيلة موضوعية للتحقق من كمية الأصل ووصفه، وفي بعض الحالات، يكون وسيلة مفيدة لتقويم حالة الأصل أو جودته، ومع ذلك، لا يعتبر الفحص الفعلي دليلاً كافياً للتحقق من أن الأصول مملوكة من قبل المنشأة، كما أن استخدامه يحتاج لبعض المعارف من قبل المدقق في بعض الحالات للتوصل إلى رأي في العوامل النوعية للأصول بالإضافة إلى أنه لا يمكن الاعتماد عليه لتحديد التقويم الملائم لعناصر القوائم المالية.

2- المصادقات:

يقصد بالمصادقات كما جاء في معيار المدققة الدولي رقم (505) عملية الحصول على أدلة التدقيق وتقويمها من خلال الرد المباشر من طرف آخر استجابة لطلب المعلومات حول بند معين يؤثر في التأكيدات التي قامت بها الإدارة في القوائم المالية، أو بكلمات أخرى تمثل إيصالاً أو رداً كتابياً أو شفويًا من طرف ثالث محايد للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المدقق، وتعتبر المصادقات من الأدلة القوية واسعة الاستخدام من قبل المدققين لأنه يتم الحصول عليها من مصدر مستقل خارجي. وتعتمد موثوقية المصادقات على قيام المدقق بتطبيق الإجراءات المناسبة عند تعميم طلب المصادقة وأداء إجراءات المصادقة وتقويم نتائج إجراءات المصادقة، وتشمل العوامل التي تؤثر في موثوقية المصادقات الرقابة التي يمارسها المدقق على طلبات المصادقة والردود، وخصائص المستجيبين أية قيود في الرد تفرضها الإدارة، فإذا تحكّم العميل في إعداد المصادقات وإرسالها وتلقي الإجابات، سيفقد المدقق القدرة على الرقابة والتحكم فيها ولن تكون المصادقات دليلاً محايداً وبالتالي تنخفض درجة الاعتماد عليها.

وتنقسم المصادقات إلى ثلاث أنواع هي:²

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات التحليلية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 327 - 328.

² محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص 169.

أ- المصادقات الإيجابية:

وهي التي يطلب فيها من المرسل إليه الرد سواء كان رصيده المبين بها صحيح أو خطأ.

ب- المصادقات السلبية:

وهي التي يطلب فيها من المرسل إليه الرد، إذا كان رصيده المبين بها غير صحيح فقط ويعاب على هذه المصادقات أنها تعتبر عدم الرد دليلاً على صحة الرصيد، وقد يكون عدم الرد ناتج عن عدم إهتمام المرسل إليه.

ج- المصادقات العمياء:

وهي التي لا يذكر فيها مقدار رصيد المرسل إليه المصادقة، ويطلب منه تحديد رصيده مع المنشأة حتى تاريخ الميزانية تحت تدقيق الحسابات. ويكون على مدقق الحسابات مسؤولية عن متابعة الردود خلال الفترة الزمنية المحددة في المصادقات، وقيامه بفحص الردود للتأكد من صحة المثبت في الدفاتر والقوائم المالية، وفي حالة وجود إختلاف عليه أن يتحرى عن أسبابه.

3- التوثيق:

يتمثل التوثيق في قيام المدقق بفحص المستندات التي تدعم المعلومات المدرجة بالقوائم المالية، ويشمل التوثيق الذي يقوم به المدقق كافة السجلات التي تستخدمها المؤسسة لتقديم المعلومات التي تشير إلى أن أداء العمل قد تم في صورة منظمة. ويوجد نوعان من المستندات، مستندات داخلية ومستندات خارجية:¹

أ- المستند الداخلي:

وهو المستند الذي يتم إعداده وإستخدامه لدى المؤسسة ثم تحتفظ به، دون أن يخرج إلى أطراف خارجية، ومن أمثلة ذلك فواتير البيع، التقارير الزمنية عن العاملين، تقارير إستلام المخزون.

ب- المستند الخارجي:

ويتمثل في المستند الذي يتعلق بتعامل طرف خارجي عن المؤسسة في العمليات المالية، ويكون في حوزة المؤسسة أو يمكن أن يتوصل إليه، ومن أمثلة المستندات الخارجية: أوراق الدفع، الكشوفات البنكية.

¹ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2001، ص 37.

4- الملاحظة:

تعد الملاحظة طريقة مباشرة للحصول على أدلة الإثبات، فمعظم العناصر أو الأمور الملموسة وتهم المدقق يمكن ملاحظتها، وغالبا ما يستخدم هذا الإجراء من إجراءات التدقيق في تحقيق وإستيفاء أهداف التدقيق المتعلقة بصحة وشرعية العمليات المالية (الرقابة الداخلية) والوجود، من خلال مقارنة ماتم ملاحظته بما هو مسجل بدفاتر العميل، فعلى سبيل المثال نجد أن إختبارات التحقق من الإلتزام بالسياسات المتعلقة بصحة وشرعية العمليات تتطلب من المدقق ضرورة ملاحظة ما إذا كانت إجراءات الرقابة الداخلية قد نفذت أم لا. ولا تكفي الملاحظة بمفردها، فمن الضروري أن يتبع الملاحظة الحصول على أنواع أخرى من الأدلة تدعمها. ومع ذلك تعتبر الملاحظة أمرا هاما في معظم إجراءات التدقيق.¹

5- الإستفسار من العميل:

يتضمن الإستفسار الحصول على معلومات المالية وغير المالية من الأشخاص المطلعين ضمن المؤسسة وخارجها ويستخدم هذا النوع على نطاق واسع طيلة التدقيق إلى جانب إجراءات التدقيق الأخرى. من الممكن أن يتراوح الإستفسار من إستفسارات رسمية كتابية إلى إستفسارات غير رسمية شفوية، ويعتبر تقييم الإستجابات للإستفسارات جزء لا يتجزأ من عملية الإستفسار. من الممكن أن يوفر هذا النوع للمدقق معلومات لم تكن معروفة م قبل أو أدلة تدقيق مؤكدة، وبالتناوب من الممكن أن توفر الإستجابات معلومات تختل بشكل جوهري عن المعلومات الأخرى التي حصل عليها المدقق، على سبيل المثال معلومات تتعلق بإحتمال تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة توفر الإستجابات للإستفسارات أساسا لأن يعدل أو يؤدي المدقق إجراءات تدقيق إضافية.²

6- إعادة الحساب:

تتضمن إعادة الحساب التحقق من دقة الحساب للمستندات الأصلية وللسجلات المحاسبية، أو إجراء حسابات مستقلة، ويكون ذلك يدويا أو إلكترونيا.³

7- الإجراءات التحليلية:

وهي إجراءات لفحص المعلومات في البيانات المالية، وذلك بمقارنتها مع الموازنات أو مع أرقام السنة السابقة، ودراسة الاختلافات، والإستفسار على أسباب الاختلافات.⁴

¹ ولیم توماس، أمرسون هينكي، مرجع سبق ذكره، ص 330.

² محمد أمين لعروم، سامية فقير، أهمية أدلة التدقيق في الممارسات المهنية من منظور مزاولي المهنة بالجزائر " قراءة في المعيار الدولي للتدقيق ISA رقم 500 الموسوم أدلة التدقيق"، مجلة إقتصاد المال والأعمال، 2021، جوان، المجلد 06، العدد 01، ص 188.

³ عبد السلام وليد، بن فرج زوينة، معوقات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في الجزائر (دراسة إستطلاعية لمجموعة من مدققي الحسابات بولاية سطيف)، مجلة الباحث الإقتصادي، 2021، ديسمبر، المجلد 8، العدد 01، ص 308.

⁴ هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 106.

ولقد أشار مجلس معايير التدقيق إلى أهمية الإجراءات التحليلية وطالب بإستخدامها خلال مرحلتي التخطيط وإستكمال عملية التدقيق في كافة عمليات التدقيق، ويمكن أن تكون الإجراءات التحليلية دليلا كافيا عند العمل على مقابلة أهداف محددة للتدقيق أو عند تدقيق الحسابات الصغيرة وفي معظم الحالات وبالرغم من ذلك يجب التوصل إلى أدلة أخرى بالإضافة إلى الإجراءات التحليلية لمقابلة متطلبات جمع الأدلة الكافية.¹

ثانيا: صعوبات تجميع الأدلة وقرائن الإثبات:

توجد العديد من صعوبات جمع أدلة الإثبات التي تواجه مدقق الحسابات أثناء تأديته لمهامه، ومن هذه الصعوبات مايلي:²

- إحدى الصعوبات التي تواجه المدقق هي العمل داخل الحدود الاقتصادية المعقولة، ويعني هذا إعداد التقرير خلال فترة زمنية معقولة وبتكلفة مناسبة، وضرورة وجود علاقة بين تكلفة الحصول على دليل الإثبات وبين فائدة المعلومات التي حصل عليها من الدليل. ولكن في سبيل الحصول على ادنى إثبات ذات حجية قوية يجد المدقق أنه من الضروري الإعتماد على دليل قاطع ومقنع بحيث أن صعوبة الحصول عليها وإرتفاع تكلفتها لا يلغيا ضرورة الحصول على قرينة الإثبات.
- ومن الصعوبات أيضا إستخدام الأدوات الفنية للعينات الإحصائية عند تحديد مدى الإختبارات اللازمة لإجراء الفحص وهذه الأدوات وسيلة تمد المدقق بمقاييس إحصائية تتعلق بنتائج إختبارات التدقيق، ولكن هذه المقاييس قد لا تكون متوافرة.
- من المعروف أن المستندات تمثل نسبة كبيرة من أدلة الإثبات. والصعوبة التي تكشف هذا الدليل تكمن في إكتشاف صحة أو عدم صحة المستند، حيث يمكن طباعتها وتزوير التوقيعات مما يتطلب من المدقق أن يكون متيقظا لهذه الإحتمالات.
- من الأدلة أيضا جودة وفعالية نظم الرقابة الداخلية ولكن هناك حجة قصور متأصل في هذا النظم، حيث أنها تقوم على إفتراض عدم تواطؤ شخصي على إرتكاب أخطاء أو مخالفات ولكن من المحتمل أن تنهار النظم بمجرد إنعدام صحة هذا الغرض. كما ذكرنا فإن تحايل الإدارة العليا للمؤسسة يعد أخطر من تواطؤ الموظفين اللذين ربما يتم إكتشافه.
- وربما تكون هناك صعاب أخرى على حسب الوضع الذي تتم فيه عملية التدقيق وتعدد أنظمتها ونشاطه الاقتصادي.

¹ محمد الفاتح محمود بشير المغربي، مرجع سبق ذكره، ص 130.

² زاهرة عاطف سواد، مرجع سبق ذكره، ص 155.

المبحث الثاني: الأهمية النسبية في التخطيط وأداء عملية التدقيق

إن مفهوم الأهمية النسبية له أهمية كبيرة في كل من المحاسبة والتدقيق، حيث يتعلق هذا المفهوم أساساً بالفصل بين الأخطاء والتحريفات الجوهرية والعناصر المهمة وغير المهمة.

المطلب الأول: مفهوم وخصائص الأهمية النسبية

أولاً: مفهوم الأهمية النسبية

حظي مفهوم الأهمية النسبية باهتمام واسع من قبل المنظمات والهيئات الدولية المهنية للمحاسبين والمدققين لترشيد خطوات أعضائها نحو اتخاذ قراراتهم وتخطيط مهماتهم وتنفيذها.

وأهم التعاريف التي وردت في مجال التدقيق هي:

أشار المعيار الدولي (320) إلى أن : "المعلومات تكون ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي هذه المعلومات، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدّر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة".¹

عرف أرينز الأهمية النسبية على النحو التالي:

مقدار الإغفال أو التحريف في المعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة، الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير حكم الفرد المناسب الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه من خلال الإغفال أو التحريف.²

ويكون المدقق مسئولاً عن تحديد مدى وجود تحريف جوهري في ضوء الأهمية النسبية بالقوائم المالية.

وبين مجلس معايير المحاسبة المالية FASBs _ كما جاء في معايير المحاسبة المالية _ أن كمية أو قدر المعلومات المحاسبية المحذوفة أو المحرفة تعتبر قدراً هاماً، إذا كان من المحتمل أن يؤدي

¹ Daniel Vilsanotu ,Simona Bienne, Determining audit materiality in the banking industry a knowledge based approach, procedia economics and finance 15, 2014, p 935.

² ألفين أرينز، جيمس لويك، المراجعة (مدخل متكامل)، ترجمة: محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002، ص 322.

إلى تغيير أو تأثير على التقدير الشخصي للشخص العادي، والذي يعتمد على ذلك القدر عند إتخاذ قرار ما، وذلك في ضوء الظروف المحيطة.¹

كما عرف معهد المحاسبين القانونيين في إنكلترا وويلز ضمن تقريره حول تفسير مفهوم الأهمية النسبية للبند أو العنصر بوصفه عنصراً مهماً في حال لم يتم إظهاره أو حذفه، فمن المحتمل أن يخل بالصورة التي تعطى الحسابات أو القوائم محل الاعتبار.²

وبناء على ما تقدم من تعريفات يرى الطالبان أن الأهمية النسبية يمكن تعريفها: البند يكون مهما نسبياً إذا كان حذفه أو تحريفه ومن المتوقع أن حذفه يؤثر سلباً على قرارات مستخدمي القوائم المالية.

ثانياً: خصائص الأهمية النسبية:

من واقع تحليل الإستنتاجات المستخرجة من إيضاح معيار التدقيق رقم 320 الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق، يلاحظ أن الأهمية النسبية في إطار التدقيق تتميز بالعديد من الخصائص تأتي بذكر أهمها:³

- 1- **الخضوع للحكم المهني:** أشار معيار التدقيق رقم 320 على أن الأهمية النسبية لا يمكن أن يتم التحديد الرياضي العام لها، ولكن يتم قبولها بصفة عامة على أنها نقطة بداية مفيدة عند مقارنة عناصر القوائم المالية مع مقدار الأساس الملائم، ورغم أن الإيضاح رقم 320 لم يوفر إرشاد رقمي يمكن من تطبيق الأهمية النسبية، إلا أنه في الحقيقة حدود النسب المالية التالية توفر إرشاد يتسم بأنه الأكثر استخداماً وانتشاراً من الناحية العملية على النحو التالي:
 - قد يفترض أن التباين بنسبة (10 %) أو أكثر من قيمة الأساس الملائم يكون ذو أهمية نسبية، إلا إذا أشار دليل الإثبات على عكس ذلك.
 - قد يفترض أن التباين بنسبة (5 %) أو أقل من قيمة الأساس الملائم يكون ذو أهمية نسبية، إلا إذا أشار دليل الإثبات على عكس ذلك.
 - بالنسبة للتباينات التي تقع ما بين (5 %) إلى (15 %) من قيمة الأساس الملائم، فإن تحديد الأهمية النسبية يعتمد على الظروف الخاصة المحيطة.

¹ السيد أحمد السقا، نصر محمد جعيسة، المراجعة وخدمات التأكيد (مدخل متكامل)، كلية التجارة جامعة طنطا، مصر، 2007، ص 40.

² منهل مجيد أحمد العلي، تغريد سالم الليلة، استخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، مجلة تنمية الرافدين، 2007، سبتمبر، المجلد 29، العدد 87، ص 174.

³ أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 259-260. نقلاً عن محادي عبد الكريم، دغة أنوار، أثر أدلة الإثبات في مخاطر التدقيق، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017/2018، ص 26.

- 2- المتطلبات القانونية والتنظيمية: الكثير من إفصاحات القوائم المالية تكون إلزامية ومطلوبة عن طريق القانون واللوائح أو المعايير المهنية مثل: الإفصاح الخاص بعقود التزامات التأجير التمويلي، وفي معظم الحالات فإن الفشل في الإفصاح عن تلك العناصر سيكون بمثابة حذف أو إستبعاد أساسي ذو أهمية بالنسبة للمدقق.
- 3- نوعية الأهمية النسبية: تتم دراسة الأهمية النسبية على مستويين هما:
- على المستوى الشامل: أي دراستها بالارتباط بالقوائم المالية كوحدة واحدة.
 - على مستوى الحساب الفردي أو مستوى الإفصاح.

المطلب الثاني: مؤشرات ومجالات إستخدام الأهمية النسبية

أولاً: مؤشرات الأهمية النسبية:

هناك مؤشرين يتم إستخدامهما من قبل بعض شركات التدقيق الكبرى في الممارسة العملية يمكن الإعتماد عليها بهدف توجيه دقة عملية التدقيق على المدى العملي والحد من إجتهادات مدقق الحسابات ومنها:¹

1- مؤشر الأهمية النسبية:

يعد هذا المؤشر دليلاً لمساعدة مدقق الحسابات ويستخدمه في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق لتحديد طبيعة وإجراءات التدقيق وتوقيتها ومداه، ويستخدم مصطلح الأهمية النسبية بهذا الخصوص للإشارة إلى الأهمية النسبية المخططة.

حيث يعد دالة القياس المتحرك لحجم الوحدات الإقتصادية (يقاس بإجمالي الإيرادات أو إجمالي الأصول أيهما أكبر) وللتغلب على هذه الصعوبات نستخدم هذا المؤشر عند إستخدام الأهمية النسبية في حدود 5 % إلى 10 % مثلاً من صافي الربح قبل الضريبة، وقد لا ينطبق هذا الإرشاد في الوحدات الإقتصادية القريبة من نقطة التعادل.

2- مؤشر الخطأ المقبول:

يعرف هذا المؤشر بأنه الحد الأقصى للخطأ في التأكيد الذي يمكن للمدقق الحسابات قبوله مع إستخلاص أن نتيجة هذا الإختبار قد حقق هدف التدقيق ويعتبر مقياساً للدقة المستخدمة لتقييم مخاطر التدقيق، ويمكن حساب الخطأ المقبول بإستخدام المعادلة الآتية:

¹ شهلاء نعمه عنون، تحليل الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية ودورها في تضيق الأحكام الشخصية لمراقب الحسابات (دراسة تحليلية في شركة إنتاج الألبسة الجاهزة)، مجلة كلية الإدارة والإقتصاد للدراسات الإقتصادية والإدارة والمالية، 2021، جوان، المجلد 13، العدد 02، ص 30.

القيمة الدفترية محل الاختبار
مبلغ الأصول أو الإيرادات أيهما أكبر
× مؤشر الأهمية النسبية = الخطأ المقبول

ثانيا: مجالات استخدام الأهمية النسبية

يقوم المدقق باستخدام الأهمية النسبية في إحدى المجالات التالية:

1- تقييم مدى عرض القوائم المالية وتبويبها:

يعتمد عمل المدقق على توفير أرض صلبة ورؤية واضحة للمستثمرين وأصحاب المصلحة، حيث يقع على عاتق المدقق عند تدقيق القوائم المالية ضرورة خلوها من الأخطاء والتحريفات الجوهرية، أو حذفها بطريقة ما، ومن هذا المنطلق يقع على عاتق المدقق تحديد نسبة معينة للأهمية النسبية، بحيث يستطيع من خلالها تحديد مدى أهمية وقيمة المعلومات والبيانات في القوائم المالية، وعليه تقييم أثر الخطأ والتحريف والحذف في القوائم المالية.¹

2- تخطيط برنامج التدقيق:

تعد إجراءات التدقيق جزءا مهما من عملية تخطيط التدقيق التي تتم غالبا من خلال إعداد برنامج التدقيق الذي يمثل خطة مرسومة على مدى النتائج التي توصل إليها المدقق نتيجة لدراسته لنظام الرقابة الداخلية وتحديد العناصر المادية، وغير المادية التي يحتويها هذا النظام، كما تعد بمثابة وسيلة لإرشاد هيئات التدقيق كما تمثل مرشدا لمساعد المدققين على تنفيذ أهداف التدقيق. فضلا عن كونها توفر توقعات مناسبة لإكتشاف التحريفات المهمة ذات التأثير المهم على القوائم المالية التي يعد على ضوءها تقريره.

والملاحظ بأن الأهمية النسبية التي يستخدمها المدقق عند تخطيطه لبرنامج التدقيق تكون إما لتحديد منهج للعناصر التي تنال رعاية خاصة منه أو لبيان حجم تلك العناصر التي تخضع للفحص.²

وعند قيام مدقق الحسابات بالتخطيط لعملية التدقيق عليه تقدير الأهمية النسبية عند المستويين التاليين:³

¹ سلطان عبد العزيز سلطان، أثر الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق للقوائم المالية، رسالة لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة، تخصص المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة جرش، الأردن، 2017، ص 18/17.

² منهل مجيد أحمد العلي، تغريد سالم الليلة، مرجع سبق ذكره، ص 181.

³ زينب خليل إبراهيم، مخاطر التدقيق والأهمية النسبية وأثرهم على عملية التدقيق، رسالة قدمت لنيل شهادة الدبلوم العالي في تدقيق ومراقبة الحسابات في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2018، ص 14.

مستوى القوائم المالية: حيث أن رأي مدقق الحسابات عن عدالة التمثيل والعرض تمتد إلى القوائم المالية كوحدة واحدة.

مستوى رصيد الحساب: حيث يتحقق مدقق الحسابات من أرصدة الحسابات بغية التوصل إلى نتيجة شاملة عن عدالة وصدق عرض القوائم المالية، ومن الطبيعي أن يتضمن هذا المستوى أيضا أنواع المعاملات مثل المبيعات، المشتريات.... إلخ.

3- تنفيذ برنامج التدقيق:

إن تطبيق الأهمية النسبية عند تنفيذ عملية التدقيق يساهم بشكل كبير في تفسير القوائم المالية، من خلال تحليلها بأفضل الطرق وأدق الوسائل، فالمدقق يعتمد على الأهمية النسبية لتحديد العلاقات التي تربط تحليل العمليات مع القوائم المالية، ولذلك يجب أن يعي المدقق أهمية تقديم قرارات قائمة على الثقة التامة، وألا تخضع لإستنتاجات عشوائية، وهنا تكمن قيمة ودور الأهمية النسبية، بحيث تساعد الأهمية النسبية على تديد النسب المالية، والمتوسطات والإتجاهات وغيرها، الأمر الذي ينعكس على صحة المعلومات والبيانات المقدمة من قبل المدقق الخارجي، ولذلك يعتمد تحديد الأهمية النسبية على خبرة المدقق الخارجي، ومستوى تقديره للأخطاء والتحريفات الجوهرية.¹

4- إعداد التقارير:

يتم إتباع وتطبيق الأهمية النسبية عند إعداد التقارير أيضا، حيث تأثر الأهمية النسبية على نوعية التقارير التي يقدمها المدقق، فحجم ونوع الأخطاء الجوهرية والتحريفات، ومدى تأثيرها على قرارات أصحاب المصلحة والمستثمرين يؤثر في نوع التقارير، والحكم الذي يصدره المدقق على مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية، والتي تنعكس على مصداقية التقارير التي يقدمها.²

¹ سلطان عبد العزيز سلطان، مرجع سبق ذكره، ص18.

² نفس المرجع، ص19.

المطلب الثالث: العوامل الكمية والنوعية المؤثرة في تقدير الأهمية النسبية

على المدقق أن يقوم بتقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لأغراض التدقيق، وهذا التقدير المبدئي يشمل تقديرات لما يعتبر جوهريا بالنسبة لكل مجموعة من المجموعات في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل كل على حدة والقوائم المالية في مجموعها، وهذا التحديد ضروري للأسباب التالية:¹

- إن التحديد المبكر للأهمية النسبية يوفر ما يعرف بحدود الأهمية النسبية للأخطاء والمخالفات، والتي بدونها لا يكون المدقق باستطاعته قبول تحريف القوائم المالية وتغييرها، وهذا يستخدم كدليل على أن المدقق مهتم من البداية بأخطاء الهامة.
- أنه بمجرد تحديد الأهمية النسبية فإن العناصر والقيم غير المهمة تحدد أيضا ، ومن ثم فإن المدقق يكون باستطاعته التركيز على الجوانب المهمة وبالتالي تحسين نوعية التدقيق ورفع كفاءته.
- مساعدة المدقق في تخطيط طريقة جمع الأدلة المناسبة ، فإذا قرر المدقق استخدام قيمة نقدية منخفضة فإنه يجب أن يجمع عددا أكبر من الأدلة بالمقارنة مع تحديد قيمة نقدية كبيرة. أي يجب على المدقق أن يحدد حدا أقصى لقيمة التحريف في القوائم المالية والتي لا تؤثر في قرار المستخدم لهذه القوائم بالاعتماد على المعلومات المقدمة إليه . وينبغي على المدقق أن يدرك أن الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليس مطلقا وهذا معناه أ، التحريف بمقدار معين يعتبر جوهريا في شركة صغيرة ولا يعتبر جوهريا في شركة كبيرة.
- أما العوامل التي يتأثر في قرار مدقق الحسابات فيمكن تصنيفها إلى عوامل كمية ونوعية هي:

أولاً: العوامل الكمية

ويقصد بها العوامل التي يمكن تحديدها وقياسها في صورة كمية، وتتضمن العوامل الآتية:

1- الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليست مفهوما مطلقا:

قد يكون التحريف بمقدار معين جوهريا في شركة صغيرة ولا يكون جوهريا في شركة كبرى ولعله من المستحيل وضع إرشادات بقيمة معينة لإصدار حكم أولي عن الأهمية النسبية يمكن تطبيقها على كل

¹ هادية متوح، الأهمية النسبية في مراجعة الحسابات وفقا للمعايير المراجعة الدولية، مجلة روى الاقتصادية، 2017، ديسمبر، المجلد 7، العدد4، ص 310.

عمليات التدقيق. فمثلاً خطأ بمبلغ مليون دينار في شركة رأسمالها 5 مليون يعد ولا شك مهماً، بينما قد لا يكون مهماً لشركة أخرى رأسمالها مليار دينار مثلاً.¹

2- ضرورة وجود أسس لتقييم الأهمية النسبية:²

نظراً بأن الأهمية مفهوم نسبي فمن الضروري أن توجد أسس لتحديد ما إذا كانت التحريفات مهمة، ويعد صافي الدخل قبل الضريبة عادة هو أكثر الأسس أهمية لتقرير ما الذي يعد مهماً، لأنه يمثل عنصراً حيوياً من المعلومات للمستخدمين.

وتواجه هذه الأسس بعض المشاكل عند التطبيق هي:

أ- إختيار الأساس المناسب لتحديد الأهمية النسبية:

يعد صافي الدخل الأساس الأكثر قبولاً لقياس الأهمية النسبية، إن أساس الدخل يعتمد لتحديد مدى الأهمية لفترات قائمة الدخل، وإلى جانب ذلك يعتمد أساس نسبة مئوية من إجمالي الموجودات عند قياس الأهمية النسبية لفترات قائمة المركز المالي، فينسب المدينون مثلاً إلى مجموع الموجودات لمقارنة نسبتها الفعلية مع نسبة المعيار المحددة مسبقاً، فيتم التمييز بين المهم نسبياً من غير المهم، فإذا ما تجاوزت النسبة الفعلية نسبة المعيار تعد الفترة مهمة نسبياً. وهذا ما يعتمد مجلس معايير المحاسبة المالية FABS في تحديد الأهمية النسبية إذ أنه عرفها كما يأتي: إذا كان المبلغ الحالي أو أثره المستقبلي يساوي أو يزيد عن 10% من مبلغ القائمة المالية المرتبط به فإنه يتوقع أن يكون الأمر مهماً، وإذا كان المبلغ الحالي أو أثره المستقبلي يتراوح بين (5% - 10%) من مبلغ القائمة المالية المرتبط به فإن موضوع المادية أو الأهمية النسبية يتعلق بالظروف المحيطة.

ب- مدى ثبات الأساس المتخذ للمقارنة:

إن عدم ثبات الأساس له تأثير كبير في تحديد الأهمية النسبية للأخطاء والعناصر، فمثلاً أساس صافي الدخل يختلف من سنة لأخرى لإعتبارات إقتصادية وسياسية... إلخ، ومن ثم سترداد أو تقل أهمية خطأ أو عنصر دون آخر خلال الفترات المالية نتيجة تقلب هذا الأساس، ولعلاج هذه الحالة يفضل عمل متوسطات لخمس سنوات تستخدم لتحديد الأخطاء والعناصر المهمة، ومقارنتها مع

¹ حيدر عامر ذياب عبيد، دور معيار التدقيق الدولي 320 الأهمية النسبية في تحديد الإجراءات التحليلية للمدقق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، 2021، سبتمبر، المجلد 16، العدد 56، ص 113.

² فاطمة فزع هدا، العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية وأثرها في التخطيط لعملية التدقيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، 2017، العدد 53، ص 388.

الفترة الحالية لكي يتسنى التعرف بشكل أدق على إتجاهات التغير فيها، فضلا عن التعرف على إتجاهات الأرباح خلال الفترات المالية.

ثانيا: العوامل النوعية

هناك أنواع معينة من التحريفات يحتمل أن تكون أكثر أهمية للمستخدمين من غيرها حتى إذا تساوت القيمة النقدية لهذه التحريفات، منها:

- أ- عادة ما يتم اعتبار قيم التحريفات التي تتضمن غشا أكثر أهمية من الأخطاء غير المتعمدة، رغم تساوي القيمة النقدية للتحريفات، حيث أن الغش (تحريفات متعمدة) يعكس مدى أمانة الإدارة وإمكانية الثقة فيها أو أفراد مسئولين آخرون، وللتوضيح فإن معظم المستخدمين سيعتبرون التحريف العمدي في المخزون أكثر أهمية من الأخطاء الحسابية في نفس ذلك المخزون رغما عن تساوي نفس قيمة التحريف المرتبطة بكل منهما.¹
- ب- تعد التحريفات التي تتسم بالصغر جوهرية في ضوء الأهمية النسبية إذا كان هناك عواقب يحتمل ظهورها نتيجة الالتزامات التعاقدية، ومثلا إذا كان صافي رأس المال العامل الموجود بالقوائم المالية أكبر بمبلغ صغير عن الحد الأدنى الموجود في إتفاقية القرض للوفاء بالقرض، سيتأثر تبويب كل من الالتزامات المتداولة والالتزامات غير المتداولة بشكل جوهري.
- ج- قد ينظر إلى التحريفات غير الجوهرية على أنها تحريفات جوهرية إذا أثرت على إتجاه الأرباح، وعلى سبيل المثال إذا زاد الدخل المفصح عنه في القوائم المالية بنسبة 03% سنويا في السنوات الخمس الماضية، وحدث إنخفاض في دخل العام الحالي بنسبة 01%، سيعيد هذا التغير في الإتجاه جوهريا في ضوء الأهمية النسبية، وبالمثل سيكون التحريف الذي يحول الخسارة إلى ربح أمرا محل الإهتمام.²
- د- مدى تكرار العنصر، فالعناصر المتكررة الناتجة عن ممارسة الشركة لنشاطها العادي تختلف في ماديتها عن تلك الغير متكررة أو ذات الطبيعة الإستثنائية كأرباح الموجودات أو الغرامات.
- هـ- التغير في السياسات المحاسبية المستخدمة، على سبيل المثال عند التغير في أسلوب إحتساب الإهلاك من القسط المتناقص إلى القسط الثابت فإن هذا سوف سيؤدي إلى تعديلات جوهرية في القوائم المالية للفترات المقبلة.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، الأهمية النسبية والمخاطر والمعينة في المراجعة، دون ناشر، القاهرة، مصر، 2004، ص 25.

² ألفين أرينز، جيمس لويك، مرجع سبق ذكره، ص 325.

و- تأثير الخطأ على النسب المالية، حيث يختلف الخطأ حسب المدى الذي يحدثه في النسب المالية كنسبة المديونية أو نسبة التداول.¹

ويرى بعض الباحثين أن العوامل المؤثرة في تقدير الأهمية النسبية هي:²

1- العوامل المتعلقة بالقوائم المالية: من المتوقع أن للعوامل المتعلقة بالقوائم المالية التي يقوم المدقق

بفحصها دورا في التأثير في مستوى الأهمية النسبية، ومن تلك العوامل الحجم المطلق للعنصر المراد فحصه وصافي الدخل إذ أنه من أهم الأرقام التي تلفت نظر المدقق وإهتمامه إذ يعكس نتيجة أعماله فإذا كان الدخل خسارة صافية وإن الدلائل تشير إلى غير ذلك فيزيد المدقق من الأهمية النسبية، وكذلك نسبة الربح. كما إن وجود فقرات غير عادية في القوائم المالية من المتوقع أن يتوقف المدقق عند هذه الفقرات ويعطيها مزيد من الأهمية في تدقيقه.

2- العوامل المتعلقة بمتطلبات القانونية: إن الأهمية النسبية تتأثر بالإعتبارات المتعلقة بالمتطلبات القانونية والنظامية.

3- العوامل المتعلقة بنشاط الزبون: من المتوقع وجود تأثير لعوامل متعلقة بنشاط العميل في مستوى

الأهمية النسبية، فما قد يعده المدقق مهما نسبيا عند قيامه بفحص القوائم المالية للعميل طبيعة نشاطه التجاري قد لا يحمل نفس الأهمية إذا كان نشاط العميل صناعي أو مقاولات مثلا وذلك لوجود متطلبات محاسبية خاصة في العديد من أنشطة العمل، يضاف لذلك عوامل تتعلق بنشاط العميل تحفز المدقق لإعطاء قدرا أكبر من الاهتمام بالقوائم المالية للعميل فضخامة المبيعات تجعل المدقق يتوسع في الفحص ويزيد من إجراءاته للتوصل إلى الحكم حول عدالة القوائم المالية.

4- العوامل المتعلقة بالمدقق: إن من العوامل المتوقعة وجود تأثير لها في إجراءات التدقيق التي يقوم

بها في عملية التدقيق وتحديد الأهمية النسبية فيها الحكم الشخصي للمدقق، ويظهر هذا الحكم في مواطن عديدة من التدقيق لها علاقة بمستوى الأهمية النسبية كإختيار عينة الفحص مثلا. ويوجد عوامل أخرى منها ما يتعلق بمهارات شخصية للمدققين، ووجود دور مهم لوجهة النظر الشخصية للمدققين في إعتبار فقرة معينة مهمة نسبيا أم لا من خلال خبرته وتأهيله العلمي.

5- العوامل المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية: ضرورة إلترام المدقق بمعايير التدقيق الدولية، ومتابعة

ما يستجد من معايير دولية يمكن إستخدامها عند القيام بعمله.

¹ حيدر عامر ذياب عبيد، مرجع سبق ذكره، ص 108.

² فاطمة فزع هدا، مرجع سبق ذكره، ص 390.

المطلب الرابع: خطوات تطبيق الأهمية النسبية وطرق قياسها

أولاً: خطوات تطبيق الأهمية النسبية

ولكي يستطيع مدقق الحسابات إصدار رأي بشأن خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات لابد عليه من معرفة كيفية تطبيق الأهمية النسبية، وتوجد خمس خطوات أساسية يتم إتباعها عند تطبيق الأهمية النسبية لأداء مهمة التدقيق كما هي موضحة بالشكل أدناه:

الشكل رقم (01) : خطوات تطبيق الأهمية النسبية خلال مراحل التدقيق.

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

المصدر: ألفين أرينز، جيمس لوبك، 2009 ص 323.

الخطوة الأولى: إعداد الحكم المبدئي عن الأهمية النسبية

إن عملية الإعداد والإشراف تتطلب أن يقوم المدقق الخارجي بتحديد حكم تمهيدي بشأن الأهمية النسبية كجزء من التخطيط لعملية المدقق.

يجب أن يقرر المدقق في بداية عملية التدقيق المقدار الكلي للتحريفات في القوائم المالية التي ستعد جوهرية في ضوء الأهمية النسبية. وعرفت النشرة 47 من معايير المدققة هذه القيمة على أنها الحكم الأولي عن الأهمية النسبية.

ويعبر الحكم الأولي عن الأهمية النسبية عن القيمة القصوى التي يعتقد المدقق أن القوائم المالية يمكن أن تحتوي على تحريف يساويها ولا تتأثر به قرارات المستخدمين. ويرجع السبب وراء تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية إلى مساعدة المدقق في تخطيط طريقة جمع الأدلة المناسبة التي يجب الحصول عليها.

ويقوم المدقق على نحو متكرر بتغيير الحكم المبدئي عن الأهمية النسبية خلال تنفيذ عملية التدقيق، وعندما يحدث ذلك يطلق على الحكم الجديد الحكم المعدل عن الأهمية النسبية.¹

الخطوة الثانية: تخصيص الحكم المبدئي للأهمية النسبية إلى مجموعات فرعية

تتمثل الخطوة الثانية في توزيع الحكم المبدئي عن الأهمية النسبية على مجموعات فرعية يعتبر أمراً ضرورياً، حيث يتم جمع أدلة الإثبات على مستوى المجموعات الفرعية وليس على مستوى القوائم المالية ككل (كوحدة واحدة)، فإذا كان لدى المدقق حكم مبدئي بشأن الأهمية النسبية لكل مجموعة فرعية، فإن ذلك يساعد في تحديد أنواع أدلة الإثبات الملائمة التي يتعين الحصول عليها.

وعند توزيع الحكم المبدئي على حساب معين فإنه يتم الإشارة إليه بالخطأ المقبول أو سوء التقدير المقبول ويتوجب هنا على المدقق الخارجي أن يأخذ في الاعتبار العوامل التالية:

- أثر وأهمية الحساب بالنسبة للقوائم المالية.
 - توقع الخطأ أو التحريف.
 - التكلفة المناسبة لتدقيق حساب الرصيد أو نوع المعاملات التجارية.
- وعلى سبيل المثال كلما كان حساب الرصيد أكبر، كلما كانت هناك إمكانية لتوزيع كمية أهمية نسبية أكبر له وفي نفس الوقت إذا ما توقع مدقق الحسابات وجود سوء تقدير قليل في حساب معين فإن كمية أكبر من الأهمية النسبية يمكن توزيعها أو تخصيصها لذلك الحساب وبذلك فإن مدى التدقيق لذلك الحساب يمكن أن يتم تقليصه.

وعندما تكون عملية التدقيق لحساب رصيد معين باهضة الثمن فإنه يمكن للمدقق أن يوزع أو يخصص أهمية نسبية أكبر لهذا الحساب .

¹ ألفين أرينز ، جيمس لويك، مرجع سبق ذكره، ص 324.

ومع ذلك فإنه يتوجب على المدقق الخارجي أن يكون حذرا في أن لايسمح لإعتبارات التكلفة وحدها بأن تؤثر على قدرته في إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية.¹

معظم مدققي الحسابات يقومون بتخصيص الأهمية النسبية على حسابات قائمة المركز المالي بدلا من حسابات قائمة الدخل، حيث أن معظم تحريفات قائمة الدخل لها أثر متساوي على الميزانية بسبب نظام التسجيل القائم على القيد المزدوج.²

الخطوة الثالثة: تقدير الخطأ أو التحريف وإجراء المقارنة

عندما يقوم المدقق بأداء إجراءات لكل جزء في عملية التدقيق فإنه يحتفظ بقائمة عن كل الأخطاء التي وجدها وكمثال بإفترض أن المدقق رصد (06) أخطاء لدى العميل في عينة مكونة من (200) عنصر ضمن حساب تكلفة المخزون، فهذه الأخطاء تستخدم في تقدير إجمالي الأخطاء الموجودة بالمخزون وهذا الإجمالي يطلق عليه التقدير المباشر للتحريف لأنه قد تم فحص عينة فقط وليس المجتمع كله.³

وتتمثل المعادلة المستخدمة في حساب التقدير المباشر على النحو التالي:

$$\text{صافي التحريفات في العينة} \times \frac{\text{إجمالي قيمة المجتمع المسجلة} = \text{التقدير المباشر للتحريف}}{\text{إجمالي العينة}}$$

وهذه الخطوة يتم استكمالها عند قرب الانتهاء من عملية التدقيق وباستناد الى نتائج إجراءات التدقيق التي تم إنجازها ويقوم المدقق الخارجي بمقارنة اجمالي الخطأ أو الخطأ المحتمل مع الحكم المبدئي الذي تم تحديده في الخطوة الأولى.

فإذا كان الحكم عند الخطوة الأولى مستندا على نفس المعلومات المتوفرة عند مرحلة التقييم فإن الأهمية النسبية لمرحلتى الإعداد والتقييم تكون هي نفسها. ومع ذلك فعلى المدقق الخارجي القيام خلال مسار عملية التدقيق بتحديد عوامل أو فقرات التي تتسبب في إعادة النظر بالحكم المبدئي. ونتيجة لذلك فإن الحكم التمهيدي يمكن أن يختلف عن الحكم المستخدم في تقييم نتائج عملية التدقيق، وعندما يتحقق هذا فيتوجب عليه أن يوثق بشكل دقيق الأسباب التي تتطلب إعادة النظر في الحكم التمهيدي.

وعندما تكون الأخطاء المحتملة أقل مما ورد في الحكم التمهيدي فإن المدقق الخارجي يستطيع أن يستنتج بأن القوائم المالية قد تم تقديمها بشكل عادل.

¹ إيايد رشيد القرشي، التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا، الطبعة الأولى، دار المغرب للطباعة والنشر، بغداد، العراق، 2011، ص81.

² أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 29.

³ ورفاء خالد عبد الجبار، الأهمية النسبية وأثرها في كفاءة التدقيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، 2016، العدد 47، ص 232.

وعلى العكس من ذلك فإنه يتوجب عليه ان يطالب بتعديل القوائم المالية او تنفيذ إجراءات إضافية للتدقيق او أن يقوم بإصدار رأي متحفظ او سلبي وذلك بسبب ان القوائم المالية لم يتم تقديمها بشكل عادل طبقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً.¹

ثانياً: طرق قياس الأهمية النسبية

إن التحديد الصحيح للأهمية النسبية يعد أمراً هاماً لإبداء رأي سليم، ولكن أكبر مشكلة تقابل مدقق الحسابات هي كيفية تحديد قيمة أو مدى الأهمية النسبية لأنها تعتمد على الحكم الشخصي فالخطأ وسوء التقدير يساهم في تفسير الحقائق بشكل مختلف وهذا غير مقبول في عملية التدقيق.²

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 حالة أخرى، ولكن أكثر تفاؤلاً بأن مزيداً من البحث والدراسة في هذا المجال قد يؤدي إلى وضع معايير أو مؤشرات تساعد على ترشيح الحكم المهني للمدقق.

والجدير بالذكر أنه توجد مؤشرات رئيسة تستخدم لقياس الأهمية النسبية نذكر منها:³

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.

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.

3- استخدام النسب المئوية:

¹ إيد رشيد القرشي، مرجع سبق ذكره، ص 82.
² إبراهيم أحمد إبراهيم شرف، أثر العوامل النوعية على تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي على الأهمية النسبية في سياق مراجعته للقوائم المالية (دراسة تجريبية على مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية)، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة دمنهور، مصر، 2020، ص 09.
³ هادية متوح، مرجع سبق ذكره، ص 312.

يعتبر هذا المؤشر أكثر المؤشرات إستخداما 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 إستخدامها على النحو التالي:

أ- النسبة المئوية للبند إلى صافي الربح:

ولكن يجب ملاحظة أنه في حالة عدم إستقرار صافي الربح من سنة لأخرى. فإن ذلك يترتب عليه ترتيب أو تصنيف بنود متشابهة ترتيبا مختلفا من سنة إلى أخرى لمجرد إختلاف صافي الربح فقط، وللتغلب على خاصية عدم إستقرار صافي الربح إستخدمت طريقة متوسط صافي الربح.

ب- النسبة المئوية للبند الى متوسط صافي الربح:

وفي هذا المؤشر يتم إستخدام متوسط صافي الربح للمنشأة لعدد من السنوات بدل إستخدام صافي الربح عن سنة واحدة للتغلب عن المشكلة السابقة.

ج- النسبة المئوية للبند إلى مجمل الربح:

د- إن إتخاذ مجمل الربح كأساس ثابت للبند المراد قياس أهميته النسبية أكثر سهولة وضمانا من صافي الربح، لأنه يتأثر بالتقلبات في نتائج العمال بدرجة أقل من تأثر صافي الربح، ولكن ينبغي أن يراعي على ما تتميز به المشروعات.

المبحث الثالث: إعتبارات الأهمية النسبية وفقا للمرجعيات الدولية

أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي معيار التدقيق الدولي رقم 320 الأهمية النسبية في التدقيق وأكد على أن الهدف من المعيار هو توفير إرشادات حول مفهوم الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر التدقيق.

المطلب الأول: العلاقة بين الأهمية النسبية ومعايير التدقيق الدولية

أولاً: مفهوم وأهمية معايير التدقيق الدولية

1- مفهوم معايير التدقيق الدولية

تعتبر معايير التدقيق الدولية (ISA) من بين أهم إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB)، والتابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وتمثل معايير التدقيق الدولية إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض بالمرّة مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية ولا تحرم أية دولة من إصدار معايير تدقيق وطنية خاصة بها،¹ وتتضمن هذه المعايير الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المدقق أثناء أداء مهمته، فهي تمثل قاعدة عامة ترشد المدقق في سلوكه المهني حتى يمكنه إنجاز عملية التدقيق بالجودة الملائمة، ولذلك فإن معايير التدقيق تمثل مستويات للأداء المهني وإطاراً عاماً يعمل المدقق ضمنه.²

2- أهمية معايير التدقيق الدولية:

رغم أن معايير التدقيق الدولية غير إجبارية التطبيق إلا أن العديد من الدول لتبنيها سواء بشكل كلي أو جزئي أو استخدامها في تطوير معايير محلية، فهي تعتبر التمثيل الدولي الأعلى والأفضل كمعايير تدقيق متعارف عليها، و ذلك لأهمية إستخدامها وتطبيقها والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:⁷

- تعتبر بمثابة مكمل للمعايير المحلية.
- تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية.
- تُعد هي أساس التوحيد الذي فرضت الحاجة إليه نتيجة العولمة، تحرير التجارة الدولية وتكنولوجيا المعلومات.
- تعتبر أكثر تجانساً بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة.

¹ صنهاجي هبة وآخرون، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، 2017، ديسمبر، المجلد 1، العدد 1، ص 425.

² رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 104.

- يعتبر الإعتماد عليها ملزم بانتشار الشركات متعددة الجنسيات.

ثانيا: تحليل معيار التدقيق الدولي رقم 320 "الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق"

من خلال التحليل إستطاعت ورقاء خالد الوقوف على بعض النقاط التي لم يتطرق إليها المعيار ولما لها من تأثير مباشر في الحكم الشخصي للمدقق في تقدير الأهمية النسبية وهي:¹

أ- لم يبين المعيار أهمية نظام الرقابة الداخلية للزبون بالنسبة للمدقق في عملية التقدير النسبي للأهمية النسبية ومدى تأثير قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في إختيار طريقة إحتساب التقدير الشخصي للمدقق لموضوع الأهمية النسبية.

ب- لم يتم التفريق فيما إذا كان المدقق يجري عملية التدقيق للزبون لأول مرة أو أن لدى المدقق خبرة سابقة في البيانات المالية ونشاط الزبون، مما يشكل فرقا في تقدير المدقق لإحتساب الأهمية النسبية وما على المدقق إتخاذ من إجراءات لتلاقي خطر التدقيق في إختيار أو تقدير الأهمية النسبية إذا كانت لأول مرة.

ج- لم يبين المعيار مدة إمكانية المدقق في الإعتماد على الأهمية النسبية في إثباته إبداء العناية المهنية المطلوبة من قبل المدقق في حالة نشوب نزاعات في ما بين المدقق والزبون أو الطرف الثالث.

د- أوضح المعيار بإمكانية المدقق في إستخدام النسب المئوية في تقدير الأهمية النسبية بناء على خبرة المدقق إلا أنه يتم تحديد الإطار العام لإستخدام هذه النسب وإنطلاق إستخدام النسب بشكل مفتوح سوف يسبب الإرباك والتفاوت فيما بين المدققين في تحديدها مما يصعب إثبات إبداء العناية المهنية المطلوبة في عملية التدقيق.

هـ- لم يتضمن المعيار إرشادات تساعد المدققين في تقليل التفاوت في تقدير الأهمية النسبية بين المدققين نتيجة إختلاف الخبرات والمهارات والتحصيل العلمي للمدققين.

و- لم يتضمن المعيار المحددات التي تساعد المدقق في إتخاذ قراره في إعتماد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل أو إعتماده الأهمية لفئات معينة في العمليات أو أرصدة الحسابات.

ويواجه المدقق الخارجي العديد من التحديات التي تقيض عمله، وتحد من إنجازه خلال عملية التدقيق، ولعل من أهم التحديات التي قد يواجهها المدقق عند تطبيق الأهمية النسبية هي:²

¹ ورقاء خالد عبدالجبار، مرجع سبق ذكره، ص 235.

² سلطان عبدالعزيز سلطان، مرجع سبق ذكره، ص 21.

- قد ينتج عن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية خسارة محتملة للميزة التنافسية وذلك عند الكشف عن المعلومات الحساسة، أو الأخطاء الجوهرية، بحيث تؤثر في قرارات المستثمرين وأصحاب المصلحة.
- قد يترتب على المدقق مسؤولية محتملة إذا لم تتحقق الأمور كما تم الإفصاح عنها سابقا في المعلومات المستقبلية.
- قد يكون من الصعب ضمان صحة المسائل الجوهرية التي تم الكشف عنها في التقارير المتكاملة.
- قد تكون الأخطاء الجوهرية التي يتم الكشف عنها خارجة عن سيطرة المنظمة.
- قد يكون هناك قصور وضعف في العمليات والنظم لتحديد وتحليل والإفصاح عن الأخطاء والتحريات الجوهرية.
- قد يكون التحديد الكمي للمعلومات الدقيقة صعبا بسبب محدودية وقلة توافر التكاليف والمخصصات المالية لهذا الصدد.
- قد يكون تحديد أولويات الكشف عن الأخطاء والتحريفات المحلية أو العالمية غير واضح.

المطلب الثاني: العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق

ينبغي على المدقق التعرف على المخاطر وتحديد العوامل المؤثرة فيها إضافة إلى تقدير مستوياتها عند التخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.

أولاً: مفهوم مخاطر التدقيق

1- مفهوم مخاطر التدقيق:

إن كلمة المخاطر تعني بشكل عام عدم تأكيد حدث قد يكون له تأثير في تحقيق الأهداف وعرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ACIPA في المعيار رقم 47 مخاطر التدقيق بأنها خطر فشل المدقق بدون قصد في تعديل رأيه بشكل مناسب في البيانات المالية التي تحتوي على تحريف.¹

¹ مشتاق طالب عبدالأمير الشمري، أثر التدقيق الإلكتروني في تخفيض مخاطر التدقيق وتحسين جودة تقرير المدقق (دراسة إستطلاعية لأراء عينة من المدققين العاملين في المصارف العراقية)، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، 2023، مارس، المجلد 19، العدد 75، ص 316.

كما أشار المعيار الدولي رقم 400 مخاطر التدقيق على أنها المخاطر التي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون القوائم المالية تحتوي على أخطاء جوهرية، كما عرفت مخاطر التدقيق على أنها مخاطر عدم تمثيل البيانات المالية حقا للمركز المالي الفعلي للمؤسسة أو محاولة متعمدة لإخفاء الحقائق على الرغم من أن رأي التدقيق يؤكد أن البيانات خالية من أي أخطاء جوهرية.¹

2-أنواع مخاطر التدقيق:

وقد جرى تقسيم مخاطر التدقيق إلى ثلاثة أنواع هي:

أ- **مخاطر متأصلة (الملازمة):** تمثل المخاطر الناشئة عن إحتمال وجود تحريف جوهري في بند معين أو مجموعة من البنود لو جمعت مع بعضها تصبح ذات أهمية نسبية (خطأ جوهري) بإفتراض عدم وجود أنظمة رقابة داخلية، وترتبط هذه المخاطر بطبيعة المنشأة وبيئتها، ويواجه المدقق صعوبة في إكتشافها نظرا لإحتمال تراكم حدوثها خلال فترة طويلة، مما يصعب على المدقق تتبعها.²

لكي يتمكن مدقق الحسابات من تقييم المخاطر المتأصلة يجب عليه أن يقوم بتقييم العوامل التي تؤدي إلى هذه المخاطر لذلك هناك مجموعة من العوامل وهي:

- **طبيعة عمل الزبون:** تتأثر المخاطر المتأصلة لحسابات معينة بطبيعة عمل الزبون مثل أن مخزون الصناعات الإلكترونية تكون معرضة بشكل كبير للنقادم بدلا من تصنيع الفولاذ.
- **نتائج المدققة السابقة:** أن التحريف الجوهري الموجود عند تدقيق القوائم المالية للسنوات السابقة وعدم قيام المنظمة بالتخلص منه أو عدم معالجته يؤدي وبشكل كبير الى حدوث التحريف في السنة الحالية عند عملية التدقيق.
- **تكرار عملية التدقيق مقابل إجراء المدققة لأول مرة:** أن قيام مدقق الحسابات بتدقيق العميل نفسه لأكثر من مرة فإن ذلك يساعده على إكتساب خبرة ومهارة عالية في معرفة التحريف الجوهري.
- **الأطراف ذات العلاقة:** أن الصفقات التي تتم بين الشركة الام والشركة التابعة والصفقات التي تتم بين الإدارة والشركات هي أمثلة على المعاملات بين الأطراف ذات العلاقة وبحسب ما حددته

¹ علي سالم عبد المجيد الحياي، وعد حسين شلاش الجميلي، معالجة محاسبية مقترحة لتعزيز دور المدقق الداخلي في تقليل مخاطر التدقيق البيئي (بحث تطبيقي في عينة مختارة)، مجلة التحولات الاقتصادية، 2023، جانفي، المجلد 03، العدد 01، ص 12.

² رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 145.

معايير المحاسبة هذه الصفقات من الممكن أن يكون فيها تحريف مما يؤدي إلى زيادة المخاطر الموروثة.

– الصفقات غير الروتينية: أن الصفقات غير العادية للعميل تكون معرضة لأن يتم تسجيلها بشكل غير صحيح بسبب عدم خبرة العميل في التسجيل مثلاً خسائر الحريق واكتساب الأصول و تكاليف إعادة الهيكلة.¹

ب- **مخاطر الرقابة:** يقصد بها مخاطر حدوث أخطاء جوهرية في الحسابات دون أن تتوفر إمكانية منعها أو إكتشافها في الوقت المناسب من أنشطة الرقابة الداخلية، وحيث عرفت مخاطر مخاطر الرقابة بأنها التضليل المهم نسبياً الذي لا يكشف إجراءات الرقابة الداخلية في الشركات، ومخاطر الرقابة هي دلالة على فعالية نظام الرقابة الداخلية فإذا كان هذا النظام فعالاً فإنه يزيد من إمكانية منع حدوث الأخطاء أو إكتشافها.

وهناك عدة أسباب لمخاطر الرقابة منها:

- احتمال تخطي الأخطاء المادية لعناصر الرقابة الداخلية لتجد طريقها الى القوائم المالية.
- تتوقف مخاطر الرقابة عن مدى فاعلية عناصر الرقابة الداخلية.
- ينظر على أنها مقياس يستخدمه المدقق الخارجي لتقدير احتمالية إخفاق الرقابة الداخلية في منع أو إكتشاف وتصحيح الأخطاء المادية.
- لا يخضع هذا النوع من المخاطرة لسيطرة وحكم المدقق الخارجي وإنما مسؤولية المدقق الخارجي تكون من خلال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.²

ج- **مخاطر الإكتشاف:** هي الخطر المتمثل في أن تؤدي إجراءات التدقيق بالمدقق إلى نتيجة مفادها عدم وجود تلاعب وتزوير في أحد الأرصدة أو في نوع من المعاملات وفي الوقت الذي يكون فيه هذا التلاعب والتزوير موجوداً بالفعل ويكون مادياً إذا اجتمع مع تلاعب وتزوير في أرصدة أخرى أو في أنواع أخرى من المعاملات.

وتتكون مخاطر الإكتشاف من نوعين رئيسيين هما:³

¹ ولاء حيدر الميالي، أثر مخاطر التدقيق على التأكد مراقب الحسابات (بحث إستطلاعي في ديوان الرقابة المالية الإتحادي وعدد من الأكاديميين)، مجلة الإدارة والاقتصاد، 2020، جوان، المجلد 09، العدد 34، ص 141.

² قيس مكي خلف، عباس صباح طالب، أثر تقييم مخاطر التدقيق على جودة البيانات والمعلومات المالية وفق المواصفة الدولية إيزو 19011، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، 2022، أكتوبر، العدد 71، ص 236.

³ سجاد شمخي جبر الغرباوي، دور التدقيق المبني على أساس المخاطر في تعزيز المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإداري، 2021، المجلد 13، العدد 42، ص 493.

✓ **خطر الفحص التحليلي:** وهو عبارة عن الخطر الناتج من فشل الإجراءات التحليلية في إكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد معين أو مجموعة من العمليات التي لم تكتشف من قبل نظام الرقابة الداخلية.

✓ **خطر اختبار التفاصيل:** وهو عبارة عن الخطر الناتج عن فشل إختبارات التفاصيل في إكتشاف الأخطاء الجوهرية في رصيد حساب معين أو مجموعة من العمليات والتي لا تستطيع الإجراءات التحليلية إكتشافه.

والجدير بالذكر أن الخطر الملازم وخطر الرقابة يتواجدان بصفة مستقلة عن عملية التدقيق القوائم المالية، ويتأثران بطبيعة نشاط المنشأة، والظروف المحيطة بها وطبيعة أرصدة الحسابات وأنواع العمليات بها. وبالرغم من أن المدقق 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 المدققة عند أدنى مستوى مقبول.

3- نموذج خطر التدقيق

يوفر نموذج خطر التدقيق حلقة وصل بين إجراءات التدقيق والرأي الذي سيقوم بإصداره المدقق الخارجي. حيث يستخدم هذا النموذج لأغراض التخطيط لتقرير مقدار أدلة الإثبات التي يجب جمعها لإنجاز مهمة التدقيق.

ويوضح النموذج رياضيا العلاقة بين خطر إصدار رأي غير متحفظ عن قوائم مالية تحتوي على تحريف أو خطأ جوهري، للقوائم المالية الى مستوى معين مع ملاحظة ان تطبيق النموذج يتطلب استخدام الحكم الشخصي من قبل المدقق الخارجي في تقييم أنواع الخطر القائم وحسب المعيار الأمريكي رقم (47) فإن نموذج تقدير الخطر النهائي للتدقيق يتحدد بالمعادلة التالية:¹

$$\text{الخطر التدقيق المقبول} = \text{مخاطر متأصلة} \times \text{مخاطر رقابة} \times \text{مخاطر الإكتشاف}$$

وعند استخدام نموذج خطر التدقيق في تخطيط التدقيق، فإن المدقق الخارجي يجب أن يقدر بداية المستوى المقبول لخطر التدقيق، ثم بعد ذلك يقدر الخطر الملازم وكذلك خطر الرقابة ويكون محصلة هذه التقديرات تحديد مخاطر الاكتشاف.

¹ إيداد رشيد القرشي، مرجع سبق ذكره، ص 94.

وفي هذا الصدد توجد نقطتان أساسيتان تتعلقان بمخاطر الاكتشاف المخطط هما:¹

- إن مخاطر الاكتشاف سوف يعتمد في تحديدها على الثلاثة متغيرات الأخرى في النموذج.
- إن حجم ادلة الإثبات التي يخطط المدقق الخارجي لتجميعها يعتمد عكسياً على مقدار مخاطر الاكتشاف.

ويتم تحديد خطر الاكتشاف بتطبيق المعادلة التالية:

$$\text{مخاطر الاكتشاف المقبولة} = \frac{\text{المخاطر المقبولة}}{(\text{مخاطر الرقابة} \times \text{المخاطر الضمنية})}$$

يبين هذا النموذج العلاقة بين المخاطر المقبولة ومخاطر الاكتشاف من ناحية أخرى فهي علاقة عكسية، مما يزيد نسبة التأكد التي ينبغي على المدقق الحصول عليها من الإختبارات التفصيلية.

ثانياً: طبيعة العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق

تعتبر كل من الأهمية النسبية و الخطر مفهومين وثيقي الصلة ولا يمكن الفصل بينهما، فالخطر يمثل مقياساً لعدم التأكد، والأهمية تمثل مقياساً لمقداره أو حجمه ويؤخذ كلا المفهومين، حيث يتم قياس عدم التأكد للقيم وفقاً لمقدار معين.

ورد في الفقرة العاشرة بالمعيار رقم (320) من معايير التدقيق الدولية ما يدل على وجود علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق فكلما ارتفع مستوى الأهمية النسبية إنخفضت مخاطر التدقيق والعكس بالعكس.²

وهذه العلاقة تساعد المدقق بشكل خاص في مرحلة تخطيط أعمال التدقيق، ومن أهم ملامح هذه العلاقة ما يلي:

1- طبيعة العلاقة في مرحلة التخطيط

ينبغي على المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق أن يأخذ بالحسبان ماهي العوامل و الظروف التي تؤدي إلى تحريف القوائم المالية بشكل جوهري، وعندما يحدد مستوى الأهمية النسبية على مستوى أرصدة الحسابات ومجموعات العمليات، يستطيع الإجابة عن هذا التساؤل وكما يلي:

- أ- انه سوف يحدد ماهي المفردات التي سيتم اختبارها.
- ب- انه سوف يحدد ما اذا كان سيستخدم الإجراءات التحليلية.

¹ صدام إبراهيم فضاله، مرجع سبق ذكره، ص 48.

² هادية متوح، مرجع سبق ذكره، ص 313.

- ت- انه سوف يحدد ما اذا كان سيعتمد على العينة الإحصائية أولاً.
- ث- انه سوف يتمكن بعد اتخاذه قرارات حول (أ- ب- ج) من انتقاء إجراءات التدقيق التي يتوقع ان تخفض مخاطر التدقيق الى ادنى مستوى مقبول.¹

2- الدلالات المهنية للعلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق

يوجد العديد من التفسيرات للإشارات التي توضح للمدقق العلاقة العكسية بين مستوى وحجم الأهمية النسبية و بين مخاطر التدقيق، و يمكن تفصيلها على النحو التالي:

- أ- عندما يتم اعتماد مستوى أهمية نسبية منخفض فهذا من شأنه أن يزيد من احتمالية فشل المدقق في اكتشاف الأخطاء الجوهرية والتحريفات في القوائم المالية، الأمر الذي يساهم في تحميل المدقق مخاطر كبيرة، و يؤكد فشل المدقق الخارجي في عملية التدقيق، أو تلاعبه في عملية التدقيق.
- ب- عندما يقوم المدقق بتقليل مستوى الأهمية النسبية، مع ثبات مخاطر التدقيق المعمول به ، فإن ذلك يؤدي إلى زيادة أدلة الإثبات.
- ت- تؤدي أدلة الإثبات دوراً كبيراً في فهم العلاقة التي تربط الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق المقبول.²

المطلب الثالث: العلاقة بين الأهمية النسبية وتقرير المدقق

تهدف مهنة التدقيق الخارجي إلى تزويد الشركات والأفراد بالبيانات والمعلومات المالية اللازمة لإضفاء الثقة عليها وتقديم مستوى ملائم من الثقة لأغراض إتخاذ القرار .

أولاً: مفهوم وأنواع تقرير مدقق الحسابات

1- مفهوم تقرير مدقق الحسابات:

يعرف تقرير مدقق الحسابات على أنه: خلاصة ما توصل إليه مدقق الحسابات من خلال تدقيقه والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة

¹ ورقاء خالد عبد الجبار، مرجع سبق ذكره، ص 232.

² سلطان عبد العزيز سلطان، مرجع سبق ذكره، ص 21.

الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق.¹

كما يعرف بأنه مستند ووثيقة رسمية مكتوبة تصدر من شخص مؤهل يقوم من خلاله بإبلاغ الأطراف ذوي العلاقة عن رأيه بمدى صدق وعدالة ماتعبر عنه التقارير المالية للوحدة الاقتصادية التي قام بتدقيق قوائمها المالية ومركزها المالي لمساعدتهم في إتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة.²

ويمكن ايجاز أهمية تقرير مدقق الحسابات بالنسبة للجهات المستخدمة له كالآتي:³

- أ- يعتبر هذا التقرير الوسيلة الوحيدة التي يستطيع من خلالها المدقق الخارجي أن يعبر عن رأيه حول عدالة البيانات والقوائم المالية إذ إن هذا التقرير هو خلاصة ما وصل إليه المدقق من عمله، ومن ثم يكون هذا التقرير بمثابة كشف يقدمه لمن يهمه الأمر وبصفة خاصة المالكون عن التصرفات المالية التي قامت بها إدارة الشركة خلال الفترة المالية محل التدقيق
- ب- يعتبر تقرير المدقق (الوثيقة المكتوبة) التي لابد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المدقق المهنية والقانونية، للوقوف على إهماله أو تقصيره في الرقابة وذلك إذا ما اتخذت الإجراءات القانونية لمساءلته وفق قوانين المهنة.
- ت- يساعد هذا التقرير الإدارة العليا في رسم السياسات المستقبلية لمنظمات الأعمال كما يساعد المستثمرين في اتخاذ قرارات تحافظ على أموالهم المستخدمة كما ان تقرير المدقق يمكن الدائنين والمقرضون بما فيهم البنوك من التعرف على سلامة الوضع المالي للمنشأة ضمانا لقروضهم ومساعدتهم في اتخاذ القرارات اللازمة ويساعد السلطات الحكومية في تنظيم نشاطات الشركات ووضع السياسات الضريبية وإعداد الإحصاءات المتعلقة بالدخل القومي.

¹ أحمد عمري، زين العابدين ماضي، تقرير المدقق الخارجي بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي، مجلة العلوم الإنسانية، 2021، المجلد 21، العدد 02، ص 473.

² هيا إباد علي، جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المحلية في ظل متطلبات معيار ISA 701، مجلة الإقتصاد والعلوم الإدارة، 2022، جانفي، المجلد 26، العدد 124، ص 274.

³ علي كريم عويد، جودة أداء المدقق الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية ومتغيرات البيئة الخارجية، مجلة الريادة للمال والأعمال، 2021، جوان، المجلد 02، العدد 3، ص 82.

2- أنواع رأي تقرير المدقق:¹

أ- تقرير المدقق النظيف:

ويسمى أيضا بالتقرير المطلق أو التقرير بدون تحفظات ويبين أن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي للمؤسسة، ونتائج عملياتها بالإنسجام مع المعايير المتبعة سواء المبادئ المحاسبية أو المعايير المحاسبية الدولية أو المعايير المحلية .

ب- تقرير المتحفظ:

تقرير التدقيق المتحفظ هو التقرير الذي يتم من خلاله التعبير عن رأي متحفظ نتيجة توفر أحد الشرطين:

- هناك قيود على نطاق المدقق.
- هناك خلاف مع الإدارة حول قبول السياسات المحاسبية المطبقة أو طرق تطبيقها .

ج- التقرير السلبي:

التقرير السلبي هو عكس التقرير النظيف فهو تقرير يصرح بأن القوائم المالية تتصرف بالتضليل أو التحريف، وأنها لا تعبر بصدق من المركز المالي للمؤسسة ولا عن نتائج العمليات التشغيلية والتدفقات النقدية .

د- تقرير الامتناع عن إبداء الرأي :

يصدر المدقق تقرير يتضمن الامتناع عن إبداء رأيه في حالة عدم الإقناع بصدق القوائم المالية.

و قد ترجع ضرورة الإمتناع عن إبداء الرأي إلى:

- عدم حصول المدقق على أدلة الإثبات وذلك بسبب وجود قيود تضعها إدارة المؤسسة.
 - عدم التأكد وله تأثير كبير على القوائم المالية .
- والفرق بين التقرير السلبي و الامتناع عن إبداء الرأي في أن التقرير الامتناع عن إبداء الرأي يتم القيام به عندما لا تتوفر للمدقق أدلة الإثبات الكافية و الملائمة لإبداء رأيه عن صدق و عدالة القوائم المالية ، فإذا كان يعلم أن المدقق أن القوائم المالية غير عادلة فلا يجوز له الامتناع عن إبداء الرأي.

¹ بلقاضي طاهر لمين، رأي وتقرير مراجع الحسابات للقوائم المالية وفق معيار المدققة الدولي رقم 700 (دراسة حالة الجزائر)، مجلة المدبر، 2018، ديسمبر، المجلد 5، العدد 2، ص 130.

ثانيا: العلاقة بين الأهمية النسبية وتقرير المدقق:

أشار معيار التدقيق الدولي 320 للأهمية النسبية، على أن أهمية تحديد نوع تقرير إبداء الرأي على ضوء الأهمية النسبية الذي يتلائم مع كل حالة يواجهها المدقق الخارجي حيث تؤثر درجة الأهمية النسبية بشكل مباشر على نوع الرأي الذي يتم التعبير عنه في تقريره.¹ وبعد تحديد مستوى الأهمية النسبية في موقف ما حكما صعبا في حالة عدم وجود دليل محدد بمستوى قاطع ما الذي يمكن أن يقوم به المدقق لتحديد الأمور التي تنسم بالأهمية أو التي تنسم بالأهمية الشديدة.²

ويمكن تلخيص مدى تأثير الأهمية النسبية في نوع التقرير الذي يصدره المدقق على القوائم المالية محل التدقيق بما يلي:³

1. تقرير نظيف إذا كانت المخالفات غير ذات أهمية نسبية
 2. تقرير مقيد تحفظي إذا كانت المخالفات ذات أهمية دون أن يكون لها تأثير بصور واضحة في عدالة القوائم المالية.
 3. تقرير سالب إذا كانت المخالفات من الأهمية بشكل يؤثر بصورة واضحة في عدالة القوائم المالية، أي أن المخالفات تنفي عدالة القوائم المالية.
- الجدول 01: العلاقة بين الأهمية النسبية ونوع رأي المدقق.

مستوى الأهمية النسبية	التأثير في قرار المستخدم	نوع التقرير
غير هام	من المحتمل أن لا يتأثر قرار المستخدم	نظيف أو إيجابي
هام	من المحتمل أن يتأثر قرار المستخدم فقط في حالة كون المعلومات موضع الإهتمام هامة لإتخاذ قرار معين وتنسم القوائم المالية كوحدة واحدة بالعدالة.	مقيد
هام جدا	من المحتمل أن تتأثر بشكل معنوي معظم أو كل القرارات المتخذة من المستخدمين بناء على المعلومات الواردة في القوائم المالية.	الإمتناع عن إبداء الرأي أو إبداء الرأي السلبي

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

¹ حيدر عامر نياي عبيد، مرجع سبق ذكره، ص 109.

² ورقاء خالد عبد الجبار، مرجع سبق ذكره، ص 233.

³ حسين أحمد دحروح، يوسف القاضي، مرجع سبق ذكره، ص 136.

يلاحظ أن إفتقاد الحياد يتطلب الإمتناع عن إبداء الرأي بغض النظر عن الأهمية النسبية.

⇐ القرارات المتعلقة بالأهمية النسبية:

هناك إختلافات في تطبيق الأهمية النسبية لأغراض التقرير عما إذا كان الفشل في الإلتزام بمبادئ المحاسبة المقبولة المتعارف عليها يعتبر جوهريا مقارنة بتقرير ما إذا كان قيد النطاق يعتبر جوهريا. وفيما يلي مناقشة موجزة عن إتخاذ قرارات الأهمية النسبية في ظل هذين الموقفين.¹

1. قرارات الأهمية النسبية في ظل عدم الإلتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها:

عندما يفشل العميل في الإلتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، فإن تقرير المدقق سوف يكون غير متحفظا أو متحفظا فقط أو عكسيا إعتمادا على الأهمية النسبية لمدى الخروج عن تلك المبادئ المحاسبية.

أ - مقارنة القيم النقدية بأساس معين :

يتمثل الإهتمام الرئيسي عند قياس الأهمية النسبية عندما يفشل العميل في إتباع مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها عادة في إجمالي التحريف النقدي في الحسابات ذات الصلة مقارنة بأساس معين.

ب - القابلية للقياس:

قد لايمكن قياس القيمة النقدية لبعض التحريفات على نحو دقيق، وعلى سبيل المثال إذا رغب العميل بالإفصاح عن أثر الحكم في دعوى قضائية قائمة أو عملية شراء جديدة في تاريخ لاحق لإعداد قائمة المركز المالي، سيكون من الصعب إن لم يكن من المستحيل إتمام القياس وفقاً للقيمة النقدية. وفي هذه الحالة يجب على المدقق أن يقيم الأهمية النسبية للأثر على مستخدمي القوائم المالية نتيجة عدم الإفصاح.²

ج - طبيعة العنصر:

يمكن أيضا أن يتأثر قرار المستخدم بنوع التحريف بالقوائم المالية. فقرار المستخدم يمكن أن يتأثر وأيضاً قرار المدقق بالتوصل إلى رأي معين بما يلي:

– العمليات المالية غير القانونية أو التي تنطوي على الغش.

¹ ألفين أرينز ، جيمس لويك، مرجع سبق ذكره، ص77.

² أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 19.

- قد يؤثر عنصر معين على نحو يتسم بالأهمية النسبية في فترة مستقبلية برغم أنه لا يعد كذلك عندما يتم أخذ الفترة الحالية فقط بالإعتبار.
- قد يكون للعنصر أثر نفسي أو حساس (على سبيل المثال، رقم صغير للربح في مقابل رقم صغير للخسارة، رصيد النقدية في مقابل السحب على المكشوف).¹
- قد يكون العنصر هاماً في ضوء الآثار اللاحقة المحتملة التي يمكن ان تنشأ عن إلتزامات تعاقدية (على سبيل المثال، أثر عدم الإلتزام بقيود الدين يتمثل في إستدعاء قرض يتسم بالأهمية النسبية النسبية).

2. قرارات الأهمية النسبية في ظل وجود قيود النطاق:

إذا كان هناك تقييد المجال خلال المدققة، يمكن إصدار تقرير نظيف، تقرير مقيد في المجال و الرأي، الإمتناع عن إبداء الرأي وفقاً لمستوى الأهمية النسبية لتقييد المجال. ويجب على المدقق أن يأخذ في الإعتبار العوامل الثلاثة السابق ذكرها بالمناقشة السابقة بشأن القرارات الأهمية النسبية عندما لا يتم الإلتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، ولكن سيتم ذلك على نحو مختلف. ويمثل الحجم للتحريفات المحتملة وليس العلم بوجود التحريفات أمراً هاماً في تحديد نوع التقرير، إصدار تقرير نظيف، مقيد، أو يتم الإمتناع عن إبداء الرأي، الذي يتلائم مع تقييد المجال.²

المطلب الرابع: العلاقة بين الأهمية النسبية وحجم أدلة الاثبات

إن عملية جمع الأدلة والقرائن بشكل موضوعي يمثل جوهر عملية التدقيق فقد عرف التدقيق من قبل الجمعية المحاسبية الأمريكية بأنه: "عملية منظمة للحصول على الأدلة والقرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الإقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية بهدف التأكد من مطابقتها للمعايير الموضوعية، ومن ثم توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية".³

وعرف معيار التدقيق الدولي (200)، المعنون "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، أهداف التدقيق على أنها "الحصول على تأكيد مقبول حول ما إذا كانت القوائم المالية بمجموعها (قائمة الميزانية، وقائمة الدخل، وقائمة التدفق النقدي) خالية من التحريف

¹ إيداد رشيد القرشي، مرجع سبق ذكره، ص 85.

² ألفين أرينز، جيمس لويك، مرجع سبق ذكره، ص 78.

³ تونسي نجاة، تدقيق الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة المالية والأسواق، 2016، جوان، المجلد 02، العدد 04، ص 129.

المادي، وبما يُمكن المدقق من التعبير حول ما إذا كانت القوائم المالية مُعدة من كافة جوانبها المادية بالتوافق مع إطار الإبلاغ المالي القابل للتطبيق".¹

وإنطلاقاً مما تقدم يجب على المدقق أن يقوم المدقق 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 المدقق 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 المدقق أنه من الضروري الاعتماد على دليل قاطع ومقنع حتى لو كانت البيانات التي تتضمنها القوائم المالية تمثل بصفة عامة عدالة لمركز المالي ونتائج الأعمال، إلا أن المدقق غالباً ما يجد نفسه أمام عناصر معينة تحتاج إلى فحص دقيق للحصول على دليل مقنع بعدالتها. وإذا ما أحس المدقق أو الشك في بيان معين له أهمية نسبية كبيرة يجب عليه ألا يعطي رأيه إلا إذا حصل على دليل إثبات قوي يزيل هذا الشك.²

كما أن قرائن وأدلة الإثبات التي يستخدمها المدقق في مجال الأهمية النسبية لا بد من أن تنقسم إلى مجموعات وفقاً لدرجة أهميتها النسبية وطبقاً للوزن النسبي لها، وهذا يعتمد على الحكم الشخصي للمدققين وخبراتهم العلمية والعملية.

وفي هذا المجال أكد المعيار الدولي الصادر عن لجنة المعايير الدولية للتدقيق رقم 500 في الفقرة الثانية منه على ما يأتي: عند المفاضلة بين أدلة الإثبات في التدقيق لا بد من استخدام المعايير الآتية:

- معايير الحكم على كفاية أدلة وقرائن الإثبات.
- مدى صحة أدلة وقرائن الإثبات المختلفة.
- معايير الحكم على مناسبة أدلة وقرائن الإثبات.

¹ IFAC, IAASB, ISA200: Overall Objectives Of The Independent Auditor And The Conduct Of An Audit In Accordance With International Standards On Auditing, 2017. Parte 01, page 79.

² هادية متوح، مرجع سبق ذكره، ص 314/313.

كما أكدت اللجنة السابقة بعد إصدارها المعيار الدولي رقم 580 والخاص بإقرارات الخطية للإدارة محل التدقيق بأنه ليس على المدققين الخارجيين الإلمام بالمعايير الدولية المرتبطة بمفهوم وقواعد أدلة الإثبات والأساليب المستخدمة في تقييم وقرائن الإثبات وهي:¹

- المعيار رقم 250 المتعلق بالإعتبارات القانونية والتنظيمية عند تدقيق البيانات المالية.
 - المعيار رقم 550 المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة.
 - المعيار رقم 620 المتعلق باستعمال عمل الخبير.
 - المعيار رقم 720 المتعلق بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة.
 - المعيار رقم 810 المتعلق بعمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة.
- ويؤكد البعض على وجود علاقة طردية بين الأهمية النسبية وكمية أو حجم أدلة الإثبات فكلما كانت الأهمية النسبية للبند كبيرة كلما كانت الأدلة الواجب الحصول عليها أكثر بالإضافة الى أن هناك علاقة طردية بين الأهمية النسبية ودرجة المخاطرة في التدقيق فالمطلوب إذن كذلك زيادة الأدلة والبراهين بإزدياد مخاطر التدقيق.²

¹ منهل مجيد أحمد العلي، تغريد سالم الليلية، مرجع سبق ذكره، ص 175.

² ورقاء خالد عبد الجبار، مرجع سبق ذكره، ص 232.

خلاصة الفصل:

وفي نهاية الفصل يمكن القول أن مدقق الحسابات يعتمد على تقديره أو حكمي الشخصي في تقدير الأهمية النسبية، وإن التقدير الجيد للأهمية النسبية ومخاطر التدقيق مرتبط بالكفاءة العلمية والعملية لمدقق الحسابات، وهذا بدوره يؤثر في حودة عملية التدقيق.

وبناء على ماسبق، إن عملية تكوين الرأي تمر بمراحل أساسية تضمن للمدقق حسن سير مهمة التدقيق، وتقليل الجهد واختصار الوقت بهدف تحصيل أكبر فعالية من تخطيط لعملية التدقيق، وتجميع أدلة إثبات تدعم رأيه النهائي.

وبهذا فإن الأهمية النسبية تساعد المدقق في تحديد مقدار أدلة الإثبات الواجب الحصول عليه لتدعيم رأيه الفني المحايد، وهناك علاقة طردية بين الأهمية النسبية ومقدار أدلة الإثبات فكلما كانت الأهمية النسبية كبيرة للبند كلما كانت الأدلة الواجب الحصول عليها أكثر بالإضافة إلى أن هناك علاقة طردية بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق، وهناك علاقة عكسية بين مخاطر التدقيق ومقدار أدلة الإثبات المطلوبة لتدعيم رأي المدقق.

الفصل الثاني

الإطار العام للدراسة

الميدانية واختبار الفرضيات

تمهيد:

بعد التطرق في الفصل النظري لأهم الأسس النظرية لموضوع الدراسة، سنتناول في هذا الفصل منهجية والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية، من خلال تحديد إعتبارات الأهمية النسبية في تحديد حجم أدلة الإثبات وفقا للمرجعيات الدولية، وتوضيح العلاقة بين الأهمية النسبية ومعايير التدقيق الدولية، وهذا بالإعتماد على تحليل وتفسير محاور الإستبيان المستخدمة كأداة لقياس درجة تطابق وجهات نظر عينة الدراسة مع الجانب النظري.

لذلك سنتطرق في هذا الفصل إلى المباحث الآتية:

- **المبحث الأول:** الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة.
- **المبحث الثاني:** تحليل نتائج وإختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة

نسعى في هذا المبحث إلى عرض الطريقة والإجراءات المستعملة في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية. وأهم مصادر وأدوات جمع البيانات وأساليب تحليلها.

المطلب الأول: الطريقة المتبعة في الدراسة

في هذا المطلب سنحاول التطرق لطريقة المتبعة في هذه الدراسة من خلال التعرف على منهجية الدراسة، والتعريف بمجتمع وعينة الدراسة.

أولاً: منهجية الدراسة

المنهج هو الطريقة المؤدية للوصول إلى نتيجة ما في العلوم بواسطة مجموعة من القواعد العامة التي تتحكم في سير العمل وتحدد عملياته حتى تصل إلى نتيجة علمية.

ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة قام الطالبين بإستخدام المنهج الوصفي التحليلي وذلك تماشياً مع متطلبات البحث، بإعتباره أنسب المناهج في دراسة الظاهرة محل البحث، حيث يهدف إلى جمع الحقائق والبيانات عن الموقف أو الظاهرة موضوع الدراسة كما هي على أرض الواقع ويصفها بشكل دقيق.

ثانياً: مجتمع الدراسة:

يقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية من العنصر التي يسعى الطالبين أن يعمما عليها النتائج ذات العلاقة بالمشكلة المدروسة، تم توزيع الاستبيان عن طريق إرسال نسخة إلكترونية والتسليم المباشر على مجتمع الدراسة الأصلي من الموظفين في الجهات الآتية:

مكاتب المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى بعض الأساتذة الجامعيين من الاختصاصات ذات العلاقة بموضوع البحث.

ويرجع إختيار هذه الفئة لخصوصية الموضوع ولكونهم الفئة القادرة على إبداء رأيها في مدى تأثير الأهمية النسبية على حجم أدلة الإثبات.

الفصل الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية وإختبار الفرضيات

ثالثاً: عينة الدراسة:

عينة الدراسة هي جزء من مجتمع الدراسة يتم إختياره بطريقة منهجية أو عشوائية لتمثيل مجتمع الدراسة، وإشتملت عينة الدراسة متخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق هم:

- خبراء المحاسبة.
- محافظي الحسابات.
- الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والتدقيق.

الجدول رقم (02): توزيع عينة الدراسة

الإستبانات	الموزعة	المسترجعة	غير المسترجعة	غير الصالحة للتحليل	النهائي
العدد	40	39	01	05	34
النسبة المئوية %	%100	%97.5	%2.5	%12.5	%85

المصدر: من إعداد الطالبين إعتقاداً على نسبة الردود

يتضح من خلال الجدول أن حجم العينة المقدر في بادئ الأمر كان (40) إستمارة موزعة على عينة الدراسة، وتم إسترجاع (38) إستمارة أي ما يعادل نسبة (97.5%) ، وبلغ عدد الاستبانات التي لم تسترجع (01) إستبانة أي ما يعادل نسبة (2.5%)، بينما بلغ عدد الإستبانات غير الصالحة للتحليل (05) إستبانة أي ما يعادل نسبة (12.5%)، وعليه فالعينة التي تمت دراستها تتمثل في (34) مفردة بنسبة (85%) وهو عدد كاف ومناسب لإجراء التحليلات الإحصائية اللازمة.

المطلب الثاني: مصادر جمع البيانات وأساليب تحليلها

يتم في هذا العنصر تحديد مصادر جمع المعلومات والأساليب المستخدمة في التحليل كما يلي:

أولاً: مصادر جمع البيانات

تركزت هذه الخطوة على وضع فرضيات رئيسية تكون موافقة للفرضيات المتعلقة بالدراسة، وتم التفصيل في كل فرضية عن طريق فقرات فرعية تكون مرتبطة بالفرضية الأصل، وهذا وقد تم تحديد مجموعة من الأسئلة الفرعية لكل فرضية رئيسية من الفرضيات الأربعة.

احتوى الإستبيان على مقدمة من أجل تقديم الموضوع محل الدراسة، والتعريف بهدفها الأكاديمي وتشجيع العينة على المساهمة في هذا الموضوع، لذا قمنا بتقديم الدراسة على أنها مؤطرة بإطار أكاديمي، وأن هدفها دراسة إعتبارات الأهمية النسبية في تحديد حجم أدلة الإثبات وفقاً للمرجعيات الدولية، كما بينا أن كافة المعلومات التي سيتم الحصول عليها لن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط.

كما احتوى الإستبيان على جزئين من الأسئلة كالتالي:

- الجزء الأول: يتعلق بالأسئلة الشخصية لعينة الدراسة ويتكون من (03) فقرات.
 - الجزء الثاني: يناقش فرضيات الدراسة وتم تقسيمه إلى أربعة محاور كما يلي:
 - المحور الأول: مدى إستيعاب مدقق الحسابات لمفهوم الأهمية النسبية.
 - المحور الثاني: أثر العوامل الكمية والنوعية في تقدير الأهمية النسبية.
 - المحور الثالث: العلاقة بين الأهمية النسبية ومعايير التدقيق الدولية.
 - المحور الرابع: أثر الأهمية النسبية عند مستوى الإثبات.
- وقد تم استخدام مقياس ليكارت الثلاثي، لأنه يعتبر من أكثر المقاييس استخداماً لقياس الآراء والتوجهات وهذا بالنظر لسهولة فهمه وتوازن درجاته، حيث يعبر الأفراد المجيبون عن موافقتهم على كل عبارة من العبارات التي يحتويها الإستبيان وفق ثلاث درجات موضحة في الجدول رقم (03) الآتي:

الفصل الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية وإختبار الفرضيات

الجدول رقم (03): درجات مقياس ليكارت الثلاثي

التصنيف	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة	3	2	1

من إعداد الطالبين.

لتحديد طول كل بعد من أبعاد مقياس ليكارت الثلاثي المستخدم في محاور الدراسة تم حساب المدى الذي يساوي: الحد الأعلى للبديل - الحد الأدنى للبديل = $3 - 1 = 2$

ثم تقسيمه على أبعاد المقياس الثلاثة للحصول على طول كل فئة: $\frac{\text{المدى}}{\text{عدد المستويات}} = \frac{2}{3} = 0.66$

ونضيف النتيجة 0.66 بالتدريج إلى فئات ابتداء من الفئة الأولى وتكون كالاتي:

الجدول رقم (04): تحديد طول الخلايا مقياس "ليكارت الثلاثي" ودرجة أهميتها

الفئة	المتوسط الحسابي	إتجاه العبارة
الفئة الأولى	[1 - 1.66]	غير موافق
الفئة الثانية	[1.67 - 2.33]	محايد
الفئة الثالثة	[2.34 - 3]	موافق

المصدر: من إعداد الطالبين.

ثانيا: أساليب تحليل البيانات

بناء على طبيعة الدراسة وما تتطلبه من إختبار دقيق لأسلوب تحليل البيانات لاسيما الإستخدام الأمثل للأساليب الإحصائية التي تتناسب مع منهجية الدراسة وتحليل النتائج التي تم التوصل إليها، وبعد تفريغ وتحليل الإستبيان بواسطة برنامج التحليل الإحصائي الإحصائي للعلوم الإجتماعية (spss) إصدار رقم 26، فقد تم إستخدام بعض الأساليب الإحصائية الوصفية للتعرف على خصائص وملامح تركيبة مجتمع الدراسة بشكل مبسط ومختصر في بعض الأحيان، وتتمثل هذه الأساليب في:

- إختبار ألفا كرونباخ من أجل قياس مدى ثبات أداة الدراسة ومدى مصداقية آراء العينة.
- قياس صدق الإتساق الداخلي لفقرات الإستبيان عن طريق معامل الارتباط بيرسون.
- التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة.

الفصل الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية وإختبار الفرضيات

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة اتجاهات افراد عينة الدراسة.
- إختبار (One Sample Test) و (F-TEST) لإختبار فرضيات الدراسة.
- تحليل التباين الأحادي (One Woy Anova).
- إختبار (Tukey) للفروق بين المتوسطات.

المطلب الثالث: إختبار ثبات وصدق الإستبيان

في هذا المطلب سنقوم بالتأكد على صدق الإستبيان وصدق الإتساق الداخلي لفقرات الإستبيان وأيضاً ثبات الإستبيان عبر الإختبارات الآتية:

أولاً: إختبار ثبات الإستبيان:

لإختبار ثبات أداة الدراسة في قياس المتغيرات المدروسة، تم إستعمال معامل ألفا كرونباخ للتأكد من

إمكانية تعميم نتائج الإستبيان، وقد حصلنا على القيم الآتية لكل محور من محاور الدراسة:

الجدول رقم (05): نتائج إختبار ألفا كرونباخ لمتغيرات الدراسة

المحاور	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول: مدى إستيعاب مدقق الحسابات لمفهوم الأهمية النسبية	09	0.769
المحور الثاني: العوامل الكمية والنوعية المؤثرة في تقدير الأهمية النسبية	09	0.687
المحور الثالث: العلاقة بين الأهمية النسبية ومعايير التدقيق الدولية	07	0.776
المحور الرابع: أثر الأهمية النسبية عند مستوى الإثبات	07	0.805
جميع عبارات الإستبيان	32	0.924

من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات Spss إصدار 26.

الفصل الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية وإختبار الفرضيات

يتبين من الجدول رقم(05) بأن معدل ألفا كرونباخ 0.924 وهذه القيمة أكبر من القيمة التي تقبل عندها درجة الاعتمادية 60% مما يدل على أن أداة القياس تمتاز بثبات جيد، وإمكانية الاعتماد على الإستبيان في قياس متغيرات الدراسة نظرا للتناسق بين فقرات كل متغير من المتغيرات وقدرته على إعطاء نتائج آراء المستقصى منهم تجاه عبارات الإستبيان، وبالتالي إمكانية إختبار الفرضيات وتعميم نتائج الإستبيان على كل مجتمع الدراسة.

ثانيا: صدق الإستبيان

يقصد بصدق أداة الدراسة أن تقيس فقرات الإستبيان ما وضعت لقياسه، وقد قمنا بالتأكد من صدق الإستبيان من خلال الصدق الظاهري للإستبيان (صدق المحكمين)، وصدق الإتساق الداخلي لفقرات الإستبيان.

1. الصدق الظاهري للإستبيان (صدق المحكمين):

قبل توزيع الإستبيان تم عرضه على مجموعة من الأساتذة المحكمين في كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الأغواط، وهذا بغية التأكد من سلامة الإستمارة من كل الجوانب وبشكل خاص من حيث:

- كيفية صياغة الأسئلة وصحة العبارات التي تحتويها.
 - الوقوف على صحة التصميم والمنهجية المتبعة في ذلك.
- تم تصميم الإستبيان بشكل نهائي بناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من الأساتذة المحكمين.

2. صدق الإتساق الداخلي لفقرات الاستبيان :تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة البالغ حجمها 34 مفردة وذلك بحساب معامل الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له وهذا بالنسبة للمحاور الأربعة التي يتشكل منها الاستبيان كالآتي:

أ- الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: مدى إستيعاب مدقق الحسابات لمفهوم الأهمية النسبية والذي يوضحه الجدول رقم) 06 (الآتي:

الجدول رقم (06): الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول

الرقم	العبرة	معامل الارتباط	Sig
01	يستطيع مدقق الحسابات تحديد مفهوم واضح للأهمية النسبية.	0.621	0.00
02	تساعد الأهمية النسبية مدققي الحسابات في تنفيذ عملية التدقيق	0.616	0.00

الفصل الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية وإختبار الفرضيات

		بكفاءة.	
0.00	0.767	يعتمد مدقق الحسابات على الحكم المهني الشخصي في تقدير الأهمية النسبية.	03
0.00	0.780	يقوم مدقق الحسابات بوضع تقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لأغراض عملية التدقيق بناء على دراسته للبيانات المالية للمنشأة.	04
0.00	0.641	يقوم مدقق الحسابات في مرحلة التخطيط بتحديد ما يمكن تسميته بالخطأ المسموح أو الذي يمكن التغاضي عنه لتقدير مستوى الأهمية النسبية.	05
0.00	0.595	يستطيع مدقق الحسابات تغيير قراره بشأن الأهمية النسبية أثناء عملية التدقيق إذا تغيرت قناعاته.	06
0.00	0.736	يقوم مدقق الحسابات بتقييم الأخطاء التي في مجموعها يكون لها أثر جوهري في القوائم المالية ككل.	07
0.00	0.747	يحرص مدقق الحسابات على تحديد مستوى الأهمية النسبية الكلي للقوائم المالية ككل.	08
0.00	0.624	إمكانية اعتماد مدقق الحسابات على الأهمية النسبية لإثباته إبداء العناية المهنية اللازمة في حالة نشوب خلاف بين العميل أو طرف ثالث.	09

من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات Spss إصدار 26.

يبين الجدول رقم (06) أن الفقرات المتعلقة بال محور الأول والخاص بدراسة مدى إستيعاب مدقق الحسابات لمفهوم الأهمية النسبية، أنها تتمتع بمعاملات إرتباط موجبة ودالة إحصائية، حيث أن قيمة معامل الإرتباط تراوحت بين (0.616 – 0.780) وجميعها أكبر من قيمة معامل الإرتباط الجدولية التي تساوي (0.284) مما يدل على أن المحور الأول يتمتع بمعامل صدق عال، كما أن القيمة الإحتمالية (Sig) لكل فقرة أقل من مستوى المعنوية (0.05) وبالتالي معاملات الإرتباط دالة إحصائية عند $(\alpha = 0.05)$.

ب- **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني:** أثر العوامل الكمية والنوعية في تقدير الأهمية النسبية والذي يوضحه الجدول رقم (07) الآتي:

الفصل الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية واختبار الفرضيات

الجدول رقم (07): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	Sig
10	يعتمد مدقق الحسابات في تحديد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة.	0.568	0.00
11	يؤثر حجم المنشأة محل التدقيق على قرار مدقق الحسابات في تقدير الأهمية النسبية.	0.582	0.00
12	يتأثر قرار مدقق الحسابات في تقديره للأهمية النسبية بوجود أكثر من أساس يمكن استخدامه لتقدير الأهمية النسبية.	0.663	0.00
13	ينبغي على مدقق الحسابات أن يختار الأساس الملائم عند احتساب التقدير المبدئي للأهمية النسبية وبما يتناسب مع الاستخدام الرئيسي للقوائم المالية.	0.354	0.04
14	التغير في السياسات المحاسبية المستخدمة يؤثر في تقدير مدقق الحسابات للأهمية النسبية.	0.651	0.00
15	العناصر المتكررة تؤثر على تقدير الأهمية النسبية بالنسبة لمدقق الحسابات.	0.670	0.00
16	يؤثر احتمال وجود تحريفات متعمدة كالغش أو تصرفات غير قانونية من جانب العميل على تقدير الأهمية النسبية.	0.516	0.002
17	يتأثر تقدير الأهمية النسبية بالمخاطر الناتجة من وجود أخطاء وتحريفات غير مكتشفة.	0.380	0.027
18	يتأثر تقدير الأهمية النسبية بمستخدمي القوائم المالية وأنواع القرارات التي سيتخذونها.	0.477	0.004

من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات Spss إصدار 26.

يبين الجدول رقم (07) أن الفقرات المتعلقة بالمحور الثاني والخاص بدراسة أثر العوامل الكمية والنوعية في تقدير الأهمية النسبية، أنها تتمتع بمعاملات ارتباط موجبة ودالة إحصائية، حيث أن قيمة معامل الارتباط تراوحت بين (0.354 - 0.670) وجميعها أكبر من قيمة معامل الارتباط الجدولية التي تساوي (0.284) مما يدل على أن المحور الثاني يتمتع بمعامل صدق عال، كما أن

الفصل الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية واختبار الفرضيات

القيمة الإحصائية (Sig) لكل فقرة أقل من مستوى المعنوية 0.05 وبالتالي معاملات الارتباط دالة إحصائياً عند ($\alpha = 0.05$).

ت- **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث:** العلاقة بين الأهمية النسبية ومعايير التدقيق الدولية والذي يوضحه الجدول رقم (08) الآتي:

الجدول رقم (08): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	Sig
19	يقوم مدقق الحسابات بمراعاة الأهمية النسبية عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.	0.388	0.023
20	يجب على مدقق الحسابات أخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية.	0.670	0.00
21	ينبغي على مدقق الحسابات تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند تكوين الرأي في تقرير المدقق.	0.510	0.002
22	الأهمية النسبية المحددة في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق لا تحدد بالضرورة مستوى معين يتم دونه تقييم الأخطاء غير المصححة بأنها أخطاء غير هامة دائماً.	0.716	0.00
23	عند قيام مدقق الحسابات بتقييم أثر كافة الأخطاء غير المصححة على البيانات المالية يأخذ المدقق بعين الاعتبار حجم وطبيعة الأخطاء غير المصححة والظروف الخاصة بوقوعها.	0.813	0.001
24	يقوم مدقق الحسابات بتعديل الأهمية النسبية للأداء وتحديد ما إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية تبقى مناسبة إذا تبين له أن مستوى الأهمية النسبية لأصناف معينة أقل للبيانات المالية ككل.	0.814	0.00
25	يقوم مدقق الحسابات بتحديد مستوى الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على المعاملات التي هي دون مستوى الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل والمتوقع أن تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية.	0.702	0.00

من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات Spss إصدار 26.

الفصل الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية واختبار الفرضيات

يبين الجدول رقم (08) أن الفقرات المتعلقة بال محور الثالث والخاص بدراسة العلاقة بين الأهمية النسبية ومعايير التدقيق الدولية، أنها تتمتع بمعاملات ارتباط موجبة ودالة إحصائية، حيث أن قيمة معامل الارتباط تراوحت بين (0.388 - 0.814) وجميعها أكبر من قيمة معامل الارتباط الجدولية التي تساوي (0.284) مما يدل على أن المحور الثالث يتمتع بمعامل صدق عال، كما أن القيمة الاحتمالية (Sig) لكل فقرة أقل من مستوى المعنوية 0.05 وبالتالي معاملات الارتباط دالة إحصائية عند $(\alpha = 0.05)$.

ث- **الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع:** أثر الأهمية النسبية عند مستوى الإثبات والذي يوضحه الجدول رقم (09) الآتي:

الجدول رقم (09): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث

الرقم	العبارة	معامل الارتباط	Sig
26	يقوم المدقق بتحديد وتصميم خطة التدقيق للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة على أساس الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية.	0.476	0.004
27	يقوم مدقق الحسابات بتوسيع الإجراءات المخطط القيام بها رغم اختلاف مستوى الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية.	0.367	0.033
28	يقوم مدقق الحسابات بالحصول على ادلة اثبات كافية وملائمة من مصادر مختلفة عن البنود التي يراها ذات أهمية نسبية لتدعيم رأيه.	0.720	0.00
29	يأخذ مدقق الحسابات الانحرافات المتراكمة غير المصححة والمكتشفة أثناء عملية التدقيق بأنها تؤثر على عملية الإفصاح العادل للقوائم المالية.	0.912	0.00
30	يستفيد مدقق الحسابات من تقارير مدققي الحسابات السابقين بالتركيز على عناصر القوائم المالية ذات الأهمية النسبية.	0.519	0.002
31	يسعى مدقق الحسابات لمراعاة الأهمية النسبية لمخاطر التدقيق في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات.	0.875	0.00
32	إبداء الرأي دون الإهتمام بعنصر الأهمية النسبية يؤثر سلبا على مخاطر الاكتشاف.	0.820	0.00

من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات Spss إصدار 26.

يبين الجدول رقم (09) أن الفقرات المتعلقة بالمحور الرابع والخاص بدراسة أثر الأهمية النسبية عند مستوى الإثبات، أنها تتمتع بمعاملات ارتباط موجبة ودالة إحصائية، حيث أن قيمة معامل الارتباط تراوحت بين (0.367 - 0.912) وجميعها أكبر من قيمة معامل الارتباط الجدولية التي تساوي (0.284) مما يدل على أن المحور الرابع يتمتع بمعامل صدق عال، كما أن القيمة الإحصائية (Sig) لكل فقرة أقل من مستوى المعنوية 0.05 وبالتالي معاملات الارتباط دالة إحصائية عند $(\alpha = 0.05)$.

المبحث الثاني: تحليل نتائج واختبار فرضيات الدراسة.

في هذا المبحث سوف يتم عرض خصائص عينة الدراسة بالإضافة إلى عرض وتحليل نتائج الدراسة، واختبار الفرضيات ومناقشتها.

المطلب الأول: عرض خصائص عينة الدراسة

في هذا المطلب سيتم عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالمعلومات الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة وفق العناصر التي وردت في الجزء الأول للإستبيان كالآتي:

1- المؤهل العلمي:

يتوزع أفراد عينة البحث حسب المؤهل العلمي كما هو موضح في الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (10): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

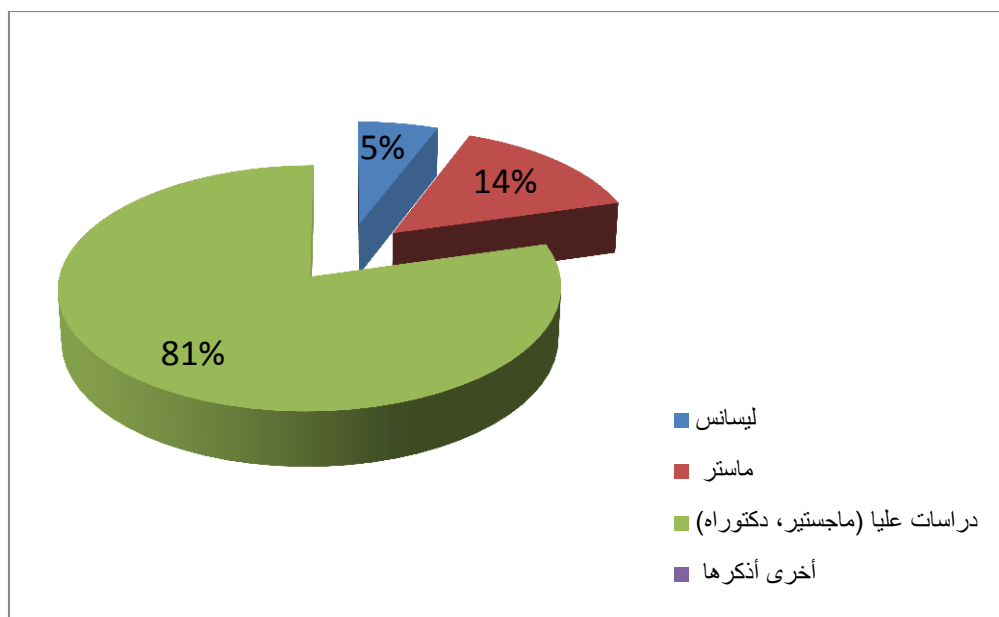
المتغير	التكرار	النسبة المئوية %
ليسانس	2	5.9%
ماستر	5	14.7%
دراسات عليا (ماجستير، دكتوراه)	27	79.4%
الإجمالي	34	100%

من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات Spss إصدار 26.

تحليل النتائج:

من خلال النتائج المتحصل عليها من المسقصى منهم، نلاحظ أن أغلبية أفراد عينة الدراسة وما نسبته (79.4%) حاصلين على دراسات عليا (ماجستير ودكتوراه)، تليها فئة الحاصلين على شهادة ماستر بنسبة (14.7%)، أما النسبة الأخيرة فكانت للأفراد الحاصلين على شهادة الليسانس بنسبة (5.9%).

الشكل (02): توزيع أفراد العينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات Spss إصدار 26.

2- الوظيفة الحالية:

يتوزع أفراد عينة البحث حسب الوظيفة الحالية كما هو موضح في الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (11): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية

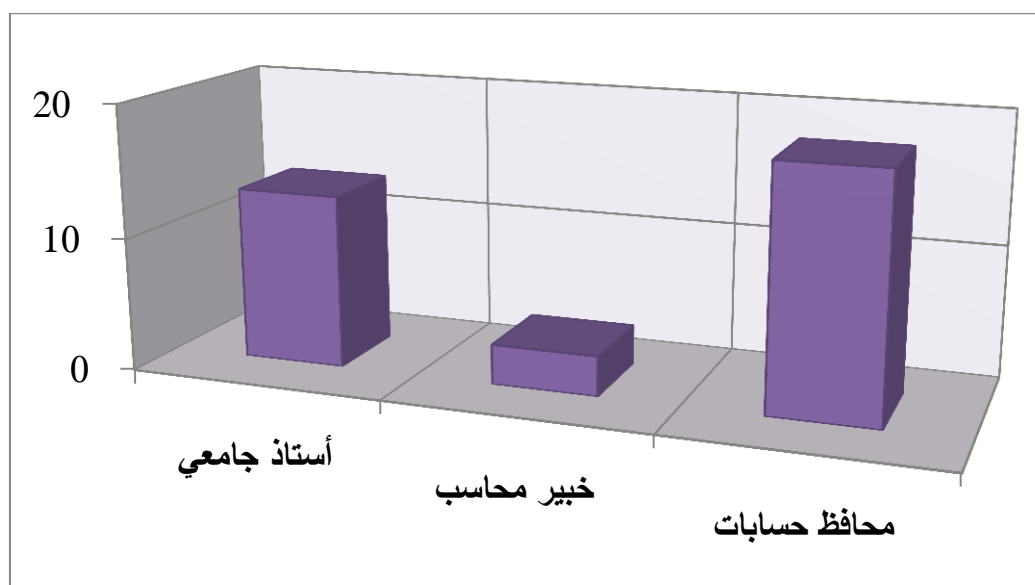
المتغير	التكرار	النسبة المئوية %
أستاذ جامعي	13	38.2%
خبير محاسب	3	8.8%
محافظ حسابات	18	52.9%
الإجمالي	34	100%

من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات Spss إصدار 26.

تحليل النتائج:

من خلال النتائج المتحصل عليها المعبرة عن توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية، نلاحظ أن فئة محافظ الحسابات قد إحتلت المرتبة الأولى بنسبة (52.9%)، تليها نسبة الأساتذة الجامعيين بنسبة (38.2%)، وشكلت فئة خبراء المحاسبين النسبة الأقل بنسبة (8.8%).

الشكل (03): توزيع أفراد العينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية



من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات Spss إصدار 26.

3- الخبرة المهنية:

يتوزع أفراد عينة البحث حسب الخبرة المهنية كما هو موضح في الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (12): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

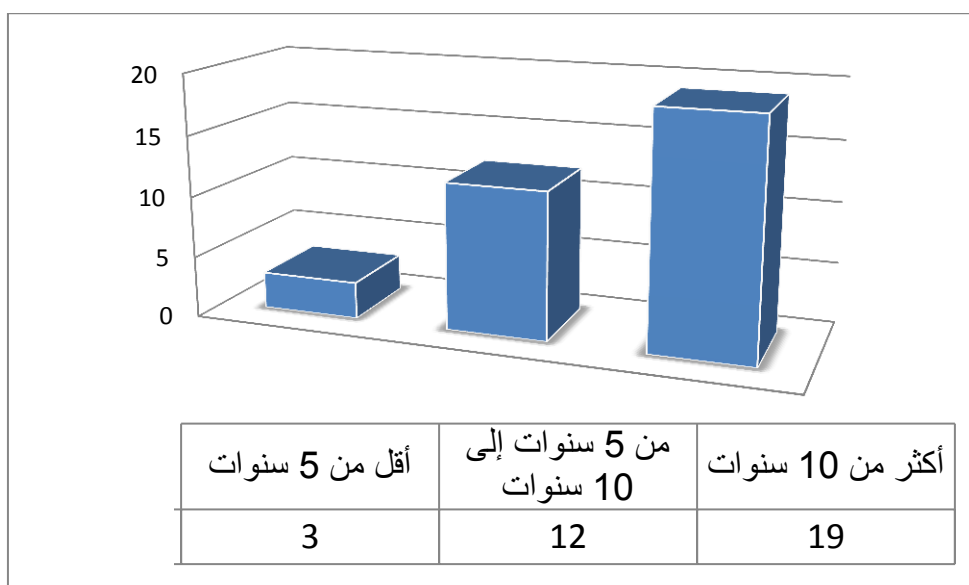
المتغير	التكرار	النسبة المئوية %
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	8.8%
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	35.3%
	أكثر من 10 سنوات	55.9%
الإجمالي	34	100%

من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات Spss إصدار 26.

تحليل النتائج:

يتضح لنا أن غالبية أفراد العينة ذوي خبرة مهنية أكثر من 10 سنوات بنسبة (55.9%)، وشكلت الفئة التي خبرتهم تتراوح ما بين 5 سنوات و 10 سنوات (35.3%)، بينما من هم خبرتهم أقل من 5 سنوات فشكلت (8.8%).

الشكل(04): توزيع أفراد العينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات Spss إصدار 26.

المطلب الثاني: تحليل وتفسير نتائج الدراسة

سنتطرق في هذا المطلب إلى تحليل أسئلة المحاور الأربعة والتي تمثل فرضيات الدراسة من خلال مخرجات البرنامج الإحصائي Spss:

أولاً: تحليل فقرات المحور الأول: مدى إستيعاب مدقق الحسابات لمفهوم الأهمية النسبية

لمعرفة مواقف وآراء أفراد عينة الدراسة من فقرات هذا المحور، نستخدم المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، كما هو موضح في الجدول التالي.

الفصل الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية وإختبار الفرضيات

الجدول رقم(13): تحليل فقرات المحور الأول

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه العبارة	ترتيب الفقرة
01	يستطيع مدقق الحسابات تحديد مفهوم واضح للأهمية النسبية.	2.50	0.86164	موافق	3
02	تساعد الأهمية النسبية مدققي الحسابات في تنفيذ عملية التدقيق بكفاءة.	2.4412	0.85957	موافق	6
03	يعتمد مدقق الحسابات على الحكم المهني الشخصي في تقدير الأهمية النسبية.	2.3824	0.88813	موافق	8
04	يقوم مدقق الحسابات بوضع تقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لأغراض عملية التدقيق بناء على دراسته للبيانات المالية للمنشأة.	2.4706	0.7876	موافق	4
05	يقوم مدقق الحسابات في مرحلة التخطيط بتحديد ما يمكن تسميته بالخطأ المسموح أو الذي يمكن التغاضي عنه لتقدير مستوى الأهمية النسبية.	2.4706	0.82518	موافق	5
06	يستطيع مدقق الحسابات تغيير قراره بشأن الأهمية النسبية أثناء عملية التدقيق إذا تغيرت قناعاته.	2.4118	0.78306	موافق	7
07	يقوم مدقق الحسابات بتقييم الأخطاء التي في مجموعها يكون لها أثر جوهري في القوائم المالية ككل.	2.5294	0.70648	موافق	2
08	يحرص مدقق الحسابات على تحديد مستوى الأهمية النسبية الكلي للقوائم المالية ككل.	2.5588	0.74635	موافق	1
09	إمكانية اعتماد مدقق الحسابات على الأهمية النسبية لإثباته إبداء العناية المهنية اللازمة في حالة نشوب خلاف بين العميل أو طرف ثالث.	2.3529	0.69117	موافق	9
مجموع المحور		2.4575	0.47202		

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات spss إصدار 26.

من خلال النتائج المتحصل عليها نستنتج أن :

- **الفقرة 01:** أبدى عدد كبير من أفراد عينة الدراسة موافقتهم على أنه "يستطيع مدقق الحسابات تحديد مفهوم واضح للأهمية النسبية"، وهذا ما أثبتته التحليل الإحصائي بحصول هذه الفقرة على المتوسط الحسابي (2.50) والانحراف المعياري (0.86164).
- **الفقرة 02:** "تساعد الأهمية النسبية مدققي الحسابات في تنفيذ عملية التدقيق بكفاءة"، قدر المتوسط الحسابي لهاته الفقرة بـ (2.4412) كذلك بلغ إنحرافها المعياري (0.85957) وهذا ما يدل على اجتماع آراء أفراد العينة المدروسة حول الموافقة على هاته الفقرة.
- **الفقرة 03:** "يعتمد مدقق الحسابات على الحكم المهني الشخصي في تقدير الأهمية النسبية"، حصلت هذه العبارة على نسبة موافقة معتبرة حيث بلغ متوسطها الحسابي (2.3824) والانحراف المعياري (0.88813) هذا مما يدل على تمركز إجابات أفراد عينة الدراسة حول الإجابة "أوافق".
- **الفقرة 04:** أبدت العينة المستقصاة موافقتها على العبارة "يقوم مدقق الحسابات بوضع تقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لأغراض عملية التدقيق بناء على دراسته للبيانات المالية للمنشأة"، وهذا ما تم إستنتاجه من خلال النتائج المتحصل عليها، حيث تحصلنا على متوسط حسابي (2.4706) كما تحصلنا على إنحراف معياري قدر بـ (0.7876) وهو ما يدل على ثبات نسبي لآراء أفراد عينة الدراسة على الموافقة.
- **الفقرة 05:** "يقوم مدقق الحسابات في مرحلة التخطيط بتحديد ما يمكن تسميته بالخطأ المسموح أو الذي يمكن التغاضي عنه لتقدير مستوى الأهمية النسبية"، هذا ما أيدته نسبة معتبرة من عينة الدراسة حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (2.4706) وهذا ما يمثل الموافقة على ذلك وبلغ إنحرافها المعياري (0.82518).
- **الفقرة 06:** من خلال التحليل الإحصائي للفقرة "يستطيع مدقق الحسابات تغيير قراره بشأن الأهمية النسبية أثناء عملية التدقيق إذا تغيرت قناعاته"، تحصلنا على متوسط حسابي بلغ (2.4118) وإنحراف معياري بلغ (0.78306) وهذا ما يدل على اجتماع غالبية عناصر عينة الدراسة حول رأي الموافقة.
- **الفقرة 07:** تبين أن أفراد العينة المسقصة موافقون على عبارة "يقوم مدقق الحسابات بتقييم الأخطاء التي في مجموعها يكون لها أثر جوهري في القوائم المالية ككل"، حيث بلغ متوسطها الحسابي (2.5294) وإنحرافها المعياري (0.70648).

الفصل الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية وإختبار الفرضيات

- **الفقرة 08:** أبدت العينة المستقصاة موافقتها حول عبارة "يحرص مدقق الحسابات على تحديد مستوى الأهمية النسبية الكلي للقوائم المالية ككل"، وهذا ما أستنتجناه من خلال النتائج المتحصل عليها، حيث حصلنا على متوسط حسابي قدر بـ (2.5588) وإنحراف معياري قدر بـ (0.74635)، وهذا ما يدل على ثبات نسبي لآراء أفراد عينة الدراسة على الموافقة.
- **الفقرة 09:** تبين أن أفراد العينة المسقصاة موافقون على عبارة "يقوم مدقق الحسابات بتقييم الأخطاء التي في مجموعها يكون لها أثر جوهري في القوائم المالية ككل"، حيث بلغ متوسطها الحسابي (2.3529) وإنحرافها المعياري (0.69117).

ثانيا: تحليل أسئلة المحور الثاني: أثر العوامل الكمية والنوعية في تقدير الأهمية النسبية.
لمعرفة مواقف وأداء أفراد عينة الدراسات من فقرات هذا المحور، نستخدم المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري كما هو موضح في الجدول أدناه

الجدول رقم (14): تحليل فقرات المحور الثاني:

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	ترتيب الفقرة	المستوى
10	يعتمد مدقق الحسابات في تحديد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة.	2.4118	0.70141	موافق	7
11	يؤثر حجم المنشأة محل التدقيق على قرار مدقق الحسابات في تقدير الأهمية النسبية.	2.6765	0.63821	موافق	1
12	يتأثر قرار مدقق الحسابات في تقديره للأهمية النسبية بوجود أكثر من أساس يمكن إستخدامه لتقدير الأهمية النسبية.	2.4412	0.82356	موافق	6
13	ينبغي على مدقق الحسابات أن يختار الأساس الملائم عند إحتساب التقدير المبدئي للأهمية النسبية وبما يتناسب مع الإستخدام الرئيسي للقوائم المالية.	2.5882	0.82085	موافق	3
14	التغير في السياسات المحاسبية المستخدمة يؤثر في تقدير مدقق الحسابات للأهمية	2.50	0.78817	موافق	4

الفصل الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية واختبار الفرضيات

النسبية.					
15	العناصر المتكررة تؤثر على تقدير الأهمية النسبية بالنسبة لمصدق الحسابات.	2.3824	0.73915	موافق	8
16	يؤثر احتمال وجود تحريفات متعددة كالغش أو تصرفات غير قانونية من جانب العميل على تقدير الأهمية النسبية.	2.6471	0.59708	موافق	2
17	يتأثر تقدير الأهمية النسبية بالمخاطر الناتجة من وجود أخطاء وتحريفات غير مكتشفة.	2.3529	0.84861	موافق	9
18	يتأثر تقدير الأهمية النسبية بمستخدمي القوائم المالية وأنواع القرارات التي سيتخذونها.	2.4706	0.74814	موافق	5
	المجموع	2.4967	0.40037		

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات spss إصدار 26.

من خلال النتائج المتحصل عليها نستنتج ما يلي:

- **الفقرة 10:** بلغ المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفقرة "يعتمد مدقق الحسابات في تحديد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة"، على التوالي (2.4118) و (0.70141) وهذا ما يدل على ثبات آراء عينة الدراسة حول الموافقة على هاته الفقرة.
- **الفقرة 11:** أبدى عدد كبير من أفراد عينة الدراسة موافقتهم على الفقرة "يؤثر حجم المنشأة محل التدقيق على قرار مدقق الحسابات في تقدير الأهمية النسبية"، هذا ما إستنتجناه من التحليل الإحصائي لهذه الفقرة حيث حصلت على متوسط حسابي قدر بـ (2.6765) على القيمة (0.63821) كإنحراف معياري.
- **الفقرة 12:** أبدت العينة المدروسة موافقتها على عبارة "يتأثر قرار مدقق الحسابات في تقديره للأهمية النسبية بوجود أكثر من أساس يمكن إستخدامه لتقدير الأهمية النسبية"، حيث حققت هذه الفترة متوسط حسابي قدره (2.4412) وإنحراف معياري بلغ (0.82356).
- **الفقرة 13:** من خلال هذه الفقرة نرى بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى الموافقة وذلك بمتوسط حسابي قدره (2.5882) وإنحراف معياري قيمته (0.82085) مما يوضح بأنه "ينبغي على مدقق

الفصل الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية واختبار الفرضيات

- الحسابات أن يختار الأساس الملائم عند احتساب التقدير المبدئي للأهمية النسبية وبما يتناسب مع الإستخدام الرئيسي للقوائم المالية".
- **الفقرة 14:** "التغير في السياسات المحاسبية المستخدمة يؤثر في تقدير مدقق الحسابات للأهمية النسبية"، تحصلنا على متوسط حسابي بلغ (2.50) وإنحراف معياري بلغ (0.78817) وهذا ما يدل على اجتماع جل عناصر عينة الدراسة على رأيه الموافقة.
 - **الفقرة 15:** قدر الإنحراف المعياري والمتوسط الحسابي للعبارة "العناصر المتكررة تؤثر على تقدير الأهمية النسبية بالنسبة لمدقق الحسابات" على التوالي (2.3824) و (0.73915) وهذا دلالة على ثبوت آراء أفراد عينة الدراسة حول الرأي أوافق.
 - **الفقرة 16:** أبدت العينة المسقصة موافقتها على عبارة "يؤثر احتمال وجود تحريفات متعمدة كالغش أو تصرفات غير قانونية من جانب العميل على تقدير الأهمية النسبية"، حيث تحصلنا على متوسط حسابي قدر بـ (2.6471) وإنحراف معياري قدر بـ (0.59708)، وهذا ما يدل على تمركز آراء أفراد عينة الدراسة حول الرأي أوافق .
 - **الفقرة 17:** "يتأثر تقدير الأهمية النسبية بالمخاطر الناتجة من وجود أخطاء وتحريفات غير مكتشفة"، هذا ما أيدته نسبة معتبرة من عينة الدراسة حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (2.3529) وهذا ما يمثل الموافقة على ذلك وبلغ إنحرافها المعياري (0.84861).
 - **الفقرة 18:** "يتأثر تقدير الأهمية النسبية بمستخدمي القوائم المالية وأنواع القرارات التي سيتخذونها"، قدر المتوسط الحسابي لهاته الفقرة بـ (2.4706) كذلك بلغ إنحرافها المعياري (0.74814) وهذا ما يدل على اجتماع آراء أفراد العينة المدروسة حول الموافقة على هاته الفقرة.
- ثالثا: تحليل أسئلة المحور الثالث:** العلاقة بين الأهمية النسبية ومعايير التدقيق الدولية.
- لمعرفة مواقف وآراء أفراد عينة الدراسة من فقرات هذا المحور، نستخدم المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري كما هو موضح في الجدول أدناه.

الجدول رقم (15) تحليل فقرات المحور الثالث

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	ترتيب الفقرة	المستوى
19	يقوم مدقق الحسابات بمراعاة الأهمية النسبية عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.	2.4118	0.85697	موافق	4
20	يجب على مدقق الحسابات أخذ بعين	2.50	0.82572	موافق	2

الفصل الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية وإختبار الفرضيات

				الإعتبار الأهمية النسبية عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية.	
21	ينبغي على مدقق الحسابات تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند تكوين الرأي في تقرير المدقق.	2.4706	0.74814	موافق	3
22	الأهمية النسبية المحددة في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق لا تحدد بالضرورة مستوى معين يتم دونه تقييم الأخطاء غير المصححة بأنها أخطاء غير هامة دائماً.	2.3824	0.88813	موافق	5
23	عند قيام مدقق الحسابات بتقييم أثر كافة الأخطاء غير المصححة على البيانات المالية يأخذ المدقق بعين الإعتبار حجم وطبيعة الأخطاء غير المصححة والظروف الخاصة بوقوعها.	2.5588	0.66017	موافق	1
24	يقوم مدقق الحسابات بتعديل الأهمية النسبية للأداء وتحديد ما إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية تبقى مناسبة إذا تبين له أن مستوى الأهمية النسبية لأصناف معينة أقل للبيانات المالية ككل.	2.3529	0.81212	موافق	6
25	يقوم مدقق الحسابات بتحديد مستوى الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على المعاملات التي هي دون مستوى الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل والمتوقع أن تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية.	2.3529	0.84861	موافق	7
	المجموع	2.4328	0.52810		

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات spss لإصدار 26.

من خلال النتائج المتحصل عليها نجد:

- **الفقرة 19:** تبين من خلال هذه الفقرة بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره (2.4118) وإنحراف معياري قيمته (0.85697)، مما يتضح لنا بأنه "يقوم مدقق الحسابات بمراعاة الأهمية النسبية عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية".
- **الفقرة 20:** "يجب على مدقق الحسابات أخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية" قدر المتوسط الحسابي لهاته الفقرة ب (2.50) كذلك بلغ إنحرافها المعياري (0.82572) هذا ما يدل على اجتماع آراء أفراد العينة المدروسة حول الموافقة على هاته الفقرة.
- **الفقرة 21:** "ينبغي على مدقق الحسابات تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند تكوين الرأي في تقرير المدقق"، هذا ما أيدته نسبة معتبرة من عينة الدراسة حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (2.4706) وهذا ما يمثل الموافقة على ذلك وبلغ إنحرافها المعياري (0.74814).
- **الفقرة 22:** أيد أفراد عينة الدراسة عبارة أن "الأهمية النسبية المحددة في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق لا تحدد بالضرورة مستوى معين يتم دونه تقييم الأخطاء غير المصححة بأنها أخطاء غير هامة دائما". حيث تحصلت على نسبة موافقة بلغ متوسطها الحسابي (2.3824) كما بلغ إنحرافها المعياري (0.88813) مما يدل على ثبات آراء المسقّصين.
- **الفقرة 23:** أبدت عينة الدراسة موافقتها على عبارة "عند قيام مدقق الحسابات بتقييم أثر كافة الأخطاء غير المصححة على البيانات المالية يأخذ المدقق بعين الاعتبار حجم وطبيعة الأخطاء غير المصححة والظروف الخاصة بوقوعها"، هذا ما إستنتجناه من التحليل الإحصائي لهذه الفترة حيث تحصلت على متوسط حسابي قدر بـ (2.5588) كذلك حصلت هذه الفترة على القيمة (0.66017) كإنحراف معياري وهذا ما يدل على ثبات آراء الأفراد الذين تم استقصائهم.
- **الفقرة 24:** أبدت عينة الدراسة موافقتها على عبارة "يقوم مدقق الحسابات بتعديل الأهمية النسبية للأداء وتحديد ما إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية تبقى مناسبة إذا تبين له أن مستوى الأهمية النسبية لأصناف معينة أقل للبيانات المالية ككل"، هذا ما استنتجناه من التحليل الإحصائي لهذه الفترة حيث حصلت على متوسط حسابي قدر بـ (2.3529) وهذا ما يمثل الموافقة على ذلك وبلغ إنحرافها المعياري (0.81212).
- **الفقرة 25:** "يقوم مدقق الحسابات بتحديد مستوى الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على المعاملات التي هي دون مستوى الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل والمتوقع أن تؤثر على

الفصل الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية واختبار الفرضيات

قرارات مستخدمي القوائم المالية"، "، قدر المتوسط الحسابي لهاته الفقرة بـ (2.3529) كذلك بلغ إنحرافها المعياري (0.84861) وهذا ما يدل على اجتماع آراء أفراد العينة المدروسة حول الموافقة على هاته الفقرة.

الجدول رقم (16) تحليل فقرات المحور الرابع

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	ترتيب الفقرة	المستوى
26	يقوم المدقق بتحديد وتصميم خطة التدقيق للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة على أساس الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية.	2.6471	0.73371	موافق	2
27	يقوم مدقق الحسابات بتوسيع الإجراءات المخطط القيام بها رغم إختلاف مستوى الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية.	2.5294	0.56329	موافق	5
28	يقوم مدقق الحسابات بالحصول على ادلة اثبات كافية وملائمة من مصادر مختلفة عن البنود التي يراها ذات أهمية نسبية لتدعيم رأيه.	2.4412	0.56091	موافق	6
29	يأخذ مدقق الحسابات الإنحرافات المتركمة غير المصححة والمكتشفة أثناء عملية التدقيق بأنها تؤثر على عملية الإفصاح العادل للقوائم المالية.	2.5882	0.55692	موافق	3
30	يستفيد مدقق الحسابات من تقارير مدقي الحسابات السابقين بالتركيز على عناصر القوائم المالية ذات الأهمية النسبية.	2.6765	0.63821	موافق	1
31	يسعى مدقق الحسابات لمراعاة الأهمية النسبية لمخاطر التدقيق في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات.	2.5588	0.61255	موافق	4
32	إبداء الرأي دون الإهتمام بعنصر الأهمية النسبية يؤثر سلبا على مخاطر الإكتشاف.	2.3235	0.76755	محايد	7

الفصل الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية واختبار الفرضيات

	0.42358	2.5378	المجموع	
--	---------	--------	---------	--

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات spss لإصدار 26.

من خلال النتائج المتحصل عليها نجد:

- **الفقرة 26:** "يقوم المدقق بتحديد وتصميم خطة التدقيق للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة على أساس الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية"، هذا ما أيده نسبة معتبرة من عينة الدراسة حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة (2.6471) وهذا ما يمثل الموافقة على ذلك وبلغ إنحرافها المعياري (0.73371).
- **الفقرة 27:** : من خلال التحليل الإحصائي للفقرة "يقوم مدقق الحسابات بتوسيع الإجراءات المخطط القيام بها رغم إختلاف مستوى الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية"، تحصلنا على متوسط حسابي بلغ (2.5294) وإنحراف معياري بلغ (0.56329) وهذا ما يدل على اجتماع غالبية عناصر عينة الدراسة حول رأي الموافقة.
- **الفقرة 28:** "يقوم مدقق الحسابات بالحصول على ادلة اثبات كافية وملائمة من مصادر مختلفة عن البنود التي يراها ذات أهمية نسبية لتدعيم رأيه" قدر المتوسط الحسابي لهاته الفقرة بـ (2.4412) كذلك بلغ إنحرافها المعياري (0.56091) هذا ما يدل على اجتماع آراء أفراد العينة المدروسة حول الموافقة على هاته الفقرة.
- **الفقرة 29:** أبدت العينة المسقصة موافقتها على عبارة "يأخذ مدقق الحسابات الإنحرافات المتراكمة غير المصححة والمكتشفة أثناء عملية التدقيق بأنها تؤثر على عملية الإفصاح العادل للقوائم المالية"، حيث تحصلنا على متوسط حسابي قدر بـ (2.5882) وإنحراف معياري قدر بـ (0.55692)، وهذا ما يدل على تمركز آراء أفراد عينة الدراسة حول الرأي أوافق.
- **الفقرة 30:** أبدى عدد كبير من أفراد عينة الدراسة موافقتهم على أنه "يستفيد مدقق الحسابات من تقارير مدققي الحسابات السابقين بالتركيز على عناصر القوائم المالية ذات الأهمية النسبية"، وهذا ما أثبتته التحليل الإحصائي بحصول هذه الفقرة على المتوسط الحسابي (2.6765) والإنحراف المعياري (0.63821).

- **الفقرة 31:** تبين من خلال هذه الفقرة بأن آراء أفراد عينة الدراسة مالت إلى الموافقة بمتوسط حسابي قدره (2.5588) وانحراف معياري قيمته (0.61255)، مما يتضح لنا بأنه "يسعى مدقق الحسابات لمراعاة الأهمية النسبية لمخاطر التدقيق في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات".
- **الفقرة 32:** "إبداء الرأي دون الإهتمام بعنصر الأهمية النسبية يؤثر سلباً على مخاطر الإكتشاف"، قدر المتوسط الحسابي لهاته الفقرة ب (2.3235) كذلك بلغ إنحرافها المعياري (0.76755) وهذا ما يدل على اجتماع آراء أفراد العينة المدروسة حول الرأي محايد على هاته الفقرة.

المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة

أولاً: نتائج إختبار "ستيودنت"

يتم إختبار الفرضيات بإستخدام الأدوات الإحصائية المناسبة، وفي النهاية تعرض نتائج الدراسة الميدانية.

بعد أن تطرقنا لنتائج التحليل الإحصائي للمتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لآراء أفراد العينة، نلجأ الآن إلى إختبار t من جهة واحدة، من أجل التحقق من النتائج المتحصل عليها سابقاً، وأيضاً بهدف تعميم الدراسة على المجتمع، سنقوم بعرض النتائج الإحصائية المتوصل إليها كما سيتم تفسير الفرضية الرئيسية بناءً على الفرضيات الفرعية لها.

ولمعرفة القرار أو الحكم المتعلق بكل محور فإننا نقارن بين مستوى المعنوية (Sig. 2-tailed) بعتبة المعنوية (هامش الخطأ) والتي تساوي (0.05) وهنا نكون أمام حالتين:

الحالة الأولى:

إذا كان (Sig. 2-tailed > 0.05) فإننا نقبل H_0 ونرفض H_1

الحالة الثانية:

إذا كان (Sig. 2-tailed < 0.05) فإننا نرفض H_0 ونقبل H_1

1- إختبار الفرضية الفرعية الأولى:

إختبار وتحليل الفرضية الأولى: "يوجد مستوى إستيعاب جيد لمفهوم الأهمية النسبية لدى مدقي الحسابات بالجزائر"
صياغة الفرضية:

H_0 : لا يوجد مستوى إستيعاب جيد لمفهوم الأهمية النسبية لدى مدقي الحسابات بالجزائر

H_1 : يوجد مستوى إستيعاب جيد لمفهوم الأهمية النسبية لدى مدقي الحسابات بالجزائر

الجدول رقم (17): نتائج إختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الأول

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t المحسوبة	t الجدولية	Sig	نتيجة الإختبار
المحور الأول	2.4575	0.47201	5.652	2.03	0.00	نقبل H_1

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات spss لإصدار 26.

يتضح لنا من الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإستيعاب مدقق الحسابات لمفهوم الأهمية النسبية، حيث بلغ (2.4575) وهو أكبر من متوسط أداة القياس المقدر ب (02) حسب مقياس ليكارت الثلاثي، وقيمة t المحسوبة تساوي (5.652) وهي أكبر من قيمة t الجدولية (2.03)، وهي ذات مستوى دلالة ($\alpha = 0.00$) محسوب أقل من الدلالة المعتمدة ($\alpha = 0.05$).

وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية (H_0) المتمثلة في "لا يوجد مستوى إستيعاب جيد لمفهوم الأهمية النسبية لدى مدقي الحسابات بالجزائر"، وقبول الفرضية البديلة (H_1) "يوجد مستوى إستيعاب جيد لمفهوم الأهمية النسبية لدى مدقي الحسابات بالجزائر".

2- إختبار الفرضية الفرعية الثانية:

إختبار وتحليل الفرضية الثانية: "يوجد أثر للعوامل الكمية والنوعية في تقدير الأهمية النسبية"
صياغة الفرضية:

H_0 : لا يوجد أثر للعوامل الكمية والنوعية في تقدير الأهمية النسبية

الفصل الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية وإختبار الفرضيات

H_1 : يوجد أثر للعوامل الكمية والنوعية في تقدير الأهمية النسبية

الجدول رقم (18): نتائج إختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الثاني

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t المحسوبة	t الجدولية	sig	نتيجة الإختبار
المحور الثاني	2.4967	0.40037	7.234	2.03	0.00	نقبل H_1

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات spss لإصدار 26.

يتضح لنا من الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لأثر العوامل الكمية والنوعية في تقدير الأهمية النسبية، حيث بلغ (2.4967) وهو أكبر من متوسط أداة القياس المقدر بـ (02) حسب مقياس ليكارت الثلاثي، وقيمة t المحسوبة تساوي (7.234) وهي أكبر من قيمة t الجدولية (2.03)، وهي ذات مستوى دلالة ($\alpha = 0.00$) محسوب أقل من الدلالة المعتمدة ($\alpha = 0.05$).

وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية (H_0) المتمثلة في "لا يوجد أثر للعوامل الكمية والنوعية في تقدير الأهمية النسبية"، وقبول الفرضية البديلة (H_1) "يوجد أثر للعوامل الكمية والنوعية في تقدير الأهمية النسبية".

3- إختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

إختبار وتحليل الفرضية الثالثة: "هناك علاقة بين الأهمية النسبية ومعايير التدقيق الدولية"

صياغة الفرضية:

H_0 : لا توجد علاقة بين الأهمية النسبية ومعايير التدقيق الدولية.

H_1 : هناك علاقة بين الأهمية النسبية ومعايير التدقيق الدولية.

الجدول رقم (19): نتائج إختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الثالث

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t المحسوبة	t الجدولية	sig	نتيجة الإختبار
المحور	2.4328	0.52810	4.778	2.03	0.00	نقبل H_1

الفصل الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية واختبار الفرضيات

						الثالث
--	--	--	--	--	--	--------

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات spss لإصدار 26.

يتضح لنا من الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي للعلاقة بين الأهمية النسبية ومعايير التدقيق الدولية، حيث بلغ (2.4328) وهو أكبر من متوسط أداة القياس المقدر بـ (02) حسب مقياس ليكارت الثلاثي، وقيمة t المحسوبة تساوي (4.778) وهي أكبر من قيمة t الجدولية (2.03)، وهي ذات مستوى دلالة ($\alpha = 0.00$) محسوب أقل من الدلالة المعتمدة ($\alpha = 0.05$).

وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية (H_0) المتمثلة في "لا توجد علاقة بين الأهمية النسبية ومعايير التدقيق الدولية"، وقبول الفرضية البديلة (H_1) "هناك علاقة بين الأهمية النسبية ومعايير التدقيق الدولية".

4- اختبار الفرضية الرابعة :

إختبار وتحليل الفرضية الرابعة: "يوجد أثر الأهمية النسبية عند مستوى الإثبات " صياغة الفرضية:

H_0 : لا يوجد أثر للأهمية النسبية عند مستوى الإثبات.

H_1 : يوجد أثر للأهمية النسبية عند مستوى الإثبات.

الجدول رقم (20): نتائج إختبار الفرضية المتعلقة بالمحور الرابع

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t المحسوبة	t الجدولية	sig	نتيجة الإختبار
المحور الرابع	2.5378	0.42358	7.404	2.03	0.00	نقبل H_1

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات spss لإصدار 26.

يتضح لنا من الجدول أن المتوسط الحسابي الإجمالي لأثر الأهمية النسبية عند مستوى الإثبات، حيث بلغ (2.5378) وهو أكبر من متوسط أداة القياس المقدر بـ (02) حسب مقياس ليكارت الثلاثي، وقيمة t المحسوبة تساوي (7.404) وهي أكبر من قيمة t الجدولية (2.03)، وهي ذات مستوى دلالة ($\alpha = 0.00$) محسوب أقل من الدلالة المعتمدة ($\alpha = 0.05$).

الفصل الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية وإختبار الفرضيات

وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية (H_0) المتمثلة في " لا يوجد أثر للأهمية النسبية عند مستوى الإثبات "، وقبول الفرضية البديلة (H_1) "يوجد أثر للأهمية النسبية عند مستوى الإثبات"، عند مستوى دلالة ($\alpha = 0.05$).

ثانيا: إختبار الفرضية الرئيسية

قبول أو رفض الفرضية الرئيسية للدراسة "تطبيق الأهمية النسبية له تأثير في تحديد حجم أدلة الإثبات".

يبين الجدول (21) الموالي النتائج المتوصل إليها من إختبار كل فرضية فرعية مكونة للفرضية الرئيسية والفرضيات الفرعية المعتمدة بعد الإختبار.

الجدول رقم (21): ملخص نتائج إختبار الفرضيات الفرعية المكونة للفرضية الأساسية

الفرضيات الفرعية التي تم إختبارها والمكونة للفرضية الرئيسية	نتيجة الإختبار	الفرضيات الفرعية المعتمدة بعد الإختبار
يوجد مستوى إستيعاب جيد لمفهوم الأهمية النسبية لدى مدققي الحسابات بالجزائر	مقبولة	يوجد مستوى إستيعاب جيد لمفهوم الأهمية النسبية لدى مدققي الحسابات بالجزائر
يوجد أثر للعوامل الكمية والنوعية في تقدير الأهمية النسبية	مقبولة	يوجد أثر للعوامل الكمية والنوعية في تقدير الأهمية النسبية
هناك علاقة بين الأهمية النسبية ومعايير التدقيق الدولية	مقبولة	هناك علاقة بين الأهمية النسبية ومعايير التدقيق الدولية
يوجد أثر للأهمية النسبية عند مستوى الإثبات	مقبولة	يوجد أثر للأهمية النسبية عند مستوى الإثبات

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات spss لإصدار 26.

صياغة الفرضية:

H_0 : تطبيق الأهمية النسبية لا يؤثر في تحديد حجم أدلة الإثبات.

H_1 : تطبيق الأهمية النسبية له تأثير في تحديد حجم أدلة الإثبات.

الجدول رقم (22): نتائج إختبار الفرضية الرئيسية

البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	t المحسوبة	t الجدولية	sig	نتيجة الإختبار
المحور الرابع	2.4807	0.412	6.803	2.03	0.00	نقبل H_1

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات spss لإصدار 26.

بالإعتماد على الجدول رقم (21) الخاص بنتائج إختبار الفرضيات الفرعية المكونة للفرضية الرئيسية، والجدول رقم (22) الخاص بإختبار الفرضية الرئيسية التي نصت على: " تطبيق الأهمية النسبية له تأثير في تحديد حجم أدلة الإثبات"، حيث تم قبول الفرضيات الفرعية الأربعة المكونة للفرضية الرئيسية فإنه يتم بالضرورة قبول الفرضية الرئيسية.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (22) أن المتوسط الحسابي الإجمالي علاقة الأهمية النسبية بحجم أدلة الإثبات بلغ (2.4807) وهو أكبر من متوسط أداة القياس المقدر بـ (02) حسب مقياس ليكارت الثلاثي، وقيمة t المحسوبة تساوي (6.803) وهي أكبر من قيمة t الجدولية (2.03)، وهي ذات مستوى دلالة ($\alpha = 0.00$) محسوب أقل من الدلالة المعتمدة ($\alpha = 0.05$).

وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية (H_0) المتمثلة في " تطبيق الأهمية النسبية لا يؤثر في تحديد حجم أدلة الإثبات"، وقبول الفرضية البديلة (H_1) " تطبيق الأهمية النسبية له تأثير في تحديد حجم أدلة الإثبات".

ثالثاً: نتائج إختبار التباين الأحادي (ANOVA)

يبين الجدول رقم (23) نتائج إختبار التباين الأحادي (ANOVA) لإختبار الفروق لمتوسطات أثر إعتبارات الأهمية النسبية في تحديد حجم أدلة الإثبات حسب متغير المؤهل العلمي.

H_0 : لا توجد فروق بين متوسطات إجابات العينة تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

H_1 : توجد فروق بين متوسطات إجابات العينة تعزى لمتغير المؤهل العلمي..

الفصل الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية وإختبار الفرضيات

الجدول رقم (23): نتائج إختبار التباين الأحادي لإختبار الفرق في إتجاهات المبحوثين حول ما مدى أثر تطبيق الأهمية النسبية في تحديد حجم أدلة الإثبات حسب متغير المؤهل العلمي

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	sig
المحور الأول	بين المجموعات	0.914	2	0.457	2.0201	0.128
	داخل المجموعات	6.438	31	0.208		
	المجموع	7.352	33			
المحور الثاني	بين المجموعات	0.254	2	0.127	0.783	0.466
	داخل المجموعات	5.035	31	0.162		
	المجموع	5.29	33			
المحور الثالث	بين المجموعات	0.811	2	0.405	1.497	0.239
	داخل المجموعات	8.393	31	0.271		
	المجموع	9.203	33			
المحور الرابع	بين المجموعات	0.811	2	0.406	2.461	1.02
	داخل المجموعات	5.11	31	0.165		
	المجموع	5.921	33			

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات spss لإصدار 26.

الفصل الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية وإختبار الفرضيات

من خلال الجدول السابق ووفقا لتحليل التباين نجد أن:

- قيمة الدلالة المعنوية (sig) تساوي (0.128) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، كما أن قيمة (F) المحسوبة تساوي (2.0201) وهي أصغر من (F) الجدولية (3.31)، وعليه نجد أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متغير المؤهل العلمي بين أفراد العينة فيما يخص وجود مستوى استيعاب جيد لمفهوم الأهمية النسبية لدى مدققي الحسابات بالجزائر.
 - قيمة الدلالة المعنوية (sig) تساوي (0.466) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، كما أن قيمة (F) المحسوبة تساوي (0.783) وهي أصغر من (F) الجدولية (3.31)، وعليه نجد أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متغير المؤهل العلمي بين أفراد العينة فيما يخص وجود أثر للعوامل الكمية والنوعية في تقدير الأهمية النسبية.
 - قيمة الدلالة المعنوية (sig) تساوي (0.239) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، كما أن قيمة (F) المحسوبة تساوي (1.497) وهي أصغر من (F) الجدولية (3.31)، وعليه نجد أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متغير المؤهل العلمي بين أفراد العينة فيما يخص الفرضية: هناك علاقة بين الأهمية النسبية ومعايير التدقيق الدولية.
 - قيمة الدلالة المعنوية (sig) تساوي (1.02) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، كما أن قيمة (F) المحسوبة تساوي (2.461) وهي أصغر من (F) الجدولية (3.31)، وعليه نجد أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متغير المؤهل العلمي بين أفراد العينة فيما يخص وجود أثر للأهمية النسبية عند مستوى الإثبات.
- الجدول رقم (24): نتائج إختبار التباين الأحادي لإختبار الفرق في إتجاهات المبحوثين حول ما مدى أثر الأهمية النسبية في تحديد حجم أدلة الإثبات حسب متغير الوظيفة الحالية

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	sig
المحور الأول	بين المجموعات	2.18	2	1.09	6.532	0.004
	داخل المجموعات	5.173	31	0.167		
	المجموع	7.352	33			
المحور	بين المجموعات	1.396	2	0.698	5.555	0.009

الفصل الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية وإختبار الفرضيات

		0.126	31	3.894	داخل المجموعات	الثاني
			33	5.29	المجموع	
0.002	7.699	1.527	2	3.054	بين المجموعات	المحور الثالث
		0.198	31	6.149	داخل المجموعات	
			33	9.203	المجموع	
0.00	24.423	1.811	2	3.622	بين المجموعات	المحور الرابع
		0.074	31	2.299	داخل المجموعات	
			33	5.921	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات spss لإصدار 26.

الجدول رقم (25): نتائج إختبار المقارنات البعدية (tukey) حسب متغير الوظيفة الحالية

tukey test	المحاور	التصنيف	الفرق بين المتوسطات	sig
الوظيفة الحالية	المحور الأول	خبير محاسب ---- أستاذ جامعي	0.1595	0.816
		خبير محاسب --- محافظ حسابات	0.6296	0.049
		أستاذ جامعي ---- محافظ حسابات	0.470	0.010
	المحور الثاني	خبير محاسب ---- أستاذ جامعي	0.2307	0.572
		خبير محاسب --- محافظ حسابات	0.574	0.037
		أستاذ جامعي ---- محافظ حسابات	0.343	0.32
	المحور الثالث	خبير محاسب ---- أستاذ جامعي	0.7326	0.964
		خبير محاسب --- محافظ حسابات	0.6587	0.61
		أستاذ جامعي ---- محافظ حسابات	0.5854	0.003
	المحور الرابع	خبير محاسب ---- أستاذ جامعي	0.0256	0.98
		خبير محاسب ---- محافظ حسابات	0.6746	0.001

الفصل الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية وإختبار الفرضيات

0.00	0.6489	أستاذ جامعي ---- محافظ حسابات		
------	--------	-------------------------------	--	--

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات spss لإصدار 26.

تحليل النتائج وفقا لتحليل التباين:

- يبين الجدول رقم (24) أن قيمة الدلالة المعنوية (sig) تساوي (0.004) وهي أصغر من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، كما أن قيمة (F) المحسوبة تساوي (6.532) وهي أكبر من (F) الجدولية (3.31)، وعليه نجد أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متغير الوظيفة الحالية بين أفراد العينة فيما يخص وجود مستوى إستيعاب جيد لمفهوم الأهمية النسبية لدى مدققي الحسابات بالجزائر.

كما يتضح لنا من الجدول رقم (25) نتائج إختبار المقارنات البعدية (tukey) أن سبب الفروقات الدالة إحصائيا بين متغير الوظيفة الحالية بين أفراد العينة فيما يخص وجود مستوى إستيعاب جيد لمفهوم الأهمية النسبية لدى مدققي الحسابات بالجزائر، تعود إلى الفرق بين الوظيفة الحالية (خبير محاسب) والوظيفة الحالية (محافظ حسابات) بفارق معنوي (0.6296) وإلى الفرق بين الوظيفة الحالية (أستاذ جامعي) والوظيفة الحالية (محافظ حسابات) بفارق معنوي (0.470)، حيث جاءت الدلالة المعنوية (sig) (0.010 - 0.049) على التوالي أقل من 0.05.

بينما الفرق بيوظيفتين خبير محاسب وأستاذ جامعي لم يكن ذو دلالة إحصائية حيث جاءت الدلالة المعنوية (sig) (0.816) أكبر من 0.05.

- يبين الجدول رقم (24) أن قيمة الدلالة المعنوية (sig) تساوي (0.009) وهي أصغر من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، كما أن قيمة (F) المحسوبة تساوي (5.555) وهي أكبر من (F) الجدولية (3.31)، وعليه نجد أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متغير الوظيفة الحالية بين أفراد العينة فيما يخص وجود أثر للعوامل الكمية والنوعية في تقدير الأهمية النسبية.

كما يتضح لنا من الجدول رقم (25) نتائج إختبار المقارنات البعدية (tukey) أن سبب الفروقات الدالة إحصائيا بين متغير الوظيفة الحالية بين أفراد العينة فيما يخص وجود أثر للعوامل الكمية والنوعية في تقدير الأهمية النسبية تعود إلى الفرق بين الوظيفة الحالية (خبير محاسب) والوظيفة الحالية (محافظ حسابات) بفارق معنوي (0.574) و إلى الفرق بين الوظيفة الحالية (أستاذ

- جامعي) والوظيفة الحالية (محافظ حسابات) بفارق معنوي (0.343)، حيث جاءت الدلالة المعنوية (sig) (0.32 – 0.037) على التوالي أقل من 0.05.
- بينما الفرق بيوظيفتين خبير محاسب وأستاذ جامعي لم يكن ذو دلالة إحصائية حيث جاءت الدلالة المعنوية (sig) (0.572) أكبر من 0.05، والفرق لصالح وظيفة خبير محاسب.
- يبين الجدول رقم (24) أن قيمة الدلالة المعنوية (sig) تساوي (0.002) وهي أصغر من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، كما أن قيمة (F) المحسوبة تساوي (7.699) وهي أكبر من (F) الجدولية (3.31)، وعليه نجد أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متغير الوظيفة الحالية بين أفراد العينة فيما يخص الفرضية: هناك علاقة بين الأهمية النسبية ومعايير التدقيق الدولية.
- كما يتضح لنا من الجدول رقم (25) نتائج إختبار المقارنات البعدية (tukey) أن سبب الفروقات الدالة إحصائياً بين متغير الوظيفة الحالية بين أفراد العينة فيما يخص الفرضية: هناك علاقة بين الأهمية النسبية ومعايير التدقيق الدولية تعود إلى الفرق بين الوظيفة الحالية (أستاذ جامعي) والوظيفة الحالية (محافظ حسابات) بفارق معنوي (0.5854)، حيث جاءت الدلالة المعنوية (sig) (0.003) أقل من 0.05.
- بينما الفرق بين وظيفة خبير محاسب والوظائف الأخرى أستاذ جامعي و محافظ حسابات لم يكن ذو دلالة إحصائية حيث جاءت الدلالة المعنوية (sig) (0.61 – 0.964) على التوالي أكبر من 0.05، والفرق لصالح وظيفة خبير محاسب.
- يبين الجدول رقم (24) أن قيمة الدلالة المعنوية (sig) تساوي (0.00) وهي أصغر من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، كما أن قيمة (F) المحسوبة تساوي (24.423) وهي أكبر من (F) الجدولية (3.31)، وعليه نجد أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متغير الوظيفة الحالية بين أفراد العينة فيما يخص وجود أثر للأهمية النسبية عند مستوى الإثبات.
- كما يتضح لنا من الجدول رقم (25) نتائج إختبار المقارنات البعدية (tukey) أن سبب الفروقات الدالة إحصائياً بين متغير الوظيفة الحالية بين أفراد العينة فيما يخص وجود أثر للأهمية النسبية عند مستوى الإثبات، تعود إلى الفرق بين الوظيفة الحالية (خبير محاسب) والوظيفة الحالية (محافظ حسابات) بفارق معنوي (0.6746) و إلى الفرق بين الوظيفة الحالية (أستاذ جامعي) والوظيفة الحالية (محافظ حسابات) بفارق معنوي (0.6489)، حيث جاءت الدلالة المعنوية (sig) (0.001 – 0.00) على التوالي أقل من 0.05.

الفصل الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية وإختبار الفرضيات

بينما الفرق بي الوظيفتين خبير محاسب وأستاذ جامعي لم يكن ذو دلالة إحصائية حيث جاءت الدلالة المعنوية (sig) (0.98) أكبر من 0.05، والفرق لصالح وظيفة خبير محاسب. الجدول رقم (26): نتائج إختبار التباين الأحادي لإختبار الفرق في إتجاهات المبحوثين حول ما مدى أثر الأهمية النسبية في تحديد حجم أدلة الإثبات حسب متغير الخبرة المهنية

المحاور	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F المحسوبة	sig
المحور الأول	بين المجموعات	0.877	2	0.439	2.101	0.139
	داخل المجموعات	6.475	31	0.209		
	المجموع	7.352	33			
المحور الثاني	بين المجموعات	0.376	2	0.188	1.186	0.319
	داخل المجموعات	4.914	31	0.159		
	المجموع	5.29	33			
المحور الثالث	بين المجموعات	1.545	2	0.772	3.127	0.058
	داخل المجموعات	7.659	31	0.247		
	المجموع	9.203	33			
المحور الرابع	بين المجموعات	1.886	2	0.943	7.247	0.003
	داخل المجموعات	4.034	31	0.13		
	المجموع	5.921	33			

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات spss لإصدار 26.

من خلال الجدول السابق ووفقا لتحليل التباين نجد أن:

- قيمة الدلالة المعنوية (sig) تساوي (0.139) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، كما أن قيمة (F) المحسوبة تساوي (2.101) وهي أصغر من (F) الجدولية (3.31)، وعليه نجد أنه

الفصل الثاني: الإطار العام للدراسة الميدانية وإختبار الفرضيات

لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متغير الخبرة المهنية بين أفراد العينة فيما يخص وجود مستوى إستيعاب جيد لمفهوم الأهمية النسبية لدى مدققي الحسابات بالجزائر.

– قيمة الدلالة المعنوية (sig) تساوي (0.319) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، كما أن قيمة (F) المحسوبة تساوي (1.186) وهي أصغر من (F) الجدولية (3.31)، وعليه نجد أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متغير الخبرة المهنية بين أفراد العينة فيما يخص وجود أثر للعوامل الكمية والنوعية في تقدير الأهمية النسبية.

– قيمة الدلالة المعنوية (sig) تساوي (0.058) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، كما أن قيمة (F) المحسوبة تساوي (3.127) وهي أصغر من (F) الجدولية (3.31)، وعليه نجد أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متغير الخبرة المهنية بين أفراد العينة فيما يخص الفرضية: هناك علاقة بين الأهمية النسبية ومعايير التدقيق الدولية.

– قيمة الدلالة المعنوية (sig) تساوي (0.003) وهي أصغر من مستوى الدلالة ($\alpha = 0.05$)، كما أن قيمة (F) المحسوبة تساوي (7.247) وهي أكبر من (F) الجدولية (3.31)، وعليه نجد أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين متغير الخبرة المهنية بين أفراد العينة فيما يخص وجود أثر الأهمية النسبية عند مستوى الإثبات.

الجدول رقم (27): نتائج إختبار المقارنات البعدية (tukey) حسب متغير الخبرة المهنية

tukey test	المحاور	التصنيف	الفرق بين المتوسطات	sig
الخبرة المهنية	المحور الرابع	أقل من 5 سنوات --- من 5 إلى أقل من 10 سنوات	0.1309	0.841
		أقل من 5 سنوات --- أكثر من 10 سنوات	0.5739	0.04
		من 5 إلى أقل من 10 سنوات --- أكثر من 10 سنوات	0.4429	0.006

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات spss لإصدار 26.

يتضح لنا من الجدول رقم (27) نتائج إختبار المقارنات البعدية (tukey) أن سبب الفروقات الدالة إحصائيا بين متغير الخبرة المهنية بين أفراد العينة فيما يخص وجود أثر الأهمية النسبية عند مستوى الإثبات تعود إلى الفرق بين الفئتين ذات خبرة (أقل من 5 سنوات) و (أكثر من 10 سنوات) بفارق

معنوي (0.5739) و إلى الفرق بين الفئتين ذات خبرة (من 5 إلى أقل من 10 سنوات) و (أكثر من 10 سنوات) بفارق معنوي (0.4429)، حيث جاءت الدلالة المعنوية (sig) (0.006 – 0.04) على التوالي أقل من 0.05.

بينما الفرق بين الفئتين ذات خبرة (أقل من 5 سنوات) و (من 5 إلى أقل من 10 سنوات) لم يكن ذو دلالة إحصائية حيث جاءت الدلالة المعنوية (sig) (0.841) أكبر من 0.05، والفروق لصالح فئة الخبرة (أقل من 5 سنوات).

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل في البداية إلى إعطاء نظرة شاملة لمجتمع البحث المستهدف والمتمثل في عينة من الأكاديميين (أساتذة جامعيين) مختصين بالمحاسبة والتدقيق والمهنيين من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات، وتم كذلك عرض أداة الدراسة والمتمثلة بالإستبيان، والأدوات الإحصائية المناسبة، وتمت دراسة المعطيات وإستخراج النتائج عبر مراحل مرتبة، حيث تم البدء بحساب معامل (ألفا كرونباخ)، وبعدها معامل الإتساق الداخلي من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون للفقرات مع محاورها، ثم القيام بحساب التكرارات والنسب المئوية، وفي الأخير تم تحليل واختبار فرضيات الدراسة.

خاتمة

خاتمة:

يعتبر مفهوم الأهمية النسبية مفهوم غامض ومن الصعب قياسه، ومازال مدققي الحسابات يعتمدون على الحكم المهني والخبرة العملية في تقدير مستواه، إلا أن ذلك قد يعرض رأيه إلى مخاطر كبيرة.

وتمثل أدلة الإثبات المعلومات التي يستخدمها مدقق الحسابات لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تم تدقيقها تتفق مع معايير التدقيق، وفي كل ما يؤثر على حكمه وتقديره فيما يتعلق بمطابقة ما عرض من معلومات مالية للحقيقة الاقتصادية، ولأجل تحقيق الكفاءة في التدقيق يسعى المدقق إلى جمع أدلة إثبات كافية وملائمة التي تدعم الرأي الذي توصل إليه، ولكن هذا لايهم أن مدقق الحسابات يقوم بمراعاة الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق عند تحديد أدلة الإثبات.

النتائج الدراسة:

بعد دراسة مختلف الجوانب النظرية والعملية للأهمية وأدلة الإثبات، ودراسة ما مدى أثر الأهمية النسبية على حجم أدلة الإثبات بالإضافة إلى علاقة الأهمية النسبية مع مخاطر التدقيق وتقرير مدقق الحسابات، ثم القيام بدراسة لآراء عينة من المهنيين والأكاديميين، المختصين في المجال توصلنا إلى النتائج التالية:

- ❖ يوجد مستوى إستيعاب جيد لمفهوم الأهمية النسبية لمدققي الحسابات في الجزائر، حيث يمكنهم من تحديد مفهوم واضح يساعدهم في تنفيذ عملية التدقيق بكفاءة.
- ❖ وجوب قيام مدقق الحسابات بتحديد حجم وكمية أدلة الإثبات التي تمكنه من الإدلاء برأيه المهني المحايد.
- ❖ لم تقم معايير التدقيق الدولية بتقديم نموذج أو وضع أسس لتقدير الأهمية النسبية، حيث تركت هذا التقدير إلى مدقق الحسابات.
- ❖ أثبت نتائج الدراسة الميدانية أن الأهمية النسبية المحددة في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق لا تحدد بالضرورة مستوى معين يتم دونه تقييم الأخطاء غير المصححة بأنها أخطاء غير هامة دائماً.

- ❖ أثبت نتائج الدراسة الميدانية أن العوامل الكمية والنوعية تعتبر من أهم المحددات لتقدير مستوى الأهمية النسبية.
- ❖ إن الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق مفهومان وثيقي الصلة ولا يمكن الفصل بينهما، وتوجد علاقة طردية بينهما.
- ❖ توجد علاقة عكسية بين مخاطر التدقيق ومقدار أدلة الإثبات المطلوبة لتدعيم رأي مدقق الحسابات.
- ❖ أثبتت نتائج الدراسة الميدانية أنه يجب على مدقق الحسابات مراعاة الأهمية النسبية في جميع مراحل عملية التدقيق، في مرحلة التخطيط والتنفيذ وإصدار الرأي.
- ❖ تتأثر عملية جمع أدلة الإثبات من قبل المدقق بحجم التقدير الذي قام بأخذه فكلما كان التقدير كبير إحتاج إلى جمع أدلة أكبر.
- ❖ تجاهل مدقق الحسابات للأهمية النسبية في تأدية عملية التدقيق المكلف بها يؤثر على كمية وملائمة أدلة الإثبات التي يجب الحصول عليها، وبالتالي يعطي رأيا مضللا مما يؤثر على القرارات المتخذة من طرف مستخدمي القوائم المالية.
- ❖ إن الأهمية النسبية تؤثر في تحديد نوع الرأي الذي يقوم بالتعبير عنه مدقق الحسابات في تقريره، ووجب الإشارة أنه كلما زادت نسبة المخاطر وجب على المدقق بذل عناية مهنية أكبر.

التوصيات:

- يجب تبني معيار التدقيق الدولي 320 الأهمية النسبية في التخطيط وأداء عملية التدقيق لما له من إرشادات تساعد المدقق في تقدير الأهمية النسبية في عملية التدقيق.
- ضرورة تحديد مفهوم واضح للأهمية النسبية لمساعدة مدقق الحسابات في تحديدها وتقدير حجم المعلومات المالية الذي يمكن أن يؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية.
- ضرورة تحديد مجموعة من العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية لتوحيد الأحكام الشخصية للأهمية النسبية.
- يجب أن يقوم مدقق الحسابات بتغيير قراره بشأن مستوى الأهمية النسبية أثناء عملية التدقيق إذا تغيرت قناعاته.
- يجب على مدقق الحسابات أخذ بعين الاعتبار كلا من الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات.

- يجب على مدقق الحسابات بذل العناية المهنية اللازمة للحصول على أدلة الإثبات الكافية والتي تعطي طمأنينة لمستخدمي القوائم المالية بشأن صحة العمليات التي قامت بها المؤسسة.

آفاق الدراسة:

هذه الدراسة لا تقدم رؤية كاملة ونهائية عن موضوع إعتبارات الأهمية النسبية في تحديد حجم أدلة الإثبات وفقا للمرجعيات الدولية، ويرجع هذا لكثرة أبعاد الدراسة المؤثرة في تقدير الأهمية النسبية، وبالتالي فهذه الدراسة بحاجة إلى أبحاث ودراسات أخرى مكملة لتسد القصور في الجهد والفهم. وعليه نرى أن من أهم الدراسات التي تكمل هذا البحث هي:

- أثر الأهمية النسبية على جودة رأي المدقق.
- دور المدقق الخارجي في تقييم مخاطر التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

1. أحمد قايد نورالدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
2. أحمد عبد المولى الصباغ وآخرون، أساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة جامعة القاهرة، مصر، 2008.
3. ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة (مدخل متكامل)، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسبي، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002.
4. أمين السيد أحمد لطفي، الأهمية النسبية والمخاطر والمعاينة في المراجعة، دون ناشر، القاهرة، مصر، 2004.
5. إياد رشيد القرشي، التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً، الطبعة الأولى، دار المغرب للطباعة والنشر، بغداد، العراق، 2011، ص 81.
6. تامر مزيد رفاعه، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
7. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات التحليلية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
8. زاهرة عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
9. السيد أحمد السقا، نصر محمد جعيسة، المراجعة وخدمات التأكيد (مدخل متكامل)، كلية التجارة جامعة طنطا، مصر، 2007.
10. عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، صنعاء، اليمن، 2011.
11. عبدالرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، الطبعة الثانية، الموصل، العراق، 1999.

12. عبد الوهاب نصر علي، هاني خليل فرج، أساسيات المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المدققة المصرية والدولية والأمريكية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2021.
 13. غسان فلاح المطارنة، المدخل إلى تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، دار زمزم للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
 14. محمد الفاتح محمود بشير المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016.
 15. محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
 16. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
 17. وليم توماس، أمرسون هينكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، تعريب ومراجعة أحمد حامد حجاج، كمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض المملكة السعودية، 1989.
- ثانيا: المذكرات والأطروحات:**

1. بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير، دراسات مالية ومحاسبية معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2001.
2. زينب خليل إبراهيم، مخاطر التدقيق والأهمية النسبية وأثرهم على عملية التدقيق، رسالة قدمت لنيل شهادة الدبلوم العالي في تدقيق ومراقبة الحسابات في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2018.
3. سلطان عبد العزيز سلطان، أثر الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق للقوائم المالية، رسالة لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة، تخصص المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة جرش، الأردن، 2017.
4. صدام إبراهيم فضاله، مدى اعتماد المدقق على الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق في تحديد أدلة الإثبات، رسالة ماجستير، تخصص علوم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة كربلاء، العراق، 2017.
5. هاني فرحان الزايغ، دور المدقق الخارجي في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة الدولية - دراسة تطبيقية على أداء مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين -،

مذكرة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2006.

ثالثا: المجلات والملتقيات:

1. أحمد إبراهيم شرف، أثر العوامل النوعية على تتقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي على الأهمية النسبية في سياق مراجعته للقوائم المالية (دراسة تجريبية على مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية)، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة دمنهور، مصر، 2020.
2. أحمد عمري، زين العابدين ماضي، تقرير المدقق الخارجي بين المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 ونظيره الدولي، مجلة العلوم الإنسانية، 2021، المجلد 21، العدد 02.
3. بلقاضي طاهر لمين، رأي وتقرير مراجع الحسابات للقوائم المالية وفق معيار المراجعة الدولي رقم 700 (دراسة حالة الجزائر)، مجلة المدبر، 2018، ديسمبر، المجلد 5، العدد 2.
4. تونسلي نجاه، تدقيق الحسابات وتقييم نظام الرقابة الداخلية، مجلة المالية والأسواق، 2016، جوان، المجلد 02، العدد 04.
5. حيدر عامر ذياب عبيد، دور معيار التدقيق الدولي 320 الأهمية النسبية في تحديد الإجراءات التحليلية للمدقق، مجلة دراسات محاسبية ومالية، 2021، سبتمبر، المجلد 16، العدد 56.
6. سجاد شمخي جبر الغرابوي، دور التدقيق المبني على أساس المخاطر في تعزيز المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، 2021، المجلد 13، العدد 42.
7. شهلاء نعمه عنون، تحليل الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية ودورها في تضيق الأحكام الشخصية لمراقب الحسابات (دراسة تحليلية في شركة إنتاج الألبسة الجاهزة)، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارة والمالية، 2021، جوان، المجلد 13، العدد 02.
8. صنهاجي هيبه وآخرون، أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي، مجلة العلوم الإدارية والمالية، 2017، ديسمبر، المجلد 1، العدد 1.
9. عبد السلام وليد، بن فرج زوينة، معوقات تطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات في الجزائر (دراسة إستطلاعية لمجموعة من مدقي الحسابات بولاية سطيف)، مجلة الباحث الاقتصادي، 2021، ديسمبر، المجلد 8، العدد 01.

10. علي سالم عبد المجيد الحياي، وعد حسين شلاش الجميلي، معالجة محاسبية مقترحة لتعزيز دور المدقق الداخلي في تقليل مخاطر التدقيق البيئي (بحث تطبيقي في عينة مختارة)، مجلة التحولات الإقتصادية، 2023، جانفي، المجلد 03، العدد 01،
11. علي كريم عويد، جودة أداء المدقق الخارجي في ظل معايير التدقيق الدولية ومتغيرات البيئة الخارجية، مجلة الريادة للمال والأعمال، 2021، جوان، المجلد 02، العدد 3.
12. فاطمة فزع هدا، العوامل المؤثرة في تحديد مستوى الأهمية النسبية وأثرها في التخطيط لعملية التدقيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، 2017، العدد 53.
13. قيس مكي خلف، عباس صباح طالب، أثر تقييم مخاطر التدقيق على جودة البيانات والمعلومات المالية وفق المواصفة الدولية إيزو 19011، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، 2022، أكتوبر، العدد 71.
14. محمد أمين لعروم، سامية فقير، أهمية أدلة التدقيق في الممارسات المهنية من منظور مزاوولي المهنة بالجزائر " قراءة في المعيار الدولي للتدقيق ISA رقم 500 الموسوم أدلة التدقيق"، مجلة إقتصاد المال والأعمال، 2021، جوان، المجلد 06، العدد 01.
15. منهل مجيد أحمد العلي، تغريد سالم الليلة، استخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، مجلة تنمية الرافدين، 2007، سبتمبر، المجلد 29، العدد 87.
16. مشتاق طالب عبدالأمير الشمري، أثر التدقيق الإلكتروني في تخفيض مخاطر التدقيق وتحسين جودة تقرير المدقق (دراسة إستطلاعية لآراء عينة من المدققين العاملين في المصارف العراقية)، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، 2023، مارس، المجلد 19، العدد 75.
17. هادية متوح، الأهمية النسبية في مراجعة الحسابات وفقاً للمعايير المراجعة الدولية، مجلة رؤى الإقتصادية، 2017، ديسمبر، المجلد 7، العدد 4.
18. هيا إباد علي، جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المحلية في ظل متطلبات معيار 701 ISA، مجلة الإقتصاد والعلوم الإدارة، 2022، جانفي، المجلد 26، العدد 124.
19. ورقاء خالد عبد الجبار، الأهمية النسبية وأثرها في كفاءة التدقيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية الجامعة، 2016، العدد 47.

20. ولاء حيدر الميالي، أثر مخاطر التدقيق على التأكد مراقب الحسابات (بحث إستطلاعي في ديوان الرقابة المالية الإتحادي وعدد من الأكاديميين)، مجلة الإدارة والإقتصاد، 2020، جوان، المجلد 09، العدد 34.

المراجع باللغة الاجنبية:

1. Daniel Vilsanotu ,Simona Bienche, Determining audit materiality in the banking industry a knowledge based approach, procedia economics and finance 15, 2014.
2. ¹ IFAC, IAASB, ISA200: Overall Objectives Of The Independent Auditor And The Conduct Of An Audit In Accordance With International Standards On Auditing, 2017. Parte 01.

الملاحق

الملحق رقم (01): إستمارة الإستهتبان



جامعة عمار ثلجي -الأغواط-

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم مالية ومحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

إستمارة الإستهتبان

الأخ الكريم، الأخت الكريمة ...

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته.

تحية طيبة وبعد ...

إن قائمة الإستهتبان التي بين يديك هي جزء من متطلبات إعداد مذكرة تخرج ماستر في محاسبة وتدقيق الموسومة:

"إعتبارات الأهمية النسبية في تحديد حجم أدلة الإثبات وفقا للمرجعيات الدولية"

وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على إعتبارات الأهمية النسبية في تحديد حجم أدلة الإثبات وفقا للمرجعيات الدولية. نرجو منكم التكرم بالإجابة على فقرات الإستهتبان المرفق، بوضع إشارة في الخانة التي تعبر عن رأيكم، علما أن البيانات التي ستقدمونها، ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا في مجال هذه الدراسة لأغراض البحث العلمي فقط.

وإن دقة النتائج التي ستتوصل لها هذه الدراسة تتوقف على مدى تجاوبكم مع فقرات الإستهتبان الذي بين أيديكم، لذا نرجو منكم إعطاءه الأهمية المناسبة.

الأستاذ المشرف:

الطالبان:

• أ.د/ أحمد نقاز

• عبد القادر غول

• محمد الحبيب معاش

الجزء الأول: البيانات الشخصية

المؤهل العلمي:

☐	ليسانس	☐	ماجستير
☐	دراسات عليا (ماجستير دكتوراه)	☐	أخرى أذكرها

الوظيفة الحالية:

☐	أستاذ جامعي	☐	خبير محاسب
☐	محافظ حسابات		

الخبرة المهنية:

☐	أقل من 5 سنوات	☐	من 5 إلى أقل من 10 سنوات
☐	أكثر من 10 سنة		

الجزء الثاني: بيانات الدراسة

الرقم	العبرة	موافق	محايد	غير موافق
المحور الأول: مدى إستيعاب مدقق الحسابات لمفهوم الأهمية النسبية				
1	يستطيع مدقق الحسابات تحديد مفهوم واضح للأهمية النسبية			
2	تساعد الأهمية النسبية مدققي الحسابات في تنفيذ عملية التدقيق بكفاءة			
3	يعتمد مدقق الحسابات على الحكم المهني الشخصي في تقدير الأهمية النسبية			
4	يقوم مدقق الحسابات بوضع تقدير مبدئي لمستويات الأهمية النسبية لأغراض عملية التدقيق بناء على دراسته للبيانات المالية للمنشأة			
5	يقوم مدقق الحسابات في مرحلة التخطيط بتحديد ما يمكن تسميته بالخطأ المسموح أو الذي يمكن التغاضي عنه لتقدير مستوى الأهمية النسبية			
6	يستطيع مدقق الحسابات تغيير قراره بشأن الأهمية النسبية أثناء عملية التدقيق إذا تغيرت قناعاته			

7	يقوم مدقق الحسابات بتقييم الأخطاء التي في مجموعها يكون لها أثر جوهري في القوائم المالية ككل		
8	يحرص مدقق الحسابات على تحديد مستوى الأهمية النسبية الكلي للقوائم المالية ككل		
9	إمكانية اعتماد مدقق الحسابات على الأهمية النسبية لإثباته إبداء العناية المهنية اللازمة في حالة نشوب خلاف بين العميل أو طرف ثالث		
المحور الثاني: أثر العوامل الكمية والنوعية في تقدير الأهمية النسبية			
10	يعتمد مدقق الحسابات في تحديد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو تقديمه بصورة خاطئة		
11	يؤثر حجم المنشأة محل التدقيق على قرار مدقق الحسابات في تقدير الأهمية النسبية		
12	يتأثر قرار مدقق الحسابات في تقديره للأهمية النسبية بوجود أكثر من أساس يمكن إستخدامه لتقدير الأهمية النسبية		
13	ينبغي على مدقق الحسابات أن يختار الأساس الملائم عند إحتساب التقدير المبدئي للأهمية النسبية وبما يتناسب مع الإستخدام الرئيسي للقوائم المالية		
14	التغير في السياسات المحاسبية المستخدمة يؤثر في تقدير مدقق الحسابات للأهمية النسبية		
15	العناصر المتكررة تؤثر على تقدير الأهمية النسبية بالنسبة لمدقق الحسابات		
16	يؤثر إحتمال وجود تحريفات متعمدة كالغش أو تصرفات غير قانونية من جانب العميل على تقدير الأهمية النسبية		
17	يتأثر تقدير الأهمية النسبية بالمخاطر الناتجة من وجود أخطاء وتحريفات غير مكتشفة		
18	يتأثر تقدير الأهمية النسبية بمستخدمي القوائم المالية وأنواع القرارات التي سيتخذونها		
المحور الثالث: العلاقة بين الأهمية النسبية ومعايير التدقيق الدولية			
19	يقوم مدقق الحسابات بمراعاة الأهمية النسبية عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية		
20	يجب على مدقق الحسابات أخذ بعين الإعتبار الأهمية النسبية عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية		
21	ينبغي على مدقق الحسابات تطبيق مفهوم الأهمية النسبية عند تكوين الرأي في تقرير المدقق		
22	الأهمية النسبية المحددة في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق لا تحدد بالضرورة مستوى معين يتم دونه تقييم الأخطاء غير المصححة بأنها أخطاء غير هامة دائما		
23	عند قيام مدقق الحسابات بتقييم أثر كافة الأخطاء غير المصححة على		

			البيانات المالية يأخذ المدقق بعين الاعتبار حجم وطبيعة الأخطاء غير المصححة والظروف الخاصة بوقوعها
24			يقوم مدقق الحسابات بتعديل الأهمية النسبية للأداء وتحديد ما إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية تبقى مناسبة إذا تبين له أن مستوى الأهمية النسبية لأصناف معينة أقل للبيانات المالية ككل
25			يقوم مدقق الحسابات بتحديد مستوى الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على المعاملات التي هي دون مستوى الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل والمتوقع أن تؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية
المحور الرابع: أثر الأهمية النسبية عند مستوى الإثبات			
26			يقوم المدقق بتحديد وتصميم خطة التدقيق للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة على أساس الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية
27			يقوم مدقق الحسابات بتوسيع الإجراءات المخطط القيام بها رغم إختلاف مستوى الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية
28			يقوم مدقق الحسابات بالحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة من مصادر مختلفة عن البنود التي يراها ذات أهمية نسبية لتدعيم رأيه
29			يأخذ مدقق الحسابات الانحرافات المتراكمة غير المصححة والمكتشفة أثناء عملية التدقيق بأنها تؤثر على عملية الإفصاح العادل للقوائم المالية
30			يستفيد مدقق الحسابات من تقارير مدققي الحسابات السابقين بالتركيز على عناصر القوائم المالية ذات الأهمية النسبية
31			يسعى مدقق الحسابات لمراعاة الأهمية النسبية لمخاطر التدقيق في تقييم كفاية وملائمة أدلة الإثبات
32			إبداء الرأي دون الإهتمام بعنصر الأهمية النسبية يؤثر سلبا على مخاطر الإكتشاف

شكرا على تعاونكم

الملحق رقم (02): قائمة الأساتذة المحكمين لإستمارة الإستبيان

01	الدكتورة سميرة مشراوي
02	الدكتورة خيرة بوهالي
03	الدكتور معمر قرية
04	الدكتور عزوز مخلوفي
05	الدكتورة عائشة صفراني
06	الدكتور محمد الطاهر عامري
07	الدكتور عبدالعليم تاوتي

الملحق رقم (03): نتائج إختبار ثبات الإستبيان

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,769	9

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,687	9

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,776	7

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,805	7

		N	%
Observations	Valide	34	100,0
	Exclue ^a	0	,0
	Total	34	100,0

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,924	32

الملحق رقم (04): نتائج اختبار الارتباط

Corrélations											
		اسيحاب	ف1	ف2	ف3	ف4	ف5	ف6	ف7	ف8	ف9
اسيحاب	Corrélation de Pearson	1	,621**	,616**	,767**	,780**	,641**	,595**	,736**	,747**	,624**
	Sig. (bilatérale)		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
	N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
ف1	Corrélation de Pearson	,621**	1	0,266	,376*	,536**	,341*	0,225	0,249	,534*	,352*
	Sig. (bilatérale)	0,000		0,128	0,028	0,001	0,048	0,202	0,156	0,018	0,016
	N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
ف2	Corrélation de Pearson	,616**	0,266	1	,487**	,445**	,425*	0,262	,352*	,481*	,647**
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,128		0,004	0,008	0,012	0,134	0,041	0,013	0,000
	N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
ف3	Corrélation de Pearson	,767**	,376*	,487**	1	,601**	0,326	,377*	,634**	,348*	,625**
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,028	0,004		0,000	0,060	0,028	0,000	0,027	0,000
	N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
ف4	Corrélation de Pearson	,780**	,536**	,445**	,601**	1	,395*	,512**	,519**	,619**	,421*
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,001	0,008	0,000		0,021	0,002	0,002	0,000	0,016
	N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
ف5	Corrélation de Pearson	,641**	,341*	,425*	0,326	,395*	1	,441**	,391*	,446**	,736**
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,048	0,012	0,060	0,021		0,009	0,022	0,000	0,000
	N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
ف6	Corrélation de Pearson	,595**	0,225	0,262	,377*	,512**	,441**	1	,416*	,453*	,563**
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,202	0,134	0,028	0,002	0,009		0,014	0,02	0,000
	N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
ف7	Corrélation de Pearson	,736**	0,249	,352*	,634**	,519**	,391*	,416*	1	,532**	0,256
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,156	0,041	0,000	0,002	0,022	0,014		0,000	0,237

	N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
ف8	Corrélation de Pearson	,747**	,534*	,481*	,348*	,619**	,446**	,453*	,532**	1	,741**
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,018	0,013	0,027	0,000	0,000	0,02	0,000		0,000
	N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
ف9	Corrélation de Pearson	,624**	,352*	,647**	,625**	,421*	,736**	,563**	0,256	,741**	1
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,016	0,000	0,000	0,014	0,000	0,000	0,237	0,000	
	N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).											
*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).											

Corrélations											
		كمية	فقرة 10	فقرة 11	فقرة 12	فقرة 13	فقرة 14	فقرة 15	فقرة 16	فقرة 17	فقرة 18
كمية	Corrélation de Pearson	1	,568**	,582**	,663**	,354*	,651**	,670**	,516**	,380*	,477*
	Sig. (bilatérale)		0,000	0,000	0,000	0,040	0,000	0,000	0,002	0,027	0,004
	N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
فقرة 10	Corrélation de Pearson	,568**	1	0,104	,358*	- 0,012	0,219	,564**	,430*	0,054	0,139
	Sig. (bilatérale)	0,000		0,560	0,038	0,945	0,213	0,001	0,011	0,762	0,432
	N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
فقرة 11	Corrélation de Pearson	,582**	0,104	1	,453**	- 0,031	,512**	0,142	0,089	0,105	,519*
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,560		0,007	0,863	0,002	0,424	0,617	0,553	0,002
	N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
فقرة 12	Corrélation de Pearson	,663**	,358*	,453**	1	0,098	,490**	0,312	,388*	0,031	0,095
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,038	0,007		0,583	0,003	0,073	0,023	0,864	0,591
	N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
فقرة 13	Corrélation de Pearson	,354*	- 0,012	####	0,098	1	####	,367*	0,189	####	0,128
	Sig. (bilatérale)	0,040	0,945	0,863	0,583		0,793	0,033	0,284	0,796	0,472
	N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
فقرة 14	Corrélation de Pearson	,651**	0,219	,512**	,490**	- 0,047	1	0,286	0,193	0,272	0,206
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,213	0,002	0,003	0,793		0,101	0,274	0,120	0,243
	N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
فقرة 15	Corrélation de Pearson	,670**	,564**	0,142	0,312	,367*	0,286	1	,384*	0,117	0,103
	Sig.	0,000	0,001	0,424	0,073	0,033	0,101		0,025	0,512	0,56

	(bilatérale)										2
	N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
فقره 16	Corrélation de Pearson	,516**	,430*	0,089	,388*	0,189	0,193	,384*	1	0,014	- 0,024
	Sig. (bilatérale)	0,002	0,011	0,617	0,023	0,284	0,274	0,025		0,937	0,893
	N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
فقره 17	Corrélation de Pearson	,380*	0,054	0,105	0,031	- 0,046	0,272	0,117	0,014	1	0,160
	Sig. (bilatérale)	0,027	0,762	0,553	0,864	0,796	0,120	0,512	0,937		0,366
	N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
فقره 18	Corrélation de Pearson	,477**	0,139	,519**	0,095	0,128	0,206	0,103	- 0,024	0,160	1
	Sig. (bilatérale)	0,004	0,432	0,002	0,591	0,472	0,243	0,562	0,893	0,366	
	N	34	34	34	34	34	34	34	34	34	34
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).											
*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).											

Corrélations									
		معايير	فقره 19	فقره 20	فقره 21	فقره 22	فقره 23	فقره 24	فقره 25
معايير	Corrélation de Pearson	1	,388*	,670**	,510**	,716**	,813**	,814**	,702**
	Sig. (bilatérale)		0,023	0,000	0,002	0,000	0,000	0,000	0,000
	N	34	34	34	34	34	34	34	34
فقره 19	Corrélation de Pearson	,388*	1	0,000	0,161	0,066	0,170	0,046	0,294
	Sig. (bilatérale)	0,023		1,000	0,362	0,713	0,336	0,796	0,091
	N	34	34	34	34	34	34	34	34
فقره 20	Corrélation de Pearson	,670**	0,000	1	0,049	,723**	,361*	,497**	,389*
	Sig. (bilatérale)	0,000	1,000		0,783	0,000	0,036	0,003	0,023
	N	34	34	34	34	34	34	34	34
فقره 21	Corrélation de Pearson	,510**	0,161	0,049	1	0,177	,433*	0,317	0,303
	Sig. (bilatérale)	0,002	0,362	0,783		0,316	0,011	0,068	0,081
	N	34	34	34	34	34	34	34	34
فقره 22	Corrélation de Pearson	,716**	0,066	,723**	0,177	1	,503**	,563**	0,218
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,713	0,000	0,316		0,002	0,001	0,216
	N	34	34	34	34	34	34	34	34
فقره 23	Corrélation de Pearson	,813**	0,170	,361*	,433*	,503**	1	,864**	,503**

	Sig. (bilatérale)	0,000	0,336	0,036	0,011	0,002		0,000	0,002
	N	34	34	34	34	34	34	34	34
فقرة 24	Corrélation de Pearson	,814**	0,046	,497**	0,317	,563**	,864**	1	,517**
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,796	0,003	0,068	0,001	0,000		0,002
	N	34	34	34	34	34	34	34	34
فقرة 25	Corrélation de Pearson	,702**	0,294	,389*	0,303	0,218	,503**	,517**	1
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,091	0,023	0,081	0,216	0,002	0,002	
	N	34	34	34	34	34	34	34	34
*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).									
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).									

Corrélations									
		أدلة	فقرة 26	فقرة 27	فقرة 28	فقرة 29	فقرة 30	فقرة 31	فقرة 32
أدلة	Corrélation de Pearson	1	,476*	,367*	,720*	,912**	,519*	,875*	,820**
	Sig. (bilatérale)		0,004	0,033	0,000	0,000	0,002	0,000	0,000
	N	34	34	34	34	34	34	34	34
فقرة 26	Corrélation de Pearson	,476**	1	-0,047	0,243	,375*	-0,122	0,317	0,317
	Sig. (bilatérale)	0,004		0,790	0,167	0,029	0,493	0,067	0,068
	N	34	34	34	34	34	34	34	34
فقرة 27	Corrélation de Pearson	,367*	-0,047	1	0,102	0,233	0,322	0,170	0,082
	Sig. (bilatérale)	0,033	0,790		0,568	0,185	0,063	0,335	0,643
	N	34	34	34	34	34	34	34	34
فقرة 28	Corrélation de Pearson	,720**	0,243	0,102	1	,599**	0,326	,584*	,573**
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,167	0,568		0,000	0,060	0,000	0,000
	N	34	34	34	34	34	34	34	34
فقرة 29	Corrélation de Pearson	,912**	,375*	0,233	,599*	1	,381*	,961*	,746**
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,029	0,185	0,000		0,026	0,000	0,000
	N	34	34	34	34	34	34	34	34
فقرة 30	Corrélation de Pearson	,519**	-0,122	0,322	0,326	,381*	1	0,321	0,282
	Sig.	0,002	0,49	0,063	0,06	0,026		0,06	0,106

	(bilatérale)		3		0		4	
	N	34	34	34	34	34	34	34
فقرة 31	Corrélation de Pearson	,875**	0,317	0,170	,584*	,961**	0,321	,764**
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,067	0,335	0,000	0,000	0,064	0,000
	N	34	34	34	34	34	34	34
فقرة 32	Corrélation de Pearson	,820**	0,317	0,082	,573*	,746**	0,282	,764**
	Sig. (bilatérale)	0,000	0,068	0,643	0,000	0,000	0,106	0,000
	N	34	34	34	34	34	34	34
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).								

الملحق رقم (05): نتائج البيانات الشخصية

المؤهل العلمي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	2	5,9	5,9	5,9
	ماستر	5	14,7	14,7	20,6
	دراسات عليا (ماجستير ، دكتوراه)	27	79,4	79,4	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

الوظيفة الحالية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أستاذ جامعي	13	38,2	38,2	38,2
	خبير محاسب	3	8,8	8,8	47,1
	محافظ حسابات	18	52,9	52,9	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

الخبرة المهنية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 5 سنوات	3	8,8	8,8	8,8
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	12	35,3	35,3	44,1
	أكثر من 10 سنوات	19	55,9	55,9	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

الملحق رقم (06): نتائج اختبار t من جهة واحدة

Test sur échantillon unique					
	Valeur de test = 2				
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %

					Inférieur	Supérieur
اسيعاب	5,652	33	,000	,47201	,2928	,6222

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
كمية	7,234	33	,000	,40037	,3570	,6364

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
معايير	4,778	33	,000	,52810	,2485	,6170

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
أدلة	7,404	33	,000	,42358	,3900	,6856

Test sur échantillon unique						
	Valeur de test = 2					
	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 %	
					Inférieur	Supérieur
الكلية	6,803	33	,000	,412	,3369	,6245

الملحق رقم (07): نتائج اختبار ANOVA

1- حسب متغير المؤهل العلمي

ANOVA						
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
اسيعاب	Intergroupes	,914	2	,457	2,201	,128
	Intragroupes	6,438	31	,208		
	Total	7,352	33			

كمية	Intergroupes	,254	2	,127	,783	,466
	Intragroupes	5,035	31	,162		
	Total	5,290	33			
معايير	Intergroupes	,811	2	,405	1,497	,239
	Intragroupes	8,393	31	,271		
	Total	9,203	33			
حجم	Intergroupes	,811	2	,406	2,461	,102
	Intragroupes	5,110	31	,165		
	Total	5,921	33			

2- حسب متغير الوظيفة الحالية

ANOVA						
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
اسيعاب	Intergroupes	2,180	2	1,090	6,532	,004
	Intragroupes	5,173	31	,167		
	Total	7,352	33			
كمية	Intergroupes	1,396	2	,698	5,555	,009
	Intragroupes	3,894	31	,126		
	Total	5,290	33			
معايير	Intergroupes	3,054	2	1,527	7,699	,002
	Intragroupes	6,149	31	,198		
	Total	9,203	33			
أدلة	Intergroupes	3,622	2	1,811	24,423	,000
	Intragroupes	2,299	31	,074		
	Total	5,921	33			

3- حسب متغير الخبرة المهنية

ANOVA						
		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
اسيعاب	Intergroupes	,877	2	,439	2,101	,139
	Intragroupes	6,475	31	,209		
	Total	7,352	33			
كمية	Intergroupes	,376	2	,188	1,186	,319
	Intragroupes	4,914	31	,159		
	Total	5,290	33			
معايير	Intergroupes	1,545	2	,772	3,127	,058
	Intragroupes	7,659	31	,247		
	Total	9,203	33			

أدلة	Intergroupes	1,886	2	,943	7,247	,003
	Intragroupes	4,034	31	,130		
	Total	5,921	33			

الملحق رقم (08): نتائج إختبار tukey

1- حسب متغير الوظيفة الحالية

Variable dépendante	(I) الوظيفة الحالية	(J) الوظيفة الحالية	Différence moyenne (I-J)	Erreur standard	Sig.
اسيعاب	أستاذ جامعي	خبير محاسب	-,15954	,26164	,816
		محافظ حسابات	,47009*	,14868	,010
	خبير محاسب	أستاذ جامعي	,15954	,26164	,816
		محافظ حسابات	,62963*	,25473	,049
	محافظ حسابات	أستاذ جامعي	-,47009*	,14868	,010
		خبير محاسب	-,62963*	,25473	,049
كمية	أستاذ جامعي	خبير محاسب	-,23077	,22701	,572
		محافظ حسابات	,34330*	,12900	,032
	خبير محاسب	أستاذ جامعي	,23077	,22701	,572
		محافظ حسابات	,57407*	,22102	,037
	محافظ حسابات	أستاذ جامعي	-,34330*	,12900	,032
		خبير محاسب	-,57407*	,22102	,037
معايير	أستاذ جامعي	خبير محاسب	-,07326	,28527	,964
		محافظ حسابات	,58547*	,16210	,003
	خبير محاسب	أستاذ جامعي	,07326	,28527	,964
		محافظ حسابات	,65873	,27774	,061
	محافظ حسابات	أستاذ جامعي	-,58547*	,16210	,003
		خبير محاسب	-,65873	,27774	,061
أدلة	أستاذ جامعي	خبير محاسب	-,02564	,17442	,988
		محافظ حسابات	,64896*	,09911	,000
	خبير محاسب	أستاذ جامعي	,02564	,17442	,988
		محافظ حسابات	,67460*	,16981	,001
	محافظ حسابات	أستاذ جامعي	-,64896*	,09911	,000
		خبير محاسب	-,67460*	,16981	,001

2- حسب متغير الخبرة المهنية

		Différenc e moyenne (I-J)	Erreur standard	Sig.
(I) الخبرة المهنية	(J) الخبرة المهنية			
أقل من 5 سنوات	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	,13095	,23287	,841
	أكثر من 10 سنوات	,57393*	,22412	,040
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	أقل من 5 سنوات	-,13095	,23287	,841
	أكثر من 10 سنوات	,44298*	,13302	,006
أكثر من 10 سنوات	أقل من 5 سنوات	-,57393*	,22412	,040
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	-,44298*	,13302	,006

تم بحمد الله