The effect of materiality (International Auditing Standard 320) in determining detection risks

Haider Hassan Mirhussein al King Shahi
Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies-University of Baghdad
Haidar.hasan1001b@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Asst. Prof. Dr. Wafa Hussein Al-Haidari
Post Graduate Institute for Accounting and Financial Studies-University of Baghdad
wafaa.alhaidari@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Received: 21/1/2024 Accepted: 20/2/2024 Published: 30/9/2024

Abstract:

The research aims to explain how to determine audit risks, specifically detection risks, after determining the relative importance of financial statement items in accordance with International Auditing Standard 320. The research also aims to propose an audit program in light of International Auditing Standard 320. The research community represents general contracting companies because of its importance. And the impact on the economy of Iraq. As for the research sample, it represented the Hammurabi General Construction Contracting Company and analyzed the financial statements for the year 2021 by calculating relative importance and determining risks based on International Auditing Standard 320. One of the most important conclusions reached by the research was that there is an effect of applying the International Auditing Standard (320) Relative Importance. In determining discovery risks, one of the most important recommendations was the need for the external auditor to rely in determining discovery risks on the application of International Auditing Standard (320) Relative Importance.

Keywords: relative importance, discovery risks , International Auditing Standard (320)

تأثير الاهمية النسبية (معيار التدقيق الدولي 320) في تحديد مخاطر الاكتشاف

حيدر حسن ميرحسين الملكشاهي
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية–جامعة بغداد

أ.م.د. وفاء حسين الحيدري
المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية–جامعة بغداد

المستخلص:

يهدف البحث الى بيان كيفية تحديد مخاطر التدقيق وتحديداً مخاطر الاكتشاف بعد تحديد الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 320 ، كما يهدف البحث الى اقتراح برنامج تدقيق في ضوء معيار التدقيق الدولي 320. تمثل مجتمع البحث بالشركات العامة للمقاولات لما له من أهمية وتأثير في اقتصاد العراق أما عينة البحث فتمثلت بشركة حمورابي العامة للمقاولات الانشائية وتحليل القوائم المالية لعام 2021 من خلال احتساب الاهمية النسبية وتحديد المخاطر استناداً الى معيار التدقيق الدولي 320 وكان من اهم الاستنتاجات التي توصل اليها البحث هناك تأثير لتطبيق معيار التدقيق الدولي (320) الاهمية النسبية في تحديد مخاطر الاكتشاف كما كان من أهم التوصيات ضرورة اعتماد المدقق الخارجي في تحديد مخاطر الاكتشاف على تطبيق معيار التدقيق الدولي (320) الأهمية النسبية

الكلمات المفتاحية : الاهمية النسبية ، مخاطر الاكتشاف , معيار التدقيق الدولي (320).

المقدمة :

تعد الاهمية النسبية امراً حيوياً ومن المفاهيم المهمة التي يجدر على المدقق فهمها بصورة ملائمة من اجل تطبيقها في عملية التدقيق على بنود وعناصر القوائم المالية لتحديد ما هو مهم وغير مهم واصدار الرأي وما له من تأثير على مستخدمي القوائم المالية وانه بقياس الاهمية النسبية يستطيع ان يقدر نوع وحجم واهمية ادلة الاثبات اللازمة لكي يخفض من مخاطر التدقيق وذلك من خلال قيام المدقق الخارجي بالتخفيض لمخاطر الاكتشاف الذي يؤدي الى التخفيض للمخاطر الكلية لعملية التدقيق ،

وتمثلت مشكلة البحث بكون يحيط عملية التدقيق العديد من المخاطر وعلى المدقق تحديد تلك المخاطر والمتمثلة عموماً بمخاطر التدقيق ليتمكن من وضع خطة التدقيق، بمعنى تحديد اجراءات تدقيق، وتكمن مشكلة البحث في ضعف التزام المدقق في تحديد الاهمية النسبية وفق المعيار (320) لعناصر البيانات المالية والتي تعتمد على التقدير الشخصي والحكم المهني للمدقق والتي تؤثر في تحديد مخاطر الاكتشاف واستناداً الى تحديد نسبة المخاطر يتم تحديد اجراءات عملية التدقيق وادلة الاثبات المطلوبة بمعنى اخر سيكون لها تأثير في جودة التدقيق وعليه بالإمكان صياغة المشكلة بالتساؤل ما تأثير تطبيق المعيار (320) الاهمية النسبية في تحديد مخاطر الاكتشاف وانعكاسه على جودة عملية التدقيق؟ اذ يستند البحث على الفرضية الرئيسة المتمثلة بان تطبيق معيار التدقيق الدولي (320) الاهمية النسبية يؤثر في تحديد مخاطر الاكتشاف وينعكس على جودة عملية التدقيق، اما المباحث التي غطت البحث فتمثلة بالمبحث الاول منهجية البحث وبعض الدراسات السابقة ، المبحث الثاني الاهمية النسبية معيار التدقيق الدولي (320) ومخاطر الاكتشاف ، المبحث الثالث الجانب العملي للبحث ، المبحث الرابع الاستنتاجات والتوصيات .

المبحث الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً: منهجية البحث

1-**مشكلة البحث:** يحيط عملية التدقيق العديد من المخاطر وعلى المدقق تحديد تلك المخاطر والمتمثلة عموماً بمخاطر التدقيق ليتمكن من وضع خطة التدقيق، بمعنى تحديد اجراءات تدقيق، وتكمن مشكلة البحث في تحديد الاهمية النسبية وفق المعيار (320) لعناصر البيانات المالية والتي تعتمد على التقدير الشخصي والحكم المهني للمدقق والتي تؤثر في تحديد مخاطر الاكتشاف واستناداً الى تحديد نسبة المخاطر يتم تحديد اجراءات عملية التدقيق وادلة الاثبات المطلوبة وعليه بالإمكان صياغة المشكلة بالتساؤل الآتي:

-ما تأثير تطبيق المعيار (320) الاهمية النسبية في تحديد مخاطر الاكتشاف ؟

2- أهمية البحث : تظهر اهمية البحث من كونه يلقي الضوء على الاهمية النسبية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 320 الذي يسهم بشكل كبير في تحديد مخاطر التدقيق بعد تحديد الاهمية النسبية لعناصر القوائم المالية وانعكاسه على عملية التدقيق في جميع مراحله التخطيط والتنفيذ وليتمكن من ابداء الرأي المحايد.

3- أهداف البحث : يسعى البحث لتحقيق الاهداف الاتية:

أ- بيان العلاقة بين الاهمية النسبية ومخاطر الاكتشاف واثر ذلك على حجم أدلة الاثبات المطلوب تجميعها والعينات المختارة لغرض ابداء الرأي فيها.

ب- التخطيط وتنفيذ سليم للتدقيق وذلك من خلال تحديد الاهمية النسبية ومخاطر التدقيق.

ت- صياغة مقترح لبرنامج تدقيق في ضوء الاهمية النسبية ومستند للمخاطر وذلك ليساهم في تطوير التدقيق واجراءاته من اجل تحقيق جودة عملية التدقيق.

4- فرضية البحث: يستند البحث على الفرضية الرئيسة الاتية:

يؤثر تطبيق معيار التدقيق الدولي (320) الاهمية النسبية في تحديد مخاطر الاكتشاف .

5- حدود البحث

1-الحدود المكانية : شركة حمورابي العامة للمقاولات الانشائية

2-الحدود الزمانية: سيعتمد البحث على البيانات المالية لسنة 2020و2021

6 - مجتمع وعينة البحث: :يتمثل مجتمع البحث بالشركات العامة للمقاولات وتتمثل عينة البحث بشركة حمورابي العامة للمقاولات الانشائية.

7- **منهج البحث** :سيعتمد الباحثان في الجانب النظري للبحث على المنهج الاستقرائي (الوصفي) في تناول مشكلة البحث وتغطية متغيرات البحث اما الجانب التطبيقي فسيعتمد المنهج (التحليلي).

ثانياً: دراسات سابقة:

1- Research (peter et al., 2013)

عنوان الدراسة	Audit Risk Assessment and Detection of Misstatements in Annual Reports :Empirical Evidence From Nigeria تقدير خطر التدقيق واكتشاف الأخطاء في التقارير السنوية :بالتطبيق على نيجيريا
نوع الدراسة	بحث علمي
عينة الدراسة	استمارة استبانة موزعة على (20) شركة تدقيق خارجي
هدف الدراسة	هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين تقدير خطر التدقيق واكتشاف الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية السنوية في نيجيريا، ودراسة إذا ما كان لعملية تقدير خطر التدقيق واستخدام مستوياته المقدرة كدليل لعملية التدقيق، أثر في اكتشاف الأخطاء الجوهرية
اهم الاستنتاجات	ان تطبيق نموذج خطر التدقيق له دور هام في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية السنوية حسب وجهة نظر عينة الدراسة، وكان هذا الدور إيجابياً، ذلك ان استخدام نموذج خطر التدقيق يخفض من احتمال كون التقارير المالية تحتوي على أخطاء جوهرية.

2- دراسة عبد الجبار: 2016

عنوان الدراسة	الاهمية النسبية واثرها في كفاءة التدقيق
نوع الدراسة	بحث
عينة الدراسة	استمارة استبانة لغرض الوقوف على رأي عينة من المدققين
هدف الدراسة	تهدف الدراسة الى تحديد الاهمية النسبية ومساعدة المدقق في تحديد الاهمية وبيان اراء المدققين ، بالإضافة الى وضع الطرق المقترحة لتحديد الاهمية النسبية.
اهم الاستنتاجات	ان مفهوم الاهمية النسبية يختلف فيما بين المدققين اذ ترتبط بقياس وتقدير الظروف المحيطة بالجهة الخاضعة للتدقيق وعلى الحكم الشخصي للمدقق وخبرته وكفاءته.

المبحث الثاني : الاهمية النسبية (معيار التدقيق الدولي 320) ومخاطر الاكتشاف

أولاً: مفهوم الاهمية النسبية معيار التدقيق الدولي (320): تعد الاهمية النسبية احد المفاهيم الاساسية التي يجب اخذها في الاعتبار عند التخطيط لعملية التدقيق واعداد تقرير المدقق بنتائج الفحص وابداء رأيه الفني المحايد عن القوائم المالية محل التدقيق (الصبان ,وابراهيم ,109:2012) اذ تمثل الاهمية النسبية واحدة من اهم مجالات اصدار الاحكام المهنية في التدقيق وان كفاءة المدقق المالي في اصدار حكمه المهني عليها سيؤثر في معظم مكونات عملية التدقيق (دليل منهج التدقيق وفق اسلوب المخاطر,2014 :13) ويرتبط استخدام مفهوم الاهمية النسبية بتأثير الاخطاء والمخالفات على قرارات مستخدمي القوائم المالية ، وهو الامر الذي ترتب عليه ضرورة قيام المدقق بدراسة مفهوم الاهمية النسبية على المستوى الفردي أو على المستوى الاجمالي للحسابات في القوائم المالية (راضي ,383:2011). ويقوم المدقق عند البدء بتخطيط لعملية التدقيق بتحديد مبلغ يمثل مقدار الاهمية النسبية بناءاً على حكمه المهني ومعرفتهم التفصيلية بالمنشأه مع مراعاة المستخدمين الاساسيين للقوائم المالية بحيث تكون المبالغ التي تقل عنه ليست ذات شأن ، ويمثل هذا المبلغ ايضاً الفاصل الذي لو وصلت اليه الاخطاء المكتشفة سواء بصورة منفردة او مجتمعة قد يعتبرها المدقق جوهرية(الشريفي و المعموري ، 2021: 120)

ثانياً: تحديد الاهمية النسبية عند التخطيط للتدقيق

عند وضع الاستراتيجية العامة للتدقيق يجب على المدقق ان يحدد الاهمية النسبية للقوائم المالية ككل . وفي ظل الظروف الخاصة المحيطة بالوحدة الاقتصادية فاذا كانت هناك فئة معينة واحدة او اكثر من فئات المعاملات أو رصيد حساب او افصاح معين واحد او اكثر من المتوقع بشكل معقول ان تؤثر التحريفات فيها بمبالغ دون الاهمية النسبية للقوائم المالية ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تتخذ على اساس القوائم المالية , فيجب على المدقق تحديد مستوى او مستويات الاهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على تلك الفئات من المعاملات او أرصدة الحسابات او الإفصاحات المعينة (ISA 320, 262:2020)، كما يجب على المدقق تحديد الاهمية النسبية للتنفيذ الاغراض تقييم مخاطر التحريف الجوهري وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المدقق الاضافية ، فضلاً عن اعادة النظر من قبل المدقق خلال التقدم في عملية التدقيق للوحدة الاقتصادية (محمد و العبيدي، 2022 : 278) ويسعى المدقق من خلال تخطيط عملية التدقيق الى الحصول على ادلة اثبات التي تمكنه من تقديم تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الاخطاء والتحريفات الجوهرية وبالتالي يجب على المدقق في مرحلة التخطيط للتدقيق ان يحدد ما يطلق عليه بداية الاهمية النسبية وذلك باختيار قيمة نقدية معينة بحيث لو كانت مجموع الاخطاء والتحريفات اكبر من هذه القيمة فأن القوائم المالية تكون محرفة تحريفاً جوهريا. ويضطر المدقق لتقدير حد الاهمية النسبية لوجود علاقة بين القيمة التي يعتبرها المدقق هامة في القوائم المالية وبين مقدار اعمال الفحص والتدقيق اللازم لأبداء الرأي فأذا قام المدقق بتقدير حد الاهمية النسبية بقيمة نقدية متدنية كثيراً فأنه سيضطر الى بذل مجهود اكبر في عملية الفحص قد يكون غير ضروري واذا قدر حد الاهمية النسبية بقيمة نقدية مرتفعة فأنه يتغاضى عن اخطاء وتحريفات وبالتالي سيحكم بعدالة القوائم المالية رغم وجود هذا الخطأ الجوهري (شريم, بركات , 148:2011)

ثالثاً: الاهمية النسبية للأداء (التنفيذ) :

يجب على المدقق تحديد الاهمية النسبية للأداء , لأغراض تقييم مخاطر التحريف الجوهري وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات التدقيق الاضافية , ان التخطيط للتدقيق فقط لغرض اكتشاف التحريفات التي تكون جوهرية بحالتها الفردية يتجاهل حقيقة ان اجتماع التحريفات غير الجوهرية بحالتها الفردية قد يجعل القوائم المالية محرفة بشكل جوهري , ولا يترك هامشاً لاحتمال وجود تحريفات غير مكتشفة ويتم وضع الاهمية النسبية للأداء التي تكون مبلغاً واحداً او اكثر للتقليل الى ادنى مستوى مناسب من احتمال ان يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة في القوائم المالية الاهمية النسبية للقوائم المالية ككل وبالمثل فأن الاهمية النسبية للأداء فيما يتعلق بمستوى اهمية نسبية محدد لفئة من المعاملات او أرصدة حسابات للتقليل الى أدنى مستوى مناسب من احتمال ان يتجاوز مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة في تلك الفئة المعينة من المعاملات او في رصيد الحساب او الافصاح المعين مستوى الاهمية النسبية لها. ان عملية التدقيق هي وسيلة وليست غاية تخدم العديد من الجهات المختلفة سواء كانت داخل او خارج الوحدة الاقتصادية المستخدمة للقوائم المالية في اتخاذ القرارات (ابراهيم و المعيني ، 2023 : 21) فأن المدقق عندما يحدد الأهمية النسبية للأداء فهي ليست بعملية حسابية بسيطة بل ينطوي ايضاً على ممارسة الحكم المهني ويتأثر ذلك بفهم المدقق للوحدة الاقتصادية الذي يتم تحديثه أثناء تنفيذ اجراءات تقييم المخاطر وبطبيعة ومدى التحريفات المحددة في عمليات التدقيق ومن ثم بتوقعات المدقق فيما يتعلق بالتحريفات في الفترات الحالية (ISA 266:2020,320)

رابعاً: مراحل وخطوات تطبيق الاهمية النسبية

1- مراحل تطبيق الاهمية النسبية

يتطلب من المدقق الخارجي مراعاة تطبيق الأهمية النسبية في المراحل الآتية: (منهل،220:2003)

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

ب-مرحلة تخطيط التدقيق.

ج-مرحلة تنفيذ التدقيق.

د-مرحلة أعداد التقرير.

2: خطوات تطبيق الاهمية النسبية

اما خطوات تطبيق الأهمية النسبية فتتم من خلال مراحل العمل التدقيقي فتتمثل بخمس خطوات (تحديد الحكم الاولي عن الاهمية النسبية ، تخصيص الحكم الاولي للأهمية النسبية الى مجموعات فرعية ، تقدير التحريف الاجمالي في كل مجموعة فرعية، تقدير الاثر المشترك للتحريف ، مقارنة التأثير المشترك المقدر مع الحكم الاولي عن الاهمية النسبية) (الكعبي , 28:2014).

خامساً: مفهوم مخاطر التدقيق

تتعرض عملية التدقيق إلى وجود العديد من المخاطر التي لا يمكن تجنبها، وتتمثل هذه المخاطر في احتمال ان القوائم المالية تحتوي على التحريفات والأخطاء الجوهرية لم يتم اكتشافها بواسطة نظام الرقابة الداخلية والمدقق الخارجي، ولعل سبب ذلك يعود إلى العديد من العوامل منها أعتماد التدقيق الاختباري، وجود محددات وقصور ذاتي في النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للوحدة، أغلب أدلة الإثبات بطبيعتها مقنعة وليست قطعية مؤكدة، وان عدم بذل المدقق الخارجي العناية المهنية اللازمة وعدم ملائمة اجراءات التدقيق، محددات الوقت والكلفة. ولكي يضمن سلامة الرأي الذي يبديه عن مدى وضوح وعدالة القوائم المالية، ويضمن عدم التعرض للمساءلة القانونية نتيجة هذا الرأي. وعليه سينبغي على المدقق مواجهة مخاطر التدقيق وبذل العناية المهنية اللازمة لتجنبها ويتم ذلك من خلال تقييم تلك المخاطر والاستجابة المناسبة لها والعمل على تخفيضها إلى أدنى حد ممكن ومقبول خلال مراحل عمله التدقيقي (طه,16:2015) وتعد مخاطر التدقيق واحداً من اهم التحديات والصعوبات التي تواجه مهنة التدقيق والتي تتمثل في المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق الخارجي في مواجهته لمستخدمي القوائم المالية , والذين يعتمدون على تقريره ويثقون به في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية, اذ تعرض العديد من المدققين وشركات التدقيق للاتهام في دعاوي قضائية رفعت من قبل المستخدمين بسبب الاهمال أو بسبب فشل المدقق في اكتشاف تحريفاً متعمداً ما في البيانات المالية للوحدة محل التدقيق(الدوري, 130:2010).

سادساً: مخاطر الاكتشاف:

قبل الخوض في مخاطر الاكتشاف لابد من الاشارة الى مخاطر التدقيق والمتكونة من مخاطر التدقيق المقبولة، مخاطر الاخطاء الجوهرية ، مخاطر الاكتشاف (العوني ،39:2019)وتعرف مخاطر التدقيق المقبولة بانها نسبة استعداد المدقق لقبول احتمالية ان تكون القوائم المالية محرفة (Robertson &Timothy, 2002: 37).

أما مخاطر الاخطاء الجوهرية فأورد معيار التدقيق الدولي (200) تعريفاً بأنها مخاطر أن تكون القوائم المالية تحتوي على الأخطاء الجوهرية قبل إجراء عملية التدقيق ".(الاتحاد الدولي للمحاسبين،2020: 62) وتتضمن المخاطر المتلازمة ومخاطر الرقابة.

1-أما العنصر الاخير من عناصر مخاطر التدقيق وهو مخاطر الاكتشاف فوردت عدة تعاريف وكما موضح في الجدول رقم (1) الاتي:

جدول (1) تعريف مخاطر الاكتشاف

ت	اسم الباحث ، السنة	التعريف
1	(كايد, 2012: 203)	هي المخاطر الناجمة من اجراءات التدقيق غير المناسبة في الحصول على قرينة او قرائن تدل على وجود خطأ او اخطاء ذات اهمية نسبية لم يتم اكتشافها وتصحيحها .
2	(علي وشحاتة,127:2014)	احتمال فشل اجراءات التدقيق الاساسية في اكتشاف التحريفات في رصيد حساب معين أو عملية معينة والذي يمكن ان يكون جوهرياً بمفرده او اذا تم جمعه مع التحريفات في حسابات او عمليات اخرى .
3	(الشحنة,146:2015)	هي المخاطر الناتجة عن فشل اجراءات التدقيق التي يطبقها المدقق في اكتشاف تحريفات موجودة فعلاً وتزيد قيمتها عن قيمة التحريفات المقبولة (التي تتجاوز حد الاخطاء المسموح به).

المصدر : أعداد الباحثان باعتماد المصادر المذكورة.

سابعاً: اهمية تحديد مخاطر التدقيق

تتمثل أهمية تحديد مخاطر التدقيق في الآتي(لاشين،2018: 47):

1- تعد المخاطر التدقيقية من العوامل ذات الاهمية التي يحب على المدقق الخارجي اخذها في الاعتبار سواء في تخطيط عملية التدقيق , وتحديد إجراءات التدقيق , وعند تقييم ادلة الاثبات. وقد أكد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي على ضرورة التقييم للمخاطر عند تخطيط عملية التدقيق، اذ تطلبت النشرة رقم(47) ضرورة قيام المدققين الخارجيين بتخطيط عملية التدقيق بحيث تكون المخاطر التي تتضمنها عند اقل حد ممكن.

2- يحتل موضوع مخاطر التدقيق أهمية بالغة في الوقت الحاضر على الصعيدين الاكاديمي والمهني نظراً لتزايد حالات أخفاق المدققين الخارجيين في التوصل الى رأي مهني وفني محايد بشأن مصداقية وعدالة قوائم المالية للوحدة الخاضعة للتدقيق وعلى اعتبار ان المدقق الخارجي هو المسؤول عن تقديم التقارير السنوية للجهة المستفيدة ومراجعوها (حصموط و الجنابي ، 2023: 323) ، مما أدى تنامي مخاطر التدقيق الى تطور العديد من الجوانب الهامة المرتبطة بأسلوب تقييم المخاطر المرتبطة في عملية التدقيق وأساليب جمع البيانات ومؤهلات وخبرات المدققين ومن أهم تطورات التي حدثت لمهنة التدقيق نتيجة حدة المخاطر الاهتمام بإضافة قيمة للزبون, اختيار أنظمة الرقابة لتقييم المخاطر, واختبار المدققين الخارجيين وتحديد أتعابهم.

ثامناً: العلاقة بين الاهمية النسبية وبين مخاطر التدقيق:

ان مفهوم الاهمية النسبية والمخاطر مترابطان تماماً ولا يمكن فصلهما عن بعض في عملية التدقيق , فالأهمية النسبية هي مقياس لحجم أو مقدار الخطأ بينما المخاطر مقياس لعدم التأكد ومن خلال دمجهما معاً فأنهما يقيسان عدم التأكد لمبلغ الخطأ , وكقاعدة عامة هناك علاقة بين الاهمية النسبية والمخاطر اذ ان اي تغير في احد هذه العناصر لابد ان يؤدي الى تغير العنصر الاخر او كلاهما . (القاضي واخرون ,279:2014)

ان تحديد المدقق للأهمية النسبية من الامور المهمة التي تساعده في تحديد ما يجب التركيز عليه خلال عملية التدقيق سواء كان ذلك في الاختبارات التفصيلية للأرصدة والعمليات أو في الاجراءات التحليلية ويؤدي ذلك الى تخفيض مخاطر التدقيق . فاذا تم تحديد مستوى الاهمية النسبية بشكل مرتفع فأن هذا يعني ان مخاطر التدقيق ستكون منخفضة وبالعكس . .(الذنيبات ,152:2015)، كما أشار معيار التدقيق الدولي رقم 320 الموسوم الاهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق عند إجراء عملية التدقيق للقوائم المالية , تكون الأهداف العامة للمدقق هو الوصول الى تأكيد معقول بشان ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية سواءً كانت بسبب الغش أو الخطأ مما يمكن المدقق من إبداء الرأي وتقديم التقرير وفقاً لمعايير التدقيق الدولية وحسب النتائج التي توصل إليها المدقق ويصل المدقق الى التأكيد المعقول عن طريق الحصول على ما يكفي من ادلة التدقيق المناسبة لتخفيض خطر التدقيق الى مستوى منخفض بشكل مقبول (الاتحاد الدولي للمحاسبين،2020: 263)

المبحث الثالث : تطبيق معيار التدقيق الدولي 320 الاهمية النسبية

أولاً: قياس الاهمية النسبية وتحديد المخاطر

اعتماداً على القوائم المالية للشركة عينة البحث ولعام 2021 وتحديد الاهمية النسبية بحدودها الدنيا والعليا بتطبيق معيار التدقيق الدولي (320) وبما ان الشركة عينة البحث هادفة الى الربح ستكون النسبة 5% من صافي الربح كحد ادنى للأهمية النسبية ونسبة 10% كحد اعلى . وبألاعتماد على كشف العمليات الجارية للشركة عن السنة المالية المنتهية في 2021/12/31 بلغ صافي الربح قبل الضريبة (4146871314) دينار ويبين الجدول (2) الحد الادنى والاعلى للأهمية النسبية

الجدول(2) الحد الادنى والاعلى للأهمية النسبية

اسم الحساب	طريقه الاحتساب	الحد الأدنى	الحد الاعلى
الموجودات المتداولة	%5x 127403784777	6370189239	
	%10x 127403784777		12740378478
الموجودات الثابتة	%5 x16978444917	848922246	
	%10 x 16978444917		1697844492
مجموع الموجودات	%5 x 144382229694	7219111485	
	%10 x 144382229694		14438222969
صافي الربح قبل الضريبة	%5 x 4146871314	207343566	
	%10x4146871314		414687131

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على القوائم المالية للشركة

على الرغم من إن المدقق الخارجي يبدي الرأي في القوائم المالية كوحدة واحدة إلا انه يجب تدقيق الحسابات الفردية لتجميع الأدلة اللازمة لإبداء الرأي بأكثر دقة وتحديد الخطأ المسموح به لكل حساب ويوجد عدة طرق لتوزيع الأهمية النسبية ويرى الباحث إن أفضل طريقة هي تخصيص لكل حساب نسبة من الأهمية النسبية للقوائم المالية على أساس نسبة رصيد هذا الحساب إلى إجمالي ارصدة الحسابات ومقارنةً مع نسبه صافي الربح قبل الضريبة ، وبالاعتماد على ما تم تحديده في الجدول (2) يتم تحديد الاهمية النسبية لكل بند من بنود الميزانية العامة لعام 2021 بعد تحديد اهمية كل بند الى المجموع الذي ينتمي اليه البند ويتم تخصيص الحكم الاولي عن الاهمية النسبية الى مجموعات فرعية كما مبين في الجدول رقم (3) ادناه:

الجدول(3)تخصيص الحكم الاولي للأهمية النسبية

اسم الحساب (1)	المبلغ	النسبة % 2/1	مقدار الأهمية النسبية (الحد الأدنى)	مقدار الأهمية النسبية (الحد الأعلى)
الموجودات				
الموجودات الثابتة:				
الموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية	16777174031	99	205270130	410540259
مشروعات تحت التنفيذ	201270886	1	2073436	4146871
مج الموجودات الثابتة (2)	16978444917	%100	207343566	414687131
الموجودات المتداولة:				
المخزون بالكلفة	22012311529	17	35248406	70496812
المدينون	100583203884	79	163801417	327602833
النقدية	4808269364	4	8293743	16587485
مجموع الموجودات المتداولة	127403784777	%100	207343566	414687131
مصادر التمويل				
رأس المال	37000000	0	-	-
الاحتياطيات	17528066061	12	24881228	49762456
العجز المتراكم	(72364933877)	(50)	(103671783)	(207343566)
تخصيصات قصيرة الاجل	8060730869	6	12440614	24881228
قروض مستلمة قصيرة الاجل	58536419896	41	85010862	170021723
الدائنون	132584946745	92	188682645	377365289
مجموع المطلوبات	144382229694	100%	207343566	414687131

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على القوائم المالية للشركة

طريقة احتساب:

الجزء

1-نسبه البند =---------- 100x

الكل

2-مقدار الأهمية النسبية للحد الأدنى=النسبة X صافي الربح قبل الضريبة للحد الأدنى

3-مقدار الأهمية النسبية للحد الأعلى = النسبة x صافي الربح قبل الضريبة للحد الأعلى

ثانياً: تقدير المخاطر المتلازمة للشركة عينة البحث:

ان معرفة بيئة ونشاط الشركة وطبيعة اعمالها من خلال دراسة وفهم العمليات للشركة يساعد المدقق الخارجي بشكل اولي على تقدير المخاطر وفقاً لحكم المدقق المهني من خلال الزيارات الميدانية والمناقشات مع الاطراف ذات العلاقة ، فضلاً عن كفاءة المدقق ومستوى خبرته بالعمل وتوجيه الاستفسارات وتحديد العوامل الرئيسة في بعض عناصر القوائم المالية والتي ترتبط بشكل مباشر بنشاط الشركة لكل حساب اذ تم وضع تدرج وصفي في مستوى المخاطر وذلك من خلال مستوى الالتزام وتقسيمه الى اربعة نسب من الادنى الى الاعلى وصياغتها في جدول يوضح تلك العوامل وتأثير كل عامل منها في المخاطر اذ يطبق للحسابات وكما مبين في ادناه:

1- حساب المدينون والدائنون

أ- التقدير الوصفي للمخاطر المتلازمة لحساب المدينون والدائنون.

يبين الجدول رقم(4) التقدير الوصفي للعوامل المؤثرة على المخاطر المتلازمة لحساب المدينون والدائنون ودرجة تأثير كل عامل منها:

الجدول (4) تقدير المخاطر المتلازمة لبند المدينون والدائنون

ت	العوامل	حد أعلى للمخاطر 100%	درجة المخاطر75%	درجة المخاطر50%	حد أدنى للمخاطر25%
1	تدوير الارصدة الافتتاحية	√			
2	وجود ضمانات كافية للعملاء		√		
3	متابعة جدية في تحصيل الديون			√	
4	تحليل اعمار الدين		√		
5	وجود حد اعلى لرصيد كل عميل				√
6	احتساب مخصص ديون مشكوك في تحصيلها	√			
7	وجود صلاحية لشطب الديون			√	
8	تثبيت قيود الاستحقاق		√		
9	وجود ارصدة موقوفة ومدورة من سنوات سابقة	√			
10	ظهور ارصدة مخالفة لطبيعتها المحاسبية			√	
	المجموع	3	3	3	1

المصدر: من اعداد الباحثان

ب - التقدير الكمي للمخاطر المتلازمة لبند المدينون والدائنون

مج(م x ع) = (3x %100)+(3 x %75)+(3x %50)+(1x %25) = 7

مج ع = 1+3+3+3 = 10

7

و = _____ x 100 = %70

10

2- حساب الايرادات

أ- التقدير الوصفي للمخاطر المتلازمة لحساب الايرادات

يبين الجدول رقم(5) التقدير الوصفي للعوامل المؤثرة على المخاطر المتلازمة لحساب الايرادات ودرجة تأثير كل عامل منها:

الجدول (5) تقدير المخاطر المتلازمة لبند الايرادات

ت	العوامل	حد اعلى للمخاطر100%	درجة المخاطر75%	درجة المخاطر50 %	حد ادنى للمخاطر25 %
1	كفاءة الادارة في استحصال المبيعات الآجلة				√
2	وجود خطة تسويقية وسياسة سعرية تهدف من خلالها زيادة المبيعات			√	
3	طبع قوائم المبيعات بشكل متسلسل وبصيغة تضمن عدم تزويرها		√		
4	التسجيل الصحيح للإيرادات غير المقبوضة		√		
5	صحة احتساب الموجودات المصنعة داخلياً وتحميلها بكافة التكاليف	√			
6	الالتزام بالتبويب المحاسبي للإيرادات الاخرى وايرادات السنوات السابقة			√	
7	تحميل السنة المالية بالإيرادات المتحققة خلال السنة	√			
	المجموع	2	2	2	1

المصدر: من اعداد الباحثان

ب - التقدير الكمي للمخاطر المتلازمة لبند الايرادات

مج(م x ع) = (2x %100)+(2 x %75)+(2x %50)+(1x %25) = 4,75

مج ع =2 + 2 +2 +1= 7

$$\text{و} = \frac{4,75}{7} \times 100 = \%68$$

ثانياً: المخاطر الرقابية للشركة عينة البحث:

بعد دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية للشركة توصل الباحث من خلال قائمة الاستقصاء التي تم ارسالها الى قسم الرقابة الداخلية وتم توزيعها من قبلهم على الاقسام والشعب المختصة والاجابة عليها من قبل الشركة وكذلك اجراء المقابلات مع قسم الرقابة الداخلية والاقسام الاخرى واخذ بنظر الاعتبار وضع تقدير اولي لمخاطر الرقابة أذ يبدأ هذا التقدير الاولي في بيئة الرقابة فأذا كانت فعالة فعلى المدقق الخارجي افتراض ان مخاطر الرقابة الخاص بالعمليات المالية منخفضاً، وبالعكس فأذا كانت غير فعالة أو تعاني من قصور فعلى المدقق الخارجي أن يقدر مخاطر الرقابة مرتفعاً في عملية التدقيق .

ومن اجل قياس مخاطر الرقابة قام الباحث بعملية دراسة وفهم لعناصر ومكونات الرقابة الداخلية في الشركة واجراء اختبارات فحص الرقابة وتقييم نتائجها من خلال قائمة الاستقصاء لنظام الرقابة الداخلية وتحديد الاوزان القياسية من (1-10) لقياس مدى الالتزام بالضوابط الرقابية لبنود الحسابات المحددة اذ يتم عرض لقائمة الاستقصاء وتحديد درجة فاعلية الرقابة الداخلية ومن ثم القيام بقياس مخاطر الرقابة لكل بند تم تحديده مسبقاً وكما يأتي :

1- قياس مخاطر الرقابة لحساب المدينون والدائنون

يوضح الجدول رقم (6) قائمة استقصاء اختبارات الرقابة لحساب المدينون والدائنون.

الجدول (6) قائمة استقصاء لفحص وتقدير مخاطر الرقابة لبند المدينون والدائنون

ت	السؤال	الوزن القياسي	نتائج استقصاء واختبارات الرقابة	
			نعم	كلا
1	هل ان الموظف المسؤول عن مسك الحسابات ليس له علاقة بـ: ارسال واستلام كشوفات العملاء والمجهزين، اعتماد الديون المعدومة، تحليل اعمار الديون.	10	10	.
2	هل يتم مسك سجلات للسيطرة على الحسابات المدينة	8	8	.
3	هل تجري مطابقة هذه السجلات شهريا	10	.	10
4	هل يتم إرسال كشوفات دورية للعملاء والمجهزين	7	.	7
5	هل يتم تغيير ماسكي دفاتر الأستاذ دوريا	9	.	9
6	هل شطب الديون يتم من قبل الإدارة العليا	10	10	.
7	هل يوجد موظف خاص لمتابعة تحصيل الديون	7	7	.
8	هل يتم إيقاف التعامل مع العملاء الذين يقدمون شيكات بدون رصيد	10	10	.
9	هل يتم عمل كشف بأعمار الديون يتم فحصه من الادارة	8	8	.
10	هل يتم متابعة التسديدات الى الدائنون التي بذمة الشركة	6	6	.
11	هل يتم استحصال المبالغ التي بذمة المدينون لصالح الوحدة	5	5	.
12	هل يتم مسك سجلات للحسابات المدينة والدائنة حسب انواعهم	10	10	.
13	هل يتم الفصل بين وظيفة التسجيل في السجلات العملاء	10	10	.
14	هل يتم استغلال المخصص المحتجز لأغراض شطب الديون	8	–	8
15	هل يتم مطابقة هذه السجلات شهريا	10	10	.
16	هل يتم إرسال كشوفات دورية للعملاء والمجهزين	10	10	.
17	هل يتم احتساب مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لحساب المدينون	9	9	–
18	هل توجد صلاحيات مكتوبة للبيع بالأجل	7	–	7
	المجموع	154	113	41

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية

واعتماداً على النتائج في الجدول رقم (6) سيتم تحديد درجة مخاطر الرقابة الداخلية لبند المدينون والدائنون وكما يأتي:

$$\text{درجة مخاطر الرقابة الداخلية} = \frac{\text{مجموع القيم لإجابات نقاط القوة (نعم)}}{\text{مجموع القيم القياسية}} \times 100$$

$$= \frac{113}{154} \times 100 = 73\%$$

مخاطر الرقابة = 100% – 73% = 27%

2- قياس مخاطر الرقابة لحساب الايرادات

يوضح الجدول رقم (7) قائمة استقصاء اختبارات الرقابة لحساب الايرادات.

الجدول (7) قائمة استقصاء لفحص وتقدير اختبارات الرقابة لبند الايرادات

ت	السؤال	الوزن القياسي	نتائج استقصاء واختبارات الرقابة	
			نعم	كلا
1	هل ان قوائم المبيعات مسيطر عليها بموجب سجل محاسبة 16	8	8	
2	هل يتم اعداد كشوفات تحليلية بالايرادات المقبوضة وحسب نوعها	10	10	.
3	هل يتم اعتماد قوائم مبيعات مسيطر عليها ومتسلسلة	8	8	.
4	هل يتم مسك سجل خاص بالايرادات	10	10	.
	هل يجري المطابقة بين قوائم المبيعات وسجل الصندوق	9		9
5	تدقق قوائم المبيعات حسابياً قبل إصدارها	10	10	.
6	هل توجد سياسة سعرية لتحديد اسعار البيع	10	10	.
7	هل يتم تبويب الايرادات وفق الانظمة المحاسبية المعتمدة	10	10	.
8	هل توجد الية لايداع الايرادات في الحسابات المصرفية سواء الحسابات المغلقة او غيرها	6	.	6

9	هل يتم تثبيت الايرادات في السجلات سواء المقبوضة او المستحقة	7	7	.
10	هل يوجد فصل بين اعداد قائمة المبيعات وتحصيل الايرادات والتسجيل في سجل العملاء وعملية التجهيز	10	10	.
11	هل توجد جهة مسؤولة عن تحديد البضائع التالفة والمتضررة	6	6	
12	هل ان الشركة تمسك يومية مستقلة للمبيعات الآجلة	8		8
13	هل ان الخصومات تمنح بموافقة جهة مخولة	6		6
14	اجراءات الرقابة على المبيعات (موظفي الشركة ، الاصول الثابتة، مبيعات الخردة، المبيعات النقدية)	5	5	
	المجموع	123	94	29

المصدر: من اعداد الباحثان بالاعتماد على قائمة استقصاء نظام الرقابة الداخلية

واعتماداً على النتائج في الجدول رقم (7) سيتم تحديد درجة فاعلية الرقابة الداخلية لبند الايرادات وكما يأتي:

$$\text{درجة فاعلية الرقابة الداخلية} = \frac{\text{مجموع القيم المعطاة لإجابات نقاط القوة (نعم)}}{\text{مجموع القيم القياسية}} \times 100$$

$$= \frac{94}{123} \times 100 = 76\ \%$$

مخاطر الرقابة = 100% – 76% = 24%

احتساب المستوى المسموح به لمخاطر الاكتشاف

بعد أن تم تقدير المخاطر المتلازمة ومخاطر الرقابة، بإمكان المدقق الخارجي ان يقوم باحتساب المستوى المسموح به لتحديد مخاطر الاكتشاف وذلك باستخدام نموذج المخاطر في التدقيق وكما يأتي:-

$$\textbf{المستوى المسموح به لتحديد لمخاطر الاكتشاف} = \frac{\textbf{خطر التدقيق المقبول}}{\textbf{المخاطر المتلازمة x مخاطر الرقابة}}$$

نسبة التدقيق التفصيلي = 100 – مخاطر الاكتشاف

وباستخدام المستويين المقدرين من قبل المدقق للمخاطر المتلازمة ومخاطر الرقابة التي تم توضيحها للحسابات المحددة ، وبافتراض أن مستوى التدقيق المقبول للمخاطر في التدقيق هو 5% , يمكن احتساب المستوى المسموح به لتحديد مخاطر الاكتشاف لكل حساب من الحسابات السابقة التي تم ايضاحها وكما يأتي:-

أ-المستوى المسموح به لتحديد مخاطر الاكتشاف لبند المدينون والدائنون= $\frac{5\%}{70\% \times 27\%} = 26\%$

وبهذا فإن مقدار التدقيق التفصيلي الذي يتوجب على المدقق أن يقوم به هو 74% من بند المدينون والدائنون.

ب-المستوى المسموح به لتحديد مخاطر الاكتشاف لبند الايرادات= $\frac{5\%}{68\% \times 24\%} = 31\%$

وبهذا فإن مقدار التدقيق التفصيلي الذي يتوجب على المدقق أن يقوم به هو 69% من بند الايرادات

ان مخرجات الشركة من بيانات مالية تعكس حجم العينة وهي جزء من حسابات الشركة المهمة عند التطبيق للأهمية النسبية وفق المعيار (320).

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات :

أولاً: الاستنتاجات :

1- أن الربط بين الاهمية النسبية ومخاطر التدقيق يعطي للمدقق نسبة التدقيق التفصيلي التي ينبغي أن يعتمدها في ضوء نسبة معينة من الخطر المسموح به وبناءً على ذلك تحدد العينة التي بموجبها سيبني عليها رأيه في البيانات المالية بشكل محايد وعلمي ومتجنباً المسائلة القانونية من الزبون أو المهنة أو الطرف الثالث.

2- ان مفهوم الاهمية النسبية مهم لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق فأن تقدير مستوى للأهمية النسبية يساعد المدقق الخارجي في تحديد حجم الاخطاء والتحريفات الجوهرية وتقييمها ومن ثم تحديد حجم ونوع ادلة الاثبات المطلوب جمعها .

3-يؤدي الالتزام بمعيار التدقيق الدولي (320) في عملية التدقيق كممارسة مهنية طبيعية من قبل المدقق الخارجي الى انجاز التدقيق بكفاءة وفاعلية اكثر.

4-ان حسابات الشركة تتصف بوجود مخاطر متلازمة مما يتوجب على المدقق الخارجي ان يبذل اقصى عناية مهنية ممكنة حيث أظهرت المخاطر المتلازمة لبند المدينون والدائنون (70%) وبند الإيرادات (68%).

5-يمكن للمدقق الاعتماد بدرجة ما على نظام الرقابة الداخلية بعد تقييمه للشركة عينة البحث عند اجراء عملية التدقيق وتحديد حجم العينات المسحوبة حيث أظهرت نتائج الفحص لمخاطر الرقابة لبند المدينون والدائنون بنسبة(27%) وبند الإيرادات بنسبة (24%) مما أدى الى تحديد مخاطر الاكتشاف بنسبة (26%) لبند المدينون والدائنون ونسبة (31%) لبند الإيرادات ونسبة التدقيق التفصيلي (74%) و(69%) عالتوالي.

ثانياً: التوصيات:

1- التمسك بمعايير التدقيق المقبولة قبولاً عاماً والمحافظة على الاستقلالية وبذل العناية المهنية اللازمة.

2- ضرورة الاخذ بالحسبان كون الموضوع ذا أهمية نسبية هو امر يتعلق بالرأي المهني للمدقق والذي ينبغي أن يقوم عند تصميمه لخطة التدقيق بوضع مستوى مقبول للأهمية النسبية لاكتشاف اي معلومات خاطئة والذي يتطلب دراسة امكانية وجود تأثير اساسي في البيانات المالية للمعلومات الخاطئة المتعلقة بمبالغ صغيره نسبياً فضلاً عن دراسة الأهمية النسبية على مستوى البيانات ككل .

3-ينبغي على المدقق أن يستند في تقديره للمخاطر المتلازمة على أسلوب منطقي يقوم على دراسة وتحليل العوامل التي تؤثر فيها للحد من آثره السلبي في القوائم المالية وصولاً الى تقدير سليم لها.

4-ينبغي على المدقق الخارجي أن يستند في تقديره لمخاطر الرقابة أن يقوم بدراسة وفهم عناصر الرقابة الداخلية الموجودة وإجراء الاختبارات والفحوصات لتقدير كفاءتها في منع أو اكتشاف وتصحيح الانحرافات في القوائم المالية ودرجة الالتزام بها ثم تقويم نتائج اختبارات الرقابة وصولاً إلى درجة من الثقة للاعتماد على الرقابة الداخلية وتقدير مخاطرها.

5-أن مخاطر الاكتشاف هي مخاطر تخص مراقب الحسابات وهو المسئول عنها أذ يجب تخفيضها الى أدنى حد ممكن بأخذه متمم النسبة الناتجة عن مخاطر الاكتشاف كنسبة تدقيق تفصيلي وأتخاذ الوسائل والاجراءات المناسبة في التدقيق .

المصادر:

المصادر العربية:

1- الكعبي ، رفيق حميد عطية .(2014)." الاهمية النسبية لمخاطر التدقيق ودورها في جودة عمل المدقق الخارجي" ، بحث غير منشور ، المعهد العربي للمحاسبين القانونيين ، العراق – بغداد .

2- عبد الجبار ، ورقاء خالد ،.(2016). "الاهمية النسبية واثرها في كفاءة التدقيق" ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ، العراق ، العدد 47 ، ص230-231.

3- الدوري، عمر علي كامل. (2010). " دور معايير التدقيق في تقليص فجوة التوقع" ، مجلة المنصور ، كلية المنصور الاهلية، 14(1)، العراق.

4- الصبان، محمد سمير وإبراهيم، إبراهيم حسن، "مبادئ المراجعة الخارجية مفاهيم علمية وإجراءات عملية"، دار التعليم الجامعي، مصر، 2012.

5- الشريفي، احمد عبد الامير محمود و المعموري، علي محمد ثجيل.(2021). " تقييم المدقق للتحريفات المكتشفة وانعكاسها على اجراءات الادارة – بحث تطبيقي في الشركة العامة لتصنيع الحبوب" مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد(16)،العدد (54)،المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد.

6- الشحنة، رزق أبو زيد، (2015) "الحسابات التدقيقية – منهج معاصر وفق معايير التدقيق الدولية – الإطار النظري"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.

7- الذنيبات ، علي عبد القادر.(2015)." تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق" ، ط5 ، الجامعة الاردنية – قسم المحاسبة ، عمان ، الاردن.

8- دليل منهج التدقيق وفق اسلوب المخاطر ، جمهورية العراق ديوان الرقابة المالية الاتحادي، اقر في الجلسة الثالثة والخمسون من اجتماعات مجلس الرقابة المالية (فقرة) (3) المنعقدة في2014/10/13م.

9- حصموت، سناء كباشي و الجنابي ، عامر محمد سلمان (2023) "اثر تطبيق ارتباطات في التأكيد وفق المعيار الدولي IASE3402 في تعزيز اجراء التدقيق " مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد 18، العدد 64.

10- ابراهيم، مهند اسماعيل و المعيني ، سعد سلمان (2023) " تقويم الالتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق وفق معيار الانتوساي وتأثيره على جودة التدقيق " مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد 18، العدد 63.

11- لاشين، سهير عبداللطيف عرابي .(2018) ." المراجعة المشتركة ودورها في تقليل مخاطر المراجعة دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة " ، رسالة ماجستير ، ولاية الخرطوم ، جامعة النيلين، السودان.

12- منهل مجيد العلي وياسمين أكرم الدباغ.(2003)." مظاهر تطبيق الأهمية النسبية في عمل المحاسبين والمراجعين في الوحدات الاقتصادية"، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 25، العدد 71، الموصل، العراق.

13- محمد، كنار جاسم و العبيدي ، صبيحة برزان فرهود (2023) " اجراءات تدقيق المخالفات المحاسبية على وفق معايير التدقيق الدولية – بحث تطبيقي " مجلة دراسات محاسبية ومالية ، المجلد 17، العدد 60.

14- كايد، سعود.(2012) " تدقيق الحسابات "، دار الزهران للنشر والتوزيع والطباعة ، عمان ، الاردن.

15- راضي، محمد سامي. (2011) ." موسوعة المراجعة المتقدمة"، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع ، جامعة طنطا ، الاسكندرية ، مصر.

16- شريم ، عبيد سعد و لطف حمود بركات .(2011)." اصول مراجعة الحسابات" ، الامين للنشر والتوزيع ، جامعة صنعاء ، ط3 .

17- طه، أحمد ياس.(2015). "أثر مخاطر التدقيق في تحديد الأهمية النسبية وحجم عينات التدقيق " ، بحث مقدم إلى مجلس الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية.

18- العوني ، محسن عبد العزيز خطاب. (2019) ." برنامج تدقيق مقترح لتخطيط العمل التدقيقي استناداً الى العلاقة بين الاجراءات التحليلية ومخاطر التدقيق وفق المعيارين الدوليين (520و 315) "اطروحة دكتوراه ، المعهد العربي للمحاسبين والمدققين، بغداد ، العراق .

19- القاضي، حسين يوسف و دحدوح، حسين احمد و قريط، عصام نعمة. (2014) ."اصول المراجعة"، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، كلية الإقتصاد.

20- علي ، عبد الوهاب نصر ، شحاتة، السيد شحاتة . (2014). "اصول المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً للمعايير المصرية والدولية" ، دار التعليم الجامعي ، الاسكندرية ، مصر .

21- الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار التدقيق الدولي 200 .(2020). " الاهداف العامة للمراجع المستقل والقيام_بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق".

المصادر الاجنبية:

- Robertson, Jack C. & Timothy J. Louwers, (2002) "Auditing &Assurance Services", 10th Edition, Copyright by the Mc Graw- Hill companies. Inc. U.S.A.
- Peter, Eze Gbalam (2013) "Audit Risk Assessment and Detection of Misstatements in Annual Reports: Empirical Evidence from Nigeria" Research Journal of Finance and Accounting, Vol 4, No.1,2013.
- International Auditing Standard 320. (2020). “Relative importance when planning and implementing the audit”.