

The effect of materiality (International Auditing Standard 320) in determining detection risks and their reflection on the quality of the audit process/ applied research

Haider Hassan Mirhuseein al King Shahi

Postgraduate for Accounting and Financial Studies-
University of Baghdad

Haidar.hasan1001b@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Received: 12/2/2024

Asst.Prof. Dr. Wafa Hussein Al-Haidari

Postgraduate for Accounting and Financial
Studies-University of Baghdad

wafaa.alhaidari@pgiafs.uobaghdad.edu.iq

Published: 30/6/2024

Accepted: 20/2/2024

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, and this has a reflection on the quality of the audit process. The research also aims to propose an audit program in light of International Auditing Standard 320. It represents the research community General contracting companies because of its importance and 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 identifying 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 standard. International Auditing (320) Relative Importance in Determining Discovery Risks, which in turn is reflected in the quality of the audit. 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, detection risks, quality of the audit process.

تأثير الأهمية النسبية (معيار التدقيق الدولي 320) في تحديد مخاطر الاكتشاف وانعكاسه على جودة عملية التدقيق / بحث

تطبيقي

أ.م.د. وفاء حسين الحيدري

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/ جامعة بغداد

حيدر حسن ميرحسين الملكشاهي

المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية/ جامعة بغداد

المستخلص:

يهدف البحث الى بيان كيفية تحديد مخاطر التدقيق وتحديد مخاطر الاكتشاف بعد تحديد الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 320 وما لذلك انعكاس على جودة عملية التدقيق ، 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 الأهمية النسبية وتحديد المخاطر استناداً الى معيار التدقيق الدولي 320 وكان من اهم الاستنتاجات التي توصل اليها البحث هناك تأثير لتطبيق معيار التدقيق الدولي (320) الأهمية النسبية في تحديد مخاطر الاكتشاف والذي ينعكس بدوره على جودة التدقيق كما كان من أهم التوصيات ضرورة اعتماد المدقق الخارجي في تحديد مخاطر الاكتشاف على تطبيق معيار التدقيق الدولي (320) الأهمية النسبية .

الكلمات المفتاحية : الأهمية النسبية ، مخاطر الاكتشاف ، جودة عملية التدقيق.

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 وبالتالي يؤدي الى ارتفاع جودة 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 الرئيسية 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 وجودة عملية التدقيق ، 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 التدقيق، 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:

1. ما تأثير تطبيق معيار التدقيق (320) الاهمية النسبية في تحديد مخاطر الاكتشاف وانعكاسه على جودة عملية التدقيق؟
- 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 مراحل التخطيط والتنفيذ وليتمكن من ابداء الرأي المحايد.
- 3- أهداف البحث: يسعى البحث لتحقيق الاهداف الآتية:

- أ. بيان مفهوم الاهمية النسبية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي (320).
- ب. تطبيق منهجية معتمدة على اسس عملية لتحديد مخاطر عملية التدقيق .
- ج. تقليل مستويات الخطر وصولاً الى درجات مقبولة باعتماد اجراءات تدقيق في ضوء الاهمية النسبية.
- د. بيان العلاقة بين الاهمية النسبية ومخاطر الاكتشاف واثار ذلك على حجم أدلة الاثبات المطلوب تجميعها والعينات المختارة لغرض ابداء الرأي فيها.

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

يؤثر تطبيق معيار التدقيق الدولي (320) الأهمية النسبية في تحديد مخاطر الاكتشاف وينعكس على جودة عملية التدقيق.

5- حدود البحث

1- الحدود المكانية : شركة حمورابي العامة للمقاولات الانشائية

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

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 فسيستخدم المنهج (التحليلي).

ثانياً: دراسات سابقة :

1 - (2014) Rafiq Research:

عنوان الدراسة	الأهمية النسبية لمخاطر التدقيق ودورها في جودة عمل المدقق الخارجي
نوع الدراسة	رسالة ماجستير مقدمة الى مجلس أمناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين
عينة الدراسة	بحث تطبيقي في ديوان الرقابة المالية الاتحادي/ دائرة تدقيق نشاط التمويل والتوزيع
هدف الدراسة	بيان الأهمية النسبية لمخاطر التدقيق في تحقيق جودة اداء المدقق الخارجي من خلال التخطيط المناسب وتصميم وتطوير برامج تدقيق فعالة تستند الى مادية الخطر في تحديد مدى وطبيعة ووقت اجراءات التدقيق المناسبة.
أهم الاستنتاجات	إن عدم مراعاة الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق من المدقق الخارجي سواء في القطاع الخاص أو الأجهزة الرقابية الحكومية يؤثر بدرجة كبيرة في كفاءة عملية التدقيق وفعاليتها. كما يخضع كل من قياس الأهمية النسبية وتحديد مخاطر التدقيق للحكم الشخصي المستمد من خبرة المدقق وكفاءته ومدى فهمه لطبيعة وحجم النشاط للمنشأة محل التدقيق.

2 - (2015) Kristensen Research:

عنوان الدراسة	Judgment in an Auditor's: Materiality Assessments الحكم في تقييمات الأهمية النسبية للمدققين
نوع الدراسة	بحث علمي
عينة الدراسة	عدد من البحوث المنشورة في مجلات المحاسبة والتدقيق فيما يخص اعتبارات الأهمية النسبية .
هدف الدراسة	عرض الأهمية النسبية باعتبارها مفهوم مهم في التدقيق من الناحية النظرية والعملية، وكذلك قامت الدراسة بعرض أهمية العوامل الكمية والنوعية والتي تتضمن كل من مهمة التدقيق، شخص المدقق و العلاقات الشخصية بين المدققين وعملائهم، والتي تتماشى بالتوازي مع الحكم العام للتدقيق ونظرية اتخاذ القرار.
أهم الاستنتاجات	ان تحديد مفهوم واضح للأهمية النسبية يساعد في الكشف عن الأخطاء الجوهرية التي تؤثر في قرارات التي يتخذها أصحاب المصلحة ، ووضحت ان تحديد نسبة معينة للأهمية النسبية يعود الى عوامل كمية والتي ترتبط بشكل اكبر بمهمة التدقيق، بينما العوامل النوعية ترتبط بجانب العميل، وأكدت الدراسة على انه يوجد نقص في تقدير العلاقات الشخصية والتي على أساسها يقوم المدقق بتحديد نسبة الأهمية النسبية حسب طبيعة وحاجة العميل، وهذا ما من شأنه تقليل ثقة العميل في مهنة التدقيق.

:Research Abdel jليل(2019)-3

عنوان الدراسة	اثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية
نوع الدراسة	اطروحة دكتوراه مقدمة الى كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
عينة الدراسة	دراسة عينة من مراقبي الحسابات في الجزائر من خلال استمارة الاستبيان التي صممت تحليليا واحصائياً
هدف الدراسة	قياس اثر مخاطر المراجعة على جودة المراجعة قياس مستوى جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية
اهم الاستنتاجات	يقوم مراقب الحسابات بتقييم وضبط مخاطر المراجعة وان فهم واستيعاب الانواع المختلفة لخطر المراجعة يعد امراً ضرورياً بالنسبة للمراجع لوضع الخطة المناسب وتقييم النتائج الخاصة بعملية المراجعة ، مستوى جودة المراجعة في البيئة الجزائرية كان مرتفعاً ، هناك اثر لمخاطر المراجعة على جودة المراجعة الخارجية.

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

أولاً: الاهمية النسبية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي (320)

1- تعريف الاهمية النسبية :

وردت عدة تعاريف للاهمية النسبية ويبين الجدول (1) عدداً من تلك التعاريف:

جدول (1) تعريف الاهمية النسبية

ت	اسم الباحث،السنة	التعريف
1	(Radi, 2011: 384)	تعد المعلومة ذات اهمية لو كان الافصاح عنها في التقرير او عدمه يؤثر او يغير في احكام وتقديرات متخذي القرارات .
2	(Al-Deeb, Shehata) (139:2013)	هو قيمة السهو او التحريف الذي لحق بالمعلومات المحاسبية والذي يجعل من الممكن في ضوء الظروف المحيطة ان يتغير او يتأثر حكم الشخص العادي الذي يعتمد على هذه المعلومات نتيجة لهذا السهو او التحريف.
3	(Al-Tamimi Nazim,) (2014: 254)	هي قيام المدقق بتوجيه الاهتمام الى بعض العناصر التي تحتاج الى انتباه خاص او تزداد فيها نسبة المخاطرة بغض النظر عن قيمتها والتي يؤثر اخفاؤها او عدم صحتها بشكل مادي على دلالة القوائم المالية محل التدقيق
4	(معيار التدقيق الدولي (2020:320)	هي التحريفات بما في ذلك الحذفات تعد جوهرية اذا كان من المتوقع ودرجة معقولة ان تؤثر بمفردها او مجموعها على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على اساس القوائم المالية

المصدر : اعداد الباحثان باعتماد المصادر المذكورة .

2- الاعتبارات التي تحكم تقدير الاهمية النسبية :- تتضمن أحكام تقدير الأهمية النسبية اعتبارات كمية ونوعية يجب أخذها

بنظر الاعتبار عند تحديد الأهمية النسبية ويمكن عرضها على النحو الآتي:

أ- الاعتبارات الكمية : يتطلب معيار العرض والافصاح العام عند دراسة القيمة النسبية لبند او جزء او مجموعة بغرض إظهارها

في القوائم المالية، مقارنتها بمقدار اساس ملائم وقد تم تحديد بعض المقادير الاساسية التي تساعد في الاستخدام وتحكم الممارسة

العملية في التدقيق بمقارنة كل بند او جزء من قائمة الدخل بقيمة صافي الدخل للسنة الجارية أو مقارنة كل بند أو مجموعة من

بنود أو مجموعات قائمة المركز المالي بأجمالي حقوق اصحاب راس المال (صافي الاصول) أو اجمالي المجموعة التي يقع فيها

البند مثل الاصول المتداولة او الخصوم غير المتداولة (Obaid and Salman, 2021: 107)

ب- الاعتبارات النوعية : التحريف الجوهرية الذي لايعد جوهرية بشكل كمي قد يكون جوهرية بشكل نوعي ، ومن امثلة ذلك ما

يأتي:

احتمالية وجود مدفوعات غير قانونية، حدوث مخالفات أو تصرف غير نظامي من قبل الادارة، عدم انتظام في اتجاه الارياح من

سنة لأخرى، موقف الادارة أو وجهة نظرها اتجاه سلامة وكمال القوائم المالية، وجود شروط معينة في عقد قرض حصلت عليه

الوحدة الاقتصادية يتطلب بقاء نسبة مالية معينة عند حد معين مثل السيولة النقدية
(according to the risk approach, 13/14/2014

كما توجد هناك عوامل نوعية اخرى يمكن ان يكون لها تأثير في تقدير الاهمية النسبية اذا ما تم اخذها بالحسبان من قبل المدقق الخارجي وهي (Al-Saidi, 2005, 268):

درجة استعداد المدقق الخارجي لتحمل المخاطرة عند تحديد مدى اهمية العنصر ، درجة حساسية العنصر ، طبيعة العنصر ومدى تكراره ، مدى الدقة في كيفية تقدير عناصر الميزانية ، التغيير في السياسات المحاسبية المستخدمة) .

ثانياً: مخاطر الاكتشاف:

قبل الخوض في مخاطر الاكتشاف لابد من الاشارة الى مخاطر المتأصلة (الضمنية، مخاطر الرقابة ، مخاطر الاكتشاف)، مخاطر الاكتشاف (Al-Awni, 2019:39) وتعرف مخاطر التدقيق المقبولة بانها نسب استعداد المدقق لقبول احتمالية ان تكون القوائم المالية محرفة (Robertson & Timothy, 2002: 37).

أما مخاطر الأخطاء الجوهرية فأورد معيار التدقيق الدولي (200) تعريفاً بأنها مخاطر أن تكون القوائم المالية تحتوي على الأخطاء الجوهرية قبل إجراء عملية التدقيق ". (IFAC, 2020: 62) وتتضمن المخاطر المتلازمة ومخاطر الرقابة. 1- أما العنصر الاخير من عناصر مخاطر التدقيق وهو مخاطر الاكتشاف فوردت عدة تعريفات وكما موضح في الجدول رقم (2) الاتي:

جدول (2) تعريف مخاطر الاكتشاف

ت	اسم الباحث ، السنة	التعريف
1	(ISA 61:2020,200)	هي مخاطر أن لا يكتشف المدقق خطأ موجوداً في إثبات قد يكون جوهرياً، سواء فردياً أو عند تجميعه مع أخطاء أخرى
2	(Zdravkoski, 2016 : 1)	هو مخاطر ان يفشل المدقق في اكتشاف تحريفات جوهرية في القوائم المالية
3	(ARENS and others. 2014 : 249)	مقياس لخطر فشل الأدلة التي يجمعها المدقق في اكتشاف تحريفات إن وجدت قد تكون جوهرية.

المصدر : أعداد الباحثان باعتماد المصادر المذكورة.

ثالثاً: جودة عملية التدقيق:

وردت عدة تعريفات لجودة عملية التدقيق كما في الجدول (3) ادناه:

جدول (3) تعريف جودة التدقيق

ت	اسم الباحث ، السنة	تعريف
1	(Abdel Halim, 315, 2015)	اداة لتقليل خطر التدقيق الى اقل حد ممكن اذ تقاس جودة التدقيق بمدى قدرة المدقق على اكتشاف المخالفات الواردة في القوائم المالية من خلال اتباعه للإجراءات التي تمكنه من ذلك .
2	Accounting and) Regulatory Standards Board Guide No. 7, (15:2016)	سياسات وإجراءات تتبناها الوحدة (مكتب) التدقيق لتوفير ضمان معقول بأن جميع عمليات التدقيق التي تقوم بها الوحدة (مكتب) التدقيق يتم انجازها وفقاً لمبادئ التدقيق المعتمدة.
3	(Mezher,2018:521)	هي كل الاجراءات التي يتم اتباعها من قبل المدقق من اجل الحصول على الكفاءة العالية لعملية التدقيق ولتعزيز متطلبات التدقيق من الجودة والالتزام بالمعايير المهنية والاخلاقية
4	Al-Samarrai Al-Sharida,) (20:2020)	الوسائل والإجراءات التي يعتمد عليها مكتب التدقيق للتأكد من مقابلة المسؤوليات المهنية المختلفة فضلاً عن قواعد وآداب السلوك المهني وضوابط رقابة الجودة من خلال تقليل مخاطر الاكتشاف إلى أقصى درجة ممكنة وذلك من خلال تصميم إجراءات ووضع معايير للتغلب على المشاكل التي تصاحب العمليات التدقيقية".
5	Munshid and Yaqub, 2020: (110)	هي الإجراءات والاعمال التي تنفذها والسياسات التي تطبقها الشركات ومكاتب التدقيق لمساعدتها على تطبيق معايير التدقيق بنحو ثابت في كل عملية تدقيق وقدرتها على اكتشاف والتقدير عن الاخطاء الجوهرية في القوائم المالية .

المصدر : من أعداد الباحثان باعتماد المصادر المذكورة.

2- أهمية جودة التدقيق : يعد التدقيق وسيلة وليس غاية وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف بحاجة إلى المعلومات لأخذ القرار منها المدراء, المستثمرون, رجال الأعمال, الاقتصاد, الهيئات الحكومية, البنوك, الدائنون (Jerry and Robert 1997: 4) وتكمن أهمية جودة التدقيق في كون المستخدمين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية التدقيق والمتمثلة في تقرير المدقق والذي يعكس جودة التدقيق ومصداقية المعلومات لأنهم يعتمدون في اتخاذ القرارات ورسم السياسات على تلك القوائم وأن جودة التدقيق لكافة الجهات المستفيدة تعد مطلباً أساسياً (Gibran, 14:2010) وتختلف أهمية جودة أداء المدقق من جهة لأخرى بناءً على مجال أعمالهم إذ تختلف من (ادارات المصارف عن جهة المستثمرين والمقرضون والدائنون وعن شركات ومكاتب التدقيق فضلاً عن الهيئات والاجهزة الحكومية تبعاً لمجال وبيئة العمل) (Al-Khazraji & Al-Tamimi, 33: 2023) يحرص المدقق على ان تتم أن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة, وذلك من أجل تحسين السمعة والشهرة والموقف التنافسي في مجال العمل (Awda, 15:2011) ولجودة التدقيق أهمية كبيرة ولعدة جهات: تعتمد ادارة الوحدة الاقتصادية على البيانات المالية في وضع الخطط ورقابة الاداء وتقويمه لذا تهتم بالتدقيق للتأكد من إضفاء الثقة على تلك القوائم المدققة لتتمكن من معرفة الوضع المالي لها وزيادة حصتها السوقية ومعرفة أماكن الضعف واحتمالات وجود فشل أو تعثر من اجل اتخاذ الإجراءات اللازمة لوقف التعثر وتصحيحه لذا تطالب مكاتب التدقيق بتقديم مستوى عالي من الجودة (Juma, 2003: 30) أما على مستوى مكاتب التدقيق فهي تسعى لتحقيق مستوى عالي من الجودة لإخلاء مسؤوليتها أمام المستفيدة لتجنب العقوبات المهنية والقانونية عند ارتكابها لأي مخالفة أو تقصير في أعمال التدقيق , فيلعب التدقيق دوراً مهماً في مراقبة التعاقدات والالتزام بالقوانين مما يؤدي الى تخفيض خطر المعلومات التي تتضمنها الكشوفات المالية (Dahash wa Thajil, 2021: 183) من جانب آخر إن أسباب وجود مكاتب التدقيق هو لتحقيق هامش ربح معقول في ظل وجود مستوى عالي من الأداء المهني من خلال كسب سمعة جيدة تساعد في جذب زبائن جدد . (Watkins and Others , 2004 : 6) . وعلى مستوى البنوك تعتمد البنوك و منشآت التمويل على القوائم المالية التي تم تدقيقها بشكل كبير وخاصة في المنح للقروض والتسهيلات المصرفية , ومما لاشك فيه ان جودة التدقيق لها تأثير ايجابي على جودة القرارات, ويهتم الدائنون في القوائم المالية المدققة من قبل المدقق الخارجي لمنح التسهيلات الائتمانية بناء على تلك القوائم , ولاشك ان جودة التدقيق تؤثر على قراراتهم كثيراً في منح الائتمان (Guest et al., 2017: 125).

المبحث الثالث : تطبيق معيار التدقيق الدولي 320 الاهمية النسبية

أولاً: قياس الاهمية النسبية وتحديد المخاطر:-

اعتماداً على القوائم المالية للشركة عينة البحث لسنة/ 2021 وتحديد الاهمية النسبية بحدودها الدنيا والعليا بتطبيق معيار التدقيق الدولي (320) حيث يقوم المدقق بأحتساب الحد الاعلى والحد الادنى للقيمة النقدية للحكم الاولي للأهمية النسبية وذلك عن طريق تحديد اساس او اكثر من اساس القياس الملائمة ومن ثم يقوم بتحديد النسبة التي يعتقد بأنها تساوي او تمثل التحريفات الاجمالية التي تتضمنها القوائم المالية وبعدها تضرب النسبة التي تم تحديدها بمبلغ الاساس المحدد وبما ان الشركة عينة البحث هادفة الى الريح وبيئتها الرقابية غير فعالة ستكون النسبة 5% من صافي الريح كحد ادنى للأهمية النسبية ونسبة 10% كحد اعلى كاساس لتحديد الحسابات المهمة وغير المهمة . وبالأعتماد على كشف العمليات الجارية للشركة عن السنة المالية المنتهية في 2021/12/31 بلغ صافي الريح قبل الضريبة (4146871314) دينار ويبين الجدول (4) الحد الادنى والاعلى للأهمية النسبية

الجدول (4) الحد الأدنى والاعلى للأهمية النسبية

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

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 لتوزيع الأهمية النسبية وفق البحث العلمي وملائمة بيئة الشركة هي تخصيص لكل حساب نسبة من الأهمية النسبية للقوائم المالية على أساس نسبة رصيد هذا الحساب إلى إجمالي ارصدة الحسابات ومقارنة مع نسبه صافي الربح قبل الضريبة ، وبالإعتماد على ما تم تحديده في الجدول (4) يتم تحديد الأهمية النسبية لكل بند من بنود الميزانية العامة لعام 2021 بعد تحديد أهمية كل بند إلى المجموع الذي ينتمي إليه البند ويتم تخصيص الحكم الأولي عن الأهمية النسبية إلى مجموعات فرعية كما مبين في الجدول رقم (5) ادناه:

الجدول (5) تخصيص الحكم الأولي 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
المدنون	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

$$1- \text{نسبه البند} = \frac{\text{-----}}{100x}$$

الكل

$$2- \text{مقدار الأهمية النسبية للحد الأدنى} = \text{النسبة} \times \text{صافي الربح قبل الضريبة للحد الأدنى}$$

$$3- \text{مقدار الأهمية النسبية للحد الأعلى} = \text{النسبة} \times \text{صافي الربح قبل الضريبة للحد الأعلى}$$

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 الرئيسية 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 الموجودات الثابتة

أ-تقدير المخاطر المتلازمة:يبين الجدول رقم(6) التقدير الوصفي للعوامل المؤثرة على المخاطر المتلازمة لبند الموجودات الثابتة ودرجة تأثير كل عامل:

الجدول (6) تقدير المخاطر المتلازمة لبند الموجودات الثابتة

ت	العوامل	الحد الاعلى للمخاطر %100	درجة المخاطر %75	درجة المخاطر %50	الحد الادنى للمخاطر %25
1	درجة خضوع الموجودات الثابتة للتقادم والتطور التقني.		√		
2	التلاعب والتزوير المكتشف في السنوات السابقة.				√
3	مدى تجاوب الإدارة لاتخاذ الوسائل العلاجية إزاء حالات التلاعب والتزوير المكتشفة ومعالجة جوانب الضعف في نظمها.	√			
4	مدى صعوبة جرد وتقييم الموجودات الثابتة.			√	
5	وجود تغييرات في السياسات المحاسبية المطبقة في احتساب الاندثارات.				√
6	قابلية الموجودات الثابتة للسرقة والتلف.		√		
7	حفظ الوثائق والمستندات المالية في مكان أمين.			√	
8	وجود قوانين تضمن سلامة عمليات الشراء وفق التخصيصات المرصدة في الموازنة التخطيطية.			√	
9	توفر صلاحيات الشطب والبيع.				√
10	نزاهة الإدارة.			√	
11	كفاءة الإدارة وموظفيها.		√		
	المجموع	1	3	4	3

المصدر : من اعداد الباحثان

ب- التقدير الكمي للمخاطر المتلازمة لبند الموجودات الثابتة

في هذه المرحلة يتم ترجمة التقدير الوصفي للمخاطر المتلازمة، التي تم الحصول عليها في الخطوة السابقة إلى تقدير كمي لدرجة تلك المخاطر من خلال احتساب المتوسط الحسابي المرجح بالأوزان لنسب المخاطر التي تم تحديدها، وذلك وفقاً للنموذج الآتي:

$$\text{مج (م x ع)} \\ \text{و} = 100 \times \frac{\text{مج ع}}{\text{مج ع}}$$

أذن:

و : الوسط الحسابي المرجح يعبر عن المخاطر المتلازمة
م : المستويات الأربعة للمخاطر المتلازمة (100%، 75%، 50%، 25%)
ع : عدد تأثيرات العوامل في كل مستوى من مستويات المخاطر
وعند تطبيق المعادلة على حساب الموجودات الثابتة:-

$$\text{مج (م x ع)} = (1 \times 100\%) + (3 \times 75\%) + (4 \times 50\%) + (3 \times 25\%) = 6 \\ \text{مج ع} = 1 + 3 + 4 + 3 = 11 \\ \text{و} = 100 \times \frac{6}{11} = 55\%$$

2- حساب المخزون

أ: التقدير الوصفي للمخاطر المتلازمة لحساب المخزون.

يبين الجدول رقم (7) التقدير الوصفي للعوامل المؤثرة على المخاطر المتلازمة لحساب المخزون ودرجة تأثير كل عامل منها:

جدول (7) تقدير المخاطر المتلازمة لبند المخزون

ت	العوامل	حد أعلى للمخاطر %100	درجة المخاطر %75	درجة المخاطر %50	حد أدنى للمخاطر %25
1	درجة خضوع المخزون للتقادم والتطور التقني.		√		
2	التلاعب والتزوير المكتشفة في السنوات السابقة.				√
3	مدى تجاوب الإدارة لاتخاذ الوسائل العلاجية أزاء حالات التلاعب والتزوير المكتشفة ومعالجة جوانب الضعف في نظمها.		√		
4	تكرار حدوث معاملات مع الاطراف ذات العلاقة تتعلق بالمخزون لأنها تمثل فروعاً للشركة .			√	
5	مدى صعوبة جرد وتقييم المخزون.	√			
6	مدى مطابقة رصيد قوائم الجرد مع السجلات الفرعية ومطابقة السجلات الفرعية مع السجلات المالية.	√			
7	درجة الاجتهاد المطلوبة لتقييم المخزون	√			
8	وجود تغييرات في السياسات المحاسبية المطبقة على المخزون.		√		
9	قابلية بنود المخزون للأختلاس.		√		
10	معدل دوران المخزون.		√		
11	قابلية البضاعة الجاهزة أو تحت الصنع للسرقة أو التلف.		√		
12	مدى صعوبة جرد وتقييم البضاعة الجاهزة.			√	
13	مدى صعوبة جرد وتقييم البضاعة تحت الصنع.	√			

14	نزاهة الادارة.	√			
15	كفاءة الادارة وموظفيها.	√			
	المجموع	2	3	6	4

المصدر: من اعداد الباحثان

ب: التقدير الكمي للمخاطر المتلازمة لبند المخزون.

$$10.5 = (2x \%25) + (3x \%50) + (6x \%75) + (4 x \%100) = \text{مجموع } x$$

$$15 = 2 + 3 + 6 + 4 = \text{مجموع } x$$

$$10.5$$

$$\%70 = 100 \times \frac{10.5}{15} = \text{و}$$

ثالثاً: 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 اذ 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 .

قياس مخاطر الرقابة لحساب الموجودات الثابتة

يوضح الجدول رقم (8) قائمة استقصاء اختبارات الرقابة لحساب الموجودات الثابتة.

الجدول (8) قائمة استقصاء لفحص وتقدير مخاطر الرقابة لبند الموجودات الثابتة

ت	السؤال	الوزن القياسي	نتائج استقصاء واختبارات الرقابة	
			نعم	كلا
1	هل تقوم الشركة بمسك سجل تفصيلي يتضمن كافة المعلومات الخاصة بالموجودات الثابتة مثل: مواصفات الموجود الثابت، تاريخ الشراء، موقع أو مكان وجود الموجود، الرقم الرمزي للموجود، الاندثار السنوية المتراكمة، تاريخ الاستبعاد أو الشطب.	10	10	.
2	هل يتم تسجيل عمليات الشراء أول بأول.	8	8	.
3	هل تعتمد عمليات شراء الموجودات الثابتة من رئيس مجلس الإدارة أو موظف مسؤول	10	10	.
4	هل هناك طريقة متبعة وثابتة لتسلم الموجودات الثابتة من لجنة شراء يتم إدخالها مخزناً وتثبيتها في السجلات.	8	8	.
5	هل هناك سياسة ثابتة تسير عليها الشركة فيما يتعلق باندثار الموجودات الثابتة.	9	9	.
6	هل يتم إجراء المطابقة بين السجلات الفرعية والأستاذ العام دورياً.	8	8	.
7	هل إن جميع الأراضي والعقارات مسجلة باسم الشركة في دوائر التسجيل العقاري.	10	.	10
8	هل إن السيارات مسجلة بدوائر المرور.	9	9	.
9	هل تحتفظ الشركة بملفات الموجودات الثابتة المهمة.	7	7	.
10	هل يوجد نظام مبرمج لصيانة الآلات والمعدات ووسائط النقل .	6	6	.
11	هل يتم مسك سجلات عهدة بالموجودات لدى الموظفين.	9	.	9
12	وجود الفصل بين تسجيل المصاريف الإبرادية والرأسمالية.	10	10	.
13	هل يوجد تأمين على الموجودات الثابتة ضد السرقة والحريق.	10	.	10
14	هل توجد رقابة على الموجودات المستهلكة.	7	7	.
15	هل هناك موازنة تقديرية للنفقات الرأسمالية.	6	6	.

10	.	10	هل يتم شراء الموجودات الثابتة استناداً إلى الموازنة الرأسمالية للشركة.	16
.	8	8	هل يوجد نظام رقابة على الموجودات المسحوبة من العمل.	17
10	.	10	هل تستخدم الشركة نظاماً لترميز موجوداتها.	18
.	8	8	هل تعتمد عمليات الاستيعادات من حسابات الموجودات الثابتة من رئيس مجلس الإدارة أو موظف مسؤول.	19
49	114	163	المجموع	

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

واعتماداً على النتائج في الجدول رقم (8) سيتم تحديد درجة فاعلية نظام الرقابة الداخلية لبند الموجودات الثابتة وكما يأتي:
مجموع القيم لإجابات نقاط القوة (نعم)

$$\text{درجة فاعلية الرقابة الداخلية} = 100 \times \frac{\text{مجموع الاوزان القياسية}}{163}$$

مجموع الاوزان القياسية

114

$$70\% = 100 \times \frac{114}{163} =$$

163

مخاطر الرقابة = 100% - 70% = 30%

2-قياس مخاطر الرقابة لحساب المخزون.

يوضح الجدول رقم(9) قائمة استقصاء اختبارات الرقابة لحساب المخزون.

الجدول (9)قائمة استقصاء لفحص وتقدير مخاطر الرقابة لبند المخزون

ت	السؤال	الوزن القياسي	نتائج استقصاء واختبارات الرقابة	
			نعم	كلا
1	هل يوجد قسم خاص للسيطرة المخزنية.	10	10	.
2	هل يوجد فصل للذمة لكل مخزن على حدا.	8	8	.
3	هل تستخدم المستندات المخزنية عند تثبيت حركة المخزون.	10	10	.
4	هل يتم مسك بطاقة مخزنية لكل مادة.	8	8	.
5	هل توجد ضوابط لعمليات الاستلام والتجهيز وفق الصلاحيات.	10	10	.
6	هل هناك جرد دوري على محتويات المخازن ومطابقة النتائج مع الأرصدة في بطاقات السيطرة المخزنية.	7	7	.
7	هل توجد تقارير دورية من قبل الإدارة المخزنية بخصوص المواد الراكدة والتالفة.	7	.	7
8	هل أن كافة محتويات المخازن مسعرة.	8	8	.
9	هل يتم فصل المواد الجديدة عن المستعملة.	7	7	.
10	هل هناك تأمين على محتويات المخازن ضد السرقة والحريق.	10	.	10
11	هل أمناء المخازن من ذوي الاختصاص بالأعمال المخزنية.	8	-	8
12	هل تشمل سجلات الحسابات المخزنية كافة مخازن الشركة.	10	10	.
13	هل يتم التسلم بواسطة لجنة خاصة بالاستلام والفحص	10	10	.
14	هل يوجد نظام لشطب المواد التالفة	8	8	.
15	هل أن المشاركين بالجرد ليس لهم علاقة بالحيازة المخزنية والسجلات المخزنية	7	7	.
16	هل يتم تدقيق قوائم الجرد من التدقيق الداخلي	8	8	.
17	هل أن المواد مرتبة بشكل يسهل عملية عدّها وجردها	7	7	.
18	هل توجد وسائل حماية وتأمين كافية للمخازن	9	.	9
	مجموع النقاط	152	110	42

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

واعتماداً على النتائج في الجدول رقم (9) سيتم تحديد درجة فاعلية الرقابة الداخلية لفقرة المخزون وكما يأتي:

مجموع القيم لإجابات نقاط القوة (نعم)

$$\text{درجة فاعلية الرقابة الداخلية} = \frac{\text{مجموع القيم القياسية}}{100} \times 100$$

مجموع القيم القياسية

110

$$= 100 \times \frac{110}{152} = 72\%$$

152

$$\text{مخاطر الرقابة} = 100\% - 72\% = 28\%$$

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:-

خطر التدقيق المقبول

$$\text{المستوى المسموح به لتحديد مخاطر الاكتشاف} = \frac{\text{خطر التدقيق المقبول}}{\text{المخاطر المتلازمة} \times \text{مخاطر الرقابة}}$$

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 ، وافتراض 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:-

5%

$$\text{أ-المستوى المسموح به لتحديد مخاطر الاكتشاف لفقرة الموجودات الثابتة} = \frac{5\%}{30\%} = 30\%$$

30% x 55%

وبهذا فإن مقدار التدقيق التفصيلي الذي يتوجب على المدقق أن يقوم به هو 70% من بند الموجودات الثابتة.

5%

$$\text{ب-المستوى المسموح به لتحديد مخاطر الاكتشاف لفقرة المخزون} = \frac{5\%}{28\% \times 70\%} = 25\%$$

28% x 70%

وبهذا فإن مقدار التدقيق التفصيلي الذي يتوجب على المدقق أن يقوم به هو 75% من بند المخزون.

ومن خلال مما تقدم اعلاه يمكن القول بأنثبات فرضية البحث.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات :

أولاً: الاستنتاجات :

- 1- ان المدقق اذا قام بتجاهل الاهمية النسبية في اداء اعماله التي تم التكليف بها ستأثر في كمية وكفاية ادلة الاثبات التي يروم الحصول عليها للعناصر والقيم وبالتالي تؤثر من التركيز على البنود الجوهرية وتحسين نوعية التدقيق ورفع كفاءته .
- 2- ان التقدير السليم للمخاطر المتلازمة ومخاطر الرقابة من قبل المدقق يكون مفتاح للارتقاء في اداء عملية التدقيق بشكل كفوء اذ عن طريقهما يتم التوصل لتحديد نسبة مخاطر الاكتشاف للجهة الخاضعة للتدقيق.
- 3- أن مخاطر الاكتشاف تخص المدقق الخارجي وهو المسؤول عنها وتخضع لسيطرته وينبغي تخفيضها الى أدنى حد ممكن بأخذه متم النسبة الناتجة عن مخاطر الاكتشاف كنسبة تدقيق تفصيلي وسحب حجم العينة على أساس ذلك ووضع الوسائل والاجراءات المناسبة حسب نوعية ونشاط الوحدة محل التدقيق وتنفيذ هذه الاجراءات بشكل جيد كي يتمكن من تخفيض أثر هذا النوع من المخاطر في رأيه المهني الى ادنى مستوى مقبول.
- 4- ان حسابات الشركة تتصف بوجود مخاطر متلازمة مما يتوجب على المدقق الخارجي ان يبذل اقصى عناية مهنية ممكنة حيث أظهرت المخاطر المتلازمة لبند الموجودات الثابتة بنسبة (55%) وبند المخزون بنسبة (70%).
- 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 الموجودات الثابتة بنسبة (30%) وبند المخزون بنسبة (28%) مما أدى الى تحديد مخاطر الاكتشاف بنسبة (30%) لبند الموجودات الثابتة ونسبة (25%) لبند المخزون ونسبة التدقيق التفصيلي (70%) و(75%) على التوالي.

ثانياً: التوصيات :

- 1- الاهتمام بمفهوم الاهمية النسبية والعمل على وضع تقديرات محددة لها على مستوى القوائم المالية وايضاً على مستوى كل عنصر من عناصر القوائم المالية محل التدقيق خلال مرحلة التخطيط والتنفيذ لتكون مرشداً للمدقق الخارجي ولمساعدته بعد اكتشافه للأخطاء والتحريفات الهامة التي تواجههم في اداء اعمالهم وترشيدهم حول كمية ادلة الاثبات الواجب الحصول عليها لكي يتم التوصل الى قناعة كافية للحكم على صحة وعدالة القوائم المالية.
- 2- ضرورة ان يستند في تقديره للأهمية النسبية ومخاطر التدقيق على اسلوب منطقي يعمل على دراسة وتحليل العوامل المؤثرة فيها وذلك للحد من الاثر السلبي في القوائم المالية وصولاً للتقدير السليم لها.
- 3- لا بد من استخدام المدققين الخارجيين الاهمية النسبية في عملهم المهني لإزالة الشك المنطقي حول اي اثبات من الاثباتات او لمصادقية دليل الاثبات.
- 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.
- 5- ينبغي ان يكون ارتباط وثيق بين الاهمية النسبية ومخاطر التدقيق لما له من دور مهم ومؤثر في عملية التدقيق وتحقيق جودة اداء عالية.

References:

1. Radi, Muhammad Sami. (2011) "Advanced Review Encyclopedia", University Education House for Printing, Publishing and Distribution, Tanta University, Alexandria, Egypt
2. Shehata, Shehata Al-Sayed and Al-Deeb, Awad Labib. (2013). "Principles of External Reviews," University Education House for Publishing and Distribution, Iskanaria, Egypt
3. Al-Tamimi, Nazem Shaalan (2014). "Audit and Control," Dar Al-Kutub and Documents, Al-Qadisiyah University, 1st edition.
4. Rafiq, Hamid Attia. (2014). "The relative importance of audit risks and their role in the quality of the external auditor's work," research submitted to obtain the Chartered Accounting Certificate, Arab Institute of Certified Public Accountants.
5. Abdel Jalil, Lakhdari (2019). "The impact of audit risks on the quality of external auditing in the Algerian environment" Doctoral thesis, Mohamed Khudair University - Biskra, Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences - Department of Commercial Sciences.
6. Guide to the audit approach according to the risk method, Republic of Iraq, Federal Board of Financial Supervision, approved in the fifty-third session of the meetings of the Financial Supervision Board (paragraph) (3) held on 10/13/2014 AD.
7. Al-Saidi, Ibrahim Ahmed. (2005). "Modern trends in audit theory," Dar Al-Salam Press, Cairo, Egyp.
8. Tayiba, Jahid. (2014). "The role of the external auditor in reducing the impact of audit risks and improving the internal control system in the economic institution," Master's thesis, University of M'sila, Faculty of Commercial Sciences, Algeria.
9. Zdravkoski, Igor "The Concept of Audit Risk "University "St. Kliment Ohridski" – Bitola , International Journal of Sciences: Basic and Applied Research (IJSBAR) , 2016.
10. Mahjoub, Hala Ibrahim Mahdi Abdullah (2017). "A proposed model for improving the quality of professional audit performance within the framework of risk assessment using professional skepticism, an experimental study." Doctor of Philosophy thesis in accounting, Ain Shams University.
11. Praise be to Wissam Nasser Khalil. (2019). "The role of emotional intelligence in audit quality - applied research in the Federal Financial Supervision Bureau," a doctoral thesis submitted to the Council of the Higher Institute for Accounting and Financial Studies, University of Baghdad. It is part of the requirements for obtaining the Chartered Accounting Certificate.
12. ISA 200 (2020). "The general objectives of the independent auditor and carrying out the audit in accordance with international auditing standards.
13. Dahdouh, Ahmed Hussein and Al-Qadi, Hussein Youssef. (2012). "Advanced Accounts Auditing, Theoretical Framework and Practical Procedures," Dar Al-Thaqafa for Publishing and Distribution, Amman, Jordan.
14. Nour, Ahmed Muhammad and Obaid, Hussein Ahmed and Shehata, Shehata Al-Sayed. (2007) "Advanced Studies in Account Auditing", University House, Alexandria, Egypt.
15. Mezher, Siham Jabbar (2018), "The Relationship between the Quality of Auditing and Financial Reporting - A Field Study of a Sample of Private Banks in Iraq," Journal of the College of Administration and Economics for Economic, Administrative and Financial Studies, Volume 10, Issue 1, pp. 517-533.
16. Al-Samarrai, Ammar Essam and Al-Sharida, Nadia Abdel-Jabbar. (2020). "The role of artificial intelligence techniques using digital auditing in achieving audit quality and supporting its strategy from the auditors' point of view: a field study in auditing companies in the Kingdom of Bahrain," International Journal of Economics and Business, Volume (8), Issue (1).
17. Munshid, Qasim Jalloub and Yacoub, Faihaa Abdullah. (2020) "The effect of audit quality on earnings quality: applied research in a sample of private joint-stock companies listed on the Iraq Stock Exchange," Journal of Accounting and Financial Studies, Volume (15), Issue (52).
18. Al- Khazraji, Ghufraan Alaa Jabbar & Al-Tamimi, Abbas Hamid Yahya .(2023). "The impact of the practice of professional doubt on the quality of the auditor's performance in Iraq" , VOL.18,ISS.63, YEAR.2023.
19. Owda, Aladdin Salah (2011). "The impact of the audit approach based on business risks on the quality of external auditing," Master's thesis, College of Administrative and Financial Sciences, Middle East University
20. Jumaa, Ahmed Helmy. (2005) "The Introduction to Modern Auditing", Safaa Publishing and Distribution House, second edition, Amman, Jordan
21. -Watkins ,Arnl .Hillison , William and Morecroft ,Suzan E "Audit Quality :A, Synthesis of Theory and Empirical Evidence , Journal of Accounting Literature .
22. Dahash, Raed Saddam and Thajeel, Ali Muhammad. (2021). "The role of coordination and joint cooperation in raising the quality of auditing according to the INTOSAI standard (9150), Volume (16), Issue (55)



23. Abdel Halim, Maryam Mustafa. (2015). "Factors affecting the competitiveness of the external auditor," Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies - Economic and Legal Sciences Series, Volume 37, Issue 4, Syria, p. 315.
24. -Jumaa, Ahmed Helmy. (2003). "Audit and Quality Control," Safaa Publishing and Distribution House, Amman, Jordan.
25. -Al-Awni, Mohsen Abdel Aziz Khattab. (2019) "A proposed audit program for planning audit work based on the relationship between analytical procedures and audit risks in accordance with international standards (520 and 315)" Doctoral dissertation, Arab Institute of Accountants and Auditors, Baghdad, Iraq
26. Obaid, Haider Amer Dhiyab and Salman, Amer Muhammad. (2021). "The role of the international auditing standard, materiality, in determining the auditor's analytical procedures." - Applied research in the Iraqi Seed Production Company, University of Baghdad, High Institute for Accounting and Financial Studies, Journal of Accounting and Financial Studies, Volume 16, Issue 56.
27. ARENS, ALVIN ,A AND ELDER, RANDA , LJ AND EASLEY , MARK SB " AUDITING AND ASSURANCE SERVICES, FIFTEENTH EDITION , 2014.
28. Jerry R , Robert H , "Auditing theory and Practice " 8th ed , U.S.A DAME Public cat ion , ink ,1997
29. Gibran, Muhammad Ali (2010). "Factors affecting the quality of auditing from the point of view of chartered accountants in Yemen," the Twelfth Symposium on Ways to Develop Accounting in the Kingdom, King Saud University, Riyadh, Kingdom of Saudi Arabia.
30. Dhaif et al. (2017). "The role of materiality and risk in improving the quality of reports and external references", University of Shahid Hama Lakhdar - El Oued, Faculty of Economic and Commercial Sciences, Algeria.
31. Robertson, Jack C. & Timothy J. Louwers, (2002) "**Auditing & Assurance Services**", 10th Edition, Copyright by the Mc Graw- Hill companies. Inc. U.S.A.
32. -Kristensen, Rikke Holmslykke(2015) " judgment in an auditors materiality assessment", Danish journal of management&Business.

33. معيار التدقيق الدولي 320 . (2020) . " الاهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق "