

دور معيار التدقيق الدولي (٣٢٠) الأهمية النسبية في تحديد الإجراءات التحليلية للمدقق
بحث تطبيقي في الشركة العراقية لإنتاج البذور

The role of international auditing standard (320) of materiality in defining the analytical
procedures of the auditor (Applied research in the Iraqi company for seed production)

haideramer882 @ gmail.com جامعة بغداد/ المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية حيدر عامر نياي عبيد
amerjanabi@yahoo.com جامعة بغداد/ المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية أ.د. عامر محمد سلمان

المستخلص :

تسعى الدراسة الى بيان دور معيار التدقيق الدولي رقم (٣٢٠) الأهمية النسبية في تحديد المسؤولية لتخطيط وتنفيذ عملية تدقيق البيانات المالية وابداء الراي الفني المحايد من خلال الاجراءات التحليلية للمدقق التي تعتبر مسؤوليته في الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وموثوق بها تساعد المدقق لتكوين استنتاج عام عما إذا كانت البيانات المالية تتسق مع فهم المدقق للمنشأة . وتساهم الأهمية النسبية في تحديد الحسابات المهمة التي تساعد على وضع اوليات للمدقق لوضع الاجراءات التحليلية اللازمة لهذه الحسابات. ومن اهم استنتاجات الدراسة التركيز على العلاقة العكسية بين الأهمية النسبية و كمية او حجم ادلة الأثبات على مستوى القوائم المالية فكلما كانت مستوى الأهمية النسبية اكبر كانت الادلة الواجب الحصول عليها اقل، اما على مستوى البنود فأن العلاقة بين مستوى الأهمية النسبية للبنود وادلة الأثبات علاقة طردية مما ينعكس على الاجراءات التحليلية. ومن اهم التوصيات التي توصلت لها الدراسة هو تحديد الاجراءات التحليلية وفق العلاقة اعلاه للأهمية النسبية وادلة الاثبات و الإفصاح عن الإجراءات التحليلية المتعلقة بالمؤشرات المالية ضمن القوائم المالية للشركات في البيئة العراقية وضرورة تضمين أدلة التدقيق العراقية دليل تدقيق خاص بالأهمية النسبية.

الكلمات المفتاحية : الأهمية النسبية ، الاجراءات التحليلية

Abstract:

The study seeks to clarify the role of International Auditing Standard No. (320) of the relative importance in determining responsibility for planning and implementing the process of auditing financial statements and expressing neutral technical opinion through the analytical procedures of the auditor, whose responsibility is to obtain appropriate and reliable audit evidence that helps the auditor to form a general conclusion about whether The financial statements were consistent with the auditor's understanding of the entity. The relative importance contributes to defining the important accounts that help to set priorities for the auditor to set the necessary analytical procedures for these accounts. One of the most important conclusions of the study is to focus on the direct relationship between materiality and the amount or volume of evidence at the level of the financial statements, so the greater the level of materiality the greater the evidence to be obtained, but at the level of the items, the relationship between the level of materiality of the item and the evidence of proof is a positive relationship, which is reflected On the analytical procedures. Among the most important recommendations reached by the study is to determine the analytical procedures according to the above relationship to the relative importance and evidence of evidence and disclosure of the analytical procedures related to financial indicators within the financial statements of companies in the Iraqi environment and the need to include Iraqi audit evidence, a special audit guide of materiality.

Key words: materiality, analytical procedures

المقدمة:

ان مفهوم الأهمية النسبية يعد من المفاهيم المهمة في مجال التدقيق حيث يكون مرشداً لتحديد ما هو مهم وغير مهم في بنود البيانات المالية لما يندرج تحت هذا المفهوم من تقديرات مراقب الحسابات ابتداءً من عملية التخطيط لعملية التدقيق والحصول على ادلة الاثبات وتقييم الاخطاء الكمية والنوعية وكذلك في عملية التنفيذ وابداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية. وان الهدف من تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٣٢٠) الأهمية النسبية هو تحديد مسؤولية المدقق عند تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية تدقيق البيانات المالية. ويتمثل احد اهداف عملية التدقيق في جمع ادلة كافية ومناسبة لتكوين الرأي النهائي لمراقب الحسابات ، ومن أبرز تلك الاجراءات والوسائل هي الاجراءات التحليلية التي تهدف الى التحقق من عدم وجود تقلبات تستلزم القيام بعمل فحص اضافي للتحقق من والتأكد من اسبابها وانها لا تتضمن تلاعباً في القوائم المالية ، لذا تمثل الاجراءات التحليلية شكلاً من أشكال التبرير الاستنتاجي للتأكد من معقولية القوائم المالية . ويمكن تطبيق الاجراءات التحليلية قبل وبعد تاريخ الميزانية. وتستخدم لتكلفتها المنخفضة وتقليل الاختبارات التفصيلية.

المبحث الاول منهجية البحث والدراسات السابقة**اولاً - منهجية البحث**

١- **مشكلة البحث:** ان التعرف على الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق من قبل مراقب الحسابات عند تخطيط وتصميم اجراءات التدقيق سيؤدي الى الحصول على أدلة اثبات كافية يبنى على اساسها مراقب الحسابات رأيه المهني حول ما اذا كانت القوائم المالية ككل قد تم عرضها بصدق وعدالة وفقاً لمعايير المحاسبة والمتعارف عليها.

واستناداً لما تقدم تتمثل مشكلة الدراسة في البحث عن اجابات للتساؤل الاتي :

هل يؤثر تطبيق معايير التدقيق الدولي (الأهمية النسبية) في الاجراءات التحليلية للمدقق .

٢- **اهمية البحث :** تكمن أهمية البحث في أنه يتعامل مع موضوع لا يزال موضع جدل واسع في الاوساط والهيئات المهنية الدولية في المحاسبة والتدقيق ، اذا ان الأهمية النسبية لم تحظى بأجماع كامل من الأوساط المهنية ولا زالت الدراسات التي تناولته قليلة ، كما انه لم يحظى بالاهتمام المطلوب من قبل الجهات المهنية في العراق وتأتي أهمية البحث من خلال مساعدة مراقب الحسابات في تحديد الحسابات المهمة وماهي الإجراءات التحليلية المنفذة على تلك الحسابات في عملية التخطيط والتنفيذ وابداء الرأي.

٣- **هدف البحث :** بيان تطبيق معيار التدقيق الدولي الأهمية النسبية في عملية التخطيط والتنفيذ وابداء الراي في القوائم المالية بالبيئة العراقية. الوقوف على الاجراءات التحليلية لمراقب الحسابات التي تمكنه من ابداء الرأي الفني المحايد.

٤- **فرضية البحث :** يستند البحث على الفرضية الآتية:

ان استخدام معيار التدقيق الدولي رقم (٣٢٠) وتطبيقه بشكل صحيح قد يساعد مراقبي الحسابات من الحصول على ادلة الاثبات المناسبة وبذلك تسعى هذه الدراسة الى الوقوف الى طبيعة هذه الاجراءات .

٥ - منهج البحث :

انتهج البحث المنهج التحليلي في تناول مشكلات البحث بالاعتماد على المصادر العلمية والكتابات ذات العلاقة بأدبيات الدراسة **ثانياً- الدراسات السابقة :** يهدف هذا المبحث إلى استعراض لبعض من الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة الحالية ومحاولة مناقشتها وتحليلها للاستفادة منها لوضع خلفية ومنطلق للدراسة الحالية يتضمن هذا المبحث عرض موجز ونتائج لأهم الدراسات السابقة التي اطلع عليها الباحث والتي تضمنت موضوعات ذات صلة بموضوع البحث لغرض التعرف على اهم نقاط التوافق والاختلاف بين الدراسات وما توصل إليه الباحثين والنتائج التي سوف يتم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة وأدناه عدد من الدراسات التي هي الأقرب لموضوع الدراسة الحالية :-

١. دراسة (البرزنجي : ٢٠٠٩) :

بعنوان "الاجراءات التحليلية ودورها في اكتشاف الأخطاء الجوهرية" بحث دكتوراه ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٩ .

تكمن مشكلة الدراسة البحث في عدم إيلاء الأهمية الكافية للإجراءات التحليلية من قبل مراقبي الحسابات وذلك لعدم اصدار معيار محلي في بيئة التدقيق العراقية ، على الرغم من أهمية تلك الاجراءات في تحديد ادلة الاثبات اللازمة لتعزيز رأي مراقب الحسابات عن نتائج تقرير مراقب الحسابات .

وهدف الدراسة بيان الاجراءات التحليلية المناسبة التي يستخدمها مراقب الحسابات في الكشف عن الاخطاء الجوهرية في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية محل التدقيق . وكانت عينة الدراسة في شركة نفط الشمال (ش . ع) في محافظة كركوك وذلك لتوفر البيانات والمعلومات للسنوات المالية (٢٠٠٤ - ٢٠٠٧) ولعمل المقارنات للنسب المالية) و مع سنة الاساس (٢٠٠٤) ، اما الأسلوب المتبع الأسلوب الاحصائي : من خلال تحليل النتائج والبيانات التي تم الحصول عليها من خلال دراسة التقارير والمؤشرات المالية واستمارة الاستبانة ثم تفسير تلك النتائج . وتوصلت الدراسة الى اهم الاستنتاجات هي عدم وجود توقيت محدد لتطبيق الاجراءات التحليلية حيث يتم تطبيقها في جميع مراحل التدقيق (التخطيط ، التنفيذ ، اعداد التقرير) ، وتختلف مستوى أهميتها وأهدافها من مرحلة الى اخرى وحسب دورها في تحقيق اهداف التدقيق .

٢. دراسة (التميمي : ٢٠٠٧) :

بعنوان (أثر الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق على ادلة الاثبات)

تتمثل مشكله البحث بعدم وجود معيار واضح يحدد الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق حيث يتم ذلك على اساس الحس المهني والتقدير الشخصي لمراقب الحسابات المبني على الخبرة المهنية. وهدفت الدراسة الى وضع دليل تدقيقي يحدد الاعتبارات ذات الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق التي يتعين على مراقب الحسابات اخذها في الاعتبار عند تخطيط واداء عملية التدقيق التي يقوم بها وفقاً لمعايير وادلة التدقيق ، ويتكون مجتمع الدراسة من عددا من مراقبي الحسابات المجازين والممارسين لمهنة تدقيق الحسابات في العراق وقد بلغ عدد هؤلاء (٥٠) مدققاً، اما الأسلوب المتبع استخدمت هذه الدراسة الاستبانة لاستطلاع الرأي لعينة من المدققين الخارجيين وتوصلت الدراسة الى اهم الاستنتاجات يطبق مراقبو الحسابات الممارسون لمهنة تدقيق الحسابات في العراق ٤٠% من مفاهيم الأهمية النسبية التي تطلبها عملية تدقيق الحسابات في مرحلة التخطيط في عملية التدقيق . ويعود السبب الى عدم وجود دليل تدقيق يساعد المراقب في وضع حدود الأهمية النسبية لبنود القوائم المالية وتمكنهم من ابداء الرأي الفني المهني المحايد .

المبحث الثاني : معيار التدقيق الدولي رقم ٣٢٠ (الأهمية النسبية) المفهوم والتطبيق

اولاً- مفهوم الأهمية النسبية والاعتبارات التي تحكمها :

اصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي معيار التدقيق الدولي رقم ٣٢٠ : الأهمية النسبية في التدقيق وأكد المجلس على أن الهدف من هذا المعيار هو توفير إرشادات حول مفهوم الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر التدقيق حيث عرف معيار التدقيق الدولي رقم (٣٢٠) الأهمية النسبية على انها التحريفات بما في ذلك الحذف تعد جوهرية إذا كانت بمفردها أو في مجملها من المتوقع و بشكل معقول أن تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين، التي تم اتخاذها بناءً على القوائم المالية. (IFAC, 2015,) (ISA No 320)

حيث يقصد بمفهوم الأهمية النسبية انه مصطلح يشير الى نسبة او اهمية بند معين ضمن مكونات القوائم المالية بحيث يعتبر هذا البند ذو اهمية نسبية اذا ما كان استبعاده او تحريفه يشكل تأثيراً جوهرياً على دلالة القوائم المالية .(رفاعة ، ٢٠١٧: ٨٩) .

وبناء على ما تقدم من تعريفات فان الباحث يرى ان الاهمية النسبية تعني :
قدرة المعلومات المحذوفة او المضللة في التأثير على القرارات التي يتخذها المستخدم الراشد اعتماداً على تلك المعلومات في القوائم المالية ، ومدى تأثيرها على الحكم المهني لمراقب الحسابات في عدالة وصدق القوائم المالية .
الاعتبارات التي تحكم تقدير الاهمية النسبية :

ونتضمن أحكام الأهمية النسبية اعتبارات كمية ونوعية يجب أخذها بنظر الاعتبار عند تحديد الأهمية النسبية ويمكن عرضها على النحو الآتي:

١. : **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 بما يلي:

أ- مقارنة كل بند او جزء من قائمة الدخل بقيمة صافي الدخل للسنة الجارية .

ب- مقارنة كل بند أو مجموعة من بنود أو مجموعات قائمة المركز المالي بإحدى القيم التالية ايهما اقل :

- اجمالي حقوق اصحاب راس المال (صافي الاصول)

- اجمالي المجموعة التي يقع فيها البند مثل الاصول المتداولة او الخصوم غير المتداولة. (القرشي، ٢٠١١، ٧٧).

٢. **الاعتبارات النوعية :** - إن التحريف الجوهرى الذي لا يعتبر تحريف بشكل كمي قد يكون تحريف جوهرياً بشكل نوعي ومن أمثلة ذلك:

أ- احتمال وجود مدفوعات غير قانونية.

ب- احتمال حدوث تصرفات غير نظامية أو حدوث مخالفات من قبل الزبون.

ت- وجود شروط معينة في عقد القرض الذي حصلت عليه الشركة من المصرف يتطلب بقاء نسبة مالية معينة عند مستوى معين كحد ادنى. (دحوح، ٢٠٠٩: ٢٥١)

ث- تتعلق باختيار أو تطبيق غير صحيح لسياسة محاسبية لها تأثير غير جوهري على البيانات المالية للفترة الحالية ولكن من المحتمل أن يكون لها تأثير مادي على البيانات المالية للفترات المستقبلية .

ج- إخفاء التغيير في الأرباح أو الاتجاهات الأخرى ، لا سيما في سياق الظروف الاقتصادية والصناعية العامة النسب المستخدمة لتقييم المركز المالي للمنشأة ، نتائج العمليات أو التدفقات النقد. (Steven And others, 2008:13).

ويرى الباحث أن الاعتبارات الكمية لها تأثير واضح في مفهوم الاهمية النسبية (كقيمة البند في قائمة الدخل مقارنة بصافي الدخل) اما الاعتبارات النوعية فتتعلق بطبيعة العنصر موضوع التدقيق وما يحيط به من ظروف وتأثير على القوائم المالية حيث ان هذه الاخطاء تكون اكثر اهمية لمستخدمي القوائم المالية .

ثانياً: خطوات تطبيق الاهمية النسبية :

هنالك ثلاث خطوات مترابطة يتم اتباعها في تطبيق الأهمية النسبية ، والشكل التالي يوضح هذه الخطوات والتي تبدأ بتحديد حكم أولي عن الأهمية النسبية وتخصيص هذا التقدير على مجموعات فرعية في التدقيق ، ويتم تقدير قيمة التحريفات في كل مجموعة فرعية خلال كافة مراحل التدقيق .

١. تحديد حكم الأولي عن الاهمية النسبية :

ويعبر الحكم الأولي للأهمية النسبية عن القيمة القصوى التي يعتقد المدقق ان القوائم المالية يمكن ان تحتوي على تحريف ولا تتأثر قرارات المستخدمين المناسبين. ويرجع السبب وراء تحديد الحكم الاولى عن الاهمية النسبية الى مساعدة المدقق في تخطيط طريقة جمع الادلة المناسبة. (ارنيز، لوبيك، ٢٠٠٨: ٣٢٤) . ولا يتطلب هذا الحكم أن يكون كميّاً إلا أنه غالباً ما يكون كذلك ويطلق عليه

بالحكم المبدئي بشأن تقدير الأهمية بسبب انه يمثل تقديرات مهنية وقد تتغير أثناء اداء مهمة التدقيق اذا ما تغيرت الظروف المحيطة (لطي، ٢٠٠٤:٢٠).

هناك عدة عوامل والتي تؤثر في تحديد هذا الحكم الاولي

أ- الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليست مفهوماً مطلقاً : قد يكون التحريف بمقدار معين جوهرياً في شركة صغيرة وليكون جوهرياً في شركة كبرى ولعله من المستحيل وضع ارشادات بقيمة دولاريه لإصدار حكم أولي عن الأهمية النسبية يمكن تطبيقها على كل عملاء المدققة .فمثلاً تحريف إجمالي بمبلغ ١٠ ملايين دولار قد يكون جوهرياً بالنسبة لشركة Hillsburg (Hardware) لانه كما توضح قوائمها المالية تملك إجمالي اصول نحو ٦١ مليون دولار، وبلغ صافي الدخل لديها قبل الضرائب ٦ ملايين دولار. اما وجود تحريف بنفس المبلغ السابق قد لا يعد جوهرياً بالنسبة لشركة IBM والتي يبلغ إجمالي اصولها وصافي الدخل بها عدة بلايين الدولار.(ارنز، واخرون، ٢٠١٠، ٤٠٩).

ب- ضرورة وجود اسس لتقييم الأهمية النسبية: ان مفهوم الأهمية النسبية مفهوم نسبي وليس مفهوم مطلق ويعتبر اساس صافي الدخل قبل الضريبة عادة احد اكثر الأسس أهمية لتقرير المقدار الذي يعتبر جوهرياً .لأنه يمثل عنصراً حيوياً من المعلومات للمستخدمين ومن المهم أيضاً أن يتم معرفة ما اذا كانت التحريفات تؤثر في منطقية بعض الأسس الممكنة الاخرى مثل الاصول المتداولة، إجمالي الاصول ، الالتزامات المتداولة ، حقوق الملكية.(لطي، ٢٠٠٤:٢٤).

ج- العوامل النوعية تؤثر أيضاً في الأهمية النسبية:

١) مدى تكرار العنصر: فالعناصر المتكررة الناتجة عن ممارسة الشركة لنشاطها العادي تختلف في ماديتها عن تلك الغير متكررة أو ذات الطبيعة الاستثنائية كأرباح بيع الموجودات أو الغرامات.
٢) التغيير في السياسات المحاسبية المستخدمة : على سبيل المثال عند تغير اسلوب احتساب الاندثار من القسط المتناقص الى القسط الثابت فإن هذا سوف يؤدي الى تعديلات جوهريه في القوائم المالية للفترة المقبلة.
٣) تأثير الخطأ على النسب المالية : حيث يختلف الخطأ حسب المدى الذي يحدثه في النسب المالية كنسبة المديونية او نسبة التداول.(التميمي، ٢٠١٤: ٢٦٦).

٢. تخصيص الحكم الأولي عن الأهمية النسبية على مجموعات فرعية خلال مرحلة التخطيط:

يعد توزيع الحكم الأولي عن الأهمية النسبية على مجموعات نوعية ضرورياً ،حيث ان تجميع الادلة على مستوى المجموعات الفرعية وليس على مستوى البيانات المالية كوحدة . فاذا كان لدى مراقب الحسابات حكم اولي عن الأهمية النسبية لكل مجموعة فرعية سيساعد ذلك في تحديد انواع الادلة المناسبة التي يتم جمعها .وعلى سبيل المثال سيقوم المدقق بجمع ادلة اكثر لرصيد المدينين الذي يبلغ (١٠٠٠٠٠٠ دولار) اذا اعتبر حجم التحريف بمبلغ ٥٠٠٠ جوهرياً في ضوء الحكم الأولي للأهمية النسبية عما اذا اعتبر حجم التحريف بمبلغ ٣٠٠٠٠ جوهرياً في ضوء الأهمية النسبية.(ارنز، واخرون، ٢٠١٠، ٤١٣).

وهناك علاقة عكسية بين التخصيص وادلة الاثبات فاذا تم توزيع كمية قليلة من الأهمية النسبية بالنسبة لحساب معين فسوف يتم جمع ادلة اكبر مما لو كان قد تم توزيع كمية اكبر من الأهمية النسبية ويتوجب على مراقب الحسابات عند توزيع الحكم التمهيدي ان يأخذ في الاعتبار العوامل التالية:

أ- اثر واهمية الحساب بالنسبة للقوائم المالية.

ب- توقع الخطأ أو التحريف

ت- الكلفة المناسبة لتدقيق حساب الرصيد او نوع المعاملات.(دحوح، القاضي، ٢٠٠٩:٢٥٣- ٢٥٤).

٣. تقدير التحريف والمقارنة : تتمثل الخطوة الاولى والثانية في تطبيق الأهمية النسبية في التخطيط بينما تعتبر الخطوة الثالثة عن نتائج تنفيذ اختبارات التدقيق فعندما يؤدي مراقب الحسابات اجراءات تدقيق في كل مجموعة فرعية يتم الاحتفاظ بقائمة يسجل

فيها كل التحريفات التي تم اكتشافها لذلك على المدقق تقدير إجمالي التحريفات أو الاخطاء في الحسابات تحت التدقيق والذي يسمى كذلك بالتصور المباشر المقدر ومقارنة ذلك مع الحكم الأولي الخاص بالأهمية النسبية

التصور المباشر المقدر = القيمة الإجمالية المسجلة × إجمالي العينة ÷ صافي التحريفات في العينة

ولاستخراج قيمة إجمالي التحريف المقدر = خطأ المعاينة + التصور المباشر المقدر (ارنز، واخرون، ٢٠١٠، ٣٣٠)

ثالثاً : الأهمية النسبية وتقرير المدقق الخارجي : اشارة معيار التدقيق الدولي (٣٢٠) الأهمية النسبية ، على ان اهميةً تحديد نوع تقرير ابداء الرأي على ضوء الأهمية النسبية الذي يلائم مع كل حالة يوجهها المدقق الخارجي حيث تؤثر درجة الأهمية النسبية بشكل مباشر على نوع الرأي الذي يتم التعبير عنه في تقريره، وفيما يلي الشكل الذي يلخص العلاقة بين الأهمية النسبية ونوع رأي المدقق الخارجي: (القريشي، ٢٠١١: ٨٣)

جدول رقم (١) بين العلاقة بين الأهمية النسبية ونوع رأي المدقق الخارجي

نوع الرأي	المعنوية في ضوء قرار المستخدم الحضيف	مستوى الأهمية النسبية
نظيف	من المحتمل أن لا يتأثر قرار المستخدم	غير هام
مقيد	من المحتمل أن تتأثر قرارات المستخدمين فقط في حالة كون المعلومات موضع الاهتمام هامة لاتخاذ قرار معين وتتسم القوائم المالية بكونها وحدة واحدة	هام
الامتناع عن ابداء الرأي أو ابداء الرأي السلبي	من المحتمل أن تتأثر بشكل معنوي معظم أو كل قرارات المستخدمين التي يتم اتخاذها بناء على القوائم	هام جدا

المصدر (ارنز، واخرون، ٢٠١٠: ٨٤)

رابعاً: الخطوات الرئيسية لاحتساب الأهمية النسبية :

١. اختيار المعيار المناسب :

اشار معيار التدقيق الدولي ISA 320 عددًا من الأمثلة على المعايير التي يمكن استخدامها. وتشمل هذه:

• الربح قبل الضريبة أو الربح المعياري (أو المعدل) قبل الضريبة

• إجمالي الدخل أو إجمالي المصاريف

• اجمالي الربح

• مجموع الاسهم

• صافي الموجودات. (معيار التدقيق الدولي: ٢٠١٨: ٣٢٠).

٢. تحديد مستوى (عادة نسبة مئوية) من هذا المعيار.

أ- **القاعدة الفردية:** قاعدة واحدة (قاعدة أساسية) - هو نموذج يتم فيه حساب الأهمية النسبية من مؤشر مالي محدد ، مع مراعاة المعايير الكمية المختلفة ، وتطبيق نسبة مئوية ثابتة عليه. ستوفر شركة التدقيق ثلاثة أو أربعة قواعد من هذا القبيل وتسمح للمراجع في عملية تدقيق فردية باختيار القاعدة الأكثر ملاءمة. اعتمادًا على تقييمه للعوامل النوعية ، على سبيل المثال ٥٪ من الربح قبل الضرائب ، ٥ ، ٠٪ من الأصول ، ١٪ من حقوق الملكية إلخ. (McKee and Eilifsen, 2000:5).

ب- **قاعدة الحجم المتغير:** هي مكملة للقاعدة الفردية ولكنها تختلف من حيث أنها توفر مجموعة من المستويات المادية المختلفة المحتملة للشركات ذات الأحجام المختلفة. مثال على قاعدة الحجم المتغير:

• ٢ إلى ٥٪ من إجمالي الربح إذا كان أقل من ٢٠,٠٠٠ دولار .

- من ١ إلى ٢٪ من إجمالي الربح إذا كان بين ٢٠,٠٠٠ - ١,٠٠٠,٠٠٠ دولار .
 - ٢/١ إلى ١٪ من إجمالي الربح إذا كان بين ١,٠٠٠,٠٠٠ دولار أمريكي ١٠٠,٠٠٠,٠٠٠
 - ٢/١٪ من إجمالي الربح إذا كان يزيد عن ١٠٠,٠٠٠,٠٠٠ دولار.
- (Law, 2008 : 172)

ت- **طريقة المتوسط** : عادةً ما تأخذ طرق المزج أو المتوسط أربع أو خمس قواعد فردية أساسية ثم تزن كل قاعدة وفقاً لبعض النسب أو متوسطها . من المفترض أن عملية المزج أو المتوسط توفر طريقة غير مباشرة للنظر في العوامل النوعية. من الأمثلة على طريقة حساب المتوسط أن تأخذ القواعد الفردية الأربع المدرجة ومتوسطها (أعط كل منها وزناً بنسبة ٢٥٪).

(ICAEW :2012 ,26)

ث- **طريقة المعادلة**: تستخدم صيغة رياضية تم تحديدها من تحليل إحصائي لمستويات الأهمية النسبية لعينة كبيرة من الشركات. نظراً لأن مستويات الأهمية النسبية الفردية في هذه العينة يتم تحديدها عادةً من خلال قواعد أساسية واحدة ، فإن طرق الصيغة هي مجرد شكل آخر من أشكال المزج أو الطريقة المتوسطة. الصيغة الأكثر شهرة هي تلك التي تستخدمها شركة KPMG على الرغم من وجود العديد من المعادلات الأخرى في أدبيات التدقيق.

: الأهمية النسبية = ١,٨٤ مرة (الأصول أو الإيرادات أكبر) ٣/٢ (McKee and Eilifsen,2000:6).

٣- تبرير الاختيارات (أي شرح الحكم) :

١. في شركة تجارية يديرها مالكاها ، قد يكون الربح قبل الضرائب هو نقطة البداية.
٢. كما أن إجمالي الأصول (وكذلك صافي الأصول) قد يكون كذلك مناسب لكيان ذي قيم أعلى بكثير في الميزانية العمومية مقارنةً بصافي الدخل (مثل كيان الاستثمار العقاري).
٣. كما أن هناك حالات يكون فيها إجمالي الإنفاق أكثر ملاءمة من إجمالي الدخل. على سبيل المثال ، قد يختلف مستوى دخل المؤسسة الخيرية من عام إلى آخر ولكن قد تكون النفقات أكثر اتساقاً.
٤. قد يكون صافي الأصول معياراً مناسباً لاستخدامه في شركة ناشئة لديها القليل من الإيرادات أو الأرباح.
٥. الأرباح قبل الفوائد والضرائب قد يكون مناسباً للشركات التي لديها تكاليف تمويل كبيرة. (ICAEW :2012 ,28) .

المبحث الثالث- أهمية الإجراءات التحليلية

أولاً- **تعريف الإجراءات التحليلية** : يعرف معيار التدقيق الدولي (520) الإجراءات التحليلية (هي عمليات تقويم للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين البيانات سواء كانت مالية او غير مالية). وتشتمل كذلك الإجراءات التحليلية على التحقق من التقلبات المتعرف عليها، أو العلاقات غير المتسقة مع معلومات أخرى ذات صلة، أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير (معايير التدقيق الدولية، ٢٠٢٠:٥٢٠).

كما يمكن تعريف الإجراءات التحليلية على انها: تحليل النسب والمؤشرات المهمة ومن ضمنها نتائج البحث للتقلبات والعلاقات التي تكون متعارضة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة ، او تلك التي تتحرف عن المبالغ المتنبأ بها (القاضي ،دحوح،٢٠٠٩:٢٤٦)

تقييم للمعلومات المالية تتم من خلال دراسة العلاقات الممكنة بين البيانات المالية وبعضها البعض وبينها وبين البيانات غير المالية وتتم من خلالها مقارنة القيم المسجلة في الدفاتر مع توقعات المدقق.(ارنز،واخرون،٢٠٠٥:٢٥٤) .

وبناء على ما تقدم من تعريفات فان الباحث يرى ان الاجراءات التحليلية تعني :

هي الاختبارات الأساسية التي يلجأ لها مراقبي الحسابات وذلك من خلال دراسة وتقييم العلاقات بين البيانات المالية لبعضها البعض وبين البيانات المالية وغير المالية ومقارنة هذه العلاقات للتحقق عن وجود انحرافات عن المتوقع من المبالغ ووضع الإجراءات المناسبة وذلك حسب خبرة المدقق وحسه المهني .

ثانياً: اغراض وتوقيت الإجراءات التحليلية :

١. اغراض الإجراءات التحليلية:

أ- تفهم مجال عمل الجهة الخاضعة للتدقيق والنشاط الذي تمارسه: وذلك من خلال قيام مراقب الحسابات بتطبيق الإجراءات التحليلية ومقارنة المعلومات غير المدققة والتي تخص السنة الحالية مع ذات المعلومات التي تم تدقيقها في السنوات السابقة ومن خلال ذلك يستطيع تحديد التغيرات فيها ، ومثال ذلك قد يشير انخفاض نسبة الهامش الاجمالي للريح عن السنة السابقة إلى حدوث زيادة في المنافسة في المجال الذي تعمل به الوحدة الاقتصادية وبالتالي يتطلب من مراقب الحسابات خلال أداء عملية التدقيق بذل عناية اكثر.(عزيز، ٢٠٠٩: ٢٠).

ب- الإشارة إلى تعريفات ممكنة في القوائم المالية: يشار إلى الفرق بين البيانات المالية غير المتوقعة التي لم يتم مراجعتها وتخص السنة الحالية والبيانات المستخدمة في إجراء المقارنة للتعرف على التقلبات غير العادية ويحدث تقلبات غير عادية عند وجود فروق جوهرية وقد يرجع السبب إلى وجود أخطاء أو مخالفات ، فإذا كانت قيمة الفرق كبيرة، يجب على المدقق ان يتعرف الى سبب ذلك ، فقد يكون السبب متعلق بحدث اقتصادي وليس نتيجة وجود خطأ أو مخالفة. (ارنز،لوبيك، ٢٠٠٨: ٢٥٥).

ت- تقدير قدرة الجهة المراد التدقيق عليها على الاستمرار: أهم الإجراءات المستخدمة والمفيدة في هذا الصدد هي: إذا وجد مراقب الحسابات ارتفاعاً غير طبيعي في نسبة الديون إلى صافي حقوق الملكية مع وجود انخفاض عن المتوسط في نسبة الأرباح إلى إجمالي الأصول فإن هذا يعد مؤشراً كبيرة يعبر عن خطر لحدوث فشل مالي. وهذا لن يؤثر على عملية التدقيق، ولكنه يثير شكاً كبيراً في إمكانية استمرارية الشركة محل التدقيق.(دحود، القاضي، ٢٠٠٩: ٢٤٧).

ث- تقليل الاختبارات التفصيلية : وهذه تكون عندما لا يجد مراقب الحسابات فروقا جوهرية عند تنفيذ الإجراءات التحليلية، فإن ذلك يدل على انخفاض وجود مخالفات أو أخطاء جوهرية، وبذلك يتطلب عمل إجراءات تفصيلية أقل على هذه الأرصدة وفي حالات أخرى يمكن تخفيض حجم عينة الفحص، أو ترحيل توقيت تنفيذ إجراءات المدقق على تلك الأرصدة التي لم ينتج عنها فروقا جوهرية عند تطبيق الإجراءات التحليلية عليها، أو يمكن حذف بعض تلك الإجراءات في حالات أخرى، وذلك حسب خبرة مراقب الحسابات المهنية.(العبدلي، ٢٠١١: ٤٩).

٢. توقيت الإجراءات التحليلية : يمكن أداء الإجراءات التحليلية في أي مرحلة من مراحل عملية التدقيق الثلاث :

أ- مرحلة التخطيط : يتم أداء بعض الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق لمساعدة مراقب الحسابات على تحديد توقيت ومدى وطبيعة العمل الذي سيتم تنفيذه ، ان تنفيذ الإجراءات التحليلية يساعد مراقب الحسابات في مرحلة التخطيط على معرفة الأمور المهمة والتي تتطلب بذل عناية خاصة منه عند أداء عملية التدقيق، ومثال ذلك عند قيام مراقب الحسابات بحساب معدل دوران المخزون قبل القيام بأختبار الاسعار فان ذلك قد يشير الى الحاجة الى بذل عناية خاصة عند تنفيذ هذه الاختبارات . (ALLven Arens & et.al , 2006: 206).

ب- مرحلة الاختبار : ويتم تنفيذ الإجراءات التحليلية عادة خلال مرحلة الاختبار مع باقي إجراءات التدقيق الأخرى. على سبيل يمكن مقارنة الجزء المدفوع مقدماً من كل بوليصة تأمين مع قيمة نفس البوليصة في العام السابق كجزء من اختبار التأمين المدفوع مقدماً.(اياذ القرشي، ٢٠٠٩: ١٩٦).

ج- مرحلة الانتهاء من التدقيق : بمرحلة الإنتهاء من عملية المدققة يجب تنفيذ الإجراءات التحليلية خلال مرحلة الإنتهاء من عملية التدقيق ، حيث أن ذلك يكون مفيداً في النقطة التي يتم عندها إجراء الفحص النهائي للتعريفات الجوهرية أو المشكلات

المالية الكبيرة، ومساعدة مراقب الحسابات على التوصل الى نظرة اخيرة موضوعية على القوائم المالية التي تم تدقيقها . ومن المتعارف عليه يقوم مراقب الحسابات بتنفيذ الإجراءات التحليلية عند الفحص النهائي لأوراق العمل و القوائم المالية ، حيث عادة ما يكون لدى للمدقق الماما كبيرا بالعميل والمجال الذي يعمل فيه ، ولاشك أن توحيد كل من المعرفة بمجال عمل العميل والإجراءات التحليلية الفعالة أحد الوسائل المستخدمة للإشراف على الأداء في المدققة (لطي، ٢٠٠٦: ١١٢) .

ثالثاً : أنواع الاجراءات التحليلية:

١- **مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها من بيانات الفترة السابقة :** وفق هذه الطريقة يقوم المدقق باختيار سنة أساس والتي يجب أن تكون من سنوات الاستقرار المالي والاقتصادي ثم يتم قياس عناصر التقارير في السنوات التالية للسنة الأساس، وبالنسبة للعناصر الجوهرية والعناصر التي تخضع لنظام رقابة داخلية غير سليم وغير فعال (مثل تكلفة البضاعة المباعة، تكلفة بضاعة آخر المدة، إيراد المبيعات، صافي الربح وتكلفة رأس المال ... الخ) فيجب على المدقق بعد إجراء التحليل السابق ومن النتائج التي يتم التوصل إليها تحليل أسباب هذه العلاقة الجوهرية بين كل من إيراد المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة لكي يتأكد من صحة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية. (جمعة، ٢٠٠٠: ٢٧٠)

على سبيل المثال بفرض أن نسبة هامش الربح الإجمالي كانت تتراوح بين ٢٢٪ و ٢٧٪ بالشركة في السنوات الأربع الماضية وأن نسبة العام الحالي تبلغ ١٧٪. فيجب أن يلفت هذا النقص انتباه مراقب الحسابات. وقد يرجع سبب النقص إلى وجود تغيير في الظروف الاقتصادية.

٢- **مقارنة بيانات الجهة تحت التدقيق مع توقعاتها :** يطبق في معظم الأحيان هذا النوع من الإجراءات التحليلية عند القيام بعملية التدقيق على القطاع الحكومي، حيث تقوم هذه الجهات بإعداد موازنات تقديرية عن الفترات المحاسبية ثم تقوم بمقارنتها مع البيانات الفعلية ويدل وجود فروق بين البيانات التقديرية والبيانات الفعلية على وجود تغييرات، تستدعي من المدقق القيام بالبحث عن اسباب تلك الفروق وكذلك التأكد من مدى بذل الجهود من قبل الجهة المراد التدقيق عليها في إعداد هذه الموازنات التقديرية (الطفي، ٢٠٠٦ : ٣٩) .

ويوجد أمران يجب الاهتمام بها في هذه الحالة

أولاً: يجب تقييم المدقق الخارجي مدى واقعية الموازنة حيث يمكن أن يتم اعدادها دون بذل العناية الملائمة.

ثانياً : هناك امكانية لقيام أفراد من الجهة الخاضعة للتدقيق بتعديل المعلومات المالية الحالية حتى تتوافق مع الموازنة واذا حدث ذلك لن يجد المدقق الخارجي فروقا في المقارنة حتى في ظل وجود تحريفات في القوائم المالية . (القريشي، ٢٠١١ : ١٩٨).

٣- **مقارنة بيانات الجهة محل التحقيق مع توقعات المدقق :** يقوم المدقق في هذا النوع من الإجراءات التحليلية بعمليات حسابية للتوصل إلى قيم متوقعة لبعض الأرصدة في البيانات المالية وتكون بناء على بعض الاتجاهات التاريخية لتلك الأرصدة، ثم يقوم بمقارنة نتائج هذه الإجراءات التحليلية مع بيانات الجهة الخاضعة للتدقيق، ومن ثم يمكن أن يحدد الأرصدة التي تتطلب من المدقق فحصها وجمع أدلة الإثبات الخاصة بها ومن أهم عيوب هذه الطريقة هو أختلاف الظروف التي تعمل بها المنشأة في السنوات السابقة عن الظروف التي تعمل بها في الحالية ومثال على ذلك يمكن توقع قيمة رصيد مصروف الفائدة على أوراق الدفع طويلة الأجل في ضوء العلاقة بين الحسابات عن طريق ضرب الرصيد الشهري الختامي لأوراق الدفع في معدل متوسط الفائدة الشهري . (عراب، ٢٠١٥ : ٣٨) .

٤- **مقارنة بيانات الجهة الخاضعة للتدقيق باستخدام بيانات غير مالية:** عندما تكون لدي مراقب الحسابات معلومات غير مالية مناسبة لأغراض المقارنة للوحدات الاقتصادية ، فانه يقوم باستخدام كافة المعلومات سواء المالية أو غير المالية في بناء توقعاته للحسابات المقيدة بالدفاتر ،بفرض أن المدققة تتم في أحد الفنادق ، يمكن للمراجع أن يحدد عدد الحجرات في الفندق،

معدل الحجر الواحدة، معدل الإشغال. ويمكن استخدام هذه البيانات بسهولة لتقدير إجمالي الإيراد من تأجير الحجرات ومقارنته مع الإيراد المسجل. ويمكن استخدام نفس النهج في تقدير قيم حسابات مثل: إيراد التعليم في الجامعات [متوسط إيراد التعليم للطالب X عدد الطلاب]. (البرزنجي، ٢٠٠٩: ٣٥).

رابعاً: أثر الأهمية النسبية على الإجراءات التحليلية : اشار معيار التدقيق الدولي رقم (٣٢٠) الى وجود علاقة عكسية بين الأهمية النسبية و كمية او حجم ادلة الأثبات على مستوى القوائم المالية فكلما كانت مستوى الأهمية النسبية اكبر كانت الادلة الواجب الحصول عليها اقل. اما على مستوى البنود فأن العلاقة بين مستوى الأهمية النسبية للبنود وادلة الأثبات علاقة طردية. ويرى الباحث ان الاجراءات التحليلية هي احدى ادلة الاثبات التي تساعد مراقب الحسابات في تكوين رايه عن القوائم المالية نستنتج من هذا ان هناك علاقة وتأثير بين مستوى الأهمية النسبية المحدد والاجراءات التحليلية ،فأذا كانت الأهمية النسبية للحساب مرتفعة مقارنة بالحسابات الاخرى فان اجراءات المدقق للتحقق من هذا الحساب اكبر من الحسابات الاخرى ومن هذه الاجراءات المستخدمة بالأخص هي الاجراءات التحليلية فعلى سبيل المثال لو كان حساب المخزون والمدينون يشكلان النسبة الاكبر للأهمية النسبية بالنسبة لباقي بنود الميزانية فأن الاجراءات والادوات التحليلية المستخدمة تكون كالآتي :

- ١- مقارنة بيانات الجهة محل التحقيق مع بيانات النشاط الذي تعمل فيه باستخدام النسب المالية مثل مقارنة معدل دوران المخزون مع معدل دوران المخزون للشركات في نفس القطاع ويتم استخراج معدل دوران المخزون من خلال قسمة تكلفة البضاعة المباعة على متوسط قيمة المخزون .
- ٢- مقارنة بيانات العميل مع ما يقابلها من بيانات الفترة السابقة باستخدام تحليل الاتجاه يتم مقارنة قيمة مخزون السنة الحالية السنوات السابقة للتحقق مثلاً من وجود نقص او زيادة في المخزون. (لطي، ٢٠٠٦، ٦٢٢)
- ٣- مقارنة بيانات الجهة الخاضعة للتدقيق باستخدام بيانات غير مالية على سبيل المثال مقارنة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها باستخدام تحليل اعمار الدين للتحقق من معقولية النسبة المخصصة للديون المشكوك في تحصيلها .
- ٤- باستخدام الانحدار الخطي البسيط يتم مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع توقعات المدقق ،بالنسبة لحساب المدينون يمكن للمدقق ان يتوقع قيمة رصيد المدينين من خلال العلاقة مع حساب المبيعات باستخدام الانحدار الخطي البسيط ومقارنة هذه القيمة مع رصيد المدينون للسنة الحالية . (القباني، ٢٠٠٧: ٣٨٥) .

المبحث الرابع: تطبيق الأهمية النسبية وعلاقتها بالإجراءات التحليلية للشركة العراقية لإنتاج البذور (الجانب التحليلي).

سيتم تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٣٢٠) وتحديد الحسابات المهمة والاجراءات التحليلية على الشركة العراقية لإنتاج البذور. واستناداً لما اشارة معيار التدقيق الدولي (٣٢٠) بالجوء الى عدد من المعايير التي يمكن استخدامها في تحديد الأهمية النسبية وبالنظر لعدم تحديد المعيار الدولي كيفية احتساب الأهمية النسبية اذا ترك المجال للمدقق ويعود ذلك للحكم المهني للمدقق لاختيار مستوى الأهمية النسبية من خلال تحديد نسبة مئوية وعلى ان يقوم المدقق بتبرير اختياره لطريقة الاحتساب ، ويبرر الباحث اسباب اختيار الطريقة والنسب وقيمة الأهمية النسبية بالآتي :

أولاً : الاعتبارات التي تحكم تقدير الأهمية النسبية

١. الاعتبارات الكمية

- أ- تحدد نسبة معينة للأهمية النسبية حسب الاعتبارات الكمية وذلك بالاسترشاد بما جاء في الاديبيات المحاسبية والتدقيق المهنية وكذلك ما جاء في منهج التدقيق وفق اسلوب المخاطر الصادر من قبل ديوان الرقابة المالية الاتحادي حيث كانت النسب تتراوح من ٥،٠% الى ٢ % من إجمالي الاصول ، ومن ٣% الى ٦ % من إجمالي الايرادات ، ومن ٥% الى ١٠ % من صافي الربح قبل الضريبة اذا كانت الشركات هادفة للربح .

- ب- اما اذا كانت الشركة غير هادفة للربح فان افضل معيار لاحتماب الالهية النسبية هو اجمالي المصروفات و اشارت الادييات المهنية بتحديد نسبة من ٢ % الى ٣ % من المصروفات لتحديد قيمة الالهية النسبية .
- ت- كذلك اشارت دراسة (Vaclovas, Audrius,2017) الى النسب المئوية حسب الاعتبارات الكمية المستخدمة للتخطيط للمراجعة في شركات المملكة المتحدة وكما مبين في الجدول ادناه :

جدول رقم (٢) يبين النسب المئوية للأهمية النسبية في أكبر ست شركات مراجعة في المملكة المتحدة :

المعيار	شركة ١	شركة ٢	شركة ٣	شركة ٤	شركة ٥	شركة ٦
الربح قبل الضريبة	٥%	٥%	٣% إلى ١٠%	٣% إلى ١٠%	٥% إلى ٨%	٥% إلى ١٠%
اجمالي الربح	٢٠,٥%	-	-	٣% إلى ١٠%	١% إلى ٢%	حكم مهني
صافي الموجودات	١% إلى ١٠,٥%	١% إلى ١٠,٥%	٢% إلى ٥%	٣% إلى ١٠%	١% إلى ٢%	٣%
إيرادات	٥%	٢% إلى ١٠,٥%	٢% إلى ١٠,٥%	٣% إلى ١٠,٥%	١% إلى ١٠,٥%	٠,٨% إلى ٥%
إجمالي الأصول	٠,٥%	٢% إلى ١٠,٥%	١% إلى ٢%	٣% إلى ١٠,٥%	١% إلى ١٠,٥%	-

اعداد الباحث بالاعتماد على دراسة (Vaclovas, Audrius,2017)

ثانياً : احتساب قيمة الالهية النسبية :

تم اختيار ثلاث معايير او اسس لاحتساب الالهية النسبية ، اما النسب المحددة لكل معيار فكانت ضمن المدى المقبول في ادبيات التدقيق وكما مبين في ادناه :

- اجمالي الموجودات ١%
- الايرادات من النشاط الجاري ٣%
- صافي الدخل ٦%

جدول رقم (٣) يبين احتساب قيمة الالهية النسبية

البيان	المبلغ
اجمالي الموجودات	١١٦٦٦٨
النسبة المحددة	١%
المبلغ	١١٦٧
ايرادات النشاط الجاري	١٢٨٤٩
النسبة المحددة	٣%
المبلغ	٣٨٥
صافي الدخل	٤٧٤٠
النسبة	٦%
المبلغ	٢٨٤
مجموع مبالغ القواعد الفردية	١٨٣٦
÷ عدد القواعد الفردية	٣
قيمة الالهية النسبية	٦١٢

. المصدر : من اعداد الباحث استنادا إلى القوائم المالية للشركة .

ثالثاً: توزيع قيمة الالهية النسبية على ارصدة الحسابات

١- الوزن النسبي لبنود الميزانية : لتوزيع قيمة الالهية النسبية على ارصدة الحسابات يجب استخراج الوزن النسبي لكل بند مع الأخذ بعين الاعتبار النوعية وكما مبين في الجدول ادناه:

جدول رقم (٤) يبين الوزن النسبي لبنود الميزانية لسنة / ٢٠١٩

البيان	العراقية لإنتاج البذور
اجمالي الموجودات	١١٦٦٦٨
نسبة الموجودات الى اجمالي الموجودات :	%
الموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية)	٨

دور معيار التدقيق الدولي (٣٢٠) الأهمية النسبية في تحديد الإجراءات التحليلية للمدقق/ بحث تطبيقي في الشركة العراقية لإنتاج البذور

-	النفقات الإيرادية المؤجلة
٠,٥	مشروعات تحت التنفيذ
١,٥	استثمارات مالية طويلة الأجل
١٠	مجموع الموجودات الثابتة
٨	المخزون (بالكلفة)
١٢	استثمارات مالية قصيرة الأجل
٥٥	المدينون
١٥	التقود
٩٠	الموجودات المتداولة
%١٠٠	مجموع الموجودات

المصدر : من اعداد الباحث استنادا إلى القوائم المالية للشركة .

ويلاحظ من الجدول اعلاه : ان حساب المدينون يشكل نسبة (٥٥%) من بنود الميزانية للشركة العراقية لأنتاج البذور لذلك سيتم احتساب القيمة الاكبر من الاهمية النسبية لهذا الحساب. وبما ان العلاقة طردية بين الاهمية النسبية والاجراءات التحليلية على مستوى البند فان الاجراءات التحليلية لحساب المدينون ستكون اكبر مقارنة بباقي البنود .

٢- استخراج الوزن النسبي لبنود قائمة الدخل وكما مبين في الجدول ادناه:

جدول رقم (٥) يبين الوزن النسبي لبنود الإيرادات والمصاريف في قائمة الدخل لسنة ٢٠١٩

المبلغ	البيان
٤٨٢٣٧	اجمال الإيرادات
%	نسبة كل ايراد من اجمالي الإيرادات :
٤٥	إيرادات النشاط الجاري
٠,٥	فوائد و إيجارات أراضي دائنة
٥٤,٥	الإعانات تحويل نفس هذه النسبة
٤٣٨٠٨	اجمالي المصروفات
%	نسبة كل مصروف من اجمالي المصروفات
٦	الرواتب والأجور
٧٧	المستلزمات السلعية
٣,٥	المستلزمات الخدمية
١١,٨	مشتريات البضائع والأراضي بغرض البيع
١,٥	الاندثارات
٠,٠٢	الضرائب والرسوم
٠,٠٩	فوائد و إيجارات أراضي مدينة

المصدر : من اعداد الباحث استنادا إلى القوائم المالية للشركة .

ويلاحظ من الجدول اعلاه :

- يشكل حساب الإيرادات من النشاط الجاري النسبة الاكبر من حساب اجمالي الإيرادات لجميع الشركات .
- ويشكل حساب المستلزمات السلعية النسبة الاكبر من اجمالي المصاريف حيث بلغت (٧٧%) .

رابعاً : تحديد الحسابات المهمة لتطبيق الاجراءات التحليلية :

تحديد الحسابات التي سيتم تطبيق الاجراءات التحليلية عليها وحسب المخاطر الضمنية والوزن النسبي والاعتبارات النوعية للأهمية النسبية وكما مبين في الجدول ادناه :

جدول رقم (٦) يبين الحسابات المهمة لكل شركة

التسلسل حسب الاهمية	الحساب
١	المدينون
٢	ايراد النشاط الجاري
٣	المستلزمات السلعية

الموجودات الثابتة	٤
استثمارات مالية قصيرة الأجل	٥
النقود	٦

المصدر : من اعداد الباحث

خامساً: تطبيق الإجراءات التحليلية حسب الأهمية النسبية :

١. المدينون:

أ- مقارنة ارصدة المدينون مع نسب الزيادة ونسبة المخصص مع ارصدة المدينون لشركة العراقية لإنتاج البذور وكما مبين في الجدول ادناه :

جدول رقم (٧) يبين مقارنة ارصدة المدينون مع نسب الزيادة ونسب المخصص مع ارصدة المدينون

البيان / السنة	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩
رصيد المدينون	٦٣٣٨٨	٩٦٣٢٦	٧٩٦٧٠	٦٣٩٩٧
نسب التغير	---	%٥٢	%٢٦	%١
مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	٩٦٤	١٤٦٤	١٤٦٤	١٤٦٤
نسبة المخصص لرصيد المدينون	% ١,٥	% ١,٥	% ١,٨	%٢

المصدر : من اعداد الباحث استناداً إلى القوائم المالية للشركة .

ومن الجدول اعلاه يلاحظ ما يأتي :

- ❖ زيادة رصيد المدينون خلال سنة ٢٠١٧/ مقارنة بسنة ٢٠١٦/ حيث بلغت النسبة ٥٢%، وانخفض رصيد المدينون خلال السنوات (٢٠١٩، ٢٠١٨) وبنسبة (١٧%، ٢٠%) على التوالي.
- ❖ لم تقم الشركة بتغيير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها منذ سنة ٢٠١٧/ على الرغم من الانخفاض الحاصل وبنسبة (١٧%، ٢٠%) خلال السنوات (٢٠١٩، ٢٠١٨) على التوالي . مما يشير الى عدم وجود سياسة واضحة من قبل الشركة لحساب المخصص وهذا يؤثر على القوائم المالية للشركة.
- ب- مقارنة ارصدة المدينون الموقوفة للشركة عينة البحث مع ارصدة المدينون الاجمالية ومعدل دوران المدينون وكما مبين في الجدول ادناه :

جدول رقم (٨) يبين نسبة الديون الموقوفة الى اجمالي المدينون ومعدل دوران المدينون

البيان / السنة	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩
رصيد المدينون	٦٣٣٨٨	٩٦٣٢٦	٧٩٦٧٠	٦٣٩٩٧
الديون متأخرة التسديد اقل من ثلاث سنوات	٢٧٩٨١	٥٢٢٥٧	٥٥١٧٣	٣٧٦٤٣
نسبة الديون المتأخرة لحساب المدينون	%٤٤	%٥٤	%٦٩	%٥٩
معدل دوران الحسابات المدينة	٠,٢٦	٠,٢٧	٠,١٥	٠,٢

المصدر : من اعداد الباحث استناداً إلى القوائم المالية للشركة .

ومن الجدول اعلاه يلاحظ ما يأتي :

- ❖ ارتفاع نسبة الديون متأخرة التسديد لشركة العراقية لإنتاج البذور حيث بلغت النسب (٤٤%، ٥٤%، ٦٩%، ٥٩%) على التوالي خلال سنوات البحث ، وان وجود ديون دون تصفيته يعطي مؤشر لممارسات ادارة الاريح . وبالتالي تضليل القوائم المالية .
- ❖ انخفاض معدل دوران الحسابات المدينة للشركة العراقية لإنتاج البذور حيث بلغت (٢٦,٠ ، ٢٧,٠ ، ١٥,٠ ، ٢,٠) مره على التوالي خلال سنوات البحث ، مما يشير الى عدم قدرة الشركات في تحصيل مستحقاتها من العملاء .

٢. إيرادات النشاط الجاري :

مقارنة الإيرادات من النشاط الجاري مع مثيلاتها في السنوات السابقة باستخدام نسبة النمو للشركة عينة البحث وكما مبين في الجدول ادناه :

جدول رقم (٩) يبين احتساب نسبة النمو لحساب إيرادات النشاط الجاري

البيان / السنة	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩
إيرادات النشاط الجاري	١٦٨٤٧	٢٦٢٣٨	١١٨٠٥	١٢٨٤٩
نسبة النمو	---	%٥٦	(%٥٥)	%٩

المصدر : من اعداد الباحث استنادا إلى القوائم المالية للشركة .

ومن الجدول اعلاه يلاحظ ما يأتي :

❖ سجلت نسب النمو لإيراد النشاط الجاري للشركة العراقية لإنتاج البذور ارتفاعاً وانخفاضاً خلال سنوات البحث حيث سجلت نسبة النمو لسنة /٢٠١٧ ارتفاعاً بنسبة %٥٦ مقارنةً بسنة /٢٠١٦ ، وسجلت نسبة النمو لسنة /٢٠١٨ انخفاضاً كبيراً حيث بلغت النسبة (%٥٥) مقارنةً بسنة /٢٠١٧ ، مما يشير ذلك الى عدم استقرار الإيرادات للشركة خلال سنوات البحث ، الأمر الذي يتطلب إجراءات تدقيق إضافية للتأكد من سبب اختلاف تلك النسب .

٣. الموجودات الثابتة:

أ- استخدام الأجراء التحليلي الاتجاه الأفقي بين سنوات البحث للموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية) والاندثارات لمعرفة نسب التغير وكما مبين في الجدول ادناه :

جدول رقم (١٠) يبين تحليل الاتجاه الأفقي للموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية) والاندثارات

البيان / السنة	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩
الموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية)	٦٤٠٤	٧٧٦٤	٨٦٥٤	٨٩٢٨
نسب التغير	---	%٢١	%١٢	%٣
الاندثارات	٤٦٨	٦١٢	٦٥٨	٦٤١
نسب التغير	---	%٣٠	%٥	%٣

المصدر : من اعداد الباحث استنادا إلى القوائم المالية للشركة .

ومن الجدول اعلاه يلاحظ ما يأتي : حصول زيادة في للموجودات الثابتة بالقيمة الدفترية للشركة العراقية لإنتاج البذور خلال سنوات البحث حيث بلغت نسبة التغير (%٢١ ، %١٢ ، %٣) على التوالي .
ب- احتساب معدل دوران الموجودات الثابتة خلال سنوات البحث للشركة وكما مبين في الجدول ادناه :

جدول رقم (١١) يبين معدل دوران الموجودات الثابتة

البيان / السنة	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩
إيرادات النشاط الجاري	١٦٨٤٧	٢٦٢٣٨	١١٨٠٥	١٢٨٤٩
الموجودات الثابتة (بالقيمة الدفترية)	٦٤٠٤	٧٧٦٤	٨٦٥٤	٨٩٢٨
دوران الموجودات الثابتة	٢,٦	٣,٤	١,٣	١,٤

المصدر : من اعداد الباحث استنادا إلى القوائم المالية للشركة .

ومن الجدول اعلاه يلاحظ ما يأتي : انخفاض معدل دوران الموجودات الثابتة لشركة العراقية لإنتاج البذور للسنوات (٢٠١٨ ، ٢٠١٩) مقارنةً بسنة /٢٠١٧ حيث بلغ معدل الدوران (١,٣ ، ١,٤) على التوالي ، وهو ما يشير الى عدم قدرة الموجودات الثابتة من توليد مبيعات للشركة .

٤. المستلزمات السلعية :

أ- تحليل الاتجاه الأفقي لبندود المستلزمات السلعية للشركة العراقية لإنتاج البذور لمعرفة نسبة تغير بندود المستلزمات السلعية وكما مبين في الجدول ادناه :

جدول رقم (١٢) يبين تحليل الاتجاه الأفقي لبندود المستلزمات السلعية

لحساب / السنة	٢٠١٨	٢٠١٩	نسبة التغير %
الخامات والمواد الأولية	٢٤٩٦٦٧٣٨	٣٣٣٣٣٣٣٨	٣٤
مواد نفطية	٨٧٩٣١	٢٣١٤٢٣	٢٧٧
غاز	٢٣٩	١٥٧	(٣٤)
زيوت وشحوم	١٣٨٧٦	٢٨١٣	(٨٠)
ادوات احتياطية	٢٤٠	١٥٠	(٣٧)

دور معيار التدقيق الدولي (٣٢٠) الأهمية النسبية في تحديد الإجراءات التحليلية للمدقق/ بحث تطبيقي في الشركة العراقية لإنتاج البذور

مواد التعبئة والتداول	١٤٨٣٦٢	٢١٣٤٩٧	٤٤
اللوازم والمهمات	١٤٢٨٦	١٨٤٩٢	٢٩
القرطاسية	٥٩٩٥	٦٢٦٦	٥
الكتب التعليمية	١١	٩٠	٧١٨
كساوي	٩٠	٤٠٠	٣٤٤
مياه	١٨٥٦	٢١٨٤	١٨
كهرباء	٢١٦٠٢	٢٥٠١٤	١٦
مجموع المستلزمات السلعية	٢٥٢٦١٢٢٨	٣٣٨٣٣٧٢٦	٣٤

المصدر : من اعداد الباحث استنادا إلى القوائم المالية للشركة .

ومن الجدول اعلاه يلاحظ ما يأتي :

- ❖ انخفاض كبير لبعض بنود المستلزمات السلعية (الغاز ، زيوت وشحوم ، ادوات احتياطية خلال سنة / ٢٠١٩ حيث بلغت نسبة التغير (٣٤% ، ٨٠% ، ٣٧%) على التوالي. مما يعطي مؤثر الى عدم الدقة في تلك الحسابات .
- ❖ سجل حساب الخامات والمواد الاولية ارتفاعاً كبيراً خلال سنة / ٢٠١٩ حيث بلغت النسبة (٣٤%) ، مقارنة بسنة / ٢٠١٨ ويشكل حساب الخامات والمواد الاولية النسبة الاكبر من مجموع المستلزمات السلعية، الامر الذي يتطلب اجراءات تحليلية اضافية.

ب- تحليل الاتجاه الراسي لمعرفة الوزن النسبي لحساب الخامات والمواد الاولية الى اجمالي المستلزمات السلعية وكما مبين في الجدول ادناه :

جدول رقم (١٣) يبين تحليل الاتجاه الراسي لبنود المستلزمات السلعية

البيان / السنة	٢٠١٩	الوزن النسبي %
الخامات والمواد الاولية	٣٣٣٣٣٣٣٨	٩٨,٥
البنود الاخرى الى اجمالي المستلزمات السلعية	٥٠٠٤٨٨	١,٥
مجموع المستلزمات السلعية	٣٣٨٣٣٧٢٦	١٠٠

المصدر : من اعداد الباحث استنادا إلى القوائم المالية للشركة .

ومن الجدول اعلاه يلاحظ ان الوزن النسبي لحساب الخامات والمواد الاولية (٩٨,٥%) من مجموع المستلزمات السلعية ويعتبر هذا الحساب ذات اهمية نسبية عالية وان التحريف في هذا الحساب يؤثر على ارباح الشركة.

ت- مقارنة ارصدة حساب الخامات والمواد الاولية مع مثيلاتها خلال سنوات البحث لمعرفة نسب التغير في هذا الحساب وكما مبين في الجدول ادناه:

جدول رقم (١٤) يبين نسب التغير لحساب الخامات والمواد الاولية

البيان / السنة	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩
الخامات والمواد الاولية	٥٦٨١٩١٤٦	٣٩٧٣٦٨٩٧	٢٤٩٦٦٧٣٨	٣٣٣٣٣٣٣٨
نسبة التغير	---	(٣٠%)	(٣٧%)	٣٤%

المصدر : من اعداد الباحث استنادا إلى القوائم المالية للشركة .

ومن الجدول اعلاه يلاحظ ما يأتي :

- ❖ انخفاض نسبة التغير لحساب الخامات والمواد الاولية لسنة ٢٠١٦ مقارنة بسنة ٢٠١٧ حيث بلغت النسبة (٣٠%) ، وكذلك انخفاض نسبة التغير لسنة ٢٠١٨ مقارنة بسنة ٢٠١٧ حيث بلغت النسبة (٣٧%) .
- ❖ ارتفاع نسبة التغير لسنة ٢٠١٩ مقارنة بسنة ٢٠١٨ حيث بلغت النسبة (٣٤%) ان هذا الانخفاض والارتفاع قد يشير الى وجود تلاعب في هذا الحساب مما يتطلب اجراءات تدقيق اضافية كمقارنة حساب الخامات والمواد الاولية مع التغير في مخزون الانتاج التام وايراد النشاط الجاري لمعرفة اسباب الاختلاف ، والشكل ادناه يوضح هذا الاختلاف في النسب خلال سنوات البحث :

شكل رقم (١) نسب التغير لحساب الخامات والمواد الأولية



٥. الاستثمارات طويلة الأجل :

بلغ رصيد حساب الاستثمارات طويلة الأجل للشركة العراقية لإنتاج البذور لسنة / ٢٠١٩ موضوع البحث مبلغ مقداره (١٧٨٩٥٨١) الف دينار (مليار وسبعمائة وتسعة وثمانون مليون وخمسمائة وواحد وثمانون ألف دينار) حيث كان هناك فرق كبير بين سعر الشراء وقيمة الاستثمارات عند الاغلاق ، والجدول ادناه يوضح اعلى خمس استثمارات في الشركات الاتية :

جدول رقم (١٥) يبين تقييم الاستثمارات طويلة الأجل

اسم الشركة المستثمر فيها	قيمة عدد الاسهم (سعر السهم دينار واحد)	سعر السهم عند الاغلاق	قيمة الاسهم عند الاغلاق	الفرق (دينار)
المصرف التجاري العراقي	٤٩٧٦٠٢٠٨	٠,٣٨٠	١٨٩٠٨٨٧٩	٣٠٨٥١٣٢٩
مصرف الاستثمار العراقي	١٧١١٥٩٢٣١	٠,٢٠٠	٣٤٢٣١٨٤٦	١٣٦٩٢٧٣٨٥
مصرف الشرق الأوسط للاستثمار	٤١٩٢٩٧٩٠٥	٠,١١٠	٤٦١٢٢٧٧٠	٣٧٣١٧٥١٣٥
المصرف المتحد للاستثمار	٧٠٥١٨٩٨٨٠	٠,٠٨	٥٦٤١٥١٩٠	٦٤٨٧٧٤٦٩٠
شركة الصناعات الخفيفة	٨٧١٦٦٣٠٥	٠,٣١٠	٢٧٠٢١٥٥٥	٦٠١٤٤٧٥٠
المجموع	١٤٣٢٥٧٣٥٢٩	--	١٨٢٧٠٠٢٤٠	١٢٤٩٨٧٣٢٨٩

المصدر : من اعداد الباحث استنادا إلى القوائم المالية للشركة .

ومن الجدول اعلاه يلاحظ عدم قيام الشركة بتخفيض قيمة استثماراتها طويلة الأجل بمقدار الخسارة الناتجة عن انخفاض اسهمها خلافاً للقاعدة المحاسبية رفق (١٤) فقر (٣٤) الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية . حيث كان الفرق (١٢٤٩٨٧٣٢٨٩) دينار (مليار ومائتان وتسعة واربعون مليون وثمانمائة وثلاثة وسبعون الف ومائتان وتسعة وثمانون دينار) حيث يؤثر هذا الفرق بشكل كبير على ارباح الشركة .

ومما جاء اعلاه يمكن القول بأثبات فرضية البحث

المبحث الخامس : الاستنتاجات والتوصيات :

اولاً- الاستنتاجات :

١- حسبما اشار معيار التدقيق الدولي رقم (٣٢٠) الى وجود علاقة عكسية بين الأهمية النسبية و كمية او حجم ادلة الأثبات على مستوى القوائم المالية فكلما كانت مستوى الأهمية النسبية اكبر كانت الادلة الواجب الحصول عليها اقل. اما على مستوى البنود فأن العلاقة بين مستوى الأهمية النسبية للبنود وادلة الأثبات علاقة طردية مما ينعكس على الاجراءات التحليلية للمدقق.

٢- ان مفهوم الأهمية النسبية يعد من المفاهيم المهمة في مجال التدقيق حيث يكون مرشداً لتحديد ما هو مهم وغير مهم في بنود البيانات المالية لما يندرج تحت هذا المفهوم من تقديرات مراقب الحسابات ابتداءً من عملية التخطيط لعملية التدقيق

والحصول على ادلة الاثبات وتقويم الاخطاء الكمية والنوعية وكذلك في عملية التنفيذ وابداء الرأي الفني المحايد في القوائم المالية.

٣- تساهم الأهمية النسبية في عمل مراقب الحسابات لتحديد الاجراءات التحليلية لمعرفة التحريفات والمخالفات الواردة في القوائم المالية

٤- تساهم الأهمية النسبية في تحديد الحسابات المهمة التي يتم استخدام الاجراءات التحليلية اللازمة لها.

٥- من خلال استخدام تحليل الاتجاه الافقي لإيرادات النشاط الجاري تبين ان هناك تذبذب كبير في النسب خلال السنوات لعينات البحث.

ثانياً- التوصيات :

١- استخدام الاجراءات التحليلية من قبل مراقب الحسابات في ظل معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ يساهم في تحقيق أهداف

التدقيق بفاعلية و في كافة مراحل التدقيق ، التخطيط والتنفيذ وابداء الرأي .

٢- ينبغي الاسترشاد بمعيار التدقيق الدولي ٣٢٠ من قبل المدقق عند قيامه بالإجراءات التحليلية المتعلقة بالمشورات

المالية ضمن القوائم المالية للشركات في البيئة العراقية وضرورة الافصاح عن ذلك .

٣- ضرورة تضمين أدلة التدقيق العراقية دليل تدقيق خاص بالأهمية النسبية.

المصادر

أولاً المصادر العربية :

١. د. جمعة ، احمد حلمي "التدقيق والتاكيده وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق " جامعة الزيتونة الاردنية ، الطبعة الاولى ، دار صفاء للنشر ، عمان ٢٠١٢ .
٢. ألفين ارنييز وجيمس لوبك ، المدققة - مدخل متكامل ، ترجمة ومراجعة : الديسبي ، محمد محمد عبد القادر و حجاج احمد حامد . دار المريخ للنشر ، الرياض ، ٢٠٠٨ .
٣. جمعة ، احمد حلمي ، التدقيق الحديث للحسابات ، الطبعة الاولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان - الاردن ، ٢٠٠٠ .
٤. لطفي ، امين السيد احمد ، " الأهمية النسبية والمخاطر والمعانة في المدققة " ، الدار الجامعية الاسكندرية - مصر ، ٢٠٠٤ .
٥. د. رفاعة ، تامر مزيد "اصول تدقيق الحسابات " جامعة فيلادلفيا ، دار المناهج للنشر ، عمان ، ٢٠١٧ .
٦. د. التميمي ، ناظم شعلان " التدقيق والرقابة " جامعة القادسية ، الطبعة الاولى ، ٢٠١٤ .
٧. دحود ، حسين احمد ، القاضي ، حسين يوسف ، " مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والاجراءات العملية " ، جامعة جدارا للدراسات العليا ، الطبعة الاولى ، دار الثقافة للنشر والتوزيع ، عمان - الاردن ، ٢٠٠٩ .
٨. د. القرشي ، اباد ، " التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً " دار المعز للطباعة والنشر ، بغداد ، ٢٠١١ .
٩. مطر ، محمد ، (٢٠٠٧) ، التأصيل النظري للممارسات المهنية و المحاسبية لمجالات : القياس / العرض / الإفصاح ، الطبعة الاولى ، دار وائل للنشر ، عمان .
١٠. القباني ، ثناء ، المدققة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية - مصر ، ٢٠٠٧ .
١١. لطفي ، امين السيد احمد ، مراجعة القوائم المالية بأستخدام الاجراءات التحليلية واختبارات التفاصيل ، الدار الجامعية ، الاسكندرية - مصر ، ٢٠٠٦ .
١٢. البرزنجي ، عزيز ابراهيم " الاجراءات التحليلية ودورها في اكتشاف الأخطاء الجوهرية " بحث دكتوراه ، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية ، جامعة بغداد ، ٢٠٠٩ .
١٣. عراب ، محمد خير منير ، " دور الإجراءات التحليلية في كشف التحريفات الجوهرية في البيانات المالية " . رسالة ماجستير ، كلية الاقتصاد ، جامعة دمشق ، ٢٠١٥ .
١٤. العبدلي ، ساري حامد (٢٠١١) . " أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين " وجامعة الشرق الأوسط ، كلية الأعمال ، دولة الكويت .

ثانيا : المصادر الأجنبية :

1. Arens , Alvin A , Randal J. Elder Marks .Beasley , Auditing and Assurance Service An Integrated Approach , eleven Editio Prentice Hall , 2006.
2. IFAC: International Federation of Accountants, (2015 Ed.), "ISA No.320: Materiality in Planning and Performing an Audit", Issued by International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), ISBN: 978-1-60815-250-6, New York, USA.

3. Law, Philip, (2008), "Auditors' Perceptions of Reasonable Assurance in Audit Work and the Effectiveness of the Audit Risk Model", *Asian Review of Accounting*.
4. McKee, T. E., & Eilifsen, A. (2000). Current materiality guidance for auditors.
5. Lakis, Vaclovas, and Audrius Masiulevičius. "Acceptable Audit Materiality for Users of Financial Statements." *J. Manga* 2 (2017): 117-
6. IFAC: International Federation of Accountants, (2015 Ed.), "*ISA No.200: Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*", Issued by International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), ISBN: 978-1-60815-250-6, New York, USA.