

معيار التدقيق الدولي ٣٢٠

الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات
التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٦-٢	الأهمية النسبية في سياق عملية تدقيق.....
٧	تاريخ النفاذ.....
٨	الهدف
٩	التعريف
	المتطلبات
١١-١٠	تحديد الأهمية النسبية والأهمية النسبية للأداء عند التخطيط لعملية تدقيق.....
١٣-١٢	التعديل أثناء سير عملية التدقيق.....
١٤	التوثيق.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
١أ	الأهمية النسبية ومخاطرة التدقيق.....
١٢أ-٢أ	تحديد الأهمية النسبية والأهمية النسبية للأداء عند التخطيط لعملية تدقيق.....
١٣أ	التعديل أثناء سير عملية التدقيق.....

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ "الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤولية المدقق في تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق البيانات المالية، ويوضح معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ كيفية تطبيق الأهمية النسبية عند تقييم أثر الأخطاء المحددة على التدقيق والأخطاء غير المصححة، إن وجدت، على البيانات المالية.

الأهمية النسبية في سياق عملية التدقيق

٢. كثيراً ما تتناقش أطر إعداد التقارير المالية مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض البيانات المالية، وبالرغم من أن أطر إعداد التقارير المالية قد تتناقش الأهمية النسبية بتعبيرات مختلفة فإنها توضح بشكل عام أن:

- الأخطاء في البيانات المالية، بما في ذلك الحذف تعتبر أنها مهمة نسبياً إذا كان من المتوقع أن تؤثر فردياً أو في مجموعها على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي اتخذت على أساس البيانات المالية؛
- الأحكام حول الأهمية النسبية تتم في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بحجم وطبيعة الخطأ أو بمجموعها؛ و
- الأحكام حول الأمور الهامة لمستخدمي البيانات المالية مبنية على إعتبار الإحتياجات العامة من المعلومات المالية للمستخدمين كمجموعة^١، والأثر المحتمل للأخطاء على المستخدمين الفرديين المحددين الذين قد تختلف إحتياجاتهم إلى حد كبير ليس مأخوذاً في الإعتبار.

٣. يوفر هذا النقاش، إذا كان موجوداً في إطار إعداد تقارير مالية منطبق إطاراً مرجعياً للمدقق عند تحديد الأهمية النسبية للتدقيق، وإذا لم يكن إطار إعداد التقارير المالية المنطبق يشمل مناقشة لمفهوم الأهمية النسبية فإن الخصائص المشار لها في الفقرة ٢ توفر للمدقق هذا الإطار المرجعي.

٤. إن تحديد المدقق للأهمية النسبية هو أمر يعود للحكم المهني، ويتأثر بإدراك المدقق

١ معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ "تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق".

٢ على سبيل المثال "إطار إعداد وعرض البيانات المالية" الذي تتبناه مجلس معايير المحاسبة الدولية في إبريل ٢٠٠١ يدل على أنه فيما يتعلق بالمنشأة الموجهة نحو الربح حيث أن المستثمرين هم فرودو رأس المال المستثمر في نشاط ذي مخاطر فإن توفير البيانات المالية التي تفي بإحتياجاتهم سفي كذلك بمعظم إحتياجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تلبئها البيانات المالية.

لإحتياجات المعلومات المالية لمستخدمي البيانات المالية، وفي هذه السياق من المنطق أن يفترض المدقق أن المستخدمين:

- (أ) لهم معرفة معقولة بالأعمال والأنشطة الإقتصادية والمحاسبية ورغبة في دراسة المعلومات في البيانات المالية بإجتهد معقول؛
- (ب) يفهمون أنه تم إعداد وعرض وتدقيق البيانات المالية عند مستويات هامة؛
- (ج) يدركون الشكوك الذاتية في قياس المبالغ بناء على إستخدام التقديرات والحكم وإعتبار الأحداث المستقبلية؛ و
- (د) يتخذون قرارات إقتصادية معقولة بناء على المعلومات الواردة في البيانات المالية.

٥. على المدقق تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في كل من تخطيط وأداء عملية التدقيق، وعند تقييم أثر الأخطاء المحددة على التدقيق وأثر الأخطاء عند المصححة، إن وجدت، على البيانات المالية، وعند تكوين الرأي في تقرير المدقق. (المرجع: الفقرة أ١).

٦. عند تخطيط عملية التدقيق على المدقق إتخاذ أحكام حول حجم الأخطاء التي ستعتبر أنها جوهرية، وتوفر هذه الأحكام أسساً لما يلي:

(أ) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطرة؛

(ب) تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛ و

(ج) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية.

إن الأهمية النسبية التي تم تحديدها عند تخطيط عملية التدقيق لا تحدد بالضرورة المبلغ الذي سيتم دائماً تقييم أقل منه الأخطاء غير المصححة، فردياً أو في مجموعها، على أنها غير جوهرية. وقد تجعل الظروف الخاصة ببعض الأخطاء أن يقوم المدقق بتقييمها على أنها جوهرية حتى ولو كانت أقل من الأهمية النسبية، وبالرغم من أنه ليس من العملي تصميم إجراءات تدقيق لإكتشاف الأخطاء التي يمكن أن تكون جوهرية فقط بسبب طبيعتها فإن على المدقق أن يعتبر ليس فقط حجم ولكن أيضاً طبيعة الأخطاء غير المصححة، والظروف المعينة لحدوثها عند تقييم أثرها على البيانات المالية^٣.

تاريخ النفاذ

٧. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك.

^٣ معيار التدقيق الدولي ٤٥٠، الفقرة ١٦٤.

الهدف

٨. إن الهدف هو تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بالشكل المناسب عند تخطيط وأداء عملية التدقيق.

التعريف

٩. لأهداف معايير التدقيق الدولية الأهمية النسبية للأداء (Performance materiality) تعني المبلغ أو المبالغ التي حددها المدقق بأقل من الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل من أجل التقليل إلى مستوى منخفض بشكل معقول إحتمال أن يزيد إجمالي الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة عن الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل، وإذا كان ذلك منطبقاً تشير الأهمية النسبية للأداء كذلك إلى المبلغ أو المبالغ التي حددها المدقق بأقل من مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.

المتطلبات

تحديد الأهمية النسبية والأهمية النسبية للأداء عند التخطيط لعملية تدقيق

١٠. عند وضع إستراتيجية التدقيق الكلية على المدقق تحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل، وإذا كان هناك في الظروف المحددة للمنشأة فئة واحدة أو أكثر من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي يتوقع بشكل معقول أن تؤثر الأخطاء التي مبالغها دون الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل على القرارات الإقتصادية للمستخدمين التي تتخذ بناء على البيانات المالية فإن على المدقق أيضاً تحديد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على هذه الفئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (المرجع: الفقرات ٢٠-١١).

١١. على المدقق تحديد الأهمية النسبية للأداء لأهداف تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تدقيق إضافية. (المرجع: الفقرة ١٢).

التعديل أثناء سير عملية التدقيق

١٢. على المدقق تعديل الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل (وإذا كان ذلك منطبقاً مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات) إذا أصبح مطلقاً على معلومات أثناء التدقيق تجعل المدقق يحدد مبلغاً (مبالغ) مختلفة مبدئياً. (المرجع: الفقرة ١٣).

١٣. إذا توصل المدقق إلى أن أهمية نسبية أقل للبيانات المالية ككل (وإذا كان ذلك منطبقاً مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأصناف معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات) مما كان محدداً مبدئياً مناسب فإن على المدقق تحديد ما هو الضروري لتعديل الأهمية النسبية للأداء، وما إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تدقيق إضافية تبقى مناسبة.

التوثيق

١٤. على المدقق أن يضمن وثائق التوثيق المبالغ التالية والعوامل التي أخذت في الاعتبار عند تحديدها^٤:

- (أ) الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل (أنظر الفقرة ١٠)؛
- (ب) إذا كان ذلك منطبقاً مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (أنظر الفقرة ١٠)؛
- (ج) الأهمية النسبية للأداء (أنظر الفقرة ١١)؛ و
- (د) أي تعديل للبنود (أ) - (ج) أثناء سير عملية التدقيق (أنظر الفقرتين ١٢-١٣).

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

الأهمية النسبية ومخاطرة التدقيق (المرجع: الفقرة ٥)

١٥. عند إجراء عملية تدقيق للبيانات المالية تكون الأهداف العامة للمدقق هي الحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت بسبب الإحتيال أو الخطأ، مما يمكن المدقق من إبداء رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية منطبق، وتقديم التقارير حول البيانات المالية والإتصال كما تتطلبه معايير التدقيق الدولية، حسب النتائج التي توصل لها المدقق^٥. على المدقق أن يحصل على تأكيد معقول من خلال الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة من أجل تقليل مخاطرة التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول^٦، ومخاطرة التدقيق هي المخاطرة بأن يبدي المدقق رأي تدقيق غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية، ومخاطرة التدقيق هي دالة مخاطر الأخطاء الجوهرية ومخاطرة الإكتشاف^٧، ويتم إعتبار الأهمية النسبية ومخاطرة التدقيق طيلة عملية التدقيق، وبشكل خاص عند:

- (أ) تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية^٨.
- (ب) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية^٩.

٤ معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ "وثائق التدقيق"، الفقرات ٨-١١ وأ.٦.

٥ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، الفقرة ١١.

٦ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٧.

٧ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٣ (ج).

٨ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها".

٩ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ "إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة".

(ج) تقييم أثر الأخطاء غير المصححة، إن وجدت، على البيانات المالية^{١٠}، وعند تكوين الرأي في تقرير المدقق^{١١}.

تحديد الأهمية النسبية والأهمية النسبية للأداء عند تخطيط عملية التدقيق

الإعتبرات الخاصة بمنشآت القطاع العام (المرجع: الفقرة ١٠)

٢٠. في حالة منشأة القطاع العام كثيراً ما يكون المشروعون وواضعوا الأنظمة هم المستخدمون الرئيسيون لبياناتهم المالية، إلى جانب من الممكن استخدام البيانات المالية لإتخاذ قرارات عدا عن القرارات الاقتصادية، ولذلك فإن تحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل (وإذا كان ذلك منطبقاً مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات) في عملية تدقيق للبيانات المالية لمنشأة قطاع عام يتأثر بالقوانين أو الأنظمة أو السلطات الأخرى، وكذلك بإحتياجات المعلومة المالية للمشرعين والجمهور فيما يتعلق ببرامج القطاع العام.

إستخدام أساس قياس عند تحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل (المرجع: الفقرة ١٠).

٣٠. يتضمن تحديد الأهمية النسبية ممارسة الحكم المهني، وعادة تطبق نسبة مئوية على أساس قياس مختار كنقطة بداية عند تحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل. تشمل العوامل التي تؤثر على تحديد أساس قياس مناسب ما يلي:

- عناصر البيانات المالية (على سبيل المثال الأصول، المطلوبات، حقوق المساهمين، الإيرادات، المصروفات).
- ما إذا كانت هناك بنود يميل إنتباه مستخدمي البيانات المالية لمنشأة معينة أن تركز عليها (على سبيل المثال بهدف تقييم الأداء المالي يميل المستخدمون للتركيز على الربح أو الإيراد أو صافي الأصول).
- طبيعة المنشأة، وأين هي المنشأة في دورة حياتها، والصناعة والبيئة الاقتصادية التي تعمل بها المنشأة؛
- هيكل ملكية المنشأة وطريقة تمويلها (على سبيل المثال إذا كانت المنشأة محولة فقط بالدين وليس بالأسهم قد يضع المستخدمون مزيداً من التأكيد على الأصول والمطالبات عليها وليس على أرباح المنشأة)؛
- التقلب النسبي لأساس القياس.

٤٠. تشمل الأمثلة على أسس القياس التي قد تكون مناسبة، اعتماداً على ظروف المنشأة، فئات الدخل المبلغ عنه مثل الربح قبل الضريبة أو إجمالي الإيراد أو إجمالي الربح وإجمالي

١٠ معيار التدقيق الدولي ٤٥٠.

١١ معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية.

المصروفات أو صافي قيمة الأصول، وكثيراً ما يستخدم الربح قبل الضريبة من العمليات المستمرة للمنشآت الموجهة نحو الربح، وعندما يكون الربح قبل الضريبة من العمليات المستمرة متقلباً قد تكون أسس قياس أخرى أكثر ملائمة، مثل إجمالي الربح أو إجمالي الإيرادات.

٥٠. فيما يتعلق بأساس القياس الذي تم إختياره تشمل البيانات المالية ذات العلاقة عادة النتائج المالية للفترات السابقة والمراكز المالية والنتائج المالية والمركز المالي للفترة حتى تاريخه والموازنات والتوقعات للفترة الحالية معدلة حسب التغيرات الهامة في ظروف المنشأة (على سبيل المثال إمتلاك منشأة هامة)، والتغيرات في ظروف الصناعة أو البيئة الإقتصادية التي تعمل بها المنشأة، على سبيل المثال عندما تحدد كنقطة بداية الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل لمنشأة معينة بناء على نسبة مئوية من الربح قبل الضريبة من العمليات المستمرة، والظروف التي تتسبب في حدوث إنخفاض أو زيادة في هذا الربح قد تؤدي إلى أن يستنتج المدقق أن الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل تحدد بشكل مناسب أكثر بإستخدام الربح العادي قبل الضريبة من العمليات المستمرة بناء على النتائج السابقة.

٦٠. تتعلق الأهمية النسبية بالبيانات المالية التي يقدم المدقق تقاريره حولها، وحيث تكون البيانات المالية معدة لفترة تقارير مالية تزيد أو تقل عن إثني عشر شهراً كما هو الحال بالنسبة لمنشأة جديدة أو تغيير فترة إعداد التقارير المالية فإن الأهمية النسبية تتعلق بالبيانات المالية المعدة لفترة التقارير المالية تلك.

٧٠. يتضمن تحديد نسبة مئوية ليتم تطبيقها على أساس قياس مختار ممارسة الحكم المهني، وهناك علاقة بين النسبة المئوية وأساس القياس المختار بحيث أن النسبية المئوية المطبقة على الربح قبل الضريبة من العمليات المستمرة سيكون عادة أعلى من النسبة المئوية المطبقة على إجمالي الإيراد، فعلى سبيل المثال يمكن أن يعتبر المدقق أن خمسة بالمائة من الربح قبل الضريبة من العمليات المستمرة مناسبة لمنشأة موجهة نحو الربح في القطاع الصناعي، بينما قد يعتبر المدقق أن واحد في المائة من إجمالي الإيراد أو إجمالي المصروفات إنه مناسب لمنشأة غير ربحية، على أن نسباً أعلى أو أقل من الممكن أن تعتبر أنها مناسبة في ظل الظروف.

الإعتبرات الخاصة بالمنشآت الصغيرة

٨٠. عندما يكون ربح المنشأة قبل الضريبة من العمليات المستمرة إسمىاً بإستمرار كما هي من الممكن أن تكون حالة المنشأة التي يديرها صاحبها، حيث يأخذ المالك الكثير من الربح قبل الضريبة على شكل أتعاب فإن أساس قياس مثل الربح قبل الأتعاب والضريبة قد يكون مناسباً بشكل أكبر.

الإعتبرات الخاصة لمنشآت القطاع العام

٩٠. في عملية تدقيق منشأة قطاع عام قد يكون إجمالي التكلفة أو صافي التكلفة (المصروفات

ناقصاً الإيرادات أو الإنفاق نقاصاً المقبوضات) أساس قياس مناسب لأنشطة البرامج، وحيث تكون الأصول العامة في عهدة منشأة قطاع عام قد تكون الأصول أساس قياس مناسب.

مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (المرجع: الفقرة ١٠).

١٠. إن العوامل التي قد تدل على وجود فئة معينة واحدة أو أكثر من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي أخطأها تقل عن الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل والتي يمكن أن يتوقع بشكل معقول أن تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تتخذ بناء على البيانات المالية تشمل ما يلي:

- ما إذا كانت القوانين والأنظمة أو إطار إعداد التقارير المالية تؤثر على توقعات المستخدمين فيما يتعلق بقياس أو الإفصاح عن بنود معينة (على سبيل المثال معاملات الأطراف ذات العلاقة وأتعاب الإدارة والمكلفين بالحوكمة).
- الإفصاحات الرئيسية فيما يتعلق بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة (على سبيل المثال تكاليف الأبحاث والتطوير لشركة صيدلانية).
- ما إذا كان الإنتباه مركزاً على ناحية معينة من أعمال المنشأة التي يتم الإفصاح عنها بشكل منفصل في البيانات المالية (على سبيل المثال منشأة تم إمتلاكها حديثاً).

١١. في الظروف المحددة لمنشأة عند إعتبار ما إذا كانت هذه الفئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات موجودة قد يجد المدقق أنه من المفيد الحصول على فهم لآراء وتوقعات المكلفين بالحوكمة والإدارة.

الأهمية النسبية للأداء (المرجع: الفقرة ١١)

١٢. إن تخطيط عملية التدقيق فقط لإكتشاف الأخطاء الجوهرية الفردية يتجاهل حقيقة أن إجمالي الأخطاء الفردية غير الجوهرية قد يتسبب في تحريف البيانات المالية بشكل جوهري، ولا يترك هامشاً لأخطاء محتملة غير مكتشفة. إن الأهمية النسبية للأداء (التي كما هي معروفة مبلغ واحد أو أكثر) محدد للتقليل إلى حد منخفض بشكل معقول من احتمال أن إجمالي الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة في البيانات المالية ككل، وبالمثل الأهمية النسبية للأداء المتعلقة بمستوى أهمية نسبية محددة لفئة معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاح محددة للتقليل إلى مستوى منخفض بشكل معقول احتمال أن إجمالي الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة في تلك الفئة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاح تزيد عن مستوى الأهمية النسبية لتلك الفئة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاح، وتحديد الأهمية النسبية للأداء ليس حساباً ميكانيكياً بسيطاً، ويتضمن ممارسة الحكم المهني، وهو يتأثر بفهم المدقق للمنشأة الذي يتم تحديثه أثناء أداء إجراءات تقييم المخاطرة وبطبيعة

ومدى الأخطاء التي تم تحديدها في عمليات التدقيق السابقة، وبذلك تتأثر توقعات المدقق فيما يتعلق بالأخطاء في الفترة الحالية.

التعديل أثناء سير عملية التدقيق (المرجع: الفقرة ١٢)

أ١٣. إن الأهمية النسبية للبيانات ككل (ما كان ذلك منطبقاً مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات) قد تحتاج للتعديل لتغير في الظروف حدث أثناء عملية التدقيق (على سبيل المثال قرار بالتصرف بجزء رئيسي من عمل المنشأة) أو معلومات جديدة أو تغير في فهم المدقق للمنشأة وعملياتها نتيجة لأداء إجراءات تدقيق إضافية، فعلى سبيل المثال إذا اتضح أثناء التدقيق كما لو أن النتائج المالية الفعلية من المحتمل أنها ستكون مختلفة بشكل أساسي عن النتائج المالية لنهاية الفترة التي استخدمت مبدئياً لتحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل فإن على المدقق تعديل هذه الأهمية النسبية.