



**المحددات غير المالية للأهمية النسبية في المراجعة
الخارجية: دراسة ميدانية**

**Non-Financial Determinants of Materiality
in the External Audit: A Field Study**

د. إبراهيم محمد الطحان

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ
eltahan.ibrahim@yahoo.com

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ
المجلد العاشر . العدد السابع عشر- الجزء الأول
يناير 2024م

رابط المجلة : <https://csj.journals.ekb.eg>

ملخص:

استهدف البحث اختبار أثر المحددات غير المالية أو النوعية علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية. واستخدمت الدراسة الاستبيان كأداة للدراسة. وقد أجريت الدراسة علي عينة شملت عدد (63) من أكاديمي المحاسبة بالجامعات المصرية، وعدد (56) من مراقبي الحسابات بمنشآت المحاسبة وبالجهز المركزي للمحاسبات. وتوصلت الدراسة إلي وجود أثر معنوي للمحددات غير المالية أو النوعية علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية. وهذه المحددات هي: أولاً، خصائص المنشأة محل المراجعة مثل الحجم؛ ولجنة المراجعة؛ والرقابة الداخلية؛ والوضع المالي؛ وطبيعة القطاع؛ ونزاهة وكفاءة الإدارة؛ وهيكل الملكية؛ والأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة؛ ومستوي المخاطر؛ وما إذا كانت المنشأة مدرجة بالبورصة من عدمه. ثانياً، خصائص منشأة المحاسبة مثل أعباء العمل؛ وضغوط المساءلة؛ وثقافة المنشأة؛ وهيكل المنشأة؛ وعلاقة المنشأة بعملاء المراجعة؛ وحجمها. ثالثاً، الخصائص النوعية لمراقبي الحسابات مثل مخاطر وتكاليف التقاضي؛ والخصائص الشخصية لمراقبي الحسابات كالعمر والقدرة الفطرية والجنس؛ وطول فترة ارتباط المراجع بعميل المراجعة؛ والخبرة المهنية؛ والأخلاقيات المهنية. رابعاً، ظروف التحريف والعوامل المحيطة به مثل حجم التحريف المكتشف؛ وأثر التحريف في تغيير اتجاه الأرباح؛ وطبيعة التحريف المكتشف؛ ودافع التحريف لزيادة مكافآت وحوافز الإدارة؛ وأثر التحريف علي الانتهاك المحتمل لتعهدات الديون؛ ودافع التحريف لاختفاء الفشل في تلبية توقعات المحللين الماليين. ولذا، تشير نتائج الدراسة إلي إن مستوي الأهمية النسبية في المراجعة الخارجية يعد دالة في مجموعة من المحددات المالية والنوعية، فقد يكون التحريف غير جوهري وفقاً للأساس الكمي، ولكنه يصبح تحريفاً جوهرياً بعد أخذ العوامل النوعية في الاعتبار.

الكلمات المفتاحية: الأهمية النسبية؛ المحددات غير المالية أو النوعية؛ العوامل الكمية؛ المراجعة الخارجية.

Abstract:

The research aimed to test the effect of non-financial or qualitative determinants on the quality of auditors' judgments regarding the materiality of the external audit process. The study used the questionnaire as a study tool. The study was conducted on a sample that included (63) accounting academics in Egyptian universities, and (56) auditors in accounting firms and the Accountability State Authority. The study concluded that there is a significant impact of the non-financial or qualitative determinants on the quality of the auditors' judgments regarding the materiality in the external audit process. These determinants are: first, the characteristics of the audited entity such as size; the audit committee; internal control; financial situation; the nature of the sector; the integrity and competence of management; ownership structure; the economic importance of the audit client; risk level; and whether or not the entity is listed on the stock exchange. Second, characteristics of the accounting firm such as workload; accountability pressures; the firm culture; the firm structure; the firm's relationship with audit clients; and size it. Third, the qualitative characteristics of auditors such as the risks and costs of litigation; the personal characteristics of the auditors such as age, innate ability and sex; the longevity of the accounting firm's engagement with the audit client; professional experience; and professional ethics. Fourth, the circumstances of misstatement and the factors surrounding it, such as the size of the detected misstatement; the effect of misstatement in changing the earnings trends; the nature of the detected misstatement; the motivation of misstatement to increase management compensation and incentives; the effect of the misstatement on the potential violation of debt covenants; the motivation of the misstatement is to hide a failure to meet analysts' forecasts. Therefore, the results of the study indicate that the level of materiality in the external audit is a function of a set of financial and qualitative determinants. The misstatement may be insignificant according to the quantitative basis, but it becomes a significant misstatement after taking into consideration the qualitative factors.

Keywords: Materiality; Non-financial or qualitative determinants; Quantitative factors; External audit.

1/1 مقدمة Introduction:

يتمثل الهدف النهائي لمراقب الحسابات في الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية سواء بسبب الخطأ أو الغش. ويتطلب ذلك من مراقب الحسابات تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة للكشف عن التحريفات التي قد تؤدي، بشكل فردي أو بالاشتراك مع تحريفات أخرى، إلى تحريف جوهرية في القوائم المالية (PCAOB, AS 11, (2010, Para 3). وينص معيار المراجعة الدولي رقم ISA 320 على أن "التحريفات، بما في ذلك الحذف Omission، تُعد جوهرية إذا كان من المتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر، منفردة أو في مجملها، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية (IFAC, (ISA 320, 2006, Para 2; Listawan et al., 2021). وعند تحديد مراقب الحسابات للتحريفات الجوهرية يتطلب ذلك منه النظر في العوامل الكمية والنوعية للأهمية النسبية (Irimie et al., 2013; Eilifsen and Messier, 2015).

وفي هذا السياق، فقد أشارت العديد من الدراسات السابقة إلى أن تقييمات مراقبي الحسابات للأهمية النسبية لا تستند فقط إلى المعايير الكمية مثل القاعدة العامة 5٪ من صافي الدخل قبل الضريبة، وإنما يجب علي مراقبي الحسابات أخذ العوامل النوعية في الاعتبار عند إصدار أحكام الأهمية النسبية. وبالتالي، تعد الأهمية النسبية في المراجعة الخارجية دالة في مجموعة من المحددات المالية وغير المالية. ومن أهم المحددات غير المالية حجم التحريف؛ وطبيعة التحريف؛ والظروف المحيطة به؛ وأثر التحريف في تغيير اتجاه الأرباح؛ والانتهاك المحتمل لتعهدات الديون؛ واحتياجات مستخدمي القوائم المالية؛ ومحددات ترتبط بخصائص المنشأة محل المراجعة مثل حجمها، وربحيتها، وهيكل ملكيتها، ومستوى المخاطر التي تتعرض لها، وطبيعة الصناعة التي تنتمي إليها، وأتباع المراجعة غير العادية أو الأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة، وخصائصها التنظيمية، وأهداف وإجاهات وممارسات مديري تلك المنشآت، ونزاهة وكفاءة الإدارة، والأداء أو الموقف المالي، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وخصائص لجنة المراجعة، والتغيرات في السياسات المحاسبية والإدارية، وما إذا كانت المنشأة مدرجة بالبورصة من عدمه. ومحددات ترتبط بخصائص منشأة المحاسبة مثل حجمها، وهيكلها، وعبء العمل بمنشأة المحاسبة؛ وثقافتها، وعلاقتها بعملاء المراجعة. ومحددات ترتبط بمراقبي الحسابات مثل الخبرة المهنية، ومدى تمسكهم بالأخلاقيات المهنية، وطول فترة الارتباط بعميل المراجعة، ومدى تعرضهم لمخاطر وتكاليف التقاضي، فضلاً عن الخصائص الشخصية الأخرى مثل العمر، والقدرة الفطرية، والمزاج، والجنس... إلخ (Liu and Mittelstaedt, 2002; DeZoort et al., 2006; Corte et al., 2010; Irimie et al., 2010; Irimie et al., 2013; Choudhary et al., 2019; Listawan et al., 2021; Hegazy and Salama, 2022).

وعلى الرغم من الاعتراف بالدور المهم للعوامل النوعية للأهمية النسبية، إلا أنه لا توجد إرشادات كافية حول كيفية استخدام هذه العوامل ودمجها وتقييمها في الممارسة المهنية، الأمر الذي يدفع مراقبي الحسابات إلى ممارسة الأحكام المهنية عند اتخاذ قرار بشأن مستوي أو مستويات الأهمية النسبية (Green and Cheng, 2019; Wahdan and Hassan, 2019). علاوةً على أن كفاءة مراقب الحسابات في إصدار حكمه المهني عليها سيؤثر على معظم مكونات عملية

المراجعة ككل، خاصةً عمليتي تخطيط أعمال المراجعة وتقييم نتائج المراجعة. إذ تعد أحكام الأهمية النسبية عنصر أساسي في فعالية عملية المراجعة ونتائجها (علي، 2009؛ Corte et al., 2010; Swart, 2013; Hegazy and Salama, 2022). ولذا، فإن التعرف علي كيفية دمج إرشادات الأهمية النسبية في منهجية منشآت المحاسبة تعد مسألة هامة لباحثي المحاسبة والمراجعة وكذلك للممارسين، والمنظمين، وواضعي معايير المحاسبة والمراجعة، ومستخدمي القوائم المالية. ونتيجة لذلك، فقد طلب مجلس التقارير المالية بالمملكة المتحدة Financial Reporting Council (FRC) مؤخراً الإفصاح عن إجمالي الأهمية النسبية في تقرير المراجعة (FRC, 2013). وتجريبياً، أشارت دراسة (Wee et al., 2016) إلي أن 54% تقريباً من المنشآت تقدم وصفاً عن تحديد الأهمية النسبية بتقارير الأعمال المتكاملة، ولكن عدد قليل من الشركات هو الذي يفصح عن ترتيب أو أولويات الأمور أو المسائل الجوهرية، وذلك استناداً لعينة دولية شملت 252 منشأة من 28 دولة خلال الفترة من 2012 إلي 2013. كما توصلت دراسة (Doxey, 2013) إلي أن الإفصاح عن حدود الأهمية النسبية يقلل من فجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية.

2/1 مشكلة البحث Research Problem:

اهتم العديد من الباحثين خلال القرن الماضي بالتعرف علي العوامل التي تؤثر علي أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية، وحتى منتصف السبعينيات من القرن العشرين توصلت تلك الدراسات إلي أهمية العوامل الكمية أو المالية في تفسير إختلاف أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية (Legoria et al., 2013; Wahdan and Hassan, 2019). ومنذ نهاية السبعينيات وبداية الثمانينيات من القرن الماضي، اقترحت بعض الدراسات وجود أثر للعوامل النوعية أو غير المالية علي تقييم مراقبي الحسابات للأهمية النسبية، وبدأت الدراسات في التركيز علي دور العوامل المالية وغير المالية في قرار مراقبي الحسابات بشأن أحكام الأهمية النسبية. وفي العقود الأخيرة، زاد إهتمام الباحثين في جميع أنحاء العالم بفهم وتفسير المنطق الذي يقف وراء أحكام الأهمية النسبية لمراقبي الحسابات، وخصوصاً العوامل غير المالية أو النوعية، وذلك لتأثير مستوي أو مستويات الأهمية النسبية علي المراحل المختلفة من مهام المراجعة والتأكيد علي المعلومات غير المالية، حيث تمثل هذه القضية في الوقت الحاضر علامة استفهام كبيرة (Irimie et al., 2010; Irimie et al., 2013; Green and Cheng, 2019).

وفي ذات السياق، أشار آرثر ليفيت Arthur Levitt رئيس مجلس إدارة هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (U.S. Securities and Exchange Commission (SEC) في تعليق عام 1998، من وجود قلق كبير من إساءة المديرين والمراجعين لاستخدام مفهوم الأهمية النسبية في المراجعة، وقيام المديرين باستغلال هذا المفهوم لإدارة الأرباح بالشكل الذي يلبي توقعات المحللين الماليين (Legoria et al., 2013). كما أن التطبيق غير الصحيح للأهمية النسبية سيكون له إنعكاسات سلبية خطيرة علي كل من المنشآت محل المراجعة التي تعرضت للإهيار مثل Enron، WorldCom، ومراقبي الحسابات أو منشآت المحاسبة مثل قضية آرثر أندرسون Arthur Anderson التي خرجت من فئة منشآت المحاسبة الخمسة الكبار "Big 5" نظراً لقبول بعض التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بما يفوق مستوي أو مستويات الأهمية النسبية، الأمر الذي سيؤثر سلباً علي جودة القرارات الإقتصادية لمستخدمي القوائم المالية (Irimie et al., 2010).

(Irimie et al., 2013). فإذا تم تقييم الأهمية النسبية للمنشأة عند مستوي أعلى مما ينبغي، فإن ذلك يعني قبول مراقب الحسابات لمزيد من التحريفات غير المكتشفة وقد تكون جوهرية، الأمر الذي قد يؤثر سلباً علي مستخدمي القوائم المالية، ويزيد من مخاطر وتكاليف التقاضي التي قد يتعرض لها مراقبي الحسابات. وفي حالة قيام مراقب الحسابات بتقييم الأهمية النسبية للمنشأة عند مستوي أقل مما ينبغي، فإن ذلك يعني قيام مراقب الحسابات ببذل جهد أكبر بكثير مما ينبغي، مما يترتب عليه زيادة إجراءات المراجعة، وجمع أدلة مراجعة إضافية، الأمر الذي يترتب عليه زيادة تكلفة عملية المراجعة دون جدوي، وذلك بسبب إنخفاض مستوي المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة لعميل المراجعة (Wahdan and Hassan, 2019).

وبناءً على ما سبق، فإن مشكلة البحث تتبلور في الإجابة على التساؤل البحثي الرئيسي التالي:
ما أثر المحددات غير المالية علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية؟

وينبثق عن هذا التساؤل البحثي التساؤلات الفرعية التالية:

- ما أثر خصائص المنشأة محل المراجعة علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية؟
- ما أثر خصائص منشأة المحاسبة علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية؟
- ما أثر الخصائص النوعية لمراقبي الحسابات علي جودة أحكامهم بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية؟
- ما أثر المحددات المرتبطة بظروف التحريف والعوامل المحيطة به علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية؟

3/1 هدف البحث Research Objective:

يستهدف هذا البحث اختبار أثر المحددات غير المالية علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية عند مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة. ويتحقق هذا الهدف من خلال استطلاع آراء كلٍ من أكاديمي المحاسبة والمراجعة، ومراقبي الحسابات بمنشآت المحاسبة والمراجعة وبالجهاز المركزي للمحاسبة بشأن أثر: خصائص المنشأة محل المراجعة، وخصائص منشأة المحاسبة والمراجعة، والخصائص النوعية لمراقبي الحسابات، والمحددات المرتبطة بظروف التحريف والعوامل المحيطة به علي جودة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات بشأن مستوي أو مستويات الأهمية النسبية عند مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة.

4/1 أهمية البحث Research Importance:

تحتل قضية هذا البحث أهمية كبيرة علي المستويين الأكاديمي والمهني، وذلك علي النحو التالي:

1/4/1 الأهمية العلمية:

تتبع الأهمية العلمية لهذا البحث من تزايد الإهتمام الأكاديمي في الفترة الأخيرة، وكذلك إهتمام واضعي معايير المراجعة بالتعرف علي أثر العوامل غير المالية علي قرار مراقبي الحسابات بشأن

مستوي أو مستويات الأهمية النسبية في المراجعة، مما يتطلب تقديم أدلة من واقع دراسات أخرى بخلاف البلدان التي أجريت فيها الدراسات السابقة، الأمر الذي يخلق فجوة بحثية تتطلب مزيداً من الدراسة (Acito et al., 2019; Choudhary et al., 2019).

2/4/1 الأهمية العملية:

تتبع أهمية موضوع البحث في الممارسة المهنية من:

- افتقار مراقبي الحسابات لإرشادات أو مبادئ توجيهية واضحة للأهمية النسبية من المنظمات المهنية أو واضعي المعايير عند تحديد وتقييم مستوي أو مستويات الأهمية النسبية في المراجعة الخارجية (Irimie et al., 2013; DeFond and Zhang, 2014).
- يساهم هذا البحث في تقديم أدلة لمستخدمي القوائم المالية، والممارسين، وواضعي المعايير، والمنظمين بشأن أثر إختلاف العوامل النوعية للأهمية النسبية علي تقييم مراقبي الحسابات للأهمية النسبية في المراجعة الخارجية.

5/1 منهج البحث Research Methodology:

اعتمد هذا البحث على المزج بين المنهجين الاستنباطي والاستقرائي، حيث استخدم المنهج الاستنباطي في استعراض وتحليل الدراسات السابقة بهدف إشتقاق فروض البحث. وبعد ذلك تم التحول لاستخدام المنهج الاستقرائي لاستقراء واقع الممارسة المهنية في مصر من خلال إجراء دراسة ميدانية لإختبار أثر المحددات غير المالية علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية عند مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة.

6/1 نطاق وحدود البحث Scope and Limitations of the Research:

يتمثل نطاق هذا البحث وأهم حدوده فيما يلي:

- يركز هذا البحث علي المحددات غير المالية للأهمية النسبية عند مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة. ولذا، يخرج عن نطاق هذا البحث المحددات المالية للأهمية النسبية عند مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة. كما يخرج عن نطاق هذا البحث المحددات بنوعها المالية وغير المالية عند إرتباط مراقبي الحسابات بعمليات المراجعة أو التأكيد الأخرى (الفحص المحدود للقوائم المالية، واختبار المعلومات المالية المستقبلية، والتأكيد علي تقارير الأعمال المتكاملة، وخدمات التأكيد الأخرى).
- يركز هذا البحث علي تقييم مراقبي الحسابات للأهمية النسبية عند الإرتباط بخدمة المراجعة الخارجية للقوائم المالية. ولذا، يخرج عن نطاق هذا البحث أحكام الأهمية النسبية للمحاسب المالي عند إعداد القوائم المالية، وكذلك أحكام الأهمية النسبية للمراجعين الداخليين عند أداء عمليات المراجعة الداخلية.

7/1 تنظيم البحث : Proposed Structure

انطلاقاً من مشكلة البحث والهدف منه، فسوف يتم تنظيم باقي أجزاء البحث على النحو التالي: يتناول القسم الثاني الإطار النظري، بينما يتناول القسم الثالث الدراسات السابقة وتطوير فروض البحث، في حين يتناول القسم الرابع الدراسة الميدانية، وأخيراً، يتناول القسم الخامس النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

2- الإطار النظري:

1/2 مفهوم الأهمية النسبية:

وسيتناول الباحث مفهوم الأهمية النسبية من منظور كلٍ من المحاسبة المالية والمراجعة، وذلك على النحو التالي:

1/1/2 الأهمية النسبية من منظور المحاسبة المالية:

يستمد مراقبي الحسابات مفهوم الأهمية النسبية من المحاسبة المالية، لأنها تهتم بتعريف متي تكون المعلومات المحاسبية هامة نسبياً. إذ أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB عام 1980 الإطار الفكري للمحاسبة المالية، والذي يتضمن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة بقائمة مفاهيم المحاسبة المالية رقم 2، والذي يشير إلى تعريف الأهمية النسبية على أنها "حجم الحذف أو التحريف في المعلومات المحاسبية الذي - في ضوء الظروف المحيطة- يجعل من المحتمل أن يتغير أو يتأثر حكم الشخص المعقول على هذه المعلومات بهذا الحذف أو التحريف" (علي، 2009؛ Legoria et al., 2013). وقد أشار الإطار الفكري للمحاسبة المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في عام 1989 على أنه "تتأثر ملاءمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية، وتكون المعلومة هامة نسبياً إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمي القوائم المالية، وتتوقف الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ". ويتفق الإطار الفكري المشترك للتقارير المالية الصادر في سبتمبر 2010 مع الإطار الفكري الدولي بشأن مفهوم الأهمية النسبية. وتعرف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية International Financial Reporting Standards (IFRSs) الأهمية النسبية على أنها "تحديد المعلومات الجوهرية التي من المتوقع بشكل معقول أن يؤثر حذفها أو التقرير عنها بأسلوب خاطئ أو حجبها على القرارات التي يقوم المستخدمون الأساسيون للقوائم المالية ذات الغرض العام لمنشأة التقرير باتخاذها استناداً للمعلومات الواردة بتلك القوائم المالية". كما يعرف المجلس الدولي للتقارير المتكاملة International Integrated Reporting Council (IIRC) الأهمية النسبية على أنها "تعد المسألة هامة نسبياً إذا كان من الممكن أن يكون لها تأثير جوهري على قدرة المنظمة على خلق القيمة على المدى القصير أو المتوسط أو الطويل" (IIRC, 2013, 3.17; Wee et al., 2016).

وبالنسبة لموقع الأهمية النسبية ضمن الأطر الفكرية للمحاسبة المالية وعلاقتها بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. فقد أشار الإطار الفكري الأمريكي للمحاسبة المالية ضمن قائمة المفاهيم رقم (2) إلى وجود خاصيتين أساسيتين للمعلومات المحاسبية، وهما الملاءمة والموثوقية، وكل خاصية من هذه الخصائص يمكن توافرها من خلال توافر بعض الخصائص الثانوية. كما جاءت خاصية الأهمية النسبية كقيد أو محدد لإنتاج المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها

بالتقارير المالية، والتي تقضي بالإفصاح عن كافة المعلومات التي يؤدي حذفها أو عدم الإقرار بها بشكل منفرد إلي إتخاذ قرارات مضللة من قبل مستخدمي القوائم المالية (علي، 2017). كما أشار الإطار الفكري الدولي للمحاسبة المالية إلي وجود أربع خصائص نوعية أساسية للمعلومات المحاسبية دون وجود أولوية أو ترتيب لخاصية علي أخرى، وهذه الخصائص هي: القابلية للفهم، والملاءمة، والموثوقية، والقابلية للمقارنة. كما أشار الإطار الدولي إلي أن الأهمية النسبية تعد أحد مكونات خاصية الملاءمة. وأيضاً، فقد أشار الإطار الفكري المشترك للتقارير المالية ضمن قائمة المفاهيم رقم (8) إلي ضرورة توافر خاصيتين أساسيتين في المعلومات المحاسبية، وهما: الملاءمة والتمثيل الصادق، فضلاً عن ضرورة توافر أربع خصائص تعزيزية، وهي: القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب، والقابلية للفهم (1- FASB, SFAC No.8, 2010, para 39). وبالنسبة للأهمية النسبية، فلم يختلف وضعها في الإطار المشترك عن الإطار الدولي، حيث وردت الأهمية النسبية كأحد مكونات خاصية الملاءمة.

وفيما يتعلق بجودة الأحكام المهنية للمحاسب المالي وعلاقتها بالأطر الفكرية للمحاسبة المالية، فقد أشارت العديد من الدراسات إلي أهمية المفاضلة بين المعايير المحاسبية علي أساس المبادئ Principles based accounting standards والمعايير المحاسبية علي أساس القواعد Rules based accounting standards وعلاقتها بجودة الأحكام المهنية للمحاسب المالي. فقد أشارت دراسة (Shortridge and Myring, 2004) إلي إلزام المحاسب المالي في ظل المعايير المحاسبية علي أساس القواعد بإرشادات تطبيق مفصلة ومحددة بدقة، الأمر الذي يحول دون ممارسة المحاسب المالي للأحكام المهنية. كما يشير (Ng, 2004) إلي أن تبني المعايير المحاسبية علي أساس المبادئ يفتح المجال أمام المحاسب المالي لممارسة أحكامه المهنية، وذلك لاتصاف المعايير بالعمومية، وانخفاض الارشادات التطبيقية. وقد أيدت لجنة معايير المحاسبة التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية التحول إلي المبادئ في إعداد المعايير الأمريكية، وذلك لأن مدخل المبادئ سوف يحقق أهداف التقرير المالي، فضلاً عن أنه يربط الحقائق الاقتصادية التي تحتاج لمعيار محاسبي بالإطار الفكري للمحاسبة المالية لتوفير الاعتراف والقياس المحاسبي السليم للحقائق الاقتصادية (AAA, 2003). وقد اتفق مجلس معايير المحاسبة المالية FASB مع هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية SEC بشأن ضرورة بناء المعايير المحاسبية علي أساس المبادئ، وذلك لأن هذا المدخل يقود لمعالجة محاسبية ملائمة ومناسبة، ويحسن من جودة وشفافية التقارير المالية (Laureen, 2007). وبالتالي، فإن جودة الأحكام المهنية للمحاسب المالي في ظل تبني مدخل اعداد المعايير المحاسبية علي أساس المبادئ تكون أفضل مقارنةً بمدخل اعداد المعايير المحاسبية علي أساس القواعد، وذلك لدوره في تعزيز الكفاءة المهنية للمحاسب المالي.

2/1/2 الأهمية النسبية من منظور المراجعة:

تُعد الأهمية النسبية أحد أهم مفاهيم المراجعة وأكثرها إثارة للجدل، وذلك لأنها تتعلق بتحديد ما يجب الإفصاح عنه أو التحريفات المقبولة وغير المقبولة بالقوائم المالية (Wahdan and Hassan, 2019). ويعتمد قبول هذا التحريف على الظروف المحيطة به لتأثيره على ثقة الجمهور بالمعلومات المحاسبية (Listawan et al., 2021).

ويشير مستوى الأهمية النسبية أو حد الأهمية النسبية إلى مستوى الأهمية النسبية الذي يُعد حداً فاصلاً بين البنود الجوهرية وغير الجوهرية، حيث تُعد البنود التي تتجاوز هذا الحد بنوداً جوهرية، بينما تُعد البنود التي تقل عن هذا الحد بنوداً غير جوهرية (Corte et al., 2010). وتتطلب معايير المراجعة من مراقبي الحسابات تحديد المبلغ المجمع للتحريف في القوائم المالية الذي يرونه جوهرياً ويسمى "الحكم المبدئي بشأن الأهمية النسبية". ويمثل الحد الأقصى للمبلغ الذي عنده يعتقد مراقبي الحسابات أن القوائم المالية يمكن أن تكون محرفة ولكن هذا التحريف غير مؤثر على قرار المستخدم المعقول للقوائم المالية. وتوجد علاقة عكسية بين الحكم المبدئي للأهمية النسبية ومقدار الأدلة المطلوبة في المراجعة (Eilifsen and Messier, 2015).

وعند وضع الاستراتيجيات العامة للمراجعة، يجب على مراقب الحسابات أن يحدد الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل. كما يجب على مراقب الحسابات تقييم الأهمية النسبية للأداء، والتي تشير إلى المبلغ أو المبالغ التي يضعها مراقب الحسابات عند مستوى أقل من مستوي الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل، وذلك لفئات معاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات معينة. وبالتالي، يجب على مراقب الحسابات إنشاء مستويات منفصلة للأهمية النسبية لتلك الحسابات أو الإفصاحات لتخطيط طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات المراجعة الإضافية. وتعتمد درجة التخفيض من الأهمية النسبية الكلية إلى مستويات الأهمية النسبية للأداء على التوقعات بشأن التحريفات، وفهم المنشأة والصناعة، والتاريخ الماضي مع المنشأة، وتقييم مستوى المخاطر المرتبطة بالمراجعة، وفعالية الرقابة الداخلية على القوائم المالية (Arens et al., 2014; FRC, 2017).

ويجب على مراقب الحسابات تقييم ما إذا كانت التحريفات غير المصححة جوهرية، منفردة أو مجتمعة مع التحريفات الأخرى. وعند إجراء هذا التقييم، يجب على مراقب الحسابات تقييم التحريفات فيما يتعلق بالحسابات والإفصاحات المحددة ذات الصلة والقوائم المالية ككل، مع الأخذ في الاعتبار العوامل الكمية والنوعية ذات الصلة. وأيضاً، يجب على مراقب الحسابات تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية لخفض مجموع التحريفات غير المصححة وغير المكتشفة إلى أدنى مستوى مناسب، وبما لا يتجاوز مستوى الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل (IFAC, ISA 320, 2006, Para 9-11; PCAOB, AS 14, 2010, Para 14-17; Swart, 2013).

2/2 معايير المراجعة ذات الصلة بتقييم الأهمية النسبية:

اهتمت معايير المراجعة الصادرة مؤخراً بتوفير إطار عمل أكثر شمولاً لأحكام الأهمية النسبية من معايير المراجعة السابقة، وذلك عن طريق مراعاة احتياجات مستخدمي القوائم المالية التي تمت مراجعتها، وتقديم إرشادات أكثر ملاءمة بخصوص تحديد مستويات متعددة للأهمية النسبية، بما في ذلك كيفية تأثير طبيعة المنشأة وظروفها على الأهمية النسبية، وتوفير إرشادات موسعة بشأن تقييم التحريفات، بما في ذلك إعادة النظر في الأهمية النسبية مع تقدم عملية المراجعة إذا اقتضت الظروف ذلك، مع مراعاة تأثير التحريفات غير المكتشفة عند النظر في التحريفات المكتشفة غير المصححة. وأخيراً، تم تطوير مجموعة منفصلة من معايير المراجعة التي تشمل إرشادات الأهمية النسبية لعمليات المراجعة (Eilifsen and Messier, 2015).

وفي هذا السياق، أصدر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) عدداً من معايير المراجعة ذات الصلة بأحكام الأهمية النسبية، من أهمها: معيار المراجعة الدولي رقم ISA 320 بعنوان "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة"؛ ومعيار المراجعة الدولي رقم ISA 450 بعنوان "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"؛ ومعيار المراجعة الدولي رقم ISA 600 بعنوان "اعتبارات خاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية للمجموعة بما في ذلك عمل مراجعي مكونات المجموعة". وعلي الصعيد الأمريكي، فقد أصدر مجلس معايير المراجعة الأمريكي U.S. Auditing Standards Board (ASB) عدد من معايير المراجعة ذات الصلة بأحكام الأهمية النسبية، وهي معايير المراجعة الأمريكية أرقام 320، 450، 600، AU-C 320; AU-C 450; 600، وهذه المعايير تتطابق تقريباً مع نظيرتها الدولية. كما أصدر مجلس الرقابة المحاسبية علي الشركات العامة (PCAOB) Public Company Accounting Oversight Board عدداً من معايير المراجعة ذات الصلة بأحكام الأهمية النسبية، من أهمها: معيار المراجعة الأمريكي رقم AS11 11 بعنوان "اعتبارات الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة"؛ ومعيار المراجعة الأمريكي رقم AS14 14 بعنوان "تقييم نتائج المراجعة". وعلي صعيد البيئة المصرية، فقد أصدر وزير الاستثمار المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى بموجب القرار رقم 166 لعام 2008، والتي تتضمن معيار المراجعة المصري رقم 320 بعنوان "الأهمية النسبية في المراجعة".

وفي ذات السياق، أصدرت هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية SEC نشرة المحاسبة رقم SAB No. 99 99 بعنوان "الأهمية النسبية"، والتي تضمنت عدد تسعة عوامل نوعية - علي سبيل المثال لا الحصر- يجب علي مراقبي الحسابات أن يأخذوها في إعتبارهم عند تقييم مستوي أو مستويات الأهمية النسبية. وهذه العوامل هي: ما إذا كان الخطأ يتعلق بأحد العناصر التي يمكن قياسها أو تقديرها بدقة؛ أو يخفي تغييراً في الأرباح أو اتجاهات أخرى؛ أو يترتب عليه إدارة الأرباح بشكل ينحرف كثيراً عن توقعات المحللين الماليين؛ أو يغير الخسارة إلى الربح أو العكس؛ أو يؤثر على قطاع أو جزء هام من الأعمال؛ أو يؤثر على الامتثال للوائح المقرره؛ أو يؤثر على الالتزام بتعهدات أو عقود القروض؛ أو يزيد من تعويضات أو حوافز الإدارة؛ أو يخفي معاملة غير قانونية (SEC, 1999; Acito et al., 2019).

ويعاب علي معايير المراجعة أنها توفر إرشادات عامة ومحدودة لمراقبي الحسابات بخصوص تقييم مستوي الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل أو مستويات الأهمية النسبية للأداء، حيث لا توفر معايير المراجعة إرشادات موحدة أو قواعد فاصلة أو قاطعة "قاعدة خط مشرق bright-line" لتقييم الأهمية النسبية، وإنما يتم معالجة الأهمية النسبية كمسألة من المسائل الخاضعة للحكم المهني لمراقبي الحسابات، حيث أن القضايا المماثلة يمكن الحكم عليها بشكل مختلف من قبل مراقبي الحسابات (Corte et al., 2010; Irimie et al., 2010; Acito et al., 2019; Choudhary et al., 2019; Wahdan and Hassan, 2019; Listawan et al., 2021). ويرجع ذلك للتنوع الكبير في مقاييس الأهمية النسبية النوعية التي يستخدمها مراقبي الحسابات. ولذا، يجب علي الإدارة ومراقبي الحسابات التفاوض بشكل مشترك على تقييم مستوي أو مستويات الأهمية النسبية لكل حالة على حده (Moroney and Trotman, 2016; Hegazy and Salama, 2022).

وفي حقيقة الأمر، فإن المنظمات المهنية لا ترغب في إمداد مراقبي الحسابات الممارسين بإرشادات محدده للأهمية النسبية. إذ من المحتمل في حالة إمدادهم بمثل هذه الإرشادات أن يطبقوها حرفياً دون النظر لكافة الاعتبارات التي يمكن أن تؤثر في حكمهم النهائي بشأن مستوي أو مستويات الأهمية النسبية (علي، 2009).

3/2 العوامل المؤثرة علي تقييم الأهمية النسبية في المراجعة الخارجية:

تشير معايير المراجعة إلي أنه يجب علي مراقب الحسابات عند تقييم مستوي أو مستويات الأهمية النسبية أن يأخذ في اعتباره العوامل التالية: النتائج المالية والمراكز المالية للفترة السابقة؛ والنتائج المالية والمركز المالي من بداية الفترة حتى تاريخه؛ والموازنات أو التنبؤات للفترة الحالية معدلة حسب التغيرات المهمة في ظروف المنشأة؛ والتغيرات ذات الصلة في أحوال الصناعة أو البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المنشأة (IFAC, ISA 320, 2006, Para A6).

وتتمثل إحدى الخطوات الأساسية للإدارة عند إعداد القوائم المالية في تقييم الأهمية النسبية للأخطاء المحاسبية المكتشفة من قبل المراجع أو من خلال أنظمة الرقابة الداخلية للمنشأة. وعادةً ما يستخدم المدبرون معايير كمية متعددة في تحليلات الأهمية النسبية الخاصة بهم، مع كون الأرباح هي المعيار الأكثر شيوعاً. وفي معظم الحالات، يرى المدبرون أن الخطأ غير جوهري على الرغم من تجاوزه للقاعدة التقليدية الأساسية "5% من الأرباح" في فترات متعددة وبدرجة كبيرة، وذلك بتحليل عدد 108 من خطابات التعليق الصادره عن هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية SEC بشأن الأخطاء الجوهرية التي أفصحت عنها الشركات المسجلة لدي الهيئة خلال الفترة من 2009 إلي 2015. فإذا خلصت إدارة الشركة إلي أن الأخطاء المحاسبية خلال الفترة السابقة تعد جوهرية وفقاً لمستوي الأهمية النسبية وأنه تم تقديرها بشكل خاطئ، فإنه يجب تصحيح أخطاء الأهمية النسبية في التقارير المالية الصادرة للفترة السابقة من خلال إعادة إصدار القوائم المالية. أما الأخطاء المحاسبية للفترة السابقة التي تعتبرها الإدارة غير جوهرية ولم يتم النظر في تأثيرها خلال الفترة السابقة يمكن تركها دون تصحيح إذا كان تأثيرها غير جوهرياً علي القوائم المالية للفترة الحالية، ويمكن تصحيحها عن طريق المراجعة غير الرسمية لأعمدة الفترة السابقة في القوائم المالية للفترة الحالية، أو قد يتم تصحيحها عن طريق إعادة النظر في أثر هذه الأخطاء علي القوائم المالية للفترة الحالية إذا كان تأثيرها جوهرياً علي القوائم المالية للفترة الحالية. وبالتالي، فإن الأخطاء الكبيرة وفقاً للأساس الكمي للأهمية النسبية يمكن اعتبارها غير جوهرية لأسباب نوعية. كما أن الأخطاء غير الهامة من الناحية الكمية يمكن أن تكون جوهرية أيضاً لأسباب نوعية. وفي الممارسة العملية، قد يتساهل مراقبي الحسابات في تجاوز حد الأهمية النسبية المقرره كقاعدة عامة بنسبة 5% من الأرباح، وذلك بسبب حجج الإدارة بشأن العوامل النوعية و/أو لأن تجاوز حد الأهمية النسبية يشمل فترات سابقة بدلاً من الفترة الحالية قيد المراجعة (Legoria et al., 2013; Acito et al., 2019).

وفي ذات السياق، يمكن أن ينظر مراقبي الحسابات إلي بعض التحريفات علي أنها غير جوهرية استناداً للمعيار الكمي للأهمية النسبية، في الوقت الذي قد يعيد فيه مراقبي الحسابات النظر لهذه التحريفات علي أنها تحريفات جوهرية بعد أخذ العوامل النوعية للأهمية النسبية في الاعتبار، الأمر

الذي يؤثر علي جودة التقارير المالية للمنشأة محل المراجعة. (Irimie et al., 2010; PCAOB, 2010, Para 17; Hegazy and Salama, 2022).

وقد اهتمت بعض الدراسات بتفسير العلاقة بين أحكام الأهمية النسبية لمراقبي الحسابات والأهمية النسبية لمستخدمي القوائم المالية في ضوء نظرية الوكالة، حيث أشارت دراسات (Chewning et al., 1998; Hegazy and Salama, 2022) إلي أنه إذا قام مراقبي الحسابات بتعيين مستوى الأهمية النسبية بما يفوق مستوى أو حدود الأهمية النسبية لمستخدمي القوائم المالية، فإن ذلك من المحتمل أن يفقد مستخدمي التقارير المالية لمخاطر غير مقبولة نتيجة تراكم التحريفات غير المكتشفة وغير المصححة، الأمر الذي يعمل علي تحريف القوائم المالية بشكل خاطئ. وفي هذه الحالة، تصبح المراجعة وسيلة غير فعالة للتحكم في تكاليف الوكالة. وبالمقابل، إذا قام مراقبي الحسابات بتعيين مستوى الأهمية النسبية عند مستويات أقل من الأهمية النسبية لمستخدمي القوائم المالية، فإن ذلك يعني أن تكلفة اختبار المراجعة من المرجح أنها ستزيد بشكل كبير عن قيمة المعلومات المقدمة لمستخدمي القوائم المالية (Eilifsen and Messier, 2015).

1/3/2 العوامل الكمية لتقييم الأهمية النسبية في المراجعة الخارجية:

أشارت العديد من الدراسات السابقة إلي أن معيار صافي الدخل قبل الضرائب يعد المعيار الأكثر شيوعاً وقبولاً بين منشآت المحاسبة عند تقييم مراقب الحسابات لمستوي الأهمية النسبية علي مستوي القوائم المالية ككل (Messier et al., 2005; Irimie et al., 2013; Eilifsen and Messier, 2015; Green and Cheng, 2019)، ومع ذلك، تستخدم بعض منشآت المحاسبة معايير كمية أخرى عند اصدار الأحكام بشأن مستوي أو مستويات الأهمية النسبية، من أهمها: صافي الدخل بعد الضرائب؛ الدخل من الأنشطة التشغيلية أو الدخل العادي؛ والأرباح قبل خصم الفوائد والضرائب والاستهلاك والاستنفاد؛ والربح من العمليات المستمرة قبل خصم الضرائب؛ وإجمالي الإيرادات؛ ومجمّل الربح؛ وإجمالي المصروفات؛ وإجمالي الأصول؛ وإجمالي حقوق الملكية؛ وصافي الأصول؛ وإجمالي الالتزامات (IFAC, ISA 320, 2006, Para A5; AICPA, AU-C Section 320, 2012, Para A7; Acito et al., 2019; Wahdan and Hassan, 2019).

ومن الناحية التجريبية، يتطلب قانون ساربنز أوكسلي Sarbanes-Oxley لعام 2002 من هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية SEC مراجعة إيداعات كل شركة من الشركات المسجلة على الأقل مرة واحدة كل ثلاث سنوات. وعملياً، تقوم هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية SEC بمراجعة نصف الشركات المسجلة كل عام تقريباً، مع مراجعة إيداعات الشركات ذات القيمة السوقية الكبيرة بشكل أكثر تكراراً (Ernst and Young, 2016; Acito et al., 2019). وتشير تعليقات هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية SEC إلي أن الشركات المسجلة والخاضعة لرقابة الهيئة غالباً ما تستند علي النتائج التشغيلية وبالأخص صافي الدخل قبل الضريبة كعيار عند تحديد الأهمية النسبية علي مستوي القوائم المالية ككل، إلا في حالات نادرة مثل حالة التعادل في سنة معينة، والتي لا تحقق فيها تلك الشركات أرباح أو خسائر. ففي مواقف معينة، قد تكون هناك معايير أكثر ملاءمة لتحديد الأهمية النسبية علي مستوي القوائم المالية ككل، علي سبيل المثال، استخدام المقاييس التشغيلية الأخرى كالإيرادات أو مجمل الربح أو الدخل التشغيلي أو الأرباح قبل الفوائد والضرائب والاستهلاك والاستنفاد عند نقطة التعادل أو بالقرب منها أو تذبذب

نتائج الشركة للفترة الحالية وتحقيق خسائر علي الرغم من أن اتجاه الشركة التاريخي هو تحقيق أرباح خلال السنوات السابقة. وفي الحالات التي تكون فيها النتائج التشغيلية للشركات سيئة للغاية، بحيث تكون السيولة أو الملاءة المالية مصدر قلق كبير لمستخدمي القوائم المالية، فإن استخدام مقاييس المركز المالي كإجمالي حقوق الملكية أو إجمالي الأصول أو صافي الأصول لتحديد الأهمية النسبية علي مستوي القوائم المالية ككل تعد معايير أكثر ملاءمة للمحللين الماليين ومستخدمي القوائم المالية (Eilifsen and Messier, 2015).

وفيما يتعلق بالنسب المئوية للمعايير الكمية التي تطبقها منشآت المحاسبة عند تقييم مستوي الأهمية النسبية، فيجب الإشارة إلي أن معايير المراجعة لا توفر أية إرشادات بخصوص كيفية تحديد تلك النسب، ولكن يمكن لمراقبي الحسابات الاسترشاد بالنسب المئوية المتعارف عليها والمقبولة في الممارسة المهنية. فعلي سبيل المثال، تشير دراسة (Eilifsen and Messier, 2015) إلي أن معظم منشآت المحاسبة تستخدم نسبة 5% من صافي الدخل قبل الضرائب، بينما تستخدم منشآت أخرى نسبة تتراوح ما بين 5% إلي 10% من صافي الدخل قبل الضرائب كعيار لمستوي الأهمية النسبية. كما أن هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية SEC تنظر إلي المبالغ التي تزيد عن 5% من صافي الدخل قبل الضرائب من العمليات المستمرة علي أنها جوهرية عند مراجعة الشركات المسجلة. وعند الإعتماد علي إجمالي الأصول أو إجمالي الإيرادات كعيار لتقييم مستوي الأهمية النسبية، تستخدم معظم منشآت المحاسبة نسب تتراوح من 0,25% إلي 2% كأساس للقياس الكمي للأهمية النسبية، بينما تفضل منشآت محاسبة أخرى استخدام نطاق أوسع يتراوح ما بين 0,8% إلي 5% من إجمالي الإيرادات أو نسب تتراوح ما بين 2% إلي 5% من صافي الأصول كعيار للأهمية النسبية. وفي حالة الإعتماد علي إجمالي حقوق الملكية، تستخدم معظم منشآت المحاسبة نسب مئوية يتراوح نطاقها من 1% إلي 5% كأساس للقياس الكمي للأهمية النسبية. وقد تستخدم منشآت محاسبة أخرى نطاق أضيق أو أوسع من النسب المئوية السابقة كأساس للقياس الكمي عند تقييم مستوي الأهمية النسبية بالنظر إلي اختلاف مستوي الخطر المتلازم وخطر الرقابة، وتقييم خطر التحريفات الجوهرية، ومستوي خطر المراجعة المقبول في ضوء الظروف المحيطة بكل منشأة. ولتحديد التحريف المقبول Tolerable Misstatement في القوائم المالية، تستخدم منشآت المحاسبة في الممارسة المهنية نطاق يتراوح من 50% إلي 90% من مستوي الأهمية النسبية علي مستوي القوائم المالية ككل، وأن التحريفات في القوائم المالية التي تقل أو تقع داخل هذا النطاق ينظر لها مراقبي الحسابات علي أنها تحريفات مسموح بها أو مقبولة، ويحتمل أن لا تؤثر تلك التحريفات علي القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية (Acito et al., 2019).

وفي ذات السياق، أشارت دراسة (Irimie et al., 2013) إلي أن المعايير الكمية الأكثر قبولاً في الممارسة المهنية عند تحديد مستوي الأهمية النسبية، هي: 5% من صافي الربح؛ 0,5% من إجمالي الدخل؛ 0,5% من إجمالي الأصول؛ 1% من حقوق الملكية. كما أشارت دراسة (Chewning and Higgs, 2002) إلي أن معايير مثل إجمالي الأصول أو إجمالي الدخل أكثر استقراراً بمرور الوقت من سنة إلى أخرى من رقم صافي الربح. وتقترح هذه الدراسة تطبيق نسبة من 0,5-1% من إجمالي الأصول أو 1-2% من إجمالي الدخل كأساس كمي لمستوي الأهمية النسبية. وبالتالي، فلا يوجد إتفاق عام في الممارسة المهنية بشأن إمكانية استخدام مراقبي الحسابات لنسب مئوية محددة كأساس للقياس الكمي عند تقييم مستوي الأهمية النسبية، ولكن يعتمد استخدام هذه

النسب علي الحكم المهني لمراقبي الحسابات في ضوء الحقائق والظروف والعوامل المختلفة التي تحيط بعملية المراجعة.

وفي ذات السياق، أشارت العديد من الدراسات السابقة إلي أن المدخل الكمي الصارم للأهمية النسبية يمكن أن يقود إلى مواقف يتم فيها تفسير القوائم المالية المفصح عنها بشكل خاطئ، وهي المواقف التي تكون فيها الأخطاء أو التحريفات من الناحية الكمية غير جوهرية ولكن تصبح هذه الأخطاء أو التحريفات جوهرية بعد أخذ العوامل النوعية في الاعتبار (Ng and Tan, 2007; Irimie et al., 2013).

2/3/2 العوامل النوعية لتقييم الأهمية النسبية في المراجعة الخارجية:

عادةً ما ترتبط الأهمية النسبية بإعتبارات نوعية، وهي إعتبارات أو محددات لحدوث التحريفات. ويحدث ذلك عندما يكون التحريف غير جوهرية كمياً، ولكنه يصبح تحريفاً جوهرياً بعد أخذ العوامل النوعية أو غير المالية في الإعتبار. فإذا توصل مراقب الحسابات إلي أن سبب التحريف هو الغش أو أحد التصرفات غير القانونية من جانب الإدارة، فإن إكتشاف هذا التحريف يعد دافعاً لمراقب الحسابات لاستنتاج وجود خطر من وجود تحريفات أخرى مماثلة. وبالتالي، يجب أن يدرك مراقب الحسابات أن بعض التحريفات قد تكون أكثر أهمية لمستخدمي القوائم المالية مقارنةً بغيرها من التحريفات، حتي لو كانت كلتاها ذات قيمة نقدية واحدة (علي، 2009).

وينطوي تحديد الأهمية النسبية علي ممارسة الحكم المهني. ولذا، فإنه يجب علي مراقبي الحسابات تطبيق نسبة مئوية علي أساس مرجعي مختار، كبدائية لتحديد الأهمية النسبية علي مستوى القوائم المالية ككل. وتتضمن العوامل التي قد تؤثر في تحديد الأساس المرجعي المناسب ما يلي: عناصر القوائم المالية مثل الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات؛ ومدى اهتمام مستخدمي القوائم المالية للمنشأة بالتركيز علي بنود بعينها مثل اهتمام مستخدمي القوائم المالية برقم الربح أو الإيراد أو صافي الأصول بغرض تقويم الأداء المالي؛ وطبيعة المنشأة، وأين تقع المنشأة من دورة حياتها، والصناعة والبيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المنشأة؛ وهيكل ملكية المنشأة والطريقة التي تُمول بها، علي سبيل المثال، إذا كانت المنشأة ممولة فقط بالدين بدلاً من حقوق الملكية، فقد يركز مستخدمي القوائم المالية بصورة أكبر علي الأصول، والالتزامات التي عليها، بدلاً من أرباح المنشأة؛ والتقلبات النسبية للأسس المرجعية (IFAC, ISA 320, 2006, Para A4; AICPA, AU-C Section 320, 2012, Para A6).

وتتفق دراسة (Wahdan and Hassan, 2019) مع دراسة (Irimie et al., 2013) بخصوص إمكانية تبويب المحددات النوعية أو غير المالية التي تفسر إختلاف أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية إلي ثلاث مجموعات، تتمثل المجموعة الأولى في محددات ترتبط بخصائص المنشآت محل المراجعة أو عميل المراجعة، ومن أهم المحددات في هذه الفئة حجم المنشأة، ونوع القطاع أو الصناعة الذي تنتمي إليه المنشأة، وخصائص القيادة أو الإدارة، والأداء أو الموقف المالي، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وخصائص لجنة المراجعة، ونسبة الأتعاب من عميل المراجعة إلي إجمالي إيرادات منشأة المحاسبة، والتغييرات في السياسات المحاسبية والإدارية، وما إذا كانت المنشأة مدرجة بالبورصة من عدمه. وتتمثل المجموعة الثانية في المحددات المتعلقة بخصائص منشأة المحاسبة، ومن أهم المحددات في هذه الفئة حجم منشأة المحاسبة، وهيكلها،

وثقافتها، وعلاقتها بعملاء المراجعة. وتتمثل المجموعة الثالثة في المحددات المرتبطة بمراقبي الحسابات مثل المعرفة، والخبرة المهنية، ومدى تمسكهم بالأخلاقيات المهنية (Listawan et al., 2021)، والخصائص الشخصية أو الفردية الأخرى مثل العمر، والقدرة الفطرية، والمزاج، والجنس،...إلخ.

وتؤكد هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية SEC على أهمية الاعتبارات النوعية بالإضافة إلى الاعتبارات الكمية عند تحديد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية، حيث تنص نشرة المحاسبة رقم SAB No. 99 99 بعنوان "الأهمية النسبية" على أن "الاعتبارات الكمية ليست سوى بداية تحليل للأهمية النسبية". وتم إصدار هذه الإرشادات استجابة للمطالبات العديدة التي وجهت للهيئة بوجود مخاوف من اتباع المديرين للقاعدة العامة للأهمية النسبية مثل "5% من الأرباح" وإساءة استخدام السلطة التقديرية التي تتيحها إرشادات الأهمية النسبية لإخفاء الأخطاء التي تعد غير جوهرية من الناحية الكمية ولكن من المحتمل أن يكون لتلك الأخطاء تأثير جوهري على قرارات مستخدمي القوائم المالية. وتحدد نشرة المحاسبة رقم SAB No. 99 99 العديد من العوامل النوعية التي يمكنها تغيير وجهة نظر مراقب الحسابات بشأن خطأ غير هام من الناحية الكمية وإعادة تقييمه على أنه تحريف جوهري بالقوائم المالية. وتتضمن تلك العوامل ما إذا كان التحريف يمكن التحقق منه بشكل موضوعي، أو ما إذا كان الخطأ يخفي تغييراً في الأرباح أو الاتجاهات الأخرى أو ما يعرف بإدارة الأرباح، أو يخفي الفشل في تلبية توقعات المحللين الماليين، أو يؤثر على الالتزام بتعهدات أو عقود القروض، أو يزيد من مكافآت وحوافز الإدارة، أو يخفي معاملة غير قانونية (SEC, 1999; Messier et al., 2005; Corte et al., 2010; Acito et al., 2019). كما أن طبيعة التحريفات المتراكمة وظروف حدوثها قد يشير إلى احتمال وجود تحريفات أخرى جوهرية، وكذلك فقد تكون هذه التحريفات مؤشراً على ممارسة الإدارة للغش والإحتيال، الأمر الذي يؤثر على تقييم مراقب الحسابات للأهمية النسبية ومسائل المراجعة ذات الصلة (PCAOB, AS 14, 2010, Para 14; Para 20).

ويوضح الشكل رقم (1-2) التالي أهم المحددات غير المالية لقرار مراقب الحسابات بشأن تقييم الأهمية النسبية في المراجعة الخارجية، وذلك على النحو التالي:



شكل رقم (1-2)

أهم المحددات غير المالية لأحكام مراقب الحسابات بشأن الأهمية النسبية
المصدر: (إعداد الباحث)

3- الدراسات السابقة وتطوير الفروض:

علي الرغم من أن الدراسات السابقة قد توصلت إلي وجود العديد من العوامل غير المالية التي قد تؤثر علي أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية، مثل: حجم التحريف؛ وطبيعة التحريف؛ والظروف المحيطة به؛ وأثر التحريف في تغيير اتجاه الأرباح؛ وتأثير التحريف علي السياسات المحاسبية؛ ويؤدي التحريف للانتهاك المحتمل لتعهدات الديون؛ أو يزيد التحريف من مكافآت وحوافز الإدارة، أو يخفي التحريف معاملة غير قانونية؛ واحتياجات مستخدمي القوائم المالية؛ وخصائص المنشأة محل المراجعة؛ وخصائص منشأة المحاسبة؛ وخصائص مراقبي الحسابات (شرف، 2020؛ Wright and Wright, 1997؛ DeZoort et al., 2006؛ Corte et al., 2010؛ Irimie et al., 2010؛ Irimie et al., 2013؛ Wahdan and Hassan, 2019؛ Choudhary et al., 2019؛ Hegazy and Salama, 2022).

وفي هذا السياق، فقد حاولت العديد من الدراسات السابقة تقديم دليل تجريبي عن العلاقة بين العوامل غير المالية وأحكام الأهمية النسبية لمراقبي الحسابات. إذ تتفق دراسة (Hegazy and Salama, 2022) مع دراسة (Corte et al., 2010) بشأن وجود علاقة خطية معنوية بين العوامل النوعية للأهمية النسبية وتقييم مراقبي الحسابات للأهمية النسبية، فقد يقوم مراقبي الحسابات بتقييم التحريف علي أنه جوهري استناداً للعوامل النوعية علي الرغم من أن التحريف يعد غير جوهرياً وفقاً للمعايير أو العوامل الكمية. كما أشارت دراسة (شرف، 2020) إلي وجود أثر معنوي للعوامل النوعية ذات الصلة بكل من مراقب الحسابات ومنشأته، وعميل المراجعة علي تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر.

وعلي النقيض من ذلك، توصلت دراسة (Costigan and Simon, 1995) إلي وجود علاقة سلبية معنوية بين حجم المنشأة محل المراجعة وأحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في المراجعة الخارجية. ومن ناحية ثالثة، توصلت دراسة (Hegazy and Salama, 2022) إلي عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية فيما يتعلق بتأثيرات الخصائص النوعية لمراقبي الحسابات علي أحكام الأهمية النسبية لعمليات المراجعة الخارجية.

وبالتالي، فإن الدراسات السابقة توفر أدلة مختلطة حول أثر المحددات غير المالية أو النوعية علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في المراجعة الخارجية. وبالتالي، يمكن صياغة الفرض الرئيسي للبحث في صورته البديلة، علي النحو التالي:
الفرض الرئيسي للبحث: يوجد أثر معنوي للمحددات غير المالية أو النوعية علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية.

1/3 خصائص المنشأة محل المراجعة وأحكام الأهمية النسبية لمراقبي الحسابات:

اهتمت العديد من الدراسات السابقة بمحاولة التعرف علي أثر خصائص المنشأة محل المراجعة علي أحكام الأهمية النسبية لمراقبي الحسابات، حيث أشارت تلك الدراسات إلي أهمية العوامل النوعية في تفسير إختلاف أحكام الأهمية النسبية لمراقبي الحسابات فيما يتعلق بخصائص المنشأة محل المراجعة أو عميل المراجعة، وهذه العوامل هي: حجم المنشأة محل المراجعة، والسياسات المحاسبية المطبقة بالمنشأة، ونسبة الأتعاب من عميل المراجعة إلي إجمالي إيرادات منشأة المحاسبة،

وخصائص الإدارة ودوافعها، ومدى كفاءة وفعالية لجنة المراجعة والرقابة الداخلية، والقطاع أو الصناعة التي تنتمي إليه للمنشأة محل المراجعة (Irimie et al., 2010; Wahdan and Hassan, 2019).

وتشير الدراسات السابقة لنتائج مختلطة فيما يتعلق بأثر حجم المنشأة محل المراجعة على أحكام الأهمية النسبية لمراقبي الحسابات، حيث تشير المجموعة الأولى من الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية بين حجم المنشأة محل المراجعة وتقييم الأهمية النسبية من قبل مراقبي الحسابات. إذ توصلت دراسة (Wright and Wright, 1997) إلى أن بعض المراجعين أكثر تساهلاً مع المنشآت محل المراجعة كبيرة الحجم، وذلك لخضوعها لقيود أقل، فضلاً عن عدم إلزامها بإجراء العديد من تعديلات المراجعة، الأمر الذي يدفع مراقبي الحسابات لاتخاذ قرار بتقييم مستوي الأهمية النسبية عند مستوي مرتفع، وذلك في ظل فعالية نظام الرقابة الداخلية. كما توصلت دراسة (شرف، 2020) إلى وجود أثر معنوي لحجم المنشأة محل المراجعة على تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي على الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر.

وعلى النقيض من ذلك، أشارت بعض الدراسات إلى وجود علاقة سلبية بين حجم المنشأة محل المراجعة وتقييم الأهمية النسبية من قبل مراقبي الحسابات، حيث أشارت دراسة (Costigan and Simon, 1995) إلى أنه مع زيادة حجم المنشأة محل المراجعة تزداد القيود المفروضة عليها، والمرتبطة بزيادة مخاطر التقاضي التي قد يتعرض لها مراقبي حسابات تلك المنشآت بسبب خضوع تلك المنشآت للرقابة والفحص من قبل المنظمين، والمحللين الماليين، والصحافة المالية، الأمر الذي يدفع مراقبي الحسابات لاتخاذ قرار بتقييم مستوي الأهمية النسبية عند مستوي منخفض. ومن ناحية ثالثة، فقد توصلت دراسة (Chewning et al., 1998) إلى عدم وجود علاقة معنوية بين حجم المنشأة محل المراجعة وتقييم الأهمية النسبية من قبل مراقبي الحسابات.

وفيما يتعلق بأثر نسبة الأتعاب من عميل المراجعة إلى إجمالي إيرادات منشأة المحاسبة على أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية. أشارت المجموعة الأولى من الدراسات إلى وجود علاقة إيجابية بين حجم الأتعاب التي يحصل عليها مراقبي الحسابات من عملاء المراجعة ومستوي الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية، حيث توصلت دراسة (Kinney et al., 2004) إلى وجود ارتباط بين حجم الأتعاب وأهميتها الاقتصادية لمراقب الحسابات ومدى اكتشافه للتحريفات الجوهرية، حيث يميل مراقبي الحسابات الذين يتقاضون أتعاباً مرتفعة إلى التجاوز عن التحريفات المكتشفة بمنشأة عميل المراجعة، مما يدفعهم إلى تحديد الأهمية النسبية عند مستوي أو مستويات مرتفعة. وقدمت دراسة (Kristensen, 2015) دعماً للنتيجة السابقة، حيث توصلت إلى وجود علاقة إيجابية بين أتعاب عملية المراجعة واحتمال تجاهل مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة بالقوائم المالية، الأمر الذي يدفعهم لتقييم الأهمية النسبية عند مستوي أو مستويات مرتفعة إذا كان الدخل من عميل المراجعة يمثل مصدر إيراد جوهري لمنشأة المحاسبة. كما توصلت دراسة (شرف، 2020) إلى وجود أثر معنوي للأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة على تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي على الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر. وعلى النقيض من ذلك، توصلت دراسة (Choudhary et al., 2019) إلى عدم وجود علاقة معنوية بين حجم أتعاب عملية المراجعة وأحكام مراقبي الحسابات بشأن مستوي أو مستويات الأهمية النسبية، حيث أنه من غير

المرجح أن يتساهل مراقبي الحسابات في تحديد مستوي أو مستويات الأهمية النسبية استناداً لحجم وأهمية الأتعاب التي يتلقاها مراقبي الحسابات من عملاء المراجعة.

وبالنسبة لعامل أهداف ودوافع إدارة المنشأة، توصلت دراسة (Irimie et al., 2013) إلى عدم وجود علاقة معنوية بين أهداف ودوافع مديري المنشآت محل المراجعة وأحكام الأهمية النسبية لمراقبي الحسابات. كما أشارت دراسة (Wahdan and Hassan, 2019) إلى أنه إذا قرر مراقب الحسابات أن نزاهة الإدارة مشكوك فيها، فإن ذلك الوضع سيدفعه إلى تقييم مستوى أو حد الأهمية النسبية عند حده الأدنى، مما سيؤثر على قرار تحديد جمع الأدلة المناسبة.

وبالنسبة لأثر نوع الصناعة أو القطاع علي أحكام الأهمية النسبية لمراقبي الحسابات، توصلت دراسة (Iskandar and Iselin, 1996) إلى أن المراجعين الذين يقومون بمراجعة منشآت تنتمي للقطاع المالي يستخدمون مستويات أقل من الأهمية النسبية مقارنةً بالمستويات التي يستخدمها هؤلاء المراجعون عند مراجعة المنشآت التي تنتمي للقطاع التجاري، ويرجع ذلك إلى تبني هؤلاء المراجعون مواقف أكثر تحفظاً عند مراجعة منشآت تنتمي إلى قطاعات مرتفعة المخاطر. كما توصلت دراسة (Gleason and Mills, 2002) إلى أن المراجعين الذين يقومون بمراجعة منشآت تنتمي لقطاع مخاطر التقاضي أو التكاليف القضائية يتبنون مستوى أكثر تحفظاً لأحكام الأهمية النسبية، حيث أنه من المرجح أن يطلب هؤلاء المراجعون من عملاء المراجعة التقرير عن الالتزامات المالية الطارئة في القوائم المالية لتلك المنشآت بما يفوق مستوى الأهمية النسبية المحدد وفقاً للمعيار الكمي. وقد قدمت دراسة (Irimie et al., 2013) أدلة داعمة للنتائج السابقة، حيث توصلت إلى أن المراجعين الذين يقومون بمراجعة المنشآت التابعة للقطاع الصناعي أكثر عرضة لاختيار إجمالي الأصول كمعيار لتحديد الأهمية النسبية، بينما يميل المراجعون لاختيار معدل دوران المبيعات في القطاع المالي والمصرفي، في حين يفضل المراجعون استخدام الفائض في المنظمات غير الحكومية كمعيار لتحديد الأهمية النسبية. كما أشارت تلك الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط معنوية بين نوع القطاع الذي تعمل به المنشآت محل المراجعة وأحكام الأهمية النسبية لمراقبي الحسابات، حيث يميل المراجعون لاستخدام مستويات منخفضة من الأهمية النسبية للقطاع الصناعي مقارنةً بمستويات أعلى من الأهمية النسبية لقطاعات التجارة والخدمات والمنظمات غير الحكومية، وذلك اعتماداً على عينة شملت عدد 247 مراجعاً من أعضاء غرفة المراجعين الماليين في رومانيا خلال عام 2011. وعلى النقيض من ذلك، فقد توصلت دراسة (Chewning et al., 1998) إلى عدم وجود علاقة معنوية بين نوع القطاع أو الصناعة وأحكام الأهمية النسبية لمراقبي الحسابات، حيث لا يعد نوع القطاع أو الصناعة أحد العوامل النوعية المفسرة لإختلافات تقييمات الأهمية النسبية لمراقبي الحسابات في عملية المراجعة الخارجية.

وبالتالي، فإن الدراسات السابقة توفر أدلة مختلطة حول أثر خصائص المنشأة محل المراجعة علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية. وبالتالي، يمكن صياغة الفرض الفرعي الأول للبحث في صورته البديلة، علي النحو التالي:

الفرض الفرعي الأول للبحث: يوجد أثر معنوي لخصائص المنشأة محل المراجعة علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية.

2/3 خصائص منشأة المحاسبة وأحكام الأهمية النسبية لمراقبي الحسابات:

استهدفت العديد من الدراسات السابقة اختبار أثر خصائص منشأة المحاسبة مثل حجمها، وهيكلها، وثقافتها، وعبء وضغوط العمل، وعلاقتها بعملاء المراجعة علي أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية (Morris and Nichols, 1988; Chewning et al., 1998; Ermawan, 2016; Hegazy and Salama, 2022). وبالنسبة لأثر حجم منشأة المحاسبة علي أحكام الأهمية النسبية لمراقبي الحسابات، تتفق دراسة (Morris and Nichols, 1988) مع دراسة (Messier, 1983) بوجود فروق ذات دلالة إحصائية في أحكام الأهمية النسبية لمراقبي الحسابات ما بين منشآت المحاسبة الثمانية الكبار Big 8. كما توصلت دراسة (شرف، 2020) إلي وجود أثر معنوي لحجم منشأة المحاسبة علي تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر. وقد قدمت دراسة (Hegazy and Salama, 2022) أدلة داعمة للدراسات السابقة، حيث توصلت إلي وجود فروق معنوية بين منشآت المحاسبة الأربعة الكبار Big 4 ومنشآت المحاسبة الأربعة غير الكبار فيما يتعلق بدرجة الاعتماد على العوامل النوعية للأهمية النسبية في أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية. وتتسق هذه النتائج مع نظرية حماية سمعة المراجع، والتي تشير إلي قيام مراقبي الحسابات بتقييم أحكام الأهمية النسبية بما يتفق مع دوافعهم فيما يتعلق بالتنظيم، ومخاطر وتكاليف التقاضي، وأخلاقيات المهنة (Hegazy and Salama, 2022).

و علي النقيض من ذلك، أشارت دراسة (Chewning et al., 1998) إلي أن مراقبي الحسابات الذين ينتمون لمنشآت المحاسبة الكبيرة يميلون إلي تبني مستوي أعلى من الأهمية النسبية في مرحلة التقرير النهائي مقارنةً بنظرائهم من منشآت المحاسبة الأصغر حجماً. كما توصلت دراسة (Blokdiijk et al., 2003) إلي أن مراقبي الحسابات الذين ينتمون لمنشآت المحاسبة الثمانية الكبار يميلون إلي تقييم أحكام الأهمية النسبية عند مستوي أو حدود أعلى مقارنةً بنظرائهم من منشآت المحاسبة الأصغر حجماً. ومن ناحية ثالثة، فقد أشارت دراسة (Manita et al., 2011)، باستخدام استبيان تم إجراؤه في فرنسا، إلي عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أحكام الأهمية النسبية لمراقبي الحسابات الذين ينتمون لمنشآت المحاسبة الأربعة الكبرى Big 4 ومراقبي الحسابات الذين ينتمون لمنشآت المحاسبة الصغيرة.

وفيما يتعلق بأثر هيكل منشأة المحاسبة علي أحكام الأهمية النسبية لمراقبي الحسابات، فقد توصلت دراسة (Morris and Nichols, 1988) إلي أن مراقبي الحسابات الذين ينتمون إلي منشآت محاسبة أكثر تنظيمياً تتسق أحكامهم بشأن مستوي أو مستويات الأهمية النسبية، ويتوصلون إلي مستوى أعلى من الإجماع بشأن إدخال الاستثناءات في تقارير المراجعة النهائية. و علي النقيض من ذلك، أشارت دراسة (Chewning et al., 1998) إلي أن هيكل منشأة المحاسبة لا يعد عاملاً جوهرياً في تفسير إختلاف آراء المراجعة الواردة بتقارير المراجعة النهائية.

وفيما يتعلق بأثر ضغوط المساءلة علي أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية. تشير دراسة (DeZoort et al., 2006) إلي وجود علاقة سلبية معنوية بين ضغوط المساءلة التي يتعرض لها المراجعين ومستوي الأهمية النسبية، حيث يقضي المراجعين وقتاً أطول في عملية المراجعة مع مستويات أعلى من ضغوط المساءلة، وذلك اعتماداً علي دراسة تجريبية شملت 160

مراجعاً. كما يحتاج هؤلاء المراجعون إلي وقتاً أطول لتفسير أحكام الأهمية النسبية مقارنة بغيرهم من المراجعين الذين يتعرضون لضغوط منخفضة.

وبالنسبة لأثر عبء العمل الذي يقوم به مراقبي الحسابات بمنشآت المحاسبة علي أحكامهم بشأن الأهمية النسبية، أشارت دراسة (Nasution, 2012) إلي أن أعباء العمل المرتفعة غالباً ما تجعل مراقبي الحسابات يشعرون بالتعب، مما يقلل من قدرتهم علي اكتشاف الإحتيال والغش. وبالتالي، فإن زيادة عبء العمل له تأثير سلبي علي إحتتمالات اكتشاف الإحتيال. وقد قدمت دراسة (Ermawan, 2016) أدلة داعمة للنتيجة السابقة، حيث توصلت إلي أن عبء العمل له تأثير سلبي علي إحتتمالات اكتشاف التحريفات الجوهرية في عملية المراجعة الخارجية. إذ يميل مراقبي الحسابات إلي استخدام مستويات مرتفعة للأهمية النسبية مع زيادة عبء أو ضغوط العمل. وعلي النقيض من ذلك، توصلت دراسة (Listawan et al., 2021) إلي عدم وجود تأثير معنوي لعبء وضغوط العمل علي أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية، حيث لا يزال بإمكان مراقبي الحسابات تنفيذ المهام الموكلة إليهم بكفاءة وفعالية دون تقليل قدرتهم علي النظر في مستوى الأهمية النسبية والتقرير عن المخالفات المكتشفة لدي عملاء المراجعة.

وبالتالي، فإن الدراسات السابقة توفر أدلة مختلطة حول أثر خصائص منشأة المحاسبة علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية. وبالتالي، يمكن صياغة الفرض الفرعي الثاني للبحث في صورته البديلة، علي النحو التالي:

الفرض الفرعي الثاني للبحث: يوجد أثر معنوي لخصائص منشأة المحاسبة علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية.

3/3 الخصائص النوعية لمراقبي الحسابات وأحكام الأهمية النسبية:

استهدفت بعض الدراسات اختبار أثر الخصائص النوعية لمراقبي الحسابات مثل المعرفة، والخبرة المهنية، ومدى تمسكهم بالأخلاقيات المهنية، والخصائص الشخصية أو الفردية الأخرى مثل العمر، والقدرة الفطرية، والمزاج، والجنس،... إلخ علي أحكامهم بشأن الأهمية النسبية (Messier, 2021; Listawan et al., 2013; Irimie et al., 1983). وفيما يتعلق بعامل خبرة مراقبي الحسابات، توصلت دراسة (Bonner and Lewis, 1990) إلي وجود علاقة سلبية بين خبرة مراقبي الحسابات ومستوي الأهمية النسبية في المراجعة الخارجية. كما يجادل (Carpenter et al., 1994) بأن مراقبي الحسابات ذوي الخبرة أكثر صرامة وتحفظاً في تقييم الأهمية النسبية عند مستويات أقل مقارنةً بنظرائهم من مراقبي الحسابات المبتدئين. كما قدمت دراسة (Hallman et al., 2018) أدلة تجريبية علي أن أحكام الأهمية النسبية لمراقبي الحسابات غالباً ما تتحرف عن القاعدة العامة التقليدية، وذلك بسبب اختلاف عدد سنوات الخبرة لمراقبي الحسابات. كما توصلت دراسة (شرف، 2020) إلي وجود أثر معنوي لخبرة مراقبي الحسابات علي تنقيح حكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر.

وعلي النقيض من ذلك، توصلت دراسة (Pflugrath et al., 2007) إلي أن المراجعين الذين يتمتعون بخبرة عملية أكثر يميلون إلي تطبيق مستوي أعلى من مستويات الأهمية النسبية، في حين أن المراجعين المبتدئين أو ذوي الخبرة الأقل يميلون إلي تطبيق مستويات أقل من الأهمية النسبية،

وذلك بسبب تخوفهم من إبداء رأي خاطئ عن القوائم المالية، وما ينطوي عليه من احتمالات تعرضهم لمخاطر وتكاليف تقاضي مرتفعة. وقد قدمت دراسة (Irimie et al., 2013) أدلة داعمة لهذه النتيجة، حيث توصلت إلي وجود علاقة إيجابية معنوية بين خبرة مراقبي الحسابات وأحكامهم بشأن الأهمية النسبية، ويرجع ذلك إلي تزايد درجة ثقة المراجع مع زيادة خبرته العملية. كما أن المعرفة غير الكافية بقطاع النشاط تدفع المراجع لممارسة مستوي أكبر من الشك المهني، الأمر الذي يقود المراجع لاستخدام مستويات منخفضة من الأهمية النسبية.

ومن ناحية ثالثة، أشارت دراسة (Messier, 1983) إلي أن خبرة شركاء المراجعة لا تؤثر على القرارات أو قدرتهم على فهم وتنفيذ أحكامهم بشأن الأهمية النسبية. كما توصلت دراسة (Estes and Reames, 1988) إلي عدم وجود أثر معنوي لعدد سنوات الخبرة في المراجعة الخارجية علي القرارات المتعلقة بالأهمية النسبية، ولكنها تعزز فقط من مدي الثقة في قرارات مراقبي الحسابات بشأن عمليات المراجعة. وتعزز دراسة (Hegazy and Salama, 2022) من النتيجة السابقة، حيث توصلت إلي عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مراقبي الحسابات مع اختلاف عدد سنوات الخبرة فيما يتعلق بتقييم مستوي أو مستويات الأهمية النسبية. ومن بين التفسيرات المحتملة لإختلاف نتائج الدراسات السابقة هو إختلاف البيئة الاقتصادية، والسياسية، والسوقية التي أجريت فيها تلك الدراسات.

وبالنسبة لأثر التأهيل العلمي لمراقبي الحسابات علي أحكامهم بشأن الأهمية النسبية، فقد توصلت دراسة (Hegazy and Salama, 2022) إلي عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مراقبي الحسابات مع إختلاف مؤهلاتهم التعليمية علي أحكامهم بشأن مستوي أو مستويات الأهمية النسبية في المراجعة الخارجية. وبالنسبة لأثر تمسك مراقبي الحسابات بالأخلاقيات المهنية علي أحكامهم بشأن الأهمية النسبية، توصلت دراسة (Santoso, 2017) إلي أن الأخلاق المهنية لها تأثير إيجابي علي مستوى الأهمية النسبية، حيث أن تمسك مراقبي الحسابات بالأخلاقيات المهنية سيزيد من الاعتبارات الجوهرية في إجراء عمليات مراجعة القوائم المالية. كما توصلت دراسة (Listawan et al., 2021) إلي وجود علاقة إيجابية معنوية بين تمسك مراقبي الحسابات بالأخلاقيات المهنية وأحكامهم بشأن مستوي أو مستويات الأهمية النسبية، حيث يميل مراقبي الحسابات إلي تقييم الأهمية النسبية عند مستوي مرتفع كلما زاد تمسكهم بأخلاقيات المهنة.

وبالنسبة لطول فترة الارتباط مع عميل المراجعة، توصلت دراسة (Irimie et al., 2013) إلي وجود علاقة سلبية معنوية بين طول فترة ارتباط المراجع بعميل المراجعة ومستوي الأهمية النسبية، حيث يتبنى المراجعون مستويات منخفضة من الأهمية النسبية مع طول فترة ارتباطهم بعميل المراجعة، ويرجع ذلك إلي تزايد المعرفة والخبرة بمشاكل عميل المراجعة.

وبالتالي، فإن الدراسات السابقة توفر أدلة مختلطة حول أثر الخصائص النوعية لمراقبي الحسابات علي جودة أحكامهم بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية. وبالتالي، يمكن صياغة الفرض الفرعي الثالث للبحث في صورته البديلة، علي النحو التالي:

الفرض الفرعي الثالث للبحث: يوجد أثر معنوي للخصائص النوعية لمراقبي الحسابات علي جودة أحكامهم بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية.

4/3 العلاقة بين ظروف التحريف والعوامل المحيطة به وأحكام الأهمية النسبية:

تشير نشرة المحاسبة رقم SAB No. 99 99 الصادرة عن هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية SEC بعنوان "الأهمية النسبية"، إلى وجود عدد من العوامل النوعية التي قد تؤثر علي تقييم مراقبي الحسابات لمستوي أو مستويات الأهمية النسبية. وهذه العوامل هي: ما إذا كان الخطأ يتعلق بأحد العناصر التي يمكن قياسها أو تقديرها بدقة؛ أو يخفي تغييراً في الأرباح أو اتجاهات أخرى؛ أو يترتب عليه إدارة الأرباح بشكل ينحرف كثيراً عن توقعات المحللين الماليين؛ أو يغير الخسارة إلى الربح أو العكس؛ أو يؤثر على قطاع أو جزء هام من الأعمال؛ أو يؤثر على الامتثال للوائح المقرره؛ أو يؤثر على الالتزام بتعهدات أو عقود القروض؛ أو يزيد من تعويضات أو حوافز الإدارة؛ أو يخفي معاملة غير قانونية (SEC, 1999). وقد أشارت 52% من الدراسات السابقة إلي أن العوامل التسعة السابقة تعد محددات هامة للوقوف علي قرار مراقب الحسابات بشأن تقييم مستوي أو مستويات الأهمية النسبية عند مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة. (Acito et al., 2019).

وفي ذات السياق، يشير معيار المراجعة الأمريكي رقم 14 إلي وجود العديد من العوامل النوعية التي يجب مراعاتها عند تقييم مراقب الحسابات للأهمية النسبية للتحريفات غير المصححة، ومن هذه العوامل: التأثير المحتمل للتحريف على اتجاهات الأرباح؛ وما إذا كان التحريف يغير الخسارة إلى ربح أو العكس؛ وتأثير التحريف على المعلومات القطاعية للمنشأة؛ والتأثير المحتمل للتحريف على عدم الالتزام بعقود الدين والاتفاقيات التعاقدية الأخرى؛ وتأثير التحريف علي إنتهاك المتطلبات القانونية أو التنظيمية؛ وتأثير التحريف على زيادة تعويضات أو مكافآت الإدارة؛ وحساسية الظروف المحيطة بالتحريف؛ وأهمية عنصر القوائم المالية الذي خضع للتحريف؛ وأثر التحريف علي التبويب الخاطئ لعناصر القوائم المالية؛ وأهمية التحريف أو الإفصاحات ذات الصلة باحتياجات مستخدمي القوائم المالية؛ وأثر التحريف علي إبرام العقود أو أسعار الفوائد؛ وتباين الأرباح المحرفة مع توقعات المحللين؛ وخصائص التحريف؛ ودوافع الإدارة من ممارسة التحريف؛ وإحتمال حدوث توازن لتحريفات مع تحريفات أخرى؛ وتأثير التحريف علي الفترات المستقبلية؛ وتكلفة تصحيح التحريفات؛ وخطر أن تؤثر التحريفات الإضافية غير المكتشفة على تقييم مراقب الحسابات (PCAOB, AS 14, 2010, Para B2).

وفي ذات السياق، تشير دراسة (Legoria et al., 2013) إلي وجود قلق كبير من إساءة المديرين والمراجعين لاستخدام مفهوم الأهمية النسبية في المراجعة، وقيام المديرين باستغلال هذا المفهوم لإدارة الأرباح بالشكل الذي يلبى توقعات المحللين الماليين. كما توصلت دراسة (Acito et al., 2019) إلي أن قرار الأهمية النسبية يرتبط احصائياً بوجود العديد من الأخطاء المحددة وأهمية التحريف بالبند بالنسبة لعمليات المنشأة مقاساً بحجم البند إلى إجمالي الأصول. كما تشير دراسة (Messier et al., 2005) إلي ضرورة أن يأخذ مراقب الحسابات في اعتباره عدد من العوامل النوعية عند تقييم مستوي الأهمية النسبية، وهذه العوامل هي: ما إذا كان التحريف يمكن التحقق منه بشكل موضوعي؛ واتجاه التحريف في التأثير على الدخل؛ وعبء ديون المنشأة. كما يشير (Corte et al., 2010) إلي وجود العديد من العوامل التي تؤثر علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية، ومنها: أهمية التحريف بالنسبة للمعلومات القطاعية؛ وأثر التحريف علي القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية؛ وأثر التحريف علي السياسات المحاسبية المطبقة؛ وأثر

التحريف علي زيادة حوافز وتعويضات الإدارة؛ ودور التحريف في إخفاء اتجاهات الأرباح والمؤشرات والنسب المالية الأخرى.

واستهدفت دراسة (Eilifsen and Messier, 2015) التعرف علي العوامل التي تعتمد عليها منشآت المحاسبة العامة الرائدة عند تقييم مستويات الأهمية النسبية. وتوصلت الدراسة إلي قيام مراقبي الحسابات بتحديد مستويات الأهمية النسبية عند مستوي أقل، وذلك نتيجة للعوامل التالية: انتماء المنشأة لصناعة مرتفعة المخاطر؛ وارتفاع مخاطر السوق؛ وتزايد ضغوط المساءلة الداخلية والخارجية؛ وعدم فعالية قواعد حوكمة الشركات؛ ونقص كفاءة المحاسبين أو معددي القوائم المالية؛ وعدم استجابة إدارة المنشأة لطلبات المراجع أو الرد علي استفساراته؛ ووجود تاريخ من التحريفات عند مراجعة القوائم المالية للمنشأة عن السنوات السابقة؛ وتزايد مخاطر التحريف في رصيد الحساب أو فئة المعاملة أو الإفصاح؛ وضعف البيئة الرقابية؛ وتزايد معدل دوران الإدارة العليا أو كبار موظفي إعداد التقارير المالية؛ ووجود العديد من المواقع أو الفروع للمنشأة محل المراجعة.

وفي ذات السياق، توصلت دراسة (Hegazy and Salama, 2022) إلي أن العوامل النوعية الأكثر تأثيراً علي أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية تتمثل في: دور التحريف في تغيير اتجاه الأرباح؛ ودور التحريف في تغيير الخسارة إلي ربح أو العكس؛ وأثر التحريف علي الالتزام بتعهدات الديون أو المتطلبات التعاقدية الأخرى؛ ودوافع التحريف سواء كان متعمد أو غير متعمد؛ وأثر التحريف علي تعويضات وحوافز الإدارة؛ وأثر التحريف علي سوء التصنيف بين أرصدة حسابات معينة وتغيير النتائج المُفصح عنها؛ وأثر التحريف علي المعلومات الأخرى الواردة بالقوائم المالية؛ وأثر التحريف علي اختيار أو تطبيق غير صحيح لسياسة محاسبية؛ وأن يتعلق التحريف بمسائل تخص الأطراف ذات العلاقة؛ وأثر التحريف في إخفاء الفشل في تلبية توقعات المحللين الماليين؛ وأن يخفي التحريف المعاملات غير القانونية؛ ودور التحريف في إخفاء بعض المعلومات الهامة لفهم مستخدمي القوائم المالية؛ وأن يؤثر التحريف علي الإلتزام بالمتطلبات التنظيمية؛ ودور التحريف في تشويه المعلومات بشكل عكسي؛ وأن يتعلق التحريف بقسم أو قطاع هام للمنشأة ككل؛ وأن يرتبط التحريف بعنصر تم قياسه بدقة أو تقديره. كما تشير دراسة (Irimie et al., 2010) إلي أن طبيعة العنصر، والسياسات التي تم فيه التحريف تلعب دوراً مؤثراً في اتخاذ القرارات بشأن الأهمية النسبية.

وبالتالي، في ضوء نتائج الدراسات السابقة بشأن أثر ظروف التحريف والعوامل المحيطة به علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية، فإنه يمكن صياغة الفرض الفرعي الرابع للبحث في صورته البديلة، علي النحو التالي:

الفرض الفرعي الرابع للبحث: يوجد أثر معنوي لظروف التحريف والعوامل المحيطة به علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية.

4- الدراسة الميدانية:

تستهدف الدراسة الميدانية اختبار تساؤلات الدراسة، وذلك باستطلاع رأي عينة من أكاديمي المحاسبة بأقسام المحاسبة بالجامعات المصرية، ومراقبي الحسابات بمنشآت المحاسبة والمراجعة وبالجهاز المركزي للمحاسبة بشأن أثر: خصائص المنشأة محل المراجعة، وخصائص منشأة

المحاسبة والمراجعة، والخصائص النوعية لمراقبي الحسابات، والمحددات المرتبطة بظروف التحريف والعوامل المحيطة به علي جودة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات بشأن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية عند مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة. ولتحقيق هذا الهدف، يتناول هذا القسم وصف لمجتمع وعينة الدراسة؛ وأدوات الدراسة الميدانية؛ واختبار الصدق والثبات لقوائم الاستقصاء؛ والتحليل الإحصائي للبيانات؛ وأخيراً، نتائج التحليل الإحصائي للبيانات.

1/4 مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل المجتمع المستهدف لإجراء الدراسة الميدانية في مجموعتين، هما: أعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم بأقسام المحاسبة بالجامعات المصرية؛ ومراقبي الحسابات بمنشآت المحاسبة والمراجعة وبالجهاز المركزي للمحاسبة. إذ قام الباحث بتصميم استبيان واتاحته على موقع جوجل (www.google.com)، وإرسال رابط الاستبيان للفئات المستهدفة إلكترونياً. وقد بلغت الردود أو الاستجابات علي هذه الاستبيانات عدد (63) مفردة بالنسبة للفئة الأولى، وعدد (56) مفردة بالنسبة للفئة الثانية. وجميع الاستجابات أو الردود تعد صالحة للتحليل.

2/4 أدوات الدراسة الميدانية:

اعتمد الباحث في إجراء الدراسة الميدانية على أسلوب الاستبيان والتواصل الإلكتروني مع المستقضي منهم، وذلك بهدف توضيح بعض المفاهيم أو الأسئلة الواردة بالاستبيان. وقد اشتمل الاستبيان علي ثلاثة أقسام، حيث استهدف القسم الأول التعرف علي البيانات الشخصية والخصائص الديموغرافية للمستجيبين، بينما استهدف القسم الثاني توضيح المصطلحات الفنية ذات الصلة بموضوع البحث، في حين استهدف القسم الثالث التعرف علي آراء فئات عينة الدراسة بشأن التساؤلات البحثية الأربعة، والتي تختبر أثر كل من خصائص المنشأة محل المراجعة؛ وخصائص منشأة المحاسبة والمراجعة؛ والخصائص النوعية لمراقبي الحسابات؛ والمحددات المرتبطة بظروف التحريف والعوامل المحيطة به علي جودة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات بشأن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية عند مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة. إذ يقوم الباحث باختبار الفرض الفرعي الأول استناداً لاستجابات أفراد عينة الدراسة علي عدد (10) فقرات، بينما يختبر الفرض الفرعي الثاني استناداً لاستجابات أفراد عينة الدراسة علي عدد (6) فقرات، ويختبر الفرض الفرعي الثالث استناداً لاستجابات أفراد عينة الدراسة علي عدد (6) فقرات، في حين يختبر الفرض الفرعي الرابع استناداً لاستجابات أفراد عينة الدراسة علي عدد (9) فقرات. كما اشتمل الاستبيان علي سؤال مفتوح بشأن وجود أية محددات أو عوامل أخرى يمكن أن تؤثر علي جودة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات بشأن مستوى الأهمية النسبية عند مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للمنشآت محل المراجعة.

وقام الباحث بتصميم الاستبيان وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي Likert Scale، وذلك بهدف قياس استجابات فئات عينة الدراسة علي فقرات الاستبيان. وتم استخدام خمس رتب لقياس آراء المستجيبين، وهي: موافق تماماً؛ وموافق؛ ومحايد؛ وغير موافق؛ وغير موافق تماماً. وقد تم ترجمة هذه الاستجابات إلي أوزان نسبية تتراوح من 5 إلى 1 بالترتيب. وتشير الفقرات التي تحصل علي أكثر من (3,5) درجة إلي أهمية تلك الفقرات وقبولها من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. وتشير الفقرات المقبولة التي تحصل علي درجات أكبر إلي تزايد مستوي الأهمية لهذه الفقرات من قبل أفراد

عينة الدراسة. ويعتبر العامل أو المحدد الذي يحصل علي أقل من (3,5) درجة غير هام من قبل أفراد عينة الدراسة، وتزداد درجة عدم أهمية العامل أو المحدد بالنسبة لقرار مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية إذا كانت الدرجة التي حصل عليها العامل أو المحدد أكثر إنخفاضاً. ويعرض الملحق رقم (1) الاستبيان الموزع علي أفراد عينة الدراسة.

3/4 اختبار الصدق والثبات للاستبيان:

يهدف اختبار الصدق لقياس الاتساق الداخلي بين فقرات الاستبيان، فضلاً عن مدي قوة الارتباط بين فقرات الاستبيان وبعضها البعض، وما إذا كانت تلك الفقرات تقيس فعلاً ما وضعت لقياسه. ويهدف اختبار الثبات لقياس مدي استقرار نتائج الاستبيان وعدم تغيرها بشكل جوهري إذا ما أعيد توزيع الاستبيان على نفس أفراد العينة عدة مرات خلال فترات زمنية مختلفة. وكإجراء أولي، قام الباحث بعرض الاستبيان في صورته الأولية على عدد من الأكاديميين بأقسام المحاسبة بالجامعات المصرية، وذلك بهدف التعرف علي آرائهم بشأن مدي دقة الفقرات وترابطها ومدي تعبيرها عن المشكلة محل الدراسة وصلاحياتها لاختبار فروض الدراسة. وأجري الباحث التعديلات المطلوبة عند تطوير النسخة النهائية للاستبيان. واستخدم الباحث اختبار ألفا كرونباخ Alpha Cronbach's Test بإعتباره من أكثر أساليب تحليل الإعتدالية دلالة في قياس صدق وثبات الاستبيانات. ويقاس معامل ألفا كرونباخ صدق الاستبيان، بينما يستخدم الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ في قياس ثبات الاستبيان. ويوضح الجدول رقم (1-4) نتائج اختبار ألفا كرونباخ لفئات عينة الدراسة، وذلك علي النحو التالي:

جدول رقم (1-4)

نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس صدق وثبات الاستبيان

البيان	المقياس	قيمة الاختبار لعينة الأكاديميين	قيمة الاختبار لعينة مراقبي الحسابات
قياس الصدق	معامل ألفا كرونباخ	0,855	0,844
قياس الثبات	الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ	0,925	0,919

يتضح من الجدول السابق أن معامل الصدق للاستبيان لعينة الأكاديميين يبلغ 0,855، في حين يبلغ معامل صدق الاستبيان لعينة مراقبي الحسابات 0,844. كما يبلغ معامل الثبات للاستبيان لعينة الأكاديميين 0,925 مقابل 0,919 لعينة مراقبي الحسابات. وتشير تلك النتائج إلي أن الاستبيان يتسم بالصدق والثبات، وذلك لأن قيمة اختبار ألفا كرونباخ مرتفعة وذات دلالة إحصائية بالنسبة لفئات عينة الدراسة. إذ يشير (Sekaran,2003) إلي أن معامل الصدق والثبات للاستبيان يعد معامل مقبول وذو دلالة إحصائية إذا كانت قيمة معامل ألفا كرونباخ تعادل 60% أو أكثر.

4/4 التحليل الإحصائي للبيانات:

اعتمد الباحث علي برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package for the Social Sciences (SPSS 20.0) لإجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية. ولاختيار الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات يجب التعرف أولاً علي شكل توزيع البيانات،

وما إذا كانت بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه. ويعد اختبار كولمجراف سميرنوف Kolmogorov-Smirnov اللامعلمي من أكثر الاختبارات شيوعاً وقبولاً للحكم علي اعتدالية البيانات. ويوضح الجدول رقم (2-4) نتائج هذا الاختبار، وذلك علي النحو التالي:

جدول رقم (2-4)

نتائج اختبار كولمجراف سميرنوف للتعرف علي شكل توزيع البيانات

قيمة الاختبار لعينة مراقبي الحسابات		قيمة الاختبار لعينة الأكاديميين		البيان
أقصى قيمة	أدنى قيمة	أقصى قيمة	أدنى قيمة	
0,026	0,000	0,002	0,000	قيم مستوي الدلالة لجميع فقرات الاستبيان Asymp.Sig

ويتضح من نتائج التحليل الإحصائي الواردة بالملحق رقم (2) أن أدنى قيمة لمستوي الدلالة لعينة الأكاديميين تبلغ 0,000، بينما تبلغ أكبر قيمة 0,002 للفقرة X31. كما تبلغ أدنى قيمة لمستوي الدلالة لعينة مراقبي الحسابات 0,000، في حين تبلغ أقصى قيمة 0,026 للفقرة X31. وبالتالي، فإن بيانات الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي، وذلك لأن قيمة مستوي الدلالة Asymp.Sig لجميع فقرات الاستبيان لكلا العينتين تقل عن مستوي المعنوية 0,05، مما يشير إلى عدم صلاحية استخدام أساليب الاختبارات المعلمية لوصف البيانات، مع ضرورة استخدام أساليب الاختبارات اللامعلمية Non-Parametric Tests بغرض التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة.

وسيعتمد الباحث علي المقاييس التالية لوصف وتحليل وتفسير بيانات الدراسة:

- **المتوسط الحسابي Mean:** اعتمد الباحث علي المتوسط الحسابي لكل فقرة من فقرات الاستبيان للتعرف علي الاتجاه العام. وتشير الفقرات التي تحصل علي أكثر من (3,5) درجة إلي أهمية تلك الفقرات وقبولها من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة. وتشير الفقرات المقبولة التي تحصل علي درجات أكبر إلي تزايد مستوي الأهمية لهذه الفقرات من قبل أفراد عينة الدراسة. ويعتبر العامل أو المحدد الذي يحصل علي أقل من (3,5) درجة غير هام من قبل أفراد عينة الدراسة، وتزداد درجة عدم أهمية العامل أو المحدد بالنسبة لقرار مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية إذا كانت الدرجة التي حصل عليها العامل أو المحدد أكثر إنخفاضاً
- **قيمة اختبار كا² Chi-Square:** وذلك بمقارنة قيمة كا² المحسوبة لكل فقرة من الفقرات مع قيمة كا² الجدولية، وذلك للتعرف علي القيمة الفارقة بين الاستجابات. فإذا زادت قيمة كا² المحسوبة عن قيمة كا² الجدولية تعد الفقرة معنوية أو مقبولة من قبل فئات عينة الدراسة، في حين تعد الفقرة غير معنوية أو غير مقبولة إذا انخفضت قيمة كا² المحسوبة عن قيمة كا² الجدولية.
- **قيمة مستوى الدلالة Asymp.sig:** وذلك بمقارنة مستوي الدلالة المحسوب بمستوي المعنوية الجدولي لكل فقرة من فقرات الاستبيان. إذ تعد الفقرة معنوية إذا إنخفض مستوي الدلالة المحسوب عن 0,05، وذلك لصالح التكرار الأعلى أو النسبة الأعلى من التكرارات

لكل فقرة، في حين تعد الفقرة غير معنوية أو غير مقبولة إذا بلغ مستوي الدلالة المحسوب 0,05 فأكثر.

5/4 نتائج التحليل الإحصائي للبيانات:

يمكن عرض نتائج التحليل الإحصائي للبيانات، والتي من خلالها يمكن الحكم بقبول أو رفض فروض الدراسة، وذلك علي النحو التالي:

1/5/4 نتائج اختبار الفرض الفرعي الأول:

يهدف الفرض الفرعي الأول إلي اختبار أثر خصائص المنشأة محل المراجعة علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية. إذ قام الباحث باستطلاع آراء كلٍ من الأكاديميين، ومراقبي الحسابات بشأن أهم المحددات التي ترتبط بخصائص المنشأة محل المراجعة، والتي قد تؤثر علي تقييم مراقبي الحسابات لمستوي الأهمية النسبية في عملية مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة. وتم ترجمة خصائص المنشأة محل المراجعة في عدد (10) محددات تسعي الدراسة الميدانية لاختبارها، ويرمز لها بالرموز من X11 إلي X110 علي النحو المبين بالاسنتبيان الوارد بالملحق رقم (1). ويبين الجدول رقم (3-4) نتائج التحليل الإحصائي لاختبار الفرض الفرعي الأول لفئات عينة الدراسة، وذلك علي النحو التالي:

جدول رقم (3-4)

نتائج التحليل الإحصائي لاختبار الفرض الفرعي الأول

المتغيرات	قيم الاختبار لعينة الأكاديميين			قيم الاختبار لعينة مراقبي الحسابات		
	المتوسط الحسابي Mean	قيمة كا ² Chi square	مستوى الدلالة Asymp. sig.	المتوسط الحسابي Mean	قيمة كا ² Chi square	مستوى الدلالة Asymp. sig.
X11	4,429	49,698	0,000	4,679	39,250	0,000
X12	4,143	54,270	0,000	4,393	39,571	0,000
X13	4,079	39,540	0,000	4,179	44,357	0,000
X14	4,127	38,651	0,000	4,161	28,429	0,000
X15	4,175	44,365	0,000	4,321	31,429	0,000
X16	4,206	52,794	0,000	4,179	13,000	0,002
X17	4,222	43,476	0,000	4,143	24,286	0,000
X18	4,206	35,730	0,000	4,054	34,357	0,000
X19	4,222	35,349	0,000	4,482	46,714	0,000
X110	4,079	33,698	0,000	4,25	53,286	0,000

المصدر: (نتائج التحليل الإحصائي)

ويتضح من الجدول رقم (3-4) السابق ما يلي:

- وفقاً للمتوسط الحسابي، تظهر نتائج تحليل الاختبار قبول جميع فئات عينة الدراسة سواء الأكاديميين أو مراقبي الحسابات للمحددات التي تناولتها الدراسة النظرية والتي ترتبط

بخصائص المنشأة محل المراجعة عند اتخاذ قرارات الأهمية النسبية من قبل مراقبي الحسابات في عملية مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة، حيث يزيد المتوسط الحسابي لجميع الفقرات عن (3,5) درجة. إذ يبلغ الحد الأدنى للمتوسط الحسابي لفئة الأكاديميين (4,079) للفقرات X13؛ X110، في حين يبلغ الحد الأدنى للمتوسط الحسابي لفئة مراقبي الحسابات (4,054) للفقرة X18. كما تختلف أولوية هذه المحددات ما بين عينة الأكاديميين وعينة مراقبي الحسابات وفقاً لقيمة المتوسط الحسابي، حيث يري الأكاديميين أن هذه المحددات وفقاً لأولويتها هي: X11 حجم المنشأة محل المراجعة؛ X17 مدي فعالية لجنة المراجعة؛ X19 مدي كفاءة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة؛ X16 الوضع المالي أو المؤشرات والنسب المالية للمنشأة محل المراجعة؛ X18 طبيعة نشاط القطاع الذي تنتمي إليه المنشأة محل المراجعة؛ X15 نزاهة وكفاءة الإدارة بالمنشأة محل المراجعة؛ X12 هيكل ملكية المنشأة محل المراجعة؛ X14 الأهمية الاقتصادية لعمل المراجعة أو نسبة الأتعاب من عميل المراجعة إلي إجمالي إيرادات منشأة المحاسبة؛ X13 مستوي المخاطر التي تتعرض لها المنشأة محل المراجعة؛ X110 ما إذا كانت المنشأة مدرجة بالبورصة من عدمه. في حين يشير مراقبي الحسابات إلي أن أولوية هذه المحددات هي: X11؛ X19؛ X12؛ X15؛ X110؛ X13؛ X16؛ X14؛ X17؛ X18.

- وفقاً لاختبار χ^2 Chi-Square، تظهر نتائج تحليل الاختبار معنوية جميع المحددات التي اقترحتها الدراسة النظرية والتي ترتبط بخصائص المنشأة محل المراجعة عند تقييم الأهمية النسبية من قبل مراقبي الحسابات في عملية المراجعة الخارجية، وذلك لأن قيمة χ^2 المحسوبة لجميع الفقرات أكبر من قيمة χ^2 الجدولية.
- وفقاً لقيمة مستوي الدلالة Asymp.sig، تشير نتائج تحليل الاختبار إلي معنوية جميع المحددات التي توصلت إليها الدراسة النظرية والتي ترتبط بخصائص المنشأة محل المراجعة عند تقييم الأهمية النسبية من قبل مراقبي الحسابات في عملية المراجعة الخارجية، وذلك لأن مستوى الدلالة المحسوب لجميع الفقرات أو المحددات أقل من مستوي المعنوية المقبول (0,05).

وتشير تلك النتائج إلي إتفاق فئات عينة الدراسة بخصوص أثر المحددات المقترحة لخصائص المنشأة محل المراجعة علي أحكام مراقبي الحسابات بشأن مستوي أو مستويات الأهمية النسبية عند الارتباط بعمليات المراجعة الخارجية، وإن اختلفت أولوية هذه المحددات ما بين عينة الأكاديميين وعينة مراقبي الحسابات. وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسات (شرف، 2020؛ Wright and Kristensen, 1997؛ Iskandar and Iselin, 1996؛ Kinney et al., 2004؛ Wahdan and Hassan, 2019؛ 2015) التي أشارت إلي وجود أثر معنوي لخصائص المنشأة محل المراجعة علي أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية. وبالتالي، يمكننا القول برفض الفرض العدمي الفرعي الأول وقبول الفرض البديل، والقاتل بأنه "يوجد أثر معنوي لخصائص المنشأة محل المراجعة علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية".

2/5/4 نتائج اختبار الفرض الفرعي الثاني:

يهدف الفرض الفرعي الثاني إلي اختبار أثر خصائص منشأة المحاسبة علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية. إذ قام الباحث باستطلاع آراء كلٍ من الأكاديميين، ومراقبي الحسابات بشأن أهم المحددات التي ترتبط بخصائص منشأة المحاسبة، والتي قد تؤثر علي تقييم مراقبي الحسابات لمستوي الأهمية النسبية في عملية مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة. وتم ترجمة خصائص منشأة المحاسبة في عدد (6) محددات تسعى الدراسة الميدانية لاختبارها، ويرمز لها بالرموز من X21 إلي X26 علي النحو المبين بالاستبيان الوارد بالمحلق رقم (1). ويبين الجدول رقم (4-4) نتائج التحليل الإحصائي لاختبار الفرض الفرعي الثاني لفئات عينة الدراسة، وذلك علي النحو التالي:

جدول رقم (4-4)
نتائج التحليل الإحصائي لاختبار الفرض الفرعي الثاني

المتغيرات	قيم الاختبار لعينة الأكاديميين			قيم الاختبار لعينة مراقبي الحسابات		
	المتوسط الحسابي Mean	قيمة كا ² Chi square	مستوى الدلالة Asymp. sig.	المتوسط الحسابي Mean	قيمة كا ² Chi square	مستوى الدلالة Asymp. sig.
X21	3,873	54,381	0,000	4,25	31,571	0,000
X22	4,032	50,333	0,000	4,196	26,143	0,000
X23	4,286	30,857	0,000	4,214	26,714	0,000
X24	4,317	32,667	0,000	4,179	46,321	0,000
X25	4,079	71,921	0,000	4,482	46,714	0,000
X26	3,952	55,492	0,000	4,107	16,857	0,001

المصدر: (نتائج التحليل الإحصائي)

ويتضح من الجدول رقم (4-4) السابق ما يلي:

- وفقاً للمتوسط الحسابي، تظهر نتائج تحليل الاختبار قبول جميع فئات عينة الدراسة سواء الأكاديميين أو مراقبي الحسابات للمحددات التي تناولتها الدراسة النظرية والتي ترتبط بخصائص منشأة المحاسبة عند اتخاذ قرارات الأهمية النسبية من قبل مراقبي الحسابات في عملية مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة، حيث يزيد المتوسط الحسابي لجميع الفقرات عن (3,5) درجة. إذ يبلغ الحد الأدنى للمتوسط الحسابي لفئة الأكاديميين (3,873) للفقرة X21، في حين يبلغ الحد الأدنى للمتوسط الحسابي لفئة مراقبي الحسابات (4,107) للفقرة X26. كما تختلف أولوية هذه المحددات ما بين عينة الأكاديميين وعينة مراقبي الحسابات وفقاً لقيمة المتوسط الحسابي، حيث يري الأكاديميين أن هذه المحددات وفقاً لأولويتها هي: X24 أعباء العمل بمنشأة المحاسبة؛ X23 ضغوط المساءلة التي يحتمل أن تواجهها منشآت المحاسبة التي ينتمي لها مراقب الحسابات؛ X25 إنتماء مراقب الحسابات لمنشأة محاسبة محلية أو دولية؛ X22 هيكل منشأة المحاسبة؛ X26 مدي قوة أو ضعف علاقة منشأة المحاسبة بعملاء المراجعة؛ X21 حجم منشأة المحاسبة التي ينتمي لها

مراقب الحسابات. في حين يشير مراقبي الحسابات إلى أن أولوية هذه المحددات هي: X25؛ X21؛ X23؛ X22؛ X24؛ X26.

- وفقاً لاختبار χ^2 Chi-Square، تظهر نتائج تحليل الاختبار معنوية جميع المحددات التي اقترحتها الدراسة النظرية والتي ترتبط بخصائص منشأة المحاسبة عند تقييم الأهمية النسبية من قبل مراقبي الحسابات في عملية المراجعة الخارجية، وذلك لأن قيمة χ^2 المحسوبة لجميع الفقرات أكبر من قيمة χ^2 الجدولية.

- وفقاً لقيمة مستوي الدلالة Asymp.sig، تشير نتائج تحليل الاختبار إلى معنوية جميع المحددات التي توصلت إليها الدراسة النظرية والتي ترتبط بخصائص منشأة المحاسبة عند تقييم الأهمية النسبية من قبل مراقبي الحسابات في عملية المراجعة الخارجية، وذلك لأن مستوى الدلالة المحسوب لجميع الفقرات أو المحددات أقل من مستوي المعنوية المقبول (0,05).

وتشير تلك النتائج إلى إتفاق فئات عينة الدراسة بخصوص أثر المحددات المقترحة لخصائص منشأة المحاسبة علي أحكام مراقبي الحسابات بشأن مستوي أو مستويات الأهمية النسبية عند الارتباط بعمليات المراجعة الخارجية، وإن اختلفت أولوية هذه المحددات ما بين عينة الأكاديميين وعينة مراقبي الحسابات. وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسات (شرف، 2020؛ Messier, 1983؛ Morris and Nichols, 1988؛ Blokdiik et al., 2003؛ DeZoort et al., 2006؛ Ermawan, 2016؛ Nasution, 2012؛ Hegazy and Salama, 2022) التي أشارت إلى وجود أثر معنوي لخصائص منشأة المحاسبة علي أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية. وبالتالي، يمكننا القول برفض الفرض العدمي الفرعي الثاني وقبول الفرض البديل، والقائل بأنه "يوجد أثر معنوي لخصائص منشأة المحاسبة علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية".

3/5/4 نتائج اختبار الفرض الفرعي الثالث:

يهدف الفرض الفرعي الثالث إلى اختبار أثر الخصائص النوعية لمراقبي الحسابات علي جودة أحكامهم بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية. إذ قام الباحث باستطلاع آراء كلٍ من الأكاديميين، ومراقبي الحسابات بشأن أهم المحددات التي ترتبط بالخصائص النوعية لمراقبي الحسابات، والتي قد تؤثر علي أحكامهم بشأن مستوي الأهمية النسبية في عملية مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة. وتم ترجمة الخصائص النوعية لمراقبي الحسابات في عدد (10) محددات أو خصائص تسعي الدراسة الميدانية لاختبارها، ويرمز لها بالرموز من X31 إلي X36 علي النحو المبين بالاستبيان الوارد بالملحق رقم (1)، حيث تتضمن الخاصية X36 التي ترمز للخصائص الشخصية لمراقب الحسابات أربع خصائص فرعية وهي، العمر، والقدرة الفطرية، والحالة المزاجية، والجنس. ويبين الجدول رقم (4-5) نتائج التحليل الإحصائي لاختبار الفرض الفرعي الثالث لفئات عينة الدراسة، وذلك علي النحو التالي:

جدول رقم (4-5)
نتائج التحليل الإحصائي لاختبار الفرض الفرعي الثالث

قيم الاختبار لعينة مراقبي الحسابات			قيم الاختبار لعينة الأكاديميين			المتغيرات
مستوى الدلالة Asymp. sig.	قيمة كا ² Chi square	المتوسط الحسابي Mean	مستوى الدلالة Asymp. sig.	قيمة كا ² Chi square	المتوسط الحسابي Mean	
0,000	22,750	2,911	0,000	30,571	3,048	X31
0,000	49,750	4,732	0,000	53,635	4,016	X32
0,000	38,143	4,357	0,000	41,571	3,952	X33
0,000	42,571	4,143	0,000	58,825	4,079	X34
0,000	26,429	4,232	0,000	81,524	4,333	X35
0,000	57,893	4,786	0,000	50,714	4,317	X36
0,000	43,321	4,696	0,000	32,175	4,222	X36a
0,000	31,107	4,607	0,000	16,095	4,206	X36b
1,000	0,000	4,5	0,000	71,841	4,063	X36c
0,000	27,250	3,946	0,000	58,508	4,016	X36d

المصدر: (نتائج التحليل الإحصائي)

ويتضح من الجدول رقم (4-5) السابق ما يلي:

- وفقاً للمتوسط الحسابي، تظهر نتائج تحليل الاختبار قبول جميع فئات عينة الدراسة سواء الأكاديميين أو مراقبي الحسابات للمحددات التي تناولتها الدراسة النظرية والتي ترتبط بالخصائص النوعية لمراقبي الحسابات والتي تؤثر علي قراراتهم بشأن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية في عملية مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة، فيما عدا الخاصية المرتبطة بأثر التأهيل العلمي لمراقب الحسابات علي مستوى الأهمية النسبية. إذ حصلت خاصية التأهيل العلمي لمراقب الحسابات علي متوسط حسابي قدره (3,048) من وجهة نظر الأكاديميين، في حين حصلت تلك الخاصية علي متوسط حسابي قدره (2,911) من وجهة نظر عينة مراقبي الحسابات، مما يشير إلي أن استجابات أفراد عينة الدراسة تتسم بالحياد فيما يتعلق بأثر التأهيل العلمي لمراقبي الحسابات علي أحكامهم بشأن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية. وتقدم هذه النتائج أدلة داعمة للنتيجة التي أشارت إليها دراسة (Hegazy and Salama, 2022) بعدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مراقبي الحسابات مع إختلاف مؤهلاتهم التعليمية علي أحكامهم بشأن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية في المراجعة الخارجية.
- تختلف أولوية الخصائص النوعية لمراقبي الحسابات ما بين عينة الأكاديميين وعينة مراقبي الحسابات وفقاً لقيمة المتوسط الحسابي، حيث يري الأكاديميين أن أولوية هذه الخصائص في التأثير علي مستوى الأهمية النسبية هي كالتالي: X35 مخاطر وتكاليف النقاضي التي قد يتعرض لها مراقبي الحسابات؛ X36 الخصائص الشخصية لمراقبي الحسابات؛ X36a أعمار مراقبي الحسابات؛ X36b القدرة الفطرية لمراقبي الحسابات؛

X34 طول فترة ارتباط منشأة المحاسبة بالعمل محل المراجعة؛ X36c الحالة المزاجية لمراقبي الحسابات؛ X32 مستوى الخبرة المهنية لمراقبي الحسابات؛ X36d نوع أو جنس مراقبي الحسابات؛ X33 مستوى الأخلاقيات المهنية التي يتمسك بها مراقبي الحسابات. في حين يشير مراقبي الحسابات إلى أن أولوية هذه الخصائص هي: X32؛ X36؛ X36a؛ X36b؛ X36c؛ X33؛ X35؛ X34؛ X36d.

- وفقاً لاختبار χ^2 Chi-Square، تظهر نتائج تحليل الاختبار معنوية جميع المحددات التي اقترحتها الدراسة النظرية والتي ترتبط بالخصائص النوعية لمراقبي الحسابات في تأثيرها علي أحكامهم بشأن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية في عملية مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة، وذلك لأن قيمة χ^2 المحسوبة لجميع الفقرات أكبر من قيمة χ^2 الجدولية، وذلك فيما عدا الفقرة X36c المتعلقة بالحالة المزاجية لمراقبي الحسابات، والتي يري مراقبي الحسابات أنها غير معنوية في تفسير الاختلافات في أحكامهم أو قراراتهم بشأن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية عند الارتباط بعملية المراجعة الخارجية، حيث بلغت قيمة χ^2 المحسوبة (0,000) وهي أقل من قيمة χ^2 الجدولية.

- وفقاً لقيمة مستوي الدلالة Asymp.sig، تشير نتائج تحليل الاختبار إلى معنوية جميع المحددات التي توصلت إليها الدراسة النظرية، والتي ترتبط بالخصائص النوعية لمراقبي الحسابات في تأثيرها علي أحكامهم بشأن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية، وذلك لأن مستوى الدلالة المحسوب لجميع الفقرات أو المحددات أقل من مستوي المعنوية المقبول (0,05) فيما عدا الفقرة X36c المتعلقة بالحالة المزاجية لمراقبي الحسابات، والتي يري مراقبي الحسابات أنها غير معنوية في تفسير الاختلافات في أحكامهم أو قراراتهم بشأن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية عند الارتباط بعملية المراجعة الخارجية، حيث بلغت قيمة مستوى الدلالة المحسوب (1,000) وهي أكبر من مستوي المعنوية المقبول (0,05).

وتشير تلك النتائج إلى إتفاق فئات عينة الدراسة بخصوص أثر الخصائص النوعية لمراقبي الحسابات علي أحكامهم بشأن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية في عملية مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة، وإن اختلفت أولوية هذه المحددات ما بين عينة الأكاديميين وعينة مراقبي الحسابات. وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسات (شرف، 2020؛ Bonner and Lewis, 1990؛ Hallman et al., 2007؛ Pflugrath et al., 2013؛ Irímie et al., 2017؛ Santoso, 2017؛ Listawan et al., 2021؛ 2018) التي أشارت إلى وجود أثر معنوي للخصائص النوعية لمراقبي الحسابات علي أحكامهم بشأن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية. وبالتالي، يمكننا القول برفض الفرض العدمي الفرعي الثالث وقبول الفرض البديل، والقائل بأنه "يوجد أثر معنوي للخصائص النوعية لمراقبي الحسابات علي جودة أحكامهم بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية".

4/5/4 نتائج اختبار الفرض الفرعي الرابع:

يهدف الفرض الفرعي الرابع إلى اختبار أثر ظروف التحريف والعوامل المحيطة به علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن مستوى أو مستويات الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية. إذ قام الباحث باستطلاع آراء كل من الأكاديميين، ومراقبي الحسابات بشأن أهم المحددات

التي ترتبط بظروف التحريف والعوامل المحيطة به وتأثيرها علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن عملية مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة. وتم ترجمة ظروف التحريف والعوامل المحيطة به في عدد (9) محددات تسعى الدراسة الميدانية لاختبارها، ويرمز لها بالرموز من X41 إلي X49 علي النحو المبين بالاستبيان الوارد بالملحق رقم (1). ويبين الجدول رقم (4-6) نتائج التحليل الإحصائي لاختبار الفرض الفرعي الرابع لفئات عينة الدراسة، وذلك علي النحو التالي:

جدول رقم (4-6)
نتائج التحليل الإحصائي لاختبار الفرض الفرعي الرابع

المتغيرات	قيم الاختبار لعينة الأكاديميين			قيم الاختبار لعينة مراقبي الحسابات		
	المتوسط الحسابي Mean	قيمة كا ² Chi square	مستوى الدلالة Asymp. sig.	المتوسط الحسابي Mean	قيمة كا ² Chi square	مستوى الدلالة Asymp. sig.
X41	4,413	20,667	0,000	4,571	28,321	0,000
X42	4,317	19,810	0,000	4,482	21,036	0,000
X43	4,302	14,381	0,001	4,196	4,750	0,093
X44	4,333	16,286	0,000	4,232	7,750	0,021
X45	3,968	31,841	0,000	4,089	17,571	0,001
X46	4,032	10,381	0,006	4,054	30,714	0,000
X47	4,095	8,000	0,018	3,875	23,643	0,000
X48	4,270	36,492	0,000	4,107	1,536	0,464
X49	3,587	23,540	0,000	3,964	1,000	0,607

المصدر: (نتائج التحليل الإحصائي)

ويتضح من الجدول رقم (4-6) السابق ما يلي:

- وفقاً للمتوسط الحسابي، تظهر نتائج تحليل الاختبار قبول جميع فئات عينة الدراسة سواء الأكاديميين أو مراقبي الحسابات للمحددات التي تناولتها الدراسة النظرية والتي ترتبط بظروف التحريف والعوامل المحيطة به وتأثيرها علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن مستوى الأهمية النسبية في عملية مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة، حيث يزيد المتوسط الحسابي لجميع الفقرات عن (3,5) درجة. إذ يبلغ الحد الأدنى للمتوسط الحسابي لفئة الأكاديميين (3,587) للفقرة X49، في حين يبلغ الحد الأدنى للمتوسط الحسابي لفئة مراقبي الحسابات (3,875) للفقرة X47. كما تختلف أولوية المحددات المتعلقة بظروف التحريف والعوامل المحيطة به ما بين عينة الأكاديميين وعينة مراقبي الحسابات وفقاً لقيمة المتوسط الحسابي، حيث يري الأكاديميين أن أولوية هذه المحددات في التأثير علي مستوى الأهمية النسبية كالتالي: X41 حجم التحريف المكتشف؛ X44 أثر التحريف في تغيير اتجاه الأرباح؛ X42 طبيعة التحريف المكتشف؛ X43 الظروف المحيطة بالتحريف؛ X48 دافع التحريف هو اخفاء معاملة غير قانونية؛ X47 دافع التحريف هو زيادة مكافآت وحوافز الإدارة؛ X46 أثر التحريف علي الانتهاك المحتمل

لتعهدات الديون؛ X45 دافع التحريف هو اخفاء الفشل في تلبية توقعات المحللين الماليين؛ X49 احتياجات مستخدمي القوائم المالية. في حين يري مراقبي الحسابات أن أولوية هذه المحددات كالتالي: X41؛ X42؛ X44؛ X43؛ X48؛ X45؛ X46؛ X49؛ X47.

- وفقاً لاختبار χ^2 Chi-Square، تظهر نتائج تحليل الاختبار معنوية جميع المحددات التي اقترحتها الدراسة النظرية والتي ترتبط بظروف التحريف والعوامل المحيطة به وتأثيرها على جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن مستوي الأهمية النسبية في عملية مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة، وذلك لأن قيمة χ^2 المحسوبة لجميع الفقرات أكبر من قيمة χ^2 الجدولية، وذلك فيما عدا ثلاثة محددات من وجهة نظر مراقبي الحسابات، وهم الفقرة X43 المتعلقة بالظروف المحيطة بالتحريف، والفقرة X48 المتعلقة بوجود دافع للتحريف يتمثل في اخفاء معاملة غير قانونية؛ والفقرة X49 المتعلقة باحتياجات مستخدمي القوائم المالية، حيث تقل قيمة χ^2 المحسوبة لهذه الفقرات عن قيمة χ^2 الجدولية.

- وفقاً لقيمة مستوي الدلالة Asymp.sig، تشير نتائج تحليل الاختبار إلى معنوية جميع المحددات التي توصلت إليها الدراسة النظرية، والتي ترتبط بظروف التحريف والعوامل المحيطة به وتأثيرها على جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن مستوي الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية، وذلك لأن مستوى الدلالة المحسوب لجميع الفقرات أو المحددات أقل من مستوي المعنوية المقبول (0,05) فيما عدا ثلاثة محددات من وجهة نظر مراقبي الحسابات، وهم الفقرة X43 المتعلقة بالظروف المحيطة بالتحريف، والفقرة X48 المتعلقة بوجود دافع للتحريف يتمثل في اخفاء معاملة غير قانونية؛ والفقرة X49 المتعلقة باحتياجات مستخدمي القوائم المالية، حيث تزيد قيمة مستوى الدلالة المحسوب لهذه الفقرات عن مستوي المعنوية المقبول (0,05).

وتشير تلك النتائج إلى إتفاق فئات عينة الدراسة بخصوص أثر ظروف التحريف والعوامل المحيطة به على جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن مستوي الأهمية النسبية لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة، وإن اختلفت أولوية هذه المحددات ما بين عينة الأكاديميين وعينة مراقبي الحسابات. وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسات (Messier et al., 2005؛ Corte et al., 2010؛ Legoria et al., 2013؛ Eilifsen and Messier, 2015؛ Acito et al., 2019؛ Hegazy and Salama, 2022) التي أشارت إلى وجود أثر معنوي للمحددات المرتبطة بظروف التحريف والعوامل المحيطة به على جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن مستوي أو مستويات الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية. وبالتالي، يمكننا القول برفض الفرض العدمي الفرعي الرابع وقبول الفرض البديل، والقائل بأنه "يوجد أثر معنوي لظروف التحريف والعوامل المحيطة به على جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية".

واستناداً لنتائج التحليل الإحصائي لاختبار الفروض الفرعية الأربعة للبحث، اتضح قيام مراقبي الحسابات في بيئة الممارسة المهنية المصرية بالإعتماد على مجموعة من المحددات أو العوامل النوعية جنباً إلى جنب مع المعايير الكمية عند اتخاذ القرار النهائي بشأن مستوي أو مستويات الأهمية النسبية في عملية مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة، وهذه المحددات هي: خصائص المنشأة محل المراجعة؛ وخصائص منشأة المحاسبة؛ والخصائص النوعية لمراقبي الحسابات؛ والمحددات المرتبطة بظروف التحريف والعوامل المحيطة به. وبالتالي، تشير نتائج

التحليل الإحصائي إلى رفض الفرض العدمي الرئيسي للبحث وقبول الفرض البديل، والقائل بأنه "يوجد أثر معنوي للمحددات غير المالية أو النوعية علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية".

5- الخلاصة والنتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية:

1/5 الخلاصة:

استهدف البحث اختبار أثر المحددات غير المالية أو النوعية علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية. إذ خلص الباحث لوجود العديد من المحددات النوعية التي يعتمد عليها مراقبي الحسابات عند إتخاذ القرار النهائي بشأن مستوي أو مستويات الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية، وهذه المحددات هي: أولاً، محددات ترتبط بخصائص المنشأة محل المراجعة، مثل حجم المنشأة محل المراجعة، وهيكل ملكيتها، ومستوي المخاطر التي تتعرض لها، والأهمية الإقتصادية لعميل المراجعة، ونزاهة وكفاءة الإدارة، والأداء أو الموقف المالي للمنشأة، وخصائص لجنة المراجعة، ونوع القطاع الذي تنتمي إليه المنشأة، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وما إذا كانت المنشأة مدرجة بالبورصة من عدمه. ثانياً، محددات ترتبط بخصائص منشأة المحاسبة، مثل حجم منشأة المحاسبة، وهيكلها، وضغوط المساءلة التي تتعرض لها، وعبء العمل بها، وثقافتها، وعلاقتها بعملاء المراجعة. ثالثاً، محددات ترتبط بالخصائص النوعية لمراقب الحسابات، مثل التأهيل العلمي، والخبرة المهنية، ومدى التمسك بالأخلاقيات المهنية، وطول فترة الارتباط بعميل المراجعة، ومدى التعرض لمخاطر التقاضي، والخصائص الشخصية الأخرى لمراقب الحسابات كالعمر، والقدرة الفطرية، والمزاج، والجنس. رابعاً، محددات أخرى ترتبط بظروف التحريف والعوامل المحيطة به، مثل حجم التحريف، وطبيعة التحريف، والظروف المحيطة بالتحريف، وأثر التحريف في تغيير اتجاه الأرباح، وما إذا كان التحريف يهدف لإخفاء الفشل في تلبية توقعات المحللين الماليين، وأثر التحريف علي الانتهاك المحتمل لتعهدات الديون، وأثر التحريف علي مكافآت وحوافز الإدارة، وما إذا كان التحريف يهدف لإخفاء معاملة غير قانونية، واحتياجات مستخدمي القوائم المالية. كما خلصت الدراسة إلي أن مستوي الأهمية النسبية في المراجعة الخارجية يعد دالة في مجموعة من المحددات المالية وغير المالية، حيث أن التحريف قد يكون غير جوهرياً وفقاً للأساس الكمي، ولكنه يصبح تحريفاً جوهرياً بعد أخذ العوامل النوعية أو غير المالية في الاعتبار. وعلى الرغم من الاعتراف بالدور المهم للعوامل النوعية للأهمية النسبية، إلا أنه لا توجد إرشادات كافية حول كيفية استخدام هذه العوامل ودمجها وتقييمها في الممارسة المهنية، الأمر الذي يدفع مراقبي الحسابات إلي ممارسة الأحكام المهنية عند إتخاذ قرار بشأن مستوي أو مستويات الأهمية النسبية عند ارتباطهم بخدمات المراجعة الخارجية.

2/5 النتائج:

تشير نتائج التحليل الإحصائي واختبار فروض الدراسة الميدانية إلي ما يلي:

- 1- قبول الفرض الفرعي الأول، والذي يشير لوجود أثر معنوي لخصائص المنشأة محل المراجعة علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية. وتتفق نتائج التحليل الإحصائي مع الدراسة النظرية بخصوص قبول أفراد عينة

- الدراسة لجميع المحددات التي اقترحتها الدراسة النظرية، مع اختلاف أولوية هذه المحددات ما بين الأكاديميين ومراقبي الحسابات.
- 2- قبول الفرض الفرعي الثاني، والذي يشير لوجود أثر معنوي لخصائص منشأة المحاسبة علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية. وتتفق نتائج التحليل الإحصائي مع الدراسة النظرية بخصوص قبول أفراد عينة الدراسة لجميع المحددات التي اقترحتها الدراسة النظرية، مع اختلاف أولوية هذه المحددات ما بين الأكاديميين ومراقبي الحسابات.
- 3- قبول الفرض الفرعي الثالث، والذي يشير لوجود أثر معنوي للخصائص النوعية لمراقبي الحسابات علي جودة أحكامهم بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية، وهذه الخصائص هي: مخاطر وتكاليف التقاضي التي قد يتعرض لها مراقبي الحسابات، والخصائص الشخصية لمراقبي الحسابات مثل العمر والقدرة الفطرية والجنس، وطول فترة ارتباط منشأة المحاسبة بالعمل محل المراجعة، ومستوي الخبرة المهنية لمراقبي الحسابات، ومستوي الأخلاقيات المهنية التي يتمسك بها مراقبي الحسابات. كما تشير نتائج التحليل الإحصائي لعدم وجود أثر معنوي لكل من التأهيل العلمي لمراقبي الحسابات، والحالة المزاجية لمراقبي الحسابات علي جودة أحكامهم بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية.
- 4- قبول الفرض الفرعي الرابع، والذي يشير لوجود أثر معنوي لظروف التحريف والعوامل المحيطة به علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية، وهذه العوامل هي: حجم التحريف المكتشف، ودافع التحريف في تغيير اتجاه الأرباح، وطبيعة التحريف المكتشف، ودافع التحريف لزيادة مكافآت وحوافز الإدارة، وأثر التحريف علي الانتهاك المحتمل لتعهدات الديون، ودافع التحريف لاختفاء الفشل في تلبية توقعات المحللين الماليين. كما تشير نتائج التحليل الإحصائي لرفض عينة مراقبي الحسابات لبعض المحددات مثل الظروف المحيطة بالتحريف، ووجود دافع للتحريف يتمثل في اخفاء معاملة غير قانونية، واحتياجات مستخدم القوائم المالية، وذلك لعدم تأثيرها علي أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية.
- 5- قبول الفرض الرئيسي للبحث، والذي يشير لوجود أثر معنوي للمحددات غير المالية أو النوعية علي جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية، وهذه المحددات هي: خصائص المنشأة محل المراجعة، وخصائص منشأة المحاسبة، والخصائص النوعية لمراقبي الحسابات، وظروف التحريف والعوامل المحيطة به.

3/5 التوصيات:

- في ضوء النتائج التي توصل إليها البحث، يوصي الباحث بما يلي:
- 1- ضرورة اهتمام الأكاديميين بالدراسات والبحوث التجريبية التي تتناول أهم انعكاسات أحكام الأهمية النسبية علي مهنتي المحاسبة والمراجعة، وذلك للتغلب علي القيود التي تواجه معظم الأبحاث الأرشيفية التي تعتمد علي المعلومات المفضح عنها بالتقرير المالي للشركة أو مبالغ التحريفات الجوهرية المفضح عنها من قبل إدارات الشركات أو مراقبي الحسابات، والتي

لا يتم التقرير فيها عن مبالغ التحريفات التي تقل عن مستوي الأهمية النسبية علي الرغم من الإحتمالات المرتفعة لأهمية هذه المعلومات بعد أخذ العوامل غير المالية أو النوعية في الأحكام المتعلقة بهذه المعلومات.

- 2- يجب علي واضعي معايير المراجعة في البيئة المصرية توفير إرشادات أكثر وضوحاً بشأن كيفية قيام مراقبي الحسابات ببناء أحكامهم بخصوص الأهمية النسبية بعد أخذ العوامل غير المالية أو النوعية في الاعتبار، وذلك عن طريق استبدال معيار المراجعة المصري رقم 320 بعنوان "الأهمية النسبية في المراجعة" واحلاله بمعايير المراجعة الدولية رقمي 320 بعنوان "الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة" و450 بعنوان "تقويم التحريفات المكتشفة خلال المراجعة"، والتي تتناول إرشادات تحظي بالقبول المهني في بيانات الأعمال الأخرى، وتساعد في تحسين جودة أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة الخارجية.
- 3- يجب علي واضعي المعايير تعديل المعايير التي تنظم تقرير مراقب الحسابات، وذلك من خلال إلزام مراقبي الحسابات بالإفصاح عن مبلغ أو حد أو مدي للأهمية النسبية، حيث تشير الدراسات السابقة إلي أهمية هذه المعلومات في تحسين جودة القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المحاسبية.
- 4- يجب أن تفصح منشآت المحاسبة ضمن تقارير الشفافية المهنية عن المحددات المالية وغير المالية التي استخدمها مراقب الحسابات في تقييم مستوي أو مستويات الأهمية النسبية.

4/5 مجالات البحث المقترحة:

- يقترح الباحث ضرورة توجيه مزيد من الإهتمام للنقاط البحثية التالية في البحوث المستقبلية:
- 1- أثر العوامل النوعية للأهمية النسبية علي تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة الخارجية.
 - 2- أثر أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية علي تكلفة عملية المراجعة.
 - 3- أثر أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية علي أتعاب عملية المراجعة.
 - 4- أثر الإفصاح عن مستوي الأهمية النسبية في تقرير المراجعة علي قرارات مستخدمي القوائم المالية.
 - 5- أثر الإفصاح عن مستوي الأهمية النسبية في تقرير المراجعة علي فجوة التوقعات.
 - 6- أثر أحكام الأهمية النسبية لمراقبي الحسابات علي التأكيد علي التقارير غير المالية.
 - 7- مدي ملائمة معايير المراجعة الحالية بشأن الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات عند تقييم الأهمية النسبية في المراجعة الخارجية.
 - 8- دراسة العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وأحكام الأهمية النسبية لمراقبي الحسابات.
 - 9- أثر تبني عملاء المراجعة لتقنية سلاسل الكتل Blockchain علي جودة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية.
 - 10- أثر تبني عملاء المراجعة لتقنية البيانات الضخمة Big Data علي جودة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية.
 - 11- أثر استخدام منشآت المحاسبة لتقنيات الذكاء الاصطناعي علي جودة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية.

6- قائمة المراجع:

1/6 المراجع العربية:

- شرف، إبراهيم أحمد إبراهيم. (2020)، "أثر العوامل النوعية على تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي على الأهمية النسبية في سياق مراجعته للقوائم المالية: دراسة تجريبية على مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *مجلة البحوث المحاسبية، جامعة طنطا - كلية التجارة - قسم المحاسبة، العدد الأول، ص ص 34 - 91.*
- علي، عبدالوهاب نصر، (2009)، "موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية"، *الدار الجامعية - الإسكندرية، الجزء الأول، ص ص 269-336.*
- علي، محمد عبدالحميد سيد؛ أبو طالب، يحيى محمد، (2017)، "تقييم الأطر الفكرية للمحاسبة المالية في ضوء الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: دراسة تحليلية"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس - كلية التجارة، العدد الثاني، ص ص 13-32.*

2/6 المراجع الأجنبية:

- Acito A. A., Burks J. J. and Johnson W. B. (2019), "The Materiality of Accounting Errors: Evidence from SEC Comment Letters", **Contemporary Accounting Research**, Vol. 36, No. 2 (Summer), pp. 839–868.
- American Accounting Association (AAA), (2003), "Evaluating concepts based V.S. rules – based approaches to standard setting", **Accounting Horizons**, Vol. 17, NO. 1, pp. 75-83.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2012), "Materiality in Planning and Performing an Audit", **AU-C Section 320**, Available at: <http://www.aicpa.org>.
- Arens A. A., Elder R. J. and Beasley M.S. (2014), "Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach", **Global edition, Pearson, England.**
- Blokdijk H., Driehuisen F., Simunic D.A. and Stein M.T. (2003), "Factors affecting auditors' assessments of planning materiality", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 22, No. 2, pp. 297-307.
- Bonner S.E., and Lewis B.L. (1990), "Determinants of Auditor Expertise", **Journal of Accounting Research**, Vol. 28, pp. 1-20.

- Carpenter B.W., Dirsmith M.W. and Gupta P.P. (1994), "Materiality judgments and audit firm culture: social-behavioral and political perspectives", **Accounting Organization and Society**, Vol. 19, No 4/5, pp. 355-380.
- Chewning E. G. and Higgs J. L. (2002), "What Does Materiality Really Mean?", **Journal of Corporate Accounting & Finance**, Vol. 13, No 4(April), pp. 61 – 71.
- Chewning E.G., Wheeler S.W. and Chan K.C. (1998), "Evidence on auditor and investor materiality thresholds resulting from equity-for-debt swaps", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 17, No. 1, pp. 39-53.
- Choudhary P., Merkley K. and Schipper K. (2019), "Auditors' quantitative materiality judgments: properties and implications for financial reporting reliability", available at: <https://ssrn.com>.
- Corte J. M. D., Garcia F. J. and Laviada A. F. (2010), "Effective use of qualitative materiality factors: evidence from Spain", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 25, No. 5, pp. 458-483.
- Costigan Michael L. and Simon Daniel T. (1995), "Auditor materiality judgment and consistency modifications: Further evidence from SFAS 96", **Advances in Accounting**, Vol. 13, pp. 207-222.
- DeFond M. and Zhang, J. (2014), "A review of archival auditing research", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 58, No 2/3, pp. 275-326.
- DeZoort F.T., Harrison P. and Taylor M. (2006), "Accountability and auditors' materiality judgments: the effects of differential pressure strength on conservatism, variability, and effort", **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 31, No 4/5, pp. 373-390.
- Doxey M. (2013), "The effect of increased audit disclosure on investors' perceptions of management, auditors, and financial reporting: an experimental investigation", **Unpublished dissertation**, University of Kentucky.
- Eilifsen A. and Messier W. F. (2015), "Materiality Guidance of the Major Public Accounting Firms", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 34, No. 2 (May), pp. 3–26.
- Ermawan I. M. B. (2016). "The Effect of Competence, Independence, Experience, and Auditor Workload on Materiality Level

Considerations", **Thesis of Bali State Polytechnic Accounting Study Program.**

- Ernst and Young. (2016), "Technical Line: 2016 trends in SEC comment letters", Available at: <http://www.ey.com>.
- Estes R. and Reames D.D. (1988), "Effects of personal characteristics on materiality decisions: a multivariate analysis", **Accounting and Business Research**, Vol. 18, No. 72, pp. 291-296.
- Financial Accounting Standard Board (FASB), (2010), "Conceptual Framework for Financial Reporting", **Statement of Financial Accounting Concepts No.8 (September)**, para 1-39.
- Financial Reporting Council (FRC). (2013), "The Independent Auditor's Report on Financial Statements", **International Standard on Auditing 700 (U.K. and Ireland)**, Available at: <https://www.frc.org.uk>.
- Financial Reporting Council (FRC). (2017), "Audit Quality Thematic Review Materiality", Available at: <https://www.frc.org.uk>.
- Gleason C. A. and Mills L. F. (2002), "Materiality and contingent tax liability reporting", **The Accounting Review**, Vol. 77, No. 2, pp. 317-342.
- Green W. J. and Cheng M. M. (2019), "Materiality judgments in an integrated reporting setting: The effect of strategic relevance and strategy map", **Accounting, Organizations and Society**, Vol. 73, pp.1-14.
- Hallman N.J., Schmidt J.J. and Thompson A.M. (2018), "Does company Reporting of Non-GAAP earnings result in less conservative auditor materiality judgments?", **Evidence from the U.K. University of Texas working paper.**
- Hegazy Mohamed A. A. and Salama S. (2022), "Effects of qualitative factors and auditors' personal characteristics on materiality judgments", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 37, No. 3, pp. 305-335.
- International Integrated Reporting Council (IIRC). (2013), "The International Integrated Reporting Framework", Available at: <http://www.integratedreporting.org>.
- International Federation of Accountants (IFAC). (2006), "Materiality in planning and performing an audit", **International Standard on Auditing 320 (revised and redrafted)**, Available at: <http://www.ifac.org>.

- Irimie E. P., Ancuța S. G. and Timea F. M. (2010), "Qualitative Factors of Materiality - A Review of Empirical Research", **Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica**, Vol. 12, No. 1 (June), pp. 274-280.
- Irimie E. P., Georgeta S., Madalina D., Valentin F. D. and Crina L. F. (2013), "Empirical Study on the Implications of Qualitative Factors in Making Decisions Related to the Materiality Level: The Case of Romania", **Economic Research**, Vol. 26, No. 4, pp. 43-58.
- Iskandar T.M. and Iselin E.R. (1996), "Industry type: a factor in materiality judgements and risk assessments", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 11, No. 3, pp. 4-10.
- Kinney J.W., Palmrose Z. V. and Scholz S. (2004), "Auditor independence, non-audit services, and restatements: Was the US government right?", **Journal of Accounting Research**, Vol. 42, No. 3, pp. 561-588.
- Kristensen R. H. (2015), "Judgment in an auditor's materiality assessments", **Danish Journal of Management and Business**, Vol. 79, No. 2, pp. 53-65.
- Lauren A. M., (2007), "Spotlight on principles – based financial reporting", **Business Horizons**, Vol. 50, No. 5, pp. 364.
- Legoria J., Melendrez K. D. and Reynolds J. K. (2013), "Qualitative audit materiality and earnings management", **Review of Accounting Studies**, Vol.18, pp. 414–442.
- Listawan I. K., Rustiarini N.W. and Dewi N.P.S. (2021), "Effect of Professional Ethics, Audit Quality, and Workload on Materiality Levels", **Management Sustainable Development Journal (MSDJ)**, Vol. 3, No. 1, pp. 93-105.
- Liu C. and Mittelstaedt H. F. (2002), "Materiality judgments and disclosure of retiree health care costs under SFAS no. 81", **Review of Accounting Studies**, Vol. 7, No. 4, pp. 405-434.
- Manita R., Lahbari H. and Elommal N. (2011), "The impact of qualitative factors on ethical judgments of materiality: an experimental studywith auditors", **International Journal of Business**, Vol. 16, No. 3, p. 231.
- Messier W. F. (1983), "The effect of experience and firm type of materiality /disclosure judgments", **Journal of Accounting Research**, Vol. 21, No. 2, pp. 611- 618.

- Messier W. F., Martinov-Bennie Jr. N. and Eilifsen A. (2005), "A review and integration of empirical research on materiality: Two decades later", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 24, No. 2, pp. 87- 153.
- Moroney R. and Trotman K. T. (2016), "Differences in Auditors' Materiality Assessments When Auditing Financial Statements and Sustainability Reports", **Contemporary Accounting Research**, Vol. 33, No. 2 (Summer), pp. 551–575.
- Morris M.H. and Nichols W.D. (1988), "Consistency exceptions: materiality judgments and audit firm structure", **The Accounting Review**, Vol. 63, No. 2, pp. 237-254.
- Nasution H. F. (2012). "Effect of Workload, Audit Experience and Personality Type on Professional Skepticism and Auditor Ability to Detect Fraud", **Journal and Proceedings of the National Accounting Symposium**, Vol 15.
- Ng, M., (2004), "The future of standards setting", **The CPA Journal**, Vol. 74, No. 1, Pp. 18-20.
- Ng T. B-P. and Tan H-T. (2007), "Effects of Qualitative Factor Salience, Expressed Client Concern, and Qualitative Materiality Thresholds on Auditors' Audit Adjustment Decisions", **Contemporary Accounting Research**, Vol.24, No.4, pp. 1171-1192.
- Pflugrath G., Martinov-Bennie N., and Chen L. (2007), "The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 22, No. 6, pp. 566–589.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2010), "Consideration of Materiality in Planning and Performing an Audit", **Auditing Standard No. 11**, Available at: <http://pcaobus.org/standards/auditing>.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2010). "Evaluating Audit Results", **Auditing Standard No. 14**, Available at: <http://pcaobus.org/Standards/Auditing>.
- Santoso B. (2017). "The Influence of Professionalism, Independence, Experience, Error Detecting Knowledge, and Professional Ethics of Auditors on Materiality Level Considerations", **Thesis of Islamic Banking Study Program, Faculty of Economics and Islamic Business, State Islamic University of Sunan Kalijaga. Yogyakarta.**

- Securities and Exchange Commission (SEC). (1999). "Materiality", **Staff Accounting Bulletin: No. 99, Washington**, Available at: <https://www.sec.gov>.
- Sekaran, Uma., (2003), "Research Methods for Business: A Skill Building Approach", **New York – Wiley**, Fourth Edition, Volume 1.
- Shortridge R. and Myring M., (2004), "Defining principles – based accounting standards", **The CPA Journal**, pp. 1-2.
- Swart M. J. J. (2013), " Audit Materiality and Risk: Benchmarks and the Impact on the Audit Process", **Master's thesis in Accounting Sciences, Faculty of Economic Sciences and Information Technology, North-West University**, July, pp. 1-241.
- Wahdan M. A. and Hassan M. (2019), "Automatic Assessment of Materiality: A Knowledge-based Approach", **International Journal of Computer Auditing**, Vol.1, No. 1, pp.64- 91.
- Wee M., Tarca A., Krug L., Aerts W., Pink P. and Tilling M. (2016), " Factors affecting preparers' and auditors' judgements about materiality and conciseness in Integrated Reporting", **The Association of Chartered Certified Accountants**, August, pp.1-68.
- Wright A., and Wright S. (1997), "An examination of factors affecting the decision to waive audit adjustments", **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, Vol. 12, No. 1, pp. 15–36.



ملحق رقم (1)
استبيان

جامعة كفر الشيخ
كلية التجارة
قسم المحاسبة

السيد الأستاذ الفاضل/ السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ...،

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان "المحددات غير المالية للأهمية النسبية في المراجعة الخارجية: دراسة ميدانية"

Non-Financial Determinants of Materiality in the External Audit: A Field Study

ويستهدف هذا البحث اختبار أثر المحددات غير المالية علي جودة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية عند مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة. ويتحقق هذا الهدف من خلال التعرف علي آراء كل من أكاديمي المحاسبة والمراجعة، ومراقبي الحسابات بمنشآت المحاسبة والمراجعة وبالجهاز المركزي للمحاسبة والمراجعة، وخصائص المنشأة محل المراجعة، وخصائص منشأة المحاسبة والمراجعة، والخصائص النوعية لمراقبي الحسابات، والمحددات المرتبطة بظروف التحريف والعوامل المحيطة به علي جودة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات بشأن مستوي أو مستويات الأهمية النسبية عند مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة.

وإذ يُقدر الباحث لسيداتكم تعاونكم المثمر بالإجابة على الأسئلة الواردة بالاستبيان المرفق. ويؤكد لسيداتكم على أن هذا الاستبيان صمم لأغراض البحث العلمي فقط، فضلاً عن أن إجاباتكم ستكون موضع سرية تامة. ويشكر الباحث سيادتكم على تعاونكم المثمر معه من أجل إنجاز هذا البحث. كما يعتذر لسيداتكم عما قد يسببه ذلك من مشقة وعناء، سائلاً المولى عز وجل أن يجزيكم عن هذا العمل خير الجزاء.

وتفضلوا سيادتكم بقبول وافر الشكر والتقدير ،،،

الباحث

أولاً : البيانات الشخصية:

- 1- هل توافق علي المشاركة في هذا الاستبيان؟ نعم لا
- 2- الاسم (اختياري):
- 3- أعلى مؤهل علمي لسيادتكم هو:
 - بكالوريوس محاسبة.
 - دبلوم دراسات عليا في المحاسبة.
 - ماجستير في المحاسبة.
 - دكتوراه في المحاسبة.
- 4- الشهادات المهنية التي حصلت عليها:
 - .CPA
 - .CMA
 - .CFA
 - .CIA
 - شهادات أخرى.
 - لا يوجد.
- 5- عضوية وزمالة الجمعيات المهنية:
 - عضوية (تذكر)
 - زمالة (تذكر)
- 6- جهة العمل:
 - عضو أو معاون هيئة تدريس بقسم المحاسبة.
 - منشأة محاسبة ومراجعة.
 - الجهاز المركزي للمحاسبات.
- 7- الوظيفة الحالية (تذكر):
- 8- تاريخ القيد لدي الهيئة العامة للرقابة المالية (إن وجد):
- 9- عدد سنوات الخبرة:
 - أقل من 5 سنوات.
 - من 5 سنوات إلى 10 سنوات.
 - أكثر من 10 سنوات إلى 15 سنة.
 - أكثر من 15 سنة.

ثانياً: المصطلحات الفنية ذات الصلة بموضوع البحث:

- ◀ الأهمية النسبية من منظور المحاسبة المالية: هي "حجم الحذف أو التحريف في المعلومات المحاسبية الذي يجعل من المحتمل في ضوء الظروف المحيطة أن يتغير أو يتأثر حكم الشخص المعقول علي هذه المعلومات بهذا الحذف أو التحريف".
- ◀ الأهمية النسبية من منظور المراجعة: تتعلق بتحديد ما يجب الإفصاح عنه أو التحريفات المقبولة وغير المقبولة بالقوائم المالية. ويعتمد قبول هذا التحريف على الظروف المحيطة به لتأثيره على ثقة الجمهور بالمعلومات المحاسبية".
- ◀ مستوى الأهمية النسبية أو حد الأهمية النسبية: هو مستوى الأهمية النسبية الذي يُعد حداً فاصلاً بين البنود الجوهرية وغير الجوهرية، حيث تُعد البنود التي تتجاوز هذا الحد بنوداً جوهرية، بينما تُعد البنود التي تقل عن هذا الحد بنوداً غير جوهرية.
- ◀ الحكم المبدئي بشأن الأهمية النسبية: هو المبلغ المجمع للتحريف علي مستوي القوائم المالية ككل، ويمثل الحد الأقصى للمبلغ الذي عنده يعتقد مراقبي الحسابات أن القوائم المالية يمكن أن تكون محرفة ولكن هذا التحريف غير مؤثر على قرار المستخدم المعقول للقوائم المالية.
- ◀ العوامل الكمية لتقييم الأهمية النسبية في المراجعة الخارجية: وهي المعايير الكمية أو المالية التي تستخدمها منشآت المحاسبة عند اصدار الأحكام بشأن مستوي أو مستويات الأهمية النسبية، ومن أهمها: صافي الدخل قبل الضرائب؛ وصافي الدخل بعد الضرائب؛ والدخل من الأنشطة التشغيلية أو الدخل العادي؛ والأرباح قبل خصم الفوائد والضرائب والاستهلاك والاستنفاد؛ والربح من العمليات المستمرة قبل خصم الضرائب؛ وإجمالي الإيرادات؛ ومجمل الربح؛ وإجمالي المصروفات؛ وإجمالي الأصول؛ وإجمالي حقوق الملكية؛ وصافي الأصول؛ وإجمالي الالتزامات؛ ... إلخ.
- ◀ العوامل النوعية لتقييم الأهمية النسبية: هي العوامل الوصفية أو غير المالية التي تعد محددات لحدوث التحريفات. والتي تؤثر علي تقييم مراقبي الحسابات لمستوي أو مستويات الأهمية النسبية في المراجعة الخارجية. ويحدث ذلك عندما يكون التحريف غير جوهرى كميًا، ولكنه يصبح تحريفًا جوهرياً بعد أخذ العوامل النوعية أو غير المالية في الاعتبار. ومن أهم تلك العوامل: خصائص المنشأة محل المراجعة، وخصائص منشأة المحاسبة والمراجعة، والخصائص النوعية لمراقبي الحسابات، وظروف التحريف والعوامل المحيطة به، ... إلخ.

ثالثاً: أسئلة الاستبيان:

برجاء التكرم بوضع علامة (√) أمام كل سؤال عند درجة الموافقة التي تراها سيادتكم مناسبة:

بيان	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
<p>1- المحددات التي ترتبط بخصائص المنشأة محل المراجعة عند قيام مراقب الحسابات بتقييم مستوي الأهمية النسبية لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة:</p> <p>1/1- يتجه مراقب الحسابات لتقييم مستوي الأهمية النسبية عند مستوي مرتفع مع زيادة حجم المنشأة محل المراجعة.</p> <p>2/1- يختلف تقييم مراقب الحسابات لمستوي الأهمية النسبية مع حدوث تغير جوهري في هيكل ملكية المنشأة محل المراجعة خلال العام الحالي.</p> <p>3/1- يتجه مراقب الحسابات لتقييم مستوي الأهمية النسبية عند مستوي مرتفع وذلك في حالة زيادة مستوي المخاطر التي تتعرض لها المنشأة محل المراجعة.</p> <p>4/1- يتجه مراقب الحسابات لتقييم مستوي الأهمية النسبية عند مستوي مرتفع إذا زادت الأهمية الاقتصادية لعمل المراجعة أو نسبة الأتعاب من عميل المراجعة إلي إجمالي إيرادات منشأة المحاسبة بشكل جوهري خلال العام الحالي.</p> <p>5/1- إذا توصل مراقب الحسابات لوجود شكوك كبيرة بشأن نزاهة وكفاءة الإدارة بالمنشأة محل المراجعة، فإن ذلك سيكون دافعا لمراقب الحسابات لتقييم مستوي الأهمية النسبية عند مستوي منخفض خلال العام الحالي.</p> <p>6/1- إذا تحسن الوضع المالي أو المؤشرات والنسب المالية للمنشأة محل المراجعة خلال العام الحالي بشكل جوهري، فإن ذلك سيكون دافعا لمراقب الحسابات لتقييم مستوي الأهمية النسبية عند مستوي مرتفع.</p> <p>7/1- إذا توصل مراقب الحسابات إلي فعالية لجنة المراجعة خلال العام الحالي، فإن ذلك سيكون دافعا لمراقب الحسابات لتقييم مستوي الأهمية النسبية عند مستوي مرتفع.</p> <p>8/1- إذا ارتبطت مراقب الحسابات بعملية مراجعة للقطاع المالي أو قطاع الاتصالات والاعلام وتكنولوجيا</p>					

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	بيان
					<p>المعلومات، وهي قطاعات تتسم بارتفاع مستوي المخاطر مقارنة بالقطاع الصناعي، فإن ذلك سيكون دافعا لمراقب الحسابات لتقييم مستوي الأهمية النسبية عند مستوي منخفض.</p> <p>9/1- إذا توصل مراقب الحسابات لعدم كفاءة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة وعدم فعاليته في اكتشاف التحريفات الجوهرية خلال العام الحالي، فإن ذلك سيكون دافعا لمراقب الحسابات لتقييم مستوي الأهمية النسبية عند مستوي منخفض.</p> <p>10/1- إذا كانت المنشأة محل المراجعة مدرجة بالبورصة، فإن ذلك سيكون دافعا لمراقب الحسابات لتقييم مستوي الأهمية النسبية عند مستوي منخفض، وذلك لخضوعها للعديد من القواعد الرقابية مقارنة بمراجعة المنشآت غير المدرجة بالبورصة.</p>
					<p>2- المحددات التي ترتبط بخصائص منشأة المحاسبة والمراجعة عند قيام مراقب الحسابات بتقييم مستوي الأهمية النسبية لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة:</p> <p>1/2- يختلف تقييم مراقب الحسابات لمستوي الأهمية النسبية تبعاً لاختلاف حجم منشأة المحاسبة التي ينتمي لها مراقب الحسابات.</p> <p>2/2- يختلف تقييم مراقب الحسابات لمستوي الأهمية النسبية تبعاً لاختلاف هيكل منشأة المحاسبة التي ينتمي لها مراقب الحسابات.</p> <p>3/2- يختلف تقييم مراقب الحسابات لمستوي الأهمية النسبية تبعاً لاختلاف ضغوط المساءلة التي يحتمل أن تواجهها منشآت المحاسبة التي ينتمي لها مراقب الحسابات.</p> <p>4/2- يختلف تقييم مراقب الحسابات لمستوي الأهمية النسبية تبعاً لاختلاف أعباء وضغوط العمل بمنشأة المحاسبة التي ينتمي لها مراقب الحسابات.</p> <p>5/2- يختلف تقييم مراقب الحسابات لمستوي الأهمية النسبية تبعاً لإنتماء مراقب الحسابات لمنشأة محاسبة محلية أو دولية.</p>

بيان	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
6/2- تختلف أحكام مراقبي الحسابات بشأن تقييم مستوي الأهمية النسبية للمنشأة محل المراجعة تبعاً لقوة أو ضعف علاقة منشأة المحاسبة بعملاء المراجعة.					
3- المحددات التي ترتبط بالخصائص النوعية لمراقبي الحسابات عند تقييم مستوي الأهمية النسبية لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة: 1/3- يختلف تقييم مراقب الحسابات لمستوي الأهمية النسبية تبعاً لاختلاف مستوي التأهيل العلمي لمراقب الحسابات. 2/3- يختلف تقييم مراقب الحسابات لمستوي الأهمية النسبية تبعاً لاختلاف مستوي الخبرة المهنية لمراقب الحسابات. 3/3- يختلف تقييم مراقب الحسابات لمستوي الأهمية النسبية تبعاً لاختلاف مستوي الأخلاقيات المهنية التي يتمسك بها مراقب الحسابات. 4/3- يختلف تقييم مراقب الحسابات لمستوي الأهمية النسبية تبعاً لاختلاف طول فترة ارتباط منشأة المحاسبة بالعمل محل المراجعة. 5/3- يختلف تقييم مراقب الحسابات لمستوي الأهمية النسبية تبعاً لاختلاف مخاطر وتكاليف التقاضي التي قد يتعرض لها مراقبي الحسابات في بيئة الأعمال. 6/3- تختلف أحكام مراقبي الحسابات لمستوي الأهمية النسبية تبعاً لاختلاف الخصائص الشخصية لمراقبي الحسابات. 6/3أ- تختلف أحكام مراقبي الحسابات بشأن تقييم مستوي الأهمية النسبية للمنشأة محل المراجعة تبعاً لاختلاف أعمار مراقبي الحسابات. 6/3ب- تختلف أحكام مراقبي الحسابات بشأن تقييم مستوي الأهمية النسبية للمنشأة محل المراجعة تبعاً لاختلاف القدرة الفطرية لمراقبي الحسابات. 6/3ج- تختلف أحكام مراقبي الحسابات بشأن تقييم مستوي الأهمية النسبية للمنشأة محل المراجعة تبعاً لاختلاف الحالة المزاجية لمراقبي الحسابات.					

بيان	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
6/3- تختلف أحكام مراقبي الحسابات بشأن تقييم مستوي الأهمية النسبية للمنشأة محل المراجعة تبعاً لاختلاف جنس (ذكور/إناث) مراقبي الحسابات.					
4- محددات أخرى ترتبط بظروف التحريف والعوامل المحيطة به عند تقييم مستوي الأهمية النسبية لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة: 1/4- يختلف تقييم مراقب الحسابات لمستوي الأهمية النسبية تبعاً لاختلاف حجم التحريف المكتشف من قبل مراقب الحسابات. 2/4- يختلف تقييم مراقب الحسابات لمستوي الأهمية النسبية تبعاً لاختلاف طبيعة التحريف المكتشف من قبل مراقب الحسابات. 3/4- يختلف تقييم مراقب الحسابات لمستوي الأهمية النسبية تبعاً لاختلاف الظروف المحيطة بالتحريف. 4/4- يختلف تقييم مراقب الحسابات لمستوي الأهمية النسبية تبعاً لأثر التحريف في تغيير اتجاه الأرباح. 5/4- يختلف تقييم مراقب الحسابات لمستوي الأهمية النسبية إذا اكتشف مراقب الحسابات أن دافع التحريف هو إخفاء الفشل في تلبية توقعات المحللين الماليين. 6/4- يختلف تقييم مراقب الحسابات لمستوي الأهمية النسبية تبعاً لأثر التحريف علي الانتهاك المحتمل لتعهدات الديون. 7/4- يختلف تقييم مراقب الحسابات لمستوي الأهمية النسبية إذا اكتشف مراقب الحسابات أن دافع التحريف هو زيادة مكافآت وحوافز الإدارة. 8/4- يختلف تقييم مراقب الحسابات لمستوي الأهمية النسبية إذا اكتشف مراقب الحسابات أن دافع التحريف هو إخفاء معاملة غير قانونية. 9/4- يختلف تقييم مراقب الحسابات لمستوي الأهمية النسبية مع اختلاف احتياجات مستخدمي القوائم المالية.					

- هل ترى سيادتكم وجود أية محددات أو عوامل أخرى يمكن أن تؤثر علي جودة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات بشأن مستوي الأهمية النسبية عند مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للمنشآت محل المراجعة؟، برجااء تذكر تفصيلاً إن وجدت

نشكر سيادتكم علي مساهمتكم الغالية في إنجاز هذا البحث...

ملحق رقم (2)
نتائج التحليل الإحصائي للبيانات

1- نتائج اختبار ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha :
أولاً: عينة الأكاديميين:

Case Processing Summary				Reliability Statistics	
		N	%	Cronbach's Alpha	N of Items
Cases	Valid	63	100.0	.855	35
	Excluded ^a	0	.0		
	Total	63	100.0		
a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.					

ثانياً: عينة مراقبي الحسابات:

Case Processing Summary				Reliability Statistics	
		N	%	Cronbach's Alpha	N of Items
Cases	Valid	56	100.0	.844	35
	Excluded ^a	0	.0		
	Total	56	100.0		
a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.					

2- نتائج اختبار كولمجروف سميرنوف Kolmogorov-Smirnov :
أولاً: عينة الأكاديميين:

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test											
	X11	X12	X13	X14	X15	X16	X17	X18	X19	X110	
N	63	63	63	63	63	63	63	63	63	63	
Normal Parameters ^a	Mean	4.4286	4.1429	4.0794	4.1270	4.1746	4.2063	4.2222	4.2063	4.2222	4.0794
	Std. Deviation	.73428	.64401	.70257	.77235	.75219	.88279	.68261	.72198	.83172	.78907
Most Extreme Differences	Absolute	.306	.318	.280	.292	.297	.249	.278	.247	.268	.285
	Positive	.218	.318	.275	.248	.258	.184	.278	.247	.193	.238
	Negative	-.306-	-.301-	-.280-	-.292-	-.297-	-.249-	-.261-	-.245-	-.268-	-.285-
Kolmogorov-Smirnov Z	2.426	2.524	2.226	2.316	2.358	1.975	2.210	1.964	2.125	2.265	
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.001	.000	.000	

a. Test distribution is Normal.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

	X21	X22	X23	X24	X25	X26
N	63	63	63	63	63	63
Normal Parameters ^a Mean	3.8730	4.0317	4.2857	4.3175	4.0794	3.9524
Std. Deviation	.85179	.69487	.55150	.53356	.62994	.88770
Most Extreme Differences Absolute	.305	.323	.364	.375	.355	.315
Positive	.234	.296	.364	.375	.344	.225
Negative	-.305-	-.323-	-.255-	-.249-	-.355-	-.315-
Kolmogorov-Smirnov Z	2.423	2.564	2.893	2.975	2.815	2.501
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000

a. Test distribution is Normal.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

	X31	X32	X33	X34	X35	X36	X36a	X36b	X36c	X36d
N	63	63	63	63	63	63	63	63	63	63
Normal Parameters ^a Mean	3.0476	4.0159	3.9524	4.0794	4.3333	4.3175	4.2222	4.2063	4.0635	4.0159
Std. Deviation	.97432	.68373	.74981	.86699	.74053	.64321	.85089	.65152	.80067	.83264
Most Extreme Differences Absolute	.233	.332	.319	.305	.279	.292	.254	.291	.326	.302
Positive	.160	.303	.268	.219	.245	.292	.180	.291	.262	.238
Negative	-.233-	-.332-	-.319-	-.305-	-.279-	-.253-	-.254-	-.249-	-.326-	-.302-
Kolmogorov-Smirnov Z	1.847	2.635	2.532	2.419	2.212	2.321	2.017	2.309	2.584	2.396
Asymp. Sig. (2-tailed)	.002	.000	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.000	.000

a. Test distribution is Normal.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

	X41	X42	X43	X44	X45	X46	X47	X48	X49
N	63	63	63	63	63	63	63	63	63
Normal Parameters ^a Mean	4.4127	4.3175	4.3016	4.3333	3.9683	4.0317	4.0952	4.2698	3.5873
Std. Deviation	.61263	.61763	.66320	.64758	1.03126	.69487	.71198	.72304	.85449
Most Extreme Differences Absolute	.307	.300	.267	.277	.242	.264	.252	.256	.289
Positive	.274	.300	.263	.268	.159	.264	.252	.233	.203
Negative	-.307-	-.262-	-.267-	-.277-	-.242-	-.260-	-.240-	-.256-	-.289-
Kolmogorov-Smirnov Z	2.439	2.378	2.116	2.198	1.924	2.097	1.997	2.035	2.291
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.001	.000	.001	.001	.000

a. Test distribution is Normal.

ثانياً: عينة مراقبي الحسابات:

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

	X11	X12	X13	X14	X15	X16	X17	X18	X19	X110
N	56	56	56	56	56	56	56	56	56	56
Normal Parameters ^a Mean	4.6786	4.3929	4.1786	4.1607	4.3214	4.1786	4.1429	4.0536	4.4821	4.2500
Std. Deviation	.50837	.75507	.87609	.78107	.81144	.66352	.84053	.92283	.73833	.91949
Most Extreme Differences Absolute	.433	.307	.241	.258	.298	.285	.254	.222	.366	.268
Positive	.264	.211	.174	.224	.202	.285	.192	.153	.242	.207
Negative	-.433-	-.307-	-.241-	-.258-	-.298-	-.251-	-.254-	-.222-	-.366-	-.268-
Kolmogorov-Smirnov Z	3.239	2.299	1.801	1.929	2.234	2.130	1.900	1.665	2.736	2.004
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000	.000	.003	.001	.000	.000	.001	.008	.000	.001

a. Test distribution is Normal.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

	X11	X12	X13	X14	X15	X16	X17	X18	X19	X110	
N	56	56	56	56	56	56	56	56	56	56	
Normal Parameters ^a	Mean	4.6786	4.3929	4.1786	4.1607	4.3214	4.1786	4.1429	4.0536	4.4821	4.2500
	Std. Deviation	.50837	.75507	.87609	.78107	.81144	.66352	.84053	.92283	.73833	.91949
Most Extreme Differences	Absolute	.433	.307	.241	.258	.298	.285	.254	.222	.366	.268
	Positive	.264	.211	.174	.224	.202	.285	.192	.153	.242	.207
	Negative	-.433-	-.307-	-.241-	-.258-	-.298-	-.251-	-.254-	-.222-	-.366-	-.268-
Kolmogorov-Smirnov Z	3.239	2.299	1.801	1.929	2.234	2.130	1.900	1.665	2.736	2.004	
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000	.000	.003	.001	.000	.000	.001	.008	.000	.001	

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

	X21	X22	X23	X24	X25	X26	
N	56	56	56	56	56	56	
Normal Parameters ^a	Mean	4.2500	4.1964	4.2143	4.1786	4.4821	4.1071
	Std. Deviation	.81464	.84034	.80259	.95550	.73833	.90812
Most Extreme Differences	Absolute	.254	.247	.247	.265	.366	.248
	Positive	.192	.182	.195	.195	.242	.163
	Negative	-.254-	-.247-	-.247-	-.265-	-.366-	-.248-
Kolmogorov-Smirnov Z	1.904	1.847	1.848	1.984	2.736	1.856	
Asymp. Sig. (2-tailed)	.001	.002	.002	.001	.000	.002	

a. Test distribution is Normal.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

	X31	X32	X33	X34	X35	X36	X36a	X36b	X36c	X36d	
N	56	56	56	56	56	56	56	56	56	56	
Normal Parameters ^a	Mean	2.9107	4.7321	4.3571	4.1429	4.2321	4.7857	4.6964	4.6071	4.5000	3.9464
	Std. Deviation	.97751	.52192	.74903	.94250	.85261	.45584	.53664	.52841	.50452	.58526
Most Extreme Differences	Absolute	.197	.464	.287	.261	.263	.484	.446	.396	.339	.340
	Positive	.178	.304	.201	.182	.184	.319	.286	.250	.339	.321
	Negative	-.197-	-.464-	-.287-	-.261-	-.263-	-.484-	-.446-	-.396-	-.339-	-.340-
Kolmogorov-Smirnov Z	1.475	3.472	2.146	1.955	1.965	3.625	3.340	2.966	2.538	2.545	
Asymp. Sig. (2-tailed)	.026	.000	.000	.001	.001	.000	.000	.000	.000	.000	

a. Test distribution is Normal.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

	X41	X42	X43	X44	X45	X46	X47	X48	X49	
N	56	56	56	56	56	56	56	56	56	
Normal Parameters ^a	Mean	4.5714	4.4821	4.1964	4.2321	4.0893	4.0536	3.8750	4.1071	3.9643
	Std. Deviation	.53452	.60275	.74881	.71328	.92002	.79589	1.02802	.84592	.78542
Most Extreme Differences	Absolute	.378	.341	.251	.252	.267	.295	.202	.265	.212
	Positive	.268	.252	.211	.235	.185	.241	.160	.208	.212
	Negative	-.378-	-.341-	-.251-	-.252-	-.267-	-.295-	-.202-	-.265-	-.197-
Kolmogorov-Smirnov Z	2.828	2.549	1.880	1.886	2.001	2.205	1.514	1.984	1.584	
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000	.000	.002	.002	.001	.000	.020	.001	.013	

a. Test distribution is Normal.

3- نتائج اختبار كاي-سكوير: Chi-Square
أولاً: عينة الأكاديميين:

Test Statistics

	X11	X12	X13	X14	X15	X16	X17	X18	X19	X110
Chi-Square	49.698 ^a	54.270 ^a	39.540 ^a	38.651 ^a	44.365 ^a	52.794 ^b	43.476 ^a	35.730 ^a	35.349 ^a	33.698 ^a
df	3	3	3	3	3	4	3	3	3	3
Asymp. Sig.	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000

a. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 15.8.

b. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 12.6.

Test Statistics

	X21	X22	X23	X24	X25	X26
Chi-Square	54.381 ^a	50.333 ^b	30.857 ^c	32.667 ^c	71.921 ^b	55.492 ^a
df	4	3	2	2	3	4
Asymp. Sig.	.000	.000	.000	.000	.000	.000

a. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 12.6.

b. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 15.8.

c. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 21.0.

Test Statistics

	X31	X32	X33	X34	X35	X36	X36a	X36b	X36c	X36d
Chi-Square	30.571 ^a	53.635 ^b	41.571 ^b	58.825 ^a	81.524 ^a	50.714 ^b	32.175 ^b	16.095 ^c	71.841 ^a	58.508 ^a
df	4	3	3	4	4	3	3	2	4	4
Asymp. Sig.	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000

a. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 12.6.

b. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 15.8.

c. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 21.0.

Test Statistics

	X41	X42	X43	X44	X45	X46	X47	X48	X49
Chi-Square	20.667 ^a	19.810 ^a	14.381 ^a	16.286 ^a	31.841 ^b	10.381 ^a	8.000 ^a	36.492 ^c	23.540 ^c
df	2	2	2	2	4	2	2	3	3
Asymp. Sig.	.000	.000	.001	.000	.000	.006	.018	.000	.000

a. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 21.0.

b. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 12.6.

c. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 15.8.

ثانياً: عينة مراقبي الحسابات:

Test Statistics

	X11	X12	X13	X14	X15	X16	X17	X18	X19	X110
Chi-Square	39.250 ^a	39.571 ^b	44.357 ^c	28.429 ^b	31.429 ^b	13.000 ^a	24.286 ^b	34.357 ^c	46.714 ^b	53.286 ^c
df	2	3	4	3	3	2	3	4	3	4
Asymp. Sig.	.000	.000	.000	.000	.000	.002	.000	.000	.000	.000

a. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 18.7.

b. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 14.0.

Test Statistics

	X11	X12	X13	X14	X15	X16	X17	X18	X19	X110
Chi-Square	39.250 ^a	39.571 ^b	44.357 ^c	28.429 ^b	31.429 ^b	13.000 ^a	24.286 ^b	34.357 ^c	46.714 ^b	53.286 ^c
df	2	3	4	3	3	2	3	4	3	4
Asymp. Sig.	.000	.000	.000	.000	.000	.002	.000	.000	.000	.000

a. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 18.7.

c. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 11.2.

Test Statistics

	X21	X22	X23	X24	X25	X26
Chi-Square	31.571 ^a	26.143 ^a	26.714 ^a	46.321 ^b	46.714 ^a	16.857 ^a
df	3	3	3	4	3	3
Asymp. Sig.	.000	.000	.000	.000	.000	.001

a. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 14.0.

b. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 11.2.

Test Statistics

	X31	X32	X33	X34	X35	X36	X36a	X36b	X36c	X36d
Chi-Square	22.750 ^a	49.750 ^b	38.143 ^c	42.571 ^a	26.429 ^c	57.893 ^b	43.321 ^b	31.107 ^b	.000 ^d	27.250 ^b
df	4	2	3	4	3	2	2	2	1	2
Asymp. Sig.	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	1.000	.000

a. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 11.2.

b. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 18.7.

c. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 14.0.

d. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 28.0.

Test Statistics

	X41	X42	X43	X44	X45	X46	X47	X48	X49
Chi-Square	28.321 ^a	21.036 ^a	4.750 ^a	7.750 ^a	17.571 ^b	30.714 ^b	23.643 ^c	1.536 ^a	1.000 ^a
df	2	2	2	2	3	3	4	2	2
Asymp. Sig.	.000	.000	.093	.021	.001	.000	.000	.464	.607

a. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 18.7.

b. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 14.0.

c. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 11.2.