

أثر العوامل النوعية علي تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي علي  
الأهمية النسبية في سياق مراجعته للقوائم المالية- دراسة تجريبية  
علي مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

د/إبراهيم أحمد إبراهيم شرف

**Dr/ Ibrahim Ahmed Ibrahim sharaf**

مدرس بقسم المحاسبة – كلية التجارة – جامعة دمنهور

أثر العوامل النوعية علي تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي علي  
الأهمية النسبية في سياق مراجعته للقوائم المالية- دراسة تجريبية  
علي مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

د. إبراهيم أحمد إبراهيم شرف\*

**الملخص:**

استهدف البحث دراسة واختبار أثر العوامل النوعية علي تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر. ولتحقيق هدف البحث، تم إجراء دراسة تجريبية علي مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. وقد خلص البحث في شقه النظري إلي أن مراقبي الحسابات يقومون بتنقيح أحكامهم الأولية الكمية بشأن الأهمية النسبية وفقاً للعوامل النوعية. كما خلص البحث في شقه التجريبي إلي وجود تأثير 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. الكلمات المفتاحية: الأهمية النسبية - الحكم المهني- العوامل النوعية- خبرة مراقب الحسابات- حجم منشأة المراجعة - الأهمية الاقتصادية والأتعاب التي يدفعها عميل المراجعة - حجم شركة عميل المراجعة.

**The Impact of qualitative factors on the auditor 's revise of his quantitative judgment on Materiality in the sequence of his audit of the financial statements - an experimental study on auditors of companies listed on the Egyptian Stock Exchange.**

**Abstract:**

The research objective of this research is to study and investigate The Impact of qualitative factors on the auditor 's revise of his quantitative judgment on Materiality. to achieve the aim of the research an experimental study was conducted on auditors of companies listed on the Egyptian Stock Exchange. The theoretical study shows that the auditors revise their quantitative preliminary judgments on Materiality According to qualitative factors. the experimental study shows that the qualitative factors are relevant For each of the auditor experience, his auditor size, the economic importance, Fees of the audit client and size of audit Client, play a significant role of the auditors revise their quantitative preliminary judgments on Materiality in a companies listed on the Egyptian Stock Exchange.

**Keywords: Materiality - professional judgment - qualitative factors - auditor experience - auditor size - economic importance and Fees of the audit client - size of audit Client.**

\* مدرس المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة دمنهور.  
E-Mail:Ibrahim\_shraf2000@yahoo.com

## ١ - مقدمه البحث:

تتطلب معايير المراجعة GAAS المتعارف عليها من مراقبي الحسابات توفير تأكيد معقول Reasonable Assurance بشأن سلامة وصدق القوائم المالية وإيضاحاتها المتممة، وما إذا كانت خالية من التحريفات الجوهرية، سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ، وبذلك تُمثل المراجعة الخارجية خدمة مهنية مضيئة للقيمة لأصحاب المصالح في الشركات لكونها أداة فعالة وعملاً هاماً، تزيد من إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يحتاجونها لأغراض اتخاذ القرارات (Houghton et al., 2010; Edgley, 2014). ( علي ، ٢٠١٤ ; .

وأحد تعريفات المراجعة الخارجية أنها سلسلة متصلة من الأحكام المهنية<sup>(١)</sup>، كما تمثل جودة الأحكام المهنية التي يصدرها مراقب الحسابات موضع اهتمام الأكاديميين والممارسين داخل وخارج المهنة في جميع أنحاء العالم. وينطوي الحكم المهني علي تطبيق التدريب والمعرفة والخبرة المكتسبة ذات الصلة في إطار المعايير الأخلاقية، لاتخاذ قرارات سليمة بشأن الإجراء المناسب في سياق الظروف المحيطة، بما ينعكس إيجاباً علي جودة المراجعة (Chiş & Achim, 2014; Bumbescu et al., 2014). ومن أهم الأحكام المهنية لمراقب الحسابات، حكمه علي الأهمية النسبية Materiality، لأنه متطلب أساسي، يؤثر في تحديد نطاق، وخطة وتوقيت عملية المراجعة، وأداء إجراءات وجمع الأدلة والحكم علي كفايتها وملاءمتها وتقييم التحريفات إن وجدت وصولاً لنوع الرأي ; (Messier et al., 2005; Emil et al., 2010; Bumbescu et al., 2014; Christensen et al., 2018) وتعتبر الأهمية النسبية أحد أكثر المفاهيم الرئيسية أهمية في مجال المراجعة، من الناحية النظرية والعملية علي حد سواء، كما أنها نتاج وأمر منطقي وفقاً لأسلوب العينات، ومفاهيم "الخطأ المقبول" و"التوكيد المعقول" ( Houghton et al., 2010; Edgley, 2014). كما تُمثل نظرة مراقب الحسابات في تحديد الأهمية النسبية نظرة

---

(١) - يتعلق الحكم المهني بعملية تقييم شخصي وتشغيل ذهني من قبل شخص لديه من الخبرة والمعرفة والمهارة والإدراك للتمييز بين البدائل، وتنتهي بتكوين رأي أو تقييم. كما أن الأحكام المهنية لها دور جوهري ورئيس في عملية المراجعة، وأن الحفاظ علي جودة الأحكام المهنية تنعكس إيجاباً علي جودة المراجعة (السيد، ٢٠١٨).

احترافية، تؤثر بشكل مباشر على مقدار الجهد المطلوب من خلال تجنب الأعمال غير الضرورية، وتبرير القرارات التي يتم اتخاذها (Bumbescu et al., 2014).

وقد أثارت الأهمية النسبية الكثير من النقاش المتكرر بين كل من الجهات التنظيمية، والمهنية، والأكاديميين، والممارسين من مراقبي الحسابات، ومستخدمي القوائم المالية، وأصحاب المصالح بصفة عامة نظراً لأهميتها، خصوصاً بعد الفضائح المالية وانهيار العديد من الشركات مثل Enron، WorldCom، حيث أرجعوا أحد أسباب الانهيار للتحديد غير السليم لحدود الأهمية النسبية، من جانب مراقبي الحسابات، حتى بين منشآت المراجعة الكبرى (Emil et al., 2010 ; Popa et al., 2010 ; Juma'h et al., 2014 ; Kristensen, 2015 ; Ruhnke et al., 2018)

كما أعرب كل من ESMA<sup>(1)</sup>، IAASB، PCAOB عن قلقهم بشأن تقييمات الأهمية النسبية غير المتجانسة التي يقوم بها مراقبو الحسابات، حيث يمثل فهم المنطق الذي يستخدمه مراقبو الحسابات في تحديد الأهمية النسبية، علامة استفهام، فهناك آراء متباينة حول المستوي الفعلي للتحريف المسموح به، وبالتالي اختلاف قرارات المستخدمين (IAASB, 2008; Houghton et al., 2011 ; ESMA, 2011 ; 2013; PCAOB, 2013 )

وتمثل الطريقة الأكثر شيوعاً في حساب مستوي أو حد الأهمية النسبية، المعروفة في الأدب المحاسبي باسم " قاعدة الإبهام " the rule of thumb ، وهي نسبة ٥% من رقم صافي الدخل أو غيره، (Eilifsen & messier , 2015; Wu & Wang, 2018).

ويرجع عدم وجود حلول واضحة فيما يتعلق بالحكم المهني لمراقبي الحسابات علي الأهمية النسبية، بسبب عدم الاتساق في تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بين مراقبي الحسابات ، وذلك للافتقار إلى وجود توجيهات محددة (Brown, 2009 ; Emil et al., 2010 ; ISA, 320). كما أن إصدار الأحكام المهنية حول الأهمية النسبية تتم في ضوء الظروف المحيطة، والتي تتأثر بتصورات مراقبي الحسابات لاحتياجات المستخدمين من القوائم المالية - والتي تتسم بصعوبة التوقع-، وحجم و/أو طبيعة التحريفات النسبية، وليس بناء علي تقييم معديها. وهذا هو سبب عدم وجود توافق في

---

<sup>(1)</sup> - الهيئة الأوروبية للأوراق المالية والأسواق European Securities and Markets Authority (ESMA)، تمثل هيئة مستقلة، هدفها تعزيز حماية المستثمرين، وتحقيق استقرار السوق المالي في الاتحاد الأوروبي. يمكن الرجوع [www.europa.eu/european-union](http://www.europa.eu/european-union).

وجهاً النظر حول الطريقة المستخدمة لتحديد المدي المناسب للأهمية، وبذلك هناك حاجة إلى وجود قواعد أو إرشادات لدعم لمراقبي الحسابات بشأن أحكامهم المهنية خلال عملية المراجعة بأكملها (de Rooij, 2009; Cucui et al., 2010 ; Popa et al., 2010; Chiş .& Achim, 2014 ; Kristensen, 2015 ; Ruhnke et al., 2018)

ويجب على مراقبي الحسابات أن يضعوا في اعتبارهم أن الظروف قد تتغير أثناء عملية المراجعة، بما يتطلب إعادة تنقيح أو تعديل أو تقييم re-evaluate - Revise للتقديرات الأولية لحدود للأهمية النسبية، بحيث تستوعب أحكامهم المتعلقة بالأهمية النسبية بالضرورة اعتبارات كمية ونوعية، حيث يتضمن التحديد السليم للأهمية النسبية خلال عملية المراجعة كل من المحددات الكمية والنوعية (Messier et al., 2005; Popa et al., 2010).

وقد أوضحت العديد من الدراسات (Iskandar & Iselin, 1999 ; Messier et al., 2005 ; Del Corte et al., 2008; IFAC 2009; Emil et al., 2010) أن الأهمية النسبية في المراجعة كونها مسألة تقدير وحكم مهني لمراقب الحسابات ، فإنها تعتبر دالة في مجموعة من، المحددات الكمية والنوعية. وتشمل المحددات النوعية؛ محددات خاصة بمراقب الحسابات، مثل؛ خبرة مراقب الحسابات، والسمات الشخصية الأخرى لمراقب الحسابات مثل؛ العمر، والقدرة الفطرية، والحالة المزاجية ، والجنس. ومحددات خاصة بمنشأة المراجعة نفسها، مثل؛ حجمها ومدى انتمائها لوحدة من منشآت المراجعة الكبرى Big4، وثقافتها، وعلاقتها بعملائها. ومحددات خاصة بشركة العميل ، مثل؛ حجم شركة العميل<sup>(1)</sup>، والأهمية الاقتصادية لعمل المراجعة والأتعاب التي يدفعها العميل لمراقب الحسابات، ونوع القطاع أو الصناعة الذي تنتمي إليه منشأة عميل المراجعة، وأدائها المالي، والخصائص التنظيمية ، والسياسات المحاسبية المستخدمة، وكفاءة الإدارة، وخصائص لجنة المراجعة، وقوة هيكل الرقابة الداخلية.

---

(1) - يستخدم الباحث لفظ منشأة مراقب الحسابات، أو مكتب المراجعة كترادفين. كما يستخدم لفظ عميل المراجعة ومنشأة عميل المراجعة وشركة عميل المراجعة كترادفات ليعني بها الشركة التي يراجع حساباتها.

والسؤال المنطقي إذا كانت جودة الحكم المهني علي الأهمية النسبية تتحدد بُناءً علي المحددات الكمية والنوعية. فهل يتأثر حكم مراقب الحسابات في مصر بذلك؟ هذا ما يسعى البحث الحالي للإجابة عليه نظرياً وتجريبياً.

## ٢- مشكلة البحث:

تساءلت العديد من الدراسات (Aqel, 2011 ; Edgley, 2014; Kristensen, 2015 ; Bassey et al.,2018) عن كيفية تحديد مراقب الحسابات لمدي أو حدود الأهمية النسبية في سياق مراجعته للقوائم المالية السنوية؟، لأنه أمر لا يزال مجهولاً ، وأشبه بالصندوق الأسود. كما يوجد قلق كبير حول قضية الأهمية النسبية، إزاء وجهات النظر المختلفة لمراقبي الحسابات، نتيجة عدم التوافق في الآراء بشأن الأهمية النسبية في عملية المراجعة، في ظل تحديدها وفقاً لمحددات كمية فقط، والتي تدفع لوجود اختلافات وتشوهات في تقييمهم للأهمية النسبية، وتجاهلهم للاعتبارات النوعية المرتبطة بكل من بيئة العمل، والخصائص النوعية لمراقب الحسابات، ومنشأته (Emil et al., 2010 ; Eilifsen & Messier, 2015 ; Kristensen, 2015) كما أكدت دراسات (Emil et al., 2010; Popa et al., 2010 ; Stanisic et al., 2013; Kristensen, 2015; Bassey et al.,2018) علي ضرورة أن يستند مراقبو الحسابات في حكمهم المهني لتحديد مدي الأهمية النسبية إلى المحددات الكمية والنوعية معاً، بحيث يتمكنوا من تعديل أحكامهم وفقاً للظروف المحيطة، ودون ذلك فإنه من الصعب الوصول الي مستوي سليم وحققي لحد الأهمية النسبية. ويُمكن التعبير عن مشكلة البحث في كيفية الإجابة عن الأسئلة التالية نظرياً وتجريبياً في مصر:

- ما مفهوم الأهمية النسبية ؟ وماذا يقصد بحكم مراقب الحسابات علي الأهمية النسبية من منظور جودة المراجعة الخارجية ؟
- ما هي المحددات الكمية لحكم مراقب الحسابات علي الأهمية النسبية ؟.
- ما هي المحددات النوعية لحكم مراقب الحسابات علي الأهمية النسبية؟ .
- هل يوجد تأثير للمحددات النوعية، ذات الصلة بمراقب الحسابات ومنشأته ، وتلك ذات الصلة بعمل المراجعة، علي حكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر ؟.

### ٣- هدف البحث:

يستهدف البحث دراسة واختبار أثر العوامل النوعية علي تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية، وذلك من خلال مدخل نظري تجريبي مبرر وموثق علمياً في بيئة الممارسة المهنية في مصر.

### ٤- أهمية ودوافع البحث:

تتمثل أهمية هذا البحث أكاديمياً من خلال تناوله لموضوع تأثير العوامل النوعية علي تنقيح مراقبي الحسابات لأحكامهم الكمية بشأن الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر. حيث يوجد ندرة في البحوث التي تدرس هذه العلاقة تجريبياً في الواقع العملي في مصر. وبذلك يحاول هذا البحث توضيح الفجوة بين الدراسات الأكاديمية التي تمت في دول متقدمة، والدراسات التي تمت في مصر في هذا المجال. وأما عملياً فتتمثل أهمية البحث في توضيح أهم العوامل الكمية والنوعية بشأن الأهمية النسبية التي يتعين علي مراقبي الحسابات في بيئة الممارسة المهنية المصرية مراعاتها ، في محاولة تطوير وحل بعض مشاكل الممارسة المهنية في مصر، بهدف الارتقاء بجودة المراجعة.

وتتمثل دوافع هذا البحث في الحاجة إلى وجود بعض القواعد والارشادات في مجال دعم الحكم المهني لمراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في سياق عملية المراجعة، وذلك في ظل جود القليل من الارشادات المباشرة، خاصةً النوعية منها، حول الأهمية النسبية، علي الرغم من أهميتها ودورها في عملية اتخاذ القرارات المهنية. كما ينتهج البحث منهجاً تجريبياً لاختبار العلاقة محل الدراسة متلافياً بذلك عيوب المنهجية الميدانية بقائمة الاستقصاء في كثير من البحوث المصرية السابقة.

### ٥- حدود البحث:

يقتصر البحث علي دراسة واختبار أثر المحددات النوعية علي تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية عند مراجعته للقوائم المالية السنوية التاريخية، وذلك في بيئة الممارسة المهنية في مصر وذلك بالتركيز علي مجموعتين من هذه المحددات؛ **الأولي** الخاصة بمراقب الحسابات ومنشأته مثل ؛ خبرة مراقب الحسابات، ومدى انتماء منشأة المحاسبة والمراجعة لواحدة من منشآت المراجعة الكبرى Big4. وبذلك يخرج عن نطاق البحث المحددات الأخرى مثل (السمات الشخصية الأخرى لمراقب الحسابات ؛ العمر، القدرة الفطرية، الحالة المزاجية، الجنس، وثقافة

شركة المراجعة، وعلاقتها بعملائها). والثانية محددات خاصة بمنشأة عميل المراجعة، مثل؛ حجم شركة العميل، والأهمية الاقتصادية للعميل والأتعاب التي تدفعها لمراقب الحسابات. وبذلك يخرج عن نطاق البحث المحددات الأخرى مثل (نوع القطاع أو الصناعة الذي تنتمي إليه الشركة، وأدائها المالي، والخصائص التنظيمية للشركة، والسياسات المحاسبية المستخدمة، وكفاءة الإدارة، وخصائص لجنة المراجعة، وقوة هيكل الرقابة الداخلية). كما يخرج عن نطاق البحث أداء مراقب الحسابات لخدمات أخرى، بخلاف مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة، مثل (التوكيد غير المالي). كما أن قابلية النتائج للتعميم مشروطة بحدود البحث وضوابط اختيار مجتمع وعينة الدراسة وكيفية قياس متغيرات الدراسة.

#### ٦- خطة البحث:

انطلاقاً من مشكلة البحث والهدف منه وفي إطار حدوده يُستكمل البحث علي النحو التالي:

١/٦- مفهوم وحكم مراقب الحسابات علي الأهمية النسبية من منظور جودة المراجعة الخارجية.

٢/٦- المحددات الكمية لحكم مراقب الحسابات علي الأهمية النسبية .

٣/٦- المحددات النوعية لحكم مراقب الحسابات علي الأهمية النسبية .

٤/٦- تحليل العلاقة بين المحددات النوعية ذات الصلة بمراقب الحسابات ومنشأته وتنقيح حكمه الكمي علي الأهمية النسبية واشتقاق الفرض الأول للبحث وفرعيتيه.

٥/٦- تحليل العلاقة بين المحددات النوعية ذات الصلة بعميل المراجعة وتنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية واشتقاق الفرض الثاني للبحث وفرعيتيه.

٦/٦- منهجية البحث (التحليل الأساسي وتحليل الحساسية).

٧/٦- نتائج البحث والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.



## ١/٦ - مفهوم وحكم مراقب الحسابات علي الأهمية النسبية من منظور جودة المراجعة الخارجية:

فيما يتعلق بمفهوم الأهمية النسبية في مجال المحاسبة والمراجعة، فقد تناول (FASB,2010) الأهمية النسبية علي أنها حجم السهو أو الخطأ في المعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة، والذي يجعل من المحتمل أن يتغير أو يتأثر حكم الشخص الذي يعتمد علي المعلومات، وبذلك فإن المعلومة تكون هامة نسبياً إذا كان إهمالها، أو عدم الاهتمام بها، يؤثر علي عملية اتخاذ القرارات.

وترى جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) أن البند أو الأمر يعتبر ذا أهمية نسبية إذا كان من المحتمل أن يؤدي عدم الإفصاح عنه، أو سوء عرضه أو حذفه، إلى تشويه أو نقص المعلومات المعروضة في القوائم المالية بدرجة تؤدي إلى تضليل المستخدم عند اتخاذ قرار معين بناء علي تلك المعلومات (Edgley, 2014).

ووفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA 320) تُعرف الأهمية النسبية بأنها حجم المبلغ الذي يعتقد مراقب الحسابات أن الخطأ، أو عدم الدقة أو الإهمال فيه، يمكن أن يؤثر علي صدق القوائم المالية والثقة في النتائج والوضع المالي (Bumbescu et al.,2014; Bassey et al.,2018; Kumor & Mackowiak,2018).

ووفقاً لمعيار المراجعة المصري رقم ٣٢٠، فإن المعلومة تعتبر هامة إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر علي القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية اعتماداً علي تلك القوائم، وتعتمد الأهمية النسبية علي حجم البند أو الخطأ المقدر في ظل الظروف الخاصة بحذفه أو تحريفه.

**ويخلص الباحث** مما سبق إلي أن مفهوم الأهمية النسبية، يتعلق بالأخطاء لها تأثير سلبي علي القرارات التي يتخذها مستخدمو القوائم المالية. وأنها مسألة تقدير وحكم مهني، من قبل مراقب الحسابات يتأثر بتصوره لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية. كما أن تلك الأحكام تصدر في ضوء الظروف المحيطة.

**ويري الباحث** أن الأهمية النسبية تعني حد(مقدار)التحريف في المعلومات المحاسبية ، والذي يجعل من المحتمل أن يتغير، أو يتأثر، حكم متخذ القرار الذي يعتمد علي المعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة، والتي تتضمن بالضرورة اعتبارات كمية ونوعية.

وفيما يتعلق بحكم مراقب الحسابات علي الأهمية النسبية من منظور جودة المراجعة، فحتي تحقق عملية المراجعة هدفها، ودورها الإيجابي، يجب أن تتسم بالجودة. وقد حظي موضوع جودة المراجعة وأدوات تحسينها، بالاهتمام الكبير من قبل المنظمين، وواضعي المعايير، والأكاديميين، والممارسين علي السواء، خاصةً من ناحية الحكم المهني لمراقبي الحسابات (Houghton et al., 2011).

وتمثل الأهمية النسبية عنصراً ومكوناً هاماً، وأداة رئيسية لتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، والتي بدورها تحدد جودتها (Edgley, 2014; Choudhary et al., 2017). بحيث تمكن مراقبي الحسابات من تحديد طبيعة وتوقيت مدي إجراءات المراجعة، كما تشكل مرجعاً مهماً لتقييم التحريفات التي يكتشفها مراقبو الحسابات، والحد الأقصى لرغبته في تحملها وتأثيرها على صدق وعدالة القوائم المالية (Manita et al., 2011; Choudhary et al., 2017; Kumor & Mackowiak, 2018). وفي هذا السياق، تعتمد أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية في المقام الأول علي وجهة النظر المهنية، بسبب عدم وجود مبادئ توجيهية موحدة، الأمر الذي يثير القلق إزاء وجهات النظر المختلفة، بشأن تقييمات الأهمية النسبية غير المتجانسة التي يجريها مراقبو الحسابات لمدي الأهمية النسبية، وبالتالي تتأثر قرارات أصحاب المصالح، وتتأثر جودة المراجعة (Edgley, 2014; Baldauf et al., 2015; Bassey et al., 2018; Baldacchino et al., 2017; Choudhary et al., 2019).

كما يعد التحديد الصحيح للأهمية النسبية أمراً هاماً لإبداء رأي سليم، ولكن أكبر مشكلة تقابل مراقب الحسابات، هي كيفية تحديد قيمة أو حد أو مدي الأهمية النسبية، لأنها تعتمد علي الحكم المهني، فالخطأ وسوء التقدير يساهم في تفسير الحقائق بشكل مختلف وهذا غير مقبول في عملية المراجعة (Choudhary et al., 2017; Lakis & Masiulevicius, 2018; Christensen et al., 2018; Kumor & Mackowiak, 2018).

وقد أبدت العديد من المنظمات الدولية اهتماماً كبيراً بالطريقة التي يساهم بها التحديد غير الصحيح للأهمية النسبية بشكل كبير في تحريف المعلومات المالية. ولقد استجابوا من خلال إصدار إرشادات تدعم مراقبي الحسابات في عملهم. فقد أصدرت (SEC) الأمريكية نشرة (SAB) No. 99، بعد أن تم انتقاد التساهل في تحديد الأهمية النسبية، وتفسير ذلك على أنها وسيلة فعالة للتلاعب

بالأرباح المحاسبية. وقد أصدر (AICPA) معيار المراجعة (SAS107)، الذي حل محل المعيار SAS 47 (Gunther,2012).

وقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، في عام ٢٠٠٢ ، بمراجعة المعيار الدولي للمراجعة (ISA 320) ، مما أدى إلى اقتراح معيارين منفصلين، المعيار الدولي (ISA 320) والمتعلق بالأهمية النسبية في التخطيط وأداء عملية المراجعة ، والمعيار الدولي (ISA 450) والمتعلق ب تقييم التحريفات misstatements التي تم تحديدها أثناء عملية المراجعة. حيث يقدم (ISA 450) بطريقة واضحة العوامل النوعية المرتبطة بالأهمية النسبية مما يساعد مراقبي الحسابات على تقييم معنوية (كفاية) أهمية النتائج التي توصلوا إليها (Emil et al., 2010; Gunther,2012) .

**ويري الباحث أن الأهمية النسبية ظاهرة سلوكية وليست ظاهرة تقنية، مرتبطة بالتغيرات المهنية، وتصورات مراقبي الحسابات لاحتياجات المستخدمين، والظروف الاقتصادية والبيئة التنظيمية. كما أنها تُعد مسألة أخلاقية، وحلاً للجهد الزائد للمراجعة، وأداة تعكس الخبرة المهنية، وقاعدة للحكم المهني، وعملية إدارة للمخاطر، وأسلوب غامض لا يمكن فهمه بمعزل عن الخبرات التي تستجيب للتحديات والأهداف والأولويات والتهديدات والقيود داخل بيئة عمل مراقبي الحسابات.**

## ٢/٦ - المحددات الكمية لحكم مراقب الحسابات علي الأهمية النسبية :

يتفق (Christensen et al.,2018 ; Kumor & Mackowiak,2018) علي أن أساس تقييم حد أو مدي الأهمية النسبية هو جزء من مراجعة القوائم المالية، ويعتمد من جانب مراقبي الحسابات على المخاطر التي تواجههم، حيث يوجد علاقة عكسية بين الأهمية النسبية ومستوى مخاطر المراجعة.

وقد ركزت الدراسات الأولية في تحديد الأهمية النسبية على العوامل المالية (الكمية) والتي تعتبر أهم العوامل المحددة للقرارات المتعلقة بالأهمية النسبية، وأكثر توافقاً بين مراقبي الحسابات ( Emil et al., 2010; Kristense ,2015; Kumor & Mackowiak,2018).

وفيما يتعلق بمتطلبات مراقبي الحسابات لإصدار حكمه الكمي بشأن الأهمية النسبية ، يشير Choudhary et al.(2017) إلي أن مراقب الحسابات عليه أن ينفذ إجراءات المراجعة بطريقة تكشف عن التحريفات الجوهرية، كما ينبغي التعبير عن مستوى

الأهمية النسبية علي مستوى القوائم المالية، لتخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة ك مبلغ محدد كميًا، كما يجب تطبيق حدود الأهمية النسبية على مستوى كل عنصر من عناصر القوائم المالية، لتحديد التحريفات المقبولة في صورة مبالغ كمية أيضاً.

كما أشار (Popa et al., 2010; Stanisic et al., 2013; Bassey et al., 2018) إلي أن تحديد مستوى الأهمية النسبية كميًا ينطوي علي قرارين؛ الأول هو حكم مراقب الحسابات بشأن اختيار المعيار الملائم من بين؛ إجمالي الأصول، وإجمالي الربح، وصافي الربح، وحجم المبيعات، أو غيرها من المؤشرات، والثاني هو النسبة المئوية التي يتم تطبيقها علي المؤشر الذي يتم اختياره.

وقد اتفقت بعض الدراسات (Emil et al., 2010; Popa et al., 2010 ; Christensen et al., 2018; Bassey et al., 2018) علي أن العامل الأكثر أهمية ، والمحدد الرئيسي، والذي يتم استخدامه لتحديد حد أو مدي الأهمية النسبية، هو نسبة تتراوح بين ٥% إلى ١٠% من الدخل قبل الضريبة كطريقة قياس كمية، وهي الطريقة المعروفة في الأدب المحاسبي باسم قاعدة الإبهام "the rule of thumb" وهو المقياس الأكثر تفضيلاً لدي مراقبي الحسابات، حيث يمثل المحدد الأهم الذي يؤثر علي الأحكام المتعلقة بشأن تحديد مدي الأهمية النسبية، ومع ذلك، يمكن أن تؤدي هذه الطريقة لعدم أخذ مراقب الحسابات في اعتباره التحريفات التي من الممكن أن تكون غير معنوية من الناحية الكمية فقط، لكنها قد تكون معنوية من الناحية النوعية.

وقد أوضح (Emil et al., 2010; Popa et al., 2010) أن الأبحاث التي أجريت بشأن المحددات الكمية للأهمية النسبية والمتعلقة بكونها نسبة مئوية من صافي الربح ، توضح أن التطبيق العملي قد نتج عنه اختلاف وتباين في الرؤية.

وأضاف (Manita et al., 2011) أن النظرة قد تغيرت، وأن استخدام الأساس الكمي كنسبة تقديرية لمدي الأهمية النسبية أصبح من المفترض يمثل بداية أولية فقط لتحديد هذا المدي.

**ويخلص الباحث** مما سبق إلي أن العوامل الكمية تُعد من أهم المحددات لتقييم مدي الأهمية النسبية، وهو أمر أكثر إجماعاً وتوافقاً بين مراقبي الحسابات. كما اتفقت الدراسات فيما بينها علي أن استخدام نسبة مئوية من الدخل قبل الضريبة كمقياس كمي لتحديد مدي الأهمية النسبية يُعد الأكثر استخداماً وشيوعاً بين مراقبي الحسابات.

كما يخلص الباحث إلي أن استخدام الأساس الكمي يجب أن يمثل مجرد بداية أولية يتم تنقيحها بمجموعة من العوامل، أو المحددات، النوعية لتحديد مدى أكثر دقة للأهمية النسبية.

### ٣/٦ - المحددات النوعية لحكم مراقب الحسابات علي الأهمية النسبية:

تستند الطريقة التقليدية في إصدار أحكام الأهمية النسبية، والتي تعتمد علي المحددات الكمية فقط، علي إنشاء حدود رقمية(مبالغ)، وذلك للتمييز بين التحريفات الجوهرية، وغير الجوهرية. وبهذه الطريقة، فإن التحريفات الأعلى قيمة من الحدود تُعتبر جوهرية، والأقل قيمة منها، تعتبر غير جوهرية. وانتقدت SEC ذلك وأصدرت الإطار Staff Accounting Bulletin (SAB) No. 99 ، عام ٢٠٠٦ بشأن الأهمية النسبية، والذي ينص علي أن الأحكام الخاصة بالأهمية النسبية لا ينبغي أن تستند إلي محددات كمية، أو حدود عددية فقط، فمثل هذه القاعدة الأساسية ليست سوى خطوة أولية كبدائية، لتحليل وتقييم، حدود الأهمية النسبية، وهذا يعني أن هناك عوامل نوعية، يمكن أن تجعل من تحريفات غير جوهرية من الناحية الكمية، تحريفات جوهرية من الناحية الكمية والنوعية (Montoya et al.,2009 ; Juma'h & Campus,2009 ; Ruhnke et al.,2018 ; Eilifsen & Messier,2015 ; al.,2010).

ويوضح SAB 99 أنه يجب مراعاة مجموعة من العوامل عند الحكم على التحديد الأولي للأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة، حيث يتم تقييم التحريف الذي يبدو غير مهم من الناحية الكمية، إذا كان متعلقاً بأحد العوامل التالية؛ تلاعب متعمد، أو يؤثر على الالتزام بالمتطلبات التنظيمية، أو الالتزام بعقود الديون، أو المتطلبات التعاقدية الأخرى، أو يؤثر علي الوضع المالي للشركة، ونتائج عملياتها، وتدفقاتها النقدية، أو يؤثر علي الأرباح المتوقعة، أو يحدث تغييراً في اتجاهات الأرباح، أو عدم القدرة على تلبية توقعات المحللين الماليين، أو له تأثير هام على القوائم المالية للفترات المستقبلية، أو يُعدل الخسائر إلى أرباح، أو يتعلق بأحد استراتيجيات الشركة المرتبطة بنجاحها، أو يتسبب في زيادة مكافآت وحوافز المديرين، أو يتسبب في فعل غير قانوني، أو يؤدي لرد فعل كبير في سوق الأسهم، أو تصحيحه يؤدي لارتكاب تحريف آخر يؤدي لنتائج عكسية على دخل الشركة، أو يؤثر علي القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية (Cucui et al.,2010; Montoya et al.,2010; Choudhary et al.,2017)

ويجب أن يأخذ مراقب الحسابات في الاعتبار أثناء تحديد مدي الأهمية النسبية معرفته ببعض العوامل النوعية، مثل؛ معرفته السابقة بشركة العميل، والقوائم المالية التي تم مراجعتها سابقاً، وفقاً لخبرته من خلال مراجعته القوائم المالية لشركات مماثلة، ومدي الثقة في إدارة الشركة، وغيرها من العوامل. كما أن الظروف قد تتغير أثناء عملية المراجعة، مما يتطلب إعادة تقييم التقديرات الأولية، بحيث يعدل أو ينقح حد الأهمية النسبية التي تم تحديده سلفاً (Messier et al., 2005; Eilifsen & Messier, 2014; Kumor & Mackowiak, 2018).

وقد قامت مجموعة من الدراسات (Iskandar & Iselin, 1999 ; Del Corte et al., 2008; Emil et al., 2010) بتصنيف العوامل أو المحددات النوعية والتي يمكن أن تؤثر على التقييم الأولي لحد الأهمية النسبية، تشمل؛ **محددات خاصة بمراقب الحسابات** مثل؛ خبرته، وسماته الشخصية الأخرى مثل؛ العمر، والقدرة الفطرية، والحالة المزاجية، والجنس. و**محددات خاصة بمنشأة المراجعة** مثل؛ حجمها ومدي انتمائها لواحدة من منشآت المراجعة الكبرى Big4، وثقافتها، وعلاقتها بعملائها. و**محددات خاصة بشركة عميل المراجعة**، مثل؛ حجم والأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة والأتعاب التي تدفعها الشركة لمراقب الحسابات، ونوع القطاع أو الصناعة الذي تنتمي إليه الشركة، وأدائها المالي، والخصائص التنظيمية للشركة، والسياسات المحاسبية المستخدمة، وكفاءة الإدارة، وخصائص لجنة المراجعة، وقوة هيكل الرقابة الداخلية.

كما أكدت دراسات (Baldauf et al., 2015 ; Bassej et al., 2018) علي أنه يجب الاهتمام بالعوامل النوعية بجانب العوامل الكمية، وأن يستند وضع حد الأهمية النسبية إلى ما سيؤثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية، وبالتالي يجب أن تستند هذه القرارات على كلاً من العوامل الكمية والنوعية. واتفق البعض (Juma'h & Campus, 2009; Popa et al., 2010; Montoya et al., 2010; Cucui et al., 2010 ; Manita et al., 2011) علي أن العوامل النوعية أصبحت تشكل اهتماماً متزايداً في مجال الأحكام المهنية للمراجعة عند تحديد الأهمية النسبية.

كما يري (de Rooij, 2009; Aqel, 2011) أن هناك صعوبة في وضع معايير خاصة بالعوامل النوعية بشأن الأهمية النسبية، لأن الظروف قد تتغير أثناء عملية المراجعة، وكذلك تتغير خصائص الشركات من فترة إلى أخرى، لذلك يجب على مراقب الحسابات تطبيق حكمه المهني، خاصة فيما يتعلق بالعناصر النوعية.

ويخلص الباحث مما سبق إلي هناك انتقادات للاعتماد فقط علي المحددات الكمية في تحديد حد الأهمية النسبية، لأنها تُمثل مجرد بداية لتقييم حدود الأهمية النسبية، وأن هناك عوامل نوعية يجب مراعاتها، مما يتطلب إعادة تقييم التقديرات الأولية. كما يخلص الباحث الي أن المحددات النوعية التي يمكن أن تؤثر علي التقييم الأولي لحد الأهمية النسبية، تتمثل في؛ محددات خاصة بمراقب الحسابات، ومحددات خاصة بمنشأة المراجعة، ومحددات خاصة بشركة عميل المراجعة. وبصفة عامة فان المحددات النوعية أصبحت تشكل اهتماماً كبيراً في مجال الحكم المهني للمراجعة علي الأهمية النسبية.

٤/٦ - تحليل العلاقة بين المحددات النوعية ذات الصلة بمراقب الحسابات ومنشأته وتنقيح حكمه الكمي علي الأهمية النسبية واشتقاق الفرض الأول للبحث وفرعيتيه:

يري (Manita et al. (2011 أنه لا يتم تحديد الأهمية النسبية بواسطة المحددات الكمية فقط والتي من السهل تطبيقها من قبل مراقبي الحسابات، ولكن أيضاً المحددات النوعية، والتي ليست محددة بما فيه الكفاية، ولا تزال غامضة وتحتاج، الي حد كبير ، إلي تفسير وتقييم وحكم مهني لمراقب الحسابات. وكذلك يري (Emil et al. (2010 أن التركيز يتجه الآن علي العوامل النوعية، والتي تلعب دوراً مؤثراً في الحكم علي الأهمية النسبية. وقد أوضح (Emil et al. (2010 أنه بصفة عامة تنقسم المحددات النوعية التي تؤثر في حكم مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية إلي، محددات خاصة بكل من؛ الخصائص الفردية لمراقب الحسابات، ومنشأته، وبيئة عميله. وسوف يتناول الباحث بعض العوامل النوعية ذات الصلة بمراقب الحسابات ومنشأته مثل، (خبرة مراقب الحسابات، حجم منشأة مراقب الحسابات) من خلال تأثيرها علي حكم مراقبي الحسابات علي الأهمية النسبية، وذلك كما يلي:-

١/٤/٦ - تحليل العلاقة بين خبرة مراقب الحسابات وتنقيح حكمه الكمي علي الأهمية النسبية واشتقاق الفرض الفرعي (H1a):

يري (Emil et al. (2010 أن القرارات التي يتخذها مراقبو الحسابات في معظم الأحيان تكون أكثر ذاتية وشخصية وتدخل في إطار الحكم المهني. واتفق (Edgley, 2014 ; Chiş & Achim, 2014) علي أن الحكم المهني في مجال المراجعة أصبح موضع اهتمام الباحثين والممارسين، حيث يتمثل في تطبيق، التدريب والمعرفة، والخبرات المكتسبة في إطار المهنة والمعايير الأخلاقية، لاتخاذ قرارات

رشيدة. وبضيف(Edgley 2014) أن الخبرة تلعب دوراً في اكتشاف الحقيقة وإنتاج المعرفة الخاصة بمعتقدات مراقبي الحسابات حول أحكامهم بشأن الأهمية النسبية. وفي ذات الاتجاه انتقد البعض (Nelson & Tan, 2005; Edgley, 2014) بعض البحوث في مجال المراجعة بشأن تقييم الأهمية النسبية، لأنها قد ركزت بشكل أساسي على الأهمية النسبية كمهمة، بدلاً من كونها حكم مهني يتضمن كلاً من المهمة والمراجع، وما يميزه من خصائص فردية وأهمها؛ خبرته المهنية والمعرفية. ويتفق (Kristensen 2015) مع الدراسة السابقة ويؤكد علي أنه يمكن ملاحظة أن من بين العوامل ذات التأثير علي تقييم الأهمية النسبية من جانب مراقبي الحسابات، الخصائص الفردية لهم مثل؛ المعرفة، والخبرة المهنية، وأن إدراك مراقبي الحسابات لحد أو مدي الأهمية النسبية يختلف باختلاف الخبرة المهنية وغيرها من سمات مراقبي الحسابات، كما أن درجة الاتفاق والإجماع كبيرة بين مراقبي الحسابات ذوي الخبرة المرتفعة.

وقد توصل (Messier et al. 2005) إلي أن مراقبي الحسابات ذوي الخبرة أكثر تطبيقاً لحدود مرتفعة من الأهمية النسبية، بينما يطبق مراقبو الحسابات قليلي الخبرة مستويات منخفضة من الأهمية النسبية، أي أن هناك علاقة إيجابية بين خبرة مراقبي الحسابات ومستوي، أو حد، الأهمية النسبية.

ويوضح (Brown 2009) أن مراقبي الحسابات مستعدون لتتقيح أحكامهم بشأن الأهمية النسبية وفقاً للمعلومات النوعية. وبشكل أكثر تحديداً، فإن خبرة مراقبي الحسابات تؤثر علي إعادة تتقيح الحد الأولي للأهمية النسبية، حيث يتمتع مراقبو الحسابات الأكثر خبرة بمعرفة كبيرة وقدرة علي دمج المعلومات النوعية، وبالتالي من المرجح أن يقيم ذوي الخبرة مستوي الأهمية النسبية، بشكل أكثر واقعية.

كما يري (Zhou 2011) أنه غالباً ما يتفق مراقبو الحسابات الأكثر خبرة، علي الحدود الأولية للأهمية النسبية، وفقاً للطرق الكمية، والتي تتطلب عادة تعديلات عليها وفقاً للعوامل النوعية، ومنها الخبرة المهنية لمراقبي الحسابات، حيث تلعب دوراً هاماً في تحديد وتتقيح الأهمية النسبية. ويؤيد (Messier & Schmidt 2018) أن خبرة مراقب الحسابات تلعب دوراً كبيراً بشأن تتقيح مدي الأهمية النسبية، بشرط ألا تكون هناك ضغوط غير جيدة من جانب العميل، خاصة إذا كان العميل ذا أهمية كبيرة لمنشأة المراجعة.



ويخلص الباحث مما سبق إلي أن قرارات مراقبي الحسابات تعتمد في كثير من الاحيان علي سماتهم الشخصية وخصائصهم الفردية وتمثل نوعاً من الحكم المهني والذي يتأثر بالمعرفة، والخبرة المهنية المكتسبة بشأن الأهمية النسبية. وأن كثيراً من الدراسات تري أن هناك علاقة إيجابية بين خبرة مراقبي الحسابات ومستوي أو حد الأهمية النسبية. كما أن مراقبي الحسابات يقومون بتنقيح أحكامهم الأولية الكمية بشأن الأهمية النسبية وفقاً لخبرتهم التي تمكنهم من دمج المعلومات النوعية في أحكامهم. ويرى الباحث أن خبرة مراقبي الحسابات المهنية، تشكل معتقداته وفكره وتمنحه مزيداً من الرؤية والادراك الذي يمكنه من تنقيح أحكامه وفقاً للظروف المحيطة. وبناء علي ما سبق يتوقع الباحث أن تؤثر خبرة مراقب الحسابات، كمحدد نوعي علي تنقيح حكمه الكمي علي الأهمية النسبية، ولذا يمكن اشتقاق الفرض الفرعي (H1a) علي النحو التالي:

**H1a: تؤثر خبرة مراقب الحسابات علي تنقيحه لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر.**

٢/٤/٦ - تحليل العلاقة بين حجم منشأة مراقب الحسابات وتنقيح حكمه الكمي علي الأهمية النسبية واشتقاق الفرض الفرعي (H1b):

بداية يري (Nelson & Tan (2005 أن حجم منشأة المراجعة عامل هام في تحديد جودة المراجعة، ويمثل ميزة لمراقب الحسابات. ويؤكد (Juma'h et al. (2014 علي أن البحوث والدراسات بشأن جودة المراجعة تركز بشكل أساسي علي الاختلافات بين منشآت المراجعة الكبيرة والصغيرة.

وفيما يتعلق بالعلاقة بين حجم منشأة المراجعة التي ينتمي لها مراقب الحسابات وحكمه علي الأهمية النسبية، فقد جاءت نتائج الدراسات السابقة مختلفة ومتناقضة. كما أظهرت بعض الدراسات نتائج ليست ذات دلالة إحصائية بين حجم منشآت المراجعة وتحديد أو تنقيح مراقبي الحسابات لأحكامهم الكمية علي الأهمية النسبية.

وقد اتفق كل من (Keune & Johnstone,2009 ; Blokdiik et al.,2003) علي ضرورة إجراء مزيد من البحث لمعرفة ما إذا كان سبب الاختلاف في أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية بين منشآت المراجعة هو حجم منشأة المراجعة ذاتها. وأوضح (Kristensen (2015 أن البحوث السابقة في مجال الأهمية النسبية

تؤكد علي أن انتماء مراقب الحسابات لمنشأة مراجعة كبيرة، يكون لها تأثير على تقييمه للأهمية النسبية.

وقد أوضح (2003) Blokdiijk et al. أن مراقبي حسابات منشآت المراجعة الكبرى يعملون عند مستويات أهمية نسبية أعلى من غيرها من منشآت المراجعة. ويتفق (2005) Nelson & Tan مع الدراسة السابقة في أن مستوي الأهمية النسبية الذي يقوم بتحديد مراقبو الحسابات بمنشآت المراجعة الكبيرة يختلف عن منشآت المراجعة الصغيرة، ويكون هذا المستوي أكبر .

وعلي العكس مما سبق يري (2010) Emil et al. أنه خلال مرحلة التخطيط لعملية المراجعة، فإن مراقبي الحسابات بمنشآت المراجعة الكبرى يميلون لوضع مستوى الأهمية النسبية أقل من المستوى الذي يحدده مراقبو الحسابات بمنشآت المراجعة صغيرة الحجم، وأن ذلك قد يرجع ذلك لكون منشآت المراجعة الكبرى تقوم بمراجعة أكثر شمولية وذات جودة مرتفعة بالمقارنة بمنشآت المراجعة الصغيرة.

كما يوضح (2010) Emil et al. أن العديد من الدراسات السابقة توصلت الي أن إلى أن مراقبي الحسابات بمنشآت المراجعة الكبرى يكونون أكثر تنظيماً ولديهم درجة كبيرة من الإجماع حول مستويات الأهمية النسبية مقارنة بمنشآت المراجعة صغيرة الحجم. وإن كان لديهم إجماع حول اعتبار أن العامل الأكثر أهمية في تحديد مستوي الأهمية النسبية هو رقم صافي الربح، ولكن يتأثر بمجموعة من العوامل النوعية غير الكمية، ومنها هيكل منشأة المراجعة وزيادة القدرة على الفهم، وتنفيذ عمليات صنع القرار الخاصة بهم، وذلك مقارنة بمنشأة المراجعة صغيرة الحجم.

**ويخلص الباحث مما سبق إلي أن حجم منشأة المراجعة مؤشر هام لجودة المراجعة** ، ويميز بين مراقبي الحسابات الذين ينتمون لمنشآت المراجعة كبيرة أو صغيرة الحجم. وأن الدراسات اختلفت في نتائجها حول تأثير حجم منشآت المراجعة علي تحديد أو تنقيح الحكم الكمي علي الأهمية النسبية، أو حول ارتفاع أو انخفاض مستويات، أو حدود، الأهمية النسبية بشكل أقل أو أكبر بين مراقبي حسابات منشآت المراجعة الكبيرة Big4 عنها في المنشآت الصغيرة.

**ويري الباحث أن مراقبي الحسابات الذين ينتمون لمنشآت مراجعة كبيرة يختلفون في** تحديدهم لمستويات الأهمية النسبية عن غيرهم مما ينتمون لمنشآت صغيرة الحجم ، ويؤثر هذا بدوره علي تنقيحهم لمستوي الأهمية النسبية الكمي المحدد سلفاً.

وبناء علي ما سبق يتوقع الباحث أن يؤثر حجم منشأة مراقب الحسابات، كمحدد نوعي علي تعديل حكمه الكمي علي الأهمية النسبية، ولذا يمكن اشتقاق الفرض الفرعي (H1b) علي النحو التالي:

**H1b:** يؤثر حجم منشأة المراجعة علي تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر.

٣/٤/٦ - خلاصة العلاقة بين المحددات النوعية ذات الصلة بمراقب الحسابات ومنشأته وتنقيح حكمه الكمي علي الأهمية النسبية واشتقاق الفرض الأول للبحث (H1):

أشارت الدراسات (Brown,2009; Emil et al., 2010 ; Zhou, 2011 ; Chiş & Achim,2014 ; Edgley, 2014; Kristensen, 2015; Messier & Schmidt, 2018) ، إلي أن أحكام مراقبي الحسابات الكمية بشأن الأهمية النسبية تتأثر بالخصائص الفردية لهم مثل المعرفة، والخبرة المهنية المكتسبة. وأن هناك علاقة إيجابية بين خبرة مراقبي الحسابات ومستوي أو حد الأهمية النسبية. وأن مراقبي الحسابات يقومون بتعديل أحكامهم الكمية عن الأهمية النسبية وفقاً لخبرتهم المهنية. كما أشارت بعض الدراسات مثل (Blokdiik et al.,2003; Nelson & Tan, 2005 ; Kristensen, 2015 ; Emil et al., 2010) إلي وجود تأثير لحجم منشأة المراجعة علي حكم مراقب الحسابات الكمي بشأن الأهمية النسبية، وأن حد الأهمية النسبية يتأثر بالعوامل النوعية، ومنها هيكل وحجم منشأة المراجعة. ويخلص الباحث مما سبق إلي أن عامل، حجم منشأة المراجعة جنباً إلى جنب مع خبرة مراقبي الحسابات، يؤثر في تحديد وتنقيح حد الأهمية النسبية، من جانب مراقبي الحسابات.

وبناء علي ما سبق يتوقع الباحث أن تؤثر المحددات النوعية ذات الصلة بمراقب الحسابات ومنشأته معاً علي تنقيح حكمه الكمي علي الأهمية النسبية ولذا يمكن اشتقاق الفرض الأول الرئيسي (H1) علي النحو التالي:

**H1:** تؤثر العوامل النوعية ذات الصلة بمراقب الحسابات ومنشأته علي تنقيحه لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر.

٥/٦- تحليل العلاقة بين المحددات النوعية ذات الصلة بعميل المراجعة وتنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية واشتقاق الفرض الثاني للبحث وفرعيته:

يوضح (Choudhary et al., 2019) أن الأهمية النسبية في مجال المراجعة تختلف باختلاف خصائص عميل المراجعة، وأن قياس الأهمية النسبية يستند لمجموعة من العوامل الكمية مثل رقم الربح، وعوامل نوعية ترجع لعميل المراجعة (Choudhary et al., 2017). وأن وضع معايير خاصة للعوامل النوعية أمر صعب، لأن خصائص عميل المراجعة تتغير من فترة إلى أخرى (Aqel, 2011).

وسوف يتناول الباحث أهم العوامل النوعية ذات الصلة بعميل المراجعة مثل؛ الأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة والأتعاب التي يدفعها، وحجم شركته وتأثيرها علي أحكام مراقبي الحسابات الكمية بشأن الأهمية النسبية، وذلك كما يلي:-

١/٥/٦- تحليل العلاقة بين الأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة وتنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية واشتقاق الفرض الفرعي (H2a):

اتفق (Layer & Romer, 2004; Bauer, 2014) علي أن قوة وأهمية العميل الاقتصادية تُعد عاملاً مهماً، ومن الممكن أن تؤثر علي جودة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات، فقد تؤثر علي استقلاليتهم، كما أن أهمية الأتعاب التي يدفعها العميل لمنشأة المراجعة يمكن أن تجعل مراقب الحسابات أكثر عرضه للتأثر فيما يتعلق بأحكامه المهنية. كما يعتقد (Kinney et al., 2004) أنه يوجد ارتباط بين حجم الأتعاب وأهميتها لمراقب الحسابات واستعداده للتنازل عن التحريفات المكتشفة، حيث أن مراقبي الحسابات الذين يتقاضون أتعاباً أعلى، يكونون أكثر احتمالاً للتجاوز عن التحريفات المكتشفة، بينما الذين يتقاضون أتعاباً أقل يكونون أقل احتمالاً للتجاوز عنها. ويرى (Kristensen 2015) أنه من بين العوامل ذات التأثير علي تحديد الأهمية النسبية مدي الأهمية الاقتصادية للعميل والأتعاب التي يدفعها لمنشأة المراجعة. وأن الاعتماد الاقتصادي لمراقبي الحسابات علي عملائهم، يظهر من خلال تليبتهم لمطالب المديرين، وأن مراقبي الحسابات الذين يعتمدون على عملائهم في الأتعاب بدرجة كبيرة يلتزمون بمتطلبات عملائهم لكسب الأتعاب المستقبلية، مما يعني وجود علاقة إيجابية بين أتعاب المراجعة واحتمال تجاهل مراقبي الحسابات للتحريفات المكتشفة وتنقيح حد الأهمية النسبية.

ويؤكد (Messier & Schmidt 2018) أن مراقبي الحسابات يقومون بتتقيح مدي الأهمية النسبية، في الحالات التي تكون هناك ضغوط من جانب العميل، وكذلك عندما يمثل العميل مصدر إيراد هام لمنشأة المراجعة.

وعلي العكس مما سبق يري (Choudhary et al., 2017; Choudhary et al., 2019) أن الأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة والأتعاب ليست مرتبطة مباشرة بالأهمية النسبية. وفي ذات الاتجاه يري (Hatfield et al., 2008) أن مراقبي الحسابات غير مستعدين للسماح بتتقيح أحكامهم بشأن الأهمية النسبية والتجاوز عن التحريفات، حتى عندما تكون الأتعاب التي يدفعها العميل هامة لمنشأة المراجعة، أو أن أتعاب المراجعة المستقبلية معرضة للخطر. ويتفق (Keune & Johnstone 2012) مع الدراسة السابقة ويؤكد أنه من غير المحتمل أن يسمح مراقبو الحسابات بالتنازل عن التحريفات وتتقيح حد الأهمية النسبية مع زيادة أتعاب المراجعة.

**ويخلص الباحث** مما سبق الي أن الدراسات اختلفت فيما بينها حول تأثير الأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة والأتعاب التي يدفعها العميل لمراقب الحسابات علي حكمه الكمي بشأن الأهمية النسبية، فبعض الدراسات تري أنه توجد علاقة إيجابية بين الاقتصادية لعميل المراجعة واحتمال تخلي مراقبو الحسابات عن التحريفات وتتقيح حد الأهمية النسبية. وأن مراقبي الحسابات يقومون بتتقيح مدي الأهمية النسبية، عندما يكون العميل هاماً ومصدر إيراد كبير لمنشأة المراجعة. بينما البعض الآخر يري عكس ذلك، بمعنى أن مراقبي الحسابات غير مستعدين لتتقيح أحكامهم الكمية بشأن الأهمية النسبية والتجاوز عن التحريفات، حتى عندما تكون الأتعاب التي يدفعها العميل هامة لمنشأة المراجعة.

**ويري الباحث** أن هناك ندرة في الدراسات التي توضح العلاقة بين الأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة والأتعاب بالنسبة لمنشأة المراجعة، وتتقيح حد الأهمية النسبية وأن كانت أغلب الدراسات توضح أن أهمية الاعتماد الاقتصادي لمراقبي الحسابات في دخلهم علي العملاء يشكل عاملاً هاماً مؤثراً علي أحكامهم في هذا الشأن.

**وبناء علي ما سبق يتوقع الباحث** أن تؤثر الأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات كمحدد نوعي ذات صلة بعميل المراجعة، علي تتقيح حكمه

الكمي علي الأهمية النسبية، ولذا يمكن اشتقاق الفرض الفرعي (H2a) علي النحو التالي:

H2a: تؤثر الأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات علي تنقيح حكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر.

٢/٥/٦ - تحليل العلاقة بين حجم منشأة العميل وتنقيح حكم مراقب الحسابات الكمي علي الأهمية النسبية واشتقاق الفرض الفرعي (H2b):

يري (Emil et al. (2010) أن الدراسات اختلفت فيما بينها حول علاقة حجم منشأة العميل وحكم مراقب الحسابات الكمي بشأن الأهمية النسبية، فقد أوضحت بعض الدراسات أن مراقبي الحسابات أكثر تساهلاً مع الشركات كبيرة الحجم، كما أنهم يقومون بإجراء العديد من التعديلات في أحكامهم تبعاً لحجم منشأة العميل، ويرتبط هذا أيضاً بالدخل الذي يحصل عليه من مراقب الحسابات من عميله. بينما أظهرت دراسات أخرى عكس ذلك، وأشارت إلي أنه كلما زاد حجم الشركة كلما زادت القيود، المرتبطة بخطر التقاضي، الذي يتعرض لها مراقبو حسابات الشركات الكبيرة، وأيضاً من قبل المنظمين والمحللين الماليين والصحافة، بينما توصلت دراسات أخرى لنتائج غير حاسمة. وقد أوضح (Cianci & Lloyd (2009 أن حجم منشأة العميل وأهميته وضغوطه تؤثر علي مهام وأحكام وقرارات مراقب الحسابات. وأيضاً يري (Edgley, 2014 ; Choudhary et al., 2019) أن أحكام مراقبي الحسابات تختلف فيما بينهم باختلاف خصائص شركات عملائهم ومنها الحجم.

وقد اتفق (Bumbescu et al., 2014; Bassegy et al., 2018) علي أن من ضمن العناصر المحددة لمدي الأهمية النسبية خصائص عميل المراجعة، والتي منها حجم منشأته. ويؤكد (Choudhary et al. (2017) علي أن الأهمية النسبية لا تحتسب فقط عن طريق المحددات الكمية، ولكن ترتبط أيضاً بالعوامل النوعية، ومنها حجم العميل وخصائصه. كما يري (Messier & Schmidt (2018 أن مراقبي الحسابات يقومون بتنقيح مدي الأهمية النسبية، عندما يكون حجم شركة العميل كبيراً. ويخلص الباحث مما سبق إلي أن حجم شركة العميل يؤثر علي أحكام مراقبي الحسابات، وأن حد الأهمية النسبية يستوعب المحددات الكمية، والعوامل النوعية، ومنها خصائص شركة العميل وأهمها الحجم.

وبناء علي ما سبق يتوقع الباحث أن يؤثر حجم شركة العميل، كمحدد نوعي، علي تنقيح الحكم الكمي لمراقب الحسابات علي الأهمية النسبية ولذا يمكن اشتقاق الفرض الفرعي (H2b) علي النحو التالي:

**H2b:** يؤثر حجم شركة عميل المراجعة علي تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر.  
٣/٥/٦ - خلاصة العلاقة بين المحددات النوعية ذات الصلة بعميل المراجعة وتنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية واشتقاق الفرض الثاني للبحث (H2):

أشارت دراسات (Kinney et al., 2004; Kristensen, 2015; Messier & Schmidt, 2018) ، إلي وجود علاقة إيجابية بين الأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات وتنقيح الحد الكمي للأهمية النسبية. وأن مراقبي الحسابات يقومون بتنقيح المدي الكمي للأهمية النسبية، عندما يكون العميل هاماً لدخل منشأة المراجعة.

كما اتفقت دراسات (Bumbescu et al., 2014; Choudhary et al., 2017; Basse et al., 2018; Messier & Schmidt, 2018) علي أن حجم شركة العميل يؤثر علي أحكام مراقبي الحسابات، وأن حد الأهمية النسبية يستوعب المحددات الكمية، والعوامل النوعية، ومنها خصائص شركة العميل وأهمها الحجم. ويخلص الباحث مما سبق إلي أن عاملي، الأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة والأتعاب التي تدفعها شركته لمنشأة المراجعة، وحجم شركة العميل يؤثران في أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية.

وبناء علي ما سبق يتوقع الباحث أن تؤثر المحددات النوعية ذات الصلة بعميل المراجعة علي تنقيح الحكم الكمي لمراقب الحسابات علي الأهمية النسبية ولذا يمكن اشتقاق الفرض الثاني (H2) علي النحو التالي:

**H2:** تؤثر العوامل النوعية ذات الصلة بعميل المراجعة علي تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر.

## ٦/٦ - منهجية البحث (التحليل الأساسي وتحليل الحساسية):

يستهدف الباحث في هذه الجزئية عرض منهجية البحث تمهيداً لاختبار فروضه تجريبياً. وفي سبيل تحقيق هذا الهدف سيعرض الباحث لكل من؛ أهداف الدراسة التجريبية ومجتمع وعينة الدراسة، وتوصيف وقياس متغيرات الدراسة، وأدوات وإجراءات الدراسة التجريبية، ونموذج البحث، والتصميم التجريبي المستخدم، والمعالجات التجريبية، والمقارنات بين المعالجات، والأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليل نتائج الدراسة التجريبية، وأخيراً نتائج اختبار فروض البحث، وتحليل الحساسية، وذلك علي النحو التالي:

### ١/٦/٦ - أهداف الدراسة التجريبية:

تستهدف الدراسة التجريبية<sup>(١)</sup>، اختبار فروض البحث لتحديد ما إذا كان هناك تأثير للعوامل النوعية علي الأحكام الكمية لمراقب الحسابات بشأن الأهمية النسبية، وذلك قياساً علي (Manita et al.,2011; Baldauf et al, 2015; Christensen et al.,2018).

### ٢/٦/٦ - مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من مجتمع مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. وقد قام الباحث بتوزيع الحالات الافتراضية علي العينة من المجتمع، كما موضح بالجدول رقم (٥-١)، وذلك قياساً علي (Manita et al.,2011; Choudhary et al.,2017).

---

(١) - من المفترض أن تلائم الدراسات التجريبية الطابع المعقد لعملية تحديد مدي الأهمية النسبية بشكل أفضل، وبالتالي ستكون أكثر ملاءمة لتحقيق هذا الهدف، لذلك تم اختيار منهجية تعتمد علي التجربة لهذا البحث، وذلك قياساً علي (Manita et al.,2011).



مراقبو الحسابات	عينة الدراسة العدد
٧٠	الحالات الموزعة
٤٢	الحالات المستلمة
%٦٠	نسبة الاستجابة
(١)٣٨	الحالات الصحيحة

جدول (٥-١): بيان بالحالات التجريبية الموزعة على عينة الدراسة

٣/٦/٦- توصيف وقياس متغيرات الدراسة:

تم توصيف وقياس متغيرات الدراسة، على النحو التالي:

أ- المتغير المستقل: العوامل النوعية: وتعنى العوامل غير الكمية، والتي يمكن أن تؤثر على التحديد الكمي لمراقب الحسابات للأهمية النسبية (Emil et al., 2010; Manita et al., 2011)، وتتمثل في :

أ/١- عوامل نوعية خاصة بمراقب الحسابات ومنشأته، وتتمثل في:

- خبرة مراقبي الحسابات: وتعنى ما لديهم من معرفة ومهارة مكتسبة من الممارسة العملية، وتم قياسها من خلال عدد سنوات التي قضاها مراقب الحسابات، في عمله وذلك قياساً على (Brown, 2009; Messier & Schmidt, 2018).

- حجم منشأة المراجعة: وتعنى الإمكانيات البشرية والمادية والتكنولوجية لمنشأة المراجعة التي ينتمي لها مراقبو الحسابات. وتم قياسها من خلال شراكة منشأة المحاسبة والمراجعة التي ينتمي لها مراقبي الحسابات مع أحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى Big4 . بحيث يأخذ القيمة (١) إذا كانت هناك شراكة مع Big4 ، ويأخذ القيمة (صفر) إذا كانت غير ذلك، قياساً على (Choudhary et al., 2017).

أ/٢- عوامل نوعية خاصة بعميل المراجعة، وتتمثل في:

(١) - تتضمن ١٨ حالة من مراقبي الحسابات ذوى الخبرة تنتمي لمكاتب مراجعة شريكة مع Big 4، و ٢٠ حالة من المراجعين قليلي الخبرة تنتمي لمنشآت مراجعة متوسطة وصغيرة Non Big 4. وتم استبعاد عدد من الحالات لعدم اتساق أو صدق، أو اكتمال الإجابات.

- الأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة والأتعاب التي يدفعها لمراقب الحسابات: وتعنى مدي اعتماد مراقب الحسابات اقتصادياً علي الأتعاب التي تدفعها شركة العميل له (Manita et al.,2011;Choudhary et al.,2017)، وتم قياسها من خلال الأسئلة الموجهة لهم في الحالة التجريبية، وذلك قياساً علي (Manita et al.,2011).

- حجم شركة العميل: وتعنى طاقتها وإمكانياتها لتوليد إيرادات النشاط وكذا حجم عملياتها ومدي تعقدها، وتم قياسه من خلال الأسئلة الموجهة لهم في الحالة التجريبية وذلك قياساً علي (Manita et al.,2011).

ب-المتغير التابع: تعديل الحكم الكمي لمراقب الحسابات علي الأهمية النسبية:

وبعنى قيام مراقب الحسابات بتتقيح حد(مبلغ) الأهمية النسبية الكمي الأولي والمحدد والمفصح عنه وفقاً للعوامل الكمية، كنسبة مئوية من صافي الدخل، من قبل مراقب الحسابات، وإمكانية تعديله بعد الأخذ في الاعتبار العوامل النوعية ذات الصلة بكل من مراقب الحسابات، ومنشأته، وعميل المراجعة. وتم قياسه من خلال الأسئلة الموجهة لهم في الحالة التجريبية، وذلك قياساً علي (Manita et al.,2011; Choudhary et al.,2017; Bassey et al.,2018; Choudhary et al., 2019).

٤/٦/٦ : أدوات وإجراءات الدراسة:

تم اجراء الدراسة التجريبية قياساً علي منهجية (Manita et al.,2011;Christensen et al.,2018). وتتمثل أدواتها في الحالات الافتراضية التجريبية والأسئلة المرافقة لها<sup>(١)</sup>. وقد تم إعداد هذه الحالات لقياس مدي تأثير العوامل النوعية، فيما يتعلق بقيام مراقبي الحسابات بتعديل أحكامهم الكمية علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر. وقد قام الباحث بتصميم الحالة الافتراضية التجريبية، والتي اشتملت على ثلاثة أقسام؛ يتعلق القسم الأول ؛ بالبيانات الشخصية لمفردات عينة الدراسة. ويتضمن القسم الثاني ؛ بعض المصطلحات الفنية ذات الصلة. وأخيراً القسم الثالث، ويشتمل علي الحالات التجريبية.

وتتضمن الحالة التجريبية الأولي؛ ملخصاً لقائمتي الدخل والمركز المالي لإحدى الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية، لثلاث سنوات، والتي تم مراجعتها لسنتين، بينما لم تراجع السنة الثالثة، بالإضافة لبعض المعلومات الأخرى. وقد تضمنت هذه الحالة سؤالين، حيث طُلب من مفردات العينة تحديد، حد الأهمية النسبية الذي طبقوه في آخر تكليف مراجعة حسابات، ومدي موافقتهم علي حد الأهمية

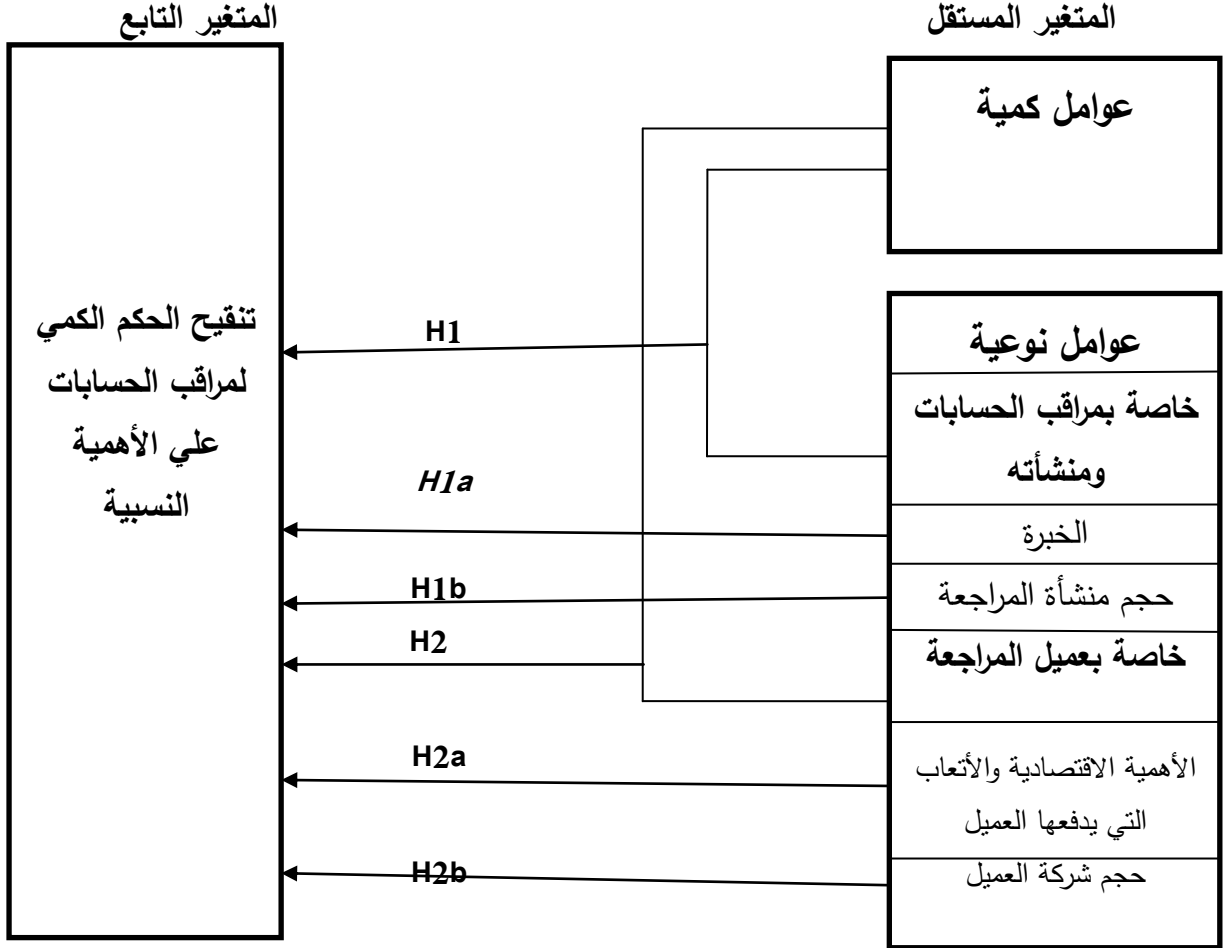
(١) - ملحق البحث رقم (١)

النسبية والذي يتمثل في نسبة ٥% من صافي الربح. ثم تم الانتقال للحالة التجريبية الثانية، والتي تتضمن نفس معلومات الحالة التجريبية الأولى، بالإضافة لبعض المعلومات حول الأهمية الاقتصادية لعمل المراجعة والأتعاب التي تدفعها شركته لمراقب حسابات. وقد تضمنت سؤال، يتطلب من مراقبي الحسابات توضيح ما إذا كان هناك ضرورة لإجراء تنقيح حد الأهمية النسبية الأولى في الحالة التجريبية الأولى. هل يظل كما هو أم يزيد أو يقل.

بالإضافة إلى ذلك طلب من مفردات العينة الإجابة على سؤال بخصوص مدي أهمية المحدد النوعي (الأهمية الاقتصادية لعمل المراجعة)، عند قيامهم بتنقيح أو إعادة النظر في حد الأهمية النسبية الكمي من عدمه. وذلك باستخدام مقياس ليكرت الخماسي. ولتحويل الإجابات من وجهة نظر مفردات عينة الدراسة إلى صورة كمية، حتى تكون قابلة للتحليل الإحصائي، تم تخصيص القيمة (١) للإجابة " غير مهم تمامًا " وتخصيص القيمة (٢) للإجابة " مهم إلى حد ما"، وتخصيص القيمة (٣) للإجابة " محايد"، وتخصيص القيمة (٤) للإجابة " مهم ، وتخصيص القيمة (٥) للإجابة " مهم جداً "، والهدف من ذلك تأكيد وتدعيم مدي أهمية المحدد النوعي لمراقب الحسابات عند تعديله لحد الأهمية النسبية الأولى وذلك قياساً علي (Montoya et al.,2010).

وتم الانتقال للحالة التجريبية الثالثة، والتي تتضمن نفس معلومات الحالة التجريبية الأولى بالإضافة لبعض المعلومات حول حجم شركة العميل. وقد تضمنت سؤال، حيث يتطلب من مراقبي الحسابات توضيح بخصوص ما إذا كان هناك ضرورة لإجراء تعديل لحد الأهمية النسبية الأولى. وهل يظل كما هو أم يزيد أو يقل. بالإضافة إلى ذلك طلب من مفردات العينة الإجابة على سؤال بخصوص مدي أهمية المحدد النوعي (حجم شركة العميل)، بالنسبة لهم عند قيامهم بتنقيح، أو إعادة النظر، في حد الأهمية النسبية الكمي من عدمه. وذلك باستخدام مقياس ليكرت كما في الحالة التجريبية السابقة. وأخيراً تم الانتقال للحالة التجريبية الرابعة، والتي تتضمن نفس معلومات الحالة التجريبية الأولى. وقد تضمنت سؤالين بخصوص مدي أهمية المحددات النوعية ( الخبرة المهنية لمراقب الحسابات، وانتماؤه لواحدة من منشآت المراجعة الكبرى، بالنسبة له عند قيامه بتنقيح، أو إعادة النظر في، حد الأهمية النسبية الكمي من عدمه. وذلك باستخدام مقياس ليكرت المستخدم كما في الحالتين التجريبتين الثانية والثالثة. وقد تم جمع اجابات المشاركين في الدراسة التجريبية، وفرزها تمهيدا لتحليلها احصائياً.

يوضح الشكل (١) نموذج البحث



نموذج البحث: من اعداد الباحث

٦/٦/٦: التصميم التجريبي المستخدم: يظهر التصميم التجريبي كما يلي:

حجم شركة العميل	الأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة والأتعاب الذي يدفعها	العوامل النوعية ذات الصلة بعميل المراجعة		
		العوامل النوعية ذات الصلة بمراقب الحسابات ومنشأته		
تنقيح الحكم الكمي علي الأهمية النسبية (معالجة ٣)	تنقيح الحكم الكمي علي الأهمية النسبية (معالجة ٢)	ذو خبرة	خبرة مراقب الحسابات	Big 4
تنقيح الحكم الكمي علي الأهمية النسبية (معالجة ٥)	تنقيح الحكم الكمي علي الأهمية النسبية (معالجة ٤)	قليل الخبرة		
تنقيح الحكم الكمي علي الأهمية النسبية (معالجة ٧)	تنقيح الحكم الكمي علي الأهمية النسبية (معالجة ٦)	ذو خبرة	خبرة مراقب الحسابات	Non Big 4
تنقيح الحكم الكمي علي الأهمية النسبية (معالجة ٩)	تنقيح الحكم الكمي علي الأهمية النسبية (معالجة ٨)	قليل الخبرة		
الحكم الكمي علي الأهمية النسبية (معالجة ١)		العوامل الكمية		

١/٦/٦/٦: المعالجات التجريبية:

تحتوي التجربة على عشرة معالجات، على النحو التالي:

المعالجة (١): قوائم مالية / محددات كمية فقط/ كل مراقبي الحسابات بعينة الدراسة ويطلب منهم إصدار حكم كمي علي الأهمية النسبية.

المعالجة(٢): قوائم مالية/محددات نوعية خاصة بالأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة/ مراقب حسابات ذو خبرة/ ينتمي لمكتب مراجعة كبير/ ويطلب منه تنقيح حكمه الكمي علي الأهمية النسبية.

المعالجة(٣): قوائم مالية/محددات نوعية خاصة بحجم شركة العميل/ مراقب حسابات ذو خبرة/ ينتمي لمكتب مراجعة كبير/ ويطلب منه تنقيح حكمه الكمي علي الأهمية النسبية.

المعالجة(٤): قوائم مالية/محددات نوعية خاصة بالأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة/ مراقب حسابات قليل الخبرة/ ينتمي لمكتب مراجعة كبير/ ويطلب منه تنقيح حكمه الكمي علي الأهمية النسبية.

المعالجة (٥): قوائم مالية/محددات نوعية خاصة بحجم شركة العميل/مراقب حسابات قليل الخبرة/ ينتمي لمكتب مراجعة كبير/ ويطلب منه تعديل تنقيح حكمه الكمي علي الأهمية النسبية.

المعالجة(٦): قوائم مالية/محددات نوعية خاصة بالأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة/ مراقب حسابات ذو خبرة/ ينتمي لمكتب مراجعة صغير/ ويطلب منه تنقيح حكمه الكمي علي الأهمية النسبية.

المعالجة(٧): قوائم مالية/محددات نوعية خاصة بحجم شركة العميل/مراقب حسابات ذو خبرة/ ينتمي لمكتب مراجعة صغير/ ويطلب منه تنقيح حكمه الكمي علي الأهمية النسبية.

المعالجة(٨): قوائم مالية/محددات نوعية خاصة بالأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة/ مراقب حسابات قليل الخبرة/ ينتمي لمكتب مراجعة صغير/ ويطلب منه تنقيح حكمه الكمي علي الأهمية النسبية.

المعالجة(٩): قوائم مالية/محددات نوعية خاصة بحجم شركة العميل/مراقب حسابات قليل الخبرة/ ينتمي لمكتب مراجعة صغير/، ويطلب منه تنقيح حكمه الكمي علي الأهمية النسبية.

٢/٦/٦/٦: المقارنات التجريبية:

و يتم إجراء عدد من المقارنات بين المعالجات، لاختبار فروض البحث على النحو التالي:

المقارنة الأولى:  $[(1) \times (3+2)] \times [(1) \times (9+8)]$  : لاختبار الفرض الأول (H1).

المقارنة الثانية:  $[(1) \times (9+8+5+4)] \times [(1) \times (7+6+3+2)]$  : لاختبار الفرض الفرعى (H1a).

المقارنة الثالثة:  $[(1) \times (9+8+7+6)] \times [(1) \times (5+4+3+2)]$  : لاختبار الفرض الفرعى (H1b).

المقارنة الرابعة:  $[(1) \times (9+8+7+6+5+4+3+2)]$  : لاختبار الفرض (H2).

المقارنة الخامسة:  $[(1) \times (8+6+4+2)]$  : لاختبار الفرض الفرعى (H2a).

المقارنة السادسة:  $[(1) \times (9+7+5+3)]$  : لاختبار الفرض الفرعى (H2b).

٧/٦/٦: أدوات التحليل الإحصائي المستخدمة في اختبار فروض البحث وتحليل نتائج الدراسة التجريبية:

اعتمد الباحث على عدد من الأدوات الإحصائية المختلفة لتحليل البيانات. وقد تم استخدام برنامج SPSS الإصدار رقم (٢٢). حيث استخدم الاختبارات الإحصائية التي تتفق مع طبيعة بيانات الدراسة التجريبية، وفروض البحث، وتم الاعتماد على الأساليب الإحصائية التالية:

١/٧/٦/٦: مقياس الاعتمادية (الثبات) **Reliability**:

يتم استخدام مقياس Cronbach's Alpha لقياس صدق وثبات الأسئلة الخاصة بالحالات الافتراضية التجريبية، واختبار مدى ثبات استجابات مفردات العينة على الأسئلة المقدمة لهم، ومدى صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي، لبيان مدى إمكانية تعميم نتائج العينة على مجتمع الدراسة (عزام وزغلول، ٢٠٠٦). وكانت نتيجة الاختبار أن معامل قيمة Cronbach's Alpha (٠,٦٣٢) وهو ما يمثل مقياساً جيداً للصدق والثبات، مما يعني إمكانية تعميم النتائج.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.632	8

وسوف يقوم الباحث بالاعتماد على اختبار ويلكوكسون **Wilcoxon Signed Rank Test**، و يمثل أحد الاختبارات اللامعلمية، ويستخدم في حالة أن تكون البيانات ليست موزعة توزيعاً طبيعياً، ويعتمد على حساب الوسيط المتوقع Expected Median لكل سؤال من الأسئلة، ويناسب هذا الاختبار في حالة وجود عينة واحدة، أو في حالة عينتين غير مستقلتين من المجموعات التجريبية (عزام و زغلول، ٢٠٠٦).

٨/٦/٦: اختبار فروض البحث (التحليل الأساسي)

يعرض الباحث نتائج اختبار فروض البحث، علي النحو التالي:

١/٨/٦/٦ - نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H1a):

استهدف الفرض الفرعي (H1a) اختبار ما إذا كانت خبرة مراقب الحسابات تؤثر علي تنقيحه لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر. واستخدم الباحث اختبار ويلكوكسون لعينتين غير مستقلتين، من أجل اختبار هذا الفرض، كما يلي:

تم إعادة صياغته كفرض عدم كما يلي:

H<sub>0</sub>: لا تؤثر خبرة مراقب الحسابات علي تنقيحه لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر. وتم صياغته كفرض إحصائي كما يلي:

**H<sub>0</sub>: Median (1) = Median (2)**

H<sub>0</sub>: لا يختلف الوسيط في حالة العوامل النوعية (خبرة مراقب الحسابات) عن الوسيط في حالة حكمه الكمي عن الأهمية النسبية.

**H<sub>1</sub>: Median (1) ≠ Median (2)**

H<sub>1</sub>: يختلف الوسيط في حالة العوامل النوعية (خبرة مراقب الحسابات) عن الوسيط في حالة حكمه الكمي عن الأهمية النسبية.

وعند مستوي ثقة (1-α) ٩٥% ودرجة خطأ (α) ٥%، فإذا كانت قيمة P-Value أقل من (٥%) يتم رفض فرض عدم، ومن ثم قبول الفرض البديل. أما إذا كانت قيمة P-Value أكبر من أو يساوي (٥%) لا يتم رفض فرض عدم. ويظهر الجدول التالي نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H1a):

### Wilcoxon Signed Ranks Test

		Ranks		
		N	Mean Rank	Sum of Ranks
InExp - QuIExp	Negative Ranks	10 <sup>a</sup>	5.50	55.00
	Positive Ranks	0 <sup>b</sup>	.00	.00
	Ties	0 <sup>c</sup>		
	Total	10		

a. InExp < QuIExp

b. InExp > QuIExp

c. InExp = QuIExp

Test Statistics<sup>a</sup>



	InExp - QuIExp
Z	-2.844 <sup>b</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.004

a. Wilcoxon Signed Ranks Test

b. Based on positive ranks.

ووفقاً لاختبار ويلكوكسون كانت قيمة P-Value (٠,٠٠٤) أقل من (٥%)، وبالتالي يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل (H1a).

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسات (Brown,2009; Zhou,2011;

Edgley, 2014; Kristensen,2015; Messier & Schmidt,2018 والتي تري أن مراقبي الحسابات يقومون بتنقيح أحكامهم الأولية الكمية بشأن الأهمية النسبية وفقاً لخبرتهم المهنية. وبالنظر إلى جدول (Mean Ranks) بالمخرجات الإحصائية، يتضح أن متوسط الرتب بعد إدخال العامل النوعي الخاص بالخبرة المهنية لمراقب الحسابات والذي يساوي (٥,٥)، أكبر من متوسط الرتب قبل إدخال العامل النوعي الخاص بالخبرة والذي يساوي (٠,٠٠).

ويري الباحث أن هذه النتيجة ترجع إلى أن خبرة مراقبي الحسابات المهنية التي يكتسبها من الممارسة العملية، تؤثر في معتقداته وتمكنه من الرؤية والادراك الواسع، وبالتالي إعادة تنقيح والتقييم السليم لحكمه الكمي بشأن أهمية النسبية وفقاً للظروف المحيطة.

#### ٢/٨/٦/٦ - نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H1b) :

استهدف الفرض الفرعي (H1b) اختبار ما إذا كانت حجم منشأة المراجعة التي ينتمي لها مراقب الحسابات يؤثر علي تنقيح حكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر. وقد تم إعادة صياغته كفرض عدم كما يلي:

H<sub>0</sub>: لا يؤثر حجم منشأة المراجعة علي تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر.

وتم صياغته كفرض إحصائي كما يلي:

$$H_0: \text{Median (1)} = \text{Median (2)}$$

H<sub>0</sub>: لا يختلف الوسيط في حالة العوامل النوعية (حجم منشأة المراجعة) عن الوسيط في حالة حكمه الكمي عن الأهمية النسبية.

$$H_1: \text{Median (1)} \neq \text{Median (2)}$$

H<sub>1</sub>: يختلف الوسيط في حالة العوامل النوعية (حجم منشأة المراجعة) عن الوسيط في حالة حكمه الكمي عن الأهمية النسبية.

ويظهر الجدول التالي نتيجة اختبار الفرض الفرعى (H1b)

### Wilcoxon Signed Ranks Test

		Ranks		
		N	Mean Rank	Sum of Ranks
NonBig - QulBig	Negative Ranks	10 <sup>a</sup>	5.50	55.00
	Positive Ranks	0 <sup>b</sup>	.00	.00
	Ties	0 <sup>c</sup>		
	Total	10		

a. NonBig < QulBig

b. NonBig > QulBig

c. NonBig = QulBig

#### Test Statistics<sup>a</sup>

	NonBig - QulBig
Z	-3.051 <sup>b</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.002

a. Wilcoxon Signed Ranks Test

b. Based on positive ranks.

ووفقاً لاختبار ويلكوكسون كانت قيمة P-Value (0,002) أقل من (5%)، وبالتالي يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل (H1b).

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسات (Blokdiijk et al.,2003; Nelson & Tan,2005; Emil et al., 2010; Kristensen, 2015) والتي ترى أن انتماء مراقب الحسابات لمنشأة مراجعة كبيرة، يكون لها تأثير على تقييمه الكمي للأهمية النسبية.

وبالنظر إلى جدول (Mean Ranks) بالمخرجات الإحصائية، يتضح أن متوسط الرتب بعد إدخال العامل النوعي الخاص بحجم منشأة المراجعة التي ينتمي لها مراقب الحسابات والذي يساوي (5,5) ، أكبر من متوسط الرتب قبله والذي يساوي (0,00). ويرى الباحث أن هذه النتيجة ترجع إلى أن مراقبي الحسابات الذين ينتمون لمنشآت مراجعة كبيرة يختلفون في تحديدهم لمستويات الأهمية النسبية عن غيرهم مما ينتمون لمنشآت صغيرة الحجم. لأن منشآت المراجعة الكبيرة لديها من الأدوات والسائل والخبرة التي تضيف لمراقبي الحسابات عن غيرها من منشآت المراجعة صغيرة الحجم، وبالتالي

فإن مراقبي الحسابات لدي المنشآت الكبيرة لديهم رؤية وفهم أفضل للأمور، ومنها قدرتهم علي تحديد أو تعديل حكمهم الكمي علي الأهمية النسبية.

### ٣/٨/٦/٦ - نتيجة اختبار الفرض الأول H1:

استهدف الفرض الأول (H1) اختبار ما إذا كانت العوامل النوعية ذات الصلة بمراقب الحسابات ومنشأته تؤثر علي تنقيح حكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر. وقد تم إعادة صياغته كفرض عدم كما يلي:

**H<sub>0</sub>**: لا تؤثر العوامل النوعية ذات الصلة بمراقب الحسابات ومنشأته علي تنقيحه لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر.

وتم صياغته كفرض إحصائي كما يلي:

$$H_0: \text{Median (1)} = \text{Median (2)}$$

**H<sub>0</sub>**: لا يختلف الوسيط في حالة حكم مراقب الحسابات الكمي والنوعي (ذات الصلة بمراقب الحسابات ومنشأته) عن الوسيط في حالة حكم مراقب الحسابات الكمي عن الأهمية النسبية.

$$H_1: \text{Median (1)} \neq \text{Median (2)}$$

**H<sub>1</sub>**: يختلف الوسيط في حالة حكم مراقب الحسابات الكمي والنوعي (ذات الصلة بمراقب الحسابات ومنشأته) عن الوسيط في حالة حكم مراقب الحسابات الكمي عن الأهمية النسبية.

ويظهر الجدول التالي نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H1):

### Wilcoxon Signed Ranks Test

		Ranks		
		N	Mean Rank	Sum of Ranks
InexNb - QulExBig	Negative Ranks	10 <sup>a</sup>	5.50	55.00
	Positive Ranks	0 <sup>b</sup>	.00	.00
	Ties	0 <sup>c</sup>		
	Total	10		

a. InexNb < QulExBig

b. InexNb > QulExBig

c. InexNb = QulExBig

#### Test Statistics<sup>a</sup>

Test Statistics <sup>a</sup>	
	InexNb - QulExBig
Z	-3.162 <sup>b</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.002

a. Wilcoxon Signed Ranks Test

b. Based on positive ranks.

ووفقاً لاختبار ويلكوسون كانت قيمة P-Value (٠,٠٠٢) أقل من (٥%)، وبالتالي يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل (H1).

وتتفق هذه النتيجة مع بعض الدراسات (Nelson & Tan, 2005; Emil et al., 2010; Kristensen, 2015; Messier & Schmidt, 2018) والتي ترى أن هناك علاقة إيجابية بين كل من؛ خبرة مراقبي الحسابات، وحجم منشأة المراجعة التي ينتمون إليها، وأحكامهم عن الأهمية النسبية.

وبالنظر إلي جدول (Mean Ranks) بالمخرجات الإحصائية، يتضح أن متوسط الرتب بعد إدخال العامل النوعي الخاص بكل من خبرة مراقب الحسابات، وحجم منشأة المراجعة التي ينتمي لها مراقب الحسابات والذي يساوي (٥,٥) ، أكبر من متوسط الرتب قبله والذي يساوي (٠,٠٠).

ويرى الباحث أن هذه النتيجة تؤكد صحة ما توصل اليه الباحث من نتائج الخاصة بكل من الفرضين (H1a)، (H1b) كما يؤكد أن تحديد الأهمية النسبية لا يتم من خلال المحددات الكمية فقط، ولكن أيضاً المحددات النوعية، والتي منها خبرة مراقب الحسابات، ومنشأة مراقب الحسابات التي ينتمي لها.

#### ٤/٨/٦/٦ - نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H2a):

استهدف الفرض الفرعي (H2a) اختبار ما إذا كانت الأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة والأتعاب التي تدفعها شركته لمراقب الحسابات تؤثر علي تنقيح حكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر. وقد تم إعادة صياغته كفرض عدم كما يلي:

**H<sub>0</sub>:** لا تؤثر الأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات علي تنقيح حكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر.  
وتم صياغته كفرض إحصائي كما يلي:

$$H_0: \text{Median (1) = Median (2)}$$

**H<sub>0</sub>:** لا يختلف الوسيط في حالة العوامل النوعية (أتعاب مراقب الحسابات) عن الوسيط في حالة حكمه الكمي عن الأهمية النسبية.

$$H_1: \text{Median (1) } \neq \text{ Median (2)}$$

**H<sub>1</sub>:** يختلف الوسيط في حالة العوامل النوعية (أتعاب مراقب الحسابات) عن الوسيط في حالة حكمه الكمي عن الأهمية النسبية.

ويُظهر الجدول التالي نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H2a):

### Wilcoxon Signed Ranks Test

		Ranks		
		N	Mean Rank	Sum of Ranks
Qun - Qullmpf	Negative Ranks	9 <sup>a</sup>	5.00	45.00
	Positive Ranks	0 <sup>b</sup>	.00	.00
	Ties	1 <sup>c</sup>		
	Total	10		

a. Qun < Qullmpf

b. Qun > Qullmpf

c. Qun = Qullmpf

### Test Statistics<sup>a</sup>

	Qun - Qullmpf
Z	-2.701 <sup>b</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.007

a. Wilcoxon Signed Ranks Test

b. Based on positive ranks.

ووفقاً لاختبار ويلكوسون كانت قيمة P-Value (0,007) أقل من (5%)، وبالتالي يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل (H2a).

وتتفق هذه النتيجة مع بعض الدراسات (Kristensen, 2015; Messier & Schmidt, 2018). والتي ترى أن مراقبي الحسابات يقومون بتقحيح أو تعديل المدي الكمي للأهمية النسبية، في الحالات التي يمثل فيها العميل أهمية اقتصادية كبيرة لمراقب الحسابات، وأن يكون هناك ضغوط من جانب العميل، وكذلك يمثل مصدر إيراد هام لمنشأة المراجعة. بينما تختلف مع دراسات (Hatfield et al., 2008; Choudhary et al., 2017; Choudhary et al., 2019).

وبالنظر إلي جدول (Mean Ranks) بالمخرجات الإحصائية، يتضح أن متوسط الرتب بعد إدخال العامل النوعي الخاص بأهمية العميل (الأتعاب) والذي يساوي (5,00)، أكبر من متوسط الرتب قبله والذي يساوي (0,00).

ويري الباحث أن هذه النتيجة قد ترجع إلي أنه عندما يكون العميل مهم اقتصادياً لمنشأة المراجعة من الناحية الاقتصادية من الممكن أن يمثل وسيلة ضغط علي مراقبي الحسابات للمحافظة علي الدخل من الأتعاب في المستقبل. وبذلك يتجه مراقبو الحسابات لتقحيح حد الأهمية النسبية الكمي.

٥/٨/٦/٦ - نتيجة اختبار الفرض الفرعي الثاني (H2b):

استهدف الفرض الفرعي (H2b) اختبار ما إذا كان حجم شركة العميل يؤثر علي تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر. وقد تم إعادة صياغته كفرض عدم كما يلي:

$H_0$ : لا يؤثر حجم شركة عميل المراجعة علي تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر. وتم صياغته كفرض إحصائي كما يلي:

$$H_0: \text{Median (1)} = \text{Median (2)}$$

$H_0$ : لا يختلف الوسيط في حالة العوامل النوعية (حجم شركة العميل) عن الوسيط في حالة حكمه الكمي عن الأهمية النسبية.

$$H_1: \text{Median (1)} \neq \text{Median (2)}$$

$H_1$ : يختلف الوسيط في حالة العوامل النوعية (حجم شركة العميل) عن الوسيط في حالة حكمه الكمي عن الأهمية النسبية.

ويظهر الجدول التالي نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H2b):

### Wilcoxon Signed Ranks Test

		Ranks		
		N	Mean Rank	Sum of Ranks
Qun - QulS	Negative Ranks	9 <sup>a</sup>	5.00	45.00
	Positive Ranks	0 <sup>b</sup>	.00	.00
	Ties	1 <sup>c</sup>		
	Total	10		

a. Qun < QulS

b. Qun > QulS

c. Qun = QulS

### Test Statistics<sup>a</sup>

		Qun - QulS
Z		-2.701 <sup>b</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)		.007

a. Wilcoxon Signed Ranks Test

b. Based on positive ranks.

ووفقاً لاختبار ويلكوكسون كانت قيمة P-Value (٠,٠٠٧) أقل من (٥%)، وبالتالي يتم رفض فرض عدم وقبول الفرض البديل (H2b).

وتتفق هذه النتيجة مع بعض ما أوضحته دراسات (Bumbescu et al.,2014; Choudhary et al. ; 2017; Basse et al.,2018;) والتي تري أن من ضمن العناصر التي تتحكم في تحديد مدي الأهمية النسبية من جانب مراقبي الحسابات هي خصائص الشركة والتي منها حجم الشركة.

وبالنظر إلي جدول (Mean Ranks) بالمرجات الإحصائية، يتضح أن متوسط الرتب بعد إدخال العامل النوعي الخاص بأهمية العميل ( حجم شركة العميل) والذي يساوي (٥,٠٠) ، أكبر من متوسط الرتب قبله والذي يساوي (٠,٠٠).

ويري الباحث أن هذه النتيجة قد ترجع إلي أن حجم شركة العميل عندما يكون كبيراً يؤثر على أحكام مراقبي الحسابات لما تمتلكه هذه الشركات من ضغوط وأهمية وسمعة في المجتمع، ولما لها من أهمية اقتصادية قد تؤثر علي قرارات وأحكام مراقبي الحسابات، المتعلقة بحد الأهمية النسبية الكمي.

#### ٦/٨/٦/٦ - نتيجة اختبار الفرض الثاني (H2):

استهدف الفرض الثاني (H2) اختبار ما إذا كانت العوامل النوعية ذات الصلة بعميل المراجعة تؤثر علي تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر. وقد تم إعادة صياغته كفرض عدم كما يلي:

H<sub>0</sub>: لا تؤثر العوامل النوعية ذات الصلة بعميل المراجعة علي تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر.

وتم صياغته كفرض إحصائي كما يلي:

$$H_0: \text{Median (1)} = \text{Median (2)}$$

H<sub>0</sub>: لا يختلف الوسيط في حالة حكم مراقب الحسابات الكمي والنوعي ( ذات الصلة بعميل المراجعة عن الوسيط في حالة حكم مراقب الحسابات الكمي عن الأهمية النسبية.

$$H_1: \text{Median (1)} \neq \text{Median (2)}$$

H<sub>1</sub>: يختلف الوسيط في حالة حكم مراقب الحسابات الكمي والنوعي ( ذات الصلة بعميل المراجعة عن الوسيط في حالة حكم مراقب الحسابات الكمي عن الأهمية النسبية.

ويُظهر الجدول التالي نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H2):

## Wilcoxon Signed Ranks Test

		Ranks		
		N	Mean Rank	Sum of Ranks
Qun - QullmpfS	Negative Ranks	10 <sup>a</sup>	5.50	55.00
	Positive Ranks	0 <sup>b</sup>	.00	.00
	Ties	0 <sup>c</sup>		
	Total	10		

a. Qun < QullmpfS

b. Qun > QullmpfS

c. Qun = QullmpfS

### Test Statistics<sup>a</sup>

	Qun - QullmpfS
Z	-2.820 <sup>b</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.005

a. Wilcoxon Signed Ranks Test

b. Based on positive ranks.

ووفقاً لاختبار ويلكوسون كانت قيمة P-Value (0,005) أقل من (5%)، وبالتالي يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل (H2).

وتتفق هذه النتيجة مع أبحاثه بعض الدراسات (Kristensen,2015; Choudhary et al.,2017 ; Bassey et al.,2018 ; Messier & Schmidt, 2018;Choudhary et al.,2019) والتي ترى أن أحكام وقرارات مراقبي الحسابات المتعلقة بتحديد مدي، أو حد، الأهمية النسبية يختلف باختلاف خصائص عميل المراجعة، والتي منها حجم شركة العميل وأهميته، والأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة والأتعاب التي تدفعها الشركة لمنشأة المراجعة. وبالنظر إلى جدول (Mean Ranks) بالمخرجات الإحصائية، يتضح أن متوسط الرتب بعد إدخال العامل النوعي الخاص بكل من أهمية العميل لمراقب الحسابات، وحجم شركة العميل والذي يساوي (5,5) ، أكبر من متوسط الرتب قبله والذي يساوي (2,5).

ويري الباحث أن هذه النتيجة تؤكد صحة ما توصل إليه الباحث من نتائج الخاصة بكل من الفرض (H2a)،(H2b)، وأن تقييم حد الأهمية النسبية لا يتم من خلال المحددات الكمية فقط، ولكن أيضاً المحددات النوعية، والتي منها حجم شركة العميل



وأهميته، والأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة والأتعاب التي تدفعها الشركة لمنشأة المراجعة.

٧/٨/٦/٦- نتيجة اختبار الاسئلة المتعلقة بمدي الموافقة علي أهمية العوامل النوعية لمراقب الحسابات عند تحديد حكمه علي الأهمية النسبية:

فيما يتعلق بالأسئلة الواردة في نهاية كل حالة تجريبية، لاستكشاف ما إذا كان هناك أهمية للعوامل النوعية لمراقب الحسابات عند تنقيح حكمه الكمي علي الأهمية النسبية وهي؛ (خبرة مراقب الحسابات، حجم منشأة المراجعة التي ينتمي لها، الأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات، حجم شركة العميل)، فقد تم تحليل الردود على هذه الأسئلة باستخدام اختبار ويلكوكسون لعينة واحدة، لقياس مدى موافقة كل مفردات عينة الدراسة عليها، لأن موافقتهم تؤكد أهميتها لمراقبي الحسابات عند تحديد حكمهم علي الأهمية النسبية.

ويظهر الجدول التالي نتيجة اختبار ويلكوكسون على عينة مراقبي الحسابات لهذه السؤال:

Hypothesis Test Summary

	Null Hypothesis	Test	Sig.	Decision
1	The median of Q1 equals 38.00	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	.000	Reject the null hypothesis.
2	The median of Q2 equals 38.00	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	.000	Reject the null hypothesis.
3	The median of Q3 equals 38.00	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	.000	Reject the null hypothesis.
4	The median of Q4 equals 38.00	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	.000	Reject the null hypothesis.

Asymptotic significances are displayed. The significance level is .05.

ووفقاً لاختبار ويلكوكسون كانت قيمة P-Value (٠,٠٠٠) أقل من (٥%)، بمعنى أن هناك إجماعاً بين مفردات عينة مراقبي الحسابات على الموافقة على هذه الأسئلة الأربع بشأن العوامل النوعية المتعلقة؛ بخبرة مراقب الحسابات، وحجم منشأة المحاسبة والمراجعة التي ينتمي لها، والأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات، وحجم شركة العميل، وهو الأمر الذي يؤكد على إدراك مراقبي الحسابات على أهمية أخذ هذه العوامل عند تحديدهم لحد أو مدي الأهمية النسبية، وليست العوامل الكمية فقط.

## ٩/٦/٦ - تحليل الحساسية:

يستهدف الباحث من إجراء تحليل الحساسية بيان مدي حساسية نتائج اختبار الفروض لاختلاف طرق قياس المتغيرات، وعلي ذلك فقد قام الباحث بإعادة اختبار فروض البحث اعتماداً علي طرق قياس بديلة لقياس المتغيرات، وذلك قياساً علي دراسة ( محمد ، ٢٠١٩ ، ; Wan-Hussin et & Bamahros, 2013). حيث تم قياس المتغير المستقل والمتعلق بالعوامل النوعية، والذي تم قياسه وفقاً للتحليل الأساسي عن طريق استخدام قيم عددية تم تحديدها وفقاً لقياس المتغيرات كما هي، وكذلك تحويل القيمة التي تم اختيارها في شكل نسب المئوية لقيم عددية. أما فيما يتعلق بتحليل الحساسية فتم القياس بنفس النسب المئوية التي تم اختيارها، وكذلك تحويل القيم العددية وفقاً لقياس المتغيرات لنسب مئوية.

ويوضح الجدول التالي مدي حساسية نتائج اختبار الفروض لاختلاف طرق قياس المتغيرات:

تحليل الحساسية		التحليل الأساسي		الفرض
نتيجة الاختبار	P.VALUE	نتيجة الاختبار	P.VALUE	
تم رفضه	.958	تم قبوله	.002	الفرض الأول H1
تم رفضه	.102	تم قبوله	.004	الفرض الفرعي H1a
تم رفضه	.157	تم قبوله	.002	الفرض الفرعي H1b
تم قبوله	.005	تم قبوله	.007	الفرض الثاني H2
تم قبوله	.005	تم قبوله	.007	الفرض الفرعي H2a
تم قبوله	.005	تم قبوله	.005	الفرض الفرعي H2b

ووفقاً للجدول السابق فإن نتيجة اختبارات فروض البحث لكل من التحليل الأساسي وتحليل الحساسية قد اختلفت باختلاف طريقة قياس المتغير المستقل، فيما يتعلق بكل من الفرض (H1) ، والفرض (H1a) ، والفرض (H1b)، حيث تم رفضها، في ظل استخدام طريقة القياس بالنسب المئوية، ولكن تم قبولها عند استخدام طريقة القياس

الأخرى، وهي إعطاء أرقام عددية في حالة التحليل الأساسي. بينما تم قبول كل من الفرض (H2) ، والفرض (H2a) ، والفرض (H2b) حيث تم قبولها في طريقة القياس الأولي وطريقة القياس الثانية.

## ١١/٦/٦ - خلاصة نتائج اختبار فروض البحث:

يوضح الجدول التالي خلاصة نتيجة اختبار فروض البحث:

نتيجة اختبار الفرض في حالة تحليل الحساسية	نتيجة اختبار الفرض في حالة التحليل الأساسي	صيغة الفرض	الفرض
تم رفضه	تم قبوله	تؤثر العوامل النوعية ذات الصلة بمراقب الحسابات ومنشأته علي تنقيحه لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر.	الفرض الأول H1
تم رفضه	تم قبوله	تؤثر خبرة مراقب الحسابات علي تنقيحه لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر.	الفرض الفرعي الأول H1a
تم رفضه	تم قبوله	يؤثر حجم منشأة المراجعة علي تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر.	الفرض الفرعي الثاني H1b
تم قبوله	تم قبوله	تؤثر العوامل النوعية ذات الصلة بعميل المراجعة علي تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر.	الفرض الثاني H2
تم قبوله	تم قبوله	تؤثر الأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة وأتعاب مراقب الحسابات علي تنقيح حكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر.	الفرض الفرعي الأول H2a
تم قبوله	تم قبوله	يؤثر حجم شركة عميل المراجعة علي تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر.	الفرض الفرعي الثاني H2b

## ٧/٦- نتائج البحث والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

يتناول هذا الجزء من البحث عرضاً لنتائج البحث، والتوصيات، ومجالات البحث المقترحة، وذلك علي النحو التالي:

### ١/٧/٦- نتائج البحث :

تناول البحث دراسة واختبار أثر العوامل النوعية علي تنقيح مراقب الحسابات لأحكامه الكمية علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر، ويمكن بلورة أهم نتائج البحث، بشقيه النظري والتجريبي علي النحو التالي:

- **فيما يتعلق بالشق النظري** خُص البحث إلي أن الأهمية النسبية، تتعلق بتصورات مراقبو الحسابات لاحتياجات المستخدمين، والتي تستجيب للتحديات، والقيود في بيئة عمل مراقبي الحسابات، واعتبارات الظروف المحيطة والتي تتضمن بالضرورة اعتبارات كمية ونوعية.
- **كما خُص البحث** إلي أن العوامل الكمية تُعد من أهم المحددات لتقييم مدي الأهمية النسبية، وهو أمر أكثر إجماعاً وتوافقاً بين مراقبي الحسابات، ولكن تُمثل مجرد بداية أولية تُنقح بمجموعة من العوامل أو المحددات النوعية لتحديد مدي أكثر دقة للأهمية النسبية.
- **وأيضاً خُص البحث** إلي أن المحددات النوعية التي يمكن أن تؤثر علي التقييم الأولي لحد الأهمية النسبية، تتمثل في؛ محددات خاصة بمراقب الحسابات، ومحددات خاصة بمنشأة المراجعة، ومحددات خاصة بشركة العميل. وتشكل اهتماماً كبيراً في مجال الحكم المهني للمراجعة عند تحديد الأهمية النسبية.
- **كما خُص البحث** إلي أن قرارات مراقبو الحسابات تعتمد في كثير من الأحيان علي سماتهم الشخصية وخصائصهم الفردية، وأن مراقبي الحسابات يقومون بتنقيح أحكامهم الأولية الكمية بشأن الأهمية النسبية وفقاً لخبرتهم التي تمكنهم من الرؤية والإدراك، الأمر الذي يمكنه من دمج المعلومات النوعية في أحكامهم، وتنقيح أحكامه وفقاً للظروف المحيطة.
- **كما خُص البحث** إلي أن مراقبي الحسابات الذين ينتمون لمنشآت مراجعة كبيرة يختلفون عن غيرهم مما ينتمون لمنشآت صغيرة الحجم في تحديدهم لمستويات الأهمية النسبية.

- كما خلص البحث إلي أن الي أن الدراسات اختلفت فيما بينها حول تأثير الأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة والأتعاب التي تدفعها شركته لمراقب الحسابات علي أحكامه بشأن الأهمية النسبية.
- وقد خلص البحث في شقه التجريبي إلي قبول الفروض الفرعية للبحث (H1a)، (H1b)، والمتعلقة بوجود تأثير لكل من خبرة مراقبي الحسابات، وحجم منشأة المراجعة التي ينتمي اليها علي أحكام مراقبي الحسابات الكمية عن الأهمية النسبية. وهو ما يتفق مع ما توصل إليه البحث في شقه النظري.
- وأيضاً خلص البحث في شقه التجريبي إلي قبول الفرض (H1) القائل بوجود تأثير للعوامل النوعية ذات الصلة بمراقب الحسابات ومنشأته علي تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر. وهو ما يؤكد صحة ما توصل اليه الباحث من نتائج الخاصة بكل من الفرض (H1a)، (H1b). ويتفق مع ما توصل إليه البحث في شقه النظري.
- كما خلص البحث في شقه التجريبي الي قبول الفروض الفرعية (H2a)، و (H2b) القائلة بوجود تأثير لكل من الأهمية الاقتصادية للعميل، وحجم شركته، علي تنقيح حكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر.
- كما خلص البحث في شقه التجريبي الي قبول الفرض (H2) القائل بوجود تأثير للعوامل النوعية ذات الصلة بعميل المراجعة علي تنقيح مراقب الحسابات لحكمه الكمي علي الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر. وهو ما يؤكد صحة ما توصل اليه الباحث من نتائج الخاصة بكل من الفرض (H2a)، (H2b). ويتفق مع ما توصل إليه البحث في شقه النظري.

#### ٢/٧/٦ - توصيات البحث:

- وفقاً لما انتهى إليه البحث من نتائج بشقيه النظري والعملي، وفي ضوء حدوده، يوصي الباحث بما يلي:
- ضرورة تقديم الدعم المستمر لمراقبي الحسابات في شكل معايير وإرشادات بشأن الأهمية النسبية في المراجعة.
- قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بعمل ندوات وورش عمل بشكل مستمر بشأن ضبط الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات وأهميتها في الارتقاء بجودة المراجعة.

- يوصي الباحث بأن تفصح مكاتب المراجعة ضمن تقارير الشفافية المهنية عن تبنيها لمدخل المحددات الكمية والنوعية عند اصدار الأحكام علي الأهمية النسبية.
- يجب تعديل الفقرات الخاصة بالأهمية النسبية في معايير المراجعة المصرية بما يواكب التعديلات الحديثة علي معايير المراجعة الدولية المناظرة.
- يجب أن تركز مقررات المراجعة في مرحلة الدراسات العليا وكذا مؤتمرات أقسام المحاسبة المتخصصة بالجامعات المصرية علي قضية جودة الأحكام المهنية في المراجعة في سياق سبل الارتقاء بجودة المراجعة سواء بواسطة مكاتب المراجعة أو الجهاز المركزي للمحاسبات.

### ٦/٧-٣ - مجالات البحث المقترحة:

- يقترح الباحث عدداً من مجالات البحوث المستقبلية، علي النحو التالي:
- أثر الإفصاح عن مدي الأهمية النسبية علي قرارات منح الائتمان.
- أثر اختلاف خصائص هيكل ملكية الشركات علي أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية.
- أثر كفاءة الإدارة علي أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية.
- نحو تقييم منطقي لأحكام مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات بشأن الأهمية النسبية عند مراجعته حسابات شركات القطاع العام.
- أثر اختلاف خصائص لجنة المراجعة علي أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية.
- أثر اختلاف نوع القطاع أو الصناعة الذي تنتمي إليه الشركة علي أحكام مراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية.

## قائمة المراجع

### أولاً: المراجع العربية:

- السيد، محمود محمد، ٢٠١٨، أثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات علي جودة أحكامه المهنية بشأن الاستمرارية وأمور المراجعة الأساسية والمعلومات الأخرى في تقريره غير المعدل الجديد- دراسة تجريبية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية.
- الهيئة العامة للرقابة المالية. ( ٢٠٠٨ ). المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى، قرار رقم ( ١٦٦ ) لسنة ٢٠٠٨ . متاحة على موقع [http://www.fra.gov.eg/content/efsa\\_ar/audit\\_pages/](http://www.fra.gov.eg/content/efsa_ar/audit_pages/)
- عزام، عبد المرضي حامد، ويحي سعد زغلول، ٢٠٠٦، الاستدلال الإحصائي: مدخل الي اتخاذ القرار والتنبؤ، قسم الإحصاء والرياضة والتأمين، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- علي، عبد الوهاب نصر، ٢٠١٤، "دراسة انتقادية لمقترح التقرير الجديد لمراقب الحسابات المتوقع تفعيله"، المؤتمر الدولي الأول للمحاسبة والمراجعة، تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري، كلية التجارة ، جامعة بني سويف.
- محمد، سحر سعيد حامد، ٢٠١٩، أثر الإسناد والتوقيت والوضع الوظيفي للمراجعة الداخلية على قرار المراجع الخارجي بشأن مدى اعتماده على وظيفة المراجعة الداخلية - دراسة تجريبية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة دمنهور.

### ثانياً : المراجع الأجنبية:

- Aqel, S. (2011). Auditors' Assessments of Materiality Between Professional Judgment and Subjectivity. *Acta Universitatis Danubius. (Economica)*, 7(4), 72-88.
- Baldacchino, P. J., Tabone, N., & Demanuele, R. (2017). Materiality disclosures in statutory auditing: a Maltese perspective.
- Baldauf, J., Steckel, R., & Steller, M. (2015). The Influence of Audit Risk and Materiality Guidelines on Auditor's Planning Materiality Assessment. *Accounting and Finance Research*, 4(4), 97-114.
- Basse, D. R., Eyo, B., Temitayo, D. E., & Anthony, A. (2018). The Effects of Materiality Concept on Auditing Practices and Decision Making. *decision making*, 9(2).
- Bauer, T. D. (2014). The effects of client identity strength and professional identity salience on auditor judgments. *The Accounting Review*, 90(1), 95-114.
- Blokdijk, H., Driehuisen, F., Simunic, D. A., & Stein, M. T. (2003). Factors affecting auditors' assessments of planning

- materiality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(2), 297-307.
- Brown, C. A. (2009). Order effects and the audit materiality revision choice. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 25(1).
  - Bumbescu, S. S., Ofileanu, D., & Burdea, R. (2014). The Role Of The Materiality In Audit And Accountancy In Agricultural Organizations. *Annales Universitatis Apulensis-Series Oeconomica*, 16(1).
  - Chiş, A. O., & Achim, A. M. (2014). Professional Judgement. The Key To A Successful Audit. *SEA: Practical Application of Science*, 2(3).
  - Choudhary, P., Merkley, K., & Schipper, K. (2017). *Direct Measures of Auditors' Quantitative Materiality Judgments: Properties, Determinants and Consequences for Audit Characteristics and Financial Reporting Reliability*. Working paper, Cornell University.
  - \_\_\_\_\_.(2019, March).  
Auditors' Quantitative Materiality Judgments: Properties and Implications for Financial Reporting Reliability. In *28th Annual Conference on Financial Economics and Accounting*.
  - Christensen, B. E., Eilifsen, A., Glover, S. M., & Messier Jr, W. F. (2018). The Effect of Materiality Disclosures on Investors' Decision Making. *Available at SSRN 3096564*.
  - Cianci, A. M., & Lloyd Bierstaker, J. (2009). The effect of performance feedback and client importance on auditors' self-and public-focused ethical judgments. *Managerial Auditing Journal*, 24(5), 455-474.
  - Cucui, I., Munteanu, V., Niculescu, M., & Zuca, M. (2010). Audit Risk, Materiality and the Professional Judgement of Auditor. *Recent Advances in Business Administration*, 78-83.
  - de Rooij, D. (2009). Materiality of misstatements from the perspective of the users of the financial statements-Narrowing the expectation gap between users and auditors.
  - Del Corte, J. M., García, F. J. M., & Fernández-Laviada, A. (2008). La utilización efectiva de los factores cualitativos de la materialidad: un análisis empírico para los Auditores de cuentas ejercientes en España. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 11(1), 101-128.
  - Edgley, C. (2014). A genealogy of accounting materiality. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 255-271.
  - Eilifsen, A., & Messier Jr, W. F. (2014). Materiality guidance of the major public accounting firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(2), 3-26.



- Emil, P. I., Ancuta, S. G., & Timea, F. M. (2010). Qualitative factors of materiality-a review of empirical research. *Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica*, 12(1), 274.
- European Securities and Markets Authority (ESMA). (2011). Consultation Paper. Considerations of materiality in financial reporting. Paris, European Securities and Markets Authority , Available on: <https://europa.eu/european-union>.
- \_\_\_\_\_.(2013).  
Feedback Statement, considerations of materiality in financial reporting. Paris, European Securities and Markets Authority, Available on: <https://europa.eu/european-union>.
- Financial Accounting Standard Board(FASB), ,2010.Statement of Financial Accounting Concepts No.8., Available at, [www.fasb.org](http://www.fasb.org).
- Gunther, S. (2012). What Is Materiality? SEC & PCAOB v. FASB & ASB. *Bloomberg BNA: Securities Regulation & Law Repo*.
- Hatfield, R. C., Agoglia, C. P., & Sanchez, M. H. (2008). Client characteristics and the negotiation tactics of auditors: Implications for financial reporting. *Journal of Accounting Research*, 46(5), 1183-1207.
- Houghton, K. A., Jubb, C., Kend, M., & Ng, J. (2010). The future of audit: keeping capital markets efficient. *ANU E Press*.
- \_\_\_\_\_ . (2011) .Materiality in the context of audit: the real expectations gap. *Managerial Auditing Journal*, 26(6), 482-500.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2008, Revised and Redrafted International Standards on Auditing: ISA 320, Materiality in Planning and Performing an Audit; and ISA 450, Evaluation of Misstatements Identified During the Audit, International Auditing and Assurance Standards Board, available at: [www.ifac.org](http://www.ifac.org) .
- International Federation of Accountants (IFAC), 2009. International Standard on Auditing 450 “Evaluation of misstatements identified during the audit”, Available on: <http://www.ifac.org>.
- \_\_\_\_\_ . International Standard on Auditing 320 “Materiality in planning and performing an audit”, Available on: <http://www.ifac.org>.
- Iskandar, T. M., & Iselin, E. R. (1999). A review of materiality research. In *Accounting Forum* (Vol. 23, No. 3, pp. 209-239). Elsevier Science Publishing Company, Inc.
- Juma’h, A. H., & Campus, M. (2009). The implications of materiality concept on accounting practices and decision making. *Revista Empresarial Inter Metro/Inter Metro Business Journal*, 5(1), 22-37.

- \_\_\_\_\_., Cuesta Beleño, Andres., Castellanos Garzón, G Iovanni., & Agudelo Castañeda, Jairo (2014). The Materiality Concept: Implications For Managers And Investors. *Revista Finanzas Y Política Económica*, 6(1), 159-168.
- Keune, M. B., & Johnstone, K. M. (2009). Staff Accounting Bulletin No. 108 disclosures: Descriptive evidence from the revelation of accounting misstatements. *Accounting Horizons*, 23(1), 19-53.
- \_\_\_\_\_.. (2012). Materiality judgments and the resolution of detected misstatements: The role of managers, auditors, and audit committees. *The Accounting Review*, 87(5), 1641-1677.
- Kinney Jr, W. R., Palmrose, Z. V., & Scholz, S. (2004). Auditor independence, non-audit services, and restatements: Was the US government right?. *Journal of Accounting Research*, 42(3), 561-588.
- Kristensen, R. H. (2015). Judgment in an auditor's materiality assessments. *Danish Journal of Management and Business*, 79(2), 53-65.
- Kumor, I., & Mackowiak, E. (2018, June). Materiality IN Accounting And Auditing. In *Economic and Social Development (Book of Proceedings)*, 32nd International Scientific Conference on Economic and Social (p. 218).
- Lakis, V., & Masiulevičius, A. (2017). Acceptable Audit Materiality For Users Of Financial Statements. *Journal Of Management*, 2(31).
- Iyer, V. M., & Rama, D. V. (2004). Clients' expectations on audit judgments: A note. *Behavioral Research in Accounting*, 16(1), 63-74.
- Manita, R., Lahbari, H., & Elommal, N. (2011). The impact of qualitative factors on ethical judgments of materiality: An experimental study with auditors. *International Journal of Business*, 16(3), 231.
- Messier Jr, W. F., Martinov-Bennie, N., & Eilifsen, A. (2005). A review and integration of empirical research on materiality: Two decades later. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(2), 153-187.
- \_\_\_\_\_., & Schmidt, M.. (2018). Offsetting Misstatements: The Effect of Misstatement Distribution, Quantitative Materiality, and Client Pressure on Auditors' Judgments. Quantitative Materiality, and Client Pressure on Auditors' Judgments, *The Accounting Review*, 93(4), 535-557.
- Montoya del Corte, J., Martínez García, F. J., & Fernández Laviada, A. (2010). Effective use of qualitative materiality factors: evidence from Spain. *Managerial Auditing Journal*, 25(5), 458-483.

- Nelson, M., & Tan, H. T. (2005). Judgment and decision making research in auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(s-1), 41-71.
- Popa, I. E., Span, G., Dumitru, M., Dumitru, V. F., & Filip, C. L. (2013). Empirical study on the implications of qualitative factors in making decisions related to the materiality level: the case of Romania. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 26(4), 43-58.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2013). PCAOB Release No. 2013-005, Proposed auditing standards. Washington, DC, Public Company Accounting Oversight Board, Available at: [www.pcaobus.org](http://www.pcaobus.org).
- Ruhnke, K., Pronobis, P., & Michel, M. (2018). Effects of Audit Materiality Disclosures: Evidence from Credit Lending Decision Adjustments. *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (BFuP)*, 70(4), 440-471.
- Stanisić, M., Stefanović, D., Arežina, N., & Mizdraković, V. (2013). Analysis of auditor's reports and bankruptcy risk in banking sector in the Republic of Serbia. *Amfiteatru Economics*, 15(34), 431-441.
- Wan-Hussin, W. N., & Bamahros, H. M. (2013). Do investment in and the sourcing arrangement of the internal audit function affect audit delay?. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 9(1), 19-32.
- Wedemeyer, P. D. (2010). A discussion of auditor judgment as the critical component in audit quality—A practitioner's perspective. *International Journal of Disclosure and Governance*, 7(4), 320-333.
- Wu, X., & Wang, J. (2018). Management's Materiality Criteria of Internal Control Weaknesses and Corporate Fraud: Evidence from China. *The International Journal of Accounting*, 53(1), 1-19.
- Zhou, Y. (2011). Establishing Judgments about Materiality in Government Audits: Experiences of Chinese Local Government Auditors. *International Journal of Government Auditing*, 38(3), 9.



## أولاً: البيانات الشخصية:

- الاسم: .....
- اسم المكتب: .....
- المؤهلات العلمية والشهادات المهنية بعد الترخيص بمراجعة حسابات الشركات المساهمة

- دبلوم دراسات عليا في :..... ، وفي

.....

- ماجستير مهني في: .....

- ماجستير أكاديمي في: .....

- دكتوراه مهنية في: .....

- دكتوراه أكاديمية في: .....

- الشهادات المهنية التي حصلت عليها:

أ-

ب-

ت-

ث-

ج-

- عدد سنوات الخبرة في العمل:

- أقل من ٥ سنوات ( ) .

- من ٥ سنوات الي أقل من ١٠ سنوات ( ) .

- من ١٠ سنوات الي أقل من ١٥ سنة ( ) .

- من ١٥ سنة فاكثر ( ) .

## ثانياً: المصطلحات الفنية ذات الصلة بموضوع البحث:

١- الأهمية النسبية: حد(مقدار)التحريف في المعلومات المحاسبية، في ضوء الظروف المحيطة ، والذي يجعل من المحتمل أن يتغير أو يتأثر حكم متخذ القرار الذي يعتمد على تلك المعلومات المحاسبية.

٢- الحكم الأولي لحد الأهمية النسبية وفقاً للمعيار SAS No.47: ويعني نظر مراقب الحسابات لحد(مقدار) الأهمية النسبية علي مستوي القوائم المالية ككل، لأغراض

تخطيط وتوقيت طبيعة ومدى إجراءات المراجعة. ولا يشترط أن يكون هذا الحكم كميًا فقط .

- ٣- **حد الأهمية النسبية الكمي:** يقوم مراقب الحسابات بحساب حد الأهمية النسبية بناءً نسبة مئوية من إجمالي الأصول أو إجمالي الإيرادات أو صافي الدخل.
- ٤- **التقييم الأولي لحد الأهمية النسبية الكمي:** يعتمد مراقب الحسابات علي المحددات أو العوامل النوعية لأغراض التقييم الأولي لحد الأهمية النسبية الكمي.
- ٥- **إعادة النظر (تنقيح) التقييم الأولي لحد الأهمية النسبية الكمي:** يتم تعديل حد الأهمية النسبية الأولي الكمي المحدد وفقاً لقائمة الدخل، بعد تقييم نتائج اختبار المراجعة وفي ضوء مراعاة والأخذ في الاعتبار العوامل النوعية الأخرى.
- ٦- **احتمالية تعديل الحكم علي الأهمية النسبية:** يتم إعادة النظر في حد الأهمية النسبية المعدل مرة أخرى في ضوء نتائج اختبارات المراجعة والعوامل النوعية (ذات الصلة بمراقب الحسابات، ومنشأته و/أو الخاصة بمنشأة عميل المراجعة).

### ثالثاً الحالات التجريبية

#### الحالة التجريبية (١)

شركة "السلام" شركة مساهمة مصرية رائدة في عمليات صب المعادن في مصر. خاضعة للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ومقيدة بالبورصة. تقوم بإعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية الصادرة لسنة ٢٠٠٦ وتعديلاتها. وقد بدأت الشركة عملياتها منذ أكثر من ٥٠ عاماً وتقوم بتصنيع عدد من عمليات صب المعادن المختلفة، ولها منتجات متنوعة. مثل المضخات والصمامات والمكونات الضاغطة المستخدمة في صناعة الطاقة. كما إنها تصنع كل من الحديد والألومنيوم لصناعة السيارات والشاحنات. كما تصنع مجموعة متنوعة من المنتجات المستخدمة في معالجة مرافق المياه والصرف الصحي. وتبيع الشركة معظم منتجاتها داخل البلد، كما بدأت استكشاف الفرص في الخارج.

فيما يلي قائمتي الدخل والمركز المالي، التي تم مراجعتها للسنوات المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٦ ،  
٣١ / ١٢ / ٢٠١٧ والقوائم المالية التي لم يتم مراجعتها للسنة المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٨.

قوائم المركز المالي المقارنة لمنشأة "السلام" في نهاية أعوام ٢٠١٦/١٢/٣١، ٢٠١٧/١٢/٣١، ٢٠١٨/١٢/٣١ (الأرقام بالآلاف):

٢٠١٨/١٢/٣١	٢٠١٧/١٢/٣١	٢٠١٦/١٢/٣١	بيان
			الأصول
			الأصول المتداولة
١٠٧٤٠٠٠	٧٩٤٠٠٠	٨٦٣٠٠٠	النقدية
١١٨٧٢٠٠٠	١١٣٦١٠٠٠	٩٠٨٠٠٠٠	العملاء
٧٨٣٠٠٠٠	٧٥٨٩٠٠٠	٦٩٠٦٠٠٠	المخزون
١٧٢٩٠٠٠	١٦٨٠٠٠٠	١٧٦٤٠٠٠	الأصول المتداولة الأخرى
٢٢٥٠٥٠٠٠	٢١٤١٤٠٠٠	٨٦١٣٠٠٠	مجموع الأصول المتداولة
			الأصول طويلة الأجل وغير الملموسة
١٦٩٦٨٠٠٠	١٧٣١٦٠٠٠	١٦٥٥٠٠٠٠	صافي الأصول الثابتة
٢٦١٧٠٠٠	٢٩١٢٠٠٠	٣٢٠٧٠٠٠	الأصول غير الملموسة
٤٢٠٩٠٠٠٠	٤١٦٤٢٠٠٠	٣٨٣٧٠٠٠٠	إجمالي الأصول
			الالتزامات وحقوق الملكية
			الالتزامات قصيرة الاجل
١١٤٠٠٠٠	١٢٤٨٠٠٠	١٤٩٦٠٠٠	الدائنين
٥٨٠٦٠٠٠	٦٥٧٠٠٠٠	٤٠٢٩٠٠٠	أوراق الدفع
٢٥٨٢٠٠٠	٢٢٨٨٠٠٠	٢٣٠٢٠٠٠	التزامات أخرى
٧٢٥٠٠٠	٧٢٥٠٠٠	٧٢٥٠٠٠	الجزء المتداول من الديون طويلة الأجل
١٠٢٥٣٠٠٠	١٠٨٣١٠٠٠	٨٥٥٢٠٠٠	إجمالي الالتزامات قصيرة الأجل
١٠١٨٣٠٠٠	١٠٥٠٨٠٠٠	١١٦٢٣٠٠٠	الالتزامات طويلة الاجل
			حقوق الملكية
٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	الأسهم العادية المصدرة والمباعة
٣٥٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠٠	رأس المال الاضافي
١٧٦٥٤٠٠٠	١٥٩٠٣٠٠٠	١٤١٨٥٠٠٠	الأرباح المحتجزة
٢١٦٥٤٠٠٠	١٩٩٠٣٠٠٠	١٨١٨٥٠٠٠	إجمالي حقوق الملكية
٤٢٠٩٠٠٠٠	٤١٦٤٢٠٠٠	٣٨٣٧٠٠٠٠	اجمالي الالتزامات وحقوق الملكية

قوائم الدخل المقارنة لشركة "السلام" عن السنوات المنتهية في عام ٢٠١٦، ٢٠١٧، ٢٠١٨ (الارقام بالآلاف):

بيان	٢٠١٦/١٢/٣١	٢٠١٧/١٢/٣١	٢٠١٨/١٢/٣١
صافي المبيعات	٥٣٢٩٦.٠٠٠	٥٥٤٧٦.٠٠٠	٥٧٦٩٢.٠٠٠
تكلفة المبيعات	(٤٣٦٢.٠٠٠)	(٤٥٨٢٤.٠٠٠)	(٤٧٨٦٢.٠٠٠)
مجمل الربح	٩٦٧٥.٠٠٠	٩٦٥٢.٠٠٠	٩٦٣.٠٠٠
المصروفات البيعية والادارية	(٤٧٥٦.٠٠٠)	(٤٦٥٩.٠٠٠)	(٤٩٠٤.٠٠٠)
الدخل التشغيلي	٤٩١٩.٠٠٠	٤٩٩٣.٠٠٠	٤٩٢٦.٠٠٠
إيراد الفوائد	٢٤.٠٠٠	٢.٠٠٠	٣١.٠٠٠
مصروف فوائد	(١٣٦٦.٠٠٠)	(١٢٧١.٠٠٠)	(١٨٨.٠٠٠)
مصروفات أخرى	(٧٧٢.٠٠٠)	(٨٧٩.٠٠٠)	(٨٥١.٠٠٠)
الدخل قبل الضريبة	٢٨٠٥.٠٠٠	٢٨٦٣.٠٠٠	٢٩١٨.٠٠٠
ضريبة الدخل	(١١٢٢.٠٠٠)	(١١٤٥.٠٠٠)	(١١٦٧.٠٠٠)
صافي الدخل	١٦٨٣.٠٠٠	١٧١٨.٠٠٠	١٧٥١.٠٠٠

#### وكانت المعلومات التالية بشأن شركة العميل:

بسبب طبيعة صناعة العميل وما يتعرض له من انكماش، وتركز العملاء في عدد محدود ومهم، والتغييرات التي حدثت في قيادات الادارة العليا، ومواجهة الشركة لبعض المشاكل مع بعض العملاء ذو الأهمية، ولضعف الرقابة الداخلية بصفة عامة. وباقتراض أنك انتهيت في ضوء ذلك إلي تقييم كل من خطر أعمال الشركة، وخطر الرقابة مرتفعاً، ولذلك سوف تخطط مستوي خطر عدم الاكتشاف منخفضاً.

في ضوء قراءتك لهذه الحالة من فضلك أجب عن الأسئلة التالية:

- ١- ما هو مستوى الأهمية النسبية الذي طبقته في آخر تكليف لك بمراجعة حسابات بعض الشركات التي تعمل في نفس صناعة الشركة (..... %).
- ٢- أفترض أنك بعد فحص القوائم المالية غير المراجعة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٨ ، رأيت أن الأهمية النسبية في هذا العام سيكون ٥% من صافي الدخل ويساوي



٨٧٥٥٠٠٠٠ . وفقاً لتقييمك، وحكمك المهني، هل توافق علي هذه النسبة كما هي(.....)؟. أم تزيد لتصبح (.....) ؟. أم تقل لتصبح ( ..... ) ؟ .

### الحالة التجريبية (٢)

بالإضافة لنفس معلومات الحالة التجريبية (١) افترض أن:

- تُمثل شركة "السلام" أهمية اقتصادية كبيرة لمكتب المراجعة، وتعتبر أتعاب المراجعة التي تدفعها مهمة جداً كنسبة من إجمالي إيرادات مكتبك من خدمة المراجعة.

١- وفقاً لتقييمك و حكمك المهني، هل تميل إلى تنقيح "حد الأهمية النسبية الأولي" الخاص بك كما في الحالة الاولي ؟ (.....)؟. أم تزيد لتصبح (.....) ؟. أم تقل لتصبح (.....) ؟.

٢- ما مدي الأهمية الاقتصادية للعميل والأتعاب بالنسبة لك عند قيامك بتنقيح أو إعادة النظر في حد الأهمية النسبية الكمي ، يرجى تحديد اختيار واحد :

العامل	غير مهم	مهم الي حد ما	محايد	مهم	مهم جدا
	(١)	(٢)	(٣)	(٤)	(٥)
-هل تمثل الأهمية الاقتصادية لعميل المراجعة والأتعاب التي تدفعها الشركة عامل مهم عند إعادة تنقيح حكمك الكمي لحد الأهمية النسبية؟.					

### الحالة التجريبية (٣)

بالإضافة لنفس معلومات الحالة التجريبية (١) افترض أن:

- تُعد شركة "السلام" من الشركات كبيرة الحجم في بيئة الأعمال المصرية، مقارنة بالشركات المنافسة في الصناعة، واستناداً إلي معياري، إجمالي الأصول، وإيرادات النشاط.

١- وفقاً لتقييمك و حكمك المهني، هل تميل إلى تنقيح "حد الأهمية النسبية الأولي" الخاص بك كما في الحالة الاولي؟ (.....)؟. أم تزيد لتصبح (.....) ؟. أم تقل لتصبح (.....) ؟.

٢- ما مدي أهمية حجم شركة العميل بالنسبة لك، عند قيامك بتنقيح أو إعادة النظر في حد الأهمية النسبية الكمي، يرجى تحديد اختيار واحد :

العامل	غير مهم (١)	مهم الي حد ما (٢)	محايد (٣)	مهم (٤)	مهم جدا (٥)
-هل يمثل كبر حجم شركة العميل. عامل مهم عند إعادة النظر أو تنقيح حكمك الكمي علي الأهمية النسبية.؟					

#### الحالة التجريبية (٤)

وفقاً لنفس معلومات الحالة التجريبية(١):

١- ما مدي أهمية كل عامل مما يلي، بالنسبة لك عند قيامك بتنقيح أو إعادة النظر في حد الأهمية النسبية الكمي، يرجى تحديد اختيار واحد :

العامل	غير مهم (١)	مهم الي حد ما (٢)	محايد (٣)	مهم (٤)	مهم جدا (٥)
١-هل تُعد الخبرة المهنية لمراقب الحسابات عامل مهم عند إعادة تنقيحه حكمه الكمي لحد الأهمية النسبية.؟					
٢-هل يُمثل انتمائك كمراقب الحسابات لواحدة من منشآت المراجعة الكبرى Big4 عامل مهم عند إعادة تنقيح حكمك الكمي لحد الأهمية النسبية.؟					