

محددات تباين تقييم الأهمية النسبية لتحريفات القوائم المالية المراجعة

(دراسة تحليلية وتجريبية)

دكتور

هشام فاروق الإبيارى

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة- جامعة طنطا

محددات تباين تقييم الأهمية النسبية لتحريفات القوائم المالية المراجعة
(دراسة تحليلية وتجريبية)
د. هشام فاروق الإبيارى - أستاذ المحاسبة المساعد - كلية التجارة - جامعة طنطا

ملخص البحث

تناول هذا البحث قضية تباين تقييم المراجعين- ممارسى المهنة بمنشآت المراجعة الخاصة، ومراقبي الجهاز المركزى للمحاسبات- للأهمية النسبية للتحريفات المكتشفة عند مراجعة القوائم المالية لمنشأة أعمال اقتصادية، بهدف الكشف عن محدداتها (مواطنها) ومسببات حدوثها (مصادرها) المحتملة وكيفية الحد منها. وقد اعتمد الباحث على المنهج الإيجابى (النموذج التحليلى) فى محاولة وضع إطار مقترح لمحددات ومسببات تباين تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة. كما قام الباحث بإستقراء واقع تقييم المراجعين للأهمية النسبية من خلال دراسة تجريبية (على عينة من مجموعتين، شملت الأولى واحد وثلاثين مراجعاً مستقلاً، وشملت الثانية ثلاثة وأربعين مراقباً بالجهاز المركزى للمحاسبات) لاختبار الإطار المقترح من خلال تسعة فروض، تناولت الأربعة الأولى منها مواطن تباين تقييم الأهمية النسبية، والتي تمثلت فى أساس الأهمية والنسبية ومدخل الأهمية ودرجة الاهتمام باعتبارات الأهمية الوصفية. أما الأربعة الأخرى فتناولت مسببات التباين المحتملة، وتمثلت فى نوع منشأة المراجعة، ومدى إدراك المراجعين لاحتياجات أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة محل المراجعة، وقدرات منشأة المراجعة على تجميع أدلة المراجعة، واستراتيجية تفاوض المراجع مع إدارة المنشأة محل المراجعة بشأن تصحيح التحريفات المكتشفة. بينما تناول الفرض الأخير كيفية تفعيل آلية الإفصاح عن الأهمية النسبية، كآلية مقترحة، للحد من تباين تقييم أهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة. وقد خلص الباحث إلى عدة نتائج هامة، رجحت من إمكانية قبول الإطار المقترح لمحددات ومسببات تباين تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة.

مقدمة

"Despite Many Years of Research on Materiality Judgments, Lack of Publicly Available Data Prevented Understanding ...The Variation in Audit Firm Application of Materiality Thresholds" (Keune and Johnstone 2009, 20) يهدف المراجع (مراقب الحسابات)- عند مراجعة القوائم المالية لمنشأة عميل المراجعة- إلى الوصول إلى تأكيد معقول Reasonable Assurance، يعكس مستوى منخفض مقبول لخطر احتواء القوائم المالية المراجعة لتحريفات هامة (Arens and Loebbecke 1988, 233). ويتطلب تحقيق هذا الهدف تقرير ماهية التحريفات الهامة، من خلال تقدير وتقييم مناسبين للأهمية النسبية. فتلعب الأهمية النسبية، كمفهوم أساسى فى المراجعة Planning and Evaluation Materiality، دوراً هاماً فى الحكم على سلامة القوائم المالية المراجعة من التحريفات الهامة (Abdel-Khalik and Solomon 1988, 5).¹ ويتوقف هذا الدور على مدى سلامة فهم وتطبيق المراجع لمفهوم الأهمية النسبية كأحد محددات جودة المراجعة (DeAngelo 1991, 183). حيث يؤثر تقدير و/أو تقييم المراجع غير المناسب للأهمية النسبية على مقدار التحريفات المسموح بوجودها فى القوائم المالية المراجعة (Nelson et al. 2005, 898)، والتي تؤثر سلباً على مصداقية بيانات ومعلومات القوائم المالية المراجعة، وبالتالي جودة التقرير المالى بفعل

¹ لقد استقر الفكر المحاسبى على تعريف مفهوم الأهمية النسبية فى المراجعة، من منظور مستخدمى القوائم المالية User-Orientation Perspective، بأنه درجة التأثير المحتملة Reasonably Influence لحذف أو تحريف بيان أو معلومة القوائم المالية- بشكل منفرد أو مجمع- على القرارات الاقتصادية لمستخدمى القوائم المالية Reasonable Readers (FASB No. 2, 1980; IFAC 2004b, ISA 320: 332).

ما قد يحتويه من تحريفات هامة، خاصة الناتجة عن ممارسات إدارة الربح (Grant et al. 2000, Levitt 1998). 41.

وبينما يتعلق تخطيط الأهمية النسبية- كمحدد لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة- بدقة تحديد واختيار إجراءات المراجعة اللازمة لاكتشاف كافة التحريفات الهامة، يتعلق تقييم الأهمية النسبية بتحليل مدى معنوية التحريفات المكتشفة والأخرى المحتملة (المتوقعة) عند التقرير عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية المراجعة. وكلا مفهومى تخطيط وتقييم الأهمية النسبية مرتبطين، فإذا كانت دقة إجراءات التحقق غير كافية، فإن تحريفات هامة ومحتملة قد لا تكون محددة، فيفقد تقييم الأهمية النسبية فعاليته (AICPA 1984).

ويحمل التقدير والتقييم غير المناسبين للأهمية النسبية تهديدات خطيرة على مستوى كل من المنشأة محل المراجعة ومنشأة المراجعة. فقبول مستوى غير منخفض وغير مبرر للأهمية النسبية قد يجعل معلومات القوائم المالية المراجعة والمنشورة مضللة، كما قد يسبب فشل المراجعة^٢. حيث من المفترض، أن ارتفاع مستوى الأهمية النسبية يزيد من الفاصل ما بين التحريفات المكتشفة والتحريفات الفعلية الموجودة فى القوائم المالية المراجعة (Soltani 2007, 228). كما قد تنخفض تحريفات القوائم المالية المراجعة بفعل انخفاض مستوى الأهمية النسبية.

ولقد تطلبت المعايير المهنية ضرورة قيام المراجع بمطالبة إدارة المنشأة محل المراجعة بتصحيح التحريفات المكتشفة الهامة، كما طالبت ضرورة استجابة إدارة المنشأة محل المراجعة لطلب المراجع بتصحيحها (Acito et al. 2009, 666).^٣ فإذا رفضت الإدارة تصحيح بعض أو كل التحريفات الهامة، فإن على المراجع فهم مبررات الإدارة بشأن عدم قيامها بالتصحيح، واعتبار ذلك عند تقييم ما إذا كانت القوائم المالية المراجعة خالية من التحريفات الهامة (ASB, AU-C 450. 09)، وإبلاغ لجنة المراجعة أو هؤلاء المسؤولين عن حوكمة منشأة العميل بالتحريفات غير المصححة (PCAOB AS 16; AU-C 260). كما يجب على المراجع اعتبار أثر التحريفات غير المصححة المرتبطة بالفترات السابقة (Eilifsen and Messier 2013, 8)، حيث يجب مراعاة الأثر التجميعى للتحريفات على دلالة القوائم المالية ككل عند تقييم الأهمية النسبية (SEC, SAB No. 99, 1999).

مشكلة البحث

يعد تقييم المراجع للأهمية النسبية أساس الحكم على مدى صدق وعدالة القوائم المالية المراجعة. حيث تتحدد- بموجب تقييم الأهمية النسبية- تحريفات القوائم المالية المؤثرة على قرارات مستخدمى التقرير المالى، والتي يطالب المراجع إدارة منشأة عميل المراجعة بتصحيحها، والأخرى غير المؤثرة (غير الهامة) والتي يسمح للقوائم المالية المراجعة باحتواءها. فيؤثر تقييم الأهمية النسبية على معلوماتية ومصداقية القوائم المالية. ويحمل التقييم غير المناسب للأهمية النسبية مخاطر عدم تحديد (وبالتالى عدم اعتبار) تحريفات هامة فى القوائم المالية، واحتمال إصدار تقرير مراجعة غير مناسب. ومن المفترض أن يعكس تقييم الأهمية النسبية لتحريفات القوائم المالية المراجعة كل من الاعتبارات الكمية والوصفية للتحريفات دون الاعتماد المجرى على قواعد حكمية بسيطة Rules of Thumb (SEC, SAB No. 99). الأمر الذى قد يجعل من اعتبارات الأهمية النسبية محددات أساسية لقرار المراجع بمطالبة إدارة منشأة العميل بتصحيح التحريفات الهامة.

ويعد تقييم المراجع للأهمية النسبية من القرارات عالية التعقيد، والتي تتطلب توافر إرشادات مهنية وتنظيمية واضحة وكافية توفر إطاراً للتطبيق يلقى قبولاً عاماً (Emil et al. 2010). وتعد

^٢ من المعتقد، أن النتائج السلبية للتطبيق غير المناسب للأهمية النسبية فى المراجعة قد ساهمت فى حدوث الأزمات المالية المعاصرة؛ والتي أطاحت بوحدات اقتصادية ذات ثقل مالى (مثل، Enron, WorldCom)؛ وأثرت سلباً على الثقة فى المهنة، وبعثت من جديد الاهتمام بالأهمية النسبية فى المراجعة (Emil et al. 2010, 274).

^٣ انظر على سبيل المثال، (PCAOB, AS 14, 15; ASB, AU-C 450. 07; AU 312. 45, Para.53; AU-C 450).

إرشادات الأهمية النسبية، التي وردت بتوصيات المراجعة الصادرة عن الهيئات المهنية (مثل IAASB, ASB, PCAOB) والتنظيمية (مثل SEC)، إرشادات عامة؛ لا توفر معياراً واضحاً Bright-Line Criterion يمكن من خلاله تقرير درجة أهمية تحريف محاسبي ما (Johnson 2007; Acito et al. 2009, 660; Eilifsen and Messier 2013,7) لدرجة دفعت البعض للقول بعدم وجود إرشادات للأهمية النسبية "Standard Setters Have not Promulgated Quantitative Materiality Guides, Method, or Criteria That Preparers could Look to for Authoritative Support, Instead Opting to Discuss Qualitative and Quantitative Materiality Considerations" (Nelson et al. 2005, 900) ودفعت البعض الآخر لوصف إرشادات الأهمية النسبية بأنها عالية الغموض "Widespread Concerns that Materiality Guidance is too Vague" (Acito et al. 2009, 684). الأمر الذي قد يسمح بتباين تقييم المراجعين للأهمية النسبية. كما يسمح باحتمال حدوث تقييم غير مناسب للأهمية النسبية نتيجة إما قصور فهم أو سوء استخدام لمفهوم الأهمية النسبية، يُزيد احتمال احتواء القوائم المالية المراجعة لتحريفات هامة تؤثر سلباً على مصداقيتها، ويسمح بإمكانية تفاوض كل من المراجع وإدارة المنشأة محل المراجعة بشأن تقرير الأهمية النسبية لكل تحريف على حدة Case-by-Case Basis (Acito et al. 2009, 664)، ويعطى فرصة إدارة المنشأة محل المراجعة للأرباح من خلال الإبقاء على تحريفات هامة فى القوائم المالية المراجعة نتيجة إما عدم اكتشافها أو اكتشافها واعتبارها غير هامة (Grant et al. 2000, 41). كما يسبب غموض الإرشادات المهنية نتيجة غياب قواعد الأهمية النسبية الواضحة Bright-Line Rules غموض كيفية تقييم الأهمية النسبية لتحريفات القوائم المالية المكتشفة غير المصححة (Libby and Brown 2013; Eilifsen and Messier 2013)، فيسمح ويبرر تباين تقييم المراجعين للأهمية النسبية، وما قد يحمله من آثار سلبية على جودة التقرير المالي. ومع توقع اختلاف تقييم المراجعين لأهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة لمنشأة العميل، يُثار التساؤل بشأن أين ولماذا يحدث هذا الاختلاف، فى محاولة البحث عن مواطن تباين تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة وأسبابها المحتملة.

وبناءً على ذلك، تتمثل مشكلة البحث فى محاولة الإجابة على ما يلى:-

أولاً: ما هى محددات تباين تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة؟
 ثانياً: ما هى مسببات حدوث تباين تقييم المراجعين للأهمية النسبية لتحريفات المكتشفة عند مراجعة القوائم المالية لمنشأة أعمال اقتصادية؟
 ثالثاً: هل يمكن اقتراح آلية للحد من تباين تقييم المراجعين لأهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة؟

دافع الدراسة والبحث

يتمثل دافع الدراسة فى اكتشاف الباحث لظاهرة تباين تقييم المراجعين، من الجهاز المركزى للمحاسبات وغيرهم المستقلين ممارسى المهنة بمنشآت المراجعة الخاصة، لأهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة لذات الوحدات الاقتصادية. حيث اتضح للباحث، عند فحص تقارير المراجعة المزدوجة المقدمة من كل من مراقبى الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة ومراقبى الجهاز المركزى للمحاسبات لذات المنشآت الاقتصادية وجود تباين واضح بشأن درجة أهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة، على الرغم من أن كلاهما يخضع ويطبق ذات معايير المراجعة (معيار الأهمية النسبية رقم

⁴ تعددت معايير الأهمية النسبية، لكنها تباينت فى درجة التحليل. ويعد المعيار الذى قدمه مجلس الإشراف المحاسبى الأمريكى (PCAOB, AS 14) أكثرها تحليلاً حيث يتناول قضايا ماوراء التحريفات المكتشفة مقارنة بمعايير أخرى مثل (ASB, AU-C 450).

٣٢٠).^٥ وهو ما يعكس اختلاف تطبيق كل من مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات ومراقبي الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة لمفهوم الأهمية النسبية عند مراجعة القوائم المالية للوحدات الاقتصادية. ففي حين اعتبر مراقبو الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة عدداً من التحريفات على أنها غير هامة، اعتبرها مراقبو الجهاز هامةً وتم الإفصاح عنها بتقرير المراجعة.^٦ وبما يكشف عن أن مراقبي الجهاز يضعون تقديرات للأهمية النسبية أكثر ضيقاً (حدود أهمية نسبية منخفضة) (Tightness (Much Stricter) مقارنة بغيرهم من مراقبي الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة. كما يكشف عن عدم استجابة إدارات المنشآت الاقتصادية محل المراجعة لتصحيح تحريفات القوائم المالية المراجعة المكتشفة وإجراء التسويات اللازمة، اعتماداً على كونها غير هامة في ضوء تقييم وتقرير مراقبي الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة لهذه التحريفات. وهو ما قد يكشف عن واقع اختلاف تقييم الأهمية النسبية بين مراقبي الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة ومراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات. وي طرح هذا تساؤلاً هاماً حول جوانب ومسببات اختلاف تقييم كل منهما للأهمية النسبية، والتي تؤثر جوهرياً على عملية المراجعة ونتائجها (تقرير المراجعة). وإذا كان من المتوقع، توجه مراقبو الجهاز نحو تطبيق مستوى أهمية نسبية أكثر صرامة (ضيقاً) (Tightness (Much Stricter) من مراقبي الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة، فإن دراسات الأدب المحاسبي لم تقدم إجابات بشأن تفسير مسببات هذا التوجه (Zhou 2012, 80). فإذا كان من المقبول اختلاف تقييم الأهمية النسبية باختلاف مجال تطبيقها (كمجال الأعمال، والمجال الحكومي، ٠٠٠)؛ على اعتبار أن الأهمية النسبية مجالية (Zhou 2012, 80) Contextual؛ وداخل المجال (قطاع صناعي أو قطاع تجاري أو ٠٠٠) باختلاف متغيراته (اختلاف نوع الصناعة) (Iselin and Iskanda 2000; Acito et al. 2009)، فإنه من غير المقبول اختلافها لذات المنشأة الاقتصادية الواحدة. الأمر الذي يمثل حافزاً للبحث عن أسباب هذه الظاهرة، ومبررتها، من خلال دراسة تحليلية وتجريبية على عينة تشمل كل من مراقبي الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة ومراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات.

^٥ يعتبر الجهاز المركزي للمحاسبات هو جهاز المراجعة الحكومي في مصر، والذي حل محل ديوان المحاسبة المنشأ بالقانون رقم ٥٢ لسنة ١٩٤٢، وذلك بالقانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٦٤. والجهاز المركزي للمحاسبات هو هيئة مستقلة ذات شخصية اعتبارية تهدف إلى تحقيق الرقابة على أموال الدولة وأموال الأشخاص العامة الأخرى وغيرها من الأشخاص المنصوص عليها قانوناً. ويناط به المراجعة الخارجية للتقارير المالية لوحدات الجهاز الإداري للدولة وتشمل وحدات الإدارة المركزية والمحلية والهيئات العامة والمؤسسات العامة وهيئات وشركات القطاع العام والمنشآت والجمعيات التعاونية التابعة لاي منها، والشركات التي لا تعتبر من شركات القطاع العام والتي يساهم فيها المال العام بما لا يقل عن ٢٥% من رأسمالها، والنقابات والاتحادات المهنية والعمالية، والأحزاب السياسية، والمؤسسات الصحفية القومية والصحف الحزبية، والجهات المعانة من الدولة أو التي تضمن الدولة حد أدنى للربح لها، والجهات التي تنص قوانينها على خضوعها لرقابة الجهاز أو التي ينص قانونها على اعتبار أن أموالها من الأموال المملوكة للدولة.

ويجدر الإشارة بأن الجهاز المركزي للمحاسبات قام في فترات سابقة – أواخر القرن الماضي- بتكليف مراقبي الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة بمراجعة القوائم المالية للوحدات الاقتصادية التي يساهم فيها المال العام بما لا يقل عن ٢٥% من رأسمالها. ولقد واجه الجهاز العديد من الانتقادات حالت دون استمرار ذلك. حيث يتولى مراقبو الجهاز المركزي للمحاسبات مراجعة القوائم المالية للمنشآت الاقتصادية التي يساهم فيها المال العام بما لا يقل عن ٢٥% من رأسمالها، وبشكل مستقل، عن مراجعة مراقبي الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة. وهو ما يعني، أن كلاً من مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات ومراقبي الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة يقوم بمراجعة القوائم المالية لذات المنشأة وتقديم تقرير عنها للسادة المساهمين.

^٦ بلغت نسبة التباين في تقارير المراجعة المزدوجة والمقدمة من مراقبي الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة ومراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات لذات المنشآت محل المراجعة خلال عامي ٢٠١٠، ٢٠١١ ٩٣.٣٣% (بعدد ٢٨ تقرير إلى إجمالي ٣٠ تقرير)، وهي نسبة تباين عالية بشكل معنوي. (أنظر على سبيل المثال، تقريرى مراجعة القوائم المالية (تقرير مراقب أو مراقبي الحسابات المستقلين، وتقرير مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات) لشركات المساهمة المصرية التالية: شركة الدلتا للسكر في ٢٠١١/١٢/٣١، شركة سيدى كريب للبتروكيماويات (سبيدك) في ٢٠١٠/١٢/٣١، شركة أبو قير للأسمدة في ٢٠١١/٦/٣٠، وشركة مصر لإنتاج الأسمدة (موبكو) في ٢٠١٠/١٢/٣١ وغيرها.

Literature Review Background and Research Questions

على الرغم من كثرة دراسات الأدب المحاسبي لقضية الأهمية النسبية في المراجعة، فمازالت معرفتنا بها محدودة، خاصة المعرفة بكيفية تطبيق منشآت المراجعة للأهمية النسبية داخل منهج مراجعة القوائم المالية (Eilifsen and Messier 2013, 3)، لأسباب منها أن موضوع الأهمية النسبية موضوع جدلي يخضع للتقدير المهني Professional Judgment ويغيب عنه التغذية العكسية Feedback؛ الأمر الذي يعوق وجود هياكل تعلم ملائمة Outcome Relevant Learning Structures (ORLS) (Abdel-Khalik and Solomon 1988, 6).

وتعد قضية تحليل كيفية تقييم الأهمية النسبية في المراجعة من الموضوعات البحثية ذات القيمة (Abdel-Khalik and Solomon 1988,5)، والتي قد توفر الإجابة الملائمة والمقنعة تجاه

السؤال التالي: Are Auditors Doing Enough ?

ولقد شهدت الفترة المعاصرة اهتمام العديد من الهيئات المهنية (مثل، IAASB; ASB; PCAOB) بمعيار الأهمية النسبية (IAASB, ISA [320,450,600]; ASB AU-C [320,450,600]; PCAOB, AS [11,14] User Perspective، وفي إطار توافقي (Eilifsen and Messier Virtually Identical (Eilifsen and Messier 2013,3). ولقد صاحب هذا الاهتمام مزيد من دراسات الأدب المحاسبي بشأن الأهمية النسبية في المراجعة في إطار ما تم استحداثه من إرشادات جديدة بمعيار الأهمية النسبية.^٧

ولقد زاد اهتمام الفكر المحاسبي بقضية احتمال احتواء القوائم المالية المراجعة؛ وبالتالي التقرير المالي؛ لتحريفات هامة، بعد حالات الانهيار التي شهدتها منشآت الأعمال مطلع القرن الحالي، التي جعلت من ظاهرة تحريف التقرير المالي حدث متوقع الحدوث.^٨

ولقد شكلت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) لجنة استشارية لتحسين التقرير المالي عام ٢٠٠٧ سميت بلجنة تحسين التقرير المالي (Committee on Improvements to Financial Reporting (CIFR)). وقد طالبت اللجنة بإرشادات إضافية لتحديد مدى أهمية التحريف وحاجته الضرورية للتصحيح أو التسوية. كما اقترحت اللجنة، لغرض تحسين التقرير المالي وتخفيض تعقيد قرارات الأهمية النسبية، ضرورة تشجيع المنشآت على إجراء تسويات سريعة لتصحيح تحريفات التقرير المالي غير الهامة (Acito et al. 2009, 660).

ولقد أصبحت دراسات الأدب المحاسبي أكثر اهتماماً بفهم تعقد عملية ما وراء قرارات الأهمية النسبية، مع إدراك أهمية الظروف أو المجالات التي تتخذ فيها هذه القرارات (Emil et al. 2012, 276). ولقد توجهت بعض دراسات الأدب المحاسبي، حديثاً، نحو تحليل تقييم الأهمية النسبية، وتفسير تباين قرارات المراجعين بشأن مطالبة إدارة المنشأة محل المراجعة بتصحيح التحريفات الهامة المكتشفة، وتحليل وتفسير مدخل الأهمية النسبية بشأن معالجة تحريفات الفترة السابقة غير المصححة

^٧ يعتقد الباحث، أن عودة اهتمام الفكر المحاسبي بقضية الأهمية النسبية في المراجعة قد يرجع إلى ما اتهمت به المهنة من سوء استخدام مفهوم الأهمية النسبية بما يسمح للمنشأة محل المراجعة بممارسات إدارة الربح. الأمر الذي كان وراء صدور نشرة هيئة سوق المال الأمريكية (SEC, SAB No. 99)، وإصدار المعهد الأمريكي للمحاسبين والمراجعين لمعيار المراجعة رقم ١٠٧ (AICPA, SAS No. 107)، وقيام المعهد الدولي للمحاسبين (IFAC 2002) بفحص معيار المراجعة الدولي رقم ٣٢٠، واقتراح معيارين منفصلين، أولهما تعديل المعيار الدولي رقم ٣٢٠ (ISA 320) تحت عنوان: "Materiality in Planning and Performing an Audit" (Revised and Redrafted)، والثاني المعيار رقم ٤٥٠ (ISA 450) بعنوان: "Evaluation of Misstatements Identified During the Audit"، والذي تناول بوضوح الاعتبارات الوصفية للأهمية النسبية.

^٨ فعلى سبيل المثال، كشفت إحدى الدراسات (Acito et al. 2009) أن هناك أكثر من ٢٥٠ منشأة أعمال أمريكية احتوت تقاريرها المالية على تحريفات محاسبية من خلال معالجات غير مقبولة محاسبياً لعقود الإيجار التشغيلي خلال الفترة ما بين عام ٢٠٠٤ حتى عام ٢٠٠٦.

عند تقييم الأهمية النسبية لتحريفات الفترة محل المراجعة (أنظر على سبيل المثال، Turner 2000; Taub 2004; Nelson et al. 2005; Acito et al. 2009).

ولقد تناول عدد من الدراسات تحديد العوامل التي قد تؤثر على تقييم الأهمية النسبية في المراجعة، وكان من أهمها أثر التحريف على صافي الدخل (أنظر على سبيل المثال، Moriarty and Barron 1976; Holstrum and Messier 1982; Chewning et al. 1989; Blokdiik et al. 2003)، وأثر طبيعة البند والمجال على قرارات الأهمية النسبية (أنظر على سبيل المثال، Jennings 1992; et al. 1987; Carpenter and Dirsmith 1992)، وأثر العوامل الوصفية على تقييم الأهمية النسبية (أنظر على سبيل المثال، Brown 2005; Libby et al. 2006; Libby and Brown 2013).

كما تناول عدد من الدراسات (أنظر على سبيل المثال، Krogstad et al. 1984; Steinbart 1987; Carpenter et al. 1994) التحليل التجريبي لأثر بعض المتغيرات على قرارات الأهمية النسبية، تشمل خصائص المنشأة محل المراجعة (حجم المنشأة، القطاع أو نوع الصناعة، الحالة المالية، السياسات المحاسبية، حالة المنشأة ما بين شركة عامة مقيدة في سوق رأس المال أم غير مقيدة، صفات الإدارة، خصائص لجنة المراجعة، جودة الرقابة الداخلية) (10)، وخصائص منشأة المراجعة (حجم المنشأة، درجة الهيكلة، ثقافة المنشأة، العلاقة مع العملاء، (11)، والخصائص الفردية للمراجع (المعرفة، الخبرة، (12).

ولقد اتجه الفكر المحاسبي المعاصر نحو اختبار محددات تقييم الأهمية النسبية ودورها في تشكيل القرار بشأن تصحيح التحريفات الهامة (أنظر على سبيل المثال، DeZoort et al. 2006; Chewning and Higgs 2002; Ng and Tan 2007; Acito et al. 2009; Keune and Johnstone 2009, 2012). ولقد أشارت هذه الدراسات إلى مدى خطورة الاعتماد على القياس الكمي عند تقييم الأهمية النسبية دون مراعاة الاعتبارات الوصفية، وبما يكشف عن أن اختلاف الاهتمام باعتبارات الأهمية النسبية الوصفية يعد سبباً لتباين تقييم الأهمية النسبية. فعلى سبيل المثال، كشفت دراسة (Ng and Tan 2007)؛ وهي دراسة تجريبية؛ عن تباين تقييم المراجعين للأهمية النسبية ارتباطاً بالعوامل الوصفية (على مستوى القوائم المالية وبنودها)، مؤكدةً على أهمية الحاجة إلى

⁹ فعلى سبيل المثال، فحصت دراسة (Brown 2005)؛ وهي دراسة تجريبية قامت على عينة من 83 مراجع؛ أثر اثني عشر عاملاً وصفيًا على تقييم الأهمية النسبية، وقد اختلف تأثيرها ما بين إيجابي وسلبي، وضعيف وقوي. وقد كشفت الدراسة عن رغبة المراجعين في تعديل حدود الأهمية النسبية استجابة إلى تأثير العوامل الوصفية.

¹⁰ لقد كشفت عدد من الدراسات عن حساسية تقييم المراجعين للأهمية النسبية لمتغيرات منشأة العميل، مثل أهمية منشأة العميل، تفضيلات منشأة العميل، وما تعانیه منشأة العميل من ضغوط، وغيرها (Beeler and Hunton 2002; Libby and Kinney 2002; Nelson et al. 2000). ولقد تباينت نتائج الدراسات بشأن أثر حجم المنشأة محل المراجعة على قرارات الأهمية النسبية. ففي حين كشفت بعض الدراسات (مثل، Wright and Wright 1997) عن احتمال تساهل المراجع مع المنشأة محل المراجعة كبيرة الحجم بشأن التحريفات، حيث يتجنب مطالبته بأداء تسويات مراجعة عديدة، فإن دراسات أخرى (مثل، Costigan and Simon 1995) كشفت عن أن المراجع أكثر صرامة بشأن تقييم الأهمية النسبية للمنشآت محل المراجعة كبيرة الحجم تجنباً لمخاطرة التقاضي. كما كشفت بعض الدراسات (مثل، Iskandar and Iselin 2000; Sanchez 2001; Gleason and Mills 2002) عن تحفظ عال من خلال تقدير مستويات أقل للأهمية النسبية للمنشآت محل المراجعة المنتمية لقطاع عال المخاطرة.

¹¹ تباينت النتائج بشأن أثر حجم منشأة المراجعة على مستوى الأهمية النسبية. ففي حين كشفت بعض الدراسات عن علاقة عكسية بين مستوى الأهمية النسبية وحجم منشأة المراجعة (مثل، Blokdiik et al. 2003)، وأن المراجعين بمنشآت المراجعة الأكثر هيكلية أكثر احتمالاً لمطالبة عملائهم بتصحيح التحريفات المكتشفة (مثل، Icerman and Hillison 1991)، كشفت دراسات أخرى عن علاقة طردية (مثل، Messier 1983; Chewning et al. 1989)، بينما لم تكشف دراسات أخرى عن وجود نتائج معنوية بين حجم منشأة المراجعة ومستوى الأهمية النسبية (مثل، Costigan and Simon 1995). وأن المراجعين بمنشآت المراجعة الأعلى هيكلية يعتبرون عوامل عديدة عند تقييم الأهمية النسبية، مقارنة بالمراجعين العاملين بمنشآت مراجعة أقل هيكلية واللذين يعتبرون بشكل أساسي أثر التحريف على صافي الدخل (مثل، Carpenter et al. 1994).

¹² في حين لم تكشف بعض الدراسات (مثل، Sierra and Santa Maria 2002; Messier 1983) عن وجود ارتباط بين مستوى الخبرة وتقييم الأهمية النسبية، كشفت دراسات أخرى (مثل، Nelson et al. 2005) عن أن شركاء المراجعة أكثر احتمالاً لتجنب مطالبة عملاء المراجعة بتصحيح التحريفات المكتشفة، خاصة عندما يحيطها الغموض، مقارنة بمديري المراجعة الأكثر احتمالاً بمطالبة عملاء المراجعة بتصحيح التحريفات المكتشفة (الهامة).

إرشادات واضحة (صريحة) للاعتبارات الوصفية عند تقييم الأهمية النسبية. خاصة، وأن إرشادات معايير المراجعة بشأن كيفية تطبيق الأهمية النسبية في المراجعة تعد قليلةً وغير كافية (Brennan and Gray 2005, 11). كما كشفت دراسة (Acito et al. 2009) عن تأثير تقييم الأهمية النسبية بكل من اعتبارات الأهمية النسبية الكمية والوصفية، والتي جاءت بنشرة هيئة سوق المال الأمريكية (SAB No. 99) (مثل حجم التحريف، ووجود تحريفات محاسبية أخرى، وأهمية النشاط الذي احتوى التحريف)، وأن هذه الاعتبارات تفسر جزءاً كبيراً من اختلاف قرارات المنشأة بشأن تصحيح التحريفات. ١٣ فضلاً على أن قرارات المنشأة بشأن تصحيح التحريفات قد تتأثر بتصرفات المنشآت الأخرى داخل ذات الصناعة، خاصة قرارات الإفصاح. ١٤ كما كشفت الدراسة عن أن منشآت الأعمال قد تفضل استخدام مدخل التعديل الفوري للتحريفات Catch-up Adjustment عندما يكون مستخدماً داخل منشآت الصناعة. وقد أشارت الدراسة إلى تأثير تقييم الأهمية النسبية بالتفاوض بين المراجع والإدارة Negotiated Materiality Assessments، اعتماداً على تصرفات منشآت الصناعة. كما أشارت دراسة (Keune and Johnstone 2009, 20) إلى قصور المعرفة التي يمكن من خلالها فهم طبيعة منشآت عملاء المراجعة التي تتجنب تصحيح أو تسوية تحريفات القوائم المالية المراجعة، وطبيعة هذه التحريفات غير المصححة.

ولقد كشف عدد من الدراسات (مثل، Moriarty and Barron 1976; Jennings et al. 1987; Morris and Nichols 1988) عن تباين تقييم المراجعين للأهمية النسبية وبما يكشف عن قصور إجماع Consensus المراجعين بشأنها، وهو ما قد يثير التساؤل حول مدى فهم المراجعين لمفهوم الأهمية النسبية (Brennan and Gray 2005, 25).

كما تناولت بعض الدراسات (أنظر على سبيل المثال، Chewning et al. 1989; Blokdiik et al. 2003) اختلاف تقييم المراجعين للأهمية النسبية باختلاف متغيرات منشآت المراجعة المنتمين إليها. وقد أشارت هذه الدراسات إلى أن مراجعي منشآت المراجعة كبيرة الحجم أكثر تحفظاً عند تقييم الأهمية النسبية مقارنة بغيرهم المنتمين لمنشآت مراجعة غير كبيرة، وبما قد يتسق مع رؤية أن منشآت المراجعة الكبيرة أعلى جودة من غيرها. ١٥

ولقد فحص عدداً من البحوث السلوكية في المراجعة بعض متغيرات تقييم الأهمية النسبية، شملت مدخل الأهمية النسبية وتحريفات الفترة أو الفترات السابقة (مثل، دراسة Nelson et al. 2005)، والافصاح عن التحريفات المكتشفة غير المصححة في القوائم المالية (مثل، Libby et al. 2006; Libby and Brown 2013)، وتفاوض العميل والمراجع بشأن التحريفات المكتشفة (مثل، Gibbins et al. 2001; Gibbins et al. 2005; Hatfield et al. 2010; Kida et al. 2012)، وعدم التأكد المحيط بتقديرات الأهمية النسبية (مثل، Patterson and Smith 2003). فعلى سبيل المثال، تناولت دراسة (Nelson et al. 2005) - وهي دراسة تجريبية (قامت على عينة من ٢٣٤ مراجع (٥٧ شريك مراجعة، ١٧٧ مدير مراجعة) في مجموعتين، من خلال ثمانى حالات

^{١٣} لقد تناولت بعض الدراسات السابقة أثر الاعتبارات الوصفية على تقييم الأهمية النسبية. فعلى سبيل المثال، كشفت دراسة (Krogstad et al. 1984)؛ والتي تناولت عدد ٣٢ حالة افتراضية تطلبت كل منها من أفراد البحث (شركاء مراجعة، ومديري مراجعة، ومراجعين تحت التمرين) تقيماً للأهمية النسبية بشأن تعديل مقترح على مخصص الديون المشكوك فيها؛ عن أن تقييم الأهمية النسبية للتحريف يعتمد في الأساس على أثر التحريف على صافي الدخل، كأحد الاعتبارات الوصفية الهامة للتحريف.

^{١٤} لقد أشار عدد قليل من الدراسات (مثل، O'Connor and Collins 1974; Nelson et al. 2005; Brennan and Gray 2005) إلى حاجة مستخدمي القوائم المالية إلى إفصاح كل من مدعى القوائم المالية والمراجعين عن الأهمية النسبية، وبما يجعل القوائم المالية أكثر فهماً للمستخدمين، على غرار الإفصاح عن السياسات المحاسبية بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية. فعلى سبيل المثال، طالبت دراسة (Brennan and Gray 2005) الجهات التنظيمية بتوسيع متطلبات الإفصاح لتشمل معلومات الأهمية النسبية لتدعيم الشفافية Tranceparency، خاصة شفافية المراجعة.

^{١٥} من المتوقع، تباين تقييم الأهمية النسبية باختلاف حجم منشأة المراجعة. فعلى سبيل المثال، كشفت دراسة (Keune and Johnstone 2009) تباين تطبيق منشآت المراجعة لحدود الأهمية النسبية، كما كشفت دراسة (Eilifsen and Messier 2013) عن وجود فروق بين منشآت المراجعة الأمريكية كبيرة الحجم Major Auditing Firms عند تقييم مدى إمكانية وجود تحريفات متوقعة بخلاف المكتشفة (تقييم الأهمية النسبية).

تجريبية)- أثر مدخل الأهمية النسبية (مدخل التكلفة الجارية Current-Period Approach مقابل المدخل التراكمي Cumulative Approach) على تباين تقييم المراجعين لأهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة، وبالتالي على قرار مطالبة المراجع لإدارة المنشأة محل المراجعة بتصحيح التحريفات المكتشفة الهامة. ولقد كشفت النتائج عن أثر دقة التحريف (تقدير نقطة مقابل تقدير مدى) على اختيار مدخل الأهمية النسبية المستخدم، وبغض النظر عن درجة لا موضوعية التحريف Misstatement Subjectivity، وأثره المباشر على صافي الدخل. كما كشفت الدراسة عن أن المراجعين أكثر ميلاً لمدخل الأهمية النسبية الذي يجعل من تحريفات القوائم المالية تبدو أقل من حد الأهمية النسبية الكمي، وبالتالي هم أقل احتمالاً لمطالبة إدارات منشآت عملاء المراجعة بإجراء تسويات تحريفات القوائم المالية المراجعة المكتشفة (باعتبارها غير هامة). كما تناولت دراسة (Patterson and Smith 2003) والتي قامت على استخدام نظرية المباريات Game Theoretic Model لتحليل رد الفعل بين المراجع وإدارة المنشأة محل المراجعة تجاه عدم التأكد المحيط بتقديرات الأهمية النسبية- تحليل أثر عدم التأكد المحيط بتقديرات الأهمية النسبية على تقييم المراجع لأدلة الإثبات ومقدار تحريفات الأرباح Earnings Misstatements في التقرير المالي. ولقد كشفت الدراسة أنه مع زيادة عدم التأكد المحيط بتقديرات الأهمية النسبية، واعتبار التكاليف المتوقعة لقبول قوائم مالية تتضمن تحريفات هامة نسبياً (فشل المراجعة) عالية، يزيد تحفظ المراجع عند تقييم أدلة المراجعة، وتزيد التكلفة المتوقعة لإجراءات مراجعة موسعة، وينخفض حجم تحريفات (إدارة) الأرباح Earnings Overstatement ١٦.

كما تناول عدد من الدراسات (مثل، Relmond and VanDaniker 1994; DeZoort et al. 2006; Zhou 2012) أثر المساءلة على تقييم الأهمية النسبية في المراجعة. وقد كشفت هذه الدراسات عن أن عمل المراجع تحت ضغط المساءلة يدفعه للاهتمام بالاعتبارات الوصفية للأهمية النسبية، ويجعله أكثر ميلاً لتخفيض مستويات الأهمية النسبية. فعلى سبيل المثال، تناولت دراسة (DeZoort et al. 2006)؛ وهي دراسة تجريبية قامت على فحص ثلاث عشرة دراسة محاسبية تجريبية عالجت مستويات مختلفة من ضغط المساءلة؛ العلاقة بين ضغط المساءلة وتقييم الأهمية النسبية. وقد كشفت الدراسة عن علاقة سلبية بين ضغط المساءلة ومستوى الأهمية النسبية بسبب ما قد يولده الضغط من قلق للمراجع Social Anxiety - وهو قلق مبنى على المساءلة Accountability-Based Anxiety - يثير انتباهه الذاتي Self-Attention تجاه مقابلة معايير الأداء المقررة، فيزيد من تحفظ التقدير والجهد. كما كشفت الدراسة عن اعتبار المراجع لعوامل الأهمية النسبية الوصفية تحت المستويات العالية لضغط المساءلة. ولقد أشارت دراسة (Zhou 2012) إلى أن عمل المراجع تحت مساءلة أعلى، كما في حالة المساءلة العامة Public Accountability، تجعله أكثر اهتماماً باعتبارات الأهمية النسبية الوصفية عن تقييم أهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة، وأكثر استجابة لخطر ضغط المساءلة Perceived Exposure Risk من خلال تضيق مستوى الأهمية النسبية.

^{١٦} لقد كشفت بعض الدراسات السلوكية في المراجعة عن تباين تقييم المراجعين للأهمية النسبية بشأن تحريفات إدارة الأرباح. ففي حين كشفت دراسة (Nelson et al. 2002)؛ والتي قامت على مسح Survey شمل ٢٥٣ مراجع مع عدد ٥١٥ محاولة إدارة ربح؛ أن المراجعين أكثر احتمالاً لتعديل تقديرات الأهمية النسبية بما يجعل تحريفات إدارة الأرباح هامة، كشفت دراسات أخرى (مثل، Nelson et al. 2005) عن رغبة المراجعين في تجنب مطالبة إدارات منشآت عملاء المراجعة بتصحيح تحريفات القوائم المالية المراجعة. ولقد كشفت دراسة (Foroghi et al. 2012)؛ والتي قامت على دراسة تجريبية اعتمدت على قائمة استقصاء لعينة تكونت من ٨٤ مراجع، وفحص ١٢٤ تقرير مراجعة منشور؛ عن أن مفهوم الأهمية النسبية في مراجعة القوائم المالية قد يمنع أو يعوق انتباه المراجع لعملية اكتشاف تلاعب إدارة العميل بمعلومات القوائم المالية، وأن عملية مراجعة القوائم المالية غير فعالة بشكل كاف في اكتشاف تلاعب إدارة العميل المراجعة. تحت اعتبار أن الأهمية النسبية قد تعد من العوامل التي قد تضعف من جودة عملية المراجعة، فتهدد فعالية المراجعة، وقد تقود إلى نقص ثقة العامة في المهنة.

ويتضح من استقراء الدراسات السابقة بشأن قضية تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة، أنها تناولت بعض محددات التقييم دون الاهتمام بمحاولة وضع إطار واضح بعوامل الأهمية النسبية المؤثرة على تقييم المراجعين لأهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة، وبالتالي المؤثرة على قرارات المطالبة بتصحيحها، خاصة وأن كل ما قدمته الهيئات المهنية والتنظيمية من إصدارات تمثل إرشادات عامة يغيب عنها الصورة الكلية فى إطار تكاملى. وإذا كان من المتوقع، تباين تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة؛ نتيجة توجه المراجعين إلى تطبيق مستويات أهمية نسبية مختلفة؛ فإن دراسات الأدب المحاسبى لم تقدم إجابات بشأن تفسير مسببات هذا التوجه. وبما قد يكشف عن ماهية جوانب اختلاف تقييم المراجعين للأهمية النسبية فى المراجعة. ويعتقد الباحث، أن السبب قد يرجع إلى قصور اهتمام دراسات الأدب المحاسبى بالكشف عن ظاهرة وجود فروق بين تقييم المراجعين للأهمية النسبية لذات منشأة عميل المراجعة، وكيف ولماذا تحدث هذه الظاهرة (تفسير وتبرير حدوث فروق تقييم الأهمية النسبية). وهو ما يعنى، فى اعتقاد الباحث، حاجة الفكر المحاسبى لتحليل ظاهرة تباين تقييم المراجعين للأهمية النسبية ومسبباتها فى إطار كلى.

هدف البحث

يهدف هذا البحث إلى إجراء تحليل لمسببات حدوث تباين تقييم مراقبى الحسابات للأهمية النسبية للتحريفات المكتشفة عند مراجعة القوائم المالية لمنشآت الأعمال الاقتصادية. ويتطلب تحقيق هذا الهدف تحليل جانبين أساسيين هما:

- محددات تقييم الأهمية النسبية للتحريفات المكتشفة فى القوائم المالية المراجعة.
- مظاهر التباين المحتملة لتقييم المراجعين لأهمية التحريفات المكتشفة فى القوائم المالية المراجعة، فى إطار محددات تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة .

أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من ندرة الدراسات المحاسبية المهمة بتحليل واقع ممارسات تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة، الأمر الذى قد يجعل من نتائج البحث قيمة فى الكشف عن كيفية تطبيق المراجعين لمفهوم الأهمية النسبية. حيث يتناول البحث قضية تباين تقييم المراجعين (مراقبى الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة ومراقبى الجهاز المركزى للحسابات) للأهمية النسبية لذات الوحدة الاقتصادية، باعتبارها أحد القضايا البحثية المعاصرة، وبهدف دعم المعرفة والفهم لكيفية حدوث تباين تطبيق مفهوم الأهمية النسبية فى المراجعة، وأسبابه. حيث يستكشف هذا البحث جوانب ومسببات اختلاف تقييم المراجعين للأهمية النسبية عند مراجعة القوائم المالية لمنشأة اقتصادية. ويعمل البحث، بما يسفر عنه من نتائج، على توفير معلومات يمكن توظيفها فى تطوير معيار المراجعة المصرى (معيار الأهمية النسبية رقم ٣٢٠) بما قد يسهم فى تحسين تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة.

منهج البحث

فى إطار مشكلة البحث وتحقيقاً لهدف البحث، يقوم الباحث باستخدام المنهج الإيجابى معتمداً على النموذج التحليلى للوقوف على محددات ومسببات تباين تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة. كما يستخدم الباحث المنهج الوصفى لاستقراء واقع تقييم المراجعين لاعتبارات الأهمية النسبية فى الممارسة ببيئة الأعمال المصرية بغرض الكشف عن ظاهرة تباين تقييم أهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة ومسبباتها المحتملة.

حدود البحث

يقتصر البحث على تحليل تقييم الأهمية النسبية لتحريفات القوائم المالية لمنشآت اقتصادية Profit Oriented Companies دون غيرها، كما يقتصر البحث على تقييم الأهمية النسبية للتحريفات الكمية (ذات القيمة) Value Misstatements دون غيرها من التحريفات الوصفية والمرتبطة بالعرض والإفصاح Presentation and Disclosure Misstatements .

خطة البحث

بعد تناول منهجية وإطار البحث، ولتحقيق هدف البحث، يتكون البحث من أربعة مباحث هي: المبحث الأول: محددات تقييم الأهمية النسبية للتحريفات المكتشفة في القوائم المالية المراجعة. المبحث الثاني: مواطن ومصادر تباين تقييم الأهمية النسبية لتحريفات القوائم المالية المراجعة. المبحث الثالث: الدراسة التجريبية. المبحث الرابع: خلاصة ونتائج وتوصيات البحث.

المبحث الأول: محددات تقييم الأهمية النسبية لتحريفات القوائم المالية المراجعة

من المتوقع، أن تؤثر اعتبارات الأهمية النسبية للتحريفات المكتشفة في القوائم المالية المراجعة على قرار مطالبة المراجع لإدارة عميل المراجعة بتصحيحها (Acito et al. 2009, 661). ولا يمنع تحديد اعتبارات الأهمية النسبية- التي جاءت بالإرشادات المهنية والتنظيمية- احتمال تأثر تقييم المراجع لأهمية التحريفات المكتشفة باعتبارات أو عوامل أخرى (فيما وراء تلك التي وردت بإرشادات الأهمية النسبية).

وقد تتمثل استجابة إدارة عميل المراجعة لقرار المراجع بشأن تصحيح تحريفات القوائم المالية في إجراء تعديلات فورية أو إجراء التسويات اللازمة في نهاية الفترة (Acito et al. 2009, 667).¹⁷ ومن المتوقع، أن المراجع أكثر احتمالاً بمطالبة إدارة العميل بتصحيح التحريفات المكتشفة الهامة في صلب القوائم المالية من خلال تعديل الأرصدة Recognized Amounts وليس في مرفقات أو ملحقات القوائم المالية Equivalent Footnote Amounts (Libby et al. 2006). ويعتقد الباحث، أن العوامل المؤثرة على تقييم المراجع لأهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة، وبالتالي على قرار مطالبة إدارة منشأة عميل المراجعة بتصحيحها، تشمل مجموعتين من اعتبارات الأهمية النسبية، الأولى الاعتبارات الكمية، والثانية الاعتبارات الوصفية.

¹⁷ عندما يتضح للمراجع أن هناك تحريفات هامة فإنه يطالب إدارة العميل بتصحيحها، وأمام إدارة العميل بديلين إما تعديل القوائم المالية الحالية بالتحريفات الهامة وهو ما يسمى بالتعديل الفوري Catch-up-Adjustment، أو بتسوية القوائم المالية السابقة بما يخصها من التحريفات وهو ما يسمى بالتسوية Restatement. وقد تعمد منشآت الأعمال ذات جودة الأرباح المنخفضة إلى إجراء تصحيحات فورية Catch-up Adjustment للتحريفات المكتشفة الهامة من قبل المراجع تجنباً لجذب الانتباه لتحريفات أخرى قد تكون أكثر تأثيراً على دلالة وعدالة القوائم المالية (Acito et al. 2009, 661). خاصة مع اعتقاد إدارة منشأة العميل بأن التعديلات الفورية Catch-up Adjustment لتحريفات هامة في الفترة الجارية قد تخفف من تعرض المنشأة لمخاطرة فقد السمعة مقارنة بحالة إجراء تسويات Restatement لقوائم مالية مصدرة سابقة (PCAOB 2004)، والتي قد تؤثر سلباً على مكافآت الإدارة، وسعر السهم في سوق الأوراق المالية، وتقدير جودة الرقابة الداخلية، وغيرها (SOX 2002, Sec. 404) (Acito et al. 2009, 682). ومن المتوقع، ارتفاع احتمال التسوية Restatement في نهاية فترة المراجعة مع زيادة عدد التسويات التي أجريت خلال الفترة أو الفترات السابقة، وانخفاضه مع زيادة عدد التعديلات الفورية (السريعة) Catch-Up Adjustment التي أجريت خلال فترة المراجعة (Acito et al. 2009, 667). كما وأن تكرار التسويات اللازمة لتحريفات القوائم المالية قد يبرر للمراجع تخفيض حد الأهمية النسبية، خاصة عند التفاوض مع إدارة منشأة العميل بشأن التحريفات غير المصححة.

المجموعة الأولى: الاعتبارات الكمية للأهمية النسبية

تحدد أهمية تحريف ما كميأ في ضوء مستوى الأهمية النسبية المقدر، الذي يعكس تقدير حجم التحريف الذي يقبل المراجع وجوده في بنود القوائم المالية منفردة، وفي القوائم المالية المراجعة ككل *As A Whole*، باعتباره لا يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية ولا يحتاج لإصدار تقرير مراجعة مقيد بتحفظات أو تقرير عكسي.¹⁸

ويعد تقدير الأهمية النسبية تقدير مهني لحد أو لنقطة فاصلة *Separate Point Estimate* (Limit Apron/ Limit Point/ Significant Point/ Cut-off Point/ Threshold) بين ما هو هام وما هو غير هام، يتم في ضوء معرفة المراجع بمنشأة العميل وما توافر من معلومات (بشأن مدى نزاهة وأمانة إدارة المنشأة، ومدى معقولية قيم العمليات وأرصدة الحسابات، وغيرها)، ويتأثر بالعديد من المحددات المهنية والتنظيمية؛ منها إدراك المراجع لماهية وطبيعة مستخدمى تقرير المراجعة وقراراتهم الاقتصادية المتوقعة (Maria and Franca 2002, 267)، واحتياجاتهم من المعلومات المالية (AU-C 320. 04; Eilifsen and Messier 2013, 24)؛ والمتطلبات القانونية والرقابية (معايير المراجعة المصرية، المعيار رقم ٣٢٠، فقرة ٧). كما يتأثر بالاعتبارات المرتبطة ببنود وعناصر القوائم المالية وعلاقتها ببعضها، وبطبيعة وأثر التحريفات، وغيرها (Soltani 2007, 229). وهى عوامل من شأنها أن تنتج مستويات مختلفة للأهمية النسبية، يختلف تفسيرها اعتماداً على ظروف معينة (Brennan and Gray 2005, 20). فعلى سبيل المثال، عندما تكون نتائج أعمال منشأة عميل المراجعة أقرب إلى نتائج التعادل (حجم أرباح أو خسائر صفرية أو منخفضة جداً) تنخفض، عادةً، تقديرات المراجعين لمستويات الأهمية النسبية (Blokdijk et al. 2003).

ويقترح الباحث، أنه قد يكون من المناسب أن يقدر مستوى الأهمية النسبية على مستوى بنود وعناصر القوائم المالية في شكل مدى وبما قد يسمح للمراجع بمرونة اتخاذ القرار بشأن مطالبة إدارة عميل المراجعة بتصحيح التحريفات المكتشفة في القوائم المالية المراجعة. بحيث إذا اكتشف المراجع تحريفاً تخطى الحد الأقصى للمدى أعتبر هاماً ووجب مطالبة إدارة العميل بتسويته، بينما إذا وقع التحريف ما بين الحد الأدنى والأقصى أعتبر هاماً حديداً للدرجة التي قد تسمح للمراجع بقبول التفاوض مع إدارة العميل بشأن تصحيح التحريف، أما إذا وقع تحريف أقل من الحد الأدنى للمدى أعتبر غير هام.

وتعتمد فلسفة تقدير الأهمية النسبية على محددتين، أولهما أساس الأهمية والثاني النسبية، كما يلي:-

أولاً: أساس الأهمية النسبية

يعد أساس الأهمية النسبية محدد التحريف الهام في القوائم المالية. ويتحدد اختيار أساس الأهمية النسبية في ضوء عدد من المتغيرات أهمها غرض المنشأة (هادفة للربح، غير هادفة للربح)، طبيعة النشاط (صناعي، تجارى، خدمي، ٠٠)، احتياجات مستخدمى القوائم المالية من المعلومات، وغيرها. وتعد مقاييس دخل منشأة العميل – كوحدة اقتصادية هادفة للربح- أكثر الأسس شيوعاً لتقدير الأهمية النسبية (Abdel-Khalik and Solomon 1988, 6; Acito Materiality Benchmark et al. 2009, 661; Eilifsen and Messier 2013, 5). حيث تشكل القواعد الحكيمة المبنية

¹⁸ تقوم آلية قياس مستوى الأهمية النسبية؛ وهى آلية حكمية؛ على تقدير الأهمية النسبية على مستويين، أولهما المستوى الكلى، وهو تقدير كلى على مستوى القوائم المالية ككل Overall or Planning Materiality. والثاني المستوى التفصيلي، وهو تقدير جزئي على مستوى بنود وعناصر القوائم المالية (أقصى مبلغ للتحريفات يمكن للمراجع قبول وجوده في كل بند على حدة- مستوى الخطأ المسموح به Tolerable Misstatement)، بناءً على توزيع مستوى الأهمية النسبية الكلى (المستوى الأول) على بنود القوائم المالية محل المراجعة. ويعد تقدير مستوى الأهمية النسبية الكلى الأهم لتأثيره على قرارات مستخدمى القوائم المالية، خاصة المساهمين Shareholders المخاطبين بتقرير المراجعة، لمراعاته الأثر التراكمي للتحريفات (Arens and Loebbecke 1988, 45).

على نسبة مئوية من الدخل أساس تقديرات وقرارات الأهمية النسبية في المراجعة (Maria and Franca 2002, 268; Brennan and Gray 2005, 16)^{١٩}.

وتتعدد صور الدخل التي يمكن استخدامها كأساس لتقدير الأهمية النسبية، فتشمل مجمل الربح، والدخل التشغيلي، وصافي الربح قبل أو بعد الضرائب، والتوزيعات. ويعد صافي الدخل أكثر مقاييس الدخل استخداماً كأساس للأهمية النسبية (Acito et al. Dominant Quantitative Benchmark 2009, 660)^{٢٠}.

ويعتقد الباحث، بعدم مناسبة الاعتماد على صافي الدخل- كأساس للأهمية النسبية- نظراً لاحتمال خضوعه لإدارة منشأة عميل المراجعة، وإفتقاده للجودة (Kinney et al. 2002).^{٢١} وحيث يمثل الاستحقاق الاختياري تحريفات القوائم المالية التي يخشى المراجع وجودها بالدرجة الأولى، باعتباره يمثل التحريفات التي تهدد صدق وعدالة القوائم المالية، فيعتقد الباحث بأنه قد يكون من المناسب التحول من استخدام الربح المحاسبي إلى استخدام الاستحقاق الاختياري كأساس للأهمية النسبية. خاصة مع انخفاض قيمة الاستحقاق الاختياري مقارنة بمبلغ صافي الربح. كما يعتقد الباحث، بأفضلية استخدام الاستحقاق الاختياري كأساس لتقدير الأهمية النسبية من خلال علاقة عكسية وبمعدل متزايد مع انخفاض حجم الاستحقاق الاختياري.^{٢٢}

ويرتبط تعريف التحريف على مستوى القوائم المالية بتحديد أساس الأهمية النسبية. بحيث أنه إذا استخدم الربح قبل الضريبة- مثلاً- كأساس للأهمية النسبية، فإنه يمكن تعريف التحريف بأنه مقدار الزيادة أو النقص في الربح قبل الضريبة. وهذا التعريف يستبعد تلقائياً التحريفات التي لا تؤثر على الربح المقرر. الأمر الذي يعني، أهمية وخطورة تحديد أساس الأهمية النسبية عند التقدير، وضرورة أن يكون أساساً مناسباً.

ومن المتوقع، أنه مع اختلاف أساس الأهمية النسبية يختلف تقييم المراجعين لدرجة أهمية تحريفات القوائم المالية، وبناءً على ذلك، فإنه يمكن صياغة الفرض البحثي التالي:-

^{١٩} لقد عبر عن ذلك بعض الباحثين بقولهم: "Income is the Primary Factor Considered by Auditors in Arriving at Decisions Around What is Material" (Chewning et al. 1989).

^{٢٠} يكشف الواقع العملي عن تفضيل المراجعين لاستخدام صافي الربح كأساس - باعتباره أقل قيمة من مقاييس الدخل الأخرى فضلاً على التأثير المحتمل لتحريفات صافي الربح على مستخدمي القوائم المالية خاصة المستثمرين والدائنين والمقرضين (أنظر على سبيل المثال، Boatsman and Robreston 1974; Messier 1983). وقد تستخدم مؤشرات أخرى بخلاف الدخل، كمؤشرات الميزانية مثل إجمالي الأصول أو حقوق المساهمين ، كأساس للأهمية النسبية في ضوء ظروف معينة لمنشأة العميل، كتدهور نتائج التشغيل أو سوء حالة السيولة أو الملاءة الحرجة (Eilifsen and Messier 2013,12). فعلى سبيل المثال، قد تفضل منشآت الأعمال الخاسرة Loss-Making Firms استخدام إجمالي الأصول كأساس للأهمية النسبية (Gleason and Mills 2002).

^{٢١} قد يكون شيوع استخدام صافي الدخل كأساس للأهمية سبب عدم دقة تقييم الأهمية النسبية في المراجعة، وما واجهته مهنة المراجعة من أزمة ثقة مع انهيار العديد من منشآت الأعمال أبان الأزمات المالية المعاصرة.

^{٢٢} إذا كانت الأخطاء غير العمدية نادرة الحدوث مع تكنولوجيا تشغيل المعلومات، وسهولة الاكتشاف عند حوثها، فإن ما يخشاه المراجع هو التحريفات العمدية، خاصة تلاعب الإدارة بشأن جودة الأرباح. وإذا كانت التحريفات غير المقصودة (غير الاستراتيجية) لا ترتبط بالقيم الدفترية، حيث لا توجد علاقة واضحة بين القيمة الدفترية وقيمة التحريف بها، فإن التحريفات العمدية (الاستراتيجية Strategic Irregularities) عادة ما ترتبط بعلاقة طردية مع القيم الدفترية للأصول والإيرادات والربح، وبالعلاقة عكسية مع القيم الدفترية للإلتزامات والمصروفات والخسائر (Ham et al. 1985; Shibano 1990). ويعتقد الباحث، أن مصدر العلاقة (العكسية) بين مستوى الأهمية النسبية وحجم الاستحقاق الاختياري هو الاعتقاد بأن جودة الأرباح (مقاسة بحجم الاستحقاق الاختياري) تعد مؤشراً على حجم التحريفات في القوائم المالية، خاصة غير المكتشفة منها. فمثلاً، مع انخفاض جودة الأرباح وزيادة حجم الاستحقاق الاختياري يزداد احتمال وجود تحريفات بخلاف المكتشفة في القوائم المالية المراجعة (Acito et al. 2009, 667)، الأمر الذي قد يفرض على المراجع تخفيض مستوى الأهمية النسبية المقرر. هذا ويتطلب تحول المراجع إلى استخدام حجم الاستحقاق الاختياري كأساس للأهمية ، ضرورة تقديره من خلال استخدام أحد نماذج التقدير الكمية، كنموذج (Dechow et al. Modified Jones 1995).

الفرض الأول: يؤدي اختلاف المراجعين بشأن أساس الأهمية النسبية المستخدم إلى تباين تقييم درجة أهمية تحريفات القوائم المالية المكتشفة.

ثانياً: النسبية The Relativity of Materiality

يتمثل المحدد الثاني لمستوى الأهمية النسبية في خاصية النسبية، وتعنى التعبير عن المعنوية Significance في شكل حجم نسبي (نسبة مئوية) من أساس الأهمية. ونسبة الأهمية تقديرية، تتوقف على أساس الأهمية، وتعتمد على نتائج أنشطة تخطيط عملية المراجعة (الحصول على المعرفة اللازمة بمنشأة العميل، الفحص التحليلي الأولي، تقييم خطر المراجعة، وغيرها).^{٢٣}

ومن المتوقع، انخفاض النسبية مع زيادة قيمة أساس الأهمية. وهو ما قد يقترح، إمكانية استخدام نسب تنازلية مع أساس الأهمية النسبية بدلاً من استخدام نسبة مئوية واحدة. فمثلاً، يمكن للمراجع عند استخدام الاستحقاق الاختياري كأساس للأهمية النسبية تقسيمه إلى شرائح، فتكون الأولى مثلاً ٥٠% وتخضع لنسبة أهمية ٥%، وتكون الثانية ٣٠% وتخضع لنسبة أهمية ٤%، وهكذا. وتبقى النسبية المتغير الأكثر أهمية في تحديد مستوى الأهمية النسبية (Emil et al. 2012, 276).

ويعد انخفاض حجم النسبية عند تقدير مستوى الأهمية مؤشراً على عناية المراجع عند التقدير، من منطلق توقع وجود علاقة إيجابية بين نسبة الأهمية وحجم التشويه في أساس الأهمية اعتماداً على مدى قبول المراجع لوجود تحريفات بأساس الأهمية باعتبارها غير هامة (Nelson et al. 2002; Gleason and Mills 2002; Braun 2001; Nelson et al. 2005). فعلى سبيل المثال، قد تعد قيمة التحريفات في القوائم المالية التي تتخطى نسبة ٥% من الاستحقاق الاختياري هامة، في حين أنها تعد غير هامة إذا لم تتخطى نسبة ٥%، وذلك تحت افتراض أن القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية المراجعة لا تتأثر بتقلبات صافي الدخل بفعل تغير الاستحقاق الاختياري بنسبة ٥% أو أقل (Brennan and Gray 2005, 16).

ويعتقد الباحث، ان اختلاف المراجعين بشأن النسبية عند تقدير مستوى الأهمية من شأنه أن يحدث تباين عند تقييم أهمية التحريفات المكتشفة، فيؤثر على قرار المراجع بضرورة تصحيحها. وبناءً على ذلك، يمكن صياغة الفرض البحثي التالي:-

الفرض الثاني: يؤدي اختلاف المراجعين بشأن النسبية عند تقدير مستوى الأهمية إلى تباين تقييم درجة أهمية التحريفات المكتشفة في القوائم المالية المراجعة.

وتشمل الاعتبارات الكمية للأهمية النسبية، محددتين، أولهما حجم التحريف المكتشف، والثاني المدخل المستخدم في تقييم درجة أهمية التحريف المكتشف.

^{٢٣} لقد قدمت المنظمات المهنية بعض الإرشادات بشأن تقدير النسبية اعتماداً على أساس الأهمية، فقدم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بعض القواعد الحكمية مثل ٥%- ١٠% من صافي الدخل أو الدخل قبل الضريبة، ١%- ١.٥% من إجمالي الأصول، ١%- ١.٥% من إيرادات المبيعات (Brody et al. 2003). كما قدم المعهد الدولي للمحاسبين (IFAC 2004) بعض القواعد الحكمية لتقدير الأهمية النسبية مثل ٥% من ربح العمليات قبل الضريبة (دخل التشغيل)، ٥.٥%- ١% من الإيرادات، ٥.٥%- ١% من صافي الأصول للمنشآت الهادفة للربح، ٥.٥%- ١% من الإيرادات أو المصروفات للمنشآت غير الهادفة للربح. وقد تتغير النسبية من فترة إلى أخرى استجابة للظروف والعوامل المحيطة بمنشأة العميل (Maria and Franca 2002, 267). ومن المتوقع، أن تتحدد نسبة الأهمية في ضوء خصائص المنشأة محل المراجعة [مثل حجم المنشأة، والخصائص المالية (هيكل التمويل، درجة الاعتماد على القروض، ٠٠٠) نوع المنشأة (ذات اكتتاب عام، مغلقة، ٠٠٠)، ونسبة الأهمية للسنة أو السنوات السابقة (الخبرة السابقة بالعميل)]، ومتغيرات الخطر المختلفة، وتشمل خطر مهمة المراجعة Audit Engagment Risk، وخطر التقرير المالي Financial Reporting Risk. فعلى سبيل المثال، من المتوقع أن ترتبط النسبية عكسياً بكل من خطر المهمة وخطر التقرير المالي، بحيث أنه إذا قدر المراجع مثلاً خطر مهمة المراجعة فكان عالياً High-Risk Client فإنه عليه تخفيض النسبية، بينما إذا قدر خطر المهمة فكان عند مستوى منخفض Low-Risk Client أمكن للمراجع زيادة النسبية. حيث يتطلب ارتفاع خطر مهمة المراجعة أو خطر التقرير المالي- وبما يطرحه من تهديد أكبر بوجود تحريفات هامة في القوائم المالية- تخفيض مستوى الأهمية النسبية الكلي.

أولاً- حجم التحريف Misstatement Size

يعد حجم التحريف أحد اعتبارات الأهمية النسبية الهامة- والتي وردت بإرشاد **Authoritative Guidance** الأهمية النسبية الصادر عن هيئة سوق المال الأمريكية (SEC, SAB No. 99)- المؤثرة على قرار المراجع بشأن مطالبة إدارة العميل بتصحيحه. فحجم التحريف هو العنصر الأساسي للأهمية النسبية، حيث يمثل اعتبارات الأهمية النسبية الكمية. وتحت افتراض إمكانية تقدير مستوى الأهمية النسبية -على مستوى بنود وعناصر القوائم المالية- في شكل مدى، وعدم حدوث تحريفات في الفترة أو الفترات السابقة؛ فإن مبلغ تحريف الفترة الحالية على مستوى البند أو على مستوى القوائم المالية ككل يقارن مع حد الأهمية النسبية لتحديد معنويته وحاجته للتسوية أو التصحيح، كما بالشكل التالي:-

شكل (١) أثر حجم التحريف على قرار المراجع بتسويته		
تحريفات	هامة جداً	غير هامة
	Material	Semi-material
	←	→
التسويات	مطلوبة	غير مطلوبة
	محل تفاوض مع العميل	محل تفاوض مع العميل
	الحد الأقصى	الحد الأدنى
		حد الأهمية النسبية

ومن المتوقع، أن حالي اكتشاف تحريفات هامة حدياً ووجود تحريفات متوقعة أو مقدرة؛ ارتباطاً بدرجة عدم تأكيد معينة؛ قد يسمحان بعملية التفاوض ما بين المراجع وإدارة العميل بشأن تصحيح التحريفات المقررة (Cannon and Bedard 2013). ويتبنى المراجع استراتيجية للتفاوض بينه وبين إدارة منشأة عميل المراجعة بشأن تحريفات القوائم المالية، تقع تحت نوعين، أولهما استراتيجية الحوار **Distributive Strategy**، والثانية الاستراتيجية التكاملية **Integrative (Win-Win) Strategy**.^{٢٤} ومن المتوقع، أن ينتج عن استخدام استراتيجية الحوار، بشأن محتوى القوائم المالية من التحريفات، آثاراً سلبية على أحد أو كلا طرفي التفاوض. وتتوقف تلك الآثار على عدد من المحددات أهمها فاعلية المساءلة، ودوافع المراجع خاصة دافع الاحتفاظ بالعملاء، ونمط وقوة التفاوض (Gibbins and Salterio 2000).

^{٢٤} الاستراتيجية التكاملية **Integrative (Win-Win) Strategy** هي استراتيجية تفاوض تقوم في الأساس على جودة المراجعة، وتهدف إلى تحقيق جودة التقرير المالي، وتعتمد على التوصل إلى اتفاق لا يؤثر سلباً على جودة كل من المراجعة والتقرير المالي، فيحافظ على مصالح وحقوق (منافع) كلا طرفي التفاوض. فعلى سبيل المثال، قد يسمح المراجع لإدارة العميل بعدم تسوية بعض التحريفات الهامة حدياً طالما نُفصِح عنها بمرفقات القوائم المالية. أما استراتيجية الحوار فتقوم على تفاوض بين المراجع والإدارة لا يحقق الحفاظ على توازن حقوق ومصالح أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة محل المراجعة، وتشمل عدد من الاستراتيجيات أهمها، استراتيجية المساومة **Bargaining (Loss-Loss) Strategy**، وهي استراتيجية تقوم على تبادل المصالح (المنافع) **Reciprocity-Based-Strategy**، وتعني توصل المراجع إلى اتفاق مع إدارة العميل يحقق رغباتهما معاً (Hatfield et al. 2005). واستراتيجية التسوية (الحل الوسط) **Compromising (Win-Loss) Strategy**، وفيها يعمل المراجع على إقناع الإدارة بتسوية أو تعديل محتوى القوائم المالية بالتحريفات الهامة. فعلى سبيل المثال، يمكن للمراجع إقناع الإدارة بتصحيح بنود (تحريفات) غير هامة، ثم التخلي عن مطالبتها بالتصحيح في محاولة تشجيعها على أن تكون أكثر تعاوناً في إجراء التعديلات أو التسويات اللازمة (Hatfield et al. 2005). واستراتيجية الاستجابة لإدارة عميل المراجعة **Concessionary (Loss-Win) Strategy** وفيها يخضع المراجع لرغبات إدارة العميل بشأن تحريفات القوائم المالية، رغبة في تحقيق رضا العميل وبالتالي الاحتفاظ به (Sanchez et al. 2007). واستراتيجية التصعيد أو الجمود **Avoiding**، وطبقاً لها تحدث استجابة ضعيفة من كلا طرفي التفاوض بشأن تسوية التحريفات.

وقد تؤثر تفسيرات وتبريرات إدارة منشأة العميل على تقييم المراجع لأهمية التحريفات المكتشفة. وبما قد يجعل منها أداة تأثير هامة على نوع استراتيجيات التفاوض المستخدمة. فعلى سبيل المثال، قد يكتشف المراجع وجود تقلبات في بعض أرصدة الحسابات أثناء أداء الفحص التحليلي، وقد يقبل تفسيرات أو تبريرات إدارة منشأة عميل المراجعة بشأنها (Koonce 1992). ومن المفترض، أن تؤثر استراتيجيات التفاوض، التي يتبناها المراجع لحل خلافاته مع الإدارة بشأن التحريفات، على جودة القوائم المالية المراجعة (Gibbins and Salterio 2000; Hatfield et al. 2005). فالقوائم المالية التي تقدمها الإدارة هي نتاج عملية التفاوض ما بين المراجع والإدارة (Gibbins et al. 2010).

ويعتمد قرار المراجع بشأن مطالبة إدارة عميل المراجعة بتصحيح تحريفات القوائم المالية- بشكل أساسي- على الأثر المجمع للتحريفات المكتشفة غير المصححة على دلالة القوائم المالية المراجعة، فضلاً على اعتبار أثر التحريفات المتوقعة على القرار. ٢٥ ويجب على المراجع، قبل اعتبار الأثر المجمع للتحريفات المحددة غير المصححة، اعتبار كل تحريف بشكل منفصل لتقييم أثره على دلالة القوائم المالية ككل، قبل مقابلته بتحريفات أخرى. فإذا ما أُعتبر تحريفاً ما هاماً، فإنه من غير المحتمل مقابلته بتحريفات أخرى (Eilifsen and Messier 2013, 16). فعلى سبيل المثال، إذا اكتشف المراجع مغالاة في الإيراد بشكل جوهري، فإن القوائم المالية ككل ستكون محرفة جوهرياً، حتى إذا كان التحريف في الإيراد يقابله تحريفاً معادلاً (مغالاة) في المصروفات. وقد يكون من المناسب مقابلة التحريفات غير الهامة، خاصة على مستوى الحساب أو العملية أو التأكيد. كما وأنه من المناسب، أيضاً، اعتبار المراجع لمخاطرة وجود تحريفات إضافية غير مكتشفة قبل إجراء المقابلة ما بين التحريفات غير الهامة.

ومن المفترض، حصول المراجع على أدلة أثبتت إضافية قبل إتخاذ قرار بتجنب مطالبة إدارة منشأة العميل بتصحيح التحريفات التي تتخطى حد الأهمية النسبية (Nelson et al. 2005).

ثانياً- مدخل الأهمية النسبية المستخدم في تقييم درجة أهمية قيم التحريفات المكتشفة في القوائم المالية المراجعة

إن قرار المراجع بتحديد درجة أهمية التحريفات المكتشفة غير المصححة خلال فترة المراجعة إنما يتوقف بالأساس على إجمالي التحريفات المجنبية (غير المصححة) في الفترة أو الفترات السابقة. حيث من المفترض، أن يتتبع المراجعون تحريفات السنوات السابقة؛ مثل التحريفات في الإضافات للأصول الإنتاجية والتحريفات في المخزون وفي الاستحقاقات وغيرها؛ عند تقييم تحريفات القوائم المالية المراجعة. ولقد تعارف الفكر المحاسبي على استخدام مدخلين بديلين -عملياً- عند تقييم تحريفات القوائم المالية المراجعة في ضوء مستوى الأهمية النسبية، الأول ويقوم على الميزانية ويسمى بالمدخل المتجمع *The Cumulative (Iron Curtain) Approach*، والثاني ويقوم على قائمة الدخل ويسمى مدخل الفترة الحالية *Current-Period Approach*. وطبقاً للمدخل المتجمع يتم مقارنة المبلغ الكلي المتجمع (رصيد) التحريف في نهاية الفترة مع مستوى الأهمية النسبية المقدر، لتقرير مدى أهمية التحريف. بينما يقوم مدخل الفترة الجارية *Current-Period (Rollover) Approach* بمقارنة مبلغ التحريف الزائد المضاف والذي يخص الفترة الحالية محل المراجعة بمستوى الأهمية النسبية لتقرير مدى أهميته، ودون التأثير بتحريف الفترة أو الفترات السابقة.

ويعتمد مدخل الفترة الجارية على إجراء مقابلة (تسوية) تلقائية لتحريفات القوائم المالية التي تم تجنبها (لم تصحح) في الفترة السابقة مع تحريفات الفترة الحالية المكتشفة، بينما لا يُحدث المدخل

^{٢٥} إذا تخطى إجمالي قيمة الأخطاء المكتشفة وغير المصححة مستوى الأهمية النسبية وجب على المراجع أداء إجراءات مراجعة إضافية ومطالبة إدارة عميل المراجعة بتصحيح الأخطاء المكتشفة. أما إذا تخطى مستوى الأهمية النسبية إجمالي قيمة الأخطاء المكتشفة وغير المصححة وجب على المراجع إجراء تقييم للأخطاء غير المكتشفة للحصول على قيمة مقدرة للأخطاء *Estimated Value of Errors* وإعادة مقارنتها بمستوى الأهمية النسبية الكلي.

التراكمى تلك التسوية التلقائية لمبالغ (تحريفات) الفترة السابقة والفترة الحالية (Nelson et al. 2005, 901)

ويعترف مدخل الفترة الجارية بأن تحريفات السنة السابقة غير المصححة قد تنعكس فى الفترة الحالية، وأن تحريفات أخرى قد تنعكس فى سنوات مستقبلية، الأمر الذى قد يتطلب تقييماً منفصلاً لتحريفات السنة السابقة التى تم تجنب تسويتها لتحديد مدى تأثيرها على أهمية تحريفات السنة الحالية. بينما يعترف المدخل التراكمى بأن التسويات المقترحة إجراؤها فى السنة الحالية تتضمن كل من الأثر التراكمى للتسويات التى جُنبت ولم تصحح فى الفترة السابقة وأثر التحريفات الناشئة فى السنة الحالية. حيث يتم اعتبار أثر التسويات المقترحة على السنة الحالية عند تقدير الأهمية النسبية للتحريفات غير المسواة فى الفترة الحالية (Nelson et al. 2005).

ويصعب تحديد مدخل الأهمية النسبية الأكثر تحفظاً، حيث يعتمد ذلك على حجم تحريفات الفترة أو الفترات السابقة، والعلاقة بين تحريفات الفترة أو الفترات السابقة والفترة الحالية. ويؤثر مدخل الأهمية النسبية المستخدم على تقييم المراجعين لمدى معنوية تحريفات القوائم المالية المراجعة المكتشفة غير المصححة، الأمر الذى سيؤثر على مبلغ التحريف الموجود فى القوائم المالية المراجعة والمراجع مطالب إدارة منشأة عميل المراجعة بتصحيحها باختلاف مدخل الأهمية النسبية المطبق. ٢٨ وعلى الرغم من اختلاف نتائج مدخلى الأهمية النسبية، فكلاهما يستخدمان فى الممارسة (كيديلين) ويلقى قبولاً من قبل المراجعين والمنظمين (Panel on Audit Effectiveness 2000, Para 2.177; Brennan and Gray 2005,13; Nelson et al. 2005) وعلى الرغم من أهمية الإفصاح عن مدخل الأهمية النسبية المستخدم فى تقييم أهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة- لزيادة درجة الشفافية Audit Transparency بشأن قرارات الأهمية

٢٦ يقوم مدخل الفترة الجارية على طريقة تسمى بطريقة التسوية Rollover Method، حيث يتم تسوية آثار تحريفات الفترة السابقة بمقابلتها بتحريفات الفترة الحالية وتحديد التحريف الإضافى (الصافى المضاف) للفترة الحالية، بينما يقوم المدخل التراكمى على طريقة تسمى بالطريقة الحاجبة Iron Curtain، حيث من غير المسموح إجراء مثل هذه المقابلة (Taub 2004; SEC, Panel Audit Effectiveness 2000; Nelson et al. 2005). ويمكن بيان اختلاف نتائج كل من مدخل الفترة الجارية والمدخل التراكمية، من خلال الحالة التالية (حالة عدم تسجيل العمليات فى الفترة المناسبة Cutoff Error):-

تقوم المنشأة محل المراجعة بتسجيل جزءاً من إيرادات مبيعات الفترة التالية فى الفترة الحالية Cutoff Error، حيث تضمنت مبيعات السنة الأولى ١٠ مليون جنيه من مبيعات السنة الثانية، كما تضمنت مبيعات السنة الثانية ١٢ مليون جنيه من مبيعات السنة الثالثة. بافتراض أن مبلغ ١٠ مليون جنيه أو أكثر يعد هاماً (مستوى الأهمية النسبية)، فإن تقدير مدى أهمية التحريف فى السنة الثانية، سيختلف باختلاف الطريقة المستخدمة كما يلى:-

- طريقة الفترة الجارية: الأثر على إيرادات مبيعات السنة الثانية (خطأ بالنقص (١٠) + خطأ بالزيادة (١٢) = ٢ مليون جنيه (مبلغ غير هام).
- الطريقة التراكمية: الأثر على إيرادات مبيعات السنة الثانية (١٠ مليون جنيه تحريف السنة الأولى + ٢ مليون جنيه تحريف السنة الثانية) = (١٠) + (١٢) = ١٢ مليون جنيه (مبلغ هام).

٢٧ فى الحالة السابقة، كان المدخل التراكمى أكثر تحفظاً، حيث ينتج أهمية نسبية كمية أعلى. لكن مع تغير اتجاه بعض التحريفات، فقد يتغير مدخل الأهمية النسبية الذى ينتج أهمية نسبية كمية أعلى. فعلى سبيل المثال، وبافتراض أن مبلغ ١٠ مليون جنيه مبيعات السنة السابقة قد تم تضمينها فى مبيعات السنة الحالية (Early Cutoff) مع الإبقاء على افتراض (Late Cutoff) فى السنة الحالية (١٢) مليون جنيه مبيعات السنة التالية تكون متضمنة فى السنة الحالية)، فى هذه الحالة، فإن المدخل التراكمى يمدنا بنفس الأهمية النسبية الكمية ١٢ مليون جنيه. أما مدخل الفترة الجارية، فإنه ينتج أهمية نسبية كمية = ١٠ مليون + ١٢ مليون = ٢٢ مليون (أهمية نسبية كمية أعلى).

٢٨ قد يحدث توجيه للدخل بأثر تسوية تحريفات القوائم المالية المراجعة، وهو ما قد يعنى احتمال أن يؤثر اتجاه التحريف (تحريف بالزيادة أو بالنقص) على قرار قبول عميل المراجعة لإجراء التسوية بالقوائم المالية. حيث من المتوقع، أن يكون عميل المراجعة أكثر إصراراً على رفض تصحيح التحريفات التى قد تعمل على تخفيض دخل الفترة.

٢٩ هناك من يعتقد بإمكانية استخدام المدخلين معاً للوصول للمدخل الأكثر تحفظاً، تحت ما يسمى بالمدخل أو الطريقة المزدوجة Dual Method، وطبقاً لها يصبح التحريف المكتشف هاماً إذا كان هاماً تحت أى من المدخلين السابقين (مدخل الفترة الجارية أو المدخل التراكمى)، وعليه يصبح التحريف غير هام إذا كان غير هام فى ضوء مدخلى الفترة الجارية والتراكمية (Nelson et al. 2005). ولقد تضمن إرشاد هيئة سوق المال الأمريكية (SEC 2006) (SAB No. 108) إمكانية استخدام الطريقة المزدوجة (Eilifsen and Messier 2013, 16). ومن المتوقع تفضيل استخدام الطريقة المزدوجة مع بعض منشآت العملاء، كذلك التى تتداول أوراقها فى أسواق المال (العامّة) (Eilifsen and Messier 2013, 21).

النسبية فى المراجعة وكسبيل للتخفيف من مشكلة اختلاف التحريف فى القوائم المالية باختلاف مدخل الأهمية النسبية (Taub 2004; Nelson et al. 2005, 899) - فإنه لا توجد أى متطلبات مهنية أو تنظيمية تتطلب أفصاح المراجع عن المدخل المستخدم (Nelson et al. 2005; Acito et al. 2009, 663).

ومن المعتقد، أنه من المناسب اتصال المراجع بلجنة المراجعة للتأكيد على مدخل الأهمية النسبية المستخدم ومتضمناته. ٣١

ومن منطلق سعى المراجع نحو الحفاظ على حصته السوقية، فمن المتوقع أن يميل المراجع نحو إتخاذ قرارات تتسق مع دالة منفعته، خاصة عندما تحكم هذه القرارات تقديرات مهنية وإرشادات عامة كقرار الأهمية النسبية (Nelson 2004; Libby and Kinney 2000). ٣٢ وهو ما قد يعنى، أن المراجع قد يفضل استخدام مدخل الأهمية النسبية الأقل تحفظاً رغبةً فى تجنب بعض التسويات التى قد تثير الخلاف مع إدارة منشأة عميل المراجعة (Nelson et al. 2005, 917)، وبالتالي تجنب مطالبة إدارة منشأة العميل بتصحيح تحريفات تم اعتبارها غير هامة، الأمر الذى قد يسمح بوجود تحريفات هامة بالقوائم المالية المراجعة.

وبناءً على ما سبق، فإنه يمكن صياغة الفرض البحثى التالى:-

الفرض الثالث: يودى اختلاف المراجعين بشأن مدخل الأهمية النسبية المستخدم فى المراجعة إلى تباين تقييم درجة أهمية التحريفات المكتشفة فى القوائم المالية المراجعة. المجموعة الثانية: الاعتبارات الوصفية للأهمية النسبية

تقدر الأهمية النسبية فى صورة كمية، وتعديل فى ضوء الاعتبارات الوصفية للتحريفات المكتشفة. فقياس الأهمية النسبية كنسبة مئوية لحجم التحريف لا يعدو كونه بداية تحليل الأهمية النسبية، ولا يمكن أن يستخدم بشكل مناسب كبديل لتحليل الأهمية النسبية الكلى اللازم فى ضوء كافة الاعتبارات الملائمة (SAB 99, SEC 1999, 2). وهو ما يعنى، أن الاعتماد الزائد على حدود الأهمية النسبية الكمية قد يدفع المراجعين لتجنب التحريفات غير الهامة كميًا، والتى قد تكون هامة وصفياً، الأمر الذى قد يجعل جودة المراجعة محل تساؤل واعتبار (Ng and Tan 2007). فقد يكتشف المراجع تحريفات غير هامة قيمياً لكنها قد تصبح فى ضوء الاعتبارات الوصفية للأهمية النسبية (طبيعتها الكامنة أو خصائصها أو ٠٠٠) هامةً حدياً أو هامةً. فعلى سبيل المثال، قد يكون هناك تحريف غير هام قيمياً فى بند ما لكنه يخفى فشل الإدارة فى مقابلة توقعات المحللين أو يودى إلى تهديد الدخل لتوفير إنطباع مزيف لثبات الأرباح أو يحول نتيجة نشاط منشأة العميل من خسارة إلى ربح أو العكس، فيعد هاماً، لتوقع تأثيره الهام على قرارات مستخدمى القوائم المالية؛ ويتطلب التصحيح قبل إصدار تقرير مراجعة غير متحفظ. كما وأن اعتبار المراجع للعوامل الوصفية للأهمية النسبية قد يجعل من التحريفات الهامة قيمياً تحريفات غير هامة. فعلى سبيل المثال، قد يعد مبلغ تحريف بقيمة (س) جنيهاً على مستوى القوائم المالية هاماً باعتباره يتخطى حد الأهمية النسبية الكمي (ص)، لكن لاعتبارات التحريف الوصفية فقد يرفع المراجع حد الأهمية (ص) بحيث تصبح قيمة التحريف المكتشف غير هامة. وهو ما قد يعكس صعوبة الجزم بأنه طالما كان التحريف هاماً قيمياً فإنه لن يتأثر بالاعتبارات الوصفية، والتى قد تسمح للمراجع بتجنب مطالبة إدارة منشأة العميل بتصحيحه. وهو ما يعنى، أن

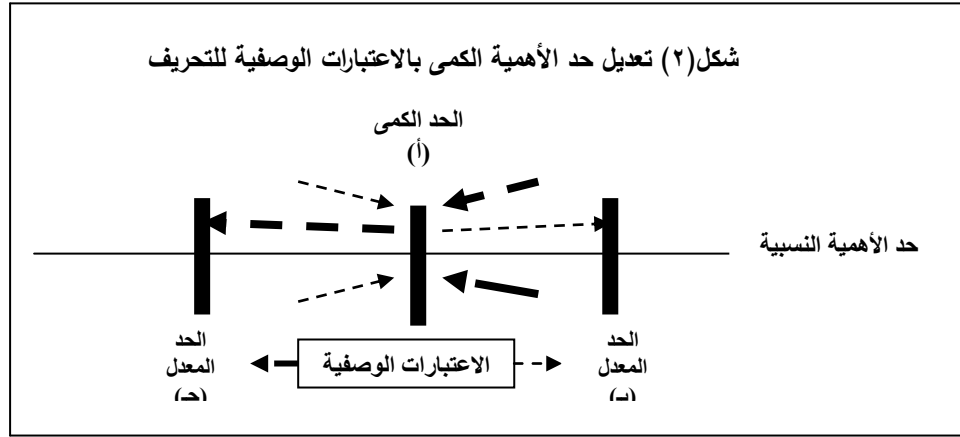
^{٣٠} من المتوقع، أن إفصاح المراجع عن مدخل الأهمية النسبية المستخدم يزيد من مسؤولياته وتبعاتها، ولذلك فمن المتوقع، أن يكون المراجع أقل رغبة فى الإفصاح عن مدخل الأهمية النسبية المستخدم فى المراجعة، خاصة مع غياب المعايير المهنية أو التنظيمية التى تلزمه بذلك.

^{٣١} على الرغم من أهمية هذا الاتصال، فإن المراجع غير مطالب بذلك. فعلى سبيل المثال، أكدت هيئة سوق المال الأمريكية SEC على أهمية هذا الاتصال، لكنها لم تتطلبه (نقرضه) على المراجع (Turner 2000).

^{٣٢} "Auditors Make Decisions Largely Consistent with their Incentives When Governed by Subjective Criteria Like Materiality" (Nelson et al. 2005, 901).

اعتبارات الأهمية النسبية الوصفية والكمية يجب اعتبارهما معاً عند تقييم مدى أهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة (SEC, SAB No. 99, 1999).^{٣٣} ويترك مقدار الوزن الذي يمكن أن تأخذه اعتبارات الأهمية النسبية لتقدير المراجع (Acito et al. 2009, 664)، وبما قد يسمح للمراجع باستخدام الاعتبارات الوصفية لتبرير بعدى لتقييم مستوى الأهمية النسبية لتحريفات القوائم المالية. كما وأن اختلاف الوزن المخصص للاعتبارات الكمية والوصفية للأهمية النسبية يسمح للمراجع بالتفاوض مع إدارة منشأة عميل المراجعة بشأن أهمية التحريفات المكتشفة، وقرار تصحيحها (Acito et al. 2009, 681).

إن تقدير المراجع لحد (مستوى) الأهمية النسبية سواء على مستوى القوائم المالية ككل أو على مستوى بنودها هو تقدير أولي قابل للتعديل في ضوء اعتبار المراجع لآثار الاعتبارات الوصفية المختلفة لتحريفات القوائم المالية المكتشفة، والتي قد تدفع بهذا الحد إلى مستوى جديد قد يقل أو يزيد عن المستوى الأولي المقدر، فتؤثر على قرار المراجع بشأن أهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة ومدى ضرورة تصحيحها، كما يوضحه الشكل التالي:-



وتشمل الاعتبارات الوصفية لأهمية التحريفات المكتشفة في القوائم المالية المراجعة ما يلي:-

١- مصدر التحريف

من المتوقع، تأثر أهمية التحريف؛ وبالتالي قرار المطالبة بتصحيحه؛ بمصدره، والذي قد يكشف عن نية أو حالة العمدية في حدوث التحريف. فتحريفات إدارة الأرباح والتلاعب والتصرفات غير القانونية تعد تحريفات هامة وبغض النظر عن قيمتها أو حجمها. وتتعدد مصادر التحريفات، فتشمل التغيير في السياسات المحاسبية المستخدمة، أو التطبيق غير المناسبة لها، أو المغالاة أو تدنية التقديرات المحاسبية، وغيرها. فعلى سبيل المثال، يعد التحريف الناتج عن التطبيق الخاطئ للسياسات المحاسبية كتحقيق الأوراق المالية بغرض البيع بتكلفتها هاماً، كما يعد التحريف الناتج عن تقدير الإلتزامات الاحتمالية بأقل من اللازم هاماً، وبغض النظر عن مبلغ التحريف وقيمة التحريف المسموح به.

^{٣٣} لقد أشارت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) إلى أهمية الاعتبارات الوصفية عند تقدير الأهمية النسبية منذ سبعينات القرن الماضي، ثم أكدت مجدداً على أهميتها مرة أخرى عند تقييم مدى معنوية (أهمية) التحريفات المكتشفة غير المصححة (تحديد ما هو هام (مؤثر)) في نشرتها رقم ٩٩ (SEC, SAB No. 99, 1999). كما أعاد المعهد الدولي للمحاسبين فحص إرشاده عن الأهمية النسبية، حيث أكد مجلس معايير المراجعة والتحقق الدولي (IAASB) في معيار الأهمية النسبية في المراجعة رقم ٣٢٠ (ISA 320) على أهمية اعتبار طبيعة البنود وظروف المنشأة عند تقدير الأهمية النسبية وتقييم التحريفات (IFAC 2004, ISA 320). ومع اعتبارات الأهمية النسبية الوصفية تعد الأنشطة غير القانونية والتحريف المتعمد (كالتلاعب) هامة حتى إذا كان أثرها المالي غير معنوي.

٢- أهمية أو كثافة موطن التحريف

يقصد بموطن التحريف النشاط أو العملية أو الحساب الذى حدث به التحريف. ومن المتوقع، أن يكون لأهمية موطن التحريف دوراً فى التأثير على معنوية التحريف، وقرار المراجع بشأن تصحيحه (SEC 1999, SAB No. 99). فعلى سبيل المثال، قد يعد حدوث تحريف صغير القيمة فى النقدية هاماً مقارنة بحدوثه فى الأثاث أو الآلات، وقد يعد مبلغ تحريف إيرادات إيجار غير هام كميّاً لكن مع أهمية الإيجار التشغيلي (نسبة إلى إجمالي الإيرادات) فقد يعد المبلغ هاماً. كما تعد التحريفات ذات العلاقة بمستويات الرفع المالي Financial Leverage، والتي تعكس طبيعة العلاقة بين الملاك والمقرضين، ذات أهمية معنوية (SEC 1999, SAB No. 99; Acito et al. 2009, 666). كما قد تؤثر كثافة النشاط أو العملية (موطن التحريف) على تقييم المراجع لمعنوية التحريف المكتشف. حيث من المتوقع، زيادة احتمال تكرار تحريف ما بنشاط أو عملية بكثافة هذا النشاط أو هذه العملية. فعلى سبيل المثال، حدوث تحريف فى الأجر بمبلغ صغير فى نهاية شهر ما قد يعد غير معنوي، ولكن مع تكرار حدوثه وتراكمه خلال العام قد يصبح هاماً. كما وأنه مع كثافة عملية الإيجار التشغيلي فقد يصبح مبلغ تحريف مصروف الإيجار الفترى غير الهام هاماً يوجب التصحيح. كما وأن تكرار حدوث تحريف ما قد يعمل كمبرر لتخفيض حد الأهمية النسبية (مستوى التحريف الكمي المسموح به).

٣- الأثر المحتمل للتحريف

لا تُعد التحريفات المكتشفة هامة لذاتها وإنما لأثارها المتوقعة على دلالة القوائم المالية المراجعة.^{٣٤} وتتحدد طبيعة التأثير الذى يحدثه التحريف بكل من حجم وإتجاه التحريف (تحريف بالزيادة أو تحريف بالنقص). ومن المتوقع، أهمية التحريفات التى قد تؤثر على نتيجة أعمال المنشأة و/ أو مركزها المالي. وتتعدد الآثار المحتملة لتحريفات القوائم المالية، فتشمل ما يلي:-
(أ) تغيير الاتجاهات

يعد الأثر المحتمل للتحريف على تغيير الاتجاهات، كإتجاه الربح وإتجاه رأس المال العامل وغيرها، أحد الاعتبارات الوصفية الهامة للتحريف (PCAOB, AS 14, Appendix B; AU-C 450).^{٣٥} ومن المتوقع، ارتفاع احتمال تصحيح التحريفات Catch-up Adjustment التى من شأنها أن تعدل إتجاه الأرباح، حيث يرتفع احتمال مطالبة المراجع لإدارة عميل المراجعة بتصحيحها، خاصة عندما تكون التحريفات كبيرة القيمة (Wright and Wright 1997). ومن المتوقع، أيضاً، استجابة إدارة منشأة العميل لتصحيح التحريفات إذا سمحت لها بمقابلة مؤشرات الأرباح الهامة (Burgstahler and Dichev 1997; Degeorge et al. 1999).

ويعتقد الباحث، أن أثر التحريف على تغيير إتجاه أرصدة الميزانية يعد من الاعتبارات الوصفية الهامة. فعلى سبيل المثال، يعد التحريف الذى يغير من طبيعة الرصيد؛ فيحوّله من رصيد مدين إلى رصيد دائن أو العكس كحالة حدوث تحريف فى دفعات مقدمة من العملاء تجعل من رصيد العملاء المدين رصيداً دائماً؛ تحريفاً هاماً وبغض النظر عن حجمه. كما يعد التحريف صغير القيمة فى رأس المال العامل هاماً إذا كان تصحيحه سيغير إتجاه رأس المال العامل من موجب إلى سالب أو العكس.

^{٣٤} لا يكفى الاعتماد عند تقييم معنوية التحريفات على ما قد تحدثه من آثار على دلالة القوائم المالية، فقد تحدث تحريفات هامة غير مؤثرة على القوائم المالية ككل. فمثلاً، قد تعد أخطاء التسجيل بحساب ذى طبيعة معينة بدلاً من حساب من نفس الطبيعة - كما لو سجلت عملية بيع بمبلغ معين فى الجانب المدين من حساب العميل (س) بدلاً من حساب العميل (ص) - غير هامة لإنعدام أثرها على مستوى الحساب أو القوائم المالية، على الرغم من أنها قد تخفى تلاعب موظفين Employee Dishonest.

^{٣٥} لقد تضمنت نشرة هيئة سوق المال الأمريكية (SEC 1999, SAB No.99) عدد من الاعتبارات الوصفية المتصلة بتقييم الأهمية النسبية للتحريف، والتي يمكن وصفها بالاعتبارات الاستراتيجية (Acito et al. 2009, 667)، منها ما إذا كان التحريف يخفى تغييراً فى إتجاه أرباح الفترة (من خسارة إلى ربح أو العكس)، أو يخفى فشلاً فى مقابلة الموازنات التقديرية وتوقعات المحللين بشأن الأرباح، أو يؤثر على مكافآت الإدارة (PCAOB, AS 14, Appendix B; AU-C 450. A23)، أو يؤثر على سعر السهم فى سوق الأوراق المالية.

(ب) انتهاك قيود العقود والاتفاقيات وغيرها من الإلتزامات، أو المتطلبات التنظيمية أو القانونية أو المهنية.

إن مدى تأثير التحريف المكتشف على درجة إلتزام المنشأة محل المراجعة باتفاقيات القروض أو العقود أو المتطلبات التنظيمية أو القانونية أو المهنية يعد أحد الاعتبارات الوصفية الهامة عند تقييم أهمية التحريفات المكتشفة (SEC 1999, SAB No.99; PCAOB, AS 14, Appendix B; Acito et al. 2009, 667) AU-C 450. A23; فيعد التحريف الذي يخفى إنتهاكاً لأحد الشروط أو القيود بأحد العقود أو الاتفاقيات التي التزمت بها المنشأة تحريفاً هاماً، وبغض النظر عن قيمته. فعلى سبيل المثال، تعد التحريفات التي يُحدث تصحيحها تغييراً في النسب المالية- يخرجها عن متطلبات عقود أو اتفاقيات أو توقعات المحللين- تحريفات هامة، كما يعد التحريف صغير القيمة في رأس المال العامل هاماً إذا كان تصحيحه يخفض قيمة رأس المال العامل عن الحد الأدنى المقرر في إتفاقيات القروض.

٤- درجة الشخصية في تقدير التحريف Misstatement Subjectivity

تختلف طبيعة تحريفات القوائم المالية المكتشفة ما بين تحريفات عالية الموضوعية يمكن التحقق منها بدرجة ثقة عالية (كأخطاء Cutoff)، وتحريفات شخصية (منخفضة الموضوعية) تعتمد على التقدير المهني (كأخطاء المخصصات) (SEC, SAB No. 99).

ومن المتوقع، أن تؤثر درجة موضوعية التحريف إيجابياً على تقييم أهميته، واحتمال قرار المراجع بمطالبة إدارة منشأة العميل بتصحيحه، فينخفض احتمال مطالبة المراجع بتصحيح التحريفات المكتشفة مع انخفاض درجة موضوعيتها (زيادة درجة اعتمادها على التقديرات الشخصية) (Wright and Nelson et al. 2005; Wright 1997; Braun 2001; Nelson 2003).

ومن المعتقد، أن زيادة درجة موضوعية التحريف لا تعنى بالضرورة استجابة إدارة منشأة العميل لطلب المراجع بتصحيحها، وبالتالي فإن المراجعين لا يتوقعون قيام إدارة منشأة العميل بتصحيح كافة التحريفات الموضوعية المكتشفة الهامة، خاصة إذا كان سيترتب عليها أثراً سلبية على منشأة العميل، كفشلها في مقابلة تنبؤات المحللين للأرباح (Libby and Kinney 2000).

وترتبط موضوعية التحريف إيجابياً بدقته. وتختلف دقة Precision تقدير التحريف ما بين تقدير نقطة وتقدير مدى، ذلك أن تقدير مدى للتحريف يعكس درجة عدم تأكيد إضافية بشأن قيمة التحريف واجب التصحيح أو التسوية (Nelson et al. 2005, 903). ولقد تضمنت نشرة هيئة سوق المال الأمريكية (SEC 1999, SAB No. 99) "درجة عدم الدقة الكامنة في تقدير التحريف" باعتبارها أحد أبعاد الأهمية الوصفية الهامة والتي يجب على المراجع اعتبارها جيداً عند مطالبة إدارة منشأة العميل بتصحيح التحريف.

٥- ارتباط التحريف بتحريفات أخرى

إن اكتشاف المراجع لتحريف مرتبط بتحريف أو بتحريفات أخرى خلال الفترة محل المراجعة قد يدعم قرار المراجع بشأن أهمية التحريف وحاجته للتصحيح (Acito et al. 2009, 666). ويقوم الارتباط المحتمل بين تحريف وتحريف أو تحريفات أخرى على وجود علاقات بين بنود وحسابات كل دورة نشاط، اعتماداً على طبيعة المعالجات المحاسبية القائمة على نظرية القيد المزدوج. ومن المتوقع، توقف احتمال مطالبة إدارة العميل بتصحيح تلك النوعية من التحريفات على درجة حساسية المراجع لها، استجابة لتباين درجة حساسيته لدورات الأنشطة، وللأنشطة داخل كل دورة نشاط منها. فعلى سبيل المثال، قد يعد المراجع أكثر حساسية لدورة الإيراد والتحصيل مقارنة بدورة المصروفات والدفع أو دورة رأس المال. كما قد يعد المراجع أكثر حساسية لنشاط التأجير التمويلي داخل دورة المصروفات والدفع مقارنة بأنشطة النفقات الأخرى.

كما قد يعد ارتباط التحريف بوجود تحريفات أخرى مؤشراً لتعدد التحريف، والذي قد يؤثر على توقيت تصحيحه (Acito et al. 2009, 667)، وعلى درجة استجابة إدارة منشأة العميل لطلب تصحيحه.

وقد يصل المراجع إلى تقدير للتحريفات في الفترة الحالية باعتبارها غير هامة، لكن ذلك لا يمنع تأثيرها على تحريفات الفترة التالية لتصبح هامة. وهو ما قد يعنى، أن تحريفات هامة قد لا تكتشف في الفترة الحالية، وتكتشف في فترة تالية. كما يعنى، أيضاً، أن تحريفات الفترة الحالية غير الهامة قد ترتبط بتحريفات الفترة أو الفترات السابقة فتصبح هامة.^{٣٦}

ومن المتوقع، أن استمرار المراجع السابق كمراجع حالى لمنشأة العميل يسمح له بتقييم أثر التحريفات المكتشفة سابقاً غير الهامة على مدى أهمية تحريفات الفترة الحالية. حيث يعد ارتباط تحريفات الفترة الحالية بتحريفات سابقة مكتشفة غير هامة وغير مصححة من العوامل المؤثرة على قرار المراجع بشأن تصحيح تحريفات الفترة الحالية.

٦- أهمية عنصر أو عناصر القوائم المالية التي تأثرت بالتحريف

لقد أقر مجلس الإشراف المحاسبى الأمريكى فى إصداره رقم (١٤)، (PCAOB, AS 14, Appendix B; AU-C 450. A23)، بضرورة اعتبار المراجع لأهمية عنصر أو عناصر القوائم المالية التي تأثرت بالتحريف كأحد العوامل الوصفية عند تقييم أهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة. فعناصر القوائم المالية ليست على ذات درجة أهمية متساوية. ومن المتوقع، تأثر قرار المراجع بشأن تصحيح التحريفات بأهمية عناصر القوائم المالية التي تأثرت بها. ومن المعتقد، أن تتحدد أهمية عناصر القوائم المالية فى ضوء احتياجات مستخدمى القوائم المالية، وفى إطار طبيعة نشاط واعتبارات صناعة منشأة العميل. ومن المتوقع، أن تشمل عناصر القوائم المالية الهامة، مقاييس الدخل كمجمل وصافى الدخل، وعناصر المركز المالى كرأس المال العامل وإجمالى الاستثمار.

٧- مدى انتشار التحريف بصناعة منشأة العميل

قد تتبنى إدارات منشآت صناعة معينة توجهاً نحو ممارسات معينة (محاسبية، مالية، وغيرها)، يترتب عليها وجود تحريف أو تحريفات معينة. وقد يرجع انتشار التحريف بمنشآت الصناعة إلى ما قد تسلكه منشآت الأعمال داخل الصناعة من سلوك القطيع (Banerjee Herding Behavior) (Bikhchandani et al. 1992; 1992)، حيث قد تتماثل السياسات المحاسبية المستخدمة وما يرتبط بها من معالجات داخل منشآت الصناعة الواحدة. وقد ينسب انتشار التحريف داخل الصناعة الواحدة إلى قصور فى المعايير المحاسبية المقررة. ومن المتوقع، ارتفاع حد الأهمية النسبية المستخدم داخل صناعة معينة مع انتشار تحريف أو تحريفات داخل تلك الصناعة (Acito et al. 2009, 667). وهو ما قد يعنى، أن تصرفات منشآت الأعمال داخل صناعة معينة قد يؤثر على تقديرات الأهمية النسبية لمنشأة عميل المراجعة داخل الصناعة، كما قد يؤثر على تقييم المراجع لتحريفات القوائم المالية المراجعة، تحت ما يسمى باعتبارات الأهمية النسبية المجالية Contextual Consideration.

٨- خصائص منشأة العميل

قد تؤثر خصائص منشأة العميل (مثل، حالتها المالية، حجمها، درجة تعقد عملياتها، مدى جودة أرباحها، فرص النمو، وغيرها) على درجة أهمية التحريف، بما قد يكشف عن أثر محتمل لهذه الخصائص على تقييم المراجع لأهمية تحريفات القوائم المالية، وبالتالي على احتمال مطالبته لإدارة منشأة عميل المراجعة بتصحيحها. ويمكن للمراجع توقع تأثير بعض خصائص منشأة العميل على تقييمه لأهمية التحريفات، دون البعض الآخر. فمثلاً، يمكن توقع تأثير الحالة المالية الجيدة Good Financial Health لمنشأة العميل على زيادة احتمال قرار المراجع بتجنب مطالبة إدارة منشأة العميل بتصحيح بعض التحريفات المكتشفة، باعتبارها غير هامة (Braun 2001)، لكن يصعب توقع

^{٣٦} يفترض أن تقوم إدارة منشأة عميل المراجعة بتصحيح التحريفات الهامة للفترات السابقة بأثر رجعى فى أول قوائم مالية تُعتمد للإصدار وذلك من خلال إعادة إثبات مبالغ المقارنة عن الفترة أو الفترات السابقة المعروضة أو تعديل الأرصدة الافتتاحية للأصول والإلتزامات وحقوق الملكية (إذا حدث التحريف قبل أقرب فترة سابقة معروضة) (معيان المحاسبة المصرى رقم (٥) فقرة (٤٢)).

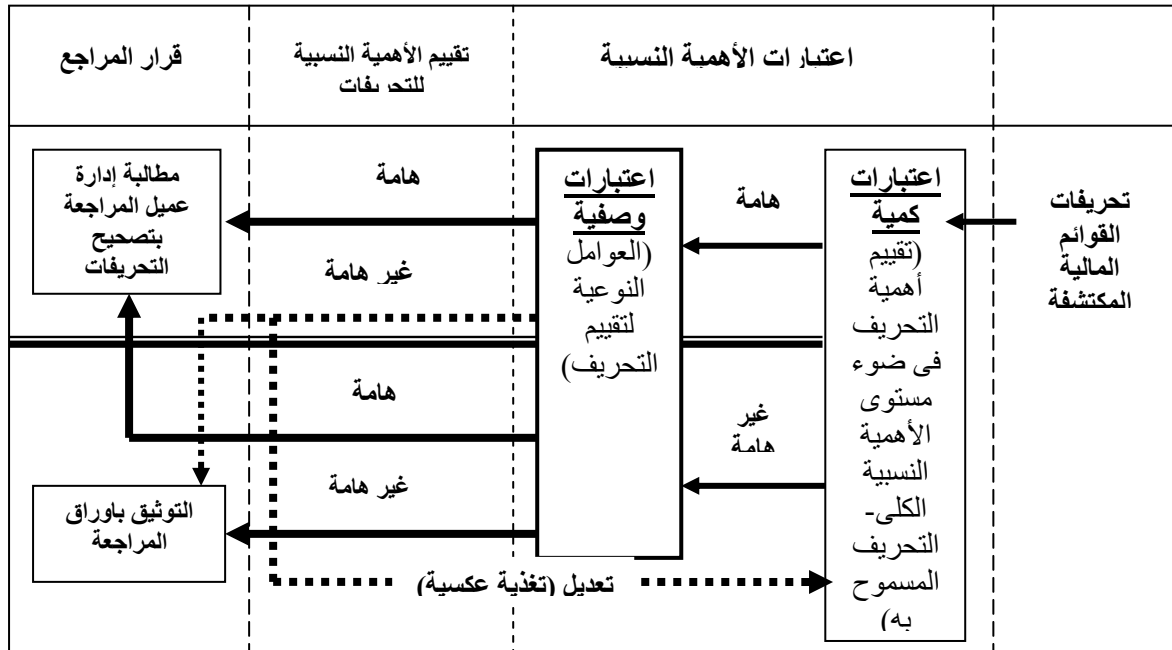
إتجاه تأثير حجم منشأة العميل وفرص النمو وغيرها، على احتمال قرار المراجع بتصحيح التحريفات المكتشفة (Acito et al. 2009, 674).

٩- مدى حساسية الظروف المحيطة بالتحريف

من المتوقع، أن تؤثر درجة حساسية الظروف المحيطة بالتحريف على درجة أهميته (PCAOB, AS 14, Appendix B; AU-C 450)، وبالتالي على قرار المراجع بمطالبة إدارة العميل بتصحيحه. حيث تعد الظروف المحيطة بالتحريفات مكتشفة غير مصححة- بشكل فردي أو مجتمعة- سبباً في اعتبارها هامة، على الرغم من كونها كمياً عند مستوى أقل من التحريف المسموح به أو مستوى الأهمية النسبية الكلي. فعلى سبيل المثال، قد تدفع بعض الظروف المحيطة بالتحريف، كحالة إصدار أسهم رأس مال جديدة أو تجزئة الأسهم، بالاعتقاد بعمدية التحريف (تلاعب، تصرف غير قانوني) وحاجته للتصحيح بغض النظر عن حجمه أو قيمته.

وبناءً على ما سبق، فمن المعتقد أن تؤثر اعتبارات الأهمية النسبية بشأن تحريفات القوائم المالية المكتشفة على تقييم مدى أهميتها، وقرار تصحيحها. فقد يكتشف المراجع تحريفات هامة كمياً لكنها قد تصبح في ضوء الاعتبارات الوصفية للتحريفات هامة حدياً أو غير هامة. حيث يتطلب تقييم المراجع لتحريف باعتباره هاماً كمياً دراسة طبيعته، وأثرها على درجة الأهمية (معايير المراجعة المصرية، المعيار رقم ٣٢٠، فقرة ٥). كما وأن اعتبار المراجع للعوامل الوصفية للأهمية النسبية قد يجعل من التحريفات غير الهامة كمياً تحريفات هامة. وهو ما يعنى، زيادة احتمال مطالبة المراجع لإدارة منشأة عميل المراجعة بتصحيح التحريفات الهامة وصفيًا، وبغض النظر عن أهميتها كمياً. وقد تتطلب التحريفات غير الهامة وصفيًا والهامة كمياً تعديل (زيادة) مستوى الأهمية النسبية المقدر. ولذلك يعتقد الباحث، أن تقييم درجة أهمية تحريفات القوائم المالية يتأثر بالدرجة الأولى باعتبارات التحريفات الوصفية، كما يصوره الشكل التالي:-

شكل (٣) إطار مقترح باعتبارات الأهمية النسبية المؤثرة على تقييم المراجع لأهمية التحريفات المكتشفة فى القوائم المالية المراجعة



وبناءً على ما سبق، فإن تباين اهتمام المراجعين بالاعتبارات الوصفية لتحريفات القوائم المالية المراجعة، نتيجة تجاهلها (إغفالها) أو عدم إدراكها (منفردة أو مجتمعة)، من شأنه أن يسبب تباين تقييم درجة معنوية تلك التحريفات، وبالتالي تباين قرار المطالبة بتصحيحها. وعلى ذلك، فإنه يمكن صياغة الفرض البحثي الرابع كما يلي:-

الفرض الرابع: يسبب اختلاف اهتمام المراجعين بالاعتبارات الوصفية لتحريفات القوائم المالية تباين تقييم درجة أهميتها النسبية.

المبحث الثاني: مواطن ومصادر اختلاف تقييم الأهمية النسبية لتحريفات القوائم المالية المراجعة. يعتقد الباحث، أنه من الضروري الفصل ما بين مظاهر اختلاف تقييم الأهمية النسبية لتحريفات القوائم المالية المراجعة، ومسبباتها. وهو ما قد يعنى، أهمية الفصل ما بين مواطن الاختلاف فى تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة، ومصادرها.

ويعتقد الباحث، بناءً على التحليل بالمبحث السابق، أن هناك أربعة مواطن لاختلاف تطبيق مفهوم الأهمية النسبية فى المراجعة، هى كما يلي:-

أولاً- اختلاف (أساس ونسبة) تقدير مستوى الأهمية النسبية

لقد كشف الفكر المحاسبى عن تطبيق مراقبى الحسابات لقواعد حكمية Rules of Thumb عند التقدير الكمي لمستوى الأهمية النسبية، تعتمد على أساس للأهمية وفى ضوء نسبة تقديرية ملائمة تحكمها علاقة تكلفة بعائد.

ومن المتوقع، أنه باختلاف المراجعين بشأن اختيار أساس الأهمية تختلف نسبة الأهمية، ويختلف تقدير مستوى الأهمية النسبية، وبالتالي يختلف تقييم الأهمية النسبية لتحريفات القوائم المالية المراجعة.

ثانياً- اختلاف مدخل الأهمية النسبية المستخدم فى تقييم درجة أهمية تحريفات القوائم المالية من المتوقع، أن تباين تقييم المراجعين لأهمية التحريفات المكتشفة فى القوائم المالية المراجعة قد يرجع لاختلاف مدخل الأهمية النسبية المستخدم، ما بين المدخل المتجمع The Cumulative (Iron Curtain) Approach، ومدخل الفترة الجارية Current-Period Approach، والمدخل المزدوج Dual Approach. ومن المعتقد، أن استخدام المدخل المزدوج Dual Approach يدفع المراجع للتحفظ بشأن بعض التحريفات غير الهامة باعتبارها هامة، فيزيد من التحريفات الهامة التى يطالب المراجع إدارة منشأة العميل بتصحيحها على حساب التحريفات غير الهامة التى تحتويها القوائم المالية المراجعة.

ثالثاً- اختلاف الاهتمام بالاعتبارات الوصفية للأهمية النسبية

من المتوقع، أن تباين اهتمام المراجعين بشأن اعتبارات الأهمية النسبية الوصفية، تحت افتراض اهتمامهم باعتبارات الأهمية النسبية الكمية، من شأنه أن يؤدي إلى تباين تقييم أهمية التحريفات المكتشفة فى القوائم المالية المراجعة. ويعتقد الباحث، باختلاف درجة اهتمام مراقبى الحسابات بالاعتبارات الوصفية Qualitative Factors عند تقييم مستوى الأهمية النسبية لتحريفات القوائم المالية المراجعة.

رابعاً: اختلاف حجم التحريفات الهامة فى القوائم المالية المراجعة

يعد حجم التحريفات المكتشفة الهامة فى القوائم المالية المراجعة أحد مظاهر اختلاف تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة. ويعتقد الباحث، أن مظهر اختلاف حجم تحريفات القوائم المالية الهامة من مراجع لآخر لذات منشأة العميل لا يرتبط بالضرورة باختلاف أحد أو بعض مظاهر اختلاف التقييم السابقة. وهو ما يعنى أن اختلاف حجم التحريفات الهامة فى القوائم المالية المراجعة قد يحدث مع ثبات مظاهر اختلاف تقييم الأهمية النسبية، الأمر الذى قد يكشف عن أن هناك مسببات أخرى لحدوث اختلاف حجم التحريفات الهامة فى القوائم المالية المراجعة بخلاف تباين (أساس ونسبة) تقدير مستوى الأهمية النسبية و/ أو مدخل الأهمية النسبية المستخدم فى تقييم درجة أهمية تحريفات القوائم المالية و/ أو الاهتمام بالاعتبارات الوصفية للأهمية النسبية.

مصادر (مسببات) اختلاف تقييم المراجعين للأهمية النسبية لذات منشأة عميل المراجعة

يعتقد الباحث، أن اختلاف تقييم الأهمية النسبية في المراجعة يرجع إلى محددات ترتبط- في الأساس- بمنشأة المراجعة، وتقوم على غياب الإفصاح عن الأهمية النسبية. فتمثل محددات منشأة المراجعة المسببات التي قد تفسر وتبرر تباين تقييم أهمية التحريفات المكتشفة في القوائم المالية المراجعة. كما يعد غياب الإفصاح عن الأهمية النسبية غطاء لتباين تقييم أهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة. ومن المتوقع، أن تنتج هذه المسببات فروقاً حادة بشأن تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في المراجعة. وتمثل هذه المسببات فيما يلي:-

(أ) اختلاف طبيعة (نوعية) منشأة المراجعة

يعتقد الباحث، أن تباين طبيعة منشأة المراجعة ما بين منشأة خاصة أو حكومية يعد سبباً أساسياً لاختلاف تقييم الأهمية النسبية. فعلى سبيل المثال، يختلف الجهاز المركزي للمحاسبات كمنشأة مراجعة عن منشآت المراجعة الخاصة من زوايا عديدة، تمثل مسببات لتباين تقييم أهمية التحريفات المكتشفة في القوائم المالية المراجعة، وهي:-

- اختلاف هدف منشأة المراجعة. فبينما تعد منشآت المراجعة الخاصة وحدات اقتصادية تسعى إلى البقاء والنمو في بيئة الأعمال، فإن الجهاز المركزي للمحاسبات مؤسسة حكومية رقابية.

- أختلاف رؤية منشأة المراجعة للمنشأة محل المراجعة. حيث من المتوقع، أن تؤثر طبيعة منشأة المراجعة على رؤية المراجعين لذات المنشأة محل المراجعة. فينما يرى مراقبي الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة المنشأة محل المراجعة باعتبارها عميل، يرى مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات المنشأة كمال عام في حدود نسبة مساهمة الحكومة فيها. وهو ما يعنى، أن المنشآت محل المراجعة تعد لمنشآت المراجعة الخاصة بمثابة عملاءها ومصدر دخلها المالي، بينما تعد بالنسبة للجهاز بمثابة منشآت مملوكة للدولة في حدود نسبة ملكية المال العام فيها، تخضع لرقابته.

ومن المتوقع، أيضاً، أن تنعكس هذه الرؤية على طبيعة عمل المراجع، حيث يعمل مراقب الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة في خدمة Server المنشأة محل المراجعة باعتبارها عميل (Supervisors-Customers Relationship)، بينما يعمل مراقب الجهاز كمشرف Supervisor وكمراقب على المنشأة محل المراجعة باعتبارها وحدة خاضعة للإشراف والرقابة -Supervisors- Supervisees Relationship (Zhou 2012, 83).

- اختلاف إمكانات منشأة المراجعة Power in Collecting Evidence. حيث من المتوقع، اختلاف إمكانات منشأة المراجعة الحكومية عن منشآت المراجعة الخاصة، وما يرتبط بها من اختلاف رؤية المنشأة محل المراجعة للمراجع، والتي قد تؤثر على درجة استجابة إدارتها لمتطلبات عملية المراجعة ومقترحات المراجع بشأن تصحيح تحريفات القوائم المالية المكتشفة. الأمر الذي يعكس تأثير اختلاف إمكانات منشأة المراجعة على حجم التحريفات في القوائم المالية المراجعة. فعلى سبيل المثال، من المتوقع أن يتمتع مراقب الجهاز بوضع أو بمنزلة (هيبة) أعلى High Auditor Status؛ مستمدة من هيبة Authority من يمثله من جهاز رقابي تابع للدولة (الجهاز المركزي للمحاسبات)؛ قد يقابلها استجابة أعلى من قبل إدارة المنشأة محل المراجعة- لمساعدة المراجع عند جمع أدلة المراجعة Power in Collecting Evidence وإجراء التصحيحات اللازمة لتحريفات القوائم المالية المراجعة المكتشفة الهامة- مقارنة بما يتمتع به مراقب الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة (Zhou 2012). ومن المتوقع أن يحدث ذلك فروقاً في تقدير وتقييم مستوى الأهمية النسبية.

- اختلاف مصدر المساءلة

يعمل المراجع في بيئة تحت على المساءلة -Inducing- Accountability -Environment، والتي تعرف بأنها توقع ضمنى أو صريح بمطالبة المراجع بتبرير تقديراته وأحكامه الآخرين (Lerner and Tetlock 1999, 255). وكأى نظام للمساءلة فهو يقوم على أطراف

للمساءلة يكون فيها المراجع- فى الأساس- الوكيل, ويكون أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة محل المراجعة هم الأصلاء. ويحق للأصلاء مساءلة الوكيل. ٣٧

وتعنى مساءلة المراجع عن الأهمية النسبية لمساءلته عن آثار تقديره وتقييمه للأهمية النسبية على حقوق ومصالح مستخدمى القوائم المالية Stakeholders. وقد يدفع مصدر أو مصادر المساءلة المراجع إلى إجراء تقييم للأهمية النسبية يستطيع تبريره بثقة. ويزيد متطلب التبرير التبصر الذاتى Self-insight أو اليقظة الإدراكية Vigilance Cognitive عند المراجع، والتي قد تدفعه إلى تشغيل إدراكى ملائم (Johnson and Kaplan 1991). ويتحمل المراجع الذى لا يستطيع تقديم تبرير مرضى لتقديراته تبعات المساءلة. ومن المتوقع، أن يختلف أثر المساءلة على تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة باختلاف مصادر المساءلة. ومن المتوقع، أيضاً، أن يتغير الحث (الضغط) الممارس من مصدر أو مصادر المساءلة- والذى يدركه المراجع- باختلاف وضوح وقوة مصدر المساءلة، وبطبيعة (نوعية) المساءلة (قانونية، مهنية، تنظيمية، ٠٠٠). فالمساءلة أمام مصدر واحد واضح قد تدفع المراجع إلى تقييم قد يختلف عن حالة المساءلة أمام مصادر متعددة غير واضحة. ٣٨ فعلى سبيل المثال، من غير المتوقع تماثل تقييم الأهمية النسبية لكل من مراقبى الجهاز المركزى للمحاسبات ومراقبى الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة باختلاف مصدر أو مصادر المساءلة، ففى حين يسأل المراجعون بمنشآت المراجعة الخاصة من قبل أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشآت محل المراجعة خاصة المساهمين، باعتبارها مساءلة- فى الأساس- أمام مستثمرين- Investors-Focused Accountability، فإن مساءلة مراقبى الجهاز عامة Pressure from Public Accountability، وتتخطى المساءلة أمام المستثمر.

وبناءً على ما سبق، يعتقد الباحث، أنه باختلاف نوع منشأة المراجعة يختلف تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة. وبناءً على ذلك، يمكن صياغة الفرض البحثى الخامس، كما يلى:-

الفرض الخامس: يؤدي اختلاف نوع منشأة المراجعة إلى تباين تقييم الأهمية النسبية لتحريفات القوائم المالية المراجعة.

ويمكن تحليل الفرض السابق، حسب موطن التباين، إلى الفروض الفرعية التالية:

الفرض الفرعى الأول: يختلف أساس الأهمية النسبية المستخدم فى مراجعة القوائم المالية ما بين منشآت المراجعة الحكومية ومنشآت المراجعة الخاصة.

الفرض الفرعى الثانى: تختلف النسبية عند تقدير مستوى الأهمية المستخدم فى مراجعة القوائم المالية ما بين منشآت المراجعة الحكومية ومنشآت المراجعة الخاصة.

الفرض الفرعى الثالث: تفضل منشآت المراجعة الحكومية استخدام مدخل الأهمية النسبية الأعلى تحفظاً مقارنة بمنشآت المراجعة الخاصة.

الفرض الفرعى الرابع: يعطى المراجعون المنتمون لمنشآت مراجعة حكومية درجة اهتمام أعلى باعتبار التحريفات الوصفية مقارنة بالمراجعين المنتمين لمنشآت مراجعة خاصة.

^{٣٧} تعد المساءلة فى المراجعة ظاهرة متعددة المصادر Multiple -Source Phenomenon فى إطار تشريعات قانونية أو مهنية أو تنظيمية. فالمساءلة قد تكون من داخل مهنة المراجعة، فتشمل المساءلة الوظيفية أو الهرمية Functional/Hierarchical Accountability والمساءلة الذاتية Self Accountability والمساءلة بين القراء Peer Accountability؛ وقد تكون المساءلة من قبل أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة محل المراجعة، مثل أطراف الحوكمة كالجمعية العامة للمساهمين ومجلس الإدارة ولجنة المراجعة، والموردين والمقرضين ومصحة الضرائب وغيرهم.

^{٣٨} قد تدفع المساءلة المراجع إلى إجراء تقييم مقبول للأهمية النسبية يرضى مصدر أو مصادر المساءلة. ويعكس حث المراجع على إجراء تقييم مقبول للأهمية النسبية أثراً يسمى بأثر القبول أو الجاذبية Attraction effect، والذى يمثل أحد الجوانب السلبية للمساءلة، والذى يرتبط بحالة معرفة المراجع بتفضيلات ورغبات وأهداف مصدر أو مصادر المساءلة. حيث قد يؤثر أثر القبول أو الجاذبية على عملية الإدراك Cognitive process لدى المراجع من خلال افتراض أن المراجع لديه دوافع للمحافظة على تصور إيجابى Positive Image تجاه مصدر أو مصادر المساءلة (Messier and Quilliam 1992,123).

(ب) تباين إدراك احتياجات أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة محل المراجعة

تختلف المنشآت محل المراجعة باختلاف نشاطها وخصائصها وظروف الصناعة أو القطاع ومتغيرات أخرى، وباختلافها يختلف أصحاب الحقوق والمصالح بها، وتختلف احتياجاتهم من المعلومات، خاصة المالية. ويعتقد الباحث، أن اختلاف إدراك المراجع لاحتياجات أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة محل المراجعة يؤدي إلى اختلاف تقييم الأهمية النسبية لتحريفات القوائم المالية.^{٣٩} ويتطلب إدراك المراجع لاحتياجات أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة محل المراجعة تحديد هؤلاء الأشخاص بشكل مناسب، حتى يمكن تحديد احتياجاتهم من المعلومات وتحقيق مستوى الأهمية النسبية الملائم. ويتطلب تحديد أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة محل المراجعة قيام المراجع بإجراء مسح لكل أصحاب المصالح بها بهدف:

- أ- تطوير قائمة شاملة بكل أصحاب المصالح الذين تربطهم علاقات بالمنشأة.
- ب- تجميع المعلومات الأساسية عن طبيعة علاقة أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة.
- ج- تحديد أصحاب الحقوق والمصالح الرئيسيين بالمنشأة Significant Stakeholders.^{٤٠}
- د- تجميع المعلومات الإضافية عن أهداف واحتياجات أصحاب المصالح الرئيسيين من المعلومات المالية.

ومن المفترض، أن تباين الإدراك المناسب لاحتياجات أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة محل المراجعة يؤدي إلى تباين تقييم الأهمية النسبية في المراجعة. فعلى سبيل المثال، لو أن أصحاب الحقوق والمصالح الرئيسيين بالمنشأة محل المراجعة هم مقرضين ودائنين وذوى اهتمام باعتبارات السيولة فإن اهتمام المراجع باعتبارات الربحية عند تقدير وتقييم الأهمية النسبية يعد أدراكاً غير مناسب لاحتياجاتهم.

ومن المتوقع، أن تباين إدراك المراجعين لاحتياجات أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة محل المراجعة يعد سبباً وراء اختلاف محددات تقييم الأهمية النسبية في المراجعة. وبناءً على ذلك، يمكن صياغة الفرض البحثي التالي:-

الفرض السادس: يؤدي تباين إدراك المراجعين لاحتياجات أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة محل المراجعة إلى تباين تقييم الأهمية النسبية لتحريفات القوائم المالية المراجعة.

(ج) قدرات منشأة المراجعة على تجميع أدلة المراجعة Ability in Collecting Evidence

من المتوقع، اختلاف تقييم الأهمية النسبية باختلاف قدرات منشأة المراجعة على تجميع أدلة الإثبات. ويعتقد الباحث، أن تباين قدرة منشأة المراجعة على تجميع أدلة المراجعة يرتبط- في الأساس- بخصائصها، خاصة حجمها وما يعكسه من متغيرات قائمة على تباين القدرات البشرية والفنية وتكنولوجيا المراجعة، في إطار قيود المراجعة من وقت وجهد وتكلفة. ومن المتوقع أن تتمتع منشآت المراجعة كبيرة الحجم بقدرات أعلى على تجميع أدلة إثبات كافية وملائمة، في إطار قيود مراجعة أقل مقارنة بمنشآت المراجعة صغيرة الحجم. الأمر الذي قد يؤثر إيجابياً على قدرتها على اكتشاف تحريفات القوائم المالية الهامة، وقرار مطالبة إدارة منشأة عميل المراجعة بتصحيحها، فينخفض حجم

^{٣٩} لقد فرضت الأزمات المالية التي شهدتها الاقتصاد العالمي ضرورة استجابة منشآت الأعمال لاحتياجات أصحاب المصالح بها حتى يمكنها البقاء والنمو. وقد تطلبت هذه الاستجابة ضرورة تحول بؤرة اهتمام المنشأة من المساهمين Shareholders إلى الاهتمام بأصحاب الحقوق والمصالح بها Stakeholders. وقد صاحب هذا التحول تغير النظرة إلى المراجع من اعتباره وكيلاً عن مساهمين إلى اعتباره وكيلاً عن أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة، بشكل مباشر للبعض (كالمستثمرين وأصحاب العقود من الموردين والدائنين والمقرضين وغيرهم). وبشكل غير مباشر للبعض الآخر (كالمستثمرين المحتملين، والهيئات الحكومية كمصلحة الضرائب وغيرها)، استجابة للنظرة الجديدة التي جاءت بها حوكمة الشركات والتي ركزت على حماية حقوق أصحاب المصالح بمنشآت الأعمال كمبدأ حوكمة أساسى.

^{٤٠} تتعدد مداخل تحديد أصحاب المصالح الرئيسيين، من أشهرها مدخل (Kochan and Rubenstein, 2002) والذي يحدد أصحاب المصالح بالمنشأة بأنهم الأشخاص (طبيعيين أو اعتباريين) الذين ينصفون بخاصية أو أكثر من الخصائص الثلاث التالية، وهي تقديم موارد ضرورية لاستمرار نجاح المنشأة، التأثير (المعنوى) على أداء المنشأة، التأثير معنوياً بأداء المنشأة (GEMI 2004,25).

التحريفات الهامة غير المكتشفة وغير المصححة في القوائم المالية المراجعة. وهو ما قد يعكس علاقة سلبية بين قدرات منشآت المراجعة وحجم التحريفات الهامة في القوائم المالية المراجعة. ويعتقد الباحث، بأنه من غير المتوقع وجود علاقة ارتباط بين قدرات منشأة المراجعة على تجميع أدلة المراجعة وأساس أو مدخل الأهمية النسبية المستخدم أو درجة الاهتمام بالاعتبارات الوصفية لتحريفات القوائم المالية.

وبناءً على ما سبق، فإنه يمكن صياغة الفرض البحثي التالي:-

الفرض السابع: يؤدي اختلاف قدرات منشأة المراجعة على تجميع أدلة المراجعة إلى تباين حجم التحريفات الهامة في القوائم المالية المراجعة.

(د) تباين استراتيجية تفاوض المراجع مع إدارة المنشأة محل المراجعة

من المفترض، أن تؤثر استراتيجية تفاوض المراجع مع إدارة منشأة عميل المراجعة بشأن تصحيح التحريفات المكتشفة في القوائم المالية المراجعة على تقييم الأهمية النسبية لهذه التحريفات. وبالتالي على حجم التحريفات المكتشفة غير المصححة. ومن المتوقع، أن تتأثر الاستراتيجية المستخدمة في التفاوض بعلاقة منشأة المراجعة بالمنشأة محل المراجعة (Auditor-Auditee Relationship)، فتؤثر طبيعة العلاقة ما بين منشأة المراجعة والمنشأة محل المراجعة على تقييم مستوى الأهمية النسبية. ومن المتوقع، أيضاً، أن تتأثر طبيعة العلاقة ما بين منشأة المراجعة والمنشأة محل المراجعة بمتغيرات عديدة منها طبيعة منشأة المراجعة، وحجم كل من منشأة المراجعة والمنشأة محل المراجعة، وطبيعة ودرجة المنافسة السائدة في سوق مهنة المراجعة Audit Market. فعلى سبيل المثال، تعمل منشآت المراجعة الخاصة؛ خلافاً للجهاز المركزي للمحاسبات؛ في سوق مهني، تعد المراجعة فيه خدمة اقتصادية يفترض خضوعها لقانون العرض والطلب.^{٤١} وهو ما يعني، أن هناك علاقة سوقية Market Relationship بين منشأة المراجعة الخاصة والمنشأة محل المراجعة، تحكمها اعتبارات اقتصادية، قد تدفع منشأة المراجعة بتطبيق مستوى أهمية نسبية عالٍ Relatively High Materiality Level بغرض الاحتفاظ بعلاقة جيدة مع المنشأة محل المراجعة، لدرجة قد تسمح بالتفاوض بشأن أهمية تحريفات القوائم المالية ومستوى الأهمية النسبية (Zhou 2012, 85).^{٤٢}

ويؤثر توجه المراجع نحو تحقيق جودة القوائم المالية على مدى قبوله التفاوض مع إدارة منشأة عميل المراجعة، بشأن أهمية التحريفات المكتشفة، ارتباطاً بدرجة انخفاض رغبته (دافعه) نحو تجنب مطالبة إدارة منشأة العميل بإجراء التسويات اللازمة (Nelson et al. 2005).

ومن المتوقع، أن يتأثر توجه المراجع نحو استخدام استراتيجية تفاوضية معينة بعدد من المحددات منها طبيعة منشأة المراجعة، ومصدر المساءلة، وغيرها. فمن المتوقع، على سبيل المثال، أن مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات أكثر ميلاً لاستخدام الاستراتيجية التكاملية - ارتباطاً بفاعلية المساءلة، وغياب دوافع الاحتفاظ بالعملاء، ونمط وقوة التفاوض (Gibbins and Salterio 2000) - خلافاً لمراقبي الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة الأكثر ميلاً لاستخدام إحدى صور استراتيجية الحوار.

ومن المفترض، أن يبدأ تفاوض المراجع مع إدارة المنشأة محل المراجعة عند اكتشاف تحريفات هامة أو هامة حدياً في القوائم المالية المراجعة. وتتوقف نتيجة التفاوض على نوع استراتيجية التفاوض المستخدمة، فإذا كانت استراتيجية التفاوض المستخدمة تسمح للمراجع بالاستجابة لطلب إدارة المنشأة محل المراجعة باعتبار التحريفات المكتشفة غير هامة رغبة في إرضاء والاحتفاظ بالعميل، فإن هذه

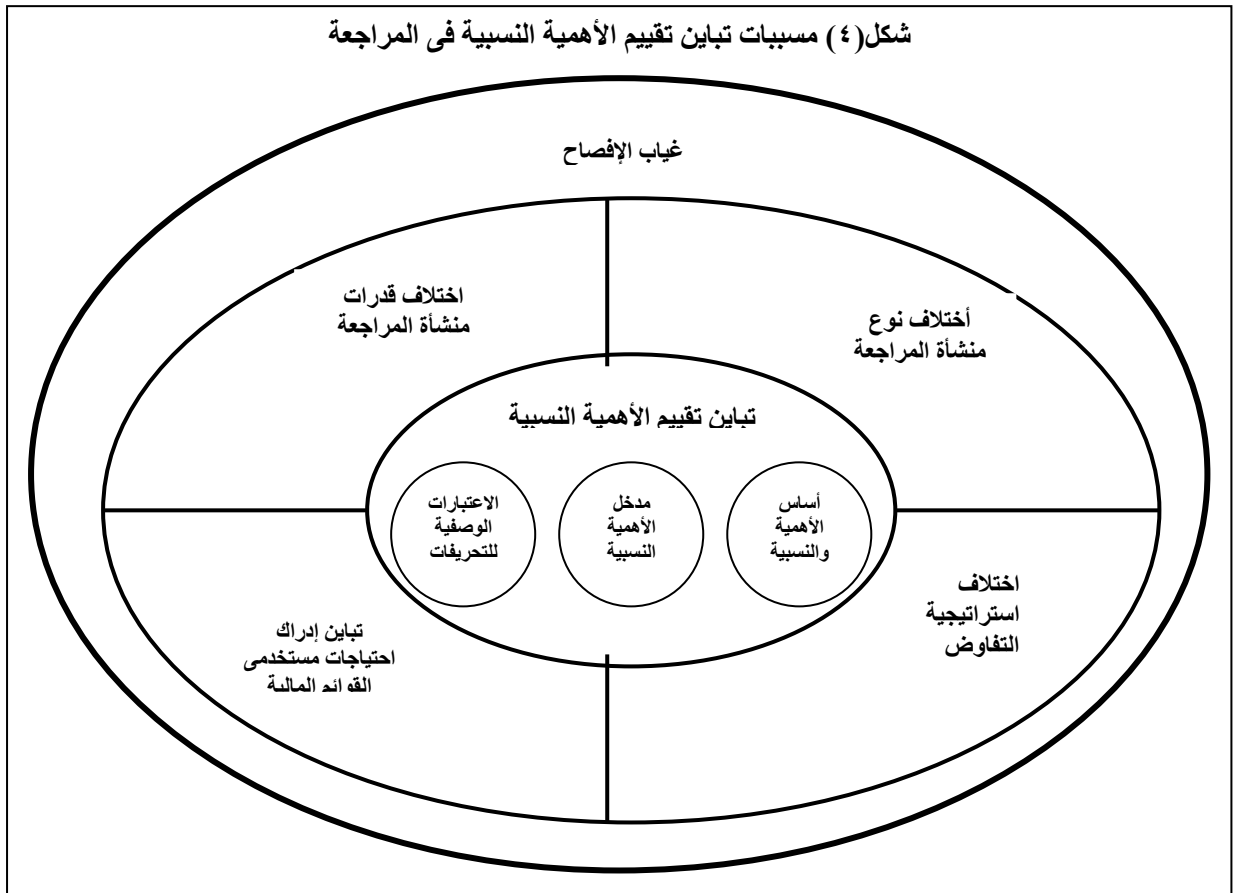
^{٤١} حيث يمكن لكل من منشأة المراجعة الخاصة والمنشأة محل المراجعة اختيار بعضهما البعض، ويتأثر الاختيار باعتبارات اقتصادية، تتمثل في الأساس لمنشأة المراجعة في أتعاب وتكلفة المراجعة، بينما تتمثل للمنشأة محل المراجعة في تكلفة وجودة المراجعة.

^{٤٢} تغيب هذه العلاقة السوقية بين مراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات والمنشأة محل المراجعة. فلا مجال للمنشأة محل المراجعة في اختيار مراقبي الجهاز، كما يؤدي مراقبو الجهاز المراجعة بشكل إلزامي دون طلب المنشأة محل المراجعة. كما يغيب التأثير الاقتصادي للمنشأة محل المراجعة على مراقبي الجهاز؛ حيث تغيب ضغوط أتعاب المراجعة أو خطر خفضها أو فقدها؛ وكلها عوامل قد تسمح لمراقبي الجهاز بتخفيض حدود الأهمية النسبية.

الاستجابة تتطلب من المراجع إما تعديل مستوى الأهمية النسبية أو اختيار مدخل للأهمية النسبية أقل تحفظاً أو إغفال بعض أو كل الاعتبارات الوصفية للتحريفات المكتشفة. وقد تكون استجابة المراجع لعمل المراجعة جزئية لبعض التحريفات دون البعض الآخر. واختلاف درجة الاستجابة ارتباطاً بنوع استراتيجية التفاوض المستخدمة من شأنه أن يؤثر على تقييم المراجع لأهمية تحريفات القوائم المالية المكتشفة، الأمر الذي قد يؤدي إلى تباين تقييم الأهمية النسبية في المراجعة. وبناءً على ما سبق، يمكن صياغة الفرض البحثي التالي:-

الفرض الثامن: يؤدي اختلاف استراتيجية تفاوض المراجع مع إدارة المنشأة محل المراجعة بشأن تصحيح التحريفات المكتشفة في القوائم المالية المراجعة إلى تباين تقييم الأهمية النسبية في المراجعة.

ويعتقد الباحث، أن تفعيل أثر مسببات تباين تقييم الأهمية النسبية السابقة يرتبط بغياب الإفصاح عن مستوى الأهمية النسبية، كما يصوره الشكل التالي:-



المراجعة. حيث من المتوقع، أن تتأثر تكلفة وجودة المراجعة باختيار أساس ومدخل ومستوى الأهمية النسبية في ضوء قرار الإفصاح عنها بتقرير المراجعة. فعلى سبيل المثال، من المتوقع أن افصح المراجعين عن مستوى الأهمية النسبية المستخدم- عند تخطيط وأداء عملية المراجعة- في تقارير المراجعة قد يدفعهم نحو تخفيضه لمستوى متقارب ومقبول مهنيًا، يعمل على توسيع نطاق وحجم اختبارات المراجعة، ويسهم في تحقيق جودة المراجعة، فيخفض من احتمال تباين تقييم المراجعين لأهمية التحريفات المكتشفة في القوائم المالية المراجعة. حيث يحد الإفصاح عن مستوى الأهمية النسبية في المراجعة من دوافع كل من إدارة منشأة عميل المراجعة والمراجع تجاه العمل بمستوى أهمية نسبية غير منخفض (Brennan and Gray 2005, 28). الأمر الذي قد يكشف عن احتمال تأثير إفصاح تقرير المراجعة عن مستوى الأهمية النسبية على حجم تحريفات القوائم المالية المراجعة. ويعتقد الباحث، أن ضرورة افصح المراجع عن مستوى الأهمية النسبية مصدرها حاجة مستخدمي التقرير المالي لهذه المعلومات. وهو ما قد يعني، أن افصح المراجع عن الأهمية النسبية يعد استجابة لحاجة مستخدمي القوائم المالية؛ خاصة المستثمرين Prudent Investors؛ إلى معرفة مستوى الأهمية النسبية المطبق بواسطة المراجع (Brennan and Gray 2005, 27)، لتأثيره المحتمل على جودة التقرير المالي، وبالتالي جودة قراراتهم الاقتصادية. فمطالبة المراجع بالإفصاح عن الأهمية النسبية في تقرير المراجعة سيسمح لمستخدمي القوائم المالية، خاصة المساهمين (المخاطبين بتقرير المراجعة)، بتقدير هامش الخطأ في أداء عملية المراجعة، وبالتالي تكوين إنطباع عن مدى دقة Precision أرصدة القوائم المالية المراجعة (Brennan and Gray 2005, 27). ومع غياب إفصاح المراجعين عن مستويات الأهمية النسبية المطبقة في المراجعة فإن مستخدمي القوائم المالية، خاصة المستثمرين، لا يستطيعون فهم حدود التحريف أو الخطأ الكامن في تقرير (رأى) المراجعة.

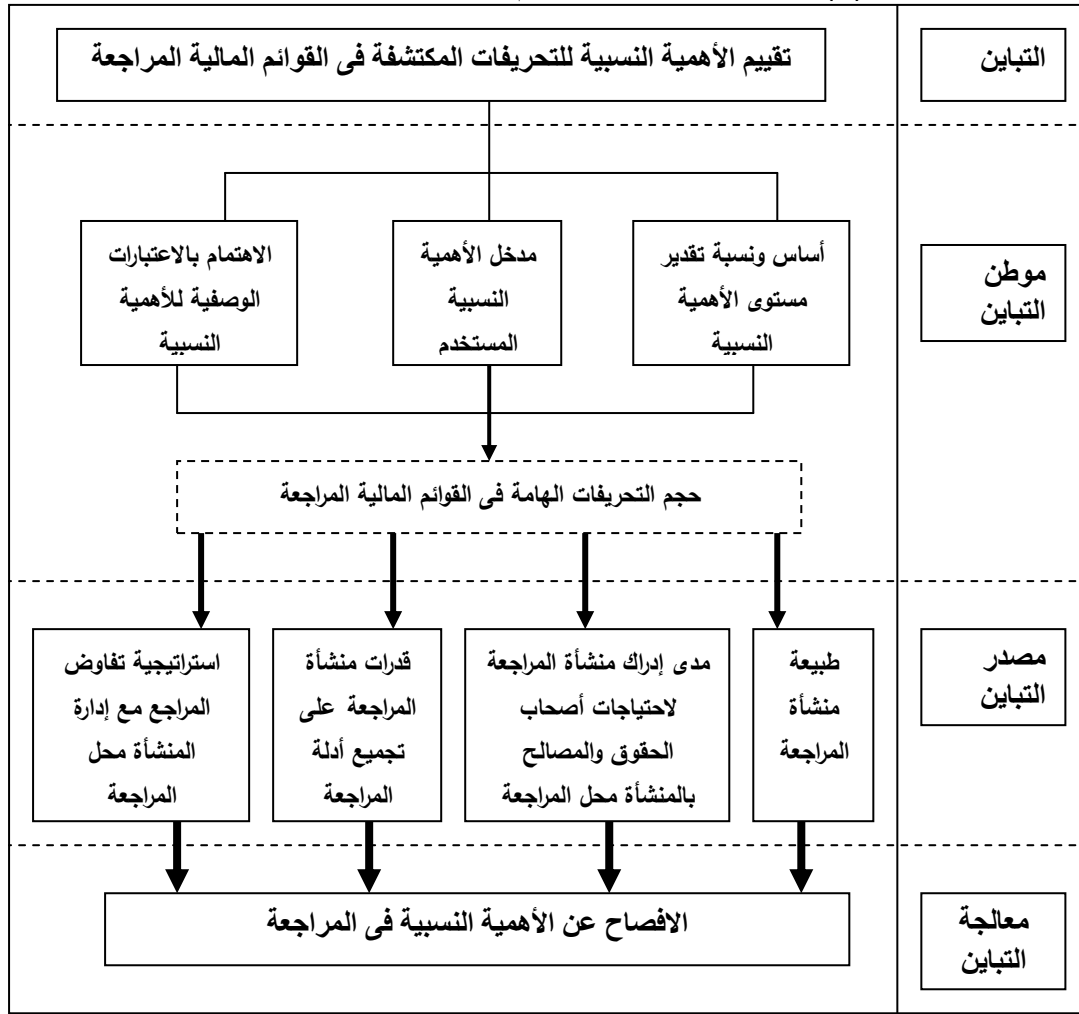
ومن المتوقع، أن يدعم الإفصاح عن مستوى الأهمية النسبية في تقرير المراجعة من شفافية المراجعة (Brennan and Gray 2005, 28).

ومن المفترض إدراك المراجع لأهمية الإفصاح عن أساس ومدخل ومستوى الأهمية النسبية، إلا أنه من غير المتوقع تحقق رغبته في الإفصاح اختيارياً لما قد يفرضه ذلك من تحمل مزيد من المسؤولية، وما قد يترتب عليها من تكلفة مراجعة إضافية تؤثر سلباً على صافي أرباح المراجعة. وبناءً على ذلك، يعتقد الباحث، إنه من الضروري أن يسبق إقرار إفصاح المراجع عن الأهمية النسبية إرشادات مهنية أو تنظيمية، تهدف إلى تحديد معلومات الأهمية النسبية اللازمة لحاجة مستخدمي القوائم المالية، وتلزم المراجع بضرورة الإفصاح عنها. ويتوقع الباحث، أن يُحد إفصاح المراجعين عن الأهمية النسبية من تباين تقييم أهمية التحريفات المكتشفة، وبالتالي قرار تصحيحها. وبناءً على ما سبق، فإنه يمكن صياغة الفرض البحثي التالي:

الفرض التاسع: يخفض إفصاح تقرير المراجعة عن مستوى الأهمية النسبية من تباين تقييم أهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة.

وإجمالاً، يمكن للباحث وضع إطار مقترح بشأن مواطن ومصادر تباين تقييم المراجعين لأهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة، ودور الإفصاح في الحد من التباين، كما بالشكل التالي:-

شكل (٥) مواطن ومسببات تباين تقييم الأهمية النسبية في المراجعة



المبحث الثالث: الدراسة التجريبية

١-٤ هدف الدراسة

تستهدف الدراسة التجريبية اختبار فروض البحث، التي انتهى إليها التحليل النظري للبحث، لغرض الكشف عن ظاهرة تباين تقييم الأهمية النسبية في المراجعة، وأعراضها (مواطنها)، ومسبباتها المحتملة. فضلاً على الكشف عن مدى قبول المراجعين للإفصاح عن الأهمية النسبية ودوره في الحد من تباين تقييم أهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة.

٢-٤ مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من مراقبي الحسابات في مصر، ويشمل كل من مجتمع مراقبي الحسابات مزاولي المهنة بمنشآت المراجعة الخاصة، ومجتمع مراقبي الحسابات العاملين بالجهاز المركزي للمحاسبات، بما يسمح للباحث باختبار فروض البحث.

ولقد تم استخدام أسلوب العينة الحُكمية في تحديد حجم العينة، وبما يسمح بإجراء التحليلات الإحصائية، لصعوبة تحديد وقياس معلمات المجتمعين الفرعيين محل الدراسة ومعالجة آثارها على حجم العينة. وقد قام الباحث باستخدام أسلوب العينة العشوائية العنقودية في تكوين وسحب عينة الدراسة، والتي اشتملت على مجموعتين، هما كما يلي:-

(أ) ٦٠ مراقب حسابات يعملون بسوق المراجعة المصري. تم اختيارهم من منشآت مراجعة مختلفة الحجم (كبيرة وغير كبيرة) بعدة مدن بالأقليم المصري، شملت كل من مدن القاهرة والأسكندرية وطنطا والمنصورة وبنى سويف.

(ب) ٦٠ مراقب حسابات يعملون بالجهاز المركزي للمحاسبات بذات المدن المذكورة سلفاً بشأن اختيار المجموعة الأولى.

ولقد تم اختيار المجموعة الأولى لعينة البحث من مراقبي الحسابات ممن يقع عليهم مسئوليات عبء تقدير وتقييم مستوى الأهمية النسبية في المراجعة، كما تم اختيار المجموعة الثانية لعينة البحث من مراقبي الجهاز ذوى الخبرة بمراجعة منشآت الأعمال كشرركات قطاع الأعمال العام والشركات التي يساهم فيها المال العام بنسبة لا تقل عن ٢٥% من رأس المال.

٣-٤ أسلوب جمع البيانات

اعتمد الباحث في تجميع البيانات اللازمة لاختبار فروض الدراسة على مدخل دراسة الحالة The Case-Study Approach، والتي تمثلت في حالة مراجعة افتراضية تجريبية Field Experiment لمنشأة اقتصادية يساهم فيها المال العام بما لا يقل عن ٢٥% من رأسمالها- وتراجع قوائمها المالية، وبشكل مستقل، من قبل كل من مراقبي الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة ومراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات- يمكن من خلالها ملاحظة وتفسير تقييم مراقبي الحسابات لأهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة.^{٤٣}

وحيث أن هذا البحث يقوم على فرض أساسي وهو تباين تقييم مراقبي الحسابات للأهمية النسبية في المراجعة، فقد هدف السؤال الأول إلى الكشف عن ظاهرة تباين تقييم الأهمية النسبية بين مجموعتي عينة البحث، وداخل كل مجموعة على حدة. أما باقي أسئلة الحالة الافتراضية فقد جاءت في ثلاث مجموعات رئيسية، تهدف المجموعة الأولى (وتشمل كل من السؤال الثانى والثالث والرابع والخامس) إلى اختبار الفروض البحثية الأربعة الأولى، وذلك من خلال الكشف عن مواطن (أعراض) تباين تقييم الأهمية النسبية (أساس ونسبة ومدخل الأهمية النسبية ودرجة الاهتمام باعتبارات الأهمية النسبية الوصفية)، إضافة إلى الكشف عن مدى إمكانية اعتبار اختلاف كل من نوع وقدرة منشأة المراجعة كمسببين لحدوث تباين تقييم الأهمية النسبية في المراجعة بغرض اختبار كل من الفرضين الخامس والسابع. بينما تهدف المجموعة الثانية إلى اختبار الفرضين السادس والثامن، وذلك من خلال الكشف عن مدى تباين كل من إدراك المراجعين لاحتياجات مستخدمى القوائم المالية (السؤال السادس) واستراتيجية التفاوض المستخدمة بشأن تصحيح التحريفات المكتشفة الهامة (السؤال السابع). أما المجموعة الثالثة (وتشمل السؤالين الثامن والتاسع) فإنها تهدف إلى اختبار الفرض البحثي التاسع، وذلك من خلال الكشف عن مدى إدراك ورغبة أفراد البحث فى الإفصاح عن مستوى الأهمية النسبية فى تقرير المراجعة، ومتطلبات ذلك، وبما يسهم فى الحد من تباين تقييم أهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة.^{٤٤}

طريقة البحث

قام البحث على معالجة مجموعتي مفردات العينة كعينتين مستقلتين، الأولى تشمل مراقبي الحسابات ممثلين عن ممارسى المهنة فى سوق خدمة المراجعة، والثانية تشمل مراقبي الجهاز المركزى للمحاسبات ممثلين لمراقبي الحسابات من غير القطاع الخاص. ولقد تم توزيع ١٢٠ حالة تجريبية على أفراد البحث (مناصفة بين المجموعتين). وقد تم استرداد ٩٣ قائمة منها (بمعدل استرداد ٧٧.٥%)،

^{٤٣} لقد تم مراعاة بعض الجوانب الهامة عند تصميم الحالة الافتراضية، والتي تمثلت فى أن تكون الحالة محددة وتتضمن بيانات كافية ومناسبة، وأن تكون الأسئلة المصاحبة لها واضحة ومباشرة وهامة للبحث ويمكن الإجابة عليها، وبما يضمن استئارة أفراد البحث للإجابة على الأسئلة فى عملية متصلة.

^{٤٤} لغرض وضع وضمان سهولة ووضوح أسئلة الحالة الافتراضية فقد تم عرضها على عينة مبدئية شملت ٢٠ طالباً بالدراسات العليا بكلية التجارة جامعة طنطا (دبلوم المحاسبة والمراجعة، ودبلوم المحاسبة الضريبية) من ممارسى مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر، تم خلالها مناقشة وتعديل بعض الأسئلة بما يضمن فهم الفارئ لها وتحقيق هدف البحث.

بعد فترة تراوحت ما بين أسبوع وشهر، وقد بلغ الصالح منها للاستخدام عدد ٧٤ قائمة. ويوضح الجدول التالي بيان بعدد الحالات التجريبية الموزعة والمستردة من أفراد البحث:-
جدول (١) بيان عدد الحالات التجريبية الموزعة والمجمعة ونسب ردود أفراد البحث

فئة العينة ^{٤٦}	عدد قوائم الاستقصاء الموزعة	عدد القوائم المستلمة الصالحة للاستخدام	نسبة الردود
<u>المجموعة الأولى</u> ^{٤٦}	١٢	٦	٥٠%
- شريك مراجعة	٤٨	٢٥	٥٢.٠٨%
- مدير مراجعة			
<u>المجموعة الثانية</u>	١٢	١١	٩١.٦٧%
- مدير عام	٤٨	٣٢	٦٦.٦٧%
- مراقب حسابات			
	١٢٠	٧٤	٦١.٦٧%

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الرباعي (بمدى يتراوح ما بين (٤) كحد أقصى، (١) كحد أدنى) في قياس إجابات أفراد البحث على فقرات الحالة التجريبية. وتم استخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package for Social Science لإجراء التحليلات الإحصائية اللازمة بمستوى معنوية ٥%. حيث تم تحليل بيانات الدراسة التجريبية (ردود أفراد البحث) باستخدام عدد من الأساليب الإحصائية، منها- Descriptive Statistics, Independent-Sample T-Test, One-Way ANOVA, Chi-Square Test, Mann-Whitney Test^{٤٧}.

ويوضح الجدول التالي كل من نسب إجابات أفراد البحث على فقرات الحالة التجريبية، والوسط الحسابي لها، ومستوى المعنوية بشأن اتفاق أو عدم اتفاق أفراد العينة على محتوى كل فقرة منها (معنوية الاختلاف في آراء أفراد العينة)، كما يلي:-

^{٤٥} لقد اقتصررت فئة العينة على أفراد بحث ممن يتحملون مسؤولية تقديرات وقرارات الأهمية النسبية، ويتمتعون بالخبرة اللازمة (بالقدرة) لأداء ذلك. فشملت بالنسبة للمجموعة الأولى شركاء ومدراء مراجعة، حيث يقع على مدير المراجعة إقرار التسويات المقترح إجراؤها من قبل عميل المراجعة، في حين يتحمل شريك المراجعة (أو صاحب مكتب المراجعة) التفاوض مع عميل المراجعة بشأن تلك التسويات. بينما تكونت المجموعة الثانية من مدراء عموم ومراقبي حسابات. ويعد المراجع الرئيسي بالجهاز المركزي للمحاسبات بدرجة مدير إدارة ويستطيع تقرير أعضاء وقائد فريق مراجعة من عدد ٢-٦ مراجعين للقيام بمراجعة القوائم المالية.
^{٤٦} تتكون المجموعة الأولى، التي استلم منها الباحث أوراق التجربة، من عدد ١٢ مراجع ينتمون لمنشآت مراجعة كبيرة (٣ شركاء مراجعة، ٩ مدير مراجعة)، بينما ينتمي باقي أفراد المجموعة لمنشآت مراجعة غير كبيرة.
^{٤٧} لغرض قياس مدى الصدق والثبات الداخلي للأسئلة التي تضمنتها الحالة الافتراضية تم استخدام تحليل الموثوقية Reliability Analysis، من خلال استخدام معامل ارتباط ألفا كرونباخ Combach Alpha، مع استبعاد النقطة (أ) من السؤالين الأول والرابع نظراً للاختلاف الحاد في ردود أفراد مجموعتي عينة البحث بشأنهما. ولقد بلغت قيمة معامل اختبار ألفا المحتسبة لأسئلة الحالة التجريبية ٦٣% وهي تزيد عن النسبة المقبولة إحصائياً وقدرها ٦٠%، بما يكشف عن درجة موثوقية مقبولة.

جدول (٢) قائمة الحالة التجريبية ونتائج البحث
(نسب إجابات أفراد البحث على أسئلة الحالة التجريبية، والوسط الحسابي، ومستوى المعنوية)

مستوى المعنوية	الوسط الحسابي	نسبة الإجابات %				فقرات قائمة الاستقصاء
		نادراً جداً (١)	نادراً (٢)	أحياناً (٣)	غالباً (٤)	
٠,٠٠٠ ٠,٠٠٠ ٠,٠٠٠	٢,٤٥ ٣,٦٥ ٣,١٤	٣,٢ - ١,٤	٥٨,١ ٩,٣ ٢٩,٧	٢٩ ١٦,٣ ٢١,٦	٩,٧ ٧٤,٤ ٤٧,٣	١- بمناسبة مراجعة القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة، فإن تقديركم لأقصى مبلغ تحريف مسموح به في القوائم المالية ككل يكون عند مستوى منخفض جداً أو يقترب من الصفر. ^{٤٩} المجموعة الأولى لمجموعة الثانية إجمالي العينة ٢- عند تقدير أقصى مبلغ تحريف مسموح به في القوائم المالية، فإنه يحسب كنسبة من: <u>أ- صافي الدخل (أو أحد مقاييس الدخل الأخرى كإجمالي الإيراد، ومجمل الربح، الدخل التشغيلي، صافي الدخل قبل الضرائب).</u> المجموعة الأولى المجموعة الثانية إجمالي العينة <u>ب- إجمالي المصروفات (أو أحد مقاييس المصروفات مثل مصروفات التشغيل).</u> المجموعة الأولى المجموعة الثانية إجمالي العينة <u>ج- إجمالي الأصول (أو أحد مقاييس الأصول كإجمالي الأصول طويلة الأجل، أو إجمالي الأصول المتداولة أو رأس المال العامل).</u> المجموعة الأولى المجموعة الثانية إجمالي العينة <u>د- حقوق المساهمين.</u> المجموعة الأولى المجموعة الثانية إجمالي العينة ٣- عند تقدير نسبة مئوية من أساس معين لتقدير الأهمية النسبية، فهل تفضل أن تكون النسبة منخفضة جداً أو تقترب من الصفر. المجموعة الأولى المجموعة الثانية إجمالي العينة ٤- بافتراض أن المنشأة محل المراجعة قد قامت بتسجيل جزءاً من إيرادات مبيعات الفترة التالية في الفترة الحالية، حيث تضمنت مبيعات السنة الأولى ١٠ مليون جنيه من مبيعات السنة الثانية، كما تضمنت مبيعات السنة الثانية ١٢ مليون جنيه من مبيعات السنة الثالثة. بافتراض أن مبلغ ١٠ مليون جنيه أو أكثر يعد هاماً، فإن تقدير مدى أهمية التحريف في السنة الثانية، سيختلف باختلاف المدخل المستخدمة كما يلي:-
٠,٠٠٠ ٠,٠٠٠ ٠,٠٠٠	٣٧,٠٩ ٢,١٨٦ ٢,٨٢٤	- ٢٧,٩ ١٦,٢	٩,٧ ٣٤,٩ ٢٤,٣	٩,٧ ٢٧,٩ ٢٠,٣	٨٠,٦ ٩,٣ ٣٩,٢	
٠,٠٠٠ ٠,٠٠٠ ٠,٠٠٠	١,٩٠٣ ٣,١٣٩ ٢,٦٢٢	١٦,١ ٢,٣ ٨,١	٧٧,٤ ١٦,٣ ٤١,٩	٦,٥ ٤٦,٥ ٢٩,٧	- ٣٤,٩ ٢٠,٣	
٠,٠٠٠ ٠,٠٠٠ ٠,٠٠٠	٢,٤٨٤ ٣,٤٨٨ ٣,٠٦٨	٩,٧ - ٤,١	٣٢,٣ ٧ ١٧,٦	٥٨,١ ٣٧,٢ ٤٥,٩	- ٥٥,٨ ٣٢,٤	
٠,٠٠٤٤ ٠,٠٠٧٩ ٠,٠٠٠	٢,٣٥٥ ٢,٧٢١ ٢,٥٦٨	١٢,٩ - ٥,٤	٣٨,٧ ٤٦,٥ ٤٣,٢	٤٨,٤ ٣٤,٩ ٤٠,٥	- ١٨,٦ ١٠,٨	
٠,٠٠٠٥ ٠,٠٠٠ ٠,٠٠٠	٢,٧٤٢ ٣,٨١٤ ٣,٣٩٢	٩,٧ - ٤,١	٢٢,٦ - ٨,١	٥١,٦ ١٨,٦ ٣٢,٤	١٦,١ ٨١,٤ ٥٥,٤	

^{٤٨} مستوى المعنوية المحدد باستخدام Chi-Square Test.

^{٤٩} تعكس إجابات أفراد البحث بنادراً و نادراً جداً قبولهم لمستوى منخفض للأهمية النسبية، تحت افتراض أنه من غير المقبول مهنيًا أن يكون مستوى الأهمية النسبية عند مستوى غير منخفض (متوسط أو مرتفع).

مستوى المعنوية	الوسط الحسابي	نسبة الإجابات %				فقرات قائمة الاستقصاء
		نادراً جداً (١)	نادراً (٢)	أحياناً (٣)	غالباً (٤)	
						<p>- مدخل الفترة الجارية الأثر على إيراد مبيعات السنة الثانية (خطأ بالنقص (١٠) + خطأ بالزيادة (١٢) = ٢ مليون جنيه (مبلغ غير هام).</p> <p>- المدخل التراكمي الأثر على إيراد مبيعات السنة الثانية (١٠ مليون جنيه تحريف السنة الأولى + ٢ مليون جنيه تحريف السنة الثانية (١٢) + (١٠) = ١٢ مليون جنيه (مبلغ هام). - أي مدخل الأهمية النسبية تفضله: (أ) مدخل الفترة الجارية</p>
٠.٠٠٢	٣.١٢٩	١٦.١	٩.٧	١٩.٤	٤٥.٨	المجموعة الأولى
٠.٠٠٠	٢.٤١٨	١٦.٣	٥١.٢	٧	٢٥.٦	المجموعة الثانية
٠.٠٠٢	٢.٧١٦	١٦.٢	٣٣.٨	١٢.٢	٣٧.٨	إجمالي العينة
						(ب) المدخل التراكمي
٠.١١٥	٢.٧٠٩	-	٤٥.٢	٣٨.٧	١٦.١	المجموعة الأولى
٠.٠٠٠	٣.٤١٨	٤.٧	١٦.٣	١١.٦	٦٧.٤	المجموعة الثانية
٠.٠٠٠	٣.١٢١	٢.٧	٢٨.٤	٢٣	٤٥.٩	إجمالي العينة
						٥- بافتراض أن هناك تحريفين، الأول ناتج عن تخفيض مخصص الديون المشكوك فيها بمبلغ مليون جنيه، والثاني ناتج عن تسجيل مليون جنيه من إيراد مبيعات الفترة التالية في الفترة الحالية، هل تعتقد أن التحريف الأول أقل تأثيراً من التحريف الثاني على صافي دخل الفترة.
٠.٠٠٠	٣.٧٠٩	-	٦.٥	١٦.١	٧٧.٤	المجموعة الأولى
٠.٠٥٧	٢.٩٥٣	١٤	١٦.٣	٣٠.٢	٣٩.٥	المجموعة الثانية
٠.٠٠٠	٣.٢٧	٨.١	١٢.٢	٢٤.٣	٥٥.٤	إجمالي العينة
						٦- بافتراض أن هيكل تمويل المنشأة محل المراجعة هو كما يلي:- ٦٠% اقتراض، ٤٠% حقوق مساهمين. هل تعتقد أن ذلك قد يؤثر على تقييم الأهمية النسبية للتحريفات المكتشفة (بمعنى أنه قد يؤثر على كل من أساس ومدخل الأهمية النسبية المستخدم، ودرجة الاهتمام بطبيعة التحريف (أثره على الدخل أو الإيراد، درجة التقدير الشخصي المرتبطة بالبند الذي حدث به التحريف، ٠.٠٠).
٠.٠١٨	٣.٣٢٣	-	٩.٧	٤٨.٤	٤١.٩	المجموعة الأولى
٠.١٣٠	٢.٦٠٥	١٦.٣	٢٥.٦	٣٩.٥	١٨.٦	المجموعة الثانية
٠.٠٠٠	٢.٩٠٥	٩.٥	١٨.٩	٤٣.٢	٢٨.٤	إجمالي العينة
						٧- عندما تكتشف تحريفات في القوائم المالية المراجعة تؤثر على نتائج أعمال المنشأة أو مركزها المالي، فهل تصر على قيام إدارة المنشأة بتصحيحها مع وجود درجة مقاومة عالية منها مصحوبة بتفسيراتها أو تبريراتها.
٠.٥٩٣	٢.٧٤٢	١٦.١	٢٢.٦	٣٢.٣	٢٩	المجموعة الأولى
٠.٠٠٠	٣.٧٤٤	-	٤.٧	١٦.٣	٧٩.١	المجموعة الثانية
٠.٠٠٠	٣.٣٢٤	٦.٨	١٢.٢	٢٣	٥٨.١	إجمالي العينة
						٨- هل تعتقد، بأهمية الإفصاح عن مستوى الأهمية النسبية المستخدم في تقييم تحريفات القوائم المالية المراجعة، للدرجة التي تعكس رغبتكم في تضمينه بتقرير المراجعة.
٠.٠٠٠	٢.٣٨٧	٩.٧	٥٤.٨	٢٢.٦	١٢.٩	المجموعة الأولى
٠.٠٠١	٣.٥٨١	٢.٣	٩.٣	١٦.٣	٧٢.١	المجموعة الثانية
٠.٠٠٠	٣.٠٨١	٥.٤	٢٨.٤	١٨.٩	٤٧.٣	إجمالي العينة

مستوى المعنوية	الوسط الحسابي	نسبة الإجابات %				فقرات قائمة الاستقصاء
		نادراً جداً (١)	نادراً (٢)	أحياناً (٣)	غالباً (٤)	
٠.٠٠	٢.٩٦٨	٦.٥	٣٢.٣	١٩.٤	٤١.٩	٩- فى ضوء وجود تشريعات مهنية أو تنظيمية واضحة- بشأن أسس الأهمية النسبية الملزمة، ومدخل الأهمية النسبية المناسب، وإطار للتطبيق يلقى قبولاً- هل توافق على الإفصاح عن مستوى الأهمية النسبية فى تقرير المراجعة.
٠.٣١	٣.٧٤٤	٢.٣	٢.٣	١٤	٨١.٤	
٠.٠٠	٣.٣٧٨	٤.١	١٨.٩	١٢.٢	٦٤.٩	
						المجموعة الأولى المجموعة الثانية إجمالى العينة

تحليل النتائج

كشفت نتائج الدراسة، بوجه عام، عن تباين تقييم مجموعتي العينة (مراقبي الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة، ومراقبي الجهاز المركزى للمحاسبات) للأهمية النسبية فى المراجعة لاختلاف كل من أساس ونسبة ومدخل الأهمية النسبية المستخدم ودرجة الاهتمام باعتبارات الأهمية النسبية الوصفية، ولأسباب ارتبطت بنوع منشأة المراجعة، واختلاف قدراتها وامكاناتها، واختلاف مصدر مساءلة المراجع، وتباين إدراكه لاحتياجات مستخدمى القوائم المالية، واختلاف استراتيجية التفاوض المستخدمة مع إدارة المنشأة محل المراجعة بشأن تصحيح التحريفات المكتشفة (الهامة)، وبما يتسق مع نتائج الدراسة التحليلية. وفيما يلي تحليلاً تفصيلياً لنتائج الدراسة:-

أولاً- تباين تقييم المراجعين لأهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة

تكشف نتائج العينة ككل (بشأن السؤال الأول) عن توجه المراجعين نحو تقييم متحفظ لأهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة. حيث كشفت النتائج عن ميل أفراد البحث (المراجعين) نحو استخدام مستوى منخفض جداً للأهمية النسبية بنسبة بلغت ٤٧.٣%، بمتوسط وبانحراف معيارى بلغا ٣.١٤٨٦، ٠.٩٠١٨ على التوالى. وقد كشفت نتائج اختبار Chi-Square Test معنوية الاختلاف فى آراء أفراد العينة ككل، وأفراد كل مجموعة على حدة بشأن تقييم الأهمية النسبية، بمستوى معنوية $Asymp. Sig. = .000$ أقل من $(\alpha) 5\%$. وترجح تلك النتائج من إمكانية قبول وجود ظاهرة تباين تقييم المراجعين لأهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة.

ثانياً- لاختبار مدى تأثير طبيعة (نوع) منشأة المراجعة على آراء مفردات العينة بشأن مستوى الأهمية النسبية فى المراجعة،

فقد تم استخدام تحليل التباين One-Way ANOVA، الذى كشف عن قيمة $F= 55.801$ ، كما بلغ مجموع المربعات بين وداخل المجموعتين ٢٥.٩٢، ٣٣.٤٤٥، وبمستوى معنوية $(Sig. = .000)$ أقل من $(\alpha) 5\%$ ، وهو ما يرجح وجود فروق جوهرية (ذات دلالة إحصائية) بين متوسطات آراء أفراد البحث لمستوى الأهمية النسبية المقرر ممن ينتمون للجهاز المركزى للمحاسبات والآخرين العاملين بمنشآت مراجعة خاصة (تبعاً لاختلاف منشأة المراجعة) بمستوى ثقة ٩٥%. الأمر الذى قد يرجح مبدئياً إمكانية قبول الفروض الأربعة الأولى بشأن تباين تقييم المراجعين للأهمية النسبية، والفرض البحثى الخامس بشأن تأثير نوع منشأة المراجعة على حدوث تباين تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة ارتباطاً باختلاف طبيعة منشأة المراجعة.

ثالثاً- للكشف عن أثر اختلاف قدرات وامكانيات منشآت المراجعة على تقدير ومن ثم تقييم الأهمية النسبية في المراجعة

فقد تم إجراء تحليل ردود أفراد البحث بشأن السؤال الأول على خطوتين، كما يلي:-

(أ) أثر اختلاف قدرات منشآت المراجعة على تقدير مستوى الأهمية النسبية
اعتمد الباحث، لبيان هذا الأثر على تحليل ردود افراد البحث في المجموعة الأولى في قسمين، يشمل الأول ردود أفراد البحث المنتمين لمنشآت مراجعة كبيرة، ويشمل الثاني باقى أفراد المجموعة الأولى، من خلال استخدام تحليل **Compare Means, Independent-Samples T-test**. ولقد كشفت النتائج عن عدم معنوية الفروق بين تقييم أفراد القسمين للأهمية النسبية، حيث بلغ متوسط ردود أفراد البحث بمنشآت المراجعة الخاصة كبيرة الحجم ٢.٥٨٣، بانحراف معيارى وبمتوسط خطأ معيارى ٠.٦٦٨٥، ٠.١٩٣ على التوالى، بينما بلغ متوسط ردود أفراد القسم الثانى ٢.٣٦٨٤، بانحراف معيارى وبمتوسط خطأ معيارى ٠.٧٦٠٨٩، ٠.١٧٤٦ على التوالى. كما بلغ مستوى المعنوية $\text{Sig. (2-tailed)} = 0.429$. الأمر الذى قد لا يرجح من احتمال وجود تأثير لاختلاف قدرة منشأة المراجعة (مقاسةً بحجمها) على تقييم درجة أهمية تحريفات القوائم المالية. ولقد أكدت نتائج اختبار **Mann-Whitney Test** عدم وجود فروق معنوية بين آراء كل من أفراد البحث بالمجموعة الأولى (شركاء ومدراء المراجعة) المنتمين لمنشآت مراجعة كبيرة والآخرين المنتمين لمنشآت مراجعة غير كبيرة بشأن تقييم مستوى الأهمية النسبية، بمستوى معنوية $\text{Asymp. Sig (2-tailed)} = 0.335$ أكبر من $\alpha = 5\%$.

وترجع النتائج السابقة عدم امكانية قبول الفرض السابع بشأن اعتبار اختلاف قدرات منشأة المراجعة مسبب لتباين حجم التحريفات الهامة فى القوائم المالية المراجعة، وبدرجة ثقة ٩٥%.

(ب) أثر اختلاف امكانيات منشآت المراجعة على تقدير مستوى الأهمية النسبية
اعتمد الباحث، لبيان هذا الأثر على تحليل ردود افراد البحث فى المجموعة الأولى (مراقبى الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة) مقارنة بردود افراد البحث فى المجموعة الثانية (مراقبى الجهاز). ولقد كشف التحليل المقارن لنتائج ردود أفراد البحث عن تباين تقديرات مستوى الأهمية النسبية، حيث يعتقد أفراد المجموعة الأولى (مراقبى الحسابات) بأن تقدير مستوى الأهمية النسبية يجب أن يكون عند مستوى منخفض (بنسبة بلغت ٦١.٣%)، وبينما يعتقد أفراد البحث (مراقبوا الجهاز) بأن تقدير مستوى الأهمية النسبية يجب أن يكون عند مستوى منخفض جداً أو يقترب من الصفر **Zero Error Tolerance** (بنسبة بلغت ٧٤.٤%)، فى حين يعتقد ٩.٣% منهم بأنها يمكن أن تكون عند مستوى منخفض. وهذا يعنى، أن تقديرات مراقبى الجهاز للأهمية النسبية أضيق كثيراً مقارنة بتقديرات مراقبى الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة. فقد اختار ٧٤.٤% من مراقبى الجهاز مستويات أهمية نسبية أكثر صرامة، مقابل ٩.٧ من مراقبى الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة، وهو ما قد يعكس اعتقاد مراقبى الجهاز بضرورة أداء عملية المراجعة عند حدود أهمية نسبية ضيقة إلى حد كبير. ويعتقد الباحث أن السبب قد يرجع إلى اعتبار الجهاز المركزى للمحاسبات من منشآت المراجعة عالية الهيكلة **Highly-Structured CPA Firms**. فضلاً على توقع تمتع مراقبى الجهاز بوضع أو بمنزلة (هيبة) قانونية أعلى **High Auditor Status** - مستمدة من هيبة **Authority** من يمثلونه من جهاز تابع للدولة (الجهاز المركزى للمحاسبات)- قد تسمح بإمكانية وسلطة أعلى عند تجميع أدلة المراجعة **Power in Collecting Evidence** مقارنة بما يتمتع به مراقبى الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة. بالإضافة إلى أنه من المتوقع، أن يعمل مراقبوا الجهاز فى ضوء قيود مراجعة أقل مقارنة بمراقبى الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة، تسمح بإمكانية وضع حدود أهمية نسبية أقل (أضيق). خاصة وأن تقدير وتقييم مراقب الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة للأهمية النسبية يحكمه متغيرات عديدة

أهمها تكلفة وأتعاب المراجعة في إطار علاقة التكلفة بالعائد **Cost-Benefit analyses**، في حين أن مراقبي الجهاز يعملون دون ضغوط أتعاب المراجعة، أو خطر خفضها أو فقدها. ومن المتوقع أن يحدث ذلك فروعاً في تقدير وتقييم مستوى الأهمية النسبية. وتكشف النتائج السابقة، تباين تقدير مستوى الأهمية النسبية بين مجموعتي العينة، وبما قد يعطى دليلاً على تباين تقييم مدى أهمية التحريفات المكتشفة في القوائم المالية المراجعة. الأمر الذي قد يرجح إجمالاً إمكانية قبول الفروض الأربعة الأولى بشأن تباين تقييم المراجعين للأهمية النسبية، والفرض البحثي الخامس بشأن تأثير نوع منشأة المراجعة على حدوث تباين تقييم الأهمية النسبية في المراجعة، ارتباطاً باختلاف إمكانات منشأة المراجعة.

رابعاً- في محاولة الباحث الكشف عن مواطن وأسباب تباين تقييم الأهمية النسبية في المراجعة، فقد اتضح للباحث ما يلي:-

(أ) يميل مراقبو الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة إلى تفضيل استخدام صافي الدخل (بنسبة بلغت ٨٠.٦%) كأساس لتقدير الأهمية النسبية، بينما يميل مراقبو الجهاز إلى تفضيل استخدام كل من إجمالي الأصول (بنسبة بلغت ٥٥.٨%)، وإجمالي النفقات (بنسبة بلغت ٣٤.٩%) كأساس لتقدير الأهمية النسبية.

كما كشفت نتائج اختبار **Chi-Square Test** معنوية اختلاف ردود أفراد البحث بكل مجموعة على حدة بشأن أساس الأهمية النسبية المستخدم، حيث كشفت النتائج عن وجود فروق معنوية بين آراء فئتي المجموعة الأولى (شركاء ومدراء مراجعة) بشأن أساس الأهمية النسبية المستخدم بمستوى معنوية بلغ لكل من صافي الدخل والمصروفات والأصول وحقوق المساهمين ٠.٠٠٠، ٠.٠٠٠، ٠.٠٠٠، ٠.٠٤٤ على التوالي. كما كشفت النتائج عن وجود فروق معنوية بين آراء فئتي المجموعة الثانية (مدراء عموم ومراقبي حسابات) بشأن كل من المصروفات والأصول، حيث بلغ مستوى المعنوية لردود أفراد المجموعة الثانية بشأن كل من صافي الدخل والمصروفات والأصول وحقوق المساهمين ٠.١٠٢، ٠.٠٠٠، ٠.٠٧٩، ٠.٠٠٠ على التوالي.

وترجح هذه النتائج من إمكانية قبول كل من الفرض البحثي الأول بشأن اختلاف أساس الأهمية النسبية المستخدم بين المراجعين واعتباره أحد أعراض (مواطن) تباين تقييم درجة أهمية تحريفات القوائم المالية المكتشفة.

وتشير نتائج اختبار **Compare Means (Independent-Sample T-Test)** إلى معنوية الاختلاف في آراء مجموعتي العينة بشأن استخدام كل من صافي الدخل أو المصروفات كأساس للأهمية النسبية المستخدم في المراجعة، بمستوى ثقة ٩٥%، حيث بلغت قيمة **F** لكل من صافي الدخل والمصروفات والأصول وحقوق المساهمين ٧.٩١٨، ٩.٠٠٨، ٠.١٩٥، ٠.٣٣٤ على التوالي، كما بلغ مستوى المعنوية **Sig.** لكل من صافي الدخل والمصروفات والأصول وحقوق المساهمين ٠.٠٠٦، ٠.٠٠٤، ٠.٦٦١، ٠.٥٦٥ على التوالي. كما كشف تحليل التباين **One-Way ANOVA** عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد البحث بمجموعتي العينة، حيث بلغت قيمة **F** لكل من صافي الدخل والمصروفات والأصول وحقوق المساهمين ٥٩.١٥٤، ٦٢.١٩٧، ٤٢.٩٢٧، ٤.٣٧٣ على التوالي، كما بلغ مستوى المعنوية **Sig.** لكل من صافي الدخل والمصروفات والأصول وحقوق المساهمين ٠.٠٠٠، ٠.٠٠٠، ٠.٠٠٠، ٠.٠٤٠ على التوالي. ولقد أكدت نتائج اختبار **Chi-Square Test** معنوية اختلاف ردود أفراد مجموعتي البحث بشأن أساس الأهمية النسبية المستخدم في المراجعة، حيث بلغ مستوى المعنوية **Asymp.Sig.** لكل من صافي الدخل والمصروفات والأصول وحقوق المساهمين ٠.٠٣٠، ٠.٠٠٠، ٠.٠٠٠، ٠.٠٠٠ على التوالي. كما كشفت، أيضاً، نتائج اختبار **Mann-Whitney Test** عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء أفراد البحث بمجموعتي

العينة بشأن أساس الأهمية النسبية المستخدم، وبمستوى معنوية $Asymp. Sig. (2-tailed)=0.00$ ، $o.00$ أقل من $(\alpha) 5\%$ لكل من صافى الدخل والمصروفات والأصول. وترجح النتائج السابقة امكانية قبول الفرض البحثى الخامس (الفرض الفرعى الأول) بشأن اعتبار نوع منشأة المراجعة التى ينتمى إليها المراجعين- ما بين منشآت مراجعة خاصة، والجهاز المركزى للمحاسبات- أحد مسببات تباين أساس الأهمية النسبية المستخدم فى المراجعة.

(ب) كشفت النتائج بشأن تقدير النسبية عند حساب مستوى الأهمية (السؤال الثالث)، عن اعتقاد أفراد المجموعة الأولى (مراقبى الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة) بضرورة أن تكون نسبة الأهمية منخفضة، بنسبة بلغت 32.3% وبمتوسط حسابى وإنحراف معيارى 2.742 ، 0.855 على التوالى، مقابل اعتقاد 16.1% من أفراد المجموعة بأنها عادة منخفضة جداً، واعتقاد 51.6% منهم بأنها قد تكون منخفضة أو منخفضة جداً حسب طبيعة وظروف المنشأة محل المراجعة. بينما يعتقد أفراد المجموعة الثانية (مراقبى الجهاز) بضرورة أن تكون نسبة الأهمية منخفضة جداً، وقد تميل إلى الصفر، بنسبة بلغت 81.4% ، وبمتوسط وإنحراف معيارى 3.814 ، 0.394 على التوالى. وقد كشفت نتائج اختبار **Chi-Square-Test** عن وجود فروق معنوية بين إجابات (ردود) أفراد عينة البحث ككل بشأن تقرير النسبية عند تقدير مستوى الأهمية. كما كشفت نتائج اختبار **Chi-Square-Test** عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات (ردود) أفراد البحث بكل مجموعة على حدة، وبمستوى معنوية $Asymp. Sig. = .005, 0.000$ للمجموعتين الأولى والثانية على التوالى. وترجح هذه النتائج امكانية قبول الفرض البحثى الثانى بشأن اختلاف النسبية عند تقدير مستوى الأهمية بين المراجعين واعتباره أحد أعراض (موطن) تباين تقييم درجة أهمية تحريفات القوائم المالية المكتشفة.

كما كشفت نتائج كل من اختبار **Nonparametric tests (2 independent Samples [T-Test])** واختبار **One-Way ANOVA Test**، عن وجود اختلافات معنوية فى آراء أفراد العينة بمجموعتى البحث. فقد كشفت نتائج اختبار **T-Test** عن قيمة $F=14.127$ ، وبمستوى معنوية $Sig.=0.000$ أقل من $(\alpha) 0.05$. كما كشفت نتائج تحليل التباين **One-Way ANOVA** عن قيمة $F= 44.855$ ، وبمستوى معنوية $(Sig.=0.000)$ ، وترجح هذه النتائج امكانية قبول الفرض البحثى الخامس (الفرض الفرعى الثانى) بشأن اعتبار نوع منشأة المراجعة التى ينتمى إليها المراجعين- ما بين منشآت مراجعة خاصة، والجهاز المركزى للمحاسبات- أحد مسببات تباين النسبية عند تقدير مستوى الأهمية المستخدم فى المراجعة.

(ج) كشفت نتائج ردود أفراد البحث بالنسبة للسؤال الرابع بشأن مدخل الأهمية النسبية المستخدم عن وجود فروق معنوية بين إجابات مجموعتى العينة، بمستوى ثقة 95% ، وبما يعكس تباين تقييم الأهمية النسبية فيما بين المجموعتين باختلاف مدخل الأهمية النسبية المستخدم. حيث يفضل مراقبوا الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة استخدام مدخل الفترة الجارية الأقل تحفظاً (بنسبة بلغت 54.8%)، بينما يفضل مراقبوا الجهاز استخدام المدخل التراكمى الأكثر تحفظاً (بنسبة بلغت 67.4%). وقد كشفت نتائج اختبار **Chi-Square-Test** عن وجود فروق معنوية بين إجابات (ردود) أفراد عينة البحث ككل بشأن تقرير النسبية عند تقدير مستوى الأهمية. كما كشفت نتائج اختبار **Chi-Square-Test** عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات (ردود) أفراد البحث داخل العينة ككل (بمستوى معنوية لاستخدام مدخل الفترة الجارية والمدخل التراكمى 0.002 ، 0.000 على التوالى)، وداخل كل مجموعة على حدة (بمستوى معنوية لاستخدام مدخل الفترة الجارية 0.002 ، 0.000 للمجموعتين الأولى والثانية على التوالى، وبمستوى معنوية لاستخدام المدخل التراكمى 0.115 ، 0.000 للمجموعتين الأولى والثانية على التوالى). كما كشفت نتائج كل من اختبار **T-Test, One-Way ANOVA, Mann-Whitney Test** عن وجود اختلافات معنوية فى آراء أفراد العينة بمجموعتى

البحث بشأن استخدام كل من مدخل الفترة الجارية والمدخل التراكمي عند تقييم تحريفات القوائم المالية المراجعة. حيث كشفت نتائج اختبار T-Test عن قيمة (t) ومستوى المعنوية بشأن استخدام كل من مدخل الفترة الجارية والمدخل التراكمي ($t=2.76$, $\text{Sig}(2\text{-tailed})=0.007$)، ($t=3.512$, $\text{Sig}(2\text{-tailed})=0.001$) على التوالي. كما أيدت نتائج اختبار One-Way ANOVA نتائج الاختبارات السابقة حيث بلغت قيمة (F) ومستوى المعنوية بشأن استخدام مدخل الفترة الجارية والمدخل التراكمي ($F=7.616$, $\text{Sig.}=0.007$)، ($F=12.333$, $\text{Sig.}=0.001$) على التوالي. كما أشارت نتائج اختبار Mann-Whitney Test إلى معنوية الفروق في ردود أفراد البحث بشأن استخدام مدخل الفترة الجارية والمدخل التراكمي بمستوى معنوية [Asymp. Sig.(2-tailed)] 0.000 ، 0.009 على التوالي.

وترجح النتائج السابقة إمكانية قبول كل من الفرض البحثي الثالث بشأن اختلاف مدخل الأهمية النسبية المستخدم بين المراجعين واعتباره أحد أعراض (موطن) تباين تقييم درجة أهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة، والفرض البحثي الخامس (الفرض الفرعي الثالث) بشأن علاقة نوع منشأة المراجعة التي ينتمي إليها المراجعين- ما بين منشآت مراجعة خاصة، والجهاز المركزي للمحاسبات- ومدخل الأهمية النسبية المستخدم، حيث يميل المراجعون بمنشآت المراجعة الخاصة لاستخدام مدخل الأهمية النسبية الأقل تحفظاً خلافاً لمراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات.

ولقد كشفت نتائج اختبار Mann-Whitney Test عن عدم وجود فروق معنوية بين آراء فئتي المجموعة الأولى (شركاء ومدراء المراجعة) بشأن مدخل الأهمية النسبية، بمستوى معنوية [Asymp. Sig. (2-tailed)] 0.546 ، 0.791 لمدخل الفترة الجارية والمدخل التراكمي على التوالي. كما كشفت نتائج الاختبار، أيضاً، عدم معنوية الفروق بين آراء فئتي المجموعة الثانية (مدراء عموم ومراقبي حسابات) بشأن مدخل الأهمية النسبية المستخدم، بمستوى معنوية 0.413 ، 0.946 لمدخل الفترة الجارية والمدخل التراكمي على التوالي.

(د) كشفت نتائج ردود أفراد البحث بشأن السؤال الخامس عن وجود فروق معنوية بين إجابات مجموعتي العينة بشأن إدراك درجة موضوعية التحريف كأحد الاعتبارات الوصفية الهامة، بمستوى ثقة 90%، وبما قد يعكس تباين تقييم الأهمية النسبية فيما بين المجموعتين باختلاف الاهتمام بالاعتبارات الوصفية للأهمية النسبية (ممثلة في موضوعية التحريف). فقد كشفت نتائج ردود مراقبي الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة عن إدراكهم لمدى درجة موضوعية تحريفات القوائم المالية، حيث أدرك أفراد المجموعة الأولى للعينة (وبنسبة بلغت 77.4% بمتوسط حسابي 3.7097، وانحراف معياري 0.508)، موضوعية خطأ Cutoff (التحريف الثاني) مقارنة بدرجة موضوعية التحريف الأول (تقدير مخصص الديون المشكوك فيها). بينما انخفض إدراك أفراد المجموعة الثانية للعينة (وبنسبة بلغت 39.5%، بمتوسط حسابي 2.954، وانحراف معياري 1.068) لموضوعية خطأ Cutoff (التحريف الثاني). ولقد كشفت ردود أفراد المجموعة الأولى عن أدركهم لاختلاف أثر الاعتبارات الوصفية للتحريفات على مدى جودة الأرباح، حيث يعتقد أفراد المجموعة الأولى بارتفاع احتمال التأثير السلبي للتحريفات الأعلى موضوعية على جودة القوائم المالية مقارنة بالتحريفات الأقل موضوعية. ويعتقد الباحث، أن تفسير التأثير الأعلى للتحريفات الموضوعية على صافي دخل الفترة يرجع لاعتبارها تتطلب إصرار المراجع على تصحيحها باعتبارها لا تخضع لتفاوض إدارة العميل مع المراجع. وهو ما قد يكشف عن استجابة أفراد المجموعة الأولى لدرجة موضوعية التحريف عند إتخاذ قرار مطالبة إدارة المنشأة محل المراجعة بتصحيح تحريفات القوائم المالية المكتشفة. وهو ما قد يعني، أن أفراد المجموعة الأولى (المراجعين) أقل احتمالاً لتجنب تسويات التحريفات الأعلى درجة موضوعية. وتكشف هذه النتائج عن تباين إدراك أفراد مجموعتي البحث لدرجة موضوعية التحريف ولآثارها المحتملة على درجة أهمية التحريف وقرار تصحيحه. وبما يكشف عن تباين تأثير أفراد البحث باعتبارات الأهمية النسبية الوصفية عند تقييم درجة أهمية التحريفات المكتشفة في القوائم المالية المراجعة.

وقد كشفت نتائج اختبار Chi-Square test عن وجود فروق معنوية بين ردود أفراد البحث بشأن إدراك درجة موضوعية التحريف كأحد الاعتبارات الوصفية الهامة داخل العينة ككل (بمستوى معنوية=0.00)، وداخل المجموعة الأولى (بمستوى معنوية=0.00)، ووجود فروق معنوية حدياً (بمستوى معنوية=0.057) بين ردود أفراد البحث داخل المجموعة الثانية.

وترجح النتائج السابقة، إمكانية قبول الفرض البحثي الرابع بشأن تباين اهتمام المراجعين بالاعتبارات الوصفية لتحريفات القوائم المالية، واعتباره أحد أعراض (موطن) تباين تقييم درجة أهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة. هذا من ناحية، ومن الناحية الأخرى تكشف النتائج السابقة عن أن هناك تباين في إجابات أفراد مجموعتي العينة بشأن إدراك والاهتمام بموضوعية التحريف لكنه في الاتجاه غير المتوقع، حيث كان من المتوقع أن مراقبي الجهاز أكثر اهتماماً بالاعتبارات الوصفية للنسبية. الأمر الذي لا يمكن معه قبول الفرض البحثي الخامس (الفرض الفرعي الرابع) بشأن اعتبار مراقبي الجهاز أكثر اهتماماً بالاعتبارات الوصفية للتحريفات عند تقييم الأهمية النسبية مقارنة بمراقبي الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة.

كما كشفت نتائج كل من اختبار [T-Test] independent Samples، واختبار One-Way ANOVA، واختبار Mann-Whitney Test عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين ردود أفراد مجموعتي العينة بشأن إدراك موضوعية التحريف كأحد الاعتبارات الوصفية عند تقييم الأهمية النسبية، بمستوى معنوية 0.002، 0.001، 0.001 على التوالي.

كما أشارت نتائج اختبار Mann-Whitney Test عن عدم وجود فروق معنوية بين آراء كل من فئتي المجموعة الأولى (شركاء ومدراء المراجعة) فيما بينها، وآراء فئتي المجموعة الثانية (مدراء عموم ومراقبي حسابات) فيما بينها بشأن إدراك موضوعية التحريف عند تقييم الأهمية النسبية في المراجعة، بمستوى معنوية 0.47، 0.266 على التوالي، وبدرجة ثقة 95%.

(هـ) كشفت نتائج ردود أفراد البحث بشأن السؤال السادس عن تباين إدراك أفراد البحث باختلاف انتمائهم لمنشآت المراجعة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات. فحيث من المفترض، أن يقابل تغير هيكل تمويل المنشأة محل المراجعة نحو الاعتماد على القروض باهتمام المراجع باعتبارات السيولة، وما تفرضه من ضرورة التحول نحو استخدام أساس ملائم للأهمية النسبية (كرأس المال العامل أو إجمالي الأصول المتداولة) فضلاً على الاهتمام باعتبارات التحريف الوصفية والميل نحو استخدام المدخل المتحفظ للأهمية النسبية، فقد كشفت النتائج عن استجابة معتدلة من قبل أفراد المجموعة الأولى لأثر تغير هيكل الملكية على تقييم الأهمية النسبية لتحريفات القوائم المالية المراجعة (بنسبة بلغت 41.9%، وبمتوسط وانحراف معياري 3.323، 0.6525)، كما كشفت - أيضاً - عن قصور استجابة أفراد المجموعة الثانية (مراقبي الجهاز) لأثر تغير هيكل الملكية على تقييم الأهمية النسبية (بنسبة بلغت 18.6%، وبمتوسط وانحراف معياري 2.605، 0.9793). وهو ما قد يعد قرينةً أو مؤشراً على قصور إدراك مراقبي الحسابات لاحتياجات أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة محل المراجعة. ولقد كشفت نتائج كل من اختبار Nonparametric tests (2 independent Samples [T-Test])، واختبار One-Way ANOVA عن وجود اختلافات معنوية في آراء أفراد العينة بمجموعتي العينة. حيث كشفت نتائج اختبار T-Test عن قيمة $F=6.781$ ، وبمستوى معنوية $\text{Sig.}=0.011$ أقل من (α) 0.05، كما كشفت نتائج تحليل التباين One-Way ANOVA عن قيمة $F=12.600$ ، وبمستوى معنوية $(\text{Sig.}=0.001)$ ، وترجح هذه النتائج إمكانية قبول الفرض البحثي السادس بشأن اعتبار تباين إدراك المراجعين لاحتياجات أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة محل المراجعة أحد مسببات تباين تقييم الأهمية النسبية لتحريفات القوائم المالية المراجعة.^{٥٠}

^{٥٠} بينما كشفت نتائج اختبار Chi-Square Test عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئتي المجموعة الأولى (شركاء ومدراء المراجعة) بشأن إدراك احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات عند تقييم الأهمية النسبية، بمستوى معنوية 0.018 أقل من مستوى 5%، كشفت نتائج اختبارات كل من Chi-Square Test، Mann-Whitney Test عن عدم وجود فروق ذات دلالة

(و) قام الباحث، لغرض الكشف عن مدى تباين استراتيجيات التفاوض المستخدمة باعتبارها أحد مسببات تباين تقييم أهمية التحريفات المكتشفة فى القوائم المالية المراجعة، بتحليل ردود أفراد مجموعتي العينة بشأن السؤال السابع. وتحت افتراض أن إجابة أفراد البحث "بغالباً" تعنى استخدام الاستراتيجية التكاملية، والإجابة "بأحياناً" تعنى الحيادية بما يسمح باستخدام أحد استراتيجيات التفاوض بما فيها الاستراتيجية التكاملية، بينما تعنى الإجابتين "نادراً و نادراً جداً" استخدام أحد استراتيجيات التفاوض بخلاف الاستراتيجية التكاملية، فقد كشفت نتائج ردود أفراد البحث عن تباين آراء أفراد المجموعتين بشأن استراتيجيات التفاوض المستخدمة لتصحيح التحريفات المكتشفة الهامة، حيث كشفت النتائج عن اعتقاد ٣٨.٧% من أفراد المجموعة الأولى بإمكانية استخدام أحد استراتيجيات الحوار عند التفاوض مع إدارة المنشأة محل المراجعة بشأن التحريفات المكتشفة، فى حين يعتقد ٢٩% منهم باستخدام الاستراتيجية التكاملية، ٣٢.٣% بإمكانية استخدام أحد استراتيجيات التفاوض بشأن أهمية وحاجة التحريفات للتصحيح. وقد بلغ متوسط الردود ٢.٧٤١٩، بانحراف معيارى ١.٠٦٣٦. وفى المقابل يعتقد ٤.٧% من أفراد المجموعة الثانية بإمكانية استخدام أحد استراتيجيات الحوار عند التفاوض مع إدارة المنشأة محل المراجعة بشأن التحريفات المكتشفة، بينما يعتقد ٧٩.١% منهم باستخدام الاستراتيجية التكاملية، ١٦.٣% بإمكانية استخدام أحد استراتيجيات التفاوض بشأن أهمية وحاجة التحريفات للتصحيح. وقد بلغ متوسط الردود ٣.٧٤٤، بانحراف معيارى ٠.٥٣٨٧. وتتسق هذه النتائج مع التحليل النظرى بشأن توقع استخدام مراقبى الجهاز للاستراتيجية التكاملية- ارتباطاً بفاعلية المساءلة، وغياب دوافع الاحتفاظ بالعملاء، ونمط وقوة التفاوض- واستخدام مراقبى الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة لأحد صور استراتيجيات الحوار. ويعتقد الباحث، بأن هذه النتائج قد تعد قرينة على تباين استراتيجيات التفاوض المستخدمة بشأن التحريفات المكتشفة، وما قد تؤدي إليه من تباين تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة.

ولقد كشفت نتائج كل من اختبار [T-Test] independent Samples، واختبار One-Way ANOVA عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين ردود أفراد مجموعتي العينة بشأن استراتيجيات التفاوض المستخدمة عند تقييم تحريفات القوائم المالية المراجعة. حيث كشفت نتائج اختبار T-Test عن قيمة $F=22.239$ ، وبمستوى معنوية (Sig.=0.000) أقل من (α) ٠,٠٥، كما كشفت نتائج تحليل التباين One-Way ANOVA عن قيمة $F=28.247$ ، وبمستوى معنوية (Sig.=0.000) أقل من (α) ٠,٠٥.

كما كشفت نتائج اختبار Mann-Whitney Test عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئتي المجموعة الأولى (شركاء ومدراء المراجعة) بشأن استراتيجيات التفاوض المستخدمة مع إدارة المنشأة محل المراجعة عند تقييم أهمية التحريفات المكتشفة، بمستوى معنوية ٠,٠٢٧ أقل من مستوى ٥%. وخلافاً للمتوقع، فقد اختلفت النتائج بشكل منتظم بين شركاء ومديرى المراجعة، بشأن استراتيجيات التفاوض المستخدمة عند تقييم أهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة. وقد كشفت نتائج ردود أفراد المجموعة الأولى عن أن مديرى المراجعة أكثر ميلاً لاستخدام الاستراتيجية التكاملية مقارنة بشركاء المراجعة. الأمر الذى يعكس تحفظاً أعلى لدى مديرى المراجعة (احتمالاً أقل لتجنب المطالبة بتصحيح تحريفات القوائم المالية المراجعة) مقارنة بشركاء المراجعة. وهو ما قد يعنى أن شركاء المراجعة أكثر احتمالاً لتجنب المطالبة العميل بتصحيح تحريفات القوائم المالية المراجعة مقارنة بمديرى المراجعة. كما كشفت نتائج اختبار Mann-Whitney Test عن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئتي المجموعة الثانية (مدراء عموم ومراقبى حسابات) بشأن استراتيجيات التفاوض المستخدمة، بمستوى معنوية ٠,٦٣٧ أكبر من مستوى (α) ٥%.

إحصائية بين آراء فئتي المجموعة الثانية (مدراء عموم ومراقبى حسابات) بشأن إدراك احتياجات مستخدمى القوائم المالية من المعلومات عند تقييم الأهمية النسبية المستخدم، بمستوى معنوية ٠,٥٩٠، ٠,١٣٠ على التوالي.

وترجع النتائج السابقة امكانية قبول الفرض البحثى الثامن بشأن اختلاف استراتيجية تفاوض المراجع مع إدارة المنشأة محل المراجعة بشأن تصحيح التحريفات المكتشفة فى القوائم المالية المراجعة، واعتبارها مسبب تباين تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة.

خامساً: الأثر المحتمل للإفصاح عن الأهمية النسبية فى الحد من تباين تقييم أهمية التحريفات المكتشفة

يكشف تحليل نتائج ردود أفراد البحث (بشأن السؤال الثامن) عن انخفاض رغبة أفراد المجموعة الأولى (مراقبي الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة) فى الإفصاح عن مستوى الأهمية النسبية بتقرير المراجعة مقارنة برغبة أفراد المجموعة الثانية (مراقبي الجهاز)، بنسبة ووسط حسابى وانحراف معيارى بلغ ١٢.٩%، ٢.٣٨٧، ٠.٨٤٤ مقابل ٧٢.١%، ٣.٥٨١%، ٠.٧٦٣٢. وبما قد يكشف عن قصور إدراك أفراد المجموعة الأولى لأهمية الإفصاح عن مستوى الأهمية النسبية، ويعد قرينة أو مؤشراً على قصور إدراكهم لاحتياجات مستخدمى تقرير المراجعة لمعلومات الأهمية النسبية. كما يعتقد الباحث، أن سبب انخفاض رغبة مراقبي الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة فى الإفصاح عن مستوى الأهمية النسبية قد يرجع إلى الرغبة فى تجنب تحمل مزيد من المسؤولية، والتي قد تفرض تحمل تكلفة مراجعة إضافية تؤثر سلباً على صافى أتعاب المراجعة.

ويعتقد الباحث، أن تباين الرغبة لدى المراجعين فى الإفصاح عن تقييم الأهمية النسبية قد يعد مؤشراً لتباين تقييم أهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة. الأمر الذى قد يدفع بالاعتقاد، بأن التوجه نحو العمل على الحد من تباين الرغبة بشأن الإفصاح عن الأهمية النسبية قد يسهم فى الحد من تباين تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة. ومن منطلق الاعتقاد، بأن إفصاح المراجع عن الأهمية النسبية بتقرير المراجعة يتطلب تشريع مهني أو تنظيمي يطرح أسس الأهمية النسبية الملائمة ومدخل وإطار للتطبيق يلقى قبولاً، فقد أدرك أفراد البحث بمجموعتى العينة ذلك، حيث كشفت ردود أفراد البحث (بشأن السؤال التاسع) عن ارتفاع نسبة من يعتقدون بأهمية الإفصاح ورغبتهم فى أداءه حال وجود تقنين له من ١٢.٩%، ٧٢.١% إلى ٤١.٩%، ٨١.٤% (بمتوسط من ٢.٣٨٧، ٣.٥٨١ إلى ٢.٩٦٨، ٣.٧٤٤) بالمجموعتين الأولى والثانية على التوالى. فالإفصاح عن الأهمية النسبية يتطلب إقرار أساس ومدخل للأهمية النسبية فى المراجعة (يتسق مع هدف وطبيعة صناعة المنشأة محل المراجعة) من خلال تنظيم مهني أو تشريعي، يعمل على الحد من تباين تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة. وهذا قد يفسر، من وجهة نظر الباحث، حاجة الإفصاح عن الأهمية النسبية لإصدار مهني أو تشريعي بشأن أساس ومدخل الأهمية النسبية المستخدم قبل إصدار إقرار الإفصاح. كما يرجح من امكانية قبول الفرض البحثى التاسع بشأن احتمال أن يخفض إفصاح تقرير المراجعة عن مستوى الأهمية النسبية من تباين تقييم أهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة.^{٥١}

وترجع نتائج الدراسة التجريبية، بوجه عام، صحة التحليل النظرى بشأن ظاهرة تباين تقييم أهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة، ومواطنها، ومسبباتها، والأثر الإيجابي المتوقع للإفصاح عن مستوى الأهمية النسبية فى الحد منها.

^{٥١} لقد كشفت نتائج اختبارات كل من [T-Test] independent Samples، واختبار One-Way ANOVA عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين ردود أفراد مجموعتى العينة بشأن كل من أهمية والرغبة فى الإفصاح عن مستوى الأهمية النسبية فى غياب أو وجود تنظيم مهني أو تشريعي للإفصاح، وبمستوى معنوية (Sig.=0.000) أقل من (α) ٠,٠٥. كما كشفت نتائج اختبار Mann-Whitney Test عن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئتي المجموعة الأولى (شركاء ومدراء المراجعة) بمستوى معنوية (Asymp.Sig.(2-tailed)) = ٠,٢٤٥، وآراء فئتي المجموعة الثانية (مدراء عموم ومراقبي حسابات) بمستوى معنوية (Asymp.Sig.(2-tailed)) = ٠,٣٣٤. بشأن كل من إدراك أهمية الإفصاح وحاجته إلى إقرار أساس ومدخل الأهمية النسبية المستخدم، بدرجة ثقة ٩٥%.

المبحث الرابع: خلاصة ونتائج وتوصيات البحث

لقد أثارت الأزمات المالية العالمية وما قد صاحبها من انهيار منشآت أعمال عملاقة؛ إهتزت معها الثقة فى مهنة المحاسبة والمراجعة؛ اهتمام الفكر المحاسبى بتفسير أسباب الحدوث الكامنة وراء ذلك. ويعد توجه البحث نحو تحليل ظاهرة تباين تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة إنعكاساً لهذا الاهتمام. ولقد هدف البحث إلى إجراء تحليل لمسببات حدوث تباين تقييم المراجعين للأهمية النسبية عند مراجعة القوائم المالية لمنشأة اقتصادية. ولقد تطلب تحقيق هذا الهدف تحليل جانبيين أساسيين، أولهما محددات تقييم الأهمية النسبية لتحريفات القوائم المالية المراجعة، وثانيهما مظاهر التباين المحتملة لتقييم المراجعين لأهمية التحريفات المكتشفة فى القوائم المالية المراجعة؛ فى إطار محددات تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة؛ وباستخدام المنهج الإيجابى (النموذج التحليلي).

ولقد أسفر الإطار المقترح، المقدم فى سياق الدراسة التحليلية، عن صياغة ثلاث مجموعات من الفروض البحثية، تناولت الأولى منها مواطن تباين تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة، وهى كما يلى:-
الفرض الأول: يؤدى اختلاف المراجعين بشأن أساس الأهمية النسبية المستخدم إلى تباين تقييم درجة أهمية تحريفات القوائم المالية المكتشفة.

الفرض الثانى: يؤدى اختلاف المراجعين بشأن النسبية عند تقدير مستوى الأهمية إلى تباين تقييم درجة أهمية التحريفات المكتشفة فى القوائم المالية المراجعة.

الفرض الثالث: يؤدى اختلاف المراجعين بشأن مدخل الأهمية النسبية المستخدم فى المراجعة إلى تباين تقييم درجة أهمية التحريفات المكتشفة فى القوائم المالية المراجعة.

الفرض الرابع: يسبب اختلاف اهتمام المراجعين بالاعتبارات الوصفية لتحريفات القوائم المالية تباين تقييم درجة أهميتها النسبية.

كما تناولت المجموعة الثانية من الفروض البحثية مصادر تباين تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة، فكانت كما يلى:-

الفرض الخامس: يؤدى اختلاف نوع منشأة المراجعة إلى تباين تقييم الأهمية النسبية لتحريفات القوائم المالية المراجعة.

الفرض السادس: يؤدى تباين إدراك المراجعين لاحتياجات أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة محل المراجعة إلى تباين تقييم الأهمية النسبية لتحريفات القوائم المالية المراجعة.

الفرض السابع: يؤدى اختلاف قدرات منشأة المراجعة على تجميع أدلة المراجعة إلى تباين حجم التحريفات الهامة فى القوائم المالية المراجعة.

الفرض الثامن: يؤدى اختلاف استراتيجيات تفاوض المراجع مع إدارة المنشأة محل المراجعة بشأن تصحيح التحريفات المكتشفة فى القوائم المالية المراجعة إلى تباين تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة.

أما المجموعة الثالثة فقد تناولت كيفية تفعيل آلية الإفصاح عن الأهمية النسبية، كآلية مقترحة، للحد من تباين تقييم أهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة، من خلال الفرض البحثي التالي:-

الفرض التاسع: يخفض إفصاح تقرير المراجعة عن مستوى الأهمية النسبية من تباين تقييم أهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة.

ولقد استخدم الباحث المنهج الوصفى لاستقراء واقع تقييم المراجعين للأهمية النسبية فى الممارسة ببيئة الأعمال المصرية (تباين التقييم، مواطن التباين، مصادر التباين) بغرض اختبار فروض البحث، من خلال دراسة تجريبية على عينة من مجموعتين، تشمل الأولى على عدد ٣١ شريك ومدير مراجعة بمنشآت مراجعة خاصة، وتشمل الثانية على عدد ٤٣ مدير عام ومراقب حسابات بالجهاز المركزى للمحاسبات.

وقد كشفت نتائج الدراسة عن ظاهرة تباين تقييم المراجعين للأهمية النسبية فى المراجعة لاختلاف كل من أساس ونسبة ومدخل الأهمية النسبية المستخدم ودرجة الاهتمام باعتبارات الأهمية النسبية الوصفية. وترجح هذه النتائج من امكانية قبول الفروض البحثية الأربعة الأولى، بشأن اعتبار كل من أساس

ونسبة ومدخل الأهمية النسبية المستخدم ودرجة الاهتمام باعتبارات الأهمية النسبية الوصفية بين المراجعين مواطن (أعراض) تباين تقييم درجة أهمية تحريفات القوائم المالية المكتشفة. كما كشفت النتائج، بشأن مسببات تباين تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة، عن ما يلى:-

(أ) هناك تأثير محتمل لنوع منشأة المراجعة على حدوث تباين تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة ارتباطاً باختلاف طبيعة منشأة المراجعة (هدفها، رؤيتها للمنشأة محل المراجعة، إمكاناتها، مصدر المسألة). حيث اختلف كل من أساس الأهمية والنسبية ما بين منشآت المراجعة الحكومية ومنشآت المراجعة الخاصة. الأمر الذى يرحح امكانية قبول الفرض البحثى الخامس (الفرض الفرعى الأول، والفرض الفرعى الثانى) بشأن اعتبار نوع منشأة المراجعة التى ينتمى إليها المراجعين- ما بين منشآت مراجعة خاصة، والجهاز المركزى للمحاسبات- أحد مسببات تباين أساس الأهمية، والنسبية عند تقييم درجة أهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة.

وفيما يتعلق بتحليل علاقة نوع منشأة المراجعة التى ينتمى إليها المراجعين- ما بين منشآت مراجعة خاصة، والجهاز المركزى للمحاسبات- ومدخل الأهمية النسبية المستخدم، فقد كشفت النتائج عن احتمال أعلى لاستخدام منشآت المراجعة الحكومية (الجهاز المركزى للمحاسبات) لمدخل الأهمية النسبية الأعلى تحفظاً مقارنة بمنشآت المراجعة الخاصة. حيث يميل المراجعون بمنشآت المراجعة الخاصة لاستخدام مدخل الأهمية النسبية الأقل تحفظاً خلافاً لمراقبى الجهاز المركزى للمحاسبات. وبما يرحح إمكانية قبول الفرض البحثى الخامس (الفرض الفرعى الثالث).

هذا وقد كشفت النتائج، بشأن تباين اهتمام المراجعين (أفراد مجموعتى العينة) بالاعتبارات الوصفية للأهمية النسبية عن اتجاه غير متوقع، حيث اتضح أن المراجعين بمنشآت المراجعة الخاصة أكثر اهتماماً بالاعتبارات الوصفية للأهمية النسبية مقارنة بمراقبى الجهاز المركزى للمحاسبات. الأمر الذى لا يمكن معه قبول الفرض البحثى الخامس (الفرض الفرعى الرابع) بشأن اعتبار مراقبى الجهاز أكثر اهتماماً بالاعتبارات الوصفية للتحريفات عند تقييم الأهمية النسبية.

(ب) يعتبر تباين إدراك المراجعين لاحتياجات أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة محل المراجعة أحد مسببات تباين تقييم الأهمية النسبية لتحريفات القوائم المالية المراجعة، الأمر الذى يرحح امكانية قبول الفرض البحثى السادس.

(ج) لم تكشف نتائج الدراسة، عن وجود تأثير معنوى لاختلاف قدرة منشأة المراجعة (مقاسة بحجمها) على تقييم درجة أهمية تحريفات القوائم المالية. الأمر الذى يحول دون امكانية قبول الفرض البحثى السابع بشأن اعتبار اختلاف قدرات منشأة المراجعة مسبب لتباين حجم التحريفات الهامة فى القوائم المالية المراجعة

(د) كشفت النتائج عن تباين استراتيجية التفاوض المستخدمة بشأن التحريفات المكتشفة- الهامة والهامة حدياً- فى القوائم المالية المراجعة. حيث أظهرت النتائج استخدام مراقبى الجهاز المركزى للمحاسبات للاستراتيجية التكاملية - ارتباطاً بفاعلية المساءلة، وغياب دوافع الاحتفاظ بالعملاء، ونمط وقوة التفاوض- واستخدام مراقبى الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة لأحد صور استراتيجية الحوار. وهو ما قد يعد قرينة على تباين تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة. كما كشفت نتائج ردود أفراد المجموعة الأولى (مراقبى الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة) عن أن مديرى المراجعة أكثر ميلاً لاستخدام الاستراتيجية التكاملية مقارنة بشركاء المراجعة. الأمر الذى يعكس تحفظاً أعلى لدى مديرى المراجعة (احتمالاً أقل لتجنب المطالبة بتصحيح تحريفات القوائم المالية المراجعة) مقارنة بشركاء المراجعة. وهو ما قد يعنى أن شركاء المراجعة أكثر احتمالاً لتجنب مطالبة العميل بتصحيح تحريفات القوائم المالية المراجعة مقارنة بمديرى المراجعة. وترجح

النتائج السابقة امكانية قبول الفرض البحثى الثامن بشأن اختلاف استراتيجية تفاوض المراجع مع إدارة المنشأة محل المراجعة بشأن تصحيح التحريفات المكتشفة فى القوائم المالية المراجعة، واعتبارها مسبب لتباين تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة.

ولقد كشفت نتائج الدراسة بشأن دور الإفصاح فى الحد من تباين تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة، عن انخفاض رغبة مراقبى الحسابات بمنشآت المراجعة الخاصة فى الإفصاح عن مستوى الأهمية النسبية بتقرير المراجعة مقارنة برغبة مراقبى الجهاز المركزى للحسابات. ويعتقد الباحث، أن تباين الرغبة لدى المراجعين فى الإفصاح عن تقييم الأهمية النسبية، قد يعد مؤشراً لتباين تقييم أهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة. الأمر الذى قد يدفع بالاعتقاد، بأن التوجه نحو العمل على الحد من تباين الرغبة بشأن الإفصاح عن الأهمية النسبية قد يسهم فى الحد من تباين تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة. كما كشفت النتائج عن إدراك أفراد البحث (المراجعين) لأهمية وجود تشريع مهنى أو تنظيمى يطرح أسس الأهمية النسبية الملائمة ومدخل وإطار للتطبيق يلقي قبولاً لتفعيل الإفصاح عن الأهمية النسبية بتقرير المراجعة؛ فيعمل على الحد من تباين تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة. الأمر الذى قد يرجح امكانية قبول الفرض البحثى التاسع بشأن احتمال أن يخفض افصاح تقرير المراجعة عن مستوى الأهمية النسبية من تباين تقييم أهمية تحريفات القوائم المالية المراجعة.

وفى ضوء ما توصل إليه الباحث من نتائج، فإنه يوصى بما يلى:-

- ١- الحاجة إلى إرشادات واضحة للأهمية النسبية فى المراجعة تلائم طبيعة المنشآت محل المراجعة، وتلقى قبولاً للتطبيق لدى المراجعين. ويعتقد الباحث، أن معيار المراجعة المصرى رقم ٣٢٠ (الأهمية النسبية فى المراجعة) يحتاج إلى إعادة تقييم وصياغة فى ضوء ظاهرة تباين تقييم المراجعين للأهمية النسبية، وما قد تعكسه من قصور جودة المعيار، والذى يفرض حاجة المعيار للتعديل والتطوير فى إطار محددات التباين ومسبباتها المحتملة.
 - ٢- التوجه نحو إقرار افصاح المراجعين عن (أساس ومدخل وتقييم) الأهمية النسبية فى تقرير المراجعة، وبشكل الزامى. الأمر الذى قد يتطلب- من وجهة نظر الباحث- حاجة كل من معيار المراجعة المصرى رقم ٧٠٠ (تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة، والمعيار رقم ٧٠١ (التعديلات على تقرير مراقب الحسابات) للتعديل من خلال إضافة عبارة إفصاح عن الأهمية النسبية بفقرة نطاق المراجعة، بما يضمن سلامة وكفاية افصاح المراجعين عن مستوى الأهمية النسبية، و يسهم فى الحد من تباين تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة.
 - ٣- الحاجة إلى دراسات ميدانية لإدراك احتياجات مستخدمي القوائم المالية من معلومات الأهمية النسبية، ومدى تأثيرها على تقييم الأهمية النسبية فى المراجعة.
 - ٤- الحاجة إلى تدعيم استخدام المراجعين للاستراتيجية التكاملية عند التفاوض مع إدارة منشأة عميل المراجعة بشأن تصحيح التحريفات المكتشفة الهامة فى القوائم المالية المراجعة، بما يضمن تصحيحها، والإفصاح عن التحريفات الأخرى غير المصححة.
- كما يوصى الباحث، بالحاجة إلى مزيد من البحوث والدراسات المستقبلية بشأن موضوع البحث لأهميته باعتباره مجالاً خصباً وواعداً بمنافع جمة لمراجعى ومستخدمى التقارير المالية لمنشآت الأعمال المختلفة. هذا ويوصى الباحث بالحاجة إلى الدراسات التالية:
- أ- تحليل تقييم الأهمية النسبية لتحريفات القوائم المالية فى المنشآت الحكومية والأخرى غير الهادفة للربح Governments and Not-for-Profit Organizations.
 - ب- دراسة وتحليل تقييم مراقبى الحسابات للأهمية النسبية لتحريفات النوعية (غير الكمية) Non-Value Misstatements، خاصة المرتبطة بالعرض والإفصاح Presentation and Disclosure Misstatements.

- ج- دراسة أثر خصائص منشأة عميل المراجعة (مثل صناعة منشأة العميل، الحالة المالية لمنشأة العميل، ٠٠٠) على مدخل الأهمية النسبية وقرارات المراجع بشأن مطالبة عميل المراجعة بإجراء تسوية التحريفات الهامة.
- د- تحليل قرار المراجع بشأن تسوية التحريفات الهامة لمنشأة عميل جديد، وكيف لحالة عميل مراجعة جديد أن تؤثر على تقييم الأهمية النسبية لتحريفات القوائم المالية.
- هـ- دراسة وتحليل فجوة التوقعات بين احتياجات مستخدمي القوائم المالية من معلومات الأهمية النسبية وإدراك المراجعين لها، وأثرها على فجوة أداء تقييم الأهمية النسبية في المراجعة.
- و- دراسة وتحليل تقييم المراجعين للأهمية النسبية لتحريفات إدارة الأرباح في منشآت الأعمال، وبيان كيفية تقدير التحريف المسموح به كإدارة محتملة للربح (مقدار التغير- زيادة أو انخفاضاً- في حجم الاستحقاق المحاسبي الاختياري) على كل من مستوى القوائم المالية ككل ودورات الأنشطة وبنود وعناصر القوائم المالية محل المراجعة.
- ز- دراسة وتحليل كيفية تفعيل وتحسين جوانب تفاعل آلية المراجعة الخارجية وآليات المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة (كآليات حوكمة) لضمان فعالية تقييم الأهمية النسبية في المراجعة.

مراجع البحث

- وزارة الاستثمار. ٢٠٠٦. **معايير المحاسبة المصرية**، القرار رقم ٢٤٣، القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- وزارة الاستثمار. ٢٠٠٨. **معايير المراجعة المصرية**، القرار رقم ١٦٦، القاهرة، جمهورية مصر العربية.
- Abdel – Khalik, A. R., and I. Soloman. 1988. *Research Opportunities in Auditing*. The Second Recade, AAA.
- Acito, A. A., J. J. Burks, and W. B. Johnson. 2009. Materiality decisions and the correction of Accounting Errors. *The Accounting Review* 84 (3): 659–688.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2014. *Auditing Standards*. Available at www.micpa.org.
- -----(AICPA). 2006. Statement on Auditing Standards 107: Audit risk and materiality in conducting an audit, ASB, Available on: <http://www.aicpa.org>;
- ----- (AICPA). 2000b. *Interpretations of AU section 312, Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit*. New York, NY: AICPA.
- ----- (AICPA). 1984. *Audit Risk Materiality in Conducting an Audit*. Statement on Auditing Standards No. 47. New York, NY: AICPA.
- Arens, A. A., and J. K. Loebbecke. 1988. *Auditing: An Integrated Approach*. Fourth Edition. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Auditing Practices Board (APB). 1995b. *Materiality and the Audit*. Statement of Auditing Standards No. 220, Auditing Practices Board, London.
- Banerjee, A. 1992. A Simple Model of Herd Behavior. *The Quarterly Journal of Economics* 107 (3): 797-817.

- Bates, H. L., Ingram, R. W. and Reckers, P. M. J. 1982. Auditor-Client Affiliation: The Impact on Materiality. *Journal of Accountancy* 153 (April): 60–63.
- Beeler, J., and J. Hunton. 2002. Contingent Economic Rents: Insidious Threats to Audit Independence. *Advances in Accounting Behavioral Research* 5: 21-50.
- Bikhchandani, S.; D. Hirshleifer; and I. Welch. 1992. A Theory of Fads, Fashion, Custom and Cultural Change as Informational Cascades. *The Journal of Political Economy* 100 (5): 992-1026.
- Blokdijk, H.; F. Driehuis; D. A. Simunic; M. T. Stein. 2003. Factors affecting auditors' assessments of planning materiality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 22 (2): 297–307.
- Boatsman, J., and J. Robertson. 1974. Policy-capturing on selected materiality judgments, *The Accounting Review* 49(2): 342–352.
- Braun, K. W. 2001. The disposition of audit-detected misstatements: An examination of risk and reward factors and aggregation effects. *Contemporary Accounting Research* 18 (1): 71–99.
- Brennan, N., and S. J. Sidney. 2005. The Impact of Materiality: Accounting's Best Kept Secret. *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance (AAMJAF)* 1: 1–31.
- Brennan, N., and S. J. Gray. 2005. The Impact of Materiality in Financial Statements. *The Journal of Corporation Law* 10(3): 639–688.
- Brown, C. A. 2005. Auditors Use of Qualitative Information in Materiality Judgments. Paper presented at the American Accounting Association Annual Meeting, San Francisco (August).
- Burgstahler, D., and I. Dichev. 1997. Earnings Management to Avoid Earnings Decreases and Losses. *Journal of Accounting and Economics* 24: 99-126.
- Cannon, N., and J. C. Bedard. 2013. Evidence from Auditors about Auditing Fair Value Measurements. Working paper, Bentley University.
- Carpenter, B.; M. Dirsmith; and P. Gupta. 1994. Materiality Judgments and Audit Firm Culture: Social-Behavioural and Political Perspectives. *Accounting, Organization and Society* 19 (4): 355-80.
- Chewing, E., and J. Higgs. 2002. What does materiality really mean? *The Journal of Corporate Accounting & Finance* 13 (4): 61 – 71.

- -----; S. W. Wheeler; and K. C. Chan. 1998. Evidence on Auditor and Investor Materiality Thresholds Resulting from Debt-for-Equity Swaps. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 17(1): 39–53.
- -----; K., Pany; and S. Wheeler. 1989. Auditor Reporting Decisions Involving Accounting Principles Changes: Some Evidence on Materiality Thresholds. *Journal of Accounting Research*, 27 (Spring): 78–96.
- Costigan, M., and D. Simon. 1995. Auditor Materiality Judgment and Consistency Modifications: Further Evidence from SFAS No. 96. *Advances in Accounting* 13: 207-22.
- DeAngelo, L. 1991. Auditor Size and Auditor Quality. *Journal of Accounting and Economics* 3(December): 183-99.
- Dechow, P.; R. Sloan; and A. Sweeney. 1995. Detecting Earnings Management. *The Accounting Review* 70 (2): 193-225.
- DeGeorge, F.; J. Patel; and R. Zeckhauser. 1999. Earnings Management to Exceed Thresholds. *Journal of Business* 72: 1-33.
- DeZoort, T.; P. Harrison; and M. Taylor. 2006. Accountability and Auditors' Materiality Judgements: the Effects of Differential Pressure Strength on Conservatism, Variability, and Effect. *Accounting, Organisation and Society* 31 (1): 373 –90.
- Eilifsen, A., and W. F. Messier, Jr. 2013. Materiality Guidance of the Major Auditing Firms. Electronic Copy available at: <http://ssrn.com/abstract=2274845>.
- Emil, P. I.; S. G. Ancuta; F. M. Timea. 2010. Qualitative Factors of Materiality- A Review of Empirical Research. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 12(1).
- Financial Accounting Standards Board (FASB). 1980. Qualitative Characteristics of Accounting Information. *Statement of Financial Accounting Concepts No. 2*. Stamford, CT: FASB.
- Foroghi, D., and M. Khaleghi. 2012. The Concept of Materiality in Financial Statement Auditing and its Effect on Auditor's Attention in Manager's Fraud Detecting Process. *Journal of Accounting Advances (J.A.A)* 4 (4), Ser. 62/3.
- GEMI. 2004. Transparency: A path to Public Trust. (September).
- Gibbins, M.; S. A. McCracken; and S. E. Salterio. 2010. The Auditor's Strategy Selection for Negotiation with Management: Flexibility of the Initial Accounting Position and Nature of the Relationship. *Accounting, Organizations and Society* 35: 579–95.
- -----; S. A. McCracken; and S. E. Salterio. 2005. Negotiations over Accounting Issues: the Congruency of Audit Partner and

- Chief Financial Officer Recalls. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 24: 171–193.
- -----; S. Salterio; and A. Webb. 2001. Evidence about Auditor-client Management Negotiation Concerning Client's Financial Reporting. *Journal of Accounting Research* 39: 535–563.
 - ----- . 2000. Modeling the Auditor's Intended Strategy in Auditor-Client Negotiation. *The Canadian Academic Accounting Association for Financial Assistance*: 3-17.
 - Gleason, C. A., and L. F. Mills. 2002. Materiality and contingent tax liability reporting. *The Accounting Review* 77(1): 317–342.
 - Glover, S. M.; D. F. Prawitt; J. T. Liljegren; and W. F. Messier, Jr. 2008. Component Materiality for Group Audits. *Journal of Accountancy* (December): 42-46.
 - Grant, C. T.; C. M. Depree; and G. H. Grant. 2000. Earnings Management and the Abuse of Materiality. *Journal of Accountancy* 190 (3): 41-4.
 - Ham, J.; D. Losell; and W. Smieliauskas. 1985. An Empirical Study of Error Characteristics in Accounting Populations. *The Accounting Review* (July).
 - Hatfield, R.; R. Houston, C. Stefaniak; and S. Usrey. 2010. The effect of Magnitude of Audit Difference and Prior Client Concessions on Negotiations of Proposed Adjustments. *The Accounting Review* 85 (5): 1647-68.
 - -----; C. Agoglia; and M. Sanchez. 2008. Client Characteristics and the Negotiation Tactics of Auditors: Implications for Financial Reporting. *Journal of Accounting Research* 46 (5): 1183-207.
 - -----; C. Agoglia; and M. Sanchez. 2005. The Effect of Client Characteristics on the Negotiation Tactics of Auditors. College of Business. Available at: <http://www.eric/pdf>.
 - Kockan, and Rubenstein. 2000. Toward a Stakeholder Theory of the Firm: The Saturn Partnership. *Organizational Science* 11 (4).
 - Holstrum, G. L., and W. F. Messier, Jr. 1982. A Review and Integration of Empirical Research on Materiality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 2 (1): 45-63.
 - Huang, P. H. 2005. Moody Investing and the Supreme Court: Rethinking the Materiality of Information and the Reasonableness of Investors, Supreme Court *Economic Review* 13(1): 99–131.
 - International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2013. Auditing Standards. Available at www.ifac.org.

- Icerman, R. C., and W. A. Hillison. 1991. Disposition of Audit-Detected Errors - Some Evidence on Evaluative Materiality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 10 (1): 22-34.
- International Federation of Accountants (IFAC). 2009. International Standard on Auditing (ISA) 320 "Materiality in planning and performing an audit". Available on: <http://www.ifac.org>.
- ----- (IFAC). 2009. *International Standard on Auditing (ISA) 450* "Evaluation of misstatements identified during the audit". Available on: <http://www.ifac.org>.
- ----- (IFAC). 2004. *Materiality in the Identification and Evaluation of Misstatements*. International Auditing Standard No. 320, IFAC, New York, NY.
- Iskandar, T. M., and E. R. Iselin. 1999. A Review of Materiality Research, *Accounting Forum* 23 (3): 209-39. Available on: <http://www.yahoo.com/htm>.
- Iselin, E., and T. Iskandar. 2000. Auditors' Recognition and Disclosure Materiality Thresholds: their Magnitude and the Effects of Industry. *The British Accounting Review* 32 (3): 289 – 391.
- Jennings, M.; D. Kneer; and M. J. Reckers. 1987. A Reexamination of the Concept of Materiality: Views of Auditors, Users and Officers of the Courts. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 6(1): 104–115.
- Johnson, S. 2007. SEC, PCAOB Pushed to Define Materiality. CFO.com (June 20): 1.
- Johnson , V. E. , and S. E. Kaplan. 1991. Experimental Evidence on the Effects Accountability on Auditor Judgments. *Auditing :A Journal of Practice and Theory*, Supplement , 1991.
- Keune, M., and K. Johnstone. 2009. Staff Accounting Bulletin No. 108 Disclosures: Descriptive Evidence from the Revelation of Accounting Misstatements. *Accounting Horizons* 23 (1): 19–53.
- -----, and K. M. Johnstone. 2012. Materiality Judgments and the Resolution of Detected Misstatements: The Role of Managers, Auditors, and Audit Committees. *The Accounting Review* 87 (5): 1641-1677.
- Kida, T., S. Perrault, and M. D. Piercey. 2012. The Relative Effectiveness of Simultaneous Versus Sequential Negotiation Strategies in Auditor-Client Negotiations. Working Paper, University of Massachusetts.
- Kinney, W.; D. Burgstahler; and R. Martin. 2002. Earnings Surprise "Materiality" as Measured by Stock Returns. *Journal of Accounting Research*, 40(5), 1297–1329.

- Koonce , L. 1992. Explanation and Counterexplantation review. *The Accounting Review* 67 (1).
- Krogstad, J. L.; R. T. Ettenson; and J. Shanteau. 1984. Context and Experience in Auditors Materiality Judgments. *Auditing: a Journal of Practice & Theory* 4 (1): 54-73.
- Lerner, J. S., and P. E. Tetlock. 1999. Accounting for the Effects of Accountability. *Accountability. Psychological Bulletin* 125 (2).
- Levitt, A. 1998. The Numbers Game. Remarks Delivered at the NYU Center for Law and Business, New York, September 28, SEC, Washington, DC.
- Libby, R., and T. Brown. 2013. Financial Statement Disaggregation Decisions and Auditors' Tolerance for Misstatement. *The Accounting Review* 88 (2): 641-665.
- -----; M.W. Nelson; J.E. Hunton. 2006. Recognition v. Disclosure, Auditor Tolerance for Misstatement, and the Reliability of Stock-Compensation and Lease Information. *Journal of Accounting Research* 44 (3): 533-57.
- -----, and W.R. Kinney. 2000. Earnings Management, Audit Differences, and Analysts' Forecasts. *The Accounting Review* 75 (4):383-404.
- Maria, M., and D. Franca. 2002. The Importance of Materiality in Audit West University of Timisoara, J.H.Pestalozzi STR.,NR.16,Timisoara,Romania Tibiscus University of Timisoara, Daliei STR. NR.1A.
- Messier, W. F.; S. M. Glover, and D. F. Prawitt. 2014. Auditing & Assurance Services A Systematic Approach. Ninth Edition. McGraw-Hill Irwin.
- -----; N. M. Bennie; A. Eilifsen. 2005. A Review and Integration of Empirical Research on Materiality: Two Decades Later. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 24 (2): 153-87.
- Messier, W. 1983. The Effect of Experience and Firm Type on Materiality/Disclosure Judgments. *Journal of Accounting Research*, Autumn: 611-18.
- Montoya, D. J.; Martinez F. J.; A. Fernandez-Laviada. 2008. The Effective Use of Qualitive Materiality Factors: An Empirical Analysis for the Practicing Auditors in Spain, RC-SAR 11(1): 99-124.
- Moriarty, S., and F. H. Barron. 1976. Modeling the Materiality Judgments of Audit Partners. *Journal of Accounting Research* 14(2): 320-41.

- Morris, M. H. and W. D. Nichols. 1988. Consistency Exceptions: Materiality Judgments and Audit Firm Structure. *The Accounting Review* 63(2): 237–54.
- Nelson, M. W.; S. D. Smith; and Z. Palmrose. 2005. The effect of Quantitative Materiality Approach on Auditors' Adjustment Decisions. *The Accounting Review* 80 (3): 897–920.
- ----- . 2004. A Review of Experimental and Archival Conflicts-of-Interest Research in Auditing. In *Conflicts of Interest: Problems and Solutions in law, Medicine, and Organizational Settings*, edited by D. A. Moore, D. M. Cain, G. Loewenstein, and M. H. Bazerman. Cambridge, U.K.: Cambridge University Press.
- ----- . 2003. Behavioral Evidence on the Effects of Principles- and Rules-Based Standards. *Accounting Horizons* 17(1): pp: 91-104.
- -----; S. D. Smith; Z. Palmrose. 2003. Quantitative Materiality Perspectives and Auditors' Disposition of Detected Misstatements. Available at: <http://www.eulc.edu.eg>.
- -----; J. A. Elliott; and R. L. Tarpley. 2002. Evidence from Auditors about Managers' and Auditors' Earnings Management Decisions. *The Accounting Review*, 77 (Supplement): 175–202.
- Ng, T. B., and H. T. Tan. 2007. Effects of Qualitative Factor Salience: Expressed Client Concerns and Qualitative Materiality Thresholds on Auditor's Audit Adjustment Decisions. *Contemporary Accounting Research* 24 (4): 1171–92. <http://dx.doi.org/10.1506/car24.4.5>
- ----- . 2003. Effects of Authoritative Guidance Availability and Audit Committee Effectiveness on Auditors' Judgments in An Auditor-Client Negotiation Context. *The Accounting Review* 78 (3): 801-818.
- ----- . 2002. Effects of Authoritative Guidance Availability and Audit Committee Effectiveness on Auditors' Judgments in Auditor-Client Negotiations of Audit Adjustments. Working paper, Nanyang Technological University.
- O'Connor, M. C. and D. W. Collins. 1974. Toward Establishing User-Orientated Materiality Standards. *Journal of Accountancy*, 138 (December): 69–75.
- Panel on Audit Effectiveness 2000. Report and Recommendations (August 31). Stamford, CT: Public Oversight Board.

- Patterson, E. and R. Smith. 2003. Materiality Uncertainty and Earnings Misstatement, *The Accounting Review* 78 (3): 819-846.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2013. *Auditing Standards*. Available at: www.pcaobus.org.
- Relmond, K., and R. VanDaniker. 1994. Materiality in Government Auditing. *Journal of Accountancy* (Feb): 71 –6.
- Sanchez, M., C. Agoglia, and R. Hatfield. 2007. The Effect of Auditors' Use of a Reciprocitybased Strategy on Auditor-Client Negotiations. *The Accounting Review* 82 (1): 241-263.
- Sarbanes-Oxley Act (SOX). 2002. Public Law 107-204. Congress of the United States of America. Washington.
- Securities and Exchange Commission (SEC). 2006. Considering the Effects of Prior Year Misstatements When Quantifying Misstatements in Current Year Financial Statements. Staff Accounting Bulletin No. 108. Washington, D.C.: SEC.
- ----- (SEC). 1999. Materiality. SEC Staff Accounting Bulletin No. 99. Washington, D.C.: SEC. Available at: <http://www.sec.gov>.
- Shibano, T. 1990. Assessing Audit Risk from Errors and Irregularities. *Journal of Accounting Research* (Supplement).
- Soltani, B. 2007. Auditing: An International Approach. Pearson Prentice Hall, England.
- Steinbart, P. J. 1987. The Construction of a Rule-Based Expert System as a Method for Studying Materiality Judgments. *The Accounting Review* 62(1): 97–116.
- Stewart T., and W. R. Kinney, Jr. 2013. Group Audits, Group-Level Controls, and Component Materiality: How Much Auditing is Enough? *The Accounting Review* 88 (2): 707–737.
- Taub, S. A. 2004. Some Current Accounting Issues. Insights. *The Corporate & Securities Law Advisor* 18(7): 29–32.
- Turner, L. 2000. A QT Report Card for High Quality Financial Reporting. Remarks at the Hylton Lecture Series in Accountancy: Critical Issues in Accounting Forum, Wake Forest University, Winston-Salem, NC, April 25.
- ----- . 2000. Opportunities for Improving Quality. Speech by the SEC Chief Accountant before the Colorado Society of CPAs (December 15, 2000).
- Vorhies, J. B. 2005. Importance of Materiality. *Journal of Accountancy* 199 (5): 53–59.
- Wright, S., Wright, A.M. 1997. The effect of Industry Experience on Hypothesis Generation and Audit Panning Decisions. *Behavioral Research in Accounting* 9: 273-94.

- Zhou, Y. 2012. Government Audit Materiality (Part One): How and Why is It Different from Corporate Audit Materiality – A Theoretical Matrix on Three Materiality Differences and Corresponding Contextual Reasons. *International Journal of Economics and Finance* 4 (1).