

**دراسة وتحليل للنتائج المترتبة على الإفصاح عن مستويات
الأهمية النسبية
في تقرير مراجع الحسابات
بالتطبيق على الشركات المساهمة المصرية**

دكتور / على الجوهري رمضان
كلية الاقتصاد والادارة - جامعة ٦ اكتوبر
قسم المحاسبة

الملخص:

استهدف هذا البحث دراسة وتحليل مزايا وعيوب الإفصاح عن الأهمية النسبية في تقرير المراجعة وقياس اثار ذلك الإفصاح على سلوك كل من مراجعي الحسابات والمستثمرين وكافة الاطراف المهتمة بتقرير مراجع الحسابات والقوائم المالية محل المراجعة. حيث تنظم معايير المراجعة الدولية طريقة وشروط تطبيق مفهوم الأهمية النسبية على القوائم المالية وتحديد دور مراجع الحسابات بشأنها. وبالرغم من وجود قواعد تتطلب الإفصاح عن الأهمية النسبية في المراجعة الا ان هناك ندرة في الدراسات المتعلقة بقياس ردود فعل المستخدمين للإفصاح عن الأهمية النسبية وتقييم مستوى الأهمية النسبية بواسطة مراجعي الحسابات حيث ان ما يعتبر هام نسبيا لمجموعات مختلفة من مستخدمي القوائم المالية مثل الدائنون وحملة الاسهم قد لا يعتبر كذلك بالنسبة لاطراف اخرى. واستجابة لذلك يهتم البحث الحالي بفحص اثر الإفصاح عن الأهمية النسبية في تقرير مراجعي الحسابات على المستثمرين ومتخذي القرارات وفحص ردود افعال المراجعين والمحاسبين تجاه الإفصاح عن الأهمية النسبية في التقرير. وقد اوصى البحث بضرورة اهتمام الشركات بتوقع ودراسة سلوك كل من المراجعين والاطراف الاخرى ذات المصلحة تجاه الأهمية النسبية قبل اتخاذ اجراءات فعلية تجاه الإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية في التقرير. وقد تم ذلك بالفعل في البحث الحالي من خلال اجراء بحث ميداني لتجميع البيانات من المراجعين والاطراف المهتمة بتقرير مراجع الحسابات من خلال قوائم الاستبيان والمقابلات الشبه منظمة وقد اظهرت النتائج ان الإفصاح عن الأهمية النسبية يؤثر معنويا على قرارات المستثمرين كما ان الإفصاح عن الأهمية النسبية يساعد المستثمرين في تقييم امكانية الاعتماد على القوائم المالية بشكل افضل

وتوصل البحث الى ان عيوب الإفصاح عن الأهمية النسبية في تقارير المراجعة في البئية المصرية تفوق الى- حد كبير- أى مزايا محتملة قد يتم الحصول عليها. ولقد قاوم المراجعون بشكل عام الإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية بسبب العيوب المرتبطة به كما خالص أيضا الى أنه ينبغي في الوقت الحالي تجنب الإفصاح عن معلومات الأهمية النسبية في مصر لان السوق المحلى ليس ناضجا بالقدر الكافى لتقبل مثل هذا القدر من الإفصاح في تقارير مراجعي الحسابات.

الكلمات المفتاحية

الأهمية النسبية-مراجعة الحسابات-المستثمرين-تقرير المراجعة - الإفصاح

Studing and analysis for effects of materiality disclosure in auditor report applying on Egyptian corporation

abstract

this search aims to study and analysis the advantage & dis-advantage of materiality disclosure in audit report and measure the effect on the behavior of auditors& investors and interested parties in respect of audited financial statements and auditor report, since the international auditing standard organize the main condition for applying and execution auditing process and determine the role of auditor, although there are obvious rules for materiality, the studies which delat with materiality is considered rarely specially in measuring the behavioural of auditor and others, what is considered matrially to class of users may not materially to another class, hence the current search concentrate studing and inspection the behavioral of auditors, inverstor and interested parties to materiality disclosure in auditor report, this is applied by empirical search through questionnaire for data accumulation the resech reached to result that the dis-advantage for materiality disclosure is excess and more than the advantage from materiality disclosure. reseach recommend to expect and measure the reaction of auditor and others to materiality disclosure, the auditor resisted this disclosure because of the disadvantage is more advantage of materiality disclosure.

key wards

materiality- auditing report- investors – audit report-disclosur.

المقدمة وطبيعة المشكلة

ظهرت مناقشة قضية الحكم الشخصي المتعلق بالافصاح عن مستويات الاهمية النسبية فى بعض الدراسات السابقة كما ورد فى دراسة (Leslie, 1982: Holmstrom & Messier, 2005) ومن هنا زاد الاهتمام بذلك الأمر وخاصة بعد تأكيد بعض الهيئات المهنية فى مجال المراجعة والمحاسبة بخطورة هذا الموضوع وضرورة اخذه فى الاعتبار والافصاح عن الحدود والمستويات الكمية للاهمية النسبية من خلال تقرير مراجع الحسابات وذلك كما حدث فى مجلس المحاسبة فى الشركات العامة PCAOB عام 2017 ومجلس اعداد معايير المراجعة الدولية (IAASB 2015) فقد قرر كلا المجلسين اهمية الافصاح عن الاهمية النسبية، ودعما لذلك فان مجلس اعداد التقارير المالية فى (UK) IFRS 2013 اصدر معايير تتطلب الان من المراجعين الافصاح عن المستويات الخاصة بالاهمية النسبية المستخدمة لمراجعة القوائم المالية وأن يكون المراجعين على دراية بالحد الأدنى من مستويات الافصاح الاختيارى عن الاهمية النسبية.

ما زالت تقارير المراجعة فى معظم دول العالم مستمرة فى رفض الافصاح عن الاهمية النسبية رغم أن المستثمرون بصفة عامة يدعمون ذلك الافصاح وضرورة تضمين معلومات عنه فى تقارير المراجعة. و جدير بالذكر ان الاتحاد الاوروبى (2014) قد تطلب من المراجع الافصاح عن المستويات الكمية للاهمية النسبية المطبقة لاداء عملية المراجعة للقوائم المالية ككل وموضع تطبيق تلك المستويات من الاهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات والارصدة والحسابات، وكذلك ضرورة الافصاح عن العوامل النوعية التى تؤخذ فى الاعتبار عند تحديد مستويات الاهمية النسبية مع مراعاة أن ذلك الافصاح سيرد فى التقرير الاضافى المقدم الى لجنة المراجعة. وقد لاحظ المتعاملين مع (PCAOB) ان 56% من المستثمرين يوافقون ويفضلون الافصاح عن الحدود والمستويات الكمية للاهمية النسبية بينما 17% فقط منهم يرفضون الافصاح عن تلك المستويات. وبالاطلاع والدراسة تبين ان هذه النسب ليست مطلقة بل قد اختلفت فى دراسة اخرى حيث وصلت نسبة المؤيدين للافصاح عن مستويات الاهمية النسبية إلى 82% من المستثمرين وذلك كما ورد فى دراسة Singh & Peters 2015.

ولقد عرف PCAOB الاهمية النسبية من خلال الاشارة الى رأى المحكمة الدستورية العليا فى الولايات المتحدة الامريكية والتي رأت أن ما يعتبر هام نسبيا هو البند الذى اذا تغير سيؤثر فى قرار أى مستثمر رشيد وأن تحديد الاهمية النسبية يتطلب تدقيق لاستنتاجات ذلك المستثمر.

ولقد ذكر IAASB (ISA 2009) ان تقدير المراجع للاهمية النسبية يرجع الى الحكم الشخصى المهني له حيث يتأثر تقدير المراجع للاهمية النسبية بقدر الخبرات العملية للقطاع الذى يعمل به وبعده عوامل اخرى سيرد ذكرها فى مواضع قادمة بالبحث الحالى. هذا بالاضافة الى ان كل من (PCAOB & IAASB) يستخدمون وجهة نظر المستخدم عند اعطاء او اعداد ارشاد للمراجعين عن الاهمية النسبية.

ولقد اوضحت بعض الدراسات مثل Baghdadi & Warne 2013 Church, Davis 2008, McCracken, Mock Ballard and, Coram, Davis 2008, أن دراسة رد فعل المراجعين والمستفيدين للافصاح عن الاهمية النسبية تعد دراسات نادرة وحيث انه من الضرورى ان يتم فهم كيفية استجابة الاطراف المهتمة بالمنشأة للافصاح عن الاهمية النسبية اصبحت مشكلة محل اباحث مستقبلية فى مجال المراجعة وخاصة فى البيئة المصرية حيث يشمل اطار مراجعة الحسابات فى مصر جميع الشركات المصرية المسجلة فى سوق الاوراق المالية، ويفرض قانون الضرائب فى مصر ضرورة اجراء مراجعة خارجية على جميع الشركات المسجلة فى بورصة الاوراق المالية بغض النظر عن حجمها أو هيكل الملكية حيث توفر تلك المراجعة تأكيد معقول عما اذا كانت القوائم المالية ككل قد اعدت وفقا للمعايير المحاسبية الدولية وقد شملت الامور ذات الاهمية النسبية المرتفعة- وطبقا لاطار الافصاح المالى واعداد التقارير أم لا، وبالتالي فان مراجع الحسابات يعتبر مسئول عن الكشف عن التحريف الجوهرى فى القوائم المالية ككل والتحريفات فى البنود ذات الاهمية النسبية المرتفعة (وفقاً ISA 200, ISA 320, IAASB, 2009).

وقد ورد تعريف الاهمية النسبية فى تخطيط واداء أى عملية مراجعة فى معايير المراجعة الدولية IAS320 كما يلى:

هى التحريفات المؤثرة الجوهرية وتشمل حالات الحذف أو السهو وتعتبر ذات أهمية نسبية وجوهرية اذا كان من المتوقع- بشكل معقول- منفردة او جماعية ان تؤثر على القرارات الاقتصادية التى يتخذها المستخدمون والاطراف المهتمة بالقوائم المالية للمنشأة داخليا وخارجيا وعلى الرغم من ان هذا التعريف يعد للوهلة الاولى بسيط نسبياً إلا ان تطبيقه عملياً ما يكون محفوفاً بمخاطر التحيز. ومن هنا يجب على المراجع ان يفرق بين الحذف والتحريفات والاختفاء التى من شأنها ان تؤثر على قرارات مستخدمى القوائم المالية وتلك التى لن تؤثر على قرارات المستخدمين (Voorhies, 2005).

يختلف مفهوم الاهمية النسبية فى معظم الحالات من مستخدم لآخر ومن مراجع لآخر حسب الحكم المهني والتقدير الشخصى فى غالبية الاحوال. ولتبسيط الموقف احيانا فانه عند تحديد الاهمية النسبية غالبا ما يلجأ المراجع الى أن يأخذ فى الاعتبار احتياجات المعلومات المالية بصفة عامة للمستخدمين كمجموعات وليس على مستوى فردى.

كما أن الأهمية النسبية في سياق أي عملية مراجعة غالبا ما تأخذ مستويات كمية ونوعية يحددها المراجع في بداية عملية المراجعة بنسبة معينة بالاستناد الى معيار المراجعة الدولي (ISA 320). وحيث أن الأهمية النسبية مفهوم يعتمد على الحكم الشخصي للمراجع وقابل للتفسير الخاطئ أحيانا، فيجب ان تم تفسيره في ضوء الظروف المحيطة بعملية المراجعة والمنشأة محل الفحص وطبيعة النشاط وخبرة المراجع بذلك النشاط، وذلك من خلال تطبيق الحكم الشخصي كما ورد في دراسة (Azzopardi, 2009, ISA 320, IAASB, paldacchino, 2009 C, para A3) بالإضافة الى ذلك فان الأهمية النسبية تؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى اجراء عملية المراجعة، وتعد عاملا محددًا وهاما لجهد وتكلفة عملية المراجعة (Jades et al, 2010) وبالتالي يجب النظر فيها باستمرار اثناء عملية المراجعة (ISA 320, IAASB, 2009).

ولقد اثير سؤالاً هاما هو ما اذا كان الافصاح عن الأهمية النسبية ملائما ومؤثرا في قرارات مستخدمى القوائم المالية أم لا؟ وذلك منذ عام 1977م Fisher 1990, Leslie. ومع ذلك لا يوجد حتى الان أى متطلب أو شرط في المعايير الدولية للافصاح عن الأهمية النسبية في تقرير مراجع الحسابات، على الرغم من انه قد يتم الافصاح عن هذه المعلومات الى الجهات المسؤولة عن الحوكمة (المعيار الدولي رقم 260, 2009) الا انه حتى الوقت الحالى لا يعتبر افصاح ملزما للمراجعين في مصر. ولكن ماذا لوتم الافصاح عن الأهمية النسبية في تقارير مراجع الحسابات في مصر؟، ولكن بالدراسة ووفقا لدراسة اجراها Azzopardi and Baldoce, (2009) على مراجعى الحسابات في مالطا عام 2009 ا وجدوا انهم الى حد كبير يستتكرون فكرة الافصاح عن معلومات الأهمية النسبية في تقرير مراجع الحسابات بسبب المخاطر المحتملة عن تطبيق ذلك. الا ان العديد من الدراسات اوضحت ان الافصاح عن الأهمية النسبية في تقرير المراجعة يمكن ان يكون له اثارا مفيدة. في حين اثاره دراسات اخرى مخاوف من العيوب المحتملة لهذا الافصاح ويبدو انه من وجهة نظر المستخدمين فهم يفضلون الافصاح عن الأهمية النسبية في تقرير مراجع الحسابات في حين لا يزال هذا الامر يشوبه مخاوف من وجهة نظر المراجعين، حيث يبدو انهم قلقون من الكشف عن مستويات الأهمية النسبية. ويؤكد ذلك ما ورد في دراسة Doxey 2013 ومعهد المحللين الماليين المعتمدين (2013) (CFA) ان مستخدمى تقرير المراجع يبدو انهم يفضلون الافصاح عن الأهمية النسبية في حين يبدو ان المراجعين ضد هذا الافصاح، وهذا التعارض في الاراء يعتبر جزء من جدل كبير في مجال مراجعة الحسابات والذي استمر وسيستمر لعقود عديدة.

وبهذا يمكن صياغة مشكلة البحث فى التساؤلات الآتية:

١- هل هناك مزايا تعود على المستخدمين للقوائم المالية من الافصاح عن مستويات الأهمية النسبية في تقرير المراجع؟

٢- ما هي المخاوف لدى مراجعي الحسابات من الإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية في تقرير مراجع الحسابات؟

٣- ما هي ردود أفعال المستثمرين الحاليين والمرقبين من جراء الإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية؟

٤- هل هناك الزام للإفصاح عن الأهمية النسبية؟ وإذا كان هناك الزام هل سيكون ملزم لكل الشركات المسجلة وغير المسجلة في سوق الأوراق المالية؟

أهمية البحث:

تظهر أهمية البحث من خلال الاهتمام المتزايد بمفهوم الأهمية النسبية والذي كان محل اهتمام متزايد في المجال الأكاديمي ومجال الأعمال باعتباره عامل هام في جميع مراحل عملية المراجعة وان الإفصاح عنه- بالقطع- سيكون له اثار متعددة على مختلف الاطراف المتعاملة مع المنشأة. كما ان هذا البحث يعتبر امتدادا للدراسات السابقة مع التركيز على الاثار الناتجة من الإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية.

اهداف البحث:

يهدف البحث لتحقيق عدد من الاهداف كما يلي:

١- تحديد مزايا وعيوب الإفصاح عن المستويات الكمية والنوعية للأهمية النسبية في المراجعة في مصر من خلال تقارير المراجعة من وجهة نظر مراجعي الحسابات.

٢- قياس وتحليل أسباب وصور المقاومة تجاه الإفصاح عن الأهمية النسبية في حالة مراجعة الحسابات في مصر.

٣- تحديد أولويات مراجعي الحسابات في مصر فيما يتعلق بموضع وطريقة ومحتوى البيانات والتعليمات المتعلقة بوسائل الإفصاح عن الأهمية النسبية في حالة الشركات المسجلة وغير المسجلة في سوق المال.

٤- قياس الآراء عن الإفصاح عن الأهمية النسبية بين المراجعين الحاليين والسابقين وبين المراجعين وغير المراجعين من المحاسبين.

حدود البحث:

يقتصر البحث على فحص اثار الافصاح عن مستويات الاهمية النسبية على المستفيدين والمراجعين من خلال استعراض مزايا وعيوب الافصاح عن مستويات الاهمية النسبية فى تقرير المراجع فى الشركات المساهمة قطاع خاص المسجلة وغير المسجلة وكذلك المستثمرين دون تمييز بين المستثمر المتخصص او غير المتخصص و لا يتعرض البحث للآثار المتوقعة فى الشركات العامة.

فروض البحث:

- **الفرض الأول:** هناك علاقة سالبة بين مزايا الافصاح عن الاهمية النسبية ومقاومة الافصاح عنها.
- **الفرض الثانى:** هناك علاقة موجبة بين عيوب الافصاح عن الاهمية النسبية ومقاومة الافصاح عنها.

منهج البحث

لتحقيق اهداف البحث واختبار فروضه فقد تم الاعتماد على كل من:

- ١- **المنهج الاستقرائى:** وعلى اساسه يتم تحليل واستقراء أهم الدراسات والبحوث المتعلقة بالاهمية النسبية واثار الافصاح عن مستوياته
- ٢- **المنهج الاستنباطى:** وعلى اساسه يتم اختبار فروض البحث والتوصل لنتائج البحث المتعلقة بفحص اثار الافصاح عن الاهمية النسبية على مستخدمى القوائم المالية وتقرير المراجع.

خطة البحث:

تحقيقا والتزاما لاهداف وبيدود البحث يقترح الباحث تقسيم باقى الاجزاء كما يلى:

١- المبحث الأول: الاطار العام للاهمية النسبية فى المراجعة.

١/١- المفاهيم المختلفة للاهمية النسبية فى المراجعة.

٢/١-العوامل والمحددات التى تؤثر على تقدير الاهمية النسبية.

٣/١-علاقة الاهمية النسبية بالخطر فى المراجعة.

٤/١ الافصاح عن الاهمية النسبية فى تقرير المراجعة.

٥/١ الافصاح عن الاهمية النسبية فى الممارسة العملية.

٥/١ طرق الافصاح عن الاهمية النسبية.

٢- المبحث الثاني: استقرار الدراسات السابقة فى مجال مزايا وعيوب الافصاح عن الاهمية النسبية واشتقاق فروض البحث

١/٢ الاهمية النسبية طبقا للاصدارات المهنية المحاسبية المتخصصة.

٢/٢- دراسات تناولت مزايا الافصاح عن الاهمية النسبية.

٣/٢- دراسات تناولت عيوب الافصاح عن الاهمية النسبية.

٤/٢ دراسات تناولت العوامل والمتغيرات التى تؤثر فى مستويات الاهمية النسبية.

٣- المبحث الثالث: الدراسة الميدانية واختبار الفروض.

١/٣- الاطار العام للدراسة الميدانية.

٢/٣ اختبار صحة فروض البحث.

٤- النتائج والتوصيات.

٥- قائمة المراجع وملاحق البحث.

١- المبحث الأول

الإطار العام للأهمية النسبية فى المراجعة

مقدمة:

يهدف هذا المبحث الى تناول المفاهيم المختلفة للأهمية النسبية حيث تتعدد تلك المفاهيم عند المراجعة للشركات المساهمة. كما يتناول المبحث طرق تحديد مستويات الأهمية النسبية فى المراجعة وخطوات تطبيق الأهمية النسبية. وعلاقة الأهمية النسبية بالخطر فى المراجعة.

١/١- المفاهيم المختلفة للأهمية النسبية

يتمثل الهدف من مراجعة القوائم المالية فى تمكين المراجع من ابداء الرأى الفنى المحايد فيما اذا كانت القوائم المالية للمنشأة فى نهاية السنة المالية قد تم اعدادها من كافة النواحي الجوهرية ذات العلاقة بشكل يتماشى مع الاطار المحدد لاعداد التقارير المالية وان تلك القوائم والتقارير المالية تعبر بعدالة عن كافة النواحي الجوهرية المتعلقة بالمركز المالى للمنشأة ونتيجة اعمالها وتدفعاتها النقدية والتغير فى حقوق المساهمين فى ذات التاريخ.

ان تقدير كون الموضوع ذو اهمية نسبية أم لا يعتبر امرا يتعلق بالرأى المهنى للمراجع ولتحقيق هذا الهدف فان المراجع يقوم بوضع مستوى مقبول للأهمية النسبية عند وضع خطة المراجعة وتحديد الاجراءات التى يود من خلالها القيام بها لاكتشاف ما قد تنطوى عليه القوائم المالية من أخطاء وتحريفات جوهرية ومؤثرة وليس كل الاخطاء وذلك للحصول على تأكيد معقول أو مناسب بخلو القوائم من أى تحريف مهم ومؤثر، حيث ان احتواء القوائم المالية على اخطاء يظل أمرا قائما ولا يمكن استبعاده، وعندما يرد رأى المراجع على القوائم المالية فى صيغة انه فى رأينا أن القوائم المالية تعبر بعدالة عن حقيقة المركز المالى ونتيجة الاعمال وبخلو القوائم المالية من الاخطاء والتحريفات الجوهرية فليس معنى ذلك انه متأكد 100% من خلو القوائم المالية من اية تحريفات أو أخطاء أو انها صحيحة بصورة كاملة وشاملة لكن يقصد بذلك انها لا تنطوى على اخطاء جوهرية تؤثر على قرارات مستخدمى تلك القوائم وعلى استنتاجات المراجع ورائه التى يبديها. وهناك عدد من الاسباب التى تقف وراء ذلك منها:

١- ان اغلب الادلة المتاحة لمراجع الحسابات تكون ليست حاسمة بطبيعتها بل مقنعة نسبيا.

٢- هناك قيم تتضمنها القوائم المالية عبارة عن تقديرات وراء واحكام شخصية للمسئولين فى

الادارة مثل المخصصات والاهلاكات وهذه القيم لايمكن الجزم بصحتها وسلامتها

100%.

٣- اعتماد المراجع على الاختبارات والعينات.

٤- وجود احتمالات لعدم اكتشاف الأخطاء حتى لو كانت الاختبارات 100% وقد تنتج من احتمالات:

أ. اختيار المراجع إجراءات مراجعة غير مناسبة.

ب. تطبيق إجراءات مراجعة بأسلوب غير مناسب.

ج. تفسير نتائج المراجعة تفسيراً خاطئاً.

د. محددات نظام الرقابة الداخلية والتي قد تتطوى على نواحي قصور فى بنية النظام أو بسبب تنفيذ النظام.

ومما سبق يتضح ان الاهمية النسبية يتم تحديدها من وجهة نظر مستخدمى القوائم المالية الحاليين والمحتملين واهتماماتهم. وفى النهاية فان مستخدم القوائم المالية هو الذى يحدد ما هو جوهرى او له اهمية نسبية. وهناك فئات كثيرة من مستخدمى القوائم المالية (كالادارة والمساهمين والدائنين والمحللين الماليين والمستثمرين ونقابات العمال) ما يعتبر هاما لبعضها قد لا يكون هاما بالنسبة للبعض الاخر، ويتطلب الامر هنا من مراجع الحسابات ان يجمع من المعلومات والبيانات ما يمكنه الاعتماد عليه فى توقع من هم مستخدمى القوائم المالية الحاليين او المحتملين وما هى اوجه اهتماماتهم. فالبنء الذى يعتبر جوهريا لاحدى المنشآت قد لا يكون جوهريا بالنسبة للقوائم المالية لمنشأة اخرى ذات حجم وطبيعة مختلفة.

وجدير بالذكر ان احتواء القوائم المالية على تحريفات جوهرية تجعلها لا تعبر بصورة صادقة وعادلة عن حقيقة الموقف المالى للمنشأة. وبالتالي يمكن التاكيد على حقيقة ان مفهوم الاهمية النسبية لا يعتمد على الحجم فقد يكون البند غير هام من الناحية الكمية لكن طبيعة هذا البند ومضمونه وبيئته تجعله هام نسبيا.

فوجود تحريف فى بند الاصول على سبيل المثال بمبلغ 200000 ج قد لا يعتبر له اهمية نسبية، فى حين أن وجود تحريف أقل فى صافى الربح او حدوث اخطاء فى مخصصات اعضاء مجلس الادارة على سبيل المثال قد يعتبر جوهريا.

فطبيعة البند الذى يحدث فيه الخطأ والظروف المحيطة به قد يعتبران - احيانا - اكثر اهمية. وعلى المراجع ان ياخذهما فى الاعتبار مثل القيمة عند تحديد ما اذا كان الخطا يعتبر جوهريا وذو اهمية نسبية ام لا. وبالنظر للطبيعة المزدوجة للعوامل الكمية والنوعية التى تؤثر على مستويات الاهمية النسبية نجد انه من الصعب وضع قواعد تنفيذية عامة لهذا الغرض.

ويمكن في هذا الصدد ان يسترشد المراجع ببعض المؤشرات والتي قد تشمل تحديد الجهات المستخدمة للقوائم المالية محل المراجعة ونوعية البيانات التي قد تعتبر ذو اهمية نسبية لكل مجموعة منهم ما اذا كانت متعلقة بالتدفقات النقدية- التغيرات في حقوق الملكية- الايرادات والمصروفات- المركز المالى- قائمة الدخل الخ ويتم اتخاذ عنصر او اكثر كاساس لتحديد الاهمية النسبية وجدير بالذكر هنا ان مفهوم الاهمية النسبية يشير الى جسامه وطبيعة الخطا او الحذف او التحريف فى البيانات المالية سواء بصورة افرادية او اجمالية.

وكقاعدة عامة، فان الاهمية النسبية تتحدد من وجهة نظر مستخدمى القوائم المالية وليس من وجهة نظر المراجع ولقد عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية الاهمية النسبية بما يلى؛ تكون المعلومات ذات اهمية نسبية اذا كان حذفها او عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمى المعلومات المأخوذة من البيانات. وتعتمد الاهمية النسبية على حجم البند او الخطا المقدر فى الظروف الخاصة بحذفه او تقديمه بصورة خاطئة.

فى حين تم تعريف الاهمية النسبية من قبل احدى الجمعيات المهنية بقولها الاهمية النسبية هى القيمة النسبية لبند من بنود القوائم المالية او لامر من الامور الواجب الافصاح عنها او تاثيره المتوقع على القرارات التى يتخذها المستخدمون بناء على المعلومات المعروضة فى القوائم المالية. ويعتبر البند ذو اهمية نسبية اذا كان من المحتمل ان يؤدى عدم الافصاح عنه او سوء عرضه او حذفه الى تشويه او نقص المعلومات المعروضة فى القوائم المالية بدرجة تؤدى الى تضليل القارئ عند اتخاذ قرار معين وهو يعتمد على تلك المعلومات. ولقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الاهمية النسبية بانها:

مقدار الاغفال او الانحراف فى المعلومات المحاسبية فى ضوء الظروف المحيطة الذى يمكن ان يؤدى الى تغيير حكم المستخدم الذى يعتمد على هذه المعلومات او التأثير فيه من خلال الانحراف. اى بمعنى اخر تعتبر المعلومات المالية ذات اهمية نسبية اذا كان حذفها او عرضها يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمى المعلومات المالية المأخوذة من القوائم المالية كما تعتمد الاهمية النسبية على حجم الخطأ المقدر فى الظروف الخاصة بحذفه أو عرضه بصورة خاطئة لذا يجب على المراجع دراسة الاهمية النسبية فى الحالات الاتية.

١. تقرير طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة.
٢. تقييم تأثير المعلومات الخاطئة.
٣. تحديد مدى وطبيعة اجراءات وتقييم المخاطر.
٤. دراسة امكانية وجود تاثير قوى للمعلومات الخاطئة المتعلقة بمبالغ صغيرة نسبيا فى حالة تراكمها.
٥. دراسة الاهمية النسبية على مستوى البيانات المالية ككل بالاضافة الى علاقتها بأرصدة حسابات شخصية أو بمجموعة من المعاملات.

٢/١- العوامل والمحددات التي تؤثر على تقدير الأهمية النسبية

يمكن حصر مجموعة العوامل التي تؤثر في تقدير مستوى الأهمية النسبية فيما يلي:

- ١- مستخدموا القوائم المالية وسبب استخدامهم للقوائم المالية.
- ٢- حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة (حجم الأصول- رأس المال- الإيرادات والمصروفات).
- ٣- العوامل المرتبطة بالمنشأة (قديمة أو حديثة- مستقرة أو غير مستقرة- رابحة أم خاسرة خدمة- إنتاجية- تسويقية- سرعة الدورة التجارية).
- ٤- البيئة المحيطة بالمنشأة (الحالة الاقتصادية للمنشأة- الاعتبارات الصناعية).
- ٥- وجود أكثر من أساس يمكن استخدامه لتقدير الأهمية النسبية. ولذا على المراجع أن يختار الأساس الملائم عند احتساب التقدير المبدئي للأهمية النسبية وبما يتناسب مع الاستخدام الرئيسي للقوائم المالية.
- ٦- احتمال وجود تحريفات متعمدة كالغش أو التصرفات غير القانونية من جانب العميل.
- ٧- كما أن هناك عدد من المحددات تفرض على المراجع عند اختيار معيار قياس مستوى الأهمية النسبية من عناصر القوائم المالية (الأصول- الالتزامات/ حقوق الملكية/ إيرادات/ مصروفات). تعرض في الجدول الآتي:

جدول رقم (١)

محددات تحديد معيار قياس الأهمية النسبية

المحددات	معياري القياس
شركات هادفة للربح	صافي الأرباح قبل الضرائب
شركات هادفة للربح بأرباح شديدة التقلب	متوسط صافي الأرباح قبل الضرائب لعدة سنوات
شركات تستهدف التعادل/ مستوى ربح منخفض	اجمالي الإيرادات أو اجمالي الأصول
شركات تحقق خسائر	اجمالي الإيرادات أو اجمالي الأصول والخسائر
منشآت صغيرة	الأرباح قبل الضرائب أو اجمالي الإيرادات أو اجمالي الأصول
منشآت لا تستهدف الربح	حقوق الملكية أو اجمالي الإيرادات أو اجمالي الأصول

٨- هذا وهناك عدد من العوامل الاخرى التى قد تتدخل وتؤثر فى قرار المراجع عند تجديد النسبة المقبولة للاهمية النسبية من المعايير المذكورة فى الجدول السابق وهى:

- أ- اهتمامات ملاك المنشأة فى القوائم المالية.
- ب- مدى استخدام البيانات فعليا فى قرارات الاستثمار من قبل المستثمرين المحتملين.
- ج- المتطلبات القانونية والتنظيمية.
- د- مدى ونوع الاستخدام الخارجى للقوائم المالية.
- هـ- تعدد النسب الشائعة المستخدمة فى كل مقياس ورد فى الجدول رقم (١) يوضحها الجدول رقم (٢).

جدول رقم (٢)

النسب الشائعة المرتبطة لكل مقياس

النسب الشائعة		المقياس
منهج ٢	منهج ١	
٣%-١٠%	٥%-١٠%	الارباح قبل الضرائب
٢%. 5%	١% ٥%	اجمالى الايرادات
١% ٢%	١% ٥%	اجمالى الاصول
١% ٢%	١% ٢%	حقوق الملكية
٢% 5%	١% ٥%	صافى الاصول

وجدير بالذكر ووفقا لمتطلبات الاهمية النسبية فانه يجب على المراجع ان يأخذ فى اعتباره الاهمية النسبية على عدة مستويات، وهذه المستويات قد تكون القوائم ككل- أو ارصدة الحسابات- أو فئات المعاملات- أو حسب متطلبات الافصاح.

٣/١ علاقة الاهمية النسبية بالخطر فى مجال المراجعة

تمثل الاهمية النسبية ومخاطر المراجعة الركيزتان الاساسيتان اللتان تؤثران على عمل المراجع وعلى حجم الادلة التى يقوم بجمعها من اجل اصدار رأى عن مدى عدالة القوائم المالية التى يقوم بمراجعتها. فقد عرف معيار المراجعة ٤٧ خطر المراجعة بانه الخطر الناتج عن فشل المراجع فى تعديل رايه بشكل مناسب بخصوص قوائم مالية بها تحريفات جوهرية فخطر المراجعة هو خطر رفض القوائم المالية على انها غير صحيحة فى حين انها فى الحقيقة معروضة بشكل عادل. او انه خطر قبول القوائم المالية على انها معروضة بشكل عادل فى حين انها تتضمن خطأ هام

ويمكن باختصار تحديد مخاطر المراجعة بانها تتمثل فى اصدار راي بدون تحفظ عن ثقة معقولة بان القوائم المالية لا تتطوى على اخطاء او تحريفات هامة فى حين انها تتطوى على اخطاء هامة ومؤثرة على القوائم المالية ولم تتمكن اى اجراءات من اكتشافها.

وهناك ملاحظات على التعريف الوارد في البيان تتمثل في عدم تقديمه مساعدة تذكر في مجال جميع الأخطاء الفردية للتوصل الى الخطر الكلى وكذلك عدم اخذه في الحسبان لخطر عدم المعاينة مما يؤدي الى ازدياد اهمية هذا الخطر في بعض الحالات. ان مسؤولية المراجع المتعلقة باصدار القوائم المالية تقتضى منه القيام بعمليات المراجعة اللازمة لجمع الأدلة الضرورية عن التوكيدات المقدمة له من الادارة والتي تخلق لديه مستوى مناسب من الثقة بخلو القوائم المالية من تحريفات جوهرية مؤثرة وانه بسبب التعقيدات والصعوبات التي تواجه عمليات المراجعة فان مخاطر المراجعة تظل امرا واقعا يتهدد المراجع الذي يقوم باجراء المراجعة التفصيلية الشاملة، وان على المراجع ان يتقاضي احتمالات الوقوع في تلك المخاطر او على الاقل العمل على تخفيضها الى ادنى حد ممكن وذلك ببذل اقصى حد ممكن من العناية المهنية مع الالتزام بالتطبيق الحازم لمعايير المراجعة المتعارف عليها. ويرى الباحث ان التعرض لمخاطر المراجعة بالتفصيل يبعد عن هدف البحث ويجب ان يفرد له اباحث مستقلة.

مما سبق يتضح ان الاهمية النسبية هي أحد المفاهيم الاساسية في المراجعة تتواجد بداية في جميع مراحل عملية المراجعة، من مرحلة التخطيط مرورا بمرحلة جمع ادلة الاثبات في المراجعة حتى اصدار راي المراجعة، ففي مرحلة التخطيط يجب على المراجع تحديد الاهمية النسبية المبدئية للقوائم المالية ككل. والتي يشار اليها بصفة عامة بعملية تخطيط الاهمية النسبية. بالاضافة الى ذلك، عند اجراء اختبارات المراجعة يجب على المراجع أيضا أن يحدد تقدير مبدئي كحد اقصى من الاهمية النسبية للتخفيض الى مستوى مناسب لا يجب ان يتجاوزوه مجموع الأخطاء غير المكتشفة وغير المعتمدة (Taylor 2012).

ويعرفها Porter et al 2003 باسم خطأ محتمل أو خطأ غير مقبول او هي حجم الأخطاء المكتشفة التي سيتقبل المراجع التعامل معها دون مطالبة الادارة باجراء تصحيحات او النظر في الاثار المترتبة على رأى المراجع وفقاً لمعايير المراجعة الدولية. "علاوة على ذلك قد يحدد المراجع اكبر عدد ممكن من مستويات الاهمية النسبية حسب الضرورة بما في ذلك الاهمية النسبية لفئات مختلفة من المعاملات المالية، ارصدة حسابات ووسائل افصاح مثل هذه التعهدات قد تجمع عند اى مستوى اقل من الاهمية النسبية ككل. علاوة على ذلك، يتطلب معيار المراجعة الدولي "450 عند تقييم الأخطاء التي تم اكتشافها اثناء المراجعة ان يقوم المراجع بتحديد وتوثيق حدود دنيا وحدود قصوى للاهمية النسبية، ولا توجد طرق محددة او صيغ رياضية لحساب هذه الحدود، على الرغم من وجود ارقام معينة يمكن ان تتخذ كاساس لحساب تلك الحدود الدنيا والقصوى الا انه ليست الا اسس استرشادية تختلف من مراجع الى مراجع مثل صافى الربح بعد الضرائب او قبل الضرائب وصافى المبيعات او اجمالى الاصول أو متوسط صافى الربح في بعض الاحيان. وبصفة عامة، يقوم المراجعون عادة بضرب هذا الاساس في نسبة معينة.

واحيانا يستخدم المراجعين اكثر من اساس مرجح بنسب معينة ويؤخذ المتوسط (Wiley 2013). وبالتالي فالعناصر المتجاوزة للحدود والتي تم تحديدها من قبل المراجع يعتبر لها اهمية نسبية بحكم حجمها ومع ذلك فالبنود الاقل من تلك الحدود قد تكون لها أهمية نسبية ايضا ولكن حسب طبيعتها اومدى تأثيرها على المستخدمين كما ورد فى (Wiley, 2015, Millichap and Taylor, 2012) فعلى سبيل المثال، العناصر التى تقلب الربح الى خسارة او العكس او تخفى عمل ادارى او تنتهك القوانين واللوائح التى تحكم الجهة الخاضعة للمراجعة فهى لها أهمية نسبية بغض النظر عن حجمها.

٤/١ الإفصاح عن الأهمية النسبية فى تقرير مراجع الحسابات

حتى وقت قريب، كان لا يحظى الإفصاح عن الأهمية النسبية فى تقارير المراجعة بتأييد كبير من الهيئات التنظيمية والتشريعية والممارسين. وفى عام ٢٠١٣ طبق FRC المتطلبات الجديدة بشأن تقارير المراجعة فى المملكة المتحدة بهدف الإفصاح عن وتفسير كيف يطبق مراقب الحسابات مفهوم الأهمية النسبية عند تخطيط واداء عملية المراجعة. وينبغى ان يكون هذا التفسير وفقا لظروف معينة ودرجة تعقد عملية المراجعة حيث يتطلب هذا الامر من مراقب الحسابات على الاقل الإفصاح عن اساس الأهمية النسبية للقوائم المالية ككل ومستويات الأهمية النسبية الأخرى مثل الأهمية النسبية للاداء للإفصاحات الملأمة.

وقد دافع البعض (choudbhary.et.al 2008) عن الإفصاح عن الأهمية النسبية مبيرا ذلك بان احكام الأهمية النسبية تساعد فى التنبؤ بكل مدخلات المراجعة مقاسة بعدد ساعات المراجعة واتعاب المراجعة ومخرجات المراجعة مقاسة بالتحريفات المكتشفة، وخلص الى ان هناك ارتباط قوى بين اساس الأهمية النسبية المرتفع وساعات عمل المراجعة الاقل، خاصة ساعات العمل الميدانى، والى ان هناك ارتباط اقل قوة بين اساس الأهمية النسبية المرتفع واتعاب المراجعة المنخفضة، نظرا لان الاتعاب تتحدد بعوامل اخرى بخلاف الأهمية النسبية.

كما خلس ايضا الى ارتباط اساس الأهمية النسبية المرتفع بتعديلات مراجعة مكتشفة اقل، مما يوصى باحتمال تأثير الأهمية النسبية فى مخرجات المراجعة من خلال جهد مراقب الحسابات، واخيرا خلس الى ان هناك ارتباط بين اساس الأهمية النسبية وضعف امكانية الاعتماد على التقارير المالية مقاسة من خلال اعادة اصدار القوائم المالية.

ومن اجل تبرير الحاجة الى زيادة الإفصاح يشير FRC الى الدور الرئيسى الذى يلعبه الأهمية النسبية فى تحديد طبيعة ومدى توقيت اجراءات المراجعة التى يتم تطبيقها وكذلك قدرة الإفصاح على توفير قيمة مرجعية للمستثمرين يمكنهم بناء عليها البدء فى مناقشات مع الشركة وربما فى الوقت المناسب - بشأن عملية المراجعة، ويتمثل احد الدوافع الرئيسة وراء قرار FRC بشأن الإفصاح عن الأهمية النسبية فى الطلب على هذه المعلومات من قبل المستثمرين استنادا الى استطلاعات رأى المستثمرين.

فقد اشارت دراسة استطلاع لاعضاء معهد CFA فى ٢٠١٠ الى ان اكثر من ٧٥% من المستجيبين يعتقدون انه ينبغى ان يفصح مراقب الحسابات عن اساس الاهمية النسبية.

يشير كل من (Manson and Zaman 2001) الى ان المديرين والمحللين الماليين والمصرفيين ينظرون الى الافصاح عن الاهمية النسبية على انه يعزز من قيمة تقرير المراجعة، وبناء على نتائج هذا الاستطلاع ان مستخدمى القوائم المالية يوافقون على ان الافصاح عن الاهمية النسبية يوفر معلومات مفيدة.

وفى الولايات المتحدة تبنى IAASB معايير جديدة لتحسين التواصل حول المراجعة فى تقرير المراجعة من خلال فقرة الامور الرئيسية للمراجعة لكن دون الافصاح عن الاهمية النسبية (PCAOB) ٢٠١٧ وقرر المجلس عدم ادراج الافصاح عن الاهمية النسبية فى تقرير المراجعة ويزيد من تقدير اهمية تاوامل الكمية اكثر من العوامل النوعية فى اعتبارات الاهمية النسبية للشركة ككل ومع ذلك يتابع المجلس تطبيق المعيار النهائى فضلا عن التطورات فى تقارير المراجعة الجديدة لتحديد ما اذا كانت التحسينات المستقبلية فى تقرير المراجعة قد تكون مضموتة فى هذا المجال اخذا فى الاعتبار FRC اتخذ الخطوة الاولى من مطالبى مراقبى الحسابات بالفصاح عن اساس الاهمية النسبية بينما يراقب واضعى المعايير هذه التجارب.

٥/١ الافصاح عن الاهمية النسبية فى الممارسة العملية

بالنظر الى واقع بيئة التطبيق لاستقراء تجارب فعلية تمت فى بعض الدول نجد ان هناك عدد قليل نسبياً من الامثلة العملية على ذلك الافصاح المتعلق بالاهمية النسبية. وتتمثل تلك التجارب فى تجربتين واحدة فى المملكة المتحدة وايرلندا والاخرى فى مالطا.

أولاً- تجربة المملكة المتحدة وايرلندا:

تطبيقاً لمعايير المراجعة الدولية الخاصة بتقرير مراجع الحسابات حول القوائم المالية بدأ المراجعون بتطبيق مفهوم الاهمية النسبية فى المملكة المتحدة وايرلندا وذلك استجابة لمتطلبات الحوكمة وقد اخذ هذا الافصاح شكل رسوم واشكال بيانية لتحسين العرض والقراءة. وعلى الرغم من ردود الفعل المشجعة فقد اشار مجلس اعداد التقارير المالية فى المملكة المتحدة (FRC) الى انه يمكن اجراء تحسينات على وسائل الافصاح عن الاهمية النسبية من خلال المزيد من التفاصيل و ذلك باضافة المقاييس والنسب المئوية. ولقد تم اعطاء جوائز لافضل تقارير مراجعة بها ابتكار من قبل ادارة الاستثمار فى المملكة المتحدة (IMA) فى عامي 2014 و2015. علاوة على ذلك اصبح لزاما على مراجعي الحسابات بايرلندا ان يحددوا مستويات الاهمية النسبية المطبقة، سواء كانت المستويات الكمية أو النوعية.

من الجدير بالذكر، لم يكلف مجلس الرقابة المحاسبية فى الولايات المتحدة مراجعى الحسابات بأى تكاليف تتعلق بالافصاح عن الاهمية النسبية بل اكتفى بمراقبة اثار تطبيقها فى المملكة المتحدة وايرلندا (Bags 2015). اما لائحة الاتحاد الاوروبى (البرلمان الاوروبى ومجلس الاتحاد الاوروبى 2014) قد اقرت انه اعتبارا من ١٧ يونيو ٢٠١٦ يصبح المراجعين ملزمين بأن يقدموا تقرير اضافى الى لجنة المراجعة يشمل معلومات عن المستويات الكمية للاهمية النسبية المطبقة عند اجراء عملية المراجعة سواء على مستوى القوائم المالية ككل او على مستويات فئات معينة لمعاملات معينة او ارصدة حسابات معينة، وكذلك الافصاح عن المستويات النوعية التى تم اخذها فى الاعتبار عند تحديد الاهمية النسبية. مما سبق توصل الباحث الى نتيجة مؤداها ان هناك ادلة محددة من المملكة المتحدة على ان الافصاح عن الاهمية النسبية الصادر قد لاقى نجاح، حيث سعى المراجعون الى الابتكار وتحسين وسائل الافصاح عن الاهمية النسبية فى تقاريرهم، هذا بالاضافة الى ان الافصاحات الالزامية عن الاهمية النسبية قد ساعدت المراجعين على التجويد والابتكار فى طرق ووسائل الافصاح ومحاولة البعد عن التزوير وخاصة فيما يتعلق بمستويات الاهمية النسبية (Davis, 2005) بل قد اقترح العديد من الباحثين الاتصال بالويب والجدول والرسوم البيانية والاشكال للوصول الى مستوى جيد من الافصاح عن الاهمية النسبية.

ثانياً- تجربة السيناريو المالى:

تعتبر التجربة المالطية فى الافصاح عن مستويات الاهمية النسبية من اهم التجارب التى تمت على ارض الواقع وقد تم اقتراحها للحد والتخفيف من حدة فجوة التوقعات بين ما توصل اليه مراجع الحسابات واصدر عنه التقرير الفنى المحايد وبين ما كان يتوقعه المستخدم لذلك التقرير وعلى ذلك فقد رفضت بقوة من مراجعى الحسابات المالطين (Azzopardi and baldachin 2009) وبالدراسة والتحري تم التوصل الى عدة اسباب تبرر تخوف المراجعين المالطين من الافصاح عن الاهمية النسبية من اهمها على وجه الخصوص، هى اعتقاد المراجعون أن مثل هذه الافصاحات لن يتم فهمها بالطريقة السليمة كما انها قد ينظر اليها على انها تعطى ضمانات لحدوث اخطاء حتى تصل الى مستويات الاهمية النسبية المذكورة. ومع ذلك يرى البعض ان هذا الافصاح قد يكون مفيدا اذا تم تنظيمه بشكل صحيح حتى يفهم من قبل المستخدمين بشكل صحيح ايضا.

وفيما يلى ولاغراض اشتقاق فروض البحث سيتم فى المبحث التالى من البحث التعرض الى الدراسات السابقة التى اجريت فى مجال مزايا وعيوب الافصاح عن الاهمية النسبية فى تقرير مراجع الحسابات.

٢- المبحث الثاني

استقراء الدراسات السابقة فى مجال مزايا وعيوب الافصاح عن الاهمية النسبية واشتقاق فروض البحث

مقدمة

يتعرض هذا المبحث الى دراسة واستقراء للفكر المحاسبى فى مجال مزايا وعيوب الافصاح عن الاهمية النسبية بغرض تحليل تلك الدراسات ومعرفة اوجه القصور فى ادبيات المحاسبة والمراجعة وكذلك لاشتقاق وتطوير فروض البحث تمهيدا لاختبار صحة تلك الفروض فى الدراسة الميدانية فى المبحث الثالث من هذا البحث.

١/٢ الاهمية النسبية من وجهة نظر الاصدارات المهنية

تتضمن المعايير التى اصدرها مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولى معيار رقم ٣٢٠ بعنوان "الاهمية النسبية عند تخطيط واداء عملية المراجعة"، معيار رقم ٤٥٠ بعنوان "التحريفات التى تم تحديدها اثناء عملية المراجعة" ولقد تصدر مجلس الرقابة على اعمال مراقبى حسابات الشركات المقيدة فى البورصة- معيار رقم ١١ بعنوان "اعتبارات الاهمية النسبية عد تخطيط واداء عملية المراجعة وكذلك معيار رقم ١٤ بعنوان "تقويم نتائج المراجعة حيث تتضمن كل هذه المعايير شروط معينة يجب ان تؤخذ فى الاعتبار حتى يتم الوفاء باحتياجات مستخدمى القوائم المالية، كما توفر عدد من الارشادات المتعلقة بكيفية تقدير مستويات الاهمية النسبية وماهى العوامل التى تؤثر فى الاهمية النسبية، هذا بالاضافة الى انها تتضمن قواعد وارشادات تحدد كيفية تقييم التحريفات وطرق تعديل مستوى الاهمية النسبية اثناء اداء اعمال المراجعة.

وجدير بالذكر يعرف PCAOB الاهمية النسبية على اعتبار ان المعلومة تكون ذات اهمية نسبية اذا كان هناك احتمال جوهري ان ينظر المستثمر الرشيد اليها على انها تغير بشكل جوهري من مزيج المعلومات الكلى المتوفر اليه.

ويركز كل من IAASB، ASB على وجهة نظر المستخدم فيما بعد ذات اهمية نسبية رغم أن PCAOB يأخذ بوجهة نظر اضيق لانه يركز فقط على المستثمر الرشيد فى حين ان كل من IAASB يرى ان الحذف او الاغفال يعتبر ذو اهمية نسبية اذا كان من المحتمل بشكل معقول ان تؤثر فى القرارات الاقتصادية للمستخدمين التى يتم اتخاذها بناء على القوائم المالية.

وجدير بالذكر فان معايير المراجعة تتطلب من مراجع الحسابات تحديد الاهمية النسبية على مستوى القوائم المالية ككل رغم عدم وجود اشارات كافية عن طرق تحديد مستوى الاهمية النسبية، فعلى سبيل المثال، نجد ان مجلس الرقابة على اعمال مراقبي الحسابات المقيدة فى البورصة قد حددوا ارشادات يجب على مراقب الحسابات اخذها فى اعتباره مثل صافى ارباح الشركات ولكن من ناحية اخرى نجد ان مجلس معايير المراجعة فى الولايات المتحدة يوفر مرجعية اكثر تحديدا وذلك بالاعتماد على ظروف كل شركة وحسب فئات الربح على سبيل المثال الربح قبل الضرائب.

٢/٢ دراسات تناولت مزايا الافصاح عن الاهمية النسبية

١. دراسة Mock et. al 2013 دعت هذه الدراسة لفحص ودراسة اثر اجراء تغييرات فى تقرير المراجع و التى من المتوقع ان تؤثر فى قرارات المستخدمين او تحسين القيمة الاعلامية لهذا التقرير ومثال لتلك التغييرات المتوقعة فى التقرير كان هو امكانية الافصاح عن الاهمية النسبية وقد توصلت الدراسة الى ان ذلك الافصاح قد يحسن من كفاءة السوق ودقة القوائم المالية.

٢. دراسة Ellefson et al 2017 فحصت تلك الدراسة نوعين من الافصاحات ومن المتوقع ان تساعد المستثمرين على تقييم مصداقية تقديرات القوائم المالية وهذه الافصاحات هى الافصاح عن تحليل الحساسية الكمية لبعض التقديرات الواردة فى القوائم المالية والافصاح عن مستويات الاهمية النسبية الكمية للمراجعين وقد اكتشفوا انه عندما يتم الافصاح عن ذلك فانه سوف يساعد المستثمرون على تقييم مصداقية القوائم المالية وما اذا كان أى تقدير وارد فى التقرير له اهمية نسبية ام لا؟ ومن اهم المزايا التى يتصف بها الافصاح عن الاهمية النسبية ما يلى:

- تحسين كفاءة السوق حيث وجد Fisher (١٩٩٠) ان الصفقات او العمليات التجارية التى تتم فى السوق- عمليا- تكون ذو سعر اكثر عدالة عندما يتم الافصاح عن مستويات الاهمية النسبية فى تقرير المراجعة للشركات حيث ان المستخدمين يستطيعون اتخاذ القرار بطريقة افضل وذلك راجعا لثقتهم فى جودة القوائم المالية وهذا يشمل كل من الافصاح الخاص والعام للاهمية النسبية حيث ان الاول اكثر فعالية من الاخير.

- تمكن المستخدمين والمستثمرين والاطراف المهتمة بتقرير المراجع من وضع تقديرات أو تصورات اكثر دقة لتقرير المراجعة. وغالبا ما يؤدي عدم الافصاح عن مستويات الاهمية النسبية الى الاعتقاد الخاطئ بان تقرير المراجعة تقريرا نظيفا عن صحة البيانات المالية وذلك كما ورد (Houghton, 2010).

٣. دراسة (Davis 2010) حيث وجد ان الافصاح عن الاهمية النسبية يساعد المستثمرين على ادراك او فهم التقرير بشكل اكثر دقة.

- مطابقة احكام الاهمية النسبية للمراجعين مع اراء المستخدمين يعطى ثقة فى عمل المراجع. ويجب أن تكون الاهمية النسبية التى تم تحديدها بواسطة المراجعين- نظريا على الاقل- تتماشى مع توقعات المستخدمى. غير أن بعض الاخطاء التى يمكن أن تكون موجودة ولكن غير واردة فى تقرير الافصاح عن الاهمية النسبية حيث يعتبرها المراجعون ليست لها أهمية نسبية، ولكنها يمكن ان تؤثر على قرارات المستخدمين للقوائم المالية (Doxey 2003) فان هذا قد يؤدي الى عدم توافق فى الاراء بين مراجعى الحسابات والمستخدمين. وهذا ما ورد فى دراسات (Turner 2003) Huskova (1998) و (Leskie 1998) حيث ان هذا التوافق يمكن ان يكون ممكنا من خلال الافصاح عن الاهمية النسبية.

- تخفيض فجوة التوقعات (AEG) من خلال الافصاح عن مستويات الاهمية النسبية ان احدى المشكلات الموجودة فى اعداد تقارير المراجع هى فجوة التوقعات والتى ترجع الى نقص الفهم عن مفهوم الاهمية النسبية وعدم الافصاح عنها كما ورد فى دراسات كل من Demartinis 1998 Sharekh 1996 حيث رات تلك الدراسات ان فجوة التوقعات يمكن ان يتم تخفيضها عن طريق الافصاح عن معلومات الاهمية النسبية و مساعدة المستفيدين والمهتمين بتقرير المراجع على فهم ما اداه المراجع بالفعل هذا بالاضافة الى ان الافصاح عن مستويات الاهمية النسبية يضيق فجوة التوقعات من خلال تحسين فهم المستفيدين عن الاهمية النسبية.

- تعزيز قيمة التواصل لتقرير مراجع الحسابات وفقا لدراسة Doxy 2013 حيث ان الافصاح عن مزيد من المعلومات فى تقرير المراجع مثل مستويات الاهمية النسبية يضيف الى قيمة التقرير وشفافيته. ان الافصاح عن الجوانب الكمية والنوعية للاهمية النسبية سيجعل تقرير المراجع اكثر قابلية للفهم ويحسن الاتصال بين المراجعين ومستخدمى التقرير، ويمكن المستخدمين من تقييم دقة ومستوى المراجعة التى قام بها فريق المراجعة وذلك حسب ما ورد فى دراسة Church et.etal 2008، Martins and Burrows, 1996, Doxey 2013, Manson and Zaman 2001)

٤. دراسة Dezoor Tet etal 2018 توصلت الى وجود تباين جوهري فى تعريف المستثمرين للاهمية النسبية، اذ تختلف احتياجات المعلومات لكل مجموعة من المستثمرين، وقد يتغير ادراك المستثمرون للاهمية النسبية تبعا لكل من خصائص المستثمرين وخصائص الاستثمار، وتتطلب معيار المراجعة الدولية ان تتضمن اعتبارات

مراقب الحسابات بشأن الاهمية النسبية احتياجات المستخدمين (ISA 2016) وعلى وجه التحديد، تشجع المعايير مراقب الحسابات على أن يأخذ بعين الاعتبار طبيعة ملكية عميل المراجعة عند تحديد الاهمية النسبية واتساقا مع هذا المتطلب وجد Eilifsen and Messier 2014 ان منشآت المحاسبة والمراجعة تطبق مستويات مختلفة مسموح بها للشركات التي تتداول اسهمها فى سوق رأس المال مقارنة للشركات المملوكة ملكية خاصة.

- توفير المزيد من المعلومات ذات الصلة لمؤسسات الائتمان. كما ان هناك دراسة المانية اجريت من قبل (Runke et al 2014) اعطت ادلة موثقة ذات دلالة احصائية على المستوى الكلى وهى انه كلما زادت مستويات الاهمية النسبية المفصح عنها كلما انخفض احتمال منح الائتمان وزيادة علاوة خطر الائتمان وكذلك زيادة ضمانات الائتمان المطلوبة. وبالتالي فان معلومات الاهمية النسبية تعتبر ذات صلة وثيقة بمؤسسات الائتمان وهذا يتفق مع ما ورد فى دراسة (Letjens et al 2015) الذى يرى ان جميع المعلومات الواردة فى تقرير مراجع الحسابات تعتبر لها اهمية نسبية عالية من وجهة نظر رجال البنوك والائتمان.

واخيرا ان مثل هذه المزايا ستجعل المستخدمين فى وضع افضل لاتخاذ قرارات رشيدة مع بقاء احتمال ان القوائم المالية محل المراجعة لاتزال تحتوى على اخطاء لم يتم اكتشافها. وبالتالي يقل مقاومة الافصاح عن الاهمية النسبية.

مما سبق يمكن التوصل ان هناك جدل واسع فى الادبيات المحاسبية حول وجود مزايا تتعلق بالافصاح عن مستويات وحدود ومؤشرات الاهمية النسبية فى تقرير المراجع مملا يقلل من مقاومة ذلك الافصاح من قبل البعض فى تقرير مراجع الحسابات.

وبالتالى يمكن اشتقاق الفرض البحثى الاول وهو : هناك علاقة سالبة بين مزايا الافصاح عن الاهمية النسبية ومقاومة الافصاح عنها.

٣/٢ دراسات تناولت عيوب الافصاح عن الاهمية النسبية

١. الكشف عن حجم التلاعب فى القوائم المالية الذى ليس له اهمية نسبية ولقد ناقش ٢٠١٠ Houghton واخرون أن الافصاح عن الاهمية النسبية لهذا التلاعب يعطى الادارة معلومات مفيدة عنه والذى يمكن ان تستغله الادارة فى بعض الاحيان لتحقيق اغراض خاصة بحيث انه اذا تم اكتشافه فلن يكون له اهمية نسبية ويظل خطأ غير جوهري وهذا يعتبر احد عيوب الافصاح عن الاهمية النسبية.
٢. مخاطر اساءة فهم الافصاح عن الاهمية النسبية من قبل المستخدمين أو صعوبة الفهم من قبل المستثمر العادى تمثل تهديدات وعيوب متعلقة بالافصاح عن مستويات الاهمية النسبية وذلك كما ورد فى دراسة (Vanstraelen et al 2012).
٣. الحاجة الى مزيد من التعليم والفهم لمستويات الاهمية النسبية التى حددها المراجع وذلك كما ورد فى دراسة Houghton 2011 فيزيد من خطر الافصاح عن الاهمية النسبية انه اذا لم يسبقه الفهم المناسب لتلك المستويات حتى لا يساء فهمها ،وقد يوءدى ذلك الى حدوث الارتباك او توسيع نطاق فجوة التوقعات الى جانب وجود نتائج سلبية اخرى محتملة مثل انخفاض مصداقية تقرير مراجع الحسابات عن عملية المراجعة التى اداها فى المنشأة وذلك كما ورد فى دراسات (Baldacchino, 2009, Azzopardi) وهذا احتمال حقيقى عند النظر فى ان المستخدمين يشكلوا مجموعات غير متجانسة والتى من المستبعد للغاية ان يرضى كل مستخدم فيها عن مستويات الاهمية النسبية التى حددها المراجع (معهد 2013 CFA).
٤. ارتفاع تكاليف المراجعة وتكاليف التقاضى وضغط الوقت على المراجع ،اي ان التوسع فى تقرير مراجع الحسابات باضافة الافصاح عن الاهمية النسبية قد يزيد من تكاليف عملية المراجعة ووضغ ضغوط اكثر على المراجع وذلك كما ورد فى دراسة (Australian et al 2012).
٥. اضافة الافصاح عن الاهمية النسبية فى تقرير المراجع من شأنه ان يطيله لا محالة وهذا مدعاه للقلق خاصة وان زيادة الافصاح قد يؤدى الى زيادة عبء المعلومات وهو امر غير مرغوب فيه لمستخدمى تقارير مراقبى الحسابات. حيث ان افصاحات اضافية فى تقرير المراجع قد تؤخذ ضد مراجعى الحسابات وزيادة مسؤولياته واحتمال زيادة المقاضاه ضدهم اذا ثبت لاحقا ان الازطاء التى اعتبرها المراجع غير ذات اهمية نسبية اتضح انها كان لها اهمية نسبية عند فئة من المستخدمين.
٦. هناك خطر اخر يتمثل فى عدم وجود قواعد او معايير الزامية بشأن مراجعة الاهمية النسبية وما يرتبط بها من تحيز يعرض المراجع للمسئولية القانونية لتطبيق مفهوم الاهمية النسبية بشكل غير ملائم كما ورد فى دراسة litjens et al 2015.

٧. التأثير على قرارات المستخدم Anchoring يدعى 2013 Doxey ان الافصاح الصريح عن مستويات (تقديرات) المراجع للاهمية النسبية يجذب احكام المستخدمين للاهمية النسبية تجاه لما يراه هو. وهذا يعنى انه اذا كانت مستويات الاهمية النسبية من وجهة نظر المستخدمين اقل من تلك المستخدم بواسطة المراجع فان التوجيه سوف يودى الى جذب هذه المستويات الى اعلى وبالتالي سينتهى الامر بالمستخدمين الى تحمل مخاطر اكبر مما كانت عليه فى حالة عدم وجود افصاح عن الاهمية النسبية.
٨. خطر انخفاض الحكم المهني للمراجع، يتمثل هذا الخطر فى ان الادارة ستلجأ لمحاولة التأثير على المراجع من خلال الافصاح عن الاهمية النسبية (Houghton etal.2011) مثل أنها ستحاول اقناع المراجع بأن بعض الاخطاء غير الصحيحة او الممارسات المحاسبية المتعسفة او حتى الخاطئة تعتبر غير ذات اهمية نسبية عالية وهذا يقلل من استقلالية المراجع ومن ثم التأثير على رأيه الفنى المحايد.
٩. يضر الافصاح عن الاهمية النسبية بالشركات ذات الربحية المنخفضة التى تسعى للحصول على ائتمان. فقد تساهم الاهمية النسبية والافصاحات الاضافية المرتبطة بها فى تقرير المراجع فى مراجعة بنود لا تستحق الوقت والمجهود المبذولين (manstealinget 2012) وتكشف المخاطر التى تتعرض لها الشركة قد تعوق قدرتها على توليد اموال (اعتمادات) خارجية. وقد اكد 2014 teal Rinke. ان وسائل الافصاح عن مستويات الاهمية النسبية قد تجعل من الصعب على الشركات ذات الربحية المنخفضة الحصول على ائتمان من البنوك. تعتبر هذه الحالة عيب من وجهة نظر المراجعين وميزة للمصرفيين لانها تمكنهم من تجنب العملاء ذوى المراكز المالية الضعيفة.
١٠. اذا استخدمت شركات المراجعة الكبيرة مستويات افصاح عن الاهمية النسبية اعلى من نظيراتها الاخرى (Messier et.al, 2005)، فقد تكون مترددة فى الكشف عن تلك المستويات من اجل تجنب اعطاء انطباع عن عمليات تقسراً خطأ أنها مراجعات ضعيفة وربما تضر بسمعتهم.

١١. قد يخشى المراجعون من ان الكشف أو الافصاح عن الاهمية النسبية قد يعطى انطباع عن ان الاهمية النسبية ليست الا مسألة حكم شخصى وبالتالي قد تضلل المستخدمين (Manson and Zaman 2011). علاوة على ذلك، ان المراجعين غالباً ما يجدون صعوبة فى توقع ردود فعل المستخدمين على الافصاح عن الاهمية النسبية وهذا يمكن ان يكون سبباً فى ترددهم فى الافصاح عن الاهمية النسبية ، يؤكد Fisher (1990) ان المراجعين قد يفضلون الافصاح عن مستويات الاهمية النسبية للإدارة والبعض الآخر ممن لديهم معرفة جيدة بالشركة بدلاً من الجمهور. قد يقاوم المستفيدين من المراجعة أيضاً المعلومات المستمدة من الافصاح عن الاهمية النسبية لان مثل هذه المعلومات قد تكون مفيدة لأولئك الذين يسعون الى ارتكاب تزوير ضد الشركة، **بالتالى قد يكون المراجع غير راغب فى الكشف عن الاهمية النسبية مما سبق يمكن اشتقاق الفرض البحثى الثانى والذى ينص على:**

هناك علاقة موجبة بين عيوب الافصاح عن الاهمية النسبية ومقاومة الافصاح عنها.

٤/٢ دراسات تناولت اثر بعض العوامل والمتغيرات على مستويات الاهمية النسبية

هناك بعض المتغيرات التى لها اثر فى الاهمية النسبية مثل خصائص عميل المراجعة، خصائص منشأة المحاسبة والمراجعة، وخصائص مراقب الحسابات الفرد، وقد تناهت عدد من الدراسات تلك المتغيرات يتعرض لها الباحث باختصار.

- دراسة (Nelson et,al 2002) تعرضت لحساسية تقييم مراقب الحسابات للاهمية النسبية لمتغيرات عميل المراجعة مثل : اهمية العميل - تفضيلات العميل - الضغوط التى يتعرض لها العميل -، ولقد تباينت نتائج الدراسات بشأن اثر حجم عميل المراجعة فى الاهمية النسبية. ففى حين كشف العوض (Wright and wright 1997) عن احتمال تساهل مراقب الحسابات مع العميل كبير الحجم بشأن التحريفات، حيث يتجنب مطالبتها باداء تسويات مراجعة عديدة، فان البعض الآخر (costigan and Simon 1995) كشف عن ان مراقب الحسابات اكثر صرامة بشأن الاهمية النسبية لعميل المراجعة كبير الحجم تجنباً لتعرضه لخطر التقاضى وقد اختلفت أيضاً النتائج بشأن منشآت المحاسبة والمراجعة، قففى حين كشف البعض.

- (Blokdiijk etal 2003) عن علاقة عكسية بين مستوى الاهمية النسبية وحجم منشأة المحاسبة والمراجعة وان مراقبى الحسابات بمنشآت المحاسبة والمراجعة الأكثر هيكلية أكثر احتمالاً لمطالبة عملائهم بتصحيح التحريفات المكتشفة، كشف البعض الآخر (Chewning etal 1989) عن علاقة طردية بينما لم يكشف البعض (costigan and Simon 1995) عن وجود نتائج معنوية بين حجم منشأة المحاسبة والمراجعة ومستوى الاهمية النسبية.

أما فيما يتعلق بالدراسات التي تناولت خصائص مراقب الحسابات الفرد كشف البعض (Nelson et al 2005) عن ان شركاء المراجعة اكثر احتمالا لتجنب مطالبة عميل المراجعة بتصحيح التحريفات المكتشفة خاصة عندما يحيطها الغموض، مقارنة بمديرى المراجعة الاكثر احتمالا مطالبة عميل المراجعة بتصحيح التحريفات الجوهرية المكتشفة وقد اتفق بعض الباحثين (Martinov and Roebuc, 1998) –(Chewning and Higgs 2003) –(HonGhton etal 2011) –(Trozman 2016 –Dezoort etal 2018) على ان هناك تبعات واختلافات فيما يتعلق بكيفية تحديد مراقبى الحسابات للاهمية النسبية وكيفية فهم المستخدمين للاهمية النسبية ويعد هذا التفاوت مظهر من مظاهر فجوة توقعات المراجعة.

وقد قدما Chewning and Higgs 2002 سردا تاريخيا لتطور الاهمية النسبية وعلى وجه التحديد كيف يصدر مراقبوا الحسابات احكام الاهمية النسبية وتوصلا الى ان هناك اختلافات جوهرية فى احكام الاهمية النسبية لمراقبى الحساباتوهو ما ايده البعض (Moroney and Trozman 2016 –Dezoort etal 2018) فقد اوضحوا ان الاعتبارات الكمية والنوعية فى منشآت المحاسبة والمراجعة تختلف بشكل جوهري، الامر الذى يؤدى الى وجود تفاوت جوهري فى احكام الاهمية النسبية (سالم ٢٠١٤).

خلص البعض (Gutierrz etal 2011) الى ان اساس الاهمية النسبية الاصغر نسبيا يرتبط بجودة المراجعة اعلى، لكن لا يرى مستخدمى القوائم المالية ان الافصاح عن الاهمية النسبية يقدم قيمة اضافية.

وتشير دراسات مثل Altire et al 2017– Choudhary et al 2018– Dezoort etal 2018 الى ان احكام الاهمية النسبية لا تتسق مع توقعات المستخدمين واذا افصح مراقب الحسابات عن الاهمية النسبية فى تقرير المراجع، ينبغى ان يتمكن المستخدمين من تقييم واختبار الافصاح من خلال مقارنته مع قيمة مرجعية تعتبر مهمة لاغراض الاستثمار.

٣- المبحث الثالث

الدراسة الميدانية

دراسة وتحليل للنتائج المترتبة على الإفصاح عن مستويات الأهمية

النسبية فى تقرير مراجع الحسابات

بالتطبيق على الشركات المساهمة المصرية

تتناول الدراسة الميدانية اختبار العلاقة بين الإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية فى تقرير مراجع الحسابات وردود افعال المستخدمين ومراجعى الحسابات من خلال مرحلتين هما: مرحلة تحليل نتائج التحليل الإحصائى لإجابات المستقصى منهم عن اسئلة الأهمية النسبية ثم فى مرحلة اخرى وتهتم باختبار الفروض البحثية المرتبطة بمزايا وعيوب الإفصاح عن الأهمية النسبية التى تم اشتقاقها من قبل واختبار التباين بين النتائج.

١/٣ - متغيرات الدراسة

١/١/٣ : متغيرات اساسية

أ- رأى المراجعين والمستخدمين حول مزايا الإفصاح عن الأهمية النسبية فى تقارير المراجعة.

ب- رأى المراجعين والمستخدمين حول عيوب الإفصاح عن الأهمية النسبية فى تقارير المراجعة.

٢/١/٣ متغيرات رقابية

أ- مدى تكرار الإفصاح عن الأهمية النسبية.

ب- الشركات المسجلة وغير المسجلة.

ج- محتوى الإفصاح عن الأهمية النسبية.

د- موضع الإفصاح عن الأهمية النسبية.

هـ- طريقة الإفصاح عن الأهمية النسبية.

٢/٣ تصميم قائمة الاستبيان لتجميع معلومات الدراسة الميدانية

فى ضوء متغيرات الدراسة وفروضها واختبار مدى تأثير الإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية على سلوك المستجيبين واتخاذ القرارات تم تصميم استمارة استبيان لمعرفة آراء واتجاهات كل من مراجعى الحسابات والمستثمرين وباقى المستخدمين لتقرير المراجع والقوائم المالية محل المراجعة وقد مرت استمارة الاستبيان بعدة مراحل حتى بلغت فى صورتها النهائية وتتضمن ما يلى:

١/٢/٣ مرحلة اعداد استمارة الاستبيان

تم تبويب استمارة الاستبيان من عدة اجزاء يحتوى كل جزء على اسئلة لاختبار فرض من فروض البحث. وكذلك التأكد من دور المتغيرات الرقابية الاخرى فى البحث ولقد تم تنظيم الافكار والعبارات من استقراء الدراسات السابقة التى تمت فى مجال الافصاح عن الاهمية النسبية فى المراجعة مع الاخذ فى الاعتبار طبيعة ومتطلبات المحيط المهني والعام فى مصر وعلى ذلك تم تبويب استمارة الاستبيان الى عدة اجزاء تمثل فروض الدراسة ومطالبة اطراف المحيط المهني المستقصى منهم من مراجعى الحسابات والمستثمرين بابداء ارائهم وتقديراتهم لكل سؤال ومدى تاثيره على رد الفعل له. ولقد تم صياغة اختبارات الاجابة عنها باستخدام مقياس ليكرت ذى النقاط الخمس وكانت الاختبارات الخمس واوزانها كما يلى: اوافق بشدة (٥) اوافق (٤) محايد (٣) لا اوافق (٢) لا اوافق بشده (١) ماعدا السؤال رقم ٤ فى الجزء (ب) يكون لانهايا (١) نادرا (٢) احيانا (٣) غالبا (٤) دائما (٥).

٢/٢/٣ مرحلة التأكد من مستوى صدق الاستبانة وثباتها

وقد تم ذلك من خلال اجراء الاختبار القبلى لها عن طريق عرض استمارة الاستبيان على زملاء اكاديميين متخصصين فى مجال المراجعة و توزيعها بعد تعديلها على عينات الدراسة شاملة اطراف المحيط المهني المشاركين من مراجعى الحسابات والمستثمرين ومستخدمين اخرين لآخذ ارائهم حول صياغة الاستبانة للتأكد من عدم وجود صعوبة فى فهم الاسئلة وكيفية الاجابة عليها وقد ترتب على ذلك تعديل صياغة بعض العبارات واستبعاد بعضها الاخر حتى توافرت درجة مقبولة ومطمئنة لاستخدام الاستبيان فى جمع البيانات.

٣/٢/٣ تم ارسال استمارات الاستبيان أو توزيعها بعد تعديلها الى عينات البحث شاملة أطراف المحيط المهني المشاركين من مراجعى الحسابات والمستثمرين.

٤/٢/٣ تقسيم الاستبانة

- الجزء A من الاستقصاء يقيس رأى المراجعين حول مزايا وعيوب الافصاح عن الاهمية النسبية فى تقارير المراجعة باستخدام قائمة من العبارات المشتقة من الدراسات المرتبطة بالموضوع.
- الجزء B يقيس مقاومة المراجعين تحاه وسائل الافصاح عن الاهمية النسبية.
- الجزء C يقيم رأى المراجعين فى الافصاح عن الاهمية النسبية فى عدد من التقارير (الموقع) باستخدام طرق مختلفة (طريقة) ومحتوى الاهمية النسبية وما اذا كانت الاهمية النسبية اجبارى ام اختيارى.

- الجزء D يختار (يركز) على معلومات اخرى يعتبرها الباحث ملائمة على اساس الفكر الحالى للتحليلات الاحصائية.
- الجزء E بيانات ديموجرافية للتحليل الاحصائي دراسة تجريبية للاستقصاء واقتراحات للتحسين من خلال pilot project.

٣/٣ مجتمع وعينة البحث

يتضمن الهدف الاساسى للبحث تقييم مدى تاثير الافصاح عن مستويات الاهمية النسبية على ردود افعال المستثمرين ومراجعي الحسابات باعتبارهم مقدمى خدمات المراجعة والمسئولين عن التصديق على القوائم المالية واعداد تقرير المراجعة. وكذلك اراء المستثمرين باعتبارهم المستخدمين الاساسيين للقوائم المالية والمستفيدين من تقرير المراجعة وتحقيقا لهذا الهدف تضمن مجتمع البحث فئتين هما مراجعي الحسابات والمستثمرين والمستخدمين الاخرين وقد تم اختيار عينة عشوائية تضم مراجعين من مكاتب المحاسبة والمراجعة والجهاز المركزى للمحاسبات ومستثمرين من المحللين الماليين والعاملين فى شركات الوساطة المالية باعتبارهم يمثلون وكلاء للمستثمرين وبعض ذوى الخبرة من المتعاملين فى الاسهم.

جدول رقم (١)

توزيع فئات الدراسة الميدانية

الفئة	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الردود الصالحة	نسبة الردود
مراجعي الحسابات	١٥٠	١٢٠	٨٠%
المستثمرون	١٠٠	٦٠	٦٠%
مستخدمين اخرين	٥٠	٤٠	٨٠%
المجموع	٣٠٠	٢٢٠	٧٣%

ويتضح من الجدول رقم (١) أن:

- نسبة الردود كانت من فئة مراجعي الحسابات والمستخدمين الاخرين (٨٠%) و من فئة المستثمرين (٦٠%) وان نسبة الردود للفئات مجتمعة (٧٣%) تعتبر ملائمة وكافية لتحليل البيانات فى مثل هذا النوع وبشكل يتفق مع الدراسات الميدانية السابقة فى هذا المجال فى دول اخرى.

يتكون مجتمع البحث من كل المراجعين المسجلين والمحاسبين المسجلين حتى اكتوبر ٢٠١٥، المسجلين فقط وكل مجتمع البحث متضمن داخل العينة، وتم الوصول الى مجتمع البحث عن طريق ال Email او بطريقة غير مباشرة من خلال مكتب المراجعة التى يعمل بها، وعن طريق قوائم استقصاء.

ويوضح الجدول رقم (٢) اطوال الفترات حسب مقياس ليكرت الخماسى للاسترشاد فى تحليل نتائج اجابات المستقصى منهم

**جدول رقم (٢)
مستويات القياس**

المتوسط المرجح	المستوى
من ١ الى ١.٧٩	غير موافق على الاطلاق
من ١.٨٠ الى ٢.٥٩	غير موافق
من ٢.٦٠ الى ٣.٣٩	محايد
من ٣.٤٠ الى ٤.١٩	موافق
من ٤.٢٠ الى ٥	موافق بشدة

٤/٣ الاساليب الاحصائية المستخدمة:

١/٤/٣ تمت عملية تحليل البيانات واستخلاص النتائج من خلال تطبيق الاساليب الاحصائية المناسبة لطبيعة البيانات ونوع العينة واهداف الدراسة وذلك باستخدام مجموعة البرامج الاحصائية للعلوم الاجتماعية وقد استخدم الباحث اسلوب النسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري وتوزيع (ت) لاختبار عينتين مستقلتين وذلك لاختبار عينتين مستقلتين وذلك لاختبار معنوية الفروق بين المتوسطات الحسابية لدى فئات العينة وذلك عند مستوى معنوية =٥ % وقد تم تطبيق اختبار (F) لمقارنة متوسط درجات التقييم المنصوص عليها لعدد من العبارات المرتبطة وتحديد النواتج الاحصائية المؤثرة التى يجب اتباعها بواسطة الذين يقومون بالمقابلة. وفى وقت لاحق تم اختبار الاتساق الداخلى، التوزيع الطبيعى للبيانات.

كما اجرى اختبار عينة واحدة واختبار ذى الحدين واختبار ارتباط بيرسون. تم فصل الاستجابات من المراجعين الى مراجعين حاليين ومراجعة سابقين واستجابات من محاسبي غير مراجعين.

وتم استخدام نموذج الانحدار الخطي التام احادى المتغير من اجل توضيح مقاومة المراجعين لوسائل الافصاح عن الاهمية النسبية ثم تجميع اجابات المقابلات بواسطة كل سؤال فى جدول المقابلة. اختبار التوزيع الطبيعى (اختبار كولمجروف- سمرنوف) one sample K- (S)

٢/٤/٣ استخدم الباحث اختبار كولمجروف- سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعى ام لا. ويعد هذا الاختبار ضرورى فى حالة اختبار الفروض لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط ان يكون توزيع البيانات طبيعى ويبين الجدول رقم (٣) نتائج الاختبار حيث ان

قيمة Z صغيرة (أى اصغر من قيمة Z الجدولية) وكذلك قيمة مستوى الدلالة اكبر من ٥٠ وهذا يدل على ان البيانات تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي وجوب استخدام الاختبارات المعلمية.

جدول (٣)

يبين نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

الهدف	عنوان الهدف	قيمة الاختبار Z	مستوى المعنوية
الأول	تحديد مزايا وعيوب الافصاح عن الأبعاد الكمية والنوعية للاهمية النسبية فى المراجعة فى مصر من خلال تقارير المراجعة من وجهة نظر مراجعى الحسابات.	١.٠٣٢	٠.٢٢٤
الثانى	قياس وتحليل أسباب وصور المقاومة تجاه الافصاح عن الاهمية النسبية فى حالة مراجعة الحسابات فى مصر.	٠.٧٣٨	٠.٥٣٠
الثالث	تحديد اولويات مراجعى الحسابات فى مصر فيما يتعلق بموضع وطريقة ومحتوى البيانات والتعليمات المتعلقة بوسائل الافصاح عن الاهمية النسبية فى حالة الشركات المسجلة فى سوق المال وتلك وغير المسجلة.	٠,٨٥٢	٠.٣٨٠
الرابع	قياس الاراء عن الافصاح عن الاهمية النسبية بين المراجعين الحاليين السابقين وبين المراجعين وغير المراجعين من المحاسبين.	٠.٥٥٢	٠.٦٨٩

٥/٣- التحليل الإحصائى لبيانات الدراسة من واقع استمارة الاستبيان:

اوضحت نتائج التحليل الإحصائى لبيانات التى تم الحصول عليها من استمارات الاستبيان كما يلى:

درجة الافصاح فى تقرير مراجع الحسابات عن الاهمية النسبية

يلخص الجزء التالى من الدراسة الميدانية نتائج التحليل الإحصائى لاجابات مراجعى

الحسابات والمستثمرين عن مدى تأثير الافصاح عن مستويات الاهمية النسبية فى تقرير مراجع

الحسابات على اطراف الدراسة على النحو التالى:

١/٥/٣ اختبار فروض البحث

أولاً- مزايا الافصاح عن مستويات الاهمية النسبية واختبار صحة او عدم صحة الفرض الأول:
هناك ارتباط سالب بين مزايا الافصاح عن الاهمية النسبية ومقاومة الافصاح عنها.

جدول رقم (٤)

تحليل الاجابات المتعلقة بمزايا الافصاح عن الاهمية النسبية

المستخدمين الاخرين		المستثمرين		مراجعي الحسابات		البيان
الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	مزايا الافصاح عن الاهمية النسبية
٢,٦٥	٣,١	١,٨٢	٢,٣٠	١,٨٠	٢,١	١- يحسن من كفاءة السوق.
٠,٨٩	٢,٥٠	٠,٩٨	٤	٠,٨٤	٤,٢	٢- يساعد المستثمرين على فهم وادراك تقرير مراجع الحسابات.
٠,٨٧	٢,٨	٠,٨٩	٣,٥٠	٠,٩٤	٤,٨	٣- ينجاز الى الحكم الشخصي للمراجع.
١,٧٠	٢	١	٣	١,٢	٢,٥	٤- يخفض من فجوة التوقعات.
١,٦٠	٢,٧	١,٦	٣	١,٨٧	٢,٢	٥- يدعم القيمة الاعلامية لتقرير مراجع الحسابات.
٠,٨٩	٤	١,٦٧	٢,٤٠	١,٦٠	٢,١	٦- يفيد المؤسسات الائتمانية في منح القروض.
٠,٩٧	٢,٤	٠,٩٦	٢	١,٢٥	٢,٥٠	٧- يخفض من الخطر القانوني لاختفاء المراجعة المحددة والتي تكون اقل من مستويات الاهمية النسبية.
٠,٩٨	٣,٦٠	١,٧٠	٢	١,٢٥	٢,٥٠	٨- الافصاح يمنع من استخدام مستويات كبيرة غير مناسبة لتخفيض جهد المراجعين.
١,٢١	٢,٨٩	١,٣٣	٢,٧٧	١,٣٤	٢,٨٦	المجموع

يتضح من الجدول رقم (٤) ما يلي:

١. اتفاق آراء مراجعي الحسابات والمستثمرين على أن الافصاح عن مستويات الأهمية النسبية يحقق عدد من المزايا أهمها على الاطلاق الميزة رقم (٣) وهي أن الافصاح عن مستويات الاهمية النسبية ينجاز الى الحكم الشخصي للمراجع وذلك من وجهة نظر المراجعين.

٢. بينما بالنسبة للمستثمرين فالميزة رقم (٤) تعتبر اهم ميزة وهي أن الافصاح عن مستويات الأهمية النسبية يساعد المستثمر على فهم وادراك تقرير المراجع بصورة أكثر كفاءة.

٣. وبالنظر الى المستخدمين الاخرين هي الميزة رقم (٦) وهي استفادة البنوك من الافصاح عن مستويات الاهمية النسبية.

وبصفة عامة لوحظ الاهتمام بالافصاح عن الاهمية النسبية وان اختلف الاهتمام لكل ميزة فان المستخدمين الاخرين وخاصة البنوك تفضل الافصاح عن مستويات الاهمية النسبية يليهم المراجعين ثم المستثمرين. وبالتالي يتم قبول الفرض البحثي الاول وهو ان هناك ارتباط سالب بين مزايا الافصاح عن الاهمية النسبية ومقاومة الافصاح عنها.

ثانياً - عيوب الافصاح عن مستويات الاهمية النسبية: واختبار الفرض البحثي الثاني: هناك ارتباط موجب بين عيوب الافصاح عن الاهمية النسبية ومقاومة الافصاح عنها.

جدول رقم (٥)

عيوب الافصاح عن الاهمية النسبية

المستخدمين الاخرين		المستثمرين		مراجعي الحسابات		البيان
الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	عيوب الافصاح عن الاهمية النسبية
٢,٦٥	٣.١	١.٦	٣.٣٠	١,٨٠	٣.١	١- الافصاح عن الاهمية النسبية يضعف من حرية مراجع الحسابات من ممارسة الحكم الشخصي المهني.
٠.٥٨	٣.٥٠	٠.٨٨	٤	٠,٧٤	٤.٢	١٢/٢ اذا تم الافصاح عن الاهمية النسبية فالادارة سوف تؤثر على الحكم الشخصي للمراجع عند تحديده لمستويات الاهمية النسبية.
٣	٣.٨	٠.٨٩	٣.٥٠	٠,٨٤	٤.٨	٢/٣ اذا تم الافصاح عن الاهمية النسبية فان الادارة سوف تستخدم هذا لتبرير مخالفات او ممارسات محاسبية متعسفة كعناصر غير هامة نسبية.
١,٦٠	٤	٢	٤	١.٢	٣.٥	٤/٢ المراجع الجديد سوف يستخدم مستويات الاهمية النسبية المفصح عنها بواسطة المراجعين السابقين.
١.٥٠	٣.٧	١.٨٠	٣.٤	٢.٧	٤.٢	٥/٣ ان من الصعب توقع ردود

						افعال المستخدمين تجاه الافصاح عن الاهمية النسبية.
٠.٧٩	٤	١.٧	٣.٤٠	١.٩٠	٤.١	٦/٣ ان عملاء عملية المراجعة لا يريدون من المراجع ان يفصح عن الاهمية النسبية فى تقرير المراجعة.
٠.٥٩	٣.٤	١.٩	٣	٢	٣.٥٠	٧/٣ ان المستخدمين قد يساورهم الشك ان هناك اخطاء تقترب من مستويات الاهمية النسبية المفصح عنها.
١,٥٣	٢,٦	١.٢٨	٣.٥	١.٦٠	٢.٩	المجموع

- يلخص الجدول رقم (٥) نتائج التحليل الاحصائى لاجابات مراجعى الحسابات والمستثمرين والمستخدمين الاخرين عن العيوب المصاحبة للافصاح عن مستويات الاهمية النسبية فى تقرير المراجع. ويتضح ما يلى:

١. ان المراجعين هم اشد معارضة للافصاح عن مستويات الأهمية النسبية وأن أهم عيب هو العيب رقم (٣) وهو اذا تم الافصاح عن الاهمية النسبية فقد تستخدمه الادارة لتبرير أخطاء هامة على أنها ليست لها أهمية نسبية مرتفعة.

٢. بينما اكثر عيب من وجهة نظر المستثمرين هو العيب رقم (٢) وهو أن الادارة سوف تؤثر على الحكم الشخصى للمراجع عند تحديد الاهمية النسبية. وكذلك العيب رقم (٤) وهو ان المراجع الجديد سوف يعتمد على تقديرات المراجع السابق فى الاهمية النسبية.

٣. أما بالنسبة للمستخدمين الاخرين فالاجابات تركزت على العيب رقم (٤) أيضا مثل المستثمرين وكذلك العيب رقم (٦) وهو أن عملاء المراجعة أنفسهم يرفضون ويعارضون الافصاح عن الاهمية النسبية فى تقرير مراجع الحسابات

وبصفة عامة يتضح مما سبق أن نسبة رفض الفئات الثلاثة للافصاح أكثر من تحيزهم للمميزات الواردة فى جدول رقم (٣) وهذا معناه أن الفائدة التى نحصل عليها من الافصاح عن الاهمية النسبية فى تقرير مراجع الحسابات تقل كثيرا عن الفوائد. هذا بالإضافة الى ان المراجعين بصفة عامة لا يفصحون عن الأهمية النسبية لعملاء المراجعة (=٣.٩X)، وقد أكد الاشخاص الذين اجريت معهم المقابلات على أن عيوب الافصاح عن الاهمية النسبية تفوق الى حد كبير مزاياءه.. وهناك ٥ مكاتب مراجعة كان لديها اسباب واضحة لعدم الافصاح عن الاهمية

النسبية بينما هناك مكاتب مراجعة اخرى قد رأيت ان يتم الافصاح عن الاهمية النسبية خاصة اذا كان المراجع له هدف من ذلك الافصاح.

٢/٥/٣ نموذج الانحدار الخطي

تم استخدام النموذج الخطى العام (GLM) لشرح مقاومة المراجعين فى بيئة الاعمال المصرية. لذلك فانه بغرض الوصول الى هدف البحث رقم ٢ وهى قياس مقاومة المراجعون تجاه الافصاح عن الاهمية النسبية فان المتغير التابع هذه الحالة كان مقاومة AMD. كل المستويات الظاهرة والتي تم حسابها هى من ١-٥، حيث: (١) يرتبط برفض تام و (٥) يرتبط بقبول شديد. وتعتبر المعادلة (١) تعبر عن النموذج رياضيا. وهو نموذج تنبؤى يفسر ٤٤,٢% من إجمالي انحراف مقاومة AMD.

وياخذ الشكل الاتى:

$$= 1.648 - 0.142AMD \text{ Benefits} + 0.7 \text{ AMD Drawbacks} + 0.131AMD \text{ Method listed} - 0.164 \text{ AMD content Non-listed.}$$

مما سبق يتضح ما يلى:

١. الهدف رقم (١): المرتبط بمزايا وعيوب الافصاح عن الاهمية النسبية فى تقارير المراجعة يتضح ان نقاط الضعف المرتبطة بالافصاح عن الاهمية النسبية فى تقارير المراجعة تفوق اى منافع يمكن الحصول عليها.

٢. الهدف رقم (٢): هو قياس وتفسير مقاومة مراجعى الحسابات فى مصرتجاه الافصاح عن الاهمية النسبية وتكرار الافصاح عنها لعملاء المراجعة. تم قياس مقاومة الافصاح من قبل المراجعين باستخدام مقياس ليكرت المكون من خمسة مستويات وقد تم تفسيره من خلال نموذج الانحدار وكما هو متوقع وجد ان هناك علاقة قوية بين العيوب ومقاومة الافصاح عن الاهمية النسبية AMD. بالاضافة الى ذلك يفضل المراجعون اقتصار الافصاح عن الاهمية النسبية للشخص الاكثر معرفة به والذين يمارسون مهنة المحاسبة فى الشركات المسجلة بالبورصة. ربما كان هذا بسبب خوفهم من ان الافصاح عن الاهمية النسبية قد يساء فهمه مما يتسبب فى ردود فعل غير متوقعة من المستخدمين. علاوة على ذلك قد يعارض المراجعون مثل هذا الافصاح لان معلومات الاهمية النسبية تعتبر حساسة او تكون معلومات خاصة جدا وتقادى احتمال ان يفهم خطأ انها مجرد عملية حسابية وليست مهنية. علاوة على ذلك يبدو ان بعض عملاء المراجعة لم يرغبوا فى قيام المراجع بالافصاح عن الاهمية النسبية فى التقرير، بينما لم

يكن لدى عملاء آخرين مثل هذا التحفظ.. كل هذه الاسباب لم تكن متوقعة سابقا في الدراسات السابقة وتقع بين نسبة ٥٥,٨% من المتغيرات التي لم يفسرها نموذج الانحدار GLM.

ومن هنا يتم قبول الفرض البحثي الثاني وهو هناك ارتباط موجب بين عيوب الافصاح عن الاهمية النسبية ومقاومة الافصاح عنها. وبالتالي فقد تم اختبار صحة فرض البحث والتوصل الى تحقيق الهدف (١) والهدف (٢) من اهداف البحث.

وفيما يلي ملخص نتائج اختبار الفروض الاسباب للبحث

نتائج اختبار الفروض كما هي وارد في الجدول (٦) :

النواتج	بدائل الفروض	
مقبول	هناك ارتباط سالب بين مزايا AMD ومقاومة الـ AMD	الفرض الأول H1
مقبول	هناك ارتباط موجب بين عيوب AMD ومقاومة الـ AMD	الفرض الثاني H2

٣/٥/٣ المتغيرات الرقابية

اما بالنسبة للمتغيرات الرقابية والتي تعبر عن باقي اهداف البحث كانت نتائج التحليل كما يلي :

موضع الافصاح، طريقة ومحتوى المعلومات المرتبطة بوسائل الافصاح عن الاهمية النسبية.

١. فقد سجل المستقصى منهم أعلى وسط حسابي للتعبير عن ان نسب موضع لاجراء الافصاح عن الاهمية النسبية هو ان يكون في تقرير اضافي وفي نهاية كل عملية مراجعة وليس في التقرير الاساسي لمراجع الحسابات وذلك بالنسبة للشركات المسجلة حيث كان المتوسط $\bar{x} = 3.33$ ، أما بالنسبة للشركات غير المسجلة فقد كانت الافصاح عن الاهمية النسبية ممثل في وسط حسابي $(X - 3.08)$ وهو ان الافصاح يجب ان يكون في تقرير اضافي في نهاية كل عملية مراجعة وهو متوسط قريب جدا من الوسط الحسابي للشركات المسجلة listed companies.

٢. يشير الموضع الى نوع التقرير الذي سيتم الافصاح من خلاله عن الاهمية النسبية. وبسبب مقاومة المراجعين الافصاح عن الاهمية النسبية فانهم يميلون الى ان يتم الافصاح من خلال تقرير مستقل يقدم للمستخدمين الواعين الفاهمين للاستفادة من مزايا ذلك الافصاح. في الحقيقة لو ان الافصاح عن الاهمية النسبية يكون الزاميا هنا يرى المراجعون انه من المناسب ان يتم ذلك للشركات المسجلة فقط في تقرير مراقب الحسابات.

اما بالنسبة للشركات الغير مسجلة فيجب ان يفصح عنها فى تقرير يرفع لمجلس الادارة. على ان تكون الاهمية النسبية وفق المستويات الكمية والنوعية بينما يرى المراجعين انه لا مجال للافصاح عن الاهمية النسبية بالنسبة للشركات غير المسجلة.

٣. وفيما يتعلق بطريقة الافصاح عن الاهمية النسبية فكان البديل رقم كان هو البديل صاحب أعلى متوسط حسابى وهو ان يكون الافصاح فى شكل فقرات (الشركات المسجلة بمتوسط $\bar{x}3.20$ وغير المسجلة بمتوسط $\bar{x}3.09$) وهى بذلك تعتبر افضل طريقة للافصاح عن الاهمية النسبية.

محتوى الافصاح عن الاهمية النسبية والتي تم عرضها فى شكل ١٠ عبارات وقد خلص البحث الى

ما يلى:

أ- بالنسبة للشركات المسجلة وغير المسجلة فقد فضلوا الاجابة المتعلقة بالافصاح عن مستويات الاهمية النسبية للقوائم المالية ككل بمتوسطات (الشركات المسجلة $\bar{x}3.16$ ، وغير المسجلة $\bar{x}3.46$) وكذلك الذين تمت مقابلتهم فقد اقترحوا انه بالاضافة الى القوائم المالية ككل، يجب ان يتم الافصاح عن مستويات الاهمية النسبية لمجموعات من المعاملات وارصدة الحسابات، مستويات الاهمية النسبية للاداء- مستويات الاهمية النسبية لمجموعة عمليات مراجعة- المستويات النوعية الجوهرية المرتبطة بتقييم المراجع للاهمية النسبية- المرجعية المستخدمة بواسطة المراجع فى تحديد الاهمية النسبية للقوائم المالية ككل واسباب اختيار تلك المرجعية الذى تم اختياره.

ب- علاوة على ذلك، فالمستقصى منهم والذين تم مقابلتهم، يفضلون اجراء افصاح الزامى عن الاهمية النسبية للشركات المسجلة ($\bar{x}3.19$) بينما فى الشركات غير المسجلة (كان الوسط الحسابى هو $\bar{x}2.4$).

ج- واتفقوا ايضا على أن المستخدمين يجب أن يتم اعلامهم بالمقصود بالاهمية النسبية قبل تقديم الافصاح عنها ($11/10$ ، بمتوسط $\bar{x}3.89$) وان وسائل الافصاح يجب ان يكون لها قوانين ولوائح (قواعد) بمتوسط $\bar{x} = 3.84$.

د- علاوة على ذلك لم يوافقوا على توجيه شكر للمكاتب او الشركات التى افصحت عن الاهمية النسبية ($\bar{x}2.19$) فمعظم الشركاء فى بعض المكاتب الكبيرة يرون انه من الواجب الزاميا الافصاح عن الاهمية النسبية فى تقارير المراجعة.

٤. قياس الاراء عن الافصاح عن الاهمية النسبية بين المراجعين الحاليين والسابقين وبين

المراجعين وغير المراجعين من المحاسبين. **ومن تحليل الاجابات اتضح ما يلى:**

- بتحليل اجابات المراجعين الحاليين والسابقين وغير المراجعين من المحاسبين والتي تشمل اتضح انهم لا يميلون بصورة قوية للافصاح عن الاهمية النسبية AMD.

- وبالنسبة لموضع الإفصاح فقد اتفقوا على ان يكون الإفصاح فى تقرير اضافى وفى نهاية كل عملية مراجعة سواء شركات مسجلة أو غير مسجلة وفى شكل فقرات أيضا على حد سواء فى الشركات المسجلة وغير المسجلة.
- أما فيما يتعلق بمحتوى الإفصاح عن الاهمية النسبية AMD فقد أجمعوا على أن يكون على مستوى القوائم ككل سواء كانت الشركات مسجلة أم غير مسجلة و قد حصل بديل الإفصاح الإلزامى للأهمية النسبية فى تقرير المراجع على فرق معنوى عالى من المراجعين الحاليين، بعكس المراجعين السابقين الذين عارضوا وركزوا على نقاط ضعف AMD وسجلوا مقاومة عالية اكثر من المراجعين الحاليين.
- وفيما يتعلق بعدد مرات تكرار الإفصاح فى المنشأة فقد اتضح انه لم يسبق للمراجعين الإفصاح مطلقا و من قبل عن الاهمية النسبية فى تقرير المراجعة ، و هذا يؤكد ويتفق مع النتائج التى توصل اليها فى وقت سابق Azzopardi ٢٠٠٩، والتى مازالت تنطبق على السيناريو المصرى تم تعزيز سياسة عدم الإفصاح عن الاهمية النسبية على مستوى مكاتب المراجعة. بالاضافة الى ذلك فان تكرار الإفصاح عن الاهمية النسبية لا يعتمد على ما اذا كان الكيان مسجل ام غير مسجل وبالتالي فان مقاومة المراجعين تجاه الإفصاح عن الاهمية النسبية لم يؤثر فى كيفية الإفصاح لعملائهم مما يدل على ان بعض المراجعين قد يفعلوا ذلك كارهين ومضطرين.

جدول رقم (٧)

تكرار الإفصاح عن الاهمية النسبية

عدد الذين تمت مقابلتهم	المتوسط		المحتوى المقترح للإفصاح عن الاهمية النسبية (لكل الوحدات)
	غير مسجل	مسجل	
5/11	3.46	,61٣	مستويات الاهمية النسبية للقوائم المالية ككل
4/11	2.95	.18٣	المرجعية المستخدمة بواسطة المراجع فى تحديد الاهمية النسبية للقوائم المالية ككل معا لاسباب لماذا يتم اختيار هذه المرجعية
2/11	2.97	3,13	الاعتبارات النوعية المؤثرة المرتبطة بتقييم المراجع للأهمية النسبية
0/11	2.96	3.13	مكونات الاهمية النسبية (مجموعات المراجعين)

اتفاقا مع النتيجة التي توصل إليها المراجعون والذين يقاومون الإفصاح عن الاهمية النسبية، فإنهم يعارضون أيضًا جعل مثل هذه الإفصاحات ان تكون إلزامية، وقد اقتنع مراجعوا الحسابات أنه ينبغي تنظيم الإفصاح عن الاهمية النسبية بشكل جيد بقدر الإمكان.

٤- النتائج والتوصيات

نخلص مما سبق انه يجب تجنب وسائل الافصاح عن الاهمية النسبية في تقرير المراجعة
حيث ان السوق المحلية المصرية ليست ناضجة بالقدر الكافي كما هو الحال في اسواق المملكة المتحدة وايرلندا وهولندا. وعلاوة على ذلك، إذا كان للافصاح عن الاهمية النسبية امر لا غنى عنه ، فينبغي ان يتم في شكل فقرات في تقرير اضافي، او في شكل جداول و يجب أن يحتوى الافصاح عن الاهمية النسبية على الحد الأدنى للبيانات المالية على مستوى القائمة المالية ككل أو أن يقتصر مثل هذا الافصاح على بعض البنود فقط، وفي النهاية يجب التركيز على حقيقة هامة وهى ان الإفصاح عن الأهمية النسبية في المراجعة فى البيئة المصرية له عيوب أكثر بكثير.

نوصي بإجراء مزيد من البحوث حول هذا الموضوع من وجهة نظر المستخدمين الآخرين للقوائم المالية محل المراجعة مثل المساهمين، والبنوك، ومصصلحة ضرائب، والدائنين.

قائمة المراجع

أولاً- المراجع العربية:

- الابيارى، هشام فاروق مصطفى ٢٠١٤. محددات تباين تقييم الاهمية النسبية لتحريفات القوائم المالية المراجعة: دراسة تحليلية وتجريبية. مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة- جامعة طنطا، العدد الاول (يوليو).
- سالم، أحمد محمد كامل، ٢٠١٤، تأثير كل من المؤشرات الكمية والنوعية للاهمية النسبية وخبرة مراقبي الحسابات على احكام وقرارات الاهمية النسبية فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر. الفكر المحاسبى، كلية التجارة- جامعة عين شمس، العدد الاول، المجلد (١٨).
- منصور، أشرف محمد ابراهيم، ٢٠١٧، تقييم التعديلات التى ادخلها المجلس الدولى لمعايير المراجعة والتأكيد على تقارير المراجعة من وجهة نظر الاطراف الاساسية للمراجعة: مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة- جامعة طنطا، العدد الاول.

ثانياً- المراجع الاجنبية:

- Azzopardi, J. & Baldacchino, P.J. (2009), The Concept of Audit Materiality and Attitudes towards Materiality Threshold Disclosure among Maltese Audit Practitioners, Bank of Valletta Review, 40, 13-28.
- Altier, E., Kang, y. J and peeche M.E 2017. the Relative Effects of Prompting an Auditor Persective Versus an Investor perspective on Auditors Materiality Judgments. Working Paper University of illionois.
- Bagshaw, K. (2015), Audit materiality- why it matters after Tesco debacle. (online) Accountancy Live. Available from <https://www.accountancylive.com/materiality>

- Backof, A, G, Bowin, K., and Goodson, B, M, 2014.the impact of proposed changes to the content of the Audit Report on Juros assessments of Auditor Negligence, Available at ssrn 2446057.
- Bedard, J, coram, P., Espahbadi, R and Mock, T.J, 2016, Does Recent Academic Research Support changes to Audit Reporting standards? Accounting Horizons. 30 (2).
- BirJandi, H., M.H. Kaveh, and M.s. (2015) the effect of audit quality adjustment on the relationship between Earnings management and Return on Equity in listed companies in Tehran stock Exchange ‘Research journal of finance and Accounting.
- Chartered Financial Analyst Institute (2013), Financial Reporting Disclosures: Investor Perspectives on Transparency, Trust, and Volume (Condensed Report). CFA Institute).
- Church, B.K., Davis, S.M. & McCracken, S.A. (2008), The Auditor's Reporting Model: A Literature Overview and Research Synthesis, Accounting Horizons, 22(1), 69-90.

- Davis, S.M. (2005), Market Response to Auditor's Reports: A Reexamination of Auditor Materiality Thresholds (Unpublished dissertation), Georgia State University, USA.
- Dzoort, F.T, Holt. T, and stanely J.D 2018 a comparative analysis of investor and auditor mateeiality judgement. auditing: journal of practice andtheory.
- Eillifsen, A, Glover, S, M, and Messier, W, F 2018. the effect of materiality disclosure on investor decision making available at ssrn: [https:// paper, ssrn.com](https://paper,ssrn.com).
- Martinis, M.R. & Burrows, A.W. (2006), Materiality and risk judgements: A review of users' expectations, *Managerial Finance*, 22(9), 16-34.
- Doxey, M.M. (2013), The Effect of increased Audit Disclosure on Investors' Perceptions of Management, Auditors, and Financial Reporting: An Experimental Investigation.
- Ellefson, A. and Messier Jr, W.F. (2014). Materiality guidance of the major public accounting firms. [online] Social Science Research Network.

- Financial Reporting Council (2014), International Standard on Auditing (UK and Ireland) 700: The independent auditor's report on financial statements. Financial Reporting Council, London.
- Financial Reporting Council (2015), Auditors need to explain decisions over materiality levels. [online] Accountancy Live. Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies 3/2 (2017) 116-157.
- Financial Reporting Council (2015), Extended auditor's reports: A review of experience in the first year. Financial Reporting Council, London, UK. Available from <https://frc.org.uk/Extended-auditors-reports>.
- Financial Reporting Council (2016), Extended auditor's reports: A further review of experience, Financial Reporting Council, London, UK. Available from <https://www.frc.org.uk/Our-Work/Publications/Audit-and-Assurance-Team/Report-on-the-Second-Year-Experience-of-Extended-A.pdf> (Accessed 2 February 2016).
- Fisher, M. (2000), The effects of reporting auditor materiality levels publicly, privately, or not at all in an experimental market setting, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 9. 184-223.

- Houghton, K.A. (2010). Understanding of materiality. In, *The Future of Audit: Keeping Capital Markets Efficient* (pp. 139 183). ANU Press.
- Houghton, K.A., Jubb, C. & Krend, M. (2011), Materiality in the context of audit: the real expectations gap, *Managerial Auditing Journal*.
- International Auditing and Assurance Standards Board (2009), *International Standard on Auditing 260: Communication with those Charged with Governance*. International Federation of Accountants, New York, USA. from [http://www.fac.org/system/files/downloads/a014-2010-iaasb-handbook-isa 260](http://www.fac.org/system/files/downloads/a014-2010-iaasb-handbook-isa_260). [Accessed 29 August 2015).
- International Auditing and Assurance Standards Board (2009), *International Standard on Auditing 320: Materiality in Planning and Performing an Audit* International Federation of Accountants, New York, USA. Available from [http://www.isac.org/system/files/downloads/a018-2010-aasb-handbook-isa 320.pdf](http://www.isac.org/system/files/downloads/a018-2010-aasb-handbook-isa_320.pdf) [Accessed 26 February 2015).
- International Financial Reporting Standards Foundation (2010). *Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*. IFRS Foundation, London, UK.

- Investment Management Association (2014), IMA announces winners of its inaugural auditor reporting awards: rewarding greater transparency and excellence. [online] Investment Management Association Available from. http://www.theinvestmentassociation.org/media-centre/press-releases/2014/press_release-2014-11-20.html [Accessed 13 September 2015).
- Jodo's, A.M., Stance, I.C. & Grehan, G. (2010). Pillars of the Audit Activity: Materiality and Audit Risk, Annals of the University of Petrosian, Economics, Vol. 10(2). 225.
- Manson, S. & Zaman, M. (2001). Auditor Communication in an Evolving Environment: Going Beyond SAS 000 Auditors' Reports on Financial Statements, The British Accounting Review, 33(2), 113-136. Messier, W.F. Martinov-Bennie, N. & Ellefson, A. (2005), A Review and Integration of Empirical Research on Materiality: Two Decades Later, Auditing, 24(2), 153-187. Millichap, A. & Taylor, J. (2012). Auditing. 10th ed., United Kingdom:
- Oversight Board Roundtable on the Auditor's Reporting Model (transcript). PCAOB. Washington D.C., Rinke, K., Pronoias, P. & Michel, M. (2014). Audit Materiality Disclosures and Credit Lending Decisions. [online] Social Science Research Network. Available from

http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2460425 [Accessed 9 August 2015].

- Shaikh, J.M. & Talha, M. (2003), Credibility and expectation gap in reporting on uncertainties, *Managerial Auditing Journal*, 18(6/7), 517-529.)

الملاحق

ملاحق البحث (قائمة الاستبيان)

قائمة استقصاء

الى السادة / شركة -----

تحية طيبة وبعد

يقوم الباحث باعداد بحث بعنوان دراسة وتحليل للنتائج المترتبة على الافصاح عن مستويات الالهمية التسيبية فى تقرير مراجع الحسابات بالتطبيق على الشركات المساهمة المصرية وتعد هذه القائمة جزء من البحث ونظرا لخبرتكم العملية فى هذا المجال فان اجاباتكم على الاسئلة الواردة بالقائمة المرفقة سيكون محل تقديرى وسوف يساعدنى فى الوصول الى نتائج قيمة تخدم الاطراف المعنية.

ويؤكد الباحث ان اجاباتكم لن تستخدم الا لاغراض البحث العلمى

ولسيادتكم خالص الشكر والتقدير

د/ على الجوهري رمضان

قسم الحاسبة – كلية الاقتصاد والادارة – جامعة ٦ اكتوبر

قائمة الاستبيان

هذا الملحق يعرض قائمة الاستبيان التي تم عرضها على المستقصى منهم الجزء (أ) مزايا وعيوب الافصاح عن مستويات الاهمية النسبية في تقرير مراجع الحسابات.

السؤال الاول: هل توافق على المزايا الاتية المتعلقة بالافصاح عن مستويات الاهمية النسبية في تقرير مراجع الحسابات؟

من فضلك قراءة العبارات الاتية بعناية ثم حدد درجة اعتراضك او موافقتك على كل بند بالترتيب	لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة
١/١ الافصاح عن الاهمية النسبية يحسن من كفاءة السوق.					
٢/١ الافصاح عن الاهمية النسبية يساعد المستثمرين على فهم وادراك تقرير مراجع الحسابات بدقة.					
٣/١ الافصاح عن الاهمية النسبية ينحاز الى الحكم الشخصي للمراجع عن ما هو هام نسبيا ذو تأثير حقيقي على مستخدمي القوائم المالية.					
٤/١ الافصاح عن الاهمية النسبية يخفض من الفروق بين ما يعتقد مستخدمى القوائم المالية عن اداء المراجع وما يفعله فعليا مراجع الحسابات(فجوة التوقعات).					
٥/١ الافصاح عن الاهمية النسبية يدعم القيمة التراكمية لتقرير مراجع الحسابات.					
٦/١ الافصاح عن الاهمية النسبية يعطى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات لمؤسسات الائتمان (البنوك).					
٧/١ الافصاح عن الاهمية النسبية يخفض الخطر القانونى لاطفاء المراجعة المحددة مسبقا والتي تكون اقل من مستويات الاهمية النسبية.					
٨/١ الافصاح عن الاهمية النسبية يمنع المراجعين من استخدام مستويات كبيرة غير مناسبة من الاهمية النسبية لتخفيض عمل او جهد عملية المراجعة.					

السؤال الثاني: هل توافق على العيوب الاتية للافصاح عن الاهمية النسبية فى تقرير مراجع الحسابات؟

اوافق بشدة	اوافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق بشدة	من فضلك قراءة العبارات الاتية بعناية ثم حدد درجة اعتراضك او موافقتك على كل بند بالترتيب
					١١/٢ الافصاح عن الاهمية النسبية يضعف من حرية مراجع الحسابات من ممارسة الحكم الشخصى المهنى.
					١٢/٢ اذا تم الافصاح عن الاهمية النسبية فالادارة سوف تؤثر على الحكم الشخصى للمراجع عند تحديده لمستويات الاهمية النسبية.
					١٣/٢ اذا تم الافصاح عن الاهمية النسبية فان الادارة سوف تستخدم هذا لتبرير مخالفات او ممارسات محاسبية متعسفة كعناصر غير هامة نسبية.
					١٤/٢ المراجع الجديد سوف يستخدم مستويات الاهمية النسبية المفصح عنها بواسطة المراجعين السابقين.
					١٥/٢ الفصاح عن مستويات الاهمية النسبية فى الشركات ذات الربحية المنخفضة قد يجعلها فى موقف صعب للحصول على ائتمان من البنوك.
					١٦/٢ مستويات الاهمية النسبية المفصح عنها قد تسبب اعتراض من قبا بعض الجهات المهنية المتخصصة فى مصر.

الجزء (ب) قياس موقف مراجعى الحسابات من الافصاح عن الاهمية النسبية فى تقرير

المراجعة.

السؤال الثالث: انت تقاوم الاهمية النسبية المفصح عنها فى التقرير بسبب:

من فضلك قراءة العبارات الاتية بعناية ثم حدد درجة اعتراضك او موافقتك على كل بند بالترتيب	لا وافق بشدة	لا وافق	محايد	وافق	وافق بشدة
١/٣ واحد او اكثر من العيوب المذكورة (فى السؤال الثانى).					
٢/٣ ان المراجعين احيانا تتجنب المخالفات التى تفوق مستويات الاهمية النسبية.					
٣/٣ معلومات الاهمية النسبية تكون متغيرة.					
٤/٣ ان الافصاح عن مستويات الاهمية النسبية يعطى انطباع ان الاهمية النسبية ليست قضية مرتبطة بالحكم الشخصى المهنى.					
٥/٣ ان من الصعب توقع ردود افعال المستخدمين تجاه الافصاح عن الاهمية النسبية.					
٦/٣ ان عملاء عملية المراجعة لا يريدون من المراجع ان يفصح عن الاهمية النسبية فى تقرير المراجعة.					
٧/٣ ان المستخدمين قد يساورهم الشك ان هناك اخطاء تقترب من مستويات الاهمية النسبية المفصح عنها.					

السؤال الرابع: رايك فى الافصاح عن الاهمية النسبية لعميل المراجعة (مسجل ام غير مسجل).

من فضلك قراءة العبارات الاتية بعناية ثم حدد درجة اعتراضك او موافقتك على كل بند بالترتيب	لا نهائيا	نادرا	احيانا	غالبا	دائما
١/٤ لو ان عميل المراجعة فى شركة مسجلة.					
٤/٢ لو ان العميل فى شركة غير مسجلة.					

الجزء (ج) موضع، طريقة، محتوى، وقواعد الافصاح عن الاهمية النسبية.

السؤال الخامس: فى رأيك اين يتم الافصاح عن الاهمية النسبية فى حالة الشركات المسجلة؟

وافق بشدة	وافق	محايد	لاوافق	لاوافق بشدة	من فضلك قراءة العبارات الاتية بعناية ثم حدد درجة اعتراضك او موافقتك على كل بند بالترتيب
					١/٥ فى تقرير مراجع الحسابات(فى نهاية عملية المراجعة).
					٢/٥ فى خطاب الارتباط (فى بداية عملية المراجعة).
					٣/٥ فى تقرير اضافى الى لجنة المراجعة فى نهاية عملية المراجعة.
					٤/٥ فى تقرير موقع ومعتد من مراجع الحساباتفى الشركات المسجلة فى نهاية عملية المراجعة ويكون متاحا للجمهور مقابل رسم معقول.
					اي مقترحات اخرى (من فضلك حدد)

السؤال السادس: فى رأيك اين يتم الافصاح عن الاهمية النسبية فى حالة الشركات غير المسجلة؟

وافق بشدة	وافق	محايد	لاوافق	لاوافق بشدة	من فضلك قراءة العبارات الاتية بعناية ثم حدد درجة اعتراضك او موافقتك على كل بند بالترتيب
					١/٦ فى تقرير مراجع الحسابات (فى نهاية عملية المراجعة).
					٢/٦ فى خطاب الارتباط (فى بداية عملية المراجعة).
					٣/٦ فى تقرير اضافى الى لجنة المراجعة فى نهاية عملية المراجعة.
					٤/٦ فى تقرير موقع ومعتد من مراجع الحساباتفى الشركات المسجلة فى نهاية عملية المراجعة ويكون متاحا للجمهور مقابل رسم معقول.
					اي مقترحات اخرى (من فضلك حدد)

السؤال السابع: ما هي طريقة (وسيلة) الإفصاح عن الأهمية النسبية في تقرير المراجعة للشركات المسجلة؟

وافق بشدة	وافق	محايد	لاوافق	لاوافق بشدة	من فضلك قراءة العبارات الآتية بعناية ثم حدد درجة اعتراضك أو موافقتك على كل بند بالترتيب
					١/٧ في شكل جداول.
					٢/٧ أشكال و/ أو خرائط.
					٣/٧ فقرات.
					٤/٧ مرفقات وملاحظات.
					٥/٧ رابط على الانترنت.
					٦/٧ بالإفصاح = عن الأهمية النسبية للسهم = الحد الأقصى للأهمية النسبية/ عدد الأسهم في نهاية السنة .MPS

السؤال الثامن: ما هي طريقة (وسيلة) الإفصاح عن الأهمية النسبية في تقرير المراجعة للشركات غير المسجلة؟

وافق بشدة	وافق	محايد	لاوافق	لاوافق بشدة	من فضلك قراءة العبارات الآتية بعناية ثم حدد درجة اعتراضك أو موافقتك على كل بند بالترتيب
					١/٨ في شكل جداول.
					٢/٨ أشكال و/ أو خرائط.
					٣/٨ فقرات.
					٤/٨ مرفقات وملاحظات.
					٥/٨ رابط على الانترنت.
					٦/٨ بالإفصاح عن الأهمية النسبية للسهم الحد الأقصى للأهمية النسبية/ عدد الأسهم في نهاية السنة .MPS

السؤال التاسع: ما هو محتوى الإفصاح عن الأهمية النسبية في حالة الشركات المسجلة

وافق بشدة	وافق	محايد	لاوافق	لاوافق بشدة	من فضلك قراءة العبارات الآتية بعناية ثم حدد درجة اعتراضك أو موافقتك على كل بند بالترتيب
					١/٩ مستويات الأهمية النسبي للقوائم المالية ككل.
					٢/٩ مستويات الأهمية النسبية لفئات من المعاملات المالية، ارصدة الحسابات أو وسائل الإفصاح (إذا كان مطبق).

					٣/٩ مستوى الاهمية النسبية للاداء.
					٤/٩ مكون الاهمية النسبية (لمجموعة عمليات مراجعة).
					٥/٩ مكون الاهمية النسبية للاداء (لمجموعة عمليا مراجعة).
					٦/٩ اى تعديلات جوهرية على مستويات الاهمية النسبية قد اجريت خلال تقدم عملية المراجعة.
					٧/٩ المستوى المستخدم للتقرير عن الفروق غير المعدلة (التي لم تخضع للتسوية) الى لجنة المراجعة (اذا كانت مطبقة).
					٨/٩ الاعتبارات النوعية الجوهرية المرتبطة بتقييم المراجع للاهمية النسبية.
					٩/٩ المرجعية المستخدمة بواسطة المراجع فى تحديد الاهمية النسبية للقوائم المالية ككل، مع اسباب اختيار تلك المرجعية.
					١٠/٩ النسبة المطبقة للمرجعية المختارة لتحديد الاهمية النسبية للقوائم المالية ككل.
					اقتراحات اخرى (من فضلك حدد).

السؤال العاشر: ما هو محتوى الافصاح عن الاهمية النسبية فى حالة الشركات غير المسجلة؟

او افق بشدة	او افق	محايد	لا او افق	لا او افق بشدة	من فضلك قراءة العبارات الاتية بعناية ثم حدد درجة اعتراضك او موافقتك على كل بند بالترتيب
					١/١٠ مستويات الاهمية النسبي للقوائم المالية ككل.
					٢/١٠ مستويات الاهمية النسبية لفئات من المعاملات المالية، ارصدة الحسابات أو وسائل الافصاح (اذا كان مطبق).
					٣/١٠ مستوى الاهمية النسبية للاداء.
					٤/١٠ مكون الاهمية النسبية (لمجموعة عمليات مراجعة).
					٥/١٠ مكون الاهمية النسبية للاداء (لمجموعة عمليا مراجعة).
					٦/١٠ اى تعديلات جوهرية على مستويات الاهمية النسبية قد اجريت خلال تقدم عملية المراجعة.
					٧/١٠ المستوى المستخدم للتقرير عن الفروق غير المعدلة (التي لم تخضع للتسوية) الى لجنة المراجعة (اذا كانت مطبقة).

					٨/١٠ الاعتبارات النوعية الجوهرية المرتبطة بتقييم المراجع للاهمية النسبية.
					٩/١٠ المرجعية المستخدمة بواسطة المراجع فى تحديد الاهمية النسبية للقوائم المالية ككل، مع اسباب اختيار تلك المرجعية.
					١٠/١٠ النسبة المطبقة للمرجعية المختارة لتحديد الاهمية النسبية للقوائم المالية ككل.
					اى مقترحات اخرى (من فضلك حدد).

السؤال العاشر: يجب ان يركز الافصاح عن الاهمية النسبية الزامى.

من فضلك قراءة العبارات الاتية بعناية ثم حدد درجة اعتراضك او موافقتك على كل بند بالترتيب	لا وافق بشدة	لا وافق	لا وافق	محايد	وافق	وافق بشدة
١/١١ للشركات المسجلة.						
٢/١١ للشركات غير المسجلة.						

الجزء د

السؤال الثاني عشر: هل توافق على العبارات الاتية؟

من فضلك قراءة العبارات الاتية بعناية ثم حدد درجة اعتراضك او موافقتك على كل بند بالترتيب	لا وافق بشدة	لا وافق	لا وافق	محايد	وافق	وافق بشدة
١/١٢ يجب ان يكون المستخدمين على قدر معين من التعليم بالافصاح عن الاهمية النسبية.						
٢/١٢ يجب ان يكون هناك تعليمات واضحة للافصاح عن الاهمية النسبية.						
٣/١٢ لفظ الخطر المقبول اسهل فهما للمستخدمين عن الاهمية النسبية للاداء.						
٤/١٢ اذا تم الافصاح عن الاهمية النسبية سيكون امر داخلى بالشركة ويتم مقارنته بالسنوات السابقة فى نفس الشركة.						
٥/١٢ اذا تم الافصاح عن الاهمية النسبية سيكون امر خارجيا ويت المقارنة بالشركات الاخرى.						
٦/١٢ يجب مراجعة الافصاح عن مستويات الاهمية النسبية بواسطة طرف ثالث بخلاف المراجع.						
٧/١٢ يجب نقل مسئولية الافصاح عن الاهمية النسبية للمحاسب أو الشئون القانونية.						

السؤال الثالث عشر: اذا تم توسيع نطاق تقرير المراجعة ليشمل الفصاح عن الاهمية النسبية او اى معارف اخرى فيجب ان يتم تقديم ذلك التقرير للشركات التى يتم فيها عمليات مراجعة افضل؟

لا اوافق بشدة	لا اوافق	محايد	اوافق	اوافق بشدة

السؤال الرابع عشر: اذا كان فى رأيك ان الاهمية النسبية يجب الفصاح عنها فى تقرير المراجعة فى أى جزء (قبل او بعد اى جزء) يفصح فيه؟ (اختيارى)؟

الجزء هـ

بيانات ديموجرافية

هذه المعلومات مطلوبة للتحليل الاحصائى. كل الاجابات لها نسبة ثقة عالية من فضلك

ضع دائرة على الاجابة الصحيحة.

السؤال الخامس عشر: النوع/ ذكر/ انثى؟

السؤال السادس عشر: السن: ضع علامة صح على المعلومة المناسبة؟

– ٢٠ الى ٢٥.

– ٢٦ الى ٣٠.

– ٣١ الى ٣٥.

– ٣٦ الى ٤٠.

– ٤١ الى ٥٠.

– فوق ال ٥١.

السؤال السابع عشر:

نوع مكتب المراجعة: شركة من الاربعة شركات الكبيرة/ اخرى.

السؤال الثامن عشر: المركز: اختار المربع الصح؟

– مراجع تحت التمرين.

– مراجع خبرة.

– مشرف.

– مدير او مدير مساعد.

– رئيس او شريك.

– اخرى (من فضلك حدد).

السؤال التاسع عشر: كم عدد سنوات الخبرة فى المراجعة الخارجية لديك؟

السؤال العشرين: اى تعليقات اخرى؟