

أثر اختلاف مجال التوكيد المهني علي جودة حكم مراقب الحسابات علي الأهمية النسبية دراسة تجريبية

د. تامر إبراهيم السواح *

ملخص البحث

يهدف البحث إلى دراسة وتحليل و اختبار العلاقة بين إختلاف مجال التوكيد المهني (مراجعة القوائم المالية التقليدية مقابل التوكيد علي تقارير الاستدامة) علي جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات علي الأهمية النسبية ، و إختبار أثر كل من الخبرة المهنية العامة لمراقب الحسابات و حجم مكتبه كمتغيرات معدلة -سواء بإختبار تأثير كل متغير علي إلي جانب تأثير تفاعلهم معاً - علي تلك العلاقة . و قد تم إستخدام المدخل التجريبي لاختبار فروض البحث على عينة من ٦٢ مراقب حسابات من مكاتب بأحجام مختلفة (كبيرة و صغيرة) و بمستويات خبرة متباينة (مرتفعة و منخفضة)، و في هذا الصدد تم الإعتدال علي الإختبارات الإحصائية اللامعلمية (Wilcoxon-signed ranks test للمقارنة بين جودة أحكام الأهمية النسبية لمجموعتين من ذات المفردات - إختبار Mann-Whitney بين مجموعتين من مفردات مختلفة في الخبرة أو حجم المكتب).

أظهرت نتائج الدراسة أن: **أولاً:** يؤدي الإختلاف بين طبيعة مراجعة القوائم المالية التقليدية و التوكيد علي تقارير الإستدامة ذات الطبيعة غير المالية - في غالبيتها- إلي فرق ذو دلالة إحصائية في صالح المراجعة التقليدية في جودة الحكم المهني علي الأهمية النسبية **ثانياً:** تؤثر الخبرة المهنية العامة لمراقب الحسابات بشكل عام علي العلاقة بين إختلاف مجال التوكيد المهني و جودة الحكم المهني علي الأهمية النسبية ، في حين لا يؤثر حجم مكتب مراقب الحسابات بشكل عام علي ذات العلاقة. و **أخيراً:** يؤثر التداخل بين الخبرة المهنية و حجم مكتب مراقب الحسابات بشكل عام علي العلاقة بين إختلاف مجال التوكيد المهني و جودة الحكم المهني علي الأهمية النسبية، حيث يكون الإختلاف في مستوي جودة الحكم المهني بين المجالين يكون أعلي في حالة المكتب الكبير و الخبرة المرتفعة بالمقارنة بحالة المكتب الصغير و الخبرة المنخفضة.

الكلمات المفتاحية : مجالات التوكيد- جودة أحكام الأهمية النسبية - الخبرة المهنية العامة- حجم مكتب المراجعة.

* مدرس بقسم المحاسبة و المراجعة - كلية التجارة جامعة الإسكندرية.
البريد الإلكتروني : tameribrahimibrahim@gmail.com

The effect of different assurance fields on the quality of auditor`s materiality judgment – An experimental study

Abstract:

The research aims to study, analyze and test the relationship between the differences among assurance fields (Traditional financial statement audit versus sustainability assurance) and the quality of auditor`s materiality judgment, in addition to test the impact of audit general professional experience and audit firm size as two moderating variables on this relationship by testing their effect separately in addition to their interaction. An experimental study was used to test the research hypotheses on a sample of 62 external auditors from different audit firms (large or small) with different experience levels (High or low). The non-parametric tests have been used (Wilcoxon signed ranks test to compare the judgment`s quality of the same participants – Mann–Whitney Test to compare judgment`s quality of participants with different firm size or experience level).

The results of the study showed that, **first:** The differences between the nature of traditional financial statement audit and sustainability assurance (which has non financial nature) have created a statistically significant difference between the two cases regarding materiality quality judgment (traditional audit has higher quality).

Second: The professional experience has a significant impact on the relationship between the differences among assurance fields and the quality of auditor`s materiality judgment, but this impact has not proved regarding audit firm size.

Finally: The interaction between general professional experience and audit firm size has a significant impact on the relationship between the differences among assurance fields and the quality of auditor`s materiality judgment, where the difference between the quality of materiality judgment of the two assurance fields in case of participants from large firms with high experience level is greater than the case of small firms with low experience level.

Keywords: Assurance fields – Quality of audit materiality judgment–

General professional experience – Audit firm size.

١- المقدمة:

يعد مفهوم الأهمية النسبية أحد الأركان الرئيسية لعملية التقرير المالي و التي قد ينتج عنها مرونة بتلك التقارير قد يساء إستخدامه (Brennan&Gray,2005,P2)،و بالتالي فتقييم الأهمية النسبية للأخطاء هو خطوة حاسمة Crucial بعملية المراجعة، لكون تصحيح الأخطاء يفترض أن يؤثر في معلوماتية و مصداقية القوائم المالية (Acito et al.(2009,P661). كما أن أحكام الأهمية النسبية تؤثر علي كافة مراحل المهام المهنية خاصة مرحلتي التخطيط و التقييم. (سالم، ٢٠١٤، ص ٩٤). هناك الكثير من الإصدارات المهنية الدولية التي انتهت بمفهوم و تطبيق الأهمية النسبية في مجال المراجعة التقليدية للقوائم المالية كالمعايير الدولية ISA 320 و ISA 450 ، و في عام ٩٩ أصدرت لجنة البورصة و المبادلات الأمريكية SEC نشرتها المحاسبية SAB 99 لتحديد عدة عوامل نوعية Qualitative للأهمية النسبية ليأخذها المراجع بالحسبان لتكوين أحكامه عن الأهمية النسبية. (SEC,SAB (99, August 99. كما يوجد هناك توجهاً نحو إفصاح المراجع عن حدود الأهمية النسبية Materiality thresholds في تقرير المراجعة الجديد كنوع من التبرير لحكمه المهني أمام أصحاب المصالح.

و من ناحية أخرى تزايد في الأونة الأخيرة الإتجاه نحو إعداد تقارير إختيارية للإفصاح عن أداء الاستدامة و التوكيد علي تلك التقارير، و ذلك كنتيجة لإهتمام أصحاب المصالح بالأداء البيئي و المجتمعي ، و إعتقاد المستثمرين علي تلك التقارير كمؤشر لمخاطر الشركات و أدائها التشغيلي (Visscher (2016. و علي مستوى تلك التقارير تعتبر الأهمية النسبية واحدة من المفاهيم المحاسبية كالفابلية للفهم و الملاءمة و صدق و سلامة العرض و التي قد تم تبنيها و تطبيقها في مجال التقرير عن الإستدامة. (Edgley et al.(2015,P3). و قد تم الإهتمام بالأثار المترتبة علي إمتداد مفاهيم ممارسات من مجال توكيدي معين إلي مجالات مهنية جديدة. (O'Dwyer, et al.(2011.P33) ، فالطبيعة الإختيارية للتقرير و التوكيد علي الإستدامة و توجيهها بشكل أكبر نحو أصحاب المصالح و المنافسة الشديدة التي يواجهها مراقبي الحسابات في هذا المجال التوكيدي يجعلها مهمة أكثر تعقيداً عن المراجعة المالية ، الأمر الذي قد يحدث بعض الإختلافات التي يجب أن تطرأ علي المفهوم و الحكم المهني للأهمية النسبية ، و ذلك بإختلاف السياق الذي يتم فيه تكوين الحكم المهني بإنتقاله من مجال المراجعة المالية التقليدية إلي التوكيد المهني علي تقارير الاستدامة.

و من الجدير بالذكر أن هناك العديد من المحاولات لوضع تفسيرات لمفهوم الأهمية النسبية و تطبيقه في مجال التقرير و التوكيد علي الاستدامة، و ذلك في شكل محاولات غير مهنية كإرشادات المنظمة

العالمية لمبادرات التقرير (GRI) Global Reporting Initiatives Guidelines ، و ما جاء بمعيار التوكيد AA 1000 الصادر عن منظمة المساءلة AccountAbility. (Edgley et.al.(2015). إلا أن تلك المحاولات خاصة إرشادات المنظمة العالمية لمبادرات التقرير قد تعاملت مع الأهمية النسبية بشكل قد يختلف عن المراجعة المالية من خلال وضع إرشادات للمكونات الهامة لتقرير الإستدامة لجعله أكثر ثقة و ملاءمة من خلال إشراك أصحاب المصالح (Ergüden et al.(2017)GRI (2017,P2). و قد إكتفت لجنة البورصة و المبادلات الأمريكية بالتركيز علي الأثر المالي للعنصر عند تحديد الأهمية النسبية لعناصر التقارير غير المالية، إلا أنه أحياناً يكون هناك بعض العناصر بدون أي أثر مالي يؤدي الإفصاح عنها إلي قرارات المستثمر أكثر معلوماتية. McFarland (2009,P291)

إختلاف تلك التفسيرات للأهمية النسبية يمكن إرجاعه لإختلاف المداخل التي إستخدمت في تعريفه ، فهناك العديد من المداخل قد إعتمدت علي الفكر المحاسبي التقليدي للأهمية النسبية و الموجه بشكل أساسي بالاثر المالي و الإعتبارات الكمية للأهمية النسبية. (Solomon&Edgley,2008). هذه المداخل تحتاج إلي إعادة صياغة لكي تتناسب مع إحتياجات قطاع أوسع من أصحاب المصالح دون الإقتصار فقط علي المساهمين.(Edgley et.al.(2015). كل هذه الإختلافات قد تخلق تباين في تقييم و حكم مراقبي الحسابات للإهمية النسبية للأخطاء و الحذف في إطار المراجعة المالية مقارنة بالتوكيد علي الاستدامة.

و من ناحية أخرى يعد الحكم المهني السليم هو حجر الأساس في المحاسبة و المراجعة حيث إعتبر معيار المراجعة الدولي ISA 200 الحكم المهني لمراقب الحسابات بأنه ضروري لتنفيذ عملية المراجعة لتفسير المعايير و المتطلبات الأخلاقية الأمر الذي يتطلب ضرورة إستخدام و تطبيق المعرفة و الخبرة علي الحقائق و الظروف المحيطة. (IAASB,ISA200,P86)، لذا فإنه تعتبر السمات الشخصية لصاحب الحكم المهني خاصة الخبرة المهنية الواسعة و المعرفة لهم دورهم الهام في ممارسة حكم مهني سليم. (Mala & Chand (2015,P6) ، فمراقب الحسابات يكون لديه مداخل و نماذج ذهنية مختلفة تعتمد علي الخبرة السابقة لتشغيل اي معلومات جديدة.(Mathieu et al. (2000)، خاصة أن الأهمية النسبية هي مفهوماً حكماً و تحديد المراجع لمستوي الأهمية النسبية لأي فرق مكتشف (بين تصوره المهني و ما هو مفصح عنه) أثناء مهمته هو مسألة حكم مهني تتأثر بخبرة مراقب الحسابات و تصوره عن إحتياجات مستخدمي المعلومات.(Socol (2008,P209).

و في مجال التوكيد علي الاستدامة يوجد إهتمام بأثر الخبرة المهنية العامة علي ممارسات التوكيد علي الإستدامة. (Michelou et al.(2018,P12) فالخبرة في مجال المراجعة لدي الممارس يمكن أن تساعده عند التوكيد علي المعلومات غير المالية و تكوين أحكامه المهنية ، حيث يتوفر لديه إعتياد علي تقييم الأهمية النسبية و فهم طبيعة الأعمال. (ICAEW (2008,P14) . إلي جانب ذلك فإن حجم المكتب الذي ينتمي له مراقب الحسابات المكلف له دور جوهري في جودة الأحكام المهنية فعادة نجد أن مكاتب المراجعة الأربعة الكبار Big 4 في ظل التوكيد علي تقارير الإستدامة تكون أحكامهم المهنية أكثر دقة (Geiger & Rama. (2006) ، و كذلك جودة تقرير التوكيد تكون أعلي من الأنواع الأخرى من مقدمي تلك النوعية من الخدمات المهنية(Perego(2009، لما تتمتع به تلك المكاتب من بيئة أخلاقية أكثر قوة و نظم رقابية و متابعة تتطلب من المراجع المكلف تقديم مبررات لأحكامه المهنية. لذا فقد تتفاعل الخبرة و حجم المكتب مع طبيعة الخدمة المهنية عن إنتاج مراقب الحسابات المكلف لحكمه المهني.

و في مصر فالنسخة الدولية المترجمة لمعايير الممارسة المهنية سواء لمهمة المراجعة المالية أو التوكيد علي تقارير الإستدامة و التي يحكم ممارستها المعيار الدولي ISAE 3000"الخاص بمهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية" و الذي اهتم بضرورة الأخذ بالحسبان الاعتبارات النوعية للأهمية النسبية و التحقق من ملاءمة حدود الأهمية النسبية (IAASB(ISAE 3000,P9) ، و قد خلت تلك المعايير من إرشادات واضحة لمراقبي الحسابات يمكنهم الاستناد عليها لتكوين و ترشيد أحكامهم المهنية بخصوص الأهمية النسبية للتحريفات المكتشفة . وقد أصدرت البورصة المصرية عام ٢٠١٦ النسخة النهائية للدليل الاسترشادي لإفصاح الشركات المقيدة عن أداء الاستدامة ، و لكن لا توجد إشارة واضحة لمفهوم الأهمية النسبية و كيفية تطبيقها في إطار عملية التقرير عن الاستدامة .

٢- مشكلة البحث :

يمكن إستشعار وجودتباين بين طبيعة مراجعة القوائم المالية الإلزامية ذات التوجه المالي و طبيعة التوكيد علي تقارير الاستدامة الاختيارية غير محددة النطاق ذات التوجه غير المالي ، علي مفهوم و كيفية ممارسة الحكم المهنيو من المتوقع أن التباين في طبيعة تلك الخدمات أن يؤثر في تعريف الأهمية النسبية و كيفية ممارستها في كل مجال مهني ، خاصة في ظل غياب نسبي بل و غموض الإرشادات القاطعة في كل خدمة مهنية حول كيفية ممارسة الحكم المهني للأهمية النسبية الأمر الذي يجعلها أحياناً تقترب من إعتبارها نوع من التخمين ، وهو ما قد يترتب عليه تفاوت في جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات المكلف بالمهمة ، خاصة بالأخذ بالحسبان العوامل الشخصية كخبرة مراقب

الحسابات، وكذلك الإعتبارات التنظيمية لبيئة العمل بمكتب المراجعة و التي تتفاوت بتفاوت حجم مكتب المراجعة ذاته. و بناء عليه تتمثل مشكلة البحث في الإجابة نظرياً و تجريبياً علي التساؤلات الآتية :

ماهي الأهمية النسبية من منظور مهني ، في سياق كل من المراجعة التقليدية للقوائم المالية و التوكيد علي تقارير الاستدامة؟ و ماهو الحكم المهني و جودته في سياق كل من المراجعة التقليدية للقوائم المالية و التوكيد علي تقارير الاستدامة؟

هل تختلف جودة أحكام مراقب الحسابات علي الأهمية النسبية للفروق المكتشفة ذات نفس الحجم و ذلك بإختلاف مجال التوكيد المهني المكلف به؟

هل تتأثر العلاقة بين إختلاف مجال التوكيد المهني و جودة أحكام مراقب الحسابات علي الأهمية النسبية للفروق المكتشفة - بشكل مستقل - بكل من مستوي الخبرة و حجم المكتب الذي ينتمي إليه مراقب الحسابات المكلف بكل خدمة ؟ و هل تتأثر ذات العلاقة بالتفاعل بين مستويات الخبرة و حجم مكتب المراجعة؟

٣- هدف البحث :

يسعي البحث بصفة أساسية لدراسة و اختبار العلاقة بين الإختلاف في مجال التوكيد- بين المراجعة التقليدية للقوائم المالية التاريخية و التوكيد علي تقارير الإستدامة - و جودة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات في مصر المتعلقة بالأهمية النسبية للفروق المكتشفة بصرف النظر عن حجم ذلك الفرق ، مع بيان الأثر بشكل منفصل علي تلك العلاقة لكل من مستوي خبرة مراقب الحسابات المكلف (خبرة مرتفعة / خبرة منخفضة) ، و كذلك أثر حجم مكتب المراجعة الذي ينتمي إليه مراقب الحسابات (مكتب كبير/ مكتب صغير)، إلي جانب ذلك يسعي البحث للوقوف علي أثر التفاعل بين عاملي الخبرة و حجم المكتب علي علاقة نباين طبيعة المجال التوكيدي بإختلاف مستوي جودة أحكام مراقبي الحسابات علي الأهمية النسبية لأي فرق مكتشف أثناء مهمته.

٤- أهمية و دوافع البحث:

للبحث أهمية أكاديمية من خلال سعية لسد جزء من الفجوة المعرفية المتعلقة بأثر الإختلافات بين طبيعة الخدمة المهنية و طبيعة البيانات محل التوكيد (مالية أو غير مالية) علي جودة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات المكلف بأداء الخدمة و المتعلقة بأحكام الأهمية النسبية ، و ذلك ببيئة الممارسة المهنية المصرية. كما يمثل إضافة للدراسات السابقة التي تناولت كيفية نقل بعض المفاهيم الأساسية خاصة الأهمية النسبية من مجال خدمة مهنية لأخر في ظل إختلاف طبيعة و مستوي تعقد الخدمة و نطاق أصحاب المصالح بتنوع إحتياجاتهم و تباين مشاركاتهم بكل خدمة.

و هناك أهمية عملية للبحث لممارسي مهنة المحاسبة و المراجعة و للجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة و إصدار المعايير المهنية بمصر، علي إعتبار أن البحث سوف يصل لنتائج تساعد علي ترشيد و تحسين جودة أحكام ممارسي الخدمة فيما يتعلق بالأهمية النسبية لإبداء الرأي المهني الذي يمثل المنتج النهائي لعملية التوكيد المهني ، و ذلك من خلال توضيح أهم التباينات بين المنهج التقليدي لمراجعة القوائم التاريخية الإلزامي و طبيعة أي منهج توكيدي آخر إختياري لمراجعة بيانات ذات طبيعة مختلفة (غير مالية في غالبيتها). خاصة في ظل غياب الإرشادات المهنية الكافية و الواضحة في هذ السياق. و تتمثل أهم دوافع البحث في سد فجوة بحثية و مهنية تتناول الآثار التي يمكن أن تترتب علي الإختلافات بين التوكيد التقليدي علي البيانات المالية و التوكيد علي البيانات غير المالية - في غالبيتها- علي مستوي جودة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات المكلف علي الأهمية النسبية ، و ذلك في ظل تنوع مستوي خبرة مراقب الحسابات و تنوع حجم مكتب المراجعة الذي ينتمي إليه.

٥- حدود البحث:

يركز البحث بصفة أساسية علي دراسة و إختبار أثر الإختلاف في مجال التوكيد المهني ، بين المراجعة المالية للقوائم المالية التقليدية و التوكيد علي تقارير الاستدامة، علي جودة الأحكام المهنية علي الأهمية النسبية للفروق المكتشفة ، إلي جانب العوامل التي يمكن أن تعدل من تلك العلاقة (مستوي الخبرة العامة لمراقب الحسابات ، حجم مكتب المراجعة). و من المعروف أن تقارير الإستدامة تشتمل علي بعد مالي يتعلق بالآثار المالية لنشاط الشركة ، و قد خرج ذلك البعد عن نطاق البحث حيث كان التركيز الرئيسي علي أحكام الأهمية النسبية علي الفروق المالية مقارنة بغير المالية ، و قد تم مراعاة ذلك بالحالات التجريبية التي تم عرضها علي المشاركين.

كما يخرج عن نطاق البحث دراسة و إختبار أثر الخبرة المهنية بمهمة معينة ، كمتغير قد يعدل العلاقة الرئيسية محل الدراسة ، إلي جانب ذلك يخرج عن نطاق البحث أي فروق مكتشفة في الفترة الحالية و تتعلق بأخطاء فترات سابقة ، حيث تم التركيز علي الفروق المكتشفة و تخص ذات الفترة ، بالإضافة لذلك فإنه يخرج عن نطاق البحث ما يقوم به مراقبو الحسابات بالجهاز المركزي للحسابات بمصر من أحكام أهمية نسبية في إطار ما يقومون به من مراجعة مالية و غير مالية. و أخيراً فإن تعميم نتائج البحث سوف يكون مقيداً بضوابط إختيار عينة البحث.

٦- خطة البحث:

في ضوء هدف البحث و مشكلته و حدوده سوف يتم تقسيم الجزء المتبقي منه علي النحو التالي:

١/٦- التأصيل العلمي لمفهوم الأهمية النسبية في مجالي التقرير المالي و غير المالي.

- ٢/٦- تحليل أهم الإصدارات و الدراسات السابقة بشأن اختلاف طبيعة مجال التوكيد.
- ٣/٦ - تحليل أهم الإصدارات و الدراسات السابقة التي تناولت الأحكام المهنية المتعلقة بالأهمية النسبية لمراقبي الحسابات في سياق مراجعة القوائم المالية و التوكيد المهني علي تقارير الإستدامة.
- ٤/٦- تحليل أهم الإصدارات و الدراسات السابقة التي تناولت تأثير الاختلاف بين مراجعة القوائم المالية و التوكيد المهني علي تقارير الإستدامة علي جودة الأحكام المهنية المتعلقة بالأهمية النسبية.
- ٥/٦- تحليل أهم الدراسات السابقة التي تناولت تأثير مستوي خبرة مراقبي الحسابات علي العلاقة بين إختلاف مجال التوكيد المهني و أحكام الأهمية النسبية.
- ٦/٦- تحليل أهم الدراسات السابقة التي تناولت تأثير حجم مكتب المراجعة علي العلاقة بين إختلاف مجال التوكيد المهني و أحكام الأهمية النسبية.
- ٧/٦- منهجية البحث.
- ٨/٦- نتائج و توصيات البحث و الإتجاهات المستقبلية للبحوث المحاسبية .

١/٦- التأصيل العلمي لمفهوم الأهمية النسبية في مجالي التقرير المالي و غير المالي :

بداية فقد أشار Edgley et al.(2015) إلي وجود إختلاف بين مجال مجال المراجعة و التوكيد علي الإفصاحات البيئية، فالتعريف التقليدي للأهمية النسبية يقوم علي أساسين يتمثل الأول في منطق السوق الذي يركز علي منفعة المساهمين ، أما الثاني فيمثل المنطق المهني (بمعني تحديد المعلومات الهامة بناء علي الحكم المهني لمراقب الحسابات) و الذي يتمشي مع عملية مراجعة القوائم المالية ، أما في حالة الإفصاحات البيئية و التقرير عن الإستدامة فقد ظهر منطق أصحاب المصالح. لتنوع الأطراف التي قد تهتم بما جاء بها من معلومات.

و في مجال التقرير المالي يمكن التمييز بين تعريفين أساسيين للأهمية النسبية يتمثل الأول في كونها "أي إغفال أو تحريف كبير - سواء منفرداً أو مجتمعاً و / أو أي تحريف آخر - لمعلومات محاسبية يجعل من المحتمل في ضوء الظروف المحيطة أن تتأثر قرارات المستخدم العادي لمحتوي التقارير المالية و الذي يعتمد علي تلك المعلومات"، و هناك تعريف آخر صادر عن المحاكم الأمريكية وصف المعلومات الهامة بأنها "تلك المعلومات التي يوجد إحتمال مرتفع بأن الإفصاح عنها سيولد إدراك لدي المستثمر العادي بوجود تغيير جوهري في مزيج المعلومات المتاحة التي تقدمها التقارير المالية". (سالم ، ٢٠١٤ ص ٩٦)،

أما مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB فيعرفها علي أنها قدر أو حجم Magnitude الحذف أو التحريف للمعلومات المحاسبية و التي في ضوء الظروف المحيطة تجعل أحكام الشخص العادي الذي يعتمد علي تلك المعلومات يتأثر أو يتغير نتيجة لذلك الحذف أو التحريف. Legoria et al.(2013,P415). و قد تشابه التعريف السابق مع تعريف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC و الذي وصف التحريفات - بما في ذلك الحذف - بكونها هامة إذا ما كانت بشكل منفرد أو مجمع، يتوقع بشكل معقول أن تؤثر في القرارات الإقتصادية للمستخدمين ممن إتخذوا قراراتهم بناء علي القوائم المالية. و يعتمد الحكم علي الأهمية النسبية علي الظروف المحيطة بالتحريف و حجم أو طبيعة التحريف أو كليهما . (IAASB,ISA 320,P314).

و علي المستوى الدولي أشار معيار المراجعة الدولي (ISA 320) إلي أن الأهمية النسبية هي مسألة حكم مهني تتأثر بإدراك المراجع لإحتياجات أصحاب المصالح ، و يفترض أن لديه معرفة معقولة بالشركة محل المراجعة و لديه الرغبة لجمع أدلة كافية علي ما جاء بالقوائم المالية بإجتهد معقول و أن يدرك أن القوائم المالية قد تم إعدادها و عرضها و مراجعتها عند مستويات أهمية نسبية معينة. (IAASB,ISA 320,P315)

و بالنسبة للأهمية النسبية في مجال التقرير علي الإستدامة فالحجم لا يعد مؤشراً كاملاً علي الأهمية النسبية . فهناك بعدين للأهمية النسبية الأول يتعلق بالتأثير علي قرارات أصحاب المصالح ، أما الثاني فيتعلق بمدى جوهرية هذا التأثير. (Michelton et al.(2018,P12) ، و قد إهتمت عدة منظمات غير مهنية و علي رأسهم منظمة المسائلة و المنظمة العالمية لمبادرات التقرير GRI. حيث وصفت منظمة المسائلة الأهمية النسبية بكونها المحدد لملائمة الموضوع بالنسبة للشركة ولأصحاب المصالح، بحيث يتم تحديد الموضوعات الهامة من تلك المرتبطة جوهرياً بأصحاب المصالح أو أداء المنافسين أو تلك ذات الأثر المالي قصير الأجل ، ثم بعد ذلك يجب تحديد أولوية لكل موضوع لكي يظهر بتقرير الإستدامة. (AccountAbility (2008) أما المنظمة العالمية لمبادرات التقرير فقد أشارت إلي ضرورة أن يغطي تقرير الإستدامة الموضوعات و المؤشرات التي تعكس الأثار الإقتصادية و الإجتماعية الهامة. و بالتالي لا يجب أن قصر الأهمية النسبية علي الموضوعات فقط ذات الأثر المالي الجوهري و لكن يجب أن يشتمل الأمر علي الأمور التي تؤثر جوهرياً علي تقييم و قرارات أصحاب المصالح. و فيما يتعلق بمد الأهمية النسبية فإنه يعد هاماً لعملية التقرير عن الإستدامة . Edgeley et al. (2015,P5) . كما يعد مفهوم الأهمية النسبية بالتقرير عن الاستدامة مفهوم محدد و خاص بالسياق

Context-specific بمعنى يختلف حسب الشركة ، الأمر الذي قد يؤدي لآساءة إستخدامه بإستبعاد بعض الموضوعات التي لا تتمشي مع إستراتيجية الشركة من تقرير الاستدامة. (2015) GRI و يجب أن يتم الإلتزام بأليات الإتفاق مع أصحاب المصالح Stakeholders agreement لضمان توافر الأهمية النسبية و الملائمة بالمعلومات الواردة بتقرير التوكيد، و يتطلب ذلك إجراء تفاعل حواري مع أصحاب المصالح بإختلاف فئاتهم ، و هذا يعني ضرورة تطور ممارسات التوكيد من مجرد تحقق من البيانات و المعلومات الواردة بتقرير الإستدامة أو مدخل دقة البيانات لرقابة أشمل علي مستوي الإتفاق مع أصحاب المصالح و تمشي توقعاتهم مع إستراتيجيات الشركة Manetti & Toccafondi (2012,P365-366).

و بناء علي ما تقدم يمكن إستخلاص أن تباين طبيعة مجال التوكيد تجعل نقل مفهوم الأهمية النسبية يحتاج لإدخال تعديلات قبل تطبيقها بمجال التقرير علي الإستدامة. فمن الملاحظ أنه في مجال التقرير عن الإستدامة تقييم الأهمية النسبية لا يركز علي الأخطاء بالبيانات أو الحذف - كما هو الحال في عملية التقرير المالي- و لكن علي ماهية الموضوعات التي يجب الإفصاح عنها في تقارير الإستدامة و التي يجب أن تركز علي أكثر الجوانب أهمية للتنمية المستدامة (2015) GRI و AccountAbility(2008). و قد إعتبرت دراسة Zhou (2017) أن مفهوم الأهمية النسبية بالتقارير المالية هو مفهوم محدود للغاية بحيث يركز علي المخاطر و الأداء المالي في الأجل القصير و يفشل في إدراك الجوانب غير المالية الهامة و ذات الصلة بنشاط الشركة ، الأمر الذي لا يتناسب مع تقارير الإستدامة التي تشتمل علي الأداء الإجتماعي و البيئي إلي جانب الأداء المالي. وفقاً لنظرية أصحاب المصالح فإن مفهوم الأهمية النسبية المناسب للتقرير عن الإستدامة يجب أن يقوم علي إفتراض التنوع بين مجموعات أصحاب المصالح Heterogeneity و ليس التجانس بين المساهمين كمجموعة واحدة بالنسبة للمفهوم التقليدي.

و بالنسبة للحكم المهني علي الأهمية النسبية فإن مفهوم الأهمية النسبية يتغلغل في مرحلتي تخطيط المهمة و مرحلة تقييم نتائجها تمهيداً لإبداء المراجع لرأيه بالتقارير المالية، ففي مرحلة التخطيط يقوم مراقب الحسابات بتحديد مستوى الأهمية النسبية وفقاً للحكم المهني الشخصي لمراقب الحسابات و هو ما يعتبر المستوي المقبول أو الحد الأقصى للتحريفات التي تعتبر غير هامة، و بناء علي ذلك يحدد مراقب الحسابات مدي و توقيت و حجم الإختبارات و حجم العينة. أما في مرحلة التقييم يتم تقييم الأهمية بناء علي مقارنة التحريفات المكتشفة بالمستوي المقبول أو الحد الأقصى للتحريفات غير الهامة

لإتخاذ قرار بخصوص التحريفات الواجب تصحيحها بناء علي تحديد تأثيرها علي عدالة تمثيل التقارير المالية. (سالم، ٢٠١٤، ص ٩٧ - ٩٨)

و بالنسبة لحكم المكلف بالتوكيد علي تقارير الاستدامة يتطلب أن يقوم مقدم التوكيد بالتحقق من كون تقرير الاستدامة قد ضم كافة المعلومات المناسبة و الوقتية عن أنشطة و أداء الشركة و الأثار التي قد تترتب علي تلك الأنشطة ، بحيث يؤدي ذلك إلي توفير فهم عن الشركة و تكوين الأحكام و القرارات المناسبة. (Dando & Swift(2003,P199) للتوكيد علي تقارير الإستدامة لتجاوز القيود المفروضة علي إمكانية الإعتماد و المصادقية ، و بالتالي يجب أن يبدي مقدم التوكيد رأيه حول الأهمية النسبية لأي حذف بتقرير الإستدامة بناء علي الأدلة عندما لا يتضمن تقرير التوكيد كافة المعلومات الهامة لأنشطتها و تحديد سبب ذلك من حيث (كون إدارة العميل لم تحدد تلك المعلومات - لوجود اختلاف

في الرأي بين الشركة و أصحاب المصالح حول ما هو هام) (Swift & Dando (2002,P88)

و يخلص الباحث مما سبق إلي أن مفهوم الأهمية النسبية بتعريفاته المختلفة ترك مساحة واسعة لمراقب الحسابات لتكوين حكمه المهني دون وضع إرشادات محددة بحدود قاطعة للفصل بين الهام و غير الهام، إلا أن في حالة التقرير و التوكيد علي الإستدامة فهناك تزايد في محاولات إشراك أصحاب المصالح مع الإعتراف بالصعوبات العملية للتطبيق الأمر الذي قد تحول لأي فئات أصحاب المصالح قد تكون أكثر تأثيرا. و من ناحية أخرى هناك خلط في عملية التقرير عن الإستدامة بين ملائمة و أهمية المعلومات ، فقد تفصح بعض الشركات علي بعض المعلومات الملائمة ذات الصلة رغم أنها في حقيقتها غير هامة لمجرد كونها تكشف عن أداء إيجابي في مجال الإستدامة و العكس ، الأمر الذي قد يمثل مشكلة أمام المكلف بالتوكيد لمنع إستخدام تقارير الإستدامة كأداة لتوصيل الأخبار الجيدة و حجب السيئ منها.

٢/٦ - تحليل أهم الإصدارات والدراسات السابقة بشأن اختلاف طبيعة مجال التوكيد:

يعاني مجال التوكيد علي تقارير الاستدامة من تقييم الشيء محل التوكيد من أكثر من وجهة نظر (لتعدد أصحاب المصالح) ، و صعوبة توافر أساس أو معيار تقييم Benchmark يناسب كافة تلك الأطراف ذات الصلة كما هو الحال في مراجعة القوائم المالية (كصافي الربح قبل الضريبة) ، عدم أتساق القياس لعدم إكتمال أدوات القياس مقارنة بالتقارير المالية الأمر الذي يزيد معه الإعتماد بشكل أكبر علي توقعات المستخدمين المتضاربة، وقد تكون أحكام المراجع و خبرته الشخصية غير مناسبة كمعيار مناسب. (ICAEW(2008,P14).

و تقارير الاستدامة معقدة بطبيعتها و يصعب التحقق منها لكونها خليط من المعلومات الكمية و عناصر أخرى غير مالية عالية الحكمة Subjectivity بطبيعتها و العرضة للتحيز Cohen & (2015,P4) . كما أن التوكيد علي تلك التقارير هي عملية صعبة التمييز خاصة في ظل تدخل و تضمين آراء أصحاب المصالح علي إختلافهم، و هو ما يصعب الوصول لتحقيق يعتمد عليه بشكل كبير كما هو الحال في المراجعة المالية ، لذا فإن مقدمي التوكيد يميلوا إلي تقديم توكيد محدود و ليس معقول عن تقارير الإستدامة. (Manetti & Toccafondi (2012,P364)

و قد توصلت دراسة (Egdley et al.(2015) إلي أن التقارير غير المالية تفتقد لوجود قواعد موحدة تحكمها متفق عليها بين معدي و مقدمي التوكيد علي تلك التقارير ، كما تعاني من قلة الإعتماد عليها بفعل ضعف الرقابة علي نظم المعلومات غير المالية، و هو ما قد أتقت عليه دراسة Visscher (2016) التي أشارت لإفتقاد التقرير غير المالي للدقة الشديدة التي يوفرها نظام القيد المزدوج، إلي جانب ذلك فإن خدمة التوكيد علي تقارير الإستدامة تتسم بسمات أهمها وجود سوق تنافسي و تنوع بين القائمين بالتوكيد المهني ، و هناك تباين في الشئ محل التوكيد Subject matter لتنوع أصحاب المصالح الأمر الذي يصعب معه إيجاد أساس أو معيار تقييم لتحديد الأهمية النسبية، ، تباين الإرشادات المختلفة فيما بينها فيما يتعلق بالنطاق و مستوي التوكيد.

و مما تقدم يخلص الباحث إلي أن أهم الإختلافات بين مجالي التوكيد (قلة أو غياب الإرشادات المهنية اللازمه - زيادة المنافسة في سوق خدمات التوكيد علي تقارير الإستدامة - سيطرة كبار مكاتب المراجعة علي تلك الخدمات المهنية الجديدة - طبيعة البيانات محل التوكيد و التي في غالبيتها حكومية غير كمية) و التي يمكن أن تؤثر علي جودة أحكام الأهمية النسبية لمراقبي الحسابات.

٣/٦ -تحليل أهم الإصدارات و الدراسات السابقة التي تناولت جودة الأحكام المهنية المتعلقة بالأهمية النسبية لمراقبي الحسابات في سياق مراجعة القوائم المالية و التوكيد المهني علي تقارير الاستدامة:

وجهت النشرة المحاسبية SAB 99 لفريق هيئة البورصة مراقبي الحسابات لضرورة الأخذ بالحسبان للعوامل النوعية للأهمية النسبية (مثل: إخفاء التحريف تصرف غير قانوني أو تحقيق إجماع المحللين الماليين أو الفشل في الإلتزام بمتطلبات قانونية ملزمة أو إخفاء عدم الإلتزام بشروط تعاقدية أو شروط مديونية - أن يحول التحريف الأرباح لخسارة أو العكس - أن يؤثر التحريف في حوافز الإدارة) دون الإعتماد فقط علي العوامل الكمية دون غيرها لتكوين أحكام الأهمية النسبية. Legoria et

Iskandar and Iselin (2013,P415). (SEC,SAB 99,August 99) . و قد صنفت دراسة Iskandar and Iselin (1999) العوامل النوعية للأهمية النسبية بحيث تشمل علي جانب منها ما يتعلق بالسمات الشخصية و هيكل مكتب المراجعة المكلف بالتوكيد .

و وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة ISA 450 عند تكوين الحكم المهني علي الأهمية النسبية للتحريفات المكتشفة أثناء عملية المراجعة يجب أن يأخذ المراجع بالحسبان أثر حدوث التحريفات مع غيرها من التحريفات المجمعة علي إستراتيجية و خطة المراجعة، و يجب الأخذ بالحسبان أي أسباب لرفض الإدارة لتصحيح بعض أو كل تلك التحريفات ، و يجب الأخذ بالحسبان ظروف الحدوث و طبيعة التحريف - الفردي أو المجمع- غير المصحح في علاقته بفئة معاملات أو حسابات معينة أو إفصاحات أو علاقته بالقوائم المالية ككل، كما يستلزم الأمر الأخذ بالحسبان التحريفات غير المصححة و التي تنتمي لفترات السابقة.(IAASB,ISA 450,PP 397-398)

و فيما يتعلق بالتوكيد علي تقارير الاستدامة فمهنياً وفقاً للمعيار ISAE 3000 لا يختلف مستوى الأهمية النسبية باختلاف مستوى التوكيد المقدم لذات المجموعة من المستخدمين المقصودين من المعلومات، وأحكام الأهمية النسبية يجب تكوينها في ضوء العوامل النوعية و إن أمكن العوامل الكمية للأهمية النسبية ، الوزن النسبي لأي من العوامل النوعية و الكمية يعتبر أمر حكم مهني. وفقاً لدراسة (Moroney & Trotman 2015) فإن المعيار (IAASB,ISAE 3000,PP55-56) . ISAE 3000 يختلف عن المعيار ISA 320 ، فقد حدد ISA 320 عدد من الأسس التي يمكن الإستناد علي أي منها لحساب حدود الأهمية النسبية ، أما المعيار ISAE 3000 فلم يحدد أي من تلك الأسس . و هو ما يمكن إرجاعه لتنوع الشئ محل الإهتمام و أصحاب المصالح و بالتالي يصعب إيجاد أساس موحد للتقييم.

و فيما يتعلق بالمنظمات غير المهنية التي إهتمت بالتوكيد علي الإستدامة ، فوفقاً لمنظمة المسائلة بمعيارها AA1000 للتوكيد علي الإستدامة يجب علي المكلف الأخذ بالحسبان لإعتبارات الأهمية النسبية عند الإتفاق مع الشركة معدة التقرير علي المعلومات التي تدخل في نطاق مهمة التوكيد، و يجب أن يعد تقريره بإستنتاجاته عن طبيعة و مدي الإلتزام بمبادئ منظمة المسائلة بما في ذلك مبدأ الأهمية النسبية (AccountAbility(2008) . و قد إتفقت منظمة مبادرة التقرير العالمية مع منظمة المسائلة في إعتبار إبداء الرأي حول سلامة تطبيق مبادئ التقرير عن الإستدامة و من بينها مبدأ الأهمية النسبية جزء من أهداف مهمة التوكيد. كما إعتبرت كجزء من تخطيط مهمة التوكيد ضرورة إتفاق المكلف بالتوكيد مع معد التقرير علي تقييم الأهمية النسبية لتحديد الهدف و النطاق من المعلومات و العمليات

التي سيتم التوكيد عليها، و بالتالي هناك ضرورة لتبادل الوثائق بين المكلف بالتوكيد و معد تقرير الإستدامة في المراحل المبكرة للمهمة. (2015)GRI و قد حددت ذات المنظمة مصفوفة للأهمية النسبية بحيث تسمح بإشراك أصحاب المصالح في تحديد الموضوعات الهامة بتقرير الإستدامة ، بحيث تكون بديل لحدود الأهمية النسبية.

و قد اهتمت عدة دراسات كدراسة (2006) DeZoort et al. و دراسة Keune & Johnstone. (2012) و دراسة (2015) Audsabumrungrat at el. و دراسة (2017) Bennett & Hatfield. بالعوامل التي تتدخل في تكوين و جودة و تحفظ الأحكام المهنية بخصوص الأهمية النسبية ، فقد توصلت دراسة (2006) DeZoort et al. و دراسة (2015) Audsabumrungrat at el. من المنهج التجريبي علي مراقبي الحسابات إلي أن زيادة قدر المسائلة و التبرير الذي يقدمه مراقبي الحسابات يزيد من الإخذ في الحسبان للعوامل النوعية للأهمية النسبية ، و يحد من التباين بين مراقبي الحسابات (زيادة جودة الحكم المهني) و يزيد من التحفظ في أحكام الأهمية النسبية. كما يحد من الأثار السلبية التي تترتب علي إعتقاد مكتب المراجعة علي إرشادات هيكلية Structured و ما يترتب عليها من أحكام أهمية نسبية قد تكون غير مناسبة مقارنة بالإعتقاد علي إرشادات غير هيكلية (بحيث تسمح بشكل أكبر بالأخذ في الحسبان أي مخاطر نوعية نتيجته للتغير بالظروف المحيطة)

أما دراسة (2012) Keune & Johnstone. فقد إتفقت مع نظرية حماية المراجع لسمعته بأن زيادة الأنتعاب لن تؤثر في قراره بتجاهل التحريفات المكتشفة ، كما أن الخبرة المالية و المحاسبية للجنة المراجع له دور في الحد من أي ضغوط قد تفرضها علي مراقب الحسابات لتجاهل التحريفات التي يري أنها هامة كميأ أو نوعياً. أما دراسة (2017) Bennett & Hatfield. فقد توصلت إلي أن ضغط إقتراب موعد الإنتهاء Deadline pressures من المراجعة يؤدي إلي تخفيف أحكام الأهمية النسبية ، بحيث يميل لإختبار عناصر أقل و قبول أخطاء و تجاوزات أكثر.

و فيما يتعلق بتوصيف و قياس جودة الأحكام المهنية خاصة المتعلقة بالأهمية النسبية ، أشارت دراسة (1985) Ashton إلي وجود تشابه بين سمات جودة الحكم المهني المتمثلة في الدقة و الإجماع في الحكم المهني ، سواء تم قياس كلا السمتين للحكم المهني علي أساس التحليل الفردي Individual analysis و التحليل علي مستوي أزواج Pairwise analysis المشاركين بالتجربة ، و قد تم قياس الإجماع المطلق بالنسبة لأزواج المشاركين بناء عدد الحالات التي إتفق فيها زوج المشاركين في توقعاتهم ، أما الدقة المطلقة بالنسبة لأزواج المشاركين بناء علي متوسط عدد الحالات علي مقياس الدقة Accuracy score و التي وصل فيها الزوج لتوقعات سليمة . أما علي المستوي الفردي فتم

قياس الدقة بعدد الحالات التي توصل فيها المراجع لحكم مهني سليم من إجمالي الحالات المعروضة. أما الإجماع علي المستوي الفردي يقاس بمتوسط إتفاق الأزواج التي شارك فيها المراجع و قد أشار (Pincus (1990 ذات الأمر إلي إستخدام الإجماع Consensus كقياس بديل للدقة في الأحكام المهنية فالعديد من شركات المراجعة تستخدم فريق داخلي للإستشارات لتقديم النصح بالنسبة للأحكام الصعبة في حال غياب معيار للحكم علي دقة الحكم من خلال عدد فردي من المستشارين للتأكد من الأغلبية ، و تعتبر المحاكم و الجهات الرقابية الإجماع كبديل لجودة الأحكام المهنية. في ظل غياب معيار للحكم علي دقة الأحكام ، و لكنها إعتبرت أن الإجماع علي أنه ضروري و لكنه غير كافي ، حيث لا يضمن الدقة فقد تكون الأغلبية علي خطأ إلا أن غياب الإجماع يقدم دليل علي عدم دقة الحكم المهني.

و يخلص الباحث مما سبق إلي أنه رغم تزايد الإهتمام المهني و غير المهني عالمياً بتحديد الأهمية النسبية في مجال التقارير امالية و غير المالية ، إلا أن تلك الجهود جاءت غير قاطعة و غامضة أحياناً خالية من نقطة قطع واضحة بين غير الهام و الهام ، خاصة مع تزايد الإتجاه نحو مزيد من الإهتمام بالعوامل النوعية المحيطة و كذلك تدخل العديد من العوامل - سواء تتعلق بالمراجع الفرد أو بمكتب المراجعة الذي ينتمي إليه - في تكوين ذلك الحكم المهني، و تزايد المشكلة صعوبة في ظل التوكيد علي تقارير الإستدامة لكونها تقارير غير مالية ، هذا إلي جانب تعدد و تنوع الموضوعات التي يمكن تضمينها بتقارير الإستدامة ، الأمر الذي قد ترتب عليه بكثير من الأحيان إساءة لإستخدام الأهمية النسبية للإفصاح عن ما ترغبه كل شركة من أداء إيجابي.

٤/٦ - تحليل أهم الدراسات السابقة التي تناولت تأثير الإختلاف بين مراجعة القوائم المالية و التوكيد المهني علي تقارير الإستدامة علي جودة الأحكام المهنية المتعلقة بالأهمية النسبية *إشتقاق الفرض الأول للبحث:*

في مجال المراجعة المالية هناك عدد من الدراسات (Bonner (1994 و دراسة Sanusi&Iskandar (2006) و (Iskandar &Sanusi (2011) و Michelin et al.(2018) التي إهتمت ببحث أثر الإختلافات بين المهام المهنية حسب تعقيدها علي جودة الحكم المهني. فقد توصلت دراسة Bonner (1994) أن مستوي تعقد المهمة يتوقف علي قدر ما تحتاجه من قدرات و تشغيل ذهني و تخصص ، و قد إستخدم نموذج لوصف الأثر علي جودة الحكم المهني بفعل تعقد المهمة أو المجال المهني عبر مراحل مختلفة ، أولاً: المدخلات: المهمة المعقدة تتسم بتعدد البدائل و ضخامة قدر المعلومات و كذلك عدم وضوح المدخلات ، ثانياً: التشغيل : فالمهمة المعقدة يكون فيها غياب في تحديد الإجراءات

الواجبة لتكوين الحكم المهني، ثالثاً: المخرجات: فالمهمة المعقدة تعاني مخرجاتها من عدم التحديد لعدم تحديد هدف المهمة أو عدم الإعتياد علي هدف المهمة.

و قد توصلت دراسة (Sanusi & Iskandar (2006) إلي أن المستويات المختلفة لتعدد المجال أو المهمة المكلف بها المراجع لن ينتج عنها ذات المستوي لجودة و أداء الحكم المهني المقاس بعدد الردود الصحيحة (بالنسبة للخدمات قليلة التعقيد يمثل عدد إختبارات التحقق و الإلتزام التي تم تحديدها بشكل سليم بينما في الخدمات المعقدة فيتم الإعتماد علي عدد الردود المعقولة Plausible و التي تعكس تحديد المراجع للحساب الذي تأثر بالخطأ و حجم Magnitude الخطأ) ، حيث يتفاعل متغير تعدد المهمة مع متغيرات أخرى ، فالعلاقة الطردية بين الجهد المبذول و أداء الحكم المهني تضعف في ظل المهام المهنية بالغة التعقيد. أما دراسة (Iskandar & Sanusi (2011) فقد توصلت إلي أنه يوجد تأثير سلبي لتعدد المهمة المكلف بها المراجع علي أداء حكمه المهني ، كما يؤثر مستوي التعقيد علي العلاقة بين إعتقاد المراجع بتوافر القدرة الذاتية لديه Self-Efficacy علي أداء المهمة و أداء حكمه المهني ، فكلما زاد ذلك الإعتقاد لدي المراجع يتحسن لديه أداء حكمه المهني و لكن ذلك يتحقق فقط في ظل المهام المهنية البسيطة و غير المعقدة . ووفقاً لدراسة (Michelon et al.(2018) فإنه فإن التوكيد علي تقارير الإستدامة أكثر تعقيداً من المراجعة ، حيث بالمقارنة بالأخطاء المالية فإن إحتمال إرتكاب الأخطاء بتقارير الإستدامة يكون مرتفع إلا أن إحتمال إرتكابها يكون منخفض ، و تقل المسؤولية المحتملة علي المراجع وذلك نتيجة لغياب معايير واضحة لإعداد تقرير الإستدامة و الغموض في معايير التكاليف المهني عليه. و المراجع المكلف بالتوكيد يميل لتكوين حكمه بإعادة إصدار تقرير الإستدامة حتي لو كان الخطأ غير جوهري كميأ لإظهار المشكلة بتقرير الإستدامة و إعطاء تصور علي دور التوكيد المهني في حل المشكلات لتوسيع حصته السوقية.

و أما في مجال التوكيد علي تقارير الإستدامة فقد لقيت تلك العلاقة إهتمام محدود من جانب دراسات سابقة كدراسة (O'Dwyer, et al.(2011) و دراسة (Edgley et al. (2015) و دراسة (Moroney & Trotman, (2016) و (Canning et al.(2018). فقد توصلت دراسة (O'Dwyer, et al.(2011) من واقع المسح لممارسات التوكيد علي تقارير الإستدامة للأقسام المختصة بمكاتب المراجعة الأربعة الكبار إلي أنها تسعى لإكتساب الشرعية من خلال إقناع مستخدمي تلك التقارير الخارجيين بأن أحد أهداف الخدمة هو التحقق من إكمال تقارير الإستدامة بالبحث عن الموضوعات الهامة التي لم تضمنها الشركة في تقريرها ، خاصة و أن كثير من الشركات تسعى لتقييد نطاق تقارير الإستدامة و تقارير

التوكيد عليها، و لكن أحياناً يتسبب ذلك في دخول المراجع في تفاوض مع عميله قد يترتب عليه النهائي أحياناً تضحية بنطاق التقرير و فقدان المراجع المكلف لنزاهته.

أما دراسة (Edgley et al. (2015) فقد توصلت من واقع دراسة ميدانية علي مكلفين بالتوكيد علي تقارير الإستدامة إلي أن طبيعة التوكيد علي تقارير الإستدامة قد فرض إختلاف لمعني و دور الأهمية النسبية عما هو عليه الحال في مراجعة القوائم المالية نظراً لتطبيق منطق أصحاب المصالح في إطار التوكيد غير المالي إلي جانب ما أظهره المكلفين بالتوكيد من فهم إجتماعي لمفهوم الأهمية النسبية بنظرة مستقبلية وليست تاريخية ، يوجد تنوع في المعتقدات و الممارسات لمفهوم الأهمية النسبية لإختلاف تنظير و تفسير كل ممارس لذلك المفهوم و نتائجه.

و قد إختبرت دراسة (Moroney & Trotman (2016) أثر الإختلافات بين المراجعة المالية و التوكيد المتعلق بتقارير الإستدامة بالنسبة لإستخدامات المياه علي أحكام الأهمية النسبية لفروق مكتشفة أثناء المهمتين و لهم نفس الحجم ، و توصلت الدراسة إلي أن أحكام مراقب الحسابات تكون أكثر تحفظاً في حالة المراجعة المالية التقليدية مقارنة بالتوكيد علي الإستدامة و ذلك نتيجة للإختلاف في طبيعة كل مجال توكيدي. أما دراسة (Canning et al. (2018) فقد توصلت إلي أن الأحكام المهنية للأهمية النسبية في إطار التوكيد علي الإستدامة تكون إلي حد كبير تخمينية Intuitive، و ذلك علي الرغم من أنه يتم فيها الإعتماد علي مصطلحات من المراجعة المالية كحدود الأهمية النسبية و مصطلح الخطأ المسموح به لمجرد تبرير ذلك التخمين و ذلك في فرق التوكيد المتجانسة المكونة من محاسبين و غير المحاسبين، حيث تقبل غير المحاسبين للحدود الكمية للأهمية النسبية لما لها من تقبل مؤسسي Institutional acceptance- وفقاً للنظرية المؤسسية- في مجال المراجعة المالية دون التفكير في غموضها و المشكلات المترتبة علي نقلها للإفصاحات النوعية غير الملزمة و هو ما يبرر عدم تقبل الممارسين لفكرة الإفصاح عن كيفية تكوين أحكام الأهمية النسبية.

و يخلص الباحث مما سبق إلي أن طبيعة و مدي تعقد الخدمة المهنية تفرض أثر علي الحكم المهني و جودته فيما يتعلق بالأهمية النسبية للفروق أو التحريفات المكتشفة أثناء المهمة المهنية ، و بناء عليه و قياساً علي دراسة (Moroney & Trotman (2016) يمكن صياغة العلاقة الرئيسية للبحث في شكل الفرض الأول للبحث علي النحو الآتي:

H1: يؤثر إختلاف مجال التوكيد المهني جوهرياً علي جودة أحكام مراقبي الحسابات علي الأهمية

النسبية للفروق المكتشفة ذات نفس الحجم.

٥/٦- تحليل أهم الدراسات السابقة التي تناولت تأثير مستوى خبرة مراقبي الحسابات علي العلاقة بين إختلاف مجال التوكيد المهني و أحكام الأهمية النسبية *إشتقاق الفرض الثاني للبحث* :
 تباينت الدراسات فيما بينها من حيث قبول أو معارضة وجود تأثير لعامل الخبرة علي أحكام الأهمية النسبية ، حيث أيدت دراسة (Bhattacharjee & Moreno (2002) و دراسة (Hoffman et al. (2003) و (Asare et al.(2009) و دراسة (Martinov-Bennie & Pflugrath (2009) و دراسة (Mao(2014) وجود ذلك التأثير ، في حين عارضت دراسة (Hamilton & Wright (1982) للدراسة (Iselin & Iskandar(2000) و دراسة (Chung & Monroe (2000) و دراسة (Figueroa(2013) ودراسة (Nofantika & Sukirman (2017) وجود تأثير لعامل الخبرة المهنية علي أحكام الأهمية النسبية.

و فيما يتعلق بالدراسات المؤيدة لوجود تأثير للخبرة فقد توصلت دراسة (Bhattacharjee & Moreno (2002) إلي إن الخبرة المهنية تعد من العوامل المؤثرة في تقييم المراجعين لقيمة المعلومات ، حيث ، فالمراجعين ذوي الخبرة المنخفضة يختلف حكمهم المهني جوهرياً عند تقديم معلومات سلبية عن عميل المراجعة ، في حين لا يظهر ذلك الفرق الجوهري عند تقديم ذات المعلومات للمراجعين ذوي الخبرة المرتفعة. و قد إتفقت معها دراسة (Hoffman et al. (2003) من حيث وجود تأثير للخبرة و لكن بالأخذ بالحسبان مدي توافر الأدلة ، حيث توصلت من واقع دراسة تجريبية إلي أن مراقبي الحسابات ذوي الخبرة الأكبر تختلف أحكامهم بخصوص الأهمية النسبية مقارنة بمراقبي الحسابات قليلي الخبرة في ظل عدم وجود أي قيود علي تشغيل الأدلة و المعلومات، و ذلك لوجود إختلاف في درجة الإنتباه للأدلة بين كل من المجموعتين. فالمراجعين ذوي الخبرة في ظل تقييد التشغيل للأدلة سوف ينخفض انتباهه للأدلة التي تشير لواقع إيجابي للعميل الأمر الذي يجعله يخفض من تقديره لمستوي الأهمية النسبية.

وفقاً لدراسة (Asare et al.(2009) فإن مراقب الحسابات قليل الخبرة يتأثر في أحكامه المهنية بشكل أكبر من مديري المراجعة ذوي الخبرة العالية بفعل هدف تحقيق و الحفاظ علي العلاقات بالعميل أكثر من تأثره بهدف الإلتزام بالمسئوليات المهنية ، كما أن مراقبي الحسابات ذوي الخبرة المرتفعة عند تكوين أحكامهم المهنية يكونوا أكثر إنتبهاً لمخاطر التقاضي مقارنة بذوي الخبرة المنخفضة و لا يهتموا بهدف العلاقة بالعميل بذات درجة إهتمام ذوي الخبرة المنخفضة.

و قد قسمت دراسة (Martinov-Bennie & Pflugrath (2009) خبرة مراقبي الحسابات - معبراً عنها بشكل ترتيبى - و ليس بسنوات الخبرة - إلي خبرة عامة تعكس الكفاءة الفنية للمراجع و يتميز بها مديرو المراجعة لقدرتهم الأفضل علي فهم المشكلات و الإستجابة لها ، و هي ترتبط طردياً بجودة و إتساق

الأحكام المهنية المتعلقة بالأهمية النسبية لمراقبي الحسابات خاصة في ظل مهام المراجعة الأكثر تعقيداً (غير أو شبه الهيكلية) من خلال ما يقدمه من مهارة و معرفة لازمة و ذلك بصرف النظر عن وجود بيئة أخلاقية داخل مكتب المراجعة من عدمه. أما النوع الثاني فهي الخبرة المحددة بمهمة معينة Task-specific و يتميز بها كبار المراجعين فهم الأكثر قدرة علي تحديد الأخطاء العادية ، بينما المديرين لديهم قدرة أفضل علي تحديد الأخطاء المفاهيمية. . في حين توصلت دراسة (Mao(2014 إلي ارتفاع محدود في معدل الإجماع بأحكام الأهمية النسبية لعينة المراجعين المؤهلين ذوي الخبرة مقارنة بعينة المراجعين غير المؤهلين الاقل خبرة

أما بالنسبة للدراسات التي عارضت وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للخبرة المهنية علي الحكم المهني فقد توصلت دراسة (Hamilton & Wright (1982 إلي غياب العلاقة الطردية المتوقعة بين سنوات الخبرة و إجماع مراقبي الحسابات كمؤشر علي جودة الحكم المهني ، و الذي قد تم التعبير عنه بمقياس متوسط الارتباط بين أحكام الأزواج المختلفة من مراقبي الحسابات داخل كل فئة محددة للخبرة. و يختلف مفهوم الإجماع عن مفهوم إستقرار الحكم المهني و الذي يعبر عنه الخطأ العشوائي في أحكام المراجعين. كما توصل (selin& Iskandar(2000من واقع دراسة تجريبية إلي أن مراقبي الحسابات ذوي الخبرة في صناعة معينة يستخدموا نفس حدود الأهمية النسبية للشركات التي تنتمي لصناعة لا يتمتعوا فيها بذات الخبرة. و بالنسبة لسلامة الحكم المهني توصلت دراسة Chung & Monroe (2000)إلي عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الخبرة و سلامة الحكم المهني ، إلا أن هناك علاقة طردية بين الخبرة و ثقة المراجع في حكمه المهني، و وجود علاقة عكسية بين تعقد المهمة المهنية و عامل الخبرة . أما دراسة (Figueroa(2013 فقد توصلت إلي أن عامل الخبرة مقاساً بسنوات الخبرة لا يعد مؤثراً في الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة كما توصلت دراسة (Nofantika & Sukirman (2017 إلي عدم وجود تأثير جوهري لخبرة مراقب الحسابات علي أحكامه المهنية المتعلقة بالأهمية النسبية ، و ذلك علي الرغم من توصل ذات الدراسة إلي أن الأخذ بالحسبان لعامل الخبرة مع كل من درجة الحرفية Professionalism التي يتمتع بها مراقب الحسابات و المعرفة المتوافرة لديه عن الأخطاء المكتشفة يكون التأثير جوهري علي أحكام الأهمية النسبية.

و من ناحية أخرى ركزت دراستي (Rigsby et al.(1989 و (Bonner (1994 علي التداخل بينالتباين بطبيعة المهمة المهنية و مستوي تعقدها مع الخبرة المهنية العامة و أثر ذلك علي جودة و أداء الحكم المهني لمراقب الحسابات خلال مراحل أداء مهمته .حيث توصلت دراسة (Rigsby et al.(89) إلي أنه

في المهام المهنية المعقدة يكون هناك تأثير جوهري لعامل الخبرة المهنية علي جودة أحكام الأهمية النسبية ، حيث يوجد إختلاف جوهري في جودة تلك الأحكام المهنية بين المراجعين ذوي الخبرة المرتفعة العامة و المراجعين قليلي الخبرة عند المستويات المرتفعة لتعقد المهمة المهنية المكلفين بها، فالمراجعين ذوي الخبرة المرتفعة يكون لديهم حدود أهمية نسبية أعلى . يتشابه المراجعين – بصرف النظر عن مستوي الخبرة- فيما بينهم في إستخدام المعلومات الكمية عند صنع أحكام الأهمية النسبية ، إلا أن المراجع قليل الخبرة أقل قدرة علي إستخدام المعلومات النوعية. و أشارت دراسة (Bonner 1994) إلي أن الخبرة المهنية تؤثر علي العلاقة بين تعقد المهمة و جودة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات ، حيث تتفاعل الخبرة مع مستوي تعقد المهمة ، ففي المهام المهنية بالغة التعقيد يكون الأثر السلبي علي جودة الحكم المهني متضخم بفعل إنخفاض مستوي خبرة المكلف بالمهمة.و يخلص الباحث مما سبق إلي أنه قد يكون هناك تأثير محتمل لعامل مستوي خبرة مراقب الحسابات المكلف بالمهمة علي العلاقة بين الإختلاف في طبيعة الخدمة المهنية المقدمة ومستوي تعقدها و جودة الأحكام المهنية للأهمية النسبية. و بناء عليه يمكن صياغة الفرض الثاني للبحث علي النحو التالي:

H2: يؤثر مستوي خبرة مراقب الحسابات المكلف علي العلاقة بين إختلاف مجال التوكيد المهني و جودة أحكام مراقبي الحسابات علي الأهمية النسبية للفروق ذات نفس الحجم.

٦/٦- تحليل أهم الدراسات السابقة التي تناولت تأثير حجم مكتب المراجعة علي العلاقة بين إختلاف

مجال التوكيد المهني و أحكام الأهمية النسبية و *إشتقاق الفرضين الثالث و الرابع للبحث:*

تباينت الدراسات حول تأثير حجم المكتب علي دقة و جودة أحكام الأهمية النسبية سواء في مجال المراجعة المالية أو التوكيد علي الإستدامة ، حيث أيدت دراسة (Morris&Nichols 1988) و دراسة (Geiger & Rama. 2006) و دراسة (Mock et al. 2007) و (Perego 2009) و دراسة (Naslmosavi & Jahanzeb. 2013) و (Grenier et al. 2015) و (Naslmosavi et al. 2013) و (2016) و (Cuadrado-Ballesteros et al. 2017) و (Martínez-Ferrero & García- 2016) و (Sánchez 2018) فرضية أن المكتب كبير الحجم يكون أكثر دقة و جودة في أحكام الأهمية النسبية. و هناك دراسات كدراسة (Blokdijk et al. 2003) و (Acito et al. 2009) و (Kaplan&William 2012) إهتمت بمدى التحفظ في الحكم المهني بإختلاف حجم المكتب.

ففي مجال المراجعة المالية التقليدية توصلت دراسة (Morris & Nichols 1988) إلي أن الإجماع في أحكام الأهمية النسبية - كمقياس لجودة الحكم المهني- يرتبط طردياً بحجم و هيكل مكتب المراجعة ،

فأحكام الأهمية النسبية لمكاتب المراجعة الكبيرة الحجم تكون هيكلية Structured بحيث تكون في تعتمد علي نماذج ، الأمر الذي يحد من الأخطاء و يزيد من مستوي الإجماع، و هو ما أيدته دراسة Geiger & Rama. (2006) بأن مكاتب المراجعة الأربعة الكبار تكون أحكامها المهنية لأقل أخطاء و أكثر دقة و جودة بالمقارنة بالمكاتب الأصغر (من المكاتب القومية National- second tier أو المحلية Local- third tier) ، و لا توجد أي فروق جوهرية في دقة الأحكام بين المكاتب القومية و المحلية، و قد توصلت دراسة Naslmosavi et al.(2013) إلي وجود علاقة بين حجم مكتب المراجعة و أراء أو أحكام المراجعين في ظل توسيط عامل رأس المال البشري، علي اعتبار أن جودة راس المال المتوفرة بالمكاتب الكبرى تحسن من تصور أصحاب المصالح عن جودة عملية المراجعة.

و قد توصلت دراسة Grenier et al.(2015) لارتفاع جودة أحكام الأهمية النسبية بسبب يتعلقتعتقد و إختلاف طبيعة المهمة خاصة بالنسبة لمكاتب المراجعة الدولية و ما تواجهه من مخاطر تقاضي مرتفعة كنتيجة لعدم وضوح و إختلاف معايير المحاسبة بين الدول المختلفة و هو ما يدفعها لإظهار و تقديم دليل علي جودة أحكامها المهنية من خلال الإعتماد علي خبراء متخصصين Technical experts ، و الإعتماد علي نماذج تكوين الحكم المهني ، و إظهار مدي الإلتزام بمعايير المراجعة المهنية. و توصلت دراسة Naslmosavi & Jahanzeb. (2016) إلي وجود علاقة ذات دلالة بين حجم مكتب المراجعة و جودة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات بحيث يزداد جودة الحكم المهني بمكاتب المراجعة الكبرى مقارنة بالمكاتب الصغيرة ، إلا أن تلك العلاقة لا تتحقق في غياب دور العنصر البشري كمتغير وسيط الذي يرتبط بدور بعلاقة جوهرية مع جودة الحكم المهني ، الأمر الذي يشير لأهمية العنصر ابشري بشكل أكبر في المكاتب الكبرى.

و أما علي مستوي التوكيد علي تقارير الإستدامة توصلت دراسة Mock et al.(2007) إلي وجود علاقة بين حجم مكتب مقدم التوكيد (أحد الأربعة الكبار أو خلاف ذلك) و حكمه المهني بخصوص تقرير الإستدامة إلي التأثير علي مستوي التوكيد المقدم و الأطار المستخدم بالتوكيد ، حيث تميل المكاتب بخلاف الأربعة الكبار للإعتماد علي إصدارات منظمة الشفافية الدولية في حين يزيد إعتماد الأربعة الكبار علي معايير التوكيد المهني الدولية أو المحلية ، و في ذات المجال التوكيدي توصلت دراسة Perego(2009) أن مكاتب المراجعة الأربعة الكبار في ظل التوكيد علي تقارير الإستدامة تكون أحكامهم المهنية أكثر جودة ، و كذلك جودة تقرير التوكيد تكون أعلي من باقي مقدمي تلك النوعية من الخدمات المهنية ، و قد تم إرجاع ذلك لخوف تلك المكاتب من فقدان السمعة الكبيرة في مجال التوكيد، و إلي قدرتهم العالية في الإلزام بأليات رقابية تدعم الإتساق في جودة الأحكام المهنية و

تقارير التوكيد الصادرة عن أعضائها. أما دراسة (Cuadrado-Ballesteros et al. (2017) فقد توصلت إلي أنه في مجال التوكيد علي الاستدامة تتمتع المكاتب الكبرى بإستقلالية إقتصادية و لديها سمعة أكبر لتخسرها و بالتالي تميل لإصدار تقارير و أحكام أكثر دقة و جودة. و قد توصلت دراسة (Martínez-Ferrero & García-Sánchez (2018) إلي ذات النتيجة علي إعتبار أن الخبرة التي تتمتع بها المكاتب الاربعة الكبار و خبرة في مجال مراجعة القوائم المالية و ما توفره من مهارات و تدريب مناسبين يؤدي ذلك كله لزيادة إحتمالية الوصول لأحكام أكثر دقة بخصوص تقارير الاستدامة.

و فيما يتعلق بالتحفظ في الأحكام المهنية علي الأهمية النسبية إختلفت دراسة (Acito et al. (2009) مع الدراسات السابقة في كونها توصلت لوجود إتساق بين المكاتب بإختلاف أحجامها حول نوعية الأخطاء التي يتم تصحيحها، و ذلك علي الرغم من غموض إرشادات الأهمية النسبية، و إن كانت المكاتب بخلاف الأربعة الكبار تميل أحيانا لأن تكون أكثر تشدداً تجاه الأخطاء المكتشفة ، إلا أن الدراسة أشارت لمحدودية تلك النتيجة لكونها لم تأخذ بالحسبان سمات عملاء المراجعة و تكرار و حجم الأخطاء المكتشفة. و قد توصلت دراسة (Kaplan & William (2012) إلي أنه في حال مراجعة الشركات التي تواجه مشكلات مالية فإن مكاتب المراجع الكبري يقل إحتمال إصدارها لأحكام سلبية بخصوص الأهمية النسبية و ذلك بالمقارنة بمكاتب المراجع المحليه ، و هذا يعني أن تلك المكاتب المحلية قد سعت لإظهار مستوي أكبر من التحفظ لخوفها بشكل أكبر من الأثار الإقتصادية السلبية الناتجة عن الجودة المنخفضة و تكاليف التقاضي المرتفعة. أما راسة (Blokdiik et al. (2003) فقد أشارت إلي أن مكاتب المراجع الكبري تكون أكثر تحفظاً في أحكام الأهمية النسبية لكونها تميل إلي تحديد مستوي أهمية نسبية لأغراض تخطيط عملية المراجع عند مستوي أقل من المكاتب غير الكبري

و يخلص الباحث لوجود تفاعل بين حجم مكتب المراجعة و طبيعة المجال التوكيدي ، الأمر يشير لتأثير لحجم المكتب الذي ينتمي إليه مراقب الحسابات المكلف بالمهمة علي العلاقة بين الإختلاف في طبيعة الخدمة المهنية المقدمة و دقة و جودة الأحكام المهنية للأهمية النسبية فالمكاتب الكبري يكون لها دوافع أكبر لدعم و إظهار جودة الحكم المهني، كما خلص الباحث لتأثير الحجم علي التحفظ في أحكام الأهمية النسبية، ، إن إختلفت الدراسات فيما بينها حول كون المكتب الكبير هو الأعلى أو الأقل تحفظاً في أحكامه المهنية. و بناء عليه يمكن صياغة الفرض الثالث للبحث علي النحو التالي:

H3: يؤثر حجم مكتب مراقب الحسابات علي العلاقة بين إختلاف مجال التوكيد المهني و جودة أحكام مراقبي الحسابات علي الأهمية النسبية للفروق ذات نفس الحجم.

وفيما يتعلق بتفاعل عامل الخبرة المهنية و حجم المكتب في التأثير علي العلاقة محل البحث هناك عدد من الدراسات (Messier (1983) و Pflugrath et al. (2007) و دراسة Martinov-Bennie & Pflugrath (2009) و التي قد إهتمت بتأثير التفاعل و التداخل بين كل من حجم المكتب و الخبرة المهنية العامة لمراقب الحسابات علي العلاقة بين طبيعة مجال التوكيد المهني و جودة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات ، حيث توصلت دراسة Messier (1983) إلي أن جودة أحكام الأهمية النسبية المقاسة بمستوي الإجماع تتأثر بكل من خبرة مراقب الحسابات و حجم مكتب المراجعة ، و ذلك بالأخذ بالحسبان طبيعة أحكام الأهمية النسبية - كأحكام مهنية معقدة بالمقارنة بالأحكام المهنية الأخرى غير المعقدة - علي إعتبار أن أحكام الأهمية النسبية غير متكررة و تحتاج إلي خبرة طويلة لتعلمها. و قد توصلت دراسة Pflugrath et al. (2007) بإستخدام المدخل التجريبي لوجود تفاعل بين الخبرة العامة لمراقبي الحسابات و حجم مكتبه و وجود دستور أخلاقي قوي داخل مكتب المراجعة (و الذي يعد أحد مطالب معيار رقابة الجودة الدولي الأول ISQC 1) للتأثير علي جودة الأحكام المهنية بناء علي الإتفاق بين أحكام مراقبي الحسابات و إجماع الخبراء أو المشرفين المحدد من واقع إجراء إختبار أولي إسترشادي Pilot testing. حيث إن الإختلافات في جودة الأحكام بين الخبرة المرتفعة و المنخفضة تكون ذات دلالة إحصائية في ظل وجود الدستور أخلاقي قوي ، و لم يختلف الأمر بالنسبة لحجم المكتب فإن وجود دستور أخلاقي قوي كما في المكاتب الأربعة الكبرى يحدث تأثير ذو دلالة علي جودة الأحكام المهنية.

كما إستهدفت دراسة Martinov-Bennie & Pflugrath (2009) من خلال الحالات التجريبية الوقوف علي أثر تفاعل المستويات المختلفة للخبرة المهنية لمراقبي الحسابات مع البيئة الأخلاقية (وجود دستور أخلاقي قوي) في مكاتب المراجعة الكبرى للتأثير علي الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات. و قد توصلت الدراسة إلي أنه في ظل المكاتب الأربعة الكبار و قوة البيئة الأخلاقية تزيد شدة الإختلافات بين الأحكام المهنية بتباين مستويات الخبرة المهنية، بحيث يكون شدة الإختلاف بين الأحكام المهنية في المكاتب الأربعة الكبار أكبر ما يكون في ظل مستويات الخبرة المرتفعة (مستوي خبرة مديري المراجعة) و ليس العكس، و هو ما يشير إلي زيادة وعي مديري المراجعة بالمكاتب الأربعة الكبار بأهمية الإلتزام الأخلاقي.

و بناء علي ذلك يمكن إستخلاص وجود تفاعل بين عاملي خبرة مراقب الحسابات و حجم المكتب الذي ينتمي إليه و أن هذا التفاعل بدوره يؤثر في طبيعة العلاقة بين إختلاف طبيعة و مدي تعقد مجال التوكيد المهني و جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات فيما يتعلق بالأهمية النسبية للفروق المكتشفة

أثناء أداء مهمته . و من المتوقع أن تختلف جودة أحكام الأهمية النسبية باختلاف مجال التوكيد المهني في ظل تباين مستويات الخبرة و حجم مكتب المراجعة لمراقب الحسابات ، بحيث يختلف الحكم المهني جوهرياً بين مجالي التوكيد في ظل مراقبي الحسابات ذوي الخبرة المرتفعة بمكاتب المراجعة الكبرى عن أحكام مراقبي الحسابات ذوي الخبرة المنخفضة بمكاتب مراجعة بخلاف الأربعة الكبار. و بناء عليه يمكن صياغة الفرض الرابع للبحث علي النحو التالي:

H4: يؤثر كل منمستوي خبرة مراقب الحسابات و حجم مكتبه معاً علي العلاقة بين إختلاف مجال التوكيد المهني و جودة أحكام مراقبي الحسابات علي الأهمية النسبية للفروق ذات نفس الحجم.

٧/٦) منهجية البحث :

إستخدم الباحث المنهج التجريبي في تلك الدراسة علي إعتبار أنه المنهج المطبق في الكثير من الدراسات السابقة مثل دراسة (Iselin& Iskandar, (2000 و Martinov-Bennie& Pflugrath (2009) و (Moroney& Trotman, (2016 ، كما أن موضوع البحث كبحث يتناول بعض الجوانب السلوكية التي قد تؤثر علي تكوين مراقب الحسابات لحكمه المهني ، بالإضافة إلي أن حداثة موضوع البحث يفرض عدم توافر بيانات فعلية لقياس المتغيرات محل الدراسة .و تستهدف الدراسة التجريبية في المقام الأول إختبار العلاقة الرئيسية للبحث و الوقوف علي تأثير المتغيرات المعدلة علي تلك العلاقة في بيئة الممارسة المهنية المصرية، بحيث يمكن من واقع تلك التجربة التوصل علي دليل عملي حول أثر الإختلاف في مجال التوكيد المهني علي جودة أحكام الأهمية النسبية لمراقبي الحسابات. و تتمثل أهم أبعاد تلك الدراسة التجريبية فيما يلي :

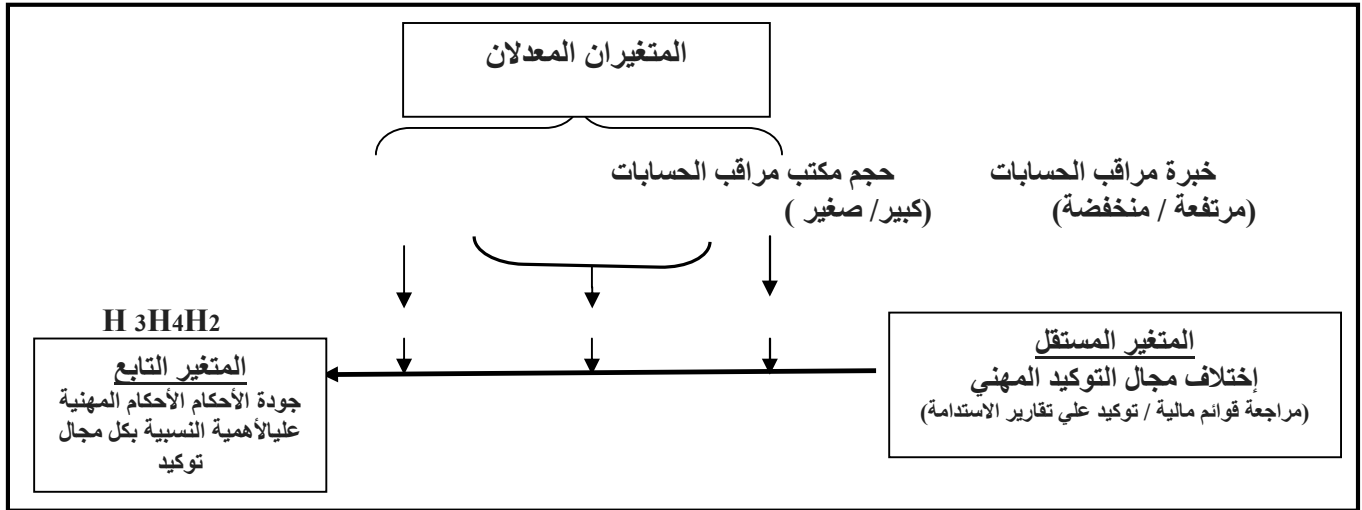
١/٧/٦) مجتمع و عينة الدراسة :

إتساقاً مع هدف البحث المتعلق بأثر إختلاف التوكيد علي جودة الأحكام المهنية للأهمية النسبية فإنه ، و إتفاقاً مع دراسات سابقة كدراسة (Martinov-Bennie& Pflugrath (2009 و دراسة (Moroney& Trotman (2016 يتكون مجتمع الدراسة من مراقبي حسابات الشركات المساهمة في مصر (بمستويات خبرة مهنية عامة متباينة بحيث يشمل الأمر مديري مراجعة و كبار المراجعين داخل المكتب و كذلك يشتمل مجتمع الدراسة علي من ينتمون إلي مكاتب مراجعة ذات شراكة مع شركات المراجعة الأربعة الكبار حول العالم). و قد تم توزيع الحالات التجريبية علي ١٠٣ مراقب حسابات بخبرات متباينة و بمكاتب بأحجام متفاوتة بالقاهرة و الأسكندرية، و تم تلقي الردود من ٦٦ مشارك بالتجربة بنسبة رد بلغت ما يقرب من ٦٤.١% ، و قد تم إستبعاد أربعة مشاركين نظراً للإجابة علي الحالة الأولي فقط

دون الثانية ، و بالتالي فقد إقتصرت عيني الدراسة علي عينة مكونة من ٦٢ مفردة صالحة للإختبار، تم تحديدهم من مجتمع الدراسة بشكل تحكيمي بعضهم منالمقيدين و البعض الآخر من غير المقيدين بالهيئة العامة للرقابة المالية.

٢/٧/٦) نموذج البحث و توصيف و قياس متغيرات الدراسة :

١/٢/٧/٦) نموذج البحث :بناء علي فروض البحث يتضح و جود متغير مستقل واحد هو الإختلاف في مجال التوكيد المهني ، و متغير تابع واحد فقط و هو جودة الأحكام المهنية علي الأهمية النسبية، و هناك متغيرين معدلين يتمثلوا في مستوي الخبرة العامة لمراقبي الحسابات و حجم مكتب المراجعة و التي قد أظهر الجانب النظري للبحث إمكانية تفاعلهم مع المتغير المستقل و تأثيرهم علي العلاقة بين المتغير المستقل و التابع. و يمكن توضيح نموذج البحث من خلال الشكل التالي رقم (١):



٢/٢/٧/٦) توصيف و قياس متغيرات الدراسة :

باستعراض الفروض الأربع للبحث يمكن الوقوف علي متغير مستقل و متغير تابع و متغيرين معدلين تم قياسهم علي النحو التالي:

أ) المتغير المستقل: إختلاف مجال التوكيد المهني: إتساقاً مع دراسة Moroney & Trotman (2016) حيث تم تقديم عدة حالات تجريبية للمشاركين للوقوف علي الإختلافات فيما بينها، فقد تم قياس هذا المتغير من واقع تقديم حالتين تجريبيتين للمشاركين بالتجربة ، بحيث تشتمل الأولي علي فرق مالي مكتشف بقائمة الدخل، أما الأخرى فقد إشتملت علي فرق غير مالي بتقرير إستدامة فيما يتعلق بإستخدامات المياه كمورد محدود.

(ب) أما المتغير التابع : جودة الأحكام المهنية علي الأهمية النسبية:تم قياسه إتساقاً مع دراسة (Martinov–Bennie & Pflugrath (2009) من خلال مستوي إجماع مراقبي الحسابات المشاركين بالتجربة علي حكم و تقييم الأهمية النسبية للفرق المكتشف من خلال إختيار أحد المستويات من مقياس ليكرت (و التي تبدأ من غير الهام علي الإطلاق إلي الهام بشكل مطلق)، بحيث تم تحديد مستوي الإجماع للمشاركين من واقع مقارنة أحكام الأهمية النسبية للمشاركين بالتجربة بمستوي إجماع الخبراء Experts consensus كمؤشر علي الحكم المهني السليم ذو الجودة العالية لتحديد الإختلافات المطلقة بين المشاركين و الخبراء، و قد تم تحديد إجماع الخبراء من واقع دراسة أو إختبار أولي إسترشادي تم إجراؤه قبل الدراسة التجريبية، لتحديد مستوي الإتفاق مع توقعات هؤلاء الخبراء. بحيث تم قياس مستوي الجودة حسب نسبة صحة الرد من واقع إتفاق كل مفردة في ردها مع الحكم السليم الذي حدده الخبراء.

(ج) المتغير المعدل الأول : خبرة مراقبي الحسابات :و يقصد بالخبرة هي الخبرة العامة(و ليس الخبرة في مهمة مهنية محددة بعينها) في أعمال المراجعة و جمع الأدلة و تكوين الأحكام المهنية ، و إتساقاً مع دراسة (Martinov–Bennie & Pflugrath (2009) تم قياس هذا المتغير كمتغير وهمي أو مؤشري Indicator variable بحيث يأخذ القيمة = ١ في حالة الخبرة المرتفعة (و ذلك في حال تقديم الحالات التجريبية لشركاء و مديري مراجعة تتجاوز سنوات الخبرة العامة أكثر من ١٠ سنوات) ، أما في حالة الخبرة المنخفضة يكون المتغير = صفر (في حال المراجعين الأقل خبرة من مستوي الشركاء و مديري المراجعة، بحيث تم التركيز علي فئة المراجع الأول و الأقل خبرة منهم).

(د) المتغير المعدل الثاني : حجم مكتب المراجعة : إتساقاً مع دراسة (Acito et al.(2009) تم قياس هذا المتغير كمتغير و همي أو مؤشري ، بحيث يأخذ قيمة (١) في حال شراكة مكتب المراجعة مع أحد الأربعة الكبار ، و يأخذ القيمة (صفر) في حال إنتماء مراقب لأي مكتب أخر.

٣/٧/٦) أدوات و إجراءات الدراسة التجريبية :

مرت الدراسة التجريبية بمرحلتين كما يلي:المرحلة الأولى : الدراسة أوالإختبار الأولي الإسترشادي : إعتمدت الدراسة علي أسلوب الإختبار الأولي الإسترشادي للوصول لإجماع الخبراء ، و الذي يستخدم خاصة في ظل غياب معيار خارجي أو تغذية عكسية لتقييم أحكام مغفدة كأحكام الأهمية النسبية و قد إستخدم هذا الإسلوب في دراسات سابقة كدراسة (Pflugrath et al.(2007,P574 و دراسة (Martinov–Bennie & Pflugrath(2009,P243). وقد تم عرض الحالتين التجريبيتين علي ثمانية ممارسين (من مديري المراجعة و كبار المراجعين) و أحد الأكاديميين في مجال

المحاسبة و المراجعة ، بحيث يكون إجماعهم علي إختيار مستوي معين للأهمية النسبية علي مقياس ليكرت بمثابة مؤشر علي الأحكام المهنية السليمة عالية الجودة.

المرحلة الثانية : عرض الحالتين التجريبتين علي مفردات العينة: بعد الوصول لمستوي إجماع الخبراء تم عرض الحالتين التجريبتين علي المشاركين بالتجربة من خلال مقابلات شبه هيكلية شاع إستخدامها بتلك النوعية من الدراسات كدراسة (Moroney & Trotman (2016 لكي يحصل المشارك بالتجربة علي إجابات لأي تساؤل قد يطرأ ، و قد تم دعم كل حالة بسؤال يتعلق بتحديد مستوي معين للأهمية علي مقياس ليكرت المتدرج من غير الهام علي الإطلاق إلي الهام بشكل كامل قياساً علي (Bennett & Hatfield (2017)، و قد الإعتماد في صياغة تلك الحالات الإفتراضية و السؤال المتعلق بكل حالة علي دراسات سابقة ذات صلة كدراسة (Moroney & Trotman (2016. و قد تم توجيه تساؤلات للمشاركين بالتجربة للحصول علي بيانات الديمغرافية و معلومات تتعلق بمستوي خبرته المهنية العامة و تأهيله العلمي . أما القسم الثاني فقد خصص للحصول علي الرد اللازم لإختبار أثر إختلاف طبيعة مجال التوكيد و الفرق المكتشف (مالي مقابل غير مالي) علي جودة أحكام الأهمية النسبية و أثر المتغيرات المعدلة علي تلك العلاقة، و فيما يتعلق بالحالة التجريبية الأولى المتعلقة بالفرق المالي المكتشف تم إعطاء رقم صافي الربح قبل الضريبة (كأساس مناسب لتحديد الأهمية النسبية) و قائمة الدخل بحيث تقدم لمراقبي حسابات بمستويات خبرة متنوعة (خبرة مرتفعة / خبرة منخفضة) و بمكاتب بأحجام مختلفة (كبيراً من الأربعة الكبار/ صغير أي بخلاف الأربعة الكبار). أما في الحالة الثانية تم إعطاء إجمالي كمية المياه المستخدمة في الأنشطة التشغيلية (كأساس مناسب لتحديد الأهمية النسبية) و أجزاء من تقرير إستدامة يعكس إستخدامات المياه بالمصانع المختلفة بحيث تقدم لمراقبي حسابات بمستويات خبرة متنوعة (خبرة مرتفعة / خبرة منخفضة) و بمكاتب بأحجام مختلفة (كبير / صغير). و قد تم مراعاة تساوي نسبة الفرق المكتشف في الحالتين وذلك للتحكم في تأثير حجم Magnitude الفرق (Moroney & Trotman (2016 لتكون نسبته ١٥% من الأساس المناسب المحدد بالحالتين ، و قد تم إختيار تلك النسبة و ذلك علي إعتبار أنها تتجاوز الحدود الكمية الشائعة للأهمية النسبية في مجال المحاسبة (٥% - ١٠%) من صافي الربح قبل الضريبة. (Jeffrey (1992,P811 ، و قد تم مراعاة إدراج بعضها العوامل النوعية بالحالتين الإفتراضيتين كما جاءت بالنشرة SAB 99 (الإلتزام أو المخالفة لشرط مديونية لإستمرار قرض جوهري أو شرط لإستمرار ترخيص نشاط الشركة ، إلي جانب وجود إهتمام مجتمعي بأنشطة الشركة) (Moroney & Trotman (2016 و التي

تؤثر بدورها علي الحكم المهني و تزيد من تقييم المشاركين للأهمية النسبية للفرق المكتشف، و قد جاء إجماع الخبراء للأهمية النسبية للفرق عند مستويات مرتفعة علي مقياس ليكرت بالحالتين ، حيث كون الفرق يتجاوز الـ (١٠% من الأساس المناسب) للأهمية النسبية كميّاً و نوعياً (يؤدي تصحيح ذلك الفرق إلي تجاوز شروط القرض و شروط الترخيص) يعطي تصور لوجود نية تعمد وراء الفرق المكتشف.

٤/٧/٦) التصميم التجريبي و المعالجات التجريبية و المقارنات :

إستخدم الباحث تصميم تجريبي (٢ * ٢ * ٢) ليعكس الإختلاف في مجال التوكيد و إختلاف مستوي الخبرة و حجم مكتب المراجعة (كما يتضح ذلك من الجدول رقم ١ لإظهار المقارنات و المعالجات المختلفة):

| توكيد علي تقرير الإستدامة | مراجعة قوائم مالية | مجال التوكيد المتغيرات المعدلة | |
|---------------------------|--------------------|--------------------------------------|-----------------|
| | | مكتب كبير الحجم | مكتب صغير الحجم |
| (٥) | (١) | خبرة مرتفعة | |
| (٦) | (٢) | خبرة منخفضة | |
| (٧) | (٣) | خبرة مرتفعة | |
| (٨) | (٤) | خبرة منخفضة | |

و بالتالي فسوف يتم تعريف مفردات العينة من مراقبي الحسابات إلي ثمانية معالجات كالتالي:

- المعالجة (١) : مراجعة قوائم مالية / خبرة مرتفعة / مكتب كبير الحجم .
 - المعالجة (٢) : مراجعة قوائم مالية / خبرة منخفضة / مكتب كبير الحجم.
 - المعالجة (٣) : مراجعة قوائم مالية / خبرة مرتفعة / مكتب صغير الحجم.
 - المعالجة (٤) : مراجعة قوائم مالية / خبرة منخفضة / مكتب صغير الحجم .
 - المعالجة (٥) : توكيد علي تقارير الإستدامة / خبرة مرتفعة / مكتب كبير الحجم.
 - المعالجة (٦) : توكيد علي تقارير الإستدامة / خبرة منخفضة / مكتب كبير الحجم.
 - المعالجة (٧) : توكيد علي تقارير الإستدامة / خبرة مرتفعة / مكتب صغير الحجم.
 - المعالجة (٨) : توكيد علي تقارير الإستدامة / خبرة منخفضة / مكتب صغير الحجم.
- و فيما يتعلق بالمقارنات بين المعالجات التجريبية اللازمة لإختبار فرض الدراسة و أثر المتغيرين المعدلين علي العلاقة بين المتغير المستقل و التابع ، فسوف تكون علي النحو التالي:

المقارنة الأولى: بين المعالجات (١ + ٢ + ٣ + ٤) * (٥ + ٦ + ٧ + ٨) لإختبار العلاقة بين إختلاف مجال التوكيد المهني و جودة الحكم المهني علي بالأهمية النسبية ، و ذلك بصرف النظر عن مستوي الخبرة و حجم مكتب المراجعة ، و بالتالي إختبار فرض البحث الأول H1.

المقارنة الثانية : بين المعالجات [(١ + ٢) * (٣ + ٤)] * [(٥ + ٦) * (٧ + ٨)] و ذلك لإختبار أثر التنوع في مستوي خبرة مراقب الحسابات كمتغير معدل علي العلاقة الرئيسية محل الدراسة ، و ذلك بصرف النظر عن حجم مكتب المراجعة ، و بالتالي إختبار فرض البحث H2.

المقارنة الثالثة : بين المعالجات [(١ + ٢) * (٣ + ٤)] * [(٥ + ٦) * (٧ + ٨)] و ذلك لإختبار أثر التنوع في حجم المكتب الذي ينتمي إليه مراقب الحسابات كمتغير معدل علي العلاقة الرئيسية محل الدراسة ، و ذلك بصرف النظر مستوي خبرة مراقب الحسابات ، و بالتالي إختبار فرض البحث H3.

المقارنة الرابعة: بين المعالجات [(١ * ٤)] * [(٥ * ٨)] و ذلك لإختبار أثر التنوع في كلا من مستوي خبرة مراقب الحسابات و كذلك التنوع في حجم المكتب الذي ينتمي إليه كمتغيران معدلان معاً علي العلاقة الرئيسية محل الدراسة ، و بالتالي إختبار فرض البحث H4.

٥/٧/٦) الأساليب الإحصائية المستخدمة لتحليل نتائج الدراسة التجريبية :

تم استخدام كشاف برنامج الإكسل لتفريغ ردود المشاركين بالتجربة ، و تم تطبيق الإختبارات الإحصائية المطلوبة للدراسة باستخدام الحزم الإحصائية الجاهزة للعلوم الإجتماعية SPSS الإصدار رقم ٢٢. و قد تم اجراء إختبار كرونباخ ألفا Cronbach's Alpha لقياس صدق و ثبات و إتساق إجابات المشاركين من مراقبي الحسابات في التجربة علي الأسئلة المقدمة لهم لحساب معامل كرونباخ ألفا للعينة بحيث يعكس ثبات مفردات العينة في الإجابة علي ذات الأسئلة إذا ما أعيد تقديمها لهم بذاتهم مرة أخرى و ذلك باحتمال مساو لقيمة المعامل ، و بالتالي يعطي معامل كرونباخ ألفا مؤشراً علي مدى الموثوقية في تلك الإجابات ، ومدى صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي. ويأخذ ذلك المعامل قيمة تتراوح بين (الصفر والواحد الصحيح) ، بحيث يعني إقترب قيمة المعامل المحسوب للعينة من الواحد الصحيح أن الردود تتمتع بمستوي ثبات مرتفع ، و إذا كان المعامل يقترب من الصفر فهذا يعني عدم ثبات البيانات و الردود. (عزام، زغول ، ٢٠٠٦). و تعتبر أفضل قيمة لهذا المعامل هي تلك التي تتجاوز ٦٠ % ، و قد أظهرت النتائج (كما ورتت

بمخرجات الـ SPSS (بملحق البحث رقم ٢) أن معامل كرونباخ ألفا للعينة يساوي (0.678%) ، و هو ما يعكس مستوى مقبول من الصدق و الثبات.

كما تم إختبار مدي الإعتدالية لتوزيع مجتمع الدراسة الذي تم سحب العينة منه بإستخدام إختباري الإعتدالية (كولموجروف سميرنوف Kolmogrove – Smirnov و إختبار شبيرو ويلك Shapiro-Wilk) ، و ذلك لتحديد ما إذا كان سيتم إستخدام الإختبارات المعلمية أو اللامعلمية Parametric or Non parametric tests . و في ظل إختبارات الإعتدالية يكون فرض العدم H_0 أن العينة مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع المعتدل الطبيعي ، أما الفرض البديل فيشير إلي أن العينة مسحوبة من مجتمع لا تتبع بياناته التوزيع المعتدل الطبيعي، و قد جاءت قيمة إحصائية الإختبار (كما وردت بملحق البحث رقم ٢) ($P-Value \dots\dots\dots$) ، و هو ما يشير إلي قبول الفرض البديل H_0 بما يعني أن العينة مسحوبة من مجتمع لا تتبع بياناته التوزيع الطبيعي ، و بالتالي يتم اللجوء للإختبارات اللامعلمية لإختبار فروض البحث.

و من ناحية أخرى تم إجراء التحليل العاملي Factor analysis كأسلوب إحصائي يستخدم في دراسة الظواهر بهدف إرجاعها إلى العوامل المؤثرة فيها و تلخيص المتغيرات في عدد أقل من العوامل الرئيسية، التي يمكن أن تفسر الظاهرة، كما يهدف إلى إبراز مجموعة العناصر الكامنة التي يصعب الكشف عنها، والتي يمكن أن يكون لها دور في تفسير العلاقات بين عدد كبير من المتغيرات. كما يهدف للوصول إلى مجموعة جديدة من المتغيرات أو العوامل وبعدها أقل لتحل محل المجموعة الأصلية من المتغيرات، و يمر هذا التحليل بمرحلتين تتمثل الأولى في التأكد من ملائمة وكفاية حجم العينة ويقدم إختبار KaiserMeyer– Olkin(KMO) مؤشراً لكفاية حجم العينة، حيث يعتبر حجم العينة مقبولاً إذا زادت قيمة إختبار KMO عن 0.5 ، و بإجراء ذلك الإختبار جاءت قيمة KMO (كما وردت بمخرجات الـ SPSS بملحق البحث رقم ٢) مساوية لـ 0.566 أي جاوزت 0.5 وهو ما يشير إلي ملاءمة وكفاية حجم العينة. أما المرحلة الثانية فتختص بتحديد عدد العوامل التي تقيس العلاقة محل الدراسة، وفقاً لأسئلة الحالات التجريبية وقدرتها على التفسير باستخدام طريقة Principal Component، و قد تم الحصول على قيم التباين المفسر Total Variance Explained والتي يمكن تلخيصها في الجدول رقم (٢) التالي:

Total Variance Explained جدول رقم (٢)

| Component | Initial Eigenvalues | | | Extraction Sums of Squared Loadings | | |
|-----------|---------------------|---------------|--------------|-------------------------------------|---------------|--------------|
| | Total | % of Variance | Cumulative % | Total | % of Variance | Cumulative % |
| 1 | 1.593 | 53.112 | 53.112 | 1.593 | 53.112 | 53.112 |
| 2 | .845 | 28.175 | 81.287 | | | |
| 3 | .561 | 18.713 | 100.000 | | | |

Extraction Method: Principal Component Analysis.

و يتضح من الجدول السابق أن هناك عامل واحد (تجاوزت قيمته الواحد الصحيح) لديه القدرة علي تفسير 53.112% من التباين.

٦/٧/٦) نتائج إختبارات فروض البحث :

يرصد الباحث فيما يلي لنتائج إختبار فروض البحث:

١/٦/٧/٦) نتيجة إختبار الفرض الأول: لا إختبار مدي صحة ذلك الفرض تم إجراء إختبار Wilcoxon signed-ranks test كإختبار لا معلمي و ذلك عند مستوي ثقة ٩٥% يستخدم في حال المقارنة بين عينتين غير مستقلتين و ذلك لإجراء المقارنة الأولي بين المعالجات [١ + ٢ + ٣ + ٤] * (٥ + ٦ + ٧ + ٨) أي لمقارنة مستوي جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات المشاركين بالتجربة علي الأهمية النسبية في الحالة الأولي (مراجعة القوائم المالية التقليدية) بالحالة الثانية (التوكيد علي تقرير الإستدامة) ، و ذلك بصرف النظر عن كل من حجم مكتب مراقبي الحسابات المشاركين و مستوي خبرتهم المهنية. بحيث تنص قاعدة اتخاذ القرار تجاه الفرض برفض فرض العدم H_0 بعدم وجود إختلافات بين العينتين و بالتالي قبول الفرض البديل H_1 إذا ما كانت قيمة إحصائية الإختبار P -Value أقل من (٠.٠٥) أي ٥% و العكس صحيح . و قد توصل الإختبار لوجود فرق ذو دلالة إحصائية بين جودة الأحكام لذات المشاركين بالتجربة بالنسبة لمجالي التوكيد المهني حيث جاءت قيمة إحصائية الإختبار (كما وردت بمخرجات الـ SPSS بملحق البحث رقم ٢) P -Value (=0.000) أقل من ٠.٠٥ و بالتالي يتم رفض فرض العدم و قبول الفرض البديل بوجود إختلاف ذو دلالة إحصائية في جودة الحكم المهني علي الأهمية النسبية نتيجة لإختلاف مجال التوكيد المهني ، و بناء عليه يتم قبول الفرض الأول للبحث.

و قد تفوقت مراجعة القوائم المالية التقليدية علي التوكيد غير المالي في جودة الحكم المهني علي الأهمية النسبية فقد أظهرت المقارنة عن (٤٩ مفردة بالعينة كان جودة الحكم المالي تفوق جودة الحكم غير المالي في مقابل حالتين فقط حدث فيهم العكس ، أما باقي مفردات العينة فقد تساوي فيها جودة الحكم المهني). و قد إتفقت نتيجة إختبار هذا الفرض مع دراسة (Edgley et al. (2015 و دراسة (Moroney & Trotman, (2016 التي أكدت وجود إختلاف في جودة الحكم بين مجالي التوكيد ، و يتعارض مع دراسة (Sanusi & Iskandar (2006 التي أكدت علي أن إختلاف طبيعة و مستوي تعقد المهمة لا يحدث تأثير علي جودة أحكام الأهمية النسبية. و من وجهة نظر الباحث فإن نتيجة إختبار ذلك الفرض جاءت منطقية لكون تباين طبيعة كل خدمة و إرتفاع تعقد خدمة عن أخرى بفعل غموض المفاهيم و الإرشادات عند نقلها من مجال لتطبيق بمجال آخر له دور في إحداث إختلاف بالأحكام المهنية علي الأهمية النسبية لأي فرق مكتشف بنفس الحجم بكل مجال توكيد مهني علي حدة.

و كتحليل إضافي لذلك الفرض تم إجراء ذات المقارنة لذات مفردات العينة بين مجالي التوكيد مهني بالأخذ في الحسبان التفاوت في مستوي الخبرة ، و قد إستلزم ذلك إجراء إختبار و يلكوكسون علي إعتبار أنه سيتم إجراء مقارنة بين ذات مفردات العينة في حالتين الأولى تمثل الخبرة المرتفعة و الثانية هي الخبرة المنخفضة. في حالة الخبرة المرتفعة توصل الإختبار لوجود فرق ذو دلالة إحصائية بين جودة الأحكام لذات المشاركين بالتجربة من ذوي الخبرة المرتفعة بالنسبة لمجالي التوكيد المهني حيث جاءت قيمة إحصائية الإختبار ($P\text{-Value} = 0.000$)، و قد حدث ذات الأمر في الحالة الثانية بالنسبة للمشاركين من ذوي الخبرة المنخفضة.

و من ناحية أخرى تم إجراء تحليل إضافي لذات الفرض بمقارنة ذات المشاركين بالتجربة بالأخذ في الحسبان التفاوت في حجم مكتب المراجعة لمراقب الحسابات المكلف في كل مجال توكيد مهني ، و قد إستلزم ذلك إجراء إختبار و يلكوكسون علي إعتبار أنه سيتم إجراء مقارنة بين ذات مفردات العينة في حالتين الأولى تمثل مكتب مراجعة كبير الحجم و الثانية هي حالة مكتب مراجعة صغير الحجم. في حالة المكتب كبير الحجم توصل الإختبار لوجود فرق ذو دلالة إحصائية بين جودة الأحكام لذات المشاركين بالتجربة من المكاتب الكبرى بالنسبة لمجالي التوكيد المهني حيث جاءت قيمة إحصائية الإختبار ($P\text{-Value} = 0.000$)، و قد حدث ذات الأمر في الحالة الثانية بالنسبة للمشاركين من مكاتب المراجعة الصغيرة. و فقاءً لهذا التحليل الإضافي يمكن الإستدلال علي أن الخبرة و حجم

مكتب المراجعة بمستويهم المتباينين قد أحدثوا بين ذات المشاركين بالتجربة بالنسبة لجودة الحكم المهني بين مجالي التوكيد.

نتيجة إختبارالفرض الثاني: للوقوف علي أثر عامل الخبرة علي الفرق في جودة الحكم المهني نتيجة لإختلاف مجال التوكيد المهني يستلزم ذلك إجراء مقارنة بين مشاركين مختلفين من حيث مستويين الخبرة الخبرة، و بالتالي تم إجراءالمقارنة الثانية بين المعالجات [(١ + ٣) * (٢ + ٤)] * [(٥ + ٧) * (٦ + ٨)] لإختبار أثر التنوع في مستوي خبرة مراقبي الحسابات كمتغير معدل علي العلاقة الرئيسية محل الدراسة ، و ذلك بصرف النظر عن حجم مكتب المراجعة الذي ينتمي إليه مراقب الحسابات المكلف بأداء كل مهمة مهنية. و في هذا السياق تم إستخدام إختبار مان ويتي Mann-Whitney Test كإختبار لا معلمي و ذلك عند مستوي ثقة ٩٥% لمقارنة عينتين مستقلتين (خبرة مرتفعة في مقابل خبرة منخفضة). و قد جاءت مغنوية الإختبار ككل ($P-Value = 0.000$) أقل من ٠.٠٥ و هو ما يعني رفض فرض العدم H_0 بعدم وجود تأثير لمستويات الخبرة المهنية علي العلاقة بين إختلاف مجال التوكيد المهني (مالي /غير مالي) و وجود فرق في جودة الحكم المهني بين الحالتين ، و بالتالي يتم قبول الفرض البديل بوجود تأثير لمستويات الخبرة علي تلك العلاقة محل الدراسة، و بناء عليه تم قبول الفرض الثاني للبحث، و هو الأمر الذي يتفق مع دراسات سابقة مثل دراسة Rigsby et al.(1989) و Bonner (1994) بوجود تداخل بين طبيعة المهمة و إختلاف مستوي تعقد المهمة علي جودة الأحكام المهنية علي الأهمية النسبية.

و علي مستوي كل مجال توكيد مهني علي حدة ، و فيما يتعلق بأثر عامل الخبرة - بصرف النظر عن حجم مكتب المراجعة - علي جودة الحكم المهني في حالة مراجعة القوائم المالية التقليدية فقد جاءت إحصائية الإختبار ($P-Value = 0.000$) و هو ما يعني وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لعامل الخبرة علي جودة الحكم المهني في تلك الحالة ، و هو الأمر الذي يتفق مع دراسة Bhattacherjee & Moreno (2002) و Asare et al. (2003) Hoffman et al. (2009) و Pflugrath & Martinov-Bennie (2009) و Mao (2014) ، إلا أنه في حالة التوكيد علي تقارير الإستدامة فقد جاءت إحصائية الإختبار ($P-Value = 0.311$) أكبر من ٠.٠٥ و هو ما يعني قبول فرض العدم بعدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لعامل الخبرة علي جودة الحكم المهني في ظل هذا الشكل من التوكيد الذي يغلب عليه الطبيعة غير المالية ، و من وجهة نظر الباحث يمكن إرجاع تلك النتائج إلي جدائة مهمة التوكيد علي الأستدامة يجعل لعامل

الخبرة العامة في مزاولم المهنة بشكل عام تأثير محدود للغاية علي جودة الأحكام المهنية و إتفاق مراقبي الحسابات علي تقييم الأهمية النسبية لأي فروق مكتشفة في إطار تلك النوعية من المهام المهنية.

و كتحليل إضافي لأثر الخبرة علي العلاقة بين إختلاف مجال التوكيد المهني و الفرق في جودة الحكم المهني علي الأهمية النسبية فيما بين المجالي التوكيد ، فقد تم تثبيت بعد حجم مكتب المراجعة ، بحيث يتم تحديد أثر تباين الخبرة علي تلك العلاقة في حالتين الأولي تمثل المكتب الكبير الحجم ، أما الحالة الثانية فيكون فيها المكتب صغير الحجم . و قد أظهرت نتائج إختبار مان و يتني للمقارنات بين الخبرة المرتفعة و المنخفضة بالمكاتب الكبيرة عدم وجود إختلاف بين مستويات الخبرة بالنسبة للفرق بين مجالي التوكيد المهني فيما يتعلق بجودة الحكم المهني علي الأهمية النسبية حيث بلغت إحصائية الإختبار ($P\text{-Value} = 0.104$) أكبر من ٠.٠٥ ، أما بالنسبة للمكاتب الصغيرة الحجم فقد بلغت إحصائية الإختبار ($P\text{-Value} = 0.007$) و هو ما يعني وجود إختلاف بين مستويات الخبرة بالنسبة للفرق بين مجالي التوكيد المهني فيما يتعلق بجودة الحكم المهني علي الأهمية النسبية .

٣/٦/٧/٦)نتيجة إختبارالفرض الثالث: للوقوف علي أثر عامل حجم مكتب المراجعة علي الفرق في جودة الحكم المهني نتيجة لإختلاف مجال التوكيد المهني ، و قد إستلزم ذلك إجراء مقارنة بين مشاركين مختلفين من حيث حجم مكتب المراجعة بصرف النظر عن مستوي الخبرة المهنية لمراقب الحسابات المكلف بكل خدمة مهنية ، و بالتالي تم إجراء المقارنة الثالثة بين المعالجات [(٢ + ١) * (٤ + ٣) * [(٥ + ٦) * (٧ + ٨)] و ذلك لإختبار أثر التنوع في حجم المكتب الذي ينتمي إليه مراقب الحسابات كمتغير معدل علي العلاقة الرئيسية محل الدراسة ، و ذلك بصرف النظر عن مستوي الخبرة المهنية لمراقب الحسابات. و في هذا السياق تم إستخدام إختبار مان و يتني كإختبار لا معلمي و ذلك عند مستوي ثقة ٩٥% لمقارنة عينتين مستقلتين (مكتب كبير في مقابل مكتب صغير). و قد جاءت معنوية الإختبار ككل ($P\text{-Value} = 0.201$) أكبر من ٠.٠٥ و هو ما يعني قبول فرض العدم H_0 بعدم وجود تأثير لحجم مكتب المراجعة علي العلاقة بين إختلاف مجال التوكيد المهني (مالي /غير مالي) و وجود فرق في جودة الحكم المهني علي الأهمية النسبية بين الحالتين ، و بناء عليه تم رفض الفرض الثالث للبحث .

و علي مستوي كل مجال توكيد مهني علي حدة ، و فيما يتعلق بأثر عامل حجم مكتب المراجعة - بصرف النظر عن مستوي الخبرة المهنية لمراقب الحسابات - علي جودة الحكم المهني في حالة

مراجعة القوائم المالية التقليدية فقد جاءت إحصائية الإختبار ($P\text{-Value} = 0.013$) أقل نسبياً من 0.05 و هو ما يعني وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لحجم مكتب المراجعة علي جودة الحكم المهني في تلك الحالة ، إلا أنه في حالة التوكيد علي تقارير الإستدامة فقد جاءت إحصائية الإختبار ($P\text{-Value} = 0.332$) أكبر من 0.05 و هو ما يعني قبول فرض العدم بعدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لحجم مكتب المراجعة علي جودة الحكم المهني في ظل هذا الشكل من التوكيد الذي يغلب عليه الطبيعة غير المالية ، و قد اختلفت تلك النتائج التي تم التوصل إليها مع دراسة Morris & Nichols (1988) و دراسة Geiger & Rama. (2006) و دراسة Mock et al.(2007) و دراسة Grenier et al.(2009) و دراسة Naslmosavi et al.(2013) و دراسة Cuadrado-Ballesteros et al.(2015) و Naslmosavi & Jahanzeb. (2016) و al.(2017) و Martínez-Ferrero & García-Sánchez (2018) التي توصلت لتأثير الحجم علي جودة الحكم علي الأهمية سواء بين مجالي التوكيد و في كل مجال توكيد مهني علي حدة، إلا أنه قد إنفقت نتيجة إختبار هذا الفرض مع دراسة Acito et al.(2009) بعدم وجود تأثير لحجم المكتب علي أحكام الأهمية النسبية ، حيث تكون تلك الأحكام متسقة بين المكاتب - بإختلاف حجمها- و ذلك علي الرغم من غموض المعايير و الإرشادات المهنية. و من وجهة نظر الباحث فإنه يجب أن يكون هناك تأثير للحجم علي العلاقة محل الدراسة و هو ما أظهرته نتيجة الإختبار علي مستوى المراجعة المالية ، إلا أن عدم وجود تأثير للحجم في حالة التوكيد علي الإستدامة كخدمة حديثة لحد كبير بسوق الخدمات المهنية بمصر كانت هي سبب رفض الفرض ككل، حيث أظهرت المقابلات الشخصية عدم ترسخ أبعادها لدي الممارسين بمكاتب المراجعة بإختلاف حجمها. و تحليل إضافي لأثر حجم مكتب المراجعة علي العلاقة بين إختلاف مجال التوكيد المهني و الفرق في جودة الحكم المهني علي الأهمية النسبية فيما بين المجالي التوكيد ، فقد تم تثبيت بعد خبرة مراقب الحسابات ، بحيث يتم تحديد أثر تباين حجم المكتب علي تلك العلاقة في حالتين الأولى تمثل الخبرة المرتفعة ، أما الحالة الثانية فيكون فيها الخبرة منخفضة . و قد أظهرت نتائج إختبار مان و يتني للمقارنات بين الحجم الكبير و الصغير عند ثبات مستوى الخبرة المهنية عند المستوى المرتفع عدم وجود إختلاف بين حجمي مكتب المراجعة الكبير و الصغير بالنسبة للفرق بين مجالي التوكيد المهني فيما يتعلق بجودة الحكم المهني علي الأهمية النسبية حيث بلغت إحصائية الإختبار ($P\text{-Value} = 0.559$) أكبر من 0.05 ، أما بالنسبة لمستوي الخبرة المهنية المنخفضة فقد بلغت إحصائية الإختبار ($P\text{-Value} = 0.667$) أكبر من 0.05 و هو ما يعني عدم وجود إختلاف بين

مستويات الخبرة بالنسبة للفرق بين مجالي التوكيد المهني فيما يتعلق بجودة الحكم المهني علي الأهمية النسبية .

٤/٦/٧/٦)نتيجة إختبارالفرض الرابع: إستلزم إختبار مدي صحة ذلك الفرض تقسيم العينة لأربع مجموعات فرعية ، بحيث يتم إجراء مقارنة ثنائية بين جودة الأحكام علي الأهمية النسبية لمشاركين مختلفين فيما بينهم في مستويات كل من المتغيران المعدلان معاً بمعني تغير و عدم ثبات كلا المتغيرين، و قد تحقق ذلك بإجراء مقارنة بين مجموعة المشاركين بالتجربة ذوي الخبرة المرتفعة ممن ينتموا إلي مكاتب المراجعة الكبرى بهؤلاء ذوي الخبرة المنخفضة ممن ينتموا لمكاتب المراجعة الصغيرة ، للوقوف علي الإختلاف في جودة الأحكام نتيجة إختلاف مجال التوكيد و في ظل إختلاف كل من الخبرة و حجم المكتب معاً ، و بالتالي تم إجراء المقارنة الرابعة بين المعالجات $[(٤ * ١)] * [(٨ * ٥)]$ و ذلك لإختبار أثر التنوع في كلا من مستوي خبرة مراقب الحسابات و التنوع في حجم المكتب الذي ينتمي إليه كمتغيران معدلان معاً علي العلاقة بين إختلاف مجال التوكيد المهني بين المراجعة المالية و التوكيد علي تقارير الإستدامة كتقارير غير مالية - في غالبيتها - علي الفرق في جودة الأحكام المهنية علي الأهمية النسبية بين مجالي التوكيد المهني. و في هذا السياق تم إستخدام إختبار مان ويتي كإختبار لا معلمي و ذلك عند مستوي ثقة ٩٥% لمقارنة عينتين مستقلتين (مكتب كبير و خبرة مرتفعة في مقابل مكتب صغير و خبرة منخفضة). و قد جاءت مغنوية الإختبار ككل ($P-Value = 0.002$) أقل من ٠.٠٥ و هو ما يعني رفض فرض العدم H_0 و قبول الفرض البديل بوجود تأثير ذو دلالة إحصائية لكل من حجم مكتب المراجعة و خبرة مراقب الحسابات معاً علي العلاقة بين إختلاف مجال التوكيد المهني (مالي/غير مالي) و وجود فرق في جودة الحكم المهني علي الأهمية النسبية بين الحالتين ، و بناء عليه يتم قبول الفرض الرابع للبحث، و تتفق تلك النتيجة معدراسة (1983) Messier و Pflugrath et al. (2007) و دراسة (2009) Martinov-Bennie & Pflugrath هو الأمر الذي أرجعه الباحث للتأثير الكبير لعامل الخبرة و الذي تفوق علي حالة عدم تأثير حجم مكتب المراجعة في ظل التوكيد علي تقارير الاستدامة.

و علي مستوي كل مجال توكيد مهني علي حدة ، و فيما يتعلق بأثر التفاعل بين المتغيرين المعدلين حجم المكتب و الخبرة معاً علي العلاقة بين إختلاف مجال التوكيد و جودة الحكم المهني علي الأهمية النسبية بالنسبة لكل خدمة مهنية علي حدة، فقد تم إجراء إختبار الدلالة الإحصائية لذلك الأثر بالنسبة لخدمة مراجعة القوائم المالية التقليدية بإستخدام إختبار مان ويتي كإختبار لا معلمي و

ذلك عند مستوي ثقة ٩٥% لمقارنة عينتين مستقلتين (مكتب كبير و خبرة مرتفعة في مقابل مكتب صغير و خبرة منخفضة) بالنسبة للمراجعة التقليدية المالية. و قد جاءت معنوية الإختبار ككل (P-Value = 0.000) أقل من ٠.٠٥ و هو ما يعني رفض فرض العدم H_0 و قبول الفرض البديل بوجود تأثير ذو دلالة إحصائية لكل من حجم مكتب المراجعة و خبرة مراقب الحسابات علي العلاقة بين مجال التوكيد المهني (مالي) و جودة الحكم المهني علي الأهمية النسبية. أما بالنسبة للتوكيد علي تقارير الإستدامة فقد جاءت قيمة معنوية إختبار مان و يتني (P-Value = 0.333) أكبر من ٠.٠٥ و هو ما يعني قبول فرض العدم بعدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتفاعل بين المتغيرين المعدلين حجم المكتب و الخبرة معاً علي العلاقة بين إختلاف مجال التوكيد و جودة الحكم المهني علي الأهمية النسبية بالنسبة لمهمة التوكيد علي تقارير الإستدامة.

٨/٦) نتائج و توصيات البحث و الإتجاهات المستقبلية للبحوث المحاسبية:

من واقع إستعراض البحث بشقيه النظري و التجريبي ، توصل الباحث لعدد من النتائج الهامة يمكن إيجازها في مجموعتين من النتائج و ذلك كما يلي :

أولاً: نتائج الدراسة النظرية:

تباين نوعية المعلومات في حال المراجعة المالية عن التوكيد غير المالي علي تقارير الإستدامة ذي الطبيعة الإختيارية ، إلي جانب حداثة هذا المجال الأخير و شدة المنافسة التي يواجهها مراقبي الحسابات و إتساع نطاق أصحاب المصالح المستفيدين و كذلك غموض الإرشادات المتاحة بالمقارنة بالمراجعة المالية ، كل ذلك قد أدي إلي إختلاف في طبيعة و مستوي تعقد كل خدمة و صعب من نقل العديد من المفاهيم - خاصة مفهوم الأهمية النسبية- من المراجعة المالية للتوكيد علي الإستدامة.

يؤدي تعقد مستوي الخدمة المهنية و طبيعة البيانات إلي تباين في مستوي تحفظ و إتفاق مراقبي الحسابات علي أحكامهم المهنية المتعلقة بالأهمية النسبية و هو ما يعكس تباين مستوي جودة تلك الأحكام المهنية ، حيث يكون مستوي الإتفاق أعلي في المراجعة المالية بالمقارنة بالتوكيد علي الإستدامة.

تؤثر الخبرة المهنية العامة لمزاولة المراجعة علي العلاقة بين إختلاف طبيعة مجالي التوكيد و جودة أحكام الأهمية النسبية علي الفرق (ذي نفس الحجم) المكتشف بكل مهمة مهنية، و لم يظهر تأثير الخبرة بكل مهمة علي حدة بذات درجة وضوح تأثير الخبرة العامة.

يؤثر حجم المكتب علي العلاقة بين إختلاف طبيعة مجالي التوكيد و جودة أحكام الأهمية النسبية علي الفرق (ذي نفس الحجم) المكتشف بكل مهمة مهنية، كما أن التفاعل بين الخبرة و حجم المكتب له تأثير علي العلاقة بين إختلاف مجال التوكيد و جودة أحكام الأهمية النسبية علي الفرق (ذي نفس الحجم) المكتشف بكل مهمة مهنية.

ثانياً: نتائج الدراسة التجريبية:

إتفقت نتائج الدراسة التجريبية مع الدراسة النظرية في أنه يؤدي الإختلاف بين طبيعة مراجعة القوائم المالية التقليدية و التوكيد علي تقارير الإستدامة ذات الطبيعة غير المالية - في غالبيتها- إلي إحداث إختلاف أو فرق بين مستوي جودة الحكم المهني علي الأهمية النسبية فيما بين كلا النوعين من الخدمات المهنية ، بحيث يكون مستوي جودة الحكم المهني أعلى في حالة المراجعة المالية التقليدية و ذلك بالمقارنة بحالة التوكيد علي تقارير الإستدامة.

إتفقت الدراسة التجريبية مع النظرية في تأثير الخبرة المهنية العامة لمراقب الحسابات ، حيث تؤثر الخبرة المهنية لمراقب الحسابات بشكل عام علي العلاقة بين إختلاف مجال التوكيد المهني و جودة الحكم المهني علي الأهمية النسبية، حيث يكون الإختلاف بين مجالي التوكيد فيما يتعلق بمستوي جودة الحكم المهني أعلى في حالة الخبرة المرتفعة و ذلك مقارنة بحالة الخبرة المنخفضة ، و يستنتي من تلك النتيجة حالة التوكيد علي تقارير الإستدامة حيث لم يكن الإختلاف جوهرياً في جودة الحكم المهني نتيجة للتباين في مستويات الخبرة.

إختلفت الدراسة التجريبية مع النظرية في تأثير حجم المكتب ، حيث توصلت إلي أنه لا يؤثر حجم مكتب مراقب الحسابات بشكل عام علي العلاقة بين إختلاف مجال التوكيد المهني و جودة الحكم المهني علي الأهمية النسبية، و يستنتي من تلك النتيجة حالة مراجعة القوائم المالية التقليدية حيث إختلاف جوهري في جودة الحكم المهني بين المكتب الكبير و الصغير لمراقب الحسابات.و أخيراً إتفقت الدراسة التجريبية مع النظرية في تأثير التفاعل بين الخبرة و حجم المكتب ، حيث يؤثر التداخل بين الخبرة المهنية و حجم مكتب مراقب الحسابات بشكل عام علي العلاقة بين إختلاف مجال التوكيد المهني و جودة الحكم المهني علي الأهمية النسبية، حيث يكون الإختلاف بين مجالي التوكيد فيما يتعلق بمستوي جودة الحكم المهني أعلى في حالة المكتب الكبير و الخبرة المرتفعة و ذلك مقارنة بحالة لمكتب الصغير و الخبرة المنخفضة ، و يستنتي من تلك النتيجة حالة التوكيد علي تقارير الاستدامة حيث لم يكن الإختلاف جوهرياً في جودة الحكم المهني نتيجة لتباين مستويات الخبرة و حجم المكتب معاً.

و في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها في كل من الدراسة النظرية و التجريبية ، **يوصي الباحث** بضرورة تشجيع الشركات المقيدة بالبورصة علي إعداد تقارير إستدامة حول إستخدامات الموارد المحدودة (الطاقة و المياه) مطبقة مبدأ الأهمية النسبية في إعداد تلك التقارير بإشراك أصحاب المصالح علي إختلاف أنواعهم و إحتياجاتهم من المعلومات في تحديد الموضوعات الهامة واجبة الإدراج بتقرير الإستدامة ، كما يجب تكليف أحد مراقبي الحسابات بالتوكيد علي تلك التقارير لزيادة مصداقيتها و الإعتماد عليها.

و يجب أن تهتم الجهات المسؤولة عن تنظيم المهنة بمصر بوضع معيار مهني مستقل لتوضيح ماهية الأهمية النسبية و كيفية تطبيقها في مجال التوكيد المهني علي تقارير الإستدامة، بحيث لا يتم الإكتفاء بمعيار التوكيد المهني المتعلق بمهام التوكيد بخلاف المراجعة و الفحص للقوائم المالية، كما يجب أن تهتم تلك الجهات بزيادة وعي ممارسي المراجعة بالطبيعة المختلفة للتوكيد غير المالي و إجراءاته و تأثير ذلك علي جودة الأحكام المهنية. كما يجب ضرورة إهتمام ممارسي المهنة بتبادل الخبرات بين فريق المراجعة المكون من خبرات متباينة ، الأمر الذي بدوره سوف يزيد من مستوي جودة الأحكام المهنية و بخاصة أحكام الأهمية النسبية ، و ضرورة زيادة وعي مستخدمي التقارير المالية و غير المالية بأن الحكم المهني للمراجع لا يعد أمراً ألياً و لكن يتأثر بعوامل تتعلق بطبيعة المعلومات محل التوكيد و تفرضه من إجراءات و أدلة ذات طبيعة خاصة ، و بالتالي فإن الأحكام المهنية تختلف بإختلاف طبيعة المهمة ، و يتوقف ذلك الإختلاف في الحكم بفعل عوامل منها الشخصية المتعلقة بمراقب الحسابات و حجم مكتب المراجعة الذي ينتمي إليه بما يفرضه عليه من قواعد داخل المكتب. و بناء علي ما تقدم من نتائج للبحث ، يمكن إقتراح عدد من مجالات البحث التي يمكن أن تشكل أساساً لبحوث محاسبية مستقبلية و تعتبر إمتداد لهذا البحث، و تتمثل أهم تلك المجالات في دراسة و اختبار أثر إفصاح مراقب الحسابات بتقريره عن حدود الأهمية النسبية المستخدمة في تكوين أحكامه علي قرار الإستثمار ، و أثر طول مدة إرتباط مراقب الحسابات بعمله علي جودة أحكام الأهمية النسبية للفروق المكتشفة في ظل إختلاف مجال التوكيد المهني ، و أثر إختلاف مجال التوكيد المهني (مراجعة القوائم المالية - توكيد علي الإستدامة) علي قرار مراقب الحسابات بإعادة إصدار (القوائم المالية - تقرير الاستدامة) ، و أثر العوامل النوعية للأهمية النسبية علي العلاقة بين إختلاف مجال التوكيد المهني و جودة أحكام الأهمية النسبية ، و أثر العوامل النوعية و الكمية للأهمية النسبية في إطار التوكيد المهني علي تقارير المسؤولية الإجتماعية علي مستوي الأهمية النسبية المستخدم في تخطيط مهمة التوكيد.

مراجع البحث

أولاً: المراجع العربية :

- سالم، أحمد محمد كامل. ٢٠١٤. "تأثير كل من المؤشرات الكمية و النوعية للأهمية النسبية و خبرة مراقبي الحسابات علي أحكام و قرارات الأهمية النسبية في بيئة الممارسة المهنية في مصر " *مجلة الفكر المحاسبي - جامعة عين شمس ، المجلد ١٨ العدد الأول أبريل ، ص ص (٩٣ - ١٦٩)*.
- عزام، عبد المرضي حامد و يحيي سعد زغلول. ٢٠٠٦. "الإستدلال الإحصائي مدخل إلي إتخاذ القرار و التنبؤ" ، قسم الإحصاء و الرياضة و التأمين ، كلية التجارة جامعة الأسكندرية .

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Ashton, A. H. (1985). Does consensus imply accuracy in accounting studies of decision making?. *The Accounting Review*, 173-185.
- AccountAbility ,”AA1000 AccountAbility principles standard 2008”,(AA1000APS)
- AccountAbility. (2006). *The Materiality Report: Aligning Strategy, Performance and Reporting*. London: AccountAbility.
- Acito A. A., Burks J. J.& Johnson W. B. (2009) Materiality Decisions and the Correction of Accounting Errors *The Accounting Review*, Vol. 84, No. 3, 659-688
- Asare, S. K., Cianci, A. M., & Tsakumis, G. T.(2009).The impact of competing goals, experience, and litigation consciousness on auditors' judgments. *International Journal of Auditing*, 13(3), 223-236.
- Audsabungrungrat, J., Pornupatham, S., & Tan, H. T. (2015). Joint Impact of Materiality Guidance and Justification Requirement on Auditors' Planning Materiality. *Behavioral Research in Accounting*, 28(2), 17-27.
- 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.
- Bennett, G. B., & Hatfield, R. C. (2017). Do approaching deadlines influence auditors' materiality assessments?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(4), 29-48.
- Bhattacharjee, S., & Moreno, K. (2002). The impact of affective information on the professional judgments of more experienced and less experienced auditors. *Journal of Behavioral Decision Making*, 15(4), 361-377.
- Blokdijk, H., Drienuhuizen, F., Simunic, D. A., & Stein, M. T. (2003). Factors affecting auditors' assessments of planning materiality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(2), 297-307.
- Bonner, S. E. (1994).A model of the effects of audit task complexity. *Accounting, Organizations and Society*, 19(3), 213-234.
- Brennan, N. M., & Gray, S. J. (2005). The impact of materiality: accounting's best kept secret. Available at www.SSRN.com.
- Canning, O'Dwyer, B., & Georgakopoulos, G. (2018). Processes of auditability in sustainability assurance—the case of materiality construction. *Accounting and Business Research*, 1-27.
- Chung, J., & Monroe, G. (2000). The effects of experience and task difficulty on accuracy and confidence assessments of auditors. *Accounting & Finance*, 40(2), 135-151.

-
- Cohen, J. and Simnett, R. 2015. "CSR and Assurance Services: A Research Agenda", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol. 43, no. 1, pp. 47-62.
 - Cuadrado-Ballesteros, B., Martínez-Ferrero, J., & García-Sánchez, I. M. (2017). Mitigating information asymmetry through sustainability assurance: The role of accountants and levels of assurance. *International Business Review*, 26(6), 1141-1156.
 - Damai Nasution, Ralf Östermark, (2012) "The impact of social pressures, locus of control, and professional commitment on auditors' judgment: Indonesian evidence", *Asian Review of Accounting*, Vol. 20 Issue: 2, pp.163-178, <https://doi.org/10.1108/13217341211242204>
 - Dando N. and Swift T.(2003) Transparency and Assurance: Minding the Credibility Gap. *Journal of Business Ethics*, Vol. 44, No. 2/3,, pp. 195-200
 - DeZoort, T., Harrison, P., & Taylor, M. (2006). Accountability and auditors' materiality judgments: The effects of differential pressure strength on conservatism, variability, and effort. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4-5), 373-390.
 - Edgley C, Jones, M. J., & Atkins, J. (2015). The adoption of the materiality concept in social and environmental reporting assurance: A field study approach. *The British Accounting Review*, 47(1), 1-18.
 - Edgley, C. (2014). A genealogy of materiality. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 255e271.
 - Ergüden, A. E., Kaya, C. T., & Sayar, A. Z. (2017). Integrated Assurance for Non-Financial Reporting. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, 5(1).
 - Geiger, M. A., & Rama, D. V. (2006). Audit firm size and going-concern reporting accuracy. *Accounting Horizons*, 20(1), 1-17.
 - Global Reporting Initiatives (GRI) (2017) .*GRI Materiality Disclosures Service GRI Standards: Methodology*,, PP. 1-6
 - Global Reporting Initiatives(GRI),(2015)"*G4 Sustainability reporting guidelines: Reporting principles and standard disclosure*",
 - Grenier, J. H., Pomeroy, B., & Stern, M. T. (2015). The effects of accounting standard precision, auditor task expertise, and judgment frameworks on audit firm litigation exposure. *Contemporary Accounting Research*, 32(1), 336-357.
 - Hamilton, R. E., & Wright, W. F. (1982). Internal control judgments and effects of experience: Replications and extensions. *Journal of Accounting Research*, 756-765.
 - Hoffman, V. B., Joe, J. R., & Moser, D. V. (2003). The effect of constrained processing on auditors' judgments. *Accounting Organizations and Society*, 28(7-8), 699-714.
 - Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) (2008)."*Assurance on non-financial information: Existing practices & issues*", (July)
 - International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB): 2004, '*International Standard on Assurance Engagement 3000. Assurance Engagement Other than Audits or Reviews of Historical Information*', International Auditing and Assurance Standards Board, New York, NY.
 - International Auditing and Assurance Standards (IAASB) (2010). International auditing standards 320, *Materiality in planning and performing an audit*. New York: IFAC.
 - International Auditing and Assurance Standards (IAASB). (2016). International auditing standards 450, *Materiality evaluation of misstatements identified during the audit*. New York: IFAC.

-
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2009), **Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing** (ISA 200). New York, NY: International Federation of Accountants (IFAC).
 - International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2010). **Assurance engagements other than audits or reviews of historical financial information**. International standard on assurance engagements (ISAE 3000), New York: IFAC.
 - Iselin, E.R., and T.M. Iskandar, (2000), "Auditors' Recognition and Disclosure Materiality Thresholds: Their Magnitude and the Effects of Industry," **British Accounting Review**, Vol. 32, N.º 3, pp. 289-309.
 - Iskandar, T. M., & Sanusi, Z. M. (2006). Audit judgment performance: assessing the effect of performance incentives, effort and task complexity. **Managerial Auditing Journal**, 22(1), 34-52.
 - Iskandar, T. M., & Sanusi, Z. M. (2011). Assessing the effects of self-efficacy and task complexity on internal audit judgment. **Asian Academy of Management Journal of Accounting & Finance**, 7(1).
 - Iskandar, T.M. and Iselin, E.R. (1999). A review of materiality research. **Accounting Forum**, 23(3), 209-239.
 - Jeffrey C. (1992). The Relation of Judgment, Personal Involvement, and Experience in the Audit of Bank Loans. **The Accounting Review**, Vol. 67, No. 4, pp. 802-819
 - Kaplan, S. E., & Williams, D. D. (2012). The changing relationship between audit firm size and going concern reporting. **Accounting, Organizations and Society**, 37(5), 322-341.
 - Keune, M. B., & Johnstone, K. M. (2012). Materiality judgments and the resolution of detected misstatements: The role of managers, auditors, and audit committees. **The Accounting Review**, 87(5), 1641-1677.
 - Legoria, J., Melendrez, K. D., & Reynolds, J. K. (2013). Qualitative audit materiality and earnings management. **Review of Accounting Studies**, 18(2), 414-442.
 - Mala, R., & Chand, P. (2015). Judgment and Decision-Making Research in Auditing and Accounting: Future Research Implications of Person, Task, and Environment Perspective. **Accounting Perspectives**, 14(1), 1-50.
 - Manetti G. and Toccafondi S. (2012). The Role of Stakeholders in Sustainability Reporting Assurance, **Journal of Business Ethics**, Vol. 107, No. 3, pp. 363-377
 - Manetti, G., & Becatti, L. (2009). Assurance services for sustainability reports: Standards and empirical evidence. **Journal of Business Ethics**, 87(1), 289-298.
 - Manita, R., Lahbari, H., & Elommal, N. (2011). The impact of qualitative factors on ethical judgments of materiality: An experimental study with auditors. **International Journal of Business**, 16(3), 231.
 - Mao, M. (2014, June). Experimental Methods of Materiality Judgment on Auditor's Experience and Performance. In **3rd International Conference on Science and Social Research (ICSSR 2014)**. Atlantis Press.
 - Martínez-Ferrero, J., & García-Sánchez, I. M. (2018). The level of sustainability assurance: The effects of brand reputation and industry specialisation of assurance providers. **Journal of Business Ethics**, 150(4), 971-990.

-
- Martinov-Bennie, N. and Hecimovic, A. 2010. "Assurance of Australian Natural Resource Management", *Public Management Review*, vol. 12, no. 4, pp. 549-565.
 - Martinov-Bennie, N., & Pflugrath, G. (2009). The strength of an accounting firm's ethical environment and the quality of auditors' judgments. *Journal of Business Ethics*, 87(2), 237-253.
 - Mathieu J.E,G. F. Goodwin,T. S. Heffner,E. Salas & A. Cannon-Bowers.(2000). The influence of shared mental models on team process and performance. *Journal of Applied Psychology* 85(2),PP. 273-283
 - McFarland J. M. (2009). Warming Up to Climate Change Risk Disclosure. *Fordham Journal of Corporate & Financial Law* Volume 14, Number 2 Article 2
 - Messier, W. F. (1983).The effect of experience and firm type on materiality/disclosure judgments. *Journal of Accounting Research*, 611-618.
 - Messier Jr, W. F., Martinov-Bennie, N., & Eilifsen, A. (2005). A review and integration of empirical research on materiality: Two decades later. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(2), 153-187.
 - Michelon, G., Patten, D. M., & Romi, A. M. (2018). Creating Legitimacy for Sustainability Assurance Practices: Evidence from Sustainability Restatements. *European Accounting Review*, 1-28.
 - Mock, T. J., Strohm, C., & Swartz, K. M. (2007). An examination of worldwide assured sustainability reporting. *Australian Accounting Review*, 17(41), 67-77.
 - Moroney, R., & Trotman, K. T. (2016). Differences in Auditors' Materiality Assessments When Auditing Financial Statements and Sustainability Reports. *Contemporary Accounting Research*, 33(2), 551-575.
 - Morris, M. H., & Nichols, W. D. (1988). Consistency exceptions: Materiality judgments and audit firm structure. *The Accounting Review*, 237-254.
 - Naslmosavi, S., & Jahanzeb, A. (2016). The mediating role of human capital on the relationship between audit firm size and independent auditor's opinion: evidence from Iranian audit firms.*International Journal of accounting and Economics studies*,4(2),PP 102-108
 - Naslmosavi, S., Sofian, S., & Saat, M. B. M. (2013). The effect of audit firm size on independent auditor's opinion: Conceptual framework. *Asian Social Science*, 9(9), 243.
 - Nelson, M., & Tan, H. T. (2005). Judgment and decision making research in auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(s-1), 41-71.
 - Nofantika, M., & Sukirman, S. (2017).The Effect of Professionalism, Knowledge Detect Errors and Auditor's Experience to Judgment of Materiality Level of Financial Statements Audit. *Accounting Analysis Journal*, 5(4), 282-289.
 - O'Dwyer, B., Owen, D., & Unerman, J. (2011). Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 36(1), 31-52.
 - Perego, P. (2009). Causes and consequences of choosing different assurance providers: An international study of sustainability reporting. *International Journal of Management*, 26(3), 412-425.
 - Pflugrath, G., Martinov-Bennie, N., & Chen, L. (2007). The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments. *Managerial Auditing Journal*, 22(6), 566-589.

-
- Pincus, K. V. (1990). Audit judgment consensus : A model for dichotomous decisions. *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, 9(2), 1-20.
 - Rigsby, J. T., Lambert, K. R., & Alexander, E. R. (1989). Experience And The Quality Of Managerial Decision Making: The Case of Auditors' Materiality Judgments. *Journal of Managerial Issues*, 44-65.
 - Ríos-Figueroa, C., & Cardona, R. (2013). Does experience affect auditors' professional judgment? Evidence from Puerto Rico. *Accounting & Taxation*. Vol.(5),No.(2)
 - Securities Exchange Commission (SEC),(1999),”*Staff Accounting Bulletin No. 99*”August,PP 1-14
 - Socol, A. (2008).Materiality in the context of an audit between professional judgment and subjectivism. *Annals of the University of Petrosani Economics*, 8(2).
 - Solomon, J. F., & Rhianon Pel Edgley, C. (2008). The abandoned mandatory OFR: a lost opportunity for SER?. *Social Responsibility Journal*, 4(3), 324-348.
 - Swift T. and Dando N.(2002) From Methods to Ideologies: Closing the Assurance Expectations Gap in Social and Ethical Accounting, Auditing and Reporting ,The *Journal of Corporate Citizenship*, No. 8, Corporate Transparency,Accountability and Governance, pp. 81-90
 - Visscher, D. (2016). *Determinants of external assurance of sustainability reporting: a European analysis*.Radboud University,
 - Zadek, S. and Merme, M. (2003). *Redefining Materiality*. London: AccountAbility
 - Zhou, Y. (2017). *Materiality in sustainability accounting: a critical realist perspective*. PhD thesis, Southern Cross University, Lismore,NSW.

ملحق البحث (رقم ١): الحالتين التجريبيتين

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،

الأستاذ الفاضل /

أنشرف بالإحاطة بأنني بصدد إعداد بحث بعنوان: "أثر إختلاف مجال التوكيد المهني علي جودة حكم مراقب الحسابات علي الأهمية النسبية - دراسة تجريبية". و يهدف البحث إلي الوقوف علي ما إذا كان هناك تشابه أو إختلاف بين تقييم مراقب الحسابات لمستوي الأهمية النسبية^١ في للفروق المكتشفة في حالة مراجعة القوائم المالية التقليدية و حالة التوكيد علي تقارير الإستدامة^٢.

ولتحقيق أهداف ذلك البحث فقد قام الباحث بتصميم تجربة تشتمل علي حالتين إفتراضيتين مستقلتين تشتمل كل واحدة علي فرق^٣ مكتشف بأحد التقارير المالية أو غير المالية و ذلك بإفتراض تكليفك بأداء كل خدمة بشكل مستقل عن الأخرى ، بحيث تتمثل الأولي في حالة تتعلق بمراجعة للقوائم المالية التقليدية ، أما الأخرى فتتعلق بمعلومات غير مالية بتقارير إستدامة^٤ تتعلق بإستخدامات الموارد المحدودة كخدمة مستقلة عن مراجعة القوائم المالية، و ذلك للوقوف علي مدي الإتفاق أو الإختلاف في حكمكم المهني كمراقب حسابات علي الأهمية النسبية في حال التوكيد علي معلومات ذات طبيعة مالية و أخرى ذات طبيعة غير مالية.

ولا شك أنكم تقدررو الفائدة التي ستعود علي البحث والباحث بإهتمامكم بالإجابة علي أسئلة هذا الإستقصاء، علماً بأن جميع المعلومات سوف تحظى بالسرية وستستخدم فقط لأغراض البحث وفقاً لمقتضيات أمانة البحث العلمي.

مع جزيل الشكر مقدماً وأرجو أن تتقبلوا فائق التحية والإحترام ،،،

الباحث

د.تامر إبراهيم السواح

المدرس بقسم المحاسبة - كلية التجارة جامعة الاسكندرية

للاستفسار

(E-Mail: tameribrahimbahim@gmail.com)

^١ تمثل أحكام مهنية تعتمد في تكوينها علي الجانب الكمي للفروق المكتشف و المتمثل في حجمه أو قدره و يعتمد تقييم ذلك الجانب الكمي علي تحديد مراقب الحسابات لنسبة الخطأ المسموح به كنسبة من أساس معين (مثل : صافي الربح قبل الضريبة- إجمالي الإستخدامات من مورد محدود معين). و من ناحية أخرى أكدت معايير الممارسة المهنية علي ضرورة الأخذ بالحسبان للإعتبارات النوعية أو الظروف المحيطة بالفروق المكتشفة (مثل: تحويل نتائج أعمال الشركة من خسارة إلي ربح - تحويلها من غير ملتزمة إلي ملتزمة بشروط تعاقدية...الخ).

^٢ التوكيد علي تقارير الإستدامة هو توكيد إختباري يمكن أن يقدمه أحد مراقبي الحسابات -وفقاً لمعيار التوكيد الدولي ISAE 3000 - أو أحد المتخصصين في الإستدامة علي المعلومات الواردة بتقارير الإستدامة . غالبية المعلومات الواردة بتقارير الإستدامة تكون ذات طبيعة غير مالية ، حيث يمثل الجانب الإقتصادي أحد أجزاء تلك التقارير أما الأجزاء الأخرى فتشتمل علي مؤشرات تتعلق بـ (الأمن و الصحة الوظيفية للعمال و الموظفين- حقوق الإنسان- المسؤولية عن المنتجات - الواقع المجتمعي- الواقع البيئي- حوكمة الشركات - إدارة المخاطر).

^٣ و يقصد به الفرق الذي إكتشفه مراقب الحسابات بين ماهو صحيح للعنصر الوارد بالتقارير - سواء تلك المالية أو غير المالية - أو إيضاحاتها كما يراه مراقب الحسابات و ما قام به عمله بالفعل بالإفصاح عنه بالتقارير المنشورة.

^٤ لتحقيق هدف البحث فعلي الرغم من إشمال تقرير الإستدامة علي معلومات مالية ، فقد ركز الباحث علي الجانب غير المالي بتقرير الإستدامة ، حيث تم إتخاذ الجانب المتعلق بإستخدامات الموارد المحدودة كمثال علي ذلك.

*** البيانات الشخصية و المهنية:**

الإسم (اختياري) /

* **التأهيل العلمي:** بكالوريوس محاسبة سنة
.....* **دراسات عليادبلوم** ماجستير دكتوراة
عام عام عام*** الشهادات و العضويه بالمنظمات المهنية :**شهادة CPA عامشهادة CMA عامشهادة CIA عامشهادة CFA عامشهادة MBA عامشهادة DPA عام

شهادات مهنية أخرى

وضع مكتب المراجعة ذاته :**من حيث الشراكة مع الـ Big 4** يوجد شراكة مع أحد المكاتب الأربعة الكبار (EY,KPMG, PWC,Deloitte)Big 4 لا توجد شراكة مع أحد المكاتب الأربعة الكبار (Non Big 4)***الخبرة و الوضع داخل مكتب المراجعة:**شريك مدير مراجعة مراجع أول مراجع

عدد سنوات الخبرة في مزاولة المهنة بشكل عام.....

عدد سنوات المراجعة أو الإشتراك في مراجعة القوائم المالية لشركات مساهمة

عدد سنوات المراجعة أو الإشتراك في مراجعة القوائم المالية لشركات مساهمة.....

هل لسيادتكم رقم قيد كمراقب حسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية :نعم لا

عدد سنوات المراجعة أو الإشتراك في مراجعة القوائم المالية لشركات مساهمة مدرجة

الحالة الأولى: (توصيف الشركة) شركة السلام الصناعية هي شركة مساهمة مصرية خاصة تم تأسيسها عام ٢٠٠٩ لتعمل في مجال إنتاج الكيماويات ، و هي خاضعة للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١. و إليك بعض المعلومات المتعلقة بتلك الشركة:

| أولاً : قائمة الدخل عن سنة ٢٠١٥ | |
|---------------------------------|---------------------------|
| بالجنيه | |
| ٢٥٠,٠٠٠ | مبيعات |
| (١٢٥,٠٠٠) | (-) تكلفة البضاعة المباعة |
| ١٢٥,٠٠٠ | مجمل الربح |
| | (-) المصروفات التشغيلية: |
| | مصروفاتتمويلية |
| | ١٠,٠٠٠ |
| | مصروف الإهلاك |
| | ٥,٠٠٠ |
| | مصروفات إدارية |
| | ٥,٠٠٠ |
| (٢٥,٠٠٠) | مخصصات للعاملين |
| ١٠٠,٠٠٠ | صافي الربح (قبل الضريبة) |
| (١٠,٠٠٠) | ضريبة الدخل |
| ٩٠,٠٠٠ | صافي الربح |

أثناء عملية المراجعة عن سنة ٢٠١٥ تم إكتشاف فرق بيند مخصصات العاملين بحيث تم إظهارها بأقل من مبلغها الصحيح بمبلغ ١٥,٠٠٠ جنيه ، بحيث تكون قائمة الدخل و صافي الربح السليم كالتالي:

| بالجنيه | |
|-----------|---------------------------|
| ٢٥٠,٠٠٠ | مبيعات |
| (١٢٥,٠٠٠) | (-) تكلفة البضاعة المباعة |
| ١٢٥,٠٠٠ | مجمل الربح |
| | (-) المصروفات التشغيلية: |
| | مصروفاتتمويلية |
| | ١٠,٠٠٠ |
| | مصروف الإهلاك |
| | ٥,٠٠٠ |
| | مصروفات إدارية |
| | ٥,٠٠٠ |
| (٤٠,٠٠٠) | مخصصات للعاملين |
| ٨٥,٠٠٠ | صافي الربح (قبل الضريبة) |
| (٨,٥٠٠) | ضريبة الدخل |
| ٧٦,٥٠٠ | صافي الربح |

ثانياً : بعض إجماليات الميزانية العمومية في ٢٠١٥/١٢/٣١:

إجمالي الأصول ٢٠٠٠,٠٠٠ جنيه

إجمالي حقوق الملكية ٥٠٠,٠٠٠ جنية ، و جدير بالذكر أن الشركة قد حصلت في ٢٠١٤/١/١ علي قرض بمبلغ مليون جنية من بنك الأسكندرية لمدة خمس سنوات بمعدل فائدة ١% سنوياً. بالإضافة إلي ذلك فقد وضع بنك الأسكندرية شرط في عقد القرض يتعلق بضرورة تحقيق الشركة عائد علي الأصول (صافي الربح بعد الضريبة مقسوماً علي إجمالي الأصول) لا يقل بأي حال من الأحوال عن ٤.٥% طوال مدة القرض و إلا سيتم إتخاذ الإجراءات لسحبه. و من ناحية أخرى هناك تزايد في الإهتمام المجتمعي بأنشطة الشركة لكونها مصدر غني بفرص العمل . بإفتراض أنه قد تم تكليفك بمراجعة القوائم المالية لشركة السلام الصناعية عن السنة المنتهية في ٢٠١٥/١٢/٣١.

في ضوء تحليلك وقرائك للقوائم المالية الواردة بالحالة الافتراضية السابقة برجاء الإجابة عنالسؤال التالي:

إستناداً إلي حكمك المهني و بناء علي الحالة السابقة حدد درجة الأهمية النسبية للفرق المكتشف أثناء تلك المهمة و ذلك بإختيار درجة واحدة علي المقياس الترتيبي التالي حسب تصورك عن مستوى الأهمية النسبية للفرق المكتشف (بإفتراض الإعتماد علي صافي الدخل قبل الضريبة كأساس لتحديد الأهمية النسبية):

| بالقطع لا يمثل فرقاً هاماً | لا يمثل فرقاً هاماً بدرجة تحقق كبيرة | ٠ | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ | ٨ | يمثل فرقاً هاماً بدرجة تحقق كبيرة | بالقطع يمثل فرقاً هاماً |
|-------------------------------|--|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----------------------------|
| | | | | | | | | | | | | |

قبل الإجابة علي الحالة الثانية أرجو من سيادتكم الإجابة علي التساؤلات الآتية :

هل سبق لك الإطلاع علي تقارير إستدامة أو تقارير غير مالية للعمل ؟

نعم لا

هل قدمت أو شاركت في تقديم توكيد إختياري علي تقارير إستدامة أو تقارير غير مالية؟

نعم لا

وفي حالة الإجابة بنعم ما هو عدد السنوات التي قدمت أو شاركت خلالها في تقديم ذلك التوكيد.....

الحالة الثانية (توصيف الشركة) فيما يلي بيانات بعض أجزاء تقرير الإستدامة و المتعلق بالأداء البيئي لشركة

السلام الصناعية (ش.م.م) الخاضعة للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ و المشيدة عام ٢٠٠٩ لإنتاج

الكيموايات علي نهر النيل بمحافظة البحيرة عن السنة المنتهية في ٢٠١٥/١٢/٣١:

و قد حصلت شركة السلام علي ترخيص بإلقاء المخلفات الصناعية السائلة و الصلبة في نهر النيل وفقاً لأحكام القانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٨٢ في شأن حماية نهر النيل و المجاري المائية.

في ٢٠١٥/١٢/٣١ بدأت الشركة في تنفيذ مشروع لتحسين أوضاع محطة معالجة مياه الصرف من الأنشطة التشغيلية كأولوية ضمن خطة التحسين البيئي .تضمن المشروع عددا من المبادرات التي تشمل 1: إجراء إصلاح كامل لمحطة معالجة مياه الصرف الصحي 2. إجراء معالجة مسبقة للمخلفات الكيميائية المستهلكة 3. تحسين

كفاءة المعالجة البيولوجية بإستيراد أنواع جديدة من البكتيريا. و قد بلغ القدر المستخدم من المياه بمختلف المصانع (أ،ب،ج) كما ورد بتقرير الإستدامة عن السنة المنتهية في ٢٠١٥/١٢/٣١ (بالميجا لتر) كالتالي:

| الكمية المستخدمة بالميجا لتر | الجهة مستخدمة المياه |
|------------------------------|----------------------|
| ٢٠٠٠ | مصنع أ |
| ٤٠٠٠ | مصنع ب |
| ٤٠٠٠ | مصنع ج |
| ١٠٠٠٠ | الإجمالي |

و قد كشفت عملية التوكيد المهني علي تقرير الإستدامة علي أن الكمية التي بالفعل قام المصنع ب بإستخدامها هي ٥٥٠٠ ميجا لتر بدلاً من ٤٠٠٠ ميجا لتر و بالتالي فإن الجدول السابق الذي يمثل الإستخدامات الفعلية بعد تصحيحه سوف يكون علي النحو التالي :

| الكمية المستخدمة بالميجا لتر | الجهة مستخدمة المياه |
|------------------------------|----------------------|
| ٢٠٠٠ | مصنع أ |
| ٥٥٠٠ | مصنع ب |
| ٤٠٠٠ | مصنع ج |
| ١١٥٠٠ | الإجمالي |

بالإضافة إلي ذلك فإنه لحد من التأثير السلبي علي الأنشطة الزراعية المختلفة بالمناطق المجاورة حدثت وزارة الري للشركة حصة الشركة من المياه تقدر بحد أقصى ١٠٠٠٠ ميجا لتر من المياه سنوياً في عملياتها الصناعية بمختلف المصانع ، و في حال تجاوز ذلك الحد تتعرض الشركة لغرامات و عقوبات تصل إلي الوقف المؤقت أو الدائم للنشاط. و من ناحية أخرى هناك تزايد في الإهتمام المجتمعي بأنشطة الشركة لكونها مستهلك رئيسي للمياه بمنطقتها. في ضوء تحليلك وقراءتك لما جاء بالحالة الافتراضية الثانية برجاء الإجابة على السؤال التالي:

إستناداً إلي حكمك المهني لتحديد مستوي الأهمية النسبية للفرق المكتشف أثناء تلك المهمة ذلك بإختيار درجة واحدة علي المقياس الترتيبي التالي (بوضع علامة تشير لإختيارك لمستوي معين للأهمية) حسب تصورك عن مستوي الأهمية النسبية للفرق المكتشف (بافتراض الإعتماد علي إجمالي الإستخدامات من المياه بالميجا لتر كأساس لتحديد الأهمية النسبية):

| بالقطع لا يمثل فرقاً هاماً | لا يمثل فرقاً هاماً بدرجة تحقق كبيرة | | | | | | | | | يمثل فرقاً هاماً بدرجة تحقق كبيرة | بالقطع يمثل فرقاً هاماً |
|-------------------------------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----------------------------|
| ٠ | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ | ٧ | ٨ | ٩ | ١٠ | |

ملحق (رقم ٢) : نتائج التحليل الإحصائي (مخرجات الـ SPSS)**الإختبارات ما قبل إختبار فروض البحث****إختبار كرونباخ ألفا****Case Processing Summary**

| | | N | % |
|-------|-----------------------|----|-------|
| Cases | Valid | 60 | 96.8 |
| | Excluded ^a | 2 | 3.2 |
| | Total | 62 | 100.0 |

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

| Cronbach's Alpha | Cronbach's Alpha Based on Standardized Items | N of Items |
|------------------|--|------------|
| .678 | .701 | 4 |

Inter-Item Correlation Matrix

| | حجم المكتب | الخبرة | حكم مالي | حكم غير مالي |
|--------------|------------|--------|----------|--------------|
| حجم المكتب | 1.000 | .335 | .202 | .167 |
| الخبرة | .335 | 1.000 | .455 | .255 |
| حكم مالي | .202 | .455 | 1.000 | .803 |
| حكم غير مالي | .167 | .255 | .803 | 1.000 |

Case Processing Summary**إختبار الإعتدالية :**

| | Cases | | | | | |
|----------------|-------|---------|---------|---------|-------|---------|
| | Valid | | Missing | | Total | |
| | N | Percent | N | Percent | N | Percent |
| حجم المكتب | 62 | 100.0% | 0 | 0.0% | 62 | 100.0% |
| الخبرة | 62 | 100.0% | 0 | 0.0% | 62 | 100.0% |
| ماليكمجودة | 62 | 100.0% | 0 | 0.0% | 62 | 100.0% |
| غير ماليكمجودة | 62 | 100.0% | 0 | 0.0% | 62 | 100.0% |

Tests of Normality

| | Kolmogorov-Smirnov ^a | | | Shapiro-Wilk | | |
|-----------------|---------------------------------|----|------|--------------|----|------|
| | Statistic | df | Sig. | Statistic | df | Sig. |
| حجم المكتب | .339 | 62 | .000 | .637 | 62 | .000 |
| الخبرة | .348 | 62 | .000 | .636 | 62 | .000 |
| ماليحكمجودة | .309 | 62 | .000 | .833 | 62 | .000 |
| غير ماليحكمجودة | .205 | 62 | .000 | .912 | 62 | .000 |

a. Lilliefors Significance Correction

اختبار كفاية حجم العينة

KMO and Bartlett's Test

| | |
|--|--------------------|
| Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy. | .566 |
| Bartlett's Test of Sphericity | Approx. Chi-Square |
| | df |
| | Sig. |
| | 16.543 |
| | 3 |
| | .001 |

Total Variance Explained

| Component | Initial Eigenvalues | | | Extraction Sums of Squared Loadings | | |
|-----------|---------------------|---------------|--------------|-------------------------------------|---------------|--------------|
| | Total | % of Variance | Cumulative % | Total | % of Variance | Cumulative % |
| 1 | 1.593 | 53.112 | 53.112 | 1.593 | 53.112 | 53.112 |
| 2 | .845 | 28.175 | 81.287 | | | |
| 3 | .561 | 18.713 | 100.000 | | | |

Extraction Method: Principal Component Analysis.

نتائج إختبارات فروض البحث الأربعة

الفرض الأول : (تم قبوله)

Ranks

| | N | Mean Rank | Sum of Ranks |
|-------------------------------|-----------------|-----------|--------------|
| ماليحكمجودة - ماليغير حكمجودة | 49 ^a | 26.71 | 1309.00 |
| | 2 ^b | 8.50 | 17.00 |
| Ties | 11 ^c | | |
| Total | 62 | | |

a. ماليحكمجودة < ماليغير حكمجودة

b. ماليحكمجودة > ماليغير حكمجودة

c. ماليحكمجودة = ماليغير حكمجودة

Test Statistics^a

| | |
|------------------------|----------------------------------|
| | ماليفير حكمجودة - ماليجكمجودة |
| Z | -6.168 ^b |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | .000 |

a. Wilcoxon Signed Ranks Test

b. Based on positive ranks.

مقارنة لذات المفردات ذوي نفس الخبرة ، و كذلك مقارنة لذات المفردات ذوي نفس حجم المكتب :

Ranks

| | N | Mean Rank | Sum of Ranks |
|--|-----------------|-----------|--------------|
| خبر ةمر تفع ةغير مالي - خبر ةمر تفع ةمالي | 27 ^a | 14.96 | 404.00 |
| Negative Ranks | | | |
| Positive Ranks | 1 ^b | 2.00 | 2.00 |
| Ties | 2 ^c | | |
| Total | 30 | | |
| خبر ةمنخفض ةغير مالي - خبر ةمنخفض ةمالي | 22 ^d | 12.23 | 269.00 |
| Negative Ranks | | | |
| Positive Ranks | 1 ^e | 7.00 | 7.00 |
| Ties | 9 ^f | | |
| Total | 32 | | |
| مكتب كبير غير مالي - مكتب كبير مالي | 25 ^g | 13.00 | 325.00 |
| Negative Ranks | | | |
| Positive Ranks | 0 ^h | .00 | .00 |
| Ties | 6 ⁱ | | |
| Total | 31 | | |
| مكتب صغير غير مالي - مكتب صغير مالي | 24 ^j | 14.08 | 338.00 |
| Negative Ranks | | | |
| Positive Ranks | 2 ^k | 6.50 | 13.00 |
| Ties | 5 ^l | | |
| Total | 31 | | |

a. خبر ةمر تفع ةغير مالي < خبر ةمر تفع ةمالي

b. خبر ةمر تفع ةغير مالي > خبر ةمر تفع ةمالي

c. خبر ةمر تفع ةغير مالي = خبر ةمر تفع ةمالي

d. خبر ةمنخفض ةغير مالي < خبر ةمنخفض ةمالي

e. خبر ةمنخفض ةغير مالي > خبر ةمنخفض ةمالي

f. خبر ةمنخفض ةغير مالي = خبر ةمنخفض ةمالي

g. مكتب كبير غير مالي < مكتب كبير مالي

h. مكتكببير غير مالي > مكتكببير مالي
 i. مكتكببير غير مالي = مكتكببير مالي
 j. مكتكبصغير غير مالي < مكتكبصغير مالي
 k. مكتكبصغير غير مالي > مكتكبصغير مالي
 l. مكتكبصغير غير مالي = مكتكبصغير مالي

Test Statistics^a

| | - مكتكببير غير مالي مكتكببير مالي | خبرة منخفضة غير مالي خبرة منخفضة مالي | - مكتكببير غير مالي مكتكببير مالي | - مكتكبصغير غير مالي مكتكبصغير مالي |
|------------------------|--------------------------------------|--|--------------------------------------|--|
| Z | -4.732 ^b | -4.085 ^b | -4.518 ^b | -4.197 ^b |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | .000 | .000 | .000 | .000 |

a. Wilcoxon Signed Ranks Test

b. Based on positive ranks.

الفرض الثاني المتعلق بأثر الخبرة (تم قبوله)

Ranks

| | الخبرة | N | Mean Rank | Sum of Ranks |
|------------------|--------|----|-----------|--------------|
| مالي حكمجودة | 0 | 32 | 22.98 | 735.50 |
| | 1 | 30 | 40.58 | 1217.50 |
| | Total | 62 | | |
| مالي غير حكمجودة | 0 | 32 | 29.30 | 937.50 |
| | 1 | 30 | 33.85 | 1015.50 |
| | Total | 62 | | |
| فرق الجودة | 0 | 32 | 24.03 | 769.00 |
| | 1 | 30 | 39.47 | 1184.00 |
| | Total | 62 | | |

Test Statistics^a

| | مالي حكمجودة | مالي غير حكمجودة | فرق الجودة |
|------------------------|--------------|------------------|------------|
| Mann-Whitney U | 207.500 | 409.500 | 241.000 |
| Wilcoxon W | 735.500 | 937.500 | 769.000 |
| Z | -3.998 | -1.013 | -3.516 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | .000 | .311 | .000 |

a. Grouping Variable: الخبرة

تحليل إضافي لأثر الخبرة (مع ثبات حجم المكتب) :

Mann-Whitney Test Ranks

| الخبرة | N | Mean Rank | Sum of Ranks |
|---------------------|----|-----------|--------------|
| فرق جودة حجم كبير 0 | 11 | 12.36 | 136.00 |
| 1 | 20 | 18.00 | 360.00 |
| Total | 31 | | |
| فرق جودة حجم صغير 0 | 21 | 13.02 | 273.50 |
| 1 | 10 | 22.25 | 222.50 |
| Total | 31 | | |

Test Statistics^a

| | فرق جودة حجم كبير | فرق جودة حجم صغير |
|--------------------------------|-------------------|-------------------|
| Mann-Whitney U | 70.000 | 42.500 |
| Wilcoxon W | 136.000 | 273.500 |
| Z | -1.789 | -2.728 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | .074 | .006 |
| Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)] | .104 ^b | .007 ^b |

a. Grouping Variable: الخبرة

b. Not corrected for ties.

الفرض الثالث أثر حجم المكتب (تم رفضه)

Mann-Whitney Test

Ranks

| المكتب حجم | N | Mean Rank | Sum of Ranks |
|---------------------|----|-----------|--------------|
| مال يحكم جودة 0 | 31 | 26.06 | 808.00 |
| 1 | 31 | 36.94 | 1145.00 |
| Total | 62 | | |
| مال يغير حكم جودة 0 | 31 | 29.32 | 909.00 |
| 1 | 31 | 33.68 | 1044.00 |
| Total | 62 | | |
| فرق الجودة 0 | 31 | 28.69 | 889.50 |
| 1 | 31 | 34.31 | 1063.50 |
| Total | 62 | | |

Test Statistics^a

| | ماليحكمجودة | ماليغيرحكمجودة | فرقالجودة |
|------------------------|-------------|----------------|-----------|
| Mann-Whitney U | 312.000 | 413.000 | 393.500 |
| Wilcoxon W | 808.000 | 909.000 | 889.500 |
| Z | -2.471 | -.970 | -1.279 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | .013 | .332 | .201 |

a. Grouping Variable: المكتبججم

تحليل إضافي لأثر حجم المكتب مع ثبات الخبرة المهنية:

Mann-Whitney TestRanks

| | المكتبججم | N | Mean Rank | Sum of Ranks |
|-------------------|-----------|----|-----------|--------------|
| فرقجودةخبرةمنخفضة | 0 | 21 | 15.95 | 335.00 |
| | 1 | 11 | 17.55 | 193.00 |
| | Total | 32 | | |
| فرقجودةخبرةمرتفعة | 0 | 10 | 16.90 | 169.00 |
| | 1 | 20 | 14.80 | 296.00 |
| | Total | 30 | | |

Test Statistics^a

| | فرقجودةخبرةمنخفضة | فرقجودةخبرةمرتفعة |
|--------------------------------|-------------------|-------------------|
| Mann-Whitney U | 104.000 | 86.000 |
| Wilcoxon W | 335.000 | 296.000 |
| Z | -.477 | -.698 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | .633 | .485 |
| Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)] | .667 ^b | .559 ^b |

a. Grouping Variable: المكتبججم

b. Not corrected for ties.

الفرض الرابع (التفاعل بين المتغيرين المعدلين الخبرة و الحجم) (تم قبوله)

Mann-Whitney Test Ranks

| | تفاعل الخبرة والحجم | N | Mean Rank | Sum of Ranks |
|----------------|---------------------|----|-----------|--------------|
| ماليحكمجودة | ٠ | 21 | 13.76 | 289.00 |
| | 1 | 20 | 28.60 | 572.00 |
| | Total | 41 | | |
| ماليغيرحكمجودة | ٠ | 21 | 19.29 | 405.00 |
| | 1 | 20 | 22.80 | 456.00 |
| | Total | 41 | | |
| فرقالجودة | ٠ | 21 | 15.62 | 328.00 |
| | 1 | 20 | 26.65 | 533.00 |
| | Total | 41 | | |

Test Statistics^a

| | ماليحكمجودة | ماليغيرحكمجودة | فرقالجودة |
|------------------------|-------------|----------------|-----------|
| Mann-Whitney U | 58.000 | 174.000 | 97.000 |
| Wilcoxon W | 289.000 | 405.000 | 328.000 |
| Z | -4.154 | -.968 | -3.072 |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | .000 | .333 | .002 |

a. Grouping Variable: تفاعل الخبرة والحجم