

**تقييم أثر العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الهامة للمراجعة في تقرير
مراجع الحسابات وجودة قرارات المستثمرين
(دراسة ميدانية)**

دكتور

دينا زين العابدين سعيد فارس

مدرس المحاسبة – كلية التجارة (الإسماعيلية)

جامعة قناة السويس

المستخلص :

تمثل التعديلات في شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات محور أهمية بالنسبة سواء لعملية المراجعة ذاتها أو للأطراف المستفيدة وخاصة المستثمرين حيث باتت هذه التعديلات من الأهمية بمكانة لخدمة مستخدمي القوائم المالية عن طريق تعزيز ودعم قيمة تقرير المراجعة ، وقد يستهدف هذا البحث تقييم أثر العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الهامة للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات وجودة قرارات المستثمرين. وفي سبيل تحقيق هذا الهدف تم صياغة مجموعة من الفروض أهمها : "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المستقصى منهم حول أهمية الإفصاح عن الأمور الهامة للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات وجودة قرارات المستثمرين" ، " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسس تحديد الأمور الهامة للمراجعة وجودة قرارات المستثمرين" ، وإختبار هذه الفروض إحصائياً تم إعداد إستمارة إستبيان وزعت على مجموعة من الفئات المستقصى منهم ذوي الصلة بموضوع البحث ، وقد إستعان الباحث بمجموعة من الأساليب الإحصائية وذلك لإختبار الفروض وإستخلاص النتائج وقد أسفرت نتائج البحث عن وجود علاقة ايجابية ذات ارتباط معنوي موجب بين الأمور الهامة للمراجعة والسياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والإفصاحات عن البيانات المالية وغيرها من المسائل ذات العلاقة ، تبين من التحليل الإحصائي وجود علاقة ايجابية بين الأبعاد الهامة للمراجعة والمستخدمين المحتملين من القوائم المالية والمسؤولين عن عمليات الحوكمة التي تخضع لأحكام جوهرية من قبل الإدارة ، من خلال اجابات عنية الدراسة تبين أنه يمكن الإفصاح عن الأمور الهامة في المراجعة للمستثمرين عن طريق فهم الأمور المتعلقة بالحكم المهني لمراجع الحسابات ، وفي نهاية البحث أوصى الباحث بمجموعة من التوصيات لعل أهمها : ضرورة تنمية إدراك منشآت المراجعة لأهمية الأعداد والإفصاح عن تقاريرها ورقابتهما لجودة المراجعة التي تساعد في دعم وتعزيز مركزها التنافسي في سوق خدمة المراجعة ، يجب على الهيئات المهنية والتنظيمية اصدار إرشادات واضحة بشأن كيفية اعداد تقارير الإفصاح عن الأمور الهامة للمراجعة كخطوة أساسية لاعداد تقارير الشفافية المهنية، مع دعم وبيان أهمية نشر هذه التقارير على مستوى منشآت المراجعة وأصحاب المصالح بها ، أن تقوم الجمعيات المهنية ، بإصدار معيار مراجعة مصري جديد لإلزام مراجعي الحسابات بالإبلاغ عن مسائل المراجعة الهامة في تقاريرهم ، نظراً للإيجابيات المأمول تحققها من إصدار هذا المعيار .

الكلمات المفتاحية :

الأمور الهامة في المراجعة - تقرير مراجع الحسابات - جودة قرارات المستثمرين .

Abstract:

The amendments in the form and content of the auditor's report are of paramount importance both to the audit process itself and to the beneficiary parties, especially the investors. These amendments are important to serve the users of the financial statements by strengthening and supporting the value of the audit report. In order to achieve this objective, a number of hypotheses were formulated. The most important of these are the following: "There is no statistically significant relationship between the views of the excluded groups regarding the importance of disclosing the main matters of review in "There is no statistically significant relationship between the fundamentals of determining the key issues of audit and the quality of investors' decisions." In order to test these hypotheses, a questionnaire questionnaire was distributed to a group of excluded groups. Of the statistical methods to test hypotheses and draw conclusions. The results of the research resulted in a positive relationship with a positive correlation between the main aspects of the audit, accounting policies, accounting estimates, disclosures of financial statements and other issues with high However, the statistical analysis revealed a positive relationship between the main dimensions of the audit and the potential users of the financial statements and those responsible for the governance processes that are subject to significant judgments by the administration. The study findings show that important matters in the audit can be disclosed to investors by understanding the related matters The researcher recommended a set of recommendations, the most important of which are: The need to develop the awareness of the audit institutions about the importance of preparing and disclosing their reports and their control over the quality of the review, which helps to support and enhance their competitive position in the market of services. The professional and regulatory bodies should issue clear guidance on how to prepare audit reports as a key step in the preparation of professional transparency reports, while supporting and demonstrating the importance of publishing such reports at the level of audit institutions and their stakeholders, To require auditors to report on key audit issues in their reports, given the positive aspects of the issuance of this standard.

keywords:

Key audit matters - auditor report - quality of investor decisions.

مقدمة :

يمثل تقرير المراجعة المنتج النهائي لعملية المراجعة ، حيث يتضمن الرأي الفني المحايد بشأن صدق وعدالة عرض القوائم المالية التي تم مراجعتها ، ويعتبر تقرير المراجعة هو وسيلة الإتصال الأساسية التي يقوم من خلالها المراجع بتوصيل رأيه عن القوائم المالية التي راجعها إلى الأطراف الأخرى ذات المصالح وأهمها المستثمرين .

وفي هذا الشأن فقد أعرب العديد من الأطراف أصحاب المصالح عن قلقهم بشأن القيمة المعلوماتية التي توفرها تقارير المراجعة ، وتعالى الأصوات المطالبة بضرورة تعديل شكل ومحتوى تقرير المراجعة حتى يتمكن المراجع من توصيل نتائج عملية المراجعة بشكل واضح وأكثر فعالية .

وفي ذات السياق ورداً على تلك المخاوف فقد إقترح كل مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) والمجلس المحاسبي الأمريكي للإشراف على الشركات المساهمة العامة (PCAOB) إدراج أمور المراجعة الهامة (الدرجة) في تقرير المراجع (Sirois et al, 2017) بهدف زيادة القيمة التواصلية لتقرير المراجعة ، وتوفير المزيد من الشفافية لأعمال المراجعة ، وزيادة الشك المهني ، وفي يناير 2015 أصدر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي التعديلات النهائية التي أقرها المجلس بشأن تعديل معيار المراجعة الدولي رقم 700 فيما يتعلق بتكوين الرأي والتقارير عن القوائم المالية وما يترتب على ذلك من إجراء تعديلات على المعيار 705 بشأن التعديلات على الرأي في تقرير مراجع الحسابات ، والمعيار 706 بشأن الفقرات التي يتم التركيز عليها في تقرير مراجع الحسابات ، والمعيار 570 بشأن الإستمرارية ، والمعيار رقم 260 بشأن التواصل مع المسئولية عن الحوكمة ، مع إصدار معيار جديد برقم 701 بشأن إفصاح مراجع الحسابات عن مسائل المراجعة الهامة أو الهامة في تقريره .

مشكلة البحث :

أثارت التعديلات التي أصدرها مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي بشأن تعديل معيار المراجعة الدولي رقم 700 الخاص بتكوين رأي والتقرير عن القوائم المالية ، ردود أفعال متباينة بين مؤيد ومعارض بشأن الأثار المحتملة التي يمكن أن تترتب على تلك التعديلات (أحمد ، 2017) ، حيث يتضمن التقرير فقرة مستقلة بشأن مسائل المراجعة الهامة والتي تشتمل على فقرتي الإستمرارية والأمر الهامة للمراجعة حيث تتضمن هاتين الفقرتين معلومات إضافية لم تكن موجودة قبل ذلك ، وقد تطلب ذلك إجراء تعديلات على بعض معايير المراجعة الدولية الأخرى ، وإصدار معيار جديد برقم 701 بمسمى الإبلاغ عن مسائل المراجعة الهامة في تقرير مراجع الحسابات المستقل *Communicating Key Audit in The Endependent Auditors Report* .

وفي هذا الشأن يرى المؤيدون أن تطوير تقرير المراجع سيقدم معلومات جديدة ومفيدة للمستثمرين من خلال تزويدهم بالنظرة الثاقبة ، حيث أن تلك التعديلات تعمل على تقليل فجوة المعلومات وزيادة الثقة في التقرير المالي والحوكمة ، علاوة على تعزيز القيمة التواصلية لتقرير المراجع ، ومساعدة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية في التركيز على الجوانب الخاصة بالقوائم المالية ، كما تساهم بشكل أفضل في التنقل بشكل تلقائي بين التقارير المالية المعقدة ، هذا بالإضافة إلى ترشيد إتخاذ القرار (Sirois et al.,2017) .

كما يرى أنصار هذا الرأي المؤيد أن تلك التعديلات سوف تضيف جودة على عملية المراجعة ذاتها نظراً لأن قدره المراجعين ولجان المراجعة على إضافة المزيد من التفاصيل في تقاريرهم سوف يكون أداة ضغط على نفوذ الإدارة وبالتالي الحد من وجود إدارة أرباح والمساهمة في تطوير جودة المراجع (Doxeg , et al.,2016) .

وعلى الجانب الآخر يجادل المعارضون على أساس أن المتطلبات الجديدة لمعايير التقرير ستكون غير مثمرة ، وذلك لأن خطر إشماتل تقرير المراجع على العديد من الأمور سوف يقلل الفعالية الشاملة لتضمين المراجع لمثل هذه الأمور ، كما أنه قد يقوم المستخدمون بالإعتماد على إختصاصات المراجع من خلال التقرير المعدل كبديل لقراءة القوائم المالية (Carver,et al.,2017) ، هذا بالإضافة إلى إمكانية أن تكون الإدارة أقل صراحة في مناقشتهم مع المراجعين ولجان المراجعة وذلك لتجنب الإفصاح عن المعلومات في تقاريرهم والتي كانت في السابق سرية مما يؤدي إلى زيادة عدم تماثل المعلومات (Cade & Hodge.,2014) .

وبناءً على ما تقدم وفي ظل هذا الجدل ما بين مؤيد ومعارض للإفصاح عن الأمور الهامة في تقرير مراجع الحسابات ومدى أهمية هذا الإفصاح لأصحاب المصالح وخاصة المستثمرين تكن مشكلة البحث في التساؤلات التالية :

- 1- هل الإفصاح عن الأمور الهامة للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات يضيف محتوى معلوماتي لمستخدمي التقرير وخاصة المستثمرين ؟
- 2- هل الأسس التي يتم بناء الأمور الهامة للمراجعة عليها ذات دلالة على جودة المراجعة وجودة قرارات المستثمرين ؟
- 3- ما هو نطاق أمور المراجعة الهامة التي يتعين على مراجع الحسابات الإفصاح عنها لخدمة أغراض قرارات المستثمرين ؟

أهمية البحث :

يكتسب هذا البحث أهميه من كونه يركز على أهم مكون من مكونات عملية المراجعة وهو ما يتعلق بتقرير المراجع الذي يعتبر أداة الإتصال بين المراجع ومستخدمي القوائم المالية ، والتي من خلالها يوصل لهم نتيجة عملية المراجعة ، ويمكن القول أن توافر الخصائص المناسبة في تقرير المراجع يعتبر ذات أهمية بالغة من أجل أن تتم عملية فهم مضمون ومقصود محتوى هذا التقرير بالشكل الصحيح . لذلك فإن هذا البحث يعتبر ذات أهمية لكافة الأطراف ذات العلاقة بتقرير المراجع ، حيث أن تقرير المراجع يساعد في تمكين المراجع من توصيل رسالته الممثلة في تقرير المراجعة لمستخدمي القوائم المالية دون إساءة فهم لهذه الرسالة ، أو تحميلها أكبر مما تحتمل من حيث مفهوم نتيجة المراجعة ومسئوليات المراجع ، وبالتالي عدم تحميل المراجع مسؤوليات غير معقولة نتيجة إساءة الفهم . ومن جانب آخر يكتسب البحث أهمية لمستخدمي القوائم المالية من أجل تمكينهم من الحكم الصحيح على نتيجة عملية المراجعة وبالتالي على مصداقية القوائم المالية (الذئبيات ، 2008) . لذلك فإن دراسة التعديلات على تقرير المراجعة من شأنها أن تساعد في التحقق مما إذا كانت هذه التعديلات تؤدي إلى تحسين عملية التوصيل أم أنها تؤدي إلى زيادة مسؤوليات المراجع ومدى إمكانية الأخذ بها في جمهورية مصر العربية .

اهداف البحث :

- عرض المحتوى المعلوماتي لأهم الأمور الهامة في المراجعة التي يشملها تقرير مراجع الحسابات طبقاً للمعيار (701) .
- الوقوف على الأسس التي يتم بناءً عليها تحديد الأمور الهامة للمراجعة التي يشملها تقرير مراجع الحسابات .
- عرض لنطاق الأمور الهامة للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات .
- التأكد من وجود علاقة بين الإفصاح عن الأمور الهامة للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات وجودة القرارات الإستثمارية من خلال الدراسة الميدانية .

تنظيم البحث :

المحور الأول : المحتوى المعلوماتي للأمور الهامة في المراجعة التي يشملها تقرير مراجع الحسابات طبقاً للمعيار (701) .

المحور الثاني : أسس الأمور الهامة للمراجعة التي يشملها تقرير مراجع الحسابات .

المحور الثالث : نطاق الأمور الهامة للمراجعة التي يشملها تقرير مراجع الحسابات .

المحور الرابع : مراجعة أدبيات الدراسة وإشنتاق الفروض .

المحور الخامس : الدراسة الميدانية .

النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية .

المحور الأول : المحتوى المعلوماتي للأمور الهامة في المراجعة التي يشملها تقرير مراجع الحسابات طبقاً للمعيار (701) :

تعتبر تقارير مراجعي الحسابات الركيزة الأساسية التي تعتمد عليها فئات مختلفة والتي يقدم مراجع الحسابات خدماته إليها ، وتولي هذه الفئات عناية فائقة لتقارير مراجعي الحسابات حيث أنها تمثل الأساس التي تعتمد عليه في رسم سياستها ، ومما يعزز الثقة في تقرير مراجع الحسابات هو وجود معايير مراجعة دولية ومحلية يستند إليها مراجع الحسابات ويلتزم بها أثناء أداء واجباته وقيامه بعملية مراجعة القوائم المالية .

وفي ذات السياق يعتبر تقرير مراجع الحسابات المنتج الملموس أو المحصلة النهائية لعملية المراجعة التي يقوم بها المراجع ، وكذلك يعتبر وسيلة الإتصال التي تربط بين مراجعي الحسابات والأطراف المستفيدة وخاصة المستثمرين ، ولكي يحقق الهدف الأساسي منه فلا بد من

العناية الفائقة بمحتواه ولغته وشكله حتى تتمكن الأطراف المستفيدة من إدراك مدلوله بالشكل المناسب وبما لا يخالف ما تسعى الجهات المنظمة للمهنة إلى تحقيقه (IFAC,2011).

وفي هذا الشأن فقد طالبت الفقرة رقم 5 من معيار المراجعة الدولي رقم 701 المراجع بضرورة الإبلاغ عن أمور المراجعة الهامة عند مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية. وحسب متطلبات هذه الفقرة يكون مطلوباً من المراجع الإبلاغ عن الأمور الهامة للمراجعة في تقريره طبقاً لمتطلبات معيار المراجعة 701 .

وتشير كلمة الأمور الهامة في المراجعة إلى الأهمية النسبية لهذا الأمر ، حيث يقوم مراجع الحسابات بتحديد تلك الأمور طبقاً لأهميتها للأطراف المستفيدة وذلك طبقاً لتطبيق هذا الأمر والتواصل بشأنه مع مسؤولي الحوكمة وهذا ما أكدت عليه (ISA 701, فقرة A1) ، وفي هذا الشأن فقد ورد في الفقرتين (IAASB,2015) الأمور الواجب على مراجع الحسابات التواصل بشأنها مع مسؤولي الحوكمة .

وفي هذا الصدد فقد أشارت دراسة كل من (أحمد ، 2017 ، Simnett & Huggins.,2014؛ Mock et al.,2013؛ Salehi,2016) إلى أن هناك أربعة أمور هامة يجب على مراجع الحسابات التواصل بشأنها مع مسؤولي الحوكمة والتي تتمثل في :

- 1- السياسات المحاسبية : والتي تشمل على مجموعة من المفردات لعل أهمها : مدى ملائمة السياسات المحاسبية لظرف معين بالمنشأة مع إظهار كيفية وجود سياسات محاسبية بديلة ومقبولة والتي تؤثر على بنود البيانات المالية ، هذا بالإضافة إلى الأسس التي يتم بناء عليها إختيار السياسة المحاسبية المتبقية وأثر هذه السياسة على الأرباح المالية والمحاسبية .
- 2- التقديرات المحاسبية : والتي تشمل على الكيفية التي تقوم بها الإدارة بتحديد العمليات والأحداث التي تكون مبرراً قوياً نحو عمل تقديرات محاسبية بشأن التحقق أو الإفصاح في القوائم المالية ، علاوة على إعتراف الإدارة من عدمه بشأن التقديرات المحاسبية وأنها تتم وفقاً للإطار الفكري المناسب لإعداد التقارير المالية ، علاوة على أسس إختيار الإدارة للتقديرات المحاسبية ، هذا بالإضافة إلى كيفية تعامل الإدارة مع التقديرات غير المؤكدة في القوائم المالية وأخيراً الإفصاح عن مخاطر التحريفات الجوهرية .

- 3- الإفصاح عن البيانات المالية : والتي تشمل على الإفصاح بالبنود ذات الصلة بالإيرادات ، والتعويضات والإستمرارية ، والأحداث اللاحقة ، والأمور العرضية ، علاوة على الإفصاح عن كل ما يتعلق بالحياد والوضوح والبيانات في القوائم المالية .
- 4- المسائل ذات العلاقة : والتي تشمل على الدعاوي القضائية التي لم يتم الفصل فيها ، ومدى تأثير العمليات الجوهرية التي تخرج عن نطاق النشاط على القوائم المالية ، علاوة على العوامل المؤثرة على القيم المسجلة للأصول والإلتزامات وأسس تحديد فترة إنتاجية الأصول هذا بالإضافة إلى طرق تصحيح التحريفات التي تؤدي إلى زيادة الإفصاح .

ويرى الباحث أن الإفصاح عن الأمور الهامة السابق ذكرها في تعديلات تقرير مراجع الحسابات من شأنها أن تؤدي إلى زيادة القيمة التواصلية للمحتوى المعلوماتي لهذا التقرير، الأمر الذي يؤدي إلى رفع الوعي لدى مستخدمي القوائم المالية وخاصة المستثمرين في التوصل إلى كيفية صياغة الضوابط نحو إتخاذ القرار الرشيد .

المحور الثاني : أسس الأمور الهامة للمراجعة التي يشملها تقرير مراجع الحسابات .

تناول معيار المراجعة الدولي ISA701 أمور المراجعة الهامة ، حيث عرفت (الفقرة 8) أمور المراجعة الهامة بأنها الأكثر جوهرية في مراجعة القوائم المالية عن الفترة الحالية ، التي يستند إليها مراجع الحسابات في إبداء رأيه المهني . ويتم إختيار تلك الأمور من بين الأمور التي تم التواصل بشأنها مع مسنولي الحوكمة ، وفي سياق ذلك فقد أسفرت دراسة (أحمد ، 2017) عن مجموعة من الأسس التي يتم بناء عليها تحديد الأمور الهامة للمراجعة طبقاً للمعيار السابق والتي تمثلت في الآتي :

- 1- يجب على مراجع الحسابات للوصول إلى أمور المراجعة الهامة من بين الأمور التي تم التواصل بشأنها مع مسنولي الحوكمة علماً بأن تلك الأمور التي تتطلب عناية خاصة أثناء عملية المراجعة ، (ISA 701 ، فقرة 9) .
- 2- يتم وضع مجموعة من الضوابط أثناء تحديد أمور المراجعة الهامة بحيث يتم إعطاء أهمية نسبية لتلك الأمور .
- 3- إن قيام مراجع الحسابات بتحديد أمور المراجعة الهامة يقتصر على الأمور التي تعتبر أكثر جوهرية في الفترة الحالية . حتى يتم عرض قوائم مالية مقارنة (ISA 701 ، فقرة A10) .

وفي ذات السياق فقد أشارت دراسة (Simnett&Huggins,2014) إلى أن الإبلاغ عن أمور المراجعة الهامة يحقق مجموعة من المزايا للأطراف المستفيدة لعل أهمها :

- أ- زيادة الشفافية في أعمال المراجعة التي تم تأديتهم .
 - ب- مساعدة المستثمرين في فهم أفضل للمنتشة ونتاج المراجعة .
 - ج- دعم وتعزيز التواصل بين مراجع الحسابات ولجنة المراجعة فيما يتعلق بأمور المراجعة الهامة .
 - د- زيادة الشك المهني لمراجع الحسابات الأمر الذي يساهم في زيادة جودة المراجعة .
- وإستكمالاً لما سبق فقد خلصت دراسة (Glover & Reidenbach,2012) إلى الحالات التي لا يقوم مراجع الحسابات فيها بالإفصاح عن أمور المراجعة الهامة والتي تمثلت في :
- منع الإفصاح عن تلك الأمور الهامة بموجب قانون أو ضوابط رقابية .
 - أن يقرر مراجع الحسابات عدم الإفصاح عن تلك الأمور نتيجة العواقب المتوقعة من عرضها على العامة .
 - إذا كانت تلك الأمور الهامة متعلقة بإعطاء رأي متحفظ أو عكسي وفقاً للمعيار (ISA 705) .

المحور الثالث : نطاق الأمور الهامة للمراجعة التي يشملها تقرير مراجع الحسابات .

أصدر مجلس معايير المحاسبة للشركات العامة الأمريكية في عام 2016 معيار مراجعة مقترح بعنوان أمور المراجعة الحرجة Critical Audit Matters (PCAOB,2016) والذي عرفها بأنها "أى مسألة تم التواصل أو مطلوب التواصل بشأنها مع لجنة المراجعة وتتعلق بالحسابات أو الإفصاحات الهامة بالقوائم المالية وتمثل تحدياً خاصاً لمراجع الحسابات وتتسم بالتقدير الشخصي أو التعقد في الحكم عليها" .

وفي هذا الشأن فقد قام مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي IAAB بتحديد نطاق الإفصاح عن أمور المراجعة الهامة في مجموعة من النقاط تمثلت في الآتي :

- 1- يمكن وصف الأهمية على أنها الأهمية النسبية لأمر ما ، مأخوذاً من سياق معين ، ويتم الحكم على أهمية أمراً ما من قبل المراجع في السياق الذي يتم فيه النظر إليه ، ويمكن تحديد الأهمية في سياق العوامل الكمية والنوعية ، مثل الحجم النسبي والطبيعة والتأثير على الموضوع ومصالح الأطراف المستفيدة .

2- مطالبة مستخدمي القوائم المالية وخاصة المستثمرين بمزيداً من الشفافية بشأن أمور المراجعة الهامة ، حيث أعرب المستخدمون عن رغبة خاصة في فهم الأحكام المهمة التي أجراها المراجع عن تكوين الرأي في القوائم المالية ككل ، لأنها غالباً ما تكون ذات علاقة بمجالات وإجراءات مهمة للإدارة عند إعداد القوائم المالية .

3- أن مطالبة المراجعين بالإفصاح عن أمور المراجعة الهامة في تقرير المراجع قد يعزز الإتصال بين المراجع والمكلفين بالحوكمة حول تلك الأمور ، وقد يتزايد إهتمام الإدارة والمكلفين بالحوكمة بالإفصاحات الواردة في القوائم المالية ، التي تم الإشارة إليها في تقرير المراجع .

4- يوضح معيار (320) المتعلق بالأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ المراجعة في الفقرة الرابعة أنه من المنطقي أن يفترض المراجع أن مستخدمي القوائم المالية :

أ- لديهم معرفة معقولة بالأمور المحاسبية والإقتصادية ، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات الواردة في القوائم المالية بعنايه أكثر .

ب- يفهمون أن القوائم المالية تم إعدادها وعرضها ومراجعتها عند مستويات الأهمية النسبية.

ج- يعرفون بحالات عدم التأكد الملازمة لتقدير القيم إستناداً إلى الإجتهدات والأخذ في الحسبان الأحداث المستقبلية .

د- يمكنهم إتخاذ قرارات إقتصادية رشيدة على أساس المعلومات الواردة في القوائم المالية .

5- سمح المعيار الدولي ISA 701 لمراجعي الحسابات بالإفصاح عن أمور المراجعة الهامة على أساس طوعي للمنشآت الغير مدرجة بالبورصة وذلك في غياب متطلبات ملزمة لذلك .

6- وضع المعيار الدولي السابق نطاق محدد في تحديد أمور المراجعة الهامة ، حيث جاء ذلك من خلال مرحلتين (الأولي) يتم بموجبها تحديد المراجعة الجوهرية بينما تمثل المرحلة (الثانية) تحديد الأمور التي تحتاج إلى عناية خاصة ضمن الأمور الجوهرية تمهيداً للوصول إلى الأمور الأكثر جوهرية لتكون بمثابة أمور المراجعة الهامة .

ويرى الباحث بناءً على العرض السابق أن معيار المراجعة رقم 701 بشأن إلتزام مراجع الحسابات بالإفصاح عن أمور المراجعة الهامة في تقريره سوف يكون أثر إيجابي في دعم وتعزيز القيمة التواصلية لتقرير مراجع الحسابات لدى المستخدمين وخاصة المستثمرين من خلال إمدادهم بالمعلومات الإضافية الأكثر أهمية عن القوائم المالية محل المراجعة بما يمكنهم

من فهم الأمور المتعلقة بالحكم المهني لمراجع الحسابات ، كما أنه يعطي فرصة أكبر للأطراف المستفيدة في المشاركة مع الإدارة والمسئولية عن الحوكمة بشأن أمور المنشأة الهامة .

المحور الرابع : مراجعة أدبيات الدراسة وإشتقاق الفروض :

نالت المعايير الدولية المتعلقة بتقارير المراجعة إهتمام الكثير من الباحثين في معظم الدول منذ بدأ مشروع التعديل ، وبعد إصدار المعايير المعدلة لقيت أمور المراجعة الأساسية إهتمام الكثير من الباحثين حول مدى أهميتها وفائدتها لمستخدمي تقرير المراجعة وخاصة المستثمرين ، وفي إطار ذلك فسوف يتم إستعراض ما جاء بالدراسات السابقة ذات الصلة في هذا الشأن وصولاً إلى إشتقاق فروض البحث وذلك على النحو التالي :

أكدت دراسة (Sirois et al.,2017) على أن تسليط الضوء على أمور المراجعة الهامة في تقرير المراجع تؤثر على عملية وصول المستخدمين إلى المعلومات بإستخدام تقنية التتبع العيني ، وقد توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الهامة يؤدي إلى وصول المستخدمين إلى المعلومات بسرعة أكبر وزيادة إهتمام المستخدمين بهذه المعلومات وخاصة فيما يخص المستثمرين ، تؤدي إضافة فقرة أمور المراجعة الهامة إلى زيادة القيمة المعلوماتية لتقرير المراجع .

كما تناولت دراسة (Carver et al.,2017) كيفية تأثير إضافة فقرة أمور المراجعة الهامة على تصورات المستثمرين غير المحترفين بشأن قدرتهم على قراءة وفهم تقرير المراجعة ، وأيضاً تقييمهم لمصداقية الإدارة ، وتوصلت الدراسة إلى أن الإبلاغ عن أمور المراجعة الهامة يؤثر على قدرة المستثمرين غير المحترفين على قراءة وفهم تقرير المراجعة.

وفي ذات السياق فقد تناولت دراسة كل من (أحمد ، 2017 ؛ Fellnas et al.,2015) محاولة توضيح القيمة التي تسهم بها التقارير التي تتضمن أمور المراجعة الهامة فيما يتعلق بمصالح المستثمرين في القطاع الخاص ، وتحدد هذه القيمة بقيمتها الإعلامية وقدرتها على زيادة الثقة لدى المستثمرين في القطاع الخاص في القوائم المالية وكذلك تأثيرها على فجوة التوقعات ، وقد خلصت الدراسة إلى أن الإبلاغ عن أمور المراجعة الهامة يضيف قيمة كبيرة لتقرير المراجعة من منظور المستثمر الخاص ، كما تشير النتائج إلى أن الإبلاغ عن أمور المراجعة الهامة يعطي رؤية متعمقة لمكتب المراجعة ، القائم بعملية المراجعة ويزيد من الثقة في القوائم المالية التي تم مراجعتها ويسهم في تقليص فجوة التوقعات .

وإستكمالاً لما سبق فقد قامت دراسة (Christensen et al., 2014) بتوضيح مدى إستجابة المستثمرين غير المحترفين لإضافة فقرة أمور المراجعة الهامه في تقرير المراجع الجديد والتي تركز على مراجعة تقديرات القيمة العادلة ، وقد إنتهت الدراسة إلى أن: المستثمرين الذين يحصلون على إفصاح عن أمور المراجعة الهامه هم الأكثر تغييراً لقرارهم الإستثماري عن هؤلاء المستثمرين الذين يستخدمون تقرير المراجعة النمطي (تأثير إعلامي فقط) وأيضاً عن هؤلاء المستثمرين الذين يحصلون على نفس المعلومات الخاصة بأمر المراجعة الهامه من خلال ملاحظات الإدارة (تأثير مصداقية المصدر) .

وفي هذا الشأن فقد حاولت بعض الدراسات الربط بين المعلومات الإضافية التي يوفرها تقرير مراجع الحسابات وفجوة التوقعات ، حيث تناولت دراسة؛ (Litjens et al., 2015) (Lazarevska & Trpeska., 2016) بيان أثر توفير معلومات لأصحاب المصالح لم تكن متاحة من قبل ، وتشمل معلومات عن شركة المراجعة وعملية المراجعة وكذلك تغيير تقرير مراجع الحسابات على تضييق فجوة التوقعات . وقد قامت الدراسة بإستقصاء ما يقرب من حوالي 302 ممارس للمهنة في هولندا منهم 61 من المصرفيين و118 من معدي القوائم المالية و123 مراجع الحسابات . وقد توصلت الدراسة إلى أن المصرفيين يحتاجون إلى معلومات إضافية ، كما أن الإدارة تعمل على إعاقة مراجع الحسابات من تقديم معلومات هامه لجميع الأطراف ، كما أن مراجعي الحسابات يميلون دائماً إلى تخفيض مخاطر المراجعة . وقد أوصت الدراسة بضرورة توفير معلومات عن عملية المراجعة والتقرير عن الأخطاء في القوائم المالية الأمر الذي يساهم في تضييق فجوة التوقعات لدى المصرفيين .

ويرى الباحث من العرض السابق أن الإفصاح عن الأمور الهامه في تقرير مراجع الحسابات يعمل على دعم وتعزيز وتحسين التواصل مع مستخدمي القوائم المالية نظراً لأن هذا الإفصاح سوف يمكنهم من وضع إعتبارات هامه تتعلق بالأحداث المستقبلية ، علاوة على أن ذلك الإفصاح سوف يساعدهم على ترشيد قراراتهم الإقتصادية .

وبناءً على ما تقدم يمكن إستنتاج فروض البحث على النحو التالي :

الفرض الأول : " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المستقصى منهم حول

أهمية الإفصاح عن الأمور الهامه للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات وجودة

قرارات المستثمرين " .

الفرض الثاني : " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسس تحديد الأمور الهامه للمراجعة

وجودة قرارات المستثمرين".

الفرض الثالث : "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نطاق الأمور الهامة للمراجعة

وجودة قرارات المستثمرين".

المحور الخامس : الدراسة الميدانية :

5/1 مقدمة :

تعتبر الدراسة الميدانية التي يقوم بها الباحث استكمالاً للدراسة النظرية، والتي تعتبر تأصيلاً علمياً لمشكلة وموضوع البحث والاتجاه بالبحث نحو وجهة نظر قابلة للاختبار، ويتناول هذا المحور الجانب الميداني الذي يتجه إلى الواقع العملي لجمع الأدلة، والذي قد يزيد أو يعارض وجهة النظر التي تم تكوينها في الدراسة النظرية، ويعتمد الجانب الميداني في هذا المحور على أسلوب قوائم الاستقصاء، وذلك من خلال إعداد قائمة من الفقرات توجه إلى مجتمع البحث متعدد الطبقات (الفئات) ممن يتعامل مع الواقع الفعلي لمشكلة البحث، بهدف استقصاء الآراء المشتركة للفئات المختلفة في البحث بشأن تقييم أثر العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الهامة للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات وجودة قرارات المستثمرين.

لذلك يتناول الباحث في هذا المحور مجتمع وعينة الدراسة، بالإضافة إلى أساليب التحليل الإحصائي والتي تم الاعتماد عليها في تحليل بيانات الدراسة الميدانية، كما يتناول أهم نتائج الدراسة الميدانية مع بيان مدي مساهمتها في إثبات صحة الفروض التي قام عليها البحث.

5/2 مجتمع وعينة الدراسة:

تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة على النحو الآتي:

5/2/1 مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من مراجعي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجموعة من مسنولي الإنتمان والإستثمار في شركات تداول الأوراق المالية، وبعض أساتذة الجامعة المتخصصين في علم المحاسبة والمراجعة في الجامعات المصرية.

5/2/2 تقدير وتوزيع عينة الدراسة:

استخدم الباحث لتقدير عينة الدراسة أسلوب المعاينة العشوائية الطبقية، حيث أن مجتمع البحث يتألف من ثلاث فئات متميزة و متغيرة عن بعضها البعض، واستخدم الباحث أسلوب التخصيص Proportion Allocation لتوزيع عينة الدراسة حيث تم توزيع (185) استمارة استبيان طبقاً لحجم العينة المقدرة، وقد قسمت بمعدل (85) استمارة بمعدل (46%) لمراجعي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، (65) استمارة لمسنولي الإنتمان والإستثمار في

شركات تداول الأوراق المالية محل الدراسة بمعدل (35%) بالإضافة إلى (35) استمارة بمعدل (19%) لأساتذة الجامعة المتخصصين في علم المحاسبة والمراجعة في الجامعات المصرية، وبلغت عدد الاستثمارات التي لم يتم الرد عليها (4) استثمارات استبيان، وبالتالي بلغت عدد الاستثمارات المستلمة (181) استمارة بنسبه 97.8% من الاستثمارات الموزعة.

وبعد إجراء التحليلات الإحصائية الخاصة بالقيم المفقودة والقيم الشاذة بالإضافة إلى استبعاد بعض الاستثمارات لوجود كثير من الأسئلة الهامة غير المجابة، تم حذف عدد (6) استثمارات لعدم صلاحيتها لتصبح عدد الاستبيانات النهائية التي خضعت للتحليل الإحصائي (175) استمارة بنسبة (94.5%) من إجمالي عدد الاستثمارات الموزعة، ويوضح جدول (1) عينة الدراسة الموزعة طبقاً لفئات المستقصى منهم وفقاً للاستثمارات الصحيحة التي وردت من عينة الدراسة.

جدول (1) عينة الدراسة موزعة طبقاً لفئات المستقصى منهم وفقاً للاستثمارات الصحيحة التي وردت من عينة الدراسة.

النسبة المئوية للاستثمارات الصحيحة	عدد الاستثمارات الصحيحة	عدد الاستثمارات المستلمة	عدد الاستثمارات الموزعة	فئة المستقصى منهم
46	80	81	85	مراجعي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية
35	60	63	65	مسئولي الإنتمان والإستثمار في شركات تداول الأوراق المالية
19	35	35	35	أساتذة الجامعة المتخصصين في علم المحاسبة والمراجعة في الجامعات المصرية
100	175	179	185	الإجمالي

المصدر : من اعداد الباحث

و يوضح جدول (2) الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة طبقا للجنس والعمر
والمؤهل الدراسي و سنوات الخبرة

جدول (2) العوامل الديموغرافية لعينة الدراسة

العوامل الديموغرافية	البيان	التكرار	النسب المئوية
الجنس	ذكر	110	62.9%
	أنثى	65	37.1%
العمر	35-25	30	17.1%
	45-36	56	32%
	46 فأكثر	89	50.9%
المؤهل العلمي	جامعي	65	37.1%
	دبلوم عال	30	17.1%
	ماجستير	38	21.7%
	دكتوراه	42	24.1%
الخبرة	10-6 سنة	38	21.7%
	15-11 سنة	96	55%
	16 سنة فأكثر	41	23.3%

المصدر : من مخرجات البرنامج الاحصائي

يوضح الجدول السابق (2) الجنس والعمر والمستوى التعليمي وعدد سنوات الخدمة في
الوظيفة في القطاع محل الدراسة، حيث يشير الجدول أن غالبية العينة من الذكور حيث تمثل
نسبة الذكور (62.9%) و عددهم (110)، بينما بلغ عدد الإناث (65) بنسبة (37.1%) من
مجموع عينة الدراسة المبحوثة.

وكانت نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات الديموغرافية لمحور العمر تبين أن النسبة الأعلى
في الفئة العمرية (46 فأكثر) وشكلوا نسبة (50.9%) من إجمالي عينة الدراسة ثم الفئة
التكرارية (45-36) بنسبة (32%)، ثم الفئة التكرارية (35-25) بنسبة (17.1%).
وأشار التحليل الوصفي لمحور المؤهل أن حملة الشهادة الجامعية الأولى (البكالوريوس)
هم الأكثر في عينة الدراسة حيث بلغت نسبتهم (37.1%) من إجمالي العينة المبحوثة، ثم تأتي
شهادة (الدكتوراة) في المرتبة الثانية بنسبة (24.1%)، ثم يليها في المرتبة الثالثة حاملي شهادة

(الماجستير) بنسبة (21.7%)، وجاء في المرتبة الأخيرة حاملي شهادة (دبلوم عال) بنسبة (17.1%).

وكما اشار التحليل الوصفي لمحور الخبرة أن النسبة الأعلى يرتكزون في الفئة التكرارية (11-15 سنة) حيث شكلوا نسبة (55%) من اجمالي عينة الدراسة، ثم الفئة التكرارية (16 سنة فأكثر) بنسبة (23.3%)، ويتضح من الجدول السابق أن نسبة عينة البحث كبيرة ومخصصة في مجال الدراسة ويمكن الاعتماد على النتائج المتحصل عليها منها.

5/3 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم استخدام برنامج (SPSS. 22) وتطبيق عدد من الأساليب الإحصائية الوصفية والاستدلالية في هذا الدراسة وهي:

- اختبار صدق البناء الداخلي : والذي يقيس مدى تحقيق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها من خلال إيجاد معامل الارتباط بين معدل كل محور والمعدل الكلي لفقرات الاستبيان.
- طريقة التجزئة النصفية : والذي يتم فيه تقدير معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة فردية الرتبة ومعدل الأسئلة زوجية الرتبة لكل محور.
- اختبار ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach): والذي يستخدم لقياس درجة ثبات وصدق الإجابات على استمارة الاستقصاء، والتحقق من الترابط الداخلي فيما بينها، وإمكانية الاعتماد عليها في جمع بيانات الدراسة، وتعميم نتائج الدراسة.
- اختبار كولموجوروف- سمرنوف (Kolmogorov- Smirnov Z) لاختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الاستبيان لمعرفة ما إذا كانت بيانات الاستقصاء تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.
- المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والأهمية النسبية، ومستوى الأهمية، لوصف نتائج التحليل الإحصائي.
- اختبار- ت (t-test) ، للتعرف على مدى وجود فروق جوهرية بين آراء الفئات المستقصى منهم حول أهمية الإفصاح عن الأمور الهامة للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات.
- تحليل الارتباط (Correlation) وتقدير المساهمة النسبية (R2) بعناصر الاستبيان في أقسامه المختلفة و ذلك لتحديد قوة الارتباط بين المتغيرات المستقلة المتمثلة في الإفصاح

عن الامور الهامة للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات وبين المتغير التابع وجودة قرارات المستثمرين.

- تحليل الانحدار المرهلي (Stepwise Regression) لتقدير نموذج للعلاقة بين الافصاح عن الامور الهامة للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات كمتغيرات مستقلة و بين المتغير التابع المعبر عن جودة قرارات المستثمرين.

5/4-أداة الدراسة:

تمثل أداة جمع البيانات التي اعتمد عليها الباحث في الحصول على البيانات الأولية اللازمة للدراسة الحالية في قائمة استقصاء، حيث تم إعدادها وتطوير العبارات الخاصة بها بناء على الاستعانة بالمقياس التي وضعها الباحثون السابقون في مجال البحث، وقد قام الباحث بتوزيع استمارات الاستقصاء على مفردات العينة والرد على استفساراتهم وتجميعها ثم إجراء عمليات تفرغ و تكويد البيانات، والجدير بالذكر، أنه قد تم تصميم قائمة الاستقصاء الأساسية طبقاً لمقياس (Likert) الخماسي المتدرج لتحديد إجابات أفراد العينة، بحيث تتراوح أوزان الإجابات من موافق تماماً (5) إلى موافق (4) إلى محايد (3) إلى غير موافق (2) إلى غير موافق تماماً (1)، و ذلك طبقاً لطبيعة كل مجال من مجالات الاستبيان مما يُمكن من الحصول على بيانات متصلة ولضمان إحداث توزيع طبيعي للبيانات حتى تقبل تطبيق الأساليب الإحصائية عليها.

واشتملت قائمة الاستبيان على الأجزاء التالية:

5/4/1 إجراءات بناء أداة الدراسة (الاستقصاء):

الجزء الأول : تضمن على مجموعة من الأسئلة الديموغرافية التي تحدد بعض الخصائص الهامة للمستقصى منهم للتأكد من اهتمامهم بموضوع البحث.

الجزء الثاني: انقسم إلى ثلاث محاور أساسية على النحو التالي:

المحور الأول: أسس تحديد الأمور الهامة للمراجعة ، وقد اشتمل على 11 عبارة من (1-11).

المحور الثاني: نطاق الأمور الهامة في المراجعة، وقد اشتمل على 8 عبارات من (12-19).

المحور الثالث: العلاقة التأثيرية بين الامور الهامة للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات وجودة قرارات المستثمرين، وقد اشتمل على 6 عبارات من (20-25)، وقد تم التحقق من الصدق الظاهري للأداة بعرضها على عدد من المحكمين من السادة أعضاء هيئة التدريس في الجامعات المصرية، وتم تعديل الكثير من البنود والفقرات في الاستبيان حتى خرج بشكله النهائي.

5/4/2 اختبار الصدق والثبات لأداة الدراسة:

يقصد بالصدق "دراسة مدى ملائمة الاستبيان المستخدم في قياس الموضوعات أو الظاهرة التي يسعى الباحث إلى معرفتها، ومدى قدرة هذه الأداة على قياس وتوفير المعلومات المطلوبة. وهناك تعريف آخر للصدق وهو "التحقق من أن الأداة لا تقيس إلا الشيء الذي وضعت لقياسه، ولا تقيس شيئاً آخر بدلاً منه أو بالإضافة إليه".

ويقصد بثبات المقياس عادة أن يكون علي درجة عالية من الدقة والإتقان والاتساق فيما يزودنا به من بيانات عن سلوك المفحوص، والاختبار النفسي الثابت هو الذي يعطي نفس النتائج (تقريباً) إذا طبق علي نفس الأشخاص في فرصتين مختلفتين، حيث يهدف اختبار الصدق والثبات إلى التأكد من مدى جودة محتوى قائمة الاستقصاء وأنها تقيس ما وضعت لقياسه، ومدى إمكانية الاعتماد عليها في جمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة.

5/4/2/1 صدق البناء الداخلي :

وهو يقيس مدى تحقيق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها من خلال إيجاد معامل الارتباط بين معدل كل محور والمعدل الكلي لفقرات الاستبيان، ويبين الجدول التالي الصدق البنائي لمحاور الاستبيان المختلفة بطريقة الصدق البنائي الداخلي:

جدول (3) الصدق البنائي للمحاور الاستبيان المختلفة بطريقة الصدق البنائي الداخلي

معامل الارتباط	المعنوية	محاور الاستبيان
0.722	0.000	أسس تحديد الأمور الهامة للمراجعة
0.765	0.000	نطاق الأمور الهامة في المراجعة
0.682	0.000	العلاقة التائية بين الأمور الهامة للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات وجودة قرارات المستثمرين

المصدر : من مخرجات التحليل الاحصائي

وقد أظهرت نتائج الجدول رقم (3) أن محتوى محاور الاستبيان لها علاقة ارتباط قوية بهدف الدراسة عند مستوى دلالة مرتفع المعنوية، مما يؤكد توافر الصدق البنائي لأقسام استمارة الاستبيان لهذه المحاور.

5/4/2/2 طريقة التجزئة النصفية: Split-Half Coefficient

تم تقدير معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل محور وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط اسبيرمان براون للتصحيح طبقا للمعادلة التالية (Spearman-Brown Coefficient)

$$2xr$$

معامل الثبات = -----

$$r + 1$$

حيث (r) معامل الارتباط.

ويمثل الجدول التالي ثبات فقرات محاور الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية

جدول (4) ثبات فقرات محاور الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية

المعنوية	معامل الثبات	معامل الارتباط	محاور الاستبيان
0.000	0.848	0.736	أسس تحديد الأمور الهامة للمراجعة
0.000	0.800	0.666	نطاق الأمور الهامة في المراجعة
0.000	0.839	0.722	العلاقة التأثيرية بين الأمور الهامة للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات وجودة قرارات المستثمرين

المصدر : من مخرجات التحليل الاحصائي

و يوضح جدول (4) ثبات فقرات محاور الاستبيان بطريقة التجزئة النصفية و قد جاءت النتائج تؤكد أن محتوى محاور الاستبيان لها علاقة ارتباط قوية بهدف الدراسة عند مستوى دلالة مرتفع المعنوية، مما يؤكد توافر ثبات فقرات الاستبيان في أقسامه المختلفة.

5/4/2/3 الصدق و الثبات بطريقة ألفا كرونباخ:

تم تقدير الصدق و الثبات من خلال مقياس (الفاكرونباخ) فإذا زاد هذا المقياس عن 0,60 أمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع ، ويتم حساب معامل الثبات عن طريق النسبة المنوية للجذر التربيعي لمعامل الصدق (قيمة ألفا)، ويمثل الجدول التالي مقاييس الصدق والثبات وفقاً لاختبار معامل الفا كرونباخ.

جدول رقم (5) مقاييس الصدق و الثبات لمحاور الاستبيان المختلفة وفقاً لاختبار ألفا

كرونباخ

محاور الاستبيان	أرقام العبارات	قيمة معامل	الثبات
-----------------	----------------	------------	--------

	(الفا)		
85.03	.7230	11-1	أسس تحديد الأمور الهامة للمراجعة
83.55	.6980	19-12	نطاق الأمور الهامة في المراجعة
89.61	.8030	25-20	العلاقة التأثيرية بين الامور الهامة للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات وجودة قرارات المستثمرين
86.06	0.7431	25-1	الإجمالي

المصدر : من مخرجات التحليل الاحصائي

يوضح جدول (5) أن قيمة كل من معاملي الصدق و الثبات للمحاور الاستبيان المختلفة بلغت (85.03، 83.55، 89.61%) على الترتيب وهي نسبة عالية مما يؤكد إمكانية الاعتماد على نتائج التحليلات الإحصائية و إمكانية تطبيقها على مجتمع الدراسة.

5/4/2/2 اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الاستبيان:

استخدمت الباحث (اختبار كولموجروف- سمرنوف (Kolmogorov- Smirnov Z) لاختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الاستبيان لمعرفة ما إذا كانت بيانات الاستقصاء تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار هام في المرحلة القبلية لتحليل البيانات قبل اختبار الفروض للتأكد من صلاحية نتائج الاختبارات الإحصائية المستخدمة، و قد جاءت نتائج اختبار التوزيع الطبيعي كالآتي، حيث يمثل الجدول التالي نتائج اختبار (Kolmogorov- Smirnov Z) للتوزيع الطبيعي لبيانات محاور الاستبيان المختلفة

جدول (6) نتائج اختبار (Kolmogorov- Smirnov Z) للتوزيع الطبيعي لبيانات محاور الاستبيان المختلفة.

المعنى	قيمة Z	محاور الاستبيان
0.114	1.071	أسس تحديد الأمور الهامة للمراجعة
0.147	1.008	نطاق الأمور الهامة في المراجعة
0.161	1.103	العلاقة التأثيرية بين الامور الهامة للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات وجودة قرارات المستثمرين

المصدر : من مخرجات التحليل الاحصائي

أظهرت نتائج الجدول رقم (6) أن محتوى محاور الاستبيان تتبع التوزيع الطبيعي حيث جاء مستوى الدلالة لقيم Z لمتغيرات الدراسة غير معنوية مما يؤكد صلاحية أقسام استمارة الاستبيان

لأجراء التحليل الإحصائي عليها، وبذلك يكون الباحث قد تأكد من صدق وثبات أداة الدراسة بالإضافة إلى صلاحية التوزيع الطبيعي لبيانات الاستبيان مما يجعله على ثقة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل النتائج والإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

5/5 نتائج الإحصاء الوصفي:

5/5/1 الإحصاء الوصفي للمحور الأول:

للتعرف على آراء عينة الدراسة حول فقرات أبعاد المحور الأول، أسس تحديد الأمور الهامة للمراجعة ، فقد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، والأهمية النسبية لكل فقرة من فقرات المحور ، حيث يمثل الجدول التالي الإحصاء الوصفي للمحور الأول.

جدول (7) المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والأهمية النسبية لنتائج إجابات عينة الدراسة حول أسس تحديد الأمور الهامة للمراجعة

م	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب
أسس تحديد الأمور الهامة للمراجعة					
1	تمثل الأمور التي يتواصل بشأنها مراجع الحسابات مع المسؤولين عن الحوكمة	4.36	0.71	مرتفعة	4
2	تمثل الأمور الهامة في السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والإفصاحات عن البيانات المالية وغيرها من المسائل ذات العلاقة .	4.22	0.68	مرتفعة	8
3	يحدد مراجع الحسابات الأمور الهامة أخذاً في الاعتبار العناصر الكمية والتنوعية وأثر المسألة على المستخدمين المحتملين باستخدام تحليلات موضوعية.	4.19	0.79	مرتفعة	9
4	يتم تحديد الأمور الهامة من المناطق الأكثر خطورة التي يوجد بشأنها تحريفات ملموسة ، أو مخاطر جوهرية .	3.90	0.78	مرتفعة	11
5	يتم تحديد الأمور الهامة التي تخضع لأحكام	4.14	0.80	مرتفعة	10

				جوهرية من قبل الإدارة .
6	مرتفعة	0.70	4.26	يتم تحديد الأمور الهامة من الأحداث أو العمليات الهامة التي لها تأثير جوهري على القوائم المالية في الفترة الحالية.
7	مرتفعة	0.85	4.24	يختار مراجع الحسابات الأمور الهامة الهامة من بين المسائل التي تتطلب عناية خاصة .
1	مرتفعة	0.64	4.53	مراجع الحسابات هو المسئول الوحيد عن تحديد أمور المراجعة الهامة بناءً على حكمه المهني .
3	مرتفعة	0.78	4.40	أن عدد أمور المراجعة الهامة التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة يتأثر بحجم ومدى تعقد المنشأة وطبيعة نشاطها والبيئة المحيطة بها وإرتباطات المراجعة .
2	مرتفعة	0.64	4.52	يجب مراعاة طبيعة ومدى الأهمية للتحريفات المتركمة التي تم أو لم يتم تصحيحها .
5	مرتفعة	0.61	4.33	يجب مراعاة مدى الأمور الهامة بالنسبة للمستخدمين المحتملين للقوائم المالية .
		0.725	4.28	المتوسط العام

المصدر : من مخرجات البرنامج الإحصائي

من خلال الجدول السابق (7) تبين أنه تم معالجة هذا البعد من خلال (11) عبارة حققت وسطاً حسابياً عاماً (4.28) وبما أن المتوسط الحسابي العام أكبر من (3) فيمكن القول بأنه العلاقة كانت إيجابية بدرجة مرتفعة، ويلاحظ من الجدول السابق أن عبارة " مراجع الحسابات هو المسئول الوحيد عن تحديد أمور المراجعة الهامة بناءً على حكمه المهني "، جاءت في المرتبة الأولى إذ حققت وسطاً حسابياً (4.53) وانحراف معياري (0.64)، تلاها في المرتبة الثانية عبارة " يجب مراعاة طبيعة ومدى الأهمية للتحريفات المتركمة التي تم أو لم يتم تصحيحها "، إذ حققت متوسطاً حسابياً (4.52) وانحراف معياري (0.64)، وجاءت في المرتبة

الثالثة عبارة " أن عدد أمور المراجعة الهامة التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة يتأثر بحجم ومدى تعقد المنشأة وطبيعة نشاطها والبيئة المحيطة بها وإرتباطات المراجعة "، بمتوسط حسابي (4.40) وانحراف معياري (0.78)، وجاءت في المرتبة الرابعة عبارة " تمثل الأمور التي يتواصل بشأنها مراجع الحسابات مع المسؤولين عن الحوكمة " بمتوسط حسابي (4.36) وانحراف معياري (0.71)، كما جاءت في المرتبة الخامسة عبارة " يجب مراعاة مدى الأمور الهامة بالنسبة للمستخدمين المحتملين للقوائم المالية" بمتوسط حسابي (4.33)، وانحراف معياري (0.61)، جاءت في المرتبة السادسة عبارة " يتم تحديد الأمور الهامة من الأحداث أو العمليات الهامة التي لها تأثير جوهري على القوائم المالية في الفترة الحالية " بمتوسط حسابي (4.26)، وانحراف معياري (0.70)، وجاءت في المرتبة السابعة عبارة " يختار مراجع الحسابات الأمور الهامة الهامة من بين المسائل التي تتطلب عناية خاصة " بمتوسط حسابي (4.24)، وانحراف معياري (0.85)، وجاءت في المرتبة الثامنة عبارة " تمثل الأمور الهامة في السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والإفصاحات عن البيانات المالية وغيرها من المسائل ذات العلاقة " بمتوسط حسابي (4.22)، وانحراف معياري (0.68)، جاءت في المرتبة التاسعة عبارة " يحدد مراجع الحسابات الأمور الهامة أخذاً في الاعتبار العناصر الكمية والنوعية وأثر المسألة على المستخدمين المحتملين ، باستخدام تحليلات موضوعية " بمتوسط حسابي (4.19)، وانحراف معياري (0.79)، جاءت في المرتبة العاشرة عبارة " يتم تحديد الأمور الهامة التي تخضع لأحكام جوهرية من قبل الإدارة " بمتوسط حسابي (4.14)، وانحراف معياري (0.80)، وجاءت في المرتبة الأخيرة عبارة " يتم تحديد الأمور الهامة من المناطق الأكثر خطورة التي يوجد بشأنها تحريفات ملموسة ، أو مخاطر جوهرية " بمتوسط حسابي (3.90)، وانحراف معياري (0.78)، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط الحدود التي اعتمدها الدراسة عند التعليق على المتوسطات الحسابية وهذا يشير إلى أن استجابات العينة كانت ايجابية على جميع العبارات.

5/5/2 الاحصاء الوصفي للمحور الثاني :

للتعرف على آراء عينة الدراسة حول فقرات أبعاد المحور الثاني، نطاق الأمور الهامة في المراجعة، فقد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، والأهمية النسبية لكل فقرة من فقرات المحور، حيث يمثل الجدول التالي الاحصاء الوصفي للمحور الثاني :

جدول (8) المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والأهمية النسبية لنتائج إجابات عينة الدراسة حول نطاق الأمور الهامة في المراجعة

م	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب
نطاق الأمور الهامة في المراجعة					
12	يتم الإفصاح عن أمور المراجعة الهامة في فقرة مستقلة .	4.35	0.60	مرتفعة	2
13	لا يمثل الإفصاح عن أمور المراجعة الهامة بديل عن إفصاح الإدارة فيما يتعلق بالقوائم المالية .	4.36	0.69	مرتفعة	1
14	لا يمثل الإفصاح عن أمور المراجعة الهامة بديل لقيام مراجع الحسابات بإبداء رأياً متحفظاً.	4.25	0.79	مرتفعة	4
15	لا يمثل الإفصاح عن أمور المراجعة الهامة بديلاً عن التزام مراجع الحسابات بالتقرير عن الأحداث أو الظروف التي تشكل في قدرة المنشأة على الإستمرار .	4.28	0.64	مرتفعة	3
16	لا يشمل الإفصاح عن أمور المراجعة الهامة قيام مراجع الحسابات بإبداء رأياً مستقلاً بشأن مسائل فردية .	3.94	0.79	مرتفعة	8
17	يحظر علي مراجع الحسابات الإفصاح عن أمور المراجعة الهامة في حالة عدم قيامه بإبداء رأيه في القوائم المالية .	3.95	0.89	مرتفعة	7
18	يقتصر الإفصاح عن أمور المراجعة الهامة علي القوائم المالية للمنشآت المقيدة بالبورصة في مصر.	4.01	0.85	مرتفعة	6
19	يجب مراعاة سن القوانين و الضوابط المتعلقة بالإفصاح عن أمور المراجعة	4.06	0.79	مرتفعة	5

				الهامة في تقرير مراجع الحسابات للشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم في مصر .
		0.755	4.15	المتوسط العام

المصدر : من مخرجات البرنامج الاحصائي

من خلال الجدول السابق (8) تبين أنه تم معالجة هذا البعد من خلال (8) عبارات حققت وسطاً حسابياً عاماً (4.15) وبما أن المتوسط الحسابي العام أكبر من (3) فيمكن القول بأنه العلاقة كانت ايجابية بدرجة مرتفعة، ويلاحظ من الجدول السابق أن عبارة " لا يمثل الإفصاح عن امور المراجعة الهامة بديل عن إفصاح الإدارة فيما يتعلق بالقوائم المالية "، جاءت في المرتبة الأولى اذ حققت وسطاً حسابياً (4.36) وانحراف معياري (0.69)، تلاها في المرتبة الثانية عبارة " يتم الإفصاح عن أمور المراجعة الهامة في فقرة مستقلة"، اذ حققت متوسطاً حسابياً (4.35) وانحراف معياري (0.60)، وجاءت في المرتبة الثالثة عبارة " لا يمثل الإفصاح عن أمور المراجعة الهامة بديلاً عن التزام مراجع الحسابات بالتقرير عن الأحداث او الظروف التي تشكل في قدرة المنشأة علي الإستمرار "، بمتوسط حسابي (4.28) وانحراف معياري (0.64)، وجاءت في المرتبة الرابعة عبارة " لا يمثل الإفصاح عن أمور المراجعة الهامة بديل لقيام مراجع الحسابات بإبداء رأياً متحفظاً " بمتوسط حسابي (4.25) وانحراف معياري (0.79)، كما جاءت في المرتبة الخامسة عبارة " يجب مراعاة سن القوانين و الضوابط المتعلقة بالإفصاح عن أمور المراجعة الهامة في تقرير مراجع الحسابات للشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم في مصر " بمتوسط حسابي (4.06) وانحراف معياري (0.79)، وجاءت في المرتبة السادسة عبارة " يقتصر الإفصاح عن أمور المراجعة الهامة علي القوائم المالية للمنشآت المبقيدة بالبورصة في مصر " بمتوسط حسابي (4.01) وانحراف معياري (0.85)، وجاءت في المرتبة السابعة عبارة " يحظر علي مراجع الحسابات الإفصاح عن أمور المراجعة الهامة في حالة عدم قيامه بإبداء رأيه في القوائم المالية " بمتوسط حسابي (3.95) وانحراف معياري (0.89)، وجاءت في المرتبة الثامنة عبارة لا يشمل الإفصاح عن أمور المراجعة الهامة قيام مراجع الحسابات بإبداء رأياً مستقلاً بشأن مسائل فردية " بمتوسط حسابي (3.94) وانحراف معياري (0.79)، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط الحدود التي اعتمدها الدراسة عند التعليق على المتوسطات الحسابية وهذا يشير الى أن استجابات العينة كانت ايجابية على جميع العبارات.

15/5/3 الإحصاء الوصفي للمحور الثالث:

للتعرف على آراء عينة الدراسة حول فقرات أبعاد المحور الثالث، العلاقة التأثيرية بين الأمور الهامة للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات وجودة قرارات المستثمرين، فقد تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، والأهمية النسبية لكل فقرة من فقرات المحور، حيث يمثل الجدول التالي الإحصاء الوصفي للمحور الثالث :

جدول (9) المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والأهمية النسبية لنتائج إجابات عينة الدراسة حول العلاقة التأثيرية بين الأمور الهامة للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات وجودة قرارات المستثمرين

م	العبارات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	الترتيب
العلاقة التأثيرية بين الأمور الهامة للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات وجودة قرارات المستثمرين					
20	يمكن الإفصاح عن الأمور الهامة في المراجعة المستثمرين من فهم الأمور المتعلقة بالحكم المهني لمراجع الحسابات .	4.53	0.70	مرتفعة	1
21	يمكن الإفصاح عن الأمور الهامة في المراجعة المستثمرين بتفهم الإعتبارات المتعلقة بالأحداث المستقبلية للمنشأة.	4.43	0.73	مرتفعة	3
22	يمكن الإفصاح عن الأمور الهامة في المراجعة المستثمرين من إدراك الأهمية النسبية لمحتويات القوائم المالية .	4.47	0.68	مرتفعة	2
23	يمكن الإفصاح عن الأمور الهامة في المراجعة المستثمرين من الشعور بالثقة على المعلومات التي يستخدمونها .	4.34	0.76		6
24	يمكن الإفصاح عن الأمور الهامة في المراجعة من تخفيض خطر المعلومات ومن ثم ترشيد إتخاذ القرار الإستثماري .	4.42	0.67		4
25	يمكن الإفصاح عن الأمور الهامة في المراجعة المستثمرين من الحصول على معلومات كافية عن الإستراتيجيات	4.37	0.81		5

			المستقبلية للمنشأة وبالتالي ترشيد القرار الاستثماري .
		0.725	4.42
		المتوسط العام	

المصدر : من مخرجات البرنامج الاحصائي

من خلال الجدول السابق (9) تبين أنه تم معالجة هذا البعد من خلال (6) عبارات حققت وسطاً حسابياً عاماً (4.42) وبما أن المتوسط الحسابي العام أكبر من (3) فيمكن القول بأن العلاقة كانت بدرجة مرتفعة، ويلاحظ من الجدول السابق أن عبارة " يمكن الإفصاح عن الأمور الهامة في المراجعة المستثمرين من فهم الأمور المتعلقة بالحكم المهني لمراجع الحسابات "، جاءت في المرتبة الأولى إذ حققت وسطاً حسابياً (4.53) وانحراف معياري (0.70)، تلاها في المرتبة الثانية عبارة "يمكن الإفصاح عن الأمور الهامة في المراجعة المستثمرين من إدراك الأهمية النسبية لمحتويات القوائم المالية"، إذ حققت متوسطاً حسابياً (4.47) وانحراف معياري (0.68)، وجاءت في المرتبة الثالثة عبارة " يمكن الإفصاح عن الأمور الهامة في المراجعة المستثمرين بتفهم الإعتبارات المتعلقة بالأحداث المستقبلية للمنشأة"، بمتوسط حسابي (4.43) وانحراف معياري (0.73)، وجاءت في المرتبة الرابعة عبارة " يمكن الإفصاح عن الأمور الهامة في المراجعة من تخفيض خطر المعلومات ومن ثم ترشيد إتخاذ القرار الاستثماري " بمتوسط حسابي (4.42) وانحراف معياري (0.67)، كما جاءت في المرتبة الخامسة عبارة " يمكن الإفصاح عن الأمور الهامة في المراجعة المستثمرين من الحصول على معلومات كافية عن الإستراتيجيات المستقبلية للمنشأة وبالتالي ترشيد القرار الاستثماري " بمتوسط حسابي (4.37)، وانحراف معياري (0.81)، جاءت في المرتبة السادسة عبارة " يمكن الإفصاح عن الأمور الهامة في المراجعة المستثمرين من الشعور بالثقة على المعلومات التي يستخدمونها " بمتوسط حسابي (4.34)، وانحراف معياري (0.76)، ويلاحظ بشكل عام أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها كانت أعلى من متوسط الحدود التي اعتمدها الدراسة عند التطبيق على المتوسطات الحسابية وهذا يشير إلى أن استجابات العينة كانت ايجابية على جميع العبارات.

5/6 اختبار الفروض الاحصائية :

قسم الباحث فروض الدراسة طبقاً لبيود استمارة الاستقصاء لدراسة العلاقات بين العوامل البيئية والعوامل الفردية المؤثرة على السلوك الشرائي للمستهلك لمحاور الاستبيان المختلفة تجاه منتجات تنظيم الوزن وذلك من خلال استجابات فئات المستقصى منهم.

5/6/1 الفرض الخاص باختبار T للعينة (On sample – T test)

الفرض الأول: " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المستقصى منهم حول " أهمية الإفصاح عن الأمور الهامة للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات وجودة قرارات المستثمرين "

1- نتائج اختبار (T) للإفصاح عن الأمور الهامة للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات، حيث يوضح الجدول التالي نتائج اختبار T للعينة حول أهمية الإفصاح عن الأمور الهامة للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات وجودة قرارات المستثمرين.

جدول (10) الإفصاح عن الأمور الهامة للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات وجودة قرارات المستثمرين

م	الفقرة	الخطأ المعياري	الوزن النسبي	(T) قيمة	المعنوية
X1	أسس تحديد الأمور الهامة للمراجعة				
X1-1	تمثل الأمور التي يتواصل بشأنها مراجع الحسابات مع المسنولين عن الحوكمة	0.058	78.23	47.12	0.000
X1-2	تمثل الأمور الهامة في السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والإفصاحات عن البيانات المالية وغيرها من المسائل ذات العلاقة.	0.058	77.15	46.19	0.000
X1-3	يحدد مراجع الحسابات الأمور الهامة أخذاً في الاعتبار العناصر الكمية والنوعية وأثر المسألة على المستخدمين المحتملين ، باستخدام تحليلات موضوعية.	0.055	22.14	8.36	0.000
X1-4	يتم تحديد الأمور الهامة من المناطق الأكثر خطورة التي يوجد بشأنها تحريفات ملموسة ، أو مخاطر جوهرية .	0.035	54.27	32.67	0.000

0.000	42.13	74.15	0.050	يتم تحديد الأمور الهامة التي تخضع لأحكام جوهرية من قبل الإدارة .	X1-5
0.000	53.49	88.15	0.035	يتم تحديد الأمور الهامة من الأحداث أو العمليات الهامة التي لها تأثير جوهري على القوائم المالية في الفترة الحالية.	X1-6
0.000	4.63	22.14	0.062	يختار مراجع الحسابات الأمور الهامة الهامة من بين المسائل التي تتطلب عناية خاصة .	X1-7
0.000	17.19	25.13	0.030	مراجع الحسابات هو المسؤول الوحيد عن تحديد أمور المراجعة الهامة بناءً على حكمه المهني .	X1-8
0.000	36.18	56.98	0.056	أن عدد أمور المراجعة الهامة التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة يتأثر بحجم ومدى تعقد المنشأة وطبيعة نشاطها والبيئة المحيطة بها وإرتباطات المراجعة .	X1-9
0.000	43.58	76.14	0.062	يجب مراعاة طبيعة ومدى الأهمية للتحريفات المترجمة الى تم او لم يتم تصحيحها .	X1-10
0.000	45.12	79.53	0.057	يجب مراعاة مدى الأمور الهامة بالنسبة للمستخدمين المحتملين للقوائم المالية .	X1-11
نطاق الأمور الهامة في المراجعة					X2
0.000	41.65	79.12	0.056	يتم الإفصاح عن أمور المراجعة الهامة في فقرة مستقلة.	X2-12

0.000	24.15	54.00	0.062	لا يمثل الإفصاح عن أمور المراجعة الهامه بديل عن إفصاح الإدارة فيما يتعلق بالقوائم المالية.	X2-13
0.000	57.12	84.12	0.057	لا يمثل الإفصاح عن أمور المراجعة الهامه بديل لقيام مراجع الحسابات بإبداء رأياً متحفظاً.	X2-14
0.000	8.12	27.80	0.035	لا يمثل الإفصاح عن أمور المراجعة الهامه بديلاً عن التزام مراجع الحسابات بالتقرير عن الأحداث او الظروف التي تشكل في قدرة المنشأة علي الإستمرار .	X2-15
0.000	28.96	49.36	0.037	لا يشمل الإفصاح عن أمور المراجعة الهامه قيام مراجع الحسابات بإبداء رأياً مستقلاً بشأن مسائل فردية .	X2-16
0.000	42.15	85.20	0.069	يحظر علي مراجع الحسابات الإفصاح عن أمور المراجعة الهامه في حالة عدم قيامه بإبداء رأيه في القوائم المالية .	X2-17
0.000	61.12	89.34	0.035	يقتصر الإفصاح عن أمور المراجعة الهامه علي القوائم المالية للمنشآت المقيدة بالبورصة في مصر.	X2-18
0.000	6.14	21.39	0.056	يجب مراعاة سن القوانين و الضوابط المتعلقة بالإفصاح عن	X2-19

				أمور المراجعة الهامة في تقرير مراجع الحسابات للشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم في مصر .	
				العلاقة التآثرية بين الامور الهامة للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات وجودة قرارات المستثمرين	Y
0.000	42.12	74.25	0.035	يمكن الإفصاح عن الأمور الهامة في المراجعة المستثمرين من فهم الأمور المتعلقة بالحكم المهني لمراجع الحسابات	Y-20
0.000	59.17	89.36	0.052	يمكن الإفصاح عن الأمور الهامة في المراجعة المستثمرين بتفهم الإعتبارات المتعلقة بالأحداث المستقبلية للمنشأة.	Y-21
0.000	31.28	57.68	0.032	يمكن الإفصاح عن الأمور الهامة في المراجعة المستثمرين من إدراك الأهمية النسبية لمحتويات القوائم المالية .	Y-22
0.000	32.14	53.69	0.033	يمكن الإفصاح عن الأمور الهامة في المراجعة المستثمرين من الشعور بالثقة على المعلومات التي يستخدمونها .	Y-23
0.000	3.54	16.47	0.032	يمكن الإفصاح عن الأمور الهامة في المراجعة من تخفيض خطر المعلومات ومن ثم ترشيد إتخاذ القرار الإستثماري .	Y-24
0.000	33.98	78.58	0.033	يمكن الإفصاح عن الأمور الهامة في المراجعة المستثمرين	Y-25

				من الحصول على معلومات كافية عن الإستراتيجيات المستقبلية للمنشأة وبالتالي ترشيد القرار الإستثماري .
--	--	--	--	--

المصدر : من مخرجات التحليل الاحصائي

يوضح الجدول (10) نتائج اختبارات (T) للعينه حول أهمية الإفصاح عن الأمور الهامه للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات وبفحص نتائج الجدول يلاحظ أن هناك تباين في درجات الاستجابة لدى فئات المستقصى منهم حول عبارات الجدول السابق .

تميزت عبارات محور "أسس تحديد الأمور الهامه للمراجعة" بليجائية في محتواها وفي رأى فئات المستقصى منهم حيث بلغت قيم الوزن النسبي لها أعلى من 60% و بقيم (T) موجبة و معنوية على مستوى دلالة 1% مؤكدة على ارتفاع درجة الإيجابية في العبارات (1، 2، 5، 6، 10، 11)، كما بلغت قيمة الوزن النسبي لها (78.23، 77.15، 72.15، 88.15، 76.14، 79.53%) على الترتيب، مما يؤكد على أهميه أسس تحديد الأمور الهامه للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات.

كما أوضحت النتائج وجود استجابات محايدة لمحور أسس تحديد الأمور الهامه للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات المعدل بين آراء فئات المستقصى منهم في العبارات رقم (4، 9) والمتمثلة في العبارات التالية ("يتم تحديد الأمور الهامه من المناطق الأكثر خطورة التي يوجد بشأنها تعريفات ملموسة ، أو مخاطر جوهرية" ، " أن عدد أمور المراجعة الهامه التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة يتأثر بحجم ومدى تعقد المنشأة وطبيعة نشاطها والبيئة المحيطة بها وارتباطات المراجعة)، حيث بلغت قيم الوزن النسبي لهما ما يقارب من 60% و بقيم (t) موجبة و معنوية على مستوى دلالة 1% مؤكدة على ارتفاع درجة الإيجابية في العبارات السابقة، وبلغت قيم الوزن النسبي لهما (54.27، 56.98%) على الترتيب.

كما أوضحت النتائج وجود استجابات سلبية لفئات المستقصى لمحور أسس تحديد الأمور الهامه للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات المعدل في عبارات (3، 8) المتمثلة في العبارات ("يحدد مراجع الحسابات الأمور الهامه أخذاً في الإعتبار العناصر الكمية والنوعية وأثر المسألة على المستخدمين المحتملين ، باستخدام تحليلات موضوعية" ، " مراجع الحسابات هو المسؤول الوحيد عن تحديد أمور المراجعة الهامه بناءً على حكمه المهني")، حيث بلغت قيم الوزن النسبي للعبارات (22.14، 25.13%)، على الترتيب.

تميزت عبارات محور " نطاق الأمور الهامة في المراجعة "، (12، 14، 17، 18) بإيجابية عالية في محتواها وفي رأى فئات المستقصى منهم حيث بلغت قيم الوزن النسبي لها أعلى من 60% وقيم (t) موجبة ومعنوية على مستوى دلالة 1% مؤكدة على ارتفاع درجة الإيجابية في العبارات السابقة المتمثلة في ("يتم الإفصاح عن أمور المراجعة الهامة في فقرة مستقلة"، " لا يمثل الإفصاح عن أمور المراجعة الهامة بديل لقيام مراجع الحسابات بإبداء رأياً متحفظاً"، " يحظر علي مراجع الحسابات الإفصاح عن أمور المراجعة الهامة في حالة عدم قيامه بإبداء رأيه في القوائم المالية"، " يقتصر الإفصاح عن أمور المراجعة الهامة علي القوائم المالية للمنشآت المقيدة بالبورصة في مصر")، كما بلغت قيمة الوزن النسبي لها (79.12، 84.12، 85.20، 89.34%) على الترتيب.

كما اظهرت النتائج استجابات محايدة لفئات المستقصى لمحور " نطاق الأمور الهامة في المراجعة " وهو ما يتقارب مع الوزن النسبي المحايد 60% والقيمة المطلقة (t) للعبارات (13، 16) المتمثلة في ("لا يمثل الإفصاح عن أمور المراجعة الهامة بديل عن إفصاح الإدارة فيما يتعلق بالقوائم المالية"، " لا يشمل الإفصاح عن أمور المراجعة الهامة قيام مراجع الحسابات بإبداء رأياً مستقلاً بشأن مسائل فردية")، وبلغت قيم الوزن النسبي للعبارات (54، 49.36%) على الترتيب.

وجاءت بعض النتائج باستجابات سلبية للعبارات (15، 19) والمتمثلة في عبارات ("لا يمثل الإفصاح عن أمور المراجعة الهامة بديلاً عن التزام مراجع الحسابات بالتقرير عن الأحداث او الظروف التي تشكل في قدرة المنشأة علي الإستمرار"، " يجب مراعاة سن القوانين و الضوابط المتعلقة بالإفصاح عن أمور المراجعة الهامة في تقرير مراجع الحسابات للشركات الصغيرة ومتوسطة الحجم في مصر")، وبلغت قيم الوزن النسبي للعبارات السابقة (27.80، 21.39%) على الترتيب.

أما بالنسبة لمحور "العلاقة التأثيرية بين الامور الهامة للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات وجوده قرارات المستثمرين" فقد جاءت الاستجابات لعبارات (20، 21، 25) بإيجابية في رأى فئات المستقصى منهم حيث بلغت قيم الوزن النسبي لها أعلى من 60% وقيم (t) موجبة ومعنوية على مستوى دلالة 1%، وبلغت قيم الوزن النسبي لها (74.25، 89.36، 78.58%) على الترتيب، وقد جاءت استجابات الفئات المستقصى منهم محايدة لعبارات (22، 23)، وبلغت قيم الوزن النسبي لهما (57.68، 53.69%) على الترتيب، وتميزت عبارة (24) بالسلبية في رأي الفئات المستقصى منهم المتمثلة في ("يمكن الإفصاح عن الأمور الهامة في المراجعة من

تخفيض خطر المعلومات ومن ثم ترشيد إتخاذ القرار الإستثماري"، حيث بلغت قيمة الوزن النسبي لها (16.47%).

ومن خلال النتائج السابقة يرى الباحث أنه يمكن نفي الفرض الأول وهو " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين آراء الفئات المستقصى منهم حول " أهمية الإفصاح عن الأمور الهامة للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات وجودة قرارات المستثمرين " ويقبل الفرض البديل.

5/6/2 نتائج تحليل الارتباط (Correlation) وتقدير المساهمة النسبية (R^2):

1- يتمثل الفرض الثاني بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسس تحديد الأمور الهامة للمراجعة وجودة قرارات المستثمرين"، حيث يمثل الجدول التالي تحليل الارتباط والمساهمة النسبية للأمور الهامة للمراجعة وجودة قرارات المستثمرين.

جدول (11) تحليل الارتباط والمساهمة النسبية للأمور الهامة للمراجعة وجودة قرارات المستثمرين

م	المحور	معامل الارتباط (R)	المساهمة النسبية % (R^2)	المعنوية
X1	أسس تحديد الأمور الهامة للمراجعة	0.613	37.58	0.000
Y	جودة قرارات المستثمرين	0.795	63.20	0.000

المصدر : من مخرجات التحليل الإحصائي

ويمثل الجدول السابق تحليل الارتباط للمتغير المستقل (أسس تحديد الأمور الهامة للمراجعة) حيث تمثلت درجة الارتباط (0.613) وبمساهمة نسبية (37.58)، وجاءت درجة الارتباط للمتغير التابع (جودة قرارات المستثمرين)، (0.795) وبمساهمة نسبية (63.20)، ورغم أهمية تحليل الارتباط فسوف يتم أيضا تحليل الانحدار المتعدد المرحلي للتوصل إلى نموذج العلاقة بين أسس تحديد الأمور الهامة للمراجعة "كمتغيرات مستقلة" و بين جودة قرارات المستثمرين " كمغير تابع"، وفيما يلي يمثل الجدول التالي المتغيرات ذات التأثير المعنوي الإيجابي طبقا لترتيب أهميتها في معادلة الانحدار المرحلي

جدول (12) المتغيرات ذات التأثير المعنوي الإيجابي لأسس تحديد الأمور الهامة للمراجعة

X1-6	يتم تحديد الأمور الهامة من الأحداث أو العمليات الهامة التي لها تأثير جوهري على القوائم المالية في الفترة الحالية
------	--

X1-11	يجب مراعاة مدى الأمور الهامة بالنسبة للمستخدمين المحتملين للقوائم المالية
X1-1	تمثل الأمور التي يتواصل بشأنها مراجع الحسابات مع المسؤولين عن الحوكمة
X1-2	تمثل الأمور الهامة في السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والإفصاحات عن البيانات المالية وغيرها من المسائل ذات العلاقة
X1-10	يجب مراعاة طبيعة ومدى الأهمية للتحريفات المتراكمة الى تم او لم يتم تصحيحها
X1-5	يتم تحديد الأمور الهامة التي تخضع لأحكام جوهرية من قبل الإدارة

المصدر : من اعداد الباحث في ضوء التحليل الاحصائي

ومما سبق يقتضي رفض فرض الثاني ، والذي يقضى بعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسس تحديد الأمور الهامة للمراجعة وجودة قرارات المستثمرين ، وقبول الفرض البديل أي أنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أسس تحديد الأمور الهامة للمراجعة وجودة قرارات المستثمرين " .

2- يتمثل الفرض الثالث بأنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نطاق الأمور الهامة للمراجعة وجودة قرارات المستثمرين" ، حيث يمثل الجدول التالي تحليل الارتباط والمساهمة النسبية لنطاق الأمور الهامة للمراجعة وجودة قرارات المستثمرين.

جدول (13) تحليل الارتباط والمساهمة النسبية لنطاق الأمور الهامة للمراجعة وجودة قرارات المستثمرين

م	المحور	معامل الارتباط (R)	المساهمة النسبية % (R ²)	المعنوية
X2	نطاق الأمور الهامة للمراجعة	0.629	39.56	0.000
Y	جودة قرارات المستثمرين	860.7	61.77	0.000

المصدر : من مخرجات التحليل الاحصائي

ويمثل الجدول السابق تحليل الارتباط للمتغير المستقل (نطاق الأمور الهامة للمراجعة) حيث تمثلت درجة الارتباط (0.629) وبمساهمة نسبية (39.56) ، وجاءت درجة الارتباط للمتغير التابع (جودة قرارات المستثمرين) ، (0.786) وبمساهمة نسبية (61.77) ، ورغم أهمية تحليل الارتباط فسوف يتم أيضا تحليل الانحدار المتعدد المرحلي للتوصل إلى نموذج العلاقة بين نطاق الأمور الهامة للمراجعة "كمتغيرات مستقلة" و بين جودة قرارات المستثمرين " كمغير تابع" ،

وفيما يلي يمثل الجدول التالي المتغيرات ذات التأثير المعنوي الايجابي طبقا لترتيب أهميتها في معادلة الانحدار المرهلي

جدول (14) المتغيرات ذات التأثير المعنوي الايجابي لنطاق الأمور الهامه للمراجعة

X2-18	يقتصر الإفصاح عن أمور المراجعة الهامه علي القوائم المالية للمنشآت المقيدة بالبورصة في مصر
X2-17	يحظر علي مراجع الحسابات الإفصاح عن أمور المراجعة الهامه في حالة عدم قيامه بإبداء رائيه في القوائم المالية
X2-14	لا يمثل الإفصاح عن أمور المراجعة الهامه بديل لقيام مراجع الحسابات بإبداء رأياً متحفظاً
X2-12	يتم الإفصاح عن أمور المراجعة الهامه في فقرة مستقلة

المصدر : من اعداد الباحث في ضوء التحليل الاحصائي

ومما سبق يقتضي رفض فرض الثالث، والذي يقضى بعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين نطاق الأمور الهامه للمراجعة وجودة قرارات المستثمرين ، وقبول الفرض البديل أي أنه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين نطاق الأمور الهامه للمراجعة وجودة قرارات المستثمرين".

النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية :

(أ) النتائج :

في ضوء التحليل الاحصائي لاجابات عينة الدراسة واختبار الفروض محل الدراسة، خلص الباحث من نتائج تحليل الدراسة الميدانية الى النتائج التالية:

1- من خلال اجابات عينة الدراسة تبين وجود علاقة ايجابية ذات ارتباط معنوي موجب بين الامور الهامه للمراجعة والسياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والإفصاحات عن البيانات المالية وغيرها من المسائل ذات العلاقة.

2- تبين من التحليل الاحصائي وجود علاقة ايجابية بين الابعاد الهامه للمراجعة والمستخدمين المحتملين من القوائم المالية والمسؤولين عن عمليات الحوكمة التي تخضع لأحكام جوهريه من قبل الادارة.

3- من خلال اجابات عينة الدراسة تبين أنه يمكن الإفصاح عن الأمور الهامه في المراجعة للمستثمرين عن طريق فهم الأمور المتعلقة بالحكم المهني لمراجع الحسابات.

4- وقد تبين من خلال التحليل الإحصائي ان هناك علاقة طردية موجبة بين الإفصاح عن الأمور الهامة في المراجعة وقدرة المستثمرين على تفهم الإعتبارات المتعلقة بالأحداث المستقبلية للمنشأة.

5- كما أوضحت اجابات عينة الدراسة أنه يمكن الإفصاح عن الأمور الهامة في المراجعة للمستثمرين عند الحصول على معلومات كافية عن الإستراتيجيات المستقبلية للمنشأة وبالتالي القدرة على ترشيد القرار الإستثماري

6- من خلال اجابات عينة الدراسة تبين وجود علاقة سلبية في الاعتماد بشكل اساسي على مراجع الحسابات باتباع التحليلات الموضوعية للأمور الهامة في المراجعة عند مسائلة المستخدمين المحتملين .

7- تبين وجود اتفاق معنوي بصورة ايجابية حول الحظر علي مراجع الحسابات في الإفصاح عن أمور المراجعة الهامة في حالة عدم قيامه بإبداء رأيه في القوائم المالية.
(ب) التوصيات :

بناءً على ما جاء بنتائج البحث فإن الباحث يوصي بما يلي :

1. ضرورة تنمية إدراك منشآت المراجعة لأهمية الأعداد والإفصاح عن تقاريرها ورقابتها لجودة المراجعة التي تساعد في دعم وتعزيز مركزها التنافسي في سوق خدمة المراجعة.
2. يجب على الهيئات المهنية والتنظيمية اصدار ارشادات واضحة بشأن كيفية اعداد تقارير الإفصاح عن الامور الهامة للمراجعة كخطوة أساسية لاعداد تقارير الشفافية المهنية، مع دعم وبيان أهمية نشر هذه التقارير على مستوى منشآت المراجعة وأصحاب المصالح بها.
3. أن تقوم الجمعيات المهنية ، بإصدار معيار مراجعة مصري جديد لإلزام مراجعي الحسابات بالإبلاغ عن مسائل المراجعة الهامة في تقاريرهم ، نظراً للإيجابيات المأمول تحققها من إصدار هذا المعيار .
4. أن تقوم السلطات الرقابية المختصة والهيئات المهنية المسئولة عن مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر ، بدراسة مدى إمكانية إلزام مراجعي الحسابات بالإبلاغ عن مسائل المراجعة الهامة ليس فقط بالنسبة للشركات المقيدة في البورصة .

5. أن تقوم الجامعات والهيئات المسؤولة عن مهنة المحاسبة والمراجعة ، بتطوير المناهج الدراسية في مجال المراجعة ، بحيث تعكس التطور الهام في مهنة المراجعة الناشئ عن إصدار هذا المعيار وتطبيقه .

(ج) مجالات البحث المستقبلية :

في ضوء ما إنتهى إليه البحث من نتائج ، وفي ضوء حدوده ، يجد الباحث أن هناك موضوعات تتعلق بالبحث ويمكن للباحثين تناولها مستقبلاً إستكمالاً للخط الحالي للدراسة ومن هذه الموضوعات :

- أثر رأي مراجع الحسابات بشأن الإستمرارية وفقاً ISA 570 المعدل على مخاطر مقاضاة منشآت المحاسبة والمراجعة .
- دراسة وإختبار العلاقة بين إلتزام مراجع الحسابات بمسئوليته عن التقرير عن إستمرارية الشركة وجودة عملية المراجعة .
- مدى إدراك مراجعي الحسابات في مصر التعديلات الواردة في ISA 570 المعدل وأثر ذلك على إجراءات عملية المراجعة .

المراجع :

أولاً : المراجع العربية :

- 1- أحمد ، وفاء يوسف ، (2017) ، "أثر الإبلاغ عن مسائل المراجعة الهامة في تقرير مراجع الحسابات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة"- دراسة ميدانية - مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، العدد الأول الجزء الأول ، السنة الحادية والعشرون .
- 2- الذنبيات ، على عبد القادر ، (2008) ، "دراسة تحليلية لأراء المحاسبين القانونيين والمدبرين الماليين للشركات المساهمة العامة في الأردن حول تعديلات تقرير مدقق الحسابات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي رقم 700" ، الطبعة الأولى ،الدار الدولية للنشر والتوزيع ، الأردن.

ثانياً : المراجع الأجنبية :

- 1- Cade M., and Hodge.,(2014),"The Effect Of Expanding the audit report on Managers Communication Openness". SSRN – id 2433641.
- 2- Carver S., Asbahr and Bedard .,(2017),"Non Professional Investors reaction to the PCAOB Proposed changes to the standard audit report". SSRN –id 2930375 .
- 3- Christensen, Burke and Carcello.,(2014),"Do Critical audit matter paragraphs un the audit report change non Professional investors decision to invest? . **American Accounting Association, Volume 33,issue4 .**
- 4- Doxey, Cordos and Fulop.,(2016),"Risk Disclosure Preceding Negative Outcomes : The Effects Of Reporting Critical Audit Matters on Judgments of auditor Liability, **The Accounting Review (91) 5: 1345-1362 .**
- 5- Fellnas, Huggins and G.Robert .,(2015), "Key Audit Matters- Enstudie I dess varde for private investerare" ,**LUND UNIVERSITY LIBRARIES .**
- 6- Glover ,D. Hubert ;and Reidenbach, Matthew,(2012), Auditor Reporting Model Modifications : Practical Insights from the Academic Community, American Accounting Association , Current Issues In Auditing , Vol.6, Issues1.
- 7- International Auditing and Assurance Standards Board,(IAASB), (2015),Auditor Reporting – Key Audit Matter.
- 8- International federation of accountants, (IFAC) ,(2011) , Audit reporting at glance : New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Amendments .

- 9- Lazarevska, Zoricabozinovska ; Trpeska, Marinaserafimoska, (2016), The New Audit Through The Prism Of The Certified Auditors -- Research In The Republic Of MACEDONIA, Economic Development .
- 10- Litjens, Robin ; Buuren, and Van Joost ,(2015) , Vergoossen, Ruud, Addressing Information Needs to Reduce the Audit Expectation Gap : Evidence from Dutch Bankers, Audited Companies and Auditors, International Journal of Auditing, Vol.19.
- 11- Mock,T., J. Bedard ,P. Coram ,S. Davis ,R. Espahbodi ,and R.Warne, (2013), The Audit Reporting Model : Current Research Synthesis and Implications Auditing : A Journal of Practice & Theory forthcoming .
- 12- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) ,(2016), The Auditor's Report on an Audit of Financial Staments When the Auditor Epresses an Unquelified Opinion .
- 13- Salehi, Mahdi, (2016),Quantifying Audit Expectation Gap : A New approach to Measuring Expectation Gap, Zagreb International Review of Economics & Business ,Vol.19,No.1.
- 14- Simnett,Roger,; Huggins, and Anna, (2014), Enhancing the Auditor's Report: To What Extent is There Support for the IAASB's Proposed Changes? Accounting Horizons, Vol.28 (4).
- 15- Sirois,Louis, Phillippe and Jean .,(2017),"The Informational Value Of Key Audit Matters in the auditor report: Evidence from an Eye-tracking study" ,SSRN -id 2469905.

