



أثر تعديلات معايير المراجعة الدولية على جودة تقرير مراقب الحسابات (دراسة ميدانية في البيئة المصرية)

بحث مُستل من رسالة ماجستير في المحاسبة

إعداد

أ.منى وفاق السيد محمد أحمد الزند د. ياسر محمد عبد العزيز سمرة

أستاذ المحاسبة والمراجعة

معيدة بقسم المحاسبة

كلية التجارة، جامعة دمياط

كلية التجارة، جامعة دمياط

yasser.samra69@gmail.com

mona.elzend@du.edu.eg

د. السيد عبد النبي السيد القرنشاوي

مدرس المحاسبة

كلية التجارة، جامعة دمياط

el_sayed1974@yahoo.com

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد السادس - العدد الثاني – الجزء الثاني - يوليو ٢٠٢٥

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

الزند ، منى وفاق محمد أحمد؛ سمرة، ياسر محمد عبد العزيز؛ القرنشاوي، السيد عبد النبي السيد (٢٠٢٥). أثر تعديلات معايير المراجعة الدولية على جودة تقرير مراقب الحسابات: دراسة ميدانية في البيئة المصرية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٦ (٢) ج٢، ١٥٤٥-١٥٧٤.

رابط المجلة: <https://cfdj.journals.ekb.eg/>

أثر تعديلات معايير المراجعة الدولية على جودة تقرير مراقب الحسابات

(دراسة ميدانية في البيئة المصرية)

أ.منى وفاق محمد أحمد الزند؛ د. ياسر محمد عبد العزيز سمرة؛ د. السيد عبد النبي السيد القرنشاي

الملخص

يهدف هذا البحث إلى دراسة أثر تعديلات معايير المراجعة الدولية على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية، ولتحقيق ذلك تم إعداد قائمة استقصاء وزعت على (مراقبي الحسابات، المحللين الماليين، المستثمرين)، وبعد جمع البيانات متمثلة بإجمالي ٣٨٦ استبانة صالحة للتحليل تم تحليلها باستخدام الأساليب الإحصائية الملائمة باستخدام برنامج (SPSS V 26)، وتوصلت الباحثة من الجزء الميداني للدراسة الحالية إلى اتفاق آراء غالبية أفراد العينة على وجود أثر إيجابي لتعديلات معايير المراجعة الدولية على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية، كما يدعم مراقبي الحسابات إضافة اسم شريك المراجعة لتقرير مراقب الحسابات، ويدعم المستثمرين إضافة المكلفين بالحوكمة لفقرة مسئولية الإدارة، كما يدعم المحللين الماليين إضافة فقرة أمور المراجعة الرئيسية لتقرير مراقب الحسابات، وانتهت الدراسة بتقديم مجموعة من التوصيات للجهات المعنية بضرورة العمل على تفعيل التعديلات التي طرأت على تقرير مراقب الحسابات حديثاً في البيئة المصرية لتحسين جودة تقرير مراقب الحسابات من خلال استجابة معايير المراجعة المصرية لتلك التعديلات سواء بالتعديل أو الإضافة لتواكب التغييرات في معايير المراجعة ولتحقيق الاتساق الدولي.

الكلمات الرئيسية: تقرير مراقب الحسابات، تعديلات معايير المراجعة الدولية، جودة تقرير مراقب الحسابات.

أولاً: مقدمة البحث:

من الأمور المتفق عليها أن عملية المراجعة هي عملية منظمة يقوم من خلالها مراقب الحسابات أو فريق من مراقبي الحسابات المؤهلين والمستقلين، بجمع وتقييم أدلة الإثبات بغرض الحصول على تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية للشركات من التحريفات الجوهرية سواء بسبب الغش أو الأخطاء، وتقديم هذا التأكيد في شكل رأي فني عن القوائم المالية من خلال تقرير مراقب الحسابات لتوصيله للمستفيدين سواء الداخليين أو الخارجيين لإضفاء الثقة في المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.

وتعتبر عملية المراجعة ذات أهمية كبيرة حيث ان وجودها في حد ذاته يقلل إلى حد كبير من دوافع ارتكاب الأخطاء والتلاعب في الأرقام المحاسبية من جانب معدي هذه التقارير، ويمر تنفيذ عملية المراجعة بعدة مراحل وهي مرحلة التخطيط والتنفيذ ثم استكمال عملية المراجعة وإصدار التقرير، لذلك يعتبر تقرير مراقب الحسابات من أهم مخرجات عملية المراجعة ويخصص له مجموعة خاصة في معايير المراجعة الدولية وهي المجموعة السادسة بعنوان نتائج المراجعة والتقرير (العماري، ٢٠٢٠، ص ٤٢)، وقد خضعت هذه المعايير لبعض التعديلات في الآونة الأخيرة.

أ.منى وفاق محمد أحمد الزند؛ د. ياسر محمد عبد العزيز سمرة؛ د. السيد عبد النبي السيد القرنشاي

بإصدار مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) في يونيو ٢٠١٢ مقترحات لتطوير تقرير مراقب الحسابات في إطار عملية مراجعة معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠، كمحاولة لاستبدال تقرير مراقب الحسابات ذو الصفحة الواحدة الذي يعبر عن قبول أو عدم قبول التقارير المالية بتقرير يوفر معلومات أكثر عن المنشأة، ويخفض فجوة التوقعات في المراجعة التي كان للانتقادات الواسعة وما يتبعها من تحريك دعاوى قضائية ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة؛ سبباً في ظهورها (على، ٢٠١٣، ص ٢).

واستمرت جهود IAASB لتطوير تقرير مراقب الحسابات حتى صدور التعديلات في عام 2015، وذلك من خلال مبادرة بالدعوة إلى تحسين وتطوير تقرير مراقب الحسابات من خلال عقد ندوات وطلب تعليقات حول التحسينات، وانتهت تلك المبادرة بتعديل معايير المراجعة الدولية أرقام (٧٠٠، ٧٠٥، ٧٠٦، ٧٢٠، ٥٧٠، ٢٦٠) وإصدار معيار مراجعة دولي جديد رقم (٧٠١)، ومن ثم تبرز أهمية دراسة أثر تعديلات معايير المراجعة الدولية على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية.

ثانياً: طبيعة المشكلة:

أصبح تقرير مراقب الحسابات موضوعاً رئيسياً في مجال المحاسبة والمراجعة؛ بسبب تأثيره على مصداقية القوائم المالية وعلى عملية صنع القرار، حيث تنبع أهميته في أنه يمثل وسيلة اتصال أساسية بين مراقب الحسابات والأطراف الأخرى المهتمة بعملية المراجعة، بالإضافة إلى أنه الوثيقة التي تتضمن نتائج عملية المراجعة، ودليل على مسؤوليات مراقب الحسابات المدنية والجنائية وبالتالي يجب أن يتوفر في هذا التقرير الوضوح والسهولة والفهم وعدم التحيز.

لكن هذا النموذج من التقرير واجه عدم رضا من المستخدمين، بالإضافة إلى أنهم طالبوا أن يقدم مراقبي الحسابات مزيداً من الشفافية حول الأمور الجوهرية في التقارير المالية، كما أنهم طالبوا بإحداث تغيير جوهري في تقرير مراقب الحسابات بدلاً من التغيير التدريجي لمقابلة احتياجاتهم من المعلومات (عرفه ومليجي، ٢٠١٣، ص ١١٥٩)، كما تعرض مراقبي الحسابات للنقد بسبب استخدامهم لغة موحدة أكثر من اللازم، ولعدم شرح كيفية وصولهم إلى الرأي الذي يقدمونه في تقرير مراقب الحسابات، وعدم التواصل بشكل كاف مع الأشخاص الذين يجب عليهم حماية حقوقهم (المساهمين والمستثمرين).

وقد أدت تلك المطالبات ثمارها وأجري مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB)^١ تعديلات على المعايير الخاصة بتقرير مراقب الحسابات بدأ تطبيقها في ١٥ ديسمبر ٢٠١٦ وتعتمد فلسفة هذه التعديلات على تحسين جودة المحتوى المعلوماتي لذلك التقرير واستبدال تقرير مراقب الحسابات النمطي ذو الصفحة الواحدة الذي يعبر عن قبول أو عدم قبول القوائم المالية بتقرير يوفر معلومات أكثر عن الشركة (Tušek & Ježovita, 2018,p.250)، شملت هذه التعديلات معايير المراجعة الدولية التالية (٧٠٠، ٧٠٥، ٧٠٦، ٧٢٠، ٥٧٠، ٢٦٠) وإصدار معيار مراجعة دولي جديد رقم (٧٠١).

^١ على الرغم من استجابة المنظمات المهنية العالمية لمطالب مستخدمي التقارير المالية إلا أن في البيئة المصرية مازال العمل بتقرير مراقب الحسابات القديم ولم يتم تعديل معايير المراجعة المصرية لتواكب تلك التعديلات.

أ.منى وفيق محمد أحمد الزند؛ د. ياسر محمد عبد العزيز سمرة؛ د. السيد عبد النبي السيد القرنشاي

أحدثت تلك التعديلات تغييراً جوهرياً في شكل ومضمون تقرير مراقب الحسابات، حيث أضافت فقرات (أساس الرأي، عدم التأكد الجوهري حول الاستمرارية، الأمور الرئيسية للمراجعة)، مما أثار جدل علمي واسع النطاق بين مؤيد ومعارض، فيرى (الهوري، ٢٠٢٠، ص ٢٨٢) أن تقرير مراقب الحسابات الحديث يساهم في تعزيز البيئة المعلوماتية لمستخدمي القوائم المالية ومن ثم يصبح أصحاب المصالح أكثر دراية بالشركة وأحوالها ويوجهون الاستثمار بما يناسب مصالحهم، كما يؤدي تقرير مراقب الحسابات الحديث إلى اطمئنان مستخدمي التقارير المالية بأنها تحتوي على معلومات أعلى جودة وأكثر ملاءمة مما ينعكس على تحسين جودة عملية المراجعة؛ وذلك لأن مراقب الحسابات في ضوء التقرير الحديث يصبح أكثر قدرة على إبداء الرأي بشكل أكثر شمولية للوضع الحالي للشركة.

وأشار أبو الفتوح (٢٠٢٤، ص ٩٢٩) إلى أن التعديلات التي طرأت على التقرير سوف تحسن من جودة المراجعة من خلال زيادة مساءلة مراقب الحسابات مما يدفعه للقيام بأداء أفضل لعملية المراجعة، كما أن الإفصاح عن أمور التقرير المالي الرئيسية ومخاطر الأخطاء الجوهريّة سوف يزيد من الشك المهني لمراقب الحسابات حول المناطق الأكثر أهمية في عملية التقرير المالي مما يحسن من جودة المراجعة.

في حين يرى البعض الآخر أن تقرير مراقب الحسابات الحديث سيؤدي إلى حجب المعلومات الهامة عن مستخدمي التقارير المالية بسبب إطالة التقرير والاكتماء بقراءة فقرة أمور المراجعة الرئيسية مما قد يمنع مستخدمي التقارير المالية من الانتباه إلى المعلومات الأخرى المهمة ودمجها في عملية اتخاذ القرار، كما تؤدي إلى انخفاض قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة من قبل المستخدمين بسبب استخدام مراقبي الحسابات لغة خاصة ومصطلحات غامضة في وصفه لأمر المراجعة الرئيسية (العمالي، ٢٠٢٠، ص ١٠٦).

وفي سياق هذا الجدل العلمي تسعى الباحثة للتعرف على أثر تعديلات معايير المراجعة الدولية على جودة تقرير مراقب الحسابات ومدى ملاءمة تلك التعديلات لبيئة الممارسة المهنية المصرية، وعلى ذلك فإن المشكلة محل الدراسة تتبلور في الإجابة على التساؤل التالي: "ما هو أثر تفعيل تعديلات معايير المراجعة الدولية على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية؟"

وذلك من خلال التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هو أثر إضافة فقرة أساس الرأي على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية؟
- ما هو أثر إضافة فقرة خاصة بالاستمرارية على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية؟
- ما هو أثر إضافة فقرة أمور المراجعة الرئيسية على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية؟
- ما هو أثر إضافة فقرة المعلومات الأخرى على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية؟
- ما هو أثر إضافة فقرة اسم الشريك على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية؟
- ما هو أثر تعديل محتوى فقرات قائمة على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية؟

ثالثاً: هدف البحث:

يتمثل الهدف العام للبحث في دراسة مدى اتفاق آراء فئات العينة حول أثر تعديلات معايير المراجعة الدولية على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية، ومن ثم تسعى الباحثة إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- دراسة أثر إضافة فقرة أساس الرأي على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية.
- دراسة أثر إضافة فقرة خاصة بالاستمرارية على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية.
- دراسة أثر إضافة فقرة أمور المراجعة الرئيسية على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية.
- دراسة أثر إضافة فقرة المعلومات الأخرى على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية.
- دراسة أثر إضافة فقرة اسم الشريك على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية.
- دراسة أثر تعديل محتوى فقرات قائمة على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية.

رابعاً: فروض البحث:

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه سوف يتم اختبار صحة الفرض الرئيسي التالي:
لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن التعديلات في معايير المراجعة الدولية تؤثر على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية، ويشق من هذا الفرض الرئيسي الفروض الفرعية التالية:

- الفرض الفرعي الأول: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن إضافة فقرة أساس الرأي تؤثر على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية.
- الفرض الفرعي الثاني: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن إضافة فقرة الاستمرارية تؤثر على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية.
- الفرض الفرعي الثالث: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن إضافة فقرة أمور المراجعة الرئيسية تؤثر على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية.
- الفرض الفرعي الرابع: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن إضافة فقرة للمعلومات الأخرى تؤثر على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية.
- الفرض الفرعي الخامس: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن إضافة فقرة اسم شريك المراجعة تؤثر على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية.
- الفرض الفرعي السادس: لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن تعديل محتوى فقرات قائمة تؤثر على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية.

خامساً: أهمية البحث:

- **الأهمية العلمية:**
 - تكتسب الدراسة أهمية علمية أكاديمية لكونها تمثل محاولة للفت نظر القائمين على وضع معايير المراجعة في مصر بأهمية التعديلات التي قام بإجرائها مؤخراً IAASB وذلك لتلبية متطلبات جمهور المهنة من ناحية ومواكبة التطورات والتغيرات المهنية الحديثة بغرض دعم القدرة التنافسية لسوق المال المصري من ناحية أخرى.
- **الأهمية العملية:**
 - تكتسب الدراسة أهمية عملية لكونها تسعى لتوفير نتائج عن مجالات التحسين التي ستحدثها تعديلات معايير المراجعة الدولية الخاصة بتقرير مراقب الحسابات (٢٦٠، ٥٧٠، ٧٠٠، ٧٠١، ٧٠٥، ٧٠٦، ٧٢٠) علي جودة تقرير مراقب الحسابات ومن ثم زيادة ثقة المستثمرين وغيرهم من المستخدمين في تقريره
 - كما أن تفهم التطورات المطلوبة في تقرير مراقب الحسابات يتيح الفرصة لوضع تشريعات ومعايير تقابل احتياجات المهتمين به.

سادساً: الإطار النظري "تحليل العلاقة بين تعديلات معايير المراجعة الدولية وجودة تقرير مراقب الحسابات"

أعقاب الأزمات المالية العالمية في نهاية القرن العشرين وأوائل القرن الحادي والعشرين ظهر العديد من الشكوك لدى أصحاب المصالح في جودة المعلومات التي تحتويها تقارير مراقبي الحسابات، وكان هذا بمثابة محرك للعديد من الجهات المهنية والتنظيمية في مجال المراجعة لإعادة النظر في شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات، ولم يقتصر الأمر على تلك الجهات ولكن ساهمت تلك الشكوك في مهنة المراجعة وممارستها في ظهور العديد من الدراسات (Church et al., 2008; Kitiwong & Srijunpetch, 2019; Mock et al., 2013) التي تحلل أسباب تلك الشكوك وتقدم التوصيات اللازمة لتحسين قيمة تقرير مراقب الحسابات من خلال المطالبة بتطوير محتواه المعلوماتي بما يساهم في خفض حالة عدم تماثل المعلومات التي يعاني منها أصحاب المصالح.

واستجابة لتلك الشكوك أدخل IASSB في السنوات الأخيرة تعديلات هامة على نموذج التقرير عن مراجعة الحسابات لمواجهة الانتقادات المتعلقة بشكل ومضمون تقرير مراقب الحسابات الحالي، وتهدف هذه التعديلات إلى تعزيز أهمية تقرير مراقب الحسابات وقيمه الإعلامية (IAASB, 2015)، لذلك من المهم فهم كيفية تأثير هذه التعديلات على جودة تقرير مراقب الحسابات لكونه ناتج رئيسي يعالج مخرجات عملية المراجعة، في ضوء ذلك سوف تقوم الباحثة بدراسة وتحليل العلاقة بين التعديلات التي طرأت على تقرير مراقب الحسابات سواء بالإضافة أو التعديل وجودة تقرير مراقب الحسابات للوقوف على طبيعة هذا الأثر على النحو التالي:

١. تحليل العلاقة بين إضافة فقرة أساس الرأي وجودة تقرير مراقب الحسابات.
٢. تحليل العلاقة بين إضافة فقرة الاستمرارية وجودة تقرير مراقب الحسابات.
٣. تحليل العلاقة بين إضافة فقرة أمور المراجعة الرئيسية وجودة تقرير مراقب الحسابات.
٤. تحليل العلاقة بين إضافة فقرة المعلومات الأخرى وجودة تقرير مراقب الحسابات.
٥. تحليل العلاقة بين إضافة فقرة اسم شريك المراجعة وجودة تقرير مراقب الحسابات.
٦. تحليل العلاقة بين تعديل محتوى فقرات قائمة وجودة تقرير مراقب الحسابات.

١- تحليل العلاقة بين إضافة فقرة أساس الرأي وجودة تقرير مراقب الحسابات.

تأتي هذه الفقرة مباشرة بعد فقرة الرأي وتتضمن أساس رأي مراقب الحسابات حيث يشير فيها إلى أن المراجعة تم القيام بها وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة، كما يشير فيها إلى القسم الذي يوضح مسؤولياته بموجب معايير المراجعة، ويتضمن عبارة بأن مراقب الحسابات مستقل عن المنشأة طبقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالمراجعة، وأنه قد أوفى بمسؤولياته الأخلاقية الأخرى طبقاً لتلك المتطلبات، ويجب أن يحدد الدولة المنشئة للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، أو يشير إلى قواعد سلوك وآداب المهنة، كما يذكر فيها ما إذا كان يعتقد بأن أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تُعد كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه^٢ (ISA 700, 2015, P. 28).

والجدير بالذكر أن معايير المراجعة المطبقة حالياً بالبيئة المصرية تتطلب من مراقب الحسابات إعداد فقرة أساس إبداء الرأي فقط عندما يتم تعديل الرأي (مثل حالة إبداء مراقب الحسابات لرأي متحفظ أو في حالة الامتناع عن إبداء الرأي) لكن في حالة الرأي النظيف لم يتم تفعيل هذه الفقرة، وتعتبر هذه الفقرة من فقرات تقرير مراقب الحسابات التي لم تكن موجودة في تقرير مراقب الحسابات قبل التعديل، أي أنه من الفقرات التي تمت إضافتها (على الرغم من أن مضمونه كان يرد ضمن فقرة الرأي) (متولي، ٢٠٢٠، ص. ١٦٠)، تم فصلها عن فقرة الرأي بموجب معيار ٧٠٠ المعدل.

وعليه تعتبر هذه الفقرة إضافة للقيمة المعلوماتية لتقرير مراقب الحسابات، حيث يوضح فيها الأسباب التي دفعته لإبداء الرأي النظيف، مما يعزز من ثقة مستخدمي هذا التقرير بما يحتويه من معلومات.

٢- تحليل العلاقة بين إضافة فقرة الاستمرارية وجودة تقرير مراقب الحسابات:

كما تعد التعديلات التي طرأت على معيار المراجعة ٥٧٠ إضافة للقيمة المعلوماتية لتقرير مراقب الحسابات، من خلال إضافة عبارة جديدة في الفقرة رقم (٦) وهي أن مراقب الحسابات مسئول عن استنتاج مدى ملاءمة استخدام الإدارة لأساس الاستمرار المحاسبي، بناءً على الأدلة المتحصل عليها عن وجود عدم تأكّد جوهرى مرتبط بأحداث أو ظروف تؤدي إلى شكّ جوهرى في قدرة الشركة على الاستمرار، والتقرير عن ذلك وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، وتشير العبارة الأخيرة إلى محاولة المجلس لتخفيف الحكم الشخصي لمراقب الحسابات، حيث كانت في المعيار قبل التعديل " تحديد الأثر على تقرير مراقب الحسابات" أي أن يحدد مراقب الحسابات رأيه المهني وفقاً لحكمه الشخصي، لكن التعديل جاء ليلزم مراقب الحسابات أن يتبع القواعد الواردة في المعيار عند أبداء وصياغة الرأي المهني عن الاستمرارية، مع إضافة فقرة منفصلة خاصة بـ " عدم التأكّد الجوهرى فيما يتعلّق بالاستمرارية" (يوسف، ٢٠١٧، ص ١٦٠).

وعليه، تعتبر إضافة فقرة مستقلة خاصة بالاستمرارية تعتمد على الأدلة المتحصل عليها بهذا الشأن يحسن من القيمة المعلوماتية للتقرير ويساعد المستخدمين على اتخاذ قرارات مستنيرة.

^٢ لمزيد من التفاصيل راجع الفقرة (A29-A34).

٣- تحليل العلاقة بين إضافة فقرة أمور المراجعة الرئيسية وجودة تقرير مراقب الحسابات:

أضافت هذه التعديلات فقرة إضافية لتقرير مراقبي الحسابات بعنوان أمور المراجعة الرئيسية، وإصدار معيار مراجعة دولي جديد رقم ٧٠١ (بعنوان الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية) والذي أوضح نوع ومحتوى الاتصال من خلال تلك المعلومات الإضافية، حيث أوضح هذا المعيار الالتزامات المستحدثة لمراقبي الحسابات فيما يتعلق بالإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية وحدد الأمور الواجب على مراقب الحسابات مناقشتها مع المكلفين بالحوكمة تمهيداً لاعتبارها أمور رئيسية للمراجعة في تقريره وفقاً لحكمه الشخصي (ISA, 2015, para,9).

وبالرجوع إلى الدراسات المهمة بموضوع البحث تبين وجود تعارض في النتائج التي تأتي بها هذه الإضافة على جودة تقرير مراقب الحسابات، حيث انتهت دراسة (Christensen et al., 2014, P.22) أن إضافة فقرة أمور المراجعة الرئيسية إلى تقرير مراقب الحسابات وتعديل الفقرات الأخرى يعتبر الأسلوب المناسب لتوفير معلومات أكثر للمستخدمين، مما يساعدهم في تفهم طبيعة ونطاق عملية المراجعة، ويحقق الشفافية في تقرير مراقب الحسابات، كما تساعد هذه الفقرة المستثمرين غير المحترفين حيث إن هؤلاء المستثمرين هم الأكثر اهتماماً ورجوعاً إلى تقرير مراقب الحسابات قبل اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، أما بالنسبة للمستثمرين المحترفين فإن القيمة التي تضيفها هذه الفقرة تتحدد بقيمتها المعلوماتية وقدرتها على زيادة الثقة لدى المستثمرين.

كما توصل (إبراهيم، ٢٠٢١، ص ٥٠) بأن صدور معيار المراجعة والتأكيد الدولي رقم (٧٠١) بمثابة أول تغيير جوهري في الشكل النمطي لتقرير المراجعة الخارجية منذ أربعينيات القرن الماضي، يستهدف زيادة القيمة الاتصالية لتقارير مراقبي الحسابات واكسابها المرونة الكافية بما يتلاءم مع التباين في خصائص الشركات وبما يعزز من الملائمة المعلوماتية لمستخدمي القوائم المالية.

على الجانب الآخر فإن العديد من الدراسات (Bédard et al., 2014; Velte & Issa, 2019) خلصت إلى أن الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية قد يؤدي إلى حالة من سوء الفهم لتقارير مراقبي الحسابات، حيث يسئ مستخدمي تلك التقارير فهم تلك الإفصاحات عن أمور المراجعة الرئيسية ويعتبرونها بمثابة تحفظات أو شكوك من جانب مراقبي الحسابات على الرغم من إصدارهم لتقارير مراجعة نظيفة، فضلاً عن ذلك فإن تلك الدراسات أشارت إلى وجود مخاوف من زيادة حجم المعلومات عن أمور المراجعة الرئيسية مما يؤدي إلى تخفيض مستوى الاهتمام من جانب مستخدمي القوائم المالية بالجوانب الأخرى لتقارير مراقبي الحسابات وكذلك الإفصاحات الإضافية الواردة بالتقارير المالية، وبالتالي التأثير على قرارات المستثمرين عن اتخاذهم القرارات المتعلقة بأسعار الأسهم.

أ.منى وفاق محمد أحمد الزند؛ د. ياسر محمد عبد العزيز سمرة؛ د. السيد عبد النبي السيد القرناشي

كما ان الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يؤدي إلى تأثير سلبي على قرارات الاستثمار حيث يؤدي إلى إطالة تقرير مراقب الحسابات وبالتالي من الممكن حجب المعلومات ذات الصلة عن المستثمرين، كما أنه قد تشتمل الإفصاحات على لغة فنية خاصة بالمراقب مما يصعب على المستثمرين فهمها (PCAOB, 2013) ويجعل تقرير مراقب الحسابات أقل قابلية للقراءة، بحيث يستغني المستثمر عن باقي جوانب التقرير بقراءة أمور المراجعة الرئيسية فقط، وبالتالي قد يمنع المستثمر من الانتباه إلى المعلومات الأخرى الهامة ودمجها في عملية اتخاذ القرار، ويؤيد ذلك (carver et al., 2017, P.1) بأن أن المعيار المقترح من PCAOB سيكون له تأثير سلبي كبير على سهولة قراءة تقرير مراقب الحسابات ولكن له تأثير محدود على المحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات بالنسبة للمستثمرين.

٤- تحليل العلاقة بين إضافة فقرة المعلومات الأخرى وجودة تقرير مراقب الحسابات:

وسع المعيار (ISA, 720,2015) مسؤولية مراقب الحسابات المتعلقة بالمعلومات الأخرى، سواء كانت غير مالية أو مالية (باستثناء القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات حولها)، حيث نص صراحة على مصطلح "مسئوليات مراقب الحسابات" وكان قبل ذلك يستخدم مصطلح "إرشادات يتعين على مراقب الحسابات مراعاتها بشأن المعلومات المرفقة والتي لا يوجد إلزام عليه بالتقرير عنها".

كما نص أن رأي المراقب في تقريره عن القوائم المالية لا يشمل رأيه عن المعلومات الأخرى، بمعنى أن يقوم بالتقرير عنها بصفة مستقلة، والاستجابة بالشكل الملائم عندما يوجد عدم اتساق جوهري بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية، وبين المعلومات الأخرى والمعرفة التي حصل عليها مراقب الحسابات أثناء المراجعة والتأكد من أن هذه المعلومات الأخرى لا تتعارض جوهرياً مع القوائم المالية ولا تحتوي على أخطاء جوهرية تضعف من مصداقية القوائم المالية، بحيث يتضمن تقرير مراقب الحسابات فقرة بعنوان "معلومات أخرى" يبين مسؤولية الإدارة عن المعلومات الأخرى وتحديد المعلومات التي حصل عليها المراقب قبل اعداد تقريره أو من المتوقع الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المراجعة.

ويرى (فرج، ٢٠١٩، ص٤٠٧) أن تعديل المعيار الخاص بالمعلومات الأخرى سيؤدي إلى تحسين جودة المراجعة؛ نتيجة تحقيق اتساق أكبر في المعلومات، كما سيزيد قيمة المراجعة بدون تعديل في مجالها، كما سيزيد من الشفافية في تقارير مراقبي الحسابات بشرط وفاء مراقبي الحسابات والتزامهم بمتطلبات هذا المعيار.

٥- تحليل العلاقة بين إضافة فقرة اسم الشريك وجودة تقرير مراقب الحسابات:

أضاف معيار المراجعة ٧٠٠ فقرة خاصة بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة الذي قام بأداء عملية المراجعة، فيرى (Dao et al., 2019, P.112:113) أن الإفصاح عن اسم شريك المراجعة يزيد شفافية تقارير مراقبي الحسابات مما يؤدي إلى تعرضهم لمخاطر تقاضي أعلى ومخاطر سمعة ومع هذا فإن هذا الشرط يحفز المراقب على جمع المزيد من الأدلة أثناء أداء عملية المراجعة، وأن يقوم بعملية مراجعة أكثر صرامة، وأن يكون أكثر استقلالية عن الإدارة، كما وضحت المادة ٣٠٢ من قانون Sarbanes-Oxley سبب الإفصاح عن اسم الشريك بهدف المساعدة على تركيز شركاء المراجعة على مسؤولياتهم بشكل أفضل.

أ.منى وفيق محمد أحمد الزند؛ د. ياسر محمد عبد العزيز سمرة؛ د. السيد عبد النبي السيد القرنشاي

وعلى الجانب الآخر واجه الإفصاح عن اسم شريك المراجعة عدة انتقادات حيث توصلت دراسة (Abbot et al., 2019) أن الزامية الإفصاح عن اسم الشريك قد يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة بشكل ظاهري، ولكن تأثيره في الواقع على جودة المراجعة يظل غير واضح، كما أن زيادة المساءلة الناتجة عن الإفصاح عن اسم الشريك؛ قد تدفع إلى تكثيف جهود المراجعة ولكن لا يعتبر دليلاً قاطعاً لتحسين فعالية عملية المراجعة بشكل ملموس، وبهذا الشأن ترى الباحثة أن خوف مراقبي الحسابات على سمعتهم ومن التعرض لمخاطر تقاضي سيدفعهم لبذل العناية المهنية اللازمة مما يحقق جودة المراجعة التي تعود بالضرورة على جودة تقرير المراجعة.

٦- تحليل العلاقة بين تعديل محتوى فقرات قائمة وجودة تقرير مراقب الحسابات:

تضمن معيار ISA 700 لسنة 2015 التعديل في محتوى بعض الفقرات الموجودة في تقرير مراقب الحسابات، فقد تم التعديل على فقرة الرأي لتجمع بين الفقرة الافتتاحية القديمة وفقرة الرأي، وفقاً للفقرة ٢٤ من المعيار يجب على مراقب الحسابات أن يوضح في فقرة الرأي في تقرير مراقب الحسابات المنشأة التي تمت مراجعة قوائمها المالية؛ ينص على أن القوائم المالية قد تمت مراجعتها؛ يُحدد عنوان كل قائمة تشملها القوائم المالية؛ يشير إلى الإيضاحات، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المهمة؛ يحدد التاريخ أو الفترة التي تغطيها كل قائمة مالية تشملها القوائم المالية^٣.

كما تم إجراء تعديل جوهري في محتوى فقرة مسؤوليات الإدارة عن القوائم المالية، والتي أصبحت تسمى **مسؤولية الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية** وفقاً للفقرة ٣٣ يوضح مراقب الحسابات في هذه الفقرة مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وعن الرقابة الداخلية التي تراها الإدارة ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من تحريف جوهري سواء بسبب غش أو خطأ، كذلك تقدير قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وما إذا كان استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة مناسباً، بالإضافة إلى الإفصاح عن الأمور ذات العلاقة بالاستمرارية إذا كان ذلك منطبقاً، ويجب أن يتضمن توضيح مسؤولية الإدارة عن هذا التقدير وصفاً لمتى يكون استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة مناسباً.

كما تم إجراء بعض التعديلات في محتوى فقرة **مسؤوليات مراقب الحسابات** وفقاً للفقرة ٣٧ على مراقب الحسابات أن يوضح في هذه الفقرة أهداف مراقب الحسابات وهي الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من تحريف جوهري سواء بسبب غش أو خطأ، وإصدار تقرير مراقب الحسابات الذي يتضمن رأي مراقب الحسابات، كما يوضح أن التأكيد المعقول هو مستوى عالي من التأكيد إلا أنه ليس ضماناً على أن المراجعة التي تم القيام بها وفقاً لمعايير المراجعة ستكشف دائماً عن تحريف جوهري عندما يكون موجوداً، كما ينص على أن التحريفات يمكن أن تنشأ عن غش أو خطأ، وأنها تُعد جوهرياً إذا كان يمكن بشكل معقول توقع أنها ستؤثر بمفردها أو في مجموعها على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه القوائم المالية؛ أو يقدم تعريفاً أو وصفاً للأهمية النسبية وفقاً لإطار التقرير المالي.

^٣ مزيد من التفاصيل راجع الفقرة (A17-A18) من المعيار.

^٤ مزيد من التفاصيل راجع الفقرة (39-44) من المعيار.

أ.منى وفاق محمد أحمد الزند؛ د. ياسر محمد عبد العزيز سمرة؛ د. السيد عبد النبي السيد القرنشاي

وذلك من خلال إضافة مسؤليتين جديدتين هما؛ أن تشمل مسؤوليات مراقب الحسابات التواصل مع القائمين على الحوكمة فيما يتعلق بطبيعة ومدى وتوقيت خطة المراجعة ونتائج المراجعة الهامة، بما في ذلك تحديد أوجه القصور الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية، ومسؤوليته ان يوفر للقائمين على الحوكمة إفصاحاً بأنه قد أمتثل للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة والمتعلقة بالأمر التي يعتقد انها تؤثر بدرجة معقولة على استقلال مراقب الحسابات، وذلك بجانب مسؤولياته الحالية (يوسف، ٢٠٢٢، ص ٦٩).

وبهذا الشأن أشار (أحمد، ٢٠١٥، ص ٧٥٦) أن ما صدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي حول تعديل محتوى فقرات في تقرير مراقب الحسابات، يحسن من مستوى شفافية المراجعة ويساعد في توفير معلومات ذات قيمة لمستخدمي التقارير تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية المناسبة، كما تعمل على تضييق الفجوة بين مستخدم ومعدّي تقرير المراجعة.

وجدير بالذكر أن الفقرات التي لم تتأثر بالتعديل هي عنوان التقرير، الموجه إليهم التقرير، المتطلبات القانونية، التوقيع، عنوان مراقب الحسابات وأخيراً تاريخ التقرير.

بشكل عام ترى الباحثة أن هذه التعديلات قد تعالج الانتقادات القائمة منذ أمد بعيد بشأن شكل تقارير مراقبي الحسابات ومحتواها، ويتضمن التقرير الآن معلومات أساسية تتعلق بمراجعة حسابات الكيان، مما يوفر قدراً أكبر من الشفافية في عملية مراجعة الحسابات، عن طريق تحقيق أبعاد الشفافية المختلفة، وتشتمل الشفافية على بعدين رئيسيين أحدهما يتعلق بالإفصاح الكامل؛ الإفصاح الذي يوفر للمستخدم المعلومات الملائمة في الوقت المناسب، ويوفر معلومات عن الحالة الاقتصادية الحقيقية للمنشأة، والآخر يتعلق بالمساءلة الكاملة التي تقضي بحاسبة المسئول عن أخطائه، وتؤدي الشفافية إلى تحسين مستوى جودة تقرير مراقب الحسابات.

بعد العرض السابق يتضح انقسام الدراسات بين مؤيد ومعارض لتطبيق تعديلات معايير المراجعة الدولية وكذلك الاهتمام بالقيمة المعلوماتية لتقرير مراقب الحسابات؛ لذلك تسعى الباحثة لمعرفة الأثر على جودة تقرير مراقب الحسابات من خلال الدراسة الميدانية.

سابعاً: الدراسة الميدانية:

١ - مجتمع وعينة الدراسة:

- مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من ثلاث مجموعات رئيسية وهما:
 ١. فئة مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة في البيئة المصرية؛ باعتبارهم ممثلين للأطراف التي تصدق على التقارير المالية.
 ٢. فئة المستثمرين: لأنهم يستخدمون التقارير المالية للشركات من أجل اتخاذ القرارات الاستثمارية.
 ٣. فئة المحللين الماليين في البيئة المصرية؛ حيث إنهم على درجة عالية من الوعي بما تحتويه التقارير المالية ويقوموا بالتعامل في أسهم الشركات بيعاً وشراءً ويتاح لهم معلومات تمكنهم من إجراء تحليلاً جيداً بما يمكنهم من تقييم مدى تأثير تقرير مراقب الحسابات الحديث على مستوى إدراكهم لمصداقية التقارير المالية.

- **عينة الدراسة:** ونظراً لصعوبة إجراء بحث على كافة المجتمع وفيما يتعلق بحجم العينة فطبقاً لـ Saunders et al. (2016) فإن الحد الأدنى لعينة الدراسة ٣٨٤ مفردة. وذلك اعتماداً على حجم مجتمع يتجاوز ١٠٠٠٠٠٠٠ عند مستوى ثقة ٩٥٪ ونسبة خطأ ٥٪. ولضمان الوصول لذلك الحد، اعتمدت الباحثة على بناء الاستبيان وتوزيعه على مراقبي الحسابات والمستثمرين والمحللين الماليين ولضمان الوصول للحد الأدنى فقد بلغت القوائم الموزعة عشوائياً على الفئات محل الدراسة ٤٩٢ استثماراً استقصاء على مفردات العينة وبلغت عدد الردود ٤٣٦ استثماراً من مفردات العينة بمعدل استجابة يصل إلى ٨٨,٦٪، وعند مراجعة الاستثمارات تبين أن هناك ٥٠ استثماراً غير مستوفاة فتم استبعادها لتصبح الاستثمارات الصالحة للتحليل ٣٨٦ ويُمثل ذلك العدد عينة الدراسة، ويمكن للباحثة توضيح الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة من حيث المستوى الوظيفي والمؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة من خلال الجداول التالية:

جدول رقم (١) توزيع مفردات عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي

النسبة	عدد المفردات	المستوى الوظيفي
19.43%	75	مراقب حسابات من Big4
32.12%	124	مراقب حسابات من Non Big4
33.68%	130	المستثمرين
14.77%	57	المحللين الماليين
100.00%	386	الإجمالي

المصدر: اعداد الباحثة اعتماداً على نتائج التحليل الاحصائي

يتضح للباحثة من خلال الجدول السابق أن عينة الدراسة اشتملت على ١٣٠ مفردة من المستثمرين بنسبة ٣٣,٦٨٪، ويلبها فئة مراقب حسابات من Non Big4 بعدد ١٢٤ مفردة بنسبة ٣٢,١٢٪، ويلبها فئة مراقب حسابات من Big 4 بواقع ٧٥ مفردة بنسبة ١٩,٤٣٪، وأخيراً فئة المحللين الماليين بواقع ٥٧ مفردة بنسبة ١٤,٧٧٪.

جدول رقم (٢) توزيع مفردات عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة	عدد المفردات	المؤهل العلمي
69.43%	268	بكالوريوس
2.33%	9	دبلومة
9.07%	35	ماجستير
4.40%	17	دكتوراه
14.77%	57	حاصل على شهادة مهنية
100.00%	386	الإجمالي

المصدر: اعداد الباحثة اعتماداً على نتائج التحليل الاحصائي

° يتضمن الملحق رقم (١) نموذج قائمة الاستقصاء

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م، ٢٤، ج ٢، يوليو ٢٠٢٥)

أ.منى وافي محمد أحمد الزند؛ د. ياسر محمد عبد العزيز سمرة؛ د. السيد عبد النبي السيد القرنشاوي

يتضح للباحثة من خلال الجدول أن فئة الحاصلين على درجة البكالوريوس هي الفئة الأكثر شيوعاً بين مفردات العينة بواقع ٢٦٨ مفردة ونسبة ٦٩,٤٣٪، ويليهم فئة الحاصلين على شهادة مهنية بواقع ٥٧ مفردة بنسبة ١٤,٧٧٪، ويليهم فئة الحاصلين على درجة الماجستير بواقع ٣٥ مفردة بنسبة ٩,٠٧٪، ويليهم فئة الحاصلين على درجة الدكتوراة بواقع ١٧ مفردة بنسبة ٤,٤٠٪، وأخيراً فئة الحاصلين على الدبلومة بواقع ٩ مفردة بنسبة ٢,٣٣٪.

جدول (٣) توزيع مفردات عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	عدد المفردات	النسبة
أقل من ٥ سنوات	109	28.24%
من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات	99	25.65%
من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة	64	16.58%
أكثر من ١٥ سنة	114	29.53%
الإجمالي	386	100.00%

المصدر: اعداد الباحثة اعتماداً على نتائج التحليل الاحصائي

يتضح للباحثة من خلال الجدول السابق أن فئة الخبرة أكثر من ١٥ سنة هي الفئة الأكثر شيوعاً بين مفردات العينة بواقع ١١٤ مفردة بنسبة ٢٩,٥٣٪، ويليهم فئة أقل من ٥ سنوات بواقع ١٠٩ مفردة بنسبة ٢٨,٢٤٪، ويليهم فئة من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات بواقع ٩٩ مفردة بنسبة ٢٥,٦٥٪، وأخيراً فئة من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة بواقع ٦٤ مفردة بنسبة ١٦,٥٨٪.

٢- أداة جمع البيانات:

اعتمدت الباحثة في تجميع بيانات الدراسة الميدانية من مصادرها الأولية على قائمة استقصاء تم إعدادها لغرض هذا البحث وتوزيعها على عدد من مراقبي الحسابات والمستثمرين والمحللين الماليين (الذين تمكنت الباحثة من مقابلتهم واعطائهم الاستمارة أو التواصل معهم عبر الانترنت) على أن تتم الاجابة خلال فترة زمنية معينة (أربعة أسابيع) بالشروط المطلوبة في عينة الدراسة، بالاعتماد على عينة عشوائية طبقية، بحيث تشمل مجموعة من الأسئلة لقياس متغيرات الدراسة وتعتمد على مقياس ليكرت Likert Scale ذو الخمس درجات، حيث يسهل من خلاله تحويل الإجابات الوصفية إلى قيم كمية يمكن استخدامها لأغراض التحليل الاحصائي وذلك على النحو التالي:

الإجابة الوصفية	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الترجيح الرقمي	٥	٤	٣	٢	١

وقد قامت الباحثة بتقسيم الأسئلة إلى أجزاء رئيسية تغطي كل منها نقاط معينة بالشكل الذي يُمكن من اختبار فروض الدراسة من خلال الإجابات التي يتم الحصول عليها وذلك كما يلي:

جدول رقم (٤) العلاقة بين أسئلة الاستقصاء وفروض الدراسة

الأسئلة المرتبطة	المتغيرات المراد قياسها	الفروض
س١	إضافة فقرة أساس الرأي	الفرض الفرعي الأول
س١٥، س٤٣	إضافة فقرة خاصة بالاستمرارية	الفرض الفرعي الثاني
س٢ من س١٦ إلى س١٩	إضافة فقرة أمور المراجعة الرئيسية	الفرض الفرعي الثالث
س٦	إضافة فقرة المعلومات الأخرى	الفرض الفرعي الرابع
س٧	إضافة اسم شريك المراجعة	الفرض الفرعي الخامس
س٤، س٥ من س٨ إلى س١٤	تعديل محتوى فقرات قائمة	الفرض الفرعي السادس

٣- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحليل البيانات واختبار فروض البحث استخدمت الباحثة الأساليب الإحصائية التالية:

أ. معامل ألفا:

للتأكد من صحة مقاييس متغيرات النموذج، وقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية مثل معامل الثبات ألفا كرونباخ، وتم استخدامه للتحقق من درجة الاعتمادية والثبات في المقاييس متعددة المحتوى، وتعميم النتائج باستخدام برنامج SPSS V.26.

ب. اختبار الصدق:

يستخدم هذا الاختبار لبيان مدى صدق عبارات قائمة الاستقصاء في قياس ما صُممت من أجله، والتأكيد على أن عبارات القائمة تعطي للمستقصي منه نفس المعنى والمفهوم الذي تقصده الباحثة (Adams, et al., 2007)

ج. أساليب الاحصائي الوصفي:

يستخدم التحليل الاحصائي الوصفي من خلال مجموعة الأساليب المعنية بعرض مفردات الدراسة الاحصائية وتلخيصها وتنظيمها بهدف التعرف على طبيعة عينة البحث التي تم دراستها واختبارها وكيفية توزيعها والحكم على مدى قابلية نتائج هذه الدراسة للمقارنة مع الدراسات الأخرى، وتتمثل أهم هذه الاحصاءات الوصفية في كلٍ من مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت.

وتتمثل أهم مقاييس النزعة المركزية في الوسط الحسابي فهو متوسط قيمة المشاهدات بالعينة. بينما تتمثل أهم مقاييس التشتت في الانحراف المعياري حيث يعتمد في استدلالاته على جميع قيم بيانات العينة، وبالتحديد على انحرافات المشاهدات عن وسطها الحسابي باستخدام برنامج SPSS V.26.

أمنى و فائق محمد أحمد الزند؛ د. ياسر محمد عبد العزيز سمرة؛ د. السيد عبد النبي السيد القرناشي

د. اختبار كروسكال- والس (Kruskal-Wallis): وهو اختبار غير معلمي يُستخدم للمقارنة بين ثلاث فئات أو أكثر، خاصة عندما تكون البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي أو عندما تكون رُتبيه ويعتمد على كاي تربيع (Chi-Square) في استخلاص النتائج.

٤- اختبار الثبات والصدق:

جدول رقم (٥) اختبار الثبات والصدق لمتغيرات الدراسة

معامل الثبات	معامل التحميل	العبرة	المتغير
	0.709	X _{1.1}	أثر تعديلات معايير المراجعة الدولية على جودة تقرير مراقب الحسابات
	0.747	X _{1.2}	
	0.677	X _{1.3}	
	0.671	X _{1.4}	
	0.708	X _{1.5}	
	0.717	X _{1.6}	
	0.609	X _{1.7}	
	0.868	X _{1.8}	
0.948	0.736	X _{1.9}	
	0.733	X _{1.10}	
	0.727	X _{1.11}	
	0.670	X _{1.12}	
	0.764	X _{1.13}	
	0.741	X _{1.14}	
	0.775	X _{1.15}	
	0.717	X _{1.16}	
	0.688	X _{1.17}	
	0.622	X _{1.18}	
	0.671	X _{1.19}	

- يتضح من الجدول السابق أن فقد تبين أن معامل ألفا للمقياس ككل بلغ ٠,٩٤٨ وهو ما يشير الى درجة عالية من الاعتمادية على المقياس، وذلك باعتبار أن معامل ألفا الذي يتراوح ما بين ٠,٦ الى ٠,٧ يعتبر كافياً ومقبولاً.
- كما أن جميع المعاملات المعيارية مقبولة حيث يرى (Hair, et al., (2010 أن قيم المعاملات المعيارية المقبولة لا بد وأن تكون مساوية أو أكبر من ٠,٥، ومن ثم لن يتم حذف أي عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء.

٥- الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

يظهر الجدول التالي رقم (٦) النتائج التي تم التوصل إليها من خلال تحليل بيانات المحور الرئيسي الذي تناول أثر تعديلات معايير المراجعة الدولية الخاصة بتقرير مراقب الحسابات على جودة تقرير مراقب الحسابات.

جدول رقم (٦) التحليل الوصفي لأثر تعديلات معايير المراجعة الدولية الخاصة بتقرير مراقب الحسابات على جودة تقرير مراقب الحسابات

رمز المتغير	مراقبي الحسابات			المستثمرين			المحللين الماليين			إجمالي عينة الدراسة	
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
X ₁	4.206	0.615	-	4.165	0.571	-	4.128	0.620	-	4.181	0.600
X _{1.1}	4.279	0.818	2	4.236	0.885	5	4.175	0.827	11	4.254	0.785
X _{1.2}	4.252	0.810	5	4.073	0.863	14	4.007	0.787	18	4.254	0.811
X _{1.3}	4.176	0.851	6	4.116	0.771	12	4.287	0.860	3	4.184	0.859
X _{1.4}	4.074	0.861	13	4.208	0.786	10	4.277	0.855	4	4.104	0.834
X _{1.5}	4.049	0.771	14	4.242	0.801	4	4.041	0.823	16	4.049	0.920
X _{1.6}	4.159	0.835	8	4.044	0.815	17	4.211	0.822	6	4.220	0.841
X _{1.7}	4.289	0.775	1	4.236	0.842	5	4.288	0.861	2	4.163	0.866
X _{1.8}	4.276	0.830	3	4.181	0.876	11	4.180	0.830	8	4.093	0.898
X _{1.9}	4.167	0.843	7	4.301	0.825	1	3.999	0.797	19	4.267	0.795
X _{1.10}	3.987	0.804	19	4.245	0.861	3	4.179	0.811	9	4.220	0.829
X _{1.11}	4.017	0.841	17	4.210	0.844	9	4.030	0.856	17	4.251	0.800
X _{1.12}	4.097	0.779	11	4.228	0.785	7	4.098	0.824	15	4.142	0.808
X _{1.13}	4.274	0.786	4	4.053	0.836	16	4.134	0.864	13	4.244	0.811
X _{1.14}	4.147	0.867	10	3.998	0.847	18	4.179	0.787	9	4.228	0.789
X _{1.15}	4.041	0.870	15	4.214	0.810	8	4.160	0.786	12	4.194	0.813
X _{1.16}	4.025	0.827	16	4.101	0.880	13	4.110	0.793	14	4.238	0.806
X _{1.17}	4.000	0.861	18	4.069	0.873	15	4.256	0.773	5	4.176	0.809
X _{1.18}	4.158	0.800	9	4.265	0.832	2	4.196	0.791	7	4.049	0.853
X _{1.19}	4.075	0.781	12	3.988	0.874	19	4.299	0.798	1	4.104	0.900

أولاً: على مستوى العينة ككل:

- فيما يخص ميول مفردات العينة نحو الإجابة على عبارات المقياس نحو اتجاه معين، فقد كانت الإجابة على كافة عبارات المقياس تميل نحو المتوسطات الإيجابية (موافق جداً موافق) وكانت أبرز المتوسطات الحسابية الإيجابية في العبارة رقم (٩) للمحور الرئيسي الخاص بتأثير تعديلات معايير المراجعة الدولية الخاصة بتقرير مراقب الحسابات على جودة تقرير مراقب الحسابات بوسط حسابي قدره ٤,٢٦٧ والتي تنص على "توضيح مسئولية الإدارة والمكلفين بالحوكمة في تقرير مراقب الحسابات بأنهم المسئولين عن الاختيار والتطبيق المناسب للسياسات والتقديرات المحاسبية المعقولة في ظل ظروف الشركة له أثر إيجابي على جودة تقرير مراقب الحسابات"

ثانياً: على مستوى مراقبي الحسابات:

- فيما يخص ميول مفردات العينة نحو الاجابة على عبارات المقياس نحو اتجاه معين، فقد كانت الاجابة على كافة عبارات المقياس تميل نحو المتوسطات الايجابية (موافق جداً موافق) وكانت أبرز المتوسطات الحسابية الايجابية في العبارة رقم (٧) للمحور الرئيسي الخاص بتأثير تعديلات معايير المراجعة الدولية الخاصة بتقرير مراقب الحسابات على جودة تقرير مراقب الحسابات بوسط حسابي قدره ٤,٢٨٩، والتي تنص على " الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في التقرير يؤثر بشكل إيجابي على جودة تقرير مراقب الحسابات."

ثالثاً: على مستوى المستثمرين:

١- فيما يخص ميول مفردات العينة نحو الاجابة على عبارات المقياس نحو اتجاه معين، فقد كانت الاجابة على كافة عبارات المقياس تميل نحو المتوسطات الايجابية (موافق جداً موافق) وكانت أبرز المتوسطات الحسابية الايجابية في العبارة رقم (٩) للمحور الرئيسي الخاص بتأثير تعديلات معايير المراجعة الدولية الخاصة بتقرير مراقب الحسابات على جودة تقرير مراقب الحسابات بوسط حسابي قدره ٤,٣٠١، والتي تنص على "توضيح مسنولية الإدارة والمكلفين بالحكومة في تقرير مراقب الحسابات بأنهم المسنولين عن الاختيار والتطبيق المناسب للسياسات والتقدير المحاسبية المعقولة في ظل ظروف الشركة له أثر إيجابي على جودة تقرير مراقب الحسابات".

رابعاً: على مستوى المحللين الماليين:

- فيما يخص ميول مفردات العينة نحو الاجابة على عبارات المقياس نحو اتجاه معين، فقد كانت الاجابة على كافة عبارات المقياس تميل نحو المتوسطات الايجابية (موافق جداً موافق) وكانت أبرز المتوسطات الحسابية الايجابية في العبارة رقم (١٩) للمحور الرئيسي الخاص بتأثير تعديلات معايير المراجعة الدولية الخاصة بتقرير مراقب الحسابات على جودة تقرير مراقب الحسابات بوسط حسابي قدره ٤,٢٩٩، والتي تنص على " الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيؤدي إلى زيادة شعور مراقبي الحسابات بالمسئولية مما يدفعهم لتطبيق مزيد من إجراءات المراجعة وجمع الأدلة الكافية والملائمة للتحقق من أمور المراجعة الرئيسية المفصح عنها مما يزيد من تأخر تقرير مراقب الحسابات وينعكس بشكل إيجابي على جودة تقرير مراقب الحسابات"

٦- نتائج اختبار الفروض الإحصائية:

تسعى الباحثة في هذا الجزء من الدراسة إلى اختبار فرض الدراسة بما يتفق مع طبيعة متغيرات الدراسة والأسئلة التي تم استخدامها لمحاورة الدراسة؛ ونظراً لأن الدراسة الحالية استندت إلى استخدام الأسئلة لقياس المحور وتأثيره جملة فإنه من الأهمية استخدام اختبارات الفروق الجوهرية اللامعلمية للتعرف على مدى الاتفاق على التأثير المقترح بمحاورة الدراسة، وذلك على النحو التالي:

- نتيجة اختبار الفرض الاحصائي الرئيسي للبحث:

ينص الفرض الاحصائي الرئيسي للبحث على "لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن التعديلات في معايير المراجعة الدولية تؤثر على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية". وقد اعتمدت الباحثة في اختبار مدى صحة أو عدم صحة الفرض على الاختبارات اللامعلمية والتي تقيس مدى اتفاق عينة الدراسة على إيجابية ومعنوية الفروق الإحصائية بهذا الفرض، وقد أسفرت نتائج التحليل الاحصائي عن الجدول التالي:

جدول رقم (٧): نتيجة اختبار الفرض الرئيسي

الدلالة	التفسير	الاختبارات اللامعلمية			الخصائص الديموغرافية	المحور الرئيسي
		المعنوية	كروسكال والس	قيمة Chi-Square =		
اتفاق	غير معنوي	٠,٠٥٣	٧,٦٩١	قيمة Chi-Square =	المستوى الوظيفي	تأثير تعديلات معايير المراجعة الدولية الخاصة بتقرير مراقب الحسابات على جودة تقرير مراقب الحسابات
		٠,٣٧٤	٣,١١٤	قيمة Chi-Square =	المؤهل العلمي	
		٠,٠٥٣	٧,٦٦٧	قيمة Chi-Square =	عدد سنوات الخبرة	

تهدف أسئلة المحور الرئيسي الى قياس تأثير تعديلات معايير المراجعة الدولية الخاصة بتقرير مراقب الحسابات على جودة تقرير مراقب الحسابات، وبالتالي للتعرف على مستوى توافق آراء عينة الدراسة عن هذا الجانب فقد قامت الباحثة باختبار مستوى الفروق الجوهرية، وقد بينت النتائج عدم معنوية قيمة كا ٢١ للمتغيرات الديموغرافية المتمثلة في المستوى الوظيفي، والمؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة حيث أنها تبلغ ٧,٦٩١، ٣,١١٤، ٧,٦٦٧ على التوالي، ومعنويتهم تساوي ٠,٣٧٤، ٠,٠٥٣، ٠,٠٥٣ على التوالي وهي جميعاً أكبر من ٥٪ ومن ثم فهي غير معنوية.

وتأسيساً على العرض السابق، ترى الباحثة امكانية قبول الفرض الاحصائي الرئيسي للبحث "لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن التعديلات في معايير المراجعة الدولية تؤثر على جودة تقرير مراقب الحسابات".

- نتيجة اختبار الفرض الفرعي الأول:

ينص الفرض الاحصائي الفرعي الأول للبحث على "لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن إضافة فقرة أساس الرأي تؤثر على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية". وقد اعتمدت الباحثة في اختبار مدى صحة أو عدم صحة الفرض على الاختبارات اللامعلمية والتي تقيس مدى اتفاق عينة الدراسة على إيجابية ومعنوية الفروق الإحصائية بهذا الفرض، وقد أسفرت نتائج التحليل الاحصائي عن الجدول التالي:

جدول رقم (٨) نتيجة اختبار الفرض الفرعي الأول

الدلالة	التفسير	اختبار كروسكال		العبارة
		مستوى المعنوية	القيمة	
اتفاق	غير معنوي	0.793	1.035	تؤثر إضافة فقرة بعنوان "أساس الرأي" تلي فقرة الرأي توضح الأسس التي اعتمد عليها مراقب الحسابات عند تكوين رأيه لتقرير مراقب الحسابات النظيف بشكل إيجابي على جودة تقرير مراقب الحسابات

وقد بينت النتائج عدم معنوية قيمة كا 0.793 وهي أكبر من ٥٪ ومن ثم فهي غير معنوية، وعليه ترى الباحثة امكانية قبول الفرض الاحصائي الفرعي الأول للبحث " لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن إضافة فقرة أساس الرأي تؤثر على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية".

- نتيجة اختبار الفرض الفرعي الثاني

ينص الفرض الاحصائي الفرعي الثاني للبحث على "لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن إضافة فقرة الاستمرارية تؤثر على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية". وقد اعتمدت الباحثة في اختبار مدى صحة أو عدم صحة الفرض على الاختبارات اللامعلمية والتي تقيس مدى اتفاق عينة الدراسة على إيجابية ومعنوية الفروق الإحصائية بهذا الفرض، وقد اسفرت نتائج التحليل الاحصائي عن الجدول التالي:

جدول رقم (٩) نتيجة اختبار الفرض الفرعي الأول

الدلالة	التفسير	اختبار كروسكال		العبارة
		مستوى المعنوية	القيمة	
اتفاق	غير معنوي	0.224	4.373	تؤثر إضافة فقرة مستقلة بالتقرير بعنوان عدم التأكد الجوهري بشأن استمرارية الشركة بشكل إيجابي على جودة تقرير مراقب الحسابات
		0.108	6.083	ساهمت التعديلات على توضيح مسنولية كلاً من الإدارة ومراقب الحسابات عن استمرارية المنشأة مما يؤثر بشكل إيجابي على جودة تقرير مراقب الحسابات

وقد بينت النتائج عدم معنوية قيمة كا 0.224، 0.108 على التوالي وهي أكبر من ٥٪ ومن ثم فهي غير معنوية، وعليه ترى الباحثة امكانية قبول الفرض الاحصائي الفرعي الثاني للبحث " لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن إضافة فقرة الاستمرارية تؤثر على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية".

- نتيجة اختبار الفرض الفرعي الثالث:

ينص الفرض الاحصائي الفرعي الثالث للبحث على "لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن إضافة فقرة أمور المراجعة الرئيسية تؤثر على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية". وقد اعتمدت الباحثة في اختبار مدى صحة أو عدم صحة الفرض على الاختبارات اللامعلمية والتي تقيس مدى اتفاق عينة الدراسة على إيجابية ومعنوية الفروق الإحصائية بهذا الفرض، وقد اسفرت نتائج التحليل الاحصائي عن الجدول التالي:

جدول رقم (١٠) نتيجة اختبار الفرض الفرعي الثالث

الدلالة	التفسير	اختبار كروسكال		العبارة
		مستوى المعنوية	القيمة	
اتفاق	غير معنوي	0.614	1.802	تؤثر إضافة فقرة مستقلة بالتقرير توضح الأمور الهامة التي واجهت مراقب الحسابات أثناء أداء عملية المراجعة بشكل إيجابي على جودة تقرير مراقب الحسابات.
		0.115	5.934	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يزيد من فائدة ومنفعة تقرير مراقب الحسابات لمستخدمي التقارير المالية.
		0.399	2.952	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يجعل عملية المراجعة أكثر وضوحاً بالنسبة للمستثمرين، مما يوفر حوافز إضافية لدي مراقبي الحسابات والإدارة ولجان المراجعة لتغيير سلوكهم لتحسين جودة المراجعة، مما يؤثر بشكل إيجابي على جودة تقرير مراقب الحسابات.
		0.160	5.162	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيؤدي إلى إطالة تقرير مراقب الحسابات مما يؤثر بشكل إيجابي على جودة تقرير مراقب الحسابات.
		0.455	2.616	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيؤدي إلى زيادة شعور مراقبي الحسابات بالمسؤولية مما يدفعهم لتطبيق مزيد من إجراءات المراجعة وجمع الأدلة الكافية والملائمة للتحقق من أمور المراجعة الرئيسية المفصح عنها مما يزيد من تأخر تقرير مراقب الحسابات وينعكس بشكل إيجابي على جودة تقرير مراقب الحسابات.

أ.منى و فيق محمد أحمد الزند؛ د. ياسر محمد عبد العزيز سمرة؛ د. السيد عبد النبي السيد القرنشاي

وقد بينت النتائج عدم معنوية قيمة كا ٢ للمتغير 0.614، 0.115، 0.399، 0.160، 0.455 على التوالي وهي أكبر من ٥٪ ومن ثم فهي غير معنوية، وعليه ترى الباحثة امكانية قبول الفرض الاحصائي الفرعي الثالث للبحث "لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن إضافة فقرة أمور المراجعة الرئيسية تؤثر على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية".

- نتيجة اختبار الفرض الفرعي الرابع:

ينص الفرض الاحصائي الفرعي الرابع للبحث على "لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن إضافة فقرة للمعلومات الأخرى تؤثر على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية". وقد اعتمدت الباحثة في اختبار مدى صحة أو عدم صحة الفرض على الاختبارات اللامعلمية والتي تقيس مدى اتفاق عينة الدراسة على إيجابية ومعنوية الفروق الإحصائية بهذا الفرض، وقد اسفرت نتائج التحليل الاحصائي عن الجدول التالي:

جدول رقم (١١) نتيجة اختبار الفرض الفرعي الرابع

الدلالة	التفسير	اختبار كروسكال		العبرة
		مستوى المعنوية	القيمة	
اتفاق	غير معنوي	0.060	7.395	يؤثر إدراج فقرة بعنوان "معلومات أخرى" يُبين من خلالها مسئولية الإدارة عن المعلومات الأخرى ومسئولية مراقب الحسابات بالتأكد من أنها لا تتعارض جوهرياً مع القوائم المالية بشكل إيجابي على جودة تقرير مراقب الحسابات.

وقد بينت النتائج عدم معنوية قيمة كا ٢ للمتغير ٠,٠٦٠، وهي أكبر من ٥٪ ومن ثم فهي غير معنوية، وعليه ترى الباحثة امكانية قبول الفرض الاحصائي الفرعي الرابع للبحث "لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن إضافة فقرة للمعلومات الأخرى تؤثر على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية".

- نتيجة اختبار الفرض الفرعي الخامس:

ينص الفرض الاحصائي الفرعي الخامس للبحث على "لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن إضافة فقرة اسم شريك المراجعة تؤثر على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية". وقد اعتمدت الباحثة في اختبار مدى صحة أو عدم صحة الفرض على الاختبارات اللامعلمية والتي تقيس مدى اتفاق عينة الدراسة على إيجابية ومعنوية الفروق الإحصائية بهذا الفرض، وقد اسفرت نتائج التحليل الاحصائي عن الجدول التالي:

جدول رقم (١٢) نتيجة اختبار الفرض الفرعي الخامس

الدلالة	التفسير	اختبار كروسكال		العبارة
		مستوى المعنوية	القيمة	
عدم اتفاق	معنوي	0.015	10.53	الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في التقرير يؤثر بشكل إيجابي على جودة تقرير مراقب الحسابات.

وقد بينت النتائج معنوية قيمة كا ٢١ للمتغير 0.015 وهي أصغر من ٥٪ ومن ثم فهي معنوية، وعليه ترى الباحثة امكانية رفض الفرض الاحصائي الفرعي الخامس للبحث " لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن إضافة فقرة اسم شريك المراجعة تؤثر على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية"، وقبوله على الشكل البديل " لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن إضافة فقرة اسم شريك المراجعة تؤثر على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية"

- نتيجة اختبار الفرض الفرعي السادس:

ينص الفرض الاحصائي الفرعي السادس للبحث على "لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن تعديل محتوى فقرات قائمة تؤثر على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية". وقد اعتمدت الباحثة في اختبار مدى صحة أو عدم صحة الفرض على الاختبارات اللامعلمية والتي تقيس مدى اتفاق عينة الدراسة على إيجابية ومعنوية الفروق الإحصائية بهذا الفرض، وقد اسفرت نتائج التحليل الاحصائي عن الجدول التالي:

جدول رقم (١٣) نتيجة اختبار الفرض الفرعي السادس

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م٦، ع٢٤، ج٢، يوليو ٢٠٢٥)

أمنى وفاق محمد أحمد الزند؛ د. ياسر محمد عبد العزيز سمرة؛ د. السيد عبد النبي السيد القرناشي

الدلالة	التفسير	اختبار كروسكال		العبرة
		مستوى المعنوية	القيمة	
اتفاق	غير معنوي	0.571	2.007	يؤثر إدراج فقرة الرأي في بداية تقرير مراقب الحسابات لتجمع بين الفقرة الافتتاحية القديمة وفقرة الرأي بشكل إيجابي على جودة تقرير مراقب الحسابات.
		0.457	2.602	توضيح مسئولية الإدارة والمكلفين بالحوكمة في تقرير مراقب الحسابات بأنهم المسئولين عن الاختيار والتطبيق المناسب للسياسات والتقدير المحاسبية المعقولة في ظل ظروف الشركة له أثر إيجابي على جودة تقرير مراقب الحسابات.
		0.321	3.496	توضيح مسئولية الإدارة والمكلفين بالحوكمة في تقرير مراقب الحسابات بأنهم المسئولين عن كل ما يخص نظام الرقابة الداخلي من تصميم وتطبيق والمحافظة عليه بما يحقق العرض العادل للتقارير المالية وخلوها من التحريفات الجوهرية سواء كانت ناتجة عن غش أو خطأ له أثر إيجابي على جودة تقرير مراقب الحسابات.
		0.163	5.127	توضيح مسئولية الإدارة في تقرير مراقب الحسابات بأنها المسئولة عن إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق وكذلك تقدير قدرة الشركة على البقاء له أثر إيجابي على جودة تقرير مراقب الحسابات.
		0.084	6.651	إضافة مسئولية التواصل مع القائمين على الحوكمة فيما يتعلق بطبيعة ومدى وتوقيت خطة المراجعة ونتائج المراجعة الهامة إلى مسئوليات مراقب الحسابات يؤثر بشكل إيجابي على جودة تقرير مراقب الحسابات.
		0.243	4.175	إضافة عبارة خاصة باستقلال مراقب الحسابات والالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة يؤثر بشكل إيجابي على جودة تقرير مراقب الحسابات.
		0.450	2.643	إضافة عبارة خاصة بمسئولية مراقب الحسابات عن استنتاج مدى ملائمة تطبيق الإدارة لمبدأ الاستمرارية في المحاسبة يؤثر بشكل إيجابي على جودة تقرير مراقب الحسابات.
		0.057	7.525	تؤثر إضافة فقرة توكيدية بشكل إيجابي على جودة تقرير مراقب الحسابات.
		0.106	6.119	تؤثر إضافة فقرة أمر اخر بشكل إيجابي على جودة تقرير مراقب الحسابات.

وقد بينت النتائج عدم معنوية قيمة كا٢ للمتغير 0.571، 0.457، 0.321، 0.163، 0.084، 243، 0.450، 0.057، 0.106 على التوالي وهي أكبر من ٥٪ ومن ثم فهي غير معنوية، وعليه ترى

أمنى وفاق محمد أحمد الزند؛ د. ياسر محمد عبد العزيز سمرة؛ د. السيد عبد النبي السيد القرنشوي

الباحثة امكانية قبول الفرض الاحصائي الفرعي السادس للبحث " لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين فئات عينة الدراسة على أن تعديل محتوى فقرات قائمة تؤثر على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية".

٧- النتائج والتوصيات والأبحاث المستقبلية:

١/٧ النتائج:

- تقرير مراقب الحسابات الحديث يزيد من شفافية المعلومات المفصح عنها، ولكنه لا يمنع التواطؤ والاحتيال.
- يعتبر تطبيق تعديلات معايير المراجعة الدولية على تقرير مراقب الحسابات نقله نوعيه في تطوير عملية الاتصال في المراجعة.
- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي اتفاق آراء غالبية أفراد العينة على وجود أثر إيجابي لتعديلات معايير المراجعة الدولية على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية، وذلك من خلال:
 - اتفاق آراء غالبية أفراد العينة على وجود أثر إيجابي لإضافة فقرة أساس الرأي على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية.
 - اتفاق آراء غالبية أفراد العينة على وجود أثر إيجابي لإضافة فقرة الاستمرارية على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية.
 - اتفاق آراء غالبية أفراد العينة على وجود أثر إيجابي لإضافة فقرة أمور المراجعة الرئيسية على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية.
 - اتفاق آراء غالبية أفراد العينة على وجود أثر إيجابي لإضافة فقرات المعلومات الأخرى على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية.
 - بينما عدم اتفاق آراء غالبية أفراد العينة على وجود أثر إيجابي لإضافة فقرة اسم شريك المراجعة على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية.
 - اتفاق آراء غالبية أفراد العينة على وجود أثر إيجابي لتعديل محتوى فقرات قائمة على جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية.
- يدعم مراقبي الحسابات إضافة اسم شريك المراجعة لتقرير مراقب الحسابات، ويدعم المستثمرين إضافة المكلفين بالحوكمة لفقرة مسئولية الإدارة، كما يدعم المحللين الماليين إضافة فقرة أمور المراجعة الرئيسية لتقرير مراقب الحسابات.

٢/٧ التوصيات:

أ.منى وفاق محمد أحمد الزند؛ د. ياسر محمد عبد العزيز سمرة؛ د. السيد عبد النبي السيد القرنشاوي

-
-
- العمل على تفعيل التعديلات التي طرأت على تقرير مراقب الحسابات حديثاً في البيئة المصرية لتحسين جودة تقرير مراقب الحسابات من خلال استجابة معايير المراجعة المصرية لتلك التعديلات سواء بالتعديل أو الإضافة لتواكب التغييرات في معايير المراجعة الدولية.
 - الأخذ بنتائج الدراسات المهمة بالموضوع محل الدراسة عند تطبيق التعديلات لتجنب الآثار السلبية المتوقعة من تلك التعديلات.

٣/٧ الأبحاث المستقبلية:

- في ضوء ما توصلت إليه الدراسة الحالية من نتائج، ترى الباحثة أن هناك العديد من المقترحات التي يمكن أن تشكل أساساً لبحوث ودراسات مستقبلية، ويتمثل أهمها فيما يلي:
- أثر الدور الفعال للمراجع الخارجي بعد تطوير تقرير مراقب الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الابتكارية في التقارير المالية المنشورة.
 - أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الرئيسية على جودة تقرير مراقب الحسابات.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٦، ع ٢٤، ج ٢، يوليو ٢٠٢٥)

أ.منى وفاق محمد أحمد الزند؛ د. ياسر محمد عبد العزيز سمرة؛ د. السيد عبد النبي السيد القرنشاي

- إبراهيم، احمد كمال مطاوع (٢٠٢١). أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على قرارات الاستثمار في ضوء تباين خصائص الشركات ومجالس إدارتها بالمملكة العربية السعودية، *مجلة البحوث المالية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد*، ٢٢(١): ٦١-٦١.
- ابو الفتوح، محمد مجدي على؛ هاشم، هبه مجدي؛ متولي، مصطفى زكى حسين، (٢٠٢٤)، أثر تقرير المراجعة الموسع وجودة عملية المراجعة على قرارات المستثمرين، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس*، ١٥(١): ٩٣٥-٩٠٤.
- أحمد، عبد القادر أحمد (٢٠١٥). قياس أثر تغيير شكل ومحتوى تقرير المراجعة على تعظيم قيمته وتضيق فجوة التوقعات بشأنه دراسة ميدانية على ما صدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية في يناير ٢٠١٥م. *المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، العدد ٤١، ٧٥٤-٨٢٥*.
- العماري، إيمان على فؤاد على (٢٠٢٠). تحليل منافع ومعوقات تطبيق تعديلات المعايير الدولية لتقرير المراجعة في جمهورية مصر العربية: دراسة ميدانية. *رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة طنطا*، ١-١٤٩.
- الهوري، محمد عبد العزيز عبد المعطي (٢٠٢٠). أثر تقرير المراجع الخارجي الموسع على القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية وجودة المراجعة الخارجية: دراسة تطبيقية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط*، ١(٢) ج ٢، ٢٤٥-٢٩٠.
- عرفه، نصر طه حسن، مليجي، مجدي مليجي عبد الحكيم (٢٠١٣). تطوير تقرير مراقب الحسابات: دراسة ميدانية للبيئة المصرية في ضوء مقترحات تطوير المعايير الدولية. *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد ١، ١١٥٧-١٢٤٨*.
- على، عبد الوهاب نصر (٢٠١٣). دراسة انتقادية لمقترح التقرير الجديد لمراقب الحسابات المتوقع تفعيله. بحث مقدم للمؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة، تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري، كلية التجارة، جامعة بني سويف، ٧-٨ ابريل.
- فرج، هاني خليل (٢٠١٩). مدى وفاء مراقبي الحسابات في مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى في حالة عدم إتساقها مع القوائم المالية: دراسة تجريبية. *مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ١، ٣٨٦-٤٤٢*.
- قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ (معيار المراجعة رقم ٧٠١ - التعديلات على تقرير مراقب الحسابات)، وزارة الاستثمار.
- قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ (معيار المراجعة رقم ٢٦٠ - لاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة)، وزارة الاستثمار.
- قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ (معيار المراجعة رقم ٥٧٠ - الاستثمارية)، وزارة الاستثمار.
- قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ (معيار المراجعة رقم ٧٠٠ - تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الاغراض العامة)، وزارة الاستثمار.
- قرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ (معيار المراجعة رقم ٧٢٠ - المعلومات الأخرى في وثائق تحوي قوائم مالية تم مراجعتها)، وزارة الاستثمار.

أ.منى وفاق محمد أحمد الزند؛ د. ياسر محمد عبد العزيز سمرة؛ د. السيد عبد النبي السيد القرناشي

متولي، مصطفى زكي حسين (٢٠٢٠). انعكاسات تعديل تقرير المراجع الخارجي على قرارات المستثمرين. *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ١١(٢)، ١٥٣-١٧١.

يوسف، حنان محمد إسماعيل (٢٠١٧)، أثر المحتوى الإعلامي لرأي مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل لسنة ٢٠١٥ على قرار منح الائتمان: دراسة تجريبية. *مجلة المحاسبة والمراجعة*، كلية التجارة، جامعة بني سويف، ٥(١)، ١٤٩-١٩٦.

يوسف، حنان محمد إسماعيل (٢٠٢٢). أثر تفعيل التعديلات الدولية في تقرير مراقب الحسابات غير المعدل على قرار منح الائتمان بالبنوك في مصر: دراسة تجريبية. *مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية*، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد ٢، ٥٠-١٢٨.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Abbott, L., Buslepp, W. L., Gunny, K., & Mandell, A. (2019). The Effect of US Audit Partner Identification on Real Earnings Management. *Available at SSRN 3448800*.
- Adams, J., Khan, H. T., Raeside, R., & White, D. I. (2007). Research methods for graduate business and social science students. SAGE publications India.
- American Accounting Association (A. A. A.), (1972), "Report of the committee on basic auditing concepts", *The accounting Review*, supplement to Vol. XLVII, pp 58-68.
- Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., & Schatt, A. (2014, January). Costs and benefits of reporting key audit matters in the audit report: The French experience. In *International Symposium on Audit Research* (Vol. 24).
- Carver, B. T., & Trinkle, B. S. (2017). Nonprofessional investors' reactions to the PCAOB's proposed changes to the standard audit report. *Available at SSRN 2930375*.
- Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wolfe, C. J. (2014). Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 71-93.
- Church, B. K., Davis, S. M., & McCracken, S. A. (2008). The auditor's reporting model: A literature overview and research synthesis. *Accounting Horizons*, 22(1), 69-90.
- Dao, M., Xu, H., & Liu, L. (2019). Impact of the disclosure of audit engagement partners on audit quality: Evidence from the USA. *International Journal of Auditing*, 23(1), 112-124

-
-
- Hair, J. F., Anderson, R. E., Babin, B. J., & Black, W. C. (2010). *Multivariate data analysis: A global perspective* (Vol. 7). Upper Saddle River, NJ: Pearson.
- International Auditing and Assurance Standards Board "IAASB" (2015), "Reporting on Audited Financial Statements – New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments", Basis for Conclusions Prepared by the Staff of the IAASB.
- International Auditing and Assurance Standards Board "IAASB"(2012), *Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change*. Available at: <https://www.iaasb.org/publications/enhancing-value-auditor-reporting-exploring-options-change-1>.
- INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (ISA) 260 (REVISED), COMMUNICATION WITH THOSE CHARGED WITH GOVERNANCE. New York, NY: International Federation of Accountants.
- INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (ISA) 570 (REVISED), GOING CONCERN. New York, NY: International Federation of Accountants.
- INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (ISA) 700 (REVISED), FORMING AN OPINION AND REPORTING ON FINANCIAL STATEMENTS. New York, NY: International Federation of Accountants.
- INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (ISA) 701 (New) Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report. New York, NY: International Federation of Accountants.
- INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (ISA) 705 (REVISED), MODIFICATIONS TO THE OPINION IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT. New York, NY: International Federation of Accountants.
- INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (ISA) 706 (REVISED), EMPHASIS OF MATTER PARAGRAPHS AND OTHER MATTER PARAGRAPHS IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT IAASB. New York, NY: International Federation of Accountants.
- INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (ISA) 720 (REVISED), THE AUDITOR'S RESPONSIBILITIES RELATING TO OTHER INFORMATION. New York, NY: International Federation of Accountants.
- Kitiwong, W., & Srijunpetch, S. (2019). Cultural influences on the disclosures of key audit matters. *Journal of Accounting Profession*, 15(46), 45-63.

-
-
- Kitiwong, W., & Srijunpetch, S. (2019). Cultural influences on the disclosures of key audit matters. *Journal of Accounting Profession*, 15(46), 45-63.
- Köhler, A., Ratzinger-Sakel, N., & Theis, J. (2020). The effects of key audit matters on the auditor's report's communicative value: Experimental evidence from investment professionals and non-professional investors. *Accounting in Europe*, 17(2), 105-128.
- Mock, T. J., Bédard, J., Coram, P. J., Davis, S. M., Espahbodi, R., & Warne, R. C. (2013). The audit reporting model: Current research synthesis and implications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 323-351.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (2013), PCAOB Release No. 2013-005: Proposed Auditing Standards – The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion.
- Saunders, M., Thornhill, A. & Lewis, P. (2009). Research methods for business students. London: Financial Times Prentice Hall.
- Saunders, M., Thornhill, A. & Lewis, P. (2009). Research methods for business students. London: Financial Times Prentice Hall.
- Sirois, L. P., Bédard, J., & Bera, P. (2018). The informational value of key audit matters in the auditor's report: Evidence from an eye-tracking study. *Accounting Horizons*, 32(2), 1-57.
- Tušek, B., & Ježovita, A. (2018). THE KEY AUDIT MATTERS AS AN ELEMENT OF THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT—A BOOSTER TO THE CORPORATE GOVERNANCE. *InterEU law east: journal for the international and european law, economics and market integrations*, 5(2), 242-276.
- Velte, P., & Issa, J. (2019). The impact of key audit matter (KAM) disclosure in audit reports on stakeholders' reactions: a literature review. *Problems and Perspectives in Management*, 17(3), 323-341.

The Impact of Amendments to the International Auditing Standards on the Quality of the Auditor's Report (A Field Study in the Egyptian Environment)

Abstract

This research aims to study the impact of amendments to international auditing standards on the quality of the auditor's report in the Egyptian environment. To achieve this, a survey list was prepared and distributed to auditors, financial analysts, and investors. After collecting the data, which consisted of a total of 386 valid questionnaires, they were analyzed using appropriate statistical methods using the SPSS (26) program. From the field portion of the current study, the researcher concluded that most of the sample agreed on the existence of a positive impact of amendments to international auditing standards on the quality of the auditor's report in the Egyptian environment. Auditors also support adding the name of the audit partner to the auditor's report, investors support adding those charged with governance to the management responsibility paragraph, and financial analysts support adding the key audit matters paragraph to the auditor's report. The study concluded by presenting a set of recommendations to the relevant authorities on the need to work on activating the amendments that have recently occurred in the auditor's report in the Egyptian environment to improve the quality of the auditor's report by responding to Egyptian auditing standards to these amendments, whether by amendment or addition, to keep pace with changes in auditing standards and to achieve international consistency.

Keywords: auditor's report, amendments to international auditing standards, quality of the auditor's report.