



## أثر إفصاح مراقب الحسابات بتقريره عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية على أحكامه وتصرفاته المهنية التشككية "دراسة تجريبية"

د/ محمود موسى عبد العال

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

### ملخص البحث

استهدف البحث الحالي دراسة واختبار أثر إفصاح مراقب الحسابات عن فقرة أمور المراجعة الأساسية (KAM) بتقرير المراجعة، في ضوء متطلبات معيار المراجعة الدولي (٧٠١)، على الأحكام والتصرفات المهنية التشككية ذات الصلة بمراجعة تقديرات القيمة العادلة. واستنادًا إلى المدخل التجريبي، صمم الباحث تجربة عملية (٢×٢) بين المجموعات تشمل اثنين من المتغيرات الرئيسية وهما الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية (غير موجودة / موجودة)، وضغوط العمل (منخفضة / مرتفعة)، ونتج عن ذلك وجود أربع حالات عملية، قدمت لعينة من مراقبي الحسابات العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، وأسفرت التجربة عن تجميع ١٥٦ استجابة مقسمة في أربع عينات مستقلة. وقد قدمت نتائج البحث أدلة عملية وعملية هامة، لعل من أهمها: أن ظهرت الأحكام والتصرفات المهنية التشككية لمراقبي الحسابات أكثر تحفظًا وتشددًا في ظل الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة في سياق فقرة أمور المراجعة الأساسية، كما ظهرت النتيجة السابقة معنوية وبصور أكبر بالنسبة لعينة مراقبي الحسابات من ذوى الخبرة والأكثر تأهيلًا وبما يعكس تأثيرًا تفاعليًا بين الإفصاحات الإضافية الواردة بفقرة (KAM) وكلٍ من خبرة مراقب الحسابات وتأهيله المهني. كما أظهرت نتائج اختبار الفروض والتحليل الإضافي أدلة هامة تشير إلى أن ضغوط العمل تؤثر فقط على الأحكام المهنية التشككية بجعلها أكثر تحفظًا. في حين الأثر التفاعلي بين ضغوط العمل وفقرة أمور المراجعة الأساسية ترتب عليه إصدار مراقبي الحسابات أحكامًا مهنية تشككية أقل تحفظًا.

**الكلمات المفتاحية:** أمور المراجعة الأساسية- الأحكام والتصرفات المهنية- الشك المهني- مراجعة

القيمة العادلة.

## **The Effect of Fair Value Disclosure in Audit Report as a key Audit Matters on Auditors' Skeptical professional Judgments and Actions “Experimental Study”**

### **Abstract**

This research aimed to study the effect of reporting key audit matters (KAM) by auditors, according to requirements of the IAS no,(701) on auditors' Skeptical professional Judgments and Actions that related to fair value account. This research uses a 2×2 between subjects experiment, that includes two main variables KAM consideration (absent Vs. present), and client pressure (low vs. High) are manipulated. So, there are four practical cases, which were submitted to sample of auditors in the Egyptian auditing offices, and the experiment resulted in collecting 156 responses divided into four independent samples. The results of this research provided important scientific and practical evidence, which important of these results is: that auditors' professional Judgments and actions is more conservative when reporting fair value as a key audit matters, and this result appeared more significantly for the sample of Expert auditors and more qualified, so this result reflect an interaction effect between the KAM disclosures and both of auditor's experience and his professional qualification. The results of hypothesis testing and additional analysis also present important evidence indicating that client pressure only affects skeptical professional judgments by making them more conservative. Whereas the interaction effect between the client pressure and KAM, the auditors issue less conservative judgments.

**Keywords:** Key Audit Matters–professional Judgments and Actions – Professional skepticism – Fair value audit.

## ١- مقدمة

تقرير المراجعة هو المنتج النهائي لعملية المراجعة؛ فمن خلاله يبدى مراقب الحسابات رأياً فنياً محايداً في مدى صدق وعدالة ما تتضمنه القوائم المالية من معلومات؛ وبالتالي يُنظر إلى تقرير المراجعة على أنه ذو محتوى معلوماتي لما له من تأثير في سلوك أصحاب المصالح. وحتى يحقق تقرير المراجعة الهدف منه فلا بد من عملية تطوير دائمة لمحتواه وما تتضمنه فقراته، وبما يتفق مع احتياجات مستخدميه. ومع ظهور الأزمة المالية العالمية في عام ٢٠٠٨ سعت العديد من المنظمات المهنية (IAASB-PCAOB-FRC)<sup>(١)</sup> إلى توسيع نطاق المعلومات المفصح عنها بتقرير المراجعة، وذلك عن طريق إدخال العديد من التعديلات على هذا التقرير بهدف تحسين جودته وزيادة قيمته المضافة؛ ومن ثمّ تضيق فجوة التوقعات قدر الأمكان (Mock et al., 2013; Nwaobia et al., 2016). إذ يعتقد مستخدمو القوائم المالية بأن مراقب الحسابات لديه الكثير من المعلومات المفيدة بشأن المنشأة محل المراجعة وقوائمها المالية، ويتعين عليه الإفصاح عنها ضمن تقريره.

وكاستجابة للعديد من المطالب بشأن ضرورة تعديل تقرير المراجعة، وسعيًا لتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، اصدر مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولي (IAASB)، المعيار (IAS: 701, 2015) بعنوان: "الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية بتقرير مراقب الحسابات"<sup>(٢)</sup>، وذلك بهدف دعم قيمة الإفصاح والشفافية بشأن أمور المراجعة الأساسية (Key Audit Matters) بحسب الحكم المهني لمراقب الحسابات والتي واجهته أثناء تنفيذ عملية المراجعة. كما يهدف المعيار إلى تعزيز قيمة الاتصال؛ حيث يتم توفير المزيد من المعلومات بشأن عملية المراجعة وما اتخذه مراقب الحسابات من إجراءات في سبيل التحقق من الأمور الأساسية. وقد لاقت التعديلات المقترحة تأييدًا واسعًا على المستويين المهني والأكاديمي (e.g., Köler et al., 2020; Moroney et al., 2020)، ومن ثمّ ينظر إلى تلك التعديلات على أنها تمثل نقلة نوعية هامة في محتوى تقرير المراجعة ظهرت بعد سلسلة من الانتقادات التي وجهت للتقرير في صورته التقليدية.

وقد اتجهت العديد من الدراسات (e.g. Christensen et al., 2015; Cordos and Fulop, 2015) بدوى، ٢٠١٨. إلى اختبار جدوى تطبيق المعيار (٧٠١) وما يماثله من إصدارات مهنية أخرى؛ من خلال اختبار المحتوى المعلوماتي لما تتضمنه فقرة أمور المراجعة الأساسية سواء

(1) IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board.

PCAOB: Public Company Accounting Oversight Board.

FRC: Financial Reporting Council.

(٢) قدم مجلس الرقابة على أعمال مراقبي الحسابات للشركات المقيدة بالبورصة (PCAOB) إصدارًا مماثلًا للمعيار الدولي (IAS: 701)، وهو الإصدار رقم (2017-001) تحت عنوان "Critical Audit Matters"، بعنوان أمور المراجعة الحرجة.

بالنسبة للمستثمرين أو المحللين الماليين أو غيرهم من المستخدمين. وقد أشارت نتائج بعض الدراسات إلى منفعة المعلومات الواردة بفقرة أمور المراجعة الأساسية لما لها من دور في تخفيض عدم تماثل المعلومات، ومن ثمّ التأثير على قرارات المستخدمين، وخاصة وأن هذه المعلومات تتعلق بالتقديرات المحاسبية والأمور الأكثر تعرضاً للمخاطر (Christensen, et al., 2015; Sirois, et al., 2018; Kipp, 2017). وفي المقابل أشار البعض إلى عدم وجود أدلة واضحة حول منفعة الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية (Bedard, et al., 2014; Boonyanet and Promsen, 2018). وبالرغم من تعارض نتائج الدراسات التي أجريت في هذا الصدد؛ إلا أن البحوث التي تناولت تأثير تطبيق المعيار الجديد على عملية المراجعة ذاتها، وطبيعة وجودة الأحكام المهنية كانت محدودة نسبياً. وهو ما يجعل اختبار العلاقة بين الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية والأحكام والتصرفات المهنية لمراقب الحسابات محور اهتمام البحث الحالي.

وعلى صعيد آخر، تتطلب المعايير والإصدارات المهنية منذ مطلع القرن الحادي والعشرين على وجه الخصوص من مراقب الحسابات إعمال الشك المهني<sup>(١)</sup> في كافة مراحل عملية المراجعة بدءاً من قبول التكليف مروراً بتخطيط وأداء إجراءاتها إلى أن يتم إصدار تقرير المراجعة، وذلك سعياً لتخفيض مخاطر عملية المراجعة وتحسين جودتها. ويتفق ذلك مع ما أشار إليه البعض بأن تبني منهج الشك المهني يدعم بصورة كبيرة أداء مراقبي الحسابات فيما يتعلق بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية (e.g. Hussin and Iskandar, 2013)، بالإضافة لذلك فهناك اتفاق عام على أن ممارسة وتعزيز الشك المهني أصبح مطلباً هاماً عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة وكذلك المعاملات غير العادية وأى معاملات ترتبط بمزيد من الأحكام الشخصية للإدارة (Ciolek and Emerling, 2019)، وبذلك يمكن القول بأن تغيير بيئة إعداد التقارير المالية متمثلة في: مزيد من التعقيد والأحكام الشخصية، والإفصاحات الوصفية؛ فرضت على مراقبي الحسابات إعمال وتطبيق مفاهيم وتوجهات الشك المهني بصورة أكبر.

وفي ضوء ما سبق؛ يعتقد الباحث بأن جزءاً كبيراً من الإفصاحات الواردة بفقرة أمور المراجعة الأساسية يظهر كنتيجة لممارسة مراقب الحسابات الشك المهني أثناء تنفيذه لعملية المراجعة، ولذلك يتوقع أن يكون لهذا الإفصاح انعكاسات إيجابية على جودة عملية المراجعة، عن طريق تعزيز دوافع الشك المهني لدى مراقبي الحسابات. وبالرغم من ذلك لم تتوصل الدراسات لنتائج محددة في هذا الصدد؛ فالبعض أشار إلى وجود تحسن في جودة عملية المراجعة<sup>(٢)</sup> جراء الإفصاح عن أمور المراجعة

<sup>(١)</sup> على سبيل المثال، اصدر (PCAOB) في عام ٢٠١٢، الارشاد (١٠) بعنوان: دعم وتطبيق الشك المهني في المراجعة.

<sup>(٢)</sup> أغلب الدراسات في هذا الصدد؛ اعتمدت في قياسها لجودة المراجعة على جودة التقارير المالية استناداً إلى مقاييس إدارة الأرباح.

الأساسية (e.g. Reid et al., 2019; Li et al., 2019)، فى حين أشارت نتائج مجموعة أخرى من الدراسات إلى عدم وجود أى علاقة بينهما (e.g. Wei, et al., 2017; Almulla and Bradbury, 2019; Kitiwong and Srijunpetch, 2019). وبالرغم من ذلك تناول عدد محدود من الدراسات انعكاسات الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية على عملية المراجعة ذاتها وطبيعة الأحكام والتصرفات المهنية لمراقبى الحسابات (Asbahr and Ruhnke, 2019; Ratzinger- Sakal and Theis, 2019). وبخصوص بيئة الأعمال المصرية، فلم يحظ الموضوع الخاص بانعكاسات الإلزام بالتقرير عن فقرة أمور المراجعة الأساسية على الأحكام المهنية لمراقبى الحسابات بالبحث والدراسة- إلى حد علم الباحث- وذلك نظرًا لحدثة الموضوع من ناحية، بالإضافة إلى أن معايير المراجعة المصرية لم يتم تطويرها بما يتماشى مع مستجدات المعايير الدولية من ناحية أخرى. وفى ضوء ما سبق تكمن مشكلة البحث فى محاولة الإجابة نظريًا وتجريبيًا على التساؤلات البحثية التالية:

- ما هى دوافع ومبررات تضمين تقرير المراجعة فقرة أمور المراجعة الأساسية؟
- هل يؤثر تضمين تقرير المراجعة فقرة أمور المراجعة الأساسية على الأحكام والتصرفات المهنية التشككية ذات الصلة بمراجعة تقديرات القيمة العادلة؟
- هل العلاقة بين الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية والأحكام والتصرفات المهنية التشككية ذات الصلة بمراجعة تقديرات القيمة العادلة تتأثر بضغط العمل محل المراجعة؟
- هل العلاقة بين الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية والأحكام والتصرفات المهنية التشككية ذات الصلة بمراجعة تقديرات القيمة العادلة تتأثر بخبرة مراقب الحسابات وتأهيله المهني؟

ومن خلال الإجابة على التساؤلات البحثية السابقة يحقق البحث أهدافه ودوافعه، والمتمثلة فى التحقق من جدوى تطبيق معيار المراجعة الدولى (IAS: 701)، والذى بموجبه أصبح مراقبو الحسابات فى الدول التى تبنت تطبيق المعيار ملزمون بالإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية فى فقرة مستقلة بتقرير المراجعة السنوى. إذ تتحقق جدوى هذا المعيار إذا تحققت منافع جراء تطبيقه متمثلة فى تحسين جودة الأحكام والتصرفات المهنية لمراقب الحسابات. وبالتالي يتمثل هدف البحث فى الاختبار التجريبي لأثر الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية على طبيعة الأحكام والتصرفات المهنية التشككية ذات الصلة بمراجعة تقديرات القيمة العادلة.

وتتبع أهمية هذا البحث الأكاديمية، لكونه يعد امتدادًا للبحوث المحاسبية التى تناولت محددات جودة عملية المراجعة. بالإضافة لذلك، يتناول البحث بالدراسة والاختبار واحدة من قضايا المراجعة الهامة، ألا وهى التعديلات الجوهرية التى أدخلت على تقرير المراجعة بصدور معيار المراجعة الدولى

(IAS: 701)، إذ أنه في حال التحقق من جدوها يمكن اعتبار فقرة أمور المراجعة الأساسية أحد محددات جودة عملية المراجعة؛ وبالتالي توجيه انتباه القائمين على إصدار المعايير في مصر نحو أهمية إصدار معيار مراجعة مصرى يقابل المعيار الدولى فى هذا الصدد. كما يستمد البحث أهميته العملية لكونه يتعرض لتأثير الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية على عملية المراجعة ذاتها، ممثلة في ما يتخذه مراقب الحسابات من أحكام وتصرفات مهنية؛ حيث أهتمت معظم الدراسات التي أجريت في هذا الصدد بانعكاسات هذا الإفصاح من منظور أصحاب المصالح كالمستثمرين والمحليين الماليين ومانحي الائتمان وغيرهم من أصحاب المصالح.

وبالرغم من كثرة دوافع البحث، والتي من أهمها اختبار فروضه وفق منهجية تجريبية تتلافى عيوب قوائم الاستقصاء الذي اعتمدت عليها غالبية البحوث السابقة في مصر؛ إلا أن من **حدود البحث** اقتصاره على اختبار أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية على الأحكام والتصرفات المهنية لمراقبي الحسابات وذلك في سياق مراجعتهم للقوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة فقط. كما يخرج عن نطاق البحث الأحكام والتصرفات المهنية الأخرى بخلاف ما يرتبط منها بمراجعة تقديرات القيمة العادلة.

وحتى يتم تحقيق أهداف البحث والإجابة على تساؤلاته؛ سيتم **تنظيم المتبقي من البحث** ليشمل في القسم الثاني منه: تحليلاً للإصدارات المهنية والدراسات السابقة في مجال الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية، حيث يستعرض الباحث دوافع تعديل تقرير المراجعة، ونشأة ومفهوم ومحتوى ومردود فقرة أمور المراجعة الأساسية وذلك تمهيداً لاشتقاق فروض البحث. بينما يتناول القسم الثالث منهجية البحث، حيث يُقدم الباحث من خلاله وصفاً لمجتمع وعينة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة وكيفية قياس المتغيرات وكذلك تصميم التجربة العملية. وقد خصص القسم الرابع من البحث لإختبار فروضه ومناقشة نتائجه. ويتناول القسم الخامس والأخير من البحث، عرضاً مختصراً لأهم نتائج البحث وحدوده وتوصياته ومجالات البحوث المستقبلية.

## ٢- تحليل الإصدارات المهنية والدراسات السابقة في مجال الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية واشتقاق الفروض

في ضوء مفاهيم نظريتي الوكالة (Agency Theory)، وأصحاب المصالح (Stakeholders Theory) يأتي دور مراقب الحسابات وتقرير المراجعة كأحد بدائل تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة بصفتها وكيل عن الملاك وباقي أصحاب المصالح المعنيين بأمر الشركة. إذ يرغب أصحاب المصالح في الحصول تأكيد بشأن صحة ودقة المعلومات التي قدمتها الإدارة، وأنها قد قامت بأداء دورها التنفيذي كما ينبغي. وقد أرتبط بذلك ظهور ما يُعرف بفجوة التوقعات؛ حين أدرك أصحاب

المصالح بأن تقرير المراجعة لا يقدم لهم ما يكفي من المعلومات بشأن العميل محل المراجعة، وأعربوا عن قلقهم جراء انخفاض القيمة المعلوماتية لتقرير المراجعة واقتروا تعديله (محمود، ٢٠١٨). واستجابة لتلك المخاوف؛ سعى الأكاديميون والمهنيون لاختبار ودراسة سبل الحد من فجوة التوقعات ذات الصلة بتقرير المراجعة. ولذلك فقد خضع تقرير المراجعة شكلاً ومضموناً إلى عملية تطوير مستمرة؛ ظهرت نتائجها في صورة إصدارات ومعايير مهنية كان هدفها الأساسي هو تحسين القيمة الإعلامية والمعلوماتية لتقرير المراجعة. وسوف يستعرض الباحث في الجزئيات التالية لواحد من أهم تلك الإصدارات؛ بهدف التعرف على دوافع إصداره وانعكاسات تطبيقه.

## ٢-١ دوافع تعديل تقرير مراقب الحسابات

تعرض تقرير المراجعة شكلاً ومضموناً للعديد من الانتقادات. إذ يرى البعض (Salehi, 2007; Baskerville, et al., 2010)، أن تقرير المراجعة بوضعه النمطي<sup>(١)</sup> (Standardized) أحد العوامل المسببة لفجوة التوقعات<sup>(٢)</sup> (Expectation Gap)، والناجمة عن سوء فهم المستخدمين لطبيعة عملية المراجعة ونطاقها والحدود الملازمة لها؛ حيث أن تقرير المراجعة بوضعه التقليدي لا يوفر أى قيمة إعلامية للمستخدمين بشأن طبيعة وجوهر عملية المراجعة وطبيعتها وحدود وأدوار مراقب الحسابات والإدارة ونوعية المخاطر التي تواجه المستثمرين في الشركة. بالإضافة لذلك فتقرير المراجعة بوضعه الحالي لا يقدم أى معلومات بشأن إجراءات وأدلة المراجعة وكيفية توصل مراقب الحسابات لاستنتاجاته (Humphrey, et al., 2009). ويعزز من تلك المشاكل وجود قصور لدى المستخدمين بشأن المفاهيم الخاصة بعملية المراجعة ومستوى التأكيد الذي يقدمه مراقب الحسابات (Fadzly and Ahmad, 2008; Church, et al., 2004). وتأكيداً لذلك، يرى آخرون أن جزءاً كبيراً من فجوة التوقعات؛ وتحديدًا فجوة الأداء (Performance Gap)؛ يرجع إلى القصور في معايير المراجعة ذات الصلة،

(١) يقصد الباحث بتقرير المراجعة النمطي، تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة في ضوء معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠) والذي يتضمن الفقرات التالية:

- الفقرة الافتتاحية.
- فقرة مسئولية الإدارة عن القوائم المالية.
- فقرة مسئولية مراقب الحسابات.
- فقرة الرأي.
- فقرة المتطلبات الإلزامية الأخرى.
- (٢) يقصد بفجوة التوقعات: الفرق بين ما يتوقع المستخدمون الحصول عليه من مراقب الحسابات، وبين ما يقدمه مراقب الحسابات بالفعل. وصنف (Porter 1993) فجوة التوقعات إلى جزئين وهما:
  - أ- فجوة المعقولية (Reasonable Gap): وهى الفرق بين ما يتوقع المستخدمون الحصول عليه من قبل مراقب الحسابات، وبين ما يمكن أن يقدمه مراقب الحسابات بشكل معقول.
  - ب- فجوة الأداء (Performance Gap): وهى الفرق بين ما يمكن أن يقدمه مراقب الحسابات بشكل معقول، وبين ما يقدمه مراقب الحسابات بالفعل. ويمكن تقسيم فجوة الأداء إلى: (١) فجوة القصور في الأداء (Deficient Performance Gap)، و (٢) فجوة القصور في المعايير (Deficient Standards Gap).

فيما يُعرف بفجوة القصور في المعايير (Deficient Standards Gap)، وأن أحد بدائل الحد من تلك الفجوة يرتبط بمزيد من الوضوح والشفافية بشأن تقرير المراجعة، على أن تتضمن معايير المراجعة ما يلزم مراقب الحسابات ويحدد مسؤولياته بشأن أهمية وضرورة الإفصاح عن المعلومات الخاصة بالمنشأة محل المراجعة، والأمور الهامة التي واجهته أثناء تنفيذه لعملية المراجعة (Porter, et al., 2012a; 2012b).

وعلى صعيدٍ آخر؛ يرى آخرون أن تقرير المراجعة نمطى ومختصر ولا يعكس الاختلافات بين حالات المراجعة المختلفة؛ حيث يتخذ صفة العمومية، ويقلل ذلك من ملاءمته وأهميته للمستخدمين المعنيين بأمور العميل محل المراجعة (Asare and Wright, 2012)، بالإضافة لذلك فإن التقرير بوضعه الحالى أصبح لا يتلائم مع بيئة اعداد التقارير المالية الحالية والتي يشوبها التعقيد والمزيد من الأحكام الشخصية وتعدد الإفصاحات الوصفية (McAllister and Bell, 2011; Dennis et al., 2019)، وأخيراً، كشفت الأزمة المالية عن كثير من المشاكل التي تواجه عملية المراجعة ومنتجها النهائى؛ حيث فشل تقرير مراقب الحسابات فى توفير انذارات مبكرة بخصوص أى مخاطر محتملة، وقدرة الشركة على الاستمرار فى المستقبل (CORDOŞ and FÜLÖP, 2015; Lennox,1999) وفى ضوء ذلك اعرب المستخدمون عن قلقهم جراء انخفاض القيمة المعلوماتية لتقرير المراجعة وطالبوا بضرورة تعديله. ويمكن تلخيص أهم دوافع تغيير تقرير المراجعة فى التالى: (IAASB, 2015; Porter et al., 2012a)

- تغيير بيئة إعداد التقارير المالية ممثلة فى: مزيد من التعقيد والأحكام الشخصية، والإفصاحات الوصفية.
- تلبية احتياجات ورغبات أصحاب المصالح، والحد من فجوة التوقعات قد الأماكن.
- زيادة الثقة فى تقرير المراجعة أعقاب الأزمات المالية التي واجهت العديد من الشركات فى الأونة الأخيرة.

**ويخلص الباحث** مما سبق إلى أن تقرير المراجعة ومحتواه أصبح يُشكل جانبًا كبيرًا من أسباب فجوة التوقعات بشقيها: فجوة المعقولية وفجوة الأداء؛ حيث يفقد تقرير المراجعة لوجود آلية مناسبة يستطيع من خلالها مراقب الحسابات إبلاغ مستخدمى القوائم المالية بطبيعة عميل المراجعة، وطبيعة نشاطه، وطبيعة إجراءات المراجعة المستخدمة، وذلك نتيجة لاستخدامه لغة عامة وموحدة لوصف طبيعة وحدود عملية المراجعة عمومًا، دون أن يتطرق ذلك إلى طبيعة عملية المراجعة والتي تختلف من عميل إلى آخر. ولذلك يولى مستخدمى القوائم المالية اهتمامًا محدودًا بتقرير المراجعة ومحتواه؛ لأنهم على دراية به دون قراءته (Gray, et al., 2011). وبالتالي يمكن القول بأن أحد أهم سبل تضيق تلك الفجوة هو إعادة النظر بصورة دورية فيما تصدره المنظمات المهنية من معايير واصدارات.



وإجمالاً يمكن القول بعدم وجود خلاف حول أهمية تقرير المراجعة، لما يوفره من معلومات من شأنها مساعدة أصحاب المصالح في اتخاذ العديد من القرارات تبعاً لاحتياجات كلٍ منهم. وبالرغم من ذلك، وفي ضوء ما سبق توجيهه من انتقادات لتقرير المراجعة بشكله الحالي، وسعيًا لتلبية احتياجات المستخدمين المعلوماتية؛ قدمت العديد من المنظمات المهنية (IAASB-PCAOB-FRC) عدة مبادرات تبعتها العديد من الإصدارات المهنية كان هدفها الأساسي هو تحسين هيكل ومحتوى تقرير المراجعة؛ بهدف تعزيز القيمة الإعلامية والمعلوماتية للتقرير وزيادة فائدته بالنسبة لمستخدميه، وذلك عن طريق زيادة وتنويع المعلومات التي يتضمنها التقرير، وتوفير معلومات تعكس طبيعة الاختلاف في إجراءات المراجعة التي اعتمد عليها مراقب الحسابات، والتي قد تختلف تبعاً لإختلاف طبيعة العمل محل المراجعة، وذلك بهدف تخفيض فجوة المعلومات<sup>(١)</sup> والحد منها قدر الأمكان. وسوف يعرض الباحث في الجزئية التالية معيار المراجعة الدولي (IAS: 701)، وكذلك الإصدارات الأخرى المناظرة له، والذي بموجبه أصبح مراقب الحسابات ملزمون بالإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية في فقرة مستقلة ضمن تقرير المراجعة السنوي.

## ٢-٢ فقرة أمور المراجعة الأساسية: النشأة والمفهوم والمحتوى والمردود

مع بداية الألفية صدرت محاولات عديدة من قبل العديد من المنظمات المهنية كان هدفها الأساسي تطوير محتوى تقرير المراجعة في محاولة للحد من الانتقادات التي وُجّهت لتقرير المراجعة بصورته التقليدية كان أهمها: الإصدار (NEP-705) والصادر عن المجلس الأعلى لمراجعي الحسابات الفرنسي (Haut Conseil des Commissaires aux Comptes) في عام ٢٠٠٦ بعنوان: "**Justifications of Assessments (JOA)**" "تبرير التقييمات"، وبموجب هذا الإصدار يقوم مراقب الحسابات بالإفصاح عن تبريرات لرأيه الفني في القوائم المالية محل المراجعة، والتي من شأنها مساعدة المستخدمين في الوصول إلى فهم أفضل للاستنتاجات التي توصل إليها وهو بصدد تنفيذ أعمال المراجعة. وقد قدم المعيار عدة إرشادات يتعين على المراجع أخذها في الاعتبار وهو بصدد التقرير عن فقرة تبرير التقييمات وهي: (١) ضرورة تقديم التفسيرات الملزمة لرأى مراقب الحسابات بشأن القوائم المالية محل المراجعة والتي من شأنها مساعدة المستخدمين في الحصول على فهم أفضل، (٢) وأن هذه الفقرة لا تحل محل فقرة الرأى في حالة اصدار المراجع رأى معدل أو الامتناع عنه، (٣) وتحدد محتويات تلك الفقرة في ضوء الأحكام المهنية والإجراءات التي نفذها المراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة، (٤) وترتبط بالأمور الهامة الواردة بالقوائم المالية كتلك التي ترتبط باختيار وتطبيق السياسات والتقديرات المحاسبية الهامة.

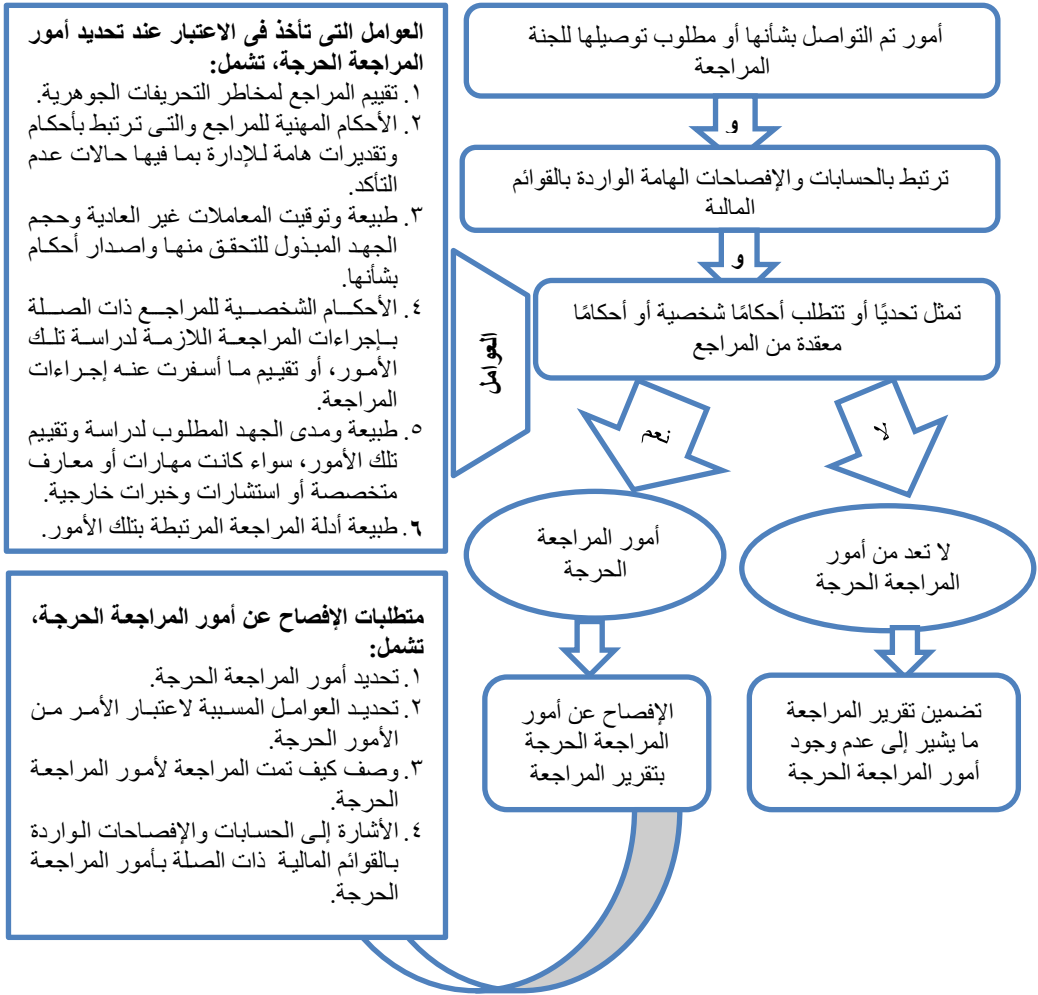
(١) تشير فجوة المعلومات إلى الفرق بين المعلومات التي يحتاجها مستخدمو القوائم المالية وبين المعلومات المتاحة لهم من خلال إفصاحات الشركة وتقرير مراقب الحسابات بشأنها.

وفى هذا الصدد قام معهد التقرير المالى بالمملكة المتحدة (Financial Reporting Council) بأدخال تعديلات على المعيار (ISA UK and Ireland 700) فى عام ٢٠١٣ بعنوان: "تقرير المراجع المستقل على القوائم المالية" والذى يتطلب التقرير عن: **مخاطر التحريفات الجوهرية (Risks of Material Misstatement-RMM)**، وبموجب ذلك التعديل يتعين على مراقبى الحسابات التقرير عن مخاطر التحريفات الجوهرية ذات التأثير على استراتيجية المراجعة؛ من خلال تقديم وصف للمخاطر ذات التأثير على تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة من حيث الأهمية النسبية ونطاق المراجعة.

وفى ذات السياق أيضًا، اصدار (PCAOB) فى الولايات المتحدة تعديلًا للمعيار (AS: 3101) فى عام ٢٠١٧، وبموجب هذا التعديل يلتزم مراقبى الحسابات بضرورة الإفصاح عن أمور المراجعة **الدرجة (CAM - Critical Audit Matters)** والتي عرفها المعيار بأنها: "الأمور التى تظهر أثناء عملية المراجعة وتم توصيلها أو مطلوب توصيلها إلى لجنة المراجعة، وترتبط بالحسابات والإفصاحات الجوهرية بالقوائم المالية، وتمثل تحديًا خاصًا لمراقب الحسابات نظرًا لكونها ترتبط بالأحكام الشخصية أو تتطلب أحكامًا معقدة من قبله". ويوضح الشكل رقم (١) اعتبارات تحديد والإفصاح عن أمور المراجعة الدرجة (CAM) فى ضوء المعيار الصادر عن (PCAOB).

وعلى الصعيد الدولى، وبمجرد صدور معيار المراجعة الدولى رقم (IAS: 701) فى عام ٢٠١٥<sup>(١)</sup>، والذى يسرى تطبيقه منذ نهاية عام ٢٠١٦، أصبح مراقبى الحسابات - فى الدول التى تبنت تطبيق المعيار - ملزمين بالإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية (Key Audit Matters-KAM) فى فقرة مستقلة ضمن تقرير المراجعة السنوى، بهدف تعزيز قيمة الاتصال والشفافية بشأن أعمال المراجعة التى تم تنفيذها، والتي يرى مراقب الحسابات أن لها أهمية بالغة من وجهة نظره وفى ضوء حكمه المهنى عليها. وفى ضوء هذا المعيار تُعرف أمور المراجعة الأساسية على أنها: "تلك الأمور التى شكّلت - بحسب الحكم المهنى لمراقب الحسابات- أهمية بالغة عند مراجعته للقوائم المالية، وهى بعض من الأمور التى يتعين على مراقب الحسابات إبلاغها للمسئولين عن الحوكمة" (IAS:701, 8).

<sup>(١)</sup> IAS: 701, "Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report"



شكل (1): اعتبارات تحديد والإفصاح عن أمور المراجعة الحرجة (CAM)

المصدر (PCAOb Release No. 2017-001, p14)

ويكون الحكم على أمر معين بأنه هام في ضوء بعدين أساسيين، أولهما: العوامل الكمية والنوعية التي تعكس طبيعة العنصر ووزنه النسبي ومدى تأثيره على مصالح المستخدمين المختلفين، وثانيهما: الصعوبات التي تواجه مراقب الحسابات أثناء تنفيذ إجراءات المراجعة. وهي بذلك تشتمل على الجوانب التي تتطلب اهتمامًا كبيرًا من مراقب الحسابات عند قيامه بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وتكون ذات صلة بأى من الأمور التالية:

- الحسابات والإفصاحات الأكثر تعرضاً لمخاطر التحريفات الجوهرية، أو التي تتطلب أحكام مهنية جوهرية من قبل مراقب الحسابات.
- الحسابات والعناصر التي تواجه صعوبات من قبل مراقب الحسابات أثناء تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وتستوجب تعديل خطة المراجعة؛ إما بسبب عدم توافر أدلة إثبات ملائمة بشأنها، أو بسبب ضعف آليات الرقابة عليها.
- العناصر الواردة بالقوائم المالية وتتضمن أحكام شخصية من قبل الإدارة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية والتي تم تحديدها على أنها ذات عدم تأكيد مرتفع.
- الأحداث والمعاملات المهمة التي حدثت خلال فترة المراجعة.

وفى ذات السياق أيضاً؛ تناول معيار المراجعة المصرى (٢٦٠) بعنوان "الاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة" فى الفقرة (١١) منه، أمثلة لبعض الأمور التي يتعين إبلاغها للمسؤولين عن الحوكمة، وهى أمور قد تُشكل جانباً كبيراً مما يتم الإفصاح عنه بفقرة أمور المراجعة الأساسية، ومنها:

- اختيار أو تغيير السياسات المحاسبية الهامة والتي لها أو قد يكون لها تأثير على القوائم المالية للشركة.
- التأثير المتوقع على القوائم المالية من أية مخاطر جوهرية، مثل: المطالبات القضائية الحالية، والتي تتطلب الإفصاح عنها بالقوائم المالية للشركة.
- التسويات الناتجة عن عملية المراجعة سواء تم تعديلها بواسطة الشركة أم لا، والتي لها تأثير هام على القوائم المالية للشركة.
- حالات عدم التأكد الهامة المتعلقة بأحداث وظروف معينة، والتي تزيد الشك فى قدرة الشركة على الاستمرار فى المستقبل.
- حالات الخلاف مع الإدارة والتي يكون لها منفردة أو مجتمعة تأثيراً هاماً على القوائم المالية أو على تقرير مراقب الحسابات.
- حالات التحريفات غير المصححة، والتي اكتشفت خلال عملية المراجعة والتي رأت الإدارة عدم أهميتها سواء منفردة أو مجتمعة إذا أضيفت إلى تحريفات أخرى بالنسبة للقوائم المالية ككل.

وبشكل أكثر تفصيلاً تناول معيار المراجعة الدولى (IAS: 260) (الاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة)<sup>(١)</sup> أربعة جوانب يمكن التواصل بشأن مع المسؤولين عن الحوكمة، وهى ذاتها تُشكل الأسس

(١) لمزيد من التفاصيل بشأن الجوانب التي يتعين على مراقب الحسابات إبلاغها للمسؤولين عن الحوكمة يمكن الرجوع للملحق رقم (٢) بمعيار المراجعة الدولى رقم (٢٦٠) بعنوان "الاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة".

التي على أساسها يتم اختيار بعض أمور المراجعة الأساسية التي يتعين الإفصاح عنها بتقرير المراجعة، وهي:

- السياسات المحاسبية، ومدى ملائمتها لظروف وطبيعة عمل الشركة، ومدى توافر سياسات محاسبية بديلة مقبولة تكون أكثر فائدة للشركة، وانعكاسات تغيير السياسات المحاسبية القائمة أو تبنى سياسات جديدة على البنود الواردة بالقوائم المالية.
- التقديرات المحاسبية، وما هي الظروف والعمليات والأحداث التي تستدعي قيام الإدارة بعمل التقديرات المحاسبية أو تعديلها، ومدى معقولية الافتراضات التي بنيت عليها تلك التقديرات.
- الإفصاح بالقوائم المالية، وتتعلق بمدى الشفافية والحياد والاتساق بشأن الإفصاح عن البنود الهامة والجوهرية بالقوائم المالية، ومنها: التقديرات المحاسبية، الاعتراف بالإيراد، والاستمرارية، والتعويضات والأمور العارضة.
- الأمور ذات العلاقة، وتشمل التأثير المحتمل للمخاطر الجوهرية وحالات عدم التأكد على بنود وعناصر القوائم المالية، مثل الدعاوى القضائية التي لم يتم الفصل فيها، وتم الإفصاح عنها بالقوائم المالية. ومدى تأثر القوائم المالية للشركة بالعمليات غير المتكررة، وهل تم الإفصاح عنها بصورة مستقلة أم لا.

وأكد المعيار (IAS: 701) على ضرورة أن يقدم مراقب الحسابات في تقريره وصفاً لكل أمر من أمور المراجعة الأساسية، ويشمل هذا الوصف ما يلي:

- السبب وراء اعتبار الأمر المذكور من الأمور الهامة عند اتمام عملية المراجعة.
- الكيفية التي تم بها التعامل مع الأمر بواسطة مراقب الحسابات.
- الإشارة إلى الحسابات والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية وتكون ذات صلة بأمر المراجعة الأساسية.

ولتجنب الفهم الخاطئ لجوهر وطبيعة فقرة أمور المراجعة الأساسية من قبل مستخدمي القوائم المالية؛ يجب أن يشير مراقب الحسابات في تقريره إلى أن أمور المراجعة الأساسية تم تحديدها في ضوء الحكم المهني لمراقب الحسابات، وأن تناوله لهذه الأمور يكون في سياق تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وأنه لن يقدم رأياً فنياً مستقلاً بشأن تلك الأمور. **ويعتقد الباحث** أيضاً أن تجنب الفهم الخاطئ لمضمون فقرة أمور المراجعة الأساسية يستلزم من مراقب الحسابات ضرورة أن يثيروا صراحةً إلى أن تلك الفقرة تقدم معلومات أكثر تفصيلاً بشأن بعض إجراءات المراجعة التي تم تنفيذها على القياسات والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية، والتي يرى مراقب الحسابات أهميتها وفقاً لحكمه المهني، وأن

محصلة ونتيجة تطبيق هذه الإجراءات وغيرها؛ سوف يفصح عنها مراقب الحسابات من خلال رأيه الفنى المحايد والمتضمن بفقرة الرأى.

وأخيراً، وبخصوص مردود الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية، فقد أُنضح للباحث من خلال استقراء وتحليل الإصدارات والمعايير المهنية ذات الصلة، أن صدور المعيار (IAS: 701) كان بهدف تحسين القيمة الإعلامية والمعلوماتية<sup>(١)</sup> (Communicative and Informative value) لتقرير المراجعة. ولذلك فإن التعرف على التبعات والمنافع المتوقعة نتيجة الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية يكون فى ضوء وجهتى نظر مختلفتين، أولهما: تستند إلى مفاهيم نظرية أصحاب المصالح، حيث يُنظر إلى فقرة أمور المراجعة الأساسية على أنها مصدر مكمل للحصول على معلومات بشأن نتائج عملية المراجعة؛ وبالتالي فهى تمثل أحد بدائل تخفيض عدم تماثل المعلومات بين المراجعين ومستخدمى القوائم المالية (تخفيض فجوة المعلومات)، ومن ثمَّ تحسين القيمة الإعلامية للتقارير المالية بصفة عامة وتقرير المراجعة بصفة خاصة. وثانيهما: تستند إلى مفاهيم نظرية التفكير النقدي؛ وبموجب ذلك يأتى الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية كنتيجة لممارسة مراقب الحسابات لأحكام الشك المهني (Professional Skepticism)<sup>(١)</sup> أثناء تنفيذ عملية المراجعة، ومن ثمَّ فمن المتوقع أن يكون لذلك الإفصاح تأثيرًا إيجابيًا على جودة عملية المراجعة كنتيجة لجودة الأحكام المهنية ذات الصلة.

واستنادًا لمفاهيم نظرية أصحاب المصالح؛ يتحقق التأثير المنشود للمحتوى المعلوماتى لتقرير المراجعة إذا كان لهذا المحتوى تأثيرًا فى سلوك المستخدمين المعنيين بأمر العميل محل المراجعة. إذ تتمثل منافع الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية فى المساعدة على الوصول إلى فهم أفضل للبنود والعناصر الهامة بالقوائم المالية والتي قد يغفل عنها مستخدمى القوائم المالية، أو ليس لديهم القدرة الكافية على فهمها والتعرف على تبعاتها الإقتصادية على أداء الشركة ومركزها المالى. بالإضافة لذلك توفر فقرة أمور المراجعة الأساسية معلومات إضافية بشأن نطاق عملية المراجعة والأمور الأكثر أهمية التى واجهت مراقب الحسابات أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وما تم اتخاذه من إجراءات بشأنها بصورة تمكن المستخدمين من التعرف على محددات الرأى المهني لمراقب الحسابات. بالإضافة لذلك يستطيع مستخدمو القوائم المالية الوصول إلى فهم أفضل من خلال مقارنة ما تشير إليه فقرة أمور المراجعة

(١) تتحقق القيمة الإعلامية، فى حالة وجود اتساق بين ما يرغب مراقبو الحسابات فى توصيله وما يدركه ويفهمه مستخدمى تقرير المراجعة. كما تتحقق القيمة المعلوماتية، فى حالة إدراك المستخدمين لمنفعة المعلومات المقدمة بتقرير المراجعة (Mock et al., 2013).

(١) نقلًا عن (زيتون، ٢٠١٧، ص: ٤)، عرفت المعايير المهنية الشك المهني على أنه "عقلية متسائلة وتقييم انتقادي للأدلة المراجعة"، وهو يتطلب استفسارًا مستمرًا بخصوص ما إذا كانت المعلومات والأدلة التى تم الحصول عليها تشير إلى تحريفات جوهرية ناتجة عن الأخطاء أو الغش"

الأساسية بالنسبة للشركات المختلفة سواء تنتمي لنفس الصناعة أو كانت تتبع قطاعات مختلفة. كما يرى كلاً من (CORDOŞ and FÜLÖP, 2015) أن فقرة (KAM) ستوفر معلومات تمكن مستخدمى القوائم المالية من تحديد ما إذا كانت إفصاحات الإدارة متحيزة أم لا، حيث تركز هذه الفقرة على أمور معينة يتعين أن تكون قد حازت على اهتمام أكبر من قبل إدارة الشركة.

وفى هذا الصدد جاءت نتائج الدراسات التجريبية (Experimental) فى مجملها لتشير إلى زيادة إدراك المستثمرين والمقرضين لمنفعة الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية. إذ أكد البعض على زيادة ثقة المستثمرين المحترفين فى إجراءات المراجعة التى يقوم بها المراجع، وكذلك المحتوى المعلوماتى لتقرير المراجعة فى ظل وجود فقرة (CAM/KAM)، وبما يشير إلى زيادة القيمة الإعلامية لتقرير المراجعة فى ظل التعديلات الجديدة (e.g. Christensen et al., 2015; Köler et al., 2020). وبخصوص البيئة المصرية، فقد أشار البعض إلى وجود تأثير للمحتوى المعلوماتى لفقرة (KAM) على قرارات الاستثمار فى الأسهم (محمد، ٢٠١٧)، وعلى قرارات منح الائتمان أيضاً (نويجى، ٢٠١٩). كما أكدت دراسة (Moroney et al., 2020) على زيادة إدراك المستثمرين لقيمة عملية المراجعة ومصداقية مراقب الحسابات فى ظل الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية وبصفة خاصة إذا تمت المراجعة بواسطة منشأة مراجعة لا تنتمى لمكاتب المراجعة الكبرى (Big 4).

وعلى صعيدٍ آخر، أظهرت الدراسات التجريبية (Empirical) نتائج متباينة إلى حدٍ ما، فقد أشار البعض إلى وجود علاقة إيجابية جوهرية بين الإفصاح عن فقرة (KAM) وحجم التداول فى سوق الأوراق المالية (Altawalbeh and Alhajaya, 2019). ودعمت دراسة (Trpeska et al., 2017) أهمية الإفصاحات الإضافية بتقرير المراجعة، ومنها فقرة (KAM) وذلك لما لها من تأثير على قرارات منح الائتمان فى البنوك التجارية. وأكدت دراسة (Sneller et al., 2016) على أهمية المعلومات الخاصة بتكنولوجيا المعلومات والمفصّل عنها فى سياق فقرة أمور المراجعة الأساسية بالنسبة للمستثمرين.

وفى المقابل لم يكن لسوق المال الفرنسى أى رد فعل تجاه الإفصاح عن فقرة تبرير التقييمات (JOA) (Bédard et al., 2014; ; Sirois et al., 2018) وكذلك لم يكن هناك أى تأثير على رد فعل المستثمرين فى سوق الأوراق المالية فى المملكة المتحدة جراء الإفصاح عن فقرة مخاطر التحريفات الجوهرية (RMM) (Lennox et al., 2019; Gutierrez et al., 2018). كما أشارت دراسة (Boonyanet and Promsen 2018) إلى انخفاض المحتوى المعلوماتى لفقرة (KAM) بالنسبة لسوق الأوراق المالية التيلاندى؛ حيث ظهرت أدلة محدودة بشأن العلاقة بين الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية وأسعار الأسهم.

وتبنت مجموعة أخرى من الدراسات اتجاهاً بحثياً آخر هدفه اختبار أهمية وتبعات الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية، وذلك من خلال دراسة واختبار أثر إلزام مراقبي الحسابات بالإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية على قرارات وتوجهات الإدارة ذات الصلة بجودة التقارير المالية والقيمة الملائمة للمعلومات. وتبنت تلك المجموعة من الدراسات مدخل الدراسات الميدانية وتحليل المحتوى للقوائم المالية. وأظهرت تلك الدراسات نتائج متباينة إلى حد ما أيضاً؛ فالبعض من تلك الدراسات أشار إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية قد أدى إلى زيادة جودة التقارير المالية؛ وظهر تأثير ذلك في انخفاض قيمة الاستحقاقات غير العادية ومقابلة توقعات المحللين الماليين والحد من ممارسات إدارة الأرباح (Li et al., 2018; Reid et al., 2019). كما أكدت دراسة Dennis et al. (2019) على أن الإفصاحات الواردة بتقرير مراقب الحسابات بشأن التقديرات المعقدة لها قيمة معلوماتية أكبر إذا ما تم مقارنتها بنفس المعلومات والمفصّل عنها بواسطة الإدارة، وذلك إعمالاً لمفاهيم نظرية مصداقية المصدر.

وفى المقابل أشارت نتائج مجموعة أخرى من الدراسات إلى عدم وجود أى تأثير جزم الإلزام بتضمين تقرير المراجعة فقرة (KAM) على جودة التقارير المالية، منها على سبيل المثال، دراسة (Gutierrez et al. (2018) والتي أشارت نتائجها إلى أن الإفصاح عن فقرة مخاطر التحريفات الجوهرية (RMM) لم يكن له تأثير معنوي على الاستحقاقات كمقياس لجودة التقارير المالية وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات الإنجليزية. وأيد ذلك Bédard et al. (2019) حين توصلوا إلى عدم وجود علاقة بين الإفصاح عن فقرة تبرير التقييمات (JOA) والاستحقاقات الاختيارية وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات الفرنسية. وبالمثل أكدت دراسة Almulla and Bradbury (2019) على ذلك باستخدام عينة من الشركات النيوزيلندية، حيث أشارت النتائج إلى عدم وجود أى تغير في جودة التقارير المالية جزم الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية (KAM).

**ويخلص الباحث** مما سبق، إلى أن منفعة الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية (KAM) بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية كان محور اهتمام العديد من الدراسات. إذ أن الهدف الأساسي من تطوير تقرير المراجعة هو تحسين القيمة الإعلامية والمعلوماتية لما يقدم لهؤلاء المستخدمين، وبصورة تُمكن من تلبية احتياجاتهم وتضييق فجوة التوقعات قدر الإمكان. وبالرغم مما أكدته نتائج الدراسات التجريبية بشأن زيادة إدراك المستخدمين لمنفعة الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية، إلا أن الدراسات التجريبية والميدانية جاءت نتائجها متباينة إلى حد ما. ومبرر ذلك هو حداثة التعديلات التي أدخلت على تقرير المراجعة، وبالتالي فإن انعكاساتها على سلوك مستخدمي القوائم المالية قد يستغرق وقتاً أطول. وقد يرجع التباين في النتائج إلى فرضية التشغيل الزائد للمعلومات، إذ يرى البعض أن التوسع في التقارير



المالية وكذلك تقارير المراجعة المطولة يصاحبها مخاطر التشغيل الزائد للمعلومات وبالتالي تنخفض منفعة المعلومات بالنسبة لمستخدميها، وذلك حيث يجد أغلب مستخدمي التقارير المالية -بخلاف المحللين الماليين والمستثمر المؤسسي- صعوبة في التعامل مع تلك المعلومات لكونهم غير متخصصيين.

كما **يخلص الباحث** من تحليل الدراسات السابقة إلى أن معظمها تبنت منظور أصحاب المصالح في محاولة لتبرير منافع وجدوى الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية، دون البحث فيما وراء ذلك. إذ يعتقد الباحث أن منفعة الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية تتحقق في ضوء وجهتي نظر، **أولهما**: إذا كان لهذا الإفصاح تأثيراً هاماً على متخذي القرارات من أصحاب المصالح المعنيين بأمور العميل محل المراجعة، **وثانيهما**: إذا ترتب على هذا الإفصاح تأثيراً جوهرياً في سلوكيات وتوجهات مراقب الحسابات، بصورة أدت إلى زيادة جودة عملية المراجعة. وفي ضوء وجهة النظر الثانية والتي تعكس منظور مراقب الحسابات. تتحقق منفعة الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية إذا كان هذا الإفصاح نتاجاً لممارسة مراقب الحسابات أحكام وتصرفات مهنية ملائمة تستند إلى مفاهيم الشك المهني. وبالتالي يعرض الباحث في الفرعية التالية انعكاسات اصدار معيار المراجعة الدولي (٧٠١) على مراقبي الحسابات أنفسهم وطبيعة أحكامهم المهنية ذات الصلة.

## ٢-٣ الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية من منظور مراقب الحسابات

يكون اصدار المعايير المهنية للمراجعة أو إدخال تعديلات عليها بهدف تطوير عملية المراجعة وتحسين قيمتها المضافة، وبصورة تُمكن من زيادة جودة عملية المراجعة في مراحلها المختلفة بداية من قبول التكليف، ومروراً بتخطيط وتنفيذ إجراءاتها إلى أن تنتهي باصدار تقرير مراجعة يُلبى احتياجات مستخدميه. إذ تكون استجابة مراقبي الحسابات للتعديلات التي تطرأ على المعايير المهنية بهدف زيادة ثقة أصحاب المصالح فيما يقدمونه من خدمات مهنية. وتكون استجابة مراقب الحسابات لتلك التعديلات من خلال تغييره لتشكيلة الإجراءات والأحكام والتصرفات المهنية التي يتخذها وهو بصدد اعداد وتنفيذ والتقرير عن أعمال المراجعة بصورة تنعكس في زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة.

إذ تعكس **كفاءة عملية المراجعة** القدرة على استغلال الموارد المتاحة بأفضل صورة ممكنة. وفي هذا الصدد تناولت مجموعة من الدراسات أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية على أتعاب وتكاليف عملية المراجعة وتوقيت إصدار تقرير المراجعة، ولم تصل تلك الدراسات إلى نتائج مؤكدة بشأن العلاقة بينهما. فالبعض أشار إلى عدم وجود أي تأثير بشأن الزام مراقبي الحسابات بالإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية - أو ما شابه ذلك من فقرات تتطلب إفصاحات إضافية من قبل مراقبي الحسابات- على أتعاب المراجعة (Reid et al., 2019; Bédard et al., 2019; Gutierrez et al.,

(2019; Almulla and Bradbury, 2018; 2018). ومبررهم في ذلك أن إلزام مراقب الحسابات بالتقرير عن أمور المراجعة الأساسية لا يعنى قيامه بتطبيق إجراءات مراجعة إضافية تزيد عن ما كان يطبقه قبل ذلك، وأن فقرة أمور المراجعة الأساسية ما هي إلا أدلة لتوثيق أعمال مراقبي الحسابات.

في حين أكدت دراسات أخرى على وجود زيادة ملحوظة في أتعاب المراجعة نتيجة الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية (Li et al., 2019)، وظهرت تلك الزيادة بصورة ملحوظة في منشآت المراجعة الأقل حجمًا (Non-Big 4 firms) (Wei et al., 2017). ومبررهم في ذلك، أن الإلزام بالإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية يرتبط بزيادة الجهد والوقت المبذول في عملية المراجعة<sup>(1)</sup>، بل والأكثر من ذلك وفي ظل الافتراض بأن الإلتزام بالإفصاح عن فقرة (KAM) لا يتطلب إجراءات مراجعة إضافية؛ إلا أن شعور مراقب الحسابات بالمسئولية القانونية عن ما يتم الإفصاح عنه؛ سيؤدي إلى زيادة المخاطر المصاحبة لعملية المراجعة، ومن ثمَّ زيادة احتمالات تعرض مراقبي الحسابات لمخاطر التقاضي (Wei et al., 2017؛ محمود، ٢٠١٨)، ويترتب على ما سبق زيادة تكاليف عملية المراجعة وبصفة خاصة في الفترات الأولى لتطبيق الإصدارات المهنية الجديدة، وبالتالي فمن الضروري أن يصاحب ذلك زيادة في أتعاب المراجعة.

**ويعتقد الباحث أن انعكاسات الإلزام بتطبيق معيار المراجعة الدولي (IAS:701) على تكاليف وأتعاب عملية المراجعة قد لا تظهر في الفترات الأولى لتطبيق المعيار؛ فما يزال مراقبو الحسابات في مرحلة دراسة كيفية تطبيقه والإلتزام بمتطلباته دون أن يكون لذلك تأثير جوهري على حجم الجهد المبذول في عملية المراجعة. بالإضافة لذلك فمن غير المنطقي أن نجد تغييرًا جوهريًا في أتعاب المراجعة، وخاصة أنه في كثيرٍ من الحالات تتحدد أتعاب المراجعة مقدمًا وقبل البدء في تنفيذ أعمال المراجعة عن الفترة الحالية.**

وعلى صعيدٍ آخر، تعكس فعالية عملية المراجعة<sup>(1)</sup> القدرة على تحقيق الأهداف المنشودة من عملية المراجعة، والتي تتمثل في قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف التحريفات الجوهرية واتخاذ تصرفات

<sup>(1)</sup> يتطلب الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية زيادة الجهد والوقت المبذول في كافة مراحل عملية المراجعة، فعلى سبيل المثال: يحتاج فريق المراجعة إلى إجراء مزيد من المناقشات وجلسات العصف الذهني بشأن الأمور التي يتعين الإفصاح عنها ضمن فقرة أمور المراجعة الأساسية، كما يتطلب الأمر مزيد من الوقت لإجراء مناقشات بين فريق المراجعة من ناحية والمسؤولين عن الحوكمة ولجان المراجعة من ناحية أخرى.

<sup>(1)</sup> نقلًا عن: (Mizrahi and Ness-Weisman, 2007) العديد من المؤشرات يمكن من خلالها قياس فعالية عملية المراجعة ومنها، المؤشر الذي قدمه (Santiso, 2006) ويشمل أربعة أبعاد وهي:

- استقلال المراجعين.
- مصداقية نتائج المراجعة.
- توقيت إصدار التقرير.
- تنفيذ توصيات المراجعة.

مهنية ملائمة بشأنها، بصورة تُمكن من زيادة جودة عملية المراجعة. وفي هذا الصدد تناولت مجموعة محدودة من الدراسات أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية على الأحكام والتصرفات المهنية لمراقبي الحسابات. إذ أن الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية يكون نتيجة لممارسة مراقب الحسابات أحكام الشك المهني أثناء تنفيذ عملية المراجعة (IAASB, 2015). وفي ضوء ذلك؛ يُحتمل أن يكون لهذا الإفصاح تأثيراً جوهرياً على عملية المراجعة ذاتها، وبررا (2019) Asbahr and Ruhnke أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية على أحكام وتقديرات مراقبي الحسابات بأحد طريقتين، أولهما: يتطلب الإفصاح عن فقرة (KAM) ضرورة التركيز على الأمور والقضايا الهامة وإبلاغها للمسؤولين عن الحوكمة واختيار بعضاً منها للإفصاح عنه ضمن تقرير المراجعة، ويؤدي ذلك بطريقة غير مباشرة لمزيد من التركيز على مخاطر عملية المراجعة. وثانيهما: يتعين على مراقبي الحسابات الإفصاح عن أسباب اعتبار الأمر هام وطبيعة إجراءات المراجعة المستخدمة للتحقق منه، وبالتالي فمن المفترض أن يبذل مراقب الحسابات جهداً إضافياً؛ وذلك خوفاً من التعرض للمساءلة خاصة إذا تم اكتشاف أخطاء ترتبط بتلك الأمور ولم يتم الإفصاح عنها.

وبالرغم مما سبق الإشارة إليه من مبررات، والتي في ضوءها يتوقع أن يبذل مراقبو الحسابات جهداً أكبر نتيجة إلزامهم بالإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية وما تم اتخاذه من إجراءات بشأنها؛ إلا أن الدراسات المحدودة التي أجريت في هذا الصدد، جاءت نتائجها لتشير إلى خلاف ذلك تمامًا. بدايةً من دراسة (2014) Griffin والتي تناولت أثر الإفصاحات الإضافية التي تتم من قبل الإدارة على أحكام مراقبي الحسابات، حيث توصلت نتائج الدراسة إلى أن الإفصاح الإضافي من قبل الإدارة بخصوص التقديرات المحاسبية وعدم التأكد المصاحب لها، يوفر لمراقبي الحسابات مبرر أخلاقي (Moral license) لقبول الأخطاء الجوهرية وعدم المطالبة بتعديل القوائم المالية.

وقد أكد (2019) Asbahr and Ruhnke وجه النظر المبنية على نظرية المبرر الأخلاقي (Moral License Theory) حين توصلت نتائج دراستهما التجريبية إلى عدم وجود أي تأثير للإفصاح عن التقديرات المحاسبية كأحد أمور المراجعة الأساسية على الأحكام المهنية ذات الصلة بتقييم مدى معقولية تلك التقديرات. بل والأكثر من ذلك ظهر متوسط قيمة التسويات التي يتعين إجراءها على التقديرات المحاسبية من وجه نظر مراقب الحسابات في ظل الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية أقل منه في ظل عدم الإفصاح عنها. كما جاءت دراسة Ratzinger-Sakal and (2019) Theis بنتيجة مماثلة بشأن عدم وجود أي تأثير للإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية على أحكام مراقبي الحسابات بشأن تقييم إضمحلال الشهرة، وبرر الباحثان ذلك بأن تضمين تقرير المراجعة فقرة (KAM) يوفر آلية لمراقبي الحسابات للدفاع عن أنفسهم أمام الطرف الثالث. وأن مراقبي الحسابات

على استعداد لقبول التقديرات المحاسبية المقدمة من العميل دون تعديل، طالما تم الإشارة للغموض الملازم لاعداد تلك التقديرات، مفترضين في ذلك أن الإفصاح بمثابة لفت لانتباه مستخدمى القوائم المالية.

ويتفق ذلك بصورة ضمنية مع ما أكدته نتائج مجموعة أخرى من الدراسات، استندت إلى مفاهيم نظرية تأثير القرار (Decision Affect Theory)<sup>(1)</sup> وقدمت أدلة نظرية وتجريبية بشأن انخفاض المسؤولية القانونية لمراقبى الحسابات فى حالة الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية. فمن وجه نظر مستخدمى القوائم المالية، أكدت دراسة (Kachelmeier et al. 2017) على أن المستخدمين يدركون انخفاض مستوى التأكيد المهني وكذلك انخفاض مسؤولية مراقب الحسابات بشأن الأخطاء المحاسبية غير المكتشفة إذا ارتبطت بالعناصر المفصح عنها ضمن فقرة أمور المراجعة الحرجة (CAM)، وبرر الباحثون ذلك، بأن فقرة (CAM) تقدم للمستخدمين تحذير بشأن التعقيد والحُكمية (Subjectivity) بشأن العناصر المفصح عنها بفقرة أمور المراجعة الحرجة. إذ يعتقد المستخدمون أن مراقبى الحسابات أكثر كفاءة ومصداقية إذا كانت الأخطاء المكتشفة قد تم الإفصاح عنها كأحد أمور المراجعة الحرجة. كما أكدت دراسات أخرى على أن المحلفين/ القضاة (Jurors) يدركون انخفاض مسؤولية مراقب الحسابات بشأن الأخطاء الجوهرية غير المكتشفة إذا تم الإفصاح عنها بفقرة (CAM)، ومبررهم فى ذلك أنه كان من السهل التنبؤ بتلك الأخطاء من قبل مستخدمى القوائم المالية، وذلك نظرًا لاعتبارهم الإفصاحات الإضافية بفقرة (CAM) بمثابة مؤشرات تحذيرية يتعين أن تؤخذ بعين الاعتبار من قبل المستخدمين (Brasel et al., 2016; Brown et al., 2015).

وفى الوقت نفسه، وفى ضوء معيار المراجعة المصرى (٥٤٥) بعنوان "مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها"، يكون إفصاح مراقبى الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة فى حالة واحدة فقط، وذلك عندما يكون هناك اختلاف فى قيمة التقديرات المفصح عنها من قبل الإدارة عن قيمتها من وجهة نظر مراقب الحسابات، وفى ضوء ما قام بجمعه وتقييمه من أدلة للتحقق، وأن هذه الاختلاف قد صُنّف فى ضوء الحكم المهني لمراقب الحسابات وفى ضوء اعتبارات الأهمية النسبية على أنه يُشكل تحريفًا جوهريًا، ومن ثمَّ يتعين على مراقب الحسابات فى هذه الحالة أن يشير لذلك فى تقرير المراجعة. ولكن فى ضوء ما يتطلبه معيار المراجعة الدولى (٧٠١)، ونظرًا لأن التقديرات المحاسبية إجمالاً وتقديرات القيمة العادلة تحديداً تعد بمثابة أحد أهم الحسابات التى يُحتمل أن تُشكل جانب من الإفصاحات الواردة بفقرة أمور المراجعة الأساسية؛ حيث تتطلب تقديرات القيمة العادلة مزيد من الأحكام

(1) نقلًا عن: (Gimbar et al., 2016)، فى ضوء تلك النظرية يكون رد فعل متخذ القرار تجاه الأحداث السلبية أقل حدة فى حالة وجود إشارات تحذيرية مقدمة.

الشخصية من قبل الإدارة، ويحتمل أن يواجه مراقب الحسابات صعوبات أثناء تنفيذ إجراءات المراجعة بشأنها؛ فهي تتطلب أحكامًا مهنية جوهرية من قبل مراقب الحسابات أيضًا، إما بسبب عدم توافر أدلة اثبات ملائمة بشأنها، أو بسبب ضعف آليات الرقابة عليها. ولذلك أصبح الإفصاح عنها بتقرير المراجعة شبه مؤكدًا من خلال فقرة أمور المراجعة الأساسية، وبالتالي أصبح من المهم لنا اختبار انعكاسات الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة في سياق فقرة أمور المراجعة الأساسية على طبيعة أحكام مراقبي الحسابات وتوجهاتهم بشأن مراجعة تلك التقديرات.

**ويخلص الباحث** مما سبق عرضه؛ إلى أنه على الرغم مما توصلت إليه الدراسات المحدودة السابق عرض نتائجها، بشأن انخفاض مسئوليات مراقبي الحسابات نتيجة للإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية بتقرير المراجعة، وكذلك اتجاههم لإصدار أحكام مهنية أقل تحفظًا وهم بصدد تقييم الحسابات والعناصر المفصّح عنها بفقرة أمور المراجعة الأساسية؛ إلا أن توقعات الباحث وبصفة خاصة في الفترات الأولى لتطبيق متطلبات المعيار الجديد ونظرًا لتخوف مراقبي الحسابات من تبعات الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية؛ أن يتجه مراقبو الحسابات لاتخاذ أحكام وتصرفات مهنية أكثر تحفظًا تجاه الحسابات والعناصر المفصّح عنها في سياق فقرة أمور المراجعة الأساسية، وبصفة خاصة إذا كانت تتعلق بتقديرات محاسبية يشوبها الكثير من عدم التأكد وتتطلب مزيد من الأحكام الشخصية من قبل إدارة العميل محل المراجعة.

بالإضافة لذلك، **يعتقد الباحث** أيضًا بأن كلا وجهتي النظر السابق الإشارة إليهما - سواء التي استندت إلى مفاهيم نظرية تأثير القرار أو نظرية المبرر الأخلاقي - يتعارض مع الدوافع الرئيسية لصدور أو تعديل معايير المراجعة إجمالاً، ومعياري المراجعة الدولي (٧٠١) تحديدًا، حيث أن من أهم تلك الدوافع تحسين جودة عملية المراجعة من خلال تحسين جودة الأحكام والتصرفات المهنية لمراقبي الحسابات. وفي ضوء ما سبق عرضه؛ يزعم الباحث بأن العلاقة بين الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية وطبيعة الأحكام والتصرفات المهنية لمراقبي الحسابات ما يزال يشوبها الكثير من الغموض وذلك نظرًا لحدائثة الموضوع. وفي ضوء ذلك يمكن اشتقاق الفرض الأول للبحث على النحو التالي:

**(H1):** يؤثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على حكمه وتصرفه المهني التشككي عند مراجعته لتلك التقديرات.

ونظرًا لأن حكم مراقب الحسابات وتصرفه المهني التشككي عند مراجعة التقديرات المحاسبية يشتمل على: تقييمه لمدى معقولية تلك التقديرات، واحتمال اصراره على تسويتها، وقيمة التسويات الواجبة على هذه التقديرات؛ فمن المنطقي تقسيم الفرض الأول إلى ثلاثة فروض فرعية على النحو التالي:

(H1a): يؤثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على تقييمه لمدى معقولية تلك التقديرات.

(H1b): يؤثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على احتمال اصراره على تسوية تلك التقديرات.

(H1c): يؤثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على قيمة التسويات الواجبة لتلك التقديرات.

وبالرغم مما سبق الإشارة إليه، واستناداً إلى مفاهيم النظرية المعرفية الاجتماعية (Social cognitive theory)، تؤثر السمات الشخصية وبيئة العمل على السلوك الفردي؛ وهو ما يؤثر بدوره على الأداء (Bandura, 1986)<sup>(1)</sup>. ومن ثمّ فالأحكام والتصرفات المهنية لمراقب الحسابات سوف تتأثر بالعديد من العوامل، منها ما يرتبط ببيئة العمل وظروف العمل محل المراجعة، كذلك التي تعكس نوع الصناعة، وحجم منشأة العميل، وضغوط الوقت، وكذلك ضغوط الإدارة. والبعض الآخر يرتبط بالسمات الشخصية لمراقب الحسابات، ومنها الخبرة والتأهيل المهني. ولذلك يستعرض الباحث بعض من تلك العوامل والتي يتوقع أن يكون لها تأثير في العلاقة بين الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية والأحكام والتصرفات المهنية التشككية لمراقبي الحسابات.

وفيما يتعلق ببيئة العمل، يواجه مراقب الحسابات العديد من الضغوط أثناء تنفيذ عملية المراجعة، منها ما يرتبط بطبيعة المهمة ودرجة تعقدها أو ما يرتبط بالوقت والتكلفة المصاحبين لتنفيذها وغيرها من الضغوط. وأحد أهم أشكال هذه الضغوط وأكثرها تأثيراً على مراقب الحسابات ما يعرف بـ **بضغوط العميل (Client Pressure)** والتي تُعرف بأنها: "ضغوط أو إدراك وجود ضغوط للاستجابة لرغبات وتوجهات العميل، سواء كان ذلك مناسباً أم لا" (DeZoort and Lord, 1997, P.47)<sup>(2)</sup>. وإذا كان من المتوقع أن يؤثر الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية على الأحكام والتصرفات المهنية التشككية لمراقبي الحسابات بشأن التحقق من تقديرات القيمة العادلة. فمما لا شك فيه أيضاً، أن الأحكام والتصرفات المهنية بصفة عامة سوف تتأثر بالضغوط التي يُحتمل أن يتعرض لها مراقب الحسابات وهو بصدد تنفيذ إجراءات المراجعة. إذ أن الأحكام والتصرفات المهنية لمراقب الحسابات دالة في أهدافه ودوافعه، ومن المحتمل أن يكون لضغوط العميل انعكاسات على تلك الأهداف والدوافع.

(1) نقلاً عن: (Hussain et al., (2017)  
(2) نقلاً عن: (Asbahr and Ruhnke (2019)

وفى هذا الصدد، أكدت دراسات عديدة على أن زيادة الضغوط من قبل عميل المراجعة؛ تؤدي إلى الحد من قيمة التسويات والتعديلات التي يطلبها مراقبي الحسابات (e.g. Hatfield et al., 2011)، وتجعل مراقبي الحسابات أكثر قبولاً للأخطاء المحاسبية (Koch and Salterio, 2017; Messier and Schmidt, 2018). واستناداً لدوافع التبرير المنطقي (Motivated Reasoning)<sup>(٣)</sup>، قد يستخدم مراقب الحسابات الغموض في المعايير المحاسبية لتبرير لقبول ضغوط عميل المراجعة (Hackenbrack and Nelson, 1996). بالإضافة لذلك قد يترتب على زيادة ضغوط العميل تحقيق نوع من التوافق بين أهداف كلٍ من مراقب الحسابات والعميل، ومن ثمَّ انخفاض جودة الأحكام المهنية، حيث يتجه مراقبو الحسابات إلى اتخاذ أحكاماً مهنية أقل تشدداً. وفى المقابل، أشارت دراسة Ratzinger-Sakal and Theis (2019) إلى أن ضغوط العميل لم يكن لها أى تأثير على الأحكام والتصرفات التشككية ذات الصلة بمراجعة التقديرات الخاصة باضمحلال الشهرة. كما أشارت دراسة Asbahr and Ruhnke (2019) إلى عدم وجود أى أثر تفاعلي بين الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية وضغوط العميل على الأحكام والتصرفات المهنية.

وعلى النقيض من وجهتي النظر السابقتين، سواء التي أشارت إلى وجود تأثير سلبي على جودة الأحكام والتصرفات المهنية جراء زيادة ضغوط العميل، أو تلك التي أشارت إلى عدم وجود علاقة بينهما. **يعتقد الباحث** بأن مراقبي الحسابات قد يكونون أكثر تحفظاً وتشككاً فى ظل وجود دوافع وضغوط من قبل الإدارة هدفها التأثير على أحكامهم وتصرفاتهم المهنية. كما يعتقد الباحث بأن وجود معيار المراجعة الدولي (٧٠١)، والذي يلزم مراقبي الحسابات بالإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية، قد يساهم ويعزز من قدرة مراقب الحسابات على الحد من الضغوط التي يحتمل أن يتعرض لها وهو بصدد الإفصاح عن أمور المراجعة الأكثر تعقيداً والتي يحتمل أن تمارس الإدارة ضغوطاً بشأنها. وفى ضوء ذلك يتوقع الباحث أن يكون هناك اختلاف فى تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية على الأحكام والتصرفات المهنية التشككية لمراقبي الحسابات باختلاف مستوى الضغوط التي يمارسها عميل المراجعة. وفى ضوء ذلك يمكن اشتقاق الفرض الثانى للبحث ليكون على النحو التالى:

**(H2):** يختلف تأثير إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على حكمه وتصرفه المهني التشككي عند مراجعته لتلك التقديرات باختلاف مستوى ضغوط عميله عليه.

<sup>(٣)</sup> يقصد بدوافع التبرير المنطقي (Motivated Reasoning) فى سياق عملية المراجعة، على أنها قيام مراقب الحسابات بالبحث عن وترجيح الأدلة التي تدعم الاستنتاجات المرغوبة.

(H2a): يختلف تأثير إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على تقييمه لمدى معقولية تلك التقديرات باختلاف مستوى ضغوط عمليه عليه.

(H2b): يختلف تأثير إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على احتمال اصراره على تسوية تلك التقديرات باختلاف مستوى ضغوط عمليه عليه.

(H2c): يختلف تأثير إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على قيمة التسويات الواجبة لتلك التقديرات باختلاف مستوى ضغوط عمليه عليه.

وعلى صعيد آخر، يكون الحكم المهني في المراجعة نتاجًا لتفاعل الخبرة والمعرفة في سياق معايير المحاسبة والمراجعة؛ يتبعه تصرف مهني يرتبط باختيار أحد البدائل المتاحة أمام المراجع (Heyrani et al., 2016)، وفي ضوء ذلك أشار البعض إلى أن خبرة مراقب الحسابات أحد محددات سلامة ودقة أحكامه وتصرفاته المهنية (Messier and Schmidt, 2018). وإن كانت العلاقة بين الخبرة والأحكام التشككية لمراقبي الحسابات لم تكن مؤكدة في اتجاه معين. إذ يرى البعض أن الخبرة أحد محددات ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني (Vinten et al., 2005). كما أكدت دراسة Hussin et al., (2017) على أن التفاعل بين الخبرة والشك المهني ينتج عنه تأثيرات إيجابية عند تقييم مراقبي الحسابات لمخاطر التحريفات.

وفي المقابل يعتقد آخرون بأن مراقبي الحسابات الأقل خبرة يمارسون شكًا مهنيًا بصورة أكبر من غيرهم ويكونوا أكثر تحفظاً (Shaub and Lawrence, 2002; Fransson and Lindquist, 2010). مما دعا البعض إلى القول بأن الخبرة الزائدة تتطوى على تهديدًا لسلامة الأحكام المهنية، حيث يميل مراقبي الحسابات الأكثر خبرة إلى تشغيل تلقائي للمعلومات وميل لاتخاذ نفس الأحكام والتصرفات المهنية السابقة؛ نتيجة لاتباع نفس الخطط والإجراءات المتبعة من قبل. وهو ما أشارت إليه دراسة Grenier, (2017) بصورة ضمنية، حيث أكدت النتائج على أن الثقة المفرطة قد تحد من ممارسة مراقب الحسابات لبعض جوانب الشك المهني والذي يُمثل جوهر جودة الأحكام المهنية.

ويخلص الباحث مما سبق، إلى أن خبرة مراقب الحسابات أحد أهم سماته، والتي قد تؤثر جوهريًا على إدراكه للتحديات ذات الصلة بعملية المراجعة، وما يتم اتخاذه بشأنها من أحكام وتصرفات مهنية. ونظرًا لأن البحث الحالي يتعرض لاثنتين من أهم التحديات التي تواجه مراقبي الحسابات في الأونة



الأخيرة، وهما: الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية، ومراجعة تقديرات القيمة العادلة، والتي يتعين أن يمتلك مراقبو الحسابات من الخبرات ما يمكنهم من التحقق من نماذج القياس المستخدمة من قبل الإدارة، وكذا تقييم مدى معقولية وملاءمة الافتراضات المستخدمة في هذا الصدد. ومن ثم يتوقع الباحث أن يكون لخبرة مراقب الحسابات تأثيراً جوهرياً في هذا الصدد وبالتالي يمكن اشتقاق الفرض الثالث للبحث ليكون على النحو التالي:

**(H3):** يختلف تأثير إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على حكمه وتصرفه المهني التشككي عند مراجعته لتلك التقديرات باختلاف مستوى خبرته.

**(H3a):** يختلف تأثير إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على تقييمه لمدى معقولية تلك التقديرات باختلاف مستوى خبرته.

**(H3b):** يختلف تأثير إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على احتمال إصراره على تسوية تلك التقديرات باختلاف مستوى خبرته.

**(H3c):** يختلف تأثير إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على قيمة التسويات الواجبة لتلك التقديرات باختلاف مستوى خبرته.

ولأن مراقب الحسابات شخص مهني بالدرجة الأولى، ويمتلك من الخبرات والمعارف ما يمكنه من أداء العديد من المهام والتي يصعب على الآخرين القيام بها، ويستمد تلك الخبرات من خلال مصادر عدة، لعل من أهمها التعليم والتدريب المهني، ولذلك برزت أهمية التعليم المستمر؛ باعتباره مصدراً هاماً يستطيع من خلاله مراقب الحسابات الإمام بكل جديد في مجال المراجعة والتوكيد المهني. وفي هذا الصدد تناولت دراسات عديدة تأثير التعليم الجامعي والمهني على طبيعة الأحكام والتصرفات المهنية التي يتخذها مراقبي الحسابات أثناء تنفيذ المراحل المختلفة لعملية المراجعة. منها على سبيل المثال، دراسة (Gul et al., 2013) والتي أكدت على أن مراقبي الحسابات الحاصلين على درجة الماجستير يصدرون أحكام مهنية أكثر ملاءمة مقارنة بغيرهم. وفي ذات السياق؛ أكد البعض على أن شركاء المراجعة ومراقبي الحسابات من الحاصلين على درجة الماجستير، يبدلون جهداً أكبر ويكونوا أقل احتمالاً للتعرض لحالات الفشل في تنفيذ إجراءات المراجعة مقارنة بغيرهم من الحاصلين على درجة البكالوريوس فقط (e.g. Che et al., 2018; Li et al., 2016)، كما أشارت دراسة السيد

(٢٠١٨) على وجود علاقة إيجابية جوهرية بين درجة الملاءة المهنية<sup>(١)</sup> لمنشأة المحاسبة والمراجعة وجودة الحكم المهني بشأن أمور المراجعة الأساسية. وبما يشير إلى وجود علاقة إيجابية بين جودة المراجعة وبرامج التعليم المهني المستمر.

ولأن الشك المهني يعتبر أحد محددات جودة عملية المراجعة، وجودة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات؛ لذلك فقد أشار البعض إلى أن التدريب والتعليم المهني في مرحلة ما بعد التعليم الجامعي يعزز من ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني سواء كان ذلك مرتبطاً بالسمات الشخصية للمراجع (Ciolek and Emerling, 2019; Fatmawati et al., 2018) أو بالظروف الموقفية التي يمر بها وتختلف من عميل لآخر (Glover and Prawitt, 2014). وفي ضوء ذلك يمكن القول بأن المعرفة التي يكتسبها مراقب الحسابات من الالتحاق ببرامج التأهيل والتعليم المهني المستمر؛ تجعله أكثر دراية بالأحداث والمعاملات التي تتطلب اهتماماً إضافياً، مثل تقديرات القيمة العادلة. وبالتالي يعتقد الباحث بوجود تأثير للتأهيل المهني لمراقب الحسابات على أحكامه وتصرفاته المهنية التشككية وهو بصدد مراجعة تقديرات القيمة العادلة المفصح عنها كأحد أمور المراجعة الأساسية، ومن ثمّ يمكن اشتقاق الفرض الرابع للبحث ليكون على النحو التالي:

**(H4):** يختلف تأثير إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على حكمه وتصرفه المهني التشككي عند مراجعته لتلك التقديرات باختلاف مستوى تأهيله المهني.

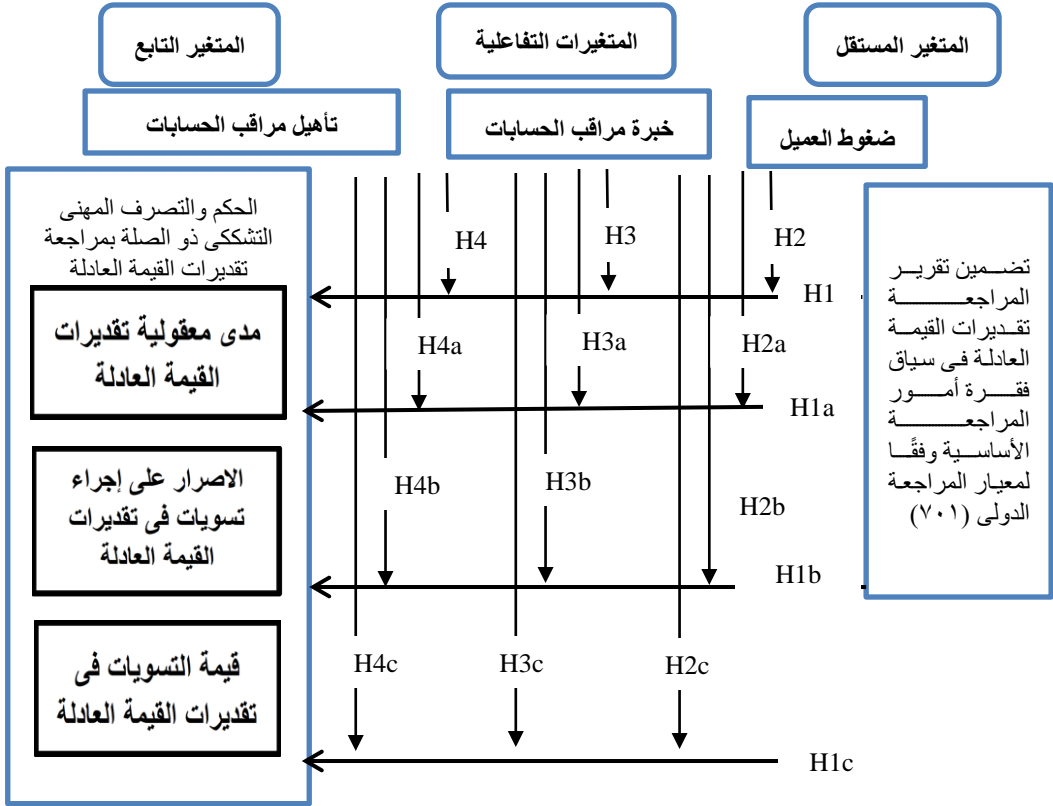
**(H4a):** يختلف تأثير إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على تقييمه لمدى معقولية تلك التقديرات باختلاف مستوى تأهيله المهني.

**(H4b):** يختلف تأثير إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على احتمال إصراره على تسوية تلك التقديرات باختلاف مستوى تأهيله المهني.

**(H4c):** يختلف تأثير إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على قيمة التسويات الواجبة لتلك التقديرات باختلاف مستوى تأهيله المهني.

(١) يقصد بالملاءة المهنية: قدرة منشأة المحاسبة والمراجعة على تحقيق الأهداف الاقتصادية والمهنية، مع الوفاء بالمسؤوليات نحو المهنة والعملاء، وبحكمها مجموعة من الآليات ومنها: (وجود فريق عمل متكامل - نظم فعالة لمراقبة الجودة - نظام للتعليم المهني المستمر).

وفي ضوء ما سبق، يمكن تلخيص فروض البحث، والتي تعكس العلاقة المتوقعة بين متغيراته كما في الشكل رقم (٢).



شكل (٢): متغيرات البحث في ضوء العلاقات المتوقعة وفقاً لفروض البحث

المصدر: اعداد الباحث

### ٣- منهجية البحث

يتناول الباحث في هذه الجزئية منهجية البحث، حيث يستعرض الباحث خلال الفقرات التالية وصفاً لمجتمع وعينة الدراسة، وكيفية تجميع البيانات التي يتم من خلالها قياس المتغيرات، بالإضافة إلى تقديم وصف للتصميم التجريبي، وكذا المقارنات اللازمة والمستخدم في اختبار فروض البحث، بالإضافة إلى توضيح لأهم الأساليب الإحصائية المستخدمة، فضلاً عن عرض لبعض الاحصاءات الوصفية ونتائج اختبارات الاعتدالية والاعتمادية ذات الصلة بالمتغيرات محل الدراسة، وبصورة تمكن

من الوصول إلى نتائج يمكن من خلالها التعرف على أثر تضمين تقرير المراجعة لفقرة أمور المراجعة الأساسية (تفعيل معيار المراجعة الدولي ٧٠١) على الأحكام والتصرفات المهنية التشككية ذات الصلة بمراجعة تقديرات القيمة العادلة. وسيتم ذلك من خلال استعراض الجوانب التالية.

### ٣-١ مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في مراقبي الحسابات العاملين بمنشآت ومكاتب المراجعة بجمهورية مصر العربية. حيث قام الباحث بتصميم التجربة في صورة الكترونية وأخرى ورقية<sup>(١)</sup>، وتم إرسالها إلى ٨٠٠ شخص من مجتمع الدراسة ممن تم اختيارهم بصورة عشوائية مقسمة على أربع حالات تمثل الحالات التجريبية محل الدراسة. ويوضح الجدول رقم (١) عدد الحالات التجريبية الموزعة، وكذا عدد ونسبة الحالات المستلمة والصالحة مقسمة تبعاً للعينات الأربعة المستقلة، والتي خضعت بالفعل للتحليل الإحصائي.

جدول (١) الحالات الموزعة والمستلمة والصالحة

بيان	الحالة الأولى	الحالة الثانية	الحالة الثالثة	الحالة الرابعة	الإجمالي
عدد الحالات الموزعة	١٨٠	١٧٥	١٩٠	١٨٠	٧٢٥
عدد الحالات المستلمة	٤٢	٣٦	٤٥	٤١	١٦٤
عدد الحالات الصالحة للتحليل الإحصائي	٣٩	٣٦	٤١	٤٠	١٥٦
نسبة الحالات الصالحة إلى الحالات الموزعة	%٢١.٦	%٢٠.٥	%٢١.٥	%٢٢	%٢١.٥

### ٣-٢ قياس المتغيرات

تشمل الدراسة على متغير مستقل رئيسي وهو: تضمين تقرير المراجعة فقرة أمور المراجعة الأساسية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي (٧٠١)، على أن يتم الإفصاح بتلك الفقرة عن تقديرات القيمة العادلة. إذ تشير الحالتين الثالثة والرابعة إلى أن مراقب الحسابات أصبح ملزم بالإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية، مع توضيح محتوى هذه الفقرة ومضمونها. بينما الحالتين الأولى والثانية لا تشير إلى ذلك ولا تتطلب من مراقب الحسابات الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية، وذلك قياساً على ما ورد بالعديد من الدراسات التجريبية التي أجريت في هذا الصدد (بدوى، ٢٠١٨; Asbahr and Ruhnke, 2019; Ratzinger-Sakal and Theis, 2019; e.g.).

(١) يتضمن ملحق البحث، التجربة المستخدمة في تجميع بيانات الدراسة، متضمنة أربع حالات، والتي صممت في صورة ورقية وأخرى الكترونية عن طريق نماذج جوجل (Google Form).

كما تشمل الدراسة على متغير تابع رئيسي وهو: الأحكام والتصرفات المهنية التشككية ذات الصلة بمراجعة تقديرات القيمة العادلة. إذ يُصدر مراقب الحسابات حكمًا تشككيًا إذا أدرك وجود مشكلة أو حالة معينة تتطلب منه بذل مزيد من العمل والجهد (Hurrt et al., 2013)، وتقاس الأحكام التشككية (Skeptical Judgment) من خلال إجابة السؤال الأول الموجه للمشاركين بشأن تقييم معقولية تقديرات القيمة العادلة، وتكون الإجابة عليه من خلال مقياس تتراوح قيمته من (١) "أقل ملاءمة" إلى (٧) "أكثر ملاءمة". في حين تعكس التصرفات التشككية (Skeptical Action) تغييرًا في سلوك مراقب الحسابات نتيجة لإصداره حكمًا تشككيًا، وتقاس من خلال الإجابة على السؤالين الثاني والثالث. إذ يتعلق السؤال الثاني بسؤال المشاركين عن احتمال اصرارهم على ضرورة تعديل تقديرات القيمة العادلة، وتكون الإجابة عليه من خلال مقياس تتراوح قيمته من (١) "احتمال منخفض" إلى (٧) "احتمال مرتفع". بينما السؤال الثالث يتعلق بسؤال المشاركين عن قيمة التسويات في تقديرات القيمة العادلة، والتي يتعين إجراؤها من وجه نظرهم، وذلك قياسًا على ما ورد بدراستي (Ratzinger-Asbahr and Ruhnke, 2019; Sakal and Theis, 2019).

وأخيرًا، يتضمن نموذج البحث ثلاثة متغيرات تفاعلية (Moderate Variable) وهي بمثابة متغيرات قد تؤثر في اتجاه أو قوة العلاقة بين المتغيرين المستقل والتابع أو كلاهما. وأول هذه المتغيرات يرتبط بالعميل محل المراجعة ويشير إلى ضغوط العميل، والتي تعكس مدى إدراك مراقب الحسابات لوجود ضغوط من قبل إدارة عميل المراجعة لقبول تقديرات القيمة العادلة وعدم مطالبة بإجراء تعديلات عليها، ويقاس هذا المتغير من خلال تضمين الحالتين الثانية والرابعة ما يشير إلى أن الإدارة على إقتناع تام بتقديراتها للقيمة العادلة وأنها أكثر موضوعية، وبالتالي فهي تصر على عدم تنفيذ أي تعديل في تلك التقديرات، وذلك قياسًا على ما اتبع في العديد من الدراسات التجريبية ذات الصلة (e.g. Koch and Salterio, 2017; Asbahr and Ruhnke, 2019).

كما تشمل الدراسة على اثنين من المتغيرات التفاعلية، وترتبط بمراقب الحسابات ولها تأثير في طبيعة وجودة أحكامه المهنية، ومن ثمَّ يتوقع أن يكون لهذان المتغيران تأثير على العلاقة الأساسية محل الدراسة. أولهما: خبرة مراقب الحسابات، حيث ترتبط الخبرة بالفترة الزمنية التي يقضيها الشخص في أداء ذات المهمة وتستمد بصورة تدريجية من الأداء السابق والمتكرر للمهام؛ ولذلك فقد قام الباحث بقياس هذا المتغير من خلال متغير ثنائي يأخذ القيمة (١) للمشاركين ذوي الخبرة، والقيمة (صفر) للمشاركين الأقل خبرة. وذلك استنادًا إلى عدد سنوات الخبرة التي يمتلكها مراقب الحسابات في مراجعة كلاً من الشركات المساهمة والشركات المقيدة بالبورصة، وقد تم احتساب متوسط سنوات الخبرة على

مستوى العينة ككل وكانت ١٠.٨٥ سنة، وبناء عليه تم تحديد فترة ١٠ سنوات أو أكثر للمشاركين ذوى الخبرة، وأقل من ذلك لفئة الأقل خبرة، وذلك قياساً على (Asbahr and Ruhnke, 2019).

**وثانيهما: التأهيل المهني لمراقب الحسابات،** ويعكس المخزون المتراكم من المعارف العلمية والعملية التى يحصل عليها مراقب الحسابات فى مراحل تالية للتعليم الجامعى، وفى بعض الحالات يكون شرط اساسى لمزاولة المهنة أو الاستمرار فيها. ويُقاس أيضاً من خلال متغير ثنائى يأخذ القيمة (١) للمشاركين المؤهلين، وهم الحاصلين على مؤهل أكاديمى أو مهنى فى مرحلة ما بعد التعليم الجامعى، ويأخذ القيمة (صفر) للمشاركين غير المؤهلين وهم الحاصلين على المؤهل الجامعى فقط، وذلك قياساً على (Fatmawati et al., 2018; Asbahr and Ruhnke, 2019).

### ٣-٣ التصميم التجريبي

فى سبيل تحقيق أهداف البحث واختبار فروضه، اعتمد الباحث بصورة أساسية على المدخل التجريبي (Experimental Approach)، من خلال تصميم تجربة عملية (٢×٢)، حيث قُدم للمشاركين فى التجربة من مراقبى الحسابات حالة إفتراضية لشركة مساهمة (عميل المراجعة) تواجه حالة من التدهور فى سوق المنتجات، وتقرر إدارة الشركة إجراء اختبار اضمحلال للمعدات فى ضوء معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) بعنوان "اضمحلال قيمة الأصول"، وتبين أن القيمة الدفترية للمعدات غير قابلة للاسترداد وتتجاوز قيمتها الاستردادية (القيمة العادلة). وبناءً على ذلك قامت إدارة الشركة بتقدير القيمة العادلة لتلك الأصول فى ضوء معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٥) بعنوان "قياس القيمة العادلة". وقد تبين من البيانات المتاحة وجود مبالغة فى تقديرات الإدارة للقيمة العادلة مقارنة بتقديرات خبير التقييم الذى اعتمد عليه مراقب الحسابات، وبالرغم من ذلك كان الفرق فى التقديرات بينهما فى حدود الأهمية النسبية المحددة من قبل مراقب الحسابات مسبقاً. وسوف يُطلب من السادة مراقبى الحسابات المشاركين فى التجربة الإجابة على ثلاثة تساؤلات تعكس الأحكام والتصرفات المهنية التشككية ذات الصلة بمراجعة تقديرات القيمة العادلة، وهى:

- هل تعتبر تقديرات الإدارة للقيمة العادلة ملائمة من وجهة نظرك؟
- ما هو احتمال إصرارك على ضرورة تعديل تقديرات القيمة العادلة؟
- ما هى قيمة التسوية (التعديل) الواجب إجراؤها من وجهة نظرك؟

ومن أجل تحقيق أهداف البحث، وإجراء المقارنات اللازمة لاختبار فروضه تجريبياً. فقد قُدم للمشاركين فى التجربة أربع حالات عملية تتشابه فيما بينها من حيث المعلومات الخاصة بتقديرات القيمة العادلة، ولكن تختلف تبعاً للمتغيرات محل الدراسة وذلك على النحو التالى:

- الحالة الأولى: تتضمن بيانات الحالة الإفتراضية فقط.

- **الحالة الثانية:** تتضمن بيانات الحالة الافتراضية، بالإضافة إلى فقرة مضمونها قيام الإدارة بممارسة ضغوط على مراقب الحسابات لقبول تقديرات القيمة العادلة الواردة بالقوائم المالية دون تعديل.
  - **الحالة الثالثة:** تتضمن بيانات الحالة الافتراضية، بالإضافة إلى إبلاغ المشاركين بمضمون معيار المراجعة (٧٠١)، وبموجبه سوف يقوم مراقب الحسابات بالإفصاح بتقديرات القيمة العادلة في سياق فقرة أمور المراجعة الأساسية بتقرير المراجعة.
  - **الحالة الرابعة:** تتضمن بيانات الحالة الافتراضية، بالإضافة إلى إبلاغ المشاركين بمضمون معيار المراجعة (٧٠١) وبموجبه سوف يقوم مراقب الحسابات بالإفصاح بتقديرات القيمة العادلة في سياق فقرة أمور المراجعة الأساسية بتقرير المراجعة، وكذلك فقرة مضمونها قيام الإدارة بممارسة ضغوط على مراقب الحسابات لقبول تقديرات القيمة العادلة الواردة بالقوائم المالية دون تعديل.
- ويعرض الجدول رقم (٢) التصميم التجري للبحث، كما يشمل الجدول رقم (٣) المقارنات اللازمة لاختبار الفروض الفرعية للبحث.

### جدول (٢) التصميم التجري

تأهيل مراقب الحسابات		خبرة مراقب الحسابات		ضغوط العميل	المحددات التفاعلية المتغير المستقل
مؤهل	غير مؤهل	ذو خبرة	قليل الخبرة		
(a)٤	(a)٣	(a)٢	(1)(a)١	عدم وجود ضغوط من جانب عميل المراجعة	عدم الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة في سياق فقرة أمور المراجعة الأساسية
(b)٤	(b)٣	(b)٢	(2)(b)١		
(c)٤	(c)٣	(c)٢	(3)(c)١		
(a)٨	(a)٧	(a)٦	(a)٥	وجود ضغوط من جانب عميل المراجعة	
(b)٨	(b)٧	(b)٦	(b)٥		
(c)٨	(c)٧	(c)٦	(c)٥		
(a)١٢	(a)١١	(a)١٠	(a)٩	عدم وجود ضغوط من جانب عميل المراجعة	الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة في سياق فقرة أمور المراجعة الأساسية
(b)١٢	(b)١١	(b)١٠	(b)٩		
(c)١٢	(c)١١	(c)١٠	(c)٩		
(a)١٦	(a)١٥	(a)١٤	(a)١٣	وجود ضغوط من جانب عميل المراجعة	
(b)١٦	(b)١٥	(b)١٤	(b)١٣		
(c)١٦	(c)١٥	(c)١٤	(c)١٣		

(1) (a): ملاءمة تقديرات القيمة العادلة.

(2) (b): الإصرار على ضرورة تعديل تقديرات القيمة العادلة.

(3) (c): قيمة التسوية الواجبة إجراؤها على تقديرات القيمة العادلة.

جدول (٣) المقارنات اللازمة لاختبار فروض البحث

المقارنات	الفرض
$(a^9 + a^8 + a^7 + a^6) \times (a^4 + a^3 + a^2 + a^1)$	<b>(H1a):</b> يؤثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على تقييمه لمدى معقولية تلك التقديرات.
$(b^9 + b^8 + b^7 + b^6) \times (b^4 + b^3 + b^2 + b^1)$	<b>(H1b):</b> يؤثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على احتمال اصراره على تسوية تلك التقديرات.
$(c^9 + c^8 + c^7 + c^6) \times (c^4 + c^3 + c^2 + c^1)$	<b>(H1c):</b> يؤثر إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على قيمة التسويات الواجبة لتلك التقديرات.
$(a^6 + a^5 + a^4 + a^3) \times (a^9 + a^8 + a^7 + a^6)$	<b>(H2a):</b> يختلف تأثير إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على تقييمه لمدى معقولية تلك التقديرات باختلاف مستوى ضغوط عميله عليه.
$(b^6 + b^5 + b^4 + b^3) \times (b^9 + b^8 + b^7 + b^6)$	<b>(H2b):</b> يختلف تأثير إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على احتمال اصراره على تسوية تلك التقديرات باختلاف مستوى ضغوط عميله عليه.
$(c^6 + c^5 + c^4 + c^3) \times (c^9 + c^8 + c^7 + c^6)$	<b>(H2c):</b> يختلف تأثير إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على قيمة التسويات الواجبة لتلك التقديرات باختلاف مستوى ضغوط عميله عليه.
$[(a^10 \times a^2)] \times [(a^9 \times a^1)]$	<b>(H3a):</b> يختلف تأثير إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على تقييمه لمدى معقولية تلك التقديرات باختلاف مستوى خبرته.
$[(b^10 \times b^2)] \times [(b^9 \times b^1)]$	<b>(H3b):</b> يختلف تأثير إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على احتمال اصراره على تسوية تلك التقديرات باختلاف مستوى خبرته.
$[(c^10 \times c^2)] \times [(c^9 \times c^1)]$	<b>(H3c):</b> يختلف تأثير إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على قيمة التسويات الواجبة لتلك التقديرات باختلاف مستوى خبرته.



$[(a^{12} \times a^4)] \times [(a^{11} \times a^3)]$	<p><b>(H4a):</b> يختلف تأثير إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على تقييمه لمدى معقولية تلك التقديرات باختلاف مستوى تأهيله المهني.</p>
$[(b^{12} \times b^4)] \times [(b^{11} \times b^3)]$	<p><b>(H4b):</b> يختلف تأثير إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على احتمال اصراره على تسوية تلك التقديرات باختلاف مستوى تأهيله المهني.</p>
$[(c^{12} \times c^4)] \times [(c^{11} \times c^3)]$	<p><b>(H4c):</b> يختلف تأثير إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على قيمة التسويات الواجبة لتلك التقديرات باختلاف مستوى تأهيله المهني.</p>

### ٣-٤ الاحصاءات الوصفية واختبار الاعتدالية

يعرض الجدول رقم (٤) وصف لبيانات الدراسة عن طريق احتساب الوسط الحسابي والوسيط والانحراف المعياري وأقل وأكبر قيمة لكل متغيرات الدراسة على مستوى الحالات الأربعة، وكذلك لعينة الدراسة الإجمالية. إذ توضح الاحصاءات الوصفية على مستوى **إجمالى العينة** بأن تقييم مراقبي الحسابات لمدى معقولية تقديرات القيمة العادلة يتراوح بين ١ إلى ٧، وبمتوسط يقدر بـ ٣.٧٥، كما أن احتمال اصرارهم على تسوية تقديرات القيمة العادلة يتراوح بين ١ إلى ٧، وبمتوسط يقدر بـ ٤.٤١. في حين قيمة التسويات في تقديرات القيمة العادلة فتتراوح بين ٠ إلى ٩٠٠٠٠٠٠ جنيه وبمتوسط يقدر بـ ٥٣٢٣٧١ جنيه. وفيما يتعلق بخبرة مراقبي الحسابات فهي تتراوح بين ٢ إلى ٢٧ سنة وبمتوسط ١٠.٨٥ سنة. وفيما يتعلق بالانحراف المعياري؛ فنجد أنه كان أصغر من الوسط الحسابي بالنسبة لكافة المتغيرات، وبما يشير إلى تشتت أقل بين مفردات عينة الدراسة.

كما تشير الاحصاءات الوصفية أيضًا إلى أن الاختيار العشوائي لعينات الدراسة المستقلة ترتب عليه عدم وجود اختلافات جوهرية بين خبرة المشاركين في المجموعات الأربعة وتأهيلهم المهني. فقد كان متوسط خبرة مراقبي الحسابات على مستوى العينة ككل ١٠.٨٥ سنة وهو لم يختلف كثيرًا عن متوسط الخبرة في العينات الأربعة المستقلة، حيث بلغ أقل متوسط للخبرة في الحالة الثانية وقيمته ١٠.٥٥ سنة في حين كان أعلى متوسط لسنوات الخبرة في الحالة الثالثة وقيمته ١١.٠٠ سنة. وقد تحقق ذات الأمر بالنسبة للتأهيل المهني لمراقبي الحسابات، حيث كان الوسط الحسابي على مستوى العينة ككل (٠.٥٣٢)، في حين يتراوح المتوسط بين (٠.٤٧٥) بالنسبة للحالة الرابعة و(٠.٥٨٣) في الحالة الثانية. ومن ثمّ يمكن القول بوجود تجانس في مفردات العينات المستقلة ومن ثمّ فالفروق بين قرارات مراقبي الحسابات يمكن إرجاعها للعوامل والمتغيرات محل الدراسة.

جدول (٤) الاحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

الحالات	المتغير (السؤال)	الوسط الحسابي	الوسيط	الانحراف المعياري	الحد الأدنى	الحد الأقصى
الحالة الأولى ن=٣٩	مدى معقولية تقديرات القيمة العادلة	٤.٥١٣	٥	١.٨٤٨	١	٧
	الاصرار على تسويات تقديرات القيمة العادلة	٣.٩٢٣	٤	١.٩٣٨	١	٧
	قيمة التسويات فى تقديرات القيمة العادلة	٥٦٧٩٤٨	٦٠٠٠٠٠	٢٦١٦٩٦	٠	٩٠٠٠٠٠
	عدد سنوات الخبرة	١٠.٨٧٢	—————	٦.٢١٦	٢	٢٥
	التأهيل المهني	٠.٤٨٧	—————	٠.٥٠٦	٠	١
الحالة الثانية ن=٣٦	مدى معقولية تقديرات القيمة العادلة	٣.٨٥٣	٤	١.٣٦٠	١	٦
	الاصرار على تسويات تقديرات القيمة العادلة	٤.١١١	٤.٥	١.٨٦٤	١	٧
	قيمة التسويات فى تقديرات القيمة العادلة	٥٠٦٩٤٤	٦٠٠٠٠٠	٢٦٣٢٦٣	٠	٩٠٠٠٠٠
	عدد سنوات الخبرة	١٠.٥٥٦	—————	٥.٣٩٥	٢	٢٥
	التأهيل المهني	٠.٥٨٣	—————	٠.٥٠٠	٠	١
الحالة الثالثة ن=٤١	مدى معقولية تقديرات القيمة العادلة	٣.٠٩٨	٢	١.٧٧٢	١	٦
	الاصرار على تسويات تقديرات القيمة العادلة	٥.٠٠٠	٦	٢.٠١٢	١	٧
	قيمة التسويات فى تقديرات القيمة العادلة	٥٢٩٢٦٨	٦٠٠٠٠٠	٣١١٤٤٣	٠	٩٠٠٠٠٠
	عدد سنوات الخبرة	١١.٠٠٠	—————	٥.٥١٨	٢	٢٥
	التأهيل المهني	٠.٥٨٥	—————	٠.٤٩٩	٠	١
الحالة الرابعة ن=٤٠	مدى معقولية تقديرات القيمة العادلة	٣.٨٢٥	٤	١.٤٣٠	١	٧
	الاصرار على تسويات تقديرات القيمة العادلة	٤.٥٥٠	٥	٢.٠٥٠	١	٧
	قيمة التسويات فى تقديرات القيمة العادلة	٥٢٣٧٥٠	٦٠٠٠٠٠	٢٧.٧٩٨	٠	٩٠٠٠٠٠
	عدد سنوات الخبرة	١٠.٩٧٥	—————	٥.٥٩٥	٢	٢٧
	التأهيل المهني	٠.٤٧٥	—————	٠.٥٠٦	٠	١
إجمالى العينة ن=١٥٦	مدى معقولية تقديرات القيمة العادلة	٣.٧٥٠	٤	١.٦٨٧	١	٧
	الاصرار على تسويات تقديرات القيمة العادلة	٤.٤١٠	٥	١.٩٩٦	١	٧
	قيمة التسويات فى تقديرات القيمة العادلة	٥٣٢٣٧١	٦٠٠٠٠٠	٢٧٦٤٢٩	٠	٩٠٠٠٠٠
	عدد سنوات الخبرة	١٠.٨٥٩	—————	٥.٦٤٠	٢	٢٧
	التأهيل المهني	٠.٥٣٢	—————	٠.٥٠١	٠	١

ومن أجل تحديد طبيعة الأساليب الاحصائية التي سيتم الاعتماد عليها في اختبار فروض البحث. قام الباحث بإجراء اختبار الاعتدالية وذلك للتحقق من ما إذا كان المجتمع الذي سحبت منه العينة موزعاً توزيعاً طبيعياً أم لا، وذلك من خلال اختبارى Kolmogorov-Smirnov و Shapiro-Wilk. وكما يظهر بالجدول رقم (٥) تشير نتائج الاختبار إلى عدم صحة الفرض القائل أن البيانات مسحوبة من مجتمع يتبع التوزيع الطبيعي، وعليه سوف يعتمد الباحث على أحد الاختبارات اللامعلمية من أجل اختبار فروض البحث.

### جدول (٥) نتائج اختبار الاعتدالية

Shapiro-Wilk		Kolmogorov-Smirnov		المتغير التابع	الحالات
Sig.	Statistic	Sig.	Statistic		
٠.٠١١	٠.٩٢٣	٠.٠٠٧	٠.١٦٨	مدى معقولة تقديرات القيمة العادلة	الحالة الأولى
٠.٠١٠	٠.٩٢٢	٠.٠٥٢	٠.١٤٠	الأصرار على تسويات تقديرات القيمة العادلة	
٠.٠٠٠	٠.٨٦٧	٠.٠٠٠	٠.٢٤١	قيمة التسويات فى تقديرات القيمة العادلة	
٠.٠٢٠	٠.٩٢٧	٠.٠٠٣	٠.١٨٥	مدى معقولة تقديرات القيمة العادلة	الحالة الثانية
٠.٠١٧	٠.٩٢٤	٠.٠٠٤	٠.١٨٣	الأصرار على تسويات تقديرات القيمة العادلة	
٠.٠٠١	٠.٨٨٢	٠.٠٠٠	٠.٣٠٥	قيمة التسويات فى تقديرات القيمة العادلة	
٠.٠٠٠	٠.٨٢٥	٠.٠٠٠	٠.٢٦٩	مدى معقولة تقديرات القيمة العادلة	الحالة الثالثة
٠.٠٠٠	٠.٨١٨	٠.٠٠٠	٠.٢٧٦	الأصرار على تسويات تقديرات القيمة العادلة	
٠.٠٠٠	٠.٨٧٨	٠.٠٠٤	٠.١٧٠	قيمة التسويات فى تقديرات القيمة العادلة	
٠.٠٥٥	٠.٩٤٦	٠.٠٢٢	٠.١٥١	مدى معقولة تقديرات القيمة العادلة	الحالة الرابعة
٠.٠٠١	٠.٨٩٥	٠.٠١٠	٠.١٦٢	الأصرار على تسويات تقديرات القيمة العادلة	
٠.٠٠٦	٠.٩١٦	٠.٠١١	٠.١٦١	قيمة التسويات فى تقديرات القيمة العادلة	
٠.٠٠٠	٠.٩٣٧	٠.٠٠٠	٠.١٤٦	مدى معقولة تقديرات القيمة العادلة	إجمالي العينة
٠.٠٠٠	٠.٩٠٠	٠.٠٠٠	٠.١٧٢	الأصرار على تسويات تقديرات القيمة العادلة	
٠.٠٠٠	٠.٨٩٩	٠.٠٠٠	٠.١٩٩	قيمة التسويات فى تقديرات القيمة العادلة	

### ٣-٥ نتائج اختبارات الثبات (الاعتمادية) (Reliability)

يتحقق الثبات في حال قدرة المقياس المستخدم على الوصول إلى نفس النتائج إذا تم استخدامه لأكثر من مرة لنفس العينة وفي نفس الظروف، ومن ثمَّ يمكن الاعتماد عليه. وفي سبيل التحقق من ذلك قام الباحث باحتساب معامل (كرونباخ ألفا) على مستوى التساؤلات الثلاثة التي تقيس المتغيرات التابعة محل الدراسة والتي تناولت المحاور الخاصة بالفروض الثالث والرابع والخامس. وكما هو وارد بالجدول رقم (٦) تتجاوز قيمة معامل كرونباخ ألفا النسبة المتعارف عليها وهي في حدود (٠.٦٠) (Hair et al., 1995).

#### جدول (٦): نتائج اختبارات الثبات (الاعتمادية)

معامل Cronbach's alpha	عدد الأسئلة	الحالات
٠.٦٥٢	٣	الحالة الأولى
٠.٦١٤	٣	الحالة الثانية
٠.٨١٨	٣	الحالة الثالثة
٠.٥٨٣	٣	الحالة الرابعة
٠.٦٨٦	٣	إجمالي العينة

### ٤ - نتائج اختبار فروض البحث

يتناول الباحث في هذه الجزئية نتائج التحليل الإحصائي لاختبار فروض البحث. وقد اعتمد الباحث على البرنامج الإحصائي (SPSS:23)، ومن خلاله قام الباحث باختبار فروض البحث عن طريق تطبيق اختبار (Mann-Whitney) وهو الاختبار اللامعلمي الملائم للتحقق من معنوية الفروق بين متوسط العينتين المستقلتين.

#### ٤-١ نتيجة اختبار الفرض الأول

يختبر الفرض الأول (H1) أثر الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة في سياق فقرة أمور المراجعة الأساسية بتقرير المراجعة وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي (٧٠١) على الأحكام والتصرفات المهنية التشككية لمراقب الحسابات. إذ قام الباحث باشتقاق ثلاثة فروض فرعية، أولهم يرتبط بالمتغير التابع الذي يُعبر عن الأحكام المهنية التشككية لمراقب الحسابات، في حين المتغيرين التابعين الثاني والثالث يقيسان التصرفات المهنية التشككية لمراقب الحسابات. وفي ضوء التصميم التجريبي للبحث، ومن خلال اختبار مدى ومعنوية الفروق بين متوسط إجابات العينتين الأولى (مجموعة الرقابة)، والثالثة (مجموعة المعالجة) تمكن الباحث من اختبار الفرض الأول.

ويعرض الجدول رقم (٧) إحصائيات (Mann-Whitney) و (Wilcoxon) ومتوسط الرتب وإحصائية (Z) ومستوى الدلالة (P-Value). إذ تشير النتائج، وبمستوى ثقة ٩٥% إلى وجود اختلاف ذو دلالة معنوية بين متوسط إجابات المجموعتين الأولى والثالثة فيما يتعلق بالسؤالين الأول والثاني حيث إن (Z=٣.٢٨٩-، P-Value= ٠.٠٠١) و (Z=٢.٥٧٩-، P-Value= ٠.٠١٠) لكل منهما على التوالي، وبما يشير إلى قبول الفرضين الفرعيين (H1a) و (H1b). وفي المقابل تم رفض الفرض الفرعي (H1c) حيث كانت (Z=٠.٤١٤-، P-Value= ٠.٦٧٩).

#### جدول (٧): نتائج اختبارات الفرض الأول

أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية على الأحكام والتصريفات المهنية التشككية لمراقب الحسابات

مستوى الدلالة (Sig)	إحصائية Z	Mean Rank		إحصائية (Wilcoxon)	إحصائية (Mann-Whitney)	المقاييس (المتغير التابع)	الفرض
		G1	G3				
٠.٠٠١	٣.٢٨٩-	٤٩	G1	١٣٢٤.٠٠	٤٦٣.٠٠	Q1: مدى معقولية تقديرات القيمة العادلة	H1a
		٣٢	G3				
٠.٠١٠	٢.٥٧٩-	٣٣	G1	١٣١٦.٠٠	٥٣٦.٠٠	Q2: الإصرار على تسويات تقديرات القيمة العادلة	H1b
		٤٧	G3				
٠.١١٠	١.٦٠٠-	٣٦	G1	١٤١٤.٠٠	٦٣٤.٠٠	Q3: قيمة التسويات في تقديرات القيمة العادلة	H1c
		٤٤	G3				

وبشكل أكثر تحديداً وفيما يتعلق بالفرض (H1a) والذي جاءت نتائج اختبار إحصائياً لتشير إلى وجود تأثير للإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقرير المراجعة على الأحكام المهنية التشككية لمراقب الحسابات مقاساً بتقييمه لمدى معقولية تلك التقديرات. إذ تشير النتائج إلى وجود علاقة إيجابية<sup>(1)</sup> بينهما، حيث أن متوسط الرتب للمجموعة الثالثة (مجموعة المعالجة) وقيمته (٣٢) أقل منه في المجموعة الأولى (مجموعة الرقابة) وقيمته (٤٩). وبما يفيد قيام مراقب الحسابات باتخاذ أحكاماً مهنية تشككية أكثر تحفظاً في ظل الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة في سياق فقرة أمور المراجعة الأساسية، أو بمعنى آخر يميل مراقبو الحسابات إلى تقييم تقديرات الإدارة للقيمة العادلة المبالغ فيها على أنها أقل ملاءمة.

وعلى صعيد آخر، وفيما يتعلق بالفرض (H1b) والذي جاءت نتائج اختبار إحصائياً لتشير إلى وجود تأثير للإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقرير المراجعة على

(1) تشير العلاقة الإيجابية إلى أن الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة في سياق فقرة أمور المراجعة الأساسية ترتب عليه قيام مراقبي الحسابات باتخاذ أحكام مهنية تشككية أكثر تحفظاً.

التصرفات المهنية التشككية لمراقب الحسابات مقاسًا باحتمال إصراره على ضرورة قيام الإدارة بإجراء تسويات لتقديرات القيمة العادلة المبالغ فيها. إذ تشير النتائج إلى وجود علاقة إيجابية<sup>(1)</sup> بينهما، حيث إن متوسط الرتب للمجموعة الثالثة (مجموعة المعالجة) وقيمتها (٤٧) أكبر منه في المجموعة الأولى (مجموعة الرقابة) وقيمتها (٣٣). وبما يعنى قيام مراقب الحسابات باتخاذ تصرفات مهنية تشككية أكثر تشددًا في ظل الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة في سياق فقرة أمور المراجعة الأساسية، أو بمعنى آخر يكون احتمال إصرار مراقب الحسابات على إجراء تسويات القيمة العادلة أعلى في ظل الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية. وفيما يتعلق بالفرض (H1c) والتي جاءت نتائج اختبارها لتشير إلى وجود علاقة إيجابية بين الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية وقيمة التسويات في تقديرات القيمة العادلة ولكنها غير معنوية.

ويخلص الباحث مما سبق عرضه إلى قبول الفرض الأول (H1) بدلالة فرعيته<sup>(2)</sup> جزئيًا، حيث تأثرت الأحكام المهنية التشككية لمراقب الحسابات جراء الإلزام بالإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية، بينما كان تأثير هذا الإفصاح على التصرفات المهنية التشككية لمراقب الحسابات ذو دلالة معنوية فيما يتعلق بالسؤال الثانى فقط. وبالرغم مما توصل إليه البحث الحالى من نتائج، والتي تختلف تمامًا عن ما توصلت إليه دراستا (Ratzinger-Sakal and Theis (2019) و (Asbahr and Ruhnke (2019)، حيث أشارت نتائجهما إلى أن مراقبى الحسابات يتخذون أحكامًا وتصرفات مهنية أقل تشددًا في ظل الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية؛ مستثنين في تقرير ذلك إلى نظرية المبرر الأخلاقي؛ يعتقد الباحث أن ما توصل إليه البحث الحالى يعد بمثابة نتيجة منطقية وهامة تتفق مع الدوافع الرئيسية لتعديل معايير المراجعة إجمالاً وصدور معيار المراجعة الدولى (٧٠١) تحديدًا؛ فمن أهم هذه الدوافع تغيير توجهات مراقبى الحسابات ولفت انتباههم إلى الحسابات والعناصر الهامة ذات المخاطر المرتفعة، حيث أن الإلزام بالإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية له تأثير غير مباشر في دعم سمات الشك المهني لمراقب الحسابات. فضلاً عن أن الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية يُمثل تحديًا؛ حيث أن هذه التقديرات تتطلب مزيدًا من الأحكام الشخصية من قبل مراقب الحسابات، وهو ما يجعل أحكامه وتصرفاته المهنية بشأنها أكثر تحفظًا وتشددًا.

(1) تشير العلاقة الإيجابية إلى أن الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة ضمن سياق فقرة أمور المراجعة الأساسية ترتب عليه قيام مراقبى الحسابات باتخاذ تصرفات مهنية تشككية أكثر تشددًا.

(2) يقبل الفرض الرئيسى كليًا في حال قبول الفروض الفرعية الثلاثة المشتقة منه. يرفض الفرض الرئيسى كليًا في حال رفض الفروض الفرعية الثلاثة المشتقة منه. يقبل الفرض الرئيسى جزئيًا في حال قبول أحد فروض الفرعية ورفض الآخر.

## ٤-٢ نتيجة اختبار الفرض الثانى

يختبر الفرض الثانى (H2) الأثر التفاعلى لكلٍ من ضغوط العميل والإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة فى سياق فقرة أمور المراجعة الأساسية بتقرير المراجعة، على الأحكام والتصرفات المهنية التشككية لمراقب الحسابات. إذ قام الباحث بإشتقاق ثلاثة فروض فرعية، أولهم يرتبط بالمتغير التابع الذى يعبر عن الأحكام المهنية التشككية لمراقب الحسابات، فى حين المتغيرين التابعين الثانى والثالث يقيسان التصرفات المهنية التشككية لمراقب الحسابات. وفى ضوء فروض البحث من المتوقع أن يختلف تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية على الأحكام والتصرفات المهنية التشككية باختلاف مستوى ضغوط عميل المراجعة. وفى ضوء التصميم التجري للبحث، ومن خلال اختبار مدى ومعنوية الفروق بين متوسط إجابات العينتين الثالثة (مجموعة الرقابة)، والرابعة (مجموعة المعالجة)<sup>(١)</sup> يمكن للباحث اختبار الفرض الثانى للبحث.

ويوضح الجدول رقم (٨) إحصائيات (Mann-Whitney) و (Wilcoxon) ومتوسط الرتب وإحصائية (Z) ومستوى الدلالة (P-Value). وتشير النتائج، وبمستوى ثقة ٩٥% إلى وجود اختلاف معنوى بين متوسط إجابات مجموعتى الدراسة فيما يتعلق بالسؤال الأول فقط حيث إن  $(P=0.021)$   $(Z=2.313, Value=)$  وبما يشير إلى قبول الفرض (H2a). وفى المقابل تم رفض الفرضين الفرعيين (H2b) (H1c) حيث كانت  $(P=0.296, Z=1.045)$  و  $(P=0.760, Z=0.305)$  لكلٍ منهما على التوالى.

### جدول (٨): نتائج اختبارات الفرض الثانى

الأثر التفاعلى للإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية وضغوط العميل على الأحكام والتصرفات المهنية التشككية

مستوى الدلالة (Sig)	إحصائية Z	Mean Rank		إحصائية (Wilcoxon)	إحصائية (Mann-Whitney)	المقاييس (المتغير التابع)	الفرض
		G3	G4				
٠.٠٢١	٢.٣١٣-	٣٥	G3	١٤٤١.٠٠	٥٨٠.٠٠	Q1: مدى معقولة تقديرات القيمة العادلة	H2a
		٤٧	G4				
٠.٢٩٦	١.٠٤٥-	٤٣	G3	١٥٣١.٥٠	٧١١.٥٠	Q2: الإصرار على تسويات تقديرات القيمة العادلة	H2b
		٣٨	G4				
٠.٢٤٩	١.١٥٣-	٤٣	G3	١٥١٨.٥٠	٦٩٨.٥٠	Q3: قيمة التسويات فى تقديرات القيمة العادلة	H2c
		٣٧	G4				

(١) الحالة الثالثة (مجموعة الرقابة)، تتضمن الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية فقط، بينما الحالة الرابعة (مجموعة المعالجة)، تتضمن الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بالإضافة إلى وجود ضغوط من قبل الإدارة.

وبشكل أكثر تحديداً، وبخصوص **الفرض (H2a)** والذي جاءت نتائج اختبارته احصائياً لتشير إلى أن تأثير الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقرير المراجعة على الأحكام المهنية التشككية لمراقب الحسابات مقاساً بتقييمه لمدى معقولية تلك التقديرات يختلف باختلاف مستوى الضغوط التي يمارسها عميل المراجعة. إذ تشير النتائج إلى أنه في حالة وجود ضغوط من قبل عميل المراجعة يتجه مراقب الحسابات إلى اتخاذ أحكاماً مهنية تشككية أقل تحفظاً. حيث إن متوسط الرتب للمجموعة الرابعة (مجموعة المعالجة) وقيمته (٤٧) أكبر منه في المجموعة الثالثة (مجموعة الرقابة) وقيمته (٣٥). فقد ترتب على الأثر التفاعلي بين الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية وضغوط العميل قيام مراقب الحسابات باصدار أحكاماً مهنية أقل تحفظاً؛ مفادها زيادة ملاءمة ومعقولية تقديرات الإدارة للقيمة العادلة من وجهة نظر مراقبي الحسابات. أو بمعنى آخر فقد ترتب على الأثر التفاعلي أن تحولت العلاقة الإيجابية والتي سبق الإشارة إليها عند اختبار الفرض (H1a) إلى علاقة سلبية. وتتفق هذه النتيجة بصورة ضمنية مع ما توصلت إليه نتائج بعض الدراسات، حيث أشارت إلى أن زيادة الضغوط من قبل عميل المراجعة تؤدي إلى التخفيف من حدة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات وتجعلهم أكثر قبولاً للأخطاء المحاسبية (e.g. Koch and Salterio, 2017; Messier and Ratzinger-Sakal and Theis (2019). وذلك خلافاً لما أشارت إليه دراسة (Ratzinger-Sakal and Theis (2019) والتي تناولت الأثر التفاعلي للإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية وضغوط العميل على الأحكام المهنية لمراقب الحسابات ولم تصل إلى فروق معنوية في هذا الصدد.

وعلى صعيد آخر، جاءت النتائج الخاصة باختبار **الفرضين (H2b) و (H2c)** لتشير إلى أن تأثير الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقرير المراجعة على التصرفات المهنية التشككية لمراقب الحسابات لم تتأثر بمستوى الضغوط التي يمارسها عميل المراجعة. وتتفق هذه النتيجة ما توصلت إليه دراسة (Asbahr and Ruhnke (2019)، ويمكن للباحث تفسير ذلك بأن تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية على التصرفات المهنية لمراقب الحسابات والذي ظهر إيجابياً في نتائج اختبار الفرض الأول، حيث زادت احتمالات إصرار مراقب الحسابات على تعديل تقديرات القيمة العادلة، يقابله تأثير مضاو له جراء ممارسة الضغوط من قبل عميل المراجعة، ومن ثمَّ ظهرت العلاقة التفاعلية بين الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية وضغوط العميل كعلاقة غير معنوية.

**ويخلص الباحث** مما سبق عرضه إلى **قبول الفرض الثاني (H2) بدلالة فرعياته جزئياً**، حيث تأثرت الأحكام المهنية التشككية لمراقب الحسابات نتيجة لوجود أثر تفاعلي بين الإلزام بالإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية وضغوط العميل، في حين لم يكن لهذا الأثر



التفاعلى أى دلالة معنوية فيما يتعلق بالتصرفات المهنية التشككية. ويمكن للباحث تبرير ذلك بوجود فجوة بين الأحكام والتصرفات المهنية لمراقبى الحسابات؛ فقد يُصدر مراقب الحسابات حكماً مهنيًا ولكن هذا الحكم قد لا ينعكس فى صورة تصرف مهنى يتلاءم معه. ومن ثمّ يمكن القول بوجود بعض الاختلاف بين محددات كلٍ من الحكم والتصرف المهنى لمراقب الحسابات. فعلى سبيل المثال، قد يُشكل خوف مراقبى الحسابات من مخاطر التقاضى والسمعة السيئة والمساءلة القانونية أحد محددات التصرف المهنى التشككى، دون أن يكون لذلك تأثيرًا على حكمه المهنى الذى يتحدد فى ضوء عوامل أخرى ترتبط بالسمات الشخصية لمراقب الحسابات.

#### ٤-٣ نتيجة اختبار الفرض الثالث

يختبر الفرض الثالث الأثر التفاعلى لكلٍ من، خبرة مراقب الحسابات والإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة فى سياق فقرة أمور المراجعة الأساسية بتقرير المراجعة على الأحكام والتصرفات المهنية التشككية لمراقب الحسابات. إذ قام الباحث باشتقاق ثلاثة فروض فرعية، أولهم يرتبط بالمتغير التابع الذى يُعبر عن الأحكام المهنية التشككية لمراقب الحسابات، فى حين المتغيرين التابعين الثانى والثالث يقيسان التصرفات المهنية التشككية لمراقب الحسابات. وفى ضوء فروض البحث من المتوقع أن يختلف تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية على الأحكام والتصرفات المهنية باختلاف مستوى الخبرة التى يتمتع بها مراقب الحسابات. وفى ضوء التصميم التجريى للبحث، سوف يقوم الباحث بتقسيم عينة الدراسة فى المجموعتين الأولى والثالثة تبعًا لمستوى خبرة مراقب الحسابات، ومن خلال اختبار مدى ومعنوية الفروق بين متوسط إجابات العينتين الأولى (مجموعة الرقابة)، والثالثة (مجموعة المعالجة) لعينة مراقبى الحسابات قليلى الخبرة مع مثيلتها بالنسبة لعينة مراقبى الحسابات ذوى الخبرة يمكن للباحث اختبار الفرض الثالث للبحث.

ويوضح الجدول رقم (٩) متوسط الرتب، واحصائية (Z)، ومستوى الدلالة (P-Value). وتشير النتائج، وبمستوى ثقة ٩٥% إلى وجود اختلاف ذو دلالة معنوية بين متوسط إجابات مجموعتى الدراسة فيما يتعلق بالتساؤلات الأول والثانى والثالث وذلك بالنسبة لعينة مراقبى الحسابات ذوى الخبرة فقط حيث أن (Z=٣.١٧٩، P-Value=٠.٠٠١) و (Z=٢.٧٢٩، P-Value=٠.٠٠٦) و (Z=١.٩٧٣، P-Value= ٠.٠٤٩) لكلٍ منهم على التوالى، فى حين لم يتحقق ذلك بالنسبة لعينة مراقبى الحسابات الأقل خبرة. ويشير ذلك إلى قبول الفروض (H3a) و (H3b) و (H3c). وأن تأثير الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية على الأحكام والتصرفات المهنية التشككية لمراقبى الحسابات يختلف باختلاف مستوى خبرتهم. إذ أن مراقبى الحسابات الأكثر خبرة لديهم ميل أكبر إلى إصدار أحكام وتصرفات مهنية أكثر تشددًا. إذ أن حكمهم المهنى بشأن معقولية

تقديرات القيمة العادلة المبالغ فيها من قبل الإدارة بأنها أقل ملائمة، وكذلك يكون لديهم إصرار أكبر على قيام الإدارة بتعديل تقديرات القيمة العادلة، فضلاً عن زيادة قيمة التسويات التي يتعين إجراؤها من وجه نظرهم.

وللتأكيد على ما سبق الإشارة إليه بشأن وجود أثر تفاعلي لكلٍ من الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية وخبرة مراقب الحسابات، قام الباحث بإجراء مقارنة بين نتائج اختبار الفرض الأول والتي تضمنت المقارنة بين متوسط إجابات المجموعتين الأولى والثالثة على مستوى العينة ككل دون تمييز بين مستوى الخبرة، مع مثيلتها لنفس المجموعتين ولكن على مستوى عينة مراقب الحسابات ذوى الخبرة. إذ يوضح الجدول رقم (٩) أن دلالة الاختلاف بين متوسط إجابات المجموعتين (الأولى والثالثة) تبدو معنوية بصورة أكبر في حالة مراقبي الحسابات ذوى الخبرة مقارنة بالعينة الإجمالية، وبصورة خاصة فيما يتعلق بالتصرفات المهنية التشفكية لمراقبي الحسابات (السؤالين الثانى والثالث)، حيث كانت ( $Z=2.579-$ ،  $P-Value= 0.010$ ) و ( $Z=1.600-$ ،  $P-Value= 0.110$ ) على التوالي، وذلك على مستوى العينة الإجمالية، وأصبحت ( $Z=2.729-$ ،  $P-Value= 0.006$ ) و ( $Z=1.973-$ ،  $P-Value= 0.049$ ) بالنسبة لعينة مراقبي الحسابات ذوى الخبرة.

ويخلص الباحث مما سبق عرضه إلى قبول الفرض الثالث (H3) بدلالة فرعياته كلياً، والذي تتفق نتيجة اختبارها بصورة ضمنية مع ما أشارت إليه نتائج دراسات عديدة، والتي أكدت على أن مراقبي الحسابات الأكثر خبرة لديهم قدرة أعلى على تقييم مخاطر الغش (Knap and Knapp, 2001)، وكذلك وجود أثر تفاعلي إيجابي بين الخبرة والشك المهني من ناحية وقدرة مراقب الحسابات على تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية من ناحية أخرى (Hussin et al., 2017)، بالإضافة إلى أن مراقبي الحسابات الأكثر خبرة يتجهون إلى اتخاذ أحكاماً مهنية تتطلب إجراء التعديلات اللازمة فى الأخطاء المحاسبية المكتشفة (Messier and Schmidt, 2018). ويمكن للباحث تبرير ذلك بأن مراقبي الحسابات الأكثر خبرة؛ يكونوا أكثر إدراكاً للتحديات والمعوقات التي تواجه عملية المراجعة، ومنها مراجعة التقديرات المحاسبية بصفة عامة وتقديرات القيمة العادلة بصفة خاصة؛ ومن ثم فهم قادرون على اتخاذ أحكام وتصرفات مهنية أكثر ملاءمة مقارنة بغيرهم من مراقبي الحسابات الأقل خبرة. كما يعتقد الباحث بأن الخبرة تمد مراقبي الحسابات بالثقة التي تمكنهم من مواجهة ضغوط الإدارة وتجعلهم أكثر قدرة على اتخاذ أحكام وتصرفات مهنية أكثر تحفظاً وبغض النظر عن تبعات ذلك على العلاقة مع عميل المراجعة.

#### ٤-٤ نتيجة اختبار الفرض الرابع

يختبر الفرض الرابع الأثر التفاعلي لكلٍ من التأهيل المهني لمراقب الحسابات والإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة في سياق فترة أمور المراجعة الأساسية بتقرير المراجعة على الأحكام والتصرفات المهنية التشككية لمراقب الحسابات. وقد قام الباحث باشتقاق ثلاثة فروض فرعية، أولهم يرتبط بالتغيير التابع الذي يعبر عن الأحكام المهنية التشككية لمراقب الحسابات، في حين المتغيرين التابعين الثاني والثالث يقيسان التصرفات المهنية التشككية لمراقب الحسابات. وفي ضوء التصميم التجريبي للبحث، سوف يقوم الباحث بتقسيم عينة الدراسة في المجموعتين الأولى والثالثة تبعاً لمستوى التأهيل المهني لمراقب الحسابات، ومن خلال اختبار مدى ومعنوية الفروق بين متوسط إجابات العينتين الأولى (مجموعة الرقابة)، والثالثة (مجموعة المعالجة) لعينة مراقبي الحسابات غير المؤهلين مع مثيلتها بالنسبة لعينة مراقبي الحسابات المؤهلين يمكن للباحث اختبار الفرض الرابع للبحث.

ويوضح الجدول رقم (١٠)، متوسط الرتب، واحصائية (Z)، ومستوى الدلالة (P-Value). وتشير النتائج، وبمستوى ثقة ٩٥% إلى وجود اختلاف معنوي بين متوسط إجابات مجموعتي الدراسة فيما يتعلق بالتساؤلات الأول والثاني والثالث، وذلك بالنسبة لعينة مراقبي الحسابات المؤهلين فقط حيث كانت ( $Z=3.805$ ،  $P-Value=0.000$ ) و ( $Z=3.229$ ،  $P-Value=0.001$ ) و ( $P=0.0005$ ) و ( $Z=2.835$ ،  $Value=$  لكلٍ منهم على التوالي، في حين لم يتحقق ذلك بالنسبة لعينة مراقبي الحسابات غير المؤهلين. ويشير ذلك إلى قبول الفروض (H4a) و (H4b) و (H4c). وأن تأثير الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية على الأحكام والتصرفات المهنية التشككية لمراقبي الحسابات يختلف باختلاف مستوى تأهيلهم المهني. إذ أن مراقبي الحسابات المؤهلين لديهم ميل أكبر إلى إصدار أحكام وتصرفات مهنية أكثر تشدداً. إذ أن حكمهم المهني بشأن معقولية تقديرات القيمة العادلة المبالغ فيها من قبل الإدارة بأنها أقل ملاءمة، كما يكون لديهم إصرار أكبر على قيام الإدارة بتعديل تقديرات القيمة العادلة، فضلاً عن زيادة قيمة التسويات التي يتعين إجراؤها من وجه نظرهم.

جدول رقم (٩): نتائج اختبارات الفرض الثالث

الأثر التفاعلي للإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية وخبرة مراقب الحسابات على الأحكام والتصرفات المهنية التشككية

مستوى الدلالة (Sig)	نو خيرة		قليل الخيرة				العينة كاملة				المقاييس (المتغير التابع)	الفرض	
	إحصائية Z	Mean Rank	مستوى الدلالة (Sig)	إحصائية Z	Mean Rank	مستوى الدلالة (Sig)	إحصائية Z	Mean Rank					
٠.٠٠١	٣.١٧٩-	٣١	G1	٠.٢٤٠	١.١٧٤-	١٨	G1	٠.٠٠١	٣.٢٨٩-	٤٩	G1	Q1: مدى معقولية تقديرات القيمة العادلة	H3a
		١٨	G3			١٤	G3			٣٢	G3		
٠.٠٠٦	٢.٧٢٩-	١٨	G1	٠.٥٠٠	٠.٦٧٤-	١٥	G1	٠.٠١٠	٢.٥٧٩-	٣٣	G1	Q2: الأصرار على تسويات تقديرات القيمة العادلة	H3b
		٢٩	G3			١٧	G3			٤٧	G3		
٠.٠٤٩	١.٩٧٣-	٢٠	G1	٠.٨٧٨	٠.١٥٤-	١٦	G1	٠.١١٠	١.٦٠٠-	٣٦	G1	Q3: قيمة التسويات في تقديرات القيمة العادلة	H3c
		٢٨	G3			١٦	G3			٤٤	G3		
ن (نو خيرة) = ٤٨ ٢٧ = (G3), ٢١ = (G1)			ن (قليل الخيرة) = ٣٢ ١٤ = (G3), ١٨ = (G1)				ن = ٨٠ ٤١ = (G3), ٣٩ = (G1)						

وللتأكيد على ما سبق الإشارة إليه بشأن وجود أثر تفاعلي لكلٍ من الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية والتأهيل المهني لمراقب الحسابات. قام الباحث بإجراء مقارنة بين نتائج اختبار الفرض الأول والتي تضمنت المقارنة بين متوسط إجابات المجموعتين الأولى والثالثة على مستوى العينة كاملة دون تمييز بين مستوى التأهيل، مع مثيلتها لنفس المجموعتين ولكن على مستوى عينة مراقبي الحسابات المؤهلين فقط. إذ يوضح الجدول رقم (١٠) أن دلالة الاختلاف بين متوسط إجابات المجموعتين (الأولى والثالثة) تبدو معنوية بصورة أكبر في حالة مراقبي الحسابات المؤهلين مقارنة بإجمالي العينة، وبصورة خاصة فيما يتعلق بالتصرفات المهنية التشككية لمراقبي الحسابات (السؤالين الثاني والثالث)، حيث كانت (  $Z=2.579-$ ،  $P-Value= 0.010$  ) و (  $Z=1.600-$ ،  $P-Value= 0.110$  ) على التوالي، وذلك على مستوى العينة الإجمالية، وأصبحت (  $Z=3.229-$ ،  $P-Value= 0.001$  ) و (  $Z=2.835-$ ،  $P-Value= 0.005$  ) بالنسبة لعينة مراقبي الحسابات المؤهلين.

ويخلص الباحث مما سبق عرضه إلى قبول الفرض الرابع (H4) بدلالة فرعيته كلياً، والذي تتفق نتيجة اختبارته بصورة ضمنية مع ما أشارت إليه نتائج دراسات عديدة، أكدت على أن مراقبي الحسابات المؤهلين مهنيًا يصدرن أحكاماً مهنية أكثر ملاءمة (e.g. Che et al., 2017; Li et al., 2016)، كما أن التأهيل المهني لمراقبي الحسابات يعزز ويدعم من ممارستهم لأحكام الشك المهني (Ciolek and Emerling, 2019; Fatmawati et al., 2018). ولنفس الأسباب التي سبق وعرضها الباحث عند مناقشة نتائج اختبار الفرض الثالث يمكن القول بأن التأهيل المهني يدعم مراقبي

الحسابات في ممارستهم للأحكام والتصرفات المهنية التشككية. كما يعتقد الباحث بأن وجود اتفاق بين نتيجة اختبار الفرض الرابع مع مثيلتها على مستوى الفرض الثالث، مرده إلى أن المعارف التي يتحصل عليها مراقب الحسابات من الالتحاق ببرامج التأهيل المهني تُشكل جانبًا كبيرًا من خبرته المهنية، حيث تُستمد الخبرة بصورة مباشرة من الأداء السابق للمهام أو بصورة غير مباشرة من خلال التأهيل العلمي.

### جدول (١٠): نتائج اختبارات الفرض الرابع

الأثر التفاعلي للإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية والتأهيل المهني لمراقب الحسابات على الأحكام والتصرفات المهنية التشككية

الفرض	المقاييس (المتغير التابع)	العينة كاملة			غير مؤهل			مؤهل		
		Mean Rank	إحصائية Z	مستوى الدلالة (Sig)	Mean Rank	إحصائية Z	مستوى الدلالة (Sig)	Mean Rank	إحصائية Z	مستوى الدلالة (Sig)
H4a	Q1: مدى معقولية تقديرات القيمة العادلة	G1	٤٩	٠.٠٠١	G1	١٩	٠.٧٢١	G1	٣٠	٠.٠٠٠
		G3	٣٢		G3	١٨		G3	١٥	
H4b	Q2: الإصرار على تسويات تقديرات القيمة العادلة	G1	٣٣	٠.٠١٠	G1	١٨	٠.٥٤٦	G1	١٥	٠.٠٠١
		G3	٤٧		G3	٢٠		G3	٢٧	
H4c	Q3: قيمية التسويات في تقديرات القيمة العادلة	G1	٣٦	٠.١١٠	G1	١٩	٠.٦٠٩	G1	١٥	٠.٠٠٥
		G3	٤٤		G3	١٨		G3	٢٦	
		ن = ٨٠ ٤١ = (G3) ، ٣٩ = (G1)			ن (غير مؤهل) = ٣٧ ١٧ = (G3) ، ٢٠ = (G1)			ن (مؤهل) = ٤٣ ٢٤ = (G3) ، ١٩ = (G1)		

وفى ضوء ما سبق عرضه بشأن نتائج اختبار الفروض يعرض الجدول رقم (١١) ملخصًا لنتائج اختبار الفروض الرئيسية للبحث.

### جدول (١١) نتائج اختبار الفروض الرئيسية للبحث

الفرض	نتيجة الاختبار	طبيعة العلاقة
H1	قبول جزئي	يؤثر بجعل الحكم المهني التشككي أكثر تحفظًا. - ظهر التأثير على التصرف المهني التشككي معنويًا فيما يتعلق بزيادة احتمالات اصرار مراقب الحسابات على تعديل تقديرات القيمة العادلة. - ظهر التأثير على التصرف المهني التشككي غير معنوي فيما يتعلق بقيمة التسويات التي يتعين إجراءها.
H2	قبول جزئي	زيادة ضغوط العميل تجعل الحكم المهني التشككي أقل تحفظًا. - زيادة ضغوط العميل لم يكن لها تأثير على التصرف المهني التشككي.

		مراجعته لتلك التقديرات باختلاف مستوى ضغوط عميله عليه.	
	قبول	يختلف تأثير إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على حكمه وتصرفه المهني التشككي عند مراجعته لتلك التقديرات باختلاف مستوى خبرته.	H3
	قبول	يختلف تأثير إفصاح مراقب الحسابات عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية بتقريره على حكمه وتصرفه المهني التشككي عند مراجعته لتلك التقديرات باختلاف مستوى تأهيله المهني.	H4

#### ٤-٥ تحليلات إضافية

يتناول الباحث في هذه الفرعية اثنين من التحليلات الإضافية؛ والتي يعتقد الباحث بأهميتها ودورها في تأكيد وتفسير ما توصل إليه من نتائج في مرحلة اختبار الفروض الرئيسية للبحث. أولهما، يتعلق بدراسة واختبار انعكاسات وجود ضغوط من قبل عميل المراجعة على الأحكام والتصرفات المهنية التشككية ذات الصلة بمراجعة تقديرات القيمة العادلة، وثانيهما، يتناول من خلاله الباحث اختباراً معلماً لفروض البحث.

#### ٤-٥-١ انعكاسات ضغوط العميل على الأحكام والتصرفات المهنية التشككية

الأحكام والتصرفات المهنية لمراقب الحسابات دالة في العديد من المحددات، منها دوافعه وأهدافه. ويحتمل أن يكون للضغوط التي يفرضها عميل المراجعة انعكاسات على تلك الأهداف والدوافع، ومن ثم يختبر الباحث في هذه الفرعية تأثير ضغوط العميل على الأحكام والتصرفات المهنية التشككية ذات الصلة بمراجعة تقديرات القيمة العادلة. وفي ضوء التصميم التجريبي للبحث، يتحقق الباحث من ذلك عن طريق اختبار مدى ومعنوية الفروق بين متوسط إجابات العينتين الأولى (مجموعة الرقابة)، والثانية (مجموعة المعالجة). ويوضح الجدول رقم (١٢) إحصائيات (Mann-Whitney) و (Wilcoxon)، ومتوسط الرتب، واحصائية (Z)، ومستوى الدلالة (P-Value). إذ تشير النتائج، وبمستوى ثقة ٩٥% إلى وجود اختلاف معنوي بين متوسط إجابات مجموعتي الدراسة فيما يتعلق بالسؤال الأول فقط حيث كانت (Z=٢.٣٦٩، P-Value= ٠.٠١٨). وهو ما يشير إلى أن ضغوط العميل كان لها تأثيراً على الأحكام المهنية التشككية، والتي تقاس من خلال تقييم مراقبي الحسابات لمدى معقولية تقديرات القيمة العادلة، وقد ظهرت العلاقة بينهما كعلاقة إيجابية فمع زيادة ضغوط عميل المراجعة يتجه مراقبو

الحسابات إلى اصدار أحكاماً مهنية تشككية أكثر تحفظاً؛ حيث يكون حكمهم المهني بشأن تقديرات الإدارة للقيمة العادلة المبالغ فيها على أنها أقل ملاءمة.

وتتفق هذه النتيجة مع ما سبق وأن توصل إليه الباحث من قبل عند اختياره للفرض الثاني، حيث توصل الباحث إلى عدم وجود تأثير لضغوط العميل على التصرفات المهنية التشككية لمراقبي الحسابات، وبما يؤكد توقعات الباحث في هذا الصدد. فعلى الرغم من أن التصرفات المهنية لمراقب الحسابات تكون نتاجاً لاتخاذها أحكاماً مهنية، حيث يُنظر للتصرف المهني على أنه آخر المراحل المتعلقة باصدار الأحكام المهنية؛ إلا أن الباحث يعتقد بأن محددات التصرفات المهنية قد تشمل عوامل أخرى بخلاف محددات الأحكام المهنية. ولذلك يتعين دراسة محددات كليهما بصورة مستقلة.

جدول (١٢): نتائج التحليل الإضافي، اختبار أثر ضغوط العميل على الأحكام والتصرفات المهنية

التشككية

مستوى الدلالة (Sig)	إحصائية Z	Mean Rank		إحصائية (Wilcoxon)	إحصائية Mann-Whitney	المقاييس (المتغير التابع)	المتغير المستقل
		G1	G2				
٠.٠١٨	٢.٣٦٩-	٤٣	G1	١٤٤٨.٠٠	٤٨٢.٠٠	Q1: مدى معقولة تقديرات القيمة العادلة	ضغوط العميل
		٣١	G2				
٠.٦٨٧	٠.٤٠٣-	٣٧	G1	١٤٤٤.٥٠	٦٦٤.٥٠	Q2: الاصرار على تسويات تقديرات القيمة العادلة	
		٣٩	G2				
٠.٣٢٢	٠.٩٩١-	٤٠	G1	١٢٧٧.٥٠	٦١١.٥٠	Q3: قيمة التسويات فسي تقديرات القيمة العادلة	
		٣٥	G2				

وبشأن نتائج التحليل الإضافي أيضاً، تشير النتيجة التي تم التوصل إليها من خلال التحليل الإضافي إلى وجود تباين بشأن تأثير ضغوط العميل على الأحكام المهنية التشككية. ويوضح الجدول (١٣) ملخصاً لنتائج اختبار الفرضين الأول والثاني والتحليل الإضافي، وذلك فيما يتعلق بتأثير كلي من فقرة أمور المراجعة الأساسية وضغوط العميل والأثر التفاعلي بينهما على الأحكام المهنية التشككية لمراقب الحسابات.

جدول (١٣): نتائج اختبار أثر ضغوط العميل على الأحكام والتصرفات المهنية التشككية

العلاقة	المتغير التابع	المتغير المستقل	الفرض
تأثير إيجابي حكم مهني تشككي أكثر تحفظاً	الأحكام المهنية التشككية Q1: مدى معقولية تقديرات القيمة العادلة	فقرة أمور المراجعة الأساسية	H1a
تأثير إيجابي حكم مهني تشككي أكثر تحفظاً		ضغوط العميل	التحليل الإضافي
تأثير سلبي حكم مهني تشككي أقل تحفظاً		الأثر التفاعلي لفقرة أمور المراجعة الأساسية وضغوط العميل	H2a

وكما يتضح من الجدول السابق عرضه، بأن تأثير الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة في سياق فقرة أمور المراجعة الأساسية، وكذلك ضغوط العميل كان لهما تأثيراً إيجابياً على الأحكام المهنية التشككية لمراقب الحسابات، في حين الأثر التفاعلي بينهما أدى إلى تحول التأثير الإيجابي لكلٍ منهما منفرداً إلى تأثير سلبي. ويمكن للباحث تبرير ذلك استناداً إلى نظرية المبرر الأخلاقي (Moral License Theory)، وبموجب ذلك فقد يتخذ مراقبو الحسابات من الإفصاحات الواردة بفقرة أمور المراجعة الأساسية مبرراً لقبول ضغوط العميل بشأن الموافقة على تقديرات القيمة العادلة المبالغ فيها. ويتفق ذلك بصورة ضمنية مع ما أكدته نتائج بعض الدراسات والتي أشارت إلى انخفاض المسؤولية القانونية لمراقبي الحسابات فيما يتعلق بالأخطاء والتحريفات غير المكتشفة في ظل الإفصاحات الإضافية الواردة بشأنها ضمن تقرير المراجعة (Brown et al., 2015; Brasel et al., 2016).

٤-٥-٢ الاختبارات المعلمية

في سبيل التحقق من صلاحية نتائج اختبار الفروض والسابق الإشارة إليها، ونظراً لكبر حجم العينات المستقلة محل الدراسة إلى حدٍ ما، فقد قام الباحث باختبار الفروض من خلال أداء اختبار(ت) وهو الاختبار المعلمي الملائم لاختبار الفروق بين عينتين مستقلتين، ويوضح الجدول رقم (١٤) نتائج اختبار(ت) للفروق بين متوسط إجابات العينتين الأولى (مجموعة الرقابة)، والثالثة (مجموعة المعالجة) وبموجب ذلك يمكن اختبار الفرض الأول للبحث، وكما يظهر بالجدول رقم (١٤) لم تختلف النتائج فيما يتعلق بمعنوية الفروق بين متوسط إجابات المجموعتين الأولى والثالثة عن مثيلها الظاهر من قبل بالجدول رقم (٧) وبما يشير أيضاً إلى قبول الفرض الأول جزئياً.



**جدول (١٤) نتائج اختبار (ت)، الفرض الأول**

مستوى الدلالة (Sig)	احصائية (T)	المتوسط (Mean)		المقاييس (المتغير التابع)	الفرض
٠.٠٠١	٣.٤٩٧	٤.٥١٣	G1	Q1: مدى معقولة تقديرات القيمة العادلة	H1a
		٣.٠٩٨	G3		
٠.٠١٧	٢.٤٣٦-	٣.٩٢٣	G1	Q2: الاصرار على تسويات تقديرات القيمة العادلة	H1b
		٥.٠٠٠	G3		
٠.١٠٩	١.٦٢٢-	٥٦٧٩٤٨	G1	Q3: قيمة التسويات في تقديرات القيمة العادلة	H1c
		٥٢٩٢٦٨	G3		

كما يعرض الجدول رقم (١٥) نتائج اختبار (ت) للفرض الثاني، وهي أيضاً لم تختلف عما يوضحه الجدول رقم (٨) وكلاهما تتعلق بمعنوية الفروق بين متوسط إجابات المجموعتين الثالثة والرابعة، وتشير النتائج إلى معنوية الاختلاف فيما يتعلق بالسؤال الأول فقط، والذي يختبر الباحث من خلال الأثر التفاعلي للإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية وضغوط العمل على الأحكام المهنية التشككية، وبموجب هذا التفاعل فقد تحول التأثير الإيجابي جراء الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة ضمن سياق فقرة أمور المراجعة الأساسية إلى تأثيراً سلبياً وبما يشير أيضاً إلى قبول الفرض الثاني جزئياً.

**جدول (١٥) نتائج اختبار (ت)، الفرض الثاني**

مستوى الدلالة (Sig)	احصائية (T)	المتوسط (Mean)		المقاييس (المتغير التابع)	الفرض
٠.٠٤٦	٢.٠٣٠-	٣.٠٩٨	G3	Q1: مدى معقولة تقديرات القيمة العادلة	H2a
		٣.٨٢٥	G4		
٠.٣٢٢	٠.٩٧٧	٥.٠٠٠	G3	Q2: الاصرار على تسويات تقديرات القيمة العادلة	H2b
		٤.٥٥٠	G4		
٠.٢٣٦	١.١٩٦	٥٢٩٢٦٨	G3	Q3: قيمة التسويات في تقديرات القيمة العادلة	H2c
		٥٢٣٧٥٠	G4		

وبخصوص الفرض الثالث، والذي يختبر الأثر التفاعلي للإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية وخبرة مراقب الحسابات على الأحكام والتصرفات المهنية التشككية. فمن الملاحظ أيضاً أن ما يوضحه الجدول رقم (١٦) والخاص باختبار (ت) للمجموعتين الأولى والثالثة على مستوى عينة مراقبي الحسابات الأقل خبرة وعينة مراقبي الحسابات ذوى الخبرة، وهي لم تختلف عن ما ظهر من قبل بالجدول رقم (٩). وكلاهما يشير إلى قبول الفرض الثالث للبحث.

جدول (١٦) نتائج إختبار(ت)، الفرض الثالث

ذو خبرة				قليل الخبرة				المقاييس (المتغير التابع)	الفرض
مستوى الدلالة (Sig)	احصائية (T)	المتوسط (Mean)		مستوى الدلالة (Sig)	احصائية (T)	المتوسط (Mean)			
٠.٠٠١	٣.٤٤٦	٤.٥٧١	G1	٠.٢٤٤	١.١٨٧	٤.٤٤٤	G1	Q1: مدى معقولية تقديرات القيمة العادلة	H3a
		٢.٨١٤	G3			٣.٦٤٣	G3		
٠.٠٠٦	٢.٨٨٧-	٣.٧٦٢	G1	٠.٦٨٦	٠.٤٠٨-	٤.١١١	G1	Q2: الأصرار على تسويات تقديرات القيمة العادلة	H3b
		٥.٢٩٦	G3			٤.٤٢٩	G3		
٠.٠٤٥	٢.٠٥٩-	٦.٩٥٢٣	G1	٠.٩٣٢	٠.٠٨٦-	٥١٩٤٤٤	G1	Q3: قيمة التسويات فى تقديرات القيمة العادلة	H3c
		٥٧٩٦٢٩	G3			٤٣٢١٤٢	G3		
ن = ٤٨				ن = ٣٢					
٠.٢٧ = (G3)، ٠.٢١ = (G1)				٠.١٤ = (G3)، ٠.١٨ = (G1)					

وبخصوص الفرض الرابع، والذي يختبر الأثر التفاعلى للإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية والتأهيل المهنى لمراقب الحسابات على الأحكام والتصرفات المهنية التشككية. فمن الملاحظ أيضًا أن ما يوضحه الجدول رقم (١٧) والخاص باختبار (ت) للمجموعتين الأولى والثالثة على مستوى عينتى مراقبى الحسابات المؤهلين وغير المؤهلين، والتي لم تختلف عن ما يوضحه الجدول رقم (١٠). وكلاهما يشير إلى قبول الفرض الرابع للبحث.

جدول (١٧) نتائج إختبار(ت)، الفرض الرابع

مؤهل				غير مؤهل				المقاييس (المتغير التابع)	الفرض
مستوى الدلالة (Sig)	احصائية (T)	المتوسط (Mean)		مستوى الدلالة (Sig)	احصائية (T)	المتوسط (Mean)			
٠.٠٠٠	٤.٤٥٠	٥.٠٦٣	G1	٠.٥٦٧	٠.٥٧٨	٤.٠٠٠	G1	Q1: مدى معقولية تقديرات القيمة العادلة	H4a
		٢.٧٠٨	G3			٣.٦٤٧	G3		
٠.٠٠١	٣.٥١٩-	٣.٨٤٢	G1	٠.٧٠٧	٠.٣٧٩-	٤.٠٠٠	G1	Q2: الأصرار على تسويات تقديرات القيمة العادلة	H4b
		٥.٥٠٠	G3			٤.٢٩٤	G3		
٠.٠٠٤	٣.٠٨٩-	٥٧١٠٥٢	G1	٠.٧٣٥	٠.٣٤١	٥٦٥٠٠٠	G1	Q3: قيمة التسويات فى تقديرات القيمة العادلة	H4c
		٦٢٩١٦٦	G3			٣٨٨٢٣٥	G3		
ن = ٤٣				ن = ٣٧					
٠.٢٤ = (G3)، ٠.١٩ = (G1)				٠.١٧ = (G3)، ٠.٢٠ = (G1)					

## ٥- النتائج والتوصيات ومجالات البحوث المستقبلية

تعرض البحث الحالي إلى قضية محاسبية هامة تتصف بالحدثة إلى حد ما، فهي ترتبط بالتعديلات التي اجريت مؤخرًا على معايير المراجعة الدولية، وبموجب تلك التعديلات اصدر مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولي (IAASB) المعيار (IAS: 701, 2015) بعنوان: "الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية بتقرير مراقب الحسابات". ونظرًا لأن أغلب الدراسات التي اجريت في هذا الصدد كان اهتمامها الرئيسي بدراسة واختبار انعكاسات الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية من منظور أصحاب المصالح، وذلك من خلال اختبار المحتوى المعلوماتي لما تتضمنه فقرة أمور المراجعة الأساسية سواء بالنسبة للمستثمرين أو المحللين الماليين أو غيرهم من المستخدمين. لذلك فقد تمثل الهدف الرئيسي للبحث الحالي في اختبار انعكاسات الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية من منظور مراقبي الحسابات، وبشكل أكثر تحديدًا، استهدف البحث اختبار أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية على طبيعة الأحكام والتصرفات المهنية التشككية ذات الصلة بمراجعة تقديرات القيمة العادلة.

واستنادًا إلى المدخل التجريبي، قام الباحث بتصميم تجربة (٢×٢) تشمل اثنين من المتغيرات الرئيسية وهما الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية (غير موجودة / موجودة)، وضغوط العمل (منخفضة / مرتفعة)، ونتج عن ذلك وجود أربع حالات عملية، وتتضمن كلاً منها حالة عملية تتعلق بمراجعة تقديرات القيمة العادلة، ويطلب من مراقبي الحسابات المشاركين في التجربة اتخاذ مجموعة من القرارات يمكن من خلالها التعرف على طبيعة الأحكام والتصرفات المهنية التشككية ذات الصلة، ومن خلال البيانات الديموغرافية للمشاركين بالتجربة تمكن الباحث من قياس اثنين من المتغيرات التي تناولتهما الدراسة وهما: خبرة مراقب الحسابات وتأهيله المهني.

ومن خلال تطبيق اختبار (Mann-Whitney) للتحقق من معنوية الفروق بين متوسط العينتين المستقلتين. جاءت نتائج اختبار الفرض الأول للبحث، والذي تم قبوله جزئيًا؛ لتشير إلى أن الأحكام المهنية التشككية لمراقبي الحسابات تأثرت جراء الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة في سياق فقرة أمور المراجعة الأساسية، حيث يتخذ مراقبو الحسابات أحكام مهنية أكثر تحفظًا، وبما يعكس علاقة إيجابية بينهما، ففي ظل الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة ضمن فقرة أمور المراجعة الأساسية يتم تقييم تلك التقديرات من قبل المشاركين في التجربة على أنها أقل ملاءمة. في حين كانت انعكاسات هذا الإفصاح على التصرفات المهنية التشككية محدودة نسبيًا. وتتفق تلك النتيجة مع دوافع وأهداف صدور المعيار (٧٠١)، والتي منها تحسين جودة عملية المراجعة من خلال تعزيز سمات الشك المهني

لدى مراقبي الحسابات، وكذلك لفت انتباههم إلى أمور المراجعة الهامة التي يتعين عليهم بذل مزيد من الجهد بشأنها.

كما تناول البحث من خلال **الفرض الثاني**، والذي تم قبوله جزئياً؛ الأثر التفاعلي للإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية وضغوط العميل من ناحية على الأحكام والتصرفات المهنية التشككية لمراقبي الحسابات من ناحية أخرى، وجاءت النتائج لتشير إلى أن ضغوط العميل ترتب عليها أن تحولت العلاقة الإيجابية، والتي تم التوصل إليها من قبل إلى علاقة سلبية، حيث اتجه مراقبو الحسابات إلى اتخاذ أحكاماً مهنية أقل تحفظاً في ظل وجود ضغوط من قبل عميل المراجعة. وتدعم تلك النتيجة العديد من الدراسات والتي أشارت إلى أن جودة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات تتأثر سلباً جراء وجود الضغوط على اختلاف أنواعها. كما برر الباحث ذلك استناداً إلى نظرية المبرر الأخلاقي (Moral License Theory)، وبموجبها قد يتخذ مراقبو الحسابات من الإفصاحات الواردة بفقرة أمور المراجعة الأساسية مبرراً لقبول ضغوط العميل بشأن الموافقة على تقديرات القيمة العادلة المبالغ فيها. وأخيراً وفي ظل ما انتهى إليه البحث من نتائج بشأن **الفرضين الأول والثاني والتحليل الإضافي**. والتي أكدت نتائجها على أن التصرفات المهنية التشككية لمراقبي الحسابات لم تتأثر جراء الإفصاحات الواردة بفقرة أمور المراجعة الأساسية وكذلك ضغوط العميل والأثر التفاعلي بينهما، وفي ضوء ذلك؛ يزعم الباحث بوجود فجوة بين الأحكام والتصرفات المهنية لمراقبي الحسابات يتعين البحث في أسبابها ونتائج وجودها.

كما امتد البحث ليشمل دراسة الأثر التفاعلي بين الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية من ناحية واثنين من المتغيرات يعكسان السمات الشخصية لمراقب الحسابات من ناحية أخرى، وهما: خبرته وتأهيله المهني. وجاءت نتائج اختبار **الفرضين الثالث والرابع**؛ واللذين تم قبولهما؛ لتشير إلى أن مراقبي الحسابات الأكثر خبرة وكذلك المؤهلون منهم، يميلون إلى اتخاذ أحكاماً وتصرفات مهنية أكثر تشدداً وتحفظاً مقارنة بغيرهم. وبرر الباحث ذلك بأن مراقبي الحسابات الأكثر خبرة وتأهيلاً لديهم القدرة على إدراك التحديات والصعوبات التي تواجه عملية المراجعة ومن ثم اتخاذ الأحكام والتصرفات المهنية الملائمة بشأنها. بالإضافة لذلك فالخبرات والمعارف التي يمتلكها مراقبو الحسابات تجعلهم أكثر قدرة على التعامل مع الخلافات التي تنشأ مع إدارة العميل محل المراجعة بشأن الحسابات الأكثر تعقيداً والتي يحكمها مزيد من الأحكام الشخصية.

ويخلص الباحث إلى أن الأحكام والتصرفات المهنية التشككية ذات الصلة بمراجعة تقديرات القيمة العادلة تبدو كدالة في العديد من المحددات منها متطلبات الإصدارات والمعايير المهنية المستحدثة ذات الصلة، وكذلك السمات الشخصية لمراقبي الحسابات كالخبرة والتأهيل المهني، فضلاً عن تأثير

الضغوط المفروضة من قبل عميل المراجعة والتي أكدت نتائج الدراسة على أنها أحد محددات إصدار الأحكام المهنية التشككية. وفي ضوء ذلك، وعلى الرغم مما توصل إليه البحث من نتائج تشير إلى أهمية الإفصاحات الإضافية الواردة بتقرير المراجعة؛ وذلك لما لها من دور في توجيه انتباه مراقبي الحسابات نحو العناصر والعمليات الهامة، وتعزيز ممارسات الشك المهني بشأنها؛ إلا أن هذه الإفصاحات الإضافية قد يكون لها بعض التأثيرات السلبية إذا استخدمت بدافع تبريري من قبل مراقبي الحسابات واعتبروها آلية للدفاع عن أنفسهم في مواجهة الغير. ولذلك يتعين استخدام الإفصاحات الواردة بفقرة أمور المراجعة الأساسية في ضوء مجموعة من الضوابط لعل من أهمها: ضرورة التأكيد على أن الإفصاحات الواردة بفقرة أمور المراجعة الأساسية ليست بديلاً لفقرة الرأى ولا فقرة أساس تعديل الرأى، مع التأكيد على أن تلك الإفصاحات لا تنفي مسؤولية مراقب الحسابات بشأن الأخطاء والتحريفات غير المكتشفة ذات الصلة بالعناصر المفصَح عنها.

وعلى الرغم من أهمية المدخل التجريبي؛ وذلك لما له من قدرة على ضبط والتحكم في تأثير المتغيرات الأخرى المؤثرة بخلاف المتغير التجريبي محل الدراسة، وكذلك أهميته في دراسة الظواهر والقضايا التي لم تنطرق لها الممارسة العملية بعد. ولكن يعاب عليه صعوبة تعميم نتائجه، والتي تكون محدودة بمكان وزمان إجراء التجربة. كما يعد من **حدود البحث** اقتضاره في قياس الأحكام والتصرفات المهنية التشككية على مؤشرات وحيدة، دون أن يمتد ذلك لبدائل تعديل رأى مراقب الحسابات في هذا الصدد. كما يعتبر من حدود البحث، أنه استند في قياسه لضغوط العميل إلى النواحي الإدراكية دون أن يتعرض للضغوط المادية والتي ترتبط باحتمالات فقدان عميل المراجعة وفقد أتعابه.

وفي ضوء ما سبق عرضه من دراسات، وما توصل إليه البحث الحالي من نتائج، والتي أكدت في مجملها أهمية الإفصاحات الواردة بفقرة أمور المراجعة الأساسية سواء كان ذلك من منظور أصحاب المصالح أو منظور مراقبي الحسابات أنفسهم، لذلك **يوصى الباحث** بضرورة تعديل معايير المراجعة المصرية لتتوافق مع مثيلتها من المعايير الدولية، وبموجب ذلك يتم إصدار معيار مراجعة مصرى يقابل معيار المراجعة الدولي (٧٠١). مع توجيه انتباه القائمين على تنظيم المهنة في مصر إلى أن الدور التقليدي لمراقبي الحسابات أصبح لا يتناسب مع بيئة أعداد التقارير المالية الحالية، والتي أصبح يشوبها الكثير من التعقيد والحكمة والغموض؛ بصورة شكَّلت تحدياً كبيراً لمراقبي الحسابات للقيام بالمهام الموكلة إليهم في هذا الصدد؛ ومن ثمَّ يتعين على مكاتب ومنشآت المحاسبة والمراجعة وكذلك الجهاز المركزي للمحاسبة ضرورة الاهتمام بالعمل على تنمية مهارات وخبرات مراقبي الحسابات من خلال الإلزام ببرامج التعليم المهني المستمر كأحد متطلبات الاستمرار في مزاوله المهنة. كما يوصى الباحث بسرعة إصدار مجلس النواب لتشريع يتناول الجوانب المختلفة ذات الصلة بتنظيم مهنة المحاسبة

والمراجعة، وبموجب هذا التشريع يتم انشاء مجلس أعلى للمحاسبة والمراجعة على غرار المعمول به فى الدول الرائدة فى هذا الصدد.

وعلى صعيد البحوث والدراسات الأكاديمية **يوصى الباحث** بمزيد من البحوث المستقبلية تتناول تبعات الإفصاحات الواردة بفقرة أمور المراجعة الأساسية من منظور مراقب الحسابات، من خلال استخدام مقاييس بديلة يمكن من خلالها قياس جودة الأحكام والتصرفات المهنية، كذلك التى تعبر عن قدرة مراقبى الحسابات على اكتشاف الغش والتحريفات الجوهرية. ودراسة أثر الإلزام بفقرة أمور المراجعة الأساسية على جودة عملية المراجعة وجودة التقارير المالية. ومن الممكن أن تمتد البحوث المستقبلية أيضاً لتشمل اختبار أثر المحتوى المعلوماتى لفقرة أمور المراجعة الأساسية على إدراك مراقبى الحسابات لمنفعتها، وانعكاسات الإلزام بها على أتعاب وتكاليف عملية المراجعة والمسئولية القانونية لمراقبى الحسابات. وأخيراً وفى ضوء ما توصل إليه البحث من نتائج بشأن وجود فجوة بين الأحكام والتصرفات المهنية التشككية لمراقبى الحسابات؛ لذا **يوصى الباحث** بأهمية إجراء بحوث ودراسات يمكن من خلال التعرف على، والتفرقة بين محددات كلٍ منهما.

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية

السيد، محمود محمد. (٢٠١٨). "أثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن الاستمرارية وأمور المراجعة الأساسية والمعلومات الأخرى فى تقريره غير المعدل الجديد". رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.

الهيئة العامة للرقابة المالية. (٢٠٠٨). المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى، معيار المراجعة المصرى رقم (٢٦٠). "الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة".

الهيئة العامة للرقابة المالية. (٢٠٠٨). المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى، معيار المراجعة المصرى رقم (٥٤٥). "مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها".

بدوي، هبة الله عبدالسلام. (٢٠١٨). "أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية بشأن تقييم الاستثمارات بقيمتها العادلة على جودة قرار الاستثمار دراسة تجريبية على المستثمرين في مصر". *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، العدد الثاني.*

زيتون، محمد خميس. (٢٠١٧). "دراسة استكشافية لقياس الشك المهني لمراقب الحسابات في بيئة الممارسة المهنية المصرية". *مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، العدد الأول.*

محمد، محمد عبدالنبي. (٢٠١٧). "أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية في التقرير الجديد لمراقب الحسابات على قرار الاستثمار بالأسهم (دراسة تجريبية)". رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.

محمود، عبدالحميد العيسوي. (٢٠١٨). "محددات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي مع دراسة ميدانية في بيئة الممارسة المهنية المصرية". *مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الأول، ٤٧٠ - ٥٣٤.*

نويجي، حازم محفوظ محمد. (٢٠١٩). "أثر التزام مراقب الحسابات بمتطلبات تضمين تقريره فقرة عن أمور المراجعة الأساسية على قرار منح الائتمان - دراسة تجريبية - دراسة تجريبية". *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة - الاسكندرية، العدد الثالث، ١٧٤ - ٢٢٧.*

## ثانياً: المراجع الأجنبية

Almulla, M., and Bradbury, E. (2019). Auditor, client, and investor consequences of the enhanced auditor's report. Available at SSRN :<https://ssrn.com/3165267>.

Altawalbeh, F., and Alhajaya, S. (2019). The Investors Reaction to the Disclosure of Key Audit Matters: Empirical Evidence from Jordan. *International Business Research*, 12(3), 50-57.

Asare, K., and Wright, M. (2012). Investors', auditors', and lenders' understanding of the message conveyed by the standard audit

- report on the financial statements. *Accounting Horizons*, **26**(2), 193-217.
- Asbahr, K., and Ruhnke, K. (2019). Real effects of reporting key audit matters on auditors' judgment and choice of action. *International Journal of Auditing*, **23**(2), 165-180.
- Baskerville, F., Hogartaigh, C, and Brenda, A. (2010). The Perceived Message in the Audit Report – An Experimental Exploration. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1634478>.
- Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., and Schatt, A. (2019). Consequences of expanded audit reports: Evidence from the justifications of assessments in France. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, **38**(3), 23-45.
- Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., and Schatt, A. (2014). Costs and benefits of reporting Key Audit Matters in the audit report: The French experience. *In International Symposium on Audit Research*.
- Boonyanet, W., and Promsen, W. (2018). Key Audit Matters: Just Little Informative Value to Investors in Emerging Markets? *Chulalongkorn Business Review*, **41**(159), 153-183.
- Brasel, K., Doxey, M., Grenier, H., and Reffett, A. (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.
- Brasel, R., Hatfield, C., Nickell, B., and Parsons, M. (2019). The Effect of Fraud Risk Assessment Frequency and Fraud Inquiry Timing on Auditors' Skeptical Judgments and Actions. *Accounting Horizons*, **33**(1), 1-15.
- Brown, T., Majors, T., and Peecher, M. (2015). The influence of evaluator expertise, a judgment rule, and critical audit matters on



- assessments of auditor legal liability. Working paper, *University of Illinois at Urbana-Champaign*.
- Che, L., Langli, C., and Svanström, T. (2018). Education, experience, and audit effort. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(3), 91-115.
- Christensen, E., Glover, M., and Wolfe, 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, K., Davis, M., and McCracken, A. (2008). The auditor's reporting model: A literature overview and research synthesis. *Accounting Horizons*, 22(1), 69-90.
- Ciolek, M., and Emerling, I. (2019). Can we shape trait professional skepticism through university accounting programs? Evidence from Polish University. *Sustainability*, 11, 1-30.
- CORDOŞ, S., and FÜLÖP, T. (2015). Understanding audit reporting changes: introduction of Key Audit Matters. *Accounting & Management Information Systems*, 14(1).
- Council, F. R. (2013). Consultation paper: Revision to ISA (UK and Ireland) 700- Requiring the auditor's report to address risks of material misstatement, materiality, and a summary of the audit scope. London, England: Financial Reporting Council.
- Dennis, A., Griffin, B., and Zehms, M. (2019). The value relevance of managers' and auditors' disclosures about material measurement uncertainty. *The Accounting Review*, 94(4), 215-243.
- Dogan, B., and Arefaine, B. (2017). The implementation of ISA 701-key audit matters: Empirical evidence on auditor's adjustments in the new audit report. (Dissertation). Retrieved from <http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:uu:diva-328294>.

- Fadzly, N., and Ahmad, Z. (2004). Audit expectation gap. *Managerial Auditing Journal*, 19,(7), 897-915.
- Fatmawati, D., and Fransiska, P. (2018). Does accounting education affect professional skepticism and audit judgment?. *Jurnal Pengurusan (UKM Journal of Management)*, 52.
- Fransson, R., and Lindqvist, N. (2010). A study on auditor attributes affecting the judgment and approach towards risk. **BUSP03 Master Thesis**.
- Gimbar, C., Hansen, B., and Ozlanski, E. (2016). Early evidence on the effects of critical audit matters on auditor liability. *Current Issues in Auditing*, 10(1), 24-33.
- Glover, M., and Prawitt, F. (2014). Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum. *Current Issues in Auditing*, 8(2), 1-10.
- Gray, L., Turner, L., Coram, J., and Mock, J. (2011). Perceptions and misperceptions regarding the unqualified auditor's report by financial statement preparers, users, and auditors. *Accounting Horizons*, 25(4), 659-684.
- Grenier, H. (2017). Encouraging professional skepticism in the industry specialization era. *Journal of Business Ethics*, 142(2), 241-256.
- Griffin, J. B. (2014). The effects of uncertainty and disclosure on auditors' fair value materiality decisions. *Journal of Accounting Research*, 52(5), 1165-1193.
- Gul, A., Wu, D., and Yang, Z. (2013). Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data. *The Accounting Review*, 88(6), 1993-2023.
- Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Tatum, W., and Vulcheva, M. (2018). Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom. *Review of Accounting Studies*, 23(4), 1543-1587.

- Hair, J., R. Anderson, and R. Tatham. 1995. **Multivariate data analysis with readings**. Fourth Edition. Prentice-Hall.
- Haut Conseil des Commissaires aux Comptes. 2006. NEP-705 Justification des appréciations. In Normes d'Exercice professionnel des Commissaires aux Comptes. Paris.
- Heyrani, F., Banimahd, B., and Roudposhti, F. (2016). Investigation of the effect of auditors' professionalism levels on their judgment to resolve the conflict between auditor and management. *Procedia Economics and Finance*, **36**(1), 177-188.
- Humphrey, C., Loft, A., and Woods, M. (2009). The global audit profession and the international financial architecture: Understanding regulatory relationships at a time of financial crisis. *Accounting, Organizations and Society*, **34**(6-7), 810-825.
- Hurr, K. Brown liburd, H., Early, C., and Krishnamoorthy, G. (2013). Research on Auditor Professional Skepticism: literature Synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, **32**, 45-97.
- Hussin, S., and Iskandar, M. (2013). Exploratory factor analysis on hurtt's professional skepticism scale: a Malaysian perspective. *Asian Journal of Accounting and Governance*, **4**, 11-19.
- IAASB, 2015, "The new auditors report: Greater transparency into the financial statement audit", available at: <http://www.ifac.org>.
- IAASB, 2015, ISA:701 "Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report", available at: <http://www.ifac.org>.
- Kachelmeier, J., Schmidt, J., and Valentine, N. (2017). The disclaimer effect of disclosing critical audit matters in the auditor's report. *Available at: SSRN*, <https://ssrn.com/2481284>.
- Kipp, P. (2017). The effect of expanded audit report disclosures on users' confidence in the audit and the financial statements. *Graduate*

*Theses and Dissertations. available at: [https://scholarcomm-  
ons.usf.edu/etd/6718](https://scholarcomm-<br/>ons.usf.edu/etd/6718).*

- Kittiwong, W. and Srijunpetch, S. (2019), “*Culture influences on the disclosure of key audit matters*”, ***Journal of Accounting Profession***, **46**, pp. 45–63.
- Knapp, A., and Knapp, C. (2001). The effects of experience and explicit fraud risk assessment in detecting fraud with analytical procedures. ***Accounting, Organizations and Society***, **26** (1), 25–37.
- Koch, C., and Salterio, E. (2017). The effects of auditor affinity for client and perceived client pressure on auditor proposed adjustments. ***The Accounting Review***, **92** (5), 117–142.
- Köhler, A., Ratzinger-Sakel, N., and 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**, 1–24.
- Lennox, S. (1999). The accuracy and incremental information content of audit reports in predicting bankruptcy. ***Journal of Business Finance & Accounting***, **26** (5-6), 757–778.
- Lennox, S., Schmidt, J., and Thompson, A. (2019). Are expanded audit reports informative to investors? Evidence from the UK. *Available at: <https://papers.ssrn.com/2619785>.*
- Li, H., Hay, D., and Lau, D. (2019). Assessing the impact of the new auditor’s report. ***Pacific Accounting Review***. **31** (1), pp. 110–132.
- Li, L., Qi, B., Tian, G. and Zhang, G. (2016). The contagion effect of low-quality audits at the level of individual auditors. ***The Accounting Review***, **92** (1), 137–163.
- McAllister, P., and Bell, B. (2011). Expanded information in the audit report. ***The CPA Journal***, **81** (12), 12.

- Messier Jr, W. F., & Schmidt, M. (2018). Offsetting misstatements: The effect of misstatement distribution, quantitative materiality, and client pressure on auditors' judgments. *The Accounting Review*, *93* (4), 335–357.
- Mizrahi, S., and Ness-Weisman, I. (2007). Evaluating the effectiveness of auditing in local municipalities using analytic hierarchy process (ahp): A general model and the Israeli example. *International Journal of Auditing*, *11* (3), 187–210.
- Mock, T. J., Bédard, J., Coram, P. J., Davis, S. M., Espahbodi, R & .Warne, R. C. (201٢). The audit reporting model: Current research synthesis and implications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, *32* (1), 323–351.
- Moroney, R., Phang, Y., and Xiao, X. (2020). When Do Investors Value Key Audit Matters?. *European Accounting Review*, 1–20.
- Nwaobia, A. N., Luke, O ، and Theophilus, A. A. (2016). The new auditors' reporting standards and the audit expectation gap. *International Journal of Advanced Academic Research*, *2*(11), 118–132.
- Public Company Accounting Oversight Board. (2017). “The Auditor’s Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion – And Related Amendments to PCAOB Standards”, *available at: [htt-p://www.pcaobus.org](http://www.pcaobus.org)*.
- Porter, B., Ó hÓgartaigh, C., and Baskerville, R. (2012). Audit Expectation Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom. Part 2: Changes in the Gap in New Zealand 1989–2008 and in the United Kingdom 1999–2008. *International Journal of Auditing*, *16*(3), 215–247.
- Porter, B., Ó hÓgartaigh, C., and Baskerville, R. (2012). Audit Expectation Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United

- Kingdom. Part 1: The Gap in New Zealand and the United Kingdom in 2008. *International Journal of Auditing*, **16**(2), 101-129.
- Ratzinger-Sakel, N., and Theis, J., (2019). Does Considering Key Audit Matters Affect Auditor Judgement Performance?. *Corporate Ownership & Control*, **17**, (1), 196-210.
- Reid, C., Carcello, V., Li, C., Neal, L., and Francis, R. (2019). Impact of auditor report changes on financial reporting quality and audit costs: Evidence from the United Kingdom. *Contemporary Accounting Research*, **36**(3), 1501-1539.
- Salehi, M. (2007). Reasonableness of Audit Expectation Gap: Possible Approach to Reducing. *ICFAI Journal of Audit Practice*, **4**(3).
- Shaub, K., and Lawrence, E. (2002). A taxonomy of auditors' professional skepticism. *Research on Accounting Ethics*, **8**, 167-194.
- Sirois, L., Bedard, J., and 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), 141-162.
- Sneller, L., Bode, R., and Klerkx, A. (2017). Do IT matters matter? IT-related key audit matters in Dutch annual reports. *International Journal of Disclosure and Governance*, **14**(2), 139-151.
- Trpeska, M., Atanasovski, A., and Lazarevska, B. (2017). The relevance of financial information and contents of the new audit report for lending decisions of commercial banks. *Accounting and Management Information Systems*, **16**(4), 455-471.
- Payne, E., and Ramsay, R. (2005). Fraud risk assessments and auditors' professional skepticism. *Managerial Auditing Journal*. **20** (3):321-330.
- Wei, Y., Fargher, N., and Carson, E. (2017). Benefits and costs of the enhanced auditor's reports: Early evidence from Australia. Working paper.

## الملحق

### (التجربة العملية)

السيد الأستاذ/-----

هذه التجربة هي جزء من بحث علمي يقوم به الباحث، ويتناول انعكاسات تعديل تقرير المراجعة على أحكام مراقبي الحسابات. ولن تستغرق الإجابة على الحالة أكثر من خمس دقائق، فهي تتضمن ثلاثة أسئلة، وتعد مشاركتك في هذه التجربة بمثابة إثراء للمعرفة في مجال المراجعة الخارجية. ولذا فإن الباحث يشكر لك تعاونك في هذا الصدد.

وللعلم لا توجد إجابات "صحيحة" أو "غير صحيحة" لهذه الحالة، حيث ستكون إجاباتك بناء على ممارستك للحكم المهني. حيث يتطرق هذا البحث إلى أحد الأحكام المهنية التي يصدرها مراقبو الحسابات. ويفضل منك عدم استشارة أحد في الإجابة على التساؤلات الواردة وستظل إجابتك سرية ولن يتم الإفصاح عنها. ولذلك فمن الممكن عدم ذكر أسم حضرتك تمامًا.

شكراً جزيلاً لمساهمتم في إثراء البحث العلمي.

## القسم الأول: بيانات عن المشاركين

١. الاسم: ----- (اختياري)

٢. السن: ----- (اختياري)

٣. النوع: -----

٤. ما هي عدد سنوات الخبرة التي تمتلكها في مجال

أ- مراجعة حسابات الشركات المساهمة (----) سنة

ب- مراجعة حسابات الشركات المقيدة بالبورصة (----) سنة

٥. ما هي وظيفتك في شركة مكتب المراجعة الذي تعمل به؟ (ضع علامة √)

- شريك بالمكتب ( )

- مدير مراجعة ( )

- مراجع حسابات أول ( )

- مراجع ( )

- محاسب تحت التمرين ( )

- أخرى (يرجى تحديد ذلك -----) ( )

٦. يرجى الإشارة إلى آخر مؤهل علمي حصلت عليه: (ضع علامة √)

- بكالوريوس المحاسبة والمراجعة ( ) سنة التخرج -----

- دبلوم دراسات عليا في المحاسبة والمراجعة ( )

- ماجستير في المحاسبة والمراجعة ( )

- دكتوراه في المحاسبة والمراجعة ( )

- أخرى (أذكره -----) ( )



٧. يرجى الإشارة إلى أي من الشهادات المهنية حصلت عليها: (ضع علامة √)

- شهادة CPA ( )  
- شهادة CMA ( )  
- أخرى (أذكرها -----)

٨. يرجى الإشارة إلى أي من الجمعيات المهنية التي تتمتع بعضويتها: (ضع علامة √)

- عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ( )  
- زميل جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ( )  
- عضو جمعية الضرائب المصرية ( )  
- زميل جمعية الضرائب المصرية ( )  
- عضو جمعية ----- (أذكرها )

## القسم الثاني : الحالات الافتراضية

### حالة إفتراضية (١)

الشركة (س) شركة مساهمة صناعية مقيدة بالبورصة، وخاضعة للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١. حققت أرباح في آخر خمس سنوات. كما ظهرت أرباح العام الحالي متسقة مع ما حققته من أرباح في السنوات السابقة، بالإضافة لذلك تتفق النتائج المالية للشركة مع مثلتها من متوسط الصناعة. ويقوم مكتبكم بمراجعة القوائم المالية لتلك الشركة منذ ثلاثة أعوام. ولم تكتشف أنت وفريق المراجعة في السنوات السابقة أية أوجه ضعف جوهرية في هيكل الرقابة الداخلية، واقتصرت نتائج المراجعة في الأعوام الماضية على اكتشاف تحريفات محدودة وغير جوهرية كانت في حدود الأهمية النسبية، وقامت الإدارة بتصويبها استجابة لطلبكم. وبالتالي اصدرت رأياً غير معدل (نظيف). وقد توافرت لديك البيانات التالية:

- لأغراض قيامكم بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة عن سنة ٢٠١٩، تم تحديد الأهمية النسبية بمبلغ ١.٠٠٠.٠٠٠ جنيه للقوائم المالية إجمالاً، باستخدام صافى الدخل<sup>(١)</sup> كأساس لحساب الأهمية النسبية. وبعد الانتهاء من استكمال جميع اختبارات المراجعة، استنتجت أن المبلغ المحدد كان مناسباً لتقييم نتائج المراجعة، وقد تم الانتهاء من جميع اختبارات المراجعة اللازمة ولا توجد أية

(١) يبلغ صافى الدخل للشركة (س) عن العام الحالي ٢٠ مليون جنيه وقد حددت الأهمية النسبية بنسبة ٥% منه.

ملاحظات باستثناء ما سيرد ذكره لاحقاً، وتحديداً فيما يتعلق بتقديرات القيمة العادلة للأصول الثابتة الإنتاجية.

- بسبب حدوث تدهور فى سوق المنتجات، تعتقد إدارة الشركة وجود انخفاض ملحوظ فى قيمة المعدات فى نهاية السنة الحالية. ولذلك فقد تقرر إجراء اختبار اضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل فى ضوء معيار المحاسبة المصرى رقم (٣١) بعنوان "اضمحلال قيمة الأصول"، وتبين أن القيمة الدفترية للمعدات غير قابلة للاسترداد وتتجاوز قيمتها الاستردادية (القيمة العادلة). وبناء على ذلك قامت إدارة الشركة بتقدير القيمة العادلة لتلك الأصول فى ضوء معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٥) بعنوان "قياس القيمة العادلة".

- بتطبيق معيار المحاسبة المصرى رقم (٤٥) "قياس القيمة العادلة"، ونظراً لعدم توافر سوق نشط لتلك الأصول. فقد تم تقدير القيمة العادلة استناداً إلى القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام الأصول. وبلغت القيمة المفصح عنها بالقوائم المالية لتلك الأصول ما قيمته ٣.٥٠٠.٠٠٠ جنية.

- لجأ مكتبكم لأحد المتخصصين (الخبراء) فى أعمال التقييم وذلك لتقدير القيمة العادلة لأصول الشركة، والذي أشار بأنه من الممكن أن تتراوح القيمة العادلة لتلك الأصول بين: ٢.٦٠٠.٠٠٠ جنية، والذي أشار بأنه من الممكن أن تتراوح القيمة العادلة لتلك الأصول بين: ٢.٦٠٠.٠٠٠ جنية،

- فى ضوء ما سبق يختلف قياس القيمة العادلة لعميلكم وقيمته (٣.٥٠٠.٠٠٠ جنية)، عن التقدير الخاص بالخبير المتخصص والذي يتراوح بين (٢.٦٠٠.٠٠٠ و ٢.٩٠٠.٠٠٠ جنية). وبذلك يتعين زيادة الخسارة المعترف بها بقيمة تتراوح بين ٦٠٠.٠٠٠ و ٩٠٠.٠٠٠ جنية. (فى كلتا الحالتين فهى تقع داخل حدود الأهمية النسبية المحددة من قبلكم).

**ويمكن تلخيص ما سبق عرضه من معلومات فى التالى:**

- الأهمية النسبية للتحريفات الجوهرية للقوائم المالية إجمالاً ١.٠٠٠.٠٠٠ جنية.
- القيمة العادلة للأصول والمفصح عنها بالقوائم المالية ٣.٥٠٠.٠٠٠ جنية.
- تقديرات أحد المتخصصين (الذى استعان مكتبكم به) للقيمة العادلة للأصول تتراوح بين ٢.٦٠٠.٠٠٠ و ٢.٩٠٠.٠٠٠ جنية.

بصفتك مراقب الحسابات المسئول عن هذا التكليف، في رأيك:  
١. هل تعتبر تقديرات الإدارة للقيمة العادلة ملائمة من وجهة نظرك؟  
(ضع علامة √) على المقياس التالي

٧	٦	٥	٤	٣	٢	١
أكثر ملاءمة			أقل ملاءمة			

٢. ما هو احتمال إصرارك على ضرورة تعديل القوائم المالية للشركة عن سنة ٢٠١٩؟  
(ضع علامة √) على المقياس التالي

٧	٦	٥	٤	٣	٢	١
احتمال مرتفع			احتمال منخفض			

٣. من وجهة نظرك، ما هي قيمة التصحيح (التعديل) الواجب إجراؤه؟  
----- جنيه

## حالة إفتراضية (٢)

الشركة (س) شركة مساهمة صناعية مقيدة بالبورصة، وخاضعة للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١. حققت أرباح في آخر خمس سنوات. كما ظهرت أرباح العام الحالي متسقة مع ما حققته من أرباح في السنوات السابقة، بالإضافة لذلك تتفق النتائج المالية للشركة مع مثيلتها من متوسط الصناعة. ويقوم مكتبكم بمراجعة القوائم المالية لتلك الشركة منذ ثلاثة أعوام. ولم تكتشف أنت وفريق المراجعة في السنوات السابقة أية أوجه ضعف جوهرية في هيكل الرقابة الداخلية، واقتصرت نتائج المراجعة في الأعوام الماضية على اكتشاف تحريفات محدودة وغير جوهرية كانت في حدود الأهمية النسبية، وقامت الإدارة بتصويبها استجابة لطلبكم. وبالتالي اصدرت رأياً غير معدل (نظيف). وقد توافرت لديك البيانات التالية:

- لأغراض قيامكم بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة عن سنة ٢٠١٩، تم تحديد الأهمية النسبية بمبلغ ١.٠٠٠.٠٠٠ جنيه للقوائم المالية إجمالاً، باستخدام صافي الدخل<sup>(١)</sup> كأساس لحساب الأهمية النسبية. وبعد الانتهاء من استكمال جميع اختبارات المراجعة، استنتجت أن المبلغ المحدد كان مناسباً لتقييم نتائج المراجعة، وقد تم الانتهاء من جميع اختبارات المراجعة اللازمة ولا توجد أية

(١) يبلغ صافي الدخل للشركة (س) عن العام الحالي ٢٠ مليون جنيه وقد حددت الأهمية النسبية بنسبة ٥% منه.

ملاحظات باستثناء ما سيرد ذكره لاحقاً، وتحديداً فيما يتعلق بتقديرات القيمة العادلة للأصول الثابتة الإنتاجية.

- بسبب حدوث تدهور في سوق المنتجات، تعتقد إدارة الشركة وجود انخفاض ملحوظ في قيمة المعدات في نهاية السنة الحالية. ولذلك فقد تقرر إجراء اختبار اضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل في ضوء معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) بعنوان "اضمحلال قيمة الأصول"، وتبين أن القيمة الدفترية للمعدات غير قابلة للاسترداد وتتجاوز قيمتها الاستردادية (القيمة العادلة). وبناء على ذلك قامت إدارة الشركة بتقدير القيمة العادلة لتلك الأصول في ضوء معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) بعنوان "قياس القيمة العادلة".

- بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) "قياس القيمة العادلة"، ونظراً لعدم توافر سوق نشط لتلك الأصول. فقد تم تقدير القيمة العادلة استناداً إلى القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام الأصول. وبلغت القيمة المفصح عنها بالقوائم المالية لتلك الأصول ٤.٠٠٠.٠٠٠ جنية.

- لجأ مكتبكم لأحد المتخصصين (الخبراء) في أعمال التقييم وذلك لتقدير القيمة العادلة لأصول الشركة، والذي أشار بأنه من الممكن أن تتراوح القيمة العادلة لتلك الأصول بين: ٣.١٠٠.٠٠٠ جنية، و٣.٤٠٠.٠٠٠ جنية.

- في ضوء ما سبق يختلف قياس القيمة العادلة لعميلكم وقيمته (٤.٠٠٠.٠٠٠ جنية)، عن التقدير الخاص بالخبير المتخصص والذي يتراوح بين (٣.١٠٠.٠٠٠ و ٣.٤٠٠.٠٠٠ جنية). وبذلك يتعين زيادة الخسارة المعترف بها بقيمة تتراوح بين ٦٠٠.٠٠٠ و ٩٠٠.٠٠٠ جنية. (في كلتا الحالتين فهي تقع داخل حدود الأهمية النسبية المحددة من قبلكم).

ويمكن تلخيص ما سبق عرضه من معلومات في التالي:

- الأهمية النسبية للتحريفات الجوهرية للقوائم المالية إجمالاً ١.٠٠٠.٠٠٠ جنية.
- القيمة العادلة للأصول والمفصح عنها بالقوائم المالية ٤.٠٠٠.٠٠٠ جنية.
- تقديرات أحد المتخصصين (الذي استعان مكتبكم به) للقيمة العادلة للأصول تتراوح بين ٣.١٠٠.٠٠٠ و ٣.٤٠٠.٠٠٠ جنية.

ومن خلال مناقشتك للإدارة بشأن تقديرات القيمة العادلة، تبين لك أن الإدارة تعتقد بأن تقديراتها للقيمة العادلة أكثر موضوعية، وبالتالي تصر الإدارة على عدم تنفيذ أى تعديل في البيانات الواردة

بالقوائم المالية. وبالتالي فهي ترغب في اصدار القوائم المالية بدون إجراء أى تعديلات عليها، على أن يكون ذلك مصحوباً برأى نظيف من جانبكم كمراقب للحسابات عن سنة ٢٠١٩ .

بصفتك مراقب الحسابات المسئول عن هذا التكاليف، فى رأيك:

١. هل تعتبر تقديرات الإدارة للقيمة العادلة ملائمة من وجهة نظرك؟

(ضع علامة √ على المقياس التالى)

٧	٦	٥	٤	٣	٢	١
أكثر ملاءمة			أقل ملاءمة			

٢. ما هو احتمال إصرارك على ضرورة تعديل القوائم المالية للشركة عن سنة ٢٠١٩؟

(ضع علامة √ على المقياس التالى)

٧	٦	٥	٤	٣	٢	١
احتمال مرتفع			احتمال منخفض			

٣. من وجهة نظرك، ما هى قيمة التصحيح (التعديل) الواجب إجراؤه؟

----- جنيه

### حالة إفتراضية (٣)

الشركة (س) شركة مساهمة صناعية مقيدة بالبورصة، وخاضعة للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١. حققت أرباح فى آخر خمس سنوات. كما ظهرت أرباح العام الحالى متسقة مع ما حققته من أرباح فى السنوات السابقة، بالإضافة لذلك تتفق النتائج المالية للشركة مع مثيلتها من متوسط الصناعة. ويقوم مكتبكم بمراجعة القوائم المالية لتلك الشركة منذ ثلاثة أعوام. ولم تكتشف أنت وفريق المراجعة فى السنوات السابقة أية أوجه ضعف جوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية، واقتصرنت نتائج المراجعة فى الأعوام الماضية على اكتشاف تحريفات محدودة وغير جوهرية كانت فى حدود الأهمية النسبية، وقامت الإدارة بتصويبها استجابة لطلبكم. وبالتالي اصدرت رأياً غير معدل (نظيف). وقد توافرت لديك البيانات التالية:

- لأغراض قيامكم بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة عن سنة ٢٠١٩، تم تحديد الأهمية النسبية بمبلغ ١.٠٠٠.٠٠٠.٠٠٠ جنيه للقوائم المالية إجمالاً، باستخدام صافي الدخل<sup>(١)</sup> كأساس لحساب الأهمية النسبية. وبعد الانتهاء من استكمال جميع اختبارات المراجعة، استنتجت أن المبلغ المحدد كان مناسباً لتقييم نتائج المراجعة، وقد تم الانتهاء من جميع اختبارات المراجعة اللازمة ولا توجد أية ملاحظات باستثناء ما سيرد ذكره لاحقاً، وتحديداً فيما يتعلق بتقديرات القيمة العادلة للأصول الثابتة الإنتاجية.
- بسبب حدوث تدهور في سوق المنتجات، تعتقد إدارة الشركة وجود انخفاض ملحوظ في قيمة المعدات في نهاية السنة الحالية. ولذلك فقد تقرر إجراء اختبار اضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل في ضوء معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) بعنوان "اضمحلال قيمة الأصول"، وتبين أن القيمة الدفترية للمعدات غير قابلة للاسترداد وتتجاوز قيمتها الاستردادية (القيمة العادلة). وبناء على ذلك قامت إدارة الشركة بتقدير القيمة العادلة لتلك الأصول في ضوء معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) بعنوان "قياس القيمة العادلة".
- بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) "قياس القيمة العادلة"، ونظراً لعدم توافر سوق نشط لتلك الأصول. فقد تم تقدير القيمة العادلة استناداً إلى القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام الأصول. وبلغت القيمة المفصح عنها بالقوائم المالية لتلك الأصول ما قيمته ٣.٥٠٠.٠٠٠.٠٠٠ جنيه.
- لجأ مكتبكم لأحد المتخصصين (الخبراء) في أعمال التقييم وذلك لتقدير القيمة العادلة لأصول الشركة، والذي أشار بأنه من الممكن أن تتراوح القيمة العادلة لتلك الأصول بين: ٢.٦٠٠.٠٠٠.٠٠٠ جنيه، و ٢.٩٠٠.٠٠٠.٠٠٠ جنيه.
- في ضوء ما سبق يختلف قياس القيمة العادلة لعميلكم وقيمه (٣.٥٠٠.٠٠٠.٠٠٠ جنيه)، عن التقدير الخاص بالخبير المتخصص والذي يتراوح بين (٢.٦٠٠.٠٠٠.٠٠٠ و ٢.٩٠٠.٠٠٠.٠٠٠ جنيه). وبذلك يتعين زيادة الخسارة المعترف بها بقيمة تتراوح بين ٦٠٠.٠٠٠.٠٠٠ و ٩٠٠.٠٠٠.٠٠٠ جنيه. (في كلتا الحالتين فهي تقع داخل حدود الأهمية النسبية المحددة من قبلكم).

ويمكن تلخيص ما سبق عرضه من معلومات في التالي:

- الأهمية النسبية للتحريفات الجوهرية للقوائم المالية إجمالاً ١.٠٠٠.٠٠٠.٠٠٠ جنيه.
- القيمة العادلة للأصول والمفصح عنها بالقوائم المالية ٣.٥٠٠.٠٠٠.٠٠٠ جنيه.

(١) يبلغ صافي الدخل للشركة (س) عن العام الحالي ٢٠ مليون جنيه وقد حددت الأهمية النسبية بنسبة ٥% منه.

- تقديرات أحد المتخصصين (الذي استعان مكتبكم به) للقيمة العادلة للأصول تتراوح بين ٢.٦٠٠.٠٠٠ و ٢.٩٠٠.٠٠٠ جنيه.

فإذا علمت أنه بصدر معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) فى عام ٢٠١٥، أصبح مراقب الحسابات ملزم بالإفصاح عن فقرة جديدة بتقريره عن مراجعة حسابات الشركات المقيدة بالبورصة؛ تسمى "فقرة أمور المراجعة الأساسية" وتتضمن تلك الفقرة الأمور التى تُشكل أهمية بالغة لمراقب الحسابات عند مراجعته للقوائم المالية. أما بسبب:

- أهمية العنصر، أما بسبب طبيعته (مثل: العناصر الحكمية والمعقدة)، أو وزنه النسبى الكبير.
- الصعوبات التى واجهت مراقب الحسابات عند تنفيذ إجراءات المراجعة بشأن هذا العنصر.

ومن المؤكد قيامك بالإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة لأصول الشركة ضمن فقرة أمور المراجعة الأساسية، والتى تظهر فى هذه الحالة على النحو التالى:

### أمور المراجعة الأساسية

#### تقييم أصول الشركة بالقيمة العادلة

لدى الشركة خط انتاج وتعتمد الإدارة وبشكل كبير حدوث تدهور فى سوق المنتجات، وبالتالي وجود انخفاض ملحوظة فى قيمة المعدات فى نهاية السنة الحالية. ولذلك فقد تقرر إجراء اختبار اضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل. وقد قدرت القيمة العادلة لمعدات خط الإنتاج بقيمة ٣٥٠٠٠٠٠، وإذ نرى أن تلك الاستثمارات تتضمن درجة مرتفعة من عدم التأكد الضمنى فى تقديرها وتحديد قيمتها. وعليه، فقد أخذنا ذلك فى الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة، وقمنا بتخصيص جهد مراجعة أكبر لمراجعة الحسابات ذات الصلة، واستعنا بخبير فى التقديرات المحاسبية.

بصفتك مراقب الحسابات المسئول عن هذا التكليف، في رأيك:

١. هل تعتبر تقديرات الإدارة للقيمة العادلة ملائمة من وجهة نظرك؟

(ضع علامة √ على المقياس التالي)

٧	٦	٥	٤	٣	٢	١

أكثر ملاءمة

أقل ملاءمة

٢. ما هو احتمال إصرارك على ضرورة تعديل القوائم المالية للشركة عن سنة ٢٠١٩؟

(ضع علامة √ على المقياس التالي)

٧	٦	٥	٤	٣	٢	١

احتمال مرتفع

احتمال منخفض

٣. من وجهة نظرك، ما هي قيمة التصحيح (التعديل) الواجب إجراؤه؟

----- جنيه

#### حالة إفتراضية (٤)

الشركة (س) شركة مساهمة صناعية مقيدة بالبورصة، وخاضعة للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١. حققت أرباح في آخر خمس سنوات. كما ظهرت أرباح العام الحالي متسقة مع ما حققته من أرباح في السنوات السابقة، بالإضافة لذلك تتفق النتائج المالية للشركة مع مثيلتها من متوسط الصناعة. ويقوم مكتبكم بمراجعة القوائم المالية لتلك الشركة منذ ثلاثة أعوام. ولم تكتشف أنت وفريق المراجعة في السنوات السابقة أية أوجه ضعف جوهرية في هيكل الرقابة الداخلية، واقتصرت نتائج المراجعة في الأعوام الماضية على اكتشاف تحريفات محدودة وغير جوهرية كانت في حدود الأهمية النسبية، وقامت الإدارة بتصويبها استجابة لطلبكم. وبالتالي اصدرت رأياً غير معدل (نظيف). وقد توافرت لديك البيانات التالية:

- لأغراض قيامكم بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة عن سنة ٢٠١٩، تم تحديد الأهمية النسبية بمبلغ ١.٠٠٠.٠٠٠.٠٠٠ جنيه للقوائم المالية إجمالاً، باستخدام صافي الدخل<sup>(١)</sup> كأساس لحساب الأهمية النسبية. وبعد الانتهاء من استكمال جميع اختبارات المراجعة، استنتجت أن المبلغ المحدد كان مناسباً لتقييم نتائج المراجعة، وقد تم الانتهاء من جميع اختبارات المراجعة اللازمة

(١) يبلغ صافي الدخل للشركة (س) عن العام الحالي ٢٠ مليون جنيه وقد حددت الأهمية النسبية بنسبة ٥% منه.



ولا توجد أية ملاحظات باستثناء ما سيرد ذكره لاحقاً، وتحديداً فيما يتعلق بتقديرات القيمة العادلة للأصول الثابتة الإنتاجية.

- بسبب حدوث تدهور في سوق المنتجات، تعتقد إدارة الشركة وجود انخفاض ملحوظ في قيمة المعدات في نهاية السنة الحالية. ولذلك فقد تقرر إجراء اختبار اضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل في ضوء معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) بعنوان "اضمحلال قيمة الأصول"، وتبين أن القيمة الدفترية للمعدات غير قابلة للاسترداد وتتجاوز قيمتها الاستردادية (القيمة العادلة). وبناء على ذلك قامت إدارة الشركة بتقدير القيمة العادلة لتلك الأصول في ضوء معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) بعنوان "قياس القيمة العادلة".

- بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم (٤٥) "قياس القيمة العادلة"، ونظرًا لعدم توافر سوق نشط لتلك الأصول. فقد تم تقدير القيمة العادلة استناداً إلى القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استخدام الأصول. وبلغت القيمة المفصح عنها بالقوائم المالية لتلك الأصول ٤.٠٠٠.٠٠٠.٠٠٠ جنية.

- لجأ مكتبكم لأحد المتخصصين (الخبراء) في أعمال التقييم وذلك لتقدير القيمة العادلة لأصول الشركة، والذي أشار بأنه من الممكن أن تتراوح القيمة العادلة لتلك الأصول بين: ٣.١٠٠.٠٠٠.٠٠٠ جنية، و ٣.٤٠٠.٠٠٠.٠٠٠ جنية.

- في ضوء ما سبق يختلف قياس القيمة العادلة لعميلكم وقيمته (٤.٠٠٠.٠٠٠.٠٠٠ جنية)، عن التقدير الخاص بالخبير المتخصص والذي يتراوح بين (٣.١٠٠.٠٠٠.٠٠٠ و ٣.٤٠٠.٠٠٠.٠٠٠ جنية). وبذلك يتعين زيادة الخسارة المعترف بها بقيمة تتراوح بين ٦٠٠.٠٠٠.٠٠٠ و ٩٠٠.٠٠٠.٠٠٠ جنية. (في كلتا الحالتين فهي تقع داخل حدود الأهمية النسبية المحددة من قبلكم).

ويمكن تلخيص ما سبق عرضه من معلومات في التالي:

- الأهمية النسبية للتحريفات الجوهرية للقوائم المالية إجمالاً ١.٠٠٠.٠٠٠.٠٠٠ جنية.
- القيمة العادلة للأصول والمفصح عنها بالقوائم المالية ٤.٠٠٠.٠٠٠.٠٠٠ جنية.
- تقديرات أحد المتخصصين (الذي استعان مكتبكم به) للقيمة العادلة للأصول تتراوح بين ٣.١٠٠.٠٠٠.٠٠٠ و ٣.٤٠٠.٠٠٠.٠٠٠ جنية.

فإذا علمت أنه بصدر معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) في عام ٢٠١٥، أصبح مراقب الحسابات ملزم بالإفصاح عن فقرة جديدة بتقريره عن مراجعة حسابات الشركات المقيدة بالبورصة؛ تسمى "فقرة

أمور المراجعة الأساسية" وتتضمن تلك الفقرة الأمور التي تُشكل أهمية بالغة لمراقب الحسابات عند مراجعته للقوائم المالية. أما بسبب:

- أهمية العنصر، أما بسبب طبيعته (مثل: العناصر الحكمية والمعقدة)، أو وزنه النسبي الكبير.
- الصعوبات التي واجهت مراقب الحسابات عند تنفيذ إجراءات المراجعة بشأن هذا العنصر.

ومن المؤكد قيامك بالإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة لأصول الشركة ضمن فقرة أمور المراجعة الأساسية، والتي تظهر في هذه الحالة على النحو التالي:

### أمور المراجعة الأساسية

#### تقييم أصول الشركة بالقيمة العادلة

لدى الشركة خط انتاج وتعتقد الإدارة وبشكل كبير حدوث تدهور في سوق المنتجات، وبالتالي وجود انخفاض ملحوظة في قيمة المعدات في نهاية السنة الحالية. ولذلك فقد تقرر إجراء اختبار اضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل. وقد قدرت القيمة العادلة لمعدات خط الإنتاج بقيمة ٤,٠٠٠,٠٠٠، وإذ نرى أن تلك الاستثمارات تتضمن درجة مرتفعة من عدم التأكد الضمني في تقديرها وتحديد قيمتها. وعليه، فقد أخذنا ذلك في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة، وقمنا بتخصيص جهد مراجعة أكبر لمراجعة الحسابات ذات الصلة، واستعنا بخبير في التقديرات المحاسبية.

ومن خلال مناقشتك للإدارة بشأن تقديرات القيمة العادلة، تبين لك أن الإدارة تعتقد بأن تقديراتها للقيمة العادلة أكثر موضوعية، وبالتالي تصر الإدارة على عدم تنفيذ أي تعديل في البيانات الواردة بالقوائم المالية. وبالتالي فهي ترغب في اصدار القوائم المالية بدون إجراء أي تعديلات عليها، على أن يكون ذلك مصحوباً برأى نظيف من جانبكم كمراقب للحسابات عن سنة ٢٠١٩.

بصفتك مراقب الحسابات المسئول عن هذا التكليف، فى رأيك:

١. هل تعتبر تقديرات الإدارة للقيمة العادلة ملائمة من وجهة نظرك؟

(ضع علامة √ على المقياس التالى)

٧	٦	٥	٤	٣	٢	١

أكثر ملاءمة

أقل ملاءمة

٢. ما هو احتمال إصرارك على ضرورة تعديل القوائم المالية للشركة عن سنة ٢٠١٩؟

(ضع علامة √ على المقياس التالى)

٧	٦	٥	٤	٣	٢	١

احتمال مرتفع

احتمال منخفض

٣. من وجهة نظرك، ما هى قيمة التصحيح (التعديل) الواجب إجراؤه؟

----- جنيه