



**”أثر تبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 علي جودة عملية  
المراجعة في بيئة الأعمال المصرية”**

**"The Impact of Adopting the International  
Auditing Standard No. 701 on Improving Audit  
quality In The Egyptian Business  
Environment"**

**أ/ نسمة السيد عبد الحميد بسطويسي**  
مدرس مساعد بقسم المحاسبة بالكلية

**أ.د / سيد عبدالفتاح سيد**

استاذ المحاسبة المالية  
ورئيس قسم المحاسبة  
كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ

**أ.د/ رضا ابراهيم صالح**

استاذ المحاسبة المالية ونائب رئيس الجامعة لشئون  
خدمة المجتمع وتنمية البيئة السابق كلية التجارة –  
جامعة كفر الشيخ

**مجلة الدراسات التجارية المعاصرة**

كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ  
المجلد العاشر . العدد السابع عشر- الجزء الأول  
يناير 2024م

**رابط المجلة : <https://csj.journals.ekb.eg>**

## ملخص البحث:

يهدف هذا البحث إلى التعرف على أثر تبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 بشكل عام، وإضافة فقرة مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة الموسع بشكل خاص على جودة المراجعة في بيئة الأعمال المصرية، ولتحقيق هذا الهدف تم تقسيم البحث إلى شقين، الشق النظري، والشق الميداني لاختبار فروض البحث، وذلك عن طريق تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها على عينة البحث المتمثلة في 213 فرد من مراقبي الحسابات للشركات المقيدة في البورصة المصرية، الأكاديميين (من أعضاء هيئة التدريس والهيئة المعاونة بأقسام المحاسبة والمراجعة بكليات التجارة في جمهورية مصر العربية)، مستخدمي القوائم المالية للشركات المقيدة في البورصة المصرية.

وقد توصلت النتائج إلى أن تبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 وتضمين فقرة مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة الموسع يؤدي إلى تحسين شفافية عملية المراجعة وزيادة مستوى الشك المهني لدي مراقبي الحسابات مما يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة.

**الكلمات المفتاحية:** مسائل المراجعة الرئيسية – شفافية عملية المراجعة – الشك المهني- جودة المراجعة.

## **Abstract:**

This research aims to identify the impact of adopting the International Auditing Standard No. 701 in general, and adding the paragraph of the key audit matters in the expanded audit report in particular, on the quality of auditing in the Egyptian business environment.

The research was divided into two parts, the theoretical part and the field part to test the research hypotheses. For this purpose a questionnaire list was designed and distributed among the research sample (N= 213) consisted of auditors of companies listed on the Egyptian Stock Exchange, Academics (faculty members and the assistant staff from the accounting and auditing departments in the faculties of commerce in the Arab Republic of Egypt) and the users of the financial statements within the listed companies in the Egyptian Stock Exchange.

The results concluded that adopting the International Auditing Standard No. 701, and including the paragraph of the key audit matters within the expanded audit report, led to improving the transparency of the audit process and increasing the level of professional skepticism among the auditors, which led to improving the quality of the audit.

**Key words:** key audit matters – audit quality - Audit transparency - professional skepticism.

## 1/1 مقدمة البحث:

تواجه مهنة المراجعة أزمة المسؤولية والمصداقية وفقدان الثقة في السنوات الأخيرة نتيجة تزايد الأزمات المالية والاقتصادية على المستوى المحلي والعالمي، بالشكل الذي أدى إلى تساؤل العديد من المستثمرين والمساهمين الذين أصابهم الضرر نتيجة إفلاس وانهيار العديد من الشركات مثل شركة (World com) وشركة (Rankxerox) في الولايات المتحدة الأمريكية، وفي إيطاليا دخلت شركة (Parmalat) في الإفلاس عام 2003 بخسارة تقدر بمبلغ 8 مليارات يورو، وفي نيوزيلندا انهارت شركة (Allied Nationwide Finance) في سبتمبر 2010، كما انهارت شركة (NZF Money) في يناير 2011، ولعل من أسباب تلك الانهيارات هو عدم إعطاء مراقب الحسابات أي تنبيه أو إشارات بانهيار تلك الشركات حيث صدر عنها تقارير مراجعة نظيفة دون أي تحفظات، الأمر الذي أدى إلى تعرض منشآت المحاسبة والمراجعة للعديد من الدعاوي القضائية مما كان له أثر كبير على مهنة المراجعة من ناحية وعلى مراقب الحسابات من ناحية أخرى.

ويعتبر النموذج الحالي لتقرير المراجعة تقريراً نمطياً قصيراً يصف القوائم المالية الخاضعة للمراجعة ومسئوليات الإدارة ومراقب الحسابات، وبالتالي أصبح تقرير مراقب الحسابات بوضعه الحالي قد يشوبه بعض أوجه القصور حول بعض الأمور الجوهرية في القوائم المالية وهو ما أدى إلى اتساع فجوة التوقعات، وقد أكد على ذلك اتجاهات ومقترحات التطوير لتقرير المراجعة التي تبنتها العديد من المنظمات المهنية العالمية مثل (International Auditing & Assurance Standard Board (IAASB) نظراً لعدم توفير التقرير لمؤشرات عن احتمال تعرض هذه المنشآت لأزمات تؤثر على استمرارها في المستقبل. (عبد الحكيم، عرفه، 2013، ص 1225)

وعلى الجانب الآخر تعتبر جودة المراجعة موضوع معقد ولا يوجد تعريف أو تحليل معترف به عالمياً، ولذلك يرى مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) أنه من المحتمل أن تتحقق جودة المراجعة عندما يمكن الاعتماد على رأي مراقب الحسابات في القوائم المالية حيث يستند رأيه على أدلة كافية وملائمة تم الحصول عليها من خلال فريق المراجعة، ولاستعادة ثقة أصحاب المصلحة والمجتمع في مهنة المراجعة كان لابد من تدخل الهيئات التنظيمية لإعادة تنظيم مهنة المراجعة مثل (IAASB) توضيح معايير المراجعة مع التركيز على تقارير المراجعة وجودة عملية المراجعة بدءاً من مشروع Clarity Project لعام 2009 بهدف مراجعة معايير المراجعة الحالية لتحسين الوضوح والجودة.

وفي عام 2011 أصدر (IAASB) ورقة استشارية تحت عنوان "تعزيز قيمة تقارير مراقب الحسابات": اكتشاف الآراء للتغيير". وفي عام (2012) تم دعوة المستخدمين لإبداء آرائهم حول مقترح بعنوان "تحسين تقرير مراقب الحسابات". وفي عام (2013) قدم "IAASB" مسودة بعنوان "إعداد تقرير عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها: معايير المراجعة النهائية الجديدة والمعدلة". وفي عام (2015) نشر "IAASB" معايير المراجعة النهائية الجديدة والمعدلة التي أدخلت العديد من التحسينات على تقارير المراجعة والتي يسري تطبيقها على عمليات مراجعة القوائم المالية للفترة التي تنتهي في أو بعد 15 ديسمبر 2016 بما في ذلك المعيار الجديد رقم (ISA 701) بعنوان: "اتصال مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات المستقل"

وتعتبر التغييرات الجديدة بمثابة إفصاح جديد للمتطلبات التي توفر معلومات عن المسائل الهامة والمسائل التي يواجهها مراقب الحسابات أثناء القيام بعملية المراجعة حيث يمثل الإفصاح عن مسائل المراجعة الرئيسية التغيير (التعديل) الأكثر أهمية في تعديلات معيار المراجعة الدولي (ISA701).

## 2/1 طبيعة مشكلة البحث:

لا يزال تقرير مراقب الحسابات محور تركيز واهتمام من جانب منظمي مهنة المراجعة وأصحاب المصلحة. فمذ سنوات عديدة، والمستثمرين يريدون الحصول على تقارير المراجعة التي تقدم لهم مزيد من التفاصيل حول عملية المراجعة، حيث كانوا يرون أن عملية المراجعة توفر لهم معلومات تساعدهم فقط على التمييز بين الشركات من خلال تقارير المراجعة النظيفة أي تقرير قائم على نموذج (النجاح/الفشل) fail / pass، لذلك بدأت الهيئات التنظيمية والأكاديمية والمستثمرين على حد سواء تشكك في قيمة الرسالة المنقولة في تقارير مراقب الحسابات (Gray et al., 2011, PP 659- 684)

كما انتقد مستخدمو التقارير المالية طبيعة تقارير المراجعة الموحدة من خلال الإشارة إلى القيمة التواصلية المحدودة لرأي مراقب الحسابات فيما يتعلق بإجراءات المراجعة الخاصة بالعميل وتقييمات المخاطر، ولقد أبدى مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) مخاوفه وقلقه حول عدم شفافية تقارير مراقب الحسابات، وللتغلب على تلك المخاوف تم البدء في نموذج تقرير المراجعة الموسع (An Expanded Audit Reporting Model)، ليتجاوز تقرير المراجعة الموسع نموذج النجاح/الفشل عن طريق تضمين معلومات مفصلة عن بعض القضايا المحاسبية أو المخاطر التي يوجهها مراقبي الحسابات من خلال عملية المراجعة وذلك من خلال إصدار معيار المراجعة الدولي (ISA 701) الذي يتضمن المزيد من التغييرات على تقرير مراقب الحسابات بحيث تأتي فقرة الرأي أولاً وتحسين المتطلبات فيما يتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار والتركيز على مسائل المراجعة الرئيسية في فقرة مستقلة. كما لزم معيار المراجعة الدولي (ISA 701) مراقب الحسابات بعد تحديد مسائل المراجعة الرئيسية طبقاً لتقديره الذاتي (الحكمي) أن يدرج تلك المسائل في تقريره في فقرة مستقلة وبالتالي فإن ذلك يؤثر على شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات.

وفي ضوء ما تقدم به يمكن بلورة مشكلة الدراسة في شكل السؤال البحثي الرئيسي التالي:

"ما هو أثر تبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 علي جودة المراجعة في بيئة الأعمال المصرية "

ولكي يتم الإجابة على السؤال البحثي الرئيسي، يكون ذلك من خلال الإجابة على الأسئلة البحثية الفرعية التالية:

1. هل يؤثر تبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 على شفافية عملية المراجعة؟
2. هل يؤثر تبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 على مستوى الشك المهني لدي مراقب الحسابات؟

### 3/1 أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في الأهمية العلمية والعملية على النحو التالي:

#### أ- الأهمية العلمية:

تتمثل الأهمية العلمية للبحث في النقاط التالية:

1. يعتبر تقرير مراقب الحسابات المنتج النهائي لعملية المراجعة، فهو الأداة الرئيسية لمراقب الحسابات للتواصل مع مستخدمي القوائم المالية سواء داخليين أو خارجيين .
2. تعزيز ثقة المستخدمين في تقرير مراقب الحسابات من خلال تحسين المحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات.
3. يعتبر شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات طبقاً للتغييرات الجديدة من القضايا الهامة لدى مراقبي الحسابات.

#### ب- الأهمية العملية:

تتمثل الأهمية العملية للبحث في النقاط التالية:

1. حاجة مستخدمي التقارير المالية في الحصول على تقارير مراجعة توفر المزيد من المعلومات الملائمة وذات الصلة والموثوق بها في اتخاذ القرارات الاستثمارية
2. تحسين جودة مراجعة الحسابات من خلال دراسة أثر تبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 بشكل عام وتضمين تقرير المراجعة الموسع علي فقرة عن مسائل المراجعة الرئيسية بشكل خاص.
3. رفع كفاءة مراقبي الحسابات في تحديد مسائل المراجعة الرئيسية مما يساعد المستخدمين على فهم تلك المسائل.

### 4/1 نطاق البحث:

يتمثل نطاق البحث في النقاط التالية:

1. يقتصر البحث على التغييرات على تقرير مراقب الحسابات بشكل عام وتضمين فقرة عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة الموسع بشكل خاص.
2. يقتصر البحث على معيار المراجعة الدولي الصادر عن مجلس المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB , NO 701).

## 5/1 فروض البحث:

لكي تتحقق أهداف البحث يمكن صياغة فروض البحث على النحو التالي:

الفرض الرئيسي للبحث: "لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 علي جودة المراجعة في بيئة الأعمال المصرية "

ويندرج تحت هذا الفرض الرئيسي الفروض الفرعية التالية:

الفرض الفرعي الأول: "لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 علي شفافية عملية المراجعة.

الفرض الفرعي الثاني: "لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 علي مستوي الشك المهني لدي مراقب الحسابات.

## 6/1 منهج البحث:

سوف يتم الإعتماد على كلاً من المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي وذلك على النحو التالي:

1. **المنهج الاستنباطي:** سوف يتم الاعتماد على المنهج الاستنباطي لبناء الإطار النظري للبحث، وذلك من خلال عرض وتحليل للدراسات السابقة والأبحاث العلمية المنشورة بالدوريات والمجلات العلمية على شبكة الإنترنت، والمرتبطة بموضوع البحث بهدف معرفة أثر تبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 علي جودة عملية المراجعة.
2. **المنهج الاستقرائي:** سيتم من خلاله إجراء دراسة ميدانية على عينة من مراقبي الحسابات، الأكاديميين، مستخدمى القوائم المالية، نظراً لصعوبة الحصول علي بيانات فعلية لعدم تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (701) أو إصدار معايير مراجعة مصرية جديدة تواكب التغييرات التي طرأت علي مهنة المراجعة.

## 7/1 خطة البحث:

من خلال عرض مشكلة البحث وهدفه يمكن تقسيم البحث على النحو التالي:

1. الإطار العام للبحث .
2. الدراسات السابقة المرتبطة بالبحث.
3. الإطار النظري للبحث.
4. الدراسة الميدانية.
5. خلاصة ونتائج وتوصيات البحث.

6. قائمة مراجع البحث.

7. ملاحق البحث.

## 2- الدراسات السابقة المرتبطة بالبحث:

**هدفت دراسة (Theodore, et al., 2012)** إلى تقييم الأبحاث ذات الصلة فيما يتعلق بتقرير المراجعة لفترة طويلة جداً نظراً لوجود "فجوة التوقعات بين ما يتوقعه المستخدمون من عملية المراجعة وبين الذي يفترض أن تقدمه مهنة المراجعة، وتصبح هذه الفجوة مشكلة بشكل خاص لمراقبي الحسابات عندما تكون هناك "أزمة أعمال" business crisis، والاستجابة لاحتياجات المنظمين والأكاديميين لمراجعة الأبحاث الحديثة حول نموذج تقرير المراجعة. وقد قامت الدراسة بإجراء دراسة تجريبية لتقييم الأبحاث ذات الصلة بتقرير المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى إنه لكي يحصل المستثمرون على مستوى أعلى من التأكيد يكون ذلك من خلال تقرير المراجعة الموسع لزيادة فهم المستخدمين بهدف عملية المراجعة ومسئوليات الإدارة ومراقب الحسابات عن القوائم المالية، وأن تقرير المراجعة الموسع يعمل على سد الفجوة في المجالات المرتبطة بعملية المراجعة وبيئة المراجعة، كما أن عملية التواصل تعمل على تحسين جودة المعلومات التي تم مراجعتها، كما يريد مستخدمو التقارير المالية من تقرير مراقب الحسابات أن يعطى تأكيداً عن المعلومات غير المالية مثل أنظمة الرقابة الداخلية على التقارير المالية، مؤشرات الأداء الرئيسية، حوكمة الشركات، معلومات عن الاستدامة.

**هدفت دراسة (عرفه، عبد الحكيم، 2013)** إلى التعرف على مقترحات (IAASB) بشأن تطوير تقرير مراقب الحسابات وما تتضمنه من فقرات جديدة تلبية لاحتياجات المستخدمين، والتعرف على أثر مقترحات (IAASB) على تحسين جودة المحتوى الاخباري لتقرير مراقب الحسابات. وقد قامت الدراسة بإجراء دراسة ميدانية في البيئة المصرية من خلال توزيع قائمة الإستقصاء علي عينة عددها 415 مفردة. وقد أكدت الدراسة علي تؤدي اقتراحات (IAASB) إلى تحسين جودة المحتوى الاخباري لتقرير مراقب الحسابات وتلبية احتياجات مستخدميه، وذلك من خلال إضافة قسم (فقرة) لتعليق مراقبي الحسابات الذي يعتبر الأسلوب المناسب لتوفير معلومات أكثر للمستخدمين، وإضافة فقرة توضح مدى ملائمة استخدام فرض الاستمرار عند إعداد القوائم المالية، وكذلك تطوير وصف مسؤوليات الإدارة ومراقب الحسابات لمساعد المستخدمين في تفهم طبيعة ونطاق عملية المراجعة. كما أكدت النتائج علي زيادة مستوى الشفافية في تقرير مراقب الحسابات طبقاً لاقتراحات (IAASB) نظراً لتأكيداتها علي أهمية الإفصاح عن اسم مراقب الحسابات الذي قام بأداء عملية المراجعة في ضوء المعايير الأخلاقية مع الإفصاح عن هذه المعايير.

**هدفت دراسة (Roger et al., 2014)** إلى تقييم الاقتراحات الاخيرة فيما يتعلق باقتراحات مجلس المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) حيث قامت الدراسة بتحليل ردود فيما يتعلق بالاقتراحات التي قدمها IAASB من خلال ما إذا كانت هذه الاقتراحات سوف تؤدي الي تقليل فجوة التوقعات في المراجعة. وقد بلغت عينة الدراسة 165 مفردة من أصحاب المصلحة. وقد توصلت الدراسة إلى هناك دعم من قبل أصحاب المصلحة بالتطورات التي اقترحتها IAASB وخاصة فيما يتعلق: بأراء وتعليقات مراقب الحسابات- قدرة المنشأة علي الاستمرار- فقرة عن مسائل المراجعة الرئيسية- معلومات عن إجراءات



عملية المراجعة - معلومات عن مكاتب المراجعة- الإفصاح عن اسم شريك المراجعة، وبالتالي فإن المستخدمين يرغبون في الحصول علي مزيد من المعلومات حول مراقب الحسابات، وعملية المراجعة ومعلومات عن القوائم المالية، بالإضافة إلي تقديم معلومات إضافية الي أصحاب المصلحة.

**هدفت دراسة (Jean, et al., 2018)** إلي توضيح بعض النتائج المترتبة لتقرير المراجعة الموسع Expanded Audit Report على المستثمرين وعلى عملية المراجعة. وقد استخدمت الدراسة أسلوب تحليل المحتوي لتقرير مراقب الحسابات للشركات الفرنسية بعد أول مرة تم فيها تنفيذ التعديلات على تقرير مراقب الحسابات وفي السنوات اللاحقة للفترة من 2002-2011. وقد توصلت الدراسة إلي يتفاعل المستثمرون مع JoAs (Justifications of Assessments) إذا كان الإفصاح عنها سوف يقلل من ظاهرة عدم تماثل المعلومات بين مراقبي الحسابات والمستثمرين، وبشكل عام يتفاعل السوق المالي عندما تتم إضافة لغة توضيحية في تقرير مراقب الحسابات وبالتالي توفير معلومات جديدة للمستثمرين، كما أن تقرير المراجعة الموسع يكون له تأثير على المستخدمين، فمثلا نجد أن المستثمرين يتفاعلون مع الإفصاح عن المسائل الإضافية المرتبطة بالقيمة العادلة في القوائم المالية، وبالتالي تمكن المستثمرون من اتخاذ القرارات الرشيدة نظراً لزيادة انتباههم إلى افصاحات القوائم المالية المتعلقة بالمسائل الإضافية.

**هدفت دراسة (Louis, et al., 2018)** إلي التعرف علي الفوائد والتكاليف من اتصال مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات وعلى وجه التحديد ما إذا كان المستخدمين يؤيدون ويتفاعلون مع التعديلات التي اقترحها منظمي المهنة وبين تقرير مراقب الحسابات الفعلي. وما إذا كانت الإفصاحات الإضافية تؤثر على إدراك المستخدمين لمراجعة القوائم المالية، قامت الدراسة بإجراء دراسة تجريبية علي 98 طالباً من طلاب الدراسات العليا في المحاسبة، وقد توصلت الدراسة إلي إن اتصال أي مسألة إضافية في تقرير المراجعة يؤثر وبشكل كبير على اكتساب معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية، حيث توصل المشاركون في التجربة للإفصاح عن القوائم المالية ذات الصلة في خطوات أقل عندما تم الإبلاغ عن تلك المسائل في تقرير مراقب الحسابات، كما أن المشاركون اهتموا بدرجة كبيرة بالإفصاح عن المعلومات عندما تم الإبلاغ عن تلك المسائل في تقرير مراقب الحسابات، كما ان إضافة فقرة عن المسائل الرئيسية للمراجعة في تقرير مراقب الحسابات كما اقترحه مجلس المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) يعتبر بمثابة خارطة طريق تساعد المستخدمين على التركيز على المسائل الهامة في تقرير مراقب الحسابات.

**هدفت دراسة (Lin, et al., 2019)** إلي التعرف علي أثر تبني تقرير المراجعة الموسع في هونغ كونغ من خلال التركيز علي رد فعل المستثمرين تجاه إصدار ذلك التقرير، وتحديد ما إذا كانت الأهداف المقصودة للمتطلبات الجديدة في تقرير مراقب الحسابات قد تم تحقيقها وأثر هذه المتطلبات والتغييرات علي أتعاب المراجعة، وقد بلغت عينة الدراسة 1019 شركة مقيدة في بورصة هونغ كونغ، وقد أكدت الدراسة أن المستثمرين وجدوا أن تقرير المراجعة الموسع يمثل خطوة في الاتجاه الصحيح لتعزيز القيمة المضافة لعمل مراقب الحسابات بشكل عام، كما أن التغييرات في تقرير المراجعة لا تؤدي إلي وجود تغييرات في أتعاب عملية المراجعة نظراً لتعرض مراقب الحسابات لخطر التقاضي والسمعة والتي قد تشكل حافز لأداء عملية المراجعة بجودة عالية، كما تعتبر تقارير المراجعة الموسعة لها أثر قوي ومفيد للشركات.

هدفت دراسة (Maria et al., 2021) إلى تحديد ما إذا كانت التغييرات في تقرير المراجعة وإضافة فقرة عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة الموسع يؤدي إلى اكتشاف أي أخطاء جوهرية في القوائم المالية لمنشأة العميل، وقد استخدمت الدراسة تقارير المراجعة الموسعة للشركات المصنفة ضمن قائمة PREMIUM (تطبق تقارير المراجعة الموسعة) في بورصة لندن وذلك من عام 2013 حتى عام 2018. وقد توصلت الدراسة إلى أن إضافة فقرة عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة الموسع يساعد علي وصف التحريفات الجوهرية وبالتالي تقييم مدي قدرة الشركة علي الاستمرار وكذلك الاعتراف بالإيراد، كما أن الإفصاح عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقارير المراجعة الموسعة تقدم المزيد من التفسيرات الهامة والمفيدة والقدرة التنبؤية في تقييم مخاطر الأزمة المالية للشركات.

هدفت دراسة (داود، 2023) إلى التعرف علي أثر التقرير عن أمور المراجعة الجوهرية علي فعالية المراجعة من خلال دراسة ذلك الأثر علي أتعاب المراجعة- نطاق وتوقيت إصدار تقرير المراجعة- فعالية تواصل مراقب الحسابات مع لجنة المراجعة-مسئولية مراقب الحسابات - فجوة التوقعات - موضوعية واستقلال مراقب الحسابات- الحد من عدم تماثل المعلومات. وقد تم إجراء دراسة تجريبية في البيئة المصرية علي 196 مفردة من المراجعين الداخليين- الاكاديميين- شريك بمكتب المراجعة- مدير مراجعة- مراجع حسابات خارجي- محاسبين بجهات مختلفة، وقد توصلت الدراسة إلي أن الجهود المختلفة للهيئات المهنية ومن أهمها مجلس المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) ومجلس الإشراف المحاسبي علي الشركات العامة (PCAOB) لغير شكل تقرير المراجعة نظرا للعديد من الانتقادات التي وجهت لتقرير المراجعة بشكله الحالي خاصة في ظل تعقد واتساع معاملات الشركات و حدوث الأزمة العالمية 2008، كما أدت التعديلات الجديدة علي تقرير المراجعة إلي زيادة تواصل مراقب الحسابات والمكلفين بالحوكمة، مما سيؤدي بدوره إلي تحسين المراجعة فضلا عن التقارير المالية، ومن المتوقع أن يعزز الاتصال بين مراقب الحسابات ومستخدمي تقرير المراجعة.

وتتمثل أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية وتحديد الفجوة البحثية في النقاط التالية:

1. يساعد الإفصاح عن مسائل المراجعة الرئيسية علي زيادة القيمة المعلوماتية لتقرير مراقب الحسابات، وبالتالي سوف يركز البحث على التعديلات التي طرأت على تقرير مراقب الحسابات بما يخدم البحث – بشكل عام ومسائل المراجعة الرئيسية بشكل خاص.
2. يركز البحث على كيفية معالجة مسائل المراجعة الرئيسية أثناء عملية المراجعة والكيفية التي يتم بها تحديد المسائل الأكثر أهمية [ جوهرية ] وكيفية التعامل مع مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات.
3. يركز البحث على أثر تبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 على جودة المراجعة في بيئة الأعمال المصرية من خلال تحسين شفافية وظائف المراجعة وزيادة مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات في بيئة الأعمال المصرية، وهذا مايعتبره الباحثين إضافة جديدة.

### 3- الإطار النظري للبحث:

#### 1/3 تقرير مراقب الحسابات والانتقادات التي تعرض لها:

ولقد تعرض تقرير مراقب الحسابات للعديد من الانتقادات سواء كانت شكلية أو موضوعية، حيث تناولت دراسة (أحمد، هدى طارق، 2019، ص ص14-15) لتلك الانتقادات كما يلي:

1. **الطبيعة الثنائية Binary Nature:** حيث يبدي مراقب الحسابات رأيه إما أن تكون القوائم المالية قد عرضت بشكل عادل (Pass) أم لا (Fail)، وذلك على الرغم من أن هذه هي الميزة الرئيسية من الطبيعة الثنائية للتقرير هو كونه مباشر وبسيط، إلا ان هذا يعتبر من أكثر عيوبه حيث أن الطبيعة الثنائية للرأي لا تعترف بالاختلاف في التقارير المالية لمختلف الشركات، وهذا يعني أنه لا توجد وسيلة لمستخدمي التقارير المالية لبيان عما إذا كانت "درجة القبول" التي يعطيها مراقب الحسابات في تقريره بأنه قد تم مراجعة القوائم المالية بشكل عادل.
2. **اللغة النمطية:** فمثلاً، يستطيع مراقب الحسابات الحصول على تأكيد معقول – ليس مطلق – بأن الغش والأخطاء المهمة قد تم اكتشافها، وأن التخطيط وأداء عملية المراجعة تم وفقاً للأهمية النسبية والتعبير عن رأيه فيما يتعلق بأن القوائم المالية تقدم بصورة عادلة، وبالتالي تعتبر هذه العبارات قصيرة ومباشرة وكونها نمطية وفنية مما يجعل أصحاب المصلحة لا يميلون إلى قراءة التقرير نظراً للغة المعقدة.
3. **فجوة التوقعات:** حيث يفتقر تقرير مراقب الحسابات إلى التفاصيل حول ما يبذله مراقب الحسابات من جهد للقيام بعملية تخطيط المراجعة بما يشمل أعمال الغش والاحتيال (IOSCO, 2009)، كما فشل تقرير مراقب الحسابات أن يقدم معلومات فيما يتعلق بجودة عملية المراجعة نفسها، حيث لا يعكس أحكام مراقب الحسابات التي اتخذها أو قام بها خلال عملية المراجعة.

#### 2/3 الأسباب والدوافع لتطوير تقرير مراقب الحسابات:

توجد العديد من الأسباب التي دفعت الهيئات والمنظمات المهنية لتطوير تقرير المراجعة وهي: (عبد القوي، أبو بكر، آخرون، 2018، ص32).

1. الاستجابة لاحتياجات المستخدمين بطريقة ويعزز فعالية بما يحقق من جودة المراجعة.
2. حاجة الهيئات والمنظمات المهنية لتوفير مراقبي الحسابات قيمة أكبر من المحتوى للمعلوماتي من خلال توفير معلومات أكثر عن عملية المراجعة للأطراف المستفيدة وبصورة مباشرة.
3. حاجة مستخدمي التقارير المالية إلى تخفيض المخاطر المحيطة بعملية اتخاذ القرار خاصة مع انهيار العديد من الشركات العالمية العملاقة.
4. العمل على تقليل فجوة التوقعات واستكمالاً لمشروع الوضوح (Clarity Project) والذي تم العمل به عام "2009"، ثم تبناه الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC, 2012).
5. ضعف المعرفة المتخصصة والعامه لدى المجتمع ومستخدمي التقارير المالية بمهنة المراجعة.

6. رغبة مستخدمي تقرير المراجعة في تقييم أعمال مراقب الحسابات والوقوف على بعض الأمور الخلاقية بين مراقب الحسابات، وبين الإدارة.

### 3/3 التعديلات التي أدخلها مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي طبقاً لمعيار المراجعة الدولي 701.

لقد اشتملت التعديلات التي قام بها (IAASB) على نوعين من التغييرات:

1. النوع الأول: تغييرات شكلية في تقرير مراقب الحسابات من خلال إعادة ترتيب بعض عناصر هذا التقرير.
2. النوع الثاني: تغييرات في محتوى تقرير مراقب الحسابات من خلال إضافة لينود (عناصر) جديدة لم تكن موجودة من قبل في تقرير مراقب الحسابات التقليدي ويكون ذلك من خلال:
  - إضافة فقرة جديدة في تقرير مراقب الحسابات ترتبط بالإفصاح عن مسائل المراجعة الرئيسية "Key Audit Matters".
  - الإفصاح عن اسم شريك ارتباط المراجعة.
  - إعادة هيكلة التقرير من خلال عرض فقرة الرأي أولاً، ثم فقرة أساس الرأي.
  - إضافة فقرة عن استمرارية المنشأة ويتم ذلك من خلال وصف مسؤوليات كلاً من الإدارة ومراقب الحسابات عن استمرارية المنشأة، فوجود فقرة عن عدم التأكد الجوهرى والإفصاح عنها بشكل كاف تحت عنوان: "عدم التأكد الجوهرى ذو العلاقة باستمرارية المنشأة، يتم الإفصاح عن مدى كفاية الإفصاحات في ضوء إطار التقرير المالي المطبق وذلك في حالة وجود شك ما بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار.
  - إضافة فقرة يتم فيها توضيح مسؤولية الإدارة ومراقب الحسابات عن المعلومات الأخرى.
  - وصف لمسئوليات مراقب الحسابات والإدارة ومسئولي الحوكمة وخاصة فيما يتعلق عن استمرارية المنشأة.

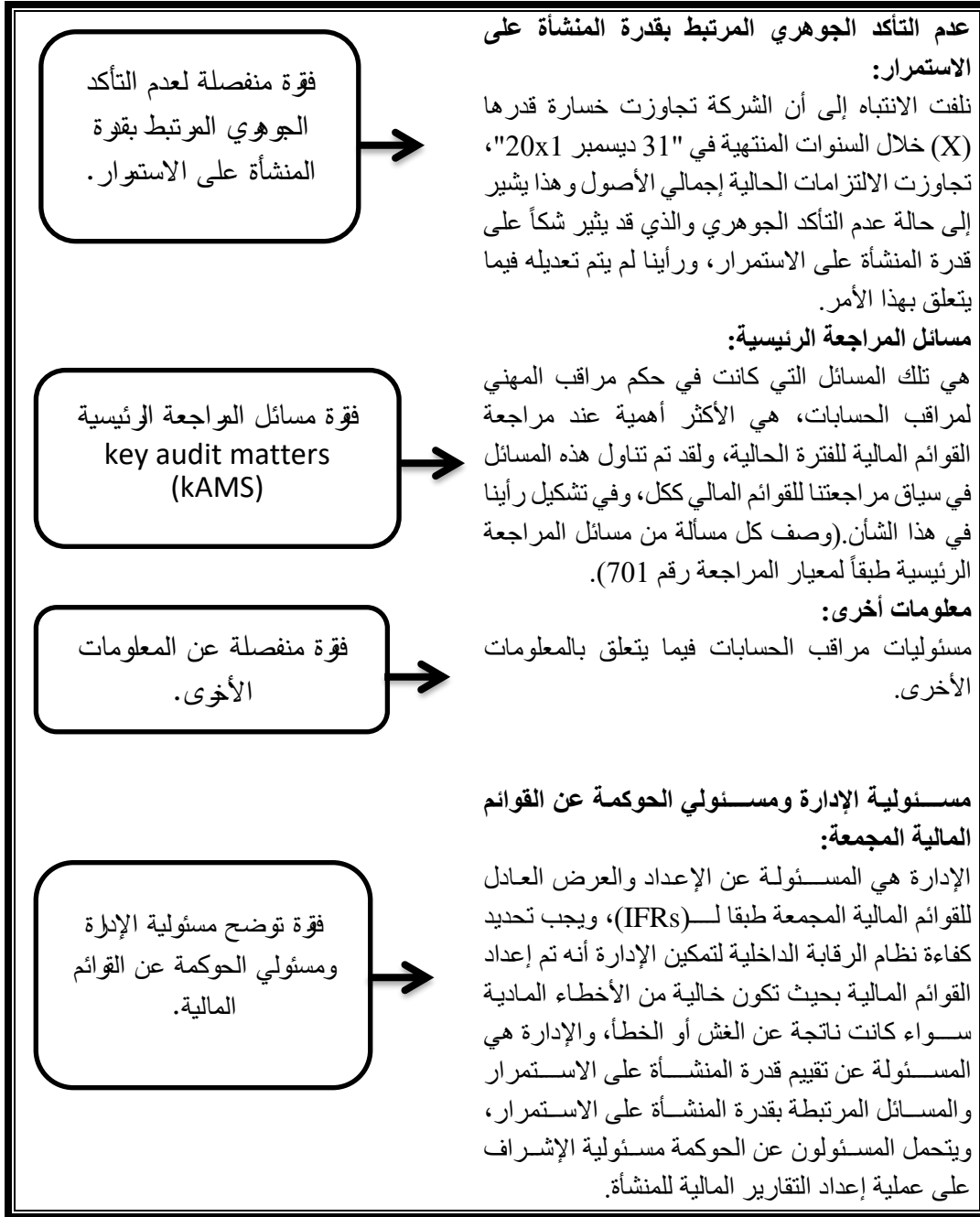
وبالتالي فإن تقرير المراجعة الموسع يشتمل على الفقرات الآتية:

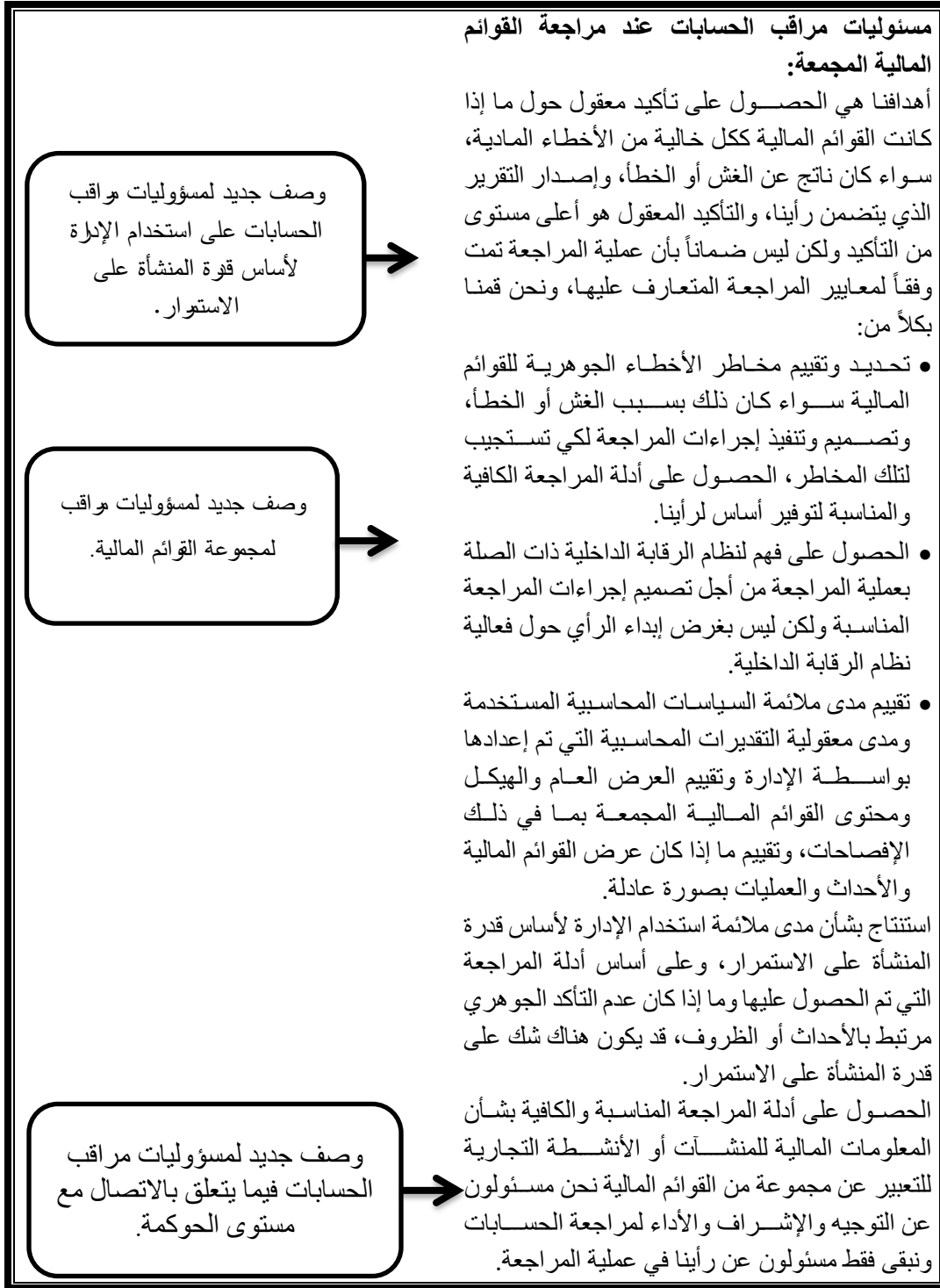
- فقرة الرأي.
- فقرة أساس الرأي.
- فقرة عدم التأكد الجوهرى المرتبط بقدرة المنشأة على الاستمرار.
- فقرة مسائل المراجعة الرئيسية.
- فقرة المعلومات الأخرى.
- فقرة مسؤولية الإدارة.

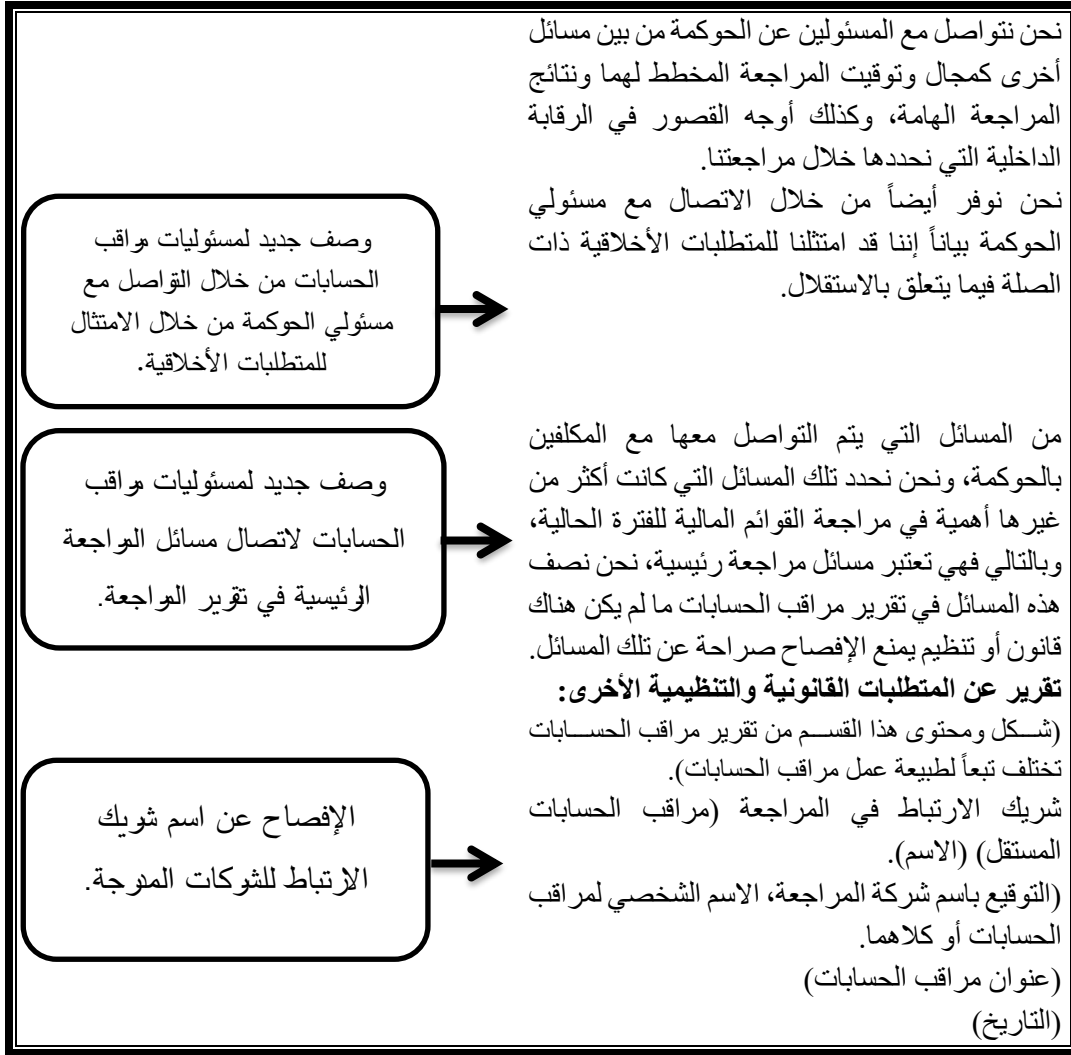
- فقرة مسئولية مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية.
- فقرة "مسائل أخرى".
- فقرة عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى.

ويمكن عرض تقرير المراجعة الموسع طبقاً للتغييرات التي قام بها IAASB في الشكل التالي:









### ويتضح من التعديلات التي قام بها مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي النقاط التالية:

- تم إجراء العديد من التعديلات على شكل ومحتوى مراقب الحسابات بحيث يبدأ بفقرة (قسم) الرأي ثم فقرة أساس الرأي وهذا ما يتلاءم مع رغبة مستخدمي القوائم المالية، حيث منهم من يفضل الحصول على رأي مراقب الحسابات بدلاً من قراءة تقرير المراجعة قراءة كاملة.
- إضافة فقرات جديدة في تقرير مراقب الحسابات مثل فقرة مسائل المراجعة الرئيسية تساعد على تعزيز نظرية الثقة، حيث تزود المستخدمين بالمعلومات ذات الصلة التي تساعدهم على اتخاذ القرار، وكذلك من أجل تحسين تصورات المستخدمين حول أهمية مراجعة الحسابات.



### 4/3 طبيعة مسائل المراجعة الرئيسية، وكيفية تحديدها.

#### 1/4/3 مفهوم مسائل المراجعة الرئيسية

لقد أُلزم معيار المراجعة الدولي (ISA701) الصادر عن مجلس المراجعة والتأكيد الدولي مراقب الحسابات بأن يفصح في تقريره عن مسائل المراجعة الرئيسية (KAM) والتي تعرف علي أنها "تلك المسائل التي كانت في حكم مراقب الحسابات المهني، هي الأكثر أهمية في مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ويتم اختيار تلك المسائل من بين المسائل التي تم التواصل مع مسؤلي الحوكمة بشأنها"

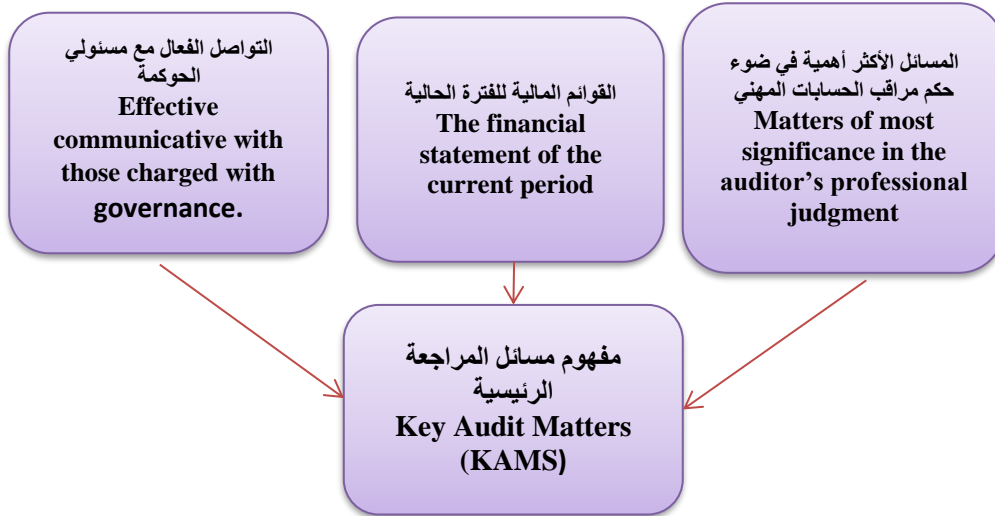
وتتمثل أركان مفهوم مسائل المراجعة الرئيسية في:

1. المسائل الأكثر أهمية في ضوء حكم مراقب الحسابات المهني.

2. القوائم المالية للفترة الحالية.

3. (التواصل) الفعال مع مسؤلي الحوكمة.

ويتضح ذلك من خلال الشكل التالي:



#### أركان مفهوم مسائل المراجعة الرئيسية

وتتضمن مسائل المراجعة الرئيسية عدة خصائص:

1. المسائل التي تخضع للحكم المهني لمراقب الحسابات.
2. المسائل التي واجه فيها مراقب الحسابات صعوبة كبيرة أثناء عملية المراجعة.
3. المسائل التي تتطلب عدد ساعات كبيرة من قبل شريك الارتباط.
4. المسائل التي تنطوي عليها أحكام الإدارة الهامة بما في ذلك التقديرات المحاسبية وعلي قدر كبير من عدم التأكد، والمعاملات الهامة مع الاطراف ذات العلاقة.
5. المسائل التي تفرض قيوداً علي مجموعة العمل أثناء عملية المراجعة.

6. المسائل التي تتطلب جهد كبير من قبل مراقب الحسابات للحصول علي أدلة الإثبات الكافية والمناسبة.
7. المسائل التي تنطوي علي مخاطر كبيرة داخل المنشأة.

### 2/4/3 الهدف من الإفصاح عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة الموسع

ولقد وضح معيار المراجعة الدولي (701) إن الهدف من الإفصاح عن مسائل المراجعة الرئيسية يتمثل في: (IAASB, 2015)

1. تعزيز القيمة المعلوماتية (التواصلية) Communicative Value في تقرير مراقب الحسابات من خلال توفير قدر كبير من الشفافية حول عملية المراجعة التي تم إجراؤها.
2. الإفصاح عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات يوفر معلومات إضافية للمستخدمين المستهدفين (المعنيين) (Intended Users) للقوائم المالية التي تم مراجعتها، وذلك بهدف مساعدتهم في فهم المسائل التي تتطلب الحكم المهني من مراقب الحسابات وكانت الأكثر أهمية في مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية.
3. الإفصاح عن مسائل المراجعة الرئيسية يساعد المستخدمين المستهدفين في فهم المنشأة والبنود في القوائم المالية محل المراجعة التي تخضع إلي الحكم الهام (الجوهري) من قبل الإدارة، وذلك من خلال معرفة الأنشطة التجارية والاقتصادية والمحاسبية، وأن القوائم المالية قد تم إعدادها وفقاً لأهميتها النسبية.
4. الإفصاح عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات يوفر للمستخدمين أساس الارتباط مع الإدارة والتواصل مع مسؤولي الحوكمة حول بعض المسائل المتعلقة بالمنشأة أو القوائم المالية التي تم مراجعتها أو عن عملية المراجعة.
5. الإفصاح عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات يأتي في ظل إبداء مراقب الحسابات لرأيه في القوائم المالية ككل.

### 3/4/3 كيفية تحديد مسائل المراجعة الرئيسية:

يجب أن يأخذ مراقب الحسابات في الاعتبار ما يلي عند تحديد مسائل المراجعة الرئيسية طبقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم 701:

1. المجالات عالية المخاطر والتي يوجد بشأنها تحريفات ملموسة أو مخاطر جوهرية أو المخاطر الهامة المحددة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (315) المعدل.
  2. أحكام مراقب الحسابات الهامة (الجوهرية) المتعلقة بالمجالات (المناطق) في القوائم المالية والتي تنطوي عليها أحكام الإدارة الهامة (الجوهرية) بما في ذلك التقديرات المحاسبية.
  3. التأثير علي مراجعة الأحداث أو المعاملات الهامة التي حدثت خلال الفترة.
- ويحدد مراقب الحسابات من بين المسائل المحددة السابقة المسائل الأكثر أهمية في مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، وبالتالي فهي مسائل المراجعة الرئيسية (KAMS) وذلك وفقاً لما يلي:

## 1. تحديد المسائل ذات الأهمية (جوهرية) في عملية المراجعة:

وينطبق مفهوم المسائل الأكثر أهمية (جوهرية) في سياق مراجعة الحسابات التي تم أدائها فضلاً على أن تحديد مراقب الحسابات لمسائل المراجعة الرئيسية والإفصاح عنها تهدف إلى تحديد مسائل محددة لعملية المراجعة وإبداء الرأي بشأنها وعن أهميتها النسبية للمسائل الأخرى في عملية المراجعة.

و طبقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (701) فإنه توجد اعتبارات مرتبطة بتحديد الأهمية النسبية للمسألة التي تم التواصل بشأنها مع مسؤولي الحوكمة، وما إذا كانت هذه المسألة بمثابة مسألة مراجعة رئيسية وتشمل:

1. أهمية المسألة بالنسبة للمستخدمين لفهم القوائم المالية ككل، وعلي وجه الخصوص أهمية مسألة المراجعة الرئيسية بالنسبة للقوائم المالية.
  2. طبيعة السياسات المحاسبية المتعلقة بالمسألة أو درجة التعقيد أو الذاتية المصاحبة لاختيار الإدارة لسياسة مناسبة مقارنة مع غيرها من الشركات في الصناعة.
  3. طبيعة التحريفات المتراكمة كمياً ونوعياً بسبب غش أو خطأ مرتبط بمسألة ما.
  4. طبيعة ومدى جهد عملية المراجعة اللازم لمعالجة هذه المسألة بما في ذلك:
- مدى المهارات المتخصصة أو المعرفة اللازمة لتطبيق إجراءات المراجعة لمعالجة المسألة أو تقييم نتائج تلك الإجراءات.

- طبيعة التشاورات خارج فريق المراجعة فيما يتعلق بهذه المسألة.

5. صعوبة تطبيق إجراءات المراجعة وتقييم نتائج هذه الإجراءات والحصول على أدلة إثبات ذات صلة وموثوق بها على أساس رأي مراقب الحسابات، خاصة وأن أحكام مراقب الحسابات تصبح أكثر موضوعية.

6. أوجه القصور في أنظمة الرقابة الداخلية ذات الصلة بالمسألة.

ما إذا كانت المسألة تنطوي على عدد من الاعتبارات المنفصلة والخاصة بعملية المراجعة مثل: قد تتضمن العقود طويلة الأجل اهتماماً كبيراً من مراقب الحسابات فيما يتعلق بالاعتراف بالإيراد والتقاضي وقد يكون لها تأثير على التقديرات المحاسبية الأخرى.

## 2. المسائل التي تتطلب اهتمام وتنبيه من قبل مراقب الحسابات:

طبقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (701) فإنه يقصد بمفهوم اهتمام مراقب الحسابات هي أن عملية المراجعة تستند إلى المخاطر من خلال:

- التركيز على تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للقوائم المالية.
- تصميم وتنفيذ إجراءات عملية المراجعة التي تستجيب لتلك المخاطر.
- الحصول على أدلة المراجعة والتي تعتبر كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي مراقب الحسابات.

وترتبط مجالات اهتمام مراقب الحسابات بمجالات التعقيد وأحكام الإدارة الهامة وبالتالي غالباً ما تنطوي علي أحكام مراقب الحسابات الصعبة والمعقدة في القوائم المالية، وهذا بدوره يؤثر غالباً علي استراتيجية المراجعة الشاملة والتي تتمثل في تخصيص الموارد ومدى جهود عملية المراجعة فيما يتعلق بهذه المسائل، عن طريق مشاركة خبير في عملية المراجعة أو مراقب حسابات ذو خبرة.

ويجب على مراقب الحسابات أن يراعى عند تحديد المسائل التي تتطلب اهتمام كبير من مراقب الحسابات ما يلي: (ISA 701)

1. المجالات الأكثر خطورة ويوجد بشأنها تحريفات ملموسة أو مخاطر هامة (جوهرية) التي تم تحديدها وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (315).

2. الأحكام الهامة (الجوهرية) بشأن بنود القوائم المالية التي تم تقديرها من قبل الإدارة.

3. التأثير علي مراجعة الأحداث أو المعاملات الهامة التي حدثت خلال الفترة.

3. مسائل تم التواصل بشأنها مع مسنولي الحوكمة:

يتطلب معيار المراجعة الدولي رقم (260) المعدل من مراقب الحسابات أن يتواصل مع مسنولي الحوكمة في الوقت المناسب والذي يتحدد ذلك الوقت للتواصل طبقاً لظروف الارتباط، ومع ذلك قد يضع مراقب الحسابات وجهات نظر أولية حول مسائل المراجعة الرئيسية عند مناقشة نطاق وتوقيت عملية المراجعة المخطط له بالإضافة إلي مناقشة مثل هذه المسائل عند التواصل عن نتائج عملية المراجعة، وهذا قد يساعد في تقليل التحديات التي يواجهها مراقب الحسابات عند إجراء مناقشات والتواصل مع مسنولي الحوكمة ثنائية الاتجاه حول مسائل المراجعة الرئيسية عند الانتهاء من إصدار القوائم المالية.

وتتمثل أهمية عملية التواصل لمراقب الحسابات مع مسنولي الحوكمة في كلاً من:

(1) التواصل مع مسنولي الحوكمة يعالج الظروف النادرة التي تعتبر فيها مسألة ما مسألة مراجعة رئيسية ولم يتم الإفصاح عنها في تقرير مراقب الحسابات.

(2) توفير فرصة لمراقب الحسابات لإجراء مزيد من المناقشات مع الآخرين الذين هم علي دراية بعملية المراجعة والمسائل الهامة، وقد تتسبب هذه المناقشات في إعادة تقييم مراقب الحسابات بعدم وجود مسائل مراجعة رئيسية.

5/3 أثر تبني معيار المراجعة الدولي 701 علي جودة المراجعة.

لقد دفع أصحاب المصلحة والعديد من الدراسات الأكاديمية مجلس المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) في السنوات الماضية الأخيرة لإصدار معايير مراجعة جديدة وتوضيحها مع التركيز علي تقرير مراقب الحسابات وجودة المراجعة باعتبار أن عملية المراجعة تكون ذات قيمة، وذلك حينما توفر المزيد من التفاصيل المحددة والتي تعتبر أساسية من قبل مستخدمي التقارير المالية ومراقب الحسابات بحيث يشتمل ذلك علي رأي مراقب الحسابات في إدارة المخاطر والالتزام بحوكمة الشركات.

وهناك تعدد في الآراء والاتجاهات التي تناولت تحسين جودة المراجعة بشكل عام نتيجة لتعدد الأطراف المعنية لمهنة المراجعة، ومن بعض وسائل تحسين جودة المراجعة الآتي:

- **المراجعة المخططة (الهيكلية):** تمر المراجعة المخططة بعدة مراحل بداية من دراسة قبول المهمة والتمهيد لتخطيط عملية المراجعة، جمع المعلومات عن المنشأة محل المراجعة، التحليل لمحتويات القوائم المالية، تقدير الأهمية النسبية وخطر المراجعة، دراسة نظام الرقابة الداخلية حتى إعداد برنامج الرقابة والتنسيق مع فريق المراجعة.
  - **لجان المراجعة:** تقوم لجان المراجعة في رقابة عملية المراجعة بشكل فعال وكذلك جودة المراجعة فضلاً على أنها تساهم في استقلالية مراقب الحسابات وحل أي خلافات بين مراقب الحسابات والإدارة.
  - **مراجعة النظير:** وفيها يقوم مكتب مراجعة بمراجعة مكتب آخر لبيان مدى التزام المكتب الأول بقواعد الرقابة على الجودة، وبالتالي يتم التأكد من خلالها بالتحقق من مستوى جودة المراجعة.
  - **التعليم والتدريب المهني المستمر:** يجب على مراقب الحسابات القيام بالتعليم والتدريب المهني المستمر لتقديم خدمة مهنية ذات جودة مرتفعة، حيث تعتمد جودة المراجعة على المهارة والتعليم المستمر لمراقب الحسابات.
  - **التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات:** لكي يتم تدعيم استقلال مراقب الحسابات وحتى لا يتعرض لمزيد من الضغوطات من قبل إدارة المنشأة، يتم تغيير مراقب الحسابات كل (5) سنوات مما يؤدي الي تحسين جودة عملية المراجعة.
  - **قانون ساربنس أو كسلي Sarbanes- Oxley:** من خلال قانون (SOX) تم انشاء وتكوين مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) حيث يقوم هذا المجلس بالإشراف على مكاتب المراجعة وذلك من أجل حماية المستثمرين والمصلحة العامة حيث يقوم المجلس بالتعرف على المشاكل والصعوبات التي تواجه مكاتب المراجعة والعمل على معالجتها، وكذلك إصدار التقارير والمعايير التي تنظم مهنة المراجعة في ضوء الرقابة والإشراف التي يقوم بها المجلس وبما يؤدي إلي تحسين جودة المراجعة.
- ومع تبني متطلبات إعداد التقارير الجديدة وبشكل خاص صدور معيار المراجعة الدولي "701" ولحاجة المستخدمين لمزيد من المعلومات عن المنشأة، كانت هناك آثار متوقعة لتبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 وإضافة فقرة عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة الموسع ، باستخدام بعض المؤشرات المستخدمة لتحسين جودة المراجعة وتتضمن في: شفافية وظائف المراجعة، التركيز على المسائل الهامة التي تتطلب الزيادة في مستوى الشك المهني لدي مراقب الحسابات.
- ومن ثم يمكن استنتاج الفرض الرئيسي للبحث على النحو التالي: "لايوجد أثر ذو دلالة معنوية لتبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 على جودة المراجعة في بيئة الأعمال المصرية".
- 1/5/3 أثر تبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 على شفافية عملية المراجعة:

مع وجود صعوبة في تحديد تعريف موحد "الجودة المراجعة" والتي يتم تطبيقها بشكل شخصي من قبل مراقب الحسابات وتباين إدراك كل من المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين، وافتقار تقارير المراجعة إلي المزيد من الشفافية، اهتم مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB)

بجودة عمليات المراجعة وذلك من خلال تحسين شفافية عملية المراجعة وأن هذا يتم من خلال تقارير مراجعة تتضمن مزيد من الشفافية، وترتكز شفافية تقارير المراجعة علي عدد من المحاور وهي:

- أن تكون هناك شفافية في المبادئ والسياسيات المحاسبية بحيث أن تتضمن التقارير معلومات كافية عن المبادئ والسياسيات المحاسبية المستخدمة.
- أن تكون هناك شفافية في المعاملات والأحداث التي حدثت خلال الفترة.
- أن تكون هناك شفافية في عرض المعلومات حتى يسهل فهمها من قبل المستخدمين.
- أن تكون هناك شفافية التنبؤ بحيث يمكن الاعتماد علي تقرير المراجعة للتنبؤ بأحداث مستقبلية.
- أن تكون هناك شفافية في تقديرات الإدارة العليا عن كافة المعلومات فيما يتعلق بالافتراضات المستخدمة في إعداد التقديرات.

ويقصد بشفافية المراجعة *Audit transparency* توفير المعلومات اللازمة والتي يتم الإفصاح فيها عن دقة الآراء المهنية الصادرة عن منشأة المراجعة بشأن مدي صدق وعدالة القوائم المالية، وبالتالي تمكين أصحاب المصالح من خلال شفافية المراجعة من تقييم أداء شركات المراجعة من خلال التأكد من تحقيق جودة المراجعة التي تقدمها شركات المراجعة. وتتحقق شفافية التقارير بمدي توافر المحتوي المعلوماتي وإفصاح مكاتب المراجعة عن تلك المعلومات التي تحقق لهم المنفعة، لذلك كانت هناك حاجة إلي تقرير مراجعة جديد يعمل علي تحقيق استجابة للمخاوف حول انعدام الشفافية في تقارير مراقب الحسابات أي تقرير المراجعة الموسع والذي يتضمن بعض التغييرات وهي الإفصاح عن مسؤوليات مراقب الحسابات والإدارة وكذلك تقييم الرقابة الداخلية داخل منشأة العميل، ومدى الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية واستقلالية مراقب الحسابات، وأبرز وأهم هذه التغييرات هو الإفصاح عن مسائل المراجعة الرئيسية، وبالتالي يتضح أن الإفصاح عن مسائل المراجعة الرئيسية يعمل على تحسين شفافية عملية المراجعة والتي تعتبر بمثابة آلية للوصول إلى جودة عملية المراجعة عن طريق زيادة شعور فريق المراجعة بمزيد من المسؤولية مع زيادة مهاراتهم وخبراتهم وبالتالي تزداد مساءلتهم عن عملية صنع القرار، وبالتالي بذل المزيد من الجهد لإتمام عملية المراجعة وعند إعطاء رأيهم المهني.

وبالتالي يمكن استنتاج الفرض الفرعي الأول علي النحو التالي:

الفرض الفرعي الأول: "لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 علي شفافية عملية المراجعة".

2/5/3 أثر تبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 علي مستوي الشك المهني لدي مراقب الحسابات

يعرف الشك المهني على أنه "اتجاه أو موقف يتضمن الذهن المتسائل والتقييم الانتقادي لأدلة المراجعة، حيث يتطلب الشك المهني الاستفسار المستمر من خلال الذهن المتسائل عما إذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تشير إلى إمكانية وجود تحريف جوهري عن الغش أم لا (ISA,240)، معيار المراجعة المصري رقم (240)، ولقد أكد معيار المراجعة الدولي رقم (240) على

ضرورة وأهمية ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني في كافة مراحل المراجعة بدءاً من الارتباط بالعمل، وحتى يتم إصدار تقرير المراجعة كما يلي: (مصطفى، 2012، ص ص561-607)

- **في مرحلة قبل الارتباط مع العميل:** يتم ممارسة مستوى معقول من الشك المهني من خلال المفاضلة بين افتراض عدم نزاهة وأمانة إدارة العميل وبالتالي إذا هناك عدم نزاهة وأمانة إدارة العميل فإنه يرفض عملية المراجعة، وإذا هناك شك في مسائل المراجعة فإن مراقب الحسابات يأخذ في الاعتبار قبل التخطيط لعملية المراجعة، وبالتالي تحسين الحكم المهني لمراقب الحسابات.
- **في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة:** يلعب الشك المهني دور هام في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة من خلال تفهم أعمال العميل وبيئته، وتحديد المناطق الأكثر عرضة للغش، وبالتالي تحسين جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات.
- **في مرحلة تنفيذ عملية المراجعة:** ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني أثناء تنفيذ عملية المراجعة تكون بهدف الوصول إلى تأكيد معقول عن الأخطاء والغش، وبالتالي تحسين جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات.
- **في مرحلة التقرير عن عملية المراجعة:** يمارس مراقب الحسابات الشك المهني في هذه المرحلة بهدف مساعدة مراقب الحسابات على تقييم النتائج التي تم التوصل إليها أثناء عملية المراجعة، بهدف تدعيم رأى مراقب الحسابات في النتائج التي تم التوصل إليها، وبالتالي تحسين جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات.

وبشكل خاص، تواجه التقديرات المحاسبية كثير من الصعوبات والتحديات أمام مراقب الحسابات كمسألة من مسائل المراجعة الرئيسية وتعتبر مراجعة التقديرات المحاسبية معرضة للخطأ نتيجة لطبيعتها غير المؤكدة والعوامل المرتبطة بمراقب الحسابات والتي قد تؤثر على اتخاذ قراره لتحقيق تفضيلات الإدارة وهو ما يعرف بـ (خوافز الإدارة)، لذلك يجب تغيير طريقة تفكير مراقب الحسابات تجاه مراجعة التقديرات المحاسبية بمعنى تغيير دوافع مراقب الحسابات من خلال زيادة المساءلة والمحاسبية لمراقب الحسابات وأن الإفصاح عن مسائل المراجعة الرئيسية للتقديرات المحاسبية يكون له تأثير على حكم مراقب الحسابات ويمكن اكتشاف في هذا التأثير من خلال طريقتين:

**الطريقة الأولى:** يتطلب التقرير عن مسائل المراجعة الرئيسية تنفيذ ثلاث خطوات من خلال مراقب الحسابات يتمثل في:

- اتخاذ قرار بشأن مسائل المراجعة الرئيسية.
- الاتصال مع مسؤولي الحوكمة.
- تحديد عدد مسائل المراجعة الرئيسية.

**الطريقة الثانية:** من خلال تسليط الضوء على المسائل الأكثر أهمية أثناء عملية المراجعة.

وتحديد المسائل التي تنطوي على عدم تأكيد مرتفع، وبالتالي الإفصاح لمستخدمي القوائم المالية لماذا تم اعتبار المسألة ذات أهمية كبيرة أثناء عملية المراجعة والإجراءات التي تم أداءها لمعالجة هذه

المسائل، وبالتالي تعمل مسائل المراجعة الرئيسية كألية للمساءلة قائمة علي نظم الحوافز حيث يركز مراقب الحسابات علي المسائل الهامة (الحرجة) تجنباً لتعرض مراقب الحسابات للمساءلة والآثار السلبية المحتملة علي سمعة مراقب الحسابات، مما يؤدي إلى تعزيز الشك المهني لدى مراقب الحسابات، وتحسين الحكم المهني لمراقب الحسابات مما يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة.

**وبالتالي يمكن استنتاج الفرض الفرعي الثاني علي النحو التالي:**

**الفرض الفرعي الثاني:** "لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 علي علي مستوي الشك المهني لدي مراقب الحسابات.



#### 4. الدراسة الميدانية:

##### 1/4 الهدف من الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلى إختبار فروض البحث وذلك من خلال استطلاع وتحليل آراء مراقبي الحسابات والأكاديميين من أعضاء هيئة التدريس والهيئة المعاونة بالجامعات والعاملين في البنوك والمحليين الماليين والمستثمرين. وعلي ذلك تهدف الدراسة الميدانية إلي دراسة الآثار المتوقعة لتبني معيار المراجعة الدولي رقم 701، وإضافة فقرة عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة الموسع علي جودة المراجعة.

##### 2/4 فروض الدراسة الميدانية:

في ضوء طبيعة مشكلة البحث وتحقيقاً للهدف الأساسي له، تتمثل فروض البحث التي سيتم إختبارها في هذه الدراسة الميدانية في الفروض التالية:

يتمثل الفرض الرئيسي للبحث: "لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 علي جودة المراجعة في بيئة الأعمال المصرية ويندرج تحت هذا الفرض الرئيسي الفروض الفرعية التالية:

الفرض الفرعي الأول: "لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 علي شفافية عملية المراجعة.

الفرض الفرعي الثاني: "لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 علي مستوي الشك المهني لدي مراقب الحسابات.

##### 3/4 عينة الدراسة الميدانية:

من أجل تحديد حجم العينة الأمثل التي تمثل مجتمع البحث قام الباحثون بتصميم قائمة استقصاء علي موقع Google Drive مع إرسال رابط القائمة للعديد من الأفراد المنتمين للمجتمع وذلك عبر وسائل التواصل الإجتماعي <https://forms.gle/R4WgyTDEX5Nqu5so6>، حيث بلغت حجم العينة 213 استمارة مستلمة من الأطراف المعنية على النحو التالي:

1- فئة مراقبي الحسابات للشركات المقيدة في البورصة المصرية:

تم إستلام (83) قائمة استقصاء من مراقبي الحسابات للشركات المقيدة في البورصة المصرية، وبعد القيام بفحصها تم استبعاد عدد (3) قائمة استقصاء لعدم صلاحيتهم نظراً لقيام المستقصى منهم بإختيار إجابة واحدة لجميع عبارات قائمة الإستقصاء، مما يعني أن القوائم المستكملة والصالحة للتحليل الإحصائي (80) قائمة مما يعني أن نسبة الاستجابة الصحيحة لدى المستقصى منهم 96.4%.

2- فئة الأكاديميين (أعضاء هيئة التدريس والهيئة المعاونة بالجامعات المصرية):

تم إستلام (75) قائمة استقصاء من أعضاء هيئة التدريس والهيئة المعاونة بالجامعات المصرية، وبعد القيام بفحصها تم استبعاد عدد (2) قائمة استقصاء منها لعدم صلاحيتها نظراً لقيام المستقصى منهم بإختيار إجابة واحدة لجميع عبارات قائمة الإستقصاء، مما يعنى أن عدد القوائم المستكملة والصالحة للتحليل الإحصائي بلغت (73) قائمة مما يعنى أن نسبة الإستجابة الصحيحة لدى المستقصى منه مستخدمى القوائم المالية للشركات المقيدة في البورصة المصرية 97.3%.

3- فئة مستخدمى القوائم المالية للشركات المقيدة في البورصة المصرية:

تم إستلام (64) قائمة استقصاء من مستخدمى القوائم المالية للشركات المقيدة في البورصة المصرية وهم (العاملين في البنوك – المحللين الماليين- المستثمرين) وبعد القيام بفحصها تم استبعاد عدد (4) قوائم منها لعدم صلاحيتها نظراً لقيام المستقصى منهم بإختيار إجابة واحدة لجميع عبارات قائمة الإستقصاء، مما يعنى أن عدد القوائم المستكملة والصالحة للتحليل الإحصائي بلغت (60) قائمة مما يعنى أن نسبة الاستجابة الصحيحة لدى المستقصى منهم 93.75%.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الجداول التالية:

جدول رقم (1-1)

(أ) فئات عينة البحث وحجم الإستثمارات الخاضعة للتحليل الإحصائي

فئة العينة	عدد الاستثمارات المستلمة	الاستثمارات الصالحة للتحليل الإحصائي	
		عدد	نسبة
1- مراقبي الحسابات	83	80	96.4%
2- الأكاديميين	75	73	97.3%
3- مستخدمو القوائم المالية	64	60	93.75%
الاجمال	222	213	95.9%

جدول رقم (2-1)

(ب) توزيع العينة علي أساس المؤهل العلمي:

المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	بكالوريوس	63	29.6
	دبلومة في المحاسبة والمراجعة	27	12.7
	ماجستير	55	25.8
	دكتوراه	68	31.9
	الإجمالي	213	100%

### جدول رقم (3-1)

(ج) توزيع العينة علي أساس الوظيفة الحالية:

المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية
الوظيفة الحالية	أكاديمي (عضو هيئة تدريس)	73	41.8
	مراقب الحسابات	80	41.3
	مستخدمو القوائم المالية	60	16.9
	الإجمالي	213	100%

### جدول رقم (4-1)

(د) توزيع العينة علي أساس مدة الخبرة:

المتغير	الفئة	العدد	النسبة المئوية
عدد سنوات الخبرة في مجال مزاوله المهنة	أقل من 5 سنوات	21	9.9%
	من 5 إلى 10 سنوات	60	28.2%
	من 10 إلى 15 سنة	103	48.4%
	أكثر من 15 سنة	29	13.6%
	الإجمالي	213	100%

### 4/4 كيفية تصميم أداة البحث:

قامت الباحثة بطرح محتويات الدراسة الميدانية في قائمة الاستقصاء كأداة لجمع البيانات وتم الاعتماد في تصميمها على مجموعة من الأسئلة وذلك من خلال:

- 1- توضيح بعض المصطلحات الخاصة بموضوع البحث
- 2- الحصول على معلومات تامة من أفراد العينة تتعلق بالمؤهلات العلمية والوظيفة الحالية وعدد سنوات الخبرة
- 3- تم عرض الأسئلة في قائمة الاستقصاء في شكل أسئلة فئوية من خلال استخدام مقياس ليكرت الخماسي likert Scale وتأخذ الإجابات أوزاناً ترجيحية تبدأ من 1 إلى 5 كالتالي:

التصنيف	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
الدرجة	5	4	3	2	1

#### 5/4 اختبار الصدق والثبات لقوائم الإستقصاء:

يستخدم كلاً من الصدق (الصلاحية) والثبات كمقاييس للحكم عن مدي جودة الدراسة، حيث يرتبط الصدق بنطاق نتائج البحث بمعنى أن هل النتائج التي تم التوصل اليها تعبر عن الواقع أم لا أو هل البيانات تعطي صورة حقيقية عن الواقع أم لا، ويهدف إختبار الصدق لقياس الإتساق الداخلي لفقرات قائمة الإستقصاء وقوة الإرتباط بين هذه الفقرات، بينما يرتبط إختبار الثبات بنتائج ومخرجات البحث، وهذه النتائج تكون ثابتة في حالة قيام شخص آخر بتطبيق البحث فيصل إلي نفس النتائج (تطابق بين نتائج البحث في المرات المتعددة التي تطبق فيها خلال زمنية مختلفة).

وقد تم إستخدام إختبار ألفا كرونباخ Alpha Cronbach Test حيث يعتبر أكثر الأساليب المستخدمة لقياس صدق وثبات قوائم الإستقصاء، وقياس معامل ألفا كرونباخ ثبات قائمة الإستقصاء، بينما يقيس الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ صدق قائمة الإستقصاء.

أ- قياس درجة الثبات: ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول (5-1)

نتائج التحليل الإحصائي لإختبار درجة الثبات

عبارات المقياس	معامل الارتباط الإجمالي	معامل الفاكرونباخ (مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	معامل الفاكرونباخ بعد الحذف
الفرض الأول				
H1.1	0.650	0.872	-	0.872
H1.2	0.638			
H1.3	0.676			
H1.4	0.692			
H1.5	0.594			
H1.6	0.673			
H1.7	0.662			
الفرض الثاني				
H2.1	0.441	0.786	-	0.786
H2.2	0.492			
H2.3	0.550			
H2.4	0.677			
H2.5	0.688			

ب- اختبار درجة الصدق: ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول (6-1)

نتائج التحليل الإحصائي لإختبار درجة الصدق

اختبار الصدق	اختبار الثبات	عدد فقرات الإستقصاء	محاور قائمة الإستقصاء
الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ	معامل ألفا كرونباخ	الإستقصاء	
0.933	0.872	7	الفرض الأول
0.886	0.786	5	الفرض الثاني

ومن خلال الجداول يتضح أن:

1. تم إعداد البيانات لتحليلها عن طريق ترميز جميع العبارات الموجودة داخل قائمة الإستقصاء والمستخدم في التحليل كما يلي:

- شفافية عملية المراجعة تتضمن (7) عبارات من H1.1-H1.7
- الشك المهني لمراقب الحسابات يتضمن (5) عبارات من H2.1 – H2.5

2. أشارت دراسة (Sekaran,2003) إلى أن معامل الصدق والثبات لقوائم الاستقصاء يعد مقبول وذو دلالة إحصائية إذا بلغ 60% فأكثر، وكلما زادت قيمة المعامل دل ذلك علي توافر مستوى أكبر من الصدق والثبات لقوائم الاستقصاء، وبالتالي تشير النتائج إلي توافر مستوي جيد من الصدق والثبات لكل فقرة من فقرات قائمة الاستقصاء وللقائمة ككل، كما تشير النتائج إلي صلاحية البيانات لإختبار فروض الدراسة، وتعميم النتائج علي مجتمع الدراسة.

#### 6/4 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

#### قام الباحثون باستخدام برنامج الحزم الإحصائية Version 25

(Statistical Package For Social Sciences SPSS)

وذلك بهدف إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية، وتم التحليل الإحصائي واختبار صحة الفروض الإحصائية من خلال الأساليب والاختبارات التالية:

1. المقاييس الإحصائية (الوسط الحسابي - المتوسط الحسابي المرجح - الانحراف المعياري).
2. اختبار كولموجوروف-سميرنوف (Kolmogorov-Smirnov) لاختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا. وبالتالي يمكن من خلاله معرفة نوعية الاختبارات التي يمكن استخدامها.
3. اختبار "كا2" لمجتمعين مستقلين لدراسة الأثار المتوقعة لتبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 بشكل عام وإضافة فقرة عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة الموسع ، وأثرها علي جودة المراجعة.
4. اختبار كروسكال واليس "Kruskal –Walis" وهو اختبار لامعلمي يستخدم في قياس مدي الإتفاق والإختلاف في آراء مجموعات العينة المختلفة في كل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء، وتعتبر قيمة المعنوية مؤشر لمدي وجود إختلاف بين آراء مجموعات العينة، فإذا كان مستوي المعنوية أقل من 0.05 فهذا يعني وجود إختلاف بين آراء أفراد العينة، أما إذا كان مستوي المعنوية أكبر من 0.05 فهذا يعني عدم وجود إختلاف بين آراء أفراد العينة.

أولاً: المقاييس الإحصائية للفرض الأول: "لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 علي شفافية عملية المراجعة.

جدول رقم (1-7)

(أ) الإحصاء الوصفي للعبارة المتعلقة بالفرض الأول

الاتجاه العام	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	العبارة المتعلقة بالفرض الثالث
موافق تماما	0.5286	4.4930	108	102	3	0	0	H1.1
موافق تماما	0.66428	4.3099	84	117	6	6	0	H1.2
موافق تماما	0.56400	4.3662	87	117	9	0	0	H1.3
موافق	0.57346	4.1971	60	135	18	0	0	H1.4
موافق تماما	0.70560	4.3099	90	105	12	6	0	H1.5
موافق تماما	0.61505	4.3803	93	111	6	3	0	H1.6
موافق تماما	0.62021	4.3099	81	120	9	3	0	H1.7
موافق تماما	0.6101	4.3380	603	807	63	18	0	الإجمالي

يتضح من الجدول رقم (1-8) أن آراء عينة الدراسة أظهرت اتجاهاً عاماً بالموافقة على عبارات شفافية عملية المراجعة بمتوسط حسابي (4.3380) وانحراف معياري (0.6101)، ومن أكثر المؤشرات لتحسين شفافية عملية المراجعة هي أن الإفصاح عن المعلومات للمسائل التي تخضع للحكم المهني لمراقب الحسابات في التقرير يؤدي إلي تحسين شفافية عملية المراجعة، وأقل المؤشرات لتحسين شفافية عملية المراجعة هي إعداد تقارير مراجعة موسعة تتضمن معلومات عن التنبؤ بأي أحداث مستقبلية

جدول (8-1)

(ب) اختبار كولمجروف سميرنوف kolmogorov-smirnov test للفرض الأول

رقم العبارة	إحصاء الاختبار	مستوي الدلالة	القرار
H1.1	0.338	0.000	غير طبيعي
H1.2	0.285	0.000	غير طبيعي
H1.3	0.333	0.000	غير طبيعي
H1.4	0.353	0.000	غير طبيعي
H1.5	0.259	0.000	غير طبيعي
H1.6	0.295	0.000	غير طبيعي
H1.7	0.311	0.000	غير طبيعي

ويتضح من الجدول رقم (1-9) أن مستوى الدلالة أقل من مستوى معنوية 0.05 وبالتالي تتبع البيانات التوزيع غير الطبيعي وبالتالي يتم الاعتماد على الإختبارات اللامعلمية.

جدول (9-1)

(ج) اختبار مربع كاي (كا) Chi-Square Test للفرض الأول

رقم العبارة	Chi-Square	درجات الحرية	مستوي الدلالة	القرار
H1.1	97.944	2	0.000	معنوي
H1.2	177.930	3	0.000	معنوي
H1.3	87.549	2	0.000	معنوي
H1.4	98.958	2	0.000	معنوي
H1.5	149.535	3	0.000	معنوي
H1.6	181.648	3	0.000	معنوي
H1.7	182.324	3	0.000	معنوي

ويتضح من الجدول رقم (10-1) مستوى المعنوية أقل من 0.05 مما يعني وجود أثر معنوي لتبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 علي شفافية عملية المراجعة".



جدول (10-1)

(د) اختبار كروسكال- واليس للفرض الأول

رقم العبارة	أعضاء هيئة التدريس متوسط الرتب	مراقبو الحسابات متوسط الرتب	مستخدمي القوائم المالية متوسط الرتب	كروسكال- واليس	درجات الحرية	مستوي الدلالة	القرار
H1.1	101.10	102.23	133.25	10.362	2	0.006	معنوي
H1.2	100.71	104.10	129.63	7.727	2	0.021	معنوي
H1.3	109.43	98.31	122.25	5.343	2	0.069	غير معنوي
H1.4	106.75	104.44	113.88	0.832	2	0.660	غير معنوي
H1.5	99.84	111.02	114.88	2.691	2	0.260	غير معنوي
H1.6	97.58	111.36	119.63	5.200	2	0.074	غير معنوي
H1.7	106.26	105.70	112.00	0.377	2	0.828	غير معنوي

ويتضح من الجدول رقم (11-1) أن مستوي الدلالة للعبارة المتعلقة بالفرض الثالث أكبر من 0.05 بشأن وجود أثر معنوي لتبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 علي شفافية عملية المراجعة " مما يعني عدم وجود اختلافات بين آراء أفراد العينة، فيما عدا العبارة الأولى والثانية (H1.1, H1.2) مستوي الدلالة لها أقل من 0.05 مما يدل علي وجود اختلاف بين آراء أفراد العينة، كما أن متوسط الرتب أعلى لمستخدمي القوائم المالية من مجموعة أعضاء هيئة التدريس ومجموعة مراقبو الحسابات.

ثانياً: المقاييس الإحصائية للفرض الثاني: " لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 علي علي مستوي الشك المهني لدي مراقب الحسابات.

جدول رقم (11- 1)

(أ) الإحصاء الوصفي للعبارة المتعلقة بالفرض الثاني

العبارة المتعلقة بالفرض الخامس	غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
H2.1	0	6	9	120	78	4.0267	0.67204	موافق
H2.2	0	0	6	129	78	4.3380	0.53049	موافق تماماً

العبارات المتعلقة بالفرض الخامس	غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
H2.3	0	6	9	123	75	4.2535	0.66698	موافق تماماً
H2.4	0	6	6	123	78	4.2817	0.65552	موافق تماماً
H2.5	0	0	9	120	84	4.3521	0.56046	موافق تماماً
الإجمالي	0	18	39	615	393	4.2504	0.61709	موافق تماماً

يتضح من الجدول رقم (12-1) أن آراء عينة الدراسة أظهرت اتجاهها عاماً بالموافقة على عبارات زيادة مستوي الشك المهني لدي مراقب الحسابات وذلك بمتوسط حسابي قدره (4.2504) وانحراف معياري قدره (0.61709)، ومن أكثر المؤشرات لزيادة مستوي الشك المهني لدي مراقب الحسابات هو أن مسائل المراجعة الرئيسية كألية لمساءلة مراقب الحسابات مما يجعله يركز علي المسائل الهامة عند مراجعة القوائم المالية مما يحسن من مستوي الشك المهني لمراقب الحسابات، وأقل هذه المؤشرات هو أن الإفصاح عن المسائل التي تنطوي علي مخاطرة كبيرة داخل المنشأة في التقرير الموسع يحسن من مستوي الشك المهني لمراقب الحسابات.

#### جدول (12-1)

#### (ب) اختبار كولمجروف سميرنوف kolmogorov-smirnov test للفرض الثاني

رقم العبارة	إحصاء الإختبار	مستوي الدلالة	القرار
H2.1	0.289	0.000	غير طبيعي
H2.2	0.372	0.000	غير طبيعي
H2.3	0.296	0.000	غير طبيعي
H2.4	0.300	0.000	غير طبيعي
H2.5	0.341	0.000	غير طبيعي

ويتضح من الجدول رقم (13-1) أن مستوى الدلالة أقل من مستوى معنوية 0.05 وبالتالي تتبع البيانات التوزيع غير الطبيعي وبالتالي يتم الإعتماد علي الإختبارات اللامعلمية

جدول (13-1)

(ج) اختبار مربع كاي (كا) Chi-Square Test للفرض الثاني

رقم العبارة	Chi-Square	درجات الحرية	مستوي الدلالة	القرار
H2.1	173.873	3	0.000	معنوي
H2.2	107.577	2	0.000	معنوي
H2.3	178.944	3	0.000	معنوي
H2.4	186.718	3	0.000	معنوي
H2.5	90.338	2	0.000	معنوي

ويتضح من الجدول رقم (14-1) مستوى معنوية الفرض الخامس أقل 0.05 مما يعني وجود أثر معنوي لتبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 علي مستوى الشك المهني لدي مراقب الحسابات.

جدول (14-1)

(د) اختبار كروسكال- واليس للفرض الثاني

رقم العبارة	مراقبو الحسابات	متوسط الرتب	مستخدمي القوائم المالية	متوسط الرتب	كروسكال- واليس	درجات الحرية	مستوي الدلالة	القرار
H2.1	105.72	113.63	105.58	0.649	2	0.723	غير معنوي	
H2.2	110.99	117.13	98.96	3.917	2	0.0141	معنوي	
H2.3	105.99	110.00	106.78	0.144	2	0.931	غير معنوي	
H2.4	101.38	115.88	108.97	2.071	2	0.355	غير معنوي	
H2.5	112.39	106.63	101.83	1.712	2	0.425	غير معنوي	

يتضح من الجدول رقم (15-1) أن مستوي الدلالة للعبارة المتعلقة بالفرض الثاني أكبر من 0.05 مما يدل عدم وجود اختلاف بين آراء بين أفراد العينة بشأن وجود أثر ذو دلالة معنوية لتبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 علي مستوى الشك المهني لدي مراقب الحسابات، فيما عدا العبارة H2.2 مستوى معنوية أقل من 0.05 يدل عدم اختلاف بين آراء بين أفراد العينة حيث يمارس مراقب الحسابات مستوي معقول من الشك المهني في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة لتفهم أعمال العميل وبيئته مما يمكن مراقب الحسابات من تحديد المناطق الأكثر عرضه للغش وبالتالي تحسين الحكم المهني لمراقب الحسابات.

## 5. خلاصة ونتائج وتوصيات البحث ومجالات لأبحاث مستقبلية

### 1/5 خلاصة البحث:

1. تقرير المراجعة يعتبر بمثابة وسيلة اتصال رمزية ذات قيمة محدودة لعدم تضمنيه على المعلومات الكافية التي يحتاج إليها مستخدمى القوائم المالية، حيث يقتصر على إمداد المستخدمين بمعلومات مختصرة كالقوائم المالية الخاضعة للمراجعة، ومعلومات عن عملية المراجعة نفسها ومسئوليات كل من الإدارة ومراقب الحسابات.
2. هناك تزايد في مطالبات مستخدمى القوائم المالية والمهتمين بالمراجعة أكثر من أي وقت مضى لإدراج المزيد من المعلومات في تقارير المراجعة للمساعدة في اتخاذ القرارات نظراً لأن بيئة الأعمال أكثر تعقيداً.
3. العديد من الدوافع والأسباب لتطوير تقرير مراقب الحسابات ومنها: حاجة مستخدمى التقارير المالية إلى تخفيض المخاطر المحيطة بعملية اتخاذ القرار خاصة مع انهيار العديد من الشركات العالمية العملاقة - العمل على تقليل فجوة التوقعات واستكمالاً لمشروع الوضوح ( Clarity Project) - رغبة مستخدمى تقرير المراجعة في تقييم أعمال مراقب الحسابات والوقوف على بعض الأمور الخلافية بين مراقب الحسابات وبين الإدارة.
4. هناك نوعين من التغييرات لتطوير تقرير المراجعة، النوع الأول: تغييرات شكلية في تقرير مراقب الحسابات من خلال إعادة ترتيب بعض عناصر هذا التقرير، النوع الثاني: تغييرات في محتوى تقرير مراقب الحسابات من خلال إضافة لبنود (عناصر) جديدة لم تكن موجودة من قبل في تقرير مراقب الحسابات التقليدي.
5. هناك دور إرشادي لمسائل المراجعة الرئيسية وذلك من خلال: تعزيز قدرة المستخدمين علي فهم التقارير المالية المتزايدة التعقيد بشكل أفضل- توجيه انتباه المستخدمين إلي تقرير مراقب الحسابات من خلال جعل القوائم المالية ذات الصلة أكثر وضوحاً.
6. مسائل المراجعة الرئيسية تغيير مهم يقدم مستوي جديد من الشفافية بما في ذلك عمليات المراجعة في معايير المراجعة الجديدة
7. الإفصاح عن مسائل المراجعة الرئيسية لا يؤثر فقط علي تصورات المستخدمين للقوائم المالية وقراراتهم بل قد يؤثر علي عملية المراجعة نفسها حيث يبذل مراقب الحسابات المزيد من الجهد بسبب زيادة الشعور بالمساءلة.

### 2/5 نتائج البحث:

1. تم اختبار الفرض الفرعي الأول " لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية للتغييرات في تقرير المراجعة طبقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم 701 علي شفافية عملية المراجعة". وتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل.

2. تم اختبار الفرض الفرعي الثاني " لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية للتغيرات في تقرير المراجعة طبقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم 701 علي مستوي الشك المهني لدي مراقب الحسابات .. وتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل.
3. في ضوء اختبار الفرضين الأول والثاني تم رفض الفرض الرئيسي للبحث وهو لا يوجد أثر ذو دلالة معنوية لتبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 علي جودة المراجعة في بيئة الأعمال المصرية ، وقبول الفرض البديل.

### 3/5 توصيات البحث:

1. ضرورة تطوير معايير المراجعة المصرية وأن تكون متسقة مع معايير المراجعة الدولية لتواكب التطورات في بيئة الأعمال.
2. ضرورة قيام الهيئات والجمعيات المهنية في مصر بإصدار معيار مراجعة جديد يتم من خلال إلزام مراقبي الحسابات بالإفصاح عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة الموسع نظراً لتحقيق العديد من المنافع والفوائد من إصدار هذا المعيار.
3. ضرورة الالتزام بتطبيق معايير المراجعة الخاصة بتقرير المراجعة الموسع من قبل مراقبي الحسابات مما يسهل من عملية إعداد التقرير بشكله ومحتواه الجديد.
4. قيام الجامعات والهيئات المختصة بعقد دورات وندوات لمستخدمي القوائم المالية لرفع الوعي لديهم بالمنافع والفوائد من إصدار معيار مراجعة يرتبط بتطوير تقرير المراجعة، وكذلك لفهم دور ومسئولية مراقبي الحسابات فيما يرتبط بمسائل المراجعة الرئيسية.

### 4/5 مجالات لأبحاث مستقبلية:

1. أثر المحتوي المعلوماتي لتقرير المراجعة الموسع علي قرارات المستثمرين.
2. أثر الإفصاح عن مسائل المراجعة الرئيسية علي جودة عملية المراجعة دراسة تطبيقية.
3. أثر التغييرات الشكلية والموضوعية لتقرير المراجعة الموسع علي مسؤولية مراقب الحسابات.
4. دراسة التكاليف والفوائد لأثر التغييرات في تقرير المراجعة الموسع طبقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم 701
5. أثر الإفصاح عن مسائل المراجعة الرئيسية علي الحد من ممارسات إدارة الأرباح.

## قائمة المراجع

### المراجع العربية:

#### أ. الدوريات العلمية:

1. صالح، رضا ابراهيم (2002). "تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين دراسة تطبيقية" حالة مصر، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد السادس، العدد الثاني، ص ص 115-160.
2. عبد الحكيم، مجدى مليجي، عرفه، نصر طه (2013). " تطوير تقرير مراقب الحسابات: دراسة ميدانية للبيئة المصرية في ضوء مقومات المعايير الدولية " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كليه التجارة، جامعة عين شمس، العدد الاول، ص ص 1156 – 1248.
3. عبد القوى، ابو بكر شداد حامد (2018). "أثر المراجعة المشتركة على تقدير المراجع الخارجي: دراسة تحليلية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة أسيوط، مجلد 64، ص32. 19.
4. عرفة، نصر طه، عبدالحكيم، مجدي مليجي (2013). "دراسة تحليلية ميدانية لمقترحات تطوير جودة المراجعة وموقف البيئة المصرية منها، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص ص 565-628

#### ب. الرسائل العلمية:

1. أحمد، هدي طارق (2018). " أثر ادراج قضايا المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع المستقل علي تضيق فجوة التوقعات في المراجعة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة طنطا، ص ص 1-120.
2. داود، عادل محمد أمين (2023). إطار مقترح لقياس أثر التقرير عن أمور المراجعة الجوهرية على فاعلية المراجعة وانعكاسه على قرارات الاستثمار، دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص ص 1-100.
3. مصطفى، محمود حسين (2012). "دور السلوك المهني في تحسين جودة الحكم المهني للمراجع: دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 16، أكتوبر، ص ص 561 – 607.

#### ثانياً: المراجع الأجنبية:

#### A. Books:

- Sekaran, U. (2003). Research Methods for Business: A Skill-Building Approach: 4<sup>th</sup> Edition, John Wiley & Sons, New York.

## B. Periodicals:

1. Gray, turner, coran and Mack, (2011). "Perceptions and Misperceptions Auditor's report by financial statement prepares, users, and Auditors. Accounting Horizons, 25(4), 659-684.<http://doi.org/10.2308/acch-50060>
2. jean Bedard ,Nathalie Gonthier and Alain Schatt, (2018)."Consequences of Expanded Audit Report: Evidence From The Justifications of Assessments In France". Auditing A Journal of Partice & Theory, vol 38, December,pp1-55.
3. Lin liao, Miguel Minutte and Youli Zou.(2019). " Consequences of the Adoption of the Expanded Auditor`s Report: Evidence From Hong Kong. Available at [www. Ssrn. Com](http://www.Ssrn.Com). Pp 1-36.
4. Louis- philippe, Jean Bedard and palash Bera., (2018). "The Informational value of Key Audit Matters in the auditor's Report: Evidence from an Eye- tracking study. Accounting Horizons, pp 1-57.
5. Maria – del Mar Camacho, Nora Munoz, Morton pincus, Patricia wellmeyer (2021)."Are Key Audit Matter Disclosures Usfel in Assessing Financial Distress Level Of A Firm?, 8 FEB, Available at: [www.ssm/com](http://www.ssm/com),pp1-61
6. Roger Simmett , Anna Huggins ,(2014) ." Enhancing The Auditors Report : To Extent Is There Support for the IAASB Proposed Changes. April 17 ,pp 1-20. Availble at: [www.SSRN.com](http://www.SSRN.com)
7. Theodore J. Mock , Jean Bedard and paul, coram el al, (2012). "The Audit Reporting Model: current Research synthesis and Implications. Ajournal of practice & theory. 30 August, pp 1- 42.

## C. Others:

1. Frame work of Audit Quality for statutory Finance Audit: A conceptual Review, Research Journal of Finance and Accounting, vol 7 , No 9 , 2016 , PP 1-11.
2. International and Auditing and Assurance standard Board (IAASB), 2015 (a), "International standard on Auditing (ISA) 700( revised), Forming on opinion and reporting on financial standards". New York.

3. ————— (IAASB) 2015(a). "International Standard on Auditing (ISA) 701 , Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report". New York.
4. ————— (IAASB),(2015) (B) "International standard on Auditing 260. Communication with that charge with governance. New york.
5. ————— (IAASB) (2017). " Comparison between and PCAOB standards" , New york.
6. International Federation of Accountants (IFAC), focuses on Audit Quality.
7. Public company Accounting oversight Board (PCAOB) (2013), Proposed Auditing Standards. The Auditors report on an audit of financial statements when The auditor expresses an un qualified opinion: The auditors responsibilities regarding other information in certain documents containing audited financial statements and the related audit's report and related amendments To PCAoB.
8. ————— (PCAOB) (2017), the auditor's report on an audit of financial statements when the auditor expresses an unqualified opinion and related a amendments, June 1, 2017.





جامعة كفر الشيخ  
كلية التجارة  
قسم المحاسبة

## قائمة الاستقصاء

السيد الفاضل/ة /.....

تحية طيبة... وبعد،،،

يقوم الباحثون بإعداد بحث في المحاسبة بعنوان "أثر تبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 علي جودة عملية المراجعة في بيئة الأعمال المصرية"

مقدمة:

لقد تعرض تقرير المراجعة بشكله الحالي للعديد من الانتقادات والتي من أهمها أنه نموذج نمطي قصير وهو ما يطلق عليه نموذج (النجاح/الفشل) فضلاً عن أنه لا يواكب التطورات والتغيرات في بيئة الأعمال الحديثة، لذلك قامت الهيئات والمنظمات المهنية بتطوير عدد من معايير تقارير المراجعة ومن أهم تلك المعايير معيار المراجعة الدولي (701) الذي قام مجلس معايير المراجعة للتأكيد الدولي (IAASB) بإصداره والذي يسري تطبيقه علي عمليات مراجعة القوائم المالية للفترة التي تنتهي في أو بعد 15 ديسمبر 2016، وكذلك قيام مجلس الاشراف المحاسبي علي الشركات العامة (PCAOB) بإصدار عدد من المعايير المتعلقة بتقرير مراقب الحسابات رقم AS(3101) والذي يسري تطبيقه في (1 يونيو 2017).

وتهدف هذه الدراسة إلي التعرف علي أثر تبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 علي جودة عملية المراجعة في بيئة الأعمال المصرية "وعرض الآثار المتوقعة لتبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 علي جودة عملية المراجعة، اختبار هذه الآثار في الواقع العملي في بيئة الأعمال المصرية. لذا نرجو من سيادتكم التكرم بإبداء الرأي في أسئلة العبارات الواردة بقائمة الاستقصاء المرفقة والمرسلة لسيادتكم، مع التأكيد علي أن الإجابات الدقيقة سوف تساعد الباحثة في الوصول إلي نتائج البحث الصحيحة، مع العلم بأن هذه الإجابات لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي. برجاء قبل البدء في إبداء الرأي بشأن العبارات الواردة بقائمة الاستقصاء التكرم بالاطلاع علي المفاهيم والتعريفات المرفقة لارتباط ذلك بالرد علي عبارات القائمة. أخيراً، نشكر سيادتكم لحسن تعاونكم.....

وتفضلوا بقبول إسمي آيات الاحترام،،،،،

الباحثون

## أولاً: المفاهيم والتعريفات الخاصة بقائمة الاستقصاء:

### 1- مسائل المراجعة الرئيسية (KAM): Key Audit Matters

هي تلك المسائل التي كانت في حكم مراقب الحسابات المهني هي الأكثر أهمية في مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية ويتم اختيار تلك المسائل من بين المسائل التي تم التواصل مع مسؤولي الحوكمة بشأنها. وتتضمن مسائل المراجعة الرئيسية الخصائص الأتية:

- المسائل التي تخضع للحكم المهني لمراقب الحسابات.
- المسائل التي واجه مراقب الحسابات صعوبة كبيرة أثناء عملية المراجعة.
- المسائل التي تتطلب عدد ساعات كبيرة من قبل شريك الإرتباط.
- المسائل التي تنطوي عليها أحكام الإدارة الهامة بما في ذلك التقديرات المحاسبية وعلني قدر كبير من عدم التأكد، والمعاملات الهامة مع الأطراف ذات العلاقة.
- المسائل التي تفرض قيوداً علي مجموعة العمل أثناء عملية المراجعة.
- المسائل التي تتطلب جهد كبير من قبل مراقب الحسابات للحصول علي أدلة الإثبات.
- المسائل التي تنطوي علي مخاطر كبيرة داخل المنشأة.

### 2- جودة المراجعة Audit Quality

موضوع معقد ولا يوجد له تعريف متفق عليه بصورته الإجمالية حتي الآن وتوجد العديد من وجهات النظر التي تفسر هذا المفهوم ويمكن تقسيم هذا المفهوم إلي:

- أ- **جودة المراجعة الفعلية:** تعتمد علي مدي قدرة مراقب الحسابات علي اكتشاف والتقرير عن الأخطاء والمخالفات.
- ب- **جودة المراجعة المدركة:** هي مدي إدراك ووعي والفهم الكامل لعملية المراجعة من مستخدمي القوائم المالية.

### 3- شفافية المراجعة: Audit Transparency

هي توفير المعلومات اللازمة والتي يتم الإفصاح فيها عن دقة الآراء المهنية الصادرة عن منشأة المراجعة بشأن مدي صدق وعدالة القوائم المالية.

### ثانياً: إرشادات التعامل مع قائمة الاستقصاء:

#### 1- تنقسم قائمة الاستقصاء إلي قسمين:

- القسم الأول: بيانات المستقصي منهم.

- القسم الثاني: يتضمن الأسئلة والعبارات المطلوب الإجابة عليها.
- 2- الأسئلة والعبارات الواردة في قائمة الاستقصاء تنقسم إلي: مجموعتين تكون علي شكل أسئلة فنوية( تكون علي شكل فئات عديدة).
- 3- يتم وضع علامة (√) عند اختيار الإجابة المناسبة.
- 4- أوزان قائمة الاستقصاء خماسية.
- (موافق تماماً – موافق – محايد – غير موافق – غير موافق تماماً)

القسم الأول: البيانات الشخصية للمستقضي منه:

الاسم:..... اختياري

جهة العمل:.....

1- المؤهل العملي:

( ) بكالوريوس ( ) دبلومة في المحاسبة والمراجعة

( ) ماجستير ( ) دكتوراه

2- الوظيفة الحالية:

( ) عضو هيئة تدريس ( ) مراقب الحسابات

( ) مستخدم القوائم المالية

3- عدد سنوات الخبرة في مجال مزاولة المهنة:

أقل من 5 سنوات ( ) من 5 – 10 سنوات ( )

من 15 – 20 سنة ( ) أكثر من 20 سنة ( )

القسم الثاني: تحتوي علي العبارات التي تتناول الآثار المتوقعة لتبني معيار المراجعة الدولي رقم 701 علي جودة المراجعة.

العبارات	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
أثر الإفصاح عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة الموسع على شفافية عملية المراجعة					
1. يؤدي الإفصاح عن المعلومات للمسائل التي تخضع للحكم المهني لمراقب الحسابات في تقرير المراجعة الموسع إلي تحسين شفافية عملية المراجعة.					
2. يؤدي الإفصاح في تقرير المراجعة الموسع عن معلومات أكثر تفصيلاً للمبادئ المحاسبية إلي تحسين شفافية عملية المراجعة.					
3. يعمل الإفصاح عن المعاملات والأحداث التي حدثت خلال الفترة في تقرير المراجعة الموسع إلي تحسين شفافية عملية المراجعة.					
4. يمكن تحسين شفافية عملية المراجعة من خلال إعداد تقارير مراجعة موسعة تتضمن معلومات عن التنبؤ بأي أحداث مستقبلية.					
5. إن إفصاح الإدارة العليا عن كافة المعلومات فيما يتعلق بالافتراضات المستخدمة في إعداد التقديرات يعمل علي تحسين شفافية عملية المراجعة.					
6. تمكن شفافية عملية المراجعة أصحاب المصلحة من تقييم أداء شركات المراجعة من خلال التأكد من تحقيق جودة المراجعة من خلال توفير المعلومات ذات المنفعة لمستخدميها.					
7. يعتبر تقرير مراقب الحسابات ذو الشفافية بمثابة أداة مقنعة يتم من خلالها تحسين عمليات اتخاذ قرارات المديرين خاصة فيما يتعلق بمعلومات عن الشركة وبالتالي تحسين جودة المراجعة.					
أثر الإفصاح عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة الموسع علي مستوى الشك المهني لدي مراقب الحسابات.					
1. الإفصاح عن المسائل التي تنطوي علي مخاطر كبيرة داخل المنشأة في التقرير الموسع يحسن من مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات.					

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	العبارات
					2. في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة يتم تفهم أعمال العميل وبيئته مما يمكن مراقب الحسابات من تحديد المناطق الأكثر عرضه للغش، وبالتالي تحسين جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات.
					3. الإفصاح عن المسائل التي تتطلب جهد كبير من قبل مراقب الحسابات للحصول علي أدلة الإثبات يزيد من مستوي الشك المهني لمراقب الحسابات.
					4. الإفصاح عن المسائل التي تنطوي عليها أحكام الإدارة الهامة وعلي قدر كبير من عدم التأكد بما في ذلك التقديرات المحاسبية يحسن من مستوي الشك المهني.
					5. تعمل مسائل المراجعة الرئيسية كألية لمساءلة مراقب الحسابات مما يجعله يركز علي المسائل الهامة عند مراجعة القوائم المالية مما يحسن من الشك المهني لمراقب الحسابات.