

## مدى إدراك مراقبي الحسابات في مصر لأثر تعديل بعض معايير المراجعة الدولية الخاصة بالإفصاح على تقييمهم لمخاطر المراجعة – دراسة ميدانية

د/محمود أحمد أحمد ( \* )

### ملخص البحث:

استهدف البحث دراسة واختبار مدى إدراك مراقبي الحسابات في مصر للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية الخاصة بالإفصاح على تقييمهم لمخاطر المراجعة، وذلك من خلال دراسة نظرية وميدانية، فمن خلال الدراسة النظرية تم استعراض دوافع مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي IAASB لعمل التعديلات المقترحة. كما تم تناول التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية، من خلال استعراض تلك التعديلات في كل معيار على حدة، وتحديد مساحة الاتفاق بين هذه التعديلات، وخلص البحث إلى أن مفهوم الإفصاح عند مراجعة القوائم المالية لم يعد قاصراً على القوائم المالية وإيضاحاتها المتممة، بل إمتد ليشمل إفصاحات غير مالية. وتناول البحث أيضاً التعديلات المقترحة من منظور مفهومي الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة. وفي الدراسة الميدانية تم اختبار فروض البحث، حيث أظهر اختبار الفرض الأول إدراك غالبية مراقبي الحسابات في مصر للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية، وأن درجة الإدراك تختلف باختلاف خبرة مراقبي الحسابات لصالح اتجاه مراقبي الحسابات ذوي الخبرة أكثر من ١٠ سنوات. كما أن هناك اختلاف في درجة قبول غالبية مراقبي الحسابات للتعديلات المقترحة باختلاف المعيار محل التعديل. وأظهر اختبار الفرض الثاني إدراك غالبية مراقبي الحسابات في مصر للآثار المتوقعة للتعديلات المقترحة على بعض أحكامهم المهنية. وأخيراً أظهر اختبار الفرض الثالث قبول غالبية مراقبي الحسابات في مصر للآليات التي اقترحها الباحث لمواجهة دعم مراقب الحسابات للالتزام بهذه التعديلات.

**الكلمات المفتاحية:** مراقب الحسابات – المعايير الدولية للمراجعة – التعديلات المقترحة – الإفصاح – الأهمية النسبية – مخاطر المراجعة.

\* مدرس بقسم المحاسبة بكلية التجارة – جامعة بني سويف.

E-Mail : drmahmoudgaafar@yahoo.com

تاريخ تقديم البحث : ٢٠١٤-١٢-٢

تاريخ قبول النشر : ٢٠١٤-١٢-١٣

---

**The extent of the perception of Auditors in Egypt to the effect of Changes in  
some international Audit Standards Relating to Disclosure on Their  
Evaluation of the Audit Risks - Field Study**

**Abstract:**

This study investigates to what extent auditors perceive in Egypt the proposed changes to Some of the international auditing standards, this can be executed by disclosing their assessment of audit risks. The assessment is carried out through a theoretical and field studies. So, motives of IAASB are shown through the theoretical study for achieving some suggested changes and also dealing with some to the international auditing standards, through a review of those changes of each standard and identify how those changes agree together. The study found that the concept of disclosure when reviewing the financial statements are no longer limited to the financial Statements and complementary notes, but it was extended to include non-financial disclosures. The study also proposed changes from the perspective of concepts of relative significance and audit risks. In the field study, the research hypotheses were investigated, the first hypothesis testing showed that the majority of the auditors in Egypt recognize proposed changes to some of the international auditing standards, and that the degree of perception varied according to the auditors' experience in favor of auditors with more than 10 years of experience and showed a different degree of auditors acceptance to the proposed changes according to the standard supposed to be amended. Testing the second hypothesis showed the majority of the auditors in Egypt, recognize the expected effects of the proposed changes to their professional judgments. Finally testing the third hypothesis test showed that the majority of the auditors in Egypt accepted the mechanisms proposed by the researcher to face supporting auditors to comply with these changes.

**Key Words:** auditor - ISAs – Proposed Changes - Disclosure – Materiality - Audit risks.

**١ - مقدمة البحث:**

هناك طلب متزايد من قبل أصحاب المصالح، خاصة المستثمرين في الأسهم، على المعلومات المالية وغير المالية (بيئية - اجتماعية - حوكمية) وهناك محاولات متعددة لتطوير عرض هذه المعلومات، مما أدى إلى تطوير شكل ومحتوى الإفصاح المحاسبي بحيث أصبح له محتوى معلوماتي غير مالي Non Financial.

ولمواجهة هذه التطورات قام مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي IAASB بتطوير بعض معايير المراجعة الدولية، بما يساعد مراقب الحسابات أن يأخذ في الاعتبار الإفصاحات الجديدة عند مراجعته للقوائم المالية النمطية وإيضاحاتها المتممة، وبالتالي النظر للتقرير المالي وليس مجرد القوائم المالية النمطية.

ولقد صدرت مسود ED بالتعديلات المقترحة، وذلك في مايو ٢٠١٤ بعنوان (التركيز على الإفصاحات عند مراجعة القوائم المالية<sup>(١)</sup>)، ولقد أوضح المجلس أن هذه المسودة قد يتم تعديلها في ضوء التعليقات عليها والتي يسمح بتلقيها حتى ١١/٩/٢٠١٤. ولقد تلقى المجلس مجموعة من التعليقات تصل إلى حوالي ٧٠ تعليق من مختلف الهيئات والمنظمات المهنية ذات الصلة بالإضافة إلى كبرى شركات المحاسبة والمراجعة في العالم (IFAC, 2014)

ولقد شملت التعديلات في بعض معايير المراجعة الدولية عشرة معايير وهي:

- معيار المراجعة الدولي (ISA No.200) والخاص بالأهداف العامة لمراقب الحسابات.
- معيار المراجعة الدولي (ISA No.210) والخاص بالاتفاق على شروط التكليف بالمراجعة.
- معيار المراجعة الدولي (ISA No.240) والخاص بمسؤوليات مراقب الحسابات بشأن الغش عند مراجعة القوائم المالية.
- معيار المراجعة الدولي (ISA No.260) المنقح والخاص بالاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة.
- معيار المراجعة الدولي (ISA No.300) والخاص بتخطيط مراجعة القوائم المالية.
- معيار المراجعة الدولي (ISA No.315) المنقح والخاص بتحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية من خلال فهم الشركة وبيئتها.
- معيار المراجعة الدولي (ISA No.320) والخاص باعتبارات الأهمية النسبية عند تخطيط وأداء عملية المراجعة.

(<sup>1</sup>) Addressing Disclosures in the Audit of Financial Statements.

- معيار المراجعة الدولي (ISA No.330) والخاص باستجابات مراقب الحسابات للمخاطر التي تم تقييمها.  
 - معيار المراجعة الدولي (ISA No.450) والخاص بتقييم التحريفات التي تم تحديدها خلال عملية المراجعة.

- معيار المراجعة الدولي (ISA No.700) والخاص بصياغة الرأي وإعداد التقرير على القوائم المالية.  
 وعند تتبع التغييرات على معايير المراجعة الدولية ISAs السابق عرضها نجد أن لها انعكاسات هامة على مخاطر المراجعة كماً ونوعاً، فيما يتعلق بحكم مراقب الحسابات عليها، وكذلك فيما يتعلق بمسؤوليته عن توصيل نتائج هذا الحكم للمسؤولين عن الحوكمة.

وبالنسبة للوضع في مصر يجب دراسة أهمية تلك التغييرات والتعديلات في معايير المراجعة الدولية لمراقب الحسابات من جهة، ومتطلبات استجابته مهنياً لهذه التعديلات من جهة أخرى. مع الأخذ في الاعتبار فجوة معايير المراجعة، فيما يتعلق بمساحة هذه الفجوة كمياً، أو فيما يتعلق بتقادم كثير من معايير المراجعة المصرية، وعدم ملاحقتها لهذه التطورات مما يؤدي إلى زيادة الفجوة نوعياً. ويسعى الباحث من خلال هذا البحث إلى قياس مدى إدراك مراقبي الحسابات في مصر لأثر هذه التعديلات على تقييمهم لمخاطر المراجعة، والمساهمة إيجاباً في تضيق فجوة معايير المراجعة.

## ٢- مشكلة البحث:

لقد أدت التغييرات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية إلى التوسع في مفهوم الإفصاح، ومن ثم مجال المراجعة، وينعكس هذا على أحكام ومسؤوليات مراقب الحسابات بشأن مخاطر المراجعة. ويمكن التعبير عن مشكلة البحث في كيفية الإجابة على التساؤلات التالية نظرياً وميدانياً:

- ما هي أهم دوافع مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي لعمل بعض التعديلات على بعض معايير المراجعة الدولية؟
- ما هي أهم التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية؟
- ما هي التعديلات المقترحة من منظور مفهومي الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة؟
- ما هي الآثار المترتبة على التعديلات المقترحة على معايير المراجعة الدولية العشر على أحكام ومسؤوليات مراقب الحسابات بشأن مخاطر المراجعة؟
- ما هي آليات دعم مواجهة مراقب الحسابات في مصر للتعديلات المقترحة في معايير المراجعة الدولية العشر؟

**٣- هدف البحث:**

يهدف البحث إلى عرض وتحليل أهم التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لمواجهة التوسع في مفهوم الإفصاح. وكذلك تحديد ودراسة أثر هذه التعديلات على أحكام ومسؤوليات مراقب الحسابات بشأن مخاطر المراجعة. وأخيراً قياس مدى إدراك مراقبي الحسابات في مصر لأثر هذه التعديلات على أحكامهم المهنية وتقييمهم لمخاطر المراجعة.

**٤- أهمية ودوافع البحث:**

تتبع أهمية ودوافع البحث من جانبين الأكاديمي والعملي، فعلى الجانب الأكاديمي هناك ندرة في البحوث المتعلقة بموضوع البحث.

وعلى الجانب العملي فإن هذه التعديلات ستؤدي إلى توسيع مفهوم الإفصاح من ناحية، وإن لها انعكاسات على أحكام ومسؤوليات مراقب الحسابات بشأن مخاطر المراجعة. من ناحية أخرى. وهذا سيؤدي بالطبع إلى ضرورة مواكبة ومواجهة هذه التعديلات من قبل مراقبي الحسابات، من خلال إلمامهم وإدراكهم لأثر هذه التعديلات.

**٥- فروض البحث:**

سوف يتم اشتقاق فروض البحث التالية نظرياً والتي سيتم اختبارها ميدانياً لاحقاً وهي كالتالي:

**ف١:** تلقى التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية قبول غالبية مراقبي الحسابات في مصر.

**ف١/١:** تختلف درجة قبول غالبية مراقبي الحسابات في مصر للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية باختلاف خبرة مراقب الحسابات.

**ف٢/١:** لا تختلف درجة قبول غالبية مراقبي الحسابات في مصر للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية باختلاف المعيار محل التعديل.

**ف٢:** يدرك غالبية مراقبي الحسابات في مصر الآثار المتوقعة للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية على بعض أحكامهم المهنية.

ف١/٢: تختلف درجة إدراك غالبية مراقبي الحسابات في مصر للآثار المتوقعة للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية على بعض أحكامهم المهنية باختلاف خبرتهم.

ف٣: يقبل غالبية مراقبو الحسابات في مصر الآليات المقترحة لدعم قدرتهم على الالتزام بالتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية.

ف١/٣: تختلف درجة قبول غالبية مراقبي الحسابات في مصر للآليات المقترحة لدعم قدرتهم على الالتزام بالتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية باختلاف خبرتهم.

#### ٦- حدود البحث:

وفقاً لأهداف البحث ومشكلته يخرج عن نطاق البحث المعايير الدولية الأخرى للمراجعة، بخلاف المعايير العشر المحددة بالبحث. كما يخرج عن نطاق البحث التطوير المقترح في معايير الفحص المحدود وخدمات التوكيد الأخرى، كما أن تعميم النتائج مشروط بضوابط اختيار عينة الدراسة.

#### ٧- خطة البحث:

- وفقاً لأهداف البحث ولمعالجة مشكلته بصورة منطقية، وفي ضوء حدوده، يستكمل البحث كما يلي:
- ١/٧ : دوافع مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي لعمل بعض التعديلات على بعض معايير المراجعة الدولية.
  - ٢/٧ : التعديلات المقترحة في بعض معايير المراجعة الدولية.
  - ٣/٧ : التعديلات المقترحة في بعض معايير المراجعة الدولية من منظور مفهومي الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة.
  - ٤/٧ : الآثار المترتبة على التعديلات المقترحة في بعض معايير المراجعة الدولية على مسئوليات مراقب الحسابات بشأن مخاطر المراجعة.
  - ٥/٧ : آليات دعم مواجهة مراقب الحسابات في مصر للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية.
  - ٦/٧ : خلاصة الدراسة النظرية واشتقاق فروض البحث.

- ٧/٧ : منهجية البحث.  
 ٨/٧ : نتائج البحث والإجابة على تساؤلاته.  
 ٩/٧ : توصيات البحث.  
 ١٠/٧ : مجالات البحث المستقبلية.

### ١/٧: دوافع مجلس المراجعة والتوكيد المهني الدولي لعمل بعض التعديلات على بعض معايير المراجعة الدولية.

وفقاً للمذكرة الإيضاحية Explanatory Memorandum لمسودة التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي، يمكن استخلاص الدوافع التالية لعمل هذه التعديلات المقترحة:-

- هناك حاجة متزايدة من قبل أصحاب المصالح على المعلومات المالية وغير المالية التي تحتويها التقارير المالية، وبالتالي أصبح معدي هذه التقارير ومراجعيها في تحدي أمام هذا الكم من المعلومات، لذا كان لزاماً على مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي تطوير وتعديل بعض معايير المراجعة الدولية لمواجهة التوسع في مفهوم الإفصاح، وذلك أفضل من الإفصاح من خلال الملاحظات Notes على القوائم المالية، والذي قد يؤدي إلى فقد المعلومات المفيدة والملائمة، خاصة من وجهة نظر المستثمرين.
- تتبنى معايير المراجعة الدولية المدخل القائم على الخطر Risk Based في مواجهة التوسع في الإفصاح، كما أنه يمكن القول أن التركيز على الإفصاحات في التقارير المالية جزء لا يتجزأ من مراجعة القوائم المالية. ولذلك بدأ مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي في سبتمبر ٢٠١٢ مشروعاً لتحديد ما إذا كان الأمر يستدعي عمل تعديلات على بعض معايير المراجعة الدولية فيما يتعلق بالإفصاح، من خلال متطلبات جديدة أو منقحة، أو من خلال مادة موسعة للتطبيق، وذلك للمساعدة في التطبيق السليم للمتطلبات الحالية لمعايير المراجعة الدولية.
- يتبنى مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي مدخل التعاون مع أصحاب المصالح ومجلس معايير المحاسبة الدولي IASB. ومن أكثر أوجه التعاون الهامة فيما يتعلق بتطوير الإفصاح ومفهوم الأهمية النسبية Materiality، وذلك من خلال تعديلات معينة في متطلبات الالتزام بمعايير المراجعة الدولية، ومن ثم حدوث استجابة قوية من مراقبي الحسابات نحو التوسع في إطار الإفصاح.

### ٢/٧: التعديلات المقترحة في بعض معايير المراجعة الدولية:

استجاب مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي للطلب المتزايد على توسيع مفهوم الإفصاح من قبل أصحاب المصالح، خاصة المستثمرين في الأسهم، حيث أدخل المجلس بعض التعديلات على بعض معايير المراجعة الدولية، بحيث تساهم في مساعدة مراقب الحسابات في إدراكه واستيعابه لتوسيع مفهوم الإفصاح. ويمكن إيجاز أهم التعديلات المقترحة على المعايير العشر التي حدثت بها هذه التعديلات كما يلي (علي، ٢٠١٤):

#### أولاً: معيار المراجعة الدولي (ISA No.200)

يتعلق هذا المعيار بالأهداف العامة لمراقب الحسابات وأداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية. وفيما يلي التعديلات التي تمت على هذا المعيار:

- تستبدل جملة الإيضاحات ذات الصلة بالإفصاحات.
- تستبدل جملة الالتزامات بجملة التعهدات التي تتعهد بها المنشأة للغير.
- حذف جملة ملخص السياسات المحاسبية من الإيضاحات ذات الصلة.
- أن تشمل المعلومات اللازمة لمراجعة القوائم المالية المعلومات من أنظمة أو عمليات لا تعد جزءاً من نظام الأستاذ العام.
- يشير مصطلح القوائم المالية إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية وفقاً لما تحدده متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق، ولكنه قد يشير أيضاً إلى قائمة مالية فردية. وبشأن الدراسات الأكاديمية ذات الصلة (Bychkova & Itygilova, 2014-Onyekwelu & ACA, 2014 – Theuri, 2014) فقد تناولت هذه الدراسات بالتحليل معيار المراجعة الدولي (ISA No.200)، إلا أن هذه الدراسات لم تتطرق إلى كم ومحتوى ودلالة التعديلات المقترحة على المعيار، الأمر الذي يراه الباحث يصب في اتجاه أهمية البحث الحالي، من خلال المساهمة في توضيح فجوة البحث الأكاديمي والتي يراها الباحث منطقية في هذا التوقيت. كما أنه من المتعارف عليه أكاديمياً أن الدراسات السابقة، إما أن تمهد لتعديل المعيار، أو تتناول التعديلات المقترحة بالنقد إيجاباً وسلباً، وهو ما يحاول أن يركز عليه البحث الحالي.

#### ثانياً: معيار المراجعة الدولي (ISA No.210)

ويتعلق هذا المعيار بالاتفاق على شروط التكليف Engagement بالمراجعة، وفيما يلي التعديلات التي تمت على هذا المعيار:

- أن يتضمن خطاب قبول التكليف Engagement Letter النص على مسؤولية الإدارة عن إمداد مراقب الحسابات بمعلومات عن عمليات ليست جزءاً من نظام الأستاذ العام.
- ألا تشمل مسؤولية الإدارة إمداده بأي معلومات مرافقة أخرى.
- أن مراقب الحسابات يمارس الشك المهني أثناء تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.
- أن تقييم مراقب الحسابات للرقابة الداخلية يركز على الرقابة ذات الصلة بعملية المراجعة وليس القوائم المالية فقط.
- أن الإدارة مسئولة عن إمداد مراقب الحسابات بالنسخة النهائية للمستندات قبل إعداد تقريره.

وفيما يلي مثال على خطاب قبول التكاليف بالمراجعة بعد التعديل:-

إلى ممثل الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة في شركة ABC:

#### (هدف ونطاق عملية المراجعة)

لقد طلبتم منا أن نقوم بمراجعة القوائم المالية لشركة ABC، والتي تشمل قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠١٤، وقائمة الدخل، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المتممة للقوائم المالية، بما في ذلك ملخص بالسياسات المحاسبية الهامة. ويسرنا أن نؤكد على قبولنا وتفهمنا لتكليف المراجعة من خلال ذلك الخطاب.

وتتمثل أهداف عملية المراجعة في الحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية، سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ، وإصدار تقرير مراقب الحسابات الذي يحتوي على رأينا، ويعد التأكيد المعقول هو تأكيد عالي المستوى، ولكنه ليس ضماناً بأن عملية المراجعة التي يتم إجراؤها وفقاً لمعايير المراجعة الدولية سوف تقوم دائماً باكتشاف التحريفات الجوهرية إذا وجدت، وقد تظهر التحريفات نتيجة غش أو خطأ، وتعد هذه التحريفات جوهرية، بصفة منفردة أو مجمعة إذا كان من المتوقع أن تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتماداً على هذه القوائم المالية.

#### (مسؤوليات مراقب الحسابات)

سوف نقوم بإجراء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية. وتتطلب هذه المعايير أن نقوم بالالتزام بالمطلوبات الأخلاقية. وكجزء من عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية نقوم بإصدار الحكم المهني، والمحافظة على الشك المهني خلال تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وسنقوم أيضاً بالآتي:

- تحديد وتقدير مخاطر التحريفات الجوهرية للقوائم المالية، سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ، وتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة استجابة لهذه المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة لتقديم أساس لرأينا. ويعد الخطر الناتج عن عدم اكتشاف تحريف جوهرى ناتج عن الغش أعلى من الخطر الناتج عن عدم اكتشاف تحريف جوهرى ناتج عن الخطأ، وذلك لأن الغش قد يتضمن تواطؤ، أو تزوير، أو حذف متعمد، أو تشويهات، أو تجاوز الرقابة الداخلية.
- الحصول على فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بعملية المراجعة وذلك بهدف تصميم إجراءات المراجعة التي سوف تكون ملائمة في هذه الحالة، ولكن ليس بهدف إبداء رأي عن فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة. ومع ذلك، سوف نقوم بإبلاغكم عن أي أوجه قصور جوهرية في الرقابة الداخلية ذات الصلة بمراجعة القوائم المالية التي يتم اكتشافها خلال عملية المراجعة.
- تحديد مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات الصلة التي وضعتها الإدارة.
- تقييم العرض الكلي، وهيكل ومحتوى القوائم المالية، بما في ذلك الإفصاحات، وما إذا كانت القوائم المالية تمثل المعاملات والأحداث الأساسية بطريقة تحقق العرض العادل ونتيجة للقيود المتلازمة المفروضة على عملية المراجعة بالإضافة إلى القيود المتلازمة الخاصة بالرقابة الداخلية، فإن هناك مخاطر لا يمكن تجنبها متمثلة في وجود بعض التحريفات الجوهرية التي لا يمكن اكتشافها، على الرغم من أن عملية المراجعة يتم تخطيطها وتنفيذها بشكل ملائم وفقاً لمعايير المراجعة الدولية.

#### (مسؤوليات الإدارة وتحديد إطار إعداد التقارير المالية المطبق)

(ولأهداف هذا المثال سوف يفترض أن مراقب الحسابات لم يحدد القانون أو التشريع الذي يحدد هذه المسؤوليات، لذلك تم استخدام التوضيحات الواردة في الفقرة ٦ (ب) من المعيار ٢١٠). سوف يتم إجراء عملية المراجعة على أساس أن الإدارة، وعندما يكون ملائماً، المسؤولين عن الحوكمة. وتقر وتدرك بأنها تتحمل مسؤولياتها عن:

- أ- إعداد القوائم المالية والعرض العادل لها وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقرير المالية.
- ب- الرقابة الداخلية وفقاً لما تراه الإدارة ضرورياً للتمكين من إعداد قوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية، سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ.

ج- تزويدنا بالآتي:

- الحصول على كافة المعلومات التي ترى الإدارة بأنها ذات صلة بإعداد القوائم المالية مثل السجلات، والتوثيق، وأمور أخرى.
- المعلومات الإضافية التي قد نطلبها من الإدارة لهدف عملية المراجعة.
- الوصول غير المقيد إلى الأشخاص الذين يعملون بالمنشأة والذين نرى من الضروري الحصول على أدلة مراجعة منهم.
- وكجزء من عملية المراجعة، سوف نطلب من الإدارة، وعندما يكون ملائماً المسؤولين عن الحوكمة، مصادقة كتابية فيما يتعلق بالإقرارات التي تم تقديمها لنا فيما يتعلق بعملية المراجعة.
- بالإضافة إلى ذلك، سوف نطلب من الإدارة إمدادنا بمعلومات عن المستند أو المستندات التي تحتوي على التقرير السنوي للشركة، والتوثيق المخطط لإصدار هذه المستندات، بالإضافة إلى إمدادنا بالنسخة النهائية لهذه المستندات في أقرب وقت ممكن عندما تكون متوفرة، وعندما يكون ممكناً، قبل تاريخ إصدار تقرير مراقب الحسابات.
- ونحن نتطلع إلى التعاون الكامل من قبل كادر العمل لديكم خلال عملية المراجعة.
- (معلومات أخرى ذات صلة)
- (يمكن إدخال معلومات أخرى، مثل ترتيبات الأتعاب، والفواتير، والشروط الخاصة الأخرى).

(إعداد التقرير)

(يمكن إدخال إشارة ملائمة للشكل والمحتوى المتوقعين لتقرير مراقب الحسابات، بما في ذلك إذا كان مطبقاً، متطلبات إعداد التقرير فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠ المنقح).

وقد يحتاج شكل ومحتوى التقرير إلى تعديل في ضوء نتائج عملية المراجعة.  
نرجو التوقيع على النسخة المرفقة لخطاب التكليف وإرجاعها كإقرار منكم وموافقتكم على ترتيبات عملية مراجعة القوائم المالية بما في ذلك مسؤولياتنا المحددة.

X YZ وشركاه

تم إقراره والموافقة عليه من شركة ABC

الاسم والوظيفة .....

التاريخ

وبشأن الدراسات الأكاديمية ذات الصلة ( Li et al, 2014 – Carson et al, 2014 – Jawi, 2014) فقد تناولت هذه الدراسات معيار المراجعة الدولي (ISA No. 210) والخاص بالاتفاق على شروط التكليف بالمراجعة. كما تناولت هذه الدراسات أيضاً العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب عملية المراجعة، وخاصة مخاطر تعرض مراقبي الحسابات لمخاطر التقاضي<sup>(١)</sup> من قبل العملاء. ويرى الباحث أن التعديلات التي تمت على هذا المعيار قد ألزمت مراقب الحسابات على تضمينه لمسئولية الإدارة عن إمداده بالمعلومات المالية وغير المالية، وذلك في خطاب التكليف. وهذا سيؤدي إلى توسيع مفهوم الإفصاح من خلال تضمين القوائم المالية معلومات مالية وغير مالية لأصحاب المصالح لاتخاذ القرارات الاقتصادية، خاصة قرارات الاستثمار في أسهم الشركات. كما أن الدراسات السابقة المتعلقة بهذا المعيار لم تتطرق إلى كم ومحتوى التعديلات التي تمت على هذا المعيار.

#### ثالثاً: معيار المراجعة الدولي (ISA No. 240)

يتعلق هذا المعيار بمسئوليات مراقب الحسابات بشأن الغش عند مراجعة القوائم المادية. وفيما يلي التعديلات التي تمت على هذا المعيار:-

- أن تتضمن مناقشات مراقب الحسابات مع الإدارة محاولتها تشويش المعلومات من خلال عرض معلومات غير واضحة أو غير مفهومة.
- أن يراعي عند تحديد إجراءات المراجعة أن مراقب الحسابات مسئول عن كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية بما في ذلك الإفصاحات الأخرى.

وبشأن الدراسات الأكاديمية ذات الصلة بهذا المعيار ( Ismail & Yeney, 2014 – Ruhnke, 2014 – Fukukawa et al, 2014 & Schmidt, 2014) فقد تناولت هذه الدراسات هذا المعيار المتعلق بمسئوليات مراقب الحسابات بشأن الغش عند مراجعة القوائم المالية. وتناولت إحدى الدراسات (Fukukawa et al, 2014) مقارنة معيار المراجعة الدولي رقم ٢٤٠ بمعيار المراجعة رقم ٣١٦ في اندونيسيا إلا أن هذه الدراسات لم تتناول التعديلات التي تمت على هذا المعيار.

ويعتقد الباحث بأهمية أن تساير الدراسات الأكاديمية بالتحليل والاختبار الميداني التعديلات المقترحة على هذا المعيار باعتبار أنه من المعايير التي تصب في اتجاه تضيق فجوة التوقعات Expectation Gap في المراجعة، وهذا ما يعد أحد دوافع البحث الحالي.

(١) Litigation Risk : وهو الخطر الناتج من احتمال تحمل مكتب المراجعة لخسائر مادية ومعنوية (سمعة المكتب) بسبب مقاضاة الغير له بتهمة الإهمال المهني الجسيم.

**رابعاً: معيار المراجعة الدولي المنقح (ISA No.260)**

ويتعلق هذا المعيار بالاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة Governance، وفيما يلي التعديلات التي تمت على هذا المعيار:-

- يجب على مراقب الحسابات إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة عند أي معلومات عن المخاطر الهامة (الجوهرية) التي أكتشفها.

- قد يؤدي إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة بالمخاطر الهامة التي أكتشفها مراقب الحسابات إلى مساعدتهم على فهم واستيعاب الأمور المتعلقة بهذه المخاطر، والسبب وراء الحاجة إلى قيام مراقب الحسابات بإجراءات إضافية. كما قد يؤدي إلى مساعدتهم على تفعيل مسؤولياتهم تجاه الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.

- قد تتضمن الأمور التي يجب إبلاغها ما يلي:

○ طبيعة ودرجة المهارات والمعرفة اللازمة للقيام بإجراءات المراجعة المخططة أو تقييم

نتائج عملية المراجعة، بما في ذلك استخدام خبرة مراقب الحسابات.

○ أثر حدوث تغيرات جوهرية في بيئة الشركة، أو إطار إعداد التقارير المالية المطبق، أو

الأنشطة المالية، على عملية مراجعة القوائم المالية، بما في ذلك الإفصاحات.

- تأثير التطورات التي تحدث في معايير المحاسبة، وممارسات حوكمة الشركات، وقواعد تداول الأسهم، والأمور الأخرى ذات الصلة على العرض الكامل، وهيكّل ومحتوى القوائم المالية، بما في ذلك المصادقية، وإمكانية الاعتماد، والقابلية للمقارنة، والقابلية للفهم.

- تفاصيل المستندات التي تحتوي على المعلومات الأخرى التي تنوي الشركة إصدارها ومتى يتوقع أن تكون هذه المستندات متاحة لدى مراقب الحسابات.

- أن اتصال مراقب الحسابات بالمسؤولين عن الحوكمة أصبح ضرورياً وليس مطلوباً فقط.

وبشأن الدراسات الأكاديمية ذات الصلة بهذا المعيار ( Gwilliam et al, 2014 – Ruhnke et al,

2014, Fulop & Pintea – al, 2014) فقد تناولت هذا المعيار وتأثيره على المسؤولين عن الحوكمة بالشركات، من حيث مساعدتهم على فهم وإستيعاب الأمور المتعلقة بالمخاطر الجوهرية التي أكتشفها مراقب الحسابات. وركزت هذه الدراسات على أهمية الاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة. وأشارت إلى التعديلات المقترحة على معيار المراجعة الدولي رقم ٢٦٠، وضرورة الأخذ في الاعتبار الأهمية النسبية عند الاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة.

**خامساً: معيار المراجعة الدولي (ISA No.300)**

ويتعلق هذا المعيار بتخطيط مراجعة القوائم المالية. وفيما يلي التعديلات التي تمت على هذا المعيار:

- أن تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تقييم المخاطر المرتبطة بالإفصاحات أمراً ضرورياً، خاصة في ظل وجود نطاق كبير من المعلومات ومستوى عال من التفاصيل التي يتم إدراجها في هذه الإفصاحات.
- أن الإجراءات يجب أن تتواءم مع الإفصاح عن معلومات من أنظمة لا تعد جزءاً من الأستاذ العام.
- أن التركيز على الإفصاحات بالمعنى الجديد تساعد مراقب الحسابات على توجيه الاهتمام الملائم.
- أن تركيز مراقب الحسابات على الإفصاحات الجديدة ينعكس إيجاباً على جودة تخطيط المراجعة.
- أن الإفصاحات يمكن أن توضح تغيرات في أقسام أو قطاعات جديدة للشركة.
- أن بعض الإفصاحات الجديدة مثل التزامات التقاعد تحتاج إلى خبرة مراقب الحسابات عند التحقق منها.
- أن تركيز مراقب الحسابات على الإفصاحات الجديدة يساعد على تحديد المعلومات التي ينبغي توصيلها للمسؤولين عن الحوكمة.
- أن اهتمام مراقب الحسابات بالإفصاحات الجديدة يتضمن الإلمام بالتغيرات في معايير المحاسبة ذات الصلة.

وبشأن الدراسات الأكاديمية ذات الصلة بهذا المعيار ( Lee et al, 2014–Contessotto & Moroney, 2014 – Gwilliam et al, 2014) فقد أشارت إلى أهمية تخطيط مراجعة القوائم المالية، والأخذ في الاعتبار الإجراءات التي تؤدي إلى الإفصاح عن معلومات غير مالية، وهو ما يتوافق مع بعض التعديلات التي أجريت على هذا المعيار، إلا أن هذه الدراسات لم تشر إلى باقي التعديلات الأخرى التي شملت هذا المعيار، من جهة وغلب عليها الطابع النظري من جهة أخرى، وهو ما سيحاول البحث الحالي تلافيه.

#### سادساً: معيار المراجعة الدولي المنقح (ISA No.315)

ويتعلق هذا المعيار بتحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية. من خلال فهم الشركة وبيئتها. وفيما يلي التعديلات التي تمت على هذا المعيار:

- أن إجراءات تقييم المخاطر تتضمن تقييم الإفصاحات ذات الصلة.

- أن تركيز مراقب الحسابات على الإفصاحات ذات الصلة يساعده على الاهتمام بمراجعة تلك الإفصاحات التي رآها معقدة.
- أن مناقشته مع فريق العمل يساعد على التبكير في عملية المراجعة.
- أن مناقشته مع أعضاء فريق العمل بشأن الإفصاحات الجديدة يساعده على تحديد أفضل الأماكن حدوث مخاطر التحريف الجوهري.
- أن مناقشته مع فريق العمل تتضمن الأنشطة والعمليات والأقسام والاندماجات الجديدة الخاصة بالشركة.
- أن مناقشته مع فريق العمل تساعد على تحديد تلك الإفصاحات التي كان يصعب في الفترات السابقة تجميع الأدلة الخاصة بها.
- أن فهمه للشركة وبيئتها يشمل كلا من عوامل الصناعة، وبيئة الرقابة وأي متغيرات بيئية مؤثرة على الشركة.
- أن فهمه للمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة يجب أن يأخذ في الاعتبار متطلبات الإفصاح الجديدة.
- أن حكمة على إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار إعدادها يشمل بالضرورة الإفصاحات الجديدة.
- أن الأنظمة أو العمليات التي لا تعد جزءاً من الأستاذ العام تشمل:
  - نظام إدارة المخاطر ERM.
  - تقارير الخبراء الخاصة بتقدير القيمة العادلة.
  - نماذج حساب التقديرات المحاسبية.
  - تحليل الحساسية المشتق من النماذج المالية.
- أن أنشطة الرقابة تتضمن بالضرورة أدوات الرقابة لمعالجة مخاطر التحريفات الجوهرية في الإفصاحات الإضافية.
- أن تأكيدات الإدارة M. Assertions (المزاعم) تشمل الإفصاحات ذات الصلة.
- أن الاكتمال يشمل أيضاً الإفصاحات ذات الصلة.
- أن الدقة تشمل أيضاً الإفصاحات ذات الصلة.
- أن العرض يشمل أيضاً الإفصاحات ذات الصلة القابلة للفهم.
- أن يتم حذف التأكيد الخاص بالعرض والإفصاح والحدوث والحقوق والالتزامات.
- أن يتم حذف التصنيف والقابلية للفهم والتقدير.

- أن التعديل السابق يساعده في تحديد مخاطر تحريف الإفصاحات الإضافية.
  - إن التعديل السابق يؤثر على تطبيق مفهوم الأهمية النسبية.
  - أن التعديل السابق يساعد أصحاب المصالح في تقييم المخاطر، والإفصاح عن السيولة وخسائر تدهور الأصول Asset's Impairment، والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة Related Party Transactions والتغيرات في السياسات المحاسبية.
- وبشأن الدراسات الأكاديمية ذات الصلة بهذا المعيار ( Nguyen, 2014 – Schmidt, 2014) فقد تناولت معيار المراجعة الدولي رقم ٣١٥، من حيث مسئوليات مراقب الحسابات عن تحديد وتقييم التحريفات الجوهرية، كما أشارت هذه الدراسات إلى دور مراقب الحسابات والإجراءات التي يتخذها لتقييم هذه التحريفات.
- وعلى الرغم من حداثة هذه الدراسات، إلا أنها لم تتطرق بعمق إلى كم ومحتوى التعديلات وتفصيلاتها المقترحة على هذا المعيار.

#### سابعاً: معيار المراجعة الدولي (ISA No.320)

- ويتعلق هذا المعيار باعتبارات الأهمية النسبية عند تخطيط وأداء عملية المراجعة، وفيما يلي التعديلات التي تمت على هذا المعيار:
- أن يتم حذف كلمة كافة التحريفات عند تصميم إجراءات المراجعة.
  - أن يتم التركيز على طبيعة التحريف المحتمل في الإفصاح النوعي عند تصميم إجراءات المراجعة.
  - أن يتم التركيز على اثر التحريف غير المصحح على القوائم المالية والإفصاحات الأخرى أيضاً.
- وبشأن الدراسات ذات الصلة ( Eilifsen & Messier, 2014 – Ruhnke & Schmidt, 2014 – Pekdemir & Turel, 2014) فقد تناولت المعيار رقم ٣٢٠ بالدراسة والتحليل من حيث الأخذ في الاعتبار الأهمية النسبية عند تخطيط وأداء عملية المراجعة، إلا أنها لم تتطرق إلى التعديلات المقترحة في هذا المعيار، رغم أن الأهمية النسبية من أهم المفاهيم التي تحتاج لترشيد حكم مراقب الحسابات مهنيّاً عليها.

#### ثامناً: معيار المراجعة الدولي (ISA No.330)

ويتعلق هذا المعيار باستجابة مراقب الحسابات للمخاطر التي تم تقييمها. وفيما يلي التعديلات التي تمت على هذا المعيار:

- أن يتم مطابقة القوائم المالية، بما في ذلك الإفصاحات الأخرى مع السجلات المحاسبية والمعلومات من الأنظمة أو العمليات التي لا تعد جزء من نظام الأستاذ العام.
- أن يتضمن توثيق عمديه المراجعة الإفصاحات الأخرى.
- أن الاستجابة للمخاطر عند تخطيط إجراءات المراجعة يجب أن يراعي توقيت القوائم المالية بما فيها الإفصاحات الأخرى.
- ألا يعتمد تحديد طبيعة ومدى الإجراءات الأساسية الخاصة بإقفال القوائم المالية قيود اليومية والتسويات الأخرى.

وبشأن الدراسات ذات الصلة بالمعيار ( Boritz et al, 2014 – Ahmad, 2104 – Segal, ) فقد تناولت هذه الدراسات معيار المراجعة الدولي رقم ٣٣٠، حيث أشارت إلى تأثير نوع عميل المراجعة على تخطيط عملية المراجعة، بالإضافة إلى اثر ذلك على تقييم المخاطر، ومدى استجابة مراقب الحسابات للمخاطر التي تم تقييمها، إلا أن هذه الدراسات أيضاً لم تتناول معظم التعديلات التي وردت بخصوص هذا المعيار، من جهة وغلب عليها الطابع التحليلي من جهة أخرى.

#### تاسعاً: معيار المراجعة الدولي (ISA No.450)

ويتعلق هذا المعيار بتقييم التحريفات التي تم تحديدها خلال عملية المراجعة. وفيما يلي التعديلات التي تمت على هذا المعيار:

- أن مفهوم التحريف يعني الفرق بين المبلغ الظاهر بالتقرير والمبلغ المطلوب إثباته.
- أن مفهوم التحريف يشمل أيضاً الإفصاحات النوعية.
- أن تجميع التحريفات في الإفصاحات النوعية أمر صعب ولكنه مطلوب، ويمكن تقييمه بصورة منفردة أو مجمعة.
- عند تقييم التحريفات يجب مراعاة الإفصاح ذات الصلة وأثره الكلي على القوائم المالية.
- أن يتم حذف جملة ولا يعد مراقب الحسابات مسؤولاً عن التقرير عن المعلومات الأخرى.

وبشأن الدراسات الأكاديمية ذات الصلة ( Ruhnke & Schmidt, 2014 – Eilifsen & Theuri, 2014 – Messier, ) فقد تناولت تقييم التحريفات التي تم تحديدها خلال عملية المراجعة، وذلك قبل إجراء التعديلات المقترحة على هذا المعيار. وعلى الرغم من إجراء هذه الدراسات في

تاريخ يتوافق مع عرض التعديلات المقترحة من قبل مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي، إلا أنها لم تتعرض بالنقد لأي تعديلات تمت على هذا المعيار.

#### عاشراً: معيار المراجعة الدولي (IAS No.700)

ويتعلق هذا المعيار بصياغة الرأي وإعداد التقرير على القوائم المالية. وفيما يلي التعديلات التي تمت على هذا المعيار:

- أن يتم استبدال كلمة كاف بكلمة ملائم عند إبداء الرأي على القوائم المالية.
- أن يشمل تقييم مراقب الحسابات للإفصاح في القوائم المالية مدى ملائمة السياسات المحاسبية للشركة ومدى وضوح عرضها.
- أن يتضمن تقييم المعلومات المعروضة في القوائم المالية ملائمة القوائم المالية بما في ذلك الإفصاحات الأخرى وقابليتها للمقارنة.
- أن تقييم الإفصاح الكلي في القوائم المالية يشمل أيضاً الإفصاحات الأخرى.
- أن يشمل التقييم ما إذا كانت الإفصاحات الأخرى قد تم توضيحها بشكل ملائم.
- أن يتضمن تحديد ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً لإطار إعدادها صلة المعلومات والإفصاحات الأخرى بالقوائم المالية.
- أن تقييم العرض والإفصاح يساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم طبيعة ونطاق التحريفات الجوهرية.
- أن مفهوم إطار إعداد القوائم المالية يجب أن يشمل الإفصاحات الأخرى أيضاً.
- أن تقييم مراقب الحسابات للعرض العادل يأخذ في الاعتبار الظروف الخاصة بالشركة، خاصة ذات الصلة بالقرارات الاقتصادية لأصحاب المصالح.
- إن يتضمن تقييمه للعرض العادل للقوائم المالية نتائج مناقشته مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة.

وبشأن الدراسات الأكاديمية التي تمت على هذا المعيار ( Eid et al, 2014 – Sirois et al, 2014 – Simnett & Huggins, 2014) فقد تناولت معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠ والخاص بصياغة الرأي وإعداد التقرير على القوائم المالية، حيث أكدت على مفهوم التوسع في الإفصاح، وهو ما يتوافق مع الهدف من التعديلات التي أجريت بصفة عامة على بعض معايير المراجعة الدولية، بالإضافة إلى تركيزها على الطلب المتزايد على المعلومات من قبل المستخدمين، وبالتالي دور المراجع بخصوص تقييم الإفصاح الكلي ليشمل إفصاحات أخرى.

وعلى الرغم من اقتراب هذه الدراسات من بعض التعديلات على هذا المعيار، إلا أنها لم تتطرق إلى معظم هذه التعديلات، من جهة، ولم تركز على دراسة واختبار أثر هذه التعديلات على المحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات من وجهة نظر مستخدميه.

وبشأن التعليقات التي وردت على مسودة التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية، فقد ورد لمجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي ما يقرب من ٧٠ تعليق، من هيئات ومنظمات مهنية ومكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى. وعلى سبيل المثال، وليس الحصر، يمكن عرض بعض هذه التعليقات على التعديلات المقترحة من بعض الهيئات المهنية:

(أ) تعليق مكتب المراجعة العام بإنجلترا National Audit Office والذي أشار في البداية إلى سعادته بالتعليق على هذه التعديلات، وأنها ستؤدي إلى توسيع مفهوم الإفصاح، كما لا توجد لديه أية اعتراضات على هذه التعديلات. وأخيراً أشار إلى ضرورة الاهتمام وبذل الجهد في التعرف على هذه التعديلات والتدريب عليها (NAOUK, 2014).

(ب) تعليق Chartered Accountants بأستراليا ونيوزلندا (Chartered Accountants Australia & New Zealand, 2014)، ويشير هذا التعليق إلى أن مشكلة الإفصاح التي هي الهدف من هذه التعديلات لا يمكن حلها فقط من خلال تعديل بعض المعايير، بل من خلال تكاتف جهود كل من مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي، وكذلك معدي القوائم المالية والمستخدمين والمراجعين، بالإضافة إلى ضرورة تحمل كل طرف من هذه الأطراف مسؤوليته تجاه هذه التعديلات.

(ج) تعليق (NASBA, 2014). National Association of State Board of Accountancy. وأشار هذا التعليق إلى أنهم يدعمون مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي في خطواته نحو هذه التعديلات، وخاصة وأن توسيع مفهوم الإفصاح أصبح مطلباً هاماً وأساسياً في التقارير المالية، وذلك من أجل المحافظة على حقوق أصحاب المصالح.

(د) تعليق المعهد الماليزي للمحاسبين (Malysian Institute of Accountants (MIS Conference, 2014) حيث أشار في تعليقه إلى أنه يرحب بالتعليق على التعديلات المقترحة ببعض معايير المراجعة الدولية. ويرى أن مشكلة الإفصاح لا يمكن حلها من خلال المجلس فقط، ولكن بالتعاون مع أصحاب المصالح، وواضعي المعايير، وكذلك المشرعين. وأجاب المعهد في تعليقه على الأسئلة المطروحة من قبل المجلس للتعليق على التعديلات المقترحة.

وبخصوص بعض التعليقات الواردة من مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى بالعالم (PWC, 2014-

KPMG, 2014) حول هذه التعديلات يمكن الإشارة بشأنها إلى ما يلي:

- من الواضح أن الهدف الرئيسي من التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية هو توسيع مفهوم الإفصاح بحيث يشمل المعلومات المالية وغير المالية. ومع تغير طبيعة وأهمية هذا الإفصاح سيكون لدينا تحديات بخصوص بعض القضايا، مثل كيفية تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بخصوص المعلومات غير المالية المطلوب الإفصاح عنها. كما أنه من التحديات الهامة أن تطبيق بعض التعديلات المقترحة في بعض معايير المراجعة الدولية لا يمكن بمفرده حل المشكلة، وخاصة أن الأمر يتعلق بأمور محاسبية في المقام الأول، أكثر منها أمور المراجعة. لذا فأنا في حاجة إلى تعاون جميع الأطراف، وخاصة المراجعين الخارجيين ومعدّي القوائم المالية، بحيث يمكن تطبيق الإطار العام للإفصاح بطريقة أكثر فعالية.
- بالنسبة لمعيار المراجعة الدولي (ISA No. 200)، قد يفهم حذف جملة ملخص السياسات المحاسبية من الإيضاحات المتممة، بأنه استبعاد للسياسات المحاسبية من عملية الإفصاح، وبالتالي عدم إعطاء المراجعين الخارجيين اهتماماً كافياً للسياسات المحاسبية، كجزء من الإفصاح عن البيانات المالية. لذا يجب وضع تعريف لعملية الإفصاح أكثر وضوحاً.
- بالنسبة لمعيار المراجعة الدولي (ISA No. 240)، قد يكون هناك تكرار في الإشارة إلى الإفصاحات الأخرى، حيث سبق الإشارة إلى الإفصاح في المعيار الدولي للمراجعة رقم ٢٠٠.
- بالنسبة لمعيار المراجعة الدولي (ISA No. 260)، يمكن القول أن معظم التعديلات مناسبة، من حيث تحقيق هدف مناقشة الأمور المتعلقة بعمليات الإفصاح في وقت مبكر من عملية المراجعة.
- بالنسبة لمعيار المراجعة الدولي (ISA No. 300)، يتعين مراعاة الهدف من ذكران عمليات الإفصاح عن معلومات من أنظمة وعمليات ليست جزءاً من الأستاذ العام، هو إبراز كل المعلومات خارج النظام المحاسبي، وأن يتعين على مراقب الحسابات الحصول على الدليل الأساسي من أجل التأكيد على كل المعلومات المفصّل عنها (بما في ذلك المعلومات غير المالية).
- بالنسبة لمعيار المراجعة الدولي (ISA No. 315)، قد تكون بعض التعديلات التي وردت على هذا المعيار غير واضحة بالنسبة للتوقعات الجاري إسنادها لمراقبي الحسابات بشأن المعلومات التي يجب الحصول عليها من كل من نظام إدارة المخاطر وتقارير الخبراء الخاصة بتقدير القيمة العادلة وتحليل الحساسية المشتق من النماذج المالية.
- بالنسبة لمعيار المراجعة الدوليين (ISAs No. 320, 330) فإن التعديلات الواردة عليهما مناسبة وكافية لتحقيق الهدف من التعديلات، مع تفضيل الإشارة إلى مصطلحات النظام المحاسبي أو السجلات المحاسبية بدلاً من الأستاذ العام.

- بالنسبة لمعياري المراجعة الدوليين (ISAs No. 450, 700)، تعتبر معظم التعديلات ملائمة وكافية، مع الأخذ في الاعتبار توضيح الإفصاحات غير المالية.

### ٣/٧: التعديلات المقترحة في بعض معايير المراجعة الدولية من منظور مفهومي الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة.

يمكن عرض توجهات التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية، كما جاءت في المسودة، وذلك كما يلي:

- أ - التغيير المقترح على (ISA No. 200) وذلك لتوضيح معنى الإفصاحات.
- يعتقد المجلس أن مصطلح القوائم المالية، كما يستخدم في ISAs، يجب توضيحه بأنه يشمل كل الإفصاحات محل المراجعة. وقد توجد هذه الإفصاحات في الملاحظات ذات الصلة، أو في صلب القوائم المالية، أو في الإيضاحات التي تتطلبها أطر إعداد التقارير المالية.
- ب - توجيه مراقب الحسابات للأخذ في الحسبان مبكراً اعتبارات المراجعة ذات الصلة بالإفصاحات أثناء المراجعة (تغييرات مقترحة على 210, 260, 300 ISAs No. <sup>(١)</sup>):
- أفادت الردود على ورقة المناقشة التي أعدها IAASB عام ٢٠١١ أن المسؤولين عن الإفصاح، وكذا مراقبي الحسابات، يتفقون على أن التركيز على الإفصاح يعتبر جزءاً أساسياً من تخطيط المراجعة الفعالة، خاصة إذا كان الإفصاح غير مهيكّل، لأن مصدره ليس نظام الأستاذ العام. وأن تأثير هذا النوع من الإفصاح على المراجعة يظهر أكثر في مرحلة قبول التكليف ومرحلة التخطيط ومرحلة الاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة.

- ج - تحديد وتقييم والاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية - اعتبارات الإفصاح (تغييرات مقترحة على 240, 315, 320, 330 ISAs No. <sup>(٢)</sup>):

زاد الاهتمام بشأن ما إذا كان مراقب الحسابات يولي اهتماماً كافياً للإفصاح أثناء عمليتي تقييم المخاطر والاستجابة لها، وأيضاً بشأن درجة الاتساق في إجراءات المراجعة في هذا المجال. والسبب وراء ذلك إدراك البعض أن المتطلبات الحالية في ISAs تركز أكثر على المعلومات الكمية في الإفصاح.

<sup>(١)</sup> ISA No. 210, Agreeing Terms of Audit Engagements.

<sup>(٢)</sup> ISA No. 240, The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements; ISA No 315 (Revised), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment; ISA No. 320, Materiality in Planning and Performing an Audit; ISA 330, Auditor's Responses to Assessed Risks.

ويرى المجلس أن متطلبات ISAs في هذا الشأن كافية، لكنها تحتاج لدعم لتحسين التطبيق السليم والمتسق لها، ومن ثم تشجيع تقييم المخاطر المرتبطة بالإفصاح. ولهذا تشمل التغييرات المقترحة على ISAs تطبيقات جديدة أهمها:

- توسيع الإرشادات بشأن الأمور التي يجب أن يراعيها مراقب الحسابات عند فهم الوحدة، بما فيها بيئتها والرقابة الداخلية، وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في الإفصاح، بما في ذلك اعتبارات الأهمية النسبية في الإفصاحات غير الكمية.
- زيادة الاهتمام بين فريق المراجعة بالتحريفات الناتجة عن الغش Fraud.
- تنقيح المزاعم Assertions الخاصة بالعرض والإفصاح لتشجيع اتساقها واستعمالها الفعال.
- الاهتمام بالإفصاح المعد من مصادر خارج النظام المحاسبي وربط ذلك بمصادر الأدلة.
- التركيز على أن تقييم التحريفات الجوهرية في الإفصاحات غير الكمية مهم لأغراض تصميم إجراءات المراجعة في ظل الأخذ في الحسبان مخاطر التحريفات الجوهرية RMM.
- أنه من الأهمية بمكان إعادة صياغة مزاعم الإفصاح والعرض، وأن اتساقها مع الإفصاح في القوائم المالية أمر هام عند إعداد التقارير حسب ISA No. 700. <sup>(1)</sup>
- نظراً لأن المعلومات التي قد يشملها الإفصاح الجديد (مثل: قوائم مستقبلية، وصف نماذج قياس القيمة العادلة FV، وصف لحالات التعرض للمخاطر والإفصاحات السردية Narrative) متولدة من مصادر خارج النظام المحاسبي فإن مصادر الأدلة الملائمة للتحقق من مزاعم الإدارة بشأنها ستكون مختلفة وغير نمطية وتحتاج فهماً أعمق من مراقب الحسابات. ويرى المجلس أن ISA No. 500 <sup>(2)</sup> ربما يحتاج لتطوير وهذا ما تركز عليه إستراتيجية المجلس المستقبلية ٢١٥ – ٢١٩ وبرنامج العمل ٢١٥ – ٢١٦.
- أنه إلى أن يتم إعادة النظر في معيار (ISA No. 320) بشأن الأهمية النسبية بالتنسيق مع IASB (٢١٥ – ٢١٦) فإن مراقب الحسابات مطالب بتفعيل حكمه على الأهمية النسبية للتحريفات في الإفصاحات غير المالية، وربط ذلك بتخطيط إجراءات المراجعة، انطلاقاً من أن هذه التحريفات قد لا تقل أهمية عن التحريفات في الإفصاح المالي من وجهة نظر الطرف الثالث، متخذي القرارات الاقتصادية.

<sup>(1)</sup> ISA No. 700, Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements.

<sup>(2)</sup> ISA No. 500, Audit Evidence.

د- توضيح وشرح توقعات مراقب الحسابات عند تقييم التحريفات وصياغة الرأي (تغييرات مقترحة على

(ISAs No. 450, 700) <sup>(1)</sup>:

ويرى المجلس أن مراقب الحسابات في حاجة إلى تطبيقات جديدة، أو إضافية فيما يتعلق بالتقييم المتراكم للتحريفات الجوهرية في القوائم المالية تنفذ على مستوى الإفصاح ككل في سياق عملية المراجعة، ومن أهم هذه التطبيقات:

- تقديم أمثلة إضافية على التحريفات في الإفصاح.
- تقييم التحريفات في الإفصاح الكمي وغير الكمي وبيان أثرها على القوائم المالية.
- تقديم أمثلة على أكثر التحريفات في الإفصاح شيوعاً وتأثيراً على القوائم المالية، خاصة فيما يتعلق بقابليتها للفهم.
- أن يركز مراقب الحسابات عند تطبيق ISA No. 700 على أن المعلومات التي تم الإفصاح عنها ملائمة، يمكن الاعتماد عليها، قابلة للمقارنة، ويمكن فهمها.
- ويرى الباحث أن التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية تحتاج جهد كبير من الباحثين الأكاديميين في المحاسبة والمراجعة، لإعداد البحوث ذات الصلة، خاصة البحوث التطبيقية منها، وذلك لبلورة تداعيات هذه التعديلات على أحكام مراقب الحسابات، خاصة بشأن الأهمية النسبية، ومخاطر المراجعة وأن تركز البحوث الأكاديمية المطلوبة على محورين هامين هما:
- محاولة قياس مدى إدراك مراقبي الحسابات الممارسين لهذه التعديلات وإلمامهم بها.
- تحديد تأثيرها المتوقع على الأحكام المهنية الخاصة بالأهمية النسبية ومخاطر المراجعة.
- هذا بالإضافة إلى اقتراح واختبار آليات عملية لتحقيق أفضل استجابة مهنية من جانب مراقب الحسابات لهذه التعديلات.

٧/٤: الآثار المترتبة على التعديلات المقترحة في بعض معايير المراجعة الدولية على مسئوليات

#### مراقب الحسابات بشأن مخاطر المراجعة.

مما لا شك فيه التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية سيكون لها آثار وتداعيات على تعامل مراقب الحسابات مع مخاطر المراجعة بمعناها الواسع، ويمكن إيجاز أهم هذه الآثار والتداعيات كما يلي:

(1) ISA No. 450, Evaluation of Misstatements Identified during the Audit.

- سيؤدي توسيع مفهوم القوائم المالية ليشمل الإفصاح غير المالي، المؤثر في هذه القوائم، إلى إعادة صياغة بعض مزاعم الإدارة Management Assertions خاصة تلك الخاصة بالعرض والإفصاح، الأمر الذي يتحتم معه ضرورة البحث عن أدلة إثبات غير نمطية<sup>(١)</sup>. وقد تكون هذه الأدلة بصفة عامة أو لبنود مختارة بعضها يسهل مراجعته. والآخر يحتاج لخبرة وحكم مهني. وبالطبع فإن احتمال فشل مراقب الحسابات في تعديل رأيه على القوائم المالية التي بها تحريفات جوهرية غير مالية سيكون أكبر، الأمر الذي يعني زيادة مستوى خطر المراجعة الكلي AR.
- أن الإفصاحات في القوائم المالية، وفقاً لهذا التوجه تشمل: السياسات المحاسبية الهامة، عناصر البنود الرئيسية، الأحكام المحاسبية، المخاطر، عدم التأكد المرتبط باستمرارية المنشأة، الأطراف ذوي العلاقة، الأصول والالتزامات غير المعترف بها، المعلومات المالية التقديرية، القيمة العادلة لبنود معينة، هيكل التمويل، السيولة وشروط المديونية، ظروف الاعتراف بخسائر التدهور، والتغيرات في السياسات المحاسبية.
- رغم تعديل خطاب قبول التكليف لمواجهة التوسع في مفهوم القوائم المالية إلا أن خطر التكليف Engagement Risk سيكون أكبر لأن احتمال فشل مراقب الحسابات في تحقيق جودة المراجعة سيكون أكبر، الأمر الذي يعرضه لمستوى أعلى من مخاطر التقاضي Litigation Risk، خاصة إذا افترضنا وعياً مهنيّاً متزايداً لدى مستخدمي تقريره في هذا الشأن من جهة، وتفعيل التشريعات ذات الصلة بمساعدة مراقب الحسابات قانونياً ومهنيّاً من جهة أخرى.
- في بعض بنود الإفصاح غير المالي، كما هو الحال بشأن نماذج قياس القيمة العادلة للأصول، من المتوقع أن يكون مستوى الخطر المتلازم Inherent Risk مرتفعاً. وإذا افترضنا ضعف هيكل الرقابة الداخلية - وهو افتراض منطقي - على تلك البنود وعلاقتها بالقوائم المالية، فمن المتوقع أن يرتفع مستوى الخطر الكلي للمراجعة. وذلك موقف يحتاج من مراقب الحسابات

(١) ISAs 500, 501, 540, 550, 560, 570.

عبارة عن مجموعة المعايير ذات الصلة بالحصول على الأدلة الكافية والملائمة، وهي على التوالي: معيار الأدلة، الأدلة لبنود مختارة، مراجعة التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة، الأطراف ذوي العلاقة، الأحداث اللاحقة، والاستمرارية.

- ترشيد أحكامه المهنية والالتزام بمعايير المراجعة<sup>(1)</sup> ذات الصلة بتخطيط إجراءات المراجعة وتقييم والاستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية.
- يحتاج إعداد وتوصيل تقريره<sup>(2)</sup> وكذا تفعيل توصيل معلومات مخاطر المراجعة لمسؤولين عن الحوكمة إلى إدراك متطور من مراقب الحسابات لأهمية ومحتوى الاتصال وتوقيته وخلفيه مستقبل الرسالة، والحفاظ على استقلاله خاصة في تعامله مع لجنة المراجعة.
  - أن حرص مراقب الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة في ظل هذا التطور في مفهوم الإفصاح يحتاج منه، التركيز على الإفصاحات في المراحل المبكرة لعملية المراجعة، فهم مصادر وكيفية قيام الإدارة بهذا الإفصاح، إدراك صعوبة الإفصاح النوعي، والنظر لهذا الإفصاح في ضوء ظروف المنشأة وطبيعة عملياتها وبيئتها.
  - يحسب لهذه التغييرات آثارها على النموذج التقليدي لمراجعة الحسابات في ضوء نمو خدمات التوكيد المهني Professional Assurance إلا أن الأمر يحتاج من مراقب الحسابات وعياً بالالتزام بمعايير المراجعة الخاصة بالمعلومات المرافقة، واختبار المعلومات المالية المستقبلية.
- ٥/٧: آليات دعم مواجهة مراقب الحسابات في مصر للتعديلات المقترحة على بعض معايير**

### المراجعة الدولية.

لا شك أن تفعيل التغييرات المقترحة على معايير المراجعة الدولية بهدف توسيع مفهوم القوائم المالية ليضاف لها، بشكلها التقليدي، الإفصاح غير الكمي من جهة، ومراعاة انعكاسات هذه التغييرات على أحكام ومسؤوليات مراقب الحسابات على مخاطر المراجعة من جهة أخرى. ويلقى عبئاً على مراقب الحسابات في مصر للتجاوب معها. وفي اعتقادنا لا يكفي إقناع مراقب الحسابات بهذه التغييرات إنما يستلزم الأمر تكامل دورين له ولبينة عمله كما يلي:

أ - على مراقبي الحسابات في مصر دراسة تلك التعديلات وفهمها وتنمية مهاراتهم الفنية لتحقيق أفضل استجابة ممكنة لها، بهدف مسايرة تلك التعديلات، خاصة مراقبي الحسابات المقيدون لدى هيئة الرقابة المالية، وأولئك الذين يدخلون في شراكة مع مكاتب المحاسبة الدولية.

(1) ISAs 500, 200, 210, 240, 260, 300, 315, 320, 330.

بشأن كل من على التوالي: أهداف المراجعة، قبول التكليف، مسؤوليته عن الغش، الاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة، تخطيط المراجعة، تحديد وتقييم المخاطر، الأهمية النسبية، والاستجابة للمخاطر.

(2) ISAs 450, 700.

- ب - يحتاج الأمر لتهيئة بيئة مهنية داعمة له في هذا الشأن، ويتحقق ذلك من خلال:
- تطوير أقسام المحاسبة في الجامعات المصرية لمقرر المراجعة الخارجية في مرحلتي البكالوريوس والدراسات العليا ليغطي تلك التعديلات. ولعل مدخل الحالات العملية في دراسة هذه التعديلات يكون أكثر فائدة.
  - عقد مؤتمرات تخصصية لأقسام المحاسبة في الجامعات المصرية، تركز على سبل سد فجوة معايير المراجعة المصرية كما ونوعاً يشارك فيها رواد الممارسة المهنية.
  - تعديل معايير المراجعة المصرية لتواكب هذه التغييرات في معايير المراجعة الدولية، بما في ذلك معايير تقرير مراقب الحسابات لتتماشي مع مشروع IAASB المقترح في هذا الشأن.
  - تركيز عملية التفتيش على المكاتب المسجلة لدى هيئة الرقابة المالية على مدى حرص إدارات المكاتب على تنمية قدرات مراقبي الحسابات العاملين لديها في هذا الشأن.

#### ٦/٧: خلاصة الدراسة النظرية واشتقاق فروض البحث

استهدف هذا البحث دراسة وتحليل أهم التعديلات المقترحة على مجموعة من معايير المراجعة الدولية، وذلك بهدف مساهمة اتجاه مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي نحو توسيع مفهوم الإفصاح عند مراجعة القوائم المالية، كما استهدف البحث تحديد مدى إدراك مراقبي الحسابات في مصر لأثر هذه التعديلات على تقييمهم لمخاطر المراجعة.

ولتحقيق هدف البحث تم استعراض أهم دوافع مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي لإصدار هذه التعديلات، كما تم استعراض أهم التعديلات في كل معيار على حدة، بالإضافة إلى أهم الدراسات الأكاديمية ذات الصلة. وخلص الباحث إلى أن مفهوم الإفصاح قد اتسع ليشمل الإفصاح غير المالي مثل الإفصاح عن المخاطر، وتقييم عدم التأكد، ونماذج القيمة العادلة وغيرها. وهي بنود إفصاح لها تأثير على القوائم المالية، كما أن مزاعم الإدارة بشأن العرض والإفصاح تغيرت لتساير هذا التعديل.

كما تم استعراض التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية من منظور مفهومي الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة، وكذلك الآثار المترتبة على هذه التعديلات ومسئوليات مراقب الحسابات بشأن مخاطر المراجعة، وخلص البحث إلى أن هذه التعديلات سيكون لها آثار حتمية على أحكام وتقييمات مراقب الحسابات لمخاطر المراجعة، بما فيها مخاطر الأعمال ومخاطر التكليف.

وأخيراً تم استعراض آليات دعم مواجهة مراقب الحسابات في مصر للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية، وانتهى البحث إلى أن مراقب الحسابات في مصر يحتاج إلى مواجهة تفعيل هذه التعديلات إلى تنمية نفسه مهنيًا، بالإضافة إلى تطوير مبادئ بيئة الممارسة المهنية، خاصة

فيما يتعلق بتعديل معايير المراجعة المصرية ودعم أقسام المحاسبة للمهنيين في رسم وتنفيذ برامج التنمية المهنية.

وبناءً على ما سبق يمكن اشتقاق فروض البحث كما يلي:

**ف ١:** تلقى التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية قبول غالبية مراقبي الحسابات في مصر.

**ف ١/١:** تختلف درجة قبول غالبية مراقبي الحسابات في مصر للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية باختلاف خبرة مراقب الحسابات.

**ف ١/٢:** لا تختلف درجة قبول غالبية مراقبي الحسابات في مصر للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية باختلاف المعيار محل التعديل.

**ف ٢:** يدرك غالبية مراقبي الحسابات في مصر الآثار المتوقعة للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية على بعض أحكامهم المهنية.

**ف ١/٢:** تختلف درجة إدراك غالبية مراقبي الحسابات في مصر للآثار المتوقعة للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية على بعض أحكامهم المهنية باختلاف خبرتهم.

**ف ٣:** يقبل غالبية مراقبو الحسابات في مصر الآليات المقترحة لدعم قدرتهم على الالتزام بالتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية.

**ف ١/٣:** تختلف درجة قبول غالبية مراقبي الحسابات في مصر للآليات المقترحة لدعم قدرتهم على الالتزام بالتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية باختلاف خبرتهم.

#### **٧/٧: منهجية البحث**

سار البحث في شقة الأول كدراسة نظرية مكنت الباحث من اشتقاق فروض البحث، ويسير البحث في شقة التطبيقي كدراسة ميدانية نعرض لأركانها، وذلك كما يلي:

#### **١/٧/٧ أهداف الدراسة الميدانية:**

تستهدف الدراسة الميدانية تحديد مدى إدراك مراقبي الحسابات للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية، وكذلك تأثير هذه التعديلات على أحكامهم المهنية، وأخيراً مدى قبولهم للآليات المقترحة لدعم قدرتهم على الالتزام بهذه التعديلات. كما تستهدف الدراسة الميدانية اختبار فروض البحث.

#### **٢/٧/٧ مجتمع وعينة الدراسة:**

يتكون مجتمع الدراسة من مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة، وتم سحب عينة تحكمية منهم، حيث تم توزيع قائمة الاستبيان على مراقبي الحسابات، وتم استبعاد القوائم التي لا تتوافر بها الشروط اللازمة، وبلغ عدد القوائم التي تم عليها التحليل الإحصائي ١٠٠ قائمة.

#### ٣/٧/٧ أدوات وإجراءات الدراسة:

قياساً على بعض الدراسات السابقة (علي، ٢٠١٣ - جمعة، ٢٠١٣) أتبع الباحث منهج الدراسات الميدانية، وتمثلت أدوات البحث في:

- أ- اختيار مفردات عينة البحث من مراقبي الحسابات وعددهم ١٠٠ مفردة.
- ب- قائمة الاستبيان المشتملة على الأسئلة المطلوب الإجابة عليها من قبل مفردات العينة، واشتملت الأسئلة من ١/٢ إلى ١٠/٢ على التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية. وتضمنت الأسئلة من ١/٣ إلى ١٠/٣ تأثير التعديلات المقترحة على الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات. وأخيراً تضمنت الأسئلة من ١/٤ إلى ٥/٤ الآليات المقترحة لدعم قدره مراقبي الحسابات على الالتزام بهذه التعديلات.

#### ٤/٧/٧ متغيرات الدراسة:

##### أ- المتغيرات المستقلة وهي:

- التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية. وتم قياسها من خلال حصر هذه التعديلات حسب مجالاتها وعرضها على عينة الدراسة.
- الآليات المقترحة لدعم قدرة مراقبي الحسابات على الالتزام بالتعديلات المقترحة. وتم قياسها من خلال مجموعة الآليات المهنية والأكاديمية التي عرضها الباحث على عينة الدراسة.

##### ب - المتغيرات التابعة وهي:

- درجة قبول أو عدم قبول التعديلات المقترحة. وتم قياسها من خلال مقياس ليكارت خماسي الأوزان.
- الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات. وتم قياسها بالتركيز على تقييم مخاطر المراجعة والأهمية النسبية.
- درجة قبول أو عدم قبول الآليات المقترحة لدعم الالتزام بالتعديلات المقترحة. وتم قياسها باستخدام مقياس ليكارت الخماسي.

#### ٥/٧/٧ التحليل الإحصائي:

تم تجميع قوائم الاستبيان والردود عليها، تمهيداً لاختبار فروض البحث، وذلك كما يلي:

أ - الأساليب الإحصائية المستخدمة. تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

(١) - الأحصاء الوصفي (Descriptive Statistics) :

ويشمل كل من المتوسط الحسابي ، الإنحراف المعياري ، معامل الاختلاف ، والترتيب وذلك لتحديد سمات مفردات عينة البحث من حيث مدى الموافقة على قبول غالبية مراقبي الحسابات في مصر للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية ، إدراك غالبية مراقبي الحسابات في مصر الآثار المتوقعة للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية على أحكامهم المهنية ، قبول غالبية مراقبو الحسابات في مصر الآليات المقترحة لدعم قدرتهم على الالتزام بالتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية.

## (٢) - اختبار "ت" لعينة واحدة One Sample t- test:

لقياس مدى الموافقة على التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية والآثار المتوقعة لها على الأحكام المهنية وآليات دعم الاستجابة المهنية المقترحة.

## (٣) اختبار t-test لعينتين مستقلتين Two Independent Samples :

لقياس معنوية الفروق بين خبرات مراقبي الحسابات فيما يتعلق بكل من: التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية، والآثار المتوقعة لها على الأحكام المهنية وآليات الدعم المقترحة.

(٤) اختبار تحليل التباين أحادي الاتجاه (ANOVA: Analysis of Variance) لقياس معنوية الفروق، فيما يتعلق بدرجة قبول مراقب الحسابات للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية، لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية، باختلاف المعيار محل التعديل

## (٥) - إختبار كرونباخ ألفا Cronbach's alpha :

وذلك لقياس ثبات الإتساق الداخلي لأبعاد البحث ، والصدق الظاهري لمحتوى استبيان الدراسة.

## ب - الإحصاءات الوصفية:

قام الباحث باستخراج الإحصاء الوصفي للمتغيرات الخاصة بسمات مفردات عينة البحث، ثم الإحصاء الوصفي لمتغيرات البحث الديموجرافية والبحثية آنفة الذكر. هذا وتتضمن المقاييس الإحصائية الوصفية كل من : المتوسط الحسابي ، الإنحراف المعياري، معامل الاختلاف ، والترتيب على أساس القيم الأقل تشتتاً أو الأكثر تجانساً. وتشير معظم الدراسات إلى فئات المتوسط المرجح وفقاً لمعايير الموافقة وعدم الموافقة في إطار مقياس ليكرت الخماسي Likert Scale المستخدم بهذا البحث كما يلي:

| الفئة     | الاتجاه                              |
|-----------|--------------------------------------|
| ١.٧٩-١.٠٠ | تميل الإجابات إلى (غير موافق تماماً) |
| ٢.٥٩-١.٨٠ | تميل الإجابات إلى (غير موافق)        |
| ٣.٣٩-٢.٦٠ | تميل الإجابات إلى (محايد)            |

|                                  |           |
|----------------------------------|-----------|
| تميل الإجابات إلى (موافق)        | ٤.١٩-٣.٤٠ |
| تميل الإجابات إلى (موافق تماماً) | ٥.٠٠-٤.٢٠ |

ج - ثبات وصدق المحتوى لمتغيرات البحث:

جدول رقم (١) فيما يلي معامل الثبات والصدق الذاتي لأبعاد مدى إدراك مراقبي الحسابات في مصر لأثر تعديل بعض معايير المراجعة الدولية الخاصة بالإفصاح على تقييمهم لمخاطر المراجعة باستخدام معامل الثبات اكرونباخ ألف

| م  | أبعاد المتغيرات البحثية                    | معامل الثبات | معامل الصدق |
|----|--------------------------------------------|--------------|-------------|
| ١  | تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢٠٠        | ٠.٩٣٤        | ٠.٩٦٦       |
| ٢  | تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢١٠        | ٠.٨٢٨        | ٠.٩١٠       |
| ٣  | تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢٤٠        | ٠.٥٧٠        | ٠.٧٥٥       |
| ٤  | تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢٦٠ المنقح | ٠.٨٩٥        | ٠.٩٤٦       |
| ٥  | تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣٠٠        | ٠.٨٨٢        | ٠.٩٣٩       |
| ٦  | تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣١٥ المنقح | ٠.٩٣٠        | ٠.٩٦٤       |
| ٧  | تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣٢٠        | ٠.٨٧٥        | ٠.٩٣٥       |
| ٨  | تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣٣٠        | ٠.٨٩٢        | ٠.٩٤٤       |
| ٩  | تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٤٥٠        | ٠.٨٤٧        | ٠.٩٢٠       |
| ١٠ | تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠        | ٠.٨٩٨        | ٠.٩٤٨       |
| ١١ | الآثار المتوقعة لها على الأحكام المهنية    | ٠.٩٣٢        | ٠.٩٦٥       |
| ١٢ | أليات الدعم المقترحة                       | ٠.٩٦١        | ٠.٩٨٠       |
|    | إجمالي متغيرات البحث                       | ٠.٩٨١        | ٠.٩٩٠       |

ويتضح من الجدول رقم (١) مايلي :

أن معامل الثبات الفاكرونباخ Cronbach's alpha ، لقياس ثبات المحتوى والإتساق الداخلي لأبعاد مدى إدراك مراقبي الحسابات في مصر لأثر تعديل بعض معايير المراجعة الدولية الخاصة

بالإفصاح على تقييمهم لمخاطر المراجعة قد بلغ (٠.٩٨١) مما يدل على الثبات المرتفع لعينة الدراسة ، الأمر الذى انعكس أثره على الصدق الذاتى لمحتوى مقياس إتجاهات المستقصى آرائهم حيث بلغ (٠.٩٩٠) ، هذا وقد سجل أعلى ثبات لمحتوى أبعاد الدراسة بين كل من : أليات الدعم المقترحة ، تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢٠٠ ، الآثار المتوقعة لها على الأحكام المهنية ، تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣١٥ المنقح ، ، بمعاملات ثبات (٠.٩٦١) ، (٠.٩٣٤) ، (٠.٩٣٢) ، (٠.٨٩٢) على الترتيب ، بينما سجل أقل ثبات لمحتوى أبعاد كل من : تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢٤٠ ، تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢١٠ ، تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٤٥٠ ، تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣٢٠ بمعاملات ثبات (٠.٥٧٠) ، (٠.٨٢٨) ، (٠.٨٤٧) ، (٠.٨٧٥) على الترتيب ، وإن كانت فى معظمها أعلى من القيمة المقبولة إحصائياً (٠.٦٠) على الأقل ، مما يدل على الاتساق الداخلى لمقياس الدراسة.

#### د - المقاييس الإحصائية الوصفية للمتغيرات البحثية:

فيما يلي يتناول الباحث الإحصاء الوصفي للمتغيرات البحثية ، حيث يوضح العبارات التي حازت على أعلى درجات الموافقة وأقلها أو عدم الموافقة وذلك وفقاً لإستجابات مفردات عينة البحث، ثم يوضح بالنسبة لكل متغير الاتجاه العام لإستجابات مفردات البحث، لكل من:

١ - قبول غالبية مراقبي الحسابات في مصر للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية.

جدول رقم (٢): المقاييس الإحصائية الوصفية لبعد التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية وقبول غالبية مراقبي الحسابات في مصر

| الترتيب | معامل الاختلاف | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | المتغيرات                                     |
|---------|----------------|-------------------|-----------------|-----------------------------------------------|
| ١٠      | ٣٨.٥٢          | ١.٣٦              | ٣.٥٣            | ١- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢٠٠        |
| ٦       | ٢١.٧٩          | ٠.٩١              | ٤.١٦            | ٢- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢١٠        |
| ٧       | ٢٣.٨٨          | ٠.٩٠              | ٣.٧٧            | ٢- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢٤٠        |
| ٤       | ١٨.٧٩          | ٠.٧٣              | ٣.٨٧            | ٤- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢٦٠        |
| ٢       | ١٨.٠٥          | ٠.٧٣              | ٤.٠٢            | ٥- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣٠٠        |
| ١       | ١٦.٣٩          | ٠.٦٣              | ٣.٨٢            | ٦- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣١٥ المنقح |
| ٩       | ٢٦.٨٠          | ٠.٩٩              | ٣.٧٠            | ٧- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣٢٠        |
| ٨       | ٢٥.٩٦          | ٠.٩٤              | ٣.٦٤            | ٨- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣٣٠        |

|   |       |      |      |                                        |
|---|-------|------|------|----------------------------------------|
| ٥ | ٢٠.٧١ | ٠.٨٣ | ٣.٩٨ | ٩-تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٤٥٠  |
| ٣ | ١٨.٦٣ | ٠.٧٣ | ٣.٩٤ | ١٠-تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠ |
| — | ١٨.٣٥ | ٠.٧١ | ٣.٨٤ | المتوسط العام                          |

ويتضح من الجدول رقم (٢) أن اتجاهات مفردات عينة البحث قد أظهرت اتجاهات عاماً نحو الموافقة على بعد التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية قبول غالبية مراقبي الحسابات في مصر، وذلك بمتوسط حسابي قدرة (٣.٨٤) وبمعامل إختلاف معياري قدرة (١٨.٣٥) %، وقد كان من أكثر المعايير أهمية في الإجابة على الترتيب: تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣١٥ المنقح، تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣٠٠، تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠، تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢٦٠، تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٤٥٠، وذلك بمعاملات إختلاف معيارية مقدارها (١٦.٣٩) %، (١٨.٠٥) %، (١٨.٦٣) %، (١٨.٧٩) %، (٢٠.٧١) % على التوالي.

كما يتضح من الجدول رقم (٢) أيضاً أن أقل المعايير التي حازت على موافقة مفردات عينة البحث هي: تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢٤٠، تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣٣٠، تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣٢٠، تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢٠٠ وقد كانت معاملات الاختلاف المعياري لهذه العبارات مقدارها (٢٣.٨٨) %، (٢٥.٩٦) %، (٢٦.٨٠) %، (٣٨.٥٢) % على الترتيب.

٢- إدراك غالبية مراقبي الحسابات للآثار المتوقعة للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية على أحكامهم المهنية.

جدول رقم (٣): المقاييس الإحصائية الوصفية لبعد إدراك غالبية مراقبي الحسابات للآثار المتوقعة للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية على أحكامهم المهنية

| الترتيب | المتغيرات                                                                                                                              | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف |
|---------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|----------------|
| ٥       | ١- أن توسيع نطاق القوائم المالية ليشمل الإفصاح غير المالي سيؤدي إلى إعادة صياغة بعض مزاعم الإدارة ونوع الأدلة المطلوبة وإجراءات جمعها. | ٤.٢٠            | ٠.٩٨              | ٢٣.٤٥          |
| ١       | ٢- يحتاج تفعيل هذه المعايير إلى خبرة في إصدار الأحكام المهنية.                                                                         | ٤.٢٩            | ٠.٨٩              | ٢٠.٧٧          |
| ١٠      | ٣- تؤدي التعديلات إلى زيادة احتمال فشل مراقب الحسابات في تعديل رأيه ومن ثم زيادة مستوى الخطر الكلي للمراجعة.                           | ٣.٧٦            | ١.٠٨              | ٢٨.٨٢          |
| ٧       | ٤- أن هذه التعديلات ترفع مستوى خطر قبول التكاليف                                                                                       | ٣.٧٤            | ٠.٩١              | ٢٤.٢٢          |
| ٩       | ٥- أن هذه التعديلات ترفع مستوى خطر مواجهة مراقب الحسابات للتقاضى من قبل الغير.                                                         | ٣.٨٧            | ١.٠٥              | ٢٧.١٥          |
| ٤       | ٦- أن هذه التعديلات ترفع مستوى الخطر المتلائم لبعض الحسابات خاصة المقاسة بالقيمة العادلة.                                              | ٣.٧٨            | ٠.٨٦              | ٢٢.٧٤          |
| ٨       | ٧- أن احتمال فشل الرقابة الداخلية ومن ثم زيادة مستوى خطر الرقابة أمر وارد جداً.                                                        | ٣.٩٦            | ٠.٩٨              | ٢٤.٨٥          |
| ٢       | ٨- أن هذه التعديلات تزيد مسؤولية مراقب الحسابات عن الاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة والحفاظ على الاستقلال                                 | ٤.٢٩            | ٠.٩٠              | ٢١.٠٣          |
| ٣       | ٩- إن الإفصاح النوعي غالباً ما يزيد مستوى خطر المراجعة الكلي.                                                                          | ٤.١٩            | ٠.٩٥              | ٢٢.٦٨          |
| ٦       | ١٠- أن تلك التعديلات ستحد من إمكانية وفاء المراجعة التقليدية بالطلب غير النمطي على خدمات مراقب الحسابات                                | ٤.٢٧            | ١.٠٠              | ٢٣.٥٠          |
| —       | المتوسط العام                                                                                                                          | ٤.٠٤            | ٠.٧٦              | ١٨.٨٠          |

ويتضح من الجدول رقم (٣) أن اتجاهات مفردات عينة البحث قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على بعد إدراك غالبية مراقبي الحسابات للآثار المتوقعة للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية على أحكامهم المهنية ، وذلك بمتوسط حسابي

قدرة (٤٠.٠٤) وبمعامل إختلاف معياري قدرة (١٨.٨٠%) ، وقد كان من أكثر المتغيرات أهمية في الإجابة على الترتيب: يحتاج تفعيل هذه المعايير إلى خبرة في إصدار الأحكام المهنية ، وأن هذه التعديلات تزيد مسؤولية مراقب الحسابات عن الاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة والحفاظ على الاستقلال كما، إن الإفصاح النوعي غالباً ما يزيد مستوى خطر المراجعة الكلي، وأن هذه التعديلات ترفع مستوى الخطر المتلازم لبعض الحسابات خاصة المقاسة بالقيمة العادلة ، وأن توسيع نطاق القوائم المالية ليشمل الإفصاح غير المالي سيؤدي إلى إعادة صياغة بعض مزاعم الإدارة ونوع الأدلة المطلوبة وإجراءات جمعها ، وذلك بمعاملات اختلاف معيارية مقدارها (٢٠.٧٧%) ، (٢١.٠٣%) ، (٢٢.٦٨%) ، (٢٢.٧٤%) ، (٢٣.٤٥%) على التوالي.

كما يتضح من الجدول رقم (٣) أيضاً أن أقل المعايير التي حازت على موافقة مفردات عينة البحث هي : أن احتمال فشل الرقابة الداخلية ومن ثم زيادة مستوى خطر الرقابة أمر وارد جداً ، أن هذه التعديلات ترفع مستوى خطر مواجهة مراقب الحسابات للتقاضي من قبل الغير ، وتؤدي التعديلات إلى زيادة احتمال فشل مراقب الحسابات في تعديل رأيه ومن ثم زيادة مستوى الخطر الكلي للمراجعة ، وقد كانت معاملات الاختلاف المعياري لهذه العبارات مقدارها (٢٤.٨٥%) ، (٢٧.١٥%) ، (٢٨.٨٢%) على الترتيب.

٣- الآليات المقترحة لدعم قدرة مراقبي الحسابات في مصر على الالتزام بالتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية.

جدول رقم (٤): المقاييس الإحصائية الوصفية لبعء الآليات المقترحة لدعم قدرة مراقبي الحسابات على الالتزام بالتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية

| المتغيرات                                                                                                                                           | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معامل الاختلاف | الترتيب |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|----------------|---------|
| ١- أن تقوم أقسام المحاسبة في الجامعات المصرية بتطوير مقررات المراجعة الخارجية في مرحلتي البكالوريوس والدراسات العليا لتشمل تلك التعديلات            | ٤.٢٧            | ٠.٩٧              | ٢٢.٧٩          | ٣       |
| ٢- أن تركز أقسام المحاسبة في هذا الشأن على مدخل لحالات العملية                                                                                      | ٤.٣٤            | ٠.٩١              | ٢١.٠٣          | ١       |
| ٣- أن تعقد أقسام المحاسبة بالمشاركة مع رواد الممارسة لمهنية مؤتمرات تخصصية لمناقشة هذه التعديلات                                                    | ٤.٢٣            | ٠.٩٥              | ٢٢.٥٠          | ٢       |
| ٤- أن يتم تعديل معايير المراجعة المصرية المناظرة لمواكبة تلك التعديلات                                                                              | ٤.٢٢            | ١.٠٥              | ٢٤.٨٨          | ٥       |
| ٥- أن تركز عملية التفتيش على المكاتب المسجلة لدى هيئة لرقابة المالية على مدى حرص إدارات المكاتب على تنمية قدرات مراقبي الحسابات لديها في هذا الشأن. | ٤.٢١            | ٠.٩٨              | ٢٣.٢٢          | ٤       |
| المتوسط العام                                                                                                                                       | ٤.٢٥            | ٠.٩١              | ٢١.٣٠          | —       |

ويتضح من الجدول رقم (٤) أن اتجاهات مفردات عينة البحث قد أظهرت اتجاهاً عاماً نحو الموافقة على بعد الآليات المقترحة لدعم قدرة مراقبي الحسابات في مصر على الالتزام بالتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية ، وذلك بمتوسط حسابي قدرة (٤.٢٥) وبمعامل إختلاف معياري قدرة (٢١.٣٠%) ، وقد كان من أكثر المتغيرات أهمية في الإجابة على الترتيب أن تركز أقسام المحاسبة في هذا الشأن على مدخل الحالات العملية ، أن تعقد أقسام المحاسبة بالمشاركة مع رواد الممارسة المهنية مؤتمرات تخصصية لمناقشة هذه التعديلات، وأن تقوم أقسام المحاسبة في الجامعات المصرية بتطوير مقررات المراجعة الخارجية في مرحلتي البكالوريوس والدراسات العليا لتشمل تلك التعديلات ، وأن تركز عملية التفتيش على المكاتب المسجلة لدى هيئة الرقابة المالية على مدى حرص إدارات المكاتب على تنمية قدرات مراقبي الحسابات لديها في هذا الشأن ، وأن يتم تعديل معايير المراجعة المصرية المناظرة لمواكبة تلك التعديلات، وذلك بمعاملات اختلاف معيارية مقدارها (٢١.٠٣%) ، (٢٢.٥٠%) ، (٢٢.٧٩%) ، (٢٣.٢٢%) ، (٢٤.٨٨%) على التوالي.

٦/٧/٧ اختبار صحة الفروض البحثية:

يركز البحث على اختبار ثلاثة فروض بحثية، بهدف تناول مختلف أبعاد مشكلة البحث وأهدافه، وذلك كما يلي:

#### ١/٦/٧/٧ الفرض البحثي الأول:

استهدف هذا الفرض اختبار درجة قبول أو عدم قبول التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة من قبل مراقبي الحسابات في مصر.

ولقياس مدى الموافقة على أن التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية تلقى قبول غالبية مراقبي الحسابات في مصر ، تم استخدام اختبار "t-test" لعينة واحدة ، حيث تم حساب معنوية اختبار "ت" على أساس مستوى معنوية أقل من (٠.٠٥) ليدل على معنوية الفروق بين المتوسط الحسابي لعينة الدراسة ومعلمة المجتمع ، ومن ثم رفض فرض العدم القائل بأن المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة قد بلغ قيمة معينة (٣.٤) على مقياس ليكرت الخماسي، وبذلك تؤيد قبول غالبية مراقبي الحسابات في مصر للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية ، كما تم استخدام اختبار t-test لعينتين مستقلتين Two Independent Samples ، لقياس معنوية الفروق بين خبرات مراقبي الحسابات فيما يتعلق بمدى قبولهم بالتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية . وفيما يلي نتائج الإجابة على الفرض البحثي الأول والفرعي منه:

جدول رقم (٥): إختبار "ت" لقياس معنوية الفروق بين عينة البحث ومجتمع الدراسة لقياس مدى الموافقة على أن التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية تلقى قبول غالبية مراقبي الحسابات في مصر - علماً بأن معلمة المجتمع (٣.٤)

| الخصائص                                       | المتوسط الحسابي | الخطأ المعياري | قيمة "ت" المحسوبة | القرار         |          |
|-----------------------------------------------|-----------------|----------------|-------------------|----------------|----------|
|                                               |                 |                |                   | مستوى المعنوية | الدالة   |
| ١- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢٠٠        | ٣.٥٣٢٥          | ٠.١٣٦٠         | ٠.٩٧٤             | ٠.٣٣٣          | غير دالة |
| ٢- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢١٠        | ٤.١٦٠٠          | ٠.٠٩٠٦         | ٨.٣٨٤             | ٠.٠٠١          | دالة *** |
| ٣- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢٤٠        | ٣.٧٧٠٠          | ٠.٠٩٠٠         | ٤.١١١             | ٠.٠٠١          | دالة *** |
| ٤- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢٦٠ المنقح | ٣.٨٦٦٣          | ٠.٠٧٢٦         | ٦.٤١٩             | ٠.٠٠١          | دالة *** |
| ٥- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣٠٠        | ٤.٠١٨٨          | ٠.٠٧٢٥         | ٨.٥٣١             | ٠.٠٠١          | دالة *** |
| ٦- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣١٥ المنقح | ٣.٨١٧١          | ٠.٠٦٢٥         | ٦.٦٦٧             | ٠.٠٠١          | دالة *** |
| ٧- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣٢٠        | ٣.٦٣٧٥          | ٠.٠٩٤٤         | ٢.٥١٥             | ٠.٠١٤          | دالة *   |
| ٨- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣٣٠        | ٣.٧٠٣٣          | ٠.٠٩٩٢         | ٣.٠٥٦             | ٠.٠٠١          | دالة *** |
| ٩- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٤٥٠        | ٣.٩٨٤٠          | ٠.٠٨٢٥         | ٧.٠٧٧             | ٠.٠٠١          | دالة *** |
| ١٠- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠       | ٣.٩٤٠٠          | ٠.٠٧٣٤         | ٧.٣٥٧             | ٠.٠٠١          | دالة *** |

\* دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٥). \*\*\* دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٠١).

ويتضح من الجدول رقم (٥) أنه توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين إتجاهات المستجيبين في عينة البحث ومعلمة مجتمع الدراسة نحو قبول غالبية مراقبي الحسابات في مصر للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية ، عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٥) ، مما يدل على رفض فرض العدم القائل بأن المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة قد بلغ (٣.٤) على مقياس ليكرت الخماسي ، ما عدا المعيار الأول، وقبول الفرض البديل القائل بأن المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة أكبر من (٣.٤) ، وبذلك نؤيد معنوية أن التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية تلقى قبول غالبية مراقبي الحسابات في مصر.

جدول رقم (٦): إختبار "ت" لقياس معنوية الفروق بين خبرات مراقبي الحسابات فيما يتعلق بمدى قبولهم للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية

| المتغيرات                                     | عينة البحث                          | المتوسط الحسابي  | الخطأ المعياري     | قيمة "ت" المحسوبة | القرار         |          |
|-----------------------------------------------|-------------------------------------|------------------|--------------------|-------------------|----------------|----------|
|                                               |                                     |                  |                    |                   | مستوى المعنوية | الدالة   |
| ١٠١- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢٠٠      | أكثر من ١٠ سنوات<br>أقل من ١٠ سنوات | ٤.٤٦٧٠<br>٢.٤٧٨٧ | ٠.١٢٥٢٨<br>٠.١٣٨٧٢ | ١٠.٦٦٤            | ٠.٠٠١          | دالة *** |
| ٢- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢١٠        | أكثر من ١٠ سنوات<br>أقل من ١٠ سنوات | ٤.٥٧٧٤<br>٣.٦٨٩٤ | ٠.٠٩٩١٥<br>٠.١٢٦٥٥ | ٥.٥٨٥             | ٠.٠٠١          | دالة *** |
| ٣- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢٤٠        | أكثر من ١٠ سنوات<br>أقل من ١٠ سنوات | ٣.٩٩٠٦<br>٣.٥٢١٣ | ٠.٠٩٧٥٩<br>٠.١٤٩٧٤ | ٢.٦٨٢             | ٠.٠٠٩          | دالة **  |
| ٤- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢٦٠ المنقح | أكثر من ١٠ سنوات<br>أقل من ١٠ سنوات | ٤.٢٥٧١<br>٣.٤٢٥٥ | ٠.٠٧٣١٩<br>٠.٠٩٦٧٥ | ٦.٩٤٤             | ٠.٠٠١          | دالة *** |
| ٥- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣٠٠        | أكثر من ١٠ سنوات<br>أقل من ١٠ سنوات | ٤.٤٣٤٠<br>٣.٥٥٠٥ | ٠.٠٧١٤٨<br>٠.٠٩٢٦٣ | ٧.٦٤١             | ٠.٠٠١          | دالة *** |
| ٦- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣١٥ المنقح | أكثر من ١٠ سنوات<br>أقل من ١٠ سنوات | ٤.١٥٨٠<br>٣.٤٣٢٦ | ٠.٠٦٠٣١<br>٠.٠٨٤٩٧ | ٧.٠٧٩             | ٠.٠٠١          | دالة *** |
| ٧- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣٢٠        | أكثر من ١٠ سنوات<br>أقل من ١٠ سنوات | ٤.٠٧٥٥<br>٣.١٤٣٦ | ٠.٠٧٠١٨<br>٠.١٥٦٧١ | ٥.٦٣٩             | ٠.٠٠١          | دالة *** |
| ٨- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣٣٠        | أكثر من ١٠ سنوات<br>أقل من ١٠ سنوات | ٤.٢١٣٨<br>٣.١٢٧٧ | ٠.٠٩٥٤٩<br>٠.١٤١٠٥ | ٦.٥٠١             | ٠.٠٠١          | دالة *** |
| ٩- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٤٥٠        | أكثر من ١٠ سنوات<br>أقل من ١٠ سنوات | ٤.٣٠٥٧<br>٣.٦٢١٣ | ٠.٠٩٨٧٠<br>٠.١١٥٦١ | ٤.٥٢٩             | ٠.٠٠١          | دالة *** |
| ١٠- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠       | أكثر من ١٠ سنوات<br>أقل من ١٠ سنوات | ٤.٣٢٦٤<br>٣.٥٠٤٣ | ٠.٠٧٩٦٠<br>٠.٠٩٣٨٤ | ٦.٧٢٤             | ٠.٠٠١          | دالة *** |

\*\* دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٥). \*\*\* دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٠١).

## ويتضح من الجدول رقم (٦) ما يلي:

- أنه توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين خبرات مراقبي الحسابات فيما يتعلق بمدى قبولهم بالتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية لصالح إتجاه مراقبي الحسابات ذوى الخبرة أكثر من ١٠ سنوات ، عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠١)، (٠.٠٠١) على الترتيب.
- بناءً على اختبارات كل من: إختبار "t-test" لعينة واحدة وعينتين مستقلتين ، تم التحقق من صحة الفرض البحثي (١/١) بأن التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية تلقى قبول غالبية مراقبي الحسابات في مصر وأن درجة القبول تختلف بإختلاف خبرات مراقبي الحسابات لصالح ذوى الخبرة الأعلى.

## ٢/٦/٧/٧ الفرض البحثي (٢/١)

واستهدف هذا الفرض اختبار درجة اختلاف قبول أو عدم قبول التعديلات المقترحة باختلاف المعيار محل التعديل.

ولقياس لتحديد معنوية الفروق في إتجاهات مراقبي الحسابات نحو معايير المراجعة الدولية تم استخدام تحليل التباين أحادى الأتجاه (ANOVA) One Way Analysis of Variance ، والذي يعتمد على قياس مصدر الاختلافات بين المجموعات وداخل المجموعات بحيث تم حساب قيمة "ف" المحسوبة على أساس:

|                               |     |
|-------------------------------|-----|
| متوسط المربعات بين المجموعات  | = ف |
| متوسط المربعات داخل المجموعات |     |

ثم حساب معنوية اختبار "ف" على أساس مستوى معنوية أقل من (٠.٠٥) ليدل على معنوية الفروق في إتجاهات المستجيبين نحو معايير المراجعة الدولية ، ومن ثم ضرورة إجراء إختبار أقل فرق معنوى لتحديد معنوية الفروق بين كل متوسطى عينتين على حدة " LSD " Least Significant Difference ، وإذا كان مستوى المعنوية أكبر من (٠.٠٥) دل ذلك على عدم معنوية الفروق في إتجاهات المستجيبين.

وفيما يلي نتائج الأجابة على الفرض البحثي (٢/١):

جدول رقم (٧) : تحليل التباين أحادى الاتجاه لمقارنة معنوية الفروق بين مراقبى الحسابات نحو معايير المراجعة الدولية

| عينة البحث                                    | المتوسط الحسابى | الخطأ المعيارى | قيمة "ف" المحسوبة | القرار         |         |
|-----------------------------------------------|-----------------|----------------|-------------------|----------------|---------|
|                                               |                 |                |                   | مستوى المعنوية | الدالة  |
| ١- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢٠٠        | ٣.٥٣٢٥          | ٠.١٣٦٠٨        | ٤.٥٠٤             | ٠.٠٠١          | دالة*** |
| ٢- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢١٠        | ٤.١٦٠٠          | ٠.٠٩٠٦٥        |                   |                |         |
| ٣- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢٤٠        | ٣.٧٧٠٠          | ٠.٠٩٠٠١        |                   |                |         |
| ٤- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢٦٠ المنقح | ٣.٨٦٦٣          | ٠.٠٧٢٦٣        |                   |                |         |
| ٥- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣٠٠        | ٤.٠١٨٨          | ٠.٠٧٢٥٣        |                   |                |         |
| ٦- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣١٥ المنقح | ٣.٨١٧١          | ٠.٠٦٢٥٦        |                   |                |         |
| ٧- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣٢٠        | ٣.٧٠٣٣          | ٠.٠٩٩٢٦        |                   |                |         |
| ٨- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣٣٠        | ٣.٦٣٧٥          | ٠.٠٩٤٤٤        |                   |                |         |
| ٩- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٤٥٠        | ٣.٩٨٤٠          | ٠.٠٨٢٥٢        |                   |                |         |
| ١٠- تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠       | ٣.٩٤٠٠          | ٠.٠٧٣٤٠        |                   |                |         |

\*\*\*دالة عند مستوى معنوية أقل من ٠.٠٠١

ويتضح من الجدول جدول رقم (٧) ما يلى:

- أنه توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين مراقبى الحسابات نحو معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية ، بقيمة إختبار F-TEST (٤.٥٠٤) ، وهى دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٠١).

- نظراً لثبوت وجود فروق معنوية بين إستجابات عينة البحث فى معايير المراجعة الدولية المختلفة ، فأنه يلزم ضرورة إجراء إختبار أقل فرق معنوى لتحديد معنوية الفروق بين كل متوسطى عينتين على

حده " LSD " Least Significant Difference

## جدول رقم (٨)

إختبار أقل فرق معنوى LSD لقياس معنوية الفروق بين المتوسطات الحسابية لعينة البحث

| معايير المراجعة الدولية |       |       |       |       |      |      |      |      |       | الفروق بين المتوسطات الحسابية |      |      |      |      |      |       |       |       |      |
|-------------------------|-------|-------|-------|-------|------|------|------|------|-------|-------------------------------|------|------|------|------|------|-------|-------|-------|------|
| ١م                      | ٢م    | ٣م    | ٤م    | ٥م    | ٦م   | ٧م   | ٨م   | ٩م   | ١٠م   | ١م                            | ٢م   | ٣م   | ٤م   | ٥م   | ٦م   | ٧م    | ٨م    | ٩م    | ١٠م  |
| ١م                      | ٠.٦٢* | ٠.٢٣  | ٠.٣٩* | ٠.٢٩* | ٠.٠٩ | ٠.١٥ | ٠.٢٤ | ٠.١٤ | ٠.٢٨* | ٠.١٧                          | ٠.١٠ | ٠.١٧ | ٠.٢٢ | ٠.١٧ | ٠.٠٧ | ٠.١٢  | ٠.٢٣  | ٠.٣٠* | ٠.٠٤ |
| ٢م                      | ٠.٢٣  | ٠.٣٣* | ٠.٢٩* | ٠.٢٤  | ٠.١٥ | ٠.٢٠ | ٠.٠٥ | ٠.٠٤ | ٠.٣٤* | ٠.١٦                          | ٠.١٣ | ٠.٢١ | ٠.١١ | ٠.٠٣ | ٠.١٧ | ٠.٢٨* | ٠.٣٤* | ٠.٣٠* | ٠.٠٤ |
| ٣م                      | ٠.٢٣  | ٠.٣٣* | ٠.٢٩* | ٠.٢٤  | ٠.١٥ | ٠.٢٠ | ٠.٠٥ | ٠.٠٤ | ٠.٣٤* | ٠.١٦                          | ٠.١٣ | ٠.٢١ | ٠.١١ | ٠.٠٣ | ٠.١٧ | ٠.٢٨* | ٠.٣٤* | ٠.٣٠* | ٠.٠٤ |
| ٤م                      | ٠.٢٣  | ٠.٣٣* | ٠.٢٩* | ٠.٢٤  | ٠.١٥ | ٠.٢٠ | ٠.٠٥ | ٠.٠٤ | ٠.٣٤* | ٠.١٦                          | ٠.١٣ | ٠.٢١ | ٠.١١ | ٠.٠٣ | ٠.١٧ | ٠.٢٨* | ٠.٣٤* | ٠.٣٠* | ٠.٠٤ |
| ٥م                      | ٠.٢٣  | ٠.٣٣* | ٠.٢٩* | ٠.٢٤  | ٠.١٥ | ٠.٢٠ | ٠.٠٥ | ٠.٠٤ | ٠.٣٤* | ٠.١٦                          | ٠.١٣ | ٠.٢١ | ٠.١١ | ٠.٠٣ | ٠.١٧ | ٠.٢٨* | ٠.٣٤* | ٠.٣٠* | ٠.٠٤ |
| ٦م                      | ٠.٢٣  | ٠.٣٣* | ٠.٢٩* | ٠.٢٤  | ٠.١٥ | ٠.٢٠ | ٠.٠٥ | ٠.٠٤ | ٠.٣٤* | ٠.١٦                          | ٠.١٣ | ٠.٢١ | ٠.١١ | ٠.٠٣ | ٠.١٧ | ٠.٢٨* | ٠.٣٤* | ٠.٣٠* | ٠.٠٤ |
| ٧م                      | ٠.٢٣  | ٠.٣٣* | ٠.٢٩* | ٠.٢٤  | ٠.١٥ | ٠.٢٠ | ٠.٠٥ | ٠.٠٤ | ٠.٣٤* | ٠.١٦                          | ٠.١٣ | ٠.٢١ | ٠.١١ | ٠.٠٣ | ٠.١٧ | ٠.٢٨* | ٠.٣٤* | ٠.٣٠* | ٠.٠٤ |
| ٨م                      | ٠.٢٣  | ٠.٣٣* | ٠.٢٩* | ٠.٢٤  | ٠.١٥ | ٠.٢٠ | ٠.٠٥ | ٠.٠٤ | ٠.٣٤* | ٠.١٦                          | ٠.١٣ | ٠.٢١ | ٠.١١ | ٠.٠٣ | ٠.١٧ | ٠.٢٨* | ٠.٣٤* | ٠.٣٠* | ٠.٠٤ |
| ٩م                      | ٠.٢٣  | ٠.٣٣* | ٠.٢٩* | ٠.٢٤  | ٠.١٥ | ٠.٢٠ | ٠.٠٥ | ٠.٠٤ | ٠.٣٤* | ٠.١٦                          | ٠.١٣ | ٠.٢١ | ٠.١١ | ٠.٠٣ | ٠.١٧ | ٠.٢٨* | ٠.٣٤* | ٠.٣٠* | ٠.٠٤ |
| ١٠م                     | ٠.٢٣  | ٠.٣٣* | ٠.٢٩* | ٠.٢٤  | ٠.١٥ | ٠.٢٠ | ٠.٠٥ | ٠.٠٤ | ٠.٣٤* | ٠.١٦                          | ٠.١٣ | ٠.٢١ | ٠.١١ | ٠.٠٣ | ٠.١٧ | ٠.٢٨* | ٠.٣٤* | ٠.٣٠* | ٠.٠٤ |

\*\* دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠١). \*\*\* دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٠١).

ويتضح من الجدول جدول رقم (٨) ما يلي:

- باستخدام إختبار أقل فرق معنوى (Least Significant Difference (LSD) معنوية ، أتضح أن أكثر معايير المراجعة الدولية أهمية على الترتيب: معيار المراجعة الدولي رقم ٢١٠ ، معيار المراجعة الدولي رقم ٣٠٠ ، معيار المراجعة الدولي رقم ٤٥٠ ، معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠ ، معيار المراجعة الدولي رقم ٢٦٠ المنقح، معيار المراجعة الدولي رقم ٣١٥ المنقح، وأنه توجد فروق معنوية بينها وبين تلك المعايير الأخرى لكل من: معيار المراجعة الدولي رقم ٢٠٠ ، معيار المراجعة الدولي رقم ٢٤٠ ، معيار المراجعة الدولي رقم ٣٢٠ ، معيار المراجعة الدولي رقم ٣٣٠.
- وبالتالي لا تختلف درجة قبول غالبية مراقبي الحسابات في مصر للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية باختلاف المعيار محل التعديل.

## ٣/٦/٧/٧ الفرض البحثي الثاني:

واستهدف هذا الفرض مدى إدراك مراقبي الحسابات في مصر للآثار المتوقعة للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية على أحكامهم المهنية.

ولقياس مدى إدراك غالبية مراقبي الحسابات في مصر للآثار المتوقعة للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية على أحكامهم المهنية ، تم استخدام إختبار "t-test" لعينة واحدة ، حيث تم حساب معنوية إختبار "ت" على أساس مستوى معنوية أقل من (٠.٠٥) ليدل على معنوية الفروق بين المتوسط الحسابي لعينة الدراسة ومعلمة المجتمع ، ومن ثم رفض فرض العدم القائل بأن المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة قد بلغ قيمة معينة (٣.٤) على مقياس

ليكرت الخماسي وبذلك نؤيد إدراك غالبية مراقبي الحسابات للآثار المتوقعة للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية على أحكامهم المهنية، كما تم استخدام إختبار t-test لعينتين مستقلتين Two Independent Samples ، لقياس معنوية الفروق بين خبرات مراقبي الحسابات فيما يتعلق بمدى إدراكهم للآثار المتوقعة للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية على أحكامهم المهنية. وفيما يلي نتائج الإجابة على الفرض البحث الثاني والفرعي منه:

جدول رقم (٩): إختبار "ت" لقياس معنوية الفروق بين عينة البحث ومجتمع الدراسة لقياس مدى إدراك غالبية مراقبي الحسابات للآثار المتوقعة للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية على أحكامهم المهنية - علماً بأن معلمة المجتمع (٣.٤)

| الخصائص                                                                                                                                | المتوسط الحسابي | الخطأ المعياري | قيمة "ت" المحسوبة | القرار         |         |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|----------------|-------------------|----------------|---------|
|                                                                                                                                        |                 |                |                   | مستوى المعنوية | الدالة  |
| ١- أن توسيع نطاق القوائم المالية ليشمل الإفصاح غير المالي سيؤدي إلى إعادة صياغة بعض مزامع الإدارة ونوع الأدلة المطلوبة وإجراءات جمعها. | ٤.٢٠٠٠          | ٠.٠٩٨٤٧        | ٨.١٢٤             | ٠.٠٠١          | دالة*** |
| ٢- يحتاج تفعيل هذه المعايير إلى خبرة في إصدار الأحكام المهنية.                                                                         | ٤.٢٩٠٠          | ٠.٠٨٩١٠        | ٩.٩٨٩             | ٠.٠٠١          | دالة*** |
| ٣- تؤدي التعديلات إلى زيادة احتمال فشل مراقب الحسابات في تعديل رأيه ومن ثم زيادة مستوى الخطر الكلي للمراجعة.                           | ٣.٧٦٠٠          | ٠.١٠٨٣٦        | ٣.٣٢٢             | ٠.٠٠١          | دالة*** |
| ٤- أن هذه التعديلات ترفع مستوى خطر قبول التكاليف                                                                                       | ٣.٧٤٠٠          | ٠.٠٩٠٥٩        | ٣.٧٥٣             | ٠.٠٠١          | دالة*** |
| ٥- أن هذه التعديلات ترفع مستوى خطر مواجهة مراقب الحسابات للتقاضي من قبل الغير.                                                         | ٣.٨٧٠٠          | ٠.١٠٥٠٨        | ٤.٤٧٣             | ٠.٠٠١          | دالة*** |
| ٦- أن هذه التعديلات ترفع مستوى الخطر المتلازم لبعض الحسابات خاصة المقاسة بالقيمة العادلة.                                              | ٣.٧٨٠٠          | ٠.٠٨٥٩٦        | ٤.٤٢٠             | ٠.٠٠١          | دالة*** |
| ٧- أن احتمال فشل الرقابة الداخلية ومن ثم زيادة مستوى خطر الرقابة أمر وارد جداً.                                                        | ٣.٩٦٠٠          | ٠.٠٩٨٣٩        | ٥.٦٩٢             | ٠.٠٠١          | دالة*** |
| ٨- أن هذه التعديلات تزيد مسؤولية مراقب الحسابات عن الاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة والحفاظ على الاستقلال                                 | ٤.٢٩٠٠          | ٠.٠٩٠٢٢        | ٩.٨٦٤             | ٠.٠٠١          | دالة*** |
| ٩- إن الإفصاح النوعي غالباً ما يزيد مستوى خطر المراجعة الكلي.                                                                          | ٤.١٩٠٠          | ٠.٠٩٥٠٢        | ٨.٣١٤             | ٠.٠٠١          | دالة*** |
| ١٠- أن تلك التعديلات ستحد من إمكانية وفاء المراجعة التقليدية بالطلب غير النمطي على خدمات مراقب الحسابات                                | ٤.٢٧٠٠          | ٠.١٠٠٣٦        | ٨.٦٦٩             | ٠.٠٠١          | دالة*** |
| الإجمالي العام                                                                                                                         | ٤.٠٣٥٠          | ٠.٠٧٥٨٧        | ٨.٣٧٠             | ٠.٠٠١          | دالة*** |

\* دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٥). \*\*\* دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٠١).

ويتضح من الجدول رقم (٩) أنه توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين إتجاهات المستجيبين في عينة البحث ومعلمة مجتمع الدراسة نحو إدراك غالبية مراقبي الحسابات في مصر للآثار المتوقعة لتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية على أحكامهم المهنية ، عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٠١) ، مما يدل على رفض فرض العدم القائل بأن المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة قد بلغ (٣.٤) على مقياس ليكرت الخماسي ، وقبول الفرض البديل القائل بأن المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة أكبر من (٣.٤) ، وبذلك نؤيد معنوية أن غالبية مراقبي الحسابات في مصر يدركون الآثار المتوقعة لتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية على أحكامهم المهنية إجمالاً وتفصيلاً.

جدول رقم (١٠): إختبار "ت" لقياس معنوية الفروق بين خبرات مراقبي الحسابات فيما يتعلق بمدى إدراكهم للآثار المتوقعة لتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية على أحكامهم المهنية

| القرار   |                   | قيمة "ت"<br>المحسوبة | الخطأ<br>المعياري  | المتوسط<br>الحسابي | عينة البحث                          | المتغيرات                                                                                                                              |
|----------|-------------------|----------------------|--------------------|--------------------|-------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| الدالة   | مستوى<br>المعنوية |                      |                    |                    |                                     |                                                                                                                                        |
| غير دالة | ٠.١٣٣             | ١.٥١٥                | ٠.١٣١٨٢<br>٠.١٤٥٧٣ | ٤.٣٣٩٦<br>٤.٠٤٢٦   | أكثر من ١٠ سنوات<br>أقل من ١٠ سنوات | ١- أن توسيع نطاق القوائم المالية ليشمل الإفصاح غير المالي سيؤدي إلى إعادة صياغة بعض مزاعم الإدارة ونوع الأدلة المطلوبة وإجراءات جمعها. |
| غير دالة | ٠.٥٥٧             | ٠.٥٨٩                | ٠.١٢٣٢٨<br>٠.١٢٩٨٠ | ٤.٣٣٩٦<br>٤.٢٣٤٠   | أكثر من ١٠ سنوات<br>أقل من ١٠ سنوات | ٢- يحتاج تفعيل هذه المعايير إلى خبرة في إصدار الأحكام المهنية.                                                                         |
| دالة***  | ٠.٠٠١             | ٤.٨٦٢                | ٠.١٣٨٣٠<br>٠.١٣٧٦٠ | ٤.٢٠٧٥<br>٣.٢٥٥٣   | أكثر من ١٠ سنوات<br>أقل من ١٠ سنوات | ٣- تؤدي التعديلات إلى زيادة احتمال فشل مراقب الحسابات في تعديل رأيه ومن ثم زيادة مستوى الخطر الكلي للمراجعة.                           |
| دالة***  | ٠.٠٠١             | ٥.٤٧٨                | ٠.٠٩٤٨٥<br>٠.١٣١٥٣ | ٤.١٥٠٩<br>٣.٢٧٦٦   | أكثر من ١٠ سنوات<br>أقل من ١٠ سنوات | ٤- أن هذه التعديلات ترفع مستوى خطر قبول التكلفة                                                                                        |
| دالة***  | ٠.٠٠١             | ٤.٤٢٥                | ٠.١٢٩٦٢<br>٠.١٤٥٠٥ | ٤.٢٦٤٢<br>٣.٤٢٥٥   | أكثر من ١٠ سنوات<br>أقل من ١٠ سنوات | ٥- أن هذه التعديلات ترفع مستوى خطر مواجهة مراقب الحسابات للتقاضي من قبل الغير.                                                         |
| دالة***  | ٠.٠٠١             | ٤.١٩٦                | ٠.١٠٥٢٥<br>٠.١٢٠٦٩ | ٤.٠٩٤٣<br>٣.٤٢٥٥   | أكثر من ١٠ سنوات<br>أقل من ١٠ سنوات | ٦- أن هذه التعديلات ترفع مستوى الخطر المتلازم لبعض الحسابات خاصة المقاسة بالقيمة العادلة.                                              |
| دالة***  | ٠.٠٠١             | ٥.٣١٧                | ٠.١٢٤٤٤            | ٤.٣٩٦٢             | أكثر من ١٠ سنوات                    | ٧- أن احتمال فشل الرقابة الداخلية ومن ثم زيادة مستوى خطر الرقابة أمر وارد جداً.                                                        |
| دالة***  | ٠.٠٠١             | ٣.٦٨٥                | ٠.١٠٢٣٥<br>٠.١٣٩٢٤ | ٤.٥٨٤٩<br>٣.٩٥٧٤   | أكثر من ١٠ سنوات<br>أقل من ١٠ سنوات | ٨- أن هذه التعديلات تزيد مسؤولية مراقب الحسابات عن الاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة والحفاظ على الاستقلال                                 |
| دالة**   | ٠.٠٠٣             | ٣.٠٥٩                | ٠.١٠٩٦٤<br>٠.١٤٩٧٣ | ٤.٤٥٢٨<br>٣.٨٩٣٦   | أكثر من ١٠ سنوات<br>أقل من ١٠ سنوات | ٩- إن الإفصاح النوعي غالباً ما يزيد مستوى خطر المراجعة الكلي.                                                                          |
| دالة***  | ٠.٠٠١             | ٣.٧٥٩                | ٠.١٠٥٥١<br>٠.١٦١٦١ | ٤.٦٠٣٨<br>٣.٨٩٣٦   | أكثر من ١٠ سنوات<br>أقل من ١٠ سنوات | ١٠- أن تلك التعديلات ستحد من إمكانية وفاء المراجعة التقليدية بالطلب غير النمطي على خدمات مراقب الحسابات                                |
| دالة***  | ٠.٠٠١             | ٤.٧٦٦                | ٠.٠٩٤١١<br>٠.١٠٠٥٤ | ٤.٣٤٣٤<br>٣.٦٨٧٢   | أكثر من ١٠ سنوات<br>أقل من ١٠ سنوات | الإجمالي العام                                                                                                                         |

\*\* دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٥). \*\*\* دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٠١).

ويتضح من الجدول جدول رقم (١٠) ما يلي:

- أنه توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين خبرات مراقبي الحسابات فيما يتعلق بمدى إدراكهم للآثار المتوقعة للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية على أحكامهم المهنية لصالح إتجاه مراقبي الحسابات ذوى الخبرة أكثر من ١٠ سنوات ، إجمالاً وتقصيلاً ، عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٠١)، (٠.٠٠١) على الترتيب.
- أنه لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين خبرات مراقبي الحسابات فيما يتعلق بكل من: أن توسيع نطاق القوائم المالية ليشمل الإفصاح غير المالي سيؤدي إلى إعادة صياغة بعض مزاعم الإدارة ونوع الأدلة المطلوبة وإجراءات جمعها ، يحتاج تفعيل هذه المعايير إلى خبرة في إصدار

الأحكام المهنية عند مستوى معنوية أكبر من (٠.٠٥) نظراً لتجانس اتجاهات المستقصى ارائهم فى العينتين من ذوى الخبرة أقل وأكثر من ١٠ سنوات.

- بناءً على اختبارات كل من: إختبار "t-test" لعينة واحدة وعينتين مستقلتين ، تم التحقق من صحة الفرض البحث الثاني بأن غالبية مراقبي الحسابات في مصر يدركون لآثار المتوقعة لتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية على أحكامهم المهنية وأن درجة الإدراك تختلف باختلاف خبرات مراقبي الحسابات لصالح ذوى الخبرة الأعلى.

#### ٤/٦/٧/٧ الفرض البحثي الثالث:

واستهدف هذا الفرض اختبار مدى قبول أو عدم قبول الآليات المقترحة لدعم قدرة مراقبي الحسابات في مصر على الالتزام بالتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية. ولقياس مدى قبول غالبية مراقبي الحسابات في مصر للآليات المقترحة لدعم قدرتهم على الالتزام بالتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية ، تم استخدام إختبار "t-test" لعينة واحدة ، حيث تم حساب معنوية إختبار "ت" على أساس مستوى معنوية أقل من (٠.٠٥) ليدل على معنوية الفروق بين المتوسط الحسابى لعينة الدراسة ومعلمة المجتمع ، ومن ثم رفض فرض العدم القائل بأن المتوسط الحسابى لمجتمع الدراسة قد بلغ قيمة معينة (٣.٤) على مقياس ليكرت الخماسى وبذلك نؤيد قبول مراقبو الحسابات للآليات المقترحة لدعم قدرتهم على الالتزام بالتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية ، كما تم استخدام إختبار t-test لعينتين مستقلتين Two Independent Samples ، لقياس معنوية الفروق بين خبرات مراقبي الحسابات فيما يتعلق بمدى قبولهم للآليات المقترحة لدعم قدرتهم على الالتزام بالتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية. وفيما يلى نتائج الإجابة على الفرض البحثي الرابع والفرعى منه:

جدول رقم (١١): إختبار "ت" لقياس معنوية الفروق بين عينة البحث ومجتمع الدراسة لقياس مدى قبول غالبية مراقبو الحسابات للآليات المقترحة لدعم قدرتهم على الالتزام بالتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية – علماً بأن معلمة المجتمع (٣.٤)

| الخصائص                                                                                                                                              | المتوسط الحسابي | الخطأ المعياري | قيمة "ت" المحسوبة | القرار         |         |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|----------------|-------------------|----------------|---------|
|                                                                                                                                                      |                 |                |                   | مستوى المعنوية | الدلالة |
| ١- أن تقوم أقسام المحاسبة في الجامعات المصرية بتطوير مقررات المراجعة الخارجية في مرحلتي البكالوريوس والدراسات العليا لتشمل تلك التعديلات             | ٤.٢٧٠٠          | ٠.٠٩٧٢         | ٨.٩٤٢             | ٠.٠٠١          | دالة*** |
| ٢- أن تركز أقسام المحاسبة في هذا الشأن على مدخل الحالات العملية                                                                                      | ٤.٣٤٠٠          | ٠.٠٩١٢         | ١٠.٣٠١            | ٠.٠٠١          | دالة*** |
| ٣- أن تعقد أقسام المحاسبة بالمشاركة مع رواد الممارسة المهنية مؤتمرات تخصصية لمناقشة هذه التعديلات                                                    | ٤.٢٣٠٠          | ٠.٠٩٥١         | ٨.٧١٩             | ٠.٠٠١          | دالة*** |
| ٤- أن يتم تعديل معايير المراجعة المصرية المناظرة لمواكبة تلك التعديلات                                                                               | ٤.٢٢٠٠          | ٠.١٠٥٠         | ٧.٨٠٩             | ٠.٠٠١          | دالة*** |
| ٥- أن تركز عملية التفتيش على المكاتب المسجلة لدى هيئة الرقابة المالية على مدى حرص إدارات المكاتب على تنمية قدرات مراقبي الحسابات لديها في هذا الشأن. | ٤.٢١٠٠          | ٠.٠٩٧٧         | ٨.٢٨٧             | ٠.٠٠١          | دالة*** |
| الإجمالي العام                                                                                                                                       | ٤.٢٥٤٠          | ٠.٠٩٠٦         | ٩.٤٢٦             | ٠.٠٠١          | دالة*** |

\*\*\* دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٠١).

ويتضح من الجدول رقم (١١) أنه توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين إتجاهات المستجيبين في عينة البحث ومعلمة مجتمع الدراسة نحو مدى قبول مراقبو الحسابات في مصر للآليات المقترحة لدعم قدرتهم على الالتزام بالتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية ، عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٠١) ، مما يدل على رفض فرض العدم القائل بأن المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة قد بلغ (٣.٤) على مقياس ليكرت الخماسي ، وقبول الفرض البديل القائل بأن المتوسط الحسابي لمجتمع الدراسة أكبر من (٣.٤) ، وبذلك نؤيد معنوية أن مراقبي الحسابات في مصر يقبلون الآليات المقترحة لدعم قدرتهم على الالتزام بالتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية إجمالاً وتفصيلاً.

جدول رقم (١٢): إختبار "ت" لقياس معنوية الفروق بين خبرات مراقبي الحسابات فيما يتعلق بمدى قبولهم للآليات المقترحة لدعم قدرتهم على الالتزام بالتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية

| المتغيرات                                                                                                                                            | عينة البحث                          | المتوسط الحسابي  | الخطأ المعياري     | قيمة "ت" المحسوبة | القرار         |          |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|------------------|--------------------|-------------------|----------------|----------|
|                                                                                                                                                      |                                     |                  |                    |                   | مستوى المعنوية | الدالة   |
| ١- أن تقوم أقسام المحاسبة في الجامعات المصرية بتطوير مقررات المراجعة الخارجية في مرحلتي البكالوريوس والدراسات العليا لتشمل تلك التعديلات             | أكثر من ١٠ سنوات<br>أقل من ١٠ سنوات | ٤.٤٧١٧<br>٤.٠٤٢٦ | ٠.١١٩٢٧<br>٠.١٥١٩٥ | ٢.٢٤٦             | ٠.٠٢٧          | غير دالة |
| ٢- أن تركز أقسام المحاسبة في هذا الشأن على مدخل الحالات العملية                                                                                      | أكثر من ١٠ سنوات<br>أقل من ١٠ سنوات | ٤.٤٧١٧<br>٤.١٩١٥ | ٠.١٠٩٧٧<br>٠.١٤٧٨٨ | ١.٥٤٣             | ٠.١٢٦          | غير دالة |
| ٣- أن تعقد أقسام المحاسبة بالمشاركة مع رواد الممارسة المهنية مؤتمرات تخصصية لمناقشة هذه التعديلات                                                    | أكثر من ١٠ سنوات<br>أقل من ١٠ سنوات | ٤.٤٣٤٠<br>٤.٠٠٠٠ | ٠.١١٢٧٢<br>٠.١٥٢٠٧ | ٢.٣٢٥             | ٠.٠٢٢          | دالة*    |
| ٤- أن يتم تعديل معايير المراجعة المصرية المناظرة لمواكبة تلك التعديلات                                                                               | أكثر من ١٠ سنوات<br>أقل من ١٠ سنوات | ٤.٤٣٤٠<br>٣.٩٧٨٧ | ٠.١١٨٩٩<br>٠.١٧٣٣٦ | ٢.٢٠٦             | ٠.٠٣           | دالة*    |
| ٥- أن تركز عملية التفتيش على المكاتب المسجلة لدى هيئة الرقابة المالية على مدى حرص إدارات المكاتب على تنمية قدرات مراقبي الحسابات لديها في هذا الشأن. | أكثر من ١٠ سنوات<br>أقل من ١٠ سنوات | ٤.٤٥٢٨<br>٣.٩٣٦٢ | ٠.٠٩٩٢٢<br>٠.١٦٧٧١ | ٢.٧٢٢             | ٠.٠٠٨          | دالة**   |
| الإجمالي العام                                                                                                                                       | أكثر من ١٠ سنوات<br>أقل من ١٠ سنوات | ٤.٤٥٢٨<br>٤.٠٢٩٨ | ٠.١٠٩١١<br>٠.١٤٢٦٦ | ٢.٣٥٨             | ٠.٠١٩          | دالة*    |

\* دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٥). \*\* دالة عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠١).

ويتضح من الجدول جدول رقم (١٢) ما يلي:

- أنه توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين خبرات مراقبي الحسابات فيما يتعلق بمدى قبولهم للآليات المقترحة لدعم قدرتهم على الالتزام بالتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية لتوسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية لصالح إتجاه مراقبي الحسابات ذوي الخبرة أكثر من ١٠ سنوات ، إجمالاً وتفصيلاً في غالبية المتغيرات ، عند مستوى معنوية أقل من (٠.٠٥) ، (٠.٠١) على الترتيب.

- أنه لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين خبرات مراقبي الحسابات فيما يتعلق بكل من: أن تقوم أقسام المحاسبة في الجامعات المصرية بتطوير مقررات المراجعة الخارجية في مرحلتي البكالوريوس والدراسات العليا لتشمل تلك التعديلات ، أن تركز أقسام المحاسبة في هذا الشأن على مدخل الحالات العملية ، عند مستوى معنوية أكبر من (٠.٠٥) نظراً لتجانس اتجاهات المستقصى ارائهم في العينتين من ذوي الخبرة أقل وأكثر من ١٠ سنوات.

- بناءً على اختبارات كل من: إختبار "t-test" لعينة واحدة وعينتين مستقلتين ، تم التحقق من صحة الفرض البحثي الرابع بأن مراقبي الحسابات في مصر يقبلون الآليات المقترحة لدعم قدرتهم على الالتزام بالتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية وأن درجة الإدراك تختلف باختلاف خبرات مراقبي الحسابات لصالح ذوي الخبرة الأعلى.

#### ٨/٧ نتائج البحث والإجابة على تساؤلاته:

- تناولت مشكلة البحث مجموعة من التساؤلات تم الإجابة عليها نظرياً وميدانياً على النحو التالي:
- أ- ركز التساؤل الأول على أهم دوافع مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي لعمل بعض التعديلات على بعض معايير المراجعة الدولية، وتم الإجابة على هذا التساؤل نظرياً، حيث خلص الباحث إلى أن من أهم هذه الدوافع هي توسيع مفهوم الإفصاح في القوائم المالية ليشمل الإفصاح غير المالي، بجانب الإفصاح المالي.
- ب- ركز التساؤل الثاني على ماهية التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية وتم الإجابة على هذا التساؤل نظرياً، حيث عرض الباحث لهذه التعديلات على عشرة معايير، سواء تم التعديل بالحذف أو بالإضافة أو بتعديل بعض الفقرات.
- ج- ركز التساؤل الثالث على التعديلات المقترحة من منظور مفهومي الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة، حيث تم الإجابة على هذا التساؤل نظرياً، حيث خلص الباحث إلى أن التعديلات المقترحة تحتاج إلى جهد كبير من الباحثين في أعداد البحوث ذات الصلة، خاصة البحوث التطبيقية منها، وذلك لبلورة تداعيات هذه التعديلات على أحكام مراقبي الحسابات خاصة بشأن الأهمية النسبية مخاطر المراجعة.
- د- ركز التساؤل الرابع على الآثار المترتبة على التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية وذلك على أحكام مراقبي الحسابات المهنية ومسئولياتهم تجاه المخاطر، حيث تم الإجابة على هذا التساؤل ميدانياً، حيث خلصت الدراسة الميدانية إلى أن هناك آثار مترتبة على تلك التعديلات بخصوص الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات، وأنهم مدركون لهذه الآثار، كما أن هناك اختلاف في درجة هذا الإدراك باختلاف خبرة مراقبي الحسابات لصالح ذوي الخبرة الأعلى.
- هـ- ركز التساؤل الخامس على ماهية الآليات المقترحة لدعم مواجهة مراقب الحسابات في مصر للتعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية، وتم الإجابة على هذا التساؤل من خلال

الدراسة الميدانية، حيث خلصت الدراسة إلى قبول غالبية مراقبي الحسابات في مصر للآليات المقترحة، كما أن هناك اختلافات في درجة هذا القبول باختلاف خبرة مراقبي الحسابات لصالح ذوي الخبرة الأعلى.

#### ٩/٧ توصيات البحث:

- في ضوء أهداف ومشكلة ومنهجية البحث، وما انتهى إليه من نتائج، يوصى الباحث بما يلي:
- أ- ضرورة تعديل معايير المراجعة المصرية المناظرة لمعايير المراجعة الدولية محل التعديلات، وذلك لتضييق فجوة المعايير في مصر كماً ونوعاً، وأن يكون ذلك من خلال مدخل التوفيق المهني Harmonization.
  - ب- ضرورة اهتمام الباحثين الأكاديميين بأثر هذه التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية، وتركيز هؤلاء الباحثين على البحوث التطبيقية بحيث يمكن بلورة تداعيات تلك التعديلات على الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات بشأن الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة.
  - ج- ضرورة عمل التعديلات اللازمة في متطلبات الإفصاح من قبل هيئة الرقابة المالية للشركات المقيدة بالبورصة لمسايرة هذا التطور الهام في مفهوم القوائم المالية، خاصة وأن الإفصاح غير المالي يحتاج إلى إرشادات واضحة ومحددة للغاية، مع الأخذ في الاعتبار ضعف قدرات المحاسبين الماليين بالشركات في مجال الإفصاح غير المالي.
  - د- ضرورة وضع وتنفيذ برامج تنمية مهنية لمراقبي الحسابات، سواء من قبل مكاتب المحاسبة والمراجعة، أو من قبل الجهاز المركزي للمحاسبة، مع ضرورة تركيز هذه البرامج على كيفية فهم وتطبيق التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية، ويمكن الاستفادة من أقسام المحاسبة بالجامعات، وذلك من خلال التعاون بينهما عند أعداد مثل هذه البرامج وأن تتضمن مدخل الحالات التطبيقية داخل هذه البرامج.
  - هـ- ضرورة إدراج التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية ضمن المقررات الدراسية لمرحلتى البكالوريوس والدراسات العليا بالجامعات المصرية، وكذلك ضرورة التركيز على مدخل الحالات العملية عند دراسة هذه التعديلات المقترحة.

#### ١٠/٧ مجالات البحث المستقبلية:

في ضوء الحدود التي لازمت هذا البحث من جهة، وفي ضوء حداثة وأهمية موضوعه، وما انتهى إليه من نتائج من جهة أخرى، يعتقد الباحث جدوى وأهمية اتجاه البحوث المحاسبية مستقبلاً نحو الموضوعات التالية:

- أ- أثر توسيع مفهوم القوائم المالية على كفاءة مراقب الحسابات في تشغيل نموذج خطر المراجعة.
- ب- أثر الإفصاح غير المالي على أدلة الإثبات وتخطيط إجراءات المراجعة.
- ج- أثر تعديل معايير المراجعة المصرية ذات الصلة بقبول وتخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات على جودة المراجعة.
- د- أثر التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية على إعداد ومراجعة تقارير الأعمال المتكاملة Integrated Business Reporting.

### قائمة المراجع:

#### أولاً: المراجع باللغة العربية

١. جمعة، أحمد حلمي، إدراك مراقبي الحسابات لتحديد قياس تقديرات القيمة العادلة في البيئة المصرية، مجلة المحاسبة والمراجعة، إتحاد الجامعات العربية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول، يونيو ٢٠١٣.
٢. علي، عبد الوهاب نصر، التعديلات المقترحة على بعض معايير المراجعة الدولية للتركيز على الإفصاح والمخاطر عند مراجعة القوائم المالية - دراسة تحليلية ، بحث مقدم للمؤتمر العلمي لقسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١١ - ١٢ أكتوبر ٢٠١٤.
٣. علي، وليد أحمد محمد، أثر التكامل بين نظام محاسبة استهلاك الموارد ونظام تخطيط موارد المشروع في دعم إدارة التكلفة - دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة والمراجعة، إتحاد الجامعات العربية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول، يونيو ٢٠١٣.

## ثانياً: المراجعة باللغة الأجنبية:

1. Ahmad, N. S. M. (2014). The Role of Audit Evidence Source in Enhancing the Quality and Reliability of Libyan Auditor's Report, Society of Interdisciplinary Business Research, Conference, 7-8 Feb., 1-13.
2. Boritz, J. E., Kochetova-Kozloski, N., & Robinson, L. (2014). Are Fraud Specialists Relatively More Effective than Auditors at Modifying Audit Programs in the Presence of Fraud Risk?. The Accounting Review, 89 (6), 1-16.
3. Bychkova, S. M., & Itygilova, E. Y. (2014). Purposes Of Financial Statements And Auditing: Methodological Problems Of Criteria Definition And Classification Of Financial Statements Distortions Justification. New Challenges of Economic and Business Development–2014, 25, 7-22.
4. Carson, E., Simnett, R., Trompeter, G., & Vanstraelen, A. The Impact of Group Audit Arrangements on Audit Pricing and Audit Quality.
5. Chartered Accountants: Australia & Newzeland, 20 August, 2014, Comments on IAASB ED- Disclosures in Audit of Financial Statements, available at: [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
6. Contessotto, C., & Moroney, R. (2014). The association between audit committee effectiveness and audit risk. Accounting & Finance, 54(2), 393-418.
7. Eid, E.M.A., & Damietta, E.G.Y.P. T. (2014). The impact of accounting information systems (ais) on performance measures with value relevance of auditors'communications. Internal Auditing and Risk Management, 2(34), 143-158.

8. Eilifsen, A., & Messier, Jr, W. F. (2014). Materiality guidance of the major public accounting firms. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 2 (12), 1-9.
9. Fukukawa, H., Mock, T. J., & Srivastava, R. P. (2014). Assessing the Risk of Fraud at Olympus and Identifying an Effective Audit Plan. *The Japanese Accounting Review*, 4 (1), 1-4.
10. FÜLÖP, M. T., & PINTEA, M. O. (2014). Effects Of The New Regulation And Corporate Governance Of The Audit Profession. *SEA-Practical Application of Science*, (4), 545-554.
11. Gwilliam, D., Teng, C. M., & Marnet, O. (2014). How does joint provision of audit and non-audit services affect audit quality and independence? A review, Available at: [icaew.com](http://icaew.com).
12. International Auditing and Assurance Standard Board. 2014. Addressing Disclosures in the Audit of Financial Statements: Exposure Draft. Available at [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
13. -----, 2009. Agreeing terms of Audit Engagements: (ISA No. 210) Available at [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
14. -----, 2009. Audit Evidence: (ISA No. 500) Available at [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
15. -----, 2009. Audit Evidence – Specific Considerations for selected Items: (ISA No. 501) Available at [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
16. -----, 2009. Audit Accounting Estimates, Including Fair value Accounting Estimates, and Related Disclosures: (ISA No. 540) Available at [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
17. -----, 2009. Auditor's Responses to Assessed Risks: (ISA No. 330) Available at [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
18. -----, 2012. Communication with Those Charged with Governance: (Proposed ISA No. 260 {Revised}) Available at [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

19. -----, 2009. Evaluation of Misstatements Identified during the Audit: (ISA No. 450) Available at [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
20. -----, Forming an opinion and Reporting on Financial Statements: (ISA No. 570) Available at [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
21. -----, 2009. Going Concern: (ISA No. 570) Available at [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
22. -----, 2013. Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment: (ISA No. 315 {Revised}) Available at [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
23. -----, 2009. Materiality in Planning and Performing an Audit: (ISA No. 320) Available at [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
24. -----, 2009. Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in accordance with International Standards on Auditing: (ISA No. 200) Available at [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
25. -----, 2009. Planning an Audit of Financial Statement: (ISA No. 300) Available at [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
26. -----, 2009. Related Parties: (ISA No. 550) Available at [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
27. -----, 2009. Subsequent Events: (ISA No. 560) Available at [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
28. -----, 2009. The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements: (ISA No. 240) Available at [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
29. -----, 2014. The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information: Proposed ISA No. 720 {Revised} Available at [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
30. Ismail, M. F., & W Prihatiningtyas, Y. (2014). A COMPARATIVE ASSESSMENT OF FRAUD RELATED AUDITING STANDARDS: SA 316 VERSUS ISA 240. Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB, 2(1), 6-16.
31. Jawi, D. (2014). Investigation into management's reluctance in implementing audit recommendations and its effects to risk: case Study of Civil Service Commission, Available at: [gweru.com](http://gweru.com).

32. KPMG, September 11, 2014, Comments n Proposed changes to the ISAs, available at: [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
33. Lee, J. W., Kang, M., Oh, Y., & Pyo, G. (2014). Does continuous auditing enhance the quality of financial reporting? Korean evidence. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, (ahead-of-print), 1-24.
34. Li, Y., Simunic, D., & Ye, M. (2014). Corporate Environmental Risk Exposure and Audit Fees, Available at: [rotman.utoronto.ca](http://rotman.utoronto.ca).
35. MIA Conference, September 11, 2014, Comments on IAASB ED- Disclosures in Audit of Financial Statements, available at: <http://www.mia.org>.
36. NAOUK, September 15, 2014, Response to IAASB Exposure Draft on Auditing Disclosures, available at: [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
37. NASBA, September 10, 2014, Comments on Proposed changes to the ISAs, available at: [www.nasba.org](http://www.nasba.org).
38. Nguyễn Thị, H. (2014). FRAUD AND RESPONSIBILITIES OF AUDITOR IN DETECTING AND PREVENTING OF FRAUD (Doctoral dissertation), Available at: <http://hdi.handle.net>.
39. Onyekwelu, U. L., & ACA, I. (2014). External Auditing Relevance In The Growth Of Banking Industry In Nigeria: An Emphasis On The Effect On Deposit Mobilization. *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research*, 2(3), 54-68.
40. Pekdemir, R., & Türel, A. (2014). AN ATTEMPT TO UNDERSTAND COMPLIANCE DEGREE OF IMPLEMENTING INTERNATIONAL STANDARDS IN ACCOUNTANCY: THE TURKEY EXPERIENCE. *Academy of Accounting & Financial Studies Journal*, 18(1), 1-12.
41. PWC, September 12, 2014, Comments on propsed changes to the IASs, available at: [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

42. Ruhnke, K., & Schmidt, M. (2014). Misstatements in Financial Statements: The Relationship between Inherent and Control Risk Factors and Audit Adjustments. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 33 (4), 247-269.
43. Ruhnke, K., Pronobis, P., & Michel, M. (2014). Audit Materiality Disclosures and Credit Lending Decisions. Available at: [SSRN 2460425](#).
44. Schmidt, R. N. (2014). The Effects Of Auditors'accessibility To" Tone At The Top" Knowledge On Audit Judgments. *Behavioral Research in Accounting*, 26 (1), 1-8.
45. Segal, T. (2014). The changing tax risk-management landscape: Initial insights from the United States of America, the United Kingdom and South Africa (Doctoral dissertation), Available at: <http://hdi.handle.net>.
46. Simnett, R., & Huggins, A. L. (2014). Enhancing the Auditor's Report: To What Extent is there Support for the IAASB's Proposed Changes?. *Accounting Horizons*, 28 (4), 10-25.
47. Sirois, L. P., Bédard, J., & Bera, P. (2014). The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report: Evidence from an Eye-Tracking Study. Available at [SSRN 2469905](#).
48. Theuri, F. S. (2014). The Role of Financial Audits on Effective Corporate Governance in Companies: A Case Study of Coastal Bottlers Limited. *International Journal of Sciences: Basic and Applied Research (IJSBAR)*, 14(1), 308-339.

### ملحق البحث قائمة الاستبيان

الزميل العزيز / مراقب الحسابات

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان "مدى إدراك مراقبي الحسابات في مصر لأثر تعديل بعض معايير المراجعة الدولية الخاصة بالإفصاح على تقييمهم لمخاطر المراجعة، دراسة ميدانية. ويرغب الباحث في الوقوف على مدى قبولكم لهذه التعديلات في بعض معايير المراجعة الدولية، ومدى إدراككم لتداعيات أو آثار تلك التعديلات على حكمكم المهني بشأن مخاطر المراجعة من جهة، وآليات دعم مقدرتكم على الوفاء بهذه التعديلات، فإنه يشرفنا تعاونكم معنا في الرد على الاستبيان المرفق. ولكم جزيل الشكر

الباحث

د/ محمود أحمد أحمد علي

مدرس بقسم المحاسبة بكلية التجارة

جامعة بني سويف

أي استفسار برجاء الاتصال بالباحث على البريد الإلكتروني

[drmahmoudgaafar@yahoo.com](mailto:drmahmoudgaafar@yahoo.com)

## ١ - البيانات الشخصية

- الاسم / ..... اختياري
- تاريخ الترخيص بمراجعة حسابات الشركات المساهمة
- تاريخ القيد بسجل مراقبي الحسابات لدى هيئة الرقابة المالية إن وجد
- آخر مؤهل دراسي ..... سنة .....
- الشهادات المهنية :
- ١ - CPA .....
- ٢ - CMA .....
- دبلوم دراسات عليا في .....
- ماجستير في .....
- دكتوراه في .....

| موافق تماماً                                                                                                              | موافق بدرجة كبيرة | موافق | غير موافق إلى حد ما | غير موافق بالمرة |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-------|---------------------|------------------|
| ٢ - هل توافق على ما يلي:                                                                                                  |                   |       |                     |                  |
| ١/٢ تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢٠٠ بأن :                                                                             |                   |       |                     |                  |
| - تستبدل الإيضاحات المتممة بالإفصاحات.                                                                                    |                   |       |                     |                  |
| - تستبدل الالتزامات بالتعهدات للغير .                                                                                     |                   |       |                     |                  |
| - حذف جملة ملخص السياسات المحاسبية من الإيضاحات المتممة.                                                                  |                   |       |                     |                  |
| - أن تشمل المعلومات اللازمة لمراجعة القوائم المالية المعلومات من أنظمة أو عمليات لا تعد جزءاً من نظام الأستاذ العام.      |                   |       |                     |                  |
| ٢/٢ تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢١٠ بأن :                                                                             |                   |       |                     |                  |
| - أن يتضمن خطاب قبول التكليف النص على مسئولية الإدارة عن إمداده بمعلومات عن عمليات ليست جزءاً من نظام الأستاذ العام.      |                   |       |                     |                  |
| - ألا تشمل مسئولية الإدارة إمداده بأي معلومات مرافقة أخرى.                                                                |                   |       |                     |                  |
| - أن مراقب الحسابات يمارس الشك المهني أثناء تخطيط وتنفيذ المراجعة.                                                        |                   |       |                     |                  |
| - أن تقييمه للرقابة الداخلية يركز على الرقابة ذات الصلة بعملية المراجعة وليس القوائم المالية فقط.                         |                   |       |                     |                  |
| - أن الإدارة مسئولة عن إمداده بالنسخة النهائية للمستندات قبل إعداد تقريره.                                                |                   |       |                     |                  |
| ٣/٢ تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢٤٠ بأن :                                                                             |                   |       |                     |                  |
| - أن تتضمن مناقشاته مع الإدارة محاولة الإدارة تشويش المعلومات من خلال عرض معلومات غير واضحة أو غير مفهومة.                |                   |       |                     |                  |
| - أن يراعى عند تحديد إجراءات المراجعة أنه مسئول عن كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية بما في ذلك الإفصاحات الأخرى. |                   |       |                     |                  |

| موافق تماماً | موافق بدرجة كبيرة | موافق | غير موافق إلى حد ما | غير موافق بالمرة |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|--------------|-------------------|-------|---------------------|------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|              |                   |       |                     |                  | <p>٤/٢ تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٢٦٠ المنقح بأن :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- أن اتصاله بالمسؤولين عن الحوكمة يتضمن معلومات عن المخاطر الجوهرية التي اكتشفها.</li> <li>- أن إبلاغهم بهذه المعلومات يساعدهم على فهم الأمور الخاصة بهذه المخاطر .</li> <li>- أن إبلاغهم بهذه المعلومات يساعدهم على فهم سبب قيامه بإجراءات إضافية.</li> <li>- إن إبلاغهم بهذه المعلومات يساعدهم على تفعيل إشرافهم على إعداد التقارير المالية.</li> <li>- إن هذه المعلومات تتضمن المهارات والمعرفة التي مكنته من كشف هذه التحريفات.</li> <li>- أن هذه المعلومات تتضمن أي تغيرات جوهرية في بيئة الشركة أو إطار إعداد التقرير المالي.</li> <li>- أن هذه المعلومات تساعد على الوقوف على رأيهم بشأن المستندات التي تنوي الشركة إصدارها.</li> <li>- إن اتصاله بهم أصبح ضرورياً وليس مطلوباً فقط.</li> </ul>                                                                       |
|              |                   |       |                     |                  | <p>٥/٢ تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣٠٠ بأن :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- أن تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تقييم المخاطر المرتبطة بالإفصاحات أمراً ضرورياً.</li> <li>- أن إجراءاته يجب أن تتواءم مع الإفصاحات عن معلومات من أنظمة لا تعد جزءاً من الأستاذ العام.</li> <li>- أن التركيز على الإفصاحات بالمعنى الجديد تساعد على توجيه الاهتمام الكافي لها.</li> <li>- أن تركيزه على الإفصاحات الجديدة ينعكس إيجاباً على جودة تخطيط المراجعة.</li> <li>- إن الإفصاحات يمكن أن توضح تغيرات في أقسام أو قطاعات جديدة للشركة.</li> <li>- أن بعض الإفصاحات الجديدة مثل التزامات التقاعد تحتاج إلى خبرة مراقب الحسابات عند التحقق منها.</li> <li>- أن تركيزه على الإفصاحات الجديدة يساعده على تحديد المعلومات التي ينبغي توصيلها للمسؤولين عن الحوكمة.</li> <li>- أن اهتمامه بالإفصاحات الجديدة يتضمن الإلمام بالتغيرات في معايير المحاسبة ذات الصلة.</li> </ul> |
|              |                   |       |                     |                  | <p>٦/٢ تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣١٥ المنقح بأن :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- أن إجراءات تقييم المخاطر تتضمن تقييم الإفصاحات ذات الصلة.</li> <li>- أن تركيزه على الإفصاحات ذات الصلة يساعده على الاهتمام بمراجعة تلك الإفصاحات التي رآها معقدة.</li> <li>- أن مناقشته مع فريق العمل يساعد على التفكير في عملية المراجعة.</li> <li>- أن مناقشته مع أعضاء فريق العمل بشأن الإفصاحات الجديدة يساعده على تحديد أفضل الأماكن حدوث مخاطر التحريف الجوهري.</li> <li>- أن مناقشته مع فريق العمل تتضمن الأنشطة والعمليات والأقسام والاندماجات الجديدة الخاصة بالشركة.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                  |

| موافق تماماً | موافق بدرجة كبيرة | موافق | غير موافق إلى حد ما | غير موافق بالمرة |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|--------------|-------------------|-------|---------------------|------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|              |                   |       |                     |                  | <p>- أن مناقشته مع فريق العمل تساعده على تحديد تلك الإفصاحات التي كان يصعب في الفترات السابقة تجميع الأدلة الخاصة بها.</p> <p>- أن فهمه للشركة وبيئتها يشمل كلا من عوامل الصناعة، وبيئة الرقابة وأي متغيرات بيئية مؤثرة على الشركة.</p> <p>- أن فهمه للمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة يجب أن يأخذ في الاعتبار متطلبات الإفصاح الجديدة.</p> <p>- أن حكمة على إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار إعدادها يشمل بالضرورة الإفصاحات الجديدة.</p> <p>- أن الأنظمة أو العمليات التي لا تعد جزءاً من الأستاذ العام تشمل:</p> <p>- نظام إدارة المخاطر ERM.</p> <p>- تقارير الخبراء الخاصة بتقدير القيمة العادلة.</p> <p>- نماذج حساب التقديرات المحاسبية.</p> <p>- تحليل الحساسية المشتق من النماذج المالية.</p> <p>- أن أنشطة الرقابة تتضمن بالضرورة أدوات الرقابة لمعالجة مخاطر التحريفات الجوهرية في الإفصاحات الإضافية.</p> <p>- أن تأكيدات الإدارة (المزاعم) تشمل الإفصاحات ذات الصلة.</p> <p>- أن الاكتمال يشمل أيضاً الإفصاحات ذات الصلة.</p> <p>- أن الدقة تشمل أيضاً الإفصاحات ذات الصلة.</p> <p>- أن العرض يشمل أيضاً الإفصاحات ذات الصلة القابلة للفهم.</p> <p>- أن يتم حذف التأكيد الخاص بالعرض والإفصاح والحدوث والحقوق والالتزامات.</p> <p>- أن يتم حذف التصنيف والقابلية للفهم والتقدير.</p> <p>- أن التعديل السابق يساعده في تحديد مخاطر تحريف الإفصاحات الإضافية.</p> <p>- إن التعديل السابق يؤثر على تطبيق مفهوم الأهمية النسبية.</p> <p>- أن التعديل السابق يساعد أصحاب المصالح في تقييم المخاطر، والإفصاح عن السيولة وخسائر تدهور الأصول، والمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة والتغيرات في السياسات المحاسبية.</p> |
|              |                   |       |                     |                  | <p>٧/٢ تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣٢٠ بأن :</p> <p>- أن يتم حذف كلمة كافة التحريفات عند تصميم إجراءات المراجعة.</p> <p>- أن يتم التركيز على طبيعة التحريف المحتمل في الإفصاح النوعي عند تصميم إجراءات المراجعة.</p> <p>- أن يتم التركيز على اثر التحريف غير المصحح على القوائم المالية والإفصاحات الأخرى أيضاً.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|              |                   |       |                     |                  | <p>٨/٢ تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٣٣٠ بأن :</p> <p>- أن يتم مطابقة القوائم المالية بما في ذلك الإفصاحات الأخرى مع السجلات المحاسبية وغير المحاسبية.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |

| موافق تماماً | موافق بدرجة كبيرة | موافق | غير موافق إلى حد ما | غير موافق بالمرة |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|--------------|-------------------|-------|---------------------|------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|              |                   |       |                     |                  | <p>- أن يتضمن توثيق عملية المراجعة الإفصاحات الأخرى.</p> <p>- أن الاستجابة للمخاطر عند تخطيط إجراءات المراجعة يجب أن يراعى توقيت القوائم المالية بما فيها الإفصاحات الأخرى.</p> <p>- ألا يعتمد تحديد طبيعة ومدى الإجراءات الأساسية الخاصة بإفقال القوائم المالية قيود اليومية والتسويات الأخرى.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|              |                   |       |                     |                  | <p>٩/٢ تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٤٥٠ بأن :</p> <p>- أن مفهوم التحريف يعني الفرق بين المبلغ الظاهر بالتقرير والمبلغ المطلوب إثباته.</p> <p>- أن مفهوم التحريف يشمل أيضاً الإفصاحات النوعية.</p> <p>- أن تجميع التحريفات في الإفصاحات النوعية أمر صعب ولكنه مطلوب، ويمكن تقييمه بصورة منفردة أو مجمعة.</p> <p>- عند تقييم التحريفات يجب مراعاة الإفصاح ذات الصلة وأثره الكلي على القوائم المالية.</p> <p>- أن يتم حذف جملة ولا يعد مراقب الحسابات مسؤولاً عن التقرير عن المعلومات الأخرى.</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|              |                   |       |                     |                  | <p>١٠/٢ تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠ بأن :</p> <p>- أن يتم استبدال كلمة كاف بكلمة ملائم عند إبداء الرأي على القوائم المالية.</p> <p>- أن يشمل تقييم مراقب الحسابات للإفصاح في القوائم المالية مدى ملائمة السياسات المحاسبية للشركة ومدى وضوح عرضها.</p> <p>- أن يتضمن تقييم المعلومات المعروضة في القوائم المالية ملائمة القوائم المالية بما في ذلك الإفصاحات الأخرى وقابليتها للمقارنة.</p> <p>- أن تقييم الإفصاح الكلي في القوائم المالية يشمل أيضاً الإفصاحات الأخرى.</p> <p>- أن يشمل التقييم ما إذا كانت الإفصاحات الأخرى قد تم توضيحها بشكل ملائم.</p> <p>- أن يتضمن تحديد ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقاً لإطار إعدادها صلة المعلومات والإفصاحات الأخرى بالقوائم المالية.</p> <p>- أن تقييم العرض والإفصاح يساعد مستخدمي القوائم المالية على فهم طبيعة ونطاق التحريفات الجوهرية.</p> <p>- أن مفهوم إطار إعداد القوائم المالية يجب أن يشمل الإفصاحات الأخرى أيضاً.</p> <p>- أن تقييم مراقب الحسابات للعرض العادل يأخذ في الاعتبار الظروف الخاصة بالشركة، خاصة ذات الصلة بالقرارات الاقتصادية لأصحاب المصالح.</p> <p>- إن يتضمن تقييمه للعرض العادل للقوائم المالية نتائج مناقشته مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة.</p> |
|              |                   |       |                     |                  | <p>٣- هل توافق على أن التعديلات السابقة في المعايير العشر المذكورة سيكون لها تأثير على حكمكم المهني كما يلي:</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |

| موافق تماماً | موافق بدرجة كبيرة | موافق | غير موافق إلى حد ما | غير موافق بالمرة |                                                                                                                                                                                                                                        |
|--------------|-------------------|-------|---------------------|------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|              |                   |       |                     |                  | ١/٣ أن توسيع نطاق القوائم المالية ليشمل الإفصاح غير المالي سيؤدي إلى إعادة صياغة بعض مزاعم الإدارة ونوع الأدلة المطلوبة وإجراءات جمعها.                                                                                                |
|              |                   |       |                     |                  | ٢/٣ يحتاج تفعيل هذه المعايير إلى خبرة في إصدار الأحكام المهنية.                                                                                                                                                                        |
|              |                   |       |                     |                  | ٣/٣ تؤدي التعديلات إلى زيادة احتمال فشل مراقب الحسابات في تعديل رأيه ومن ثم زيادة مستوى الخطر الكلي للمراجعة.                                                                                                                          |
|              |                   |       |                     |                  | ٤/٣ أن هذه التعديلات ترفع مستوى خطر قبول التكلفة.                                                                                                                                                                                      |
|              |                   |       |                     |                  | ٥/٣ أن هذه التعديلات ترفع مستوى خطر مواجهة مراقب الحسابات للتقاضى من قبل الغير.                                                                                                                                                        |
|              |                   |       |                     |                  | ٦/٣ أن هذه التعديلات ترفع مستوى الخطر المتلازم لبعض الحسابات خاصة المقاسة بالقيمة العادلة.                                                                                                                                             |
|              |                   |       |                     |                  | ٧/٣ أن احتمال فشل الرقابة الداخلية ومن ثم زيادة مستوى خطر الرقابة أمر وارد جداً.                                                                                                                                                       |
|              |                   |       |                     |                  | ٨/٣ أن هذه التعديلات تزيد مسؤولية مراقب الحسابات عن الاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة والحفاظ على الاستقلال.                                                                                                                               |
|              |                   |       |                     |                  | ٩/٣ إن الإفصاح النوعي غالباً ما يزيد مستوى خطر المراجعة الكلي.                                                                                                                                                                         |
|              |                   |       |                     |                  | ١٠/٣ أن تلك التعديلات ستحد من إمكانية وفاء المراجعة التقليدية بالطلب غير النمطي على خدمات مراقب الحسابات                                                                                                                               |
|              |                   |       |                     |                  | ٤- هل توافق على الآليات الآتية لدعم قدرتك على الاستجابة المهنية المتميزة لهذه التعديلات:<br>١/٤ أن تقوم أقسام المحاسبة في الجامعات المصرية بتطوير مقررات المراجعة الخارجية في مرحلتى البكالوريوس والدراسات العليا لتشمل تلك التعديلات. |
|              |                   |       |                     |                  | ٢/٤ أن تركز أقسام المحاسبة في هذا الشأن على مدخل الحالات العملية.                                                                                                                                                                      |
|              |                   |       |                     |                  | ٣/٤ أن تعقد أقسام المحاسبة بالمشاركة مع رواد الممارسة المهنية مؤتمرات تخصصية لمناقشة هذه التعديلات.                                                                                                                                    |
|              |                   |       |                     |                  | ٤/٤ أن يتم تعديل معايير المراجعة المصرية المناظرة لمواكبة تلك التعديلات.                                                                                                                                                               |
|              |                   |       |                     |                  | ٥/٤ أن تركز عملية التنفيذ على المكاتب المسجلة لدى هيئة الرقابة المالية على مدى حرص إدارات المكاتب على تنمية قدرات مراقبي الحسابات لديها في هذا الشأن.                                                                                  |