كلية التجارة

قسم المحاسبة

دور معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠١ (أمور المراجعة الرئيسية) على تحسين مستوى الإفصاح والشفافية بالتقارير المالية

دراسة ميدانية

رسالة مقدمة للحصول علي درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد

عبد الحميد محمد عبد الله

باحث ماجستير

إشراف

الأستاذ الدكتور	الاستاذ الدكتور
محمد نشأت فؤاد محمد	**محمد السيد الصغير أبوزهاد**
أستاذ المحاسبة ورئيس قسم المحاسبة	أستاذ محاسبة التكاليف وعميد كلية التجارة
كلية التجارة - جامعة سوهاج	جامعة سوهاج

١٤٤٧هـ - ٢٠٢٥م

لجنة المناقشة والحكم

اسم الباحث / عبد الحميد محمد عبد الله البسطة

في موضوع بعنوان :-

" دور معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠١ (أمور المراجعة الرئيسية) فى تحسين مستوى الافصاح والشفافية بالتقارير المالية – دراسة ميدانية "

لجنة المناقشة والحكم:-

أ.د/ محمد نشأت فؤاد محمد	أستاذ ورئيس قسم المحاسبة كلية التجارة – جامعة سوهاج	مشرفاً ورئيساً
أ.د/محمد السيد محمد الصغير	أستاذ المحاسبة وعميد كلية التجارة – جامعة سوهاج	مشرفاً وعضواً
أ.م.د / أحمد أشرف عبد الحميد	أستاذ المحاسبة المساعد بكلية التجارة– جامعة أسيوط	عضواً
أ.م.د/خالد اسماعيل عبدالرحيم	أستاذ المحاسبة المساعد ووكيل كلية التجارة لشئون التعليم والطلاب– جامعة سوهاج	عضواً

القـــرار

اقتراح صلاحية الباحث / عبد الحميد محمد عبد الله البسطة

أ.م.د/ خالد اسماعيل عبدالرحيم	أ.م.د/ أحمد اشرف عبد الحميد	أ.د/محمد السيد محمد الصغير	أ.د/ محمد نشأت فؤاد محمد
أستاذ المحاسبة المساعد ووكيل كلية التجارة لشئون التعليم والطلاب جامعة سوهاج	أستاذ المحاسبة المساعد بكلية التجارة – جامعة اسيوط	أستاذ المحاسبة وعميد كلية التجارة – جامعة سوهاج	أستاذ ورئيس قسم المحاسبة كلية التجارة – جامعة سوهاج

تاريخ المناقشة ١٨ / ٩ / ٢٠٢٥

أجيزت الرسالة بتاريخ(قرار مجلس الجامعة بالمنح) : / / ٢٠٢٥

بِسْمِ اللهِ الرَّحْمنِ الرَّحِيمِ

"... رَبَّنَا آتِنَا مِن لَّدُنكَ رَحْمَةً وَهَيِّئْ لَنَا مِنْ أَمْرِنَا رَشَدًا "(*)

صدق الله العظيم

شكر وتقدير

الحمد لله كما ينبغي لجلال وجهه وعظيم سلطانه، عدد خلقه، ورضا نفسه، وزنة عرشه، ومداد كلماته، على أن أكرم الباحث بفضله وكرمه على إتمام هذه الرسالة، والصلاة والسلام على أفضل الخلق، سيدنا محمد وعلى آله وصحبه وسلم تسليماً كثيراً، وبعد،،،

فإن من دواعي فخر الباحث، أن يتقدم بخالص الشكر والامتنان، إلى أستاذه **الجليل الأستاذ الدكتور/ محمد نشأت فؤاد العريس** ، أستاذ المحاسبة ورئيس قسم المحاسبة كلية التجارة - جامعة سوهاج، على تفضله بقبول الإشراف على هذه الرسالة، وعلى ما أحاط به الباحث من فيض علمه، وعمق خبرته، وعلى ما بذله من وقتٍ وجهدٍ مع الباحث رغم مشاغله العديدة وأعبائه الكثيرة، ولا أملك إلا أن أدعو له بدوام الصحة والعافية ومديد العمر، فجزاه الله خير الجزاء.

كما يشرف الباحث أن يتقدم بعظيم الشكر والعرفان، إلى أستاذه الجليل **الدكتور/ محمد السيد الصغير أبوزهاد** ، أستاذ محاسبة التكاليف وعميد كلية التجارة- جامعة سوهاج، على تفضله بقبول الإشراف على هذه الرسالة، ولما تكبده من عناء ومشقة في سبيل إخراج هذا العمل في صورته الحالية، وعلى ما غمر به الباحث من علم وخلق وأفاض عليه بالكثير من علمه ووقته وجهده الذي ساهم في التكوين العلمي للباحث، ولا يسعني إلا أن أدعو له بموفور الصحة والعافية ومديد العمر، وأن يجعله الله نبراساً للعلم، وأن يجزيه عني خير الجزاء.

ويتوجه الباحث بأسمى آيات الشكر والامتنان، إلى أستاذيه الجليلين: **الأستاذ الدكتور/ أحمد أشرف عبدالحميد**، أستاذ المحاسبة المساعد بكلية التجارة جامعة أسيوط ، أستاذ المحاسبة ورئيس مجلس قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة سوهاج، **والدكتور/ خالد اسماعيل عقيلي**، أستاذ المحاسبة المساعد بكلية التجارة- ووكيل كلية التجارة جامعة سوهاج **لشئون التعليم والطلاب**، لتفضلهما بقبول مناقشة هذه الرسالة، بالرغم من جسامة أعبائهما؛ وهو ما يعد إثراءً عظيماً للرسالة، وشرفاً عظيماً للباحث، فجزاهما الله عن الباحث خير الجزاء، وأبقاهما الله زخراً وعوناً لطلاب العلم.

ولا يفوت الباحث أن يسجل وافر شكره وتقديره إلى جميع أعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم والعاملين بكلية التجارة جامعة سوهاج، فلهم من الباحث كل التقدير والاحترام. والشكر موصول إلي من أعانني في مسيرة البحث العلمي من أصدقائي و اهلي وأخص بالذكر زوجتي التي أعانتني وساندتني لإخراج هذا العمل .

وأخيراً يود الباحث أن يشير إلى أن هذه الرسالة شأنها شأن أي عمل بشرى لا تخلو من النقائص والهفوات، فالكمال لله وحده. وأخيراً يحضر الباحث قول العماد الأصفهاني في مقدمة معجم الأدباء: " **إني رأيتُ أنه لا يكتب أحد كتاباً في يومِه إلا قال في غدِه: لو غُيِّرَ هذا لكان أحسن، ولو زُيِّدَ ذاك لكان يُستَحسن، ولو قُدِّمَ هذا لكان أفضل، ولو تُرِكَ هذا لكان أجمل، وهذا أعظم العِبر، وهو دليلٌ على استيلاءِ النقصِ على جملةِ البشر.**"

﴿وآخر دعواهم أن الحمد لله رب العالمين﴾

الباحث

إهـــــداء

إلـى

"**روح والدتي**" رحمها الله رحمة واسعة واسكنها فسيح جناته

والدي نبع العطاء الذي لا ينضب نور عيني وضوء دربي

"**أخواتي**" من يعتبرون نجاحي عنواناً لنجاحهم

"**زوجتي**" قرة عيني وقلبي التي تحملت الكثير من العناء وكانت لي خير معين

"**إلى أساتذتي الأجلاء**" شكراً وعرفاً واحتراماً وتقديراً

"**إلى كل ما علمني حرفاً في هذه الحياة**"

مستخلص

هدف هذا البحث إلى التعرف على إثر إفصاح المراجع عن أمور المراجعة الرئيسية، وكيف ي يساهم معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠١ في تحسين مستوى الشفافية في التقارير المالية من خلال إلزام المراجعين بالإفصاح عن "أمور المراجعة الرئيسية (Key Audit Matters – KAMs)". هذه الأمور هي القضايا التي تمثل أعلى مستوى من الأهمية في عملية المراجعة، مما يساعد المستخدمين على فهم التحديات والمخاطر الرئيسية التي تواجه المنشأة، واعتمد الباحث على أسلوب الاستبيان في جمع المعلومات والوصول إلى أهداف البحث، وقد توصل الباحث إلى عدد من النتائج شملت، يؤدي تطبيق المعيار إلى تحسين جودة الإفصاح في التقارير المالية، حيث يتم تزويد المستثمرين وأصحاب المصلحة بمعلومات أكثر تفصيلاً ودقة حول القضايا التي أثرت على عملية المراجعة، هذا الإفصاح يساعد في تقليل الفجوة المعلوماتية بين الإدارة والمستخدمين الخارجيين للتقارير المالي، كما أدى تطبيق معيار ISA ٧٠١ إلى زيادة تفصيل المعلومات المقدمة في تقارير المراجعة، حيث أصبحت أمور المراجعة الرئيسية تُفصّل بشكل أكبر، واصبحت أصبحت التقارير المالية أكثر شمولاً، حيث يتم إبراز القضايا التي تتطلب اهتماماً خاصاً من المراجع، كذلك يساعد تطبيق المعيار في إبراز المخاطر المالية والتحديات التي تواجهها الشركات، مما يعزز فهم المستثمرين وأصحاب المصلحة للوضع المالي للشركة، بالإضافة إلى دور المعيار في إبراز المخاطر المالية والتحديات التي تواجهها الشركات، مما يعزز فهم المستثمرين وأصحاب المصلحة للوضع المالي للشركة، كما توصل البحث إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في التقارير المالية، حيث أصبحت المعلومات أكثر وضوحاً وشفافية، ويؤدى الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية إلى زيادة ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في التقارير المالية، حيث أصبحت المعلومات أكثر وضوحاً وشفافية، كذلك يؤدي الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية إلى زيادة ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في التقارير المالية، حيث أصبحت المعلومات أكثر وضوحاً وشفافية.

كما توصل الباحث إلى أن هناك بعض التحديات المرتبطة بتطبيق المعيار منها:

صعوبة في تحديد الأمور التي تعتبر "رئيسية" وتتطلب الإفصاح، خاصة في الشركات ذات الهياكل المالية المعقدة، زيادة العبء على المراجعين، حيث يتطلب منهم بذل جهد أكبر في تحليل وتوثيق أمور المراجعة الرئيسية، هناك اختلاف في تفسير وتطبيق المعيار بين المراجعين، مما قد يؤدي إلى تباين في مستوى الإفصاح بين الشركات.

وبشكل عام يمكن القول أنه من خلال الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، يزيد المعيار من ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في التقارير المالية، حيث يصبحون أكثر اطلاعاً على القضايا التي تمت مراجعتها بدقة، هذا يعزز من مصداقية البيانات المالية ويقلل من مخاطر سوء الفهم أو التضليل، كما يوجه المعيار المراجعين للتركيز على القضايا الأكثر أهمية في عملية المراجعة، مما يعزز من جودة العملية ويساعد في تحديد المخاطر المحتملة بشكل أفضل.

Abstract

his research aims to investigate the impact of auditor disclosure of Key Audit Matters (KAMs) and to assess how International Standard on Auditing (ISA) No. ٧٠١ contributes to enhancing transparency in financial reporting by mandating the disclosure of KAMs. These matters represent the issues of greatest significance in the audit process, thereby assisting report users in understanding the primary challenges and risks encountered by the entity.

To achieve the research objectives, the study employed a questionnaire as the main data collection tool. The findings indicate that the implementation of ISA ٧٠١ improves the quality of disclosure in financial reports, as it provides investors and stakeholders with more detailed and accurate information on issues that significantly influenced the audit process. Such disclosure contributes to narrowing the information gap between management and external users of financial reports.

Furthermore, the application of ISA ٧٠١ has led to more comprehensive audit reports, with Key Audit Matters being discussed in greater depth and detail. This has resulted in financial statements that are more inclusive, explicitly highlighting matters requiring special consideration from auditors. The standard also plays a critical role in emphasizing financial risks and organizational challenges, thereby strengthening investors' and stakeholders' understanding of the company's financial position.

The study further concludes that the disclosure of Key Audit Matters enhances investor and stakeholder confidence in financial reporting, as the information becomes clearer and more transparent. Consequently, such disclosures contribute to reinforcing trust, accountability, and credibility in financial reports.

فهرس المحتويات

رقم الصفحة

مقدمة 5

مشكلة الدراسة: 6

أهداف الدراسة: 7

أهمية الدراسة: 8

منهج الدراسة: 9

حدود الدراسة: 9

الدراسات السابقة: 11

خطة البحث: 13

الفصل الثاني: معيار المراجعة الدولي رقم 701 (أمور المراجعة الرئيسية) 16

تمهيد: 16

أولاً: مفهوم ونطاق معيار المراجعة الدولية رقم (701): 18

ثالثاً: متطلبات معيار التدقيق الدولي (701): 23

رابعاً: تحديد أمور المراجعة الرئيسية وفقاً لمعيار (701): 25

خامساً: مكونات معيار المراجعة الدولي رقم (701): 27

الفصل الثالث: أثر معيار المراجعة الدولي (701) على مستوي الإفصاح والشفافية 33

تمهيد: 33

أولاً: مفهوم الإفصاح: 35

ثانياً: أهمية الافصاح: 39

ثالثاً: أنواع الافصاح: 40

رابعاً: أساليب الافصاح: 43

خامساً: العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح : 45

سادساً: مفهوم الشفافية: 45

سابعاً: أهمية وأهداف الشفافية : 48

ثامناً : مبادئ الشفافية المالية: 51

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية 59

أولاً: منهجية الدراسة 59

ثانياً: نموذج الدراسة: 61

ثالثاً: مجتمع وعينة الدراسة: 62

رابعاً: توصيف عينة الدراسة: 63

خامساً: تصميم استمارة الاستبيان لجمع البيانات: 64

سادساً: الأساليب الإحصائية المستخدمة: 66

سابعاً: نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية: 67

النتائج والتوصيات: 85

أولاً: النتائج: 85

ثانياً: التوصيات: 87

قائمة المراجع 90

أولا: المراجع العربية: 90

ثانيا: المراجع الأجنبية: 97

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

مقدمة

لقد ساهمت الأزمة المالية العالمية وتطور أسواق المال في تعزيز وإبراز أهمية وجود عمليات مراجعة مستقلة يتم تنفيذها بجودة مرتفعة، حيث يتطلع أصحاب المصالح في الشركات إلى ما يقدمه مراقبي الحسابات من رأى فنى مستقل عن القوائم المالية للحصول على تأكيد معقول عن مدى ملاءمة ما تحتويه من معلومات وإمكانية الوثوق فيما تعرضه من معلومات حول المراكز المالية للشركات ونتائج أعمالها، وعلى الرغم مما سبق فإن أداة الاتصال الوحيدة المتاحة لمراقبي الحسابات للتواصل مع أصحاب المصالح في الشركات تتمثل في تقارير المراجعة، حيث تعد جودة المراجعة عنصرا حيويا في تطور المنشآت نظراً للتقارير التي تقدمها مراجعي الحسابات وما تتسم به من الموثوقية والدقة، ومن ثم فإن جودة المراجعة تساعد المستفيدين من الحصول على المعلومات والتقارير في الوقت المناسب، وتحسن جودة المراجعة من جودة التقارير والقوائم المالية(إبراهيم، 2021).

لذلك قامت الجهات المعنية الدولية بالعديد من التعديلات على معايير المراجعة الرئيسية بهدف تحسين الافصاح والشفافية للمعلومات المحاسبية بها دون خلل، حيث تم اقتراح تعديلات جوهرية على المعيار الذي يتناول تقرير المراجع الخارجي، على سبيل المثال في الولايات المتحدة الأمريكية، أصدر مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة نموذج جديد لتقرير المراجع الخارجي والذي يتطلب من المراجع الخارجي مناقشة أمور المراجعة الرئيسية، وذلك لأن أمور المراجعة الرئيسية هي أداة التواصل بين مستخدمي التقارير المالية ومراقب الحسابات، ويعرض تقرير المراجعة رأى مراقب الحسابات بشأن مدى مصداقية القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية للشركة بما يتوافق مع المعايير المطبقة(Bentley, 2021).

واستجابة لمطالب مستخدمي تقرير المراجعة الرئيسية أيضا، لإجراء التعديلات اللازمة في هذا التقرير بهدف تحسين مستوى الافصاح والشفافية وتضييق فجوات المعلومات والتوقعات والاتصال بين مراقبي الحسابات من ناحية، ومستخدمي القوائم المالية وتقرير المراجعة من ناحية

أخرى، قام مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي (IAASB) بإصدار معيار جديد ISA701 بعنوان توصيل أمور المراجعة الأساسية Communicating Key Audit Matters in Independent Auditor's Report في تقرير مراقب الحسابات المستقل والذي لا يؤثر على مسئولية مراقب الحسابات، أو مسئوليات الإدارة، ولكنه يهدف إلى تحسين عملية تقرير المراجعة وإدراك المستخدمين المختلفين لجودة المراجعة لما لهذه الفقرة المتعلقة بأمور المراجعة الأساسية من قيمة معلوماتية بهدف تحسين مستوى الافصاح والشفافية لهذه المعلومات بدون خلل، وعليه فقد تم تفعيل هذا المعيار دولياً بدءاً من ديسمبر 2016، وعليه يقوم مراقب الحسابات بإصدار تقرير المراجعة الجديد متضمناً فقرة منفصلة لأمور المراجعة الأساسية في حالة وجود مجالات تتضمن حكما جوهريا من قبل الإدارة أو مراقب الحسابات (ACCA, 2018).

ونتيجة لما سبق فأن تضمين فقرة الأمور المراجعة الأساسية سوف ينعكس بشكل ايجابي على ثقة مستخدمي التقارير المالية فيها وفي تقرير المراجعة أيضاً، وسيؤدى ذلك إلى مزيد من المنافع، مثل تحسين مستوى الافصاح والشفافية لدى الشركات من خلال تحسين الاتصال بين مراقبي الحسابات والمسئولين عن زيادة مستوى الشفافية، وتحسين جودة المراجعة، من خلال إصدار أحكام أكثر دقة وزيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة.

مشكلة الدراسة:

نظراً لزيادة درجة الحرص على تحقيق المزيد من مستويات الشفافية والافصاح في محتوى فقرة المراجعة الرئيسية، من خلال المزايا المتوقعة من تطبيق المعيار الدولي رقم (٧٠١) الخاص بالإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية (KAMS) من جانب الهيئات والمنظمات المهنية، لكن هناك العديد من الدراسات التي شككت في تحقق تلك المزايا؛ حيث أن بعض مراقبي الحسابات يرى ان الإبلاغ عن بعض أمور المراجعة الرئيسية قد يزيد من حجم المسئولية الملقاة على عاتقهم؛ لذا فأن مستوى الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يتحدد في ضوء تصورات مراقبي الحسابات عند المفاضلة الاقتصادية بين مخاطر التقاضي وفقدان السمعة من ناحية والتكلفة المتوقعة في حال فقد العميل من ناحية أخرى، لذلك يتوقع الباحث أن اختلاف بيئة الدراسة وخصائص الشركات محل المراجعة ومجالس إدارتها ذات تأثير متوقع على شكل العلاقة

بين مراقبي الحسابات والعملاء وتعد من العوامل الهامة الجديرة بالدراسة لتحديد أثارها على تحسين مستوى الإفصاح والشفافية عن أمور المراجعة الرئيسية دون خلل وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم (701).

وفي ذات السياق ونظراً لزيادة درجة الحرص على تحقيق المزيد من مستويات الشفافية والافصاح في أمور المراجعة الرئيسية وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم .(٧٠١)، ومن هذا المنطلق فإنه تكمن مشكلة البحث في الاجابة على التساؤل الرئيس بها وهو كالتالي:

- ما دور معيار المراجعة الدولي رقم 701 (أمور المراجعة الرئيسية) على تحسين مستوى الإفصاح والشفافية بالتقارير المالية؟ ويتفرع من السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:
- ما هي الإيجابيات والسلبيات المتوقعة من تطبيق معيار المراجعة رقم (٧٠١) على محتوى أمور المراجعة الرئيسية ؟
- ما هي محددات محتوى أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة؟
- ما هي العلاقة بين محتوى أمور المراجعة الرئيسية ومعيار المراجعة الدولي (701)؟
- ما هي مستويات الشفافية والافصاح وكيفية تحقيقها في أمور المراجعة الرئيسية؟

أهداف الدراسة:

يسعى الباحث في هذا البحث تحقيق هدفاً رئيسياً ألا وهو دور معيار المراجعة الدولي رقم 701 (أمور المراجعة الرئيسية) على تحسين مستوى الإفصاح والشفافية بالتقارير المالية، لتحقيق مصالحها الخاصة، وذلك بهدف وضع إطار مقترح يمكن من خلاله تحقيق نوع من التوازن بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين وباقي الأطراف الأخرى، ولتحقيق الهدف الرئيسي للبحث يحاول الباحث تحقيق مجموعة من الأهداف الفرعية التالية:

أثر محتوى أمور المراجعة الرئيسة في تحسين مستوى الافصاح والشفافية بدون خلل من خلال معيار المراجعة الدولي (701).

التعرف على الإيجابيات والسلبيات المتوقعة من تطبيق معيار المراجعة رقم (٧٠١) على محتوى أمور المراجعة الرئيسية.

التعرف محددات محتوى أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة.

توضيح العلاقة بين محتوى أمور المراجعة الرئيسية ومعيار المراجعة الدولي (701).

التعرف على مستويات الشفافية والافصاح وكيفية تحقيقها في أمور المراجعة الرئيسية.

أهمية الدراسة:

في ضوء مشكلة وأهداف البحث تتمثل الأهمية العلمية والعملية للبحث في الآتي:

1- الأهمية العلمية:

يشكل إصدار معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) تعديلاً جوهرياً في محتوى أمور المراجعة الرئيسية، وقد حظى هذا التعديل بالمزيد من الاهتمام من جانب العديد من الباحثين في العديد من دول العالم المتقدم، حيث تعددت الدراسات التي استهدفت التحقق من قدرة هذا التعديل على تحقيق زيادة تحسين مستوى الشفافية والافصاح في محتوى أمور المراجعة الرئيسية وتخفيض حالة عدم تماثل المعلومات وبدون أي خلل.

ومن هنا فقد لاحظ الباحث وجود ندرة شديدة في الدراسات العربية التي تناولت أثار ومحددات تبنى تطبيق هذا المعيار في محتوى أمور المراجعة الرئيسية لتحسين مستوى الافصاح والشفافية بها، لذلك فإن الأهمية العلمية لهذا البحث تتمثل في تقديم مساهمة علمية تضاف إلى المكتبة العربية في مجال توصيف إطار تطبيق هذا المعيار المستحدث، والمنافع المتوقعة من تبنى تطبيقه والمحددات التي تفرضها البيئة العربية على تحقيق هذه المنافع في محتوى أمور المراجعة الرئيسية.

الأهمية العملية:

وتتمثل فيما تسفر عنه الدراسة التطبيقية من نتائج حول مدى قدرة معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) على تحقيق الأهداف المرجوة منه خاصة فيما يتعلق بتحسين مستوى الافصاح والشفافية في محتوى أمور المراجعة الرئيسية بدون خلل، وبالتالي إمكانية تقديم التوصيات للجهات والهيئات المهنية في مصر، والتي تساهم في تعزيز الجوانب التطبيقية الخاصة بهذا المعيار المستحدث لتحقيق الأثر المستهدف منه.

منهج الدراسة:

سوف يعتمد الباحث على التكامل بين كل من المنهج الاستقرائي Inductive Approach والمنهج الاستنباطي Deductive Approach، بهدف دراسة وتحليل مشكلة البحث واشتقاق الفروض العامة واختبارها واستخلاص النتائج والتوصيات، وسوف يتم ذلك من خلال عرض وتحليل لبيان أثر فقرة محتوى أمور المراجعة الرئيسية وتحسين مستوى الشفافية والافصاح بها من خلال معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١)، كذلك الدراسات السابقة التي حاولت تحديد المتغيرات ذات الأثر على أمور المراجعة الرئيسية ومدى تحسين مستوى الافصاح والشفافية بها بدون خلل.

أداة الدراسة:

ستعتمد الدراسة الحالية على قائمة الاستقصاء.

حدود الدراسة:

يتناول هذا البحث التأثيرات المحتملة لمحتوى فقرة أمور المراجعة الرئيسية على تحسين مستوى الافصاح والشفافية في الممارسة المهنية، من حيث تأثيرها على المحتوي المعلوماتي لمحتوى فقرة المراجعة الرئيسية، وجودة المراجعة الرئيسية، ومن ثم يخرج عن نطاق البحث تأثيرها على مدى تحسين مستوى الافصاح والشفافية بدون خلل، وغيرها من الأمور المحاسبية والاقتصادية، كما أن قابلية البحث للتعميم مشروطة بضوابط منهاجيته المستخدمة وضوابط اختيار مجتمع وعينة الدراسة، وتشمل عينة الدراسة كل من المراجعين والمحاسبين والمستثمرين في بعض البنوك التجارية، وكذلك لجان المراجعة بمجال إدارة البنوك وبعض أساتذة الجامعات.

أهم مصطلحات الدراسة:

1- أمور المراجعة الرئيسية Key Audit Matters (KAM):

هي الأمور التي كانت تعتبر بحسب الحكم المهني للمراجع، الأكثر أهمية عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية (موسى، 2021).

كما تعرف ب أنها تلك الأمور التي تعتبر في رأى المراجع ذات أهمية قصوى في مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية كما تعتبر من الأمور التي يتم إبلاغها للمسئولين عن الحوكمة (رمضان، 2021).

2- الافصاح:

هو عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدميها من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات الموحدة (محمد، 2010).

كما عرف بأنه بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الاستفادة منها أو استخدامها، فالإفصاح هو نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها، وعرف أيضا بأنه:" إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية، وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل (الهادي، 2017).

3- الشفافية:

هو في الأصل عبارة عن مبدأ خلق بيئة Environment Creating Principle يتم من خلالها توفير معلومات عن الظروف والقرارات والتصرفات القائمة ، بحيث تكون هذه المعلومات قابلة للفهم ويمكن الوصول إليها بسهولة من كافة الأطراف المشاركة بالسوق ، وبالتالي فإن الشفافية معناها توفير الإفصاح الكامل لأغراض اتخاذ القرارات (لطفي، 2005).

كما تعرف الشفافية بأنها القدرة علي نشر المعلومات المالية وغير المالية الحالية والمستقبلية الخاصة بمنظمات الأعمال والتي تتصف بالملائمة والمصداقية من خلال التقارير والقوائم المالية المختلفة وباستخدام الأساليب التكنولوجية الحديثة وغيرها من الوسائل الإعلامية لضمان وصولها إلي مختلف المهتمين بها من داخل وخارج المنظمة بشكل عادل وفي التوقيت المناسب ، وذلك لتحقيق الرقابة علي أداء المنظمة ودعم الثقة بها وتخفيض عدم التأكد ، والمساعدة في اتخاذ القرارات الرشيدة دون الإضرار بمصلحة أي طرف آخر من الأطراف المتعددة(إبراهيم، 2005).

الدراسات السابقة:

1- دراسة أحمد (2017): هدفت الى الوقوف على الغاية التى من أجلها تم إصدار معيار مراجعة دولي، والوقوف على الأسس التي يتم بناءا عليها تحديد مسائل المراجعة الرئيسية، وبيان أثر مسائل المراجعة الرئيسية تضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية، وتوصلت إلى أن مهنة المراجعة قد عانت لسنوات عديدة من الجدل المثار بشأن المنافع التى تعود من النموذج النمطي الحالي، وإن معيار المراجعة الدولي رقم 701 له أثر إيجابي في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة حيث أنه يؤدى الى زيادة القيمة التواصلية لتقرير مراقب الحسابات.

2- دراسة خلف (2023): هدفت إلى تحليل التأثيرات المحتملة لتطبيق معيار المراجعة الدولي (701) (IAS)، للتحقق من مدى التشابه والاختلاف بين كل من مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية، وتوصلت إلى هناك اتفاق بين تصورات مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية على أن الإفصاح عن امور المراجعة الرئيسية سيزيد من المحتوي المعلوماتي وفائدة ومنفعة تقرير المراجعة مما يحسن من جودة قرارات مستخدمي التقارير.

3- دراسة عبد الفتاح & أحمد (2023): هدفت إلى أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (701) أمور التدقيق الرئيسية في جودة التدقيق الخارجي، وتوصلت إلى وجود أثر التطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (701) أمور التدقيق الرئيسية في جودة التدقيق الخارجي.

4- دراسة: Gutierrez, et al., (2018): هدفت إلى التعرف على الآثار المترتبة على اعتماد تقرير مدقق الحسابات الموسع في المملكة المتحدة، وتوصلت إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يؤثر على فائدة تقرير المراجعة للمستخدمين عند اتخاذ القرارات، ويقلل من ردود الفعل العاطفية السلبية مما يخفض من مسئولية مراقب الحسابات المقدرة.

5- دراسة: Pratoomsuwan, & Yolrabil, (2020): هدفت إلى التعرف على أمور المراجعة الرئيسية ومسؤولية المراجع: أدلة من مقيمي المراجعين في تايلاند، وتوصلت إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية له تأثير معنوي على قرار الاستثمار في الأسهم.

6- دراسة: Brown, et al., (2020): هدفت إلى دليل على كيفية تأثير التدخلات المختلفة على تقييم هيئة المحلفين للمسؤولية القانونية للمدقق والمسؤولية عن الأضرار بعد فشل

المدقق في اكتشاف الاحتيال، وتوصلت إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يقلل من مسؤولية مراقب الحسابات حيث يرى المحلفون أن التحريفات الاحتيالية غير المكتشفة كانت أكثر توقعا لمستخدمي التقارير المالية، وذلك لأن الإفصاح عن المخاطر في أمور المراجعة الرئيسية يقدم تحذير فعال لمستخدمي التقارير المالية.

7- دراسة: Zhi, & Kang, (2021): هدفت إلى التعرف على مسائل التدقيق الهامة ومخاطر انهيار أسعار الأسهم. حدود أبحاث الأعمال في الصين، وتوصلت إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يحد من مخاطر انهيار أسعار الأسهم من خلال زيادة جودة المراجعة والضغط على الإدارة للحد من سلوكها الانتهازي خوفا من إفصاح مراقب الحسابات في تقريره مما يحد من تراكم الاخبار السيئة المتعلقة بالمخاطر والتي لم يكن يتم الإفصاح عنها وهذا يؤدي إلى تحسين بيئة المعلومات للمستثمرين ويخفف من عدم تماثل المعلومات مما يحسن من حوكمة الشركات ويحقق الاستقرار في سوق رأس المال.

8- دراسة: ÖZCAN. (2021): هدفت إلى اكتشاف العوامل المؤثرة في الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية لشركات التصنيع المدرجة في بورصة إسطنبول لعام 2019، وتوصلت إلى أن الشركات التي تم تدقيقها من قبل مدقق صغير غير كبير قام بالتبليغ عن KAMS أكثر من الشركات التي تم تدقيقها من قبل Big-4 Auditor ، وبين البحث أن نوع رأي التدقيق لا يؤثر على عدد الإفصاح عن KAM.

9- دراسة: (2020) .Verho: هدفت إلى فحص ما إذا كان تناوب شركات التدقيق له تأثير على عدد مسائل التدقيق الرئيسة التي تم الكشف عنها (KAMS) في تقرير المدقق، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن الارتباط بعدد KAMS وتناوب شركة التدقيق، حيث بينت أن تناوب شركة التدقيق يرتبط بشكل إيجابي بعدد مسائل التدقيق الرئيسة التي تم الكشف عنها.

10- دراسة: (2021) .Sharf et. al: هدفت إلى بيان أثر جودة عملية التدقيق ورأي المدقق في إدارة الأرباح في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان في الأردن، وتوصلت إلى أن تخصص المدقق الذي يتم قياسه حسب حجم شركة العميل يلعب دورًا مهمًا في تقليل إدارة الأرباح، ووجود أثرا قليلا لحجم شركة التدقيق على إدارة الأرباح، وأنه عندما ينتقل رأي المدقق من غير المتحفظ إلى الامتناع عن إبداء الرأي؛ يزداد مدى التلاعب بالأرباح.

خطة البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهميته وتحقيقاً لأهدافه وتوافقاً مع المنهج المتبع لاختبار الفروض يقوم الباحث بتقسيم خطة البحث إلى ما يلى:

- الفصل الأول: الإطار العام للدراسة ويشتمل على المقدمة والمشكلة والأهداف والفروض وأهمية البحث ومنهج البحث والدراسات السابقة وخطة البحث.
- الفصل الثاني: دراسة تحليلية للمعيار 701 (أمور المراجعة الرئيسية)
- الفصل الثالث: أثر معيار المراجعة الدولي (701) علي مستوي الإفصاح والشفافية
- المبحث الرابع: أثر مستوى الإفصاح والشفافية على أمور المراجعة الرئيسية : دراسة ميدانية
- الفصل الخامس : نتائج الدراسة وتوصياتها.
- قائمة المراجع.
- ملاحق الدراسة.

الفصل الثاني

دراسة تحليلية للمعيار 701

(أمور المراجعة الرئيسية)

- تمهيد.
- أولاً: مفهوم ونطاق معيار المراجعة الدولية رقم (701).
- ثانياً: أهداف وأهمية معيار المرجعة الدولي رقم(701).
- ثالثاً: متطلبات معيار التدقيق الدولي (701).
- رابعاً: تحديد أمور المراجعة الرئيسية وفقاً لمعيار (701).

الفصل الثاني: معيار المراجعة الدولي رقم 701 (أمور المراجعة الرئيسية)

تمهيد:

تقارير المراجعة لها أهمية كبيرة في قرارات أصحاب المصالح المختلفين لما له من قدرة على إضفاء الثقة على المعلومات الواردة في القوائم المالية وزيادة مصداقيتها، وهو نتاج عملية المراجعة والتي لها دور كبير في زيادة ثقة أصحاب المصالح في الشركات وتقاريرها السنوية، ولكن هذا التقرير تعرض لانتقادات كثيرة لما له من لغة نمطية تحد من قدرة مراقبي الحسابات على توصيل معلومات كافية لأصحاب المصالح بصفة عامة.

وقد اتضح قصور تقرير المراجعة نتيجة انهيار كثير من الشركات بعد إصدار مراقب الحسابات لتقرير مراجعة نظيف لها، وعليه طالب الكثير من مستخدمي تقرير المراجعة بإجراء تعديل جوهري في تقرير المراجعة النمطي بما يوفر لمراقب الحسابات المرونة والفرصة لتوصيل المعلومات التي يراها ضرورية ومفيدة من وجهة نظر المستخدمين باختلاف أغراضهم وأهدافهم وقراراتهم، ومن ناحية أخرى ازداد تعقد التقارير المالية لما تحتويه من تقديرات، وخاصة تلك المتعلقة بالقيمة العادلة، وعدم التأكد المصاحب لها.

ففي الماضي كان يتم مراجعة القوائم المالية وعناصر مثل النقدية والمخزون وغيرها، وتوفير توكيد معقول reasonable assurance على تمثيلها العادل، أما الآن فقد زاد تعقد العمليات المحاسبية والمعايير ذات الصلة وارتفع مستوى عدم التأكد في القوائم المالية؛ وكذلك لم يتغير محتوى تقرير المراجعة كثيراً ليوفر للمساهمين الشفافية المطلوبة ويفصح لهم بوضوح عن مستوى عدم التأكد المتعلق بالتقديرات في القوائم المالية. (Christensen, et al., 2012)

واستجابة لمطالب مستخدمي تقرير المراجعة، بإجراء التعديلات اللازمة في هذا التقرير بهدف تحسين مستوى الشفافية وتضييق فجوات المعلومات والتوقعات والاتصال بين مراقبي الحسابات من ناحية، ومستخدمي القوائم المالية وتقرير المراجعة من ناحية أخرى، قام مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي (IAASB) بإصدار معيار جديد (ISA 701) بعنوان توصيل أمور المراجعة الأساسية في تقرير مراقب الحسابات "المستقل" Communicating

Key Audit Matters in Independent Auditor's Report والذي لا يؤثر على مسئولية مراقب الحسابات، أو مسئوليات الإدارة، ولكنه يهدف إلى تحسين عملية تقرير المراجعة وإدراك المستخدمين المختلفين لجودة المراجعة لما لهذه الفقرة المتعلقة بأمور المراجعة الأساسية من قيمة معلوماتية، لأنها تتعلق بالشركة محل المراجعة ولا تتضمن عبارات نصية boilerplate text يتم تكرارها على كل الشركات (PWC, 2014) .

وسينعكس تضمين فقرة لأمور المراجعة الأساسية في تقرير المراجعة إيجاباً على ثقة مستخدمي التقارير المالية فيها وفي تقرير المراجعة أيضاً، وسيؤدى ذلك إلى مزيد من المنافع، مثل تحسين حوكمة الشركات من خلال تحسين الاتصال بين مراقبي الحسابات والمسئولين عن الحوكمة، زيادة مستوى الشفافية، تحسين جودة المراجعة من خلال إصدار أحكام أكثر دقة وزيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة، وخاصة فيما يتعلق "بالشك المهني"، وتشجيع الشركات على تحسين التقرير المالي، من خلال تحفيز معدى التقارير المالية على مراجعة تلك التقارير والإفصاحات المتعلقة بأمور المراجعة الأساسية، وهو ما يؤدي إلى اتخاذ مستخدمي التقارير المالية لقرارات أكثر رشداً، وسينعكس ذلك في النهاية على الاستخدام الأمثل لرأس المال والموارد المحدودة (ACCA, 2018) .

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

وفي عام 2011 أصدر (IAASB) ورقة استشارية تحت عنوان "تعزيز قيمة تقارير مراقب الحسابات "اكتشاف الآراء للتغيير" . و في عام (2012) تم دعوة المستخدمين لإبداء آرائهم حول مقترح بعنوان "تحسين تقرير مراقب الحسابات". وفي عام (2013) قدم IAASB"

مسودة بعنوان "إعداد تقرير عن القوائم المالية" التي تمت مراجعتها معايير المراجعة النهائية الجديدة والمعدلة". وفي عام (2015) نشر "IAASB" معايير المراجعة النهائية الجديدة والمعدلة التي أدخلت العديد من التحسينات على تقارير المراجعة والتي يسري تطبيقها على عمليات مراجعة القوائم المالية للفترات التي تنتهي في أو بعد 15 ديسمبر 2016 بما في ذلك المعيار الجديد رقم (701) ISA بعنوان اتصال مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات المستقل" (بسطويسى، 2024) .

يسرى المعيار الدولي للمراجعة رقم ٧٠١ على مراجعة المجموعات الكاملة للقوائم المالية للأغراض العامة المسجلة في سوق الأوراق المالية ويتمثل الغرض من هذا المعيار في تعديل حكم المراجع فيما يتعلق بالمحتوى الذى يجب توصيله من خلال تقريره كما يجوز أن يسرى ذلك المعيار أيضا عندما يتم مراجعة القوائم المالية غير المدرجة بسوق الأوراق المالية ويتم ذلك بصفة عامة بأن يقوم المراجع بتحديد أمور المراجعة الرئيسية وبعد تكوين رأى فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية يقوم بإبلاغ هذه الأمور عن طريق وصفها في قسم مستقل بنفسة (رمضان، 2021) .

أولاً: مفهوم ونطاق معيار المراجعة الدولية رقم (701):

لغة: يعرف بأنه نموذج متحقق أو(متصور) لما ينبغي أن يكون عليه الشيء، فيقال معاير بين المكياليين: أن امتحنهما لمعرفة مدى تساويهما، وعاير المكيال والميزان، أي امتحنه لمعرفة صحته (مسعد، 2009).

اصطلاحا: يعرف معيار التدقيق بأنها بمثابة مقاييس للأداء يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية، وعن طريق الاتفاق العام بين أعضاء المهنة لتكون مرشدا عاما يوضح طريقة العمل، بحيث تمثل مقياسا موحدا للأداء (عبد الله، 2014).

أما بالنسبة لتعريف معايير التدقيق الدولية، يمكن ذكر بعض من التعريفات في الآتي:

تمثل المعايير الصادرة عن (IFAC) مستويات للأداء المهني، تهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط لعملية التدقيق، وتحدد نوع من الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه، وتوفر مستوى معين من الثقة بعمل المدقق، وبالتالي فهي تشكل إطار عام يستند إلى معايير محددة،

تساعد في تنظيم عملية التدقيق وتوجيه الإجراءات المتعلقة بها، وأن وجودها يساعد في تحسين أداء المدققين والارتقاء به، والحكم على هذا الأداء أيضا(دشله، 2019) .

ويعرف معيار المراجعة (701) بأنه المعيار الذي يتناول مسؤولية مراقب الحسابات حول الابلاغ عن امور التدقيق الهامة، وذلك لغرض تحسين الإبلاغ المالي للوحدات الاقتصادية و وزيادة موثوقية الجهات المستفيدة من عمليات الإبلاغ عن طريق توفير أكبر قدر ممكن من الشفافية بشأن عملية التدقيق، فضلاً عن توفير المعلومات المهمة التي تساعد الجهات المستفيدة التي يراها مراقب الحسابات حسب رأيه وحكمه المهني (محمد، 2017) .

وتعرف الأمور الرئيسة للمراجعة بأنها تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ويتم اختيار الأمور الرئيسة للمراجعة من بين الأمور التي يتم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة.

وبالتالي فهي" إرشادات فنية وأخلاقية وتعليمية توفر قدر كاف من المرونة لترك المجال مفتوحا أمام الهيئات المهنية في دول العالم للاسترشاد بها واتاحة الفرصة أمامها حتى يمكن تكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة.

وبصفة عامة فمعايير التدقيق هي نماذج أو مقاييس للأداء يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية وبالتالي فهي تشكل الإطار الذي يعمل المدقق ضمنه و تساعده في تنظيم عمله وتوجيه الإجراءات المتعلقة به، إذ توفر مستوى معين من الثقة بعمل المدقق، كما أنها إرشادات فنية توفر قدر كافي من المرونة لأجل تكييفها مع الظروف البيئية بكل دولة.

وقد أشار نطاق معيار المراجعة الدولي رقم (701) إلي:

1. يتناول هذا المعيار الدولي للمراجعة مسؤولية المراجع عن الإبلاغ بالأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع، ويهدف إلى تناول كل من حكم المراجع بشأن ما يتم الإبلاغ به في تقريره وشكل ومحتوى ذلك الإبلاغ.
2. الغرض من الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة هو تعزيز قيمة الاتصال في تقرير المراجع عن طريق توفير المزيد من الشفافية عن المراجعة التي تم تنفيذها ويوفر الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية المستهدفين "المستخدمين

المستهدفين" لمساعدتهم في فهم تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المني للمراجع الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، وقد يساعد الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة أيضاً المستخدمين المستهدفين في فهم المنشأة ومجالات الاجتهاد المهمة من جانب الإدارة في القوائم المالية المراجعة.

3. قد يوفر أيضاً الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع للمستخدمين المستهدفين أساساً لزيادة العمل مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة بشأن بعض الأمور المتعلقة بالمنشأة أو بالقوائم المالية المراجعة أو بعملية المراجعة التي تم تنفيذها.

4. يتم الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع في سياق تكوين المراجع لرأيه في القوائم المالية ككل، ولا يُعد الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع:

5. بديلاً عن الإفصاحات الواردة في القوائم المالية التي يطلب إطار التقرير المالي المنطبق من الإدارة تقديمها، أو التي تعد ضرورية لأي سبب آخر لتحقيق العرض العادل.

6. ولا بديلاً عن إبداء المراجع لرأي معدل عندما يكون ذلك مطلوباً بموجب ظروف ارتباط مراجعة معين وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥).

7. ولا بديلاً عن عملية التقرير وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠) عند وجود عدم تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

8. أو رأياً منفصلاً عن أمور بعينها.

9. ينطبق هذا المعيار على عمليات مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام لمنشآت مدرجة، وعلى الظروف التي يقرر المراجع فيها الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره، وينطبق هذا المعيار أيضاً عندما يكون مطلوباً من المراجع بموجب الأنظمة أو اللوائح الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقريره. ومع ذلك يحظر معيار المراجعة (٧٠٥) على المراجع الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة عندما يمتنع المراجع عن إبداء رأي في القوائم المالية، ما لم يكن ذلك الإبلاغ مطلوباً بموجب نظام أو لائحة.

10. **ثانياً: أهداف وأهمية معيار المرجعة الدولي رقم(701):**

- أهداف معيار المرجعة الدولي رقم(701):

يهدف معيار المراجعة الدولي رقم (701) إلى زيادة في فاعلية تقرير مدقق الحسابات، فضلاً عن تحسين قيمة ذلك التقرير في عملية توصيل نتائج المراجعة النهائية، خاصة النتائج

المتعلقة في توصيل أمور المراجعة الهامة، والتي تلعب دور في زيادة شفافية عملية المراجعة من وجهة نظر الجهات المستفيدة، كونها تمكن تلك الجهات من إدراك ما هي الأمور الهامة، فالبيانات والمعلومات المالية للوحدات الاقتصادية التي يراها مراقب الحسابات تمثل خطر على الوحدة الاقتصادية تعد مناسبة لتشكل اموراً هامة للمراجعة حسب رأي مراقب الحسابات، والتي تمكن أيضاً من فهم القضايا الاساسية التي تخص الوحدة الاقتصادية التي قام مراقب الحسابات بتدقيق بياناتها المالية (Al-Dhunaibat, 2017) .

كما أن معيار المراجعة الدولي (701) يهدف إلى توضيح مسؤولية مراقب الحسابات في الابلاغ عن امور التدقيق الهامة في تقرير مراقب الحسابات، فضلاً عن معالجة احكام مراقب الحسابات بشأن ما يتعين الابلاغ عنه في تقرير مراقب الحسابات وشكل ومضمون هذا الابلاغ، كما ويجب وفقاً لمعيار (701) أن يقوم مراقب الحسابات في تقريره بالإبلاغ عن أمور التدقيق الهامة التي يراها مراقب الحسابات حسب رأيه المهني (International Standard on Auditing, 710) .

ومن خلال ذلك، فالهدف من وراء تقيد المدقق بالمعايير المراجعة الدولية أثناء القيام بمهامه هو حصوله على درجة تأكيد معقولة حول خلو البيانات المالية من أي تحريفات جوهريه من شأنها التأثير على الرأي الفني المحايد للمدقق؛ وكذلك إمكانية تضليل مستخدميها؛ يحمل كل معيار من معايير المراجعة الدولية في طياته هدف أو مجموعة من الأهداف توضح السياق الذي يتم من خلاله وضع شروط هذا المعيار، ويعمل المدقق على تحقيق هذه الأهداف مع أخذه بعين الاعتبار العلاقات المتبادلة بين معايير المراجعة الدولية (جمعة، 2009) .

من هذا المنطلق يستخدم المدقق الأهداف ليرى بعد تقيده بمعايير المراجعة الدولية إذا استطاع الحصول على الأدلة الملائمة والكافية، والتي تمكنه من تحقيق عمله وأداء رأيه الفني عن عدالة القوائم المالية، وإذا تعذر على المدقق تحقيق هدف معين عليه الأخذ بعين الاعتبار إن كان هذا الوضع سيحول بينه وبين تحقيق هدفه الأساسي من عملية التدقيق (عبد العال، 2004) .

- أهمية معيار المرجعة الدولي رقم(701):

وتكمن أهمية معيار المراجعة الدولي رقم (701) في الآتي (الشمري، 1994) :

- يساعد معيار المراجعة الدولي رقم (701) في تنظيم مهنه التدقيق.
- وجود معيار المراجعة الدولي رقم (701) يساعد في تحسين أداء المدققين والارتقاء به.
- الحكم على أداء المدققين حيث يمثل هذه المعيار مستوي أداء يمكن الاحتكام إليها سواء في عمليات الرقابة على الجودة أو في المحاكم.
- وجود معيار المراجعة الدولي (701) يساعد في تلبيه توقعات مستخدمي القوائم المالية عن دور المدقق ومسؤولياته؛ قابلية هذه المعيار للتطبيق على جميع القوائم المالية بغض النظر عن حجم الشركة أو طبيعة النشاط أو غير ذلك.

وترجع الأهمية التي أوليت لمعيار المراجعة الدولي رقم(701) إلى الحاجة المستمرة من قبل أعضاء المهنة لمعايير التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في حقل، الذي أدى إلى وجود مشكلة مزدوجة أمام مهنه المحاسبة والتدقيق فتزايد أهمية المعلومات المالية التي تمت تدقيقها بالنسبة لمستخدم التقارير والقوائم المالية (المطارنة، 2006) .

ومن هنا تظهر أهمية معايير التدقيق وفوائدها العديدة على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة، وأن تكون موثقة، ويلزم إعادة النظر فيها من حين إلى آخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها وإخضاعها للتحسين والتطوير لغرض مسايرتها لظروف المستجدة من جهة ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى.

ويمكن أن نربط هذه الأهمية إلى الاعتبارات التالية:

- تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية.
- تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية.
- أن تغيرات مثل العولمة تحرير التجارة الدولية، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق.
- أن معايير الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة؛ أن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها(الشمري، 1994) .

ثالثاً: متطلبات معيار التدقيق الدولي (701):

إن معيار التدقيق (701) يتضمن عنصر واضح يجب ان يتكون منه تقرير مراقب الحسابات الا وهو فقرة الامور الهامة، والتي تعني مجموعة من الايضاحات التي يرغب مراقب الحسابات من تسليط الضوء عليها لفائدة المستثمر وبيان درجة المخاطر التي من الممكن التعرض لها، ويقصد بأمور التدقيق الهامة تلك الامور التي يراها مراقب الحسابات وفقاً لحكمه المهني أموراً أكثر أهمية في تدقيق القوائم المالية في الفترة الحالية(محمد، 2017)، وقد اهتم معيار التدقيق الدولي (701) إلى وضع بعض المتطلبات التي تؤدي الى تحسين تقرير مراقب الحسابات، وذلك من خلال ما يأتي :

- تحديد امور التدقيق الهامة KAM:

على مراقب الحسابات ان يحدد من بين الأمور التي تم ابلاغها الى المكلفين بالحوكمة بعض الأمور التي يرى بأنها تتطلب اهتماما كبيرا منه اثناء قيامه بعملية التدقيق وعند إجراء هذا التحديد عليه أن يأخذ بالحسبان ما يلي:

- المجالات التي تنطوي على مخاطر مرتفعة للأخطاء الجوهرية أو مخاطر هامة محددة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 315 المنقح.
- احكام مراقب الحسابات الهامة المتعلقة بالمجالات التي تنطوي على احكام هامة للإدارة ضمن البيانات المالية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي حدد بأنها تنطوي على شكوك تقدير كبيرة.
- التأثيرات على تدقيق الاحداث أو المعاملات الهامة التي وقعت خلال الفترة

ويتضمن تحديد امور التدقيق الهامة ان يقوم مراقب الحسابات بإصدار حكمه عن الاهمية النسبية للأمور التي تسترعي اهتمامه، اذ انه من النادر أن لا يحدد مراقب الحسابات للوحدة الاقتصادية المدرجة امر تدقيق هام واحد على الاقل من بين الأمور التي سبق ابلاغها الى المكلفين بالحوكمة، ثم يحدد مراقب الحسابات من بين الأمور التي تتطلب المجالات التي تتطلب اهتماما كبيرا منه الامور الأكثر أهمية في تدقيق القوائم المالية للفترة الحالية وبالتالي فهي KAM () معيار المراجعة (701).

- الابلاغ عن أمور التدقيق الهامة:

أن عملية الإبلاغ عن أمور التدقيق الهامة ترتبط بشكل وثيق بالعمليات التي جرت على القوائم المالية خلال الفترة المحددة والتي بموجبها تم تحديد الأمور الهامة وفقاً لرأي مراقب الحسابات وحكمه الشخصي، ويتطلب معيار التدقيق الدولي (701) من مراقب الحسابات وقبل الابلاغ عن أمور التدقيق الهامة أن يأخذ بنظر الاعتبار المخاطر والاخطاء الجوهرية وان يحدد وفقاً لذلك الأمور الهامة وان يوضح الاساس الذي دعاه الى عد تلك المخاطر أمور هامة للتدقيق، كما ويتوجب على مراقب الحسابات الحصول على الادلة الكافية وان يوصلها الى اولئك المكلفين بالحوكمة قبل عملية الابلاغ عنها بشكل نهائي، حتى يتيح المجال لهم في حال كان لديهم اي استفسار او توضيح فيما يخص تلك الأمور.

اما بالنسبة للظروف التي لا يتم فيها الإبلاغ في تقرير المراجع عن أمر تم تحديده بأنه أحد الأمور الرئيسة للمراجعة يجب على المراجع أن يوضح في تقريره كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة ما لم:

- تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني عن هذا الأمر.
- وذلك وفي ظروف نادرة للغاية يري المراجع أن الأمر ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنه في تقريره لأن التبعات السلبية للقيام بذلك من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق فوائد المصلحة العامة المترتبة على هذا الإبلاغ. ولا ينطبق ذلك إذا كانت المنشأة قد أفصحت للجمهور عن معلومات بشأن هذا الأمر.
- الاتصال مع المكلفين بالحوكمة:

أن معايير التدقيق ومنها معيار (701) يتطلب من مراقب الحسابات ان يقوم بالاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة، وأن يجري معهم مشاورات مناسبة بشأن أمور التدقيق الهامة، ويتطلب من مراقب الحسابات ان يتواصل مع المكلفين بالحوكمة في وقت مناسب، وان يبلغهم بوجهة نظره الأولية حول الأمور التي استرعت انتباهه وقام بعدها امور تدقيق هامة.

وتساعد عملية الإتصال مع المكلفين بالحوكمة مراقب الحسابات من اطلاعهم على أمور التدقيق الهامة التي ينوي الابلاغ عنها في تقريره، ويتيح لهم بعض الوقت للحصول على مزيد من التوضيح عن سبب عدها اموراً هامة إن لزم الأمر، لذا يجب عليه أن يزودهم بمسودة عن القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها وارفاق الأدلة التي تم الاستناد عليها في تحديد الأمور

الهامة، حتى يتيح امكانية فهم المكلفين بالحوكمة لتلك الأمور وكيفية تناولها (معيار المراجعة، 701).

- التوثيق:

يتطلب من مراقب الحسابات على وفق المعيار (701) أن يقوم بتوثيق الأسباب التي دعته الى عد بعض الأمور في القوائم المحاسبية أموراً هامة، ويمكن أن تكون وثائق التدقيق المعدة خلال عملية التدقيق مفيدة في صياغة وصف أمر التدقيق الهام.

حيث أن الغرض من توصيل الامور الهامة هو تعزيز جودة تقرير مراقب الحسابات من خلال توفير قدر أكبر من الشفافية حول عملية التدقيق حيث ان الامور الهامة توفر لمستخدمي البيانات المالية المستهدفين معلومات إضافية حول تلك الأمور التي كانت ذات أهمية كبيرة في تدقيق القوائم المالية للفترة الحالية، حسب تقدير مراقب الحسابات المهني و توفر الامور الهامة أيضًا للمستخدمين المقصودين أساسا لمزيد من المشاركة مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة, ان الغرض الاساسي من الامور الهامة هو ان يوفر شرحا موجزا و متوازنا للمستخدمين المقصودين ليكونوا قادرين على فهم سبب كون مسائلة ما واحدة من أكثر المسائل اهمية في التدقيق و ان يوفر وصفا لكيفية معالجة مخاطر تلك المسألة خلال عملية التدقيق (Cordos, & Fulop, 2015) .

رابعاً: تحديد أمور المراجعة الرئيسية وفقاً لمعيار (701):

استهدف معيار المراجعة الدولي (ISA701) توصيل أمور المراجعة الأساسية في تقرير مراقب الحسابات المستقل" توضيح مسئولية مراقب الحسابات فيما يتعلق بتحديد وتوصيل أمور المراجعة الأساسية. وقد عرّف المعيار أمور المراجعة الأساسية على أنها الأمور والتي تعتبر وفقاً للحكم المهني لمراقب الحسابات لها الأهمية القصوى عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ويتم اختيار أمور المراجعة الأساسية من ضمن الأمور التي يتم توصيلها إلى المسئولين عن الحوكمة.

وعند الأخذ بتحديد أمور المراجعة الرئيسية يجي الأخذ في الاعتبار بما يلي:

أ. المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريفات الجوهرية أو المخاطر الجوهرية المحددة بما يتفق مع معيار المراجعة الدولي (ISA, 315).

ب. تعرف المخاطر الجوهرية بأنها تلك التي يتم تحديدها وتقييمها على أنها تمثل تحريفات ملموسة ، والتي تتطلب وفقا لحكم مراقب الحسابات إعتبارات خاصة في المراجعة، ويمكن أن يتم تحديد المناطق التي تتطلب حكم جوهري من الادارة وكذلك العمليات غير العادية الجوهرية بإعتبارها مخاطر جوهرية؛ ومن ثم فإن هذه المخاطر الجوهرية تتمثل غالبا في تلك التي تتطلب عناية خاصة (IAASB, 2015) .

وبالرغم من ذلك فإنه بالرغم من أن مخاطر الغش في تحقق الإيراد تصنف بإعتبارها مخاطر جوهرية وفقا للمعيار (ISA 240)، فإنها لا تؤخذ في الإعتبار لدى تحديد مسائل المراجعة الرئيسية، نظرا لأن طبيعة هذه المخاطر قد لا تتطلب عناية خاصة من قبل مراقب الحسابات نظرا لصعوبة التنبؤ بالكيفية التى تتم الرقابة عليها من قبل الإدارة (معيار المراجعة، 701) .

ج. أحكام مراقب الحسابات الجوهرية المتعلقة بمجالات القوائم المالية التي تتطلب حكماً جوهرياً من قبل الإدارة، والتي تتضمن التقديرات المحاسبية التى تتصف بدرجة عالية من عدم التأكد في التقدير.

حيث أن مراقب الحسابات يتطلب منه التواصل مع المسئولين عن الحوكمة بشأن وجهة نظره عن المجالات الجوهرية النوعية المتعلقة بالممارسات المحاسبية للمنشأة، والتي تشمل السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والافصاحات في القوائم المالية، وفي كثير من الحالات تكون تلك التقديرات المحاسبية الحرجة والافصاحات المتعلقة بها ذات صلة بالمناطق التي تتطلب عناية خاصة من المراجعة وقد تصنف بإعتبارها مخاطر جوهرية (احمد، 2017) .

د. الأثر على مراجعة الأحداث أو العمليات الجوهرية التى تحدث أثناء الفترة.

فيقوم مراقب الحسابات بوصف أمر المراجعة الأساسي في قسم منفصل في تقرير المراجعة تحت عنوان "أمور المراجعة الأساسية" وباستخدام عنوان فرعي مناسب (ISA701)، ويقوم مراقب الحسابات في فقرة أمور المراجعة الأساسية بوصف أمر المراجعة ورد فعل مراقب الحسابات تجاهها والإشارة إلى إفصاحات القوائم المالية ذات الصلة (CPA, 2017) .

حيث تعد الأحداث أو العمليات الهامة التى لها تأثير جوهري على القوائم المالية من المناطق التي تتطلب عناية خاصة من مراقب الحسابات، وبالتالي يتم تحديدها بإعتبارها مخاطر جوهرية، فمراقب الحسابات قد يقوم بمناقشات مستفيضة مع الادارة والمسئولين عن الحوكمة في مختلف المراحل بشأن تأثير عمليات خاصة بأطراف ذات علاقة أو بعمليات محددة على القوائم المالية والتي تعتبر خارج الأنشطة المعتادة وتبدو بأنها عمليات غير عادية، وقد تقوم الادارة بعمل تقديرات (أحكام) صعبة أو معقدة difficult or complex judgments بالنسبة للتحقق والقياس والعرض والافصاح بالنسبة لتلك العمليات والتي قد يكون لها تأثير جوهري على استراتيجية مراقب الحسابات ككل (معيار المراجعة، 701) .

ومن خلال ذلك فإن (IAASB) قد أصدر معيار المراجعة الدولي (ISA701) بغرض تخفيض عدم تماثل المعلومات وفجوات التوقعات والمعلومات والاتصال فقد انتهج مجلس الرقابة على أعمال مراقب حسابات الشركات العامة PCAOB نفس النهج وقام بإصدار معيار عن أمور المراجعة الحرجة critical auditmatters والذي بمقتضاه يقوم مراقب الحسابات بالإفصاح عن الأمور الحرجة في تقرير المراجعة بغرض زيادة المحتوى المعلوماتي للتقرير وملاءمته بالنسبة للمستثمرين وأصحاب المصالح المختلفين.

وقد عرف المجلس أمر المراجعة الحرج على "أنه أى أمر ناتج عن مراجعة القوائم المالية والذي تم توصيله، أو يتطلب توصيله إلى لجنة المراجعة، ويتعلق بحسابات أو إفصاحات تعتبر جوهرية بالنسبة للقوائم المالية وتتضمن حكم مراقب الحسابات الشخصي أو المعقد ." (PCAOB, 2017)

وهناك اتفاق بين مقترح مجلس الرقابة على أعمال مراقب حسابات الشركات العامة و IAASB فكلاهما يركز على أمور المراجعة الأساسية أو أمور المراجعة الحرجة (Simnett, & Huggins, 2014) .

خامساً: مكونات معيار المراجعة الدولي رقم (701):

إن معيار المراجعة الدولي (701) ينص على انه من الضروري أن يتضمن تقرير مدققي الحسابات على العناصر الأساسية التالية:

1) فقرة الرأي: وتبين هذه الفقرة أن مدقق الحسابات المستقل هو الذي يقوم بعملية تدقيق البيانات المالية للمنشأة وتحتوي هذه الفقرة على:

- قائمة المركز المالي المدرجة في نهاية السنة المالية.
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
- قائمة الدخل الشامل، وقائمة التدفقات النقدية.
- وتشتمل الإيضاحات بخصوص البيانات المالية والعمل على إضافة الملخص الخاص بسياسات مهمة محاسبية، ومعلومات توضيحية مختلفة.

ويبدأ دور المدقق في إبداء رأيه بخصوص عدالة هذه المعلومات المتكاملة بتلك البيانات وأمور متعددة أخرى وذلك من أجل الزيادة في الإفصاح في تقريره، وعموماً فإن هذه الفقرة تحتوي على معلومات مقدمة سابقاً بخصوص القوائم المالية الخاصة بتلك الشركة.

2) أساس الرأي: حيث يبدي المدقق ما تم الاعتماد والاستناد إليه من أجل تكوين رأيه بخصوص البيانات المالية (عبد اللطيف، 2018) .

3) الأمور الرئيسية المتعلقة بالتدقيق Key Audit Matters (KAM): وهي الأمور التي يتم الاعتماد عليها من أجل الحكم المهني للمدقق، حيث أن لها بالغ الأهمية من خلال تدقيقه جميع البيانات المالية، لذا لابد أن يأخذ هذه الأمور بعين الاعتبار خلال تدقيقه جميع البيانات المالية من أجل تكوين رأي لدى المدقق حولها، وليس هدفه إبداء رأي منفصل عن تلك الأمور، لذلك تكون معظم الأمور الرئيسة في حال إذا كانت المنشأة مساهمة عامة ومن الأمثلة على ذلك: (نقص في الممتلكات – الاعتراف بالإيراد– انخفاض الشهرة – وكذلك تقييم البضاعة والضرائب المستحقة)، وغير ذلك، أما إذا كانت الشركة غير مساهمة عامة فإن ذلك لا يتطلب من المعيار العمل على وصف أمور التدقيق الهامة.

وتعد هذه الفقرة في التقرير في غاية الأهمية من حيث التعديلات التي قد تحدث في تقارير مدققي الحسابات في هذا الوقت من خلال وجهة نظر المستثمرين والمدققين، وكذلك المستفيدين من هذه البيانات المالية التي تم تدقيقها، ومن أجل رغبتهم في الوصول والإلمام بالمعلومات التي تخص الشركات، تُم الإبلاغ عن المسائل الرئيسة للتدقيق (KAM)، وتعد أهم

التعديلات التي يبحث بها هذا المعيار المعدل وذلك لأنه يضيف قيمة إعلامية لتقرير مدققي الحسابات (Hamadi, 2008) .

وبناءً على ذلك فإن (IAASB) يؤكد أن تلك التعديلات لها أهمية كبيرة وذات وصف مفصل ل (KAM)، وبسبب ما تقدم فمن الضروري أن يشرح المدقق هذا الوصف من خلال الظروف الفعلية، على أن يتم التقليص من الصيغة القياسية إلى حد مدن وأن يتم استخدام اللغة البسيطة لكي يتم فهمها من قبل مستخدمي التقارير المالية، لذا فعلى المدقق أن يقوم بوصف الأمور بالطريقة الصحيحة وبشكل واضح ومحدد وهذا يعني أن على المدقق أن يتجنب الكلمات المعقدة وغير المفهومة والتعريفات المتعلقة بالاختصاص، ولأن تقرير مدقق الحسابات الجديد يجب أن يشمل العديد من الجدالات والمناقشات والحوارات والتعاون الكبير مع المدققين ومجلس الإدارة، فلابد أن تأخذ هذه العملية الوقت الكبير كونها تتسم بالتعقيد والصعوبة (Raven, 2016)

4) معلومات أخرى: حيث إن الإدارة هي المسئولة عن المعلومات الأخرى والتي تحتوي على معلومات التقرير السنوي، وأن المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق هي قراءة المعلومات الأخرى، فإذا توصل المدقق بعد تدقيقه للبيانات المالية إلى وجود معلومات غير مطابقة بصورة جوهرية مع ما توصل إليه. أو إلى وجود أخطاء جوهرية مع تلك المعلومات الأخرى فإن من الضروري أن يقوم بالإفصاح عن تلك الحقيقة في تقريره.
5) مسؤولية الإدارة العليا والمسئولين عن نضج الحوكمة : تتناول هذه الفقرة مسؤولية إدارة المنشأة عن القيام بإعداد البيانات المالية والعمل على عرضها وبشكل عادل وذلك بناءً لمعايير التدقيق الدولية للتقارير المالية و إعداد نظام رقابي إشرافي داخلي ما تعتبره الإدارة ضرورياً من أجل القيام بإعداد البيانات المالية والتي تكون خالية من أخطاء جوهرية، باعتبارها ناتجة عن خطأ أو عن احتيال. لذلك فإن الإدارة هي المسئولة عن القيام بإعداد البيانات المالية والعمل على تقييم مقدرة المنشأة على الاستمرارية (عبد اللطيف، 2018) .
6) مسؤولية المدقق: إن هذه الفقرة تتعلق بوجود غايات وأهداف للمدقق من أجل الوصول للتأكيد المعقول بحيث إذا كانت هذه البيانات المالية خالية من أي أخطاء جوهرية، سواء كانت هذه الأخطاء ناشئة عن طريق الاحتيال أو من الممكن أن تكون ناشئة بالخطأ، ويتم العمل على إصداره لتقريره الذي يحتوي على رأيه حول ذلك. مع التأكيد على أن ما تم تكوينه من رأي

المدقق ليس هو ضمانه بأن عملية التدقيق التي تمت بناءً على المعايير الدولية للتدقيق سيكتشف من خلاله جميع الأخطاء الجوهرية، في حال وجودها. لذلك من أهم الأمور الخاصة بمسؤولية المدقق التي نصت عليها هذه الفقرة كالتالي (Chong, & Pflugrath, 2008) :

- القيام بالتخطيط لعمل إجراءات تدقيق متكيفة مع الظروف، وليس الهدف منها هو إبداء رأي بخصوص جودة وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية في المنشأة.
- التوصل للاستنتاجات المتعلقة بخصوص مدى التوافق في إتباع الإدارة أسس الاستمرارية المحاسبية، وفقا لوجود أدلة للتدقيق تم الوصول إليها، فيما يتعلق بعدم وجود يقين جوهر يتفق مع ظروف وأحداث يمكن من خلالها أن تثير الجدل الجوهري بخصوص مقدرة المنشأة على الاستمرارية.
- القيام باختبار وفحص السياسة المتبعة ومدى توافق التقديرات المحاسبية، والإيضاحات ذات الصلة فيما تم إعداده من طرف الإدارة.
- معرفة المخاطر والعمل على تقييم الأخطاء الجوهرية فيما تم تجميعه من بيانات مالية سواء كانت ناتجة عن عمليات احتيال أو خطأ، وكذلك العمل على التخطيط والتنفيذ لإجراءات تدقيق تقلل من تلك المخاطر، ثُم الوصول لأدلة في التدقيق بحيث تكون وافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي للمدقق.
- العمل على تحديد و تقييم الشكل والمحتوى للبيانات المالية وما تتضمنها من إفصاحات إذا كانت تلك البيانات المالية تصور الأحداث والمعاملات ذلك بصورة تحقق الهدف العادل.

7) المتطلبات التشريعية والقانونية: حيث تقوم الشركة بالاحتفاظ بجميع سجلاتها المحاسبية والتي تكون منظمة بصورة أصولية، بحيث تتفق جميع الجوانب ذات الأهمية مع البيانات المالية التي تم تجميعها ومع أهمية وضرورة المصادقة عليها من قبل الهيئة العامة (عبد اللطيف، 2018) .

الفصل الثالث

أثر معيار المراجعة الدولي (701)

علي مستوي الإفصاح والشفافية

تمهيد

أولاً: مفهوم الإفصاح

ثانياً: أهمية الافصاح

ثالثاً: أنواع الافصاح

رابعاً: أساليب الافصاح

خامساً: العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح

سادساً: مفهوم الشفافية

سابعاً: أهمية وأهداف الشفافية

الفصل الثالث: أثر معيار المراجعة الدولي (701) علي مستوي الإفصاح والشفافية

تمهيد:

إن معيار المراجعة الدولي (IAS 701)، والذي يلزم مراقبي الحسابات بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في فقرة مستقلة في تقرير المراجعة، وذلك للتحقق من مدى التشابه والاختلاف بين تصوراتهم كل من مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن الأثار المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على المحتوي المعلوماتي ومنفعة تقرير المراجعة ومدي صدق وعدالة القوائم المالية ومسئولية مراقب الحسابات وجودة المراجعة، حيث يتفق كلاً من مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من المحتوي المعلوماتي وفائدة ومنفعة تقرير المراجعة مما يحسن من جودة قرارات مستخدمي التقارير، كما أنه سيزيد من مسئولية مراقب الحسابات تجاه التحريفات الجوهرية غير المكتشفة، إلا أن سيزيد من تأخر تقرير المراجعة لأن كتابة تقرير المراجعة الجديد سيحتاج مزيد من الوقت والجهد. وعلى النقيض، فإن هناك اختلاف بين تصورات مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن مدي صدق وعدالة القوائم المالية وجودة المراجعة وأتعاب المراجعة، حيث يري مراقبو الحسابات أنها ستوثر سلبيًا على تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن مدي صدق وعدالة القوائم المالية، في حين يري مستخدمو التقارير المالية عكس ذلك تماما (خلف، 2023) .

حيث يعتبر تقرير المراجعة هو أداة التواصل بين مستخدمي التقارير المالية ومراقب الحسابات، ويعرض تقرير المراجعة رأى مراقب الحسابات بشأن مدى مصداقية القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية للمؤسسة بما يتوافق مع المعايير المطبقة.

ولم يتغير شكل تقرير المرجع في منذ أربعينيات القرن الماضي حيث يأخذ شكل نموذج النجاح الفشل Pass/Fail Model والذي يوضح فيه مراقب الحسابات مدي صدق وعدالة القوائم المالية في جميع النواحي المادية، وهذا أدي إلى انخفاض منفعة تقرير مراقب الحسابات بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية، وذلك بسبب أن تقرير مراقب الحسابات ينقل القليل من المعلومات التي حصل عليها مراقب الحسابات وقام بتقييمها أثناء عملية المراجعة، مما جعل مستخدمي التقارير المالية ينظرون في تقرير المراجعة الحالي فقط لتحديد ما إذا كان رأي مراقب الحسابات غير متحفظ (PCAOB, 2013) .

ولذلك اهتمت واضعي ومنظمي المعايير على مستوى العالم بتطوير وتغيير تقرير مراقب الحسابات وتبني تقارير المراجعة الموسعة بهدف زيادة منفعة وأهمية تقرير مراقب الحسابات والحد من عدم تماثل المعلومات وتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي التقارير المالية ومراقبي الحسابات (Bédard, et al., 2019) ؛ فكانت أولى هذه المحاولات في فرنسا فمنذ عام 2003 طلب المجلس الأعلى للمراجعين القانونيين الفرنسي "Haute Conseil des Commissaires aux Comptes" من مراقب الحسابات الإفصاح في تقريره عن مبررات التقييمات (Haut, 2006) .

وفي عام 2013 طلب معهد التقرير المالي Financial Reporting Council (FRC) من المحاسبين القانونيين (CPAS) توسيع محتوى تقارير المراجعة في المملكة المتحدة وايرلندا بالإفصاح عن مخاطر التحريفات الجوهرية Risks of Material Misstatement (RMM) في تقريرهم (Financial., 2013) ، واستجابة للمطالب المستثمرين على مستوى العالم أصدر مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولي the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) معيار المراجعة الدولي (ISA 701)، في عام 2015 وطالب مراقبي الحسابات بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية Key Audit Matters (KAM) في تقريرهم (IAASB, 2015) ، وكانت هذه هي المرة الأولى التي تظهر فيها أمور المراجعة الرئيسية في معايير المراجعة رسميا (Zhi, & Kang, 2021) ، ومؤخراً في عام 2017، قام مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة the Public Company Accounting Overnight Board (PCAOB) في الولايات المتحدة بإصدار المعيار (3101

AS) وطالب مراقبي الحسابات بالإفصاح عن أمور المراجعة الحرجة (PCAOB, 2017) .
Critical Audit Matters (CAM)

أولاً: مفهوم الإفصاح:

يعتبر الإفصاح والشفافية أساس اتخاذ القرار الاستثماري سواء على المستوي الكلي أو الجزئي، وتعتبر الشفافية بمثابة النظام والقاعدة والإجراءات التي تنظم وتتيح الإفصاح عن المعلومات، وتعكس الشفافية القواعد المؤسسية، كما تمثل حصول المواطن على جميع حقوقه في المشاركة والتأثير في عملية صنع القرار من خلال حصوله على المعلومات؛ بينما يمثل الإفصاح المعلومات التي يتم نشرها (منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، 2004) .

- مفهوم الإفصاح:

إن تطور نظم الإفصاح المحاسبي كان مواكبا إلى حد كبير لتطور الأنظمة المحاسبية. ففي المراحل التاريخية الأولى لتطور المحاسبية و بالتحديد قبل ظهور الثورة الصناعية حيث كانت الشركات الفردية أو ما يعرف بشركات الأشخاص هي النموذج السائد للشركات في تلك الفترة، لم تكن هناك حاجة واضحة للإفصاح المحاسبي كما هو معروف اليوم، فحاجة الملاك للمعلومات كان من الممكن تلبيتها من خلال الإطلاع المباشر على الدفاتر والسجلات و الحسابات المختلفة للشركة لما يتمتع به الملاك من حق الوصول إلى أي دفاتر أو سجل بالشركة (أبو زيد، 2005) .

ومع ظهور الثورة الصناعية في منتصف القرن التاسع عشر ظهرت إلى السطح شركات ضخمة تعرف بشركات المساهمة، مما تطلب حينذاك سن تشريعات و قوانين لهذه الشركات، و إلزامها بتدقيق بياناتها المالية من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل و محايد و من ثم إلزامها بنشر قوائمها المالية بصفة دورية، ويمكن القول أن قانون الشركات البريطانية الذي صدر عام 1844م كان السباق من حيث فرض التدقيق الخارجي الذي كان يكتمل بإصدار شهادة المدقق بصحة وصدق البيانات المالية، والذي ألزم الشركات بنشر القوائم المالية والتقرير عن نتائج الأعمال و المراكز المالية حتى يستفيد منها مستخدمو القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية في مجالات الاستثمار و الإقراض.

وفي غياب التشريعات التي تحدد الإفصاح و كمية ونوعية البيانات المالية المفصح عنها آنذاك، فقد كان الإفصاح محكوما برغبات الإدارة التي كانت تفصح فقط عن المعلومات التي تنتقيها، وقد تتجاهل نشر معلومات هامة بسبب اعتقادها أن النشر يضر بمصلحة الشركة وستفيد بها المنافسين، ومنذ إنشاء هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) في عام 1934م، وهي تصدر تعليمات للشركات المدرجة في البورصة الأمريكية بالتقيد بالإفصاح عن بياناتها المالية (أبو زيد، 2005) .

كما أن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) أكد على ضرورة التقيد بمبدأ الإفصاح الكامل و الثبات في إتباع النسق عند إعداد البيانات المالية، حيث تطور مفهوم الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية المنشورة بعد التطور الكبير الذي شهدته المحاسبة نفسها، وذلك عندما تحولت منذ بداية الستينات عن ما يطلق عليه الباحثون مدخل الملكية إلى ما يعرف بمدخل المستخدمين، وبذلك تحولت المحاسبة من نظام لمسك الدفاتر غايته حماية مصالح الملاك إلى نظام للمعلومات هدفه الأساسي توفير المعلومات المناسبة لمتخذي القرارات كما كان لتزايد الدور الاقتصادي لأسواق المالية أثر مباشر في المحاسبة، إذ فرضت على المحاسبين أن يولوا اهتماما خاصا للنظريات والمفاهيم التي تحكم آليات هذه الأسواق مثل نظرية المحفظة، وما يتفرع عنها من فرضيات كفرضية السوق المالي الكفؤ.

وهذا ما أعطى بعداً إضافياً لأهمية الإفصاح في البيانات المالية المنشورة، بعد أن أصبحت هذه البيانات المالية مصدرا رئيسيا للمعلومات بالنسبة للمتعاملين في هذه الأسواق، كما حصل تطور هام في مسيرة الإفصاح عن المعلومات في ميزانية البنوك الأمريكية عندما أصدر الكونغرس الأمريكي تشريعاً عام 1974م ألزم فيه المصارف التجارية بالخضوع للتشريعات والأنظمة التي تصدرها بهذا الخصوص هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) من حيث شروط وقواعد الإفصاح عن المعلومات المطبقة على شركات المساهمة الأخرى المدرجة في البورصة (مطر& السويطي، 2008) .

وقد تجلت مظاهر هذا التطور في سمتين رئيسيتين (جاموس، 1999) :

أولها: اتساع نطاق الإفصاح ليشمل معلومات كانت إدارات البنوك حتى ذلك التاريخ تعتبرها من المحرمات التي لا يجوز الإفصاح عنها.

ثانيا: تحويل تركيز أهداف الإفصاح من حماية مصالح المودعين إلى حماية مصالح جميع الفئات الأخرى، مثل المساهمين والمستثمرين والمقرضين.

يعرف الإفصاح لغة: من كلمة " فصح" ويقال أفصح الأمر: وضح كما جاء أيضاً بأنه: هو إظهار الشيء بحيث يكون معلوماً وواضحا (مطر& السويطي، 2008) .

ويعرف الإفصاح اصطلاحا: بأنه العملية التي تهدف الى توفير معلومات لتقديمها لأصحاب المصالح سواء بشكل الزامي أو اختياري لمساعدتهم في اتخاذ القرارات (شرف، 2015) .

كما عرف بأنه: توفير معلومات مالية وغير مالية كمية ونوعية وملائمة ووقتية من خلال مجموعه من القنوات الرسمية وغير الرسمية (رميلي، 2015) .

حيث أن الإفصاح عبارة عن: تقديم المعلومات المحاسبية والاعلان عنها في الوقت المناسب على كل القوائم المالية، وذلك من خلال اتباع سياسة الوضوح الكامل كي تتمكن الأطراف كافة من اتخاذ القرارات المناسبة بالاعتماد على هذه المعلومات، سواء كانت البيانات مالية أو غير مالية، مع الأخذ بعين الاعتبار أهمية العنصر المفصح عنه بما يخدم مصالح الأطراف المستفيدة من التقارير والقوائم المالية المنشورة (أبو جراد، 2015) .

كما أنه: تلك المعلومات التي تنشرها الإدارة للجهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية بهدف مقابلة احتياجاتها المختلفة من المعلومات المتعلقة بأعمال المنشأة، ويشمل الإفصاح أي معلومات إيضاحية محاسبية أو غير محاسبية تاريخية أو مستقبلية تصرح عنها الإدارة وتضمنها التقارير المالية (خشارمة، 2003) .

وعرفه أيضاً بأنه: "تقديم جميع البيانات المالية التي يحتاجها مستخدمي القوائم المالية بشكل واضح يفهمه جميع مستخدمي البيانات، وبشكل محايد دون تحيز لفئة من المستخدمين دون الأخرى بحيث تساعد تلك البيانات المستخدمين على اتخاذ قراراتهم الاستثمارية بشكل سليم (الزمار، 2015) .

ويمكن تصنيف الإفصاح إلى المستويات الثلاثة التالية (Hendriksen, 1982) :

أ. الإفصاح الكافي (Adequate Disclosure):

ويقصد به توفير الحد الأدنى من المعلومات التي يطلبها مستخدمو القوائم المالية، وبما أن المستثمر من أهم فئات مستخدمي البيانات المالية فان الإفصاح يكون كافياً عند توفر المعلومات الضرورية لقرارات الاستثمار، وتشكل المعلومات اللازمة لقرار الاستثمار الحد الأدنى الذي من المفروض أن تؤمنه التقارير المالية.

ب. الإفصاح العادل (Fair Disclosure):

يرتبط هذا المستوى بالنواحي الأخلاقية والأدبية عند نشر المعلومات، ويكون الإفصاح عادلاً عند معاملة كافة فئات مستخدمي البيانات المالية الخارجية بصورة متماثلة ومتساوية، مما يعني تزويدهم بنفس كمية المعلومات وفي نفس الوقت.

ج. الإفصاح التام (Full Disclosure):

يرتبط هذا المستوى من الإفصاح بنشر جميع المعلومات الملائمة لمستخدمي التقارير المالية، وقد يترتب على هذا الإفصاح العديد من السلبيات التي تؤثر على المنشأة ومساهميها. وحتى تصل المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية إلى مستوى الإفصاح الكافي لابد من توفر الخصائص النوعية للمحاسبة المالية وهي (AICPA, 1980) :

- الملاءمة: أي إنها تؤثر في القرار الاقتصادي.
- قابلية الفهم : إعداد التقارير المالية وفقاً لصيغ ومفردات تتناسب مع قدرات مستخدميها على الفهم.
- قابلية التحقق : تكون المعلومات موضوعية.
- الحياد : أي نشر المعلومات لمواجهة الاحتياجات العامة لمستخدمي التقارير المالية دون التحيز لفئة معينة.
- التوقيت المناسب : أي توفير المعلومات في إجراء المقارنة وإظهار أوجه التشابه أو الاختلاف الناتجة عن طبيعة الأنشطة التي تؤديها المنشآت.
- قابلية المقارنة : أي مساعدة المعلومات في إجراء المقارنة وإظهار أوجه التشابه أو الاختلاف الناتجة عن طبيعة الأنشطة التي تؤديها المنشآت.
- التكاليف : الموازنة بين تكلفة الإفصاح والفوائد المرجوة منه.
- الشمول: عندما تتصف المعلومات بجميع الخصائص النوعية المذكورة أعلاه.

ثانياً: أهمية الافصاح:

يعتبر الافصاح المالي وغير المالي إحدى القواعد والمتطلبات الأساسية للشركات المسجلة في أسواق المال وبورصات الأسهم، حيث يكسب التقارير المالية المنشورة مصداقية لدى المستخدمين من خلال مصادقة مدقق الحسابات على عدالة القوائم المالية والمعلومات المحاسبية التي تم الإفصاح عنها لزيادة موثوقية الإفصاح (رضوان، 2006) .

كما ويعمل الإفصاح على توصيل نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي إلى الجهات المختلفة من خلال ما يعرف بالتقارير المالية والتي تتضمن معلومات عن موارد المنشأة المالية وغير المالية، والتزاماتها قبل الغير، والذي بدوره يفيد مستخدمي تلك المعلومات في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية (أبو جراد، 2015) .

ويساعد الإفصاح الإدارة على إبراز الجوانب الإيجابية لسياساتها المالية تجاه المستثمرين، والجوانب الاجتماعية تجاه المجتمع ككل، ويوفر معلومات شفافة ومفيدة حول المتعاملين في سوق المال (Harvey, & Fred, 2002) .

وبهذا يتبين أهمية قيام الشركات المصدرة بتوفير المعلومات الهامة والصحيحة وعرضها بنزاهة ومصداقية في تقاريرها المالية، لما لها بالغ الأثر في كسب ثقة المستثمرين، كما أن الإفصاح أداة رقابية فاعلة لا ينبغي الاستخفاف بها، خاصة إن تم تدقيقها بواسطة مدققين ماليين أكفاء.

إن توافر مستوى كاف من الإفصاح في التقارير المالية يساهم في مساعدة مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات الرشيدة، ذلك أن مستوى الإفصاح الكافي يؤدي إلى تحقيق المزايا التالية (Beaver, 1978) :

1. تحقيق العدالة بين المستثمرين وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية الأمر الذي يقلل من فرص المتاجرة بناءا على المعلومات الداخلية، ويكون تحقيق العدالة من خلال إضاعة الفرصة على المستثمرين ذوي المعلومات الداخلية في تحقيق أرباح على حساب باقي المستثمرين.

2. الإقبال على شراء أسهم المنشآت التي تفصح أكثر من غيرها، لان المستثمر بطبعه لا يرغب في المخاطرة الناتجة عن نقص المعلومات مع افتراض تساوي جميع العناصر الأخرى ذات العلاقة بقرار الاستثمار، وتفضيل أسهم هذه المنشآت على غيرها يؤدي إلى ارتفاع أسعارها.
3. المساهمة في الحفاظ على استقرار أسعار الأسهم، حيث أن نقص المعلومات يؤدي إلى زيادة التذبذبات في أسعار الأسهم حيث تفسح المجال لعمليات المضاربة في السوق المالي.
4. يعمل الإفصاح على توفير المعلومات اللازمة لمساعدة مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات المناسبة (سحنون، 2018) .
5. الإفصاح له دور مهم في تحديد الأسعار المناسبة للأسهم في الأسواق المالية ، حيث يؤدي الإفصاح إلى تخفيض عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار.
6. الافصاح عن المعلومات يعمل بصفة دورية على التخفيض من ظاهرة عدم تماثل المعلومات.
7. يعمل الافصاح على مساعدة المستخدمين للمعلومات المحاسبية في الاستخدام الامثل للموارد الاقتصادية باتخاذ القرارات الصائبة بالاعتماد على المعلومات المفصح عنها.
8. يوفر الافصاح معلومات شفافة ومفيدة للمتعاملين في سوق الاوراق المالية ، مما يحقق كفاءة هذه الاسواق.
9. تحقيق العدالة بين المستثمرين وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية.

ثالثًا: أنواع الافصاح:

إن اختلاف مستويات المستخدمين وتعدد القطاعات الاقتصادية أدى إلى أن تكون المعلومات المطلوبة متعددة الأشكال مما أدى إلى ظهور أنواع مختلفة من الإفصاح (عبود، 2009) ، ويمكن الإشارة إلى أنواع الإفصاح من خلال ما يلي:

1. الإفصاح الكامل:

يشير الإفصاح الكامل إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية

الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم (العلول، 2008) .

ويعاب على هذا النوع من الإفصاح بأن تكلفة جمع وإنتاج وتوصيل المعلومات إلى مستخدميها غالباً ما تكون مرتفعة، وفي بعض الأحيان أكثر من فائدتها المتوقعة، كما أن كثرة المعلومات في هكذا تقارير يعتبر عاملاً مشتت الانتباه مستخدمي التقارير، فالزيادة غير المهمة أو الزائدة عن الحد تخفض من القدرة على استيعاب المعلومات (رضوان، 2006) .

2. الإفصاح العادل:

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف، إذ يتوجب إخراج القوائم والتقارير المالية بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن (الجعبري، 2015) .

ويوضح مفهوم الإفصاح العادل بأنه يهتم بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المعنية، وأن الإفصاح العادل أو الصادق مطلباً أخلاقياً، اعتاد مدقق الحسابات أن يعتمده عند إبداء رأي نظيف أو غير متحفظ (رضوان، 2006) .

3. الإفصاح الكافي:

يشمل الإفصاح الكافي تحديد الحد الأدنى الواجب توفيرها من المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية دون حذف أو كتمان أي معلومات جوهرية ذات منفعة، حتى يتاح لهم الاستفادة منها واتخاذ القرارات السليمة في الوقت المناسبين، وبما أن المستثمر من أهم فئات مستخدمي البيانات المالية فإن الإفصاح يكون كافياً عند توفير المعلومات الضرورية لقرارات الاستثمار، وتشكل المعلومات اللازمة لقرار الاستثمار الحد الأدنى الذي من المفروض أن تأمنه التقارير المالية، وهو أكثر أنواع الإفصاح المحاسبي شيوعاً (زيود؛ وآخرون، 2007) .

4. الإفصاح الملائم:

هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة و طبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية (خشارمة، 2003) .

5. الإفصاح التنفيذي (الإعلامي):

هو الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي، والمخطط ومصادر تمويله، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية والتي يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.

يعكس هذا النوع من الافصاح الاتجاه الحديث للإفصاح المحاسبي والذي يهدف إلى تقديم معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات مثل الافصاح عن التنبؤات المالية، ويستهدف المستثمر الخبير ذو الدراية والاطلاع الواسع، ويمتلك القدرة على التحليل وعقد المقارنات وإجراء التنبؤات بطريقة مهنية، ويتسم هذا النوع من الافصاح عموماً باتجاه متزايد نحو التوسع في الإفصاح، فهو لا يشمل فقط المعلومات المالية، بل وغير المالية الكمية والوصفية، مثل المعلومات عن الطاقة الإنتاجية للوحدة المحاسبية، وكفاية ومؤهلات العاملين، وتطور كفاءتهم وإنتاجيتهم (رضوان، 2006) .

6. الإفصاح الوقائي:

ويعني أن التقارير يجب أن يتم الإفصاح فيها عن كل ما يجعلها غير مضللة لأصحاب الشأن و يهدف الإفصاح الوقائي إلى حماية المجتمع المالي و بصفة خاصة المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات المحاسبية (زيود؛ وآخرون، 2007) .

ويتطلب هذا النوع من الافصاح الكشف عن بعض الأمور والتي أجملها محمود في الآتي (بكر، 2008) :

- السياسات المحاسبية.
- التغير في السياسات المحاسبية.
- تصحيح الأخطاء.
- المكاسب و الخسائر المحتملة.
- الارتباطات المالية.

- الأحداث اللاحقة.

7. الإفصاح الشامل:

هو أن تكون القوائم المالية شاملة كافة المعلومات اللازمة للتعبير الصادق عن مضمونها، وضمان عدم اخفائها أي معلومة جوهرية قد تؤثر على مصالح المستثمر، بمعنى شمولية القوائم المالية للمعلومات، والملاءمة لمستخدميها (المدلل، 2010) .

وقد تحدث عنه أبو المكارم بأنه: يحتوي على معلومات كثيرة وتفصيلية، ولكن يقصد به أن يوصل إلى مستخدمي المعلومات المحاسبية كل الحقائق الهامة والملائمة المتعلقة بنتيجة العمليات والمركز المالي، وأن الإفصاح الشامل يمتد فيما وراء الأرقام المحاسبية فهو لا يقتصر على مخرجات النظام المحاسبي من بيانات مالية ولكن يمتد فيما الأمر إلى الإفصاح عن معلومات وصفية قد يكون لها تأثير جوهري على القرارات (أبو المكارم، 2000) .

8. الإفصاح التفاضلي:

يفترض هذا النوع أن المستثمر المستهدف أقل دراية واستيعاباً من المستثمر العادي الذي تفترضه مهنة المحاسبة، وبالتالي فإنه لا يحتاج الى إفصاحاً شاملاً، وإنما يحتاج الى معلومات ملخصة وبتحليل فني أقل (الحجاوي، 2007) .

رابعًا: أساليب الافصاح:

يتطلب الإفصاح المناسب عرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة يسهل فهمها، كما يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية، بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة (السيد، 2009) ، وتوجد العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها لغرض الإفصاح عن المعلومات المالية، وبيان أثر الأحداث الاقتصادية في التقارير المالية أو الملاحق، وهي أساليب مكملة لبعضها البعض حيث يتوقف استخدام أي من هذه الأساليب على طبيعة ونوعية ودرجة وأهمية المعلومات، فهناك معلومات تعتبر أساسية ويجب إظهارها ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية، وهناك معلومات أخرى يمكن اعتبارها ثانوية يتطلب الإفصاح عنها، ولكن في ملحقات للقوائم المالية أو في الهوامش، وحتى لا تكون عملية الإفصاح غير منظمة وعشوائية هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح، و التي

تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية منها (أبو زيد، 2005) :

أ- إعداد القوائم المالية و ترتيب بنودها:

إن جزءا مهما من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية، وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من طرف المستخدمين واستخلاص المعلومات.

ب-الملاحظات الهامشية:

يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير، أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية، والتي يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية كالإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، أو الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة، إضافة إلى الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.

ج- الملاحق:

وتشمل على قوائم إضافية ترفق مع القوائم الأصلية، يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية، والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، ومثال ذلك الأصول الثابتة وطرق الامتلاك، قائمة المركز المالي على أساس التغير في المستوى العام للأسعار، قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها، قائمة المخزون السلعي.

د- المعلومات الموجودة من خلال الأقواس:

تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، والتي يصعب فهم طرق احتسابها أو سبب ظهورها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة، مثل بيان المبدأ المستخدم في تقييم مخزون نهاية الفترة.

هـ-تقرير المراجع:

يعتبر من ضمن وسائل الإفصاح المستخدمة والمتفق عليها تقرير المراجع الخارجي، وتقرير مجلس إدارة المؤسسة حيث يتم من خلال تقرير المراجع إعطاء رأي محايد عن موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، وذلك بغرض تعزيز ثقة المستخدمين في

المعلومات المنشورة، في حين يقوم مجلس الإدارة بالإفصاح عن الأداء الحالي للمؤسسة وعن الخطط المستهدفة.

خامساً: العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح :

أهم المحددات الرئيسية على نوعية وحجم الإفصاح بالقوائم المالية ما يلي (أبو زيد، 2005) :

أ- نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم:

لابد أن تعطي المؤسسات اهتماما خاصا في قوائمها المالية، لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين، والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة، فمن الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها بالقوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين الرئيسيين في كل دولة.

ب-الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح:

تختلف الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمدة بكل دولة، إذ نجد في العديد من الدول وخاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح، غالبا ما تكون مزيجا من المؤسسات المهنية والحكومية من خلال القوانين واللوائح.

المنظمات والمؤسسات الدولية:

بالإضافة إلى المؤسسات والقوانين المحلية تعتبر المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح، حيث تؤثر هذه المؤسسات بدرجات متفاوتة على الإفصاح ومن أهم هذه المؤسسات لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC التي قامت بإصدار العديد من المعايير المحاسبية الدولية التي تتعلق بالإفصاح، وذلك بغرض تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي.

سادساً: مفهوم الشفافية:

أن الشفافية من المفاهيم الإدارية الحديثة التي يتوجب على الإدارات الواعية الأخذ بها لما لها من أهمية في إحداث التنمية الإدارية، و تنمية وتطوير المؤسسات التربوية والوصول بها إلى بناء تنظيمي سليم قادر على مواجهة التحديات الجديدة والتغيرات المحيطة، زيادة على أن

التنمية الإدارية الناجحة وتوافر مستوياتها الملائمة، إضافة إلى ضرورة إحداث التطوير التنظيمي (اللوزي، 2002) .

فإذا كانت الشفافية من المصطلحات الحديثة في المنظمات العربية بصفة عامة، إلا أن هذا المصطلح من المفاهيم الأساسية والراسخة في النظم الغربية (الطوخي، 2002) ، إلا أنه ومنذ تاريخ طويل ظهرت مطالب لفتح تدفق المعلومات في كل من السياسة والاقتصاد، وقد تصدت السويد مبكرة نسبياً لهذا الموضوع مع بدء قانون صدر في عام ١٧٧٤م، لكن الأمر استغرق ما يقرب من قرنين من الزمان قبل أن تبدأ بلدان أخرى بأن تحذو حذوها، ولكن أهمية وصول الجمهور إلى المعلومات كانت محط اهتمام في كثير من الأحيان (الحربي، 2011) .

وتعرف الشفافية في قاموس (Merriam-Webster) بأنها: بعيداً عن الادعاء أو الخداع: (صريح)، وكذلك عُرفت بأنها يمكن ضبطها بسهولة أو ينظر إليها بوضوح ، وانها سهلة الفهم، وكذلك ميزت بالرؤية أو وصول المعلومات؛ لا سيما فيما يتعلق بالممارسات التجارية (Merriam, 2011) ". والشفافية من حيث اللغة يقال: شفاف من الزجاج أو الثياب أو غيرها: مراق حتى يظهر ما وراءه أو ما تحته (جبران، 2003) .

كما عرفت الشفافية بأنها: تعني أن تعمل الإدارة العامة في بيت من زجاج، كل ما به مكشوف للعاملين والجمهور ، فهي التزام على منظمات الإدارة العامة والمنظمات الخاصة التي تتلقى دعماً من الدولة بالإفصاح والعلانية والوضوح في ممارسة أعمالها عن طريق تتسبيبها مع خضوعها للمساءلة (الطوخي، 2002). حيث تعرف بأنها نقيض السرية؛ فالسرية تعني أن تخفي أفعالاً عن قصد وبالتالي تعني الشفافية إزالة الستار عن الأفعال المخفية وعن قصد (Ann, 2004) . ويرى أن الشفافية والانفتاح تتضمن مشاركة العامة بالنتائج (ابو كريم، 2005) . وعرفت بأنها حرية تدفق المعلومات، بحيث تكون العمليات والمعلومات في متناول المواطنين (Koppal, 2004) .

والشفافية كما يراها فوقن ٢٠٠٠ (Vaughn) توفير المعلومات عن حقائق تهم العامة ومقدرة المواطنين على المشاركة في القرارات السياسية ومسؤولية الحكومة عن العمليات القانونية (Vaughn, 2000) . فإن الشفافية ليست مجرد توفير معلومات، تحتوي أنواعا مختلفة من

المشاركة والمسؤولية، وان استخدام أنواعها المختلفة تعتمد على الظروف المحيطة (Jack, 1998) .

وعرف الشفافية أيضاً بأنها وضوح التشريعات وسهولة فهمها، واستقرارها وانسجامها مع بعضها، وموضعيتها، ووضوح لغتها، ومرونتها وتطورها وفقاً للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والإدارية وبما يتناسب مع روح العصر، إضافة إلى تبسيط الإجراءات، ونشر المعلومات والإفصاح عنها وسهولة الوصول إليها بحيث تكون متاحة للجميع والكثير من الباحثين عند تعريفهم للشفافية فقد عرفوا المفاهيم المرتبطة بهذا المصطلح، حيث أن مفهوم الشفافية ارتبط ارتباطاً وثيقاً بأربع كلمات وهي المصداقية والإفصاح والوضوح والمشاركة (ارتيمه، 2005) .

وحيث تعرف الشفافية بأنها : "توفير المعلومات اللازمة ووضوحها، و (إعلان) تداولها عبر جميع وسائل الإعلام، و التصرف بطريقة مكشوفة وعلنية، وهي ترجمة لكلمة (Transparence) التي تعني اشتقاقاً ما يمكن الرؤية من خلاله، أو ما لا يمنع الرؤية، وما لا يحجب أو يستر أو يمنع؛ مثل: الزجاج، ويضاده لفظ المعتم Opaque (الراشدي، 2007) .

ويوجد فرق بين مفهومي الشفافية والإفصاح، فيذكر أن مصطلح الشفافية يشير إلى مبدأ خلاق Creating Principle) حول البيئة (Environment) يتم من خلالها جعل المعلومات عن الظروف والقرارات والتصرفات القائمة قابلة للوصول إليها بسهولة (Accessible) ومرئية (Visible) وقابلة للفهم (Understandable) لكافة الأطراف المشاركة بالسوق، أما الإفصاح (Disclosure) فهو يشير إلى العملية والمنهجية (Process and Methodology) المرتبطة بتوفير المعلومات، وجعل قرارات السياسة (Policy Decisions) معروفة من خلال نشرها في التوقيت المناسب، وجعلها ظاهرة وواضحة (لطفي، 2005) .

وتشير الشفافية إلي مفهوم واسع ينطبق على عدة مجالات؛ منها الشفافية الوثائقية، وهي تقوم على أساس حرية الوصول إلى قوانين المعلومات؛ حيث توفر القوانين للأفراد إمكانية طلب المعلومات دون الحاجة إلى تبرير أو إثبات الطلب، وبذلك يكون للجمهور حق مكفول قانوناً للحصول على المعلومات التي يتم حجبها من قبل المؤسسات (مارشيال& جان، 2007) .

أنها: "الوضوح والعقلانية، والالتزام بالمتطلبات أو الشروط المرجعية للعمل، وتكافؤ الفرص للجميع، وسهولة الإجراءات، والحد من الفساد. فشفافية القوانين تعني وضوحها، وبساطة

صياغتها، وسهولة فهمها، هذا بالإضافة إلى سهولة الإجراءات التنفيذية وبساطتها وعدم تعقيدها، والسماح بالالتفاف عليها، وإطالتها غير المبررة، وكذلك النزاهة في تنفيذها"، ولذلك الشفافية تتضمن وضوح التشريعات، ودقة الأعمال المنجزة داخل التنظيمات واتباع تعليمات وممارسات إدارية واضحة وسهلة للوصول إلى اتخاذ قرارات على درجة كبيرة من الموضوعية والدقة والوضوح (اللوزي، 2002) .

ويؤكد في تعريف الشفافية على البعد القانوني؛ باعتبار أن الشفافية عبارة عن: تقاسم المعلومات، وعلنية صنع السياسات والأنظمة والتشريعات، وتحديد الإجراءات والتعليمات الحكومية بما يتفق مع قواعد قانونية مكتوبة ومنشورة يحدد فيها المعلومات التي يجب توفيرها، والمواعيد التي يجب نشرها فيها بشكل مفصل ودقيق، والمسؤولية القانونية في حال عدم نشرها، على أن تكون هذه المعلومات كافية لفهم عمل القطاعات الحكومية (السبيعي، 2010) .

اعتبرت الشفافية فلسفة ومنهاج عمل يقوم على الوضوح والعلنية والدقة والصراحة والانفتاح في مختلف النشاطات ومجالات العمل التي تتم بين مختلف المستويات الإدارية داخل الجهاز الحكومي وبين الأجهزة الحكومية المختلفة وجمهور المواطنين بما لا يتعارض مع المصلحة العامة العليا (الطراونة، 2008) .

ويصفها البنك الدولي للإنشاء والتعمير بأنها "تتمحور حول حق المواطنين في المعرفة، وتستلزم نشر المعلومات حول ما يُفترض بموظفي الحكومة ومؤسساتها أن يفعلوا وماذا يفعلون بالفعل، وتحديد المسؤوليات، وتقوم الشفافية أيضاً على تعميم المعلومات المتعلقة بحقوق المواطنين والخدمات التي يحق لهم بها، وسبل الحصول على تلك الحقوق؛ كالرسوم التي يُفترض بهم دفعها، وكيفية دفعها، وكذلك سبل المراجعة في حال نشوء النزاعات، والنظم التي يتوجب على المواطنين التقيد بها – بما فيها المؤسسات المسؤولة والعقوبات وآليات المراجعة" (البنك الدولي للإنشاء والتعمير، 2004) .

سابعاً: أهمية وأهداف الشفافية :

- أهمية الشفافية:

يوجد الكثير من النقاشات بالعالم حول مصطلح الشفافية وذلك مع توالي الأزمات المالية منذ بداية الألفية الجديدة وما ارتبط بها من انخفاض الثقة بالتقارير المالية كمصدر للمعلومات

يعتمد عليه عند اتخاذ القرارات، وقد أسفرت معظم هذه النقاشات عن النظر لشفافية التقارير المالية باعتبارها قيمة مرتفعة بعالم الأعمال نظرا لما يترتب عليها من آثار إيجابية على أداء المؤسسات (Zinatul, et al., 2015) .

وتتضح أهمية الشفافية بالتقارير المالية من خلال إدراك أن الدول الأكثر تأثرًا بالأزمة المالية الأسيوية بعام 1997م، وهي الدول التي ينخفض بها متوسط مستوى شفافية التقرير المالي، في حين أن البلاد الأقل تضررًا من الأزمة هي البلاد التي تكون تقاريرها المالية ذات متوسط مستوى شفافية أعلى من المتوسط (Gerard, 1998) ، وفي ذات الصدد فأن الشفافية تؤدي دورًا هاما بمنع الأزمات المالية وهو ما يؤكده اتجاه الكثير من رؤوس الأموال إلى الفرار من الدول الأقل شفافية إلى الدول الأكثر شفافية وذلك بأوقات الأزمات، وتتضح أهمية دعم وتنظيم مستوى شفافية التقرير المالي خلال ما يلي:

- يعد كل من الإفصاح والشفافية من العناصر الرئيسية لبناء إطار حوكمة قوي، حيث يوفران معا أساسًا لاتخاذ كافة أصحاب المصالح قرارات مستنيرة، وبالتالي فإن تبني أسواق المال لسياسة الحوكمة يتطلب ضرورة الاعتماد على إطار قوي للإفصاح والشفافية (Benjamin, 2014) .
- يعتبر انخفاض مستوى شفافية التقارير المالية أحد أهم مسببات الأزمة المالية العالمية الأخيرة وهو ما أدى إلى انخفاض أعداد الأمريكيين حاملي الأسهم إلى 14 % وكانت النسبة قبل الأزمة المالية 53% سواء بالملكية المباشرة أو من خلال الصناديق الاستثمارية أو صناديق المعاشات، وقد أدى ما سبق إلى تزايد الدعاوي المطالبة بدعم مستوى شفافية التقارير المالية وذلك من خلال هيئة الأوراق المالية والبورصة الأمريكية SEC التي دعت إلى إدخال العديد من التحسينات الهادفة لدعم مستوى شفافية التقرير المالي وذلك لضمان توفير كل ما يحتاجه المستخدمون من معلومات ليتمكنوا من تحديد هل يتداول السهم بالسعر العادل أم لا (Securities, et al., 2014) .
- أدَّت الحاجة لاستعادة ثقة المستخدمين عقب الأزمات المالية إلى تزايد اهتمام الكثير من واضعي المعايير والمنظمات المهنية بدعم مستوى شفافية التقرير المالي وذلك من خلال العمل على إنشاء بيئة معلومات شفافة يكون لها دور حاسم بخفض مستوى المخاطر

المرتبطة باتخاذ القرارات، إضافة لتعدد الآثار الإيجابية المرتبطة بدعم مستوى شفافية التقارير المالية ومنها المساهمة في دعم قيمة الشركة من خلال ما يترتب على الشفافية من خفض تكلفة رأس المال وارتفاع مستوى موثوقية التقرير المالي، وقد أدى ما سبق من آثار إيجابية إلى اتجاه الكثير من البلاد لإصدار قوانين أو لوائح لتنظيم متطلبات شفافية التقرير المالي (Shaban, et al., 2015) .

- مصطلح الشفافية يمثل معضلة ليس فقط للمستثمر ولكن أيضا لأصحاب الأعمال والمعدين والمراجعين وذلك لكون هذا المصطلح مازال غير واضح ، كما أن المستثمرين بحاجة إلى وجود متطلبات محددة تحكم شفافية التقرير المالي وذلك لضمان أن ما يتم توفيره من تقارير تستوفي هذه المتطلبات ولا يتم التلاعب بها لخدمة مصالح فئات محددة (Zinatul, et al., 2015) .
- تضمنت توصيات مجموعة العشرين G20 المطالبة بإتاحة الوصول الفعال للمعلومات لكافة المشاركين بالأسواق، كما تم التأكيد على أن أولوية دعم مستوى شفافية التقرير المالي تتطلب ضرورة التدخل لتنظيمها بهدف تحقيق الانضباط بأسواق المال وهو ما يؤكد على عدم ثقة الجهات التنظيمية في استعادة الأسواق لتوازنها دون تدخل تنظيمي (Xavier, et al., 2011) .

ومن هنا يظهر مدي أهمية الشفافية في الحد من تأثير الشائعات حتى لا تتاح الفرصة أمام بعض السماسرة المضاربين للحصول على معلومات غير متاحة للآخرين، وذلك من خلال الأسباب الآتية (إبراهيم، 2015) :

- تزيد من عملية توضيح قيم البنود التي تحتويها القوائم المالية.
- تقليل درجة التقلب في الأسواق المالية لضمان الاستقرار المالي.
- تجعل استجابة المشاركين في السوق للأخبار السيئة معتدلة وتساعدهم أيضا على توقع وتقييم المعلومات السلبية.
- تعمل على القضاء على ظاهرة عدم تماثل المعلومات.
- تقلل من ميل الأسواق للتركيز بلا داع على الأنباء الإيجابية أو السلبية.

- أهداف الشفافية:

لشفافية القوائم المالية هدفين رئيسيين، أولهما يتعلق بأصحاب المصالح بالمنشأة، والثاني يتعلق بالمنشأة ذاتها، والهدفان يدعمان بعضهما البعض وهما (حماد، 2006) :

1. حماية حقوق أصحاب المصالح بالمنشأة تساعد الشفافية المالية أصحاب المصالح بمنشأة على فهم حالة المنشأة المالية، فضلاً على تدعيم قدرتهم على تقييم أداءها ومراقبة إدارتها.
2. الحفاظ على قيمة المنشأة وتحقق الشفافية الحفاظ على قيمة المنشأة بوسيلتين، الأولى حماية قيمة الأصول غير الملموسة كالشهرة والسمعة وولاء العملاء والعلامة التجارية وقيمة الأصول المعرفية وغيرها، أما الوسيلة الثانية، والتي قد تحقق الشفافية من خلالها الحفاظ، على قيمة المنشأة، فتتمثل في أن الشفافية قد تمثل حافزاً قوياً للإدارة على تحسين أداءها، خاصة مع إدراكها أن تصرفاتها ونتائج هذه التصرفات ستكون معلنة لأصحاب المصالح بها وفي ضوء مقاييس للصناعة والمنشآت المناظرة، كما أن تحقيق الشفافية لن يدع إدارة المنشأة أن تسئ تمثيل الحالة المالية الحقيقية للمنشأة.

ثامناً : مبادئ الشفافية المالية:

هناك مجموعة من المبادئ تمثل قواعد عمل أساسية وتعتبر مقومات رئيسية لتحقيق الشفافية في القوائم المالية، وهذه المبادئ هي:

- المبدأ الأول: مبدأ الإفصاح الكامل:

يعنى الإفصاح الكامل أن تشمل القوائم المالية كافة المعلومات اللازمة للتعبير الصادق عن حالة المنشأة المالية، سواء كان ذلك في صلب القوائم المالية ذاتها أو كملاحظات أو كمعلومات إضافية مرفقة بالقوائم المالية، ولقد استخدمت معايير المحاسبة المصرية مصطلح الإفصاح بمعناه الواسع ليشمل كافة المعلومات المعروضة في صلب القوائم المالية أو تلك التي تضمنتها الإيضاحات والقوائم والجداول الإضافية وغيرها.

ويختلف الإفصاح عن الشفافية، فهو يشير إلى عملية توفير المعلومات اللازمة عن منشأة ما للمستخدمين (Van & Koen, 2000) ، وتتحدد كفاءة عملية التقرير المالي لمنشآت الأعمال بكل من الشفافية المالية والإفصاح (Soltani, 2007) ، فهناك ثلاثة مستويات للشفافية في القوائم المالية يقابلها ثلاثة مستويات للإفصاح ففي تبنى منشآت الأعمال لمستوى الإفصاح الكافي الذي يفترض أدنى مستوى من الإفصاح تكون معه القوائم المالية غير مضللة، لا يحقق الشفافية، في

حين أن مستوى الإفصاح الكامل، الذي يقوم على عرض جميع المعلومات الملائمة ويحقق في ذات الوقت ما يهدف إليه الإفصاح العادل من معاملة متساوية لجميع مستخدمي القوائم المالية هو الذي يحقق الشفافية المالية.

ولا يعنى الإفصاح الكامل عرض معلومات زائدة تؤدى إلى تشويه أو صعوبة فهم معلومات القوائم المالية، وإنما يعني عرض كل ما هو مفيد لتحقيق فهم مستخدمي القوائم المالية لمنشآت الأعمال، وبالطبع فإن الإفصاح الكامل يجب أن يكون كافياً وعادلاً، لكن الإفصاح العادل أو الإفصاح الكافي ليس كاملاً. ولقد استقر الفكر المحاسبي على أن منشآت الأعمال لا تعمل على زيادة مستوى الإفصاح إلا استجابة لضغوط مهنية أو قانونية أو تنظيمية أو غيرها، تجنباً لزيادة المسئولية الناتجة عن زيادة الإفصاح ولتجنب زيادة تكلفة الإفصاح، وإبقاء الفرصة لإدارة الأرباح، فضلاً عن تجنب استفادة المنافسين من زيادة الإفصاح (Gigler, Hemmer, 2004) .

وإذا كان الإفصاح الكامل يعزز ويحقق الشفافية المالية، فإن الشفافية تدعم الإفصاح، ويظل أمر الشفافية المالية المتحقق من خلال الإفصاح أمراً خلافياً يحتاج إلى إيجاد توازن بين المستوى الذي تنبع تقبله منشآت الأعمال والمستوى الذى يرغبه مستخدمي التقارير المالية (Soltani, 2007) .

- المبدأ الثاني: مبدأ المساءلة الشاملة Holistic Accountability Principle

أهمية المساءلة عن الشفافية المالية من أهمية الشفافية ذاتها، والتي زادت كنتيجة طبيعية لزيادة الطلب عليها خاصة من قبل أصحاب المصالح بمنشآت الأعمال، والمساءلة الشاملة هي أساس تدعيم الشفافية، وتعنى مساءلة المنشأة مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية عن آثار تصرفاتها تجاه أصحاب الحقوق والمصالح بها، ومساءلة أصحاب الحقوق والمصالح عن آثار تصرفاتهم تجاه المنشأة (O'Dwyer, & Unerman, 2008) .

وتتضمن هذه المساءلة الشاملة العديد من أنواع المساءلة وعلى رأسها المساءلة الوظيفية أو الهرمية Functional Hierarchical Accountability - والمساءلة الذاتية Self Accountability – والمساءلة بين القرناء الشركات المماثلة Peer Accountability وغيرها من أنواع المساءلة داخل ممارسات المساءلة الشاملة.

ويقوم نظام للمساءلة على أطراف للمساءلة تكون فيها المنشأة، في الأساس الوكيل، ويكون أصحاب المصالح بها هم الأصلاء ويحق للأصلاء مساءلة الوكيل، كما يحق لهم مساءلة غيرهم من الأصلاء عن ما يقومون به من تصرفات قد. تضر بالمنشأة وبحقوقهم ومصالحهم بها. وتوجه المساءلة الشاملة المنشأة نحو إدراك أن كل شخص له علاقة بالمنشأة قد يملك الحق في المشاركة في قرارات أو شئون المنشأة التى تؤثر على هذه العلاقة، كما قد يساءل هذا الشخص عن آثار تصرفاته تجاه المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يساءل المساهمين عن تصرفاتهم التي تحدث في سوق الأوراق المالية من عمليات بيع أسهم المنشأة إذا كان لذلك أثراً معنوياً على المنشأة (O'Dwyer, & Unerman, 2008) .

ومساءلة المنشأة عن حقوق الشفافية المالية هي في الأساس، مساءلة عن شفافية النتائج ولكن في ضوء السلوك والقرارات والمعايير والإجراءات والأنشطة والعمليات وكل ماله تأثير معنوى مباشر وغير مباشر عن ما حدث من نتائج، فمن منطلق أهمية الإفصاح عن المعلومات غير المالية باعتبارها إكمالاً للإفصاح عن المعلومات المالية (Luo, 2005) .

فإن المساءلة عن الشفافية في القوائم المالية لا تشمل المساءلة عن نتائج العمليات والمركز المالي فحسب وإنما تشمل شفافية السلوك والقرارات تشغيلية واستراتيجية والعمليات والأنشطة بهدف التحقق من إتاحة كافة المعلومات الضرورية بشأن أداء الشركة ومركزها المالي وفرص الاستثمار المتاحة والحوكمة والقيمة والمخاطر والسياسات والبرامج وعلاقات العمل وغيرها. فالتركيز على شفافية النتائج دون شفافية السلوك المصاحب لها قد يفسر في النهاية بعض السلوك غير الخلقي وغير القانوني والذى قد يكون وراء ما شهدته منشآت الأعمال من أزمات مالية. وعلى ذلك، فان المساءلة عن تحقق الشفافية المالية تشمل ثلاث:

- الشفافية علي مستوي القرارات.
- الشفافية عل مستوى العمليات والأنشطة.
- الشفافية علي مستوي النتائج.

ومن المفترض أن تكون هناك نقطة توازن بين المساءلة عن شفافية النتائج ومسبباتها. وتدعم المساءلة والشفافية بعضها بالتبادل، فبالمساءلة يمكن إدراك وملاحظة وفهم سلوك المنشأة

تجاه الشفافية المالية، كما أن الإدارة تعلم أن بالشفافية تصبح تصرفاتها ومبررات تصرفاتها معلنة ومفهومة من قبل أصحاب المصالح بها (Hall, et al., 2009) .

- المبدأ الثالث: مبدأ استمرارية تفاعل المنشأة مع أصحاب المصالح بها

إن قيام واستمرار علاقة أصحاب المصالح بمنشأة ما يتوقف على حدوث تفاعل المنشأة وأصحاب المصالح بها، ويتطلب هذا التفاعل تدفق معلومات في متبادل بين الاتجاهين من (المنشأة إلى أصحاب المصالح بها والعكس)، فالعلاقة بين المنشأة وأصحاب المصالح بها هي أساس مدخل المنشأة للشفافية والشفافية هي أساس بناء المنشأة لعلاقات منتجة مع أصحاب المصالح بها ونجاح الشفافية المالية في تحسين العلاقات بأصحاب المصالح بمنشأة ما يتوقف على فهم إدارة المنشأة لأهداف وتوقعات وحاجة ورغبة أصحاب المصالح بها للمعلومات، إضافة إلى فهم الديناميكية التي تقود هذه العلاقات، ويتطلب هذا الفهم استمرار تفاعل طرفي المنشأة وأصحاب المصالح بها حتى يمكن فهم المخاطر والفرص المصاحبة لهذه العلاقات (لإبياري، 2009) . ولا تخرج علاقة أصحاب المصالح بالمنشأة عن أربعة أنواع من العلاقات هى (GEMI, 2004) :

أ- علاقة ايجابية: ناتجة عن شعور وتصرف إيجابي من قبل صاحب المصلحة تجاه المنشأة.

ب- علاقة متقلبة: ناتجة عن شعور إيجابي من صاحب المصلحة تجاه المنشأة لكنها لا تترجم بالضرورة إلى سلوك أو تصرفات ايجابية.

ج- علاقة مؤقتة: Captive يتعامل من خلالها صاحب المصلحة مع المنشأة لحين البحث عن منشأة أخرى، وذلك بسبب شعور سلبى تجاه المنشأة، مثل عميل مضطر للتعامل مع المنشأة حتى إنهاء التعاقد والبحث عن منشأة بديلة.

د- علاقة سلبية: ناتجة عن شعور وتصرف سلبى تجاه المنشأة يفرض مخاطر عالية تهدد قيمة المنشأة.

وعلى المنشأة الحفاظ على العلاقات الايجابية وتحسين العلاقات غير الايجابية من خلال اتصال وفهم لحاجة ورغبة أصحاب المصالح بها والاستجابة لها من خلال شفافية مالية توفر لأصحاب المصالح بالمنشأة المعلومات التي يحتاجونها، والتي بدورها يمكن أن تحسن العلاقات معهم.

- المبدأ الرابع: مبدأ الأهمية النسبية

يتوقف تفعيل مبادئ الشفافية المالية، وعلى رأسها مبدأ الإفصاح الكامل، على تفعيل مبدأ يسمى بمبدأ الأهمية النسبية. فتقرير ما يجب على منشأة ما إتاحته من معلومات لأصحاب الحقوق والمصالح بها يتوقف على أهميتها النسبية، وأساس تحديد الأهمية النسبية غير المالية Non Financial Materiality، حيث يكون للبيان أو المعلومة غير المالية تأثيراً على فهم أصحاب الحقوق والمصالح بمنشأة ما لحالتها المالية، كأن يكون للبيان أو المعلومة تأثيراً على تقييم الأصول أو الالتزامات أو قدرة المنشأة على الاقتراض أو الاستمرار أو غير ذلك (لإبياري، 2009) .

- المبدأ الخامس: مبدأ المخاطر والفرص

يحمل تحقيق الشفافية في القوائم المالية عدداً من المخاطر، كما يخلق للمنشأة العديد من الفرص، ويجب على المنشأة العمل على تقدير المخاطر والفرص المحتملة التحقيق الشفافية المالية والعمل على إحداث توازن بينها (GEMI, 2004) ، وتتعدد المخاطر المرتبطة بتحقيق الشفافية المالية والتي من أهمها ما يلي:

أ- تكاليف تحقيق الشفافية المالية: هناك تكاليف لتحقيق الشفافية في التقارير المالية فتحقيق الشفافية المالية يستنفذ وقتاً وموارد تتحملها المنشأة. كما وأن تكلفة تحقيق الشفافية المالية ليست مالية فحسب، وإنما تشمل تكلفة تطوير الموارد البشرية (محاسبين – مراجعين داخليين – قانونيين.... قادرة على الاستجابة لمتطلبات الشفافية المالية (Bushman, 2004) ، وعلى المنشأة تقدير تكاليف تحقيق الشفافية في القوائم المالية لضمان أنها لا تتخطى المنافع المحتملة منها (Anctil, et al., 2004) .

ب-احتمال وصول المنافسين إلى معلومات قد تحقق ميزة لهم.

ج- إظهار بعض تصرفات المنشأة غير الايجابية أو ذات الأثر السلبي على تقييم أصحاب الحقوق والمصالح للمنشأة، والتى قد تعرض المنشأة لمخاطر فرض عقوبات أو اتخاذ قرارات قانونية ضدها.

كما يمكن للشفافية المالية أن تخلق فرصاً للمنشأة منها ما يلى (لإبياري، 2009) :

- إنشاء والمحافظة على علاقات جيدة مع أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة.

- تعزيز قدرة المنشأة على مواجهة الأزمات المالية، وتدعيم قدرتها على الاستمرار.
- تدعيم كفاءة أسواق رأس المال.
- تحسين علاقة المنشأة بالهيئات التنظيمية والرقابية وغيرها.
- جذب جهات التمويل ورأس المال المادي والبشرى.
- بناء هيكل حوكمة ونظام مسائلة داخلية فعال.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

أولاً: منهجية الدراسة

- نوع الدراسة: وصفية تحليلية.
- مجتمع الدراسة: شركات مدرجة في البورصات المالية، ومكاتب المراجعة التي تطبق معيار المراجعة 701.

عينة الدراسة:

- مراجعين خارجيين.
- مستفيدين من التقارير المالية (مستثمرين، محللين ماليين).

أدوات جمع البيانات:

- استبيانات لاستطلاع آراء المراجعين والمستفيدين.
- تحليل تقارير مالية منشورة تحتوي على إفصاحات عن أمور المراجعة الرئيسية.

التحليل الإحصائي

- استخدام أدوات تحليل البيانات مثل البرنامج الإحصائي SPSS لاختبار الفرضيات.
- تحليل النتائج وتقديم توصيات بناءً على البيانات الميدانية

فروض البحث:

فرضيات إحصائية لدراسة دور معيار المراجعة الدولي رقم 701 (أمور المراجعة الرئيسية) في تحسين الإفصاح والشفافية بالتقارير المالية

الفروض العدم (H_0 – Null Hypotheses)

1. $H0_1$: لا توجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية في أراء المستقصى منهم حول أهمية تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 701 في تحسين مستوى الإفصاح بالتقارير المالية.

2. H_{02}: لا توجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية في أراء المستقصى منهم حول أهمية تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 701 على تحسين مستوى الشفافية بالتقارير المالية.

3. H_{03}: لا توجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية في أراء المستقصى منهم حول أهمية تطبيق الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وثقة المستثمرين والمستخدمين بالتقارير المالية.

4. H_{04} الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لا يحسن من قدرة المستثمرين على تقييم المخاطر المالية للشركات.

الفروض البديلة(Alternative Hypotheses – H_1)

1. H_{11}: توجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية في أراء المستقصى منهم حول أهمية تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 701 في تحسين مستوى الإفصاح بالتقارير المالية.

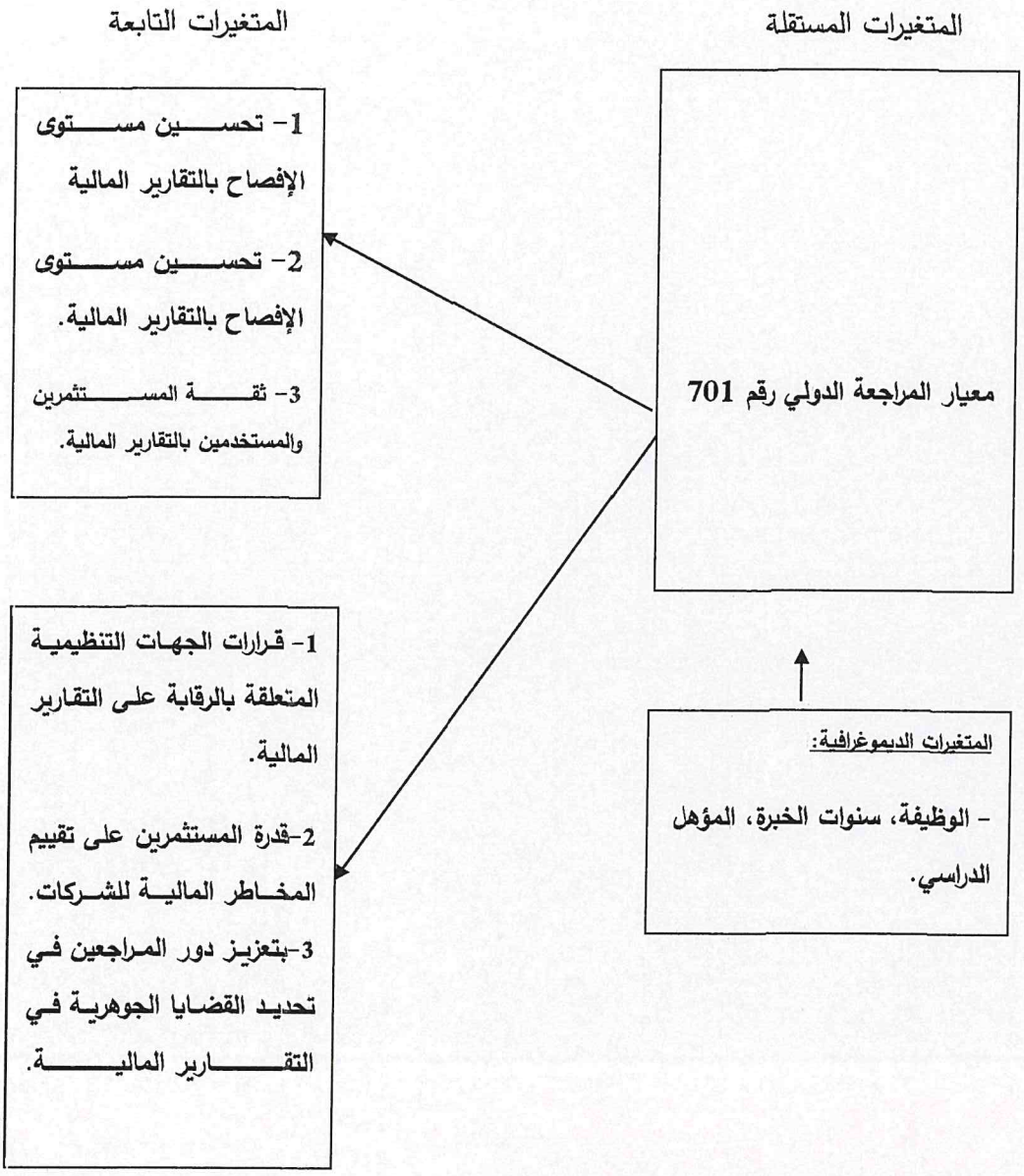
2. H_{12}: توجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية في أراء المستقصى منهم حول أهمية تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 701 على تحسين مستوى الشفافية بالتقارير المالية.

3. H_{13}: توجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية في أراء المستقصى منهم حول أهمية تطبيق الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وثقة المستثمرين والمستخدمين بالتقارير المالية.

4. H_{14} الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يحسن من قدرة المستثمرين على تقييم المخاطر المالية للشركات.

ثانياً: نموذج الدراسة:

تظهر العلاقة بين متغيرات البحث والفروض الخاصة بالبحث بالشكل التالي رقم (1):



شكل رقم (1) نموذج الدراسة

ثالثاً: مجتمع وعينة الدراسة:

تعتمد نوعية وجودة البيانات التي يتم الحصول عليها من خلال الدراسة الاستقصائية من هذا النوع على الردود واستجابة المشاركين في الاستقصاء ورؤيتهم ومعرفتهم بالممارسات المحاسبية المتعلقة معيار المراجعة الدولي رقم 701 وانعكاساتها على تحسين مستوى الإفصاح بالتقارير المالية، وتحسين مستوى الإفصاح بالتقارير المالية، ويتمثل مجتمع الدراسة في الفئات الأكثر ارتباطاً بإمكانية الحكم على شكل أو نوع العلاقة بين معيار المراجعة الدولي رقم 701 والممارسات المحاسبية المستخدمة وتحسين مستوى الإفصاح بالتقارير المالية ، وتتمثل هذه الفئات في الآتي:

- المديرين الماليين في الشركات الصناعية المصرية.
- مديري التكاليف في الشركات الصناعية المصرية.
- مجموعة المهنيين من شبكة Linked in
- اعضاء جمعيات مهنية.

وتعد الفئات السابقة أكثر تفهماً بين وجهة نظر الباحث لطبيعة العلاقة بين المتغيرات الخاصة بين معيار المراجعة الدولي رقم 701 والممارسات المحاسبية المستخدمة وتحسين مستوى الإفصاح بالتقارير المالية، واعتماداً على منهج مماثل لم تم استخدامه في دراسات عدة سابقة منها: (Timm, 2015، Langois, 2015، شاهين، 2018).

عينة الدراسة:

كان هناك حرص على اختيار عينة الدراسة بأسلوب مناسب ليشمل الأفراد المؤهلين، ولديهم المعرفة اللازمة بموضوع البحث، حتى يستطيع أن تحصل على النتائج المستخلصة من هذا البحث ويتم النداء عليها واستخلاص التي.

وقد تم توزيع الاستبيان على عينة شملت 163 مشارك، وقد بلغ عدد الأفراد المستجيبين على الاستبيان بالكامل 115 مشارك، وقد تم الكشف عن مدى ملائمة قوة العينة المستخدمة المكونة 115 استجابة باستخدام اسلوب الانحدار المتعدد وبمستوى ثقة 95%، وكشف عن أن متوسط حجم التأثير (F2 =0.15)، عند مستوى ألفا (0.05) وكانت النتيجة الخاصة بهذا الاختيار (0.783)، وهذا ما يقل قليلاً عن (0.8) وبالتالي يصبح حجم العينة مقبولاً.

رابعاً: توصيف عينة الدراسة:

بلغ عدد استثمارات الاستبيان التي تم توزيعها على عينة الدراسة 163 استمارة، ثم الاستعادة 137 استمارة، وتم استبعاد 22 استمارة من المسترد لعدم استكمال الرد على الاسئلة ويوضح الجدول رقم (2) ما سبق.

جدول رقم (1) توصيف عينة الدراسة

الاستمارات الموزعة	الاستمارات التي لم ترد	استمارات مستلمة	استمارات مستبعدة	استمارات صالحة	النسبة
163	26	137	22	115	%70

توصيف العينة طبقاً للخبرة والوظيفة: تم توصيف عينة الدراسة طبقاً لخبرة ووظيفة المستقصي منهم، وكذلك طبقاً للمؤهل والوظيفة، ويوضح الجدول رقم (3)، والجدول رقم (4) هنا التوصيف على النحو التالي:

جدول رقم (2) توصيف العينة طبقاً للخبرة.

سنوات الخبرة / الوظيفة	من 1: 5 سنوات	من 6: 10 سنوات	من 11: 20 سنة	أكثر من 20 سنة	الإجمالي
مدير مالي	–	4	6	8	18
مدير تكاليف	8	17	22	16	63
مهني شركة Linked in	4	8	7	7	26
عضو جمعية مهنية	1	5	2	–	8
إجمالي	13	34	37	31	115

جدول رقم (3) توصيف العينة طبقاً للمؤهل والوظيفة

المؤهل / الوظيفة	بكالوريوس	دبلوم عالي	ماجستير	دكتوراه	شهادة مهنية	إجمالي

مدير حسابي	10	3	2	1	2	18
مدير تكاليف	23	15	3	3	19	63
مهنـــي مـــن شـــبكة Linked in	13	5	3	3	2	26
عضو جمعية مهنية	5	2	.	0	0	8
إجمالي	51	25	8	7	24	115
النسبة	%44	%21.7	%6.9	%6.6	% 20	%100

يتضح من استعراض الجداول السابقة أن العينة شملت مستويات خبرة مختلفة ومؤهلات ووظائف مختلفة، كما شملت العينة أفراد ذوي مؤهلات علمية مرتفعة وشهادات مهنية.

خامساً: تصميم استمارة الاستبيان لجمع البيانات:

لتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استمارة الاستبيان لاستكشاف يسعى الباحث في هذا البحث لاستكشاف هدفاً رئيسياً، وهو دور معيار المراجعة الدولي رقم 701 (أمور المراجعة الرئيسية) في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية بالتقارير المالية، لتحقيق مصالحها الخاصة، وذلك بهدف وضع إطار مقترح يمكن من خلاله تحقيق نوع من التوازن بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين وباقي الأطراف الأخرى، ولتحقيق الهدف الرئيسي للبحث الاستبيان لتشمل:

القسم الأول: العوامل الديموغرافية وتشمل الاسم، طبيعة العمل، سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، باعتبارها من المتغيرات المؤثرة في جمع البيانات.

القسم الثاني: يحتوي على عدد من الأسئلة تتضمن عدد من العبارات موزعة على مجموعات بحسب الفروض المختلفة للبحث، وبحسب مقياس ليكرت المدرج على (5) نقاط كالتالي جدول رقم (4)

جدول رقم (4) مقياس ليكرت

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)

ثم قام الباحث باستخراج مجموعة من الخطابات والموافقات اللازمة للجهات المشتركة والمستقصي منها، وتم توزيع استمارات الاستبيان على العينة المختارة، مع شرح ملخص موضحاً للهدف من وراء الدراسة.

وتحقيقًا لأهداف الدراسة الميدانية ومعرفة مدى تأثير معيار المراجعة الدولي رقم 701 (أمور المراجعة الرئيسية) على تحسين مستوى الإفصاح والشفافية في التقارير المالية، يقترح الباحث تصميم قائمة استقصاء وتنفيذها على النحو التالي:

الخطوة الأولى: إعداد مجموعة من العبارات تُوجه إلى مديري المالية والمراجعين الداخليين في الشركات المدرجة، لاستطلاع آرائهم حول تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على تحسين مستوى الشفافية وتعزيز جودة التقارير المالية، ومدى قبولهم لدور هذا المعيار في تحقيق فهم أعمق للمستخدمين الخارجيين للتقارير المالية.

الخطوة الثانية: توجيه مجموعة من العبارات إلى المراجعين الخارجيين لاستطلاع آرائهم حول التحديات التي تواجههم عند الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في التقارير المالية، ومدى تأثير تلك التحديات على الالتزام بتطبيق معيار المراجعة رقم 701. كما تهدف إلى التعرف على الأسباب التي قد تعيقهم عن تقديم إفصاحات واضحة وشفافة.

الخطوة الثالثة: طرح مجموعة من العبارات على المراجعين الخارجيين تتضمن مقترحات لتحسين تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 701، بهدف معرفة مدى قبولهم لتلك المقترحات ودورها في تحسين الشفافية والإفصاح في التقارير المالية، مع استكشاف الوسائل التي تدعمهم في تنفيذ تلك المقترحات بشكل فعّال.

الخطوة الرابعة: توجيه مجموعة من العبارات إلى المستخدمين الأساسيين للتقارير المالية (مثل المستثمرين، المحللين الماليين، والمساهمين) للتعرف على مدى إدراكهم لأهمية

الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، ودورها في تعزيز الثقة بمعلومات التقارير المالية، ومعرفة مدى توافق هذه الإفصاحات مع احتياجاتهم لاتخاذ القرارات الاستثمارية.

واعتمد الباحث على قائمة الاستقصاء(*) كوسيلة لجمع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف البحث، وقد تم تصميم قائمة الاستقصاء على مقياس ليكرت الخماسى Fire- point likert scale من أجل تحديد إجابات أفراد العينة بحيث تشير الدرجة (5) إلى الموافقة تماماً على البند، والدرجة (4) إلى الموافقة، والدرجة (3) إلى الموافقة لحد ما، والدرجة (2) إلى عدم الموافقة، والدرجة (1) إلى عدم الموافقة تماماً.

ويتضمن قائمة الاستقصاء عدة أقسام هى:

- القسم الأول: مجموعة العبارات الموجهة إلى الموردين والمشترين.
- القسم الثانى: مجموعة العبارات الموجهة للموردين عن قبولهم لفتح السجلات من عدمه، ومعوقات ذلك.
- القسم الثالث: مجموعة العبارات الموجهة إلى الموردين عن مدى قبولهم فتح السجلات حال اتمام بعض الأنشطة من قبل المشترين في سلسلة التوريد.
- القسم الرابع: مجموعة العبارات الموجهة إلى المشترين عن مدى قبولهم القيام ببعض الأنشطة التى تشجع الموردين على فتح السجلات وكشف البيانات.

سادساً: الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحليل بيانات الدراسة الميدانية تم الاعتماد على العديد من المقاييس والاختبارات والاساليب، حيث اعتمد الباحث في معالجة البيانات إحصائياً على استخدام برنامج (Spss 15) وتم استخدام الاختبارات الآتية:

1- اختبار ألفا- كرونباخ Granbach's Alpha لأغراض تحليل مدى التجانس بين البنود المستخدمة في المتغيرات.

2- اختبار (T) للحكم على مدى قبول أو رفض فروض البحث.

3- اختبار "الارتباط" Correlations لتحديد العلاقات الارتباطية بين متغيرات الدراسة بعضها البعض والتأثيرات المتبادلة فيها.

(*) استفاد الباحث في صياغة قائمة الاستقصاء بما اطلع من كافة الدراسات السابقة التى وردت في مقدمة البحث.

سابعاً: نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية:

1/7 نتيجة اختبار "ألفا" Alpha

وهو الاختبار الذى يهتم بتحديد مدى مصداقية قائمة الاستقصاء وما تتضمنه من محتويات، وطبقاً لهذا الاختبار كلما اقتربت قيمة "الفا" من الواحد الصحيح، دل ذلك على التجانس وبالتالي المصداقية، وعلى العكس كلما اقتربت قيمة "ألفا" من الصفر دل ذلك على عدم التجانس، وبالتالي عدم المصداقية، ومن واقع مخرجات برنامج التشغيل Spss تظهر قيمة "ألفا" كما في جدول رقم (5).

جدول رقم (5) نتيجة اختبار "ألفا كرونباخ" للعينة

Prob	F	Alpha
0.000	12.998	0.7189

وبالتالي تظهر لنا قيمة "ألفا" 72% تقريباً، وهى تدل على أن هناك علاقة جوهرية عند مستوى معنوية أقل من 0.05 مما يدل على التجانس وزيادة المصداقية.

2/7 اختبار الفرض الأول:

"لا توجد اختلافات جوهرية بين أراء لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 701 على تحسين مستوى الإفصاح بالتقارير المالية ".

وتتكون المتغيرات التى تقيس هذا الفرض من:

X1 , X2, X3, X4, X5, X6, X7, X8, X9, X10

وتجدر الإشارة إلى أن المتغيرات X1 , X2, X3, X4 إنما تستهدف معرفة رأى أعضاء عينة الدراسة في مدى تأثير تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 701 على تحسين مستوى الإفصاح بالتقارير المالية ، وباقي المتغيرات X5, X6, X7, X8, X9, X10 أنما تقيس وتختبر رأيهم في أهمية تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 701.

(أ) نتيجة اختبار (T) لمتغيرات الدراسة المعبرة عن الفرض:

يظهر الجدول رقم (5) نتائج هذا الاختبار، كما ظهرت ضمن مخرجات التشغيل البرنامج:

جدول رقم (6) نتيجة اختبار (T) لمتغيرات الفرض الأول

رمز المتغير	العبارة	قيمة "T"	درجات الحرية	مستوي المعنوية
X1	هل توافق على أن الضغوط الناتجة عن عولمة الأسواق وضغوط المنافسة تتطلب تحسين الإفصاح والشفافية في التقارير المالية لتعزيز الثقة لدى المستثمرين؟	7.991	69	0.00
X2	هل توافق على أن تحسين الإفصاح بالتقارير المالية يتطلب التنسيق بين الأطراف المختلفة المسؤولة عن إعداد التقارير، بما يتماشى مع معايير المراجعة الدولية؟	7.251	69	0.00
X3	هل توافق على أن تحسين الإفصاح والشفافية يجب أن يتم من خلال منظومة متكاملة تركز على الأمور الرئيسية التي تؤثر على قرارات المستخدمين الماليين؟	6.975	69	0.001
X4	هل ترى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يساعد في تقديم معلومات أكثر وضوحًا حول المخاطر والعناصر الرئيسية في التقارير المالية؟	6.742	69	0.001
X5	هل يؤدي تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 701 إلى تعزيز فهم المستخدمين للتقارير المالية من خلال الإفصاح عن الأمور الأكثر أهمية في عملية المراجعة؟	7.884	69	0.000
X6	هل يسهم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وفقًا لمعيار 701 في تحسين مراقبة وتنسيق الجهود الرامية إلى معالجة المخاطر المالية؟	7.910	69	0.00
X7	هل يؤدي تطبيق معيار 701 إلى زيادة كفاءة	8.110	69	0.000

	الجهات المسؤولة عن إعداد التقارير المالية في تقديم معلومات ذات صلة للمستخدمين؟			
X8	هل يعزز الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية من قدرة الشركات على تلبية متطلبات المستثمرين وتعزيز المصداقية في السوق؟	7.690	69	0.00
X9	هل يسهم معيار المراجعة الدولي رقم 701 في تحسين استجابة التقارير المالية للمتغيرات في البيئة التنافسية من خلال التركيز على المعلومات الأكثر أهمية؟	6.992	69	0.001
X10	هل يساعد تطبيق معيار 701 في تعزيز التعاون بين المراجعين وإدارة الشركة لتحسين جودة الإفصاح في التقارير المالية بما يتماشى مع متطلبات الشفافية؟	6.54	69	0.001

وتبين نتائج اختبار "T" بجدول رقم (5) أنه يجب قبول هذا الفرض حيث أن كل متغيرات الدراسة تظهر عند مستوى معنوية أقل من (0.05) وعلى هذا يقبل الفرض الأول وهو " لا توجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية في أراء المستقصى منهم حول أهمية تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 701 في تحسين مستوى الإفصاح بالتقارير المالية ".

ب – اتجاهات مفردات العينة حول الفرض الأول:

يظهر الجدول رقم (6) اتجاه مفردات عينة الدراسة حول الفرض الأول:

جدول رقم (7) اتجاه مفردات العينة حول الفرض الأول

رمز	العبارة	الموافقة بمعدل ثقة 50%	عدم الموافقة
X1	هل توافق على أن الضغوط الناتجة عن عولمة الأسواق وضغوط المنافسة تتطلب تحسين الإفصاح والشفافية في التقارير المالية لتعزيز الثقة لدى المستثمرين؟	%100	–

X2	هل توافق على أن تحسين الإفصاح بالتقارير المالية يتطلب التنسيق بين الأطراف المختلفة المسؤولة عن إعداد التقارير، بما يتماشى مع معايير المراجعة الدولية؟	%97	%3
X3	هل توافق على أن تحسين الإفصاح والشفافية يجب أن يتم من خلال منظومة متكاملة تركز على الأمور الرئيسية التي تؤثر على قرارات المستخدمين الماليين؟	%99	%1
X4	هل ترى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يساعد في تقديم معلومات أكثر وضوحًا حول المخاطر والعناصر الرئيسية في التقارير المالية؟	%93	%7
X5	هل يؤدي تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 701 إلى تعزيز فهم المستخدمين للتقارير المالية من خلال الإفصاح عن الأمور الأكثر أهمية في عملية المراجعة؟	%97	%3
X6	هل يسهم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وفقًا لمعيار 701 في تحسين مراقبة وتنسيق الجهود الرامية إلى معالجة المخاطر المالية؟	%98	%2
X7	هل يؤدي تطبيق معيار 701 إلى زيادة كفاءة الجهات المسؤولة عن إعداد التقارير المالية في تقديم معلومات ذات صلة للمستخدمين؟	%95	%5
X8	هل يعزز الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية من قدرة الشركات على تلبية متطلبات المستثمرين وتعزيز المصداقية في السوق؟	%91	%9
X9	هل يسهم معيار المراجعة الدولي رقم 701 في تحسين استجابة التقارير المالية للمتغيرات في البيئة التنافسية من خلال التركيز على المعلومات الأكثر أهمية؟	%98	%2
X10	هل يساعد تطبيق معيار 701 في تعزيز التعاون بين المراجعين وإدارة الشركة لتحسين جودة الإفصاح في التقارير المالية بما يتماشى مع متطلبات الشفافية؟	%97	%3

وتشير اتجاهات مفردات العينة كما يظهر في الجدول (6) إلى ما يلى:

- اتفاق الآراء حول تأثير معيار المراجعة الدولي رقم 701 (أمور المراجعة الرئيسية) على تعزيز الشفافية ورفع جودة الإفصاح في التقارير المالية.
- تؤيد نتائج البحث أن تحسين مستوى الإفصاح والشفافية يتطلب وجود منظومة متكاملة تركز على إبراز الأمور الجوهرية والعمليات المحاسبية ذات العلاقة المباشرة بقرارات المستخدمين.
- تشير النتائج إلى أن تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 701 يساهم بدرجة كبيرة في تعزيز المتغيرات المرتبطة بالإفصاح مثل دقة المعلومات (X6)، كفاءة عمليات المراجعة (X7)، تعزيز الثقة في التقارير المالية (X8)، وتلبية متطلبات البيئة التنافسية (X9). وربما يعود ذلك إلى المعرفة الكافية لدى عينة الدراسة حول تأثير هذا المعيار أو محدودية تطبيقه في البيئة الحالية.
- لا توجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية في آراء المستقصى منهم حول أهمية تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 701 في تحسين مستوى الإفصاح بالتقارير المالية، مما يعكس وجود توافق عام على أهمية المعيار وتأثيره على تعزيز الشفافية.

جـ- ملخص معاملات الارتباط بين متغيرات البحث المرتبطة بالفرض الأول:

جدول رقم (8) ملخص معاملات الارتباط بين متغيرات الفرض الأول

X9	X6	X5	X1	المتغيرات / المتغيرات
			0.311	X5
	0.401			X2
		0.321		X9
0.361	0.366			X8

وتظهر نتائج الجدول رقم (7) قوة معاملات الارتباط بين المتغير X1، X5 أن الضغوط الناتجة عن عولمة الأسواق وضغوط المنافسة تتطلب تحسين الإفصاح والشفافية في التقارير المالية لتعزيز الثقة لدى المستثمرينX6 ، X2، أن تحسين الإفصاح بالتقارير المالية يتطلب التنسيق بين الأطراف المختلفة المسؤولة عن إعداد التقارير، بما يتماشى مع معايير المراجعة الدولية X5 ، X9 وهو أن تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 701 يؤدي إلى تعزيز فهم المستخدمين للتقارير المالية من خلال الإفصاح عن الأمور الأكثر أهمية في عملية المراجعة.

3/7 اختبار الفرض الثاني:

" لا توجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية في أراء المستقصى منهم حول أهمية تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 701 على تحسين مستوى الشفافية بالتقارير المالية."

وتتكون المتغيرات التى تقيس هذا الفرض من:

X11, X12, X13, X14, X15, X16, X17

(أ) نتيجة اختبار (T) لمتغيرات الدراسة المعبرة عن الفرض:

يظهر الجدول رقم (9) نتائج هذا الاختبار، كما ظهرت ضمن مخرجات التشغيل البرنامج:

جدول رقم (9) نتيجة اختبار (T) لمتغيرات الفرض الثاني

رمز المتغير	العبارة	قيمة "T"	درجات الحرية	مستوي المعنوية
X11	هل توافق على الإفصاح عن تفاصيل الأمور الرئيسية التي تناولتها عملية المراجعة أمام المستخدمين، بما يدعم مستوى الشفافية في التقارير المالية؟	1.531	23	0.101
X12	هل ترى أن المعلومات المتعلقة بالأمور الرئيسية في عملية المراجعة يجب أن تبقى سرية ولا يتم الإفصاح عنها للمستخدمين	6.174	23	0.00

	الخارجيين؟			
X13	هل تعتقد أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يترتب عليه منافع إضافية لمستخدمي التقارير المالية؟	0.979	23	0.071
X14	هل ترى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية قد يؤدي إلى سوء استخدام المعلومات من قبل المستخدمين أو الأطراف الأخرى؟	1.112	23	0.091
X15	هل ترى أن أنظمة المعلومات لديك غير قادرة على تقديم معلومات دقيقة حول الأمور الرئيسية التي تتطلب الإفصاح عنها وفقًا لمعيار المراجعة الدولي رقم 701؟	0.001	23	0.000
X16	هل ترى أن هناك غيابًا لنظام واضح ينظم عملية الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في التقارير المالية؟	1.624	23	0.021
X17	هل لديك مخاوف من عدم قدرتك على توفير معلومات دقيقة وشاملة تعزز مستوى الشفافية في التقارير المالية، أو من عدم تعاون الإدارات المختلفة لدعم هذا الهدف؟	0.897	23	0.016

وتبين نتائج اختبار "T" بجدول رقم (9) أنه يجب قبول هذا الفرض حيث أن كل متغيرات الدراسة تظهر عند مستوى معنوية أقل من (0.05) وعلى هذا يقبل الفرض الثاني وهو " لا توجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية في أراء المستقصى منهم حول أهمية تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 701 على تحسين مستوى الشفافية بالتقارير المالية.".

ب – اتجاهات مفردات العينة حول الفرض الثاني:

يظهر الجدول رقم (10) اتجاه مفردات عينة الدراسة حول الفرض الثاني:

جدول رقم (10) اتجاه مفردات العينة حول الفرض الثاني

رمز	العبارة	الموافقة بمعدل ثقة 50%	عدم الموافقة
X11	هل توافق على الإفصاح عن تفاصيل الأمور الرئيسية التي تناولتها عملية المراجعة أمام المستخدمين، بما يدعم مستوى الشفافية في التقارير المالية؟	%93	%7
X12	هل ترى أن المعلومات المتعلقة بالأمور الرئيسية في عملية المراجعة يجب أن تبقى سرية ولا يتم الإفصاح عنها للمستخدمين الخارجيين؟	%97	%3
X13	هل تعتقد أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يترتب عليه منافع إضافية لمستخدمي التقارير المالية؟	%98	%2
X14	هل ترى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية قد يؤدي إلى سوء استخدام المعلومات من قبل المستخدمين أو الأطراف الأخرى؟	%95	%5
X15	هل ترى أن أنظمة المعلومات لديك غير قادرة على تقديم معلومات دقيقة حول الأمور الرئيسية التي تتطلب الإفصاح عنها وفقًا لمعيار المراجعة الدولي رقم 701؟	%91	%9
X16	هل ترى أن هناك غيابًا لنظام واضح ينظم عملية الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في التقارير المالية؟	%98	%2
X17	هل لديك مخاوف من عدم قدرتك على توفير معلومات دقيقة وشاملة تعزز مستوى الشفافية في التقارير المالية، أو من عدم تعاون الإدارات المختلفة لدعم هذا الهدف؟	%97	%3

وتشير اتجاهات مفردات العينة كما يظهر في الجدول (10) إلى ما يلى:

- أظهرت نتائج البحث توافقاً عاماً بين الآراء حول تأثير معيار المراجعة الدولي رقم 701 (أمور المراجعة الرئيسية) في تعزيز الشفافية ورفع جودة الإفصاح في التقارير المالية.

- أكدت الدراسة أن تحسين مستوى الإفصاح والشفافية يستلزم وجود منظومة متكاملة تُركِّز على إبراز الأمور الجوهرية والعمليات المحاسبية التي ترتبط مباشرةً بقرارات المستخدمين.
- أشارت النتائج إلى أن تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 701 يُساهم بشكل كبير في تحسين المتغيرات المرتبطة بالإفصاح، مثل:
- دقة المعلومات (X6).
- كفاءة عمليات المراجعة (X7).
- تعزيز الثقة في التقارير المالية (X8).
- تلبية متطلبات البيئة التنافسية (X9).
- ويُعزى ذلك إما إلى المعرفة الكافية لدى عينة الدراسة بتأثير هذا المعيار، أو إلى محدودية تطبيقه في البيئة الحالية.
- لم تُظهر النتائج وجود اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية في آراء المستقصى منهم حول أهمية تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 701 في تحسين الإفصاح والشفافية في التقارير المالية. هذا يعكس توافقاً عاماً على أهمية المعيار وتأثيره الإيجابي على تعزيز الشفافية..

جـ- ملخص معاملات الارتباط بين متغيرات البحث المرتبطة بالفرض الثاني:

جدول رقم (11) ملخص معاملات الارتباط بين متغيرات الفرض الثاني

المتغيرات / المتغيرات	X12	X13	X14
X11	0.492	0.403	0.501

وتظهر هذه معاملات قوة الارتباط بين المتغير X11 وهو الإفصاح عن تفاصيل الأمور الرئيسية التي تناولتها عملية المراجعة أمام المستخدمين، بما يدعم مستوى الشفافية في التقارير المالية والمتغير X12 أن المعلومات المتعلقة بالأمور الرئيسية في عملية المراجعة يجب أن تبقى سرية ولا يتم الإفصاح عنها للمستخدمين الخارجيين.

4/7 اختبار الفرض الثالث:

" لا توجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية في أراء المستقصى منهم حول أهمية تطبيق الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وثقة المستثمرين والمستخدمين بالتقارير المالية "

وتتكون المتغيرات التى تقيس هذا الفرض من:

X18, X19, X20, X21, X22, X23

(أ) نتيجة اختبار (T) لمتغيرات الدراسة المعبرة عن الفرض:

يظهر الجدول رقم (12) نتائج اختبار (T) لمتغيرات الفرض الثالث:

جدول رقم (12) نتيجة اختبار (T) لمتغيرات الفرض الثالث

رمز المتغير	العبارة	قيمة "T"	درجات الحرية	مستوي المعنوية
X18	هل توافق على أن الإفصاح عن البيانات المالية، بما في ذلك أمور المراجعة الرئيسية، يعزز الشفافية ويزيد من ثقة المستثمرين والمستخدمين بالتقارير المالية؟	0.693	23	0.401
X19	هل ترى أن سرية البيانات والمعلومات المالية ضرورية للحفاظ على الثقة في التقارير المالية، بدلاً من الإفصاح العلني عنها؟	0.623	23	0.501
X20	هل تعتقد أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وفتح السجلات المالية لا يؤدي إلى فوائد ملموسة في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز ثقة المستثمرين؟	1.681	23	0.097
X21	هل ترى أن الإفصاح عن أمور المراجعة	1.597	23	0.087

	الرئيسية قد يؤدي إلى استغلال المعلومات من قبل المستثمرين أو المستخدمين بطرق قد تؤثر سلبًا على الشركة؟			
X22	هل ترى أن أنظمة المعلومات المحاسبية لديك غير قادرة على توفير بيانات دقيقة تدعم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وتعزز موثوقية التقارير المالية؟	1.831	23	0.024
X23	هل تعتقد أن عدم وجود إطار تنظيمي واضح للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يؤثر على ثقة المستثمرين والمستخدمين في التقارير المالية؟	0.598	23	0.491

وتبين نتائج اختبار "T" بجدول رقم (12) أنه يجب قبول هذا الفرض حيث أن كل متغيرات الدراسة تظهر عند مستوى معنوية أقل من (0.05) وعلى هذا يقبل الفرض الثالث وهو " لا توجد اختلافات جوهرية ذات دلالة إحصائية في أراء المستقصى منهم حول أهمية تطبيق الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وثقة المستثمرين والمستخدمين بالتقارير المالية ".

ب – اتجاهات مفردات العينة حول الفرض الثالث:

يظهر الجدول رقم (13) اتجاه مفردات عينة الدراسة حول الفرض الثالث:

جدول رقم (13) اتجاه مفردات العينة حول الفرض الثالث

رمز	العبارة	الموافقة بمعدل ثقة 50%	عدم الموافقة
X18	هل توافق على أن الإفصاح عن البيانات المالية، بما في ذلك أمور المراجعة الرئيسية، يعزز الشفافية ويزيد من ثقة المستثمرين والمستخدمين بالتقارير المالية؟	%83.3	%16.7

X19	هل ترى أن سرية البيانات والمعلومات المالية ضرورية للحفاظ على الثقة في التقارير المالية، بدلاً من الإفصاح العلني عنها؟	%79.2	%20.8
X20	هل تعتقد أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وفتح السجلات المالية لا يؤدي إلى فوائد ملموسة في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز ثقة المستثمرين؟	%81.7	%18.3
X21	هل ترى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية قد يؤدي إلى استغلال المعلومات من قبل المستثمرين أو المستخدمين بطرق قد تؤثر سلبًا على الشركة؟	%61.7	%39.3
X22	هل ترى أن أنظمة المعلومات المحاسبية لديك غير قادرة على توفير بيانات دقيقة تدعم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وتعزز موثوقية التقارير المالية؟	%82.9	%17.1
X23	هل تعتقد أن عدم وجود إطار تنظيمي واضح للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يؤثر على ثقة المستثمرين والمستخدمين في التقارير المالية؟	%62.7	%37.3

وتشير اتجاهات مفردات العينة كما يظهر في الجدول (13) إلى ما يلى:

- موافقة نسبة كبيرة من المستقصى منهم 83.3% على أهمية تطبيق الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وثقة المستثمرين والمستخدمين بالتقارير المالية.
- أن هناك اتفاق بدرجة كبيرة بين المستقصى منهم على أنظمة المعلومات المحاسبية لديك غير قادرة على توفير بيانات دقيقة تدعم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وتعزز موثوقية التقارير المالية.

جـ- ملخص معاملات الارتباط بين متغيرات البحث المرتبطة بالفرض الثالث:

جدول رقم (14) ملخص معاملات الارتباط بين متغيرات الفرض الثالث

المتغيرات / المتغيرات	X19	X20	X22
X18	0.511	0.417	0.503

وتظهر هذه معاملات قوة الارتباط بين المتغير X18 وهو الموافقة أن الإفصاح عن البيانات المالية، بما في ذلك أمور المراجعة الرئيسية، يعزز الشفافية ويزيد من ثقة المستثمرين والمستخدمين بالتقارير المالية و X19 أن سرية البيانات والمعلومات المالية ضرورية للحفاظ على الثقة في التقارير المالية، بدلاً من الإفصاح العلني عنها.

5/7 اختبار الفرض الرابع:

" الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لا يحسن من قدرة المستثمرين على تقييم المخاطر المالية للشركات "

وتتكون المتغيرات التي تقيس هذا الفرض من:

X24, X25, X26, X27, X28, X29, X30

(أ) نتيجة اختبار (T) لمتغيرات الدراسة المعبرة عن الفرض:

يظهر الجدول رقم (15) نتائج اختبار (T) لمتغيرات الفرض الرابع:

جدول رقم (15) نتيجة اختبار (T) لمتغيرات الفرض الرابع

رمز المتغير	العبارة	قيمة "T"	درجات الحرية	مستوي المعنوية
X24	هل ترى أن إفصاح المراجع عن أمور المراجعة الرئيسية، يسهم في تحسين قدرة المستثمرين على تقييم المخاطر المالية للشركة؟	1.682	46	0.112
X25	هل تعتقد أن الاقتصار إفصاح المراجع	6.478	46	0.001

	عن أمور المراجعة الرئيسية لفئة معينة دون غيرها يمكن أن يؤثر على دقة تقييم المستثمرين للمخاطر المالية للشركة؟			
X26	هل ترى أن الإفصاح عن أمور المراجعة يسهم في تعزيز قدرة المستثمرين على تقييم المخاطر المالية المرتبطة بالشركة؟	3.373	46	0.002
X27	هل توافق على أن توضيح أهمية الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يمكن أن يسهم في تحسين جودة الإفصاح المالي، مما يساعد المستثمرين على تقييم المخاطر المالية بشكل أكثر دقة؟	2.164	46	0.039
X28	هل ترى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يمكن أن يعزز من الشفافية المالية، مما ينعكس إيجابيًا على تقييم المستثمرين للمخاطر المالية للشركة؟	3.740	46	0.002
X29	هل تعتقد أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يمكن أن يساهم في تحسين دقة الإفصاح عن البيانات المالية، مما يعزز قدرة المستثمرين على تقييم المخاطر المالية؟	2.652	46	0.003
X30	هل توافق على الإفصاح عن أمور	2.065	46	0.003

	المراجعة الرئيسية يساعد في تحسين الإفصاح المالي، مما يمكّن المستثمرين من تقييم المخاطر المالية بفعالية أكبر؟			
X31	هل تعتقد أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية قد يؤدي إلى تعزيز الإفصاح المالي، مما يساعد المستثمرين على تقييم المخاطر المالية للشركة بشكل أكثر دقة؟	2.007	46	0.054

وتبين نتائج اختبار "T" بجدول رقم (15) أنه يجب قبول هذا الفرض حيث أن كل متغيرات الدراسة تظهر عند مستوى معنوية أقل من (0.05) وعلى هذا يقبل الفرض الرابع وهو " الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يحسن من قدرة المستثمرين على تقييم المخاطر المالية للشركات ".

ب – اتجاهات مفردات العينة حول الفرض الرابع:

يظهر الجدول رقم (16) اتجاه مفردات عينة الدراسة حول الفرض الرابع:

جدول رقم (16) اتجاه مفردات العينة حول الفرض الرابع

رمز	العبارة	الموافقة بمعدل ثقة 50%	عدم الموافقة
X24	هل ترى أن إفصاح المراجع عن أمور المراجعة الرئيسية، يسهم في تحسين قدرة المستثمرين على تقييم المخاطر المالية للشركة؟	%27	%63
X25	هل تعتقد أن الاقتصار على مشاركة بيانات التكاليف مع موردين محددين يمكن أن يؤثر على دقة تقييم المستثمرين للمخاطر المالية للشركة؟	%93.3	%6.7
X26	هل ترى أن الدخول في اتفاقيات تبادل طويلة	%90	%10

	الأجل مع الموردين الذين يفصحون عن بياناتهم المالية يسهم في تعزيز قدرة المستثمرين على تقييم المخاطر المالية المرتبطة بالشركة؟		
X27	هل توافق على أن توضيح أهمية الإفصاح عن بيانات التكلفة للموردين يمكن أن يسهم في تحسين جودة الإفصاح المالي، مما يساعد المستثمرين على تقييم المخاطر المالية بشكل أكثر دقة؟	%80	%10
X28	هل ترى أن دعم الموردين من خلال الترويج لعلاماتهم التجارية يمكن أن يعزز من شفافيتهم المالية، مما ينعكس إيجابيًا على تقييم المستثمرين للمخاطر المالية للشركة؟	%86.7	%13.3
X29	هل تعتقد أن تشكيل فرق عمل مشتركة بينك وبين الموردين يمكن أن يساهم في تحسين دقة الإفصاح عن البيانات المالية، مما يعزز قدرة المستثمرين على تقييم المخاطر المالية؟	%75	%25
X30	هل توافق على أن تقديم الدعم للموردين في إدارة عناصر التكلفة يساعد في تحسين الإفصاح المالي، مما يمكّن المستثمرين من تقييم المخاطر المالية بفعالية أكبر؟	%79.8	%20.2
X31	هل تعتقد أن دعم الموردين في تحسين قدراتهم التفاوضية يمكن أن يؤدي إلى تعزيز الإفصاح المالي، مما يساعد المستثمرين على تقييم المخاطر المالية للشركة بشكل أكثر دقة؟	%73.3	%26.7

وتشير اتجاهات مفردات العينة كما يظهر في الجدول (16) إلى ما يلى:

- 63% من المهتمين بالمنشأة مهتمين بضرورة الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية ، وأن 93% من المشترين يرون أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يساهم في كفاية ودقة تقييمهم للمخاطر المالية للمنشأة.
- أن هناك موافقة بدرجات عالية تتراوح ما بين 70% ، 90% بين الموردين على استعدادهم للتعاون مع المنشآت التي يفصح المراجعين بها عن أمور المراجعة الرئيسية، والتعامل معهم بشفافية ودعمهم.

جـ- ملخص معاملات الارتباط بين متغيرات البحث المرتبطة بالفرض الرابع:

جدول رقم (17) ملخص معاملات الارتباط بين متغيرات الفرض الرابع

X30	X29	X28	X27	X26	المتغيرات / المتغيرات
0.699	0.701	0.622	0.517	0.631	X25

وتظهر هذه معاملات قوة الارتباط بين المتغير X25 والذى يتضمن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية ، وبين المتغيرات X30, X29, X28 ، X27 , X26 والتى تتعلق بمساعدة المستثمرين على تقييم المخاطر المالية للشركة بشكل أكثر دقة.

النتائج والتوصيات

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

كان الهدف من هذا البحث هو التعرف على إثر إفصاح المراجع عن أمور المراجعة الرئيسية، وكيف يسهم في تحسين قدرة المستثمرين على تقييم المخاطر المالية للشركة، وقد أسفر البحث عن مجموعة من النتائج كما يلي:

على مستوى الجانب النظري:

1- يساهم معيار المراجعة الدولي رقم 701 في تحسين مستوى الشفافية في التقارير المالية من خلال إلزام المراجعين بالإفصاح عن "أمور المراجعة الرئيسية (Key Audit Matters - KAMs)"، هذه الأمور هي القضايا التي تمثل أعلى مستوى من الأهمية في عملية المراجعة، مما يساعد المستخدمين على فهم التحديات والمخاطر الرئيسية التي تواجه المنشأة.

2- يؤدي تطبيق المعيار إلى تحسين جودة الإفصاح في التقارير المالية، حيث يتم تزويد المستثمرين وأصحاب المصلحة بمعلومات أكثر تفصيلاً ودقة حول القضايا التي أثرت على عملية المراجعة، هذا الإفصاح يساعد في تقليل الفجوة المعلوماتية بين الإدارة والمستخدمين الخارجيين للتقارير المالي

3- أدى تطبيق معيار ISA 701 إلى زيادة تفصيل المعلومات المقدمة في تقارير المراجعة، حيث أصبحت أمور المراجعة الرئيسية تُفصّل بشكل أكبر، واصبحت أصبحت التقارير المالية أكثر شمولاً، حيث يتم إبراز القضايا التي تتطلب اهتماماً خاصاً من المراجع.

4- يساعد تطبيق المعيار في إبراز المخاطر المالية والتحديات التي تواجهها الشركات، مما يعزز فهم المستثمرين وأصحاب المصلحة للوضع المالي للشركة.

5- يساعد المعيار في إبراز المخاطر المالية والتحديات التي تواجهها الشركات، مما يعزز فهم المستثمرين وأصحاب المصلحة للوضع المالي للشركة.

6- يؤدي الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية إلى زيادة ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في التقارير المالية، حيث أصبحت المعلومات أكثر وضوحاً وشفافية.

7- يؤدى الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية إلى زيادة ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في التقارير المالية، حيث أصبحت المعلومات أكثر وضوحاً وشفافية.

8- يؤدي الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية إلى زيادة ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في التقارير المالية، حيث أصبحت المعلومات أكثر وضوحاً وشفافية.

9- يؤدي تطبيق المعيار إلى زيادة مسؤولية المراجعين في تحديد وتوضيح أمور المراجعة الرئيسية، مما يعزز جودة المراجعة.

10- يساعد تطبيق المعيار على وجود حوار أكثر فعالية بين المراجعين والإدارة حول القضايا المالية الرئيسية، مما يعزز جودة التقارير المالية.

11- يساعد تطبيق المعيار في تقليل التباين في ممارسات المراجعة بين الشركات، مما يعزز الاتساق في الإفصاح.

12- أن هناك بعض التحديات المرتبطة بتطبيق المعيار منها:

- صعوبة في تحديد الأمور التي تعتبر "رئيسية" وتتطلب الإفصاح، خاصة في الشركات ذات الهياكل المالية المعقدة.
- زيادة العبء على المراجعين، حيث يتطلب منهم بذل جهد أكبر في تحليل وتوثيق أمور المراجعة الرئيسية.
- هناك اختلاف في تفسير وتطبيق المعيار بين المراجعين، مما قد يؤدي إلى تباين في مستوى الإفصاح بين الشركات.

13- من خلال الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، يزيد المعيار من ثقة المستثمرين وأصحاب المصلحة في التقارير المالية، حيث يصبحون أكثر اطلاعاً على القضايا التي تمت مراجعتها بدقة، هذا يعزز من مصداقية البيانات المالية ويقلل من مخاطر سوء الفهم أو التضليل.

14- يوجه المعيار المراجعين للتركيز على القضايا الأكثر أهمية في عملية المراجعة، مما يعزز من جودة العملية ويساعد في تحديد المخاطر المحتملة بشكل أفضل.

على مستوى الجانب الميداني:

أظهرت الدراسة الميدانية وتحليل الارتباط ما يلي:

1- وجود علاقة ارتباط إحصائي إيجابية بين حول أهمية تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 701 في تحسين مستوى الإفصاح بالتقارير المالية.

2- وجود علاقة ارتباط إحصائي إيجابية بين حول أهمية تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 701 على تحسين مستوى الشفافية بالتقارير المالية.

3- وجود علاقة ارتباط إحصائي إيجابية بين أهمية تطبيق الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وثقة المستثمرين والمستخدمين بالتقارير المالية.

4- وجود علاقة ارتباط إحصائي إيجابية بين الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يحسن من قدرة المستثمرين على تقييم المخاطر المالية للشركات..

ثانياً: التوصيات:

من خلال ما توصل إليه الباحث من نتائج حول موضوع البحث يمكن إبراز على توصيات لعدة جهات على النحو التالي:

- توصيات للشركات والمؤسسات:

- ضرورة تعزيز التعاون بين إدارة الشركة والمراجعين الخارجيين لتحديد أمور المراجعة الرئيسية بشكل دقيق.
- العمل على تحسين جودة التقارير المالية من خلال الالتزام بمعايير الإفصاح والشفافية في إعداد التقارير المالية.
- ضرورة إبراز القضايا المالية الرئيسية التي تؤثر على أداء الشركة بشكل واضح وشفاف.
- توعية الإدارة العليا والمسؤولين الماليين بأهمية معيار ISA 701 ودوره في تعزيز الثقة في التقارير المالية.

* توصيات للمراجعين:

- ضرورة تطوير مهارات المراجعين في تحديد أمور المراجعة الرئيسية بشكل دقيق، خاصة في الشركات ذات الهياكل المالية المعقدة.

- ضرورة استخدام أدوات تحليلية متقدمة لتقييم المخاطر المالية وتحديد أمور المراجعة الرئيسية.
- ضرورة تقديم تفاصيل أكثر وضوحاً ودقة حول أمور المراجعة الرئيسية في تقارير المراجعة.
- تجنب الإفراط في التعميم وضمان أن تكون المعلومات المقدمة مفيدة لأصحاب المصلحة.
- تحسين التواصل مع المستثمرين وأصحاب المصلحة لتوضيح طبيعة أمور المراجعة الرئيسية وأهميتها.

• توصيات لدراسات مستقبلية:

- إجراء دراسات ميدانية لتحليل تأثير معيار ISA 701 على جودة التقارير المالية في مختلف القطاعات، مع دراسة الفروقات في تطبيق المعيار بين الشركات الكبيرة والصغيرة.
- دراسة التحديات التي يواجهها المراجعون في تطبيق المعيار وتقديم حلول عملية للتغلب عليها.
- تحليل تأثير المعيار على سلوك المستثمرين وأصحاب المصلحة.
- إجراء مقارنات بين معيار ISA 701 ومعايير مراجعة أخرى لقياس مدى فعاليته في تحسين الإفصاح والشفافية.

قائمة المراجع

أولا: المراجع العربية

ثانيا: المراجع الأجنبية

قائمة المراجع

أولا: المراجع العربية:

- إبراهيم، احمد كمال مطاوع (2021): أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على قرارات الاستثمار في ضوء تباين خصائص الشركات ومجالس إدارتها بالمملكة العربية السعودية (دراسة تطبيقية)، كلية التجارة– جامعة بورسعيد، *مجلة البحوث المالية*، مج (22)، ع (1)، يناير.
- أبو جراد، رجب (2015) : العلاقة بين التحفظ في السياسات المحاسبية والحاكمية المؤسسية، وأثرهما على جودة الافصاح المالي وغير المالي عن البيانات المالية للمصارف المحلية المدرجة في بورصة فلسطين ، *رسالة ماجستير*، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية.
- البنك الدولي للإنشاء والتعمير (٢٠٠٤ م) : تقرير عن التنمية في الشرق الأوسط وشمال افريقيا، ادارة حكم افضل لأجل التنمية في الشرق الاوسط وشمال افريقيا ، *تعزيز التضامنية والمساءلة*، الطبعة العربية، لبنان ، دار الساقي.
- اللوزي، محمد (٢٠٠٢ م) : التنمية الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص 143- 144.
- خشارمة، حسين (2003) : مستوى الافصاح المالي وغير المالي في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن، معيار المحاسبة الدولي رقم 30 (دراسة ميدانية). *مجلة جامعة النجاح للأبحاث والعلوم الانسانية*، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، المجلد (17)، العدد(1).
- أبو المكارم، وصفي عبد الفتاح (2000) : المحاسبة المتوسطة: القياس والتقييم والافصاح المالي وغير المالي، دار الجامعة الجديدة للنشر، الطبعة الأولي، الاسكندرية.
- أبو زيد، محمد المبروك (2005) *: المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية*، أيترك للنشر والتوزيع، القاهرة.

- ابو كريم، أحمد فتحي (2005) : مفهوم الشفافية لدي الإدارة الأكاديمية في الجامعات الأردنية الرسمية وعلاقتها بفاعلية الاتصال الإداري، *رسالة دكتوراه*، الجامعة الأردنية، عمان- الأردن.
- أحمد، وفاء يوسف (2017): أثر الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة " دراسة ميدانية "، *مجلة كلية التجارة*- جامعة عين شمس، مجلد (21)، ع (1)، ابريل.
- ارتيمه، ماجدة سليمان (2005) : شفافية تقييم أداء العاملين في وزارة التربية والتعليم "دراسة ميدانية لواقع وأهمية ومعوقات الشفافية"، *رسالة ماجستير*، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة اليرموك، اربد- الأردن.
- الجعبري، مجدي (2015) : الافصاح المالي وغير المالي وغير المالي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية "دراسة ميدانية على الشركة السعودية للصناعات الأساسية سابك"، *رسالة دكتوراة*، كلية الادارة والاقتصاد، الأكاديمية العربية في الدانمرك.
- الحجاوي، طلال (2007) : القياس المحاسبي ومحدداتها، دار اليازوري للنشر، الطبعة الأولي، عمان.
- الحربي، نيفين بنت حامد بن سالم (2011) : الإدارة بالشفافية وعلاقتها بالثقة التنظيمية بالجامعات السعودية من وجهة نظر اعضاء هيئة التدريس والموظفين، *رسالة دكتوراه*، جامعة ام القري.
- الراشدي، سعيد علي (2007) : *الإدارة بالشفافية*، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، ص16- ص23.
- السبيعي، فارس بن علوش (٢٠١٠ م) : دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الاداري في القطاعات الحكومية، *رسالة دكتوراة*، كلية الدراسات العليا، جامعة نايف العربية للعلوم الامنية، الرياض.

- الشمري، عيد حامد معيوف:(1994): معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية – *دراسة تحليلية مقارنة معهد الإدارة العامة الرياض السعودية* ص 29-30
- الطراونة، رشا نال حامد (٢٠٠٨) : اثر تطبيق الشفافية على مستوى المساءلة الادارية في الوزارات الاردنية " دراسة ميدانية "، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والادارة، جامعة مؤتة ، الاردن.
- الطوخي، سامي (2002) : إدارة الشفافية والتمكين في قطاع النقل بمصر، مجلة مركز البحوث والمعلومات البحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، العدد(4).
- العلول، عبد المنعم (2008) : دور الافصاح المالي وغير المالي في دعم نظام الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة "دراسة تحليلية تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية.
- اللوزي، محمد (2002) : التنمية الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان– الأردن.
- المدلل، إيمان حسن (2010) : أثر جودة المعلومات المحاسبية والافصاح المالي وغير المالي عنها في كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية (غزة).
- المطارنة، غسان فلاح (2006): تدقيق الحسابات المعاصر الناحية النظرية ، الطبعة الأولى دار المسير للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن.
- الهادي، ضيف الله محمد (2017): أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IFRS / LAS)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية ، جامعة الوادي، ع (6).
- بسطويسى, نسمة ؛ وآخرون (2024) : أثر تبني معيار المراجعة الدولي رقم (701) علي جودة عملية المراجعة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة كلية الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، المجلد(10)، العدد(17)، الجزء(1)، ص147- 148.

- بكر، محمود (2008) : الافصاح المالي وغير المالي الاعلامي وأثره علي وظيفه القياس المحاسبي، مجله الجامعة المستنصرية للإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، المجلد (71)، العدد (1).
- جاموس، مصطفي (1999) : قائمة التدفق النقدي أحد المداخل الرئيسية لتطور نظام المعلومات المحاسبي في سورية، مجلة جامعة دمشق، المجلد(1)، العدد(1).
- جبران، مسعود (2003) : الرائد معجم الفبائي في اللغة والإعلام، دار العلم للملايين، لبنان.
- جمعة، أحمد حلمي (2009) : تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولي.
- حماد، طارق عبد العال (2006) : معايير المحاسبة وشرح المحاسبة الدولية الحديثة ومقارناتها مع معايير الامريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء الثالث، الدار الجامعية، الاسكندرية.
- خلف، محمد سامي سلامة (2023) : التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة في بيئة الأعمال المصرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد(7)، العدد(1).
- دشله، حسين عبد الله (2019) : دليل التدقيق المالي إجراءات تفصيلية استنادا لمعايير التدقيق الدولية ومعايير الانتوساي، دار أمجد للنشر والتوزيع عمان، الأردن ، الطبعة الأولي.
- رضوان، حنان (2006) : النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولي، عمان.
- رميلي، سناء محمد رزق (2015) : مؤشر مقترح للإفصاح عن المخاطر في صناعة التامين المصرية ومدى قبول المستثمرين له. مجلة جامعة الاسكندرية للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد(52)، العدد(1).
- زيود، لطيف ؛ وآخرون (2007) : دور الإفصاح المحاسبي في الاسواق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، جامعة تشرين اللاذقية– سورية.

- سحنون، جمال الدين (2018) : الافصاح والشفافية كأحد ركائز الحوكمة، مجلة جامعة الامير عبد القادر للعلوم الاسلامية ، قسنطينة الجزائر ، المجلد (32)، العدد(1)، ص 525-526.
- عبد العال، حماد طارق (2004) : موسوعة معايير المراجعة، جامعة عين شمس، الاسكندرية، مصر.
- عبد الفتاح، مي محمد سلامة & أحمد، عماد يوسف (2023): أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (701) أمور التدقيق الرئيسية في جودة التدقيق الخارجي، كلية المال والأعمال- جامعة العلوم الإسلامية، مجلة جدارا للدراسات والبحوث، مج (9)، ع (2).
- عبد اللطيف، حسام محمد (2018): أثر التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقاً لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تحسين جودة تقرر المدقق وجودة البيانات المالية المدققة "دراسة تحليلية"، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الاردن.
- عبد الله، خالد أمين (2014) : تدقيق الحسابات ، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، مصر، الطبعة الأولي.
- عبود، سالم محمد (2009) : الأزمة المالية العالمية بين مبدأ الإفصاح والشفافية، المؤتمر العالم الثالث، عمان- الأردن.
- لطفي، أمين السيد (2005): نظرية المحاسبة ـ منظور التوافق الدولي، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- محمد، زغدار احمد سفير (2010): " خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الافصاح وفق معايير المحاسبة الدولية", كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية , جامعة قاصدي مرباح، مجلة الباحث , ع (7).
- محمد، محمد عبد النبي بخيت (2017) : أثر المحتوي المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الاساسية في التقرير الجديد لمراقب الحسابات علي تضييق فجوتي المعلومات والاتصال "دراسة تجريبية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد(1)، العدد(54).

- معيار المراجعة (701) الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل، الاتحاد الدولي للمحاسبين، الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (701)، مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد.
- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات، (٢٠٠٤).
- إبراهيم، محمد أحمد (2005): "مدخل مقترح لقياس الشفافية بمنظمات الأعمال المصرية ـ دراسة نظرية تطبيقية" ، مجلة الدراسات والبحوث والتجارية ، كلية التجارة ـ جامعة بنها ، ع (2).
- إبراهيم، محمد المعتز (2015) : دور الشفافية والإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار " دراسة تطبيقية في سوق الخرطوم للأوراق المالية"، الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، أماريباك، الولايات المتحدة الامريكية، المجلد(6)، العدد (16).
- السيد، السيد عطا الله (2009) : النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر، عمان، الأردن، الطبعة الأولي.
- خلف، محمد سامي سلامه (2023): التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة في بيئة الأعمال المصرية، كلية التجارة– جامعة الاسكندرية، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية ، مج (7)، ع (1)، يناير.
- رمضان، علي الجوهري (2021): مردود إفصاح مراقب الحسابات في تقريره الجديد عن أمور المراجعة الرئيسية KAM على قرار الاستثمار بأسهم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية – دراسة تجريبية، كلية التجارة– جامعة الاسكندرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، ع (2)، مايو.
- شرف، إبراهيم أحمد (2015): دراسة واختبار مدى قبول المستثمرين لمؤشر مقترح للإفصاح غير المالي لأغراض تقييمهم لمقدرة الشركة على خلق القيمة. مجله كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، المجلد(52)، العدد(2).
- لطفي، أمين السيد (2005): " نظرية المحاسبة ـ منظور التوافق الدولي " ، الدار الجامعية، الإسكندرية.

- مارشيال باسكوا؛ جان باتريك فيلينوف (٢٠٠٧) : العوائق التنظيمية للشفافية " نموذج وتحليل السلوك التنظيمي الذي يتجه نحو تعقيد الوصول الى المعلومات، المجلة الدولية للعلوم الادارية، المعهد الدولي للعلوم الادارية، الامارات، المجلد (١٢)، العدد (١)، ص 261- 262.
- مسعد، محمد فضل؛ وخالد راغب الخطيب (2009): دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان- الأردن، الطبعة الأولي.
- مطر، محمد ؛ السويطي، موسي (2008) : التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان.
- معيار المراجعة (701) الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل، المرجع نفسة.
- معيار المراجعة (701) الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل، المرجع نفسة.
- الإبياري، هشام فاروق (2009) : نحو إطار مقترح للشفافية في القوائم المالية دراسة تحليلية وتطبيقية، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد(29)، العدد(2)، ص351-352.
- موسى، بوسي حمدي حسن ، (2021): أثر إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية واسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسئولية القانونية للمراجع الخارجي وخطر مقاضاته دراسة تجريبية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، مج (2)، ع (2).
- الزمار، محمود (2015) : مدى التزام المصارف الإسلامية الفلسطينية بتطبيق معيار المحاسبة المالية رقم (1)الخاص بالعرض والافصاح المالي وغير المالي العام في القوائم المالية، رسالة ماجستير.

ثانيا: المراجع الأجنبية:

- ACCA (The Association of Chartered Certified Accountants), 2018, "Key Audit Matters: Unlocking the Secrets of the Audit", available at: https://www.accaglobal.com/in/en/professional-insights- /global-profession/key-audit-matters.html.
- AICPA, (1980): "Acounting: Current Text", Chicago, Commerce Clearing House Inc., 3,
- Al-Dhunaibat, Ali Abdel-Qader, (2017), "AuditingAccounts in the Light of International Standards: Theory and Practice", Sixth Edition, Wael Publishing and Distribution House, Amman – Jordan, P250.
- Anctil, R.M., J. Dickhant, C. Kanodia, and B. Shapiro (2004). Information Transparency and Coordination Failure: Theory and Experiment. Journal of Accounting Research (May), Vol(42), No (2), p61.
- Ann Florini,(2004):The End of Secrecy , Foreign Policy, No(111),
- Beaver, William H(1978): Current Trends In Corporate Disclosure, Jounal of Accountancy, p 44-51.
- Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., & Schatt, A. (2019). Consequences of expanded audit reports: Evidence from the justifications of assessments in France. Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol(38), No(3), p24.
- Benjamin Fung(2014): The Demand and Need for Transparency and Disclosure in Corporate Governance, Universal Journal of Management, Vol(2), No(2), pp75-76.
- Bentley, J. W., Lambert, T. A., & Wang, E. (2021). The effect of increased audit disclosure on managers' real operating decisions: Evidence from disclosing critical audit matters. The Accounting Review, 96(1), p. 25.
- Bushman, R.M., J.D. Piotroski, and A.J. Smith (2004): What Determines Corporate Transparency?. Journal of Accounting Research, Vol(42), No (2), p1.
- Chong, Kar-Ming and Pflugrath, Gary, (2008). Do Different Audit
- Christensen, B., Glover, S., and Wood, D: (2012), "Extreme Esti- mation Uncertainty in Fair Value Estimates: Implications for Audit

Assurance", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol (31), No(1), pp. 128.

- Cordos, George & Fulop, Melinda Timea, (2015), " Understanding audit reporting changes: introduction of Key Audit Matters ", Accounting and Management Information Systems , Vol. 14, No.1, P5.
- CPA Canada (Chartered Professional Accountants of Canada (2017): Audit and Assurance Alert: CAS 701 – Key Audit Matters," available at: http://cpacanada.ca.
- Financial Reporting Council. 2013. The Independent Auditor's Report on Financial Statements. International Standard on Auditing (U.K. and Ireland) 700 (Revised June 2013). London, U.K.: The Financial Reporting Council Limited.
- GEMI. 2004. Transparency: A path to Public Trust. (September), p26.
- Gerard Caprio, Jr., Banking on Crises(1998) : Expensive Lessons from Recent Financial Crises, Development Research Group, The World Bank, p35.
- Gigler, F.B., and T. Hemmer, 2004. on the Value of Transparency in Agencies with Renegotiation. Journal of Accounting Research, Vol(42), No(5), p872.
- Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Tatum, K. W., & Vulcheva, M. (2018): Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom. Review of Accounting Studies, 23(4), 1543-1587.
- Hall, A.T., M.G. Bowen, G.R. Ferris, M.T. Royle, and D.E. Fitzgibbons (2009): The Accounting Lens: A New Way to View Management issues. Helley School of Business, Indiana University, p407. Available at : http://www.science direct.com.June Market Forces
- Hamadi Fakhfakh, Mondher Fakhfakh, María Consuelo Pucheta artínez, (2008), "The impact of harmonization by the International Federation of Accountants: An empirical study of theinformational value of Tunisian auditors' reports", Managerial Auditing Journal, Vol. 23 Iss: 8, pp.825.

- Harvey, M., Fred, K. (2002). Financial Accounting: Theory and Standards. (1st ed.). London: Prentice Hall.
- Haut Conseil des Commissaires aux Comptes (2006). NEP-705 Justification des appréciations. Normes d'Exercice professionnel des Commissaires aux Comptes. Retrieved from https://doc.cncc.fr/docs/kk3180.
- Hendriksen, Eldon(1982) : Accounting Theory, 4 th Edition, Richard D. Irwin Inc, Ilinois.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB),2015, Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report. International Standard on Auditing (ISA) 701. New York, NY: International Federation of Accountants.
- International Auditing and Assurance Standards Board,(IAASB),(2015): Edition Volume I),Handbook of International Quality Control,Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements
- International Standard on Auditing (Ireland) 710 Comparative Information – Corresponding Figures and Comparative Financial Statements, P5.
- Jack M Balki, (1998). Cultural Software : A Theory of Ideology . New Haven :Yale University press.
- Koppal , Tanuja (2004): .Demands for Transparency , Genomic and Phonemics . p6.
- Luo, y. 2005. How Does Globalization Affect Corporate Governance and Accountability? A perspective from MNEs. Journal of International Management 11, p39.
- Merriam-Webster (2011): http://www.merriam-webster.com/info/copyright.htm
- O'Dwyer, B., and J. Unerman. 2008. The paradox of Greater NGO Accountability: A Case Study of Amnesty Ireland. Accounting, Organizations and Society 33, p803.
- Özcan, A. (2021). «What factors affect the disclosure keyaudit matters? Evidence from manufacturing firms, International Journal of Management Economics and Business. 17 (1), 2021.

- PCAOB, 2017, "The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion- And Related Amendments to PCAOB Standards" p16, available at: htt- p://www.pcaobus.org
- Pratoomsuwan, T., & Yolrabil, O. (2020). Key audit matter and auditor liability: evidence from auditor evaluators in Thailand. Journal of Applied Accounting Research.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2013. Proposed Auditing Standards—The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion; The Auditor's Responsibilities Regarding Other Information in Certain Documents Containing Audited Financial Statements and the Related Auditor's Report; and Related Amendments to PCAOB Standards. PCAOB Release No. 2013-005. Washington, DC: PCAOB.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2017. The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion. No. 2017-001, 236. Washington, DC: PCAOB
- PWC, 2014, "Plain Speaking: Benchmarking the New Auditor's Report among Dutch Listed Entities", available at: https://ww-w.pwc.nl/nl/assets/documents/pwc-benchmark-auditors-reporting.pdf
- Raven, N. (2016, 01). Magma. from https://www.magma.no/ny-ogmer- relevant-revisjonsberetning-fra-2016 Revisor for eningen. (2015,7,7.(Report Formats Affect Shareholders' and Auditors' Perceptions?
- Securities Exchange Commission SEC, Keith F. Higgins(2014), Shaping Company Disclosure: Remarks before the George A. Leet Business Law Conference, p3-6.
- Shaban Mohammadi, Behrad Moein Nezhad(2015): The role of disclosure and transparency in financial reporting, International Journal of Accounting and Economics Studies, Vol(3), No (1), p60-62.
- Sharf, N& Abu-Nassar, M. (2021). «The Effect of Audit Quality and Auditor›s Opinion on Earnings Management: Evidence from

Jordan»Jordan Journal of Business Administration, 17(2).253-263.

- Simnett, R., and Huggins, A., 2014, "Enhancing the Auditor's Report: To What Extent is There Support for the IAASB's Propo- sed Changes?", Accounting Horizons, Vol(28), No(4), p 720.
- Soltani, B. 2007. Auditing: An International Approach. Prentice Hall, p80.
- Van Greuning, H., and M. Koen(2000): International Accounting Standards/ Normes Comptables Interna- tionales. World Bank, ESCP- EAP. Available at: http://www.yahoo.com. transparency/htm. Walther 2004, p1.
- Vaughn Robert(2000): Transparency –The mechanisms : Open Government and Accountability . ? Retrieved June٢,٢٠١٣ from: www. Usinfo. State.gov/ journals/ itdhr٠٨٠٠ // ijde/ vaughn.htm
- Verho, E. (2020). «The Effect of Audit Firm Rotation on Key Audit Matters: Evidence from European Union»,] Master›s thesis unpublished].The University of Helsinki. Finland.
- Xavier Freixas, Christian Laux, Disclosure, Transparency, and Market Discipline,(2011): Center for Financial Studies (CFS), CFS Working Paper Series p6-8.
- Zhi, X., & Kang, Z. (2021): Critical audit matters and stock price crash risk, Frontiers of Business Research in China,Vol(15), No(1), p3.
- Zinatul Iffah Binti Abdullah, Mahmoud Khalid Almsafir, and Ayman Abdal-Majeed Al-Smadi (2015): Transparency and Reliability in Financial Statement: Do They Exist? Evidence from Malaysia, Open Journal of Accounting,pp30-31.

ملاحق الدراسة

رمز المتغير	العبارة						
1	هل توافق على أن الضغوط الناتجة عن عولمة الأسواق وضغوط المنافسة تتطلب تحسين الإفصاح والشفافية في التقارير المالية لتعزيز الثقة لدى المستثمرين؟						
2	هل توافق على أن تحسين الإفصاح بالتقارير المالية يتطلب التنسيق بين الأطراف المختلفة المسؤولة عن إعداد التقارير، بما يتماشى مع معايير المراجعة الدولية؟						
3	هل توافق على أن تحسين الإفصاح والشفافية يجب أن يتم من خلال منظومة متكاملة تركز على الأمور الرئيسية التي تؤثر على قرارات المستخدمين الماليين؟						
4	هل ترى أن الإفصاح عن أمور المراجعة يساعد في تقديم معلومات أكثر الرئيسية وضوحًا حول المخاطر والعناصر الرئيسية في التقارير المالية؟						
5	هل يؤدي تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 701 إلى تعزيز فهم المستخدمين للتقارير المالية من خلال الإفصاح عن الأمور الأكثر أهمية في عملية المراجعة؟						
6	هل يسهم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وفقًا لمعيار 701 في تحسين مراقبة وتنسيق الجهود الرامية إلى معالجة المخاطر المالية؟						
7	هل يؤدي تطبيق معيار 701 إلى زيادة كفاءة الجهات المسؤولة عن إعداد التقارير المالية في تقديم معلومات ذات						

	صلة للمستخدمين؟					
8	هل يعزز الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية من قدرة الشركات على تلبية متطلبات المستثمرين وتعزيز المصداقية في السوق؟					
9	هل يسهم معيار المراجعة الدولي رقم 701 في تحسين استجابة التقارير المالية للمتغيرات في البيئة التنافسية من خلال التركيز على المعلومات الأكثر أهمية؟					
10	هل يساعد تطبيق معيار 701 في تعزيز التعاون بين المراجعين وإدارة الشركة لتحسين جودة الإفصاح في التقارير المالية بما يتماشى مع متطلبات الشفافية؟					

رمز المتغير	العبارة				
11	هل توافق على الإفصاح عن تفاصيل الأمور الرئيسية التي تناولتها عملية المراجعة أمام المستخدمين، بما يدعم مستوى الشفافية في التقارير المالية؟				
12	هل ترى أن المعلومات المتعلقة بالأمور الرئيسية في عملية المراجعة يجب أن تبقى سرية ولا يتم الإفصاح عنها للمستخدمين الخارجيين؟				

13	هل تعتقد أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يترتب عليه منافع إضافية لمستخدمي التقارير المالية؟			
14	هل ترى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية قد يؤدي إلى سوء استخدام المعلومات من قبل المستخدمين أو الأطراف الأخرى؟			
15	هل ترى أن أنظمة المعلومات لديك غير قادرة على تقديم معلومات دقيقة حول الأمور الرئيسية التي تتطلب الإفصاح عنها وفقًا لمعيار المراجعة الدولي رقم 701؟			
16	هل ترى أن هناك غيابًا لنظام واضح ينظم عملية الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في التقارير المالية؟			
17	هل لديك مخاوف من عدم قدرتك على توفير معلومات دقيقة وشاملة تعزز مستوى الشفافية في التقارير المالية، أو من عدم تعاون الإدارات المختلفة لدعم هذا الهدف؟			

رمز المتغير	العبارة			
18	هل توافق على أن الإفصاح عن البيانات المالية، بما في ذلك أمور المراجعة الرئيسية، يعزز الشفافية ويزيد من ثقة المستثمرين والمستخدمين بالتقارير المالية؟			
19	هل ترى أن سرية البيانات والمعلومات المالية ضرورية للحفاظ على الثقة في التقارير المالية، بدلاً من الإفصاح العلني عنها؟			
20	هل تعتقد أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وفتح السجلات المالية لا يؤدي إلى فوائد ملموسة في تحسين جودة التقارير المالية وتعزيز ثقة المستثمرين؟			
21	هل ترى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية قد يؤدي إلى استغلال المعلومات من قبل المستثمرين أو المستخدمين بطرق قد تؤثر سلبًا على الشركة؟			
22	هل ترى أن أنظمة المعلومات المحاسبية لديك غير قادرة على توفير بيانات دقيقة تدعم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وتعزز موثوقية التقارير المالية؟			

23	هل تعتقد أن عدم وجود إطار تنظيمي واضح للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يؤثر على ثقة المستثمرين والمستخدمين في التقارير المالية؟			

رمز المتغير	العبارة			
24	هل ترى أن إفصاح المراجع عن أمور المراجعة الرئيسية، يسهم في تحسين قدرة المستثمرين على تقييم المخاطر المالية للشركة؟			
25	هل تعتقد أن الاقتصار إفصاح المراجع عن أمور المراجعة الرئيسية لفئة معينة دون غيرها يمكن أن يؤثر على دقة تقييم المستثمرين للمخاطر المالية للشركة؟			
26	هل ترى أن الإفصاح عن أمور المراجعة يسهم في تعزيز قدرة المستثمرين على تقييم المخاطر المالية المرتبطة بالشركة؟			
27	هل توافق على أن توضيح أهمية الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يمكن أن يسهم في تحسين جودة الإفصاح المالي، مما يساعد المستثمرين على تقييم المخاطر المالية بشكل أكثر دقة؟			

28	هل ترى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يمكن أن يعزز من الشفافية المالية، مما ينعكس إيجابيًا على تقييم المستثمرين للمخاطر المالية للشركة؟			
29	هل تعتقد أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يمكن أن يساهم في تحسين دقة الإفصاح عن البيانات المالية، مما يعزز قدرة المستثمرين على تقييم المخاطر المالية؟			
30	هل توافق على الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يساعد في تحسين الإفصاح المالي، مما يمكّن المستثمرين من تقييم المخاطر المالية بفعالية أكبر؟			
31	هل تعتقد أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية قد يؤدي إلى تعزيز الإفصاح المالي، مما يساعد المستثمرين على تقييم المخاطر المالية للشركة بشكل أكثر دقة؟			