



تحليل أثر تبني مراقب الحسابات معياري المراجعة الدوليين ٧٠٠ المعدل، ٧٠١ على تكاليف المراجعة في ضوء العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل

(دليل ميداني من بيئة المراجعة المصرية)

إعداد

د. حسن شلقامي محمود

أستاذ المحاسبة المساعد، كلية التجارة، جامعة بني سويف

drhassansholkamy@gmail.com

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد السادس - العدد الثاني - الجزء الثاني - يوليو ٢٠٢٥

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

محمود، حسن شلقامي (٢٠٢٥). تحليل أثر تبني مراقب الحسابات معياري المراجعة الدوليين ٧٠٠ المعدل، ٧٠١ على تكاليف المراجعة في ضوء العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل (دليل ميداني من بيئة المراجعة المصرية)، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٦ (٢) ج ٢، ١-٦٢.

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

تحليل أثر تبني مراقب الحسابات معياري المراجعة الدوليين ٧٠٠ المعدل، ٧٠١

على تكاليف المراجعة في ضوء العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل

(دليل ميداني من بيئة المراجعة المصرية)

د. حسن شلقامي محمود

ملخص البحث:

استهدف البحث تحليل أثر تبني مراقب الحسابات معياري المراجعة الدوليين ISA,700 Revised, 701 على تكاليف المراجعة وذلك في ضوء العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل للعلاقة بين المتغيرين المستقلين والتابع، والتوصل إلى دليل ميداني ببيئة المراجعة المصرية في هذا الشأن، وذلك من خلال إجراء دراسة نظرية لتحليل واستنباط العلاقات بين متغيرات البحث بتحليل الإصدارات والدراسات المحاسبية السابقة في موضوع البحث واشتقاق فروضه، وإجراء دراسة ميدانية اعتمد فيها الباحث عند اختبار هذه العلاقة على أسلوب تحليل الانحدار المتعدد لبيانات عينة قوامها ١٥٠ مفردة موزعة بين مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة بالجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة قسم المحاسبة بمصر لاختبار التحقق الإحصائي لفروض البحث، والتوصل إلى دليل ميداني من بيئة المراجعة المصرية بشأن إدراك مفردات العينة لأثر العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل على علاقة تبني مراقب الحسابات في تقرير المراجعة معياري المراجعة الدوليين ISA,700 Revised, 701 بتكاليف المراجعة، وقد توصلت الدراسة إلى أن العناية المهنية الواجبة لمراقب الحسابات تقوي العلاقة الموجبة بين المتغيرين المستقلين والمتغير التابع، كما أوصت بضرورة أن يوازن مراقب الحسابات بين الوفاء بمسئوليته عن تقييم معقولة تقديرات القيمة العادلة، وتكوين أساس لإبداء الرأي، وتكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة.

الكلمات المفتاحية:

معياري المراجعة الدوليين ISA,700 Revised, 701- العناية المهنية الواجبة - تكاليف المراجعة - دراسة ميدانية - بيئة المراجعة المصرية.

١- مقدمة البحث:

نتيجة لزيادة أهمية تقرير المراجعة، وتعدد الجهات المعنية به من مستثمرين ومساهمين وأصحاب مصالح أصبح من الضروري تطويره من خلال زيادة ما يفصح عنه وذلك لتحسين القيمة الإخبارية له، حيث يترتب على تطويره تخفيض عدم تماثل المعلومات بين مراقب الحسابات ومستخدمي تقرير المراجعة والقوائم المالية، وتحسين شفافية ذلك التقرير كوسيلة اتصال بين مراقب الحسابات والمستخدمين، وتحسين جودة التقارير المالي، كما أن التوسع في محتويات تقرير المراجعة يترتب عليه زيادة فرص الإدارة ومسئولي الحوكمة في إنتاج قوائم مالية أفضل ذات جودة أعلى. (متولي، ٢٠٢٠، محمد، ٢٠١٧)

ولتطوير تقرير المراجعة تم إصدار عدة إصدارات المهنية مثل إصدار معيار المراجعة الدولي رقم ISA,700 Revised والذي يتناول مسؤولية مراقب الحسابات عن تبني أساس الرأي، ونوع الرأي، كما يتعلق بالنطاق وبأهداف مراقب الحسابات، وبالإفصاح عن شريك المراجعة بتقرير المراجعة، كما أصدر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية معيار المراجعة الدولي رقم ISA,701 بعنوان الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة لتحسين المحتوى

الاخباري لتقرير المراجعة وتحسين مستوى شفافية المراجعة أحمد (٢٠١٥)، حيث يتناول هذا المعيار حالات أو مسببات اعتبار أمر المراجعة رئيسياً، وكيفية الإبلاغ عن تلك الأمور، ومدى اعتبار الإفصاح عن تلك الأمور بديلاً عن ابداء الرأي في الوائم المالية ككل، واستناد مراقب الحسابات على حكمه المهني وتقديره الشخصي في اعتبار أمر المراجعة رئيسياً.

إن تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised من حيث متطلبات فقرة أساس الرأي وفترة نوع الرأي، وغيرها يترتب عليه زيادة في تكاليف تنفيذ مهام وإجراءات المراجعة لما يتطلبه من إجراءات مراجعة إضافية وفحص موسع، كما أن تبنيه معيار المراجعة الدولي ISA,701 من حيث تبني مراقب الحسابات تقييم معقولة تقديرات القيمة العادلة، كأمر رئيسية للمراجعة يترتب عليه زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة لما يتطلبه من إجراءات مراجعة إضافية وفحص موسع.

ويشير الباحث أن تبني مراقب الحسابات ما جاء بالمعيارين الدوليين للمراجعة يتطلب بذل العناية المهنية الواجبة وذلك للوفاء بمتطلبات كل منهما، كما يعتبر بذل العناية المهنية الواجبة من المتطلبات الأساسية لعمل مراقب الحسابات حتى يفي بمسؤوليته تجاه الفئات المتعددة من مستخدمي تقرير المراجعة، وفي المقابل فإن عدم التزام مراقب الحسابات بمستوى العناية المهنية الكافي من شأنه أن يخلق فجوة توقعات بين ما يوفره تقرير المراجعة من تأكيدات فعلية وما يتوقع توفيره من تأكيدات عبد العزيز (٢٠١٩)، ويشير البعض Brown & Others (2013) إلى أنه نتيجة للفضائح المالية التي حدثت في بداية القرن الحالي زادت الحاجة إلى ممارسة العناية المهنية الواجبة لدى مراقب الحسابات، وتطلب قانون ساربنس أوكسلي SOX من مراقب الحسابات أن يكون أكثر يقظة حيث أن البيئة التي يعمل فيها جعلته أكثر عرضة للمساءلة عما يقوم به من أعمال ومهام، كما تجدر الإشارة إلى تحقيق متطلبات تلك المعيارين يترتب عليه زيادة في تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة، لذلك تتوسط العناية المهنية علاقة تبني مراقب الحسابات معياري المراجعة الدوليين ISA, 700 Revised,701 بتكاليف المراجعة.

وقد اهتمت الدراسات المحاسبية بالنواحي التي تتعلق بكل من المعيارين، وتكلفة المراجعة، والعناية المهنية الواجبة، حيث اختبرت دراسة خدش وآخرين (٢٠١١) أثر تعديلات المعيار الدولي ISA,700 Revised على تضيق فجوة التوقعات، وتوصلت إلى أن التعديلات التي يتطلبها ذلك المعيار تساهم في تحسين مستوى الإبلاغ المعلوماتي لتقرير المراجعة وتضييق فجوة التوقعات، وفي ضوء اختبار أثر التوسع في تقرير المراجعة على جودة التقارير المالية وتكاليف المراجعة توصلت دراسة Reidl & Others (2016) إلى أن متطلبات التوسع في تقرير المراجعة يترتب عليها تحسين جودة التقارير المالية وزيادة تكاليف المراجعة، وفي غضون اختبار أثر كل من حجم مكتب المراجعة، وتكاليف/أتعاب المراجعة على اتباع ممارسات إدارة الأرباح توصلت دراسة Donatella & Others (2018) إلى أن هناك عكسية بين تكاليف المراجعة وفرص اتباع ممارسات إدارة الأرباح، وفي غضون تحليل أثر استخدام مراقب الحسابات عمل المراجع الداخلي على تخفيض تكاليف المراجعة الخارجية توصلت دراسة Saidin (2014) إلى أن استخدام مراقب الحسابات عمل المراجع الداخلي لا يؤثر كثيراً على تكاليف المراجعة الخارجية.

واختبرت دراسة Indra & Others (2021) أثر كل من تكاليف المراجعة، وتكنولوجيا المعلومات، والجدارية المهنية لمراقب الحسابات على جودة المراجعة خلال جائحة كورونا، وتوصلت إلى أن هناك أثر معنوي لتلك المتغيرات على جودة المراجعة، وأوصت دراسة ابراهيم وعلي (٢٠٢٢) بضرورة تبني مراقب الحسابات معياري المراجعة الدوليين ISA,700 Revised & 701 فيما يتعلق بما يتم الإفصاح عنه في تقرير المراجعة ليكون أكثر فائدة للمستخدمين، واختبرت دراسة Octaviani & Ekasar (2020) أثر العناية المهنية الواجبة على جودة المراجعة، وتوصلت إلى أن هناك تأثير معنوي لذلك المتغير على جودة المراجعة، وركزت دراسة Bedeir (2023)

على أثر كل من حجم مكتب المراجعة، والتخصص في صناعة العميل، وفترة ارتباط مراقب الحسابات بعمل المراجعة على افصاح مراقب الحسابات في تقريره عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وبهدف اختبار أثر كل من الجدارة، والعناية المهنية الواجبة، واستقلال مراقب الحسابات على جودة المراجعة، وأثر تأكيد الجودة كمتغير معدل لتلك العلاقة توصلت دراسة Perdana & Others (2023) إلى أن العناية المهنية الواجبة لها تأثير معنوي إيجابي على جودة المراجعة. واختبرت دراسة بسطويسي وآخرون (٢٠٢٤) أثر تبني معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠١ بإضافة فقرة الأمور الرئيسية على جودة المراجعة، وتوصلت إلى أن الإفصاح عن تلك الأمور يحسن من شفافية عملية المراجعة، وبإجراء دراسة تطبيقية على عينة قوامها ٣١٢ شركة من الشركات المسجلة ببورصة المملكة المتحدة من ٢٠١٤-٢٠١٨ توصلت دراسة Elmarzouky & Others (2023) إلى أن هناك علاقة إيجابية قوية بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وتكاليف المراجعة.

٢- مشكلة وتساؤلات البحث:

تبدو أهمية موضوع البحث في أن تقرير المراجعة يمثل الأساس في اتخاذ القرارات بواسطة حملة الأسهم والبنوك وشركات التأمين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية وتقرير المراجعة، كما يساهم في تدعيم ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية المنشورة بالقوائم المالية بما يعزز دور تلك المعلومات في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وبضمن تقرير المراجعة جودة المعلومات المقرر عنها للمستثمرين تلك المعلومات لها تأثير إيجابي على أسعار الأسهم بالبورصة (Abdollahi & Others, 2020)، ونظراً لأهميته في تعدد فئات المجتمع المعنية به كان لا بد من تطويره لزيادة القيمة الاخبارية لمل يتضمنه من معلومات لتلك الجهات، وقد تم إصدار معياري المراجعة الدوليين ISA,700 Revised,701 لتطوير هذا التقرير تحسين جودة ما يحتويه من معلومات، هذا التطوير ترتب عليه زيادة في تكاليف تنفيذ مهام المراجعة..

وعلى الرغم من أهمية موضوع البحث ومتغيراته إلا أن هناك اختلاف بين نتائج الدراسات السابقة بشأن العلاقات بين متغيرات البحث، فقد توصلت دراسة Elmarzouki & Others (2023) إلى أن هناك أثر إيجابي معنوي لافصاح مراقب الحسابات في تقريره عن الأمور الرئيسية للمراجعة على تكاليف المراجعة، في حين توصلت دراسة كل من (Sirois & Others, 2018 and Gold & Heilmann, 2019) إلى أن الإفصاح عن تلك الأمور لا يتطلب إجراءات مراجعة إضافية أو تكاليف إضافية، وتوصلت دراسة Doogar & Others (2019) إلى أن الزيادة في أتعاب المراجعة أو العلاوة الإضافية لأتعاب المراجعة تستخدم في تغطية التكاليف المستترة للجودة، في حين دراسة Gold & Heilmann (2019) إلى أن هناك علاقة عكسية معنوية بين التكاليف المتغيرة للمراجعة وأتعاب المراجعة، وأن التكاليف المتغيرة للمراجعة تمثل نسبة ٤٦,٤ % من أتعاب المراجعة، في حين ركزت دراسة Gu & Others (2017) على تحليل أثر الاستثمار في المراجعة (أطلقت عليه التكاليف الثابتة الالزامية) على زيادة الطلب على خدمات المراجعة.

وقد خلطت دراسة Donatella & Others (2018)، ودراسة Saidin (2014) بين مفهوم تكاليف المراجعة وأتعاب المراجعة حيث استخدمتا مفهوم أتعاب المراجعة للتعبير عن المفهومين بنفس المعنى، ونظرت إليها دراسة Doogar & Solmon (2015) من وجهة نظر عميل المراجعة مثل تكاليف الاعلان عند تغيير مراقب الحسابات واعتبرت أنها الباقي من أتعاب المراجعة، واعتبرتها دراسة Gu & Others (2017) بأنها تكاليف إلزامية ثابتة للاستثمار في تكنولوجيا المعلومات، ويشير الباحث إلى أن تكاليف المراجعة يقدرها مراقب الحسابات قبل التفاوض بشأن أتعاب المراجعة، وأن تلك التكاليف يتحملها المكتب لتنفيذ مهام عملية المراجعة، بينما تمثل أتعاب المراجعة إيرادات لمكتب المراجعة، وأنه إذا كانت هناك تكاليف مستترة للمراجعة متمثلة في خسائر الشهرة التي تلحق بالمكتب لانخفاض جودة الخدمة المقدمة فإنه ليست هناك أتعاب مستترة للمراجعة.

وتتمثل مشكلة البحث في وجود فجوة بحثية تتعلق بقصور الدراسات المحاسبية بشأن تحليل أثر تبني مراقب الحسابات معياري المراجعة الدوليين ISA,700 Revised,701 على تكاليف المراجعة؛ وبناء على ما تقدم يمكن التعبير عن مشكلة البحث في الإجابة نظرياً وعملياً عن التساؤلات التالية في بيئة الممارسة المراجعة المصرية:

التساؤل الأول: هل يؤثر تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised معنوياً على تكاليف المراجعة وذلك بالنسبة لمكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة بالجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بكلليات التجارة قسم المحاسبة بمصر؟

التساؤل الثاني: هل يؤثر تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,701 معنوياً على تكاليف المراجعة وذلك بالنسبة لمكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة بالجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بكلليات التجارة قسم المحاسبة بمصر؟

التساؤل الثالث: هل تؤثر العناية المهنية الواجبة معنوياً كمتغير معدل على علاقة تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised بتكلفة المراجعة وذلك بالنسبة لمكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة بالجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بكلليات التجارة قسم المحاسبة بمصر؟

التساؤل الرابع: هل تؤثر العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل معنوياً على علاقة تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,701 بتكلفة المراجعة وذلك بالنسبة لمكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة بالجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بكلليات التجارة قسم المحاسبة بمصر؟

وقد جمع الباحث بين معياري ISA,701 Revised, ISA,700 لأن هناك هدف مشترك بين المعيارين وهو تحسين قيمة تقرير المراجعة بشأن ما يتم الإفصاح عنه للمستخدمين، وأشارت دراسة المصري (٢٠٢١) إلى أن معيار ISA,700 يتطلب توصيل الأمور الرئيسية للمراجعة بالتقرير في فقرة مستقلة، وأن معيار ISA,701 صدر بعنوان الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة لذلك تعتبر تلك الأمور قاسم مشترك بين المعيارين، كما أن معيار ISA,700 Revised يتطلب زيادة تركيز الإدارة ومعدّي القوائم المالية عن الإفصاحات التي يتطلبها مراقب الحسابات ويشير إليها في تقرير المراجعة كتركيزه على استمرارية المنشأة والتي تمثل إحدى الأمور الرئيسية للمراجعة والتي صدر بها معيار IAS,701 بعنوان الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة، بما يمكن معه القول أن المعيارين يقومان على تحسين المستوى المعلوماتي أو الاخباري لتقرير المراجعة.

كما جمع الباحث بين المعيارين السابقين وتكلفة المراجعة حيث أن كلاً من المعيارين يتطلب التوسع في إفصاح تقرير المراجعة، هذا التوسع يترتب عليه زيادة في تكاليف تنفيذ عملية المراجعة، فذكر اسم شريك المراجعة وفقاً لمعيار ISA,700 Revised يتطلب زيادة العناية من قبل شريك المراجعة في الفحص كأساس لتكوين الرأي بما يترتب عليه زيادة تكاليف المراجعة، كما أن إفصاح تقرير المراجعة عن الأمور الرئيسية للمراجعة، واستمرارية المنشأة، وتقدرات القيمة العادلة يتطلب المزيد من الفحص لأن تلك الإفصاحات تعتبر اعتراف ضمني من قبل المراقب بخلو تلك الأمور من التحريفات الجوهرية؛ وبالتالي زيادة تكاليف المراجعة، ويشير إبراهيم وعلي (٢٠٢٢) إلى أن معيار المراجعة الدولي IAS, 701 يتطلب من مراقب الحسابات توثيق الأسباب التي دعت له لاعتبار بعض الأمور من الأمور الرئيسية للمراجعة، وأن عملية التوثيق يترتب عليها زيادة تكاليف المراجعة.

٣- هدف البحث:

استهدف البحث تحليل أثر تبني مراقب الحسابات معياري المراجعة الدوليين ISA,700 Revised,701 – باعتبار كل منهما متغيراً مستقلاً- على تكاليف المراجعة وذلك في ضوء العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل للعلاقة بين المتغيرين المستقلين والمتغير التابع، والتوصل إلى دليل ميداني ببيئة المراجعة المصرية بشأن إدراك مفردات العينة لأثر العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل على علاقة تبني مراقب الحسابات في تقرير المراجعة معياري المراجعة الدوليين ISA,700 Revised,701 بتكاليف المراجعة

٤- فروض البحث:

يشق الباحث فروض البحث من آخر ما توصلت إليه الدراسات السابقة والنقاط التي لم تتناولها فيما يتعلق بمتغيرات البحث، ومن

تحليل تلك الدراسات اتضح أن هناك فجوة بحثية فيما يتعلق بتحليل متغيرات البحث والعلاقات بينها، ويتم في هذا البحث اختبار التحقق الإحصائي للفروض التالية:

الفرض الأول (H₁): "يؤثر تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised معنوياً على تكاليف المراجعة من وجهة نظر كل من مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات التجارة بمصر"، أما الفرض العدمي (H₀) هو: "لا يؤثر تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised معنوياً على تكلفة المراجعة من وجهة نظر كل من مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات التجارة بمصر".

الفرض الثاني (H₂): "يؤثر تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,701 معنوياً على تكاليف المراجعة من وجهة نظر كل من مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات التجارة بمصر"، أما الفرض العدمي (H₀) هو: "لا يؤثر تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,701 معنوياً على تكلفة المراجعة من وجهة نظر كل من مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات التجارة بمصر".

الفرض الثالث (H₃): "تؤثر العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل على علاقة تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised

بتكلفة المراجعة من وجهة نظر كل من مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات التجارة بمصر"، أما الفرض العدمي (H₀) هو: "لا تؤثر العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل على علاقة تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised بتكلفة المراجعة من وجهة نظر كل من مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات التجارة بمصر".

الفرض الرابع (H₄): "تؤثر العناية المهنية المعقولة كمتغير معدل على علاقة تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,701 بتكلفة المراجعة من وجهة نظر كل من مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات التجارة بمصر"، أما الفرض العدمي (H₀) هو: "لا تؤثر العناية المهنية المعقولة كمتغير معدل على علاقة تبني مراقب

الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,701 بتكلفة المراجعة من وجهة نظر كل من مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات التجارة بمصر".

٥- حدود ونطاق البحث:

يقتصر البحث على تحليل أثر تبني مراقب الحسابات معياري المراجعة الدولي ISA,700 Revised,701 في تقريره على تكاليف المراجعة وذلك في ضوء وصف مسؤولية الإدارة، ووصف مسؤولية مراقب الحسابات، وفقرة الرأي، وفقرة أساس الرأي، وتقييمه لفرض الاستمرارية بالنسبة لمعيار ISA,700، والافصاح عن تقييم مراقب الحسابات لمعقولية التقديرات المحاسبية، والافصاح عن اسم شريك المراجعة كأمر رئيسية للمراجعة بالنسبة لمعيار ISA,701، لذلك يخرج عن نطاق البحث أية متطلبات أخرى تتعلق بهذين المعيارين، كما أن قابلية نتائج البحث للتعميم مشروطة بضوابط اختيار عينة البحث، وتتمثل الحدود المكانية في مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات التجارة بمصر.

٦- أهمية ودوافع البحث:

تتمثل أهمية البحث على المستوى الأكاديمي في استنباط العلاقات بين متغيراته بما يسهم في الإثراء الأكاديمي لهذا المجال، أما من

الناحية العملية فتتمثل أهمية البحث في إجراء دراسة ميدانية على عينة مكونة من ١٥٠ مفردة من مراقبي الحسابات للمكاتب المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية سواء كانت مكاتب مراجعة خاصة أو مكاتب تابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات التجارة بمصر وذلك لاختبار التحقق الإحصائي لفروض البحث مستخدماً نموذج تحليل الانحدار المتعدد للوقوف على إدراك مفردات العينة لأثر العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل على علاقة تبني معياري المراجعة الدولي ISA,700 Revised,701 بتكاليف المراجعة، ويمكن إبراز أهم دوافع البحث في النقاط التالية:

- اختار الباحث العناية المهنية الواجبة - على الرغم من أنه قد يكون هناك اعتقاد بأن تلك العناية استهلكت بحثياً - كمتغير معدل للعلاقة بين تبني ذلك المعيارين وتكاليف عملية المراجعة لأن التكامل بين المعيارين يترتب عليه زيادة العناية المهنية لديه، وزيادة الوقت والجهد بما يزيد من تكاليف عملية المراجعة، ويقوم الباحث في هذا الشأن بحساب معامل التحديد قبل إدخال متغير أثر العناية المهنية الواجبة، وحساب نفس المعامل بعد إدخاله لتحديد أثر ذلك المتغير المعدل على كفاءة نموذج الانحدار في التنبؤ بنسبة ما يفسره المتغير المستقل من تغيرات في المتغير التابع، لذلك زاد الدافع نحو البحث في هذا المجال.

- اختار الباحث التكامل بين تبني مراقب الحسابات ذلك المعيارين لأن المعيارين يسيران في اتجاه واحد من حيث التأثير على تقرير المراجعة، فالمعيار ISA,700 يتطلب تطوير تقرير المراجعة لزيادة القيمة الاخبارية للمعلومات التي يتضمنها، كما يتضمن فقرات تتعلق بنوع وأساس الرأي في القوائم المالية، بينما يتطلب المعيار IAS,701 الافصاح عن الأمور الرئيسية كأحد متطلبات التطوير، بمعنى أن المعيارين يهدفان إلى تحسين المستوى الاخباري لتقرير المراجعة، لذلك أصبح الدافع قوياً نحو البحث في هذا التكامل.

- اختار الباحث عناصر معينة من معياري المراجعة ISA,700 Revised,701 هي فقرة أساس الرأي، وفقرة نوع الرأي، وإفصاح مراقب الحسابات في تقرير المراجعة عن مسؤوليته بشأن تقييم معقولية تقديرات القيمة العادلة، وتقييم استمرارية المنشأة، والافصاح عن شريك المراجعة لأن كل عنصر من تلك العناصر يتطلب زيادة في تكاليف المراجعة، كما أن تلك العناصر تمثل نطاق الدراسة الحالية لذلك زاد الدافع في فحص العلاقة بين تلك المتغيرات وتكاليف المراجعة.

٧- منهجية البحث:

لتحقيق هدف البحث وفقاً لما تم طرحه من تساؤلات ضمن مشكلة البحث يستخدم الباحث منهجية تعتمد على محورين: أولهما يقوم على استخدام المنهج الاستنباطي من خلال استقراء الدراسات السابقة في مجال موضوع البحث وذلك من أجل بناء الإطار النظري للبحث والتوصل إلى نموذج الانحدار المتعدد لاختبار العلاقة بين متغيراته والتي تعكسها فروض البحث ، وثانيهما يقوم على استخدام استمارة الاستبيان في تجميع البيانات اللازمة لاختبار فروض البحث بعينة قوامها ١٥٠ مفردة تضم مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة بالجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بكلية التجارة قسم المحاسبة بمصر لاختبار التحقق الإحصائي لفروض البحث، وتحديد علاقات الارتباط بين متغيراته.

٨- خطة البحث:

تحقيقاً لهدف البحث ولمعالجة مشكلته بصورة منطقية يتم استكمالها على النحو التالي:

١/٨ : متغيرات البحث خلفية نظرية.

٢/٨ : تحليل الدراسات السابقة بشأن أثر تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised معنوياً على تكلفة المراجعة واشتقاق الفرض الأول للبحث.

٣/٨ : تحليل الدراسات السابقة بشأن أثر تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,701 معنوياً على تكلفة المراجعة واشتقاق الفرض الثاني للبحث.

٤/٨ : تحليل الدراسات السابقة بشأن أثر العناية المهنية الواجبة معنوياً كمتغير معدل على علاقة تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي

ISA,700 Revised بتكلفة المراجعة واشتقاق الفرض الثالث للبحث.

٥/٨ : تحليل الدراسات السابقة بشأن أثر العناية المهنية الواجبة معنوياً كمتغير معدل على علاقة تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,701 بتكلفة المراجعة واشتقاق الفرض الرابع للبحث.

٦/٨ : منهجية البحث.

١/٦/٨ : نموذج البحث.

٢/٦/٨ : أهداف الدراسة الميدانية.

٣/٦/٨ : مجتمع وعينة الدراسة.

٤/٦/٨ : أدوات وإجراءات الدراسة الميدانية.

٥/٦/٨ : نتائج اختبار الفروض.

٧/٨ : نتائج وتوصيات البحث والتوجه بالأبحاث المستقبلية.

١/٨ : متغيرات البحث خلفية نظرية: يوضح الباحث الإطار النظري لمتغيرات البحث (مستقل -تابع-معدل) وذلك لتزويد القارئ بخلفية نظرية لكل متغير بالقدر الذي يمكنه من متابعة المتبقي من البحث وذلك على النحو التالي:

١/١/٨ : تبني مراقب الحسابات معياري المراجعة الدولي ISA,700 Revised: يتكون تقرير المراجعة في ظل هذا المعيار من عدة فقرات أهمها: عنوان تقرير المراجعة، وعنوان مكتب المراجعة، وفقرة المقدمة، ووصف مسئولية

الإدارة، ووصف مسئولية مراقب الحسابات، وفقرة الرأي، وفقرة أساس الرأي، والمسؤوليات الأخرى للتقرير، وتاريخ التقرير، وتوقيع مراقب الحسابات الديحاني وآخرون (٢٠٢٢)، كما ينظم هذا المعيار ترتيب الفقرات التي يتضمنها تقرير المراجعة، ويهدف إلى التوسع فيما يفصح عنه هذا التقرير وذلك لتعظيم المحتوى الاخباري أو القيمة المعلوماتية لهذا التقرير كأداة يتم من خلالها توصيل مراقب الحسابات لاستنتاجه لأصحاب المصالح بشأن ما إذا كانت تأكيدات الإدارة في تقريرها عن الاستدامة تتماشى مع متطلبات القياس والإفصاح السارية التي اتفق عليها مع عميله. عبد الرحيم (٢٠١٩)

وأشار هذا المعيار إلى أن مراقب الحسابات يجب أن يؤسس رأيه عما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع إطار التقارير المالية المنطبق مع مراعاة جميع الجوانب الجوهرية، وأن يتوصل إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية معدة من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لمتطلبات لمتطلبات إطار التقرير المالي المنطبق، والتحقق من مدى وجود تحيز محتمل في تقديرات الإدارة، وأشار هذا المعيار أيضاً إلى أنه إذا استنتج مراقب الحسابات أن القوائم المالية مضللة يجب عليه مناقشة ذلك مع الإدارة، وتحديد ما إذا كان ينبغي الإبلاغ عن ذلك في تقرير المراجعة، وتحديد كيفية القيام بهذا الإبلاغ، مما يمكن معه القول أن الوفاء بمتطلبات هذا المعيار يترتب عليها زيادة في تكاليف أداء مهام المراجعة. (محمد، ٢٠١٧)

ويتطلب المعيار من مراقب الحسابات أن يتحقق من أن القوائم المالية تم إعدادها في ضوء إطار التقرير المالي المنطبق من حيث إفصاح تلك القوائم عن السياسات المحاسبية التي تم تطبيقها، ومدى اتساق السياسات المحاسبية المختارة والمطبقة مع إطار التقرير المالي المنطبق، والتحقق من توفير القوائم المالية الإفصاحات الدقيقة لتمكين المستخدمين المتوقعين من فهم أثر التحريفات الجوهرية، ومدى توافر خصائص الملاءمة والموثوقية والقابلية للمقارنة، والقابلية للفهم بالنسبة للمعلومات المعروضة بالقوائم المالية.

وأشار المعيار إلى أنه إذا تم إعداد القوائم المالية في ضوء إطار التقرير المالي المنطبق وتوصل مراقب الحسابات إلى أن تلك القوائم مضللة فإنه يجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة وذلك لتحديد إمكانية حل الموقف، وتحديد ما إذا كان من الضروري توصيل هذا الأمر في تقرير المراجعة وكيفية توصيله، كما أشار المعيار إلى أن هناك معلومات توضيحية قد يكون الإفصاح عنها قانوناً أو وفقاً لمعيار معين أو قد يتم الإفصاح عنها اختياريًا مثل الشرح التفصيلي لعناصر مالية معينة، تلك المعلومات تدخل ضمن مسئولية مراقب الحسابات التحقق من الإفصاح عنها، وأشار الديحاني وآخرون (٢٠٢٢) إلى أن مراقب الحسابات وفقاً لهذا المعيار يجب أن يتحقق من مسؤوليات الإدارة عن البيانات المالية، تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية، واختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، وإعداد التقديرات المحاسبية المعقولة، ويشير الباحث إلى أن الوفاء بذلك يتطلب عناية مهنية واجبة في شكل تجميع وتحليل أدلة مراجعة كافية ومناسبة بما يترتب عليه زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة.

٢/١/٨: تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,701: تناول هذا المعيار مسئولية مراقب الحسابات عن الإفصاح في تقرير المراجعة عن الأمور الرئيسية للمراجعة بهدف زيادة المحتوى الاعلامي لتقرير المراجعة بما يزيد من منفعة المستخدمين، ومسئولية مراقب الحسابات عن الإفصاح في تقرير المراجعة عن الأمور الرئيسية للمراجعة بهدف زيادة المحتوى الاعلامي لتقرير المراجعة بما يزيد من منفعة المستخدمين (Bedeir, 2023)، ويتمثل الهدف الرئيسي لمعيار المراجعة الدولي ISA,700 في وضع قواعد وإرشادات حول شكل ومضمون تقرير المراجعة، حيث يتضمن مجموعة من الايضاحات التي يرغب مراقب الحسابات تسليط الضوء عليها لفائدة المستخدم وبيان درجة المخاطر التي يمكن التعرض لها (إبراهيم وعلي، ٢٠٢٢، الديحاني وآخرون، ٢٠٢٢)، كما يؤدي هذا المعيار إلى تعظيم قيمة وجودة تقرير المراجعة من خلال تحسين اتصال مراقب الحسابات بمستخدمي تقرير المراجعة، حيث يزيد من تركيز المراقب على استمرارية المنشأة والأمر الرئيسية للمراجعة والتي تقود إلى زيادة الشك المهني لديه بما يترتب عليه زيادة ثقة مستخدمي تقرير المراجعة والقوائم المالية. (Malysian Institute of Accounting, 2021)

ويتم الإفصاح في ظل معيار المراجعة الدولي ISA,701 عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجعة بوصفها بعد تكوين الرأي عن القوائم المالية ككل حيث لا يعتبر الإفصاح عنها بديلاً عن إبداء الرأي في القوائم المالية ككل، وعندما يكون مراقب الحسابات مطالباً بتعديل الرأي نتيجة لأمر ما فلا يجوز له أن يفصح عن هذا الأمر في فقرة الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجعة. (Hegazy & Others, 2020)

وبشأن مكان الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجعة أشار ذلك المعيار إلى أنه يجب على مراقب الحسابات توضيح كل أمر من تلك الأمور في قسم منفصل وباستخدام عنوان فرعي مناسب في تقريره تحت العنوان الرئيسي الأمور الرئيسية للمراجعة، ويجب أن تنص العبارات الاستهلاكية من هذا القسم في تقرير المراجعة على ما يلي: (Eastman & Others, 2019,)

- أن مراقب الحسابات قد حدد ما إذا كان أمر المراجعة رئيسياً أثناء مراجعة القوائم المالية بناء على حكمه الشخصي أو المهني، مع ذكر السبب أو الأسباب في اعتبار أمر المراجعة رئيسياً.

- أن مراقب الحسابات قد تناول الأمور الرئيسية للمراجعة في سياق مراجعة القوائم المالية ككل، وأنه لا يقدم رأياً منفصلاً عن هذه الأمور.

- إذا أصدر مراقب الحسابات تقريراً غير نظيف نتيجة لأمر معين من أمور المراجعة فإنه لا يجوز له الإبلاغ عن هذا الأمر المتسبب في هذا الرأي في قسم الأمور الرئيسية للمراجعة.

- هناك بعض الظروف لا يجوز فيها لمراقب الحسابات أن يفصح عن أمر معين من أمور المراجعة مثل وجود قوانين أو أنظمة أو لوائح تمنعه من الإفصاح عن هذا الأمر، أو إذا استنتج المراقب أن الإفصاح عن هذا الأمر له انعكاسات سلبية تفوق الإيجابيات المتوقعة من الإفصاح عنه.

- الحسابات والإفصاحات بالقوائم المالية ذات الصلة بالأمر، والكيفية التي تم التعامل بها مع الأمر بواسطة مراقب الحسابات. (عبد العال، ٢٠٢٠)

ويتطلب معيار المراجعة الدولي ISA,701 من مراقب الحسابات الاتصال بمسؤولي الحوكمة بشأن الأمور الرئيسية للمراجعة، وتوصيل تلك الأمور إليهم في وقت مناسب، وأن يبلغهم بوجهة نظره حول الأمور التي لفتت نظره خلال القيام بعملية المراجعة واعتبرها أمور رئيسية للمراجعة، والحصول على تقارير مكتوبة منهم بشأن معقولة تقديرات القيمة العادلة، ويشير الباحث إلى أن الوفاء بمتطلبات ذلك المعيار يترتب عليه زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة.

٣/١/٨: تكاليف المراجعة كمتغير تابع في الدراسة الحالية : قامت دراسة (Gold & Reidl & Others, 2016) Heilmann, 2019, بقياس تكاليف المراجعة على أنها اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أتعاب المراجعة، وخلطت دراسة Indra & Others (2021) في المفهوم بين تكاليف المراجعة وأتعاب المراجعة، حيث عرفت تكاليف المراجعة على أنها مقدار الأتعاب المتفق عليها في عقد الارتباط الموقع بين مراقب الحسابات ولجنة المراجعة، تلك الأتعاب يحصل عليها مراقب الحسابات نتيجة لتقديم خدمة المراجعة، وأشارت نفس الدراسة إلى أن تكاليف المراجعة يتم تقديرها من قبل مراقب الحسابات قبل تنفيذ عملية المراجعة، وأنه يتم تحديدها في ضوء الوقت المتوقع لتنفيذ عملية المراجعة والمديرين والمراجعين المطلوبين لتنفيذ مهام المراجعة، ويختلف الباحث مع وجهة النظر السابقة ويشير إلى النقاط التالية:

- يعرف الباحث تكاليف المراجعة على أنها التكاليف التي يتم إنفاقها لأداء المهام والإجراءات اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة خلال المراحل المختلفة ابتداء من توقيع عقد الارتباط حتى التوقيع على تقرير المراجعة وذلك بمستوى معين من الجودة، بالإضافة التي خسارة الفرصة التي تلحق بسمعة المكتب عند انخفاض مستوى جودة الخدمة المقدمة.

- يمكن تقسيم تكاليف المراجعة إلى مجموعتين رئيسيتين أولهما: التكاليف الظاهرة للمراجعة وتتمثل في التكاليف التي يتحملها مكتب المراجعة لأداء مهام المراجعة بمستوى معين من الجودة ويترتب عليها إنفاق فعلي، وثانيهما: التكاليف المستترة ممثلة فيما يلحق بسمعة مكتب المراجعة من خسائر عند تقديم خدمات المراجعة بمستوى جودة منخفض، تلك التكاليف لا يترتب عليها إنفاق فعلي مثل خسائر الشهرة وفقد أحد أو بعض العملاء المرتقبين، وتعتبر تكاليف المجموعة الأولى تكاليف ملموسة يتحملها مكتب المراجعة مثل تكاليف تجميع وتحليل أدلة المراجعة، وتكاليف حضور عملية الجرد، وتكاليف توزيع العمل على المساعدين، ومرتببات ومكافآت المراجعين المساعدين، أما تكاليف المجموعة الثانية فهي تكاليف مستترة لا يترتب إنفاق فعلي مثل خسائر الشهرة المتمثلة في عدد العملاء المفقودين (انخفاض الحصة السوقية لمكتب المراجعة).

- يتم تقدير التكاليف الظاهرة للمراجعة من قبل مراقب الحسابات مبدئياً أو من قبل القائمين على إدارة المكتب أو من قبل شريك المراجعة المرتبط لتكون مرشداً عند التفاوض مع عميل المراجعة بشأن أتعاب المراجعة، وتتم عملية تقديرها بناء على تقدير مراقب الحسابات للوقت والجهد الذي تتطلبه عملية المراجعة، وعلى الجانب الآخر هناك تكاليف ظاهرة فعلية للمراجعة يتحملها المكتب ويتم إنفاقها فعلياً للقيام بإجراءات المراجعة أو خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة.

- تختلف تكاليف المراجعة عن أتعاب المراجعة في النقاط التالية:

* يقوم مراقب الحسابات بتقدير التكاليف اللازمة للقيام بعملية المراجعة وذلك قبل التفاوض لتكون مرشداً له عند التفاوض بشأن أتعاب المراجعة، بينما يتم تحديد أتعاب المراجعة بناء على التفاوض بين مراقب الحسابات أو من ينوب عنه و عميل المراجعة.

* يتحمل مكتب المراجعة تكاليف المراجعة سواء كانت ظاهرة أو مستترة لتنفيذ مهام عملية المراجعة، بينما تمثل أتعاب المراجعة إيرادات لمكتب المراجعة ويتحملها عميل المراجعة بناء على عقد الاتفاق المحرر بينه وبين مراقب الحسابات.

* إذا كانت هناك تكاليف مستترة للمراجعة متمثلة في خسائر الشهرة التي تلحق بالمكتب لانخفاض جودة الخدمة المقدمة فإنه ليست هناك أتعاب مستترة للمراجعة.

- أشارت دراسة Indra & Others (2021) إلى أنه كلما زادت تكاليف المراجعة (أتعاب المراجعة من وجهة نظر تلك الدراسة) زادت إجراءات المراجعة والتي يترتب عليها تحسين جودة المراجعة، ويشير الباحث إلى أنه كلما زادت الموارد التي يتم تخصيصها لأداء مهام المراجعة زادت التكاليف الظاهرة للمراجعة في شكل زيادة إجراءات التحقق، وتجميع وتقييم أدلة المراجعة بما يترتب عليه تقوية أساس الرأي؛ وبالتالي تحسين جودة المراجعة مما يمكن معه القول أن العلاقة مباشرة بين أتعاب المراجعة وجودة المراجعة.

- تعتبر تكاليف الاستثمار في تكنولوجيا المعلومات من تكاليف التدريب، واقتناء برامج جاهزة للمراجعة جزء من تكاليف المراجعة، ويتم إنفاق تلك التكاليف للحصول على منافع مستقبلية طويلة الأجل، ويتطلب الأمر تحويل تلك التكاليف إلى تكاليف إيرادية سنوية.

- يشير الباحث -قياساً على علاقة تكلفة المنتج بسعر بيعه- إلى أنه بالنظر إلى عملية المراجعة على أنها خدمة يتم تقديمها للعميل فإن مكتب المراجعة يتحمل أو يضحى بموارد معينة لتقديم تلك الخدمة بمستوى جودة معين، هذه التضحية يطلق عليها التكاليف الظاهرة للمراجعة، بالإضافة إلى الخسائر التي تعكس خسائر الشهرة التي تلحق بسمعة مكتب المراجعة عند انخفاض مستوى خدمة المراجعة المقدمة، هذه الخسائر تمثل التكاليف المستترة للمراجعة، ويقوم مراقب الحسابات بتقدير تكاليف المراجعة وإضافة نسبة هامش ربح -فرضاً- تنتج أتعاب المراجعة يتحملها العميل لمكتب المراجعة كإيراد له.

٤/١/٨: **العناية المهنية الواجبة:** يعرف الأخضر ولقيطي (٢٠٢١) العناية المهنية الواجبة على أنها الحرص والمهارات المهنية اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة، وأشارت دراسة Octaviani & Ekasar (2020) إلى أنها تعتبر أحد العوامل الجوهرية لتحقيق جودة المراجعة، وأنه من الضروري وجود برامج تدريبية لمراقب الحسابات ومساعديه على مقومات تحقيق العناية المهنية الواجبة، كما تعبر عن استخدام مراقب الحسابات المهارات المهنية عند تنفيذ عملية المراجعة لتحقيق مستوى مرتفع من جودة الخدمة Perdana & Others (2023)، وتعكس قدرته على اكتشاف الأخطاء والتقرير عن الأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية بما يساعد على تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وأصحاب المصلحة من مستثمرين ومانحي القروض ومساهمين وغيرهم خاصة في ظل انفصال الملكية عن الإدارة، وتطلب إرشاد المراجعة PCAOB, AS 1015 أن يمارس مراقب الحسابات العناية المهنية الواجبة في جميع مراحل المراجعة ابتداء من التخطيط حتى إصدار تقرير المراجعة، لذلك يجب عليه متابعة معايير العمل الميداني والتقرير.

ويشير الباحث إلى أن العناية المهنية الواجبة تعكس الحد الأقصى من الوقت والمجهود الذي يبذله مراقب الحسابات أثناء عملية المراجعة، كما أنها تعكس درجة تركيزه والرقابة الذاتية له عند أداء مهام المراجعة ابتداء من قبول تكليف عميل المراجعة حتى إصدار تقرير المراجعة، وتتضمن أيضاً مستوى الاهتمام الذي يوليه مراقب الحسابات في تقييم معقولية افتراضات التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، وتقييم اعتبار أمر المراجعة رئيسياً وكيفية الإبلاغ عنه في تقرير المراجعة، وأنه نظراً لأن زيادة العناية المهنية لمراقب الحسابات تتطلب منه هو ومساعديه بذل المزيد من الوقت والجهد؛ وبالتالي زيادة الانفاق مما يعكس العلاقة الطردية بين العناية المهنية الواجبة والتكاليف للمراجعة.

وهناك مجموعة من العوامل التي تتكامل مع بعضها لتشكل إطاراً يحدد مدى الالتزام الجوهرى لمراقب الحسابات بتلك العناية، وتتمثل تلك العوامل فيما يلي: (المري وعواد، ٢٠٢١، الأخضر ولقيطي، ٢٠٢١)

- تقييم مدى قدرة مراقب الحسابات على القيام بعملية المراجعة المعروضة عليه قبل قبولها .
- الالتزام بمعايير المهنة الفنية والأخلاقية .
- التعهد في جميع العمليات التي يقبلها بالوصول إلى مستوى الكفاءة الذي يضمن أن جودة خدماته يضاهي المستوى المهني العالي .
- التفاني في الوفاء بمسؤولياته تجاه عملائه وجميع المتعاملين في تقرير المراجعة .
- عدم الاقتناع بسهولة بظاهر الأمور أو الإيضاحات المقدمة من العميل .
- الاشراف الكامل على المساعدين .

٢/٨: **تحليل الدراسات السابقة بشأن أثر تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised** معنوياً على تكلفة المراجعة واشتقاق الفرض الأول للبحث: يتناول الباحث في هذا الجزء تحليل كل من أساس الرأي، ونوع الرأي، ومسئولية مراقب الحسابات عن تقييم معقولية افتراضات القيمة العادلة، ومسئوليته عن تقييم الاستمرارية في ضوء علاقة ذلك بتكلفة المراجعة وذلك على النحو التالي :

١/٢/٨: **تحليل أثر تبني مراقب الحسابات فقرة نوع الرأي في ظل معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised** على تكاليف المراجعة: يتم تكوين رأي مراقب الحسابات في ضوء عدة عوامل أو مهام ينبغي القيام بها أثناء عملية المراجعة مثل تقييم نظام الرقابة الداخلية ونظام المعلومات المحاسبي لعميل المراجعة، وتجميع وتقييم أدلة مراجعة كافية ومناسبة Badawy (2021)، وقد تناول هذا المعيار نوع الرأي في تقرير المراجعة، وأوضح أن ذلك القسم يجب أن يتضمن تحديد المنشأة محل المراجعة، والنص على أن القوائم المالية قد تمت مراجعتها، وتحديد عنوان لكل

قائمة تضمنتها القوائم المالية، والاشارة إلى الإيضاحات بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المطبقة، وتحديد التاريخ أو الفترة التي تغطيها كل قائمة مالية. (Eastman & Others, 2019)

يشير الباحث إلى أن الاشارة إلى الإيضاحات بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية المتبعة يتطلب فحص وتقييم السياسات المحاسبية المطبقة وما إذا كان هناك تغيير في تلك السياسات وأثر ذلك التغيير على الأرقام الظاهرة بالقوائم، وما يترتب على ذلك من زيادة التكاليف الظاهرة لعملية المراجعة، ويتم تحليل أثر تبني مراقب الحسابات فقرة نوع الرأي في تقرير المراجعة على تكاليف عملية المراجعة كمتغير فرعي في النقاط التالية:

- **الرأي غير المتحفظ unqualified opinion:** يصدر مراقب الحسابات رأياً غير متحفظ أو غير معدل عندما يستنتج أن القوائم المالية تم إعدادها من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق، وأن تلك القوائم خالية من التحريفات الجوهرية، وأنه حصل على أدلة مراجعة كافية ومناسبة مكنته من التوصل إلى ذلك الرأي Badawy (2021)، ويشير الباحث إلى أن هذا المعيار يتناول شكل ومحتوى التقارير المالية التي تعتبر متطلباً ضرورياً لإصدار تقرير مراجعة غير متحفظ، وأنه للوفاء بتلك المسؤولية يجب أن يحدد المراقب ماهية الجوانب الجوهرية في كل قائمة مالية، وتحديد مدى مراعاة تلك الجوانب في الإفصاح، ويتطلب ذلك مراعاة بذل العناية المهنية الواجبة من جانبه بما يؤدي إلى زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة، وتجدر الاشارة إلى أن اختلاف مستويات العناية المهنية المبذولة من قبل مراقب الحسابات للوفاء بتلك المسؤولية يترتب عليه اختلاف حجم التكاليف الظاهرة للمراجعة، ومن ثم يمكن القول أن تجميع أدلة مراجعة مناسبة وكافية للتوصل إلى رأي غير معدل يترتب عليه تحمل تكاليف ظاهرة للمراجعة أثناء عملية المراجعة دون زيادة في تلك التكاليف.

وعندما يقتنع مراقب الحسابات بخلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، وأنه تم إعدادها في ضوء التقرير المالي المنطبق من جميع الجوانب الجوهرية فإنه يصدر تقريراً برأي غير متحفظ، وفي هذه الحالة لا يكون بحاجة إلى أدلة مراجعة إضافية للتحقق ومناقشة الإدارة Nurhidayah & Others (2024) بما يترتب عليه عدم زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة، ومن ثم يمكن القول أن الرأي غير المتحفظ لا يترتب عليه زيادة في تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة.

- **الرأي المعدل:** وفقاً لمعيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised إذا استنتج مراقب الحسابات استناداً إلى أدلة المراجعة التي حصل عليها أن القوائم المالية ككل لا تخلو من التحريفات الجوهرية، أو عدم قدرته على الحصول على أدلة المراجعة الكافية والمناسبة لاستنتاج أن القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية يجب عليه تعديل الرأي في تقرير المراجعة، وإذا كانت القوائم المالية المعدلة وفقاً لإطار العادل لا تحقق العرض العادل فإنه يجب على مراقب الحسابات مناقشة الأمر مع الإدارة لتحديد إمكانية معالجة الموقف، أو ما إذا كان من الضروري إصدار تقرير مراجعة برأي معدل (Czerney & Thompson, 2014, Badawy, 2021)، وأشارت دراسة Fakhfakh (2015) إلى أنه عندما يصدر المراجع الخارجي تقريراً برأي متحفظ فإنه يجب تحديد الأسباب التي دعت لإصدار هذا الرأي.

يشير الباحث إلى أنه يمكن تقسيم تلك النقطة إلى حالتين: الأولى إصدار تقرير مراجعة برأي معدل لعدم الحصول على أدلة مراجعة

كافية ومناسبة وفي هذه الحالة يلجأ المراقب إلى الحصول على أدلة مراجعة إضافية أخرى للتحقق من صحة الرأي المعدل قبل إصداره ، وما لذلك من أثر على زيادة التكاليف الظاهرة لعملية المراجعة، أما إذا أصدر تقرير مراجعة برأي معدل دون تجميع أدلة مراجعة إضافية للتحقق من الرأي قبل إصداره فإنه -كما أشارت دراسة Lu (2020) - قد يتعرض لدفع تعويض في حالة وجود قضايا مرفوعة ضده من قبل عميل المراجعة، كما قد يتعرض لخسائر الشهرة

وفقد عميل المراجعة نتيجة لعدم القدرة على اقناع إدارة العميل بالرأي المعدل، وقد يؤثر ذلك على سمعة مكتب المراجعة وما لذلك من أثر على على فقد أحد أو بعض العملاء المرتقبين؛ وبالتالي زيادة التكاليف المستترة للمراجعة. أما الحالة الثانية التي يصدر فيها مراقب الحسابات رأياً معديلاً تحدث عند عدم تحقيق القوائم المالية العرض العادل حيث يجب مناقشة مراقب الحسابات الأمر مع الإدارة، وفي هذه الحالة قد يتعرض مكتب المراجعة لخسائر الشهرة وفقد عميل المراجعة نتيجة لعدم القدرة على اقناع إدارة العميل بالرأي المعدل وما لذلك من أثر على زيادة التكاليف المستترة للمراجعة، ويشير أحد الباحثين Lu (2020) إلى أن المنشأة قد تساهم مراقب الحسابات على شراء رأيه.

وإذا استنتج مراقب الحسابات أن القوائم المالية مضللة فإنه يجب عليه مناقشة الأمر مع الإدارة لتحديد ما إذا كان ينبغي الإبلاغ عن ذلك في تقرير المراجعة وتحديد كيفية القيام بهذا الإبلاغ Badawy (2021)، ويشير الباحث إلى أن قيام المراقب بذلك الواجب يتطلب أدلة مراجعة إضافية وما يترتب على ذلك من زيادة في التكاليف الظاهرة لعملية المراجعة، مع الأخذ في الاعتبار أنه قد يتعرض مكتب المراجعة لخسائر الشهرة وفقد عميل المراجعة نتيجة لعدم القدرة على اقناع إدارة العميل بتضليل القوائم المالية بما يستوجب عليه إصدار تقرير مراجعة برأي معدل وما لذلك من أثر على زيادة التكاليف المستترة للمراجعة.

كما يصدر مراقب الحسابات رأياً معديلاً عندما يكون هناك تغيير من جانب الإدارة في السياسات المحاسبية المستخدمة، أو تغيير في طريقة تطبيقها مع ضرورة تحديد أثر التغيير والإفصاح عنه في تقرير المراجعة وذلك مع عدم قدرة الإدارة على تبرير مسببات التغيير وما يترتب عنه من آثار على القيم الواردة بالقوائم المالية (2021) Badawy ، ومن ثم يمكن القول أن تعدد مسببات إصدار تقرير مراجعة برأي معدل يترتب عليه زيادة في تكاليف المراجعة سواء الظاهرة (ممثلة في زيادة تكاليف التحقق) أو المستترة (ممثلة في خسائر الشهرة).

- **الرأي السلبي:** يقوم هذا الرأي على أنه في ظل توافر توافر أدلة مراجعة كافية ومناسبة، وفي حالة عدم اقناع الإدارة بالإفصاح غير الملزم لوجود تضليل في القوائم المالية، وبعد فحص وتقييم السياسات المحاسبية المطبقة يتوصل مراقب الحسابات أن القوائم المالية ككل لا تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً لإطار التقرير المالي المطبق لنتيجة النشاط والمركز المالي، وأن تلك القوائم ليست خالية من التحريفات الجوهرية. (Nurhidayah & Others, 2024)

يشير الباحث إلى أن مراقب الحسابات يحتاج قبل إصدار تقرير مراجعة برأس سلبي إلى تجميع أدلة مراجعة إضافية وأن يزيد من الملاحظة والاستفسار ومناقشة الإدارة، وفي هذه الحالة تزيد التكاليف الظاهرة للمراجعة، وقد تزداد التكاليف المستترة المتمثلة في خسائر الشهرة في حالة كون الرأي سلبي ولكن غير دقيق أو صحيح وما قد يتعرض له من تعويضات قضائية من قضايا مرفوعة ضده من قبل العميل، ومن ثم يمكن القول أن حاجة مراقب الحسابات إلى أدلة مراجعة إضافية إصدار تقرير مراجعة برأي سلبي يترتب عليه زيادة في تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة.

- **الامتناع عن إبداء الرأي:** يمتنع مراقب الحسابات عن إبداء الرأي في حالة عدم حصوله على أدلة مراجعة مناسبة وكافية مع إخفاء الإدارة حقائق تكشف عن وجود تضليل وتلاعب مقصود بالقوائم المالية، ورفض الإدارة التوقيع على تأكيدات معينة يرى المراقب ضرورة استيفائها للتوصل إلى استنتاجات معينة، وحجبها المستندات والدفاتر التي يطلب المراقب الاطلاع عليها، وفي نفس الوقت رفض جهاز المراجعة الداخلية التعاون معه لإتمام عملية المراجعة.

يشير الباحث إلى أن تعدد مسببات امتناع مراقب الحسابات عن إبداء الرأي يتطلب منه تجميع أدلة مراجعة إضافية وما يترتب عليه من زيادة في التكاليف الظاهرة للمراجعة، بالإضافة إلى ما قد يتعرض له المكتب من تكاليف مستترة ناتجة عن فقد أحد أو بعض عملاء المراجعة أو التعويضات القضائية في حالة الامتناع عن الرأي ولكن موقف

المراقب ضعيف، وأن شكل الإفصاح عن الرأي بتقرير المراجعة لا يؤثر على تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة، ومن ثم يمكن القول أن تعدد مسببات امتناع مراقب الحسابات عن إبداء الرأي يحتاج منه تجميع أدلة مراجعة إضافية بما يترتب عليه زيادة في تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة.

- شكل الإفصاح عن الرأي في القوائم المالية: عندما يفصح مراقب الحسابات عن رأيه في تقرير المراجعة يجب اعتبار العبارتين التاليتين على نفس الدرجة من المعنى.

* وفي رأينا أن القوائم المالية المرفقة تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً لإطار التقرير المالي المطبق.

* وفي رأينا أن القوائم المالية المرفقة تعرض بشكل عادل من جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار التقرير المالي المطبق.

يشير الباحث إلى أن العبارتين السابقتين لا تتطلبان زيادة في تكاليف عملية المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة، وإنما يتم الوصول إلى أي منهما خلال مراحل المراجعة بتكلفة معينة للمراجعة.

ومن ثم يمكن القول أن تبني مراقب الحسابات فقرة أساس الرأي كما في معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised يؤثر على تكاليف المراجعة بالزيادة في حالة الرأي المتحفظ أو الرأي السلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي، دون تلك الزيادة حالة الرأي النظيف، وأن شكل الإفصاح عن الرأي بتقرير المراجعة لا يؤثر على تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة.

٢/٢/٨: تحليل أثر تبني مراقب الحسابات فقرة أساس الرأي في ظل معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised على تكاليف المراجعة: يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات الأساس الذي بنى عليه رأيه في تقريره معيار المراجعة الدولي (ISA,700 Revised)، ويقرر مراقب الحسابات ما إذا كان في اعتقاده بأن أدلة الإثبات التي تم تجميعها كافية وملائمة وتوفر أساساً لإبداء الرأي، وتتطلب المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد تفعيل فقرة أساس الرأي في حالة إصدار تقرير مراجعة غير نظيف أو الامتناع عن إبداء الرأي، في حين لا يتم تفعيل تلك الفقرة في حالة إصدار تقرير نظيف. (متولي، ٢٠٢٠)

ويجب أن يوضح مراقب الحسابات في تقريره إمكانية حصوله على أدلة إثبات كافية ومناسبة كأساس لتكوين الرأي SACHE & Gmb (2016)، وهناك علاقة ارتباط قوية بين مدى كفاية دليل المراجعة لتكوين الرأي وأساس إبداء الرأي والذي يوضح كيفية إجراء عملية المراجعة حتى توصل مراقب الحسابات إلى رأيه الفني المحايد بناء على تجميع وتحليل مجموعة من أدلة الإثبات الكافية والمناسبة.

ويتضمن معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised فقرة أساس الرأي والتي تقضي بأن يشير مراقب الحسابات إلى الأساس الذي اعتمد عليه في تكوين رأيه عن القوائم المالية، كما يوضح في هذه الفقرة أنه مستقل عن المنشأة محل المراجعة وفقاً لمتطلبات معايير السلوك الأخلاقي، وما إذا كان في اعتقاده أن أدلة الإثبات التي قام بتجميعها وتحليلها كافية ومناسبة لتكوين رأيه الفني المحايد، ويتطلب أساس الرأي من مراقب الحسابات أن يفصح عما يلي:

- أن المراجعة تمت وفقاً لمعايير المراجعة المطبقة في دولة معينة.

- اعتقاد مراقب الحسابات بكفاية ومناسبة أدلة المراجعة التي حصل عليها لتوفير أساس لرأيه في مراجعة القوائم المالية.

- توضيح مسؤوليات مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المراجعة.

- توضيح استقلال مراقب الحسابات عن المنشأة محل المراجعة.

يشير الباحث إلى أن تحقيق النقاط الأربعة السابقة لا يترتب عليه زيادة في تكاليف عملية المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة، مع مراعاة أن زيادة العناية في تحقيقها يترتب عليها زيادة تلك التكاليف، وبراعى أيضاً أن تحقيق تلك المتطلبات الأربعة يترتب عليه تكاليف معينة للمراجعة، كما يشير الباحث إلى أن تحديد أساس الرأي يعني

اعتراف ضمني من مراقب الحسابات من أنه استخدم الإجراءات التحليلية اللازمة خلال عملية المراجعة، وأنه حصل على أدلة مراجعة كافية ومناسبة، وأن الإدارة لم تخفي عنه أية أدلة يرى ضرورتها، وأنه توصل إلى رأيه الفني المحايد في ظل ظروف موضوعية ودون ضغط من الإدارة باصدار تقرير مراجعة برأي معين بخلاء الرأي الذي يراه المراقب، هذا الاعتراف الضمني من مراقب الحسابات بكل هذه الأمور يتطلب منه التأنى في فحص وتقييم أدلة المراجعة بما يترتب عليه زيادة التكاليف الظاهرة أو الملموسة للمراجعة.

ويشي أحد الباحثين عبد العزيز (٢٠١٩) إلى أنه يتم إعداد فقرة أساس الرأي فقط في حالة اصدار مراقب الحسابات رأي معدل أو متحفظ، أو عند اصداره رأي سلبي، أو الامتناع عن إبداء الرأي، أما في حالة اصداره رأي نظيف فلا يتم تفعيل فقرة أساس الرأي، وتطلب فقرة أساس الرأي وفقاً للمعايير السابقة لمعيار الدولي ISA,700 Revised أعداد مراقب الحسابات هذه الفقرة فقط في حالة إصدار رأي معدل (رأي متحفظ أو رأي معاكس، أو الامتناع عن ابداء الرأي)، بينما يتطلب هذا المعيار تفعيل تلك الفقرة في حالة الرأي النظيف.

يشير الباحث إلى أن أساس الرأي يعكس الأسس أو المداخل أو الإجراءات التي بنى عليها مراقب الحسابات رأيه بغض النظر عن نوع الرأي سواء كان غير متحفظ أو متحفظاً أو سلبياً أو الامتناع عن ابداء الرأي؛ لذلك يتفق الباحث مع المعيار الدولي بأن أساس إبداء الرأي لا يرتبط بنوع الرأي وذلك حماية للمراقب من المساءلة القانونية وكمبرر له عند وجود قضايا مرفوعة ضده من جانب مستخدمي تقرير المراجعة، كما يعبر أساس الرأي عن تحديد الظروف والحالات والمسببات التي دعت مراقب الحسابات إلى التوصل لهذا النوع من الرأي، فقد يمتنع عن إبداء الرأي حالة وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية دون اقتناع الإدارة بالتعديل لمحو تلك التحريفات أو لعد حصول مراقب الحسابات على أدلة إثبات كافية ومناسبة لتقييم التحريفات الجوهرية – قد تكون تلك التحريفات ناتجة عن نواحي قصور بنظام الرقابة الداخلية اكتشفها المراقب أثناء القيام بعملية المراجعة- لذلك من الضروري أن يوضح أسباب امتناعه عن إبداء الرأي.

ويتم تناول أثر تبني مراقب الحسابات أساس الرأي وفقاً لذلك المعيار على تكاليف عملية المراجعة في النقاط التالية:

- التزام مراقب الحسابات بتفعيل فقرة أساس الرأي في حالة الرأي السلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي والأثر على تكاليف المراجعة: تزداد تكاليف المراجعة في حالة الرأي السلبي أو امتناع مراقب الحسابات عن ابداء الرأي لما يتطلبه ذلك من جهودات لتحليل مسببات الامتناع ومناقشة تلك المسببات مع الإدارة من حيث تجميع وتحليل أدلة إثبات إضافية، والقيام بإجراءات مراجعة إضافية لإعادة تقييم التحريفات الجوهرية، واللجوء إلى أدلة إثبات خارج ما توفره الإدارة من أدلة محدودة وغير مناسبة بما يترتب على ذلك من زيادة في التكاليف الظاهرة للمراجعة، ويشير الباحث أيضاً إلى أنه من الضروري تحقق مراقب الحسابات من موقفه قبل إصداره الرأي السلبي أو الامتناع عن ابداء الرأي حتى لا يكون هناك تعويض مادي وخسائر شهرة في حالة رفع قضية من العميل وخسارة المراقب لها لعدم وجود مبررات له عن الامتناع عن ابداء الرأي أو إصدار رأي سلبي، وفي هذه الحالة يتحمل مراقب الحسابات زيادة في التكاليف الظاهرة (التعويض) للمراجعة وزيادة في التكاليف المستترة (خسائر الشهرة) للمراجعة.

يشير الباحث إلى أهمية توخي مراقب الحسابات الدقة قبل إصدار تقرير مراجعة برأي سلبي أو الامتناع عن ابداء الرأي لأن موقفه في كلتا الحالتين أكثر حساسية لما لرأيه من آثار سلبية على عميل المراجعة في مجتمع الأعمال، وقد يمتد هذا الأثر إلى فقد المكتب عملاء مراجعة مرتقبين، ومن ثم يمكن القول أن التزام مراقب الحسابات بتفعيل

فقرة أساس الرأي في حالة الرأي السلي أو الامتناع عن إبداء الرأي يؤثر على تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة.

- التزام مراقب الحسابات بتفعيل فقرة أساس الرأي في حالة الرأي المعدل أو المتحفظ والأثر على تكاليف المراجعة: في حالة إصدار مراقب الحسابات تقرير مراجعة برأي معدل أو متحفظ فإنه من الضروري أن يوضح في فقرة أساس الرأي الأسباب التي دعت به إلى إصدار مثل هذا الرأي، والأمور في القوائم المالية التي يتحفظ بشأنها وتمنعه من إصدار تقرير مراجعة برأي نظيف، ويترتب على إصدار تقرير مراجعة برأي متحفظ زيادة في التكاليف الظاهرة للمراجعة لما يتطلبه من وقت ومجهود إضافي لمناقشة تلك التحفظات مع الإدارة وتجميع وتحليل أدلة إثبات إضافية، ومن ثم يمكن القول أن التزام مراقب الحسابات بتفعيل فقرة أساس الرأي في حالة الرأي المعدل أو المتحفظ يؤثر على تكاليف المراجعة على تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة.

- التزام مراقب الحسابات بتفعيل فقرة أساس الرأي في حالة الرأي غير المعدل والأثر على تكاليف المراجعة: يشير الباحث إلى يجب على مراقب الحسابات في حالة إصدار تقرير مراجعة برأي غير معدل أن يوضح في فقرة أساس الرأي المبررات التي دعت لإصدار مثل هذا الرأي لتحقيق المزيد من الشفافية في تقرير المراجعة، وتوصيل للجنة المراجعة حجم الجهد والعناية التي أولاها لعمله خلال مراحل عملية المراجعة، كما يشير الباحث إلى أن إصدار تقرير مراجعة برأي غير معدل لا يتطلب زيادة في تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة، ومن ثم يمكن القول أن التزام مراقب الحسابات بتفعيل فقرة أساس الرأي في حالة الرأي غير المعدل لا يؤثر على تكاليف المراجعة على تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة.

٣/٢/٨: تحليل أثر تبني مراقب الحسابات فقرة الاستمرارية في ظل معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised على تكاليف المراجعة: بداية يشير الباحث إلى أن الاستمرارية أوجب معيار المراجعة الدولي ISA,700 تبنيها في فقرة مستقلة، وأن هذا المعيار الدولي تطلب من مراقب الحسابات تبني تلك الفقرة ضمناً باعتبارها أحد الأمور الرئيسية للمراجعة، لذلك يتناولها الباحث بالتحليل في ظل معيار المراجعة الدولي ISA,700 لأن مراقب الحسابات قد لا يعتبرها بناء على حكمه المهني ضمن الأمر الرئيسية للمراجعة.

وتتطلب المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد (IAASB) وصف مسؤوليات كل من الإدارة ومراقب الحسابات بشأن التقرير عن استمرارية على أساس أن الإدارة مسؤولة عن التقرير عن استمرارية المنشأة لمدة عام قادم من تاريخ القوائم المالية وما يتطلبه ذلك من إجراءات وقياسات وتحليلات، بينما تتمثل مسؤولية مراقب الحسابات تقييم معقولية الفرضيات والظروف التي اعتمدت عليها في تقدير تلك القيم، وفي حالة قيام الإدارة بتقدير قدرة المنشأة على الاستمرار فإنه يجب على مراقب الحسابات أن يطلب منها استكمال التقييم لمدة سنة قادمة على الأقل. (ISA, 570)

ويعتبر مراقب الحسابات مسؤولاً عن تقييم الفرضيات التي اعتمدت عليها الإدارة في تقييم الاستمرارية متولي (٢٠٢٠)، وحتى يقوم مراقب الحسابات بتقييم فرضيات الاستمرارية عند الإدارة يحتاج إلى مساعدين على درجة عالية من الكفاءة والتحليل المالي وخبرة مالية مرتفعة بمعدل أجر مرتفع مقارنة بغيرهم من المراجعين بما يترتب عليه زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة، ومن ثم يمكن القول أن تبني مراقب الحسابات فقرة الاستمرارية في ظل معيار المراجعة الدولي ISA,700 يؤثر على تكاليف المراجعة على تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة.

ويعتبر مراقب الحسابات وفقاً لمعيار (ISA,570) مسؤولاً عن الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة وفي التوصل إلى الاستنتاجات بشأن مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة عند

إعداد القوائم المالية، واستنتاج ما إذا كان هناك شك جوهري بشأن قدرة المنشأة على البقاء استناداً إلى أدلة مراجعة كافية ومناسبة.

ووفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA, 200) فإن التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة لقدرة مراقب الحسابات على اكتشاف التحريفات الجوهرية تكون أكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تتسبب في توقف المنشأة عن البقاء كمنشأة مستمرة، ولا يستطيع مراقب الحسابات أن يتنبأ بتلك الأحداث أو الظروف المستقبلية، مع ضرورة الإشارة إلى أن خلو تقرير المراجعة من الإشارة إلى وجود عدم تأكد جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار ليس ضماناً منه بقدرة المنشأة على الاستمرار.

وتوضح فقرة الاستمرارية مدى معقولية تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار في حقل الأعمال عند إعداد القوائم المالية كجزء من عملية المراجعة (ISA, 570 Revised)، وتبدو أهمية دور مراقب الحسابات عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار مقترناً بمستوى العناية المهنية المبذولة من جانبه، حيث أنه إذا قام ببذل العناية المهنية الواجبة ومارس شكه المهني ثم ظهرت بعد ذلك مؤشرات تدل على عدم قدرة العميل على الاستمرار فإنه لن يكون مسؤولاً طالما لم تظهر تلك المؤشرات خلال الوقت العادي للمراجعة. (عبد العزيز، ٢٠١٩)

ومن ثم يمكن القول أن قيام مراقب الحسابات ببذل العناية المهنية الواجبة وظهور بعد ذلك مؤشرات تدل على عدم قدرة العميل على الاستمرار لا يضمن المراقب مسؤولاً عنها طالما لم تظهر تلك المؤشرات خلال الوقت العادي للمراجعة يؤثر على زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة، أما إذا تبين أن هناك مؤشرات تؤكد عدم قدرة العميل على الاستمرار ولم يتعرض لها المراقب ولم يبذل العناية المهنية الواجبة فإنه يكون مسؤولاً عن ذلك لأنه قصر في تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها كما ورد في معيار المراجعة المصري ٥٢٠. (عبد العزيز، ٢٠١٩)

وتوصلت دراسة Hs & Azzahara (2019) إلى أن هناك أثر سلبي لنوع تقرير مراقب الحسابات (غير متحفظ – متحفظ – سلبي – الامتناع عن إبداء الرأي) على التقرير عن استمرارية المنشأة، وأنه في حالة وجود شك في استمرارية المنشأة في الفترة القادمة مثل خسائر التشغيل المتكررة يجب الإشارة إلى تلك المؤشرات تلفت نظر المستخدمين لما وراء تلك المؤشرات (عبد العزيز، ٢٠١٩)، كما أن نوع رأي المراجع في السنة السابقة له تأثير جوهري على رأيه في السنة الحالية بشأن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار، وأن رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية المنشأة يعتبر نتيجة لعدة متغيرات تتمثل في جودة المراجعة، ومعدل نمو المنشأة، والسيولة، والربحية، ونوع تقرير المراجع للسنة السابقة وحجم المنشأة. (ISA, 570 Revised)

ومن ثم يمكن القول أن نوع رأي المراجع في السنة السابقة يؤثر معنوياً على رأيه في السنة الحالية بشأن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار، وأن رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية المنشأة يعتبر نتيجة لعدة متغيرات تتمثل في جودة المراجعة، ومعدل نمو المنشأة، والسيولة، والربحية، ونوع تقرير المراجعة للسنة السابقة وحجم المنشأة بما يؤدي إلى زيادة تكاليف المراجعة.

٤/٢/٨ : تحليل أثر تبني مراقب الحسابات مسؤوليته في ظل معيار المراجعة الدولي ISA, 700 Revised على تكاليف المراجعة: يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات بيانات عن وصف مسؤولية الإدارة، ووصف مسؤولية مراقب الحسابات، والمعلومات التي حصل عليها قبل بيانات تقرير المراجعة ISA, 720 (2015)، وتشير فقرة مسؤولية مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية إلى مسؤوليته عن تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، والحصول على فهم دقيق للرقابة الداخلية ذات الصلة بعملية المراجعة، وتقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية ومعقولية التقديرات المحاسبية والإيضاحات المرتبطة بها، وتقييم العرض الإجمالي للقوائم المالية عبد العزيز (٢٠١٩)، كما يتضمن هذا المعيار مسؤوليات مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية، وتتضمن تلك الفقرة أهداف المراجعة، ومستوى التأكيد لأدلة المراجعة التي قام مراقب الحسابات بتجميعها وعدم ضمان تلك الأدلة لاكتشاف الأخطاء الجوهرية عند وجودها، كما تتضمن تلك الفقرة مسؤولياته عن تأدية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة

الدولية، أنه يمارس التقدير والشك المهني في جميع مراحل المراجعة ، وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة لأغراض إبداء الرأي عن سلامة القوائم المالية وخلوها من الأخطاء الجوهرية، والتزم بقواعد أخلاقيات الأعمال في علاقته بعمل المراجعة خلال المراحل المختلفة لعملية المراجعة.

وقد أوضح معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised أنه يجب أن يتضمن قسم مسئولية مراقب الحسابات العناصر التالية:

- يهدف مراقب الحسابات إلى التوصل إلى تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية، وإصدار تقرير المراجعة برأي معين، مع مراعاة أن التأكيد المعقول هو مستوى تأكيد مرتفع دون أن يضمن أن المراجعة التي قام بها المراقب سوف تكشف دائماً عن كل تحريف جوهري موجود بالقوائم المالية، وأن التحريفات تكون جوهرية إذا كان من المتوقع أن تؤثر كل منها على حدة أو في مجملها على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدموا القوائم المالية، ولا يؤثر توصل مراقب الحسابات لهذا التأكيد على زيادة تكاليف المراجعة، مع مراعاة أنه يتم تحقيق ذلك بتكلفة معينة خلال عملية المراجعة، ومن ثم يمكن القول أن توصل مراقب الحسابات إلى تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية ككل من التحريفات الجوهرية، وإصدار تقرير المراجعة برأي معين لا يؤثر على زيادة تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة.

- يشير نطاق المراجعة إلى إجراءات المراجعة التي يتم تحديدها في ظل الظروف العامة، والأحكام المهنية التي تتطلبها عملية المراجعة حيث يمارس مراقب الحسابات حكمه المهني ويحافظ على نزعة الشك المهني لديه خلال مراحل عملية المراجعة كجزء من عملية المراجعة، ومعايير المراجعة التي تم تنفيذ عملية المراجعة في ضوءها، وتجدر الإشارة إلى أن التزام مراقب الحسابات بتحديد إجراءات المراجعة والأحكام المهنية في خطة المراجعة يترتب عليه تحمل تكلفة القيام بذلك دون تحمل تكلفة زائدة أو إضافية.

ومن ثم يمكن القول أن التزام مراقب الحسابات بتحديد إجراءات المراجعة والأحكام المهنية في خطة المراجعة لا يترتب عليه تحمل تكلفة القيام بذلك دون تحمل تكلفة زائدة أو إضافية.

- عند وصف عملية المراجعة يجب أن يوضح تقرير المراجعة ما يلي:

* تتمثل مسئولية مراقب الحسابات في التعرف على مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية وتقييمها وتصميم وتنفيذ أدلة المراجعة استجابة لتلك المخاطر، وتجميع وتحليل أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي مراقب الحسابات بشأن تلك المخاطر.

* تتضمن عملية المراجعة أداء مجموعة من الإجراءات للحصول على أدلة المراجعة بشأن الإفصاح عن تلك المخاطر في القوائم المالية .

* يتم اختيار إجراءات المراجعة بناء على تحديد مخاطر التحريفات الجوهرية الموجودة بالقوائم المالية، والمخاطر المرتبطة بإعداد القوائم المالية.

* يجب أن تتضمن عملية المراجعة تقييم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة، ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة، وكذلك العرض الشامل للقوائم المالية وإفصاحاتها، وتتضمن مسئولية المراقب عن تقييم مدى سلامة التقديرات المحاسبية والسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية ، والاتصالات مع مسؤولي الحوكمة وأنه تم توصيل الأمور الرئيسية للمراجعة لهؤلاء المسؤولين ، ونظراً لطول فقرة مسئولية مراقب الحسابات أجاز هذا المعيار لمراقب الحسابات أن يعرض أهم مسئولياته التي تتعلق بأغراض التقدير ومستوى أدلة الإثبات ووصف المخاطر العامة على أن يعرض باقي مسئولياته في تقرير منفصل يلحق بتقريره المراجعة. (Ideagen, 2024)

* يجب أن يلقي تقرير المراجعة الضوء على جودة السياسات والإجراءات الخاصة بنظام المعلومات بالمنشأة محل المراجعة، ودرجة الاعتماد على كفاءة نظام الرقابة الداخلية حيث يساعد ذلك في تحسين جودة المراجعة وزيادة الثقة في تقرير المراجعة (Financial Markets Authority (2021)، ويساعد ذلك التقييم في زيادة الثقة لدى مستخدمي

التقارير المالية في مصداقية البيانات المنشورة بتلك القوائم، فالشركات التي لديها قصور في الرقابة الداخلية لديها قصور في جودة الاستحقاقات الاختيارية. (Lu, 2020)

يشير الباحث إلى أن بذل العناية المهنية الواجبة من قبل مراقب الحسابات بشأن تحديد المخاطر الجوهرية بشأن تغيير السياسات المحاسبية المستخدمة في التقديرات المحاسبية وتقييم كفاءة الرقابة الداخلية ونظام المعلومات بالمنشأة محل المراجعة يتطلب تجميع وتحليل أدلة مراجعة كافية ومناسبة في ضوء تحمل تكلفة معينة أثناء تنفيذ إجراءات المراجعة مع مراعاة أن العناية المهنية الزائدة عن الحد الأقصى يترتب عليها زيادة في التكاليف الظاهرة للمراجعة، ومن ثم يمكن القول أن بذل العناية المهنية الواجبة من قبل مراقب الحسابات في جميع مراحل عملية المراجعة يكون بإنفاق تكاليف معينة للمراجعة دون زيادة عنها في ظل الظروف العادية، مع مراعاة أن بذل العناية المهنية الزائدة يترتب عليه زيادة في التكاليف الظاهرة للمراجعة.

- يجب أن يوضح تقرير المراجعة أن مسؤولية مراقب الحسابات عن ذكر رأيه في القوائم المالية قائم على مسؤولية الإدارة عن إعداد قوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية، ويدخل ضمن مسؤولية مراقب الحسابات تقييم استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية في المحاسبة، وما إذا كان هناك عدم تأكد جوهرى بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً حول قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار في حقل الأعمال استناداً إلى أدلة المراقب أثناء القيام بعملية المراجعة، وإذا استنتج مراقب الحسابات إلى عدم وجود تأكد جوهرى فإنه يجب على أن يلفت الانتباه في تقريره إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في القوائم المالية أو أن يقوم بتعديل الرأي إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية (ISA, 700 Revised)، وأن يوضح اعتقاده أن أدلة المراجعة التي حصل عليها أثناء أداء عملية المراجعة مناسبة وكافية لتوفير أساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية.

٥/٢/٨: تحليل أثر تبني مراقب الحسابات الإفصاح في تقرير المراجعة عن مسؤولية الإدارة في ظل معيار المراجعة الدولي ISA, 700 Revised على تكاليف المراجعة: تناول هذا المعيار مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية، حيث أوضح أنه يجب أن يصف هذا القسم في تقرير المراجعة مسؤولية الإدارة عن العناصر التالية:

- إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار التقرير المالي المنطبق والرقابة الداخلية التي ترى الإدارة أنها ضرورية لتمكينها من إعداد قوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية سواء بسبب غش أو خطأ، ومن ثم يمكن القول أن بذل العناية الواجبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية يتم في حدود تكلفة معينة للمراجعة خلال عملية دون زيادة في تلك التكاليف، في حين أن ممارسة شكه المهني للتحقق من أن القوائم المالية التي أعدتها الإدارة خالية من التحريفات الجوهرية تتطلب المزيد من أدلة المراجعة بما يترتب عليه زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة.

- تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وما إذا كان استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة مناسباً، بالإضافة إلى الإفصاح عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية في حالة الانطباع، ويجب أن يتضمن توضيح مسؤولية الإدارة عن هذا التقييم وصفاً للحالات التي يكون من المناسب فيها استخدام أساس الاستمرارية في المحاسبة، ويشير الباحث إلى أن ممارسة مراقب الحسابات شكه المهني بافتراض أن لا يكون راضياً بأقل عدد من الأدلة المقنعة بسبب اعتقاده أن الإدارة أمينة بحيث يجب عليه أن لا يثق ولا يرتاب في إدارة العميل يتطلب تجميع المزيد من أدلة المراجعة لتوفير أساس لإبداء الرأي بما يترتب عليه زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة.

- الاحتفاظ بنظام ملائم للرقابة الداخلية لإعداد قوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية سواء كانت ناتجة عن غش أو خطأ.

- اختيار وتطبيق سياسات محاسبية ملائمة ومتناسقة مع إطار التقرير المالي المنطبق.

- عمل التقديرات المحاسبية المعقولة في ظل الظروف الحالية أو السائدة.

ومن ثم يمكن القول أن ممارسة مراقب الحسابات العناية المهنية الواجبة للتحقق من وفاء الإدارة بمسؤوليتها في الاحتفاظ بنظام ملائم للرقابة الداخلية، واختيار وتطبيق سياسات محاسبية ملائمة، وعمل التقديرات المحاسبية المعقولة لن يترتب عليه زيادة في تكاليف المراجعة، ومن ناحية أخرى يترتب على العناية المهنية الزائدة زيادة في تلك التكاليف.

وفي نهاية تحليل هذا الجزء يمكن اشتقاق الفرض الأول للبحث كما يلي: "يؤثر تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised معنوياً على تكاليف المراجعة من وجهة نظر كل من مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكلية التجارة بمصر"، أما الفرض العدمي (H_0) هو: "لا يؤثر تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised معنوياً على تكلفة المراجعة من وجهة نظر كل من مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكلية التجارة بمصر".

٣/٨: تحليل الدراسات السابقة بشأن أثر تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,701 معنوياً على تكلفة المراجعة واشتقاق الفرض الثاني للبحث: يتناول هذا المعيار إفصاح مراقب الحسابات عن الأمور الرئيسية للمراجعة من حيث تحديد مسببات اعتبار أمر المراجعة رئيسياً، وكيفية الإبلاغ عن تلك الأمور، وما إذا كان الإبلاغ عنها يعتبر بديلاً عن ابداء الرأي بالقوائم المالية، ودور الحكم المهني لمراقب الحسابات في اعتبار أمر المراجعة رئيسياً أم لا... إلخ، ويتطلب معيار المراجعة الدولي الأبرلندي ٢٦٠ ضرورة أن يتصل مراقب الحسابات بمسؤولي الحوكمة (المديرين التنفيذيين وغير التنفيذيين) لجنة المراجعة - شريك المراجعة - لجنة الإدارة) وتحديد أمور محددة يتم توصيلها إليهم، ويتناول الباحث في هذا الجزء من التحليل أثر إبلاغ مراقب الحسابات عن كل من تقييم فرضيات استمرارية المنشأة، وتقييمه لمعقولية تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، والإفصاح عن اسم شريك المراجعة أو توقيعه على تقرير المراجعة - كأمور رئيسية للمراجعة - على تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة وذلك على النحو التالي:

١/٣/٨: تحليل أثر تبني مراقب الحسابات الإفصاح في تقرير المراجعة عن تقييمه لمعقولية تقديرات القيمة العادلة - كأمر رئيسي للمراجعة - في ظل معيار المراجعة الدولي ISA,700 على تكاليف المراجعة: تعتبر الإدارة مسئولة عن إجراء تقديرات القيمة العادلة وما يتطلبه ذلك من إجراءات وقياسات وتحليلات التقييمي، وآخرون (٢٠٢٠)، بينما تتمثل مسؤولية مراقب الحسابات تقييم معقولية الفرضيات والظروف التي اعتمدت عليها في تقدير تلك القيم، وأشارت دراسة (Elmarzouki & Others, 2023) إلى هناك أثر إيجابي للإفصاح عن عن معقولية تلك التقديرات وتكاليف المراجعة، حيث يتطلب ذلك الإفصاح مجهودات أكبر من مراقب الحسابات ومساعديه وتحري الدقة في التحقق من الأمور الرئيسية للمراجعة التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة، ويتناول الباحث ذلك الأثر باعتباره أن تقييم مراقب الحسابات معقولية تقديرات الإدارة لأرقام القيمة العادلة من الأمور الرئيسية للمراجعة والتي تناولها معيار المراجعة الدولي ISA,701 بعنوان: "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير مراجع مستقل"، وأشار البعض (Hegazy & Others, 2020 and Christen & Others, 2014) إلى أن الإفصاح عن التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة يتطلب درجة عالية من الحكم الشخصي لغياب أو قلة الموضوعية لذلك يجد المستثمر ضالته في تلك المعلومات لذلك تنبع أهمية الإفصاح في الإيضاحات المتممة عن كيفية إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، وتتمثل المؤشرات التي تعكس جودة مراجعة القيمة العادلة فيما يلي: (يوسف و قتال، ٢٠٢١ وعبد الباقي، ٢٠١٨)

- تقييم مراقب الحسابات للافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، والافتراضات المتعلقة بها، وتحتاج عملية تقييم تلك الافتراضات إلى مراجعين مساعدين لديهم خبرة مالية تمكنهم من

فهم وتقييم معقولة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة خليل ومحمد (٢٠١٣) وذلك بمعدل أجر مرتفع وقد يستعين بخبراء ماليين لإجراء هذا التقييم بما يترتب عليه زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة، ومن ثم يمكن القول أن تبني مراقب الحسابات تقييم افتراضات القيمة العادلة كأحد الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي ISA, 701 يؤدي إلى زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة. (PCAOB, 2019 and Dakheel & Others, 2021)

- تقييم المخاطر المرتبطة بتقديرات القيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي IAS, 54، والقيود المفروضة على نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بتلك التقديرات، (SAS, No. 101, SAS, No. 113)، وتجدر الإشارة إلى أن هناك علاقة طردية بين تقييم مراقب الحسابات للقيود المفروضة على نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية وتقييم معقولة تلك التقديرات (SAS, No. 101, SAS, No. 113)، ويشير الباحث إلى أن قيام مراقب الحسابات بتقييم مخاطر الرقابة الداخلية المرتبطة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة يتطلب خبراء ماليين بمعدل أجر مرتفع بما يؤدي إلى زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة.

- التوثيق المستندي للأساس الذي اعتمد عليه مراقب الحسابات في استنتاج معقولة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنه: من الضروري أن يوثق مراقب الحسابات مستنداً ما اعتمد عليه في تقييم معقولة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والتي أعدتها الإدارة، ويتطلب ذلك المزيد من الوقت والموارد بما يترتب عليه زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة، ومن ثم يمكن القول أن قيام مراقب الحسابات بالتوثيق المستندي لأساس تقييم تقديرات القيمة العادلة يترتب عليه زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة. (PCAOB, 2019 and SAS, No. 101, SAS, No. 113) ومن ثم يمكن القول أن ممارسة مراقب الحسابات العناية المهنية الواجبة للتحقق من وفاء الإدارة بمسؤوليتها في الاحتفاظ بنظام ملائم للرقابة الداخلية، واختيار وتطبيق سياسات محاسبية ملائمة، وعمل التقديرات المحاسبية المعقولة لن يترتب عليه زيادة في تكاليف المراجعة.

٢/٣/٨: تحليل أثر تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA, 701 في الإفصاح عن شريك المراجعة المرتبط على تكاليف المراجعة: صدر معيار المراجعة الدولي ISA, 700 من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد بشأن تضمين اسم شريك المراجعة المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجعة، حيث أنه شارك في إعداد تقرير المراجعة أو أشرف على إعدادها، مع ضرورة الإشارة إلى أن نظام مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية لم يعط أي استثناءات في هذا الشأن. (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٢٢)، ويشير الباحث إلى أن مسؤولية شريك المراجعة المرتبط عن التصريح بإصدار تقرير المراجعة يزيد من مستوى العناية المهنية له في أداء مهام المراجعة، كما يزيد من نوعية الشك المهني لديه في كل تقارير وتوكيدات الإدارة بما يترتب عليه زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة.

ويتطلب معيار المراجعة الدولي IAS, 700 Revised الإفصاح عن شريك المراجعة الفاحص في تقرير المراجعة حيث يمكن أن يكون له دور تقييمي للمستثمرين في الإشراف على لجنة المراجعة في تصويت التصديق على مراقب الحسابات حيث يمكن للمستثمرين ملاحظة سجل تتبع شريك المراجعة خلال الفترات المختلفة، أما معايير المراجعة المصرية فقد تركت أمر ذلك الإفصاح اختيارياً لمراقب الحسابات الرئيسي جمعة (٢٠٢٠)، كما يؤدي ذلك الإفصاح إلى زيادة مساءلة المراجع الشريك أمام مستخدمي القوائم المالية وتقرير المراجعة بما يؤدي إلى زيادة مصداقية القوائم المالية وتحسين جودة المراجعة (Baugh & Others, 2021)، ويشير الباحث في هذا الشأن إلى أن حرص شريك المراجعة على الدور التقييمي للمستثمرين في الإشراف على لجنة المراجعة في تصويت التصديق على

مراقب الحسابات يزيد من مستوى العناية المهنية التي يوليها لعملية المراجعة ويزيد من نزعة الشك المهني لديه وما لذلك من أثر على زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة.

وأشارت دراسة Lee & Others (2019) إلى أن الإفصاح عن شريك المراجعة الفاحص يزيد من حوافز الشركات نحو تقديم خدمات المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة للوفاء بمسئولياتهم أمام مستخدمي القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي، وفي نفس السياق أشارت دراسة جمعة (٢٠٢٠) إلى أن ذلك الإفصاح يحسن من جودة المراجعة من خلال ما يلي:

- زيادة إدراك شريك المراجعة لقابليته للمساءلة أمام مستخدمي القوائم المالية.

- زيادة مستوى الشفافية حول المسئول عن أداء عملية المراجعة مما قد يوصل معلومات مفيدة للمستثمرين؛ وبالتالي توفير حافز إضافي لمكاتب المراجعة لتحسين جودة جميع شركاء المراجعة بتلك المكاتب.

وتوصلت دراسة Aobdia & Others (2015) إلى أن هناك علاقة إيجابية بين جودة شريك المراجعة الفاحص وجودة المراجعة، حيث أن المنشآت التي تمت مراجعتها بواسطة شريك مراجعة يتسم بالجودة تكون قادرة على الحصول على عقود دين مقبولة ومناسبة، وفي ضوء أثر ذلك الإفصاح على المحللين الماليين توصلت دراسة Liu (2017) إلى أن الإفصاح عن شريك المراجعة الفاحص يترتب عليه زيادة متابعة المحللين الماليين للمنشآت، وانخفاض أخطاء تنبؤات المحللين الماليين وتحسين بيئة معلوماتهم نتيجة لتحسين جودة المراجعة، أما دراسة Harding & Trotman (2017) فقد توصلت إلى وجود علاقة بين المراجع الشريك الفاحص، والشك المهني للمراقب الرئيسي، وترشيد حكمه المهني.

يشير الباحث إلى أن إدراك شريك المراجعة المرتبط لقابليته للمساءلة أمام مستخدمي القوائم المالية من حيث زيادة مستوى الشفافية حول المسئول عن أداء عملية المراجعة يزيد من مستوى العناية المهنية التي يوليها لعملية المراجعة ويزيد من نزعة الشك المهني لديه وما لذلك من أثر على زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة.

وفي نهاية تحليل هذا الجزء يمكن اشتقاق الفرض الثاني للبحث كما يلي: "يؤثر تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,701 معنوياً على تكاليف المراجعة من وجهة نظر كل من مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكمالات التجارة بمصر"، أما الفرض العدمي (H_0) هو: "لا يؤثر تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,701 معنوياً على تكلفة المراجعة من وجهة نظر كل من مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكمالات التجارة بمصر".

٤/٨: تحليل الدراسات السابقة بشأن أثر العناية المهنية الواجبة معنوياً كمتغير معدل على علاقة تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised بتكلفة المراجعة واشتقاق الفرض الثالث للبحث: من

اختار الباحث العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل للعلاقة بين تبني معياري المراجعة الدوليين ISA,700 Revised,701 وتكاليف عملية المراجعة لأن التكامل بين المعيارين من حيث إبداء الرأي ونوع الرأي والإفصاح عن مسئولية مراقب الحسابات عن تقييمه لكل التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، وتقييمه لفرض الاستمرارية، والإفصاح عن اسم شريك المراجعة المرتبط كأمر رئيسية للمراجعة يترتب عليها زيادة العناية المهنية لديه، وما يتطلبه ذلك من وقت وجهد بما يزيد من تكاليف عملية المراجعة، ويقوم الباحث في هذا الشأن بحساب معامل التحديد في ظل التحليل الأساسي قبل إدخال أثر العناية المهنية الواجبة، وحساب نفس المعامل في ظل التحليل الإضافي

بعد إدخال أثر العناية المهنية الواجبة لتحديد أثر ذلك المتغير المعدل على كفاءة نموذج الانحدار في التنبؤ بنسبة ما يفسره المتغير المستقل من تغيرات في المتغير التابع.

ويلاحظ أن أثر المتغير المعدل قد يكون في تقوية العلاقة بين المتغير التابع والمتغير المستقل، وقد يؤدي إلى إضعافها، وقد يحول شكل أو اتجاه العلاقة من موجب إلى سالب والعكس، وفي ضوء تحليل أثر العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل لعلاقة تبني مراقب الحسابات

معياري المراجعة الدوليين ISA,700 Revised, 701 على تكاليف المراجعة يتناول الباحث النقاط التالية:

١/٤/٨: أثر العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل لعلاقة تبني مراقب الحسابات نوع الرأي بتكاليف المراجعة: بداية تعتبر العلاقة بين تبني مراقب الحسابات معياري المراجعة الدوليين ISA700 Revised,701 وتكاليف المراجعة علاقة طردية ، ويتم تناول أثر العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل لعلاقة نوع الرأي بتكاليف المراجعة في النقاط التالية:

- حالة الرأي النظيف: لا يحتاج مراقب الحسابات إلى بذل المزيد من العناية المهنية الواجبة، وبالتالي ليس هناك زيادة في تكاليف المراجعة، مما يمكن معه القول أن العناية المهنية الواجبة لا تعدل علاقة الرأي النظيف بتكاليف المراجعة بل تحتفظ ببقاء تلك العلاقة كما هي.

- حالة الرأي المعدل: يحتاج مراقب الحسابات إلى المزيد من العناية المهنية الواجبة في جميع أدلة مراجعة إضافية لإزالة أو تأكيد الشك لديه بشأن فيما يتعلق بالعناصر محل التحفظ أو التي تحتاج إلى تعديل بالقوائم المالية، مما يمكن معه القول أن العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل تقوي علاقة الرأي المعدل أو المعدل بتكاليف المراجعة.

- حالة الرأي السلبي: يحتاج مراقب الحسابات قبل إصدار تقرير مراجعة برأي سلبي إلى المزيد من التحري والاستفسار والتحقق وذلك لما لهذا الرأي من آثار سلبية على عميل المراجعة وسط مجتمع الأعمال بفئاته المتعددة من مقرضين ومستثمرين ومساهمين وغيرهم، كما قد يكون لهذا الرأي من أثر سلبي على مكتب المراجعة من خسائر شهرة لزيادة احتمال فقد عملاء مرتقبين، مما يمكن معه القول أن العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل تقوي بشكل ملحوظ علاقة الرأي السلبي بتكاليف المراجعة مقارنة بالحالة السابقة.

- حالة الامتناع عن إبداء الرأي: يحتاج مراقب الحسابات قبل الامتناع عن إبداء الرأي إلى المزيد من التحري والاستفسار والتحقق بشكل أكبر مقارنة بالحالة السابقة وذلك لما لهذا الرأي من آثار سلبية على أمانة إدارة عميل المراجعة وسط مجتمع الأعمال يحتاج إلى تماثل المعلومات التي تحجبها الإدارة عن مراقب الحسابات والذي يعتبر وكياً عن المساهمين وغيرهم من المعنيين بتقرير المراجعة والقوائم المالية، كما قد يكون لهذا الرأي من أثر سلبي على مكتب المراجعة من خسائر شهرة لزيادة احتمال فقد عملاء مرتقبين، مما يمكن معه القول أن العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل تقوي بشكل ملحوظ علاقة الرأي السلبي بتكاليف المراجعة مقارنة بالحالة السابقة.

٢/٤/٨: أثر العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل لعلاقة افصاح مراقب الحسابات عن مسؤوليته بتقرير المراجعة بتكاليف المراجعة: يتم تناول أثر العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل لتلك العلاقة في النقاط التالية:

- الربط بين العناية المهنية الواجبة لمراقب الحسابات ومسؤوليته عن تقييم التحريفات الجوهرية: أشارت دراسة عبدالعزيز (٢٠١٩) إلى أن معيار المراجعة الدولي ISAResvised,700 تصميم وأداء إجراءات المراجعة كمتطلب للتعامل مع المخاطر الجوهرية، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتقييم تلك المخاطر، وتوفير أساس للرأي الفني المحايد بخصوص القوائم المالية، ويشير الباحث إلى أن العناية المهنية الواجبة تعتبر قاسم مشترك لعلاقة وفاء مراقب الحسابات بمسؤوليته عن تقييم التحريفات الجوهرية التكاليف الظاهرة للمراجعة، لأن الوفاء بتلك المسؤولية

يتطلب المزيد من العناية المهنية بما يؤدي إلى زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة، مما يمكن معه القول أن العناية المهنية تقوي العلاقة الطردية بين وفاء مراقب الحسابات بمسؤوليته عن تقييم التحريفات الجوهرية والتكاليف الظاهرة للمراجعة.

- العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل لعلاقة توصل مراقب الحسابات إلى فهم دقيق للرقابة الداخلية ذات الصلة بعملية المراجعة وتكاليف المراجعة : يتطلب ذلك الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة بخصوص المعلومات المالية، حيث يعتبر فحص هذا النظام نقطة البداية لعمل مراقب الحسابات والأساس في تحديد درجة الاعتماد عليه في كشف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، وتحديد حجم العينة، ويشير الباحث إلى أن بذل العناية المهنية الواجبة أو الحد الأدنى من العناية التي يوليها مراقب الحسابات لتقييم نظام الرقابة الداخلية لا يترتب عليه زيادة في التكاليف الظاهرة للمراجعة أثناع القيام بعملية المراجعة كإجراء من الضروري القيام به في عملية المراجعة ، إلا أن بذل العناية الزائدة في فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة محل المراجعة يتطلب تجميع وتثمين أدلة مراجعة وزيادة المناقشات والاستفسارات بما يؤدي إلى زيادة في التكاليف الظاهرة للمراجعة، مما يمكن معه القول أن بذل العناية المهنية الواجبة يقوي العلاقة الطردية بين وفاء مراقب الحسابات بمسؤوليته عن فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد دوجة الاعتماد عليه والتكاليف الظاهرة للمراجعة.

- العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل لعلاقة وفاء مراقب الحسابات بمسؤوليته عن تقييم العرض الإجمالي للقوائم المالية وما إذا كانت تمثل المعاملات والأحداث الأساسية بطريقة تحقق العرض العادل: يحتاج مراقب الحسابات كأساس لإبداء رأيه الفني بشأن القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة أن يقوم بتقييم العرض الواضح في تلك القوائم وذلك في إطار التقرير المالي المنطبق وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة الدولي ISA Revised,700، ومدى خلو تلك القوائم من التحريفات الجوهرية يتطلب تجميع أدلة مراجعة في حدود ما يتطلبه تحقيق ذلك الهدف كإجراء من إجراءات المراجعة وكأساس لإبداء الرأي في تلك القوائم وبذل عناية المهني العادية، بمعنى عدم زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة والبقاء عليها في نطاق معين بما يتطلبه طبيعة وآلية تنفيذ إجراءات المراجعة.

وفي المقابل إذا توصل مراقب الحسابات إلى نتيجة عكسية بوجود تحريفات جوهرية بتلك القوائم، أو أنها لا تفي بمتطلبات العرض العادل، أو أنها ليست في إطار التقرير المالي المنطبق فإنه يحتاج إلى تجميع وتحليل وتقييم أدلة مراجعة إضافية كأساس لإبداء الرأي بما يترتب عليه تحمل تكاليف مراجعة إضافية، مما يمكن عه القول أن بذل العناية المهنية الواجبة يبقى على العلاقة الطردية بين وفاء مراقب الحسابات بمسؤوليته عن تقييم عرض القوائم المالية وذلك في حالة سلامة تلك القوائم والتكاليف الظاهرة للمراجعة، بينما يقوي تلك العلاقة الطردية في حالة توصله إلى نتيجة بعدم سلامة تلك القوائم.

- العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل لعلاقة وفاء مراقب الحسابات بمسؤوليته عن تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية ومعقولية التقديرات المحاسبية والايضاحات ذات الصلة التي أعدتها الإدارة كمتطلب لمعيار المراجعة الدولي ISA Revised,700 بتكاليف المراجعة: Dakheel & Others (2021) إن قيام مراقب الحسابات بتقييم السياسات المحاسبية المطبقة، والتغيرات التي تطرأ على تطبيقها، والآثار المالية الناتجة عن التغيير فيها يسير في حدود عناية المهني العادي أو الحد الأدنى من تلك العناية والتي تتطلبها معايير المراجعة بما يضمن البقاء على العلاقة الطردية لأثر العناية المهنية الواجبة على علاقة وفاء مراقب الحسابات بمسؤوليته عن تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية ومعقولية التقديرات المحاسبية بتكاليف المراجعة كما هي، مع مراعاة أن العناية المهنية الزائدة في هذا الشأن تزيد من التكاليف الظاهرة للمراجعة، مما يمكن عه القول أن بذل العناية المهنية الواجبة يبقى على العلاقة الطردية بين وفاء مراقب الحسابات بمسؤوليته عن تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية ومعقولية التقديرات المحاسبية

والإيضاحات ذات الصلة التي أعدتها الإدارة وتكاليف المراجعة، في حين أن العناية المهنية الزائدة تزيد من الاتجاه التصاعدي لتلك العلاقة.

٣/٤/٨: أثر العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل لعلاقة تقييم مراقب الحسابات لاستمرارية المنشأة كأمر رئيسي للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي ISA,701 بتكاليف المراجعة: يتم تناول أثر العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل لتلك العلاقة في النقطتين التاليتين:

- الربط بين أثر العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل لعلاقة تقييم مراقب الحسابات لاستمرارية المنشأة من خلال فحص مؤشرات عدم الاستمرار بتكاليف المراجعة: تزداد نزعة الشك المهني لدى مراقب الحسابات عندما تظهر مؤشرات تعكس عدم قدرة المنشأة على الاستمرار مستقبلاً في حقل الأعمال، وبأخذ اتجاه بعدم الاقتناع بسهولة برأي وافتراضات الإدارة في هذا الشأن، بل يجب عليه استخدام الأساليب التحليلية للمراجعة مثل تحليل المؤشرات المالية، وتحليل الاتجاه، وقد يستعين بفاحص قانوني ضمن فريق عمل المراجعة بما يترتب عليه زيادة في تكاليف المراجعة، مما يمكن معه القول أن زيادة نزعة الشك المهني لمراقب الحسابات عند ظهور مؤشرات عدم قدرة المنشأة على الاستمرار تقوي العلاقة الإيجابية بين تقييم مراقب الحسابات لفرض الاستمرارية وتكاليف المراجعة.

- الربط بين أثر العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل لعلاقة تقييم مراقب الحسابات لاستمرارية المنشأة من خلال الحصول على تقارير مكتوبة من الإدارة ومسؤولي الحوكمة بالمنشأة محل المراجعة بتكاليف المراجعة: تزداد العناية المهنية لمراقب الحسابات في شكل استفسارات ومناقشات مع الإدارة حول افتراضات استمرارية المنشأة، والحصول منها ومن مسؤولي الحوكمة على تأكيدات وإقرارات موقعة بشأن عدم وجود تحيز من جانبها بشأن افتراضات استمرارية المنشأة بما يترتب عليه زيادة تكاليف المراجعة، بما يمكن معه القول أن العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل تقوي العلاقة الموجبة بين تقييم مراقب الحسابات لاستمرارية المنشأة بالحصول على تأكيدات وإقرارات مكتوبة من الإدارة ومسؤولي الحوكمة في هذا الشأن وتكاليف المراجعة.

وفي نهاية تحليل هذا الجزء يمكن اشتقاق الفرض الثالث للدراسة كما يلي: "تؤثر العناية المهنية الواجبة معنوياً كمتغير معدل على علاقة تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised بتكلفة المراجعة من وجهة نظر كل من مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات التجارة بمصر"، أما الفرض العدمي (H_0) هو: "لا تؤثر العناية المهنية الواجبة معنوياً كمتغير معدل على علاقة تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised بتكلفة المراجعة من وجهة نظر كل من مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات التجارة بمصر".

٥/٨: تحليل الدراسات السابقة بشأن أثر العناية المهنية الواجبة معنوياً كمتغير معدل على علاقة تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,701 بتكلفة المراجعة واشتقاق الفرض الرابع للبحث: يتناول الباحث في هذا الجزء تحليل أثر العناية المهنية على علاقة المتغير المستقل الثاني على المتغير التابع من حيث مسؤولية مراقب الحسابات عن تقييم معقولة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، وتبني ذكر شريك المراجعة المرتبط أو توقيعه على تقرير المراجعة وذلك على النحو التالي:

١/٥/٨: تحليل أثر العناية المهنية الواجبة على علاقة تبني مراقب الحسابات مسؤوليته عن تقييم معقولة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة بتكاليف المراجعة: يتم تحليل هذا الجزء في النقاط التالية:

- الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة: يشير البعض إلى أنه يتعين على مراقب الحسابات الحصول من الإدارة ومسؤولي الحوكمة على إقرارات مكتوبة بشأن النواحي التالية: (Alqatamin & Ezeani, 2020 and PCAOB, 2019)

* معقولة الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة .

* اكتمال وملاءمة الإفصاحات عن التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة بالقوائم المالية .

* عدم وجود أحداث لاحقة تتطلب تعديل التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح عنها بالقوائم المالية .

* مدى تناسق الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

ويشير الباحث إلى أن الحصول على تقارير مكتوبة بشأن تلك الأمور يأتي بعد المناقشات وتجميع وتحليل أدلة مراجعة إضافية وهذا من شأنه زيادة العناية المهنية المبذولة من قبل مراقب الحسابات، ويشير البعض (Irish 2023) إلى أن التكاليف الإضافية لمراجعة القيمة العادلة تزيد، وتمثل تلك الزيادة زيادة طبيعية حيث أن التقارير المالية التي يتم إعدادها في ضوء معايير التقارير المالية الدولية تتطلب مجهودات أكبر من مراقب الحسابات ومساعديه خاصة عند القيام بإجراءات التحقق لأول مرة.

و عندما يصل مراقب الحسابات إلى تأكيد معقول بشأن عمليات الإدارة لإجراء تقديرات القيمة العادلة والإفصاح عنها يجب عليه رقابة البيانات المستخدمة في إجراء تلك التقديرات، ومدى إمكانية حدوث تغييرات مستقبلية في تلك الافتراضات خلال الأحداث اللاحقة (SAS, No. 113 and Plantin & Others, 2021)، يشير الباحث إلى أن الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة ومسؤولي الحوكمة يتطلب من مراقب الحسابات بذل مزيد من العناية المهنية في تجميع أدلة مراجعة ومناقشات واستفسارات؛ وبالتالي ارتفاع التكاليف الظاهرة للمراجعة، بما يمكن معه القول أن العناية المهنية الواجبة كمتغير مستقل تقوي علاقة حصول مراقب الحسابات على إقرارات مكتوبة من الإدارة ومسؤولي الحوكمة بالتكاليف الظاهرة للمراجعة.

- تقييم فرضيات القيمة العادلة: يجب أن يقوم مراقب الحسابات بتقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة حيث تعتمد تلك التقديرات على أسعار متداولة ومتغيرة من أن آخر في الأسواق النشطة، أو معادلات معلن عنها أو أسعار مماثلة أو مشابهة لها في الأسواق غير النشطة، أو معتمدة على تقديرات مبنية على نماذج معقدة في بعض الأحيان وتقوم على افتراضات تتأثر في جانب منها بشخصية القائم بالتقييم واتجاه الإدارة في كثير من الأحيان مما يزيد من فرص إدارة الأرباح يوسفى وقتال (٢٠٢١)، وتجدر الإشارة إلى أن هناك علاقة طردية بين تقييم مراقب الحسابات للافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة لإجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة وتقييم معقولة تلك التقديرات.

يشير الباحث إلى أن تقييم تلك الفرضيات يتطلب من مراقب الحسابات بذل مزيد من العناية المهنية في تجميع أدلة مراجعة تتعلق بأنواع الأسعار المستخدمة في التقدير، ونوع السوق والنماذج المستخدمة في التقدير؛ وبالتالي ارتفاع التكاليف الظاهرة للمراجعة، بما يمكن معه القول أن العناية المهنية الواجبة كمتغير مستقل تقوي علاقة تقييم مراقب الحسابات فرضيات القيمة العادلة بالتكاليف الظاهرة للمراجعة.

- تقييم إفصاحات القيمة العادلة: ينبغي على مراقب الحسابات لتقييم معقولة تقديرات القيمة العادلة أن يقوم بتقييم الإفصاحات المتعلقة بتلك التقديرات، ويتطلب ذلك منه تجميع أدلة اثبات كافية ومناسبة بشأن تلك الإفصاحات في القوائم المالية، وتقييم مدى ملاءمة الإفصاح مع شكوكه في التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة التي تؤدي إلى مخاطر

جوهريه Stuart (2022) ، وتجدر الإشارة إلى أن هناك علاقة طردية بين تقييم مراقب الحسابات للإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة وتقييم معقولية تلك التقديرات.

ويتطلب تقييم تلك الإفصاحات قيام مراقب الحسابات بتقييم شكل تلك الإفصاحات، وأماكن الإفصاح بالقوائم المالية، وما إذا كانت تلك الإفصاحات تتفق مع متطلبات التقرير المالي المنطبق وذلك من خلال زيادة العناية المهنية المبذولة وارتفاع التكاليف الظاهرة للمراجعة، مما يمكن معه القول أن العناية المهنية الواجبة كمتغير مستقل تقوي علاقة تقييم إفصاحات القيمة العادلة بالتكاليف الظاهرة للمراجعة. (التميمي وآخرون، ٢٠٢٠)

يشير الباحث إلى أن تقييم إفصاحات القيمة العادلة يتطلب من مراقب الحسابات بذل مزيد من العناية المهنية في تجميع أدلة مراجعة تتعلق بتحليل شكل ومحتوى الإفصاح؛ وبالتالي ارتفاع التكاليف الظاهرة للمراجعة، بما يمكن معه القول أن العناية المهنية الواجبة كمتغير مستقل تقوي علاقة تقييم مراقب الحسابات فرضيات القيمة العادلة بالتكاليف الظاهرة للمراجعة.

- تقييم مخاطر تقديرات القيمة العادلة: نظراً لأن تلك التقديرات تتصف بانخفاض الموضوعية لذلك تتبع أهمية الإفصاح في الإفصاحات المتممة للقوائم المالية عن كيفية إجراء تلك التقديرات Christen & Others (2014)، ويتم تقييم تلك المخاطر وفقاً لمعيار المراجعة الدولي IAS 540 من خلال ما يلي: (يوسف وقاتل، ٢٠٢١)

* تحديد متطلبات إعداد التقارير المالية ذات العلاقة بالتقديرات المحاسبية والإفصاح عنها .

* فهم كيفية تحديد الإدارة للمعاملات والأحداث والأسس التي اعتمدت عليها لتقدير القيمة العادلة.

* إجراء مقارنة بين التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والمفصح عنها في الفترة السابقة وكذلك تقديرات الفترة السابقة لها وذلك عند إعداد التقديرات الحالية مع الأخذ في الاعتبار مخاطر سوء التقدير.

واختبرت دراسة Dakheel & Others (2021) أثر تقديرات القيمة العادلة على تقرير مراقب الحسابات في ظل ظروف عدم التأكد، وتوصلت إلى أنه نظراً لتأثير تقديرات القيمة العادلة على أطراف متعددة تستخدم القوائم المالية زادت الحاجة إلى ضرورة أن يتحقق مراقب الحسابات من معقولية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة ، وبهدف فحص الارتباط بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة وأتعاب المراجعة توصلت دراسة Alqatamin & Ezeami (2021) إلى أن هناك علاقة إيجابية بين مراجعة تقديرات القيمة العادلة وأتعاب المراجعة حيث أن مراقب الحسابات يقضي وقتاً طويلاً في مراجعة التقديرات المعقدة للقيمة العادلة وزيادة تكاليف المراجعة، بما يمكن معه القول أن العناية المهنية الواجبة كمتغير مستقل تقوي علاقة تقييم مراقب الحسابات الإفصاحات عن القيمة العادلة بالتكاليف الظاهرة للمراجعة.

يشير الباحث إلى أن تقييم مخاطر تقديرات القيمة العادلة يتطلب من مراقب الحسابات بذل مزيد من العناية المهنية في تجميع أدلة مراجعة تتعلق بتحليل تلك المخاطر؛ وبالتالي ارتفاع التكاليف الظاهرة للمراجعة، بما يمكن معه القول أن العناية المهنية الواجبة كمتغير مستقل تقوي علاقة تقييم مخاطر تقديرات القيمة العادلة بالتكاليف الظاهرة للمراجعة.

٢/٥/٨: تحليل أثر العناية المهنية الواجبة على علاقة تبني مراقب الحسابات مسؤوليته عن ذكر اسم شريك المراجعة بتكاليف المراجعة: يتناول الباحث هذا التحليل بإبراز حالتين تتعلقان بنوع شريك المراجعة سواء الفاحص أو المرتبط أو المتعهد وذلك كما يلي:

- ذكر اسم شريك المراجعة الفاحص: يتطلب معيار المراجعة الدولي IAS,700 Revised الإفصاح عن شريك المراجعة الفاحص في تقرير المراجعة حيث يمكن أن يكون له دور تقييمي للمستثمرين في الاشراف على لجنة المراجعة في تصويت التصديق على مراقب الحسابات ذلك الإفصاح اختياريًا للمراقب الرئيسي جمعة (٢٠٢٠) ، كما يؤدي ذلك الإفصاح إلى زيادة مساءلة شريك المراجعة أمام مستخدمي القوائم المالية وتقرير المراجعة بما يؤدي إلى زيادة مصداقية القوائم المالية وتحسين جودة المراجعة. (Baugh & Others, 2021)

- ذكر اسم شريك المراجعة المرتبط: يتطلب القانون في ألمانيا يتطلب توقيع كل من شريك المراجعة المتعهد مع عميل المراجعة على تقرير المراجعة، حيث يترتب على ذلك عدم التأثير على استقلالية المراقب وذلك لعدم اتصال في مرحلة إعداد تقرير المراجعة من جانب شريك المراجعة المتعهد مع عميل المراجعة وذلك لوجود رقابة مزدوجة بينهما، كما يؤدي ذلك الإفصاح إلى زيادة مساءلة المراجع الشريك أمام مستخدمي القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي بما يؤدي إلى زيادة مصداقية القوائم المالية وتحسين جودة المراجعة. (Baugh & Others, 2021)

يشير الباحث إلى أن ذكر اسم شريك المراجعة المرتبط يتطلب منه بذل مزيد من العناية المهنية في تجميع أدلة مراجعة مناسبة وكافية قبل التصريح بإصدار تقرير المراجعة؛ وبالتالي ارتفاع التكاليف الظاهرة للمراجعة، بما يمكن معه القول أن العناية المهنية الواجبة كمتغير مستقل تقوي علاقة تبني ذكر اسم شريك المراجعة المرتبط أو توقيعه على تقرير المراجعة بالتكاليف الظاهرة للمراجعة.

- ذكر اسم شريك المراجعة الفاحص: أشارت دراسة Lee & Others (2019) إلى أن الإفصاح عن شريك المراجعة المرتبط يزيد من حوافز الشركات نحو تقديم خدمات المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة للوفاء بمسؤولياتهم أمام مستخدمي القوائم المالية وتقرير المراجع الخارجي ، وفي نفس السياق أشارت دراسة جمعة (٢٠٢٠) إلى أن ذلك الإفصاح يحسن من جودة المراجعة من خلال زيادة إدراك شريك المراجعة الفاحص لقابليته للمساءلة أمام مستخدمي القوائم المالية، وزيادة مستوى الشفافية حول المسئول عن أداء عملية المراجعة مما قد يوصل معلومات مفيدة للمستثمرين ؛ وبالتالي توفير حافز إضافي لمكاتب المراجعة لتحسين جودة جميع شركاء المراجعة بتلك المكاتب.

يشير الباحث إلى أن ذكر اسم شريك المراجعة الفاحص يتطلب منه بذل مزيد من العناية المهنية في تجميع أدلة مراجعة مناسبة وكافية قبل الاطمئنان على خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية؛ وبالتالي ارتفاع التكاليف الظاهرة للمراجعة، بما يمكن معه القول أن العناية المهنية الواجبة كمتغير مستقل تقوي علاقة تبني ذكر اسم شريك المراجعة الفاحص أو توقيعه على تقرير المراجعة بالتكاليف الظاهرة للمراجعة.

وفي نهاية تحليل هذا الجزء يمكن اشتقاق الفرض الرابع للدراسة كما يلي: "تؤثر العناية المهنية الواجبة معنوياً كمتغير معدل على علاقة تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,701 بتكلفة المراجعة من وجهة نظر كل من مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات التجارة بمصر"، أما الفرض العدمي (H_0) هو: "لا تؤثر العناية المهنية الواجبة معنوياً كمتغير معدل على علاقة تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,701 بتكلفة المراجعة من وجهة نظر كل من مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات التجارة بمصر".

٦/٨ : الدراسة الميدانية : قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية مستخدماً استمارة الاستبيان لتجميع البيانات اللازمة للتحليل الاحصائي قياساً على دراسة كل من (عبد العزيز ، ٢٠١٩ و علي وإبراهيم، ٢٠٢٠) يتم تناول محاورها فيما يلي:

١/٦/٨: أهداف الدراسة الميدانية: استهدفت الدراسة الميدانية اختبار التحقق الاحصائي لفروض البحث، والوقوف على طبيعة العلاقات بين متغيراته، وتحديد مدى إدراك مفردات العينة لأثر الدور المعدل للعناية المهنية الواجبة لمراقب الحسابات على علاقة تبني مراقب الحسابات معياري المراجعة الدوليين ISA,700 Revised,701 بتكاليف المراجعة وذلك من وجهة نظر مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكلية التجارة بمصر سواء كانوا ممتهين أو غير ممتهين لمهنة المراجعة، كما تهدف الدراسة إلى قياس علاقات الارتباط بين متغيرات البحث باستخدام معامل ارتباط بيرسون.

٢/٦/٨: مجتمع وعينة الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة الميدانية في ثلاث فئات: الفئة الأولى تتضمن مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، والفئة الثانية وتتضمن مكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات لأن مراقبي الحسابات بمكاتب المراجعة هم المنوط بهم تبني معياري المراجعة الدوليين رقمي ISA,700,701 المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، بينما تتضمن الفئة الثالثة أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكلية التجارة بمصر سواء كانوا ممتهين أو غير ممتهين لمهنة المراجعة وذلك لإثراء البحث بالرأي الأكاديمي، وقد تم اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة قوامها ١٥٠ مفردة كما بالجدول رقم (١).

جدول (١) : سجل مراقبي الحسابات المقيدين بالهيئة العامة للرقابة المالية واختيار عينة البحث

النسبة	العدد	فئات مراقبي الحسابات
٣٣,٣٣٣٪	٥٠	مراقبو الحسابات بمكاتب المراجعة الخاصة بالمقيدين بالهيئة العامة المالية.
٣٥,٢٣٣٪	٥٣	مراقبو الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات.
٣١,٣٣٣٪	٤٧	أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات التجارة.
١٠٠٪	١٥٠	إجمالي.

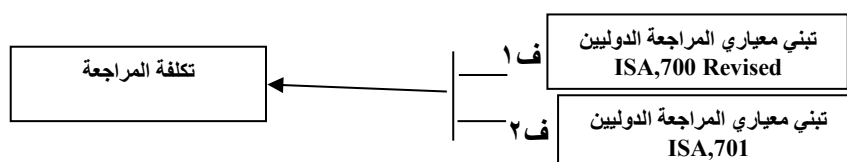
المصدر: من إعداد الباحث.

٣/٦/٨: أداة الدراسة: لاختبار فروض البحث حصل الباحث على البيانات الثانوية اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية باستخدام استمارة الاستبيان لتغطية عدة جوانب تتمثل فيما يلي:

- أثر تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised على تكاليف المراجعة.
- أثر تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,701 على تكاليف المراجعة.
- أثر العناية المهنية الواجبة لمراقب الحسابات كمتغير معدل على علاقة تبني معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised بتكلفة المراجعة.
- أثر العناية المهنية الواجبة لمراقب الحسابات كمتغير معدل على علاقة تبني معيار المراجعة الدوليين ISA,701 بتكلفة المراجعة.

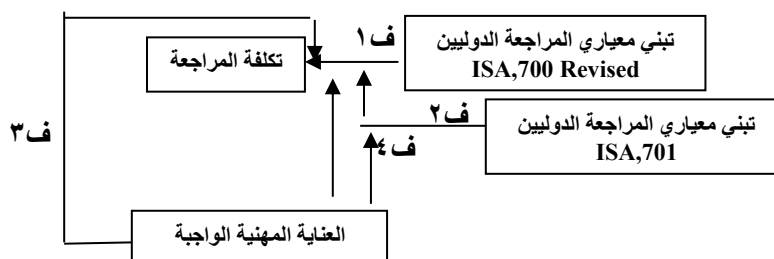
واستخدم الباحث مقياس ليكرت الخماسي للإجابة عن الأسئلة الواردة بالقائمة وتحويل الآراء الوصفية لعينة الدراسة إلى بيانات رقمية، حيث تم تحديد الأوزان النسبية (مهم تماماً ٥، مهم إلى حد كبير ٤، ومهم ٣، ومهم إلى حد ما ٢، وغير مهم على الإطلاق ١) كما باستمارة الاستبيان بملحق البحث.

٤/٦/٨: نموذج البحث: يختبر نموذج البحث أربعة فروض: الفرض الأول يختبر أثر تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA Revised,700 معنوياً على تكلفة المراجعة، أما الفرض الثاني فيختبر أثر تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,701 معنوياً على تكلفة المراجعة، بينما يختبر الفرض الثالث أثر العناية المهنية الواجبة معنوياً كمتغير معدل على علاقة تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised بتكلفة المراجعة، في حين يختبر الفرض الرابع أثر العناية المهنية الواجبة لمراقب الحسابات معنوياً كمتغير معدل على علاقة تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,701 بتكلفة المراجعة، ويعبر الباحث عن نموذج البحث في ظل التحليل الأساسي في الشكل (١).



شكل (١) نموذج البحث في ظل التحليل الأساسي. المصدر: من إعداد الباحث.

كما يعبر الباحث عن نموذج البحث في ظل التحليل الإضافي بعد إدخال أثر المتغير المعدل في الشكل (٢).



شكل (٢) نموذج البحث في ظل التحليل الإضافي

المصدر : من إعداد الباحث .

٥/٦/٨: أدوات التحليل الإحصائي المستخدمة: استخدم الباحث الأدوات التالية للتحليل الإحصائي قياساً على دراسة (ذكي، ٢٠٢٢ و طنطاوي، ٢٠٢١):

١- الاحصاءات الوصفية لمتغيرات البحث سواء المتغير المستقل، أو المتغير التابع، أو المتغيرين المعدلين وذلك لتحديد الخصائص الرئيسية لتلك المتغيرات.

٢- معامل ارتباط بيرسون بين متغيرات البحث لتحديد درجة الارتباط بين تلك المتغيرات.

٣- نموذج الانحدار الخطي البسيط وتحويله لنموذج الانحدار الخطي المتعدد وذلك لاختبار التحقق الإحصائي لفرضي البحث وتم تشغيل النموذج ببرنامج SPSS.

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٦، ٢٤، ٢٤، يوليو ٢٠٢٥)
د. حسن شلقامي محمود

١/٥/٦/٨: الاحصاءات الوصفية لمتغيرات البحث: يوضح الجدول رقم (٢) الاحصاء الوصفي (الحد الأدنى - الحد الأعلى - المتوسط الحسابي - الوسيط - الانحراف المعياري) لمتغيرات الدراسة المتصلة (المستقل - الوسيط - التابع - المتغيرات الحاكمة والمعدلة)، كما يوضح الجدول رقم (٣) التكرار والنسب المئوية لمتغيرات الدراسة المنفصلة أو الثنائية (المستقل - الوسيط - التابع - المتغيرات الرقابية) كما يلي:

جدول (٢) : توصيف عينة البحث والمقاييس الاحصائية المستخدمة للمتغيرات المتصلة

المتغيرات	المتوسط الحسابي	الخطأ المعياري المتوسط	الانحراف المعياري	الحد الأعلى	الحد الأدنى	معامل الاختلاف
الفرض الأول						
١/١	٢,٠٤٥	٠,٤١٢	٣,١٥٣	٠,٦٩١	٠,٣٨٢	٣,١٠١
٢/١	٣,٣٤٣	٠,٠٧٦٢	٣,٢٧٦	١,٠٧٥	صفر	١٩,٦٣٢
٣/١	١١,٩٧٧	٠,١٥١	٢,٩٢٩	٣٢,٣٦١	٢٠,١٨٥	٥,٤١٦
٤/١	٢,٠٩٣	٠,٥٢٥	٠,٣٥٩	١٤,٧٤٢	٤,٨٣٣	٢,٣٢٥
٥/١	٠,٨٢٣٢	٠,٠٥٧١	٠,٧٢٢٤	٠,٠٩٢٤	٠,٠٥٤١	٩,٨٤٥
الفرض الثاني						
١/٢	٠,٥٣٣٣	٣,٥٥٢	٦,٠٠٥	٢٤,٢٢٠	١٦,١٢٣	٣٣,١٥٢
٢/٢	٦,٠٩١	١,٢٥٢	٥,٥٧٤	١,٩٧٥	٠,٦١٧	٩,٤٣٣
الفرض الثالث						
	٠,٩٠٥٥	٠,٠٦٣٨	٠,٧٩٤٧	٠,١٢٩٤	٠,٠٥٩٥	١٠,٨٣٠
	٢٢,٧٦٨	٠,١٦٦	٤,١٠٠	٣٥,٥٩٧	٢٢,٣٠٣	٥,٩٥٨
	٣,٣٠٢	٠,٥٧٥	٠,٤٣٥	١٦,٢١٦	٥,٣١٦	٣,٦٥٨
الفرض الرابع						
	٣,٣٠٢	٠,٥٧٥	٠,٤٣٥	١٦,٢١٦	٥,٣١٦	٣,٦٥٨
	٣,٠١٨	٠,٦٨٧٥	٣,١٤٤	٠,٩٦٩	٠,٦١٩	١٧,٧٢٣

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الاحصائي.

وبالنسبة لمتغيرات الفرض الأول يشير الجدول رقم (٢) إلى أنه يتم ترتيب المتغيرات التي تتعلق بالفرض الأول من حيث الأهمية النسبية (الأقل في معامل الاختلاف) في التأثير على تكاليف المراجعة كما يلي:

- يأتي متغير إفصاح مراقب الحسابات عن مسؤوليته بتقرير المراجعة في ظل معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised من حيث التأثير على تكلفة المراجعة في الأهمية النسبية الأولى، بينما تأتي فقرة نوع الرأي في ظل نفس المعيار في الأهمية النسبية الثانية ومن ثم يوصي الباحث بضرورة أن يفي مراقب الحسابات بمسؤوليته عن تقييم السيايات المحاسبية المختارة والمطبقة، وتقييم معقولية تقديرات القيمة العادلة بغض النظر عن نوع الرأي (متحفظ - غير متحفظ - سلبي - الامتناع عن إبداء الرأي)، وذلك في ضوء الأثر على تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة.

- يأتي متغير تبني مراقب الحسابات تقييم فرضيات الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار في حقل الأعمال في ظل هذا المعيار في الأهمية النسبية الثالثة من حيث الأثر على تكاليف المراجعة، يليه في الأهمية الرابعة متغير إفصاح مراقب الحسابات عن مسؤولية الإدارة عن الاحتفاظ بنظام فعال للرقابة الداخلية، وإعداد التقديرات المحاسبية، وتوفير التأكيدات المطلوبة في الأهمية النسبية التالية، ومن ثم يوصي الباحث بضرورة أن يفصل مراقب الحسابات بين مسؤوليته عن الاستمرارية (تقييم فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة) وبين مسؤولية الإدارة من إعداد التقديرات اللازمة لتحديد قدرة المنشأة على الاستمرار لمدة سنة مقبلة من تاريخ القوائم المالية.

وبتحليل المدى (الحد الأعلى – الحد الأدنى) لمتغيرات الفرض الأول بالجدول رقم (٢) يمكن الإشارة إلى النقاط التالية:

- يتمثل أعلى مدى عند المتغير الخاص بتبني مراقب الحسابات فقرة الاستمرارية من حيث الأثر على تكاليف المراجعة حيث بلغ ١٢,١٧٦ (٣٢,٣٦١-٢٠,١٨٥)، ويعكس ذلك زيادة أهمية ذلك المتغير في عينة الدراسة كمتغير فرعي من المتغير الرئيسي المستقل في التأثير على المتغير التابع، وفي نفس الاتجاه المدى الأقل منه مباشرة عند المتغير الخاص بإفصاح مراقب الحسابات عن مسؤوليته في تقرير المراجعة حيث بلغ ٩,٩٠٩ (٤,٨٣٣-١٤,٧٤٢) بما يعكس الأهمية الثانية لهذا المتغير في عينة الدراسة كمتغير فرعي من المتغير الرئيسي المستقل في التأثير على المتغير التابع.

- بناء على النقطة السابقة يمكن ترتيب باقي متغيرات الفرض الأول من حيث التأثير على تكاليف المراجعة في ضوء المدى الأعلى بحيث تبدأ بتبني مراقب الحسابات فقرة أساس الرأي، يليه تبني مراقب الحسابات الإفصاح في تقرير المراجعة عن مسؤولية الإدارة، يليه المتغير الخاص بتبني نوع الرأي.

وبمقارنة الوسط الحسابي لمتغيرات الفرض بالانحراف المعياري يتضح ما يلي:

- لا تنطوي بعض متغيرات الفرض الأول بالجدول رقم (٢) على قيم متطرفة واعتبار قيم تلك المتغيرات أقل تشتتاً وذلك لزيادة الوسط الحسابي عن الانحراف المعياري لكل متغير، وهذه المتغيرات هي تبني فقرة أساس الرأي، وتبني فقرة الاستمرارية، والإفصاح عن مسؤولية مراقب الحسابات، والإفصاح عن مسؤولية الإدارة.

- ينطوي متغير نوع الرأي على قيمة متطرفة واعتبار قيمة ذلك المتغير أكثر تشتتاً وذلك لانخفاض الوسط الحسابي عن الانحراف المعياري.

وبالنسبة لمتغيرات الفرض الثاني يشير الجدول رقم (٢) إلى أنه يتم ترتيب متغيري هذا الفرض من حيث الأهمية النسبية في التأثير على تكاليف المراجعة لتبدأ بتبني مراقب الحسابات الإفصاح عن شريك المراجعة المرتبط بذكر اسمه أو توقيعه على تقرير المراجعة، يليه تبني مراقب الحسابات مسؤوليته عن تقييم تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، ومن ثم يوصي الباحث بضرورة أن يحقق مراقب الحسابات التوازن بين الإفصاح عن شريك المراجعة المرتبط وتبنيه مسؤولية تقييم تقديرات الإدارة للقيمة العادلة لحاجة كل منهما إلى أدلة مراجعة كافية ومناسبة وما لذلك من آثار على زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة.

وبتحليل المدى لمتغيرات الفرض الثاني بالجدول رقم (٢) يتضح أنه يتمثل أعلى مدى عند المتغير الخاص بتبني مراقب الحسابات الإفصاح عن شريك المراجعة المرتبط من حيث الأثر على تكاليف المراجعة، ويعكس ذلك زيادة أهمية ذلك المتغير في عينة الدراسة كمتغير فرعي من المتغير الرئيسي المستقل في التأثير على المتغير التابع، وفي نفس الاتجاه المدى الأقل منه مباشرة عند المتغير الخاص بتبني مراقب الحسابات مسؤولية تقييم تقديرات الإدارة للقيمة العادلة بما يعكس الأهمية الثانية لهذا المتغير في عينة الدراسة كمتغير فرعي من المتغير الرئيسي المستقل في التأثير على المتغير التابع.

وبمقارنة الوسط الحسابي لمتغيري الفرض الثاني بالانحراف المعياري يتضح أن متغير تبني مراقب الحسابات مسؤولية تقييم تقديرات الإدارة للقيمة العادلة ليس به تشتت، في حين أن هناك تشتت في متغير تبني مراقب الحسابات الإفصاح عن شريك المراجعة المرتبط.

وبالنسبة لمتغيرات الفرض الثالث يشير الجدول رقم (٢) إلى أنه يتم ترتيب تلك المتغيرات من حيث الأهمية النسبية في تعديل علاقة المتغير المستقل الأول بالمتغير التابع لتبدأ بأثر العناية المهنية على علاقة تبني مراقب الحسابات فقرة الاستمرارية بتكاليف المراجعة، يليه متغير أثر العناية المهنية على علاقة تبني مراقب الحسابات

الافصاح عن مسؤوليته في تقرير المراجعة بتكاليف المراجعة، يليه متغير أثر العناية المهنية على علاقة تبني مراقب الحسابات نوع الرأي بتكاليف المراجعة، ومن ثم يمكن القول أن هناك علاقة ترابط بين افصاح مراقب الحسابات عن مسؤوليته بتقرير المراجعة وتقييمه لفرضيات الاستمرارية وذلك من حيث أثر العناية المهنية الواجبة على علاقة المتغير المستقل الأول على المتغير التابع.

وبتحليل المدى لمتغيرات الفرض الثالث بالجدول رقم (٢) يتضح أن أعلى مدى خاص بمتغير أثر العناية المهنية على علاقة تبني مراقب الحسابات الافصاح عن مسؤوليته في تقرير المراجعة بتكاليف المراجعة مما يعكس أهمية ذلك المتغير في عينة البحث، يليه متغير أثر العناية المهنية على علاقة تبني مراقب الحسابات فقرة الاستمرارية بتكاليف المراجعة، يليه متغير أثر العناية المهنية على علاقة تبني مراقب الحسابات نوع الرأي بتكاليف المراجعة، وبمقارنة الوسط الحسابي لمتغيرات الفرض الثالث بالانحراف المعياري يتضح أن كل متغيرات الفرض الثالث ليس بها تشتت.

وبالنسبة لمتغيرات الفرض الرابع يشير الجدول رقم (٢) إلى أنه يتم ترتيب المتغيرات التي تتعلق بالفرض الرابع من حيث الأهمية النسبية في تأثير العناية المهنية كمتغير معدل لعلاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع حيث يأتي متغير تبني مراقب الحسابات تقييم معقولة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة كأمر رئيسي للمراجعة ISA,701 من حيث التأثير على تكلفة المراجعة في الأهمية النسبية الأولى، بينما يأتي متغير تبني مراقب الحسابات الافصاح في تقرير المراجعة عن اسم شريك المراجعة الفاحص وشريك المراجعة المرتبط كما في نفس المعيار في الأهمية النسبية الثانية ومن ثم يخلص الباحث أن العناية المهنية الواجبة تؤثر جوهرياً على تقوية علاقة تبني مراقب الحسابات كل من تقييم معقولة التقديرات المحاسبية والافصاح في تقرير المراجعة عن اسم شريك المراجعة سواء الفاحص أو المرتبط بتكاليف المراجعة.

وبتحليل المدى لمتغيرات الفرض الرابع بالجدول رقم (٢) يتضح أن أعلى مدى خاص بمتغير أثر العناية المهنية على علاقة تبني مراقب الحسابات تقييم معقولة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة بتكاليف المراجعة مما يعكس أهمية ذلك المتغير في عينة البحث، يليه متغير أثر العناية المهنية على علاقة تبني مراقب الحسابات ذكر اسم شريك المراجعة أو توقيعه على تقرير المراجعة سواء شريك فاحص أو شريك مرتبط بتكاليف المراجعة، يليه متغير أثر العناية المهنية على علاقة تبني مراقب الحسابات نوع الرأي بتكاليف المراجعة.

وبمقارنة الوسط الحسابي لمتغيرات الفرض الرابع بالانحراف المعياري يتضح أن متغير أثر العناية المهنية على علاقة تبني مراقب الحسابات تقييم معقولة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة بتكاليف المراجعة ليس بها تشتت، في حين أن متغير أثر العناية المهنية على علاقة تبني مراقب الحسابات ذكر اسم شريك المراجعة أو توقيعه على تقرير المراجعة سواء شريك فاحص أو شريك مرتبط بتكاليف المراجعة به تشتت.

٢/٥/٦/٨: معامل ارتباط بيرسون لمتغيرات البحث: يوضح الجدول رقم (٣) معامل ارتباط بيرسون لأقوى أربع ارتباطات بين عبارات الفرض الأول:

جدول (٣): معامل ارتباط بيرسون لأقوى خمس ارتباطات بين عبارات الفرض الأول

العبارة الأولى	العبارة الثانية	معامل الارتباط
----------------	-----------------	----------------

٠,٨٣٧	يترتب على تعدد مسببات امتناع مراقب الحسابات عن إبداء الرأي يحتاج منه تجميع أدلة مراجعة إضافية زيادة في تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة.	على حاجة مراقب الحسابات إلى أدلة مراجعة إضافية لير مراجعة برأي سلبي زيادة في تكاليف المراجعة سواء المستترة.
٠,٨١٢	يؤثر التزام مراقب الحسابات بتفعيل فقرة أساس الرأي في حالة الرأي السلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي على تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة.	على حاجة مراقب الحسابات إلى أدلة مراجعة إضافية قبل لير مراجعة برأي سلبي زيادة في تكاليف المراجعة سواء المستترة.
٠,٧٤٤٣	يؤثر نوع رأي المراجع في السنة السابقة معنوياً على رأيه في السنة الحالية بشأن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار، وأن رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية المنشأة يعتبر نتيجة لعدة متغيرات تتمثل في جودة المراجعة، ومعدل نمو المنشأة، والسيولة، والربحية، ونوع تقرير المراجع للسنة السابقة وحجم المنشأة بما يؤدي إلى زيادة تكاليف المراجعة.	على تعدد مسببات امتناع مراقب الحسابات عن إبداء الرأي تجميع أدلة مراجعة إضافية زيادة في تكاليف المراجعة الظاهرة أو المستترة.
٠,٦٥٧٤	إن ممارسة مراقب الحسابات العناية المهنية الواجبة للتحقق من وفاء الإدارة بمسؤوليتها في الاحتفاظ بنظام ملائم للرقابة الداخلية، واختيار وتطبيق سياسات محاسبية ملائمة، وعمل التقديرات المحاسبية المعقولة لن يترتب عليه زيادة في تكاليف المراجعة.	لغاية الواجبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية يتم في حدود تكلفة راجعة خلال عملية المراجعة دون زيادة في تلك التكاليف، من ممارسة شكه المهني للتحقق من أن القوائم المالية التي إدارة خالية من التحريفات الجوهرية تتطلب المزيد من جعة بما يترتب عليه زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي.

ويمكن توضيح الجدول رقم (٣) في النقاط التالية:

- تأتي علاقة الارتباط الأولى بين حاجة مراقب الحسابات إلى أدلة مراجعة إضافية قبل إصدار تقرير مراجعة برأي سلبي بما يترتب عليه زيادة في تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة، وتعدد مسببات امتناع مراقب الحسابات عن إبداء الرأي يحتاج منه تجميع أدلة مراجعة إضافية بما يترتب عليه زيادة في تكاليف المراجعة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قوي قيمته ٠,٨٣٧، ويخلص الباحث إلى أن أثر الرأي السلبي، والامتناع عن إبداء الرأي يبدو واضحاً في زيادة تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة وذلك لتعدد مسببات كل منهما وحاجة المراقب إلى التحري والتدقيق قبل إصدار تقرير مراجعة بأي منهما.

- تأتي علاقة الارتباط الثانية بين حاجة مراقب الحسابات إلى أدلة مراجعة إضافية قبل إصدار تقرير مراجعة برأي سلبي يترتب عليه زيادة في تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة، وبين التزامه بتفعيل فقرة أساس الرأي في حالة الرأي السلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي على تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قوي قيمته ٠,٨١٢، لذلك يوصي الباحث بضرورة مراعاة مراقب الحسابات أثر تبنيه معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised من حيث فقرة أساس الرأي وذلك في حالة أي من الرأي السلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي على تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة.

- تأتي علاقة الارتباط الثالثة بين تعدد مسببات امتناع مراقب الحسابات عن إبداء الرأي بما يحتاج إلى تجميع أدلة مراجعة إضافية وزيادة تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة، وبين نوع رأي المراقب في السنة السابقة معنوياً على رأيه في السنة الحالية بشأن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار حيث يوجد بينهما ارتباط طردي متوسط قيمته

٠٠,٧٤٤، لذلك يوصي الباحث بضرورة الربط بين مسببات امتناع مراقب الحسابات عن إبداء الرأي، ونوع الرأي، ومسئولية تقييم استمرارية المنشأة من حيث الأثر على تكاليف المراجعة.

- تأتي علاقة الارتباط الرابعة بين بذل العناية المهنية عند فحص نظام الرقابة الداخلية كأحد مسؤولية مراقب الحسابات وبين بذل تلك العناية لتقييم مسؤولية الإدارة بشأن الاحتفاظ بنظام ملائم للرقابة الداخلية، واختيار وتطبيق سياسات محاسبية ملائمة، وعمل التقديرات المحاسبية المعقولة الاستمرار حيث يوجد بينهما ارتباط طردي متوسط قيمته ٠٠,٦٥٧٤ وبالتالي يخلص الباحث إلى أن احتفاظ المنشأة بنظام فعال للرقابة الداخلية يمثل الأساس في اختيار وتطبيق سياسات محاسبية ملائمة، وعمل التقديرات المحاسبية المعقولة.

يوضح الجدول رقم (٤) معامل ارتباط بيرسون بين عبارات الفرض الثاني:

جدول (٤): معامل ارتباط بيرسون للارتباط بين عبارات الفرض الثاني.

العبارة الأولى	العبارة الثانية	معامل الارتباط
مراقب الحسابات تقييم معقولية التقديرات المحاسبية للقيمة بار المراجعة الدولي ISA,701 على تكاليف المراجعة.	تبنى مراقب الحسابات الإفصاح في تقرير المراجعة عن شريك المراجعة سواء المرتبط أو الفاحص في ظل معيار المراجعة الدولي ISA,701 على تكاليف المراجعة.	٠,٧١٥

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي.

ويوضح الجدول رقم (٤) أن هناك علاقة ارتباط طردي متوسط بين كل من تبني مراقب الحسابات تقييم معقولية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في ظل معيار المراجعة الدولي ISA,701 وتبنيه الإفصاح عن شريك المراجعة من حيث التأثير على تكاليف المراجعة، مما يمكن معه القول أن المتغيرين يقويان العلاقة بين المتغير المستقل في هذا الفرض وبين المتغير التابع.

يوضح الجدول رقم (٥) معامل ارتباط بيرسون لأقوى الارتباطات بين عبارات الفرض الثالث:

جدول (٥): معامل ارتباط بيرسون لأقوى الارتباطات بين عبارات الفرض الثالث

العبارة الأولى	العبارة الثانية	معامل الارتباط
العناية المهنية الواجبة العلاقة الطردية بين وفاء مراقب بمسئوليته عن تقييم التحريفات الجوهرية والتكاليف المراجعة.	تقوي العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل علاقة الرأي المعدل أو المتحفظ بتكاليف المراجعة.	٠,٨٣٩٣
العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل ملحوظ علاقة ي بتكاليف المراجعة مقارنة بالرأي المتحفظ.	تقوي العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل بشكل ملحوظ علاقة الامتناع عن ابداء الرأي بتكاليف المراجعة مقارنة بالرأي السلبي.	٠,٧٢٥٥

٠,٥٠٣	يبقى بذل العناية المهنية الواجبة على العلاقة الطردية بين وفاء مراقب الحسابات بمسؤوليته عن تقييم عرض القوائم المالية وذلك في حالة سلامة تلك القوائم والتكاليف الظاهرة للمراجعة، بينما يقوي تلك العلاقة الطردية في حالة توصله إلى نتيجة بعدم سلامة تلك القوائم.	ية المهنية الواجبة لمراقب الحسابات عند ظهور عدم قدرة المنشأة على الاستمرار العلاقة الإيجابية بين الحسابات لفرض الاستمرارية وتكاليف المراجعة.
٠,٤٤٨	تقوي العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل بشكل ملحوظ علاقة الامتناع عن ابداء الرأي بتكاليف المراجعة مقارنة بالرأي السلبي.	ة المهنية العلاقة الطردية بين وفاء مراقب الحسابات ص نظام الرقابة الداخلية لتحديد درجة الاعتماد عليه للمراجعة.
٠,١١٦	يبقى بذل العناية المهنية الواجبة على العلاقة الطردية بين وفاء مراقب الحسابات بمسؤوليته عن تقييم عرض القوائم المالية وذلك في حالة سلامة تلك القوائم والتكاليف الظاهرة للمراجعة، بينما يقوي تلك العلاقة الطردية في حالة توصله إلى نتيجة بعدم سلامة تلك القوائم.	ة المهنية العلاقة الطردية بين وفاء مراقب الحسابات ص ققيم نظام الرقابة الداخلية لتحديد درجة الاعتماد عليه لظاهرة للمراجعة.

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي.

ويمكن توضيح الجدول رقم (٥) في النقاط التالية:

- تأتي علاقة الارتباط الأولى بين تقوية العناية المهنية الواجبة العلاقة الطردية بين وفاء مراقب الحسابات بمسؤوليته عن تقييم التحريفات الجوهرية والتكاليف الظاهرة للمراجعة وبين تقوي العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل علاقة الرأي المعدل أو المتحفظ بتكاليف المراجعة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قوي قيمته ٠,٨٣٩، ويعكس ذلك أن العناية المهنية الواجبة تمثل قاسم مشترك في تقوية علاقة كل من وفاء مراقب الحسابات بمسؤوليته عن تقييم التحريفات الجوهرية والرأي المعدل أو المتحفظ بالمتغير التابع وهو تكاليف المراجعة.

- تأتي علاقة الارتباط الثانية بين تقوية العناية المهنية الواجبة لمراقب الحسابات عند ظهور مؤشرات عدم قدرة المنشأة على الاستمرار وتكاليف المراجعة، وبين تقوي العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل بشكل ملحوظ علاقة الامتناع عن ابداء الرأي بتكاليف المراجعة مقارنة بالرأي السلبي حيث يوجد بينهما ارتباط طردي متوسط قيمته ٠,٧٢٥٥، لذلك يخلص الباحث إلى أن نوع الرأي (خاصة إذا كان رأي سلبياً ومتحفظاً) يمثل مجالاً خصباً في تقوية العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل للاتجاه الصعودي الموجب بين نوع الرأي وتكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة.

- تأتي علاقة الارتباط الثالثة بين تقوية العناية المهنية الواجبة العلاقة الطردية بين وفاء مراقب الحسابات بمسؤوليته عن تقييم التحريفات الجوهرية والتكاليف الظاهرة للمراجعة، وبين إبقاء بذل العناية المهنية الواجبة على العلاقة الطردية بين وفاء مراقب الحسابات بمسؤوليته عن تقييم عرض القوائم المالية وذلك في حالة سلامة تلك القوائم والتكاليف الظاهرة للمراجعة، بينما يقوي تلك العلاقة الطردية في حالة توصله إلى نتيجة بعدم سلامة تلك القوائم حيث يوجد بينهما ارتباط طردي ضعيف قيمته ٠,٥٠٣، لذلك يوصي الباحث بضرورة أن يحقق مراقب الحسابات التوازن بين الوفاء بمسؤوليته عن تقييم التحريفات الجوهرية وفاء مراقب الحسابات بمسؤوليته عن تقييم عرض القوائم المالية وذلك في حالة سلامة تلك القوائم والتكاليف الظاهرة للمراجعة.

يوضح الجدول رقم (٦) معامل ارتباط بيرسون لأقوى الارتباطات بين عبارات الفرض الرابع:

جدول (٦): معامل ارتباط بيرسون لأقوى الارتباطات بين عبارات الفرض الرابع.

العبارة الأولى	العبارة الثانية	معامل الارتباط
مراقب الحسابات تقييم مخاطر الرقابة الداخلية المرتبطة المحاسبية للقيمة العادلة يتطلب خبراء ماليين بمعدل ع بما يؤدي إلى زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة.	إن ممارسة مراقب الحسابات العناية المهنية الواجبة للتحقق من وفاء الإدارة بمسؤوليتها في الاحتفاظ بنظام ملائم للرقابة الداخلية، واختيار وتطبيق سياسات محاسبية ملائمة، وعمل التقديرات المحاسبية المعقولة لن يترتب عليه زيادة في تكاليف المراجعة.	٠,٨١٧
العناية المهنية الواجبة علاقة تبني مراقب الحسابات تقييم القيمة العادلة كأحد الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً مراجعة الدولي ISA,701 يؤدي إلى زيادة التكاليف للمراجعة.	لؤلية شريك المراجعة المرتبط عن التصريح بإصدار عة يزيد من مستوى العناية المهنية له في أداء مهام المر يد من نوعية الشك المهني لديه في كل تقارير وتو ة بما يترتب عليه زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة.	٠,٧٤٩
العناية المهنية الواجبة علاقة تبني مراقب الحسابات تقييم عن تقديرات القيمة العادلة كأمر رئيسي للمراجعة. في المراجعة الدولي ISA,701 بتكاليف المراجعة.	أن إدراك شريك المراجعة المرتبط لقابليته للمساءلة أمام مستخدمي القوائم المالية من حيث زيادة مستوى الشفافية حول المسؤول عن أداء عملية المراجعة يزيد من مستوى العناية المهنية التي يوليها لعملية المراجعة ويزيد من نزعة الشك المهني لديه وما لذلك من أثر على زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة.	٠,٧٠٠١

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي.

ويبرز الجدول رقم (٦) علاقات الارتباط التالية:

- تأتي علاقة الارتباط الأولى بين قيام مراقب الحسابات بتقييم مخاطر الرقابة الداخلية المرتبطة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة يتطلب خبراء ماليين بمعدل أجر مرتفع بما يؤدي إلى زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة، وبين ممارسة مراقب الحسابات العناية المهنية الواجبة للتحقق من وفاء الإدارة بمسؤوليتها في الاحتفاظ بنظام ملائم للرقابة الداخلية، واختيار وتطبيق سياسات محاسبية ملائمة، وعمل التقديرات المحاسبية المعقولة لن يترتب عليه زيادة في تكاليف المراجعة. حيث يوجد بينهما ارتباط طردي قوي قيمته ٠,٨١٧، مما يعكس الدور المحوري لتقييم نظام الرقابة الداخلية في الربط بين تقييم مخاطر تقديرات القيمة العادلة، ومن التحقق من وفاء الإدارة بمسؤوليتها عن الاحتفاظ بنظام قوي للرقابة الداخلية، وأثر العناية المهنية لمراقب الحسابات كعامل معدل لعلاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع في الدراسة.

- تأتي علاقة الارتباط الثانية بين تقوي العناية المهنية الواجبة علاقة تبني مراقب الحسابات تقييم افتراضات القيمة العادلة كأحد الأمور الرئيسية للمراجعة بما يؤدي إلى زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة، وبين مسؤولية شريك المراجعة المرتبط عن التصريح بإصدار تقرير المراجعة بما يزيد من مستوى العناية المهنية له في أداء مهام المراجعة بما يترتب عليه زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي متوسط قيمته ٠,٧٤٩، مما يعكس أهمية مراعاة شريك المراجعة الفاحص تقييم معقولة تقديرات القيمة العادلة قبل التصريح بإصدار تقرير المراجعة.

- تأتي علاقة الارتباط الثالثة بين تقوي العناية المهنية الواجبة علاقة تبني مراقب الحسابات تقييم الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة بتكاليف المراجعة، وبين إدراك شريك المراجعة المرتبط لقابليته للمساءلة أمام مستخدمي القوائم المالية من حيث زيادة مستوى الشفافية حول المسؤول عن أداء عملية المراجعة يزيد من مستوى العناية المهنية التي يوليها لعملية المراجعة ويزيد من نزعة الشك المهني لديه وما لذلك من أثر على زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة حيث يوجد بينهما ارتباط طردي متوسط قيمته ٠,٧٠٠١، مما يعكس أهمية إدراك شريك المراجعة المرتبط بإمكانية مساءلته أمام

مستخدمي القوائم المالية بما يستدعي ضرورة تقييم معقولة تقديرات القيمة العادلة قبل التصريح بإصدار تقرير المراجعة.

٣/٥/٦/٨: اختبار التحقق الاحصائي لفروض البحث وذلك من خلال استخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط وتحويله لنموذج الانحدار الخطي المتعدد وتشغيل النموذج ببرنامج SPSS: تتمثل فروض البحث في ظل التحليل الاضافي فيما يلي:

الفرض الأول (H₁): "يؤثر تبني مراقب الحسابات معياري المراجعة الدوليين ISA,700 Revised,701 معنوياً على تكاليف المراجعة من وجهة نظر كل من مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات التجارة بمصر"، أما الفرض العدمي (H₀) هو: "لا يؤثر تبني مراقب الحسابات معياري المراجعة الدوليين ISA,700 & 701 معنوياً على تكلفة المراجعة من وجهة نظر كل من مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات التجارة بمصر".

الفرض الثاني (H₂): "تؤثر العناية المهنية المعقولة معنوياً كمتغير معدل على علاقة تبني مراقب الحسابات معياري المراجعة الدوليين ISA,700 Revised & 701 بتكلفة المراجعة من وجهة نظر كل من مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات التجارة بمصر"، أما الفرض العدمي (H₀) هو: "لا تؤثر العناية المهنية المعقولة معنوياً كمتغير معدل على علاقة تبني مراقب الحسابات معياري المراجعة الدوليين ISA,700 Revised,701 بتكلفة المراجعة من وجهة نظر كل من مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات التجارة بمصر".

الفرض الثالث (H₃): "تؤثر العناية المهنية المعقولة معنوياً كمتغير معدل على علاقة تبني مراقب الحسابات معياري المراجعة الدوليين ISA,700 Revised,701 بتكلفة المراجعة من وجهة نظر كل من مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات التجارة بمصر"، أما الفرض العدمي (H₀) هو: "لا تؤثر العناية المهنية المعقولة معنوياً كمتغير معدل على علاقة تبني مراقب الحسابات معياري المراجعة الدوليين ISA,700 Revised,701 بتكلفة المراجعة من وجهة نظر كل من مكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات التجارة بمصر".

وباستخدام أسلوب الانحدار المتعدد يمكن التعبير عن النموذج الذي يعكس الفرض الأول كما يلي :

$$Ye = f (EFF AD ISA,700 AC).$$

$$EFF AD ISA,700 AC = f (B_0 + B_1X_1 + B_1X_2 + B_1X_3 + B_1X_4 + B_1X_5 + B_1X_6 + B_1X_7 + e).$$

حيث:

Ye: المتغير التابع وهو تكاليف المراجعة.

EFF AD ISA,700,701AC: المتغير المستقل الأول وهو أثر تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised. على تكاليف المراجعة.

B₀: الثابت في معادلة الانحدار.

B₁, B₂, B₃, B₄, B₅: معاملات المتغيرات المستقلة الفرعية.

X₁: أثر تبني مراقب الحسابات فقرة نوع الرأي كما في معيار المراجعة الدولي ISA,700 على تكاليف المراجعة.

X₂: أثر تبني مراقب الحسابات فقرة أساس الرأي كما في معيار المراجعة الدولي ISA,700 على تكاليف المراجعة.

X₃: أثر تبني مراقب الحسابات فقرة الاستمرارية كما في معيار المراجعة الدولي ISA,700 على تكاليف المراجعة.

X₄: أثر تبني مراقب الحسابات الإفصاح في تقرير المراجعة عن مسؤوليته في ظل معيار المراجعة الدولي ISA,700 على تكاليف المراجعة.

X₅: أثر تبني مراقب الحسابات الإفصاح في تقرير المراجعة عن مسؤولية الإدارة في ظل معيار المراجعة الدولي ISA,700 على تكاليف المراجعة.

e: الخطأ العشوائي والذي يعبر عن أثر متغيرات أخرى تؤثر في المتغير التابع ولم يتضمنها النموذج.

$$X_1 = f(x_{1/1} + x_{1/2} + x_{1/3} + x_{1/4} + x_{1/5}).$$

حيث :

X_{1/1}: أثر تجميع أدلة مراجعة مناسبة وكافية للتوصل إلى رأي نظيف على تكاليف المراجعة.

X_{1/2}: أثر تعدد مسببات إصدار تقرير مراجعة برأي معدل على تكاليف المراجعة.

X_{1/3}: أثر حاجة مراقب الحسابات إلى أدلة مراجعة إضافية إصدار تقرير مراجعة برأي سلبي على تكاليف المراجعة.

X_{1/4}: أثر تعدد مسببات امتناع مراقب الحسابات عن إبداء الرأي على تكاليف المراجعة.

X_{1/5}: أثر شكل الإفصاح عن الرأي بتقرير المراجعة على تكاليف المراجعة.

$$X_2 = f(x_{2/1} + x_{2/2} + x_{2/3}).$$

حيث :

X_{2/1}: أثر التزام مراقب الحسابات بتفعيل فقرة أساس الرأي في حالة الرأي السلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي على تكاليف المراجعة.

X_{2/2}: أثر التزام مراقب الحسابات بتفعيل فقرة أساس الرأي في حالة الرأي المعدل على تكاليف المراجعة.

X_{2/3}: أثر التزام مراقب الحسابات بتفعيل فقرة أساس الرأي في حالة الرأي النظيف على تكاليف المراجعة.

$$X_3 = f(x_{3/1} + x_{3/2} + x_{3/3}).$$

حيث :

X_{3/1}: أثر تبني مراقب الحسابات فقرة الاستمرارية على تكاليف المراجعة.

X_{3/2}: أثر قيام مراقب الحسابات ببذل العناية المهنية الواجبة وممارسة شكه المهني وظهور بعد ذلك مؤشرات تدل على عدم قدرة العميل على الاستمرار وعدم مسؤوليته على تكاليف المراجعة.

X_{3/3}: أثر نوع رأي المراجع في السنة السابقة معنوياً على رأيه في السنة الحالية بشأن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار على تكاليف المراجعة.

$$X_4 = f(x_{4/1} + x_{4/2} + x_{4/3}).$$

حيث :

$X_{4/1}$: أثر توصل مراقب الحسابات إلى تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية ككل من التحريفات الجوهرية، وإصدار تقرير المراجعة برأي معين على تكاليف المراجعة.

$X_{4/2}$: أثر التزام مراقب الحسابات بتحديد إجراءات المراجعة والأحكام المهنية في خطة المراجعة على تكاليف المراجعة.

$X_{4/3}$: أثر بذل العناية المهنية الواجبة من قبل مراقب الحسابات في جميع مراحل عملية المراجعة على تكاليف المراجعة.

$$X_5 = f(x_{5/1} + x_{5/2} + x_{5/3}).$$

حيث :

$X_{5/1}$: أثر بذل العناية الواجبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية على تكاليف المراجعة.

$X_{5/2}$: أثر ممارسة مراقب الحسابات الشك المهني الزائد فيما يتعلق بتقييم الإدارة لاستمرارية المنشأة على تكاليف المراجعة.

$X_{5/3}$: أثر ممارسة مراقب الحسابات العناية المهنية الواجبة للتحقق من وفاء الإدارة بمسئوليتها في الاحتفاظ بنظام ملائم للرقابة الداخلية على تكاليف المراجعة.

ويتم حساب معاملات الانحدار، وعامل تضخم التباين vif ، وقيمة اختبار T وقيمة p - value أو المعنوية لمتغيرات الفرض الأول كما في جدول رقم (٧).

جدول (٧): نموذج تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الأول في ظل التحليل الإضافي

المتغيرات	معامل الانحدار	قيمة اختبار t - test	المعنوية p - value	تضخم التباين
مراقب الحسابات فقرة نوع الرأي كما في معيار المراجعة الدولي ISA,700	٥,٨١٧	٠,٠٠٢٠٥	٠,٠٠٣٥٨	١,٥٠٧
مراقب الحسابات فقرة أساس الرأي كما في معيار المراجعة الدولي ISA,700	٠,٨٩٤	٠,٠٠١٢	٠,٠٠١٥٩	١,٦٨٣
مراقب الحسابات فقرة الاستمرارية كما في معيار المراجعة الدولي ISA,700	٢,٦٣٤	٠,٠٠٣٦٥	٠,٠٠٣٩٧	١,٤١٣
مراقب الحسابات الإفصاح في تقرير المراجعة عن مسؤوليته في ظل معيار الدولي ISA,700 على تكاليف المراجعة.	٠,٨٦٥	٠,٠٠٢٥	٠,٠٠٣١	١,٧٢٤
مراقب الحسابات الإفصاح في تقرير المراجعة عن مسؤولية الإدارة في ظل إرجعة الدولي ISA,700 على تكاليف المراجعة.	١,٦٣٩	٠,٠٥٤٤	٠,٠٠٣٩	١,٩٦٢
سوائى.	٨,٢٣٥	٠,٠٠٠٨١	٠,٠٠٣١١	٢,١٠٠
محدد R^2	٠,٣٦٣٦			
محدد المعدل.	٠,٤٣١٨٨			

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي.

ويمكن توضيح الجدول (٨) في النقاط التالية:

- هناك أثر إيجابي معنوي للمتغيرات الفرعية التي تعكس أثر تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,700 على تكاليف المراجعة، هذه المتغيرات هي أثر تبني مراقب الحسابات كل من (فقرة نوع الرأي – فقرة أساس الرأي – فقرة الاستمرارية – إفصاح مراقب الحسابات في تقرير المراجعة عن مسؤوليته) كما في معيار المراجعة الدولي ISA,700 ، حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار t لكل متغير تقل عن قيمة المعنوية والتي تقل عن ٠,٠٥، مما يعني تحقق الفرض البديل (H_1) بوجود أثر معنوي لتبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,700 على تكاليف المراجعة ورفض الفرض العدمي وهو يقترب من النتيجة التي توصلت إليه دراسة (Musa& Others, 2020) ولكن في ظل أثر خصائص المنشأة على أتعاب المراجعة.

- ليس هناك أثر معنوي لمتغير أثر تبني مراقب الحسابات الإفصاح عن مسؤولية الإدارة في تقرير المراجعة على تكاليف المراجعة حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار t تزيد عن قيمة المعنوية والتي تزيد عن ٠,٠٥، مما يعني عدم تحقق الفرض البديل بالنسبة لهذا المتغير الفرعي.

- تبلغ قيمة R – squared أو معامل التحديد في نموذج انحدار الفرض الأول ٠,٣٦٣٦، بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة ٣٦,٣٦ % من التغير الكلي في المتغير التابع، ويرجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في المعادلة، أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن متغيرات النموذج، وبإدخال متغيرات أخرى في نموذج الانحدار بلغت قيمة معامل التحديد المعدل بآثار تلك المتغيرات على نموذج الانحدار ٠,٤٣١٨٨، بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة ٤١,١٨٨ % من التغير الكلي في المتغير التابع، مما يمكن معه القول أن ادخال متغيرات أخرى في نموذج انحدار الفرض الأول يترتب عليه زيادة قدرة المتغير المستقل على تفسير التغير في المتغير التابع بنسبة ٠,٠٤٨٢٨ % (٠,٤١١٨٨ – ٠,٣٦٣٦).

في ضوء التحليل السابق يمكن الإجابة عن التساؤل الأول والذي يتعلق بالفرض الأول هل يؤثر تبني مراقب الحسابات معياري المراجعة الدوليين ISA,700 Revised1 على تكاليف المراجعة؟ بنعم وذلك لتأثير تبني مراقب الحسابات كل أربع متغيرات فرعية دون التأثير على متغير فقط بالنسبة للمتغير التابع وهو تكاليف المراجعة.

وباستخدام أسلوب الانحدار المتعدد يمكن التعبير عن النموذج الذي يعكس الفرض الثاني كما يلي :

$$EFF AD ISA701 AC = f (B_0 + B_1X_1 + B_1X_2 + e).$$

حيث:

EFF AD ISA, 701AC: المتغير المستقل الثاني وهو أثر تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,701 على تكاليف المراجعة.

X₁: أثر تبني مراقب الحسابات تقييم معنوية تقديرات القيمة العادلة كأحد الأمور الرئيسية للمراجعة على تكاليف المراجعة.

X₂: أثر تبني مراقب الحسابات الإفصاح في تقرير المراجعة عن اسم شريك المراجعة سواء الفاحص أو المرتبط على تكاليف المراجعة.

B₀: الثابت في معادلة الانحدار.

B₁, B₂: معاملات المتغيرات المستقلة الفرعية.

$$X_1 = f(x_{1/1} + x_{1/2} + x_{1/3}).$$

حيث:

X_{1/1}: أثر تبني مراقب الحسابات تقييم معقولة تقديرات القيمة العادلة كأحد الأمور الرئيسية للمراجعة على تكاليف المراجعة.

X_{1/2}: أثر قيام مراقب الحسابات بتقييم مخاطر الرقابة الداخلية المرتبطة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة على تكاليف المراجعة.

X_{1/3}: أثر قيام مراقب الحسابات بالتوثيق المستندي لأساس تقييم تقديرات القيمة العادلة على تكاليف المراجعة.

$$X_2 = f(x_{2/1} + x_{2/2} + x_{2/3}).$$

حيث:

X_{2/1}: أثر مسنولية شريك المراجعة المرتبط عن التصريح باصدار تقرير المراجعة على تكاليف المراجعة.

X_{2/2}: أثر حرص شريك المراجعة على الدور التقييمي للمستثمرين على تكاليف المراجعة.

X_{2/3}: أثر إدراك شريك المراجعة المرتبط لقابليته للمساءلة أمام مستخدمي القوائم المالية على تكاليف المراجعة.

ويتم حساب معاملات الانحدار، وعامل تضخم التباين vif، وقيمة اختبار T وقيمة p-value أو المعنوية لمتغيرات الفرض الثاني كما في جدول رقم (٨).

جدول (٨): نموذج تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الثاني في ظل التحليل الاضافي

المتغيرات	معامل الانحدار	قيمة اختبار t - test	المعنوية p-value	تضخم التباين
مراقب الحسابات الإفصاح في تقرير المراجعة عن تقييمه لمعقولة تقديرات	٢,٠٣٢	٠,٠٦٥٨	٠,٨٥١	٢,٠٠٤
مراقب الحسابات الإفصاح في تقرير المراجعة عن شريك المراجعة	٣,٩٠٠	٠,٠٩٦٢	٠,٠٧١١	٣,٠٠٧
مراقب الحسابات الإفصاح في تقرير المراجعة عن شريك المراجعة	٨,٢٣٥	٠,٠٠٠٨١	٠,٠٠٣١١	٢,١٠٠
عدد R ²	٠,٢٨٥٦			
عدد المعدل	٠,٣٧٨٤			
p-value	٠,٠١٣			

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الاحصائي.

ويتضح من الجدول (٨) أنه ليس هناك أثر معنوي للمتغيرين الفرعيين اللذين يعكسان أثر تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,701 - من حيث تقييم معقولة تقديرات القيمة العادلة، والإفصاح في تقرير المراجعة

عن اسم شريك المراجعة سواء الفاحص أو المرتبط- على تكاليف المراجعة، حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار t لكل من المتغيرين تزيد عن قيمة المعنوية والتي تزيد عن ٠,٠٥، مما يعني عدم تحقق الفرض العدمي (H_0) بعدم وجود أثر معنوي لتبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,701 من حيث تقييم معقولية تقديرات القيمة العادلة، والإفصاح في تقرير المراجعة عن اسم شريك المراجعة سواء الفاحص أو المرتبط على تكاليف المراجعة ورفض الفرض البديل (H_2) .

- تبلغ قيمة $R - squared$ أو معامل التحديد في نموذج انحدار الفرض الثاني ٠,٢٨٥٦، بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة ٢٨,٥٦ % من التغير الكلي في المتغير التابع، ويرجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في المعادلة، أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن متغيرات النموذج، وبإدخال متغيرات أخرى في نموذج الانحدار بلغت قيمة معامل التحديد المعدل بآثار تلك المتغيرات على نموذج الانحدار ٠,٣٧٤٤، بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة ٣٧,٨٤ % من التغير الكلي في المتغير التابع، مما يمكن معه القول أن ادخال متغيرات أخرى في نموذج انحدار الفرض الثاني يترتب عليه زيادة قدرة المتغير المستقل على تفسير التغير في المتغير التابع بنسبة ٠,٠٩٢٨ % (٠,٣٧٨٤ - ٠,٢٨٥٦) .

في ضوء التحليل السابق يمكن الإجابة عن التساؤل الثاني والذي يتعلق بالفرض الثاني هل يؤثر تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,701 على تكاليف المراجعة ؟ بلا وذلك لعدم تأثير تبني مراقب الحسابات لأي من المتغيرين الفرعيين بالنسبة للمتغير التابع وهو تكاليف المراجعة.

وباستخدام أسلوب الانحدار المتعدد يمكن التعبير عن النموذج الذي يعكس الفرض الثالث كما يلي:

$$Ye = f(FF\ DPC\ MV: AD\ ISA,700\ AC = f(B_0 + B_1X_1 + B_1X_2 + B_1X_3 + e).$$

حيث:

FF DPC MV: AD ISA,700 AC : أثر العناية المهنية كمتغير معدل لعلاقة تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,700. بتكاليف المراجعة.

B_0 : الثابت في معادلة الانحدار.

B_1, B_2, B_3 : معاملات المتغيرات المستقلة الفرعية.

X_1 : أثر العناية المهنية كمتغير معدل لعلاقة نوع الرأي بتكاليف المراجعة.

X_2 : أثر العناية المهنية كمتغير معدل لعلاقة إفصاح مراقب الحسابات عن مسئوليته في تقرير المراجعة بتكاليف المراجعة.

X_3 : أثر العناية المهنية كمتغير معدل لعلاقة إفصاح مراقب الحسابات عن تقييم فرضيات الاستمرارية بتكاليف المراجعة.

e : الخطأ العشوائي والذي يعبر عن أثر متغيرات أخرى تؤثر في المتغير التابع ولم يتضمنها النموذج.

$$X_1 = f(x_{1/1} + x_{1/2} + x_{1/3} + x_{1/4}).$$

حيث :

$X_{1/1}$: لا تعدل العناية المهنية الواجبة علاقة الرأي النظيف بتكاليف المراجعة بل تحتفظ ببقاء تلك العلاقة كما هي.

$X_{1/2}$: تقوي العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل علاقة الرأي المعدل أو الرأي السلبي أو الامتناع عن الرأي بتكاليف المراجعة.

$X_{1/3}$: تقوي العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل بشكل ملحوظ علاقة الرأي السلبي بتكاليف المراجعة مقارنة بالرأي المتحفظ.

$X_{1/4}$: تقوي العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل بشكل ملحوظ علاقة الامتناع عن ابداء الرأي بتكاليف المراجعة مقارنة بالرأي السلبي.

$$X_2 = f(x_{2/1} + x_{2/2} + x_{2/3} + x_{2/4}).$$

حيث :

$X_{2/1}$: تقوي العناية المهنية الواجبة العلاقة الطردية بين وفاء مراقب الحسابات بمسؤوليته عن تقييم التحريفات الجوهرية والتكاليف الظاهرة للمراجعة.

$X_{2/2}$: تقوي العناية المهنية الواجبة العلاقة الطردية بين وفاء مراقب الحسابات بمسؤوليته عن فحص وتقييم وتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد درجة الاعتماد عليه والتكاليف الظاهرة للمراجعة.

$X_{2/3}$: يبقى بذل العناية المهنية الواجبة على العلاقة الطردية بين وفاء مراقب الحسابات بمسؤوليته عن تقييم عرض القوائم المالية وذلك في حالة سلامة تلك القوائم والتكاليف الظاهرة للمراجعة، بينما يقوي تلك العلاقة الطردية في حالة توصله إلى نتيجة بعدم سلامة تلك القوائم.

$X_{2/4}$: بذل العناية المهنية الواجبة يبقى على العلاقة الطردية بين وفاء مراقب الحسابات بمسؤوليته عن تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية ومعقولية التقديرات المحاسبية والايضاحات ذات الصلة التي أعدتها الإدارة وتكاليف المراجعة، في حين أن العناية المهنية الزائدة تزيد من الاتجاه التصاعدي لتلك العلاقة.

$$X_3 = f(x_{3/1} + x_{3/2}).$$

حيث :

$X_{3/1}$: تقوي العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل العلاقة الإيجابية بين تقييم مراقب الحسابات لاستمرارية المنشأة من خلال فحص مؤشرات عدم الاستمرار بتكاليف المراجعة.

$X_{3/2}$: تقوي العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل العلاقة الإيجابية بين تقييم مراقب الحسابات لاستمرارية المنشأة من خلال الحصول على تقارير مكتوبة من الإدارة ومسؤولي الحوكمة بالمنشأة محل المراجعة بتكاليف المراجعة.

ويتم حساب معاملات الانحدار، وعامل تضخم التباين vif ، وقيمة اختبار T وقيمة p - value أو المعنوية للمتغيرات الفرعية التي تعكس الفرض الثالث كما في جدول رقم (٩).

جدول (٩): نموذج تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الثالث في ظل التحليل الإضافي.

المتغيرات	معامل الانحدار	قيمة اختبار t - test	المعنوية p- value	تضخم التباين
العناية المهنية كمتغير معدل لعلاقة نوع الرأي بتكاليف المراجعة.	٧,٢٧١	٠,٠٠٣١٢	٠,٠٠٤٣٦	١,٦١٨
العناية المهنية كمتغير معدل لعلاقة إفصاح مراقب الحسابات عن مسؤوليته في ارجعة بتكاليف المراجعة.	١,٣٣٢	٠,٠٠٢٣	٠,٠٠٢٧٧	١,٦٨٣
العناية المهنية كمتغير معدل لعلاقة تبني مراقب الحسابات تقييم الاستمرارية مراجعة.	٢,٥٥٠	٠,٠٠٢٢٧	٠,٠٠٤٥١	٤,٦٦٤
سوائى.	١٠,١٠٠	٠,٠٠١٦	٠,٠٣١١	١,٧٤٤

٠,٢٤٨	عدد R ²
٠,٣٦٩	عدد المعدل.
٠,٠٣٧	p- value
٦,٢٠٣	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي.

ويمكن توضيح الجدول (٩) في النقاط التالية:

- هناك أثر إيجابي معنوي لكل المتغيرات الفرعية التي تعكس الفرض الثالث وهو أثر العناية المهنية كمتغير معدل لعلاقة كل من نوع الرأي، وإفصاح مراقب الحسابات عن مسؤوليته في تقرير المراجعة، ومسؤوليته عن تقييم فرضيات الاستمرارية بتكاليف المراجعة حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار t تقل عن قيمة المعنوية والتي تقل عن ٠,٠٥، مما يعني تحقق الفرض البديل (H₃) بوجود أثر معنوي لأثر العناية المهنية كمتغير معدل لعلاقة تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,700 بتكاليف المراجعة، ورفض الفرض العدمي.

- تبلغ قيمة R – squared أو معامل التحديد في نموذج انحدار الفرض الثالث ٠,٢٤٨ بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة ٢٤,٨% من التغير الكلي في المتغير التابع، ويرجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في المعادلة، أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن متغيرات النموذج، وبإدخال أثر العناية المهنية في نموذج الانحدار بلغت قيمة معامل التحديد المعدل بأثر ذلك المتغير الشك المهني على نموذج الانحدار ٠,٣٦٩ بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة ٣٦,٩% من التغير الكلي في المتغير التابع، مما يمكن معه القول أن ادخال الشك المهني في نموذج انحدار الفرض الثاني يترتب عليه زيادة قدرة المتغير المستقل على تفسير التغير في المتغير التابع بنسبة ٠,١٢١% (٠,٣٦٩ – ٠,٢٤٨).

في ضوء التحليل السابق يمكن الإجابة عن التساؤل الثالث والذي يتعلق بالفرض الثالث هل تؤثر العناية المهنية كمتغير معدل على علاقة تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised1 على تكاليف المراجعة؟ بنعم وذلك لتأثير كل المتغيرات الفرعية التي تعكس تبني مراقب الحسابات العناية المهنية على تكاليف المراجعة.

وباستخدام أسلوب الانحدار المتعدد يمكن التعبير عن النموذج الذي يعكس الفرض الرابع كما يلي :

$$Y_e = f(\text{FF DPC MV: AD ISA,701 AC}).$$

$$(\text{FF DPC MV: AD ISA,701 AC}) = f(B_0 + B_1X_1 + B_1X_2 + e).$$

حيث:

EFF DPC MV: AD ISA,701 AC: أثر العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل لعلاقة تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,701. بتكاليف المراجعة.

B₀: الثابت في معادلة الانحدار.

B₁, B₂, B₃: معاملات المتغيرات المستقلة الفرعية.

X₁: أثر تبني مراقب الحسابات العناية المهنية الواجبة على علاقة تبني مراقب الحسابات الإفصاح في تقرير المراجعة عن تقييمه لمعقولية تقديرات القيمة العادلة بتكاليف المراجعة.

X_2 : أثر تبني مراقب الحسابات العناية المهنية الواجبة على علاقة الإفصاح في تقرير المراجعة عن اسم شريك المراجعة المرتبط والشريك الفاحص بتكاليف المراجعة.

e: الخطأ العشوائي والذي يعبر عن أثر متغيرات أخرى تؤثر في المتغير التابع ولم يتضمنها النموذج.

$$X_1 = f(x_{1/1} + x_{1/2} + x_{1/3} \ x_{1/4}).$$

حيث :

$X_{1/1}$: تقوي العناية المهنية الواجبة تبني مراقب الحسابات تقييم افتراضات القيمة العادلة بالتكاليف الظاهرة للمراجعة.

$X_{1/2}$: إن قيام مراقب الحسابات بتقييم مخاطر الرقابة الداخلية المرتبطة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة يتطلب خبراء ماليين بمعدل أجر مرتفع بما يؤدي إلى زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة.

$X_{1/3}$: إن قيام مراقب الحسابات بالتوثيق المستندي لأساس تقييم تقديرات القيمة العادلة يترتب عليه زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة.

$X_{1/4}$: تقوي العناية المهنية الواجبة تبني مراقب الحسابات تقييم الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة بتكاليف المراجعة.

$$X_2 = f(x_{2/1} + x_{2/2} + x_{2/3}).$$

حيث :

$X_{2/1}$: إن مسؤولية شريك المراجعة المرتبط عن التصريح باصدار تقرير المراجعة يزيد من مستوى العناية المهنية له في أداء مهام المراجعة، كما يزيد من نوعية الشك المهني لديه في كل تقارير وتوكيدات الإدارة بما يترتب عليه زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة.

$X_{2/2}$: إن ممارسة مراقب الحسابات العناية المهنية الواجبة للتحقق من وفاء الإدارة بمسئوليتها في الاحتفاظ بنظام ملائم للرقابة الداخلية، واختيار وتطبيق سياسات محاسبية ملائمة، وعمل التقديرات المحاسبية المعقولة لن يترتب عليه زيادة في تكاليف المراجعة.

$X_{2/3}$: أن إدراك شريك المراجعة المرتبط لقابليته للمساءلة أمام مستخدمي القوائم المالية من حيث زيادة مستوى الشفافية حول المسئول عن أداء عملية المراجعة يزيد من مستوى العناية المهنية التي يوليها لعملية المراجعة ويزيد من نزعة الشك المهني لديه وما لذلك من أثر على زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة.

ويتم حساب معاملات الانحدار، وعامل تضخم التباين vif، وقيمة اختبار T وقيمة p-value أو المعنوية لمتغيرات الفرض الثاني كما في جدول رقم (١٠).

جدول (١٠): نموذج تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الرابع في ظل التحليل الاضافي

المتغيرات	معامل الانحدار	قيمة اختبار t - test	المعنوية p- value	تضم التباين
بنية الواجبة كمتغير معدل لعلاقة تقييم مراقب الحسابات معقولة التقديرات لقيمة العادلة بتكاليف المراجعة.	١,٩٩٤	٠,٠٠٣٢	٠,٠٠٣٧٠	٢,٣٤٧
مراقب الحسابات الإفصاح في تقرير المراجعة عن اسم شريك المراجعة المرتبط فاحص- كأمر رئيسي للمراجعة- في ظل معيار المراجعة الدولي ISA,701	١,٦٣٣	٠,٠٠٢٥	٠,٠٠٤٤٥	١,٩٨٧
المراجعة.	٨,٣٣١	٠,٠٠١١	٠,٠٢٢٧	٠,٧٤٢
وأي.	٠,٤٦٣			
ديد R^2	٠,٤٩٩			
ديد المعدل.	٠,٠٢٥			
p- value	٥,٤٤٤			

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي.

ويمكن توضيح الجدول (١٠) في النقاط التالية:

- هناك أثر إيجابي معنوي لكل المتغيرات الفرعية التي تعكس الفرض الرابع وهو أثر العناية المهنية كمتغير معدل لعلاقة كل من تقييم امعقولة تقديرات الإدارة للقيمة العادلة، وإفصاح مراقب الحسابات عن اسم شريك المراجعة بتكاليف المراجعة حيث أن القيمة الاحتمالية لاختبار t تقل عن قيمة المعنوية والتي تقل عن ٠,٠٥، مما يعني تحقق الفرض البديل (H4) بوجود أثر معنوي لأثر العناية المهنية كمتغير معدل لعلاقة تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,701 بتكاليف المراجعة، ورفض الفرض العدمي.

- تبلغ قيمة R^2 - squared أو معامل التحديد في نموذج انحدار الفرض الرابع ٠,٤٦٣، بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة ٤٦,٣ % من التغير الكلي في المتغير التابع، ويرجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في المعادلة، أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن متغيرات النموذج، وبإدخال أثر العناية المهنية في نموذج الانحدار بلغت قيمة معامل التحديد المعدل بأثر ذلك المتغير الشك المهني على نموذج الانحدار ٠,٤٩٩، بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة ٤٩,٩ % من التغير الكلي في المتغير التابع، مما يمكن معه القول أن ادخال العناية المهنية في نموذج انحدار الفرض الرابع يترتب عليه زيادة قدرة المتغير المستقل على تفسير التغير في المتغير التابع بنسبة ٠,٠٣٦ % (٠,٤٩٩ - ٠,٤٦٣).

في ضوء التحليل السابق يمكن الإجابة عن التساؤل الرابع والذي يتعلق بالفرض الرابع هل تؤثر العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل على علاقة تبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA701 على تكاليف المراجعة؟ بنعم وذلك لتأثير المتغيرين الفرعيين على تكاليف المراجعة.

٨ / ٦ : نتائج وتوصيات البحث والتوجه بالأبحاث المستقبلية :

استهدف البحث تحليل أثر تبني مراقب الحسابات معياري المراجعة الدوليين ISA,700 Revised 701 على تكاليف المراجعة وذلك في ضوء العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل للعلاقة بين المتغيرين المستقلين والتابع، والتوصل

إلى دليل ميداني لمكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية في هذا الشأن، وقد تبلورت مشكلة البحث في أربع تساؤلات أمكن الاجابة عليها على النحو التالي:

التساؤل الأول: يتعلق بأثر تبني معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised على تكاليف المراجعة، وتم اختبار مقاييس الفرض الأول والذي يتعلق بهذا التساؤل، وكانت نتيجة اختبار هذا الفرض رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل بوجود أثر معنوي لتبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised على تكاليف المراجعة وذلك بالنسبة لمكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة بالجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة قسم المحاسبة بمصر.

التساؤل الثاني: يتعلق بأثر تبني معيار المراجعة الدولي ISA,701 على تكاليف المراجعة، وتم اختبار مقاييس الفرض الثاني والذي يتعلق بهذا التساؤل، وكانت نتيجة اختبار هذا الفرض قبول الفرض العدمي بعدم وجود أثر معنوي لتبني مراقب الحسابات معيار المراجعة الدولي ISA,701 على تكاليف المراجعة وذلك بالنسبة لمكاتب المراجعة المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية، ومكاتب المراجعة بالجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة قسم المحاسبة بمصر.

التساؤل الثالث: يتعلق بأثر العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل على علاقة تبني معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised بتكلفة المراجعة، وتم اختبار مقاييس الفرض الثاني والذي يتعلق بهذا التساؤل، وكانت نتيجة اختبار هذا الفرض رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل بوجود أثر معنوي للعناية المهنية الواجبة كمتغير معدل لعلاقة تبني معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised بتكاليف المراجعة.

التساؤل الرابع: يتعلق بأثر العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل على علاقة تبني معيار المراجعة الدولي ISA,701 بتكلفة المراجعة، وتم اختبار مقاييس الفرض الرابع والذي يتعلق بهذا التساؤل، وكانت نتيجة اختبار هذا الفرض رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل بوجود أثر معنوي للعناية المهنية الواجبة كمتغير معدل لعلاقة تبني معيار المراجعة الدولي ISA,701 بتكاليف المراجعة.

وبالنسبة لكفاءة نموذج انحدار الفرض الأول في تفسير أثر المتغير المستقل الأول على المتغير التابع اتضح أن النموذج يفسر نسبة ٣٦,٣٦ % من التغير الكلي في المتغير التابع ، وبإدخال متغيرات أخرى في نموذج الانحدار بلغت قيمة معامل التحديد المعدل بأثر المتغيرات الرقابية على نموذج الانحدار ٠,٤١٢ ، بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة ٤٣,١٨٨ % من التغير الكلي في المتغير التابع، مما يمكن معه القول أن ادخال متغيرات أخرى في نموذج انحدار الفرض الأول أدت إلى زيادة قدرة المتغير المستقل على تفسير التغير في المتغير التابع بنسبة ٠,٠٤٨٢٨ % (٠,٣٦٣٦ – ٠,٤١١٨٨).

وبالنسبة لكفاءة نموذج انحدار الفرض الثاني في تفسير أثر المتغير المستقل الثاني على المتغير التابع اتضح أن النموذج يفسر نسبة ٢٨,٥٦ % من التغير الكلي في المتغير التابع ، وبإدخال متغيرات أخرى في نموذج الانحدار بلغت قيمة معامل التحديد المعدل بأثر المتغيرات الرقابية على نموذج الانحدار ٠,٣٧٨٤ ، بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة ٣٧,٨٤ % من التغير الكلي في المتغير التابع، مما يمكن معه القول أن ادخال متغيرات أخرى في نموذج انحدار الفرض الأول أدت إلى زيادة قدرة المتغير المستقل على تفسير التغير في المتغير التابع بنسبة ٠,٠٩٢٨ % (٠,٣٧٨٤ – ٠,٢٨٥٦).

وبالنسبة لكفاءة نموذج انحدار الفرض الثالث في تفسير أثر العناية المهنية كمتغير معدل على علاقة المتغير المستقل الأول بالمتغير التابع اتضح أن النموذج يفسر نسبة ٢٤,٨٣ % من التغير الكلي في المتغير التابع ، وبإدخال

متغير العناية المهنية في نموذج الانحدار بلغت قيمة معامل التحديد المعدل بآثار المتغيرات الرقابية على نموذج الانحدار ٠,٣٦٩، بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة ٣٦,٩ % من التغير الكلي في المتغير التابع، مما يمكن معه القول أن ادخال متغير العناية المهنية في نموذج انحدار الفرض الثالث أدت إلى زيادة قدرة المتغير المستقل على تفسير التغير في المتغير التابع بنسبة ٠,١٢١ % (٠,٣٦٩ - ٠,٢٤٨).

وبالنسبة لكفاءة نموذج انحدار الفرض الرابع في تفسير أثر العناية المهنية كمقياس معدل على علاقة المتغير المستقل الثاني بالمتغير التابع اتضح أن النموذج يفسر نسبة ٤٦,٣ % من التغير الكلي في المتغير التابع، وبإدخال متغير العناية المهنية في نموذج الانحدار بلغت قيمة معامل التحديد المعدل بآثار المتغيرات الرقابية على نموذج الانحدار ٠,٤٩٩، بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة ٤٩,٩ % من التغير الكلي في المتغير التابع، مما يمكن معه القول أن ادخال متغير العناية المهنية في نموذج انحدار الفرض الرابع أدت إلى زيادة قدرة المتغير المستقل على تفسير التغير في المتغير التابع بنسبة ٠,٠٣٦ % (٠,٤٩٩ - ٠,٤٦٣).

كما يخلص الباحث إلى النتائج التالية:

- هناك علاقة ترابط بين افصاح مراقب الحسابات عن مسؤوليته بتقرير المراجعة وتقييمه لفرضيات الاستمرارية وذلك من حيث أثر العناية المهنية الواجبة على علاقة المتغير المستقل الأول على المتغير التابع.
- تؤثر العناية المهنية الواجبة جوهرياً على تقوية علاقة تبني مراقب الحسابات كل من تقييم معقولية التقديرات المحاسبية والافصاح في تقرير المراجعة عن اسم شريك المراجعة سواء الفاحص أو المرتبط بتكاليف المراجعة.
- إن احتفاظ المنشأة بنظام فعال للرقابة الداخلية يمثل الأساس في اختيار وتطبيق سياسات محاسبية ملائمة، وعمل التقديرات المحاسبية المعقولة.
- يمثل نوع الرأي (خاصة إذا كان رأي سلبياً و متحفظاً) مجالاً خصباً في تقوية العناية المهنية الواجبة كمقياس معدل للاتجاه الصعودي الموجب بين نوع الرأي وتكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة.
- هناك دور محوري لتقييم نظام الرقابة الداخلية في الربط بين تقييم مخاطر تقديرات القيمة العادلة، ومن التحقق من وفاء الإدارة بمسؤوليتها عن الاحتفاظ بنظام قوي للرقابة الداخلية، وأثر العناية المهنية لمراقب الحسابات كعامل معدل لعلاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع في الدراسة.
- تقوي العناية المهنية الواجبة الاتجاه التصاعدي لعلاقة المتغير المستقل الأول بالمتغير التابع خاصة عند تقييم مراقب الحسابات فرضيات استمرارية المنشأة، كما أن تقييم مراقب الحسابات لقدرة المنشأة على الاستمرار في حالة وجود مؤشرات عكسية يمثل عامل مشترك بين كل من العناية المهنية الواجبة والشك المهني لمراقب الحسابات.
- هناك دور محوري لكل من تقييم نظام الرقابة الداخلية، وتقييم ملائمة السياسات المحاسبية ومعقولية التقديرات المحاسبية في تأثير العناية المهنية الواجبة كعامل معدل لعلاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع، كما أن هناك دوراً محورياً للرأي السلبي والامتناع عن إبداء الرأي في تأثير العناية المهنية الواجبة كعامل معدل لعلاقة المتغير المستقل بالمتغير التابع في الدراسة.

ويوصي الباحث في نهاية البحث بما يلي:

- ضرورة أن يفي مراقب الحسابات بمسؤوليته عن تقييم السيادات المحاسبية المختارة والمطبقة، وتقييم معقولية تقديرات القيمة العادلة بغض النظر عن نوع الرأي (متحفظ - غير متحفظ - سلبي - الامتناع عن إبداء الرأي)، وذلك في ضوء الأثر على تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة.

- ضرورة أن يفصل مراقب الحسابات بين مسؤوليته عن الاستمرارية (تقييم فرضيات الإدارة لاستمرارية المنشأة) وبين مسؤولية الإدارة من إعداد التقديرات اللازمة لتحديد قدرة المنشأة على الاستمرار لمدة سنة مقبلة من تاريخ القوائم المالية.
- ضرورة أن يحقق مراقب الحسابات التوازن بين الإفصاح عن شريك المراجعة المرتبط وتبنيه مسؤولية تقييم تقديرات الإدارة للقيمة العادلة لحاجة كل منهما إلى أدلة مراجعة كافية ومناسبة وما لذلك من آثار على زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة.
- ضرورة مراعاة مراقب الحسابات أثر تبنيه معيار المراجعة الدولي ISA,700 Revised من حيث فقرة أساس الرأي وذلك في حالة أي من الرأي السلبي أو الامتناع عن ابداء الرأي على تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة.
- ضرورة الربط بين مسببات امتناع مراقب الحسابات عن إبداء الرأي، ونوع الرأي، ومسؤولية تقييم استمرارية المنشأة من حيث الأثر على تكاليف المراجعة.
- ضرورة أن يحقق مراقب الحسابات التوازن بين الوفاء بمسؤوليته عن تقييم التحريفات الجوهرية وفاء مراقب الحسابات بمسؤوليته عن تقييم عرض القوائم المالية وذلك في حالة سلامة تلك القوائم والتكاليف الظاهرة للمراجعة.

المراجع

أولاً: المراجع العربية :

- ابراهيم، لبنى زيد وعلي، هيا زياد، (٢٠٢٢)، "جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المحلية في ظل تبني معيار ISA 701 دليل مقترح" مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، (٦٧) ٢، ٢٦٥-٢٨١.
- أحمد، أحمد عبد القادر، (٢٠١٥)، "قياس أثر تغيير شكل ومحتوى تقرير المراجعة على تعظيم قيمته وتضيق فجوة التوقعات بشأنه دراسة ميدانية على ماصدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية في يناير ٢٠١٥"، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، (٤) ٢، ٧٥٤-٨٢٥.
- الاتحاد الدولي للمحاسبين، (٢٠٢٤)، "إصدارات المعايير الدولية إدارة المراجعة والجودة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة معيار المراجعة الدولي ISA,700"، ترجمة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، ٧٧٩-٧٩٥.
- الأخضر، لقلطي ووديع، قاسم، (٢٠٢١)، " معيار العناية المهنية اللازمة للمراجعة في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية دراسة تحليلية"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، (٨) ١، ١٧٣-١٨٢.
- التميمي، عماد حرس جاسم والسعد، فاطمة جاسم محمد والتميمي، سهيل عيد ناصر، (٢٠٢٠)، "أثر نظام المعلومات المحاسبية على العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وخصائص المعلومات المحاسبية: دراسة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية قطاعي المصارف وشركات الاستثمار المالي"، مجلة مدينة العلم، (١٢) ١، ٣١-٤٧.

- الديحاني، فيصل محمد وصل الله وفهمي، علاء الدين عبد العزيز وعلي، شريف محمد، (٢٠٢٢)، "تحليل العوامل والمحددات لإصدار مراقبي الحسابات تقرير مراجعة معدل ودورها في تحسين جودة عملية المراجعة كأحد متطلبات تحقيق التنمية المستدامة: دراسة ميدانية لمكاتب التدقيق الكويتية"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، جامعة مدينة السادات، كلية التجارة، (١٣)، ٢٠١٨-٢٠٢١.
- القباطي، صبحي سعيد علي، (٢٠١٧)، "تطور واتجاه الشك المهني في عملية المراجعة في ظل طريقة المعرفة التي سوف يتبعها المراجع"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة الاسماعيلية، (٨)، ٣، ٢٨-١.
- المري، علي بن سالم وعواد، أحمد عوض، (٢٠٢١)، "التزام مراجع الحسابات ببذل العناية المهنية وأثره على مسئوليته التأديبية في الأنظمة السعودية"، مجلة كلية القانون الكويتية العالمية، (٣٣)، ١، ٢٨٩-٣٤٠.
- المصري، سمر جمال عبدالناصر، (٢٠٢١)، "تقييم أثر متطلبات معيار ٧٠٠ في تعظيم قيمة تقرير المراجع والحد من فجوة المعايير"، مجلة البحوث المالية والتجارية، (٢٢)، ٤، ٢٠١-١٨٧.
- بسطويس، نسمة السيد عبد الحميد وصالح، رضا ابراهيم وسيد، سيد عبد الفتاح، (٢٠٢٤)، "أثر تبني معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠١ على جودة عملية المراجعة في بيئة الأعمال المصرية"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، (١٠)، ١٧، ١٤٤-١٨٩.
- جمعة، محمد خميس خطاب، (٢٠٢٠)، "أثر الإفصاح الاختياري عن شريك المراجعة على جودة المراجعة دليل تطبيقي من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، E- mail address:mohzaytoun@com.dmu-edu، ٤٦-١.
- خدش، حسام الدين والزوي، إبراهيم سليمان عمر ونصار، محمود، (٢٠١١)، "أثر معيار التدقيق الدولي رقم ٧٠٠ المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضيق فجوة التوقعات: دراسة ميدانية لأراء مدقي الحسابات ومعدّي القوائم المالية في شركات القطاع المالي والمستثمرين المؤسسين والأكاديميين"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، (٧)، ٤، ٥٩٥-٦٢٥.
- عبد الباقي، حسين سيد حسن، (٢٠١٨)، "دور المراجع الخارجي في تأكيد تقديرات القيمة العادلة في البيئة المصرية دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، (٢٢)، ٨، ١١٠١-١١٣٣.
- عبد الرحيم، رضا محمود محمد، (٢٠١٩)، "أثر فعالية لجان وجودة المراجعة علي العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية عام ٢٠١٥ وفترة تأخير إصدار تقرير مراقب الحسابات- دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة جامعة طنطا، (٢٦)، ٢، ٩٦-١٥١.
- عبد العال، محمود مرسي، (٢٠٢٠)، "أثر افصاح مراقب الحسابات بتقريره عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الرئيسية على أحكامه والتصرفات المهنية التشكيكية دراسة تجريبية"، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، (٤)، ٢، ٧٥-١.
- عبد العزيز، مروة فوزي، (٢٠١٩)، "تحليل العلاقة بين العناية المهنية للمراجع الخارجي وجودة التقرير عن القوائم المالية"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، (١٠)، ٤، ٣٢-١.
- متولي، مصطفى ذكي حسن، (٢٠٢٠)، "انعكاسات تعديل تقرير المراجع الخارجي على قرارات المستثمرين"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، (١١)، ٢، ١٥٣-١٧١.
- محمد، محمد عبد النبي بخيت، (٢٠١٧)، "أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية في التقرير الجديد لمراقب الحسابات على تضيق فجوة المعلومات والاتصال -دراسة تجريبية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، (١)، ٥٤، ٣٨-١.

-
-
- يوسف، رفيق وقتال عبد العزيز، (٢٠٢١)، "أثر مراجعة تقديرات القيمة العادلة على جودة التقارير المالية"، جامعة العربي التبسي - تبسة الجزائر، مجلة العلوم الإنسانية، (٢١) ١، ٨٠٢-٧٨٢.
 - Abdollahi, Ahmed, Pitenoei, Yaser Rezaei and Gerayli, Mehdi Safari, (2020), "Auditor's Report, Auditor's Size and Value Relevance of Accounting Information", *Journal of Applied Accounting Research*, July, PP. 129-144.
 - Alqatamin, Rateb Mohammed and Ezeami, Ernest, (2021), "The Impact of Fair Value Estimates on Audit Fees: Evidence From the Financial Section in Jordan", *Journal of Accounting in Emerging Economics*, (VI 11)2,
 - Aobdia, Daniel. Lin. Chan Jane and Petacchi, Reining, (2015), "Capital Market Consequences of Audit Partner Quality", *The Accounting Review*, (90)6, 2143-2176.
 - Badawy, Hebatallah Abd Elsalam, (2021), "Current Year Audit Opinion and Next Year Audit Fees: Does Family Ownership Matter?" *Scientific Journal for Financial and Commercial Studies and Researches (DJFCSR)*, Damietta University, Faculty of Commerce, (2)1/1, 643-683.
 - Baugh, Matthew and Zimmerman, A. Eksandra A. B., "Audit Firm and Audit Partner Style in Non – Big 4 Firms", Available at: <https://ssrn.com/abstract=3775111>. 1- 47.
 - Bedeir, Reem Essam M., (2023), " The Effect of KAMs Disclosure in the Extended Audit Report on Managerial Bad News Hoarding Behavior and Stock Price Crash Risk: The Role of Audit Firm Characteristics", *The Academic Journal of Contemporary Commercial Research*, (3)1, 1-23.
 - Brown Liburd, Helen L., Cohen Jeffery and Trompeter, Greg, (2013), "Effects of Earnings Forecasts and Heightened Professional Skepticism on the Outcomes of Client- Auditor Negotiation", *Journal of Business Ethics*, (16)2, 311-325.
 - Christen, B. E. and Others, (2014), "Do Audit Matter Paragraphs in the Audit Report Change Non Professional Investors Decision to Investors?" *A Journal of Practice and Theory*, (33)4.
 - Czerney Keith, Schmidt J. Thompson, Anne M., (2014), "Does Audit Explanatory Language in Unqualified Audit Reports indicate increased Financial Misstatement Risk?", *The Accounting Review*, (89)6, 2115-2149.
 - Dakheel, Ali Fadhil Kadhummatrood, Adnan and Abbas, Ahmed Hamzah", (2021), "The Effect of Fair Value Estimates on the Auditor's Report Under Conditions of Uncertainty", *Plarch's Journal of Archaeology of Egypt*, (18)1, 3487-3500.
 - Donatella Pierre, Mattis Haraldsson and Tagesson, Tarbjorn, (2018), "Do Audit Firm and Audit Costs / fees Influence Earnings Management in Swedish Municipalities?", <http://www.uk.sagepub.com/home-nav>, 1-30.
 - Doogar Rajib, Sivadasan Padmakumar and Solomon, Tra, (2019), "Audit Fees Residuals: Costs Or Rents?", rdoog@uwb.edu, 1-49.
 - Eastman Greg, Elaine Harwood, Steven M. Bird and Jean, Philip Poissant, (2019), "Will PCAOB's New Audit Rule Trigger Shapeholder Ligitations", Oct., www.law360.com, 1-6.

-
-
- Elmarzouky, Mahmoud, Hussainy Khaled and Abdelfattah, Tarek, (2023), "The Key Audit Matters and the Audit Cost: Does Governance Matter?", *International Journal of Accounting Information Management*, (13)1, 195–217.
 - Fakhfakh, Mondher, (2015), "The Readability of International Illustration of Audit's Report: An Advanced Reflection on the Compromise between Normative Principles and linguistic Requirements", *Journal Of Economics, Finance and Administration Science*, (20)38, 21-29.
 - Financial Markets Authority, (2021), "Audit Quality Monitoring Report, July, 2020 – 30, June, 202", *Temana Tatai Hokohoko*, Nov.
 - Gold, A. and Heilmann, M., (2019), " the Consequences of Disclosing Key Audit Matters (KAM): A review of Academic Literature", *Maanndblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, (93)5, 12–19 .
 - Gu Tracy Simunic, Dona A. and Stien, Michael T., (2017), "Fixed Costs, Audit Production and Audit Markets: Theory and Evidence", Available at: <https://digitalcommons.odu.edu/accounting-pubs/6>, 1-16.
 - Harding, Noel and Trotman, Kent, (2017), "The Effect of Partner Communications of Fraud Likelihood and Skeptical Orientation on Auditors' Professional Skepticisms", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, (36)2, 1-17.
 - Hegazy, Mohamed Abdel Aziz and Kamareldawla, Noha Mahmoud, (2020), "Key Audit Matters: Did IAASB Unravel the Knots of Confusion in Audit Reports Decisions", Available at: <https://emerald.com/insight/0268-6902-htm>, 1025–1052.
 - Hs, Widy Hastuty and Azzahara, An Suci, (2019), "Analysis of the Reputation Factor Auditor, Disclosure and Audit Client Tenure to Audit Opinion Going Concern on Manufacturing Companies in Indonesia", *Journal of Business and Management*, (21)12, 80-89 .
 - International Accounting Standards Board (IASB), (2013), International Financial Reporting Standard (IFRS), No. 13, paragraphs 16 and 19, "Fair Value Measurement ", Dec.
 - Ideagen, A., (2024), "Critical Audit Matters A3 Year Review 2020–2022", Email: info@auditanalytcs.com, 1-15.
 - Indra J., Gamayuni Rindv Rika and Syaipudin, Usep, (2021), "The Effect of Audit Cost, Information Technology and Auditor's Competence on Audit Quality during the COVIF–19 Pandemic", *Jurnal Tata* 7, (1)1, 95–112.
 - International Standard on Auditing 700, "Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements", Effective for Audits of Financial Statements for Periods Ending on or after Dec. 15, 2016. *AICPA*, 1-51.
 - International Standard on Auditing 570 (Revised), "Going Concern", Effective for Audits of Financial Statements for Periods Wnding at or after Dec. 15, 2016.
 - International Standard on Auditing 200, "Objectives and General Principles Governing and Audit of Financial Statements", Effective for Audits of Financial Statements for Periods Begining on or after June 15, 2006.

-
-
- International Standard on Auditing 720 Revised," The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing or Accounting Auditet Financial Statements and the Report Theron", International Fedration of Accountants IFAC, Comments Due by Mar.14,2013.
 - Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority (IAASA), International Standard on AuditingISA (Ireland) 260, 15, 2021, Updated Oct., 2023, "Communication with those Charged with Governance", Effective date for Periods Emding at or after July.
 - Lee, Hye Seung Nagy, Albert L. and Zimmerman, Aleksandra B., (2019), "Audit Partner Assignments and Audit Quality in the United States", *The Accounting Review*, (94)2,297-323.
 - Liu, S., (2017), "Does the Requirement of an Engagement Partner Signature Improve Financial Analysis Information Environment in the United Kingdom?", *Review of Quantitative Financial and Accounting*, (49)1, 1-24.
 - Lu, Bin, (2020), "Literature Review of Audit Opinion", *Modern Economics*, (11)1, 28-36.
 - Melysian Institute of Accounting, International Standards on Auditing TM", (2021), "Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report", *AICPA*,1-19.
 - Musa, Wasu A. Salman, Rammat T. Ammo, Ibrahim O. and Subair, Muhammed L., (2020), "Impact of Firm's Specific Factors on Audit Fees of Quoted ConsumerGoods Firms", *Corporate Governance and Sustainability Review*, (4)1, 47-55.
 - Nurhidayah, N. Sudarma, Made Djamhuri, Ali and Atmin, Sari, (2024), "Audit Opinion Research: Overview Research Agenda", *Congent Business & Management*, (11)1, 1-18.
 - Octaviani, Dwirezki and Ekasar, Jaswadikurnia, (2020), "The Effect of Due Professional Care, Integrity, Confidentiality and Independence on Audit Quality", *Advances in Economics , Business and Management Research*, (183)2, 106–110.
 - Perdana, Taufan Aditya, Washidahwati and Priyadi, Maswar Patuh, (2023), "The Influence of Competence, Due Professional Care, Integrity and Auditor Independence on Audit Quality with Study on the Audit Unit of the DGCE Regional Office of East Java I", *Neo Journal of Economy and Social Humanities*, (2)3, 154–176.
 - Plantin, Guillaume, Sapra Haresh and Shin, Hyum Song, (2021), "Fair Value Accounting and Financial Stability", Available at: <https://sciencespo.hal.science/hal03459862>, 85-95.
 - Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), AAS 1015, "Due Professional Care in the Performance of Work', SAS No.1, Section 230, SAS No.41, SAS No. 82, SAS No.99.
 - Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), Securities and Exchange Commission, Order Granting Approval of Auditing Standard 2501,(2019),"

-
- Auditing Accounting Estimates Including Fair Value Measurements and Related Amendments to PCAOB Standards", July.
- Reid L. C. Carcello, J. V. Li and Neal T. L., (2016), "Impact of Auditor Report Changes on Financial Reporting Quality and Audit Costs: Evidence from the United Kingdom", *Contemporary Accounting Research*, (36)3, 1501–1539.
 - Satche, Goldman and Gmb, Go Wertpapier, (2016), "Short Form Audit Report", PWC.
 - Stuart, Richard, (2022), " US.GAAP, Vs.IFRS: Fair Value Measurements", The Power of Being Understood, Audit Tax Consulting.
 - Saidin, Sitizabedah, (2014), "Does Reliance on Internal Auditors; work Reduce the External Audit Cost and External Audit Work", *Procedia Social and Behavioral Sciences*, (164)1, 641–646.
 - SAS, No. 101, SAS, No. 113, (2003), "Auditing Fair Value Measurements and Disclosures", AU Section 328, 1-12.
 - Sirois Louis Philippe, Bedard Lean and Bera Palash, (2018), "The Information Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report: Evidence from An Eye Tracking Study", *Accounting Horizons in – Press*, Available at: SSRN : <https://ssrn.com/abstract=246990>, 1-12.

ملاحق البحث :

قائمة الاستقصاء :

السيد الفاضل / مكتب للمحاسبة والمراجعة

تحية طيبة وبعد ،،،

يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية تتعلق بمحاور ، برجاء التكرم باستيفاء بيانات قائمة الاستقصاء والتي تستخدم بياناتها لأغراض البحث العلمي فقط لتدعيم علاقة الجامعة بالمجتمع وأملأ في تقدم بلدنا الحبيب مصر .

الباحث

برجاء اختيار ما ترونه مناسباً :

العبارة	مهم تماماً	مهم إلى حد كبير	مهم	مهم إلى حد ما	غير مهم

على الاطلاق					
					رات تعكس الفرض الأول:
					بني مراقب الحسابات فقرة نوع الرأي كما في معيار المراجعة الدولي ISA,700 على المراجعة.
					جميع أدلة مراجعة مناسبة وكافية للتوصل إلى رأي غير معدل يترتب عليه تحمل تكاليف للمراجعة أثناء عملية المراجعة دون زيادة في تلك التكاليف.
					عدد مسببات إصدار تقرير مراجعة برأي معدل يترتب عليه زيادة في تكاليف المراجعة الظاهرة أو المستترة.
					مراجعة مراقب الحسابات إلى أدلة مراجعة إضافية إصدار تقرير مراجعة برأي سلبي يترتب زيادة في تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة.
					عدد مسببات امتناع مراقب الحسابات عن إبداء الرأي يحتاج منه تجميع أدلة مراجعة ية بما يترتب عليه زيادة في تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة.
					شكل الإفصاح عن الرأي بتقرير المراجعة على تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو ترة.
					بني مراقب الحسابات فقرة أساس الرأي كما في معيار المراجعة الدولي ISA,700 على المراجعة.
					التزام مراقب الحسابات بتفعيل فقرة أساس الرأي في حالة الرأي السلبي أو الامتناع عن الرأي على تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة.
					التزام مراقب الحسابات بتفعيل فقرة أساس الرأي في حالة الرأي المعدل أو المتحفظ تكاليف المراجعة على تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة.
					شر التزام مراقب الحسابات بتفعيل فقرة أساس الرأي في حالة الرأي النظيف على تكاليف مراجعة على تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة.
					بني مراقب الحسابات فقرة الاستمرارية كما في معيار المراجعة الدولي ISA,700 على المراجعة.
					تبني مراقب الحسابات فقرة الاستمرارية في ظل معيار المراجعة الدولي ISA,700 تكاليف المراجعة على تكاليف المراجعة سواء الظاهرة أو المستترة.
					قيام مراقب الحسابات ببذل العناية المهنية الواجبة وممارسة شكه المهني وظهور بعد مؤشرات تدل على عدم قدرة العميل على الاستمرار وعدم مسنوليته طالما لم تظهر تلك مؤشرات خلال الوقت العادي للمراجعة على زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة.
					نوع رأي المراجع في السنة السابقة معنوياً على رأيه في السنة الحالية بشأن مدى قدرة مأة على الاستمرار، وأن رأي مراقب الحسابات بشأن استمرارية المنشأة يعتبر نتيجة

				متغيرات تتمثل في جودة المراجعة، ومعدل نمو المنشأة، والسيولة، والربحية، ونوع المراجع للسنة السابقة وحجم المنشأة بما يؤدي إلى زيادة تكاليف المراجعة.
				تبنّي مراقب الحسابات الإفصاح في تقرير المراجعة عن مسؤوليته في ظل معيار جعة الدولي ISA,700 على تكاليف المراجعة.
				ثرت توصيل مراقب الحسابات إلى تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية ككل من التحريفات هرية، وإصدار تقرير المراجعة برأي معين علة زيادة تكاليف المراجعة.
				تزام مراقب الحسابات بتحديد إجراءات المراجعة والأحكام المهنية في خطة المراجعة ب عليه تحمل تكلفة القيام بذلك دون تحمل تكلفة زائدة أو إضافية.
				العناية المهنية الواجبة من قبل مراقب الحسابات في جميع مراحل عملية المراجعة يكون تكاليف معينة للمراجعة دون زيادة عنها في ظل الظروف العادية، مع مراعاة أن بذل الع الزائدة يترتب عليه زيادة في التكاليف الظاهرة للمراجعة.
				تبنّي مراقب الحسابات الإفصاح في تقرير المراجعة عن مسؤولية الإدارة في ظل معيار جعة الدولي ISA,700 على تكاليف المراجعة.
				للعناية الواجبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية يتم في حدود تكلفة معينة للمراجعة خلال ة دون زيادة في تلك التكاليف، في حين أن ممارسة شكك المهني للتحقق من أن القوائم ة التي أعدتها الإدارة خالية من التحريفات الجوهرية تتطلب المزيد من أدلة المراجعة ترتب عليه زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة.
				ممارسة مراقب الحسابات الشكك المهني الزائد فيما يتعلق بتقييم الإدارة لاستمرارية المنشأة ب عليه زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة.
				ممارسة مراقب الحسابات العناية المهنية الواجبة للتحقق من وفاء الإدارة بمسؤوليتها في فافظ بنظام ملائم للرقابة الداخلية، واختيار وتطبيق سياسات محاسبية ملائمة، وعمل رات المحاسبية المعقولة لن يترتب عليه زيادة في تكاليف المراجعة.
رات تعكس الفرض الثاني:				
				تبنّي مراقب الحسابات الإفصاح في تقرير المراجعة عن تقييمه لمعقولية تقديرات القيمة ة. كأمر رئيسي للمراجعة. في ظل معيار المراجعة الدولي ISA,701 على تكاليف جعة.
				تبنّي مراقب الحسابات تقييم افتراضات القيمة العادلة كأحد الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً ر المراجعة الدولي ISA,701 يؤدي إلى زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة.
				م مراقب الحسابات بتقييم مخاطر الرقابة الداخلية المرتبطة بالتقديرات المحاسبية للقيمة ماليين بمعدل أجر مرتفع بما يؤدي إلى زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة.
				م مراقب الحسابات بالتوثيق المستندي لأساس تقييم تقديرات القيمة العادلة يترتب عليه ة التكاليف الظاهرة للمراجعة.

					زيادة في مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات بشأن تقييم معقولية التقديرات المحاسبية العادلة تتطلب المزيد من أدلة المراجعة والملاحظة والاستفسار وغيرها من وسائل التي بما يترتب عليه زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة.
					بني مراقب الحسابات الإفصاح في تقرير المراجعة عن اسم شريك المراجعة المرتبط- رئيسي للمراجعة- في ظل معيار المراجعة الدولي ISA,701 على تكاليف المراجعة.
					مسئولية شريك المراجعة المرتبط عن التصريح باصدار تقرير المراجعة يزيد من مستوى المهنية له في أداء مهام المراجعة، كما يزيد من نوعية الشك المهني لديه في كل تقارير يصادرها الإدارة بما يترتب عليه زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة.
					ممارسة مراقب الحسابات العناية المهنية الواجبة للتحقق من وفاء الإدارة بمسئوليتها في حفاظ نظام ملائم للرقابة الداخلية، واختيار وتطبيق سياسات محاسبية ملائمة، وعمل بمبادئ المحاسبة المعقولة لن يترتب عليه زيادة في تكاليف المراجعة.
					شارك شريك المراجعة المرتبط لقابليته للمساءلة أمام مستخدمي القوائم المالية من حيث مستوى الشفافية حول المسئول عن أداء عملية المراجعة يزيد من مستوى العناية المهنية بإبلاغها لعملية المراجعة ويزيد من نزعة الشك المهني لديه وما لذلك من أثر على زيادة تكاليف الظاهرة للمراجعة.
					فرض الثالث
					العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل لعلاقة نوع الرأي بتكاليف المراجعة.
					العناية المهنية الواجبة علاقة الرأي النظيف بتكاليف المراجعة بل تحتفظ ببقاء تلك التي كما هي.
					العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل علاقة الرأي المعدل أو الرأي السلبي أو الامتناع الرأي بتكاليف المراجعة.
					العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل بشكل ملحوظ علاقة الرأي السلبي بتكاليف مراجعة مقارنة بالرأي المتحفظ.
					العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل بشكل ملحوظ علاقة الامتناع عن ابداء الرأي بمراجعة مقارنة بالرأي السلبي.
					العناية المهنية الواجبة كمتغير معدل لعلاقة الإفصاح عن مسؤولية مراقب الحسابات بمراجعة.
					العناية المهنية الواجبة العلاقة الطردية بين وفاء مراقب الحسابات بمسئوليته عن تقييم يفات الجوهرية والتكاليف الظاهرة للمراجعة.
					العناية المهنية الواجبة العلاقة الطردية بين وفاء مراقب الحسابات بمسئوليته عن فحص م وتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد درجة الاعتماد عليه والتكاليف الظاهرة للمراجعة.

				بذل العناية المهنية الواجبة على العلاقة الطردية بين وفاء مراقب الحسابات بمسؤوليته قيم عرض القوائم المالية وذلك في حالة سلامة تلك القوائم والتكاليف الظاهرة للمراجعة، يقوي تلك العلاقة الطردية في حالة توصله إلى نتيجة بعدم سلامة تلك القوائم.
				العناية المهنية الواجبة يبقى على العلاقة الطردية بين وفاء مراقب الحسابات بمسؤوليته قيم ملائمة السياسات المحاسبية ومعقولية التقديرات المحاسبية والايضاحات ذات الصلة أعدتها الإدارة وتكاليف المراجعة، في حين أن العناية المهنية الزائدة تزيد من الاتجاه معدني لتلك العلاقة.
				العناية المهنية الواجبة كمعيار معدل لعلاقة تقييم مراقب الحسابات لاستمرارية المنشأة رئيسي للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي ISA,701 بتكاليف المراجعة.
				العناية المهنية الواجبة كمعيار معدل للعلاقة الإيجابية بين تقييم مراقب الحسابات مرارية المنشأة من خلال فحص مؤشرات عدم الاستمرار بتكاليف المراجعة.
				العناية المهنية الواجبة كمعيار معدل للعلاقة الإيجابية بين تقييم مراقب الحسابات مرارية المنشأة من خلال الحصول على تقارير مكتوبة من الإدارة ومسئولي الحوكمة شأن محل المراجعة بتكاليف المراجعة.
				فرض الرابع
				العناية المهنية الواجبة علاقة تبني مراقب الحسابات الإفصاح في تقرير المراجعة عن ه معقولية تقديرات القيمة العادلة- كأمر رئيسي للمراجعة- في ظل معيار المراجعة ISA,701 بتكاليف المراجعة.
				العناية المهنية الواجبة علاقة تبني مراقب الحسابات تقييم افتراضات القيمة العادلة كأحد ر الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي ISA,701 يؤدي إلى زيادة التكاليف مرة للمراجعة.
				مراقب الحسابات تقييم مخاطر الرقابة الداخلية المرتبطة بالتقديرات المحاسبية للقيمة ة يتطلب خبراء ماليين بمعدل أجر مرتفع بما يؤدي إلى زيادة التكاليف الظاهرة جعة.
				مراقب الحسابات بالتوثيق المستندي لأساس تقييم تقديرات القيمة العادلة يترتب عليه ة التكاليف الظاهرة للمراجعة.
				العناية المهنية الواجبة علاقة تبني مراقب الحسابات تقييم الإفصاح عن تقديرات القيمة ة- كأمر رئيسي للمراجعة- في ظل معيار المراجعة الدولي ISA,701 بتكاليف جعة.
				تبني مراقب الحسابات الإفصاح في تقرير المراجعة عن اسم شريك المراجعة المرتبط ريك الفاحص- كأمر رئيسي للمراجعة- في ظل معيار المراجعة الدولي ISA,701 على ت المراجعة.

				مسئولية شريك المراجعة المرتبط عن التصريح باصدار تقرير المراجعة يزيد من مستوى العناية المهنية له في أداء مهام المراجعة، كما يزيد من نوعية الشك المهني لديه في كل تقارير ييدات الإدارة بما يترتب عليه زيادة التكاليف الظاهرة للمراجعة.
				ممارسة مراقب الحسابات العناية المهنية الواجبة للتحقق من وفاء الإدارة بمسئوليتها في فافظ بنظام ملائم للرقابة الداخلية، واختيار وتطبيق سياسات محاسبية ملائمة، وعمل رات المحاسبية المعقولة لن يترتب عليه زيادة في تكاليف المراجعة.
				راك شريك المراجعة المرتبط لقابليته للمساءلة أمام مستخدمي القوائم المالية من حيث مستوى الشفافية حول المسئول عن أداء عملية المراجعة يزيد من مستوى العناية المهنية بوليها لعملية المراجعة ويزيد من نزعة الشك المهني لديه وما لذلك من أثر على زيادة يف الظاهرة للمراجعة.

"Analyzing the Effect of Accounts Comptroller's Adoption of Both International Standard on Auditing No. 700 Revised and No. 701 on Audit Cost Within Due Professional Care as a Modified Variable (A Field evidence from Egyptian Audit Environment)"

Abstract:

The aim of this study is analyze the effect of accounts comptroller's adoption of both international standard on auditing no. 700 Revised and 701 on audit costs within due professional care as a modified variable , to achieve this goal it carried out a theoretical study to analyze the nature of the relations among research variables , it also carried out a field study using a **multiple linear regression analysis** to check the statistical

realization of study's assumptions, and to determine how the sample realizes the relationships among variables of research, the field study was conducted on data of a sample that contains **150 registered auditors on Financial Regulatory Authority**, it reached a group of conclusions such as the more increasing in due professional care, the more decreasing in audit costs , it recommends with the necessity of having balance among evaluation of fair value estimates, opinion base and audit costs.

Key words:

ISA, 700 Revised – ISA, 701 - audit cost – due professional care - Financial Regulatory Authority - Egyptian audit environment.