

أثر الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية فى تقرير مراقب الحسابات على تضيق فجوة التوقعات فى المراجعة " دراسة ميدانية "

دكتورة

وفاء يوسف أحمد

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة جامعة عين شمس

المبحث الأول الإطار العام للبحث

مقدمة

يعتبر تقرير مراقب الحسابات الوسيلة الأساسية للتواصل مع الأطراف أصحاب المصلحة سواء داخل الشركة أو خارجها ، حيث يمثل محصلة عملية المراجعة التى قام بها مراقب الحسابات منذ حصوله على خطاب التكليف بالقيام بمهمة المراجعة حتى لحظة تكوين رأيه الفنى عن القوائم المالية ، ويرى (عرفه ، مليجى ، ٢٠١٣) أن النموذج الحالى لتقرير المراجعة يعتبر تقريراً نمطياً قصيراً يصف القوائم المالية الخاضعة للمراجعة ومسئوليات الإدارة ومراقب الحسابات . وعلى الرغم من تعدد الكتابات حول تقرير مراقب الحسابات إلا أنها اتجهت نحو تنميط التقرير حتى يسهل فهمه من قبل مستخدمى القوائم المالية واكتشاف أية موضوعات غير عادية.

ويرى (جربوع ، ٢٠٠٤) أنه قد زاد خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين عدد الشكاوى من فئات المجتمع المالى بسبب ما أصابهم من أضرار مادية ناتجة عن إهمال مراجعى الحسابات وتقصيرهم فى أداء واجباتهم المهنية ، فالمجتمع المالى يتوقع من مراجعى الحسابات أن يضمنوا فى تقاريرهم الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والاستقلالية والحياد ، كما يتوقع أيضا منهم اكتشاف التحريفات الجوهرية ومنع صدور القوائم المضللة للمجتمع المالى .

وقد عبرت الانتقادات الواسعة وما يتبعها من تحريك الدعاوى القضائية ضد مكاتب المراجعة عن التباين القائم بين اعتقادات وإدراكات مستخدمى القوائم المالية لواجبات ومسئوليات مراقبى الحسابات ، وبين إعتقاد وإدراك مراقب الحسابات لتلك

المسئوليات وهو ما أدى إلى ظهور ما أصطلح على تسميته بفجوة التوقعات في المراجعة .

ونظرا للإنتقادات العديدة التي وجهت الى المحتوى المعلوماتى لتقرير مراقب الحسابات، فقد أعطى الإتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) والمعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) أهمية خاصة لتقرير مراقب الحسابات ، حيث قامت هذه الجهات بإصدار العديد من المعايير والتعديلات عليها بشأن شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات . وأصدر مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولى IAASB فى يوليو ٢٠١٣ (IAASB,2013, p.7) مقترح بإجراء تعديلات على تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية ، لتحقيق عدة أغراض منها زيادة القيمة التواصلية لتقرير المراجعة ، وتوفير المزيد من الشفافية بشأن المراجعة التى تمت تأديتها، وزيادة الشك المهنى .

وفى يناير ٢٠١٥ أصدر مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولى IAASB التعديلات النهائية التى أقرها المجلس والتى تستند فى جوهرها على تعديل معيار المراجعة الدولى رقم ٧٠٠ بشأن تكوين الرأى والتقرير عن القوائم المالية ، وما يترتب على ذلك من إجراء تعديلات على المعيار ٧٠٥ بشأن التعديلات على الرأى فى تقرير مراقب الحسابات ، والمعيار ٧٠٦ بشأن الفقرات التى يتم التركيز عليها فى تقرير مراقب الحسابات، والمعيار رقم ٥٧٠ بشأن الإستمرارية ، والمعيار رقم ٢٦٠ بشأن التواصل مع المسئولين عن الحوكمة ، مع إصدار معيار جديد برقم ٧٠١ يسمى الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية فى تقرير مراقب الحسابات **Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report** وفى هذا الشأن فقد أشار المجلس ، (IAASB,2015) (p.5) أن المعيار الجديد يضع التزامات على مراقب الحسابات بشأن الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية فى تقريره المستقل .

وسوف يركز الباحث على المعيار الجديد رقم ٧٠١ وما يرتبط به من تعديلات على بعض معايير المراجعة الدولية ، للوقوف على أثر هذا المعيار على فجوة التوقعات .

Key Words مصطلحات البحث (١/١)

IAASB	مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولى	Key Audit Matters	مسائل المراجعة الرئيسية
International Standarded Auditing (ISA)	معيان المراجعة الدولى	Significant Matters	مسائل جوهرية
PCAOB	مجلس معايير المحاسبة للشركات العامة	Critical Audit matters	مسائل المراجعة الحرجة

(٢/١) مشكلة البحث :

أثارت التعديلات التى أصدرها مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية IAASB بشأن تعديل معيار المراجعة الدولى رقم ٧٠٠ الخاص بتكوين رأى والتقرير عن القوائم المالية *Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements* بحيث يتضمن التقرير فقرة مستقلة بشأن مسائل المراجعة الرئيسية ، وما تطلبه من إجراء تعديلات على بعض معايير المراجعة الدولية الأخرى ، وإصدار معيار جديد برقم ٧٠١ بمسمى " الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية فى تقرير مراقب الحسابات المستقل" **COMMUNICATING KEY AUDIT MATTERS IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT** ردود فعل متباينة فيما بين مؤيد ومعارض بشأن الآثار التى يمكن أن تترتب على تلك التعديلات، سواء بشأن جودة المراجعة، وجودة التقارير المالية ، واستقلالية ومسئولية مراقب الحسابات ، إلا أنه لم يتم الوقوف على الأثر المتوقع للمعيار ٧٠١ على فجوة التوقعات بالنسبة لمستخدمى القوائم المالية فى الشركات المدرجة فى البورصة المصرية .

وبالتالى تكمن مشكلة البحث فى السؤال التالى " هل يؤدى إصدار المعيار الجديد بمسمى الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية فى تقرير مراقب الحسابات بالنسبة للشركات المقيدة فى البورصة المصرية إلى تخفيض فجوة التوقعات ؟ ويتفرغ من هذا السؤال الرئيسى الأسئلة الفرعية التالية:

١. ماهو الغرض من إصدار معيار مراجعة دولى يتم بموجبه إلزام مراقب الحسابات بأن يدرج فى تقريره فقرة مستقلة عن مسائل المراجعة الرئيسية ؟
 ٢. ماهى الأسس التى يتم بناءا عليها تحديد مسائل المراجعة الرئيسية ؟
 ٣. ماهو نطاق مسائل المراجعة الرئيسية التى يتعين على مراقب الحسابات الإبلاغ عنها؟
 ٤. ماهو تأثير الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية على فجوة التوقعات ؟
- (٣/١) الهدف من البحث :

سوف يعمل البحث على تحقيق ما يلى :

١. الوقوف على الغاية التى من أجلها تم إصدار معيار مراجعة دولى بإلزام مراقب الحسابات بأن يضمن تقريره فقرة مستقلة بشأن مسائل المراجعة الرئيسية .
 ٢. الوقوف على الأسس التى يتم بناءا عليها تحديد مسائل المراجعة الرئيسية التى يتعين على مراقب الحسابات الإبلاغ عنها فى تقريره عن القوائم المالية محل المراجعة وفقا لمتطلبات المعيار الجديد .
 ٣. الوقوف على نطاق مسائل المراجعة الرئيسية التى يتعين على مراقب الحسابات الإبلاغ عنها فى تقريره عن القوائم المالية .
 ٤. الوقوف على ماإذا كان الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية فى تقرير مراقب الحسابات ، سيؤدى الى تضيق فجوة التوقعات بين مستخدمى القوائم المالية ومراقبى الحسابات فى القوائم المالية للشركات المقيدة فى البورصة المصرية .
- (٤/١) الفروض:

فى ضوء مشكلة البحث المطروحة والأهداف التى يسعى الباحث إلى تحقيقها تم وضع الفروض التالية للعمل على اختبارها وتحقيق الأهداف المرجوة منها :

(١/٤/١) الفرض الأول: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقبى الحسابات ومستخدمى القوائم المالية بشأن أسس ونطاق مسائل المراجعة الرئيسية التى يتم الإبلاغ عنها فى تقرير مراقب الحسابات، ويتفرع عن هذا الفرض الفرضين الفرعيين التاليين:

(١/١/٤/١) الفرض الفرعى الأول: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقبى الحسابات ومستخدمى القوائم المالية بشأن الأسس التى يتم بناءا عليها تحديد مسائل المراجعة الرئيسية التى يتم الإبلاغ عنها فى تقرير مراقب الحسابات.

(٢/١/٤/١) الفرض الفرعي الثاني: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقبي

الحسابات ومستخدمى القوائم المالية بشأن نطاق مسائل المراجعة الرئيسية التى يتم الإبلاغ عنها فى تقرير مراقب الحسابات.

(٢/٤/١) الفرض الثانى: يؤدى الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية فى تقرير مراقب الحسابات إلى تضيق فجوة التوقعات.

(٥/١) أهمية البحث :

تتمثل أهمية هذا البحث فى أنه يعمل على التعرف على أثر صدور معيار المراجعة الدولى رقم ٧٠١ بالزام مراقب الحسابات إعتباراً من ديسمبر ٢٠١٦ بإضافة فقرة مستقلة فى تقريره على القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة بشأن مسائل المراجعة الرئيسية على فجوة التوقعات فى المراجعة فى البيئة المصرية ، لما لذلك من أهمية علمية وعملية وفقاً لما يلى :

(١/٥/١) الأهمية العلمية :

إن قيام مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولى بإصدار معيار مراجعة دولى لالزام مراقبي الحسابات بالإبلاغ فى تقاريرهم عن مسائل المراجعة الرئيسية يمثل نقلة نوعية هامة من الناحية العلمية ، حيث أنه وبالرغم من وجود سلسلة من الأبحاث العلمية التى وجهت انتقادات كبيرة بشأن قصور المعلومات الواردة فى تقارير مراقبي الحسابات ، التى كان لها تأثير كبير فى نشأة فجوة التوقعات فى المراجعة منذ السبعينيات واستمرارها بشكل ملحوظ حتى الآن ، فلم تحدث تغييرات جوهرية فى تقرير المراجعة تساهم بالفعل فى إتخاذ إجراءات ملموسة لمحاولة تضيق هذه الفجوة ، وبالتالي سوف يعمل الباحث على إجراء دراسة تحليلية لهذا المعيار سواء بشأن الغرض من إصداره أو الأسس التى تم بناءاً عليها تحديد مسائل المراجعة الرئيسية ونطاقها وكيفية الإبلاغ عنها فى تقرير مراقب الحسابات ، مع العمل على ربط المتطلبات الجديدة لهذا المعيار بمعايير المراجعة الدولية الأخرى ذات الصلة به ، مع مقارنته مع المعيار الأمريكى المناظر له ، لمحاولة استجلاء أوجه الاختلاف والتشابه بين المعيارين وتلافى الإستخدام المختلط لمصطلحين مختلفين فى تناول المسائل التى يتعين على مراقب الحسابات إضافتها فى تقريره . وتأسيساً على ذلك فسوف يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية للوقوف على ما إذا كان هذا المعيار له بالفعل إثر إيجابى بشأن تضيق فجوة التوقعات فى المراجعة فى البيئة المصرية، أخذاً فى

الاعتبار أن خصائص المجتمع والمستخدمين للقوائم المالية تلعب دورا هاما فى إختلاف فجوة التوقعات من بيئة الى أخرى .

(٢/٥/١) الأهمية العملية:

يأمل الباحث فى أن يعمل هذا البحث على إستجلاء المتطلبات العملية لتنفيذ هذا المعيار الجديد بما يساهم فى فهم متطلبات تطبيقه بشكل واضح ، ويتيح لمراقبى الحسابات والمستخدمين وواضعى المعايير ممارسات بعض الدول التى بادرت بتطبيق بعض متطلبات هذا المعيار والجهود المبذولة حاليا من قبل الولايات المتحدة الأمريكية لإصدار معيار مشابه للمعيار الدولى ، والأثر المتوقع لتطبيق معيار المراجعة الدولى الجديد على فجوة التوقعات فى البيئة المصرية .

(٦/١) منهج البحث:

تتحقق أهداف هذا البحث من خلال المزج بين المنهجين الاستقرائى والاستنباطى كما يلى:

(١/٦/١) المنهج الاستقرائى :

سيعتمد الباحث على استقراء وتحليل معيار المراجعة الدولى رقم ٧٠١ ، وكافة التعليمات الارشادية التى أصدرها مجلس المراجعة والتأكيد الدولى لهذا المعيار ، وكذلك كافة المعايير الدولية ذات الصلة بهذا المعيار وعلى وجه الخصوص كل من المعايير ٧٠٠ و٢٦٠ و٧٥٠ و٥٧٠ ، مع استقراء وتحليل المعيار الأمريكى المقترح فى ذات الموضوع ، وعلى الجانب الآخر دراسة خلاصة ما توصلت اليه الأبحاث العلمية بشأن فجوة التوقعات ، والدراسات العلمية التى حاولت الربط بين تطوير تقرير مراقب الحسابات وتضييق فجوة التوقعات للوصول الى إطار نظرى بشأن الأثر المأمول لمعيار المراجعة الدولى الجديد رقم ٧٠١ على فجوة التوقعات .

(٢/٦/١) المنهج الاستنباطى :

نظرا لحدائة هذا المعيار وعدم البدء فى تطبيقه بعد ، فسوف يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية ، للوقوف على رأى كل من مراقبى الحسابات والمستخدمين بشأن متطلبات المعيار الجديد ، سواء بشأن الأسس التى تم بناء عليها تحديد مسائل المراجعة الرئيسية أو نطاق هذا المعيار ، وكذلك أثره المتوقع على تضييق فجوة التوقعات فى البيئة المصرية . ، وذلك فى ضوء ماخلصت اليه الدراسة النظرية للبحث .

(٧/١) خطة البحث :

فى ضوء جوهر مشكلة البحث وأهميته وتحقيقاً لأهدافه وتوافقاً مع المنهج المتبع لاختبار

الفروض يقوم الباحث بتقسيم خطة البحث إلى مايلى :

المبحث الأول : الإطار العام للبحث ويشتمل على المقدمة والمشكلة والأهداف والفروض وأهمية البحث ومنهج البحث وخطة البحث .

المبحث الثانى : الإطار النظرى للبحث : ويشتمل على الغرض من إصدار معيار المراجعة

الدولى رقم ٧٠١ بشأن إلزام مراقب الحسابات بالإبلاغ عن مسائل المراجعة

الرئيسية ، ودراسة تحليلية لأسس تحديد تلك المسائل وفقاً لمتطلبات هذا

المعيار ، ونطاق الإبلاغ عن هذه المسائل وفقاً لمتطلبات المعيار الدولى

والمعيار الأمريكى المقترح، وأثر هذا الإبلاغ على تضييق فجوة التوقعات فى

المراجعة .

المبحث الثالث : الدراسة الميدانية

المبحث الرابع : الخلاصة والنتائج والتوصيات

قائمة المراجع

ملاحق البحث : قائمة الاستقصاء ومخرجات البرنامج الإحصائى

المبحث الثانى الإطار النظرى للبحث

مقدمة

يلزم معيار المراجعة الدولى ISA701 (IAASB,2015Edition vo.I pp.1023-1046) الذى أصدره مجلس المراجعة والتأكيد الدولى بشأن الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية مراقب الحسابات بأن يدرج فى تقريره فقرة مستقلة عن تلك المسائل ، ويتناول المعيار التقدير الحكيم لمراقب الحسابات الذى يتم على أساسه تحديد هذه المسائل ، وشكل ومحتوى الإبلاغ فى تقريره. وبتناول فى هذا البحث الغرض من الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية، والأسس التى يتعين أن يستند إليها مراقب الحسابات لدى تحديد تلك المسائل والإبلاغ عنها فى تقريره ، ودراسة تحليلية لنطاق تطبيق هذا المعيار من منظور كل من المعيار الدولى والذى أسماها مسائل المراجعة الرئيسية والمعيار الأمريكى المقترح الذى أسماها مسائل المراجعة الحرجة ، ثم تناول مدى انعكاس هذا الإبلاغ على فجوة التوقعات فى المراجعة .

(١/٢) الغرض من الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية فى تقرير مراقب الحسابات :

أشار معيار ISA ٧٠١ إلى أن الغرض من الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية ما

يلى:

١. زيادة القيمة التواصلية لتقرير مراقب الحسابات ، من خلال الإمداد بإفصاحات أكثر بشأن المراجعة التى تمت تأديتها ، وذلك بتوفير معلومات إضافية للمستخدمين المستهدفين للقوائم المالية لمساعدتهم فى فهم المسائل المتعلقة بالرأى المهنى لمراقبى الحسابات (ISA 701 ، الفقرة ٢) . وتشير الفقرة (A2) من المعيار أن مستخدمى القوائم المالية يبدون اهتماما خاصا بشأن فهم القرارات الجوهرية التى إتخذها مراقب الحسابات لدى تكوين رأيه فى القوائم المالية بشكل عام ، كما تشير الفقرة (A3) من المعيار أن الإبلاغ عن تلك المسائل يساهم فى زيادة اهتمام الإدارة والمسئولين عن الحوكمة بشأن الإفصاح فى القوائم المالية عن المسائل التى يتم الإبلاغ عنها من قبل مراقب الحسابات فى تقريره .

٢. مساعدة المستخدمين المستهدفين فى فهم المنشأة والبنود التى ترد فى القوائم المالية محل المراجعة التى تخضع الى الحكم الجوهري من قبل الإدارة . وقد أوضح المعيار ISA320 فى الفقرة (٤) (IAASB,2015Edition vo.I pp.327-328) أنه من المناسب بالنسبة لمراقب الحسابات أن يفترض أن مستخدمى القوائم المالية يتوافر بشأنهم ما يلى :

- لديهم معرفة مناسبة بالأنشطة التجارية والاقتصادية والمحاسبية ، وأنهم حريصين على دراسة المعلومات الواردة فى القوائم المايه بعناية مناسبة .
- أن القوائم المالية قد تم إعدادها ومراجعتها إستنادا الى الأهمية النسبية .
- الأخذ فى الاعتبار عدم التأكد الوارد فى القياس والذى يستند على تقديرات وحكم وإعتبارات متعلقة بالأحداث المستقبلية .
- سوف يتم إتخاذ القرارات الإقتصادية المناسبة إستنادا الى المعلومات الواردة فى القوائم المالية .

٣. تمكين المستخدمين المستهدفين من المزيد من المشاركة مع الادارة والمسئولين عن الحوكمة بشأن بعض المسائل المتعلقة بالمنشأة ، والقوائم المالية التى تمت مراجعتها ، أو المراجعة التى تم إجراؤها (ISA 701 ، الفقرة ٣) .

وقد أشارت مجموعة العمل المختصة بتنفيذ تقارير المراجعة فى دراسة بعنوان **Auditor Reporting – Key Audit Matters** (IAASB,2015,pp.1-3) الى أن المنافع المأمولة من الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية تتمثل فيما يلى :

١. أن تقرير مراقب الحسابات يمثل المنتج الرئيسى لمخرجات عملية المراجعة لمستخدمى القوائم المالية، والذين أعربوا عن احتياجهم لمعلومات اضافية بشأن مسائل المراجعة الجوهرية تكون ذات صلة بالمناطق التى ترد فى القوائم المالية وتكون محل أحكام جوهرية سواء من قبل الادارة أو المراجعين .
٢. أن التواصل بشأن مسائل المراجعة الرئيسية لن يغير من مسئولية مراقب الحسابات وفقا لمعايير المراجعة الرئيسية بشأن قيامه بتقييم المخاطر وتصميم والقيام بإجراءات المراجعة المناسبة وفقا لتلك المخاطر وتكوين رأيه إستنادا الى الأدلة التى حصل عليها . كما أنها لن تغير من مسئوليات الادارة والمسئولين عن الحوكمة بشأن إعداد وعرض القوائم المالية والتى تشتمل على الإفصاحات المناسبة .

٣. إن إدراج مسائل المراجعة الرئيسية فى تقرير مراقب الحسابات سوف يكون له منافع بشأن جودة المراجعة وإدراك المستخدمين لذلك . وبالتالي تؤدى الى زيادة ثقة المستخدمين فى المراجعة والقوائم المالية .

٤. أن الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية من شأنه تحقيق ما يلى :

- زيادة الشفافية بشأن المراجعة التى تمت تأديتها .
- أن يركز المستثمرون وغيرهم من المستخدمين على المناطق فى القوائم المالية التى تخضع للأحكام الجوهرية من قبل الإدارة ، وتكون ذات عناية خاصة من قبل مراقب الحسابات ، والتى قد تساعد المستثمرين وغيرهم من المستخدمين فى فهم أفضل للمنشأة والقوائم المالية ونتائج المراجعة التى انعكست فى رأى مراقب الحسابات .
- إمداد المستخدمين بالأساس الذى يتم بناء عليه الارتباط مع الإدارة وهؤلاء المسئولين عن الحوكمة (مثل لجنة المراجعة) بشأن مسائل معينة ذات علاقة بالمنشأة والقوائم المالية أو بالنسبة للمراجعة التى تم تأديتها .
- زيادة التواصل بين مراقب الحسابات ولجنة المراجعة بشأن المسائل الأكثر جوهرية فى المراجعة والتى قد ينشأ عنها زيادة الاهتمام من قبل الإدارة ولجنة المراجعة بالأفصاحات المتعلقة بالمسائل التى ترد بالقوائم المالية .
- تجديد تركيز مراقب الحسابات على المسائل التى تم الإبلاغ عنها ، والتى قد يترتب عليها نتائج غير مباشرة بشأن زيادة الشك المهنى ، وهو مايساهم مع مسائل أخرى فى زيادة جودة المراجعة .

وعلى صعيد الدراسات العلمية فقد خلصت دراسة (Glover & Reidenbach, 2012) الى أن مراقبى الحسابات قد يصلوا الى قناعة بأن تلك المعلومات الإضافية فى التقرير لن تكون مفيدة ، وقد يترتب على طلبها تعديل نظرة مراقب الحسابات فى عيون المستثمرين والإدارة والمحاكم . كما أن مطالبية مراقب الحسابات بإعطاء تأكيد بشأن إفصاحات الإدارة تتطلب منه تحليل مناقشات الإدارة وتحليلاتها وهو ما لم يتم تغطيته حالياً فى الدراسات الجامعية ، وقد يؤدى مطالبته بتلك المعلومات الإضافية الى أن ينصرف مراقب الحسابات عن أداء دوره الحالى بشأن إعطاء تأكيدات معقوله بشأن العرض العادل للقوائم المالية والإيضاحات

المتمة لها . وبالتالي فإن طلب تلك المعلومات الإضافية قد تمثل تحدياً في الممارسة العملية لمراقبي الحسابات.

وخلصت دراسة (Brant, et al.,2014) بعنوان **Do Critical Audit Matter Paragraphs in the Audit Report Change Nonprofessional Investors' Decision to Invest?** إلى أنه بإجراء تجربة على مستثمرين غير محترفين وهم خريجي مدارس تجارية ويستثمرون في شراء أوراق مالية بناء على تحليل البيانات المالية للشركة ، كشفت عن أن إضافة فقرة في تقرير مراقب الحسابات عن مسائل المراجعة الحرجة تجعل المستثمرين أكثر ميلاً لتغيير قراراتهم الاستثمارية بالمقارنة بغيرهم الذين لم يتوافر لديهم تلك المسائل، وهو ما أطلق عليه (أثر المعلومة) ، وكذلك بالمقارنة بالمستثمرين الذين توافر لديهم أيضاً نفس مسائل المراجعة الحرجة ولكن في شكل ملاحظة في شكل فقرة إيضاحية من قبل الإدارة وهو ما أطلق عليه (تأثير مصداقية المصدر) .

(٢/٢) دراسة تحليلية لأسس تحديد مسائل المراجعة الرئيسية :

يتناول معيار المراجعة الدو ISA701 التعريف بمسائل المراجعة الرئيسية والأطر العامة لكيفية تحديد مسائل المراجعة الرئيسية والإبلاغ عنها ، حيث عرفت (الفقرة ٨) مسائل المراجعة الرئيسية بالمسائل الأكثر جوهرية في مراجعة القوائم المالية عن الفترة المالية الحالية، التي يستند إليها مراقب الحسابات في إبداء رأيه المهني . ويتم اختيار تلك المسائل من بين المسائل التي تم التواصل بشأنها مع المسؤولين عن الحوكمة . وقد أسفرت الدراسة التحليلية للباحث أن الأسس التي يتم بناءاً عليها تحديد مسائل المراجعة الرئيسية في هذا المعيار تتمثل فيما يلي :

- يجب على مراقب الحسابات للوصول الى مسائل المراجعة الرئيسية أن يحدد من بين المسائل التي تم التواصل بشأنها مع المسؤولين عن الحوكمة تلك المسائل التي تتطلب عناية خاصة لدى تأديته المراجعة ، (ISA 701 ، فقرة 9)
- يتم تصميم إجراءات اتخاذ القرارات بشأن تحديد مسائل المراجعة الرئيسية بحيث يتم اختيار عدد أقل من مسائل المراجعة التي تم التواصل بشأنها مع المسؤولين عن الحوكمة، وذلك استناداً الى حكم مراقب الحسابات بشأن المسائل التي تعتبر أكثر

جوهرية **More Significance** فى مراجعة القوائم المالية فى الفترة الحالية **ISA** (701 ، فقرة A9).

• إن قيام مراقب الحسابات بتحديد مسائل المراجعة الرئيسية يقتصر على المسائل التى تعتبر أكثر جوهرية فى الفترة الحالية. حتى عندما يتم عرض قوائم مالية مقارنة **ISA** (701، فقرة A10). وعلى الرغم من أن تحديد مراقب الحسابات لمسائل المراجعة الرئيسية لا يتطلب أن يقوم بتحديث هذه المسائل عن التقارير السابقة ، إلا أنه قد يكون مفيدا له أن يقرر ما إذا كانت مسائل المراجعة الرئيسية فى فترات سابقة لازالت قائمة فى الفترة الحالية (**ISA 701** ، فقرة A11) .

وتأسيسا على ذلك سوف يقوم الباحث بدراسة تحليلية لمسائل المراجعة الجوهرية وفقا لما ورد فى معايير المراجعة الدولية ، ثم تناول المسائل التى تتطلب عناية خاصة من تلك المسائل، تمهيدا للوصول الى مسائل المراجعة الرئيسية ، وذلك وفقا لما يلى :

(١ / ٢ / ٢) تحديد مسائل المراجعة الجوهرية :

تشير عبارة جوهرية **significance** الى الأهمية النسبية للمسألة ، حيث يحدد مراقب الحسابات مدى الجوهرية أخذا فى الاعتبار العناصر الكمية والنوعية مثل الحجم النسبى ، وطبيعة وأثر موضوع المسألة على المستخدمين المحتملين . ويشمل ذلك القيام بتحليلات موضوعية للعناصر والظروف التى تشتمل على طبيعة المسألة والتواصل بشأنها مع المسئولين عن الحوكمة ، (**ISA 701** ، فقرة A1) .

وقد تضمن المعيار (**ISA 701**) أن مسائل المراجعة الرئيسية (الأكثر جوهرية) يتم اختيارها من بين المسائل التى يتم التواصل بشأنها مع المسئولين عن الحوكمة . وقد ورد فى الفقرتين ١٥ و ١٦ من المعيار **ISA 260** (**IAASB,2015,pp.64-86**) المسائل الواجب على مراقب الحسابات التواصل بشأنها مع المسئولين عن الحوكمة ، حيث تتطلب الفقرة ١٥ التواصل بشأن نطاق وتوقيت عملية المراجعة المخطط لها ، بما فى ذلك المخاطر الجوهرية التى تم تحديدها من قبل مراقب الحسابات، فى حين أن الفقرة ١٦ تتناول النتائج الجوهرية للمراجعة. وقد تضمنت الفقرة **A18** من المعيار ٢٦٠ أنه يتعين على مراقب الحسابات أن يحدد من هاتين الفقرتين (١٥ و ١٦) مسائل المراجعة التى تتطلب عناية خاصة والتى قد تمثل مسائل المراجعة الرئيسية .

ووفقا لما جاء فى الفقرة ١٦ من معيار المراجعة الدولى رقم ٢٦٠ بشأن النتائج الجوهرية للمراجعة فإنه يتعين أن يبدى مراقب الحسابات رأيه بشأن الجوانب النوعية

الهامة للممارسات المحاسبية فى المنشأة ، بما فى ذلك السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والإفصاحات على القوائم المالية ، على أن يفسر مراقب الحسابات للمسؤولين عن الحوكمة ، حيث يكون ذلك ممكنا ، السبب وراء إعتبار مراقب الحسابات ممارسة محاسبية هامة مقبولة أنها أكثر ملاءمة لظروف المنشأة (ISA 260 ، فقرة A17) .

ويحدد الملحق ٢ من المعيار ISA 260 المسائل التى قد يتم التواصل بشأنها مع المسؤولين عن الحوكمة وفقا لما تقضى به كل من الفقرة A16 والفقرة A17 من هذا المعيار فى أربعة مسائل تشتمل على كل من السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والإفصاحات عن البيانات المالية الهامة وغيرها من المسائل ذات العلاقة وفقا لما يلى :

١. السياسات المحاسبية :

وهى تشمل ما يلى :

- مدى ملاءمة السياسات المحاسبية لظرف معين للمنشأة ، مع الأخذ فى الاعتبار الحاجة الى موازنة تكلفة توفير المعلومات مع المنفعة المحتملة التى تعود على مستخدمى البيانات المالية للمنشأة ، وفى حالة وجود سياسات محاسبية بديلة مقبولة ، قد يشمل الإبلاغ تحديد بنود البيانات المالية التى تتأثر باختيار سياسات محاسبية هامة إضافة الى المعلومات حول السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل منشآت مماثلة .
- إختيار سياسة محاسبية جديدة والتغييرات التى تجرى عليها لاحقا ، وقد يشتمل الإبلاغ تأثير توقيت وطريقة تبنى التغيير فى السياسة المحاسبية على الأرباح الحالية والمستقبلية للمنشأة ، وتوقيت التغيير الحاصل فى السياسات المحاسبية فيما يتعلق ببيانات محاسبية جديدة متوقعة .
- تأثير السياسات المحاسبية الهامة فى المجالات الجدلية والناشئة (أو تلك المتعلقة بقطاع معين بشكل خاص) .

٢. التقديرات المحاسبية :

وهى تشمل على سبيل المثال :

- الكيفية التي تقوم بها الإدارة بتحديد العمليات والأحداث والظروف التي تزيد من الحاجة إلى عمل تقديرات محاسبية بشأن التحقق أو الإفصاح في القوائم المالية .
- التغييرات في الظروف التي تزيد الحاجة الى تقديرات محاسبية جديدة أو تعديل التقديرات المحاسبية القائمة .
- ما إذا كان قرار الإدارة بشأن الإعراف أو عدم الإعراف بالتقديرات المحاسبية في القوائم المالية يتم وفقا للإطار الفكرى المناسب لإعداد التقارير المالية.
- إذا كانت هناك تغييرات عن الفترة السابقة بشأن طرق عمل التقديرات المحاسبية ، فلماذا تم إجراء تلك التغييرات وانعكاسها ونتائجها على الفترات السابقة ؟ .
- ما إذا كانت الأسس التي اختارتها الإدارة لعمل التقديرات المحاسبية تتم وفقا للإطار الفكرى المناسب لإعداد التقارير المالية.
- ما إذا كانت الفروض الجوهرية المستخدمة من قبل الإدارة بشأن القيام بالتقديرات المحاسبية معقولة .
- عندما يكون ذلك مناسباً ، مدى معقولية الفروض الجوهرية المستخدمة من قبل الإدارة، أو التطبيق المناسب للإطار الفكرى لإعداد القوائم المالية. ونية الإدارة في اتخاذ إجراءات معينة وقدرتها على القيام بذلك .
- مخاطر التحريفات الجوهرية .
- مؤشرات بشأن احتمال وجود تحيز من قبل الإدارة .
- كيف تتعامل الإدارة مع التقديرات البديلة أو النتائج وكيف تقوم برفضها ، أو كيف تقوم الإدارة بالتعامل مع التقديرات غير المؤكدة لإجراء تقديرات محاسبية؟.
- مدى كفاية الإفصاحات بشأن التقديرات غير المؤكدة **estimation uncertainty** في القوائم المالية ؟

٣ . الإفصاحات عن البيانات المالية :

وهي تشمل الإفصاحات في القوائم المالية التي تتسم بالحساسية وتعتمد على التقديرات (وعلى سبيل المثال الإفصاحات ذات الصلة بتحقيق الأيراد ، والتعويضات ، والاستمرارية ، والأحداث اللاحقة ، والأمور العرضية) ، وكذلك ما يتعلق بالحياد والثبات والوضوح الكلى للإفصاحات في القوائم المالية .

٤ . مسائل ذات علاقة :

وهي تشمل ما يلي :

- التأثير المحتمل للمخاطر الجوهرية والتعرضات exposures وعدم التأكد ، مثل الدعاوى القضائية litigation التي لم يتم الفصل فيها ، التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية .
- مدى تأثير العمليات الجوهرية التي تخرج عن نطاق النشاط المعتاد للمنشأة على القوائم المالية ، ويشمل ذلك ما إذا كانت العمليات تبدو أنه قد تم تصميمها لانجاز معالجة محاسبية أو ضريبية معينة أو لإغراض قانونية أو رقابية ، أو أن تقوم الإدارة بالتركيز أكثر على معالجة محاسبية معينة بدلا من القيمة الاقتصادية للعملية .
- العوامل التي تؤثر على القيم المسجلة للأصول والالتزامات بما في ذلك الأسس التي تستخدمها المنشأة في تحديد مدة حياة الأصول الملموسة وغير الملموسة .
- التصحيح الإنتقائي للتحريفات ، مثل تصحيح التحريفات التي تؤدي إلى زيادة الأرباح ، مع عدم تصحيح التحريفات التي تؤدي الى تخفيضها .

(٢/٢/٢) تحديد المسائل التي تحتاج من مراقب الحسابات الى عناية خاصة:

إن مفهوم إجراء عناية خاصة يقوم على منهج المراجعة المستند الى المخاطر ، ويركز على تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بالتحريفات الملموسة في القوائم المالية ، وبحيث يتم تصميم والقيام بإجراءات المراجعة بالنسبة لهذه المخاطر، والحصول على أدلة كافية ومناسبة لامتداد مراقب الحسابات بالأساس الذي يبنى عليه رأيه. وفي حالة وجود مخاطر مرتفعة لوقوع تحريفات ملموسة في مستوى معين بالنسبة لرصيد حساب، أو لفئة من العمليات أو الإفصاحات، يكون هناك حاجة لتخطيط والقيام بإجراءات المراجعة وتقييم نتائجها للحصول على حكم اضافي . ولدى تصميم إجراءات مراجعة إضافية للحصول على أدلة أكثر إقناعا بالنسبة للمخاطر المرتفعة فإن مراقب الحسابات قد يحتاج الى زيادة كمية الأدلة أو الحصول على دليل يكون أكثر ملاءمة ومصداقية، وعلى سبيل المثال بإعطاء مزيد من التأكيد للحصول على دليل من طرف ثالث ، أو الحصول على أدلة من مصادر مستقلة متعددة (IAS 701 ، فقرة A12) ، وبالتالي فإن المسائل التي لم يسبق أن تمثل تحديا للمراجع للحصول على أدلة إثبات المراجعة المناسبة والكافية أو تحديات سابقة للمراجع في تكوين رأيه على القوائم المالية قد تكون ذات علاقة محددة بتقدير مراقب الحسابات لمسائل المراجعة الرئيسية (IAS 701 ، فقرة A13)

وعادة ما تكون المناطق التي تحتاج عناية خاصة من مراقب الحسابات ذات علاقة بالمناطق التي تتسم بالتعقد وتتطلب حكم جوهري من قبل الإدارة في القوائم المالية ولذلك يكون من الصعب غالبا أن يحكم عليها مراقب الحسابات (IAS 701 ، فقرة A14) . ويتعين على مراقب الحسابات أن يراعى لدى تحديد المسائل التي تحتاج الى عناية خاصة ما يلي (ISA 701، فقرة ٩) :

• المناطق الأكثر خطورة التي يوجد بشأنها تحريفات ملموسة **material misstatement** ، أو مخاطر جوهرية **significant risks** التي تم تحديدها وفقا للمعيار ٣١٥ .

• الأحكام الجوهرية لمراقب الحسابات بشأن البنود الواردة بالقوائم المالية التي تخضع إلى أحكام جوهرية من قبل الإدارة ، وتشمل التقديرات المحاسبية التي تتسم بعدم التأكد بشكل كبير .

• التأثير على مراجعة الأحداث أو العمليات الجوهرية التي حدثت أثناء الفترة . ويتناول الباحث فيما يلي تلك الأسس بالدراسة والتحليل :

(١/٢/٢/٢) المناطق الأكثر خطورة التي يوجد بشأنها تحريفات ملموسة، أو المخاطر الجوهرية :

يعرف ISA 315 (IAASB,2015Edition vo.l p.275) المخاطر الجوهرية بأنها تلك التي يتم تحديدها وتقييمها على أنها تمثل تحريفات ملموسة ، والتي تتطلب وفقا لحكم مراقب الحسابات إعتبارات خاصة في المراجعة . ويمكن أن يتم تحديد المناطق التي تتطلب حكم جوهري من الإدارة وكذلك العمليات غير العادية الجوهرية بإعتبارها مخاطر جوهرية . ومن ثم فإن هذه المخاطر الجوهرية تتمثل غالبا في تلك التي تتطلب عناية خاصة .

وبالرغم من ذلك فإنه بالرغم من أن مخاطر الغش في تحقق الإيراد تصنف بإعتبارها مخاطر جوهرية وفقا للمعيار ISA 240 ، فإنها لا تؤخذ في الإعتبار لدى تحديد مسائل المراجعة الرئيسية ، نظرا لإن طبيعة هذه المخاطر قد لا تتطلب عناية خاصة من قبل مراقب الحسابات نظرا لصعوبة التنبؤ بالكيفية التي تتم الرقابة عليها من قبل الإدارة (ISA 701 فقرة A21)

ويوضح المعيار ISA 315 أن تقييم مراقب الحسابات للتحريفات الملموسة عند مستوى معين قد يتغير خلال المراجعة نتيجة لحصوله على أدلة اثبات ، وعلى سبيل المثال إذا كان تقييم مراقب الحسابات للمخاطر استند على توقعات بأن هناك رقابة تشغيلية معينة تعمل بفعالية وحصل المراجع على أدلة اثبات بأن هذه الرقابة لا تعمل بفاعلية خلال فترة المراجعة، فقد يكون نتيجة ذلك أن يتم تحديد هذه المنطقة بأنها تحتاج الى عناية خاصة من قبل مراقب الحسابات.

(٢/٢/٢/٢) الأحكام الجوهرية لمراقب الحسابات بشأن البنود الواردة بالقوائم

المالية التي تخضع لإحكام جوهرية من قبل الإدارة :

يتطلب المعيار ISA 260 (IAASB,2015,pp.64-86) من مراقب الحسابات التواصل مع المسؤولين عن الحوكمة بشأن وجهة نظره عن المجالات الجوهرية النوعية المتعلقة بالممارسات المحاسبية للمنشأة ، والتي تشمل السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والإفصاحات فى القوائم المالية . وفى كثير من الحالات تكون تلك التقديرات المحاسبية الحرجة والإفصاحات المتعلقة بها ذات صلة بالمناطق التي تتطلب عناية خاصة من المراجعة وقد تصنف باعتبارها مخاطر جوهرية . ويركز مستخدموا القوائم المالية اهتمامهم على التقديرات المحاسبية التي تمثل درجة كبيرة من عدم التأكد وفقا للمعيارISA540 (IAASB,2015Edition vo.1) ومن ثم قد تمثل مخاطر جوهرية . وتعتمد مثل تلك التقديرات بشكل كبير على حكم الادارة ، وغالبا ماتكون مناطق معقدة فى القوائم المالية ، كما يركز هؤلاء المستخدمون على السياسات المحاسبية التي لها تأثير ملموس على القوائم المالية (والتغيرات الملموسة على تلك السياسات) وتكون ذات علاقة بفهمهم للقوائم المالية ، خاصة ما يتعلق بالظروف التي تكون فيها ممارسات المنشأة لا تتسق مع نظيراتها فى الصناعة .

(٣/٢/٢/٢) التأثيرعلى مراجعة الأحداث أو العمليات الجوهرية التي حدثت

أثناء الفترة:

قد تعد الأحداث أو العمليات الهامة التي لها تأثير جوهري على القوائم المالية من المناطق التي تتطلب عناية خاصة من مراقب الحسابات ، وبالتالي يتم تحديدها باعتبارها مخاطر جوهرية. وعلى سبيل

المثال فإن مراقب الحسابات قد يقوم بمناقشات مستفيضة مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة فى مختلف المراحل بشأن تأثير عمليات خاصة بأطراف ذات علاقة أو بعمليات محددة على القوائم المالية والتي تعتبر خارج الأنشطة المعتادة وتبدو بأنها عمليات غير عادية . وقد تقوم الإدارة بعمل تقديرات (أحكام) صعبة أو معقدة **difficult or complex judgments** بالنسبة للتحقق والقياس والعرض والافصاح بالنسبة لتلك العمليات والتي قد يكون لها تأثير جوهري على استراتيجية مراقب الحسابات ككل (ISA 701،فقرة A25).

كما أن هناك عناصر أخرى تؤثر فى منهج مراقب الحسابات بالنسبة للمراجعة وتصب فى المسائل التى تتطلب عناية خاصة ، وهى تشمل الإعتبارات الاقتصادية والمحاسبية والرقابية والصناعة وغيرها من المتطلبات المحددة التى تؤثر فى افتراضات (تقديرات) أو أحكام الإدارة. (ISA701 ، فقرة A26)

(٣/٢/٢) تحديد مسائل المراجعة الرئيسية (المسائل الأكثر جوهرية):
إن طبيعة وإمتداد التواصل بشأن المسائل التى تحتاج إلى عناية خاصة مع المسؤولين عن الحوكمة، غالبا ماتمد بمؤشر بشأن المسائل الأكثر جوهرية فى المراجعة (ISA 701 ، فقرة A27). ويتم تحديد المسائل الأكثر جوهرية فى ضوء مدى أهميتها فى إطار المنشأة والمراجعة التى تمت تأديتها . ويتخذ مراقب الحسابات حكمه بشأن مدى أهميتها من منظور علاقتها بالمسائل الأخرى فى المراجعة (ISA 701 ، فقرة A28).

وتتمثل الإعتبارات بتحديد ما إذا كانت المسائل التى تم التواصل بشأنها مع المسؤولين عن الحوكمة تعد من مسائل المراجعة الرئيسية (ISA 701 ، فقرة A29) فى الآتى:

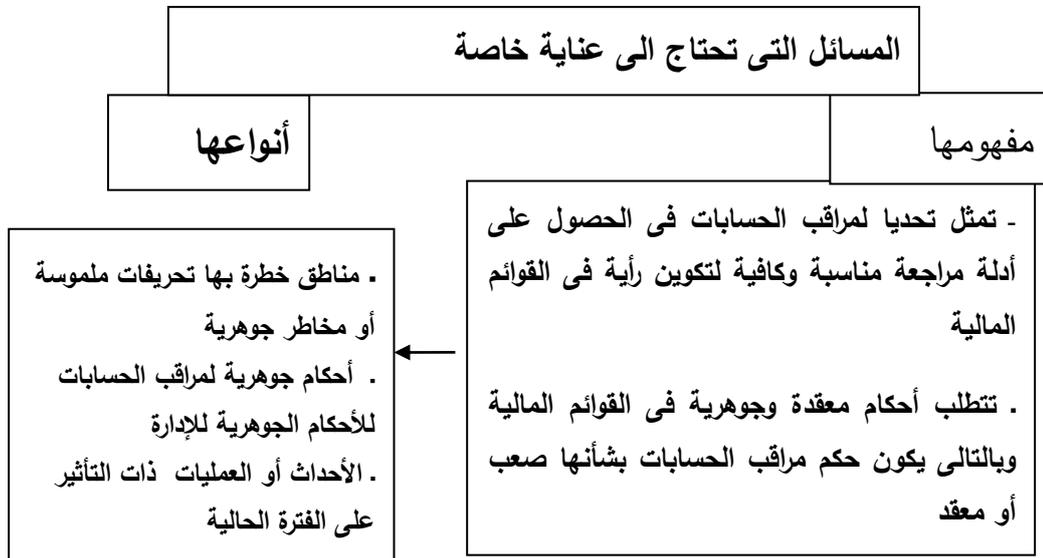
- أهمية المسألة بالنسبة للمستخدمين المحتملين للقوائم المالية ككل ، وبوجه خاص مدى أهميتها النسبية للقوائم المالية .
- طبيعة السياسة المحاسبية المتعلقة بالمسألة أو مدى تعقد أو التقدير الشخصى المتعلق بإختيار الإدارة السياسة المناسبة ، وذلك بالمقارنة بغيرها من المنشآت فى ذات الصناعة.
- طبيعة ومدى الأهمية النسبية ، كميًا ونوعيًا ، للتحريفات المتراكمة المترتبة على الغش أو الخطأ للمسألة ، إن وجدت ، التى تم أو لم يتم تصحيحها .
- طبيعة والى أى مدى تحتاج جهود المراجعة الى رصد المسائل ، ويشمل ذلك :

- الى أى مدى هناك احتياج الى مهارات متخصصة أو معرفة لتطبيق إجراءات المراجعة بشأن المسألة ، أو تقييم النتائج الخاصة بهذه الإجراءات، إن وجدت.
 - طبيعة الاستشارات خارج المراجعة التى يقوم بها مراقب الحسابات للمسألة.
 - طبيعة ومدى شدة الصعوبات بشأن تطبيق إجراءات المراجعة ، وتقييم نتائج هذه الإجراءات ، والحصول على أدلة اثبات ذات صلة ويمكن الإعتماد عليها تمثل الأساس الذى يبنى عليه مراقب الحسابات رأيه ، خاصة إذا كان هذا الرأى يعتمد بشكل اكثر على التقدير الشخصى .
 - مدى شدة أية نقاط ضعف رقابية ذات علاقة بالمسألة .
 - ما إذا كانت المسألة ذات صلة بمسائل أخرى محل المراجعة ، وعلى سبيل المثال فإن العقود طويلة الأجل قد تتطلب عناية خاصة من مراقب الحسابات بشأن تحقق الايراد والدعاوى أو الإلتزامات العرضية الأخرى المتعلقة بها ، كما قد تكون لها تأثير فى التقديرات المحاسبية الأخرى .
- وفى ضوء العرض المتقدم يلخص الباحث المراحل التى يتم بناءا عليها تحديد مسائل المراجعة الرئيسية فى الشكل التالى:



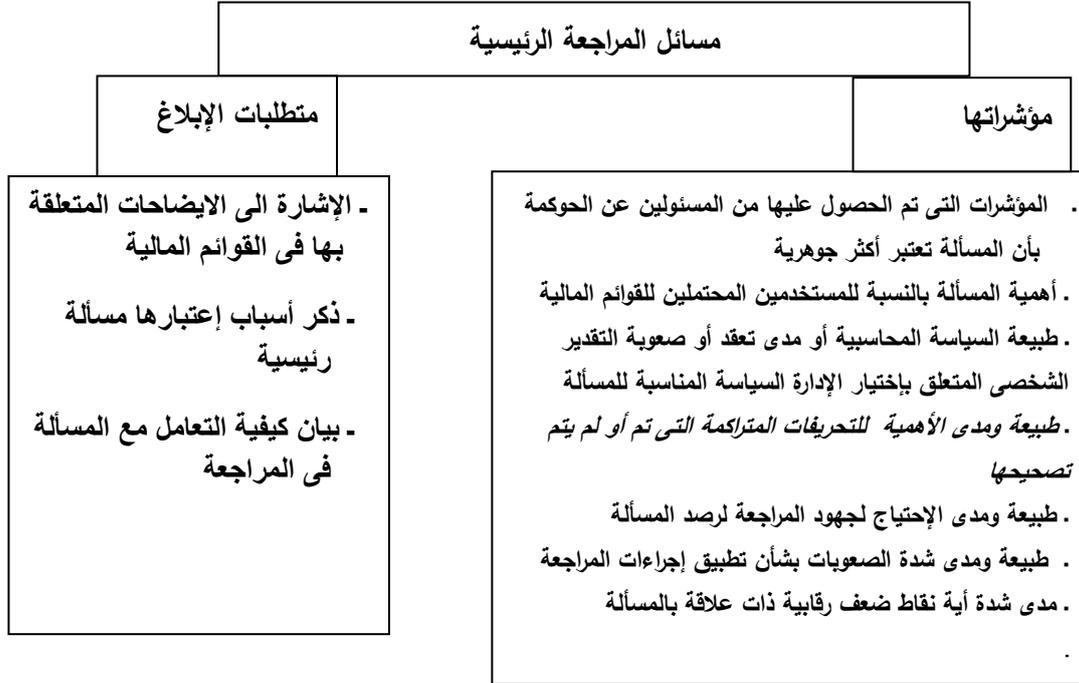
المصدر : الباحث

كما يلخص الباحث مفهوم المسائل التي تحتاج الى عناية خاصة وأنواعها فيما يلي :



المصدر : الباحث

كما يستخلص الباحث المؤشرات التي يستند إليها مراقب الحسابات في تحديد مسائل المراجعة الرئيسية والإبلاغ عنها في فقرة مستقلة في تقريره وفقا لما يلي :



(المصدر : الباحث)

(٣/٢) نطاق الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم ٧٠١ :

أسفرت الدراسة التحليلية للباحث للمعيار ISA٧٠١ ومعايير المراجعة الدولية الأخرى ذات الصلة الى أن الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية يحكمه المحددات التالية:

١. يجب على مراقب الحسابات تحديد مسائل المراجعة الرئيسية التي شكلت الرأي بشأن القوائم المالية والإبلاغ عنها من خلال وصفها في تقرير مراقب الحسابات (ISA ٧٠١ ، الفقرة ٧). ويجب على مراقب الحسابات أن يصف كل مسألة مراجعة رئيسية ، مستخدما العناوين الفرعية في قسم مستقل في تقرير مراقب الحسابات ، تحت عنوان مسائل المراجعة الرئيسية الفقرة (ISA ٧٠١ ، الفقرة ١١)

وفى الحالات التى يقرر فيها مراقب الحسابات أنه لا توجد مسائل مراجعة رئيسية للإبلاغ عنها أو أن تلك المسائل تم بالفعل توصيلها فى التقرير ، فيجب أن يذكر عبارة فى التقرير تفيد أنه وفقا لمعيار ISA ٧٠١ لا توجد مسائل مراجعة رئيسية الفقرة (ISA٧٠١، الفقرة ١٦)

٢. أن الزام مراقب الحسابات بالإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية وفقا للفقرة ٥ من المعيار ISA 701 يكون فى الحالات التالية :

- القوائم المالية للمنشآت المدرجة فى البورصة .
 - عندما يكون مطلوبا من مراقب الحسابات بموجب قانون أو ضوابط رقابية أن يقوم بالإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية فى تقرير مراقب الحسابات.
٣. يجب أن لا يكون الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية (ISA 701 ، فقرة ٤) بمثابة رأى مستقل بشأن مسائل فردية (بعينها) ، كما يجب أن لا يكون بديلا عما يلى:
- الإفصاحات التى يتعين على الإدارة القيام بها بالنسبة للبيانات المالية فى إطار إعداد القوائم المالية ، أو تكون ضرورة للقيام بالعرض العادل . ويوضح المعيار ISA 705 الظروف التى يتوصل فيها مراقب الحسابات بأن هناك تحريفات ملموسة تتعلق بمدى مناسبة أو كفاية الإفصاح فى القوائم المالية .
 - قيام مراقب الحسابات بإبداء رأيا متحفظا وفقا لما جاء فى المعيار ISA ٧٠٥ ، والذى يقضى بأنه عندما يقوم مراقب الحسابات بإبداء رأى متحفظ أو عكسى فإنه يتم عرض وصف للمسائل التى تم من خلالها إبداء هذا الرأى فى قسم خاص . وأنه يتعين فصل الإبلاغ عن تلك المسائل عن المسائل المتعلقة بمسائل المراجعة الرئيسية حيث أن لكل منهما القسم الخاص بها . ومع ذلك فإنه فى حالة إبداء رأيا عكسيا كنتيجة لتوصل مراقب الحسابات بأن التحريفات الفردية أو المجموعة كلاهما ذو أهمية ومنتشر فى القوائم المالية، فإنه يراعى :
 - بناء على مدى جوهرية المسائل التى استند اليها لإبداء رأى متحفظ ، فقد يقرر مراقب الحسابات أنه لا توجد مسائل مراجعة رئيسية أخرى .
 - إذا كان هناك مسألة أو أكثر من المسائل التى استند اليها مراقب الحسابات لإبداء رأيا متحفظا وكانت هناك مسائل مراجعة رئيسية أخرى ، فإنه من الأهمية أن لا يعنى وصف هذه المسائل أن القوائم المالية ككل تعتبر أكثر مصداقية .

▪ التقرير عن الأحداث أو الظروف التي تشكك في قدرة المنشأة على الاستمرار وفقاً لما جاء في المعيار ISA ٥٧٠ .

٤. لا يقوم مراقب الحسابات بالإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في الحالات الآتية

▪ أن يتم منع الإفصاح عن تلك المسائل بموجب قانون أو ضوابط رقابية (ISA701، فقر ١٤) .

▪ أن يقرر مراقب الحسابات - في ظروف نادرة للغاية - عدم الإبلاغ عن مسألة رئيسية في تقريره نتيجة للعواقب المتوقعة لعرض هذه المسألة على العامة ، مع مراعاة عدم الإعتداد بذلك إذا كانت المنشأة قد قامت بالفعل بالإفصاح عن هذه المسألة . (ISA 701 ، فقر ١٤)

▪ إذا لم يتم بإبداء رأيه في القوائم المالية ، مالم يكن ذلك مطلوباً بموجب قانون أو ضوابط رقابية ، وذلك وفقاً لمتطلبات IAASB, 2015, ISA 705 (pp.111-135)

▪ إذا كانت متعلقة بإعطاء رأي متحفظ أو عكسي وفقاً للمعيار ISA ٧٠٥ ، أو بشأن عدم التأكد الملموس بشأن الأحداث أو الظروف (الإعتبارات) التي ربما تلقى شك ملموس بشأن قدرة المنشأة على الاستمرارية وفقاً للمعيار ISA ٥٧٠ ، حيث أنه وإن كانت تمثل مسائل مراجعة رئيسية إلا أنه يتم عرضها في البنود الأخرى ذات الصلة في تقرير مراقب الحسابات ، حيث يجب على مراقب الحسابات أن يشير إلى الأساس الذي تم بناء عليه إعطاء رأي متحفظ(عكسي)، أو عدم التأكد الملموس بشأن الاستمرارية (ISA 701)فقر ٦٦(A6).

٥. أن هناك فرق بين الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية ، وما يتطلبه المعيار ISA 706 بأن يتم التواصل في تقرير مراقب الحسابات على كافة المنشآت من خلال عرض فقرات مستقلة يتم بمقتضاها التركيز على بعض المسائل عندما يرى مراقب الحسابات أنه من الأهمية إجراء ذلك . وفي مثل هذه الحالات فإن هذه الفقرات يتم عرضها بشكل مستقل عن العرض الخاص بمسائل المراجعة الرئيسية.

(٤/٢) نطاق الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية /الدرجة فيما بين المعيار

الدولى والمعيار المقترح :

أصدر مجلس معايير المحاسبة للشركات العامة الأمريكية PCAOB في عام ٢٠١٦ معيار مراجعة مقترح بعنوان مسائل المراجعة الحرجة Critical Audit Matters (PCAOB,2016) والذي عرفها (PCAOB,2016,p.3) بأنها" أى مسألة تم التواصل أو مطلوب التواصل بشأنها مع لجنة المراجعة وتتعلق بالحسابات أو الإفصاحات الهامة بالقوائم المالية وتمثل تحديا خاصا لمراقب الحسابات وتتسم بالتقدير الشخصي أو التعقد في الحكم عليها". وقد لاحظ الباحث أن هناك مصطلحين مختلفين يتناولين تقريبا المسائل التي يتعين على مراقب الحسابات الإبلاغ عنها في تقريره عن القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة ، ففي حين أطلق عليها المعيار (ISA 701) مسائل المراجعة الرئيسية Key Audit Matters فإن المعيار الأمريكي المقترح أطلق عليها مسائل المراجعة الحرجة Critical Audit Matters .

وقد قام مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولي (IAASB) بإجراء دراسة مقارنة فيما بين المفاهيم التي تم الاستناد إليها بشأن مسائل المراجعة الرئيسية كما جاءت في معيار المراجعة الدولي ٧٠١ ومسائل المراجعة الحرجة كما جاءت في المعيار الأمريكي المقترح من قبل مجلس معايير المحاسبة للشركات العامة الأمريكية (IAASB) (2016). وقد أسفرت دراسة الباحث لتلك المقارنة والأسس التي وردت في المعيار ISA 701 ونطاقه والدراسات العلمية التي تمت بشأن المعيار الأمريكي المقترح عما يلي :

١. أن المعيار الدولي الزامى على المنشآت المدرجة بالبورصة أو التي تتطلب قوانين الدول أو ضوابطها الرقابية ذلك ، كما أنه يسمح أيضا لمراقبي الحسابات بالإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية على أساس طوعي للمنشآت بخلاف تلك المدرجة في البورصة في غياب متطلبات ملزمة لذلك . في حين أن المعيار الأمريكي المقترح بشأن الإبلاغ عن مسائل المراجعة الحرجة يقتصر على المنشآت العامة ، فيما عدا المراجعة على السماسرة والمتداولين الذين يخضعون لقانون بورصة الأوراق المالية الصادر عام ١٩٣٤ ، وكذلك شركات الاستثمار المسجلة وفقا لقانون الاستثمار الصادر عام ١٩٤٠ ،

٢. أن نقطة الانطلاق في تحديد مسائل المراجعة الحرجة هي المسائل التي يتم التواصل بشأنها مع لجنة المراجعة ، في حين أن مسائل المراجعة الرئيسية توسع مفهوم التواصل بحيث يشمل المسائل التي تم التواصل بشأنها مع المسئولين عن الحوكمة . ويبدو ذلك من وجهة نظر الباحث أمرا طبيعيا حيث أن معيار المراجعة الدولي

يخاطب فئة أوسع من المنشآت في مختلف دول العالم باختلاف أشكالها القانونية والقوانين والضوابط التي تحكم عملها ، وبالتالي فإن اصطلاح المسؤولين عن الحوكمة يشتمل على لجنة المراجعة وأي جهة أخرى داخل المنشأة بخلاف تلك اللجنة تكون مسئولة عن الحوكمة ، وهو ما يتسق أيضا مع معيار المراجعة الدولي ٢٦٠ الذى يتناول التواصل بين مراقب الحسابات وبين المسؤولين عن الحوكمة .

٣. وضع المعيار الدولي نطاق محدد فى تحديد مسائل المراجعة الرئيسية ، حيث جاء ذلك على مرحلتين الأولى تتمثل فى تحديد مسائل المراجعة التى تم التواصل بشأنها مع المسؤولين عن الحوكمة فى المنشأة ، وهى تمثل المرحلة الأولى ويتم بموجبها تحديد مسائل المراجعة الجوهرية ، ويأتى بعد ذلك المرحلة الثانية وهى تحديد المسائل التى تحتاج عناية خاصة من ضمن المسائل الجوهرية تمهيدا للوصول الى المسائل الأكثر جوهرية لتكون بمثابة مسائل المراجعة الرئيسية) .

وفى المقابل فإن المعيار الأمريكى المقترح لذى تعريفه لمسائل المراجعة الحرجة اكتفى بأنها تمثل المسائل التى يتم التواصل بشأنها مع لجنة المراجعة ، إلا أنه أضاف أنها تكون متعلقة بالحسابات أو الإفصاحات الهامة فى القوائم المالية وتمثل تحديا خاصا لمراقب الحسابات وتتسم بالتقدير الشخصى أو التعقد فى الحكم عليها .

٤. فى الوقت الذى جاء التعريف الأمريكى المقترح بمتطلبات محددة فى الممارسة العملية لاعتبار أن المسألة تمثل مسألة مراجعة حرجة ، فقد أتاح المعيار الدولي مرونة أكثر فى تحديد هذه المسألة استنادا الى ما هو مستقر عليه فى معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة والتى تفيد فى تحديد مسألة المراجعة الجوهرية أو التى تتطلب عناية خاصة للوصول الى مسائل المراجعة الرئيسية .

٥. على الرغم من أن كل من المعيار الدولي والمعيار الأمريكى المقترح يتطلب أن يتم الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية / الحرجة الخاصة بالفترة الحالية فقط ، فإن المعيار الأمريكى المقترح يشير أنه يمكن لمراقب الحسابات الإبلاغ عن مسائل المراجعة الحرجة عن فترات سابقة فى ظروف معينة ، وفى المقابل فإن المعيار الدولي يشير الى إمكانية عدم الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية الحالية فى ظروف نادرة للغاية .

٤. أن كل من المعيار الدولي والمعيار الأمريكى المقترح يعطى مرونة لمراقب الحسابات فى وصف مسائل المراجعة الرئيسية / الحرجة فى تقريره ، وذلك للتخفيف من

التحفظات من قبل المستثمرين وغيرهم من أن الإبلاغ عن تلك المسائل قد ينتج عنه تنميط عبارات الإبلاغ .

٥. أن كل من المعيار الدولي والمعيار الأمريكي يشيرا بوضوح الى أن الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية / الحرجة لا يجب أن يعنى أن المسألة لم يتم حلها بشكل مناسب من قبل مراقب الحسابات لدى إبداء رأيه فى القوائم المالية .

٦. أن كل من المعيار الدولي والمعيار الأمريكي يتفقا على أن كل من مسائل المراجعة الرئيسية / الحرجة يجب أن يكون عددها محدودا ، وبما يتسق مع الحقائق والظروف التى تتعلق بكل منشأة على حدة .

٧. فى الوقت الذى الزم فيه المعيار الدولي مراقب الحسابات أن يحدد المسائل التى تحتاج الى عناية خاصة أخذا فى الاعتبار ثلاثة عوامل تشمل كل من المناطق الأكثر خطورة التى يوجد بشأنها تحريفات ملموسة أو مخاطر جوهرية ، والرأى المهنى بشأن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية التى تستند بشكل جوهرى الى تقديرات الإدارة ، وكذلك تلك التى لها تأثير على مراجعة الأحداث أو العمليات الهامة التى حدثت خلال الفترة . فإن المعيار الأمريكى الزم مراقب الحسابات بأن يقرر ما إذا كانت المسألة تمثل تحديا من منطلق أنها تتطلب الى حكم معقد شخصى منه أخذا فى الإعتبار ستة عوامل تتناول تقييم مراقب الحسابات لمخاطر التحريفات الملموسة ، ودرجة حكمه الشخصى المطلوبه، ومدى الاحتياج الى مهارات متخصصة ومعرفة ، ودرجة الحكم التقديرى لمراقب الحسابات بالنسبة لتقديرات الإدارة ويشمل ذلك القياس الجوهري غير المؤكد، وطبيعة وتوقيت العمليات غير العادية الجوهرية ، وطبيعة أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها

٨. لا توجد إختلافات تذكر فيما بين المعيار الدولي والمعيار الأمريكى بشأن متطلبات الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية / الحرجة فى تقرير مراقب الحسابات حيث أنهما يلزما مراقب الحسابات بأن يوضح الإعتبارات التى بناءا عليها تم إعتبار أن المسألة رئيسية / حرجة ، والإشارة الى الإفصاحات ذات العلاقة فى القوائم المالية المتعلقة بالمسألة ، بالإضافة الى توضيح كيف تعامل مراقب الحسابات مع المسألة الرئيسية / الحرجة .

ويرى الباحث أنه بالرغم من إختلاف المصطلحات والعناصر فيما بين المعيار الدولي والمعيار الأمريكى ، فإنها جميعا فى تقدير الباحث تؤدى الى ذات النتيجة المطلوبه ، وهى

أن يلتزم مراقب الحسابات بأن يقوم بالإبلاغ في تقريره عن المنشأة محل المراجعة عن مسائل المراجعة الرئيسية/ الحرجة والتي مثلت بالنسبة له تحدياً لدى مراجعة القوائم المالية وإبداء الرأي الفني بشأنها وهي تشمل حكم مراقب الحسابات على التحريفات الملموسة أو الأخطاء الجوهرية، وكذلك المسائل التي استندت بشكل كبير إلى التقديرات الحكيمة لإدارة المنشأة والتي تطلبت إجراءات خاصة بتقديره ومعقده من مراقب الحسابات للحصول على أدلة اثبات بشأنها للحكم عليها .

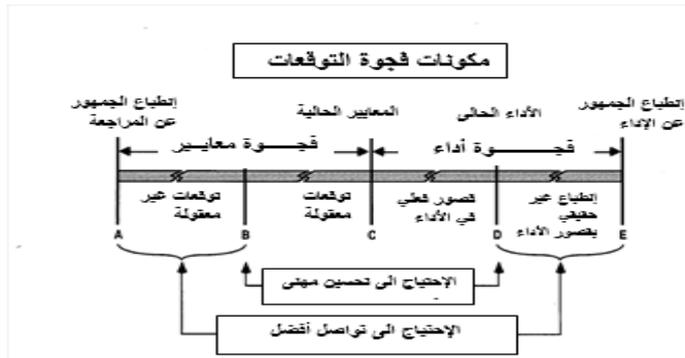
وعلى صعيد الدراسات العلمية فقد أشارت دراسة (Simnett & Huggins,2014) إلى أنه بالنظر إلى أن تقرير مراقب الحسابات يواجه تغيرات ثورية متوقعة ، وأن المهنة قد عانت لسنوات عديدة من الجدل المثار من أن المنافع التي تعود من النموذج النمطي الحالي لتقرير مراقب الحسابات ، والذي يتيح إمكانية المقارنة بين مختلف المنشآت ، أفضل من تلك التي يوفرها تقرير مراقب الحسابات الذي يعد لكل منشأة على حدة . وأن كل من مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) ومجلس الرقابة المحاسبية على الشركات العامة (PCAOB) ومجلس التقارير المالية الإنجليزي (FRC) والإتحاد الأوربي (EU) ملتزمون بالتوصل إلى كيف يمكن لتقرير مراقب الحسابات أن يكون أكثر فاعلية في التواصل ويعكس العمل والمعرفة التي تم اكتسابها خلال إجراءات المراجعة. وقد استخدمت هذه الدراسة نظرية التواصل **communication theory** لتحليل توقعات كل أصحاب المصالح (مراقبي الحسابات، المستخدمين ، معدى القوائم المالية ، السلطات الرقابية) بشأن رأيهم في التوسع في تقرير مراقب الحسابات ، وخلصت الدراسة إلى أن هناك بوجه عام دعم قوى للتوسع في التقرير بحيث يتضمن معلومات إضافية بشأن أحكام مراقب الحسابات وإجراءاته **the auditor's judgments and processes** . وأنه بالرغم من وجود توافق عام فيما بين أصحاب المصالح على ماخلصت إليه الدراسة إلا أن هناك اختلافات جغرافية حيث كانت استجابات أمريكا الشمالية كانت أقل تأييداً بالمقارنة بالمناطق الجغرافية الأخرى . كما إتفقت هذه الدراسة مع دراسة (Mock et al.,2013) في أن المستخدمين يرغبون في الحصول على مزيد من المعلومات بشأن المراجعة ، والقوائم المالية ، ومجالات عمل المنشأة ذات الصلة بالقوائم المالية.

(٥/٢) الآثار المتوقعة من الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية على فجوة التوقعات:

في ضوء الغاية المبتغاة من الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات وما خلصت إليه الدراسات السابقة بشأن نتائج هذا الإبلاغ يثور التساؤل عن أثره على فجوة التوقعات في المراجعة ؟ وللاجابة على ذلك يتناول الباحث خلاصة ما أسفرت عنه الدراسات السابقة بشأن تلك الفجوة ، ومن ثم بيان أثر الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية عليها .

وفي هذا الصدد فقد تناولت دراسات سابقة عديدة تعريف فجوة التوقعات وأسبابها، حيث يرى (Guy and Sullivan 1988) أن فجوة التوقعات تشير الى الفرق بين ما يعتقد العامة بشأن مسئوليات مراقبي الحسابات وما يعتقد مراقبي الحسابات بشأن تلك المسئوليات.

وقد قام المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين في عام ١٩٨٨ The Canadian Institute of Chartered Accountants (the MacDonal Report) بشأن توقعات العامة عن المراجعة حيث طور المعهد نموذج لفجوة التوقعات تم بموجبه تحليل مكونات الفجوة الى توقعات غير معقولة وقصور في الأداء وقصور في المعايير، وذلك وفقا لما يوضحه الشكل التالي بالنسبة لمكونات فجوة التوقعات :



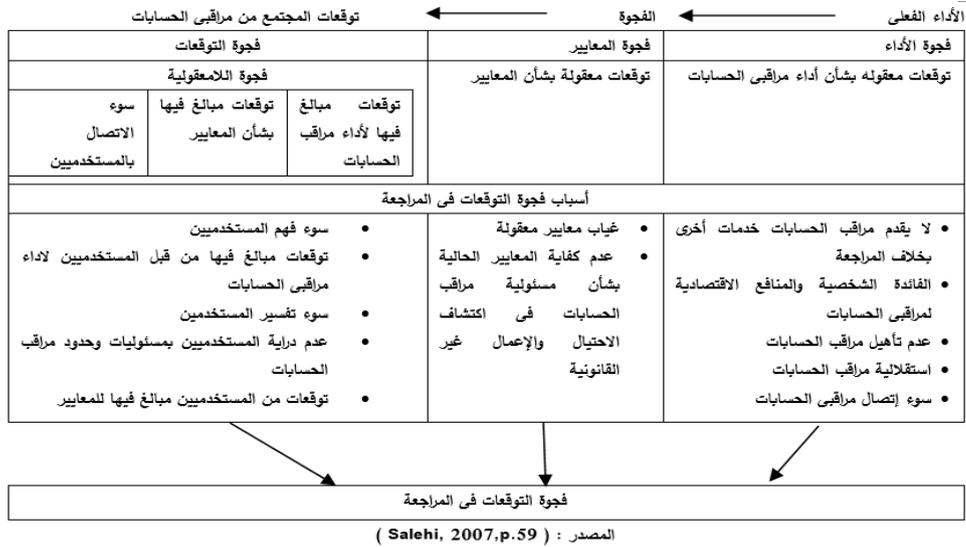
المصدر : (MacDonal Commission (1988: p.6)

ويوضح الشكل السابق أن إجمالي فجوة التوقعات تقع فيما بين النقطتين (A , E) وهي تتمثل في كل من فجوة المعايير (وهي تعبر عن الفرق بين مايتوقعه الجمهور من المراجعة والمعايير الحالية للمراجعة) وفجوة الأداء (وهي تعبر عن إدراك الجمهور للأداء والأداء الفعلي لمراقب الحسابات) . وتنقسم هاتين الفجوتين الى نوعين فجوة توقعات معايير غير معقولة مابين النقطتين (A , B) وفجوة توقعات أداء غير معقولة مابين النقطتين (D,E)، وتتطلب هاتان الفجوتان غير المعقولتان تحسين التواصل، في حين أن فجوتى المعقولة سواء بشأن المعايير أو الأداء والتي تقع ما بين النقطتين (B,D) تتطلب تحسين مهني .

ويرى (Salehi ,2016,pp. 31-32) أنه بناء على الشكل السابق تقسم فجوة التوقعات الى ثلاث مكونات هي :

- ١ . فجوة المعقولة Reasonableness gap وهي تمثل الفجوة بين توقعات المجتمع من إنجازات يقوم بها مراقبو الحسابات ومايمكن أن يقوم به هؤلاء المراقبون بشكل معقول .
- ٢ . فجوة قصور المعايير Deficient standards gap وهي تمثل الفجوة بين الواجبات المتوقع أن يقوم بها مراقبو الحسابات بشكل معقول والواجبات التي يتعين القيام بها وفقا للمتطلبات القانونية والمهنية .
- ٣ . فجوة قصور الأداء Deficient performance gap وهي تمثل الفجوة بين الأداء الذى يتوقع أن يقوم به مراقبو الحسابات وفقا للمعايير الحالية ، وإدراك الجمهور للأداء الفعلي لهؤلاء المراقبين .

وقد أشار (Salehi ,2007, p.59) الى أن أسباب الفجوة تعزى الى مايلي :



وعلى صعيد الدراسات العلمية فقد تناولت دراسة (المليجي، ٢٠٠٥) بعنوان "دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر" دراسة وتحليل أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة مراجعة الحسابات المصرية ، ودور آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالعميل ، والمرتبطة بمراقبي الحسابات في تضيق تلك الفجوة ، حيث خلصت الى وجود ارتباط بين آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالعميل والمرتبطة بمراقبي لحسابات وبين فجوة التوقعات في المراجعة ، وأن اتباع آليات حوكمة الشركات يحقق قدر ملائم من الطمأنينية للمستثمرين ومتخذي القرارات اعتمادا على التقارير المالية التي تم إعدادها ومراجعتها وفقا لآليات حوكمة الشركات .

وتناولت دراسة (بربر ، ٢٠١٣) بعنوان " جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمى القوائم المالية ومراجعي الحسابات ، أسباب فجوة التوقعات لم يتم الاتفاق عليها بشكل قاطع في معظم أدبيات المراجعة نظرا لاختلاف البيئة ودرجة تقدم المنظمات المهنية ودور المراجعة في المجتمع ودرجة استقلال مراجع الحسابات ومسئوليته عن اكتشاف التحريفات والغش في المراجعة ومدى وجود اتصال فعال في بيئة المراجعة ، وقسمت الدراسة أسباب الفجوة الى أسباب خاصة بمهنة المحاسبة وأخرى تعود الى مستخدمى القوائم المالية . فبالنسبة للمهنة أوردت الدراسة ثمانية أسباب تتمثل في عدم التحديد الواضح لدور ومسئوليات المراجع والشك في استقلالية المراجع وإنخفاض

جودة الأداء المهني والإتصال غير الفعال في بيئة المراجعة ونقص الكفاءة المهنية والقصور في التقارير المالية المنشورة ومدى مسئولية المراجع عن اكتشاف الغش والتحريفات ومدى مسئوليته عن التصرفات غير القانونية وإعتقاد مستخدمي القوائم المالية أن تقرير المراجعة النظيف يضمن قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط . وبالنسبة للعوامل الخاصة بالمستخدميين فتتمثل في نقص الثقافة عن المحاسبة والمراجعة لدى المستخدمين والتغير في توقعات المجتمع .

وتناولت دراسة (Dixon et al., 2006) أثر تطوير تقرير مراقب الحسابات على فجوة التوقعات في مصر ، حيث تم تقسيم المشاركين في هذه الدراسة إلى ثلاث فئات هم: مراقبي الحسابات، والمصرفيين، والمستثمرين. وخلصت نتائج الدراسة إلى وجود دليل على وجود فجوة توقعات واسعة في المراجعة بمصر في مجالات مسؤوليات مراقب الحسابات لمنع الاحتيال، والحفاظ على السجلات المحاسبية، وحكم مراقب الحسابات في اختيار إجراءات المراجعة، وإلى حد أقل تم التوصل الى وجود فجوة توقعات بشأن موثوقية المراجعة، والقوائم المالية محل المراجعة. ومن أجل الحد من فجوة التوقعات وتحسين عملية صنع القرار من قبل مستخدمي القوائم المالية، أوصت الدراسة بضرورة اعتماد تقرير مراقب الحسابات المطول، وتكبير إطار مراجعة الحسابات، وتعزيز نزاهة مراقب الحسابات، وتنقيف المستخدمين حول طبيعة ومهام المراجعة .

وقامت دراسة (chong and pflugrath, 2008) بعنوان **Do Different Audit Report Formats Affect Shareholders' and Auditors' Perceptions?**، ببحث تأثير ثلاثة أشكال مختلفة لتقرير مراقب الحسابات على تصورات المساهمين ومراقبي الحسابات ، وتشمل هذه الأشكال الثلاثة على تقرير موسع حيث تم إدراج نص إضافي في تقرير مراقب الحسابات، وتقريرين موسعين مختلفين من حيث الصياغة كتبا "بلغة واضحة"، وضع إحداهما رأى مراقب الحسابات في "مكانه التقليدي" في نهاية التقرير، ووضع الآخر رأى مراقب الحسابات في بداية التقرير. وأظهرت نتائج هذه الدراسة أن أشكال تقرير مراقب الحسابات أثرت بشكل بسيط على تصورات مدققي الحسابات والمساهمين، ولكنها لم تقلص فجوة التوقعات بين المساهمين ومدققي الحسابات. وأشارت النتائج أيضا أن المحاولات لتقليص فجوة التوقعات من خلال تغيير صيغة تقارير التدقيق. بما في ذلك إصدار تقارير "بلغة واضحة"، تبدو غير ناجحة، ومع ذلك، فإن إعادة ترتيب أقسام التقرير، ووضع رأى مراقب الحسابات في بداية التقرير، قد يكون مفيدا ويستحق مزيدا من الدراسة . وقد أوصت الدراسة الجهات المهنية

إعادة النظر في الخطوات اللازمة لتعزيز الشكل الموسع من التقرير، وتثقيف المستخدمين حول محتويات تقرير مراقب الحسابات.

وفي دراسة (Glen et al., 2011) بعنوان **Perceptions and Misperceptions Regarding the Unqualified Auditor's Report by Financial Statement Preparers, Users, and Auditors** بشأن الربط بين تطوير تقرير مراقب الحسابات وفجوة التوقعات فقد ركزت على فجوة التوقعات من خلال الوقوف على الإدراكات وسوء الفهم بشأن تقرير مراقب الحسابات، وقد أجريت هذه الدراسة على خمسة فئات مختلفة من أصحاب المصالح التي تتأثر بتقرير مراقب الحسابات وتشمل معدي القوائم المالية (المديرين الماليين) والمستخدمون (المصرفيون والمحللين والمستثمرين غير المهنيين) ومراقبو الحسابات الخارجيين. وتشير نتائج هذه الدراسة إلى أن مستخدمي القوائم المالية يثمنون المراجعة، ولكن لا يقرؤون تقرير مراقب الحسابات كاملاً، وأنه ليس من الواضح للمستخدمين ومعدي القوائم المالية ومراقبي الحسابات ما المقصود من تقرير مراقب الحسابات ولا مستوى التأكيد الذي يوفره التقرير. وقد أوصت الدراسة بأن تحدد البحوث المستقبلية ما إذا كانت التغييرات المحتملة لتقرير مراقب الحسابات سوف تغير سلوك المستخدمين، وما إذا كانت الفوائد الناجمة عن التغييرات تجاوز المخاطر والتكلفة الإضافية.

وقد إختبرت دراسة (Gold et al., 2012) مدى فاعلية التعديلات التي تم إجراؤها على معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠ وما يتعلق بها من تفسيرات في تضيق فجوة التوقعات فيما بين مراقبو الحسابات والمستخدمين (المحللين الماليين كمستخدمين رشيدين والطلاب كمستخدمين غير رشيدين)، في ألمانيا، حيث أنهم قرأوا القوائم المالية للشركة وتقرير مراقب الحسابات مع التفسيرات وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) المعدل قبل وبعد التعديل . وقد خلصت الدراسة إلى أن معيار المراجعة الدولي المعدل (رقم ٧٠٠) لم يؤدي إلى فجوة توقعات أقل مقارنة بالوضع قبل صدور المعيار المعدل. وقد أوصت الدراسة بأن تصاغ التفسيرات المتعلقة بمسئوليات مراقب الحسابات ومسئوليات الإدارة وطبيعة ونطاق ومحددات عملية المراجعة بصورة أكثر وضوحاً

وقد حاولت بعض الدراسات الربط بين المعلومات الإضافية التي يوفرها تقرير مراقب الحسابات وفجوة التوقعات ، حيث تناولت دراسة (Litjens et al., 2015) بعنوان **Addressing Information Needs to Reduce the Audit Expectation**

Gap : Evidence from Dutch Bankers, Copanies and Auditors "

بيان أثر توفير معلومات لإصحاب المصالح لم تكن متاحة من قبل ، وتشمل معلومات عن شركة المراجعة وعملية المراجعة وكذا تغيير تقرير مراقب الحسابات على تضييق فجوة التوقعات. وقامت الدراسة باستقصاء ٣٠٢ ممارس للمهنة في هولندا منهم ٦١ من المصرفيين و ١١٨ من معدى القوائم المالية و ١٢٣ مراقب حسابات . وتوصلت الدراسة أن المصرفيين يحتاجون معلومات اضافية ، وأن الادارة تعمل على إعاقة مراقب الحسابات من تقديم معلومات حساسة ، كما أن مراقبوا الحسابات يحاولون تخفيض مخاطرهم . كما خلصت الدراسة الى أن توفير معلومات عن عملية المراجعة والتقرير عن الأخطاء فى القوائم المالية قد يساهم فى تضييق فجوة التوقعات لدى المصرفيين ، فى حين أن إحداث تغييرات فى شكل تقرير مراقب الحسابات لن يخفض من فجوة التوقعات . وفى دراسة (sirois et al., 2014) بعنوان القيمة المعلوماتية لمسائل المراجعة الرئيسية فى تقرير مراقب الحسابات إلى أن المسائل التى يفصح عنها مراقب الحسابات فى تقريره أدت الى زيادة إنتباه المشاركين فى الدراسة بشأن الإفصاحات فى القوائم المالية ذات الصلة بمسائل المراجعة الرئيسية فى التقرير ، فى الوقت الذى انخفض الإنتباه لباقي الإفصاحات فى القوائم المالية ، فى حين أن الإبلاغ عن معلومات إضافية لم يساهم فى زيادة الإنطباع بجودة المراجعة على عكس ما يتوقعه واضعى المعايير ، وفضلا عن ذلك فإنه عندما يتضمن تقرير المراجعة مسائل مراجعة رئيسية فإن الإنطباع أن درجة التأكيد التى يحصل عليها مراقب الحسابات بالنسبة للمسائل الأخرى سوف تختلف عن تلك المسائل . وتشير هذه النتائج بوجه عام الى أن الإبلاغ عن مسائل إضافية إذ يساهم فى تحقيق إضافة إلا أنه أيضا قد يؤدي الى زيادة فجوة التوقعات .

وفى دراسة بعنوان أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم ٧٠٠ الخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضييق فجوة التوقعات (ترزى ، ٢٠١٣) خلصت الى أن من أهم الوسائل التى تساعد على تضييق فجوة التوقعات هى تحسين الاتصالات مع مستخدمى القوائم المالية وأنه يمكن عن طريق إعادة النظر فى تقارير مدققى الحسابات المساهمة فى القيام بدور فعال فى تضييق فجوة التوقعات سواء من خلال كتابته بأسلوب يسهل فهمه لغير المتخصصين ، وأن يتضمن معلومات أكثر عن نطاق وطبيعة عمل مدقق الحسابات والنتائج التى توصل اليها فضلا عن التعليق على القضايا الجوهرية المتعلقة بالمركز المالى للمنشأة والموضوعات الأخرى فى نطاق عملية التدقيق، وتدعيم استقلال

مدقق الحسابات ، وتوسيع مسئوليات مراقب الحسابات وتعزيز أدائه ، وتدعيم دور المنظمات المهنية فى تنظيم ورقابة المهنة ، وتثقيف وتعليم مستخدمى البيانات المالية .

وقد عنيت دراسة (Bedard,et al.,2015) **Analusis of the Consequences of the Disclosure of Key Audit Matters in the Audit Report** " ، برصد بعض عواقب الإفصاح عن مسائل المراجعة الرئيسية فى فرنسا ، على إعتبار أن فرنسا قد إصدارت معيارا منذ عام ٢٠٠٣ بإلزام مراقب الحسابات بالإفصاح فى تقريره عن مبررات التقييم **The disclosure of justifications of assessments (JOAs)** ، وهى مماثلة إلى حد كبير بمسائل المراجعة الرئيسية التى يتعين على مراقب الحسابات الإبلاغ عنها وفقا للمعيار الدولى وقامت الدراسة بتحليل أثر الإفصاح عن مبررات التقييم (JOAs) بتقارير المراجعة الصادرة خلال الفترة من ٢٠٠٣ الى ٢٠١١ . وقد تم قياس تلك العواقب بالنسبة للمستثمرين (مقاسة بحجم التجارة والعوائد غير العادية) حيث خلصت الدراسة الى أنه لا يوجد تأثير جوهري على العوائد السوقية غير العادية وكذلك بالنسبة لأحجام التجارة . ويستثنى من ذلك فقط الشركات الأصغر التى تتسم خصائصها بالإفتقار الى بيئة المعلومات . كما تم قياس العواقب على المراجعة (مقاسة بأتعاب المراجعة وفترة المراجعة) ، حيث خلصت الدراسة بعدم وجود تأثير جوهري على أتعاب المراجعة والفترة اللازمة لإعداد تقرير مراقب الحسابات . كما تم قياس العواقب بالنسبة لجودة المراجعة (مقاسة بمستوى الإستحقاقات غير المتوقعة) حيث تبين أنه فى السنة الأولى لتطبيق المعيار ساهم فى تخفيض تلك الاستحقاقات إلا أن ذلك قد تلاشى فى السنوات التالية ، وأشارت الدراسة الى أن ذلك يعزى الى رد فعل الإدارة ومراقبى الحسابات للمعيار الجديد لدى إصداره عام ٢٠٠٣ . وبوجه عام خلصت الدراسة الى أن معيار المراجعة الذى طبق فى فرنسا ، وعلى الرغم من أنه ينطوى على تفصيلات أكثر من المعيار الدولى له قيمة رمزية ولا يمد بمعلومات مفيدة للمستثمرين فى فرنسا

وبالنسبة للمملكة المتحدة فقد أعد (Minurri-Meza,2016) **"Consequences of changing the auditor's report :Early Evidence from the U.K"** دراسة أشارت الى أن مجلس القوائم المالية الإنجليزى **Financial Reporting Council (FRC)** أصدر معيار تم بموجبه إجراء تغييرات الزامية على تقرير مراقبى حسابات معظم الشركات الكبيرة المدرجة فى بورصة الأوراق المالية بلندن وبحيث يتم العمل بهذه التعديلات إعتبار من أكتوبر ٢٠١٢ حيث

أصبح التقرير الجديد يوضح مخاطر التحريف الهامة وتطبيق مبدأ الأهمية النسبية ونطاق عملية المراجعة . وهدفت الدراسة الى بحث تأثير تقرير مراقب الحسابات الجديد بشأن الشركات العامة الكبرى على كلا من اتعاب المراجعة ، وجودة المراجعة والمستثمرين ، وذلك خلال عامين قبل وبعد صدور التعديلات. وقد وفرت هذه الدراسة أدلة بشأن الآثار المترتبة على تقرير مراقب الحسابات الجديد فى المملكة المتحدة على كل من تكلفة المراجعة وجودة المراجعة ورد فعل المستثمرين بالنسبة للمعلومات التى وردت فى التقارير، حيث خلصت الدراسة الى أن تقرير مراقبى الحسابات إقتصر تواصله على المساهمين بشأن إجراءات المراجعة ونتائجها ، وأن كل من المستثمرين والسلطات الرقابية قد أبدوا تحفظات متزايدة بشأن شكل هذا التقرير، حيث أنه فى معظم الدول بما فى ذلك الولايات المتحدة يستخدمو لغة نمطية بالنسبة لمعظم الشركات الجديد ترتب عليه زيادة أتعاب المراجعة بنسبة ٧% بالمقارنة بالشركات التى لم تطبق المعيار، كما لم يتبين أن التقرير الجديد لم يترتب عليه زيادة جودة المراجعة أو إنطباع المستثمرين .

وقد أشارت دراسة (Lazarevska and Trpeska, 2016) بعنوان THE NEW AUDIT REPORT SEEN THROUGH THE PRISM OF THE CERTIFIED AUDITORS RESEARCH IN THE REPUBLIC OF MACEDONIA - ، إلى أنه نظرا لإن معيار المراجعة الدولى ٧٠١ من المتوقع أن يضيق من فجوة المعلومات وفى نفس الوقت زيادة القدرة التواصلية لتقرير مراقب الحسابات ، فإن الهدف الرئيسى لهذه الدراسة هو الوقوف على رأى ١٨٠ من مراقبى الحسابات فى مقدونيا بشأن ما إذا كانوا يتوقعون فعلا زيادة المصادقية فى تقرير مراقب الحسابات من منظور المستخدمين وبالتالي يؤدي الى تضيق فجوة التوقعات ، حيث خلصت الى أن الشكل الجديد لتقرير مراقب الحسابات سوف يلبي توقعات أصحاب المصالح ويساهم فى التغلب على فجوة التوقعات closing expectation gap ، فضلا عن أن هناك طلب بأن يكون الإلزام بالإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية لا يقتصر على الشركات المدرجة فى البورصة بل يمتد ليشمل الشركات غير المسجلة الكبيرة وأيضا المتوسطة والصغيرة، كما أن هناك اتفاق فى أن الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية سوف يحسن القيمة التواصلية لتقرير مراقب الحسابات ، الا أن مراقبى الحسابات اتفقوا على إبداء تحفظهم بشأن الوقت الذى سيحتاجه مراقب الحسابات لأداء المراجعة وفقا للمتطلبات الإضافية ، ولكنهم يشكوا فى أن هذه التغييرات سوف تؤدي الى زيادة أتعاب المراجعة .

يخلص الباحث فيما يلى الى أهم ما خلصت اليه الدراسات بشأن تضيق فجوة التوقعات:

- إتفقت الدراسات على أن تحسين التواصل مع مستخدمي القوائم المالية يعتبر من أهم الوسائل التي يمكن من خلالها تضيق فجوة التوقعات في المراجعة غير المعقولة ، سواء فيما بين مراقب الحسابات والمستثمرين بشكل خاص أو بغيرهم من مستخدمي القوائم المالية .
- رغم الاتفاق بين الدراسات على أن تطوير تقرير مراقب الحسابات يساهم بشكل كبير في تحسين التواصل إلا أنها اختلفت بشأن هذا التطوير ، سواء من حيث التوسع في التقرير ليصبح تقريراً تفصيلياً ، أو إعادة تكوين وعرض التقرير أو إضافة بعض الفقرات لم تكن قائمة من قبل في التقرير .
- أن جميع الدراسات السابقة اتفقت على وجود فجوة التوقعات منذ أمد بعيد ، إلا أنها قد تباينت فيما بينها بشأن تحديد الأسباب المؤدية الى تلك الفجوة ، ووسائل تضيقها ، وإتفق الكثير منها على أن السبيل الأساسي لتضيق تلك الفجوة يكمن في تحسين الاتصال بين مراقب الحسابات والمستخدمين وتوضيح دور مراقب الحسابات في المجتمع، وتدعيم استقلال مراقب الحسابات ورفع كفاءته، بالإضافة الى بناء معايير جديدة .

وبناء على ذلك يرى الباحث ما يلي :

١. أنه من الناحية النظرية فإن معيار المراجعة رقم ٧٠١ بشأن الزام مراقب الحسابات بالابلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقريره ، سوف يكون له أثر إيجابي في تقليل فجوة التوقعات في المراجعة حيث أنه يؤدي الى زيادة القيمة التواصلية لتقرير مراقب الحسابات لدى المستخدمين ، من خلال إمدادهم بالمعلومات الإضافية الأكثر أهمية عن القوائم المالية محل المراجعة بما يمكنهم من فهم الأمور المتعلقة بالحكم المهني لمراقب الحسابات ، كما أنه يمكن المستخدمين من المزيد من المشاركة مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بشأن بعض المسائل المتعلقة بالمنشأة والقوائم المالية والمراجعة التي تم تأديتها .
٢. إن الأثر الإيجابي المأمول لمعيار المراجعة الدولي رقم ٧٠١ بشأن الزام مراقب الحسابات بالابلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقريره يحد منه ، عدة اعتبارات أهمها أن الالزام بالابلاغ يقتصر على المنشآت المدرجة بالبورصة وبالتالي فإن هذا المعيار لن يؤثر على تضيق فجوة التوقعات بالنسبة لغيرها من المنشآت .
٣. إن الأثر الإيجابي المأمول لهذا المعيار يفترض أن مستخدم القوائم المالية يتفهم أن القوائم المالية روعي لدى إعدادها وعرضها ومراجعتها الأهمية النسبية ، كما

ينفهم الإعتبارات المتعلقة بعدم التأكد المتعلق بالقياس ، حيث يتطلب الأمر إجراء تقديرات وأحكام ، وكذلك الاعتبارات المتعلقة بالأحداث المستقبلية ، كما يفترض أن المستخدم يتخذ القرارات الاقتصادية استنادا الى المعلومات الواردة فى القوائم المالية . وهو الأمر الذى يرى معه الباحث بصعوبة توفرها لدى شريحة كبيرة من المستخدمين لعدم درايتهم بالمعايير والممارسات التى تحكم مهنة المراجعة .

المبحث الثالث الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية إلى استطلاع آراء أفراد عينة الدراسة في التعرف على "أثر الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على تضيق فجوة التوقعات"، ولتحقيق ذلك فقد تم تقسيم هذا المبحث إلى ما يلي:

(١/٣) هدف الدراسة الميدانية

(٢/٣) مجتمع الدراسة

(٣/٣) عينة الدراسة

(٤/٣) أداة جمع البيانات (قائمة الاستقصاء)

(٥/٣) متغيرات الدراسة (المتغيرات المستقلة، والتابعة)

(٦/٣) فروض الدراسة

(٧/٣) خطوات التحليل الإحصائي

(٨/٣) الأساليب الإحصائية المستخدمة

(٩/٣) التحليل الإحصائي واختبار الفروض

(١٠/٣) نتائج الدراسة الميدانية

(١١/٣) توصيات الدراسة

(١٢/٣) الملاحق

- قائمة الاستقصاء المستخدمة

- مخرجات البرنامج الإحصائي

(١/٣) هدف الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلى استطلاع آراء أفراد عينة الدراسة في التعرف على "أثر الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على تضيق فجوة التوقعات"، واختبار الفروض التي تفيد في التعرف على رأي كلٍ من مراقبي حسابات الشركات المقيدة في البورصة، ومستخدمي القوائم المالية لتلك الشركات، وعلى ذلك تهدف الدراسة الميدانية إلى ما يلي:

- اختبار الفروق بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية بشأن الأسس التي يتم بناءً عليها تحديد مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات.
- اختبار الفروق بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية بشأن نطاق مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات.
- دراسة أثر الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على تضيق فجوة التوقعات.

(٢/٣) مجتمع الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة مراقبي حسابات الشركات المقيدة في البورصة المصرية، ومستخدمي القوائم المالية للشركات المقيدة في البورصة المصرية سواءً المستخدمين المحترفين من العاملين في البنوك، الأكاديميين المتخصصين، المحللين الماليين، والمراجعين الداخليين، السلطات الرقابية، وكذلك المستخدمين غير المحترفين من المتعاملين في البورصة غير المتخصصين.

(٣/٣) عينة الدراسة:

اشتملت عينة البحث على عدد ٢٨٠ فرداً من عينة البحث تم توزيعهم على

فئات الدراسة كالتالي:

جدول (١) توزيع عينة البحث حسب فئة الدراسة

الوزن النسبي %	نسبة الاستجابة %	عدد القوائم الصالحة	عدد القوائم الموزعة	فئة الدراسة
٢٢,٢	٨٢,٧	٦٢	٧٥	مراقبو حسابات الشركات المقيدة في البورصة المصرية
٣٦,٤	٨١,٦	١٠٢	١٢٥	مستخدمون محترفون من البنوك، الأكاديميون المتخصصون، المحللون الماليون، المراجعون الداخليون، السلطات الرقابية
٤١,٤	٩٢,٨	١١٦	١٢٥	مستخدموا القوائم المالية من المتعاملين في البورصة غير المتخصصين
١٠٠	٨٦,٢	٢٨٠	٣٢٥	الإجمالي

يتضح من الجدول أن عدد قوائم الاستقصاء الموزعة ٣٢٥ قائمة، الذي تم استرداده - بعد حذف غير الصالح للتحليل - ٢٨٠ قائمة استقصاء، بنسبة استجابة ٨٦,٢%، كما بلغت نسبة مراقبي الحسابات ٢٢,٢%، نسبة (المستخدمين المحترفين من البنوك، الأكاديميين المتخصصين، المحللين الماليين، المراجعين الداخليين، البورصة، السلطات الرقابية) ٣٦,٤%، نسبة مستخدمي القوائم المالية من المتعاملين في البورصة غير المتخصصين ٤١,٤%.

(٤/٣) أداة جمع البيانات (قائمة الاستقصاء):

استخدم الباحث في جمع بيانات الدراسة الميدانية أسلوب قائمة الاستقصاء، تم إعدادها واختبارها، بحيث تتفق مع أهداف البحث، وتساعد على اختبار فروضه، وقد اشتملت القائمة على ثلاثة أسئلة أساسية (تتفرع منها العديد من العبارات الفرعية) تتفق مع فروض الدراسة كما يلي:

السؤال الأول: لقياس رأي العينة بشأن الأسس التي يتم بناءً عليها تحديد مسائل المراجعة الرئيسية التي يتعين على مراقب الحسابات الإبلاغ عنها في تقريره المستقل عن القوائم المالية محل المراجعة.

السؤال الثاني: لقياس رأي العينة بشأن نطاق مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات.

السؤال الثالث: لقياس رأي العينة عن الافتراضات المناسبة توافرها لدى مستخدمي القوائم المالية.

السؤال الرابع: لقياس رأي العينة عن تضيق فجوة التوقعات.

(٥/٣) متغيرات الدراسة :

المتغيرات المستقلة: وتتمثل في مسائل المراجعة الرئيسية التي يجب الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات، وسوف يتم التوصل إليها من خلال الأسس المشار إليها في السؤال الأول ويرمز لها بالرمز X1، ويحكم نطاقها السؤال الثاني ويرمز لها بالرمز X2، ومدى توافر الافتراضات المناسب توافرها لدى مستخدمى القوائم المالية ويرمز لها بالرمز X3. وبالتالي سوف يتم توضيحها في عبارات المحاور المرتبطة بكل من السؤال الأول والثاني والثالث في قائمة الاستقصاء.

المتغير التابع: وتتمثل في فجوة التوقعات ويرمز لها بالرمز Y، ويمكن تحديدها من خلال عبارات المحاور المرتبطة بالسؤال الرابع.

(٦/٣) فروض الدراسة:

الفرض الأول: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقبى الحسابات ومستخدمى القوائم المالية بشأن أسس ونطاق مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات، ويتفرع عن هذا الفرض الفرضين الفرعيين التاليين:

الفرض الفرعي الأول: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقبى الحسابات ومستخدمى القوائم المالية بشأن الأسس التي يتم بناءً عليها تحديد مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات.

الفرض الفرعي الثاني: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقبى الحسابات ومستخدمى القوائم المالية بشأن نطاق مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات.

الفرض الثاني: يؤدي الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات إلى تضيق فجوة التوقعات.

(٧/٣) خطوات التحليل الإحصائي:

١- للحصول على بيانات الدراسة قام الباحث بجمع قوائم الاستقصاء من الميدان، ومراجعتها، واستبعاد غير الصالح للتحليل.

٢- قام الباحث بإعطاء رقم لكل قائمة الاستقصاء ليسهل الرجوع إليها عند الحاجة، كما قام بترميز أسئلة قائمة الاستقصاء حيث تم تعريف متغيرات الدراسة عن طريق إعطاء رمز يشير إلى رقم السؤال ورقم العبارة داخل السؤال - يوجد بالملحق

الإحصائي دليل ترميز المتغيرات - كما تم إعطاء أوزان للاستجابات وفقاً لمقياس

ليكرت الترتيبي الخماسي كما يلي:

غير موافق على الإطلاق غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً
١	٣	٤	٥

وبعد أخذ المتوسط المرجح للاستجابات تم تقسيم هذا المدى على مستويات الموافقة، حيث أن المدى (١-٥=٤) يوزع على خمس فئات فيكون طول الفئة $٤/٥=٠,٨٠$ ، كما يلي

غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق جداً
١,٧٩ - ١	٢,٥٩ - ١,٨٠	٣,٣٩ - ٢,٦٠	٤,١٩ - ٣,٤٠	٥ - ٤,٢٠

كما تم ترميز عبارات السؤال الثالث والمتعلقة بمدى توافر الافتراضات لدى مستخدمي القوائم المالية في البيئة المصرية كما يلي:

غير متوفرة على الإطلاق	غير متوفرة	متوفرة بدرجة متوسطة	متوفرة	متوفرة تماماً
أقل من ٢٠%	من ٢٠ - أقل	من ٤٠ - أقل	من ٦٠ - أقل	من ٨٠ -
من ٤٠%	من ٦٠%	من ٨٠%	من ١٠٠%	

٣- تم إدخال البيانات للحاسب الآلي وقد استعان الباحث بالبرنامج الإحصائي SPSS الإصدار رقم ٢٠، وقد قامت بالتحليلات التالية:

(٨/٣) الأساليب الإحصائية المستخدمة:

قام الباحث باختبار صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي لمعرفة مدى إمكانية تعميم النتائج التي تم الحصول عليها من العينة على مجتمع الدراسة، وتوصيف المتغيرات من حيث النزعة المركزية والتشتت، وانتهاءً باختبار وجود فروق بين مجموعتي الدراسة (المراجعين ومستخدمي القوائم المالية)، ودراسة العلاقة بين الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات وتضييق فجوة التوقعات، وذلك لاختبار الفروض وصولاً إلى نتائج البحث، وتفصيل تلك الأساليب كما يلي:

- مقياس الاعتمادية Reliability: وذلك من خلال المقياس (ألفا كرونباخ) Cronbatch's Alpha وهو مقياس الثبات والتناسق الداخلي لأسئلة وعبارات قائمة

- الاستقصاء، وذلك لمعرفة مدى الوثوقية في استجابات عينة البحث على أسئلة قائمة الاستقصاء، ومدى إمكانية تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة.
- المتوسط المرجح والانحراف المعياري: لتوصيف متغيرات الدراسة من حيث النزعة المركزية والتشتت، وذلك بحساب المتوسط الحسابي للاستجابات كمقياس للنزعة المركزية، والانحراف المعياري كمقياس للتشتت.

- اختبار مان ويتني لعينتين مستقلتين Independent samples T Test وهو اختبار لا معلمي Non Parametric، وهو الاختبار المناسب لفروض البحث، حيث أن البيانات مقياس ليكرت الترتيبي Ordinal Scale، ويقوم باختبار مدى وجود اختلافات بين متوسطي رتب مجموعتين مستقلتين (مجموعة المراجعين، ومجموعة مستخدمي القوائم المالية) ويصاغ الفرض العدمي والبدلي كالتالي:

الفرض العدمي $H_0 : \mu_1 = \mu_2$

أي متوسط رتب المجموعة الأولى = متوسط رتب المجموعة الثانية، أي لا يوجد اختلاف جوهري بين متوسطي رتب المجموعتين.

الفرض البديل $H_1 = \mu_1 \neq \mu_2$

أي متوسط رتب المجموعة الأولى \neq متوسط رتب المجموعة الثانية، أي يوجد اختلاف جوهري بين متوسطي رتب المجموعتين.

وتكون قاعدة الحكم بناءً على مستوى المعنوية المحسوب Sig. للاختبار، فإذا كان مستوى المعنوية المحسوب أكبر من ٠,٠٥ فإننا لا نستطيع رفض الفرض العدمي، أما إذا كان مستوى المعنوية المحسوب أقل من أو يساوي ٠,٠٥ فإننا نستطيع رفض الفرض العدمي ونقبل الفرض البديل، وفي حالة قبولنا للفرض البديل تكون هذه الفروق والاختلافات لصالح المجموعة ذات أكبر متوسط رتب.

- تحليل الارتباط والانحدار Correlation & Regression: وذلك لاختبار العلاقة بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة، ويستخدم في تحليل الانحدار اختبار F (من جدول تحليل التباين ANOVA) لاختبار معنوية نموذج الانحدار، واختبار T لاختبار معنوية المتغيرات المستقلة، R^2 لتحديد القدرة التفسيرية للنموذج.

(٩/٣) التحليل الإحصائي واختبار الفروض:

فيما يلي تطبيق الأساليب الإحصائية على متغيرات الدراسة:

مقياس الاعتمادية أو الثبات *Reliability*

يوضح مقياس الاعتمادية مدى الاعتماد على نتائج قائمة الاستقصاء، حيث يتم قياس ثبات المحتوى لأسئلة القائمة، وأن الأسئلة فعلاً تقيس ما صممت من أجله، ومدى إمكانية تعميم نتائجها على مجتمع الدراسة، وذلك من خلال مقياس (ألفا) *Cronbatch Alpha*، وتتراوح قيمة هذا المقياس بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوي صفراً، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة هذا المعامل تساوي الواحد الصحيح، وإذا كان هذا المقياس يساوي ٠,٦٠ فأكثر، أمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وتعميمها على المجتمع، وقد جاءت قيمة هذا المعامل على أسئلة قائمة الاستقصاء كما يلي :

جدول (٢): مقاييس الاعتمادية كما جاءت من تحليل قائمة الاستقصاء

الأسئلة	توصيف	عدد العبارات	ألفا (معامل الثبات)	معامل الصدق (*)
الأول	الأسس التي يتم بناءً عليها تحديد مسائل المراجعة الرئيسية التي يتعين على مراقب الحسابات الإبلاغ عنها في تقريره المستقل عن القوائم المالية محل المراجعة.	١٦	٠,٩٧٢	٠,٩٨٦
الثاني	نطاق مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات.	٩	٠,٧٨٢	٠,٨٨٤
الثالث	الإفتراضات المناسب توافرها لدى مستخدمى القوائم المالية	٥	٠,٧٩٦	٠,٨٩٢
الرابع	تضييق فجوة التوقعات	٦	٠,٧٨٣	٠,٨٨٥

(*) تم حساب معامل الصدق عن طريق جذر معامل الثبات

يتضح من الجدول أن قيمة ألفا *Cronbatch's Alfa* بلغت ٩٧,٢%، ٨٧,٢%، ٧٩,٦%، ٧٨,٣% على أسئلة قائمة الاستقصاء على الأول والثاني والثالث والرابع على التوالي، والذي انعكس أثره على الصدق الذاتي (الجذر التربيعي لمعامل الثبات) حيث بلغ ٩٨,٦%، ٨٨,٤%، ٩٨,٢%، ٨٨,٥% على التوالي، مما يدل على ثبات الاستجابات وصلاحياتها، الأمر الذي يمكن معه الاعتماد على النتائج وتعميم هذه النتائج على مجتمع الدراسة.

اختبار فروض الدراسة :

الفرض الأول: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية بشأن أسس ونطاق مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات، ويتفرع عن هذا الفرض الفرضين الفرعيين التاليين:

الفرض الفرعي الأول: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية بشأن الأسس التي يتم بناءً عليها تحديد مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات.

الفرض الفرعي الثاني: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية بشأن نطاق مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات.

اختبار الفرض الفرعي الأول: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية بشأن الأسس التي يتم بناءً عليها تحديد مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات.

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام عبارات السؤال الأول المتعلقة بالأسس التي يتم بناءً عليها تحديد مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات، وإجراء اختبار مان ويني للفروق بين متوسطي استجابات مجموعتي الدراسة، وجاءت النتائج كما يلي:

جدول (٣): نتائج اختبار مان ويتني للمقارنة بين مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن أسس مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات.

رمز المتغير	المتغير	فئة الدراسة	وسط حسابي	انحراف معياري	متوسط الرتب	مان ويتني Z	P-Value
X1_1	أسس تحديد المسائل الجوهرية	مراجع	٤,٦٨	٠,٢٤	٢٣٣,٤	-	٠,٠٠٠
		مستخدم	٣,٢٧	٠,٩٣	١١٤,١		
		إجمالي	٣,٥٨	١,٠٢			
X1_1_1	تمثل المسائل التي يتواصل بشأنها مراقب الحسابات مع المسؤولين عن الحوكمة مسائل جوهرية	مراجع	٤,٧٤	٠,٤٤	٢٢٠,٦	-	٠,٠٠٠
		مستخدم	٢,٩١	١,٣٩	١١٧,٧		
		إجمالي	٣,٣٢	١,٤٦			
X1_1_2	تتمثل المسائل الجوهرية في أربعة مسائل هي السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والإفصاحات عن البيانات المالية وغيرها من المسائل ذات العلاقة	مراجع	٤,٦٣	٠,٤٨	١٩٠,٧	-	٠,٠٠٠
		مستخدم	٣,٩٣	٠,٨٣	١٢٦,٢		
		إجمالي	٤,٠٨	٠,٨٢			
X1_1_3	يحدد مراقب الحسابات المسائل الجوهرية أخذًا في الاعتبار العناصر الكمية والنوعية وأثر المسألة على المستخدمين المحتملين، باستخدام تحليلات موضوعية	مراجع	٤,٦٨	٠,٤٧	٢١٣,٣	-	٠,٠٠٠
		مستخدم	٢,٩٦	١,٤٤	١١٩,٨		
		إجمالي	٣,٣٤	١,٤٧			
X1_2	أسس تحديد المسائل التي تحتاج الى عناية خاصة	مراجع	٤,٣٣	٠,٢٣	٢١٧,٧	-	٠,٠٠٠
		مستخدم	٣,٣١	٠,٨٩	١١٨,٥		
		إجمالي	٣,٥٤	٠,٨٩			
X1_2_1	أن يحدد مراقب الحسابات من بين المسائل تم التواصل بشأنها مع المسؤولين عن الحوكمة المسائل التي تتطلب عناية خاصة	مراجع	٤,٦٥	٠,٤٨	١٨٠,٥	-	٠,٠٠٠
		مستخدم	٤,٠٨	٠,٨٣	١٢٩,١		
		إجمالي	٤,٢١	٠,٧٩			
X1_2_2	أن يطبق مراقب الحسابات منهج المراجعة المستند الى المخاطر	مراجع	٤,٦٣	٠,٤٩	٢١٧,٢	-	٠,٠٠٠
		مستخدم	٣,٨٩	١,٣٧	١١٨,٧		
		إجمالي	٣,٢٨	١,٤٤			
X1_2_3	تمثل تحديا لمراقب الحسابات في الحصول على أدلة مراجعة مناسبة وكافية لتكوين رأيه في القوائم المالية.	مراجع	٤,٠٢	٠,٧٦	١٤٥,٩	-	٠,٥٢٥
		مستخدم	٣,٩٤	٠,٨٥	١٣٨,٩		
		إجمالي	٣,٩٦	٠,٨٣			

رمز المتغير	المتغير	فئة الدراسة	وسط حسابي	انحراف معياري	متوسط الرتب	مان ويتني Z	P-Value
X1_2_4	يتم تحديدها من المناطق الأكثر خطورة التي يوجد بشأتها تحريفات ملموسة، أو مخاطر جوهرية	مراجع	٤,٦٣	٠,٤٩	٢١٠,٣	-	٧,٨٩٩
		مستخدم	٣,٠٦	١,٤٢	١٢٠,٧		
		إجمالي	٣,٤٠	١,٤٣			
X1_2_5	يتم تحديدها من المسائل التي تخضع لأحكام جوهرية من قبل الإدارة، ومن ثم أحكام جوهرية من مراقب الحسابات	مراجع	٣,٩٥	٠,٦٩	١٨١,٧	-	٤,٦٤٣
		مستخدم	٢,٩٣	١,٤٩	١٢٨,٨		
		إجمالي	٣,١٦	١,٤٢			
X1_2_6	يتم تحديدها من الأحداث أو العمليات الهامة التي لها تأثير جوهري على القوائم المالية في الفترة الحالية	مراجع	٤,١٣	٠,٧٨	١٩٤,١	-	٦,٠٤٨
		مستخدم	٢,٩٧	١,٣٤	١٢٥,٣		
		إجمالي	٣,٢٣	١,٣٢			
X1_3	أسس تحديد مسائل المراجعة الرئيسية	مراجع	٤,٣٨	٠,٢٧	٢٤٥,٤	-	١١,٥٩
		مستخدم	٢,٨٧	٠,٧٣	١١٠,٧		
		إجمالي	٣,٢٠	٠,٩١			
X1_3_1	يختار مراقب الحسابات مسائل المراجعة الرئيسية (الأكثر جوهرية) من بين المسائل التي تتطلب عناية خاصة	مراجع	٤,٠٦	٠,٧٩	١٩٠,٠	-	٥,٥٧٨
		مستخدم	٢,٩٤	١,٠٤	١٢٦,٤		
		إجمالي	٣,١٩	١,٣٧			
X1_3_2	مراقب الحسابات هو المسئول الوحيد عن تحديد مسائل المراجعة الرئيسية بناءً على حكمه المهني	مراجع	٤,٦٠	٠,٤٩	٢٤٩,٥	-	١٢,٣٧
		مستخدم	١,٩٧	٠,٨٦	١٠٩,٥		
		إجمالي	٢,٥٥	١,٣٤			
X1_3_3	أن عدد مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير المراجعة يتأثر بحجم ومدى تعقد المنشأة وطبيعة نشاطها والبيئة المحيطة بها وارتباطات المراجعة	مراجع	٤,٠٠	٠,٨٧	١٤١,٤	-	٠,١١٠
		مستخدم	٣,٩٩	٠,٨٤	١٤٠,٢		
		إجمالي	٣,٩٩	٠,٨٤			
X1_3_4	يجب مراعاة طبيعة السياسة المحاسبية أو مدى تعقد أو صعوبة التقدير الشخصي المتعلق باختيار الإدارة السياسة المناسبة للمساءلة	مراجع	٤,٦٦	٠,٤٨	٢١٩,٦	-	٨,٩٢٥
		مستخدم	٢,٨٩	١,٣٥	١١٨,٠		
		إجمالي	٣,٢٩	١,٤٢			

رمز المتغير	المتغير	فئة الدراسة	وسط حسابي	انحراف معياري	متوسط الرتب	مان ويتني Z	P-Value
X1_3_5	يجب مراعاة طبيعة ومدى الأهمية للتحريفات المترجمة التي تم أو لم يتم تصحيحها	مراجع	٤,٥٨	٠,٤٩	١٧٤,٣	-	٠,٠٠٠
		مستخدم	٤,٠٩	٠,٨٥	١٣٠,٩		
		إجمالي	٤,٢٠	٠,٨١			
X1_3_6	يجب مراعاة طبيعة ومدى شدة الصعوبات بشأن تطبيق إجراءات المراجعة	مراجع	٤,٠٢	٠,٧٨	٢٣٧,٧	-	٠,٠٠٠
		مستخدم	٢,١٢	٠,٧٨	١١٢,٨		
		إجمالي	٢,٥٤	١,١١			
X1_3_7	يجب مراعاة مدى أهمية المسألة بالنسبة للمستخدمين المحتملين للقوائم المالية	مراجع	٤,٧٦	٠,٤٣	٢٤٩,٥		
		مستخدم	٢,٧٨	٠,٤٣	١٠٩,٥		
		إجمالي	٣,٢٢	٠,٩٣			

يتضح من الجدول ما يلي:

- وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير في "أسس تحديد المسائل الجوهرية"، حيث بلغت قيمة $Z = -10,29$ بمستوى معنوية $0,000$ ، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح المراجعين حيث بلغ متوسط الرتب $233,4$ ، بينما بلغ متوسط رتب مستخدمي التقارير $114,1$ ، كما أن متوسط استجابات المراجعين بلغ $4,68$ مما يعني أن درجة الموافقة "موافق جداً"، بينما بلغ متوسط استجابات مستخدمي التقارير $3,27$ مما يعني أن درجة الموافقة "محايد".
- وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير في "أسس تحديد المسائل التي تحتاج إلى عناية خاصة"، حيث بلغت قيمة $Z = -8,527$ بمستوى معنوية $0,000$ ، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مراقبي الحسابات حيث بلغ متوسط الرتب $217,7$ ، بينما بلغ متوسط رتب مستخدمي التقارير $118,5$ ، كما أن متوسط استجابات المراجعين بلغ $4,33$ مما يعني أن درجة الموافقة "موافق جداً"، بينما بلغ متوسط استجابات مستخدمي التقارير $3,31$ مما يعني أن درجة الموافقة "محايد".
- وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير في "أسس تحديد مسائل المراجعة الرئيسية"، حيث بلغت قيمة $Z = -11,59$ بمستوى معنوية $0,000$ ، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح المراجعين حيث بلغ متوسط الرتب $245,4$ ، بينما بلغ متوسط رتب مستخدمي التقارير $110,7$ ، كما أن متوسط استجابات المراجعين بلغ $4,38$ مما يعني أن درجة الموافقة "موافق جداً"،

بينما بلغ متوسط استجابات مستخدمي التقارير ٢,٧٨ مما يعني أن درجة الموافقة "محايد".

مما سبق نخلص إلى وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير في (أسس تحديد المسائل الجوهرية، أسس تحديد المسائل التي تحتاج إلى عناية خاصة، أسس تحديد مسائل المراجعة الرئيسية) وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مراقبي الحسابات مما يؤدي إلى رفض الفرض الفرعي الأول .

اختبار الفرض الفرعي الثاني: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية بشأن نطاق مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات.

ولاختبار هذا الفرض تم استخدام عبارات السؤال الثاني بشأن نطاق مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات، وإجراء اختبار مان ويني للفروق بين متوسطي استجابات مجموعتي الدراسة، وجاءت النتائج كما يلي:

جدول (٤): نتائج اختبار مان ويني للمقارنة بين مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن نطاق مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات.

رمز المتغير	المتغير	فئة الدراسة	وسط حسابي	انحراف معياري	متوسط الرتب	مان ويتني Z	P-Value
X2	نطاق مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات	مراجع	٣,٤١	٠,٨٨	٩١,٧	٥,٤٠٨	٠,٠٠٠
		مستخدم	٤,١٢	٠,٥٥	١٥٤,٤		
		إجمالي	٣,٩٦	٠,٧٠			
X2_1	يتم الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في فقرة مستقلة تحت عنوان مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات	مراجع	٤,٦٥	٠,٤٨	١٨٨,٣	٥,٦١٥	٠,٠٠٠
		مستخدم	٣,٩٨	٠,٨٣	١٢٦,٩		
		إجمالي	٤,١٣	٠,٨١			
X2_2	لا يمثل الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات بديلا عن الإفصاح الذي يتعين أن تقوم به الإدارة في القوائم المالية	مراجع	٢,٦٤	١,٣٢	٥٨,١	١٠,٠٠٩	٠,٠٠٠
		مستخدم	٤,٦٦	٠,٤٨	١٦٣,٩		
		إجمالي	٤,٢٦	١,٠٦			
X2_3	لا يمثل الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية بديلا لقيام مراقب الحسابات بإبداء رأيا متحفظا	مراجع	٢,٠٢	٠,٧٨	٤٢,٢	١١,٢٣	٠,٠٠٠
		مستخدم	٤,٠٣	٠,٨٢	١٦٨,٥		
		إجمالي	٣,٥٨	١,١٦			

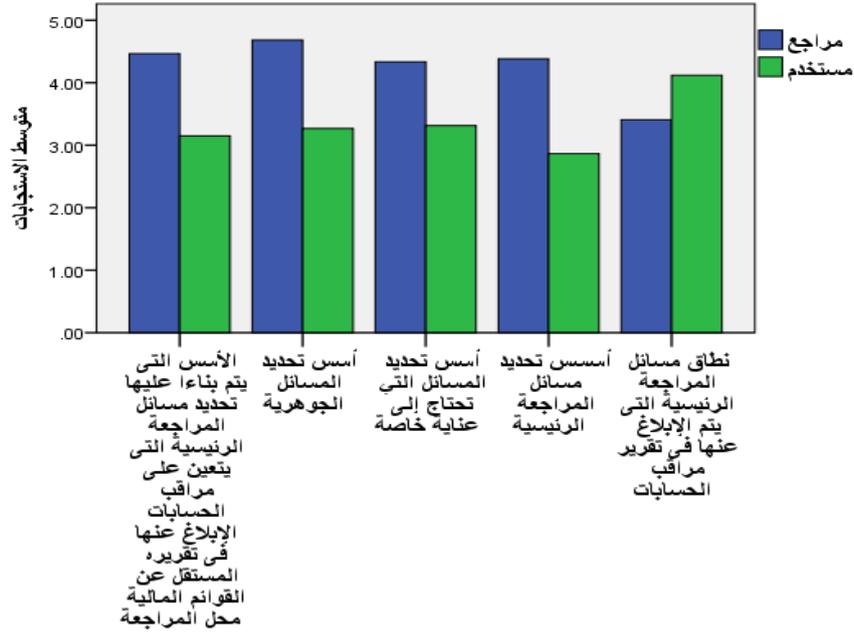
رمز المتغير	المتغير	فئة الدراسة	وسط حسابي	انحراف معياري	متوسط الرتب	مان ويتني Z	P-Value
X2_4	لايمثل الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية بديلا عن التزام مراقب الحسابات بالتقرير عن الأحداث أو الظروف التي تشكك في قدرة المنشأة على الاستمرار	مراجع	٣,٢٩	١,٣٤	٨٠,٨	٧,٢٨١	٠,٠٠٠
		مستخدم	٤,٥٨	٠,٤٩	١٥٧,٥		
		إجمالي	٤,٢٩	٠,٩٣			
X2_5	لايشمل الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية قيام مراقب الحسابات بإبداء رأيا مستقلا بشأن مسائل فردية	مراجع	٣,٠٠	١,١٧	٥٨,٩٥	٩,٨٨١	٠,٠٠٠
		مستخدم	٤,٦٢	٠,٤٩	١٦٣,٩		
		إجمالي	٤,٢٦	٠,٩٧			
X2_6	يحظر على مراقب الحسابات الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في حالة عدم قيامه بإبداء رأيه في القوائم المالية، ما لم يكن ذلك مطلوبا بموجب قانون أو ضوابط رقابية	مراجع	٤,٦٦	٠,٤٨	٢١٦,٥	٨,٥٧٩	٠,٠٠٠
		مستخدم	٢,٨٥	١,٤٤	١١٨,٩		
		إجمالي	٣,٢٥	١,٤٩			
X2_7	يجب أن يقتصر الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية على القوائم المالية للمنشآت المقيدة بالبورصة المصرية	مراجع	١,٩٨	٠,٨٦	٣١,٥	١٢,٩٩	٠,٠٠٠
		مستخدم	٤,٦٤	٠,٤٨	١٧١,٥		
		إجمالي	٤,٠٥	١,٢٥			
X2_8	من المناسب صدور قانون أو ضوابط رقابية يتم بمقتضاها إلزام مراقبي الحسابات بالإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات بالنسبة لكافة القوائم المالية للشركات كبيرة الحجم في جمهورية مصر العربية	مراجع	٣,٩٧	٠,٨١	١٣٩,١	٠,١٦٣	٠,٨٧٠
		مستخدم	٣,٩٩	٠,٧٩	١٤٠,٩		
		إجمالي	٣,٩٨	٠,٧٩			
X2_9	من المناسب صدور قانون أو ضوابط رقابية يتم بمقتضاها إلزام مراقبي الحسابات بالإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات بالنسبة لكافة القوائم المالية للشركات متوسطة وصغيرة الحجم في جمهورية مصر العربية	مراجع	٢,٩٠	١,٥٩	٢٠٣,٢	٨,٢٥١	٠,٠٠٠
		مستخدم	١,٢٤	٠,٤٣	١٢٢,٧		
		إجمالي	١,٦١	١,٠٨			

ينضح من وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير بشأن نطاق مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات،

حيث بلغت قيمة $Z = -5,408$ بمستوى معنوية $0,000$ ، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح المستخدمين حيث بلغ متوسط الرتب $150,4$ ، بينما بلغ متوسط رتب مراقبي الحسابات $91,7$.

نخلص مما سبق إلى وجود فروق ذات دلالة معنوية بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية بشأن نطاق مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات، وهذه الفروق والاختلافات لصالح مستخدمي التقارير مما يؤدي إلى رفض الفرض الفرعي الثاني، وعلى مستوى العبارات تباينت الاستجابات فكانت تلك الفروق لصالح مراقبي الحسابات في العبارات الأولى والسادسة ولصالح المستخدمين في العبارات الثانية، والثالثة، والرابعة، والخامسة، والسابعة، والتاسعة بينما لم توجد فروق ذات دلالة معنوية في العبارات الثامنة.

وبناء على ذلك نخلص بالنسبة للفرضين الفرعيين للفرض الرئيسي الأول إلى وجود اختلافات ذات دلالة معنوية بين مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير في (أسس تحديد المسائل الجوهرية، أسس تحديد المسائل التي تحتاج إلى عناية خاصة، أسس تحديد مسائل المراجعة الرئيسية) وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح المراجعين مما يؤدي إلى رفض الفرض الفرعي الأول، وكذلك وجود فروق ذات دلالة معنوية بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية بشأن نطاق مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات، وهذه الفروق والاختلافات لصالح مستخدمي التقارير مما يؤدي إلى رفض الفرض الفرعي الثاني، والشكل التالي يوضح تلك الفروق.



شكل (١) المقارنة بين متوسط استجابات مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير بشأن أسس

ونطاق مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات

اختبار الفرض الثاني: يؤدي الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات الى تضيق فجوة التوقعات.

وقد تم اختباره عن طريق العلاقة بين المتغيرات المستقلة: وتتمثل في مسائل المراجعة الرئيسية التي يجب الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات، وهي المشار إليها من خلال الأسس المشار إليها في السؤال الأول، ويحكم نطاقها السؤال الثاني، في ظل توافر الافتراضات المناسب توافرها لدي مستخدمي القوائم المالية في السؤال الثالث، المتغير التابع: وتتمثل في فجوة التوقعات، ويمكن تحديدها من خلال عبارات المحاور المرتبطة بالسؤال الرابع في قائمة الإستقصاء.

١- الإحصاء الوصفي للسؤال الثالث:

بتوصيف متغيرات السؤال الثالث والمتعلق بمدى توافر الافتراضات لدي مستخدمي القوائم المالية في البيئة المصرية من حيث النزعة المركزية والتشتت جاءت النتائج كما يلي:

جدول (٥) الإحصاء الوصفي لاستجابات عينة البحث بشأن مدى مدى توافر الافتراضات لدي مستخدمي القوائم المالية في البيئة المصرية

رمز المتغير	المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف(*)	درجة توافر الافتراضات	ترتيب
X3	مدى توافر الافتراضات لدى مستخدمي القوائم المالية في البيئة المصرية	٦٥,٢٠	١٦,٢٢	٢٤,٨٧	متوفرة	
X3_1	أن المستخدم لديه معرفة معقوله بشأن الأنشطة الاقتصادية والتجارية والمحاسبية للمنشأة .	٧٢,٧١	١٦,٨٠	٢٣,١	متوفرة	١
X3_2	أن المستخدم حريص على دراسة المعلومات الواردة في القوائم المالية بعناية مناسبة .	٦٩,٥٧	١٦,٥٩	٢٣,٨٤	متوفرة	٢
X3_3	أن المستخدم يتفهم الاعتبارات المتعلقة بعدم التأكد المتعلق بالقياس، والذي يستند الى تقديرات وحكم واعتبارات متعلقة بالأحداث المستقبلية .	٥٧,٦٤	٢٧,١٠	٤٧,٠١	متوفرة بدرجة متوسطة	٤
X3_4	أن المستخدم يتخذ القرارات الاقتصادية المناسبة استنادا الى المعلومات الواردة في القوائم المالية.	٥٦,٧١	٢٨,٨٠	٥٠,٧٨	متوفرة بدرجة متوسطة	٥
X3_5	أن المستخدم يتفهم أن القوائم المالية روعى لدى إعدادها وعرضها ومراجعتها الأهمية النسبية.	٦٩,٣٦	١٦,٣٦	٢٣,٥٩	متوفرة	٣

(*) معامل الاختلاف = الوسط الحسابي/الانحراف المعياري * ١٠٠

يتضح من الجدول أن المتوسط العام لدرجة توافر الافتراضات لدى مستخدمي القوائم المالية في البيئة المصرية "متوفرة" حيث بلغ متوسط درجة التوفر ٦٥,٢٠% أي أنها أعلى من المتوسط والذي يقع في الفئة من ٤٠ - أقل من ٦٠%، كما بلغ الانحراف المعياري ١٦,٢٢% بمعامل اختلاف ٢٤,٨٧% أي بدرجة اتفاق قدرها ٧٥,١٣% مما يدل على اتفاق عينة البحث حول توافر تلك الافتراضات بصفة عامة، أما تفصيل تلك الافتراضات فقد جاءت حسب توافرها من وجهة نظر عينة البحث كما يلي:

- جاء في الترتيب الأول " أن المستخدم لديه معرفة معقوله بشأن الأنشطة الاقتصادية والتجارية والمحاسبية للمنشأة" واتضح ذلك الافتراض متوفر لدى عينة البحث، حيث

بلغ متوسط الاستجابات ٧٢,٧١%، مما يدل على أنه يقع في الفئة الرابعة من ٦٠% - أقل من ٨٠%، كما بلغ الانحراف المعياري ١٦,٨٠%، بمعامل اختلاف قدره ٢٣,١% أي بدرجة اتفاق ٧٩,٦%، مما يدل على اتفاق عينة البحث حول ذلك الافتراض.

- جاء في الترتيب الثاني "أن المستخدم حريص على دراسة المعلومات الواردة في القوائم المالية بعناية مناسبة" واتضح ذلك الافتراض متوفر لدى عينة البحث، حيث بلغ متوسط الاستجابات ٦٩,٥٧%، مما يدل على أنه يقع في الفئة الرابعة من ٦٠% - أقل من ٨٠%، كما بلغ الانحراف المعياري ١٦,٥٩%، بمعامل اختلاف قدره ٢٣,٨٤% أي بدرجة اتفاق ٧٦,١٦%، مما يدل على اتفاق عينة البحث حول ذلك الافتراض.

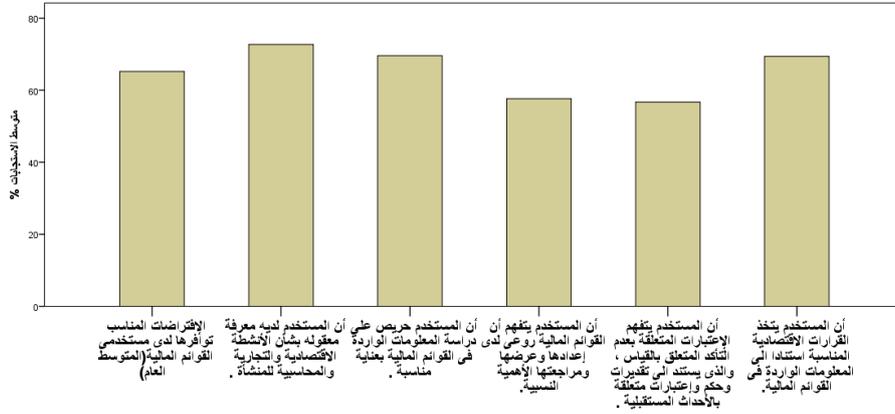
- جاء في الترتيب الثالث "أن المستخدم يتفهم أن القوائم المالية روعي لدى إعدادها وعرضها ومراجعتها الأهمية النسبية" واتضح ذلك الافتراض متوفر لدى عينة البحث، حيث بلغ متوسط الاستجابات ٦٩,٥٧%، مما يدل على أنه يقع في الفئة الرابعة من ٦٠% - أقل من ٨٠%، كما بلغ الانحراف المعياري ١٦,٥٩%، بمعامل اختلاف قدره ٢٣,٨٤% أي بدرجة اتفاق ٧٦,١٦%، مما يدل على اتفاق عينة البحث حول ذلك الافتراض.

- جاء في الترتيب الرابع "أن المستخدم يتفهم الاعتبارات المتعلقة بعدم التأكد المتعلق بالقياس، والذي يستند الى تقديرات وحكم واعتبارات متعلقة بالأحداث المستقبلية" واتضح ذلك الافتراض متوفر بدرجة متوسطة لدى عينة البحث، حيث بلغ متوسط الاستجابات ٥٧,٦٤%، مما يدل على أنه يقع في الفئة الثالثة من ٤٠% - أقل من ٦٠%، (أي أنه لم يصل إلى الدرجة المطلوبة، والتي تقع في الفئتين الرابعة والخامس)، كما بلغ الانحراف المعياري ٢٧,١٠%، بمعامل اختلاف قدره ٤٧,٠١% أي بدرجة اتفاق ٥٢,٩٩%، مما يدل على تباين عينة البحث حول ذلك الافتراض.

- جاء في الترتيب الخامس "أن المستخدم يتخذ القرارات الاقتصادية المناسبة استنادا الى المعلومات الواردة في القوائم المالية" واتضح ذلك الافتراض متوفر بدرجة متوسطة لدى عينة البحث، حيث بلغ متوسط الاستجابات ٥٦,٧١%، مما يدل على أنه يقع في الفئة الثالثة من ٤٠% - أقل من ٦٠%، (أي أنه لم يصل إلى الدرجة المطلوبة، والتي تقع في الفئتين الرابعة والخامس)، كما بلغ الانحراف المعياري ٢٨,٨٠%، بمعامل اختلاف قدره ٥٠,٧٨% أي بدرجة اتفاق ٤٩,٢٢%، مما يدل على تباين عينة البحث حول ذلك

الافتراض.

نخلص من ذلك إلى درجة الافتراضات لدى مستخدمي القوائم المالية في البيئة المصرية بوجه عام مرضية، وأن هناك اتفاق لدى عينة البحث حول تلك الافتراض، فيما عدا "أن المستخدم يتفهم الاعتبارات المتعلقة بعدم التأكد المتعلق بالقياس، والذي يستند إلى تقديرات وحكم واعتبارات متعلقة بالأحداث المستقبلية" و"أن المستخدم يتخذ القرارات الاقتصادية المناسبة استنادا إلى المعلومات الواردة في القوائم المالية"، حيث أن هذين الافتراضين يتطلبان أن يكون المستخدم على درجة من الخبرة والكفاءة، لذا تباينت استجابات عينة البحث حول هذين الافتراضين، والشكل التالي يوضح مدى توافر الافتراضات لدى عينة البحث:



شكل (٢) استجابات عينة البحث حول مدى توافر الافتراضات لدى مستخدمي القوائم المالية

٢- الإحصاء الوصفي للسؤال الرابع:

بتوصيف متغيرات السؤال الثالث والمتعلق بتضييق فجوة التوقعات من حيث النزعة المركزية والتشتت جاءت النتائج كما يلي:

جدول (٦) الإحصاء الوصفي لاستجابات عينة البحث بشأن تضييق فجوة التوقعات

رمز المتغير	المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	درجة الموافقة	ترتيب
Y	تضييق فجوة التوقعات	٣,٧٥	٠,٧٧	٢٠,٥٣	موافق	
Y_1	زيادة القيمة التواصلية لدى المستخدمين لتقرير مراقب الحسابات.	٣,٣٠	١,٣٢	٤٠,١٤	محايد	٦
Y_2	إمداد المستخدمين المستهدفين بالمعلومات الإضافية الأكثر أهمية عن القوائم المالية محل المراجعة عن الفترة الحالية، بما يساعدهم على فهم الأمور المتعلقة بالحكم المهني لمراقب الحسابات.	٣,٩١	٠,٨٣	٢١,٣٢	موافق	٣
Y_3	مساعدة المستخدمين المستهدفين في فهم المنشأة والمناطق التي تكون محلاً للحكم المهني لمراقب الحسابات في القوائم المالية محل المراجعة.	٣,٩٣	٠,٨٠	٢٠,٣٦	موافق	٢
Y_4	تمكين المستخدمين المستهدفين من المزيد من المشاركة مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بشأن بعض المسائل المتعلقة بالمنشأة، والقوائم المالية، والمراجعة التي تم تأديتها.	٣,٣١	١,٣٤	٤٠,٥٧	محايد	٥
Y_5	زيادة التواصل بين مراقب الحسابات والمسؤولين عن الحوكمة.	٤,٢٧	١,١١	٢٥,٩٨	موافق جداً	١
Y_6	زيادة الشك المهني مما ينعكس إيجاباً على زيادة كفاءة مراقب الحسابات.	٣,٧٦	١,١٣	٣٠,٠٣	موافق	٤

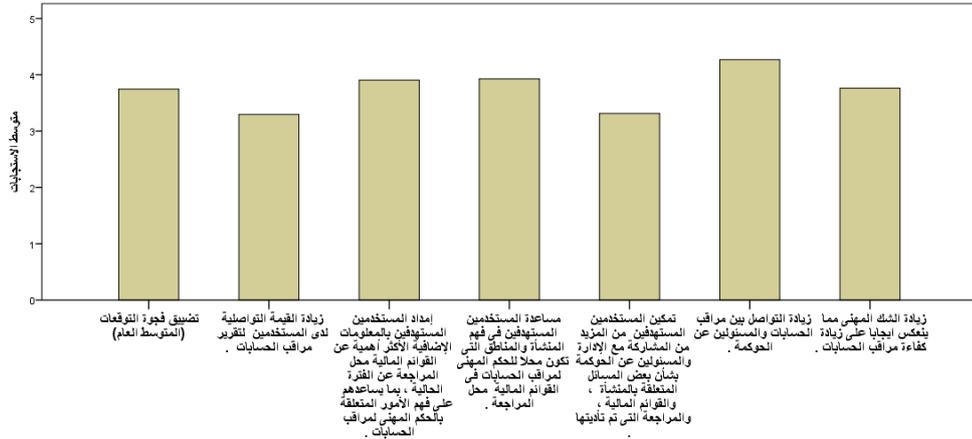
يتضح من الجدول أن المتوسط العام لتضييق فجوة التوقعات لدي عينة البحث "موافق" حيث بلغ متوسط الاستجابات ٣,٧٥ حيث يقع في الفئة الرابعة من ٣,٤٠ - أقل من ٤,٢٠ من درجات مقياس ليكرت، أي أنها أعلى من المتوسط، كما بلغ الانحراف المعياري ٠,٧٧ بمعامل اختلاف ٢٠,٥٣% أي بدرجة اتفاق قدرها ٧٩,٤٧% مما يدل على اتفاق عينة البحث حول تضييق فجوة التوقعات بصفة عامة، أما تفصيل ذلك فقد جاء حسب درجة الموافقة من وجهة نظر عينة البحث كما يلي:

- جاء في الترتيب الأول "زيادة التواصل بين مراقب الحسابات والمسؤولين عن الحوكمة" واتضح درجة الموافقة "موافق جداً"، حيث بلغ متوسط الاستجابات ٤,٢٧، مما يدل على أنه يقع في الفئة الخامسة من ٤,٢٠ - ٥ من درجات مقياس ليكرت، كما بلغ الانحراف المعياري ١,١١%، بمعامل اختلاف قدره ٢٥,٩٨% أي بدرجة

- اتفاق ٧٤,٠٢%، مما يدل على اتفاق عينة البحث حول ذلك المتغير.
- جاء في الترتيب الثاني "مساعدة المستخدمين المستهدفين في فهم المنشأة والمناطق التي تكون محلا للحكم المهني لمراقب الحسابات في القوائم المالية محل المراجعة" واتضح درجة الموافقة "موافق"، حيث بلغ متوسط الاستجابات ٣,٩٣، مما يدل على أنه يقع في الفئة الرابعة من ٣,٤٠ - أقل من ٤,٢٠ من درجات مقياس ليكرت، كما بلغ الانحراف المعياري ٠,٨%، بمعامل اختلاف قدره ٢٠,٣٦% أي بدرجة اتفاق ٧٩,٦٤%، مما يدل على اتفاق عينة البحث حول ذلك المتغير.
 - جاء في الترتيب الثالث "إمداد المستخدمين المستهدفين بالمعلومات الإضافية الأكثر أهمية عن القوائم المالية محل المراجعة عن الفترة الحالية، بما يساعدهم على فهم الأمور المتعلقة بالحكم المهني لمراقب الحسابات" واتضح درجة الموافقة "موافق"، حيث بلغ متوسط الاستجابات ٣,٩١، مما يدل على أنه يقع في الفئة الرابعة من ٣,٤٠ - أقل من ٤,٢٠ من درجات مقياس ليكرت، كما بلغ الانحراف المعياري ٠,٨٣%، بمعامل اختلاف قدره ٢١,٣٢% أي بدرجة اتفاق ٧٨,٦٨%، مما يدل على اتفاق عينة البحث حول ذلك المتغير.
 - جاء في الترتيب الرابع "زيادة الشك المهني مما ينعكس إيجاباً على زيادة كفاءة مراقب الحسابات" واتضح درجة الموافقة "موافق"، حيث بلغ متوسط الاستجابات ٣,٧٦، مما يدل على أنه يقع في الفئة الرابعة من ٣,٤٠ - أقل من ٤,٢٠ من درجات مقياس ليكرت، كما بلغ الانحراف المعياري ١,١٣%، بمعامل اختلاف قدره ٣٠,٠٣% أي بدرجة اتفاق ٦٩,٩٧%، مما يدل على اتفاق عينة البحث حول ذلك المتغير.
 - جاء في الترتيب الخامس "تمكين المستخدمين المستهدفين من المزيد من المشاركة مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بشأن بعض المسائل المتعلقة بالمنشأة، والقوائم المالية، والمراجعة التي تم تأديتها" واتضح درجة الموافقة "محايد"، حيث بلغ متوسط الاستجابات ٣,٣١، مما يدل على أنه يقع في الفئة الثالثة من ٢,٦٠ - أقل من ٣,٣٩ من درجات مقياس ليكرت، كما بلغ الانحراف المعياري ١,٣٤%، بمعامل اختلاف قدره ٤٠,٥٧% أي بدرجة اتفاق ٥٩,٤٣%، مما يدل على اتفاق عينة البحث حول ذلك المتغير.

- جاء في الترتيب السادس " زيادة القيمة التواصلية لدى المستخدمين لتقرير مراقب الحسابات" واتضح درجة الموافقة "محايد"، حيث بلغ متوسط الاستجابات ٣,٣٠، مما يدل على أنه يقع في الفئة الثالثة من ٢,٦٠ - أقل من ٣,٣٩ من درجات مقياس ليكرت، كما بلغ الانحراف المعياري ١,٣٢%، بمعامل اختلاف قدره ٤٠,١٤% أي بدرجة اتفاق ٥٩,٨٦%، مما يدل على اتفاق عينة البحث حول ذلك المتغير.

والشكل التالي يوضح استجابات عينة البحث حول عناصر تضييق فجوة التوقعات:



شكل (٣) استجابات عينة البحث حول عناصر تضييق فجوة التوقعات

٣- تحليل الارتباط والانحدار

أ. اختبار أثر المتغيرين X1، X2 على المتغير Y

لاختبار أثر المتغيرين X1 "الأسس التي يتم بناءً عليها تحديد مسائل المراجعة الرئيسية"، X2 "نطاق مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات" على المتغير Y تضييق فجوة التوقعات Y، جاءت النتائج كما يلي:

جدول (٧) نتائج الانحدار المتعدد بين أسس تحديد مسائل المراجعة الرئيسية، نطاق مسائل المراجعة الرئيسية كمتغيرات مستقلة، وتضييق فجوة التوقعات كمتغير تابع

المتغير التابع Y "تضييق فجوة التوقعات"			
مستوى المعنوية	قيمة T المحسوبة	قيم المعاملات	المتغيرات المستقلة
٠,٠٠٠	٣,٦٤٢-	$\alpha = -٠,٥٣٧$	ثابت الانحدار
٠,٠٠٠	١٠,١٩٦	$\beta = ٠,٢٧٣١$	X1 "أسس تحديد مسائل المراجعة الرئيسية"
٠,٠٠٠	٢٥,٧٤٩	$\beta = ٠,٨٤٢٢$	X2 "نطاق مسائل المراجعة الرئيسية"
		٤٤٢,٥٧٦	F اختبار

مستوى المعنوية Sig.	٠,٠٠٠
معامل التحديد R ²	٠,٧٦٢

يتضح من الجدول ما يلي:

- أظهرت نتائج الانحدار وجود علاقة طردية ذات دلالة معنوية بين X1 "أسس تحديد مسائل المراجعة الرئيسية التي يتعين على مراقب الحسابات الإبلاغ عنها في تقريره المستقل عن القوائم المالية محل المراجعة"، والمتغير X2 "نطاق مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات" والمتغير التابع Y "تضييق فجوة التوقعات"، حيث بلغت قيمة $F = 44,576$ بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ مما يعني معنوية العلاقة عند مستوى معنوية ٠,٠١.

- بعد تقدير معالم نموذج الانحدار يمكن صياغة معادلة الانحدار بالشكل التالي:

$$Y = -0.537 + 0.237 * X1 + 0.842 * X2 + \varepsilon$$

حيث:

Y	تضييق فجوة التوقعات
X1	أسس تحديد مسائل المراجعة الرئيسية
X2	نطاق مسائل المراجعة الرئيسية
ε	الخطأ العشوائي

اختبار جودة توفيق النموذج:

من النموذج يتضح معنوية العلاقة حيث بلغت قيمة F (44,576) بمستوى معنوية (٠,٠٠٠) مما يعني معنويتها عند مستوى معنوية (٠,٠١)، أي وجود تأثير ذي دلالة معنوية للمتغيرات المستقلة على تضييق فجوة التوقعات.

اختبار معنوية المتغيرات المستقلة:

يتضح من اختبار T test لمعنوية المتغيرات المستقلة ما يلي:

- قيمة T للمتغير المستقل X1 (أسس تحديد مسائل المراجعة الرئيسية) بلغت ١٠,١٩٦ بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ مما يؤكد معنويتها عند مستوى معنوية ٠,٠١، كما يتضح من قيمة β (٠,٢٧٣) والتي تشير إلى قوة أو درجة التأثير، أي أن تحسن الالتزام بأسس تحديد مسائل المراجعة الرئيسية بنسبة (١%) يتبعها تحسن في تضييق فجوة التوقعات بنسبة (٠,٢٧٣%)

- قيمة T للمتغير المستقل X2 (نطاق مسائل المراجعة الرئيسية) بلغت (٠,٨٤٢) بمستوى معنوية ٠,٠٠٠ مما يؤكد معنويتها عند مستوى معنوية ٠,٠١، كما يتضح من قيمة β (٠,٨٤٢) والتي تشير إلى قوة أو درجة التأثير، أي أن تحسن مراعاة نطاق مسائل المراجعة الرئيسية بنسبة (١%) يتبعها تحسن في ترشيد القرارات البيئية بنسبة (٠,٨٤٢%).

القدرة التفسيرية للنموذج

بلغت القدرة التفسيرية للنموذج (٧٦,٢%) وذلك من خلال قيمة R^2 ، أي أن المتغيرات المستقلة تشرح حوالي نسبة (٧٦,٢%) من التغيرات التي تحدث في تضيق فجوة التوقعات.

ب. اختبار أثر المتغير X3 على المتغير Y

لاختبار أثر المتغير X3 "مدى توافر الافتراضات لدى مستخدمي القوائم المالية في البيئة المصرية"

على المتغير Y "تضيق فجوة التوقعات Y، جاءت النتائج كما يلي:

جدول (٩) نتائج الارتباط والانحدار لاختبار العلاقة بين قيام المراجع الداخلي بمراجعة

تطبيق أسلوب تحليل القيمة ودعم وتفعيل استراتيجيات إدارة التكاليف بالشركة

المتغير التابع Y: تضيق فجوة التوقعات						
المتغير المستقل X3: مدى توافر الافتراضات لدى مستخدمي القوائم المالية في البيئة المصرية						
قيم المعاملات	اختبار T	مستوى المعنوية Sig.	اختبار F	مستوى المعنوية Sig.	R	R^2
$\alpha=1,68$	١١,٨١	٠,٠٠٠	٢٢٤,١٩	٠,٠٠٠	٠,٨٠٤	٠,٦٤

٦			٨	٩	
				١٤,٩٧ ٣	$\beta=٠,٠٣٢$
				٠,٠٠٠	

يتضح من الجدول ما يلي:

- أظهرت نتائج الارتباط الخطي وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين مدى توافر الافتراضات لدى مستخدمي القوائم المالية في البيئة المصرية، وتضييق فجوة التوقعات، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (٠,٨٠٤) بمستوى معنوية (٠,٠٠٠) مما يعني معنوية العلاقة عند مستوى معنوية ٠,٠١، أي أن توافر الافتراضات لدى مستخدمي القوائم المالية في البيئة المصرية يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات.
- بعد تقدير معالم نموذج الانحدار يمكن صياغة معادلة الانحدار بالشكل التالي:

$$Y=1.68+0.032*X3 + \varepsilon$$

حيث:

Y تضييق فجوة التوقعات

X3 توافر الافتراضات لدى مستخدمي القوائم المالية في البيئة المصرية

ε الخطأ العشوائي

اختبار جودة توفيق النموذج

من النموذج يتضح معنوية العلاقة حيث بلغت قيمة F (٢٢٤,١٩٨) بمستوى معنوية (٠,٠٠٠) مما يعني معنويتها عند مستوى معنوية (٠,٠١)، أي وجود تأثير ذي دلالة معنوية لتوافر الافتراضات لدى مستخدمي القوائم المالية في البيئة المصرية على تضييق فجوة التوقعات.

القدرة التفسيرية للنموذج:

بلغت القدرة التفسيرية للنموذج (٦٤,٦%) وذلك من خلال قيمة R^2 ، أي أن نسبة (٦٤,٤%) من التغيرات التي تحدث في تضيق فجوة التوقعات يشرحها توافر الافتراضات لدى مستخدمي القوائم المالية في البيئة المصرية.

اختبار معنوية المتغير المستقل

يتضح من اختبار T أن قيمة T للمتغير المستقل بلغت (١٤,٩٧٣) بمستوى معنوية (٠,٠٠٠) مما يؤكد معنويتها عند مستوى معنوية (٠,٠١)، كما يتضح من قيمة β (٠,٠٣٢) والتي تشير إلى قوة أو درجة التأثير، أي أن تحسن درجة توافر الافتراضات لدى مستخدمي القوائم المالية في البيئة المصرية بنسبة ١% يتبعها تحسن في تضيق فجوة التوقعات بنسبة ٣,٢%.

مما سبق نخلص إلى أن الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات يؤدي إلى تضيق فجوة التوقعات وذلك بالالتزام بأسس تحديد مسائل المراجعة الرئيسية، نطاق مسائل المراجعة الرئيسية، في ظل توافر الافتراضات لدى مستخدمي القوائم المالية في البيئة المصرية، مما يؤدي إلى قبول الفرض الثاني للباحث.

نتائج الدراسة الميدانية

بعد تحليل بيانات الدراسة الميدانية توصل الباحث للنتائج التالية:

- بلغت عينة البحث ٢٨٠ فرداً، مثلت نسبة مراقبي الحسابات ٢٢,٢%، نسبة (المستخدمين المحترفين من البنوك، الأكاديميين المتخصصين، المحللين الماليين، المراجعين الداخليين، البورصة، السلطات الرقابية) ٣٦,٤%، نسبة مستخدمي القوائم المالية من المتعاملين في البورصة غير المتخصصين ٤١,٤%.
- بإجراء اختبار Reliability بلغت قيمة ألفا Cronbatch's Alfa ٩٧,٢%، ٨٧,٢%، ٧٩,٦%، ٧٨,٣% على أسئلة قائمة الاستقصاء على الأول والثاني والثالث على التوالي، والذي انعكس أثره على الصدق الذاتي (الجذر التربيعي لمعامل الثبات) حيث بلغ ٩٨,٦%، ٨٨,٤%، ٩٨,٢%، ٨٨,٥% على التوالي، مما يدل على ثبات الاستجابات وصلاحتها، الأمر الذي يمكن معه الاعتماد على النتائج وتعميم هذه النتائج على مجتمع الدراسة.
- تم رفض الفرض الرئيسي الأول: "من خلال رفض الفرضين الفرعيين الأول والثاني كما يلي:

○ تم رفض الفرض الفرعي الأول: "لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية بشأن الأسس التي يتم بناءً عليها تحديد مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات"، حيث وجدت فروق ذات دلالة معنوية وفقاً لاختبار مان ويتني في كلٍ من "أسس تحديد المسائل الجوهرية"، "أسس تحديد المسائل التي تحتاج إلى عناية خاصة"، "أسس تحديد مسائل المراجعة الرئيسية"، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مراقبي الحسابات.

○ تم رفض الفرض الفرعي الثاني: لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية بشأن نطاق مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات" حيث وجدت فروق ذات دلالة معنوية وفقاً لاختبار مان ويتني بشأن نطاق مسائل المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراقب الحسابات، وكانت هذه الفروق والاختلافات لصالح مستخدمي التقارير المالية.

- **تم قبول الفرض الثاني:** "يؤدى الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية فى تقرير مراقب الحسابات إلى تضيق فجوة التوقعات"، حيث وجود علاقة موجبة ذات دلالة معنوية بين الإبلاغ عن مسائل المراجعة الأساسية فى تقرير مراقب الحسابات، من حيث مراعاة أسس تحديد مسائل المراجعة الرئيسية التى يتعين على مراقب الحسابات الإبلاغ عنها فى تقريره المستقل عن القوائم المالية محل المراجعة"، ومراعاة نطاق مسائل المراجعة الرئيسية التى يتم الإبلاغ عنها فى تقرير مراقب الحسابات وتضيق فجوة التوقعات، وأخذت معادلة الانحدار الصيغة التالية:

$$Y = -0.537 + 0.237 * X1 + 0.842 * X2 + \varepsilon$$

حيث: Y تضيق فجوة التوقعات، X1 أسس تحديد مسائل المراجعة الرئيسية، X2 نطاق مسائل المراجعة الرئيسية، ε الخطأ العشوائى.

وقد ثبتت معنوية النموذج، وبلغت القدرة التفسيرية له ٦٧,٢%.

كما وجدت علاقة بين مدى توافر الافتراضات لدى مستخدمى القوائم المالية فى البيئة المصري، وتضيق فجوة التوقعات، حيث أخذت معادلة الانحدار الصيغة التالية:

$$Y = 1.68 + 0.032 * X3 + \varepsilon$$

حيث: Y تضيق فجوة التوقعات، X3 توافر الافتراضات لدى مستخدمى القوائم المالية فى البيئة المصرية، ε الخطأ العشوائى.

وقد ثبتت معنوية النموذج، وبلغت القدرة التفسيرية له ٦٤,٦%.

المبحث الرابع

الخلاصة والنتائج والتوصيات

(١/٤) الخلاصة :

يخلص الباحث مما تقدم الى ما يلي :

١. ألزم معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠١ بشأن الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية مراقب الحسابات بأن يدرج في تقريره فقرة مستقلة عن تلك المسائل ، ويتناول المعيار التقدير الحكمي لمراقب الحسابات الذي يتم على أساسه تحديد هذه المسائل ، وشكل ومحتوى الإبلاغ في تقريره.

٢. أن من أهم أغراض الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية زيادة القيمة التواصلية لتقرير مراقب الحسابات ، ومساعدة المستخدمين المستهدفين في فهم المنشأة والبنود التي ترد في القوائم المالية محل المراجعة التي تخضع الى الحكم الجوهري من قبل الإدارة . وتمكين المستخدمين المستهدفين من المزيد من المشاركة مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بشأن بعض المسائل المتعلقة بالمنشأة .

٣. أن قيام مراقب الحسابات بتحديد مسائل المراجعة الرئيسية يحكمه الاعتبارات التالية:

• تحديد المسائل التي تواصل مراقب الحسابات بشأنها مع المسؤولين عن الحوكمة ، وهي تتمثل في المسائل الجوهرية، ويحكم المراجع بشكل أساسي في تحديد هذه المسائل متطلبات المعيار ISA 260 . وهي تتركز أساسا في الممارسات المحاسبية الهامة في المنشأة ، والتي تشتمل على كل من السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والإفصاحات عن البيانات الهامة ، وغيرها من المسائل ذات العلاقة .

• تحديد مسائل المراجعة التي تم التواصل بشأنها مع المسؤولين عن الحوكمة (الجوهرية) التي تتطلب عناية خاصة ، وهي التي تمثل تحديا لمراقب الحسابات للحصول على أدلة مناسبة وكافية ، وتتطلب أحكام صعبة وجوهرية من قبل مراقب الحسابات ، وتشمل المناطق الأكثر خطورة بشأن التحريفات الملموسة أو المخاطر الجوهرية ، والأحكام الجوهرية للإدارة التي

تتطلب أحكام جوهرية من مراقب الحسابات ، بالإضافة الى مدى التأثير على مراجعة العمليات والأحداث عن الفترة الحالية .

• يتم إختيار مسائل المراجعة الرئيسية فى مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية من بين المسائل التى تتطلب عناية خاصة أخذا فى الإعتبار أهميتها النسبية. وأن التوصل الى مسائل المراجعة الرئيسية يمثل رأى مهنى ، وأن عدد مسائل المراجعة الرئيسية التى يتم إدراجها فى فقرة مستقلة فى تقرير مراقب الحسابات قد يتأثر بحجم ومدى تعقد المنشأة ، وطبيعة النشاط والبيئة والحقائق والظروف المتعلقة بالارتباط بالمراجعة .

٤. أن الزام مراقب الحسابات بالإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية يقتصر على القوائم المالية للمنشآت المدرجة فى البورصة ، أو عندما يكون ذلك مطلوبا من مراقب الحسابات بموجب قانون أو ضوابط رقابية .

٥. بالرغم من إختلاف المصطلحات والعناصر فيما بين المعيار الدولى والمعيار الأمريكى ، بشأن مسائل المراجعة الرئيسية / الحرجة فإنها جميعا فى تقدير الباحث تؤدى الى ذات النتيجة المطلوبه ، وهى أن يلتزم مراقب الحسابات بأن يقوم بالإبلاغ فى تقريره عن المنشأة محل المراجعة عن مسائل المراجعة الرئيسية / الحرجة والتى مثلت بالنسبة له تحديا لدى مراجعة القوائم المالية وإبداء الرأى الفنى بشأنها وهى تشمل حكم مراقب الحسابات على التحريفات الملموسة أو الأخطاء الجوهرية ، وكذلك المسائل التى استندت بشكل كبير الى التقديرات الحكمية لإدارة المنشأة والتى تطلبت إجراءات خاصة تقديرية ومعقده من مراقب الحسابات للحصول على أدلة اثبات بشأنها للحكم عليها .

(٢/٤) النتائج :

١. أن مهنة المراجعة قد عانت لسنوات عديدة من الجدل المثار بشأن المنافع التى تعود من النموذج النمطى الحالى لتقرير مراقب الحسابات ، والذى يتيح إمكانية المقارنة بين مختلف المنشآت ، وأن هناك إتجاه قوى للخروج من هذا الجدل حيث يواجه تقرير مراقب الحسابات تغيرات ثورية متوقعة .

٢. أن كل من مجلس معايير المراجعة والتأكييد الدولى (IAASB) ومجلس معايير المحاسبة للشركات العامة الأمريكية (PCAOB) ومجلس التقارير المالية

الإنجليزية (FRC) والإتحاد الأوربي (EU) يعملون على أن يكون تقرير مراقب الحسابات أكثر فاعلية فى التواصل، ويعكس العمل والمعرفة التى تم اكتسابها خلال إجراءات المراجعة. وأن هناك بوجه عام دعم قوى للتوسع فى التقرير بحيث يتضمن معلومات إضافية بشأن أحكام مراقب الحسابات وإجراءاته .

٣. أنه من الناحية النظرية فإن معيار المراجعة الدولى رقم ٧٠١ بشأن الزام مراقب الحسابات بالابلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية فى تقريره ، سوف يكون له أثر إيجابى فى تضيق فجوة التوقعات فى المراجعة حيث أنه يؤدى الى زيادة القيمة التواصلية لتقرير مراقب الحسابات لدى المستخدمين للتقرير من خلال إمدادهم بالمعلومات الاضافية الأكثر أهمية عن القوائم المالية محل المراجعة بما يمكنهم من فهم الأمور المتعلقة بالحكم المهنى لمراقب الحسابات ، كما أنه يمكن المستخدمين من المزيد من المشاركة مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بشأن بعض المسائل المتعلقة بالمنشأة والقوائم المالية والمراجعة التى تم تأديتها .

٤. إن الأثر الايجابى المأمول لمعيار المراجعة الدولى رقم ٧٠١ بشأن الزام مراقب الحسابات بالابلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية فى تقريره يحد منه أن الالزام بالابلاغ يقتصر على المنشآت المدرجة بالبورصة وبالتالي فإن هذا المعيار لن يؤثر على تضيق فجوة التوقعات بالنسبة لغيرها من المنشآت .

٥. إن الأثر الايجابى المأمول لهذا المعيار يفترض أن مستخدم القوائم المالية يتفهم أن القوائم المالية روعى لدى إعدادها وعرضها ومراجعتها الأهمية النسبية ، كما يتفهم الإعتبارات المتعلقة بعدم التأكد المتعلق بالقياس ، حيث يتطلب الأمر إجراء تقديرات وأحكام ، وكذلك الاعترافات المتعلقة بالأحداث المستقبلية ، كما يفترض أن المستخدم يتخذ القرارات الاقتصادية استنادا الى المعلومات الواردة فى القوائم المالية .وهو الأمر الذى يرى معه الباحث بصعوبة توفيرة لدى شريحة من المستخدمين لعدم درايتهم بالمعايير والممارسات التى تحكم مهنة المراجعة .

٦. أسفرت الدراسة الميدانية عن أن الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات يؤدي إلى تضيق فجوة التوقعات وذلك بالالتزام بأسس تحديد مسائل المراجعة الرئيسية، ونطاق مسائل المراجعة الرئيسية، وذلك في ظل توافر الافتراضات لدى مستخدمي القوائم المالية في البيئة المصرية .

(٣/٤) التوصيات :

بالنظر الى الأهمية التي يراها الباحث من الزام مراقب الحسابات بالإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقريره ، وعملا على الإرتقاء بمهنة المراجعة في مصر ، وتقليل فجوة التوقعات فيما بين مراقبي الحسابات والمستخدمين فإن الباحث يوصى بما يلي :

١. أن تقوم الجمعيات المهنية ، بإصدار معيار مراجعة مصرى جديد لالزام مراقبي الحسابات بالإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقاريرهم ، نظرا للايجابيات المأمول تحققها من إصدار هذا المعيار .

٢. أن تقوم السلطات الرقابية المختصة والهيئات المهنية المسؤولة عن مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر ، بدراسة مدى إمكانية الزام مراقبي الحسابات بالإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية ليس فقط بالنسبة للشركات المقيدة في البورصة ، بل يمتد ذلك ليشمل كافة شركات الأموال ، لما لذلك من أهمية قصوى في زيادة جودة المراجعة وتضييق فجوة التوقعات .

٣. يتعين لتعظيم الاستفادة من هذا المعيار أن يتم رفع الوعي لدى مستخدمي القوائم المالية ، سواء من حيث النواحي الفنية المتعلقة بدراسة وتحليل القوائم المالية ، أو من ناحية الفهم العميق لدور مراقب الحسابات ، وبحيث يتم تلافى أية آثار سلبية ناتجة عن سوء الفهم الذى قد يترتب على قيام مراقب الحسابات بالإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية ، بما ينعكس ايجابا على تضييق فجوة التوقعات .

٤. أن تقوم الجامعات والهيئات المسؤولة عن مهنة المحاسبة والمراجعة ، بتطوير المناهج الدراسية في مجال المراجعة ، بحيث تعكس التطور الهام في مهنة المراجعة الناشئ عن إصدار هذا المعيار وتطبيقه .

٥. أن تقوم الجامعات والهيئات المسؤولة عن مهنة المحاسبة والمراجعة ، بتقديم برامج تدريبية متخصصة لمراقبي الحسابات ، لزيادة كفاءتهم وقدراتهم المهنية

بشأن الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات ، بحيث يكون هناك تجانس واتساق فيما بين مختلف التقارير التي تصدرها مكاتب المراجعة ، وبحيث تتناسب مع الأوضاع الفعلية لمختلف الوحدات الاقتصادية التي يتم مراجعتها .

٦. أن تعمل كل من السلطات الرقابية والهيئات المهنية والجامعات على رفع كفاءة المحللين الماليين ، بحيث يؤدي الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية الى تحسين قدراتهم التنبؤية بأوضاع الشركات وبخاصة المقيدة في البورصة المصرية ، بما يساهم في أن تتناسب التوقعات مع الوضع المالي الفعلي لتلك الشركات.

مراجع البحث

أولا : المراجع العربية

- المليجي، ابراهيم السيد المليجي، (٢٠٠٥)، دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر .

- برير، أحمد، (٢٠١٤)، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات " حالة الجزائر " [http://bu.univ-ouargla.dz/Barir-](http://bu.univ-ouargla.dz/Barir-Ahmed.pdf?idthese=4270)، [Ahmed.pdf?idthese=4270](http://bu.univ-ouargla.dz/Barir-Ahmed.pdf?idthese=4270)
- ترزي ، المنتصر بالله سهيل نقولا ترزي ، (٢٠١٣)، أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) الخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضييق فجوة التوقعات _ دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات ومعدى القوائم المالية والأكاديميين فى قطاع غزة - فلسطين ، <http://library.iugaza.edu.ps/thesis/110591.pdf>
- جربوع ، يوسف محمود، (٢٠٠٤) ، فجوة التوقعات بين المجتمع المالى ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة وتضييق الفجوة ، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) ، المجلد الثانى عشر ، العدد الثانى ص ٣٦٧-٣٨٩ .
- عرفه ، نصر طه حسن ، مليجى ، مجدى مليجى عبد الحكيم ، (٢٠١٣)، تطوير تقرير مراقب الحسابات - دراسة ميدانية للبيئة المصرية فى ضوء مقترحات تطوير المعايير الدولية، ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الأول يناير ٢٠١٣ - المجلد الثالث ، ص ص ١١٥٧-١٢٤٨ .

ثانيا المراجع الأجنبية

- Bedard, Jean ; Gonthier-Besacier; Schatt Alain,(2015), Analysis of the Consequences of the Disclosure of Key Audit Matters in the Audit Report, <http://www.hec.unil.ch/documents/seminars/dcc/1946.pdf>
- Brant, E. Christensen; Steven , M. Glover; Christopher, J. Wolfe, Do Critical Audit Matter Paragraphs in the Audit Report Change Nonprofessional Investors' Decision to Invest? A Journal of Practice & Theory , November 2014, Vol. 33, No. 4, pp. 71-93.

- Canadian Institute of Chartered Accountants,(1988),Report of The Commission to Study the Public's Expectations of Audits (MacDonald Commission), CICA, Toronto, Canada.
- Chong, Kar-Ming ; Pflugrath,Gary,(2008), Do Different Audit Report Formats Affect Shareholders' and Auditors' Perceptions?,International Journal of Auditing, November 2008,Vol. 12, No. 3, pp. 221–241.
- Dixon, R.; Woodhead, A. D.; Sohlman, M.,(2006), An investigation of the expectation gap in Egypt. Managerial Auditing Journal, 21, PP .293–302.
<http://www.emeraldinsight.com/doi/pdfplus/10.1108/02686900610653026>
- Glen,L.Gray;Jerry,L.Turner;Paul,J.Coram;Theodore,J.Mock, Perceptions and Misperceptions Regarding the Unqualified Auditor's Report by Financial Statement Preparers,Users,and Auditors, Accounting Horizons: December 2011, Vol. 25, No. 4, pp.659–684.
- Glover,D.Hubert;Reidenbach,Matthew,Auditor Reporting Model Modifications:Practical Insights from the Academic Community, Americam Accounting Association,Current Issues In Auditing,2012, vol.6,Issue1,pp.C7–C14.
- Gold, Anna; Gronewold, Ulfert;Pott,Christiane,The ISA 700 Auditor's Report and the Audit Expectation Gap – Do Explanations Matter?,International Journal of Auditing ,2012, Vol.16,PP.286–307
- Guy,Dan;Sullivan,Jerry,(1988),THE EXPECTATION GAP AUDITING STANDARDS, Journal of Accountancy, Vol. 165 No. 4, p36–46.
- International Auditing and Assurance Standards Board,(IAASB),(2013), Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards on Auditing (ISAs),
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Complete%20E>

[D,%20Reporting%20on%20Audited%20Financial%20Statements.pdf](#)

- International Auditing and Assurance Standards Board,(IAASB),(2015), Auditor Reporting– key Audit Matter, [https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/Supplement to Agenda Item D Auditor–Reporting–Key Audit Matters–final.pdf](https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/Supplement%20to%20Agenda%20Item%20D%20Auditor-Reporting-Key%20Audit%20Matters-final.pdf)
- International Auditing and Assurance Standards Board,(IAASB), (2015 Edition Volume I), Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements.
- International Auditing and Assurance Standards Board,(IAASB),(2015), Reporting on Audited Financial Statements – New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments .
- International Auditing and Assurance Standards Board,(IAASB),(2015), the new auditor's report: greater transparency into the financial statement audit, [https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/Audit%20Reporting–At%20a%20Glance–final.pdf](https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/Audit%20Reporting-At%20a%20Glance-final.pdf)
- International Auditing and Assurance Standards Board,(IAASB),(2016), The New Auditor's Report : A Comparison between the ISAs and the US PCAOB Reproposal, [https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/IAASB–Auditor–Reporting–Comparison–between–IAASB–Standards–and–PCAOB–Reproposal_0.pdf](https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/IAASB-Auditor-Reporting-Comparison-between-IAASB-Standards-and-PCAOB-Reproposal_0.pdf)
- International federation of accountants,(Ifac),(2015), Audit reporting at glance:New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Amendments, [https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/Audit%20Reporting–At%20a%20Glance–final.pdf](https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/Audit%20Reporting-At%20a%20Glance-final.pdf)
- Lazarevska,Zoricabozinovska;Trpeska,Marinaserafimoska,The New Audit Report Seen Through The Prism Of The Certified Auditors–

Research In The Republic Of MACEDONIA, Economic Development,2016,Vol.18 Issue 1/2, pp.91–113.

- Litjens,Robin;Buuren,van Joost;Vergoossen,Ruud,Addressing Information Needs to Reduce the Audit expectation Gap: Evidence from Dutch Bankers,Audited Companies and Auditors, International Journal of Auditing, 2015,Vol.19 PP.267–281.
- Minurri–Meza,(2016),Consequences of Changing the Auditor’s Report: Early Evidence from the UK,
https://accountancy.smu.edu.sg/sites/accountancy.smu.edu.sg/files/MiguelMinuttiMeza_paper_1.pdf
- Mock,T.,J.Bedard,P. Coram,S. Davis,R.Espahbodi,and R.Warne,The Audit Reporting Model:Current Research Synthesis and Implications, *Auditing: A Journal of Practice & Theory* forthcoming. 2013.
- Public Company Accounting Oversight Board(PCAOB),(2016),The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements When the Auditor Expresses an Unqualified Opinion,
<https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket034/Release-2016-003-ARM.pdf>
- PWC, (2015) , A new way of auditor communication: Informative ISA audit reports,
<https://www.icpak.com/wp-content/uploads/2015/12/Presentation-Regulators-and-CFOs-of-listed-companies.pdf>
- Salehi,Mahdi,Quantifying Audit Expectation Gap:A New approach to Measuring Expectation Gap, Zagreb International Review of Economics & Business, 2016, Vol. 19, No. 1, pp. 25–44.
- Salehi, Mahdi, Reasonableness of Audit Expectation Gap: Possible Approach to Reducing,The Journal of Audit Practice, 2007,Vol. IV, No. 3, pp.50–59.

- **Simnett, Roger, ; Huggins, Anna, Enhancing the Auditor's Report: To What Extent is There Support for the IAASB's Proposed Changes? *Accounting Horizons* 2014, Vol.28 (4), pp.719–747**
- **Sirois,Louis–philippe; Bedard, jean;Bera, Palsh,(2014),The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report: Evidence from an Eye–tracking Study,
http://www.isarhq.org/2014_downloads/papers/ISAR2014_Sirois_Bedard_Bera.pdf**