أثر أسس إعداد المعايير المحاسبية و تغيير شكل ومحتوى تقرير المراجعة على مخاطر التقاضي ضد مراجعي الحسابات ـ دراسة ميدانية

الدكتور/ أحمد عبد القادر أحمد(*)

الدكتور/ حسن صلاح أنور(**)

الملخص:

تتأثر مسئولية مراجع الحسابات بالأساس الذي بنيت عليه معايير المحاسبة وبما يصدر من معايير تتعلق بعملية المراجعة والتقرير عنها . ونظراً لأن معايير المحاسبة الدولية ـ التي تمثل المصدر الوحيد لمعايير المحاسبة المصرية ـ تقوم على أساس ما يعرف بالمعايير وفقاً للمبادئ Principal Based Accounting Standards , والتي تمكن من استخدام الحكم الشخصي لمعدي ومراجعي القوائم المالية لاحتوائها على قدر كبير من المرونة , تجعل إمكانية تطبيقها في مختلف الدول بطريقة أكثر ملائمة واتساقاً بسبب التباين في البيئات الاقتصادية والثقافية والاجتماعية بين بلدان العالم. ونظراً لأن ما صدر في ١٥ يناير من عام ٢٠١٥ م عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية(International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB من إصدار معيار جديد تحت رقم ٧٠١ , بالإضافة إلى عدد من التعديلات في المعايير الأخرى المتعلقة بتقرير المراجعة أرقام ٧٠٠ , ٧٠٥ , ٧٠٦ , ٥٧٠ , والمعيار ٢٦٠ , الأمر الذي أحدث نقلة نوعية نحو تطوير تقرير المراجعة ، والتي قد تشكل بداية عصر جديد لتقرير المراجعة كما ذكر ذلك رئيس مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية في تعليقه على الإصدارات الجديدة من المعايير .

(*) أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد ـ كلية التجارة بنين ـ جامعة الأزهر

(**) مدرس المحاسبة والمراجعة ـ كلية التجارة بنين ـ جامعة الأزهر

وقد هدف البحث لدراسة أثر أسس إعداد المعايير المحاسبية والتغير في شكل ومحتوى تقرير المراجعة على مخاطر التقاضي ضد مراجعي الحسابات. وقد تم تحقيق هذا الهدف من خلال عرض فكرى لأسس إعداد معايير المحاسبة, والتعرف على أهم وأحدث التعديلات على شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات. ولمعرفة أثر كل من أسس إعداد المعايير المحاسبية والتغير الجديد في شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات على مخاطر التقاضي ضد مراجعي الحسابات, فقد تم تصميم قائمة إستقصاء, وزعت على عينة من مكاتب وشركات المراجعة المصرية, وتحليل البيانات التي جمعت من خلال قائمة الإستقصاء باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية الملائمة والمتمثلة في الأساليب الإحصائية الوصفية , واختبار الصدق والثبات ألفا كرونباخ Cronbachs Alfa, واختبارالدورات Runs Test، واختبار كا٢ – Chi Square, والذي يعد من أهم الأساليب الإحصائية شيوعاً في تحليل نتائج الأبحاث الخاصة بالاتجاهات.

وقد أظهرت نتائج الدراسة الميدانية للعينة محل الدراسة والخاصة بقياس أثر أسس إعداد المعايير المحاسبية والتغير في شكل ومحتوى تقرير المراجعة على مخاطر التقاضي ضد مراجعي الحسابات, أن هناك علاقة بين إعداد المعايير المحاسبية على أساس القواعد أو المبادئ وتعرض مراجع الحسابات لمخاطر التقاضي, فهذه المخاطر تقل أو تنعدم في حالة المعايير المحاسبية المستندة على أساس القواعد, بعكس المعايير المحاسبية المستندة على أساس المبادئ والتي تزداد فيها هذه المخاطر, بالإضافة إلى أهمية التعديلات الجديدة في تقرير المراجع ودورها في تحسين مستوى الشفافية والإفصاح, إلا أنها لم تساهم في تخفيض مخاطر التقاضي التي يتعرض لها مراجعي الحسابات .

المبحث الأول

الإطار العام للبحث

١/١ طبيعة مشكلة البحث

يتعرض المراجع للعديد من المخاطر المتعلقة بعملية المراجعة والتي تزيد من مسئوليته أمام عملائه وأمام الطرف الثالث المتمثل في كل من يعتمد على تقريره في اتخاذ قراره الاستثماري, والتي غالباً ما تضع المراجع في مرمى نيران هذه المسئولية. ومن بين أهم هذه المخاطر تلك المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي تقوم بها إدارة المنشأة , والناتجة من طبيعة المعايير المحاسبية القائمة على أساس المبادئ . فالمعايير المحاسبية على أساس المبادئ تخلق تحديات للمراجع تتمثل في مدى إمكانية قيام معدى التقارير المالية بعمل أحكام مهنية وتطبيق المبادئ بشكل صحيح (ICAS 2010, [1] (Herz , 2003 . فزيادة الاعتماد على الأحكام الشخصية لمعدى القوائم المالية يمكن أن تؤدى إلى زيادة التلاعب بالنتائج المالية ، وتتسبب في تخفيض القابلية للمقارنة بين الشركات [2] (Agoglia, 2011) , إضافة إلى ما قد تسببه من عدم قدرة المراجعين من حسم خلافاتهم مع عملائهم [3] (Gibbin, et.al.2001).

كما أن التغير في شكل ومحتوى تقرير المراجعة وفقاً لما صدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية في بداية عام ٢٠١٥ م قد يخلق أيضاً عدداً من التحديات أمام المراجع, فوفقاً لهذا التغير لم يعد تقرير المراجع ذو نمط متماثل ـ وأصبح يقدم لقارئه فهماً أعمق لعملية المراجعة, وبياناً لما واجه المراجع من صعوبات عند قيامه بعملية المراجعة , ومناطق الخطر في القوائم المالية, والمناطق غير الموضوعية والتى خضعت لتقديرات الإدارة ووجهة نظرها بالإضافة إلى بيان مدى قدرة المنشأة على الإستمرار في المستقبل [4] (IAASB,2013) .

ومن هنا تكمن مشكلة البحث في التعرف على إجابة لما يلي :

- ما هى أسس إعداد معايير المحاسبة بصفة عامة , وما هو الأساس الذى تعتمد عليه معايير المحاسبة المصرية بصفة خاصة.
- ما هو أثر أسس إعداد معايير المحاسبة بصفة عامة والأساس الذى تعتمد عليه معايير المحاسبة المصرية بصفة خاصة على مسئولية مراجع الحسابات.
- ما هى أهم وأحدث التعديلات المطلوبة في شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات.
- ما هو أثر أهم و أحدث التعديلات المطلوبة في شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات على مسئوليته أمام عميله والجهات الأخرى التي تعتمد على تقريره.

٢/١ أهمية البحث وأهدافه :

تنبع أهمية البحث من تناوله لموضوع محل جدل ونقاش مهني وأكاديمي حول أسس إعداد المعايير المحاسبية وتأثيرها على جودة التقارير المالية وانعكاس ذلك على مسئولية مراجع الحسابات تجاه الأطراف التي تعتمد على تقريره بشأن هذه التقارير المالية, كما أنه يتناول التطوير الحالى لتقرير مراجع الحسابات الذي يشكل أداة التواصل الوحيدة للمراجع مع المستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية, وأنه عند حدوث أية تعديلات بمعايير إعداد تقرير مراجع الحسابات يكون من المهم دراسة أثرها من عدة زوايا ومنها على وجه الخصوص أثرها على مسئولية المراجع تجاه العديد من الأطراف التي تعتمد على تقريره.

وبناءً عليه, يهدف البحث بصفة عامة إلى المساهمة في الدراسة والبحث حول أسس إعداد المعايير المحاسبية والتطور الحالي بتقرير المراجع وإنعكاس ذلك على مسئولية

مراجع الحسابات, وبصفة خاصة يهدف البحث للتعرف على عدد من الأمور أهمها ما يلي:

- التعرف على أسس إعداد المعايير المحاسبية وأهم السمات التي تميز بينها.
- التعرف على أثر أسس وضع معايير المحاسبة بصفة عامة والمعايير المصرية بصفة خاصة على مسئولية مراجع الحسابات .
- التعرف على التطور الحالى في شكل ومحتوى تقرير المراجع وفقاً لما جاء بمعيار المراجعة الدولى رقم ٧٠١ , وما تم من تعديلات على معايير المراجعة الدولية الأخرى المتعلقة به.
- التعرف على أثر التطور الحالى في شكل ومحتوى تقرير المراجع ـ وفقاً لما جاء بمعيار المراجعة الدولى رقم ٧٠١ , وما تم من تعديلات على معايير المراجعة الدولية الأخرى المتعلقة به ـ على مسئولية مراجع الحسابات.

٣/١ فرضيات البحث:

الفرضية الأولى:

لا توجد علاقة بين أسس إعداد المعايير المحاسبية ومخاطر التقاضى ضد مراجعى الحسابا ت.

الفرضية الثانية:

لا توجد علاقة بين التغيرات الجديدة في شكل ومحتوى تقرير المراجعة وفقاً لماصدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية في ٢٠١٥/١/١٥م وانخفاض مخاطر التقاضى ضد مراجعى الحسابا ت من الطرف الثالث .

٤/١ منهج البحث :

يعتمد البحث كغيره من البحوث الاجتماعية على إتباع أسلوبى الدراسة المكتبية والدراسة الميدانية , وذلك كما يلي :

- أسلوب الدراسة المكتبية :

وتتضمن مسحاً لأهم للدراسات النظرية المتعلقة بأسس وضع المعايير المحاسبية وتحليل ما تضمنته حول خصائص هذه الأسس وانعكاساتها على مسئولية مراجع الحسابات , وكذلك مسحاً لأهم ما صدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية بشأن تقرير مراجع الحسابات متمثلاً في المعيار الدولى للمراجعة رقم ٧٠١ ومعايير المراجعة الدولية الأخرى المرتبطة به وأثر ذلك على مسئولية المراجع.

- أسلوب الدراسة الميدانية :

اعتمد البحث في جمع وتحليل البيانات الأولية والأساسية المتعلقة بأثر أسس إعداد المعايير المحاسبية وأثر التغير في شكل ومحتوى تقرير المراجع - في ضوء ما ورد بالمعيار الدولى للمراجعة رقم ٧٠١ ومعايير المراجعة الدولية الأخرى المرتبطة به - على مسئولية المراجع على قائمة إستقصاء تم تصميها وتوزيعها على عينة من مكاتب وشركات المراجعة المصرية لهذا الغرض. وقد إستخدم الباحث طريقة Likert Scale في الإجابة على هذه القائمة وتحويل الآراء الوصفية إلى بيانات رقمية.

٥/١ خطة البحث :

في ضوء مشكلة البحث وأهميته وأهدافه وفروضه, سوف يتم تنظيم ما تبقى من البحث على النحو التالى:

المبحث الثانى: أثر أسس إعداد المعايير المحاسبية على مسئولية مراجع الحسابات.

المبحث الثالث: طبيعة ومحتوى التعديلات على شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات وفقاً لما صدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية في يناير ٢٠١٥م.

المبحث الرابع : مخاطر المراجعة ومقاضاة مراجع الحسابات من جانب مستخدمى القوائم المالية .

المبحث الخامس : الدراسة الميدانية .

نتائج البحث.

مراجع البحث

المبحث الثانى

أثر أسس إعداد المعايير المحاسبية على مسئولية مراجع الحسابات

مقدمة:

في أواخر عام ١٩٧٠م الـ FASB – الجهة المسئولة عن وضع معايير المحاسبة بأمريكا- بدأت عملها بوضع تصور لمهنة المحاسبة . وبعد مرور عقدين من الزمن وتحديداً في عام ١٩٨٩م الـ IASB – الجهة المسئولة عن وضع معايير المحاسبة الدولية – قامت بعمل مشابه لما قامت به الـ FASB وأصدرت إطاراً لإعداد وعرض القوائم المالية . وعلى الرغم من تشابه التصورين فإن هناك إختلاف بين المعايير الناتجة من الجهتين لإختلاف الأساس الذى بنيت عليه المعايير بكل منهما, فالأولى إعتمدت على ما يعرف بأساس «القواعد» والثانية إعتمدت على ما يعرف بأساس «المبادئ» (Gallistel,et.all,2012)[5].

وبعد فشل شركة إنرون عام ٢٠٠١م , كثر النقاش والجدل بأمريكا حول ما إذا كان من الأفضل اعتماد المعايير على ما يعرف بـ «المبادئ» الذى تسير عليه معايير المحاسبة الدولية أم الاستمرار على ما يعرف بـ«القواعد» الذى تسير عليه معايير المحاسبة الأمريكية.

وفى هذا المبحث سيتناول الباحثان التعرف على مفهوم وخصائص ومبررات كل من الأساسين المستخدمين فى إعداد معايير المحاسبة وأثر كل منهما على مسئولية مراجع الحسابات تجاه الطرف الثالث، وذلك على النحو التالى :

١/٢ مفهوم وخصائص أسس إعداد المعايير المحاسبية :

يعد مفهوم المعايير المستندة للمبادئ أحد أهم التحديات في التمييز بينها وبين المعايير المستندة للقواعد , ففي الواقع لا يوجد اتفاق على ما هو المقصود من

المعايير القائمة على المبادئ, وربما يأتي بعض الارتباك مباشرة من تعريف كلمة «مبدأ» والتى قد ينظر إليها على أنها القاعدة المقبولة من «العمل أو السلوك», كما قد تعرف المبادئ المحاسبية بأنها «القواعد المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية»[6](Kroeker, James L (2007) .

وهكذا, لا يوجد مفهوم واضح معترف به لما يعرف بـ «المبادئ» أو ما يعرف بـ«القواعد» كأساس لوضع معايير المحاسبة , وغالباً ما يتم التمييز بين الأساسين وفقاً للخصائص والصفات المرتبطة بكل منهما. وفى هذا السياق يرى البعض أن لفظ «المبادئ» في المحاسبة بأنها إرشادات عامة حول كيفية المحاسبة عن العمليات [7](Tribunella,2009,33). أما ما يعرف بلفظ «القواعد» فهو يعنى وجود مقاييس محددة, ارشادات، توجهات، أمثلة, استثناءات, وقيود , ... الخ [8](Nelson; 2003).

وبناءًعليه, يمكن تعريف كلٍ من «القواعد» و«المبادئ» من خلال الخصائص التي تميز كل منهما, **فمعايير المحاسبة المعدة وفقاً لأساس القواعد** تتميز بأربعة خصائص أساسية هى كالتالى:

الأولى: خاصية الإستثناءات: توجد ثلاثة مستويات لهذه الإستثناءات, الأول يتعلق بمجال الإستثناء , الثانى يتعلق بإستثناء التطبيق, والثالث يتعلق بإستثناء التحول, أما مجال الإستثناء فهو يسمح بإستخدام معالجات محاسبية موجودة بمعايير أخرى لأحداث وعمليات تتعلق بالمعيار الوارد به الإستثناء. وتطبيق الإستثناء يسمح بالإنحراف عن القواعد الموجودة بالمعيار واستخدام البدائل المحاسبية لمعالجة بعض العمليات والأحداث. وهذا النوع من الإستثناء يدفع الإدارة نحو الوصول إلى نتائج محاسبية معينة مثل تقليل تطاير الأرباح وغيرها من النتائج المرغوبة. أما إستثناء التحول فهو يستخدم لتلطيف أثر التحول للمعايير الجديدة, فهذا النوع من

الإستثناء يسمح باستخدام قواعد محاسبية قديمة للمحاسبة عن العمليات التي تحدث قبل التاريخ المحدد لبدء تطبيق المعيار الجديد[9](FASB,2002,3).

وأفضل مثال للمعيار الذى يضم العديد من الإستثناءات , هو معيار المحاسبة الأمريكى رقم ١٣٣ (FAS133) والخاص بالمحاسبة عن المشتقات. فهذا المعيار يضم تسع مجالات للإستثناءات , بالإضافة إلى إحتواء المعيار على إعفاء بعض الأنشطة من الخضوع أو الإمتثال للمعيار .

الثانية: خاصية الخطوط الواضحة : هذه الخاصية تعنى وجود العديد من المقاييس الواضحة التي تحدد ما إذا كانت العملية أو الحدث تقع/يقع ضمن نطاق تطبيق المعيار أم تقع/يقع تحت قاعدة الإستثناء. فالمعيار غالباً ما يحتوى على مقاييس تميز بين فئات واسعة من العمليات التي تملك معالجات أو تسويات محاسبية مختلفة.

وأفضل مثال للمعيار الذى يضم العديد من المقاييس التي تشكل خطوط مضيئة عند تطبيق المعيار, هو معيار المحاسبة الأمريكى رقم ١٣ (FAS١٣) والخاص بالمحاسبة عن عقود التأجير. فهذا المعيار يضم أربعة مقاييس عندما يقابل عقد الإيجار إحداها يصنف على أنه إنفاق رأسمالى , وهذه المقاييس هى:

١- إرتباط العقد بحق التملك في نهاية مدته .

٢- منح العقد للمستأجر حق شراء الأصل المؤجر .

٣- إذا بلغ الأصل المؤجر ما يعادل أكثر من ٧٥ من عمره الإقتصادي .

٤- إذا كانت القيمة الحالية للحد الأدنى المطلوب سداده لعقد الإيجار تعادل أو تزيد عن ٩٠ من القيمة العادلة للأصل المؤجر

وعلى النقيض , عدم وجود مثل هذه الخطوط الواضحة يترتب عليها وجود تفسيرات مختلفة سواء لمعدى القوائم المالية أو حتى لمراجعى هذه القوائم . ومن أمثلة ذلك المعيار (FAS No. 5), الذى يتطلب المحاسبة عن الخسائر الطارئة إذا كانت هذه الخسائر يمكن تقديرها بشكل معقول ومن المحتمل وقوع الإلتزام أو تلف أو فساد الأصل, فهذا التعبير غير الدقيق ينتج عنه تفسيرات مختلفة تقود لضعف أو عدم الإجماع معدى ومراجعى القوائم المالية.

الثالثة: خاصية ضخامة حجم التفسيرات والإرشادات بالمعيار: هذه الخاصية تعنى وجود عدد كبير من الإرشادات والتفسيرات المرتبطة بتطبيق المعيار , فضخامة حجم تفسيرات وإرشادات التطبيق أحد سمات أساس المعايير وفقاً للقواعد .

وأفضل مثال للمعيار الذى يضم حجم ضخم من إرشادات وتفسيرات التطبيق, هو معيار المحاسبة الأمريكى رقم ١٣٣ (FAS133) الخاص بالمشتقات المالية, ستة بيانات توضيحية، ١٤٢ مستند لإرشادات تطبيق, و٢٥ بيان ذات صلة [10](Mergenthaler, 2009) .

الرابعة: خاصية إرتفاع مستوى التفصيل بالمعيار: في تقرير الـ (2003)(SEC) Securities and Exchange Commission, تم تحديد زيادة مستوى التفصيل بالمعيار كأحد خصائص المعايير وفقاً للقواعد, كما هو الحال مع المعيار الأمريكى رقم ١٣٣ (FAS133) فقد إحتوى هذا المعيار على حوالى ٣٧٣ , ١٠٣ كلمة.

أما معايير المحاسبة المعدة وفقاً لأساس المبادئ: فإنها تتميز بعدد من الخصائص الأساسية من أهمها[11] (SEC,2003,12):

١ – خاصية الإختصار: المعايير وفقاً للمبادئ هى عبارة عن بيان مختصر من مبادئ المحاسبة التي تتحد مع هدف المحاسبة والإطار التصورى للمحاسبة.

٢- خاصية قلة إرشادات التطبيق: المعايير وفقاً للمبادئ تحتوى على حجم خاص من إرشادات التطبيق.

٣- خاصية التجرد من الخطوط الواضحة: المعايير وفقاً للمبادئ لا تحتوى على خطوط واضحة للتطبيق.

٤- خاصية الحكم الشخصى: أحد أهم سمات المعايير وفقاً للمبادئ إعتمادها بشكل أساسي على الأحكام المهنية فنظراً لأن المعايير وفقاً للمبادئ تقدم إرشادات عامة حول كيفية المحاسبة عن العمليات, فهى تتطلب التدريب على الحكم الشخصى والخبرة عند تطبيقها ,[12] (Tribunella, Heidi. 2009) وبالتالي ففي ظل نظام المعايير وفقاً للمبادئ لا يكون هناك حاجة لتعديل المعيار أو خلق معيار جديد مع كل تغيير بالمعاملات أو الصفقات [13](Ng, 2004) .

٢/٢ تصنيف المعايير وفقاً لأساس القواعد أو وفقاً لأساس المبادئ :

من الجدير بالذكر بعد عرض أهم الخصائص التي تميز كل من أساس القواعد وأساس المبادئ في وضع المعايير المحاسبية , فإنه لا يمكن القول بأن جميع المعايير الأمريكية قائمة على أساس القواعد بينما المعايير الدولية قائمة على المبادئ, فهناك من المعايير الأمريكية ما يحتوى على عدد أقل من القواعد إذا ما قورنت بالمعايير الدولية.

وأفضل مثال على ذلك المعيار الأمريكى رقم ٥٢ (SFAS No.52), فالجزء الأول منه يحتوى على قواعد أقل من القواعد الموجودة بالجزء الأول بكل من معيارى المحاسبة والتقارير الدولية رقمى ٩ (IAS 9) , و ١٣ (IFRS 13) كما يتضح من الجدول التالى[14](Bennett et al ,2006):

جدول رقم (١) يوضح المقارنة بين (IFRS 13, IAS 9 , SFAS 2)

عـدد القواعـد بـالجزء الأول مـن	SFAS2	IAS9	IFRS13
- المقدمة والمجال	٢	٢	٢
- الإعتراف	١	٣	٢
- القياس	٧	٧	٨
- الإفصاح	١	٨	١٢
الإجمالى	١١	٢٠	٢٤

وهكذا, القول الأقرب للصواب هو أنه وإن كانت المعايير الأمريكية يغلب عليها خصائص القواعد, إلا أنها في واقع الأمر تمزج بين كل من القواعد والمبادئ, بل وأحيانا تميل للمبادئ فقط. فهناك من المعايير ما تضم العديد من الإستثناءات والخطوط الواضحة والإرشادات مثل معيار المحاسبة عن المشتقات المالية , ومعيار المحاسبة عن عقود التأجير وبالتالى فهى توصف بالمعايير وفقاً للقواعد , وهناك معايير مثل معيار مزج أو ضم الأعمال, ومعيار الشهرة والأصول المعنوية تفتح المجال للحكم والتقدير الشخصى. وبالتالى يمكن وصفها بالمعايير وفقاً للمبادئ. وكذلك الحال مع المعايير الدولية.

وبناءًعليه, فإن التقسيم الصارم لمعايير المحاسبة على أنها وفقاً للقواعد أو وفقاً للمبادئ يعد أمراً غير مناسب , لأن معايير المحاسبة غالباً ما تحتوى على خصائص كل من نظامى أساس القواعد وأساس المبادئ (Bennett et al. 2006, [١٥] (١٩١ ، بالإضافة إلى إحتواء المعايير الأمريكية على العديد من القواعد الإرشادية للتطبيق لا يعنى التخلص من الحكم الشخصى. وذلك وفقاً لرأى موظفى SEC, فالحكم الشخصى. تحول بإتجاه ما إذا كانت العملية تقع ضمن القواعد المستثناه

والقواعد الملائمة للتطبيق أم لا ,[16](SEC,2003) ،وهذا يعود لديناميكية البيئة الاقتصادية ذات التغيرات السريعة والتى تجعل من الصعب إحتواء المعيار على كل القواعد التي تغطى كل مواقف الأعمال , فالتغيرات في البيئة الاقتصادية غالباً ما تكون أسرع من التغيرات في وضع القواعد المحاسبية , ومن هنا يكون هناك حاجة للحكم الشخصى- طالما القاعدة المحاسبية لم تصدر بعد لمواجهة التغيرات في البيئة الاقتصادية.

كما أن مسحاً ميدانياً لأعضاء معهد المحاسبين القانونيين بأستكلندا (ICAS) في عام ٢٠١١ أظهر أن ٧٢ منهم يعتقدون أن المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) بالفعل يهيمن عليها القواعد, و٦٧ منهم يعتقدون أنها إتجهت أكثر للقواعد أكثر عما كانت عليه منذ خمس سنوات مضت, كما يرون أن زيادة التقارب الدولى الأمريكى سوف يجعل معايير التقارير أكثر ميلاً للقواعد.

٣/٢ مبررات إتجاه المعايير نحو خصائص القواعد :

انتهى البعض لعدد من المبررات التي قادت معايير المحاسبة الأمريكية نحو خصائص القواعد , وهى كالتالى [17] (Donelson,Dain C.,et.al, 2013):

١- خطر التقاضى:

خطر التعرض للتقاضى يقف وراء معظم التبرير الشائع حول تساؤل هام هو لماذا معايير المحاسبة الأمريكية تتجه نحو خصائص القواعد؟, نظراً لوجود تهديد بالتقاضى بأمريكا من طرف المنظمات الخاصة ومن هيئة سوق المال. فشركات المراجعة وعملائهم لديهم تاريخ حافل يتعلق بالمخالفات القانونية المتعلقة بما نشر- بالقوائم المالية, ولذا فهى تضغط في إتجاه بناء المعايير المحاسبية وفقاً لخصائص القواعد, لاعتقادهم بأن في ذلك أمان خفى لهم من خطر تعرضهم للتقاضى, فالمعيار

وفقاً للقواعد يرسم الخط الرفيع الفاصل بين الممنوع والمسموح في معالجة العمليات. فإحتواء المعايير على إرشادات واضحة تقدم أمان ضمنى من خطر التقاضي [18] (Donelson et.al., 2012).

فشركات المراجعة و SEC كانوا من أهم الجهات الطالبة من واضعى المعايير ضرورة إحتواء المعايير على إرشادات واضحة للتطبيق للتقليل من تكلفة التقاضى.

فمع وجود إرشادات وتفسيرات واضحة لم يعد هناك مجال للتقاضى بزعم وجود خلل محاسبى, فالمراجعون يفضلون وجود قاعدة محددة بالمعيار بدلاً من وجود ملخص يقوموا هم بتفسيره[19](Kothari it al 2010 p.277) .

وهكذا يقل خطر تعرض معدى ومراجعى القوائم المالية للتقاضى مع إحتواء المعايير على خطوط واضحة وإرشادات عملية للتطبيق لسببين: الأول هو أن كثرة وتعقد التفصيلات والإرشادات التطبيقية تجعل القاضى لا يقر بمخالفة المعايير حتى مع وجود إفصاح خاطىء طالما لا يوجد دليل قاطع على التعمد وهو ما قد يصعب إثباته , والثانى هو أن إمتثال الشركة لما جاء به المعيار يمنعها من التعرض للمسائلة القانونية [2] (Donelson,et.al.,2009)

والقائمون على وضع معايير المحاسبة بأمريكا لديهم حافز لعمل معايير بها قواعد واضحة لتقليل إنتهازية مستخدمى هذه المعايير, فهى تمنع من تفسير المستخدمين لما يقصده واضعى المعايير, كما أن وجود قواعد تفصيلية تسهل عملية التأكيد والمراقبة عند تطبيق المعيار, فمثلاً إذا إعتبرت الشركة عقد الإيجار الذى بلغ أكثر من ٧٥ من عمر الأصل المرتبط به على أنه عقد تشغيلى, يسهل عليها تحديد مخالفتها للمعيار الخاص بعقود التأجير والذى يعالج عقد تأجير الأصل الذى يتخطى ٧٥ من عمره المقدر على أنه إنفاق رأسمالى .

وعلى النقيض إذا ما تم إستبدال هذه النسبة بعبارة: يعالج عقد التأجير على أن إنفاق رأسمالى إذا ما تخطت مدة العقد معظم العمر الإنتاجى المقدر للأصل, ففى هذه الحالة لفظ «معظم» لن يكون له تفسير واحد بين معدى ومراجعى القوائم المالية لأنه أقل وضوحاً وتحديداً من نسبة الـ٧٥ , وهذا ما ذكره البعض عند دراسة العبارات الواردة في المعيار الأمريكى رقم ٥ (FAS 5) والمتمثلة في لفظ «معقول», ولفظ «محتمل» عند إعتراف المعيار بالخسائر الطارئة, فقد وجد خلاف بين مديرى المراجعة حول تفسير هذه الكلمات, ومصدر القلق في هذا يعود إلى هذه التفسيرات, والتى لا شك أنها تنحرف عن ما يقصده واضعى المعايير [21] (Amer et al.,1994, 1995).

فوجود قواعد واضحة بالمعيار هى بمثابة الحد الذى يميز بين ما هو مقبول وما هو غير مقبول محاسبياً. بصفة عامة معايير المحاسبة وفقاً للقواعد تقلل القرار الإدارى وتوضح بسهولة تحديد مخالفة المعيار, إضافة لتخفيضها تكلفة التأكيد كما أنها تشجع على الإمتثال وتحد من حرية الإدارة في استخدام التقارير لعمل نتائج مرغوبة Nelson (2003)[22].

٢- تعقد العمليات :

زيادة تعقد نظم المال والأعمال عبر العقود الماضية, شجعت على وضع معايير محاسبية أكثر ميلاً للقواعد, فكلما زادت درجة التعقد كلما زادت الحاجة لقواعد تفصيلية لتحقيق تخفيض عملية التقاضى ولتسهيل عملية التأكيد, وهذه التركيبة تقود لمزيد من التفصيل, التفسير, والخطوط الواضحة التي يتم الإستناد عليها عند التطبيق. فهناك بنود تحتوى على تعقيدات محاسبية تتطلب أن تحتوى المعايير على خطوط واضحة وهذا ما يدفع بالمعايير لإتجاه خصائص القواعد (Nelson,2003,92)[23]. كما أن واضعى المعايير في حاجة لوضع معايير وفقاً للقواعد

لمعالجة العمليات المعقدة وذلك حرصاً منهم على منع انتهازية التعقيد في إيجاد تفسيرات ليست هى ما ينشدوه, وهكذا واضعى المعايير قد يفضلون اتباع خصائص القواعد في المعايير المتعلقة بالعمليات المعقدة.

٣- تكرار العمليات :

العمليات المتكررة تحتاج لإرشادات وخطوط واضحة لكى يكون التطبيق المحاسبى بشأنها متماثل مع كل تكرار, فمع تكرار العمليات نجد أن المعايير وفقاً للمبادئ تكون أقل فاعلية من المعايير وفقاً للقواعد, لأن معدى التقارير ومراجعوها عندما لا توجد قاعدة محددة للمعالجة المحاسبية لهذه العمليات المتكررة فبدون شك قد تختلف وجهة نظر كل منهم لها, وهو ما يعنى تعدد وجهات النظر للعمليات المتماثلة [24] (Kothari et. Al., 2010, 277). فضلاً عن أن عدم وجود قواعد محددة في مثل هذه الحالات لا تمكن من مقارنة القوائم المالية وغالباً ما قد تدفع الشركات والمراجعين للعمل خلاف ما يقصده واضعى المعايير.

وهكذا, تكرار العمليات مع تعدد المعدين والمراجعين تتطلب من واضعى المعايير تزويدهم بقواعد تفصيلية تمنع تعدد وجهات النظر وتحقق المقارنة بين القوائم المالية.

٤- العمر :

هناك من يرى أن المعايير تتحول من أساس المبادئ إلى أساس القواعد عبر الزمن. عندما تقل المعرفة أو المعلومات تتجه المعايير نحو أساس المبادئ, ومع مرور الوقت تزداد المعرفة والمعلومات وبالتالى تتجه المعايير نحو أساس القواعد, فالمعايير تزداد تفصيلاً عبر الزمن, لأنه مع مرور الزمن يصبح جميع الأطراف أكثر ألفة مع العمليات وأكثر فهماً لها, وهو ما تنتفى معه الحاجة للحكم والتقدير الشخصى. ويحل

محلهـــا قواعـــد ذات إرشـــادات واضـــحة تعظـــم مـــن الخـــبرات السابقة[25](Schlag,1945,424;Ehrlich&Posner 1973,266) .

٤/٢ مبررات إتجاه المعايير نحو خصائص المبادئ:

نتيجة للأزمات المالية بأمريكا وبعد ما كثر الهجوم على النظام المحاسبى الأمريكى, قامت الـ FASB في سبتمبر ٢٠٠٢ بنشر ورقة للنقاش حول ما إذا كان على النظام المحاسبى بأمريكا التوجه نحو إتباع أساس المبادئ بدلاً من أساس القواعد المعمول به حالياً, وذلك للمبررات التي تقف وراء فلسفة المعايير وفقاً للمبادئ والتى من أهمها ما يلى:

١- التعبير عن الجوهر الإقتصادى للعمليات :

لقد كان من بين أسباب الرغبة في تحول المعايير الأمريكية من أساس القواعد إلى أساس المبادئ, هو أن المعايير وفقاً للقواعد لا تمكن من التمثيل للواقع الاقتصادى للعمليات كما هو الحال مع المعايير وفقاً للمبادئ.

فأهم مبرر وراء إتباع المعايير المحاسبية المبنية على أساس المبادئ, هو أنها تسعى لأن تعبر المعالجة المحاسبية عن الواقع الإقتصادى للعمليات Economic reality , حيث إن الجوهر الإقتصادى للعملية من أهم دعائم المعايير المعدة وفقاً للمبادئ, الأمر الذى يؤدى لتحسين الشفافية في التقارير المالية ويمكن معدى ومراجعى الحسابات من الرؤية الشاملة, على خلاف الحال مع المعايير المبنية على أساس القواعد التي قد لا تعكس الجوهر الاقتصادي بصورة كبيرة[26] (Ng.,2004).

فالهدف الأساسى لإتباع فكرة المبادئ في إعداد المعايير المحاسبية يتمثل في تمكين معدى القوائم المالية من إجراء معالجات محاسبية أكثر إلتصاقاً بجوهر العمليات, وهو ما يدفع نحو التعبير الصادق عن الأحداث الاقتصادية, وذلك على

اعتبار أن الحكم الشخصى- هو القادر على تعظيم إنجاز التصوير الاقتصادى للأحداث, وهو ما يزيد من فائدة وجودة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية.

٢- التعبير عن الإطار المفاهيمى للمحاسبة:

تعتمد المعايير المحاسبية وفقاً للمبادئ على إطار من المفاهيم والتعريفات الاقتصادية الشاملة والتي تتيح للممارس استخدام الحكم المهني لمعالجة الأحداث المحاسبية وفقاً لجوهرها الإقتصادى , لذا نجد أن معايير المحاسبة تُنشأ أوتُشرع لتلبية أهداف التقارير المالية, وهذه الأهداف يتم إدراكها من إنتاج معلومات تقابل أهداف التقارير المالية وتحقق بعض الخصائص النوعية التي لها علاقة بالعرض الصادق, التحقق, المقارنة, التوقيت ، وسهولة الفهم, فالمعايير المستندة على أساس المبادئ تتميز بأنها [27](SEC,2003a):

- تستند دائماً على إطار مفاهيمي بشكل مستمر .
- تنص بوضوح على هدف المعيار المحاسبي .
- تدني التوقعات .
- تجنب شروط النسبة المئوية التي تسمح بالتوافق الفني مع المعيار بينما يكون القصد هو التهرب.

٥/٢ تقييم أسس إعداد المعايير المستندة للقواعد والمستندة للمبادئ :

تُشرع المعايير المحاسبية لتحقيق أهداف التقارير المالية والمتمثلة بشكل عام في التالى:

أ- تقديم المعلومات التي تعبر بصدق عن الموقف المالى , ونتائج أعمال المنشأة.

ب- تعزيز الخصائص النوعية لهذه المعلومات والتى من أهمها: التحقق, التوقيت المناسب .

ج- سهولة فهم مستخدمى التقارير المالية لما تحتويه من معلومات (IASB,2010)[28].

فمن حيث التعبير الصادق عن الموقف المالى ونتائج الأعمال, يرى البعض أن المعايير وفقاً للمبادئ تعد هى الأفضل, حيث يعد الجوهر الإقتصادي للعملية من أهم دعائم المعايير المبنية على المبادئ مما يترتب عليه تحسين الشفافية في التقرير المالي ويصبح من السهل لمعدي التقرير ومراجعى الحسابات رؤية الصورة الشاملة للعملية [29](Kivi et al.,2004) , بعكس الحال بالنسبة للمعايير المبنية على أساس القواعد قد لا تعكس الجوهر الاقتصادي بصورة كبيرة [30](Ng.,2004), لذا نجد أن الإدارة تكون أكثر احتمالاً لاستخدام المعالجات المحاسبية الأكثر تعبيراً عن الجوهر الاقتصادى للعمليات عند استخدام معايير المحاسبة المستندة للمبادئ والتى ينخفض فيها الإرشادات العملية[31](Psaros & Trotman,2004) .

أما بالنسبة للمعايير المبنية على أساس القواعد والتى تحتوى على معالجات محاسبية محددة, فإنه يمكن لمعدى القوائم المالية التحايل على هذه القواعد عن طريق ما يعرف بهيكلة العمليات, فمثلاً معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٠) والخاص بعملية التأجير التمويلى والذى يحتوى على عدد من القواعد التي من خلالها يكون عقد التأجير عقداً رأسمالياً أم لا, حيث نص على أن العقد يعد من العقود التي يمكن رسملتها عند توافر الشروط التالية فيه:

(١) تعطي شروط العقد للمستأجر الحق في شراء المال المؤجر في التاريخ وحسب المبلغ المحدد في العقد.

(٢)مدة عقد الإيجار تمثل ٧٥ علي الأقل من العمر الإنتاجي للمال المؤجر.

(٣)القيمة الحالية لإجمالي القيمة التعاقدية (القيمة الإيجارية مضافاً إليها ثمن الشراء) عند نشأة العقد تمثل ٩٠ علي الأقل من قيمة المال المؤجر.

حيث يمكن لمعدى القوائم المالية هيكلة عقد التأجير من خلال صياغة العقد وتحديد شروطه بما يخالف أى من هذه القواعد, كأن يتم تحديد مدة العقد بأقل من نسبة الـ ٧٥ من العمر الإقتصادى للأصل المؤجر(العبادي, مصطفي راشد, ٢٠٠٨)[٣٢].

أما من زاوية الخصائص النوعية, فإنه من حيث إمكانية المقارنة بين القوائم المالية للشركات المتماثلة في النشاط, فإن المعايير المستندة للقواعد لها أفضلية على المعايير المستندة للمبادئ, لإحتواء هذه المعايير على قواعد تفصيلية تمنع من تفسير معدى التقارير المالية لما يقصده واضعى المعايير . فهذه القواعد التفصيلية تؤدى إلى وجود تطابق بين معدى التقارير المالية في استخدام المعايير عند إعداد هذه التقارير المالية, وهو ما يؤدى إلى تقارير مالية متماثلة في القياس والإفصاح المحاسبى.

وفى المقابل , فإن عدم وجود أو ضعف إحتواء المعايير المستندة للمبادئ على الإرشادات أو القواعد التفصيلية, ربما يفسح المجال للتقدير والحكم الشخصى في تطبيق المعايير, وهو ما يقلل من عملية الثبات والمقارنة بين التقارير المالية, فالمعايير القائمة على المبادئ بما تتيحه من استخدام الحكم الشخصى لمعدى ومراجعى القوائم والتقارير المالية عند تطبيق هذه المبادئ قد تؤدى لإختلاف المعالجة المحاسبية للعملية الواحدة باختلاف معدى القوائم والتقارير المالية أو باختلاف الفترات الزمنية.

وفى هذا الصدد فإنه يمكن القول أن عملية إمكانية المقارنة التي تجعل من المعايير

المستندة للقواعد أفضل من المعايير القائمة على المبادئ قد تكون مقارنة خادعة, بسبب تعقد العمليات التي يمكن أن تساعد على ما يعرف بالهندسة المالية للعملية التي تستخدم للتحايل على القاعدة .

ومن جانب سهولة فهم القوائم المالية , فإن اعتماد هذه القوائم على المعايير المستندة للقواعد قد يشكل صعوبة في الفهم للمستثمر, بل وأحياناً قد تكون صعبة الفهم حتى على المحلل المالى الذى لديه المعرفة المحاسبية الكافية, خصوصاً مع زيادة تعقد الأعمال والعمليات الذى يجعل من المعايير المستندة للقواعد أكثر صعوبة في الفهم, وتزيد من تكلفة عملية التحليل المالى لأداء الشركات. وذلك على عكس الحال مع المعايير المستندة للمبادئ, فيسهل للمحلل فهمها بسبب تركيزها على الجوهر الإقتصادى للعملية وليس على شكلها.

وفيما يلي يوضح الجدول رقم (٢) ملخص تقييم كل من القواعد والمبادئ كأسس لإعداد المعايير المحاسبية

معايير المحاسبة المعدة وفقاً للقواعد	معايير المحاسبة المعدة وفقاً للمبادئ
المزايا :	العيوب :
١- تسهل تحديد المخالفة وبالتالى تسهل التقاضى. ٢- يمكن تطبيقها مع مستوى محدود من القواعد الأخلاقية, ومستوى محدود من مهارة الحكم الشخصى ٣- يسهل تنفيذها على أرض الواقع	١-حرية الأحكام الشخصية بدون ضوابط يعظم مخاطر التقاضى ضد المحاسبين والمراجعين. ٢-تحتاج مستوى مرتفع من القواعد الأخلاقية وتدريب وخبرة عالية للقدرة على الحكم الشخصى. ٣-صعوبة تنفيذها على أرض الواقع.

العيوب :	المزايا :
١- تحتوى على تعقيدات وتفصيلات كثيرة ٢- يصعب على المحاسب والمراجع البقاء مع نظام أساس القواعد ٣- تراعى الشكل الخارجى لجوهر العقلية المحاسبية	١- قلة التعقيدات والتفصيلات . ٢- يسهل على المحاسب والمراجع البقاء مع نظام أساس المبادئ ٣- تراعى جوهر العقلية المحاسبية

المصدر :

Top Accounting Issues for 2009, CPE Course [33].

المبحث الثالث

طبيعة ومحتوى التعديلات على شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات وفقاً لما صدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية في يناير ٢٠١٥ م

مقدمة:

يعد تقرير مراجع الحسابات أهم وسيلة لتثقيف المجتمع بطبيعة ونطاق ومحددات عملية المراجعة, ومسؤوليات وواجبات المراجع والإدارة. وقد تعرض تقرير مراجع الحسابات على مدى السنوات القليلة الماضية للبحث والدراسة من جانب المنظمات وواضعى المعايير لعمل تعديلات جوهرية عليه تعكس قيمة عمل المراجع ورأيه الفنى في القوائم المالية, وذلك بهدف تضييق فجوة التوقعات بالإضافة إلى تعزيز الاتساق الدولي في تقرير مراجع الحسابات [34](IFAC, 2011).

ومن بين أهم هذه التعديلات, ما أقره معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) الصادر في ١٥ يناير عام ٢٠١٥م من ضرورة إحتواء تقرير المراجع على قسم مستقل يشير فيه المراجع للأمور الهامة للمراجعة, التي ربما تساعد مستخدمى القوائم المالية على فهم الوحدة الاقتصادية , فهم وإدراك حجم ومستوى مناطق الحكم والتقدير الشخصى لـلإدارة بالقوائم المالية, وكذلك الفهم والإدراك لأهم الصعوبات التي واجهت المراجع عند مراجعته لهذه القوائم.

وفى هذا المبحث سيتناول الباحثان التعرف على ماهية تقرير مراجع الحسابات وأهميته، وأهم التغييرات التي حدثت علي تقرير مراجع الحسابات وفقاً لما صدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية في ٢٠١٥/١/١٥ م ، ومدى الحاجة لتغيير شكل ومحتوى تقرير المراجع وضوابط ذلك ،وذلك على النحو التالى :

١/٣: ماهية تقرير مراجع الحسابات وأهميته :

تقرير مراجع الحسابات هو المحصلة النهائية لعملية المراجعة التي قام بها المراجع منذ لحظة حصوله على خطاب التكليف للقيام بمهمة المراجعة وحتى لحظة تكوين رأيه الفني في القوائم المالية للوحدة محل المراجعة. فالتقرير يحوى نتيجة ما توصل إليه المراجع مفادها بأن مستخدمى القوائم المالية يمكنهم الاعتماد على ما جاء بها من بيانات. فتقرير المراجع هو ما يضفى الثقة في القوائم المالية إذ يعطي معلومة لقارئي هذه القوائم بأنها قد خضعت للفحص والتحقق من جانب مراقب حسابات خارجي مستقل, وأنها قد تم إعدادها بصدق وعدالة [35](Adiloglu&Vuran,2011)

ويعتبر تقرير المراجعة الأداة الرئيسية التي يستخدمها المراجع للتواصل مع مستخدمى القوائم المالية, ويهدف لتعزيز مصداقية المعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة، وتؤكد الكتابات المحاسبية على هذه القيمة الإعلامية، حيث توضح أن تقرير المراجع يكاد يكون الوسيلة الرسمية الوحيدة المستخدمة لتثقيف وإعلام مختلف مستخدمي البيانات المالية حول وظيفة التدقيق [36] (Fakhfakh ET all, 2008).

وبناءً على ماسبق: يعد تقرير المراجع «وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلًا لإبداء رأي محايد, يقدمها إلى الجهة التي يقوم بمراجعة حساباتها, يشير فيها إلى معايير المراجعة المتبعة في تنفيذ عملية المراجعة , كما تتضمن هذه الوثيقة رأيه الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية ككل, ومدى تمثيلها للمركز المالي للمنشأة في نهاية فترة زمنية محددة, وتصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة وتدفقاتها النقدية عن تلك الفترة, وذلك وفقاً للمعايير المحلية أو المعايير الدولية [37](Eleder et al, 2010).

وتنبع أهمية تقرير المراجع مما يلي[٣٨] محمود نهار صالح الحمود:

١- أنه مستند موثوق فيه ومطلوب لكافة الأطراف التي يهمها التعرف على الأداء المالى للمنشأة.

٢- أنه الوسيلة ذات الفاعلية لتقييم المعلومات عن الآثار الفعلية والمحتملة لكافة عمليات المنشأة والمحافظة على كيانها, وعلى علاقتها بالغير بالصورة التي تحقق إشباع حاجة مستخدمى معلومات التقرير بقدر الإمكان

٣- يترتب على تقرير مراجع الحسابات أموراً هامة تتخذها الجمعية العامة للمساهمين من أهمها:

أ- اعتماد القوائم المالية الختامية للمنشأة أو تعديلها أو إلغائها.

ب- إبراء ذمة أعضاء مجلس الإدارة أو عدم إبرائها.

ج- إقرار كيفية التصرف في الأرباح القابلة للتوزيع أو عدم إقرارها.

د- رسم سياسات المنشأة.

٤- يعد اعتماد المراجع للقوائم المالية للمنشأة أساساً لربط الضريبة على نتيجة أعمال المنشأة.

٥- يعد التقرير مستنداً لتحديد مسئولية المراجع جنائياً وتأديبياً ومدنياً.

٦- يمثل إنعكاسات للمدى التي وصلت إليه مهنة المحاسبة والمراجعة من الناحيتين العملية والعلمية ومدى وفائها بحاجات المجتمع المتغيرة والمتطورة من المهنة.

٢/٣ : عرض لأهم التغييرات التي حدثت علي تقرير مراجع الحسابات وفقاً لما صدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية في ٢٠١٥/١/١٥ م :

يهدف أى تعديل على معايير إعداد تقرير مراجع الحسابات إلى زيادة فهم وإدراك مستخدمى القوائم المالية بصفة خاصة والمجتمع بصفة عامة لعملية المراجعة وأهدافها وطبيعة عمل المراجع ومسؤولياته وواجباته. ومع تعدد التعديلات التي تمت على المعايير الدولية لإعداد تقرير المراجع منذ عام ١٩١٧م وحتى عام ٢٠٠٦م إلا أنها لم تتمكن من تحقيق هذا الهدف بالشكل المنشود. فجميع التعديلات التي تمت على تقرير المراجع خلال تلك الفترة لم تعزز قيمة تقرير المراجع وتضيق فجوة التوقعات بين معدى هذا التقرير من ناحية وبين مستخدميه من ناحية أخرى.

وقد تغير شكل التقرير ومحتواه خلال هذه الفترة من تقرير مكون من فقرة واحدة إلى تقرير مكون من أربع فقرات, إلا أنه مازال يحوى عبارات عامة تعبر عن أمور بديهية حول مسئولية الإدارة ومسئولية المراجع وإجراءات المراجعة لا تقدم إلا القليل من المعلومات التي قد يحتاجها مستخدمى القوائم المالية , الذين يحتاجون للمزيد من المعلومات حول عملية المراجعة وحول المنشأة , والتى تدعم ثقتهم بالقوائم المالية التي صدر بشأنها تقرير المراجع وتساعدتهم على إتخاذ قرارت صحيحة.

فعلى الرغم من وصف التعديلات التي تمت على المعيار الدولى للمراجعة رقم (٧٠٠) الخاص بتقرير المراجع الذى بدأ سريان تطبيقها منذ آخر ديسمبر من عام ٢٠٠٦م بأنها مكنت تقرير المراجع من تقديم تفسيرات واضحة لمسؤوليات المراجع مقابل مسؤوليات الإدارة وأوضحت طبيعة ونطاق ومحددات المراجعة, وأنها عملت على تحسين فهم المستخدمين للمراجعة وتلبى توقعاتهم مع المسؤوليات الفعلية لمراجع الحسابات والإدارة وتزيد من ثقتهم في القوائم المالية, إلا أن هذه التعديلات

لم تقلل فجوة التتوقعات بين معدى تقرير المراجع وبين مستخدميه مقارنة بالوضع قبل صدور هذا التعديلات{39} (Gold et al (IFAC 2008), 2011).

وبعد حدوث الأزمة المالية التي أربكت العالم منذ عام ٢٠٠٨م والتى ما زالت تداعياتها مستمرة حتى الآن, عكفت العديد من المنظمات ومن بينها الـ IAASB على إعادة النظر في شكل ومحتوى تقرير المراجعة (EC,2010;PCAOB,2011; IAASB,2013)[40] . وبعد جهود إستمرت حوالى عامين قامت الـ IAASB في أول عام ٢٠١٥م بإصدار معيار جديد تحت رقم ٧٠١, وإصدار تعديلات على المعايير الدولية للمراجعة أرقام : ٧٠٠, ٧٠٥, ٧٠٦, ٥٧٠ , والمعيار ٢٦٠ , على أن يسرى هذا المعيار الجديد وهذه التعديلات إعتباراً من ٢٠١٦/١٢/١٥م.

وخلاصة أهم ما أضافه المعيار ٧٠١ , وأهم ما أضافته التعديلات على المعايير الأخرى – المذكورة أعلاه– بشأن تقرير المراجع هى كالتالى :

أولاً: ما يلتزم به المراجع عند إعداد تقريره علي مستوى جميع الشركات :

يلتزم مراجع حسابات الشركات – المسجلة وغير المسجلة– بما يلي:

١- بعد ذكر عنوان تقرير المراجعة واسم المقدم إليه التقرير, يبدأ التقرير بعرض رأى المراجع متبوعاً بفقرة عن أساس الرأى, إلا إذا كان القانون يتطلب غير ذلك. وذلك وفقاً لتعديلات المعيار الدولى للمراجعة رقم ٧٠٠.

٢- يحوى تقرير المراجع على ما يعزز مبدأ استمرار المنشأة , كما تطلبت تعديلات المعيار الدولى للمراجعة رقم ٥٧٠ , وذلك من خلال ما يلي:

– وصف للمسئولية الخاصة بكل من إدارة المنشأة والمراجع تجاه استمرارية المنشأة.

- وجود قسم مستقل بالتقرير تحت عنوان عدم التأكد المتعلق باستمرارية المنشأة.

- عرض للأحداث أو الأمور التي تشكل تحديات أمام الإفصاح الملائم للقوائم المالية والتى تدعو للشك في قدرة المنشأة على الاستمرار.

٣- وفقاً لما جاء بتعديلات المعيار الدولى للمراجعة رقم ٧٠٠ يلتزم المراجع بعرض بيان جديد عن إستقلال المراجع وتحقق المسئولية الأخلاقية للمراجع, مع الإفصاح عن مصادر صلاحية هذه المسئولية الأخلاقية أو الإشارة لكود هيئة المعايير الأخلاقية الدولية والخاصة بالمحاسبين المعتمدين.

٤- تعزيز وصف مسئولية المراجع , مع إمكانية السماح بعرض عناصر وصف مسئولية المراجع في ملحق بتقرير المراجع أو على موقع الشركة إذا تطلب القانون أو التنظيم أو معايير المراجعة المحلية ذلك. (تعديلات المعيار الدولى للمراجعة رقم ٧٠٠).

ثانياً : ما يلتزم به المراجع عند إعداد تقريره للشركات المسجلة بالبورصة ويقوم به طواعية للشركات غير المسجلة بالبورصة :

يلتزم مراجعى حسابات الشركات المسجلة بالبورصة ويسمح لمراجعى حسابات الشركات غير المسجلة بالبورصة طواعية أن يحوى تقرير المراجع على ما يلي:

١- وجود قسم مستقل جديد بتقرير المراجع للشركات المسجلة بالبورصة يتعلق بأمور خاصة بالمراجعة, والتى هى في حكم المراجع المهنى كانت الأكثر أهمية

عند مراجعته للقوائم المالية للفترة الحالية. وذلك وفقاً لما جاء بالمعيار الدولى الجديد للمراجعة رقم ٧٠١

٢- الإفصاح عن إسم شريك المراجعة. وذلك وفقاً لمتطلبات تعديلات المعيار الدولى للمراجعة رقم ٧٠٠

وعلى ضوء ما تطلبه المعيار الجديد رقم ٧٠١ ومتطلبات التعديلات في المعايير الأخرى ـ المذكورة سابقاً ـ تصبح عناصر تقرير المراجع بالترتيب بشكل أفقى هى كالتالى .[41](IFAC, 2014) :

- عنوان التقرير
- المقدم له التقرير
- رأى المراجع
- أساس رأى المراجع
- إستمرار المنشأة
- الأمور الهامة للمراجعة
- المعلومات الأخرى
- مسئولية إعداد القوائم المالية

- مسئولية المراجع عن مراجعة القوائم المالية
- المسئولية عن التقارير الاخرى
- إسم شريك المراجعة
- توقيع المراجع
- تاريخ تقرير المراجع

وتعد عملية تخصيص قسم مستقل بتقرير المراجع تحت عنوان مفاتيح للأمور الهامة للمراجعة كما جاء بالمعيار ٧٠١, من أهم التطورات في محتوى وشكل تقرير المراجعة, فهى تشكل طفرة هامة نحو تلبية تقرير المراجع لحاجات المستخدمين, فهى توضح المناطق الهامة بالقوائم المالية وفقاً لحكم المراجع المهنى, وتساعد المستثمرين

في فهم المنشأة ومعرفة حجم وأثر التقدير الشخصى لـلإدارة لبعض بنود القوائم المالية.

ووفقاً لهذا المعيار يحتوى هذا القسم الجديد بتقرير المراجع على الأمور التي تعد من وجهة نظر الحكم المهنى للمراجع بأنها كانت الأكثر أهمية في مراجعة القوائم المالية للمنشأة في الفترة الحالية , والتى يمكن انتقائها من بين الأمور التي ينقلها المراجع وفقاً لتعهدات نظام الحوكمة , وتشمل : [42](ISA 701,para.7,8) .

- البنود التي تشكل مخاطر مرتفعة بالقوائم المالية وفقاً لمتطلبات المعيار الدولى للمراجعة المعدل رقم ٣١٥.
- البنود التي يواجه المراجع عند مراجعته لها العديد من الصعوبات المتعلقة بأدلة الإثبات, كمناطق التقدير والحكم الشخصى لإدارة المنشأة والتى غالباً ما ترتبط بخاصية عدم التأكد.
- البنود التي تحتاج من المراجع التركيز عليها في مرحلة التخطيط للمراجعة ، كالبنود المتعلقة بتحديد جوانب النقص الهامة في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة, وكذلك البنود المتعلقة بالعمليات والأحداث الهامة التي وقعت خلال فترة المراجعة.

وقد وضع المعيار الدولى للمراجعة رقم ٧٠١ إرشادات للمراجع لمساعدته عند تحديد مفتاتيح الأمور الهامة لعملية المراجعة من أهمها:

- طبيعة ومحتوى الإتصال وفقاً لتعهدات الحوكمة
- البنود الهامة لزيادة فهم وإدراك مستخدمى القوائم المالية لمحتويات هذه القوائم.

- طبيعة ومستوى تعقد السياسات المحاسبية أو الإختيار غير الموضوعى للإدارة بين السياسات والبدائل المحاسبية بالمقارنة بالمنشآت الأخرى بذات النشاط.
- طبيعة البنود من حيث الجوانب الكمية / الوصفية , الصحة / الخطأ , الإفصاح الخاطئ بسبب الخداع .
- طبيعة ومحتوى الجهد الذى يحتاجه المراجع لعملية مراجعة هذا الأمر, ويدخل في ذلك المهارات المتخصصة والمعارف التي تحتاج للطبيعة الإستشارية من خارج فريق المراجعة.
- طبيعة الصعوبات عند تطبيق إجراءات المراجعة , تقييم نتائج هذه الإجراءات , والحصول على أدلة الإثبات المناسبة.
- جوانب النقص المتعلقة بمراجعة هذا الأمر.

كما احتوى المعيار الدولى للمراجعة رقم (٧٠١) بالفقرات من التاسعة وحتى الرابعة عشر على ضوابط لإحتواء تقرير المراجع على مفاتيح لأهم الأمور المتعلقة بعملية المراجعة , و تتمثل هذه الضوابط فيما يلي:

- أن تكون هذه الأمور من زاوية الحكم المهنى المحترف للمراجع , هى الأكثر أهمية والأكثر تأثيراً في عملية مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية.
- إن هذه الأمور يتم اختيارها من بين الأمور التي ينقلها وفقاً لتعهدات نظام الحوكمة (المعيار الدولى للمراجعة ٢٦٠), ولا تشمل كل الأمور التي قام بمناقشتها وفقاً لهذه التعهدات.
- إن إجراءات المراجعة المتعلقة بهذه الأمور سبق تصميمها في السياق العادى لمراجعة القوائم المالية.

- لا يعدل المراجع رأيه وفقاً لأى من هذه الأمور, ولا يعبر عن رأيه بكل أمر منها منفرداً.
- وصف كل أمر من هذه الأمور يتم أسفل عنوان ثانوى مع الإشارة إلى سبب كونه من الأمور الهامة للمراجعة ، والمرجع المتعلق بالإفصاح عنه بالقوائم.
- الأمور التي قد تدعو المراجع لتقديم رأي مشروط وفقاً للمعيار ٧٠٥ المعدل والأمور المتعلقة بحالات عدم التأكد التي تدعو للشك حول قدرة المنشأة على الاستمرار وفقاً للمعيار ٥٧٠ المعدل لا تدخل ضمن قسم مفاتيح أمور المراجعة ويمكن الإشارة لها في المقدمة اللغوية لهذا القسم.
- فى حالة عدم وجود أمور هامة للمراجعة, على المراجع أن يذكر ذلك صراحة بتقريره.
- على المراجع أن يقوم بتوثيق هذه الأمور الهامة للمراجعة والتى يوضحها بتقريره وفقاً لما بالمعيار ٢٣٠.

٣/٣ الحاجة لتغيير شكل ومحتوى تقرير المراجع :

تهدف أي تعديلات على تقرير المراجع إلى تحقيق ما يلى:

- زيادة الثقة في القوائم المالية للشركة من خلال عملية المراجعة والتأكيد من طرف ثالث محايد وهو المراجع.
- تسهيل إتخاذ القرارات لمستخدمى القوائم المالية.

وهذين الهدفين هما جوهر حاجة مستخدمى القوائم المالية من تقرير مراجع الحسابات, وعليه تعد عملية تلبية حاجات مستخدمى القوائم المالية هى المبرر

الرئيسى لأى تعديل. وعلى ضوء إستقصاء حديث مع مستخدمى القوائم المالية تتمثل هذه الحاجات فيما يلي [43](Chasan,2011):

١- تقييم المراجع للحكم والتقدير الشخصى للإدارة ببنود القوائم المالية :

مسح الـ The PCAOB's Investor Advisory Group (IAG) , أوضح أن ٧٩ من المجيبون على الإستقصاء يرغبون في أن يحوى تقرير المراجع تقييمه للتقديرات والحكم الشخصى للإدارة لبعض بنود القوائم المالية , كما أن مسح CFA Institute's في عام ٢٠٠٨ أوضح أن ٨٤ من المجيبين يرغبون في أن يحوى تقرير المراجع معلومات بشأن التقديرات والحكم الشخصى للإدارة لبنود القوائم المالية.

فالتقارير المالية أصبحت تحوى العديد من البنود التي يتم تحديدها وفقاً لتقديرات وحكم الإدارة , كالبنود المعتمدة على قياسات القيمة العادلة , الإعتراف بالإيرادات , التلف أو الفساد المتعلق ببعض الأصول , وغير ذلك من البنود التي تعتمد على حكم وتقديرات الإدارة. وهذا ما يزيد حاجة مستخدمى القوائم المالية لإفصاح إضافى مستقل لهذه الأمور من المراجع.

فوجود تقييم للمراجع بتقريره بشأن بنود القوائم المالية التي خضعت لتقديرات وحكم الإدارة سوف يعزز الثقة في هذه القوائم لأنه إذا كانت الإدارة قد تتحيز لمصلحتها عند وضع هذه التقديرات, فإن المراجع هو الشخص المستقل الذى يفترض أن يكون تقييمه لهذه التقديرات تقييماً موضوعياً.حيث أن إحتواء تقرير المراجع المستقل لهذا التقييم سوف يزيد من درجة المصداقية في المعلومات التي تحويها القوائم المالية [44](IAASB,2011) .

٢- الإشارة إلى مناطق الخطر المرتفع للإفصاح غير الملائم بالقوائم المالية :

مسح الـ The PCAOB's Investor Advisory Group (IAG) , أوضح أن ٧٧ من المجيبون على الإستقصاء يرغبون في أن يوضح تقرير المراجع مناطق ذات الخطر المرتفع للإفصاح غير الملائم بالقوائم المالية , كما أن مسح CFA Institute's في عام ٢٠٠٨ هو أن ما يقرب من ٨٤ من المجيبون يرغبون في أن ينقل المراجع بتقريره معلومات بشأن هذه المخاطر. فبيان المناطق ذات الخطر المرتفع للإفصاح غير الملائم بالقوائم المالية وما قام به المراجع تجاهها يزيد من شفافية عملية المراجعة ويحقق المنفعة لكل مستخدمى القوائم المالية.

٣- الإشارة إلى العمليات غير العادية والتغيرات الهامة الأخرى :

مسح الـ The PCAOB's Investor Advisory Group (IAG) أوضح أن ٦٧ من المجيبون على الإستقصاء يرغبون في أن يوضح تقرير المراجع أى عمليات شاذة وأى تغييرات هامة أخرى . فمثلاً المستثمرين يرغبون في معرفة التغيرات الهامة والتى لا تتضح من قراءة القوائم المالية مثل تغيير سياسة البيع من البيع المباشر إلى البيع من خلال وسيط والذى قد يحدث تعقد في الإعتراف بالإيراد.

٤- بيان جودة السياسات والممارسات المحاسبية :

مسح الـ The PCAOB's Investor Advisory Group (IAG) , أوضح أن ٦٥ من المجيبون على الإستقصاء يرغبون في أن يوضح تقرير المراجع بيان مدي جودة السياسات والممارسات المحاسبية التي طبقت في إعداد القوائم المالية, ولا يكتفى التقرير ببيان إتباع المنشأة لقواعد وممارسات محاسبية مقبولة . فتعدد السياسات والخيارات المحاسبية المقبولة , يجعل اختيار إحداها دون غيره عملية مقبولة محاسبياً دون النظر لمدى جودتها , فمما لا شك فيه أن البدائل والخيارات المحاسبية لا تتساوى

في الجودة , وبالتالى إفصاح المراجع بتقريره عن جودة السياسات وليس قبولها يعد أمراً هاماً لمستخدمى القوائم المالية خصوصاً عند تغيير الإدارة لأى سياسة محاسبية متبعة.

خلاصة القول أن توسعة تقرير المراجع وفقاً لرأى مستخدمى القوائم المالية تتمثل في التالى [45](Gray, Turner, Coram, and Mock 2011):

- زيادة المعرفة الخاصة بالمنشأة التي تساعد على التنبؤ وإتخاذ القرارات .
- زيادة الشفافية حول دور الأطراف وإجراءات المراجعة .

٤/٣ ضوابط تغيير شكل ومحتوى تقرير المراجع :

توسعة تقرير المراجع ليشمل عناصر عن الأمور الهامة للمراجعة وفقاً لما جاء بالمعيار الدولى للمراجعة رقم ٧٠١ ووفقاً لما جاء بالتعديلات على المعيار الدولى للمراجعة رقم ٧٠٠ يجب أن تتم في ضوء في ضوء الضوابط التالية [46](PwC,2011):

١- تحقق توسعة تقرير المراجع ما يلي:

أ- الحفاظ على جودة المراجعة , وذلك بعدم الذهاب بتعديل تقرير المراجع إلى أبعد من الكفاءة أو الجدارة للمراجع أو تؤثر فى قدرته على الحصول على أدلة هامة للمراجعة.

ب- تعزيز قيمة المراجعة لدى مستخدمى القوائم المالية , فالمستخدمين للقوائم المالية يجب أن يلمسوا قيمة حقيقية من توسعة تقرير المراجعة , وأن تكون مستمرة وأن تتخطى منافعها التكلفة المستخدمة.

ج -أن تزيد من الإعتماد على المعلومات العامة المقدمة من المنشأة بتقاريرها.

٢- توسعة تقرير المراجع يجب أن تحافظ على- أو تزيد من- فاعلية علاقة المراجع مع لجنة المراجعة والإدارة بخصوص القوائم المالية, فالمراجع يجب أن يملك تواصل فعال مع الإدارة ولجنة المراجعة للحصول على المعلومات الهامة للمراجعة.

٣- أن يكون الهدف من توسعة تقرير المراجعة هو زيادة الفهم حول عملية المراجعة وليس كمصدر أصلى للبيانات المتعلقة بالمنشأة , فالبيانات والمعلومات الأساسية عن المنشأة هى مسئولية إدارتها وليست مسئولية المراجع.

٤- أن تحافظ توسعة تقرير المراجعة على إمكانية المقارنة بين المنشآت عند قراءة تقارير المراجعة الخاصة بها.

الخلاصة: أن أهم ما صدر عن مجلس معايير المراجعة الدولية في ١٥ يناير ٢٠١٥ بشأن تقرير المراجع – المعيار رقم ٧٠١ بالإضافة إلى بعض التعديلات أرقام ٧٠٠, ٢٦٠ , ٥٧٠ , ٧٠٥ , ٧٠٦ – يتمثل في وجود قسم جديد يتعلق بعرض بعض الأمور الهامة التي يرى المراجع بحكمه المهنى أنها كانت الأكثر تأثيراً في مراجعة القوائم المالية للسنة الحالية, وعلى أن يتم عرض كل أمر في عنوان مستقل, إضافة إلى تطبيق المنشأة لمبدأ الاستمرار فى الأمور التي تدعو إلى التشكك في قدرة المنشأة على الاستمرار مستقبلاً, والإفصاح عن اسم مراجع الحسابات. كل ذلك يساعد مستخدمى القوائم المالية على زيادة الفهم والإدراك لهذه القوائم .

المبحث الرابع

مخاطر المراجعة ومقاضاة مراجع الحسابات من جانب مستخدمى القوائم المالية

مقدمة :

يعمل المراجع في بيئة محفوفة بالمخاطر, فلا يستطيع المراجع أن يتأكد بشكل تام من: صحة وصلاحية كل الأدلة التي يجمعها , فاعلية نظام الرقابة لدى العميل, خلو القوائم المالية من أى خطأ أو غش ، أوأنها تسم بالعدالة. فهناك مخاطر ملازمة لطبيعة عمل المراجع, والمراجع الجيد هو من يتعامل مع مخاطر المراجعة بشكل ملائم. على الرغم من تأكيد المراجعين على أن البيانات المالية هي في المقام الأول مسؤولية الإدارة, وأيضاًتأكيد واضعي المعايير على هذا الأمر , لا يزال إلقاء اللوم على المراجعين عند اكتشاف خطأ أو غش أو ارتباطات غير قانونية قائماً, وهو الأمر الذى يزيد من تعرض المراجعين لمخاطر التقاضى.

والدراسة في هذا المبحث تم تقسيمها على النحو التالى :

١/٤ : مخاطر المراجعة :

و تعنى المخاطر في المراجعة أن على المراجع قبول مستوي ما من عدم التأكد عند تنفيذ المراجعة، حيث يعلم المراجع مثلاً أن هناك عدم تأكد بخصوص : صلاحية الأدلة، فعالية الرقابة الداخلية لدي العميل، وما إذا كانت القوائم المالية التي تم مراجعتها تتسم بالعدالة. ويعلم المراجع الجيد أن المخاطر موجودة وأن عليه أن يتعامل معها على نحو ملائم, ويصعب قياس معظم المخاطر التي يواجهها المراجعون ويتطلب ذلك توافر فكر جيد للاستجابة لها على نحو ملائم، ويتعين التركيز بصفة أساسية على المخاطر التي تؤثر في التخطيط لعملية المراجعة ، ويواجه المراجع عدداً

من المخاطر والتى لا يمكنه تجنبها, ولكن عليه بذل العناية المهنية اللازمة للتغلب عليها أو للتخفيف من آثارها. وهذه المخاطر من أهم مصادرها ما يلي

أولاً: استخدام العينة الإحصائية في عملية المراجعة :

يتم ذلك عندما يتم فحص مفردات أقل من (١٠٠٪) من العمليات المالية, لذا فإن الاستنتاجات المتعلقة بالعمليات المالية تكون عرضة لمخاطر الخطأ, أي أن هناك بعض المخاطرتكمن فى استنتاج المراجع عن خاصية معينة تتعلق بالعمليات المالية قد لا يكون صحيحاً .(جربوع , ٢٠٠٢){47} .

ثانياً: المخاطر الناجمة عن المراجعة في ظل نظم المعلومات الإلكترونية:

تنتج هذه المخاطرمن عدم تفهم المراجع الخارجي لطبيعة التشغيل الإلكتروني للحاسب الآلي بشكل يكفي لقيامه بالتخطيط لعملية المراجعة, وكذلك عدم إلمامه الكافي بالتطبيقات التي يتم معالجتها بالحاسب الآلي وطبيعة هذه المعالجة, ومنها فحص نظام معالجة البيانات عن طريق إجراء فحوص الالتزام للتأكد من أن الضوابط الرقابية تعمل كما هو مخطط لها, وعدم قيام المراجع الخارجي بإنشاء أساليب رقابية وقائية لكل نوع من أنواع الخطر ومنها: أخطاء الموظفين والمبرمجين، خلل الأجهزة البرامج, الغش التلاعب, خلل في خطوط الاتصال, التخريب المتعمد, والكوارث الطبيعية مثل: (الزلازل, الفيضانات, البرق) (محمد , ٢٠٠٨) {48}.

ثالثاً: المخاطر الناجمة عن التقديرات المحاسبية :

تحتوى القوائم المالية على العديد من البنود التي تخضع قيمتها للتقدير الشخصى, فقد أورد المعيار الدولي للمراجعة رقم ٥٤٠ أن التقدير المحاسبي هو تقدير تقريبي

لقيمة أحد البنود في غياب وسائل دقيقة للقياس وأشار إلى أن الأمثلة العملية لهذه التقديرات هي:

- مخصصات تخفيض المخزون وحسابات المدينين إلى القيمة الإستردادية المتوقعة.
- مخصصات توزيع تكلفة الأصول الثابتة على أعمارها الإنتاجية المقدرة .
- الإيراد المستحق .
- الضرائب المؤجلة .
- مخصص الخسائر نظير الدعاوى القضائية .
- مخصص المقاولات الإنشائية قيد الانجاز .
- مخصصات لمقابلة التزامات خلال فترة الضمان .

فهذه التقديرات غالباً ما تكون أرضاً خصبةً لتلاعب الإدارة , ومن بين صور هذا التلاعب في هذه التقديرات ما يلي [49]Nelson, M. W., 2003:

١- التلاعب في العمر الانتاجى للأصول الثابتة :

يعتمد العمر الانتاجى لأى أصل من الأصول الثابتة على التقدير والحكم الشخصي المبنى على خبرة المنشأة في التعامل مع الأصول الثابتة المماثلة, وقد يكون العمر الانتاجى لأصل من الأصول أقل من العمر الاقتصادي له.

٢- التلاعب في قيمة المخزون السلعي آخر الفترة :

ففى ظل طريقة الجرد الدوري للمخزون يتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة بتخفيض تكلفة المخزون آخر الفترة من تكلفة البضاعة المتاحة للبيع (مخزون أول الفترة + صافى المشتريات ومصروفات الشراء), وبالتالي فإن أي تلاعب في المخزون

وتقييمه سوف ينعكس على تكلفة البضاعة المباعة عكسياً ويؤثر بالتالى في أرباح المنشأة طردياً وقد تقوم إدارة الشركة بالتلاعب في إجراءات جرد وتقييم المخزون آخر الفترة بالصور التالية :

- عدم تخفيض كمية وقيمة المخزون بكمية وقيمة الفاقد والتالف من البضاعة.
- استلام بضاعة من الموردين في نهاية الفترة وجردها وتقييمها بالمخزون وذلك على الرغم من عدم تسجيلها بالدفاتر كمشتريات وعدم تسجيل المديونية المستحقة للموردين.
- إجراءات تحويلات وهمية من المخازن الأصلية إلى مخازن خارجية بغرض تغطية العجز في كمية المخزون.

٣- التلاعب في تكوين واستخدام المخصصات :

تنص معايير المحاسبة على تكوين مخصصات في نهاية كل فترة محاسبية لمواجهة التزامات متوقعة خاصة بالفترة ونظراً لأن هذه الالتزامات تكون غير محددة القيمة بصورة نهائية فإنه يتم تكوين هذه المخصصات بقيمة تقديرية ومن أمثلتها مخصص قضايا متنازع عليها ومخصص تكاليف معالجة الآثار الضارة بالبيئة الناجمة عن أنشطة الشركة خلال الفترة ويمكن لإدارة الشركة التلاعب في قيمة هذه المخصصات إما بزيادتها أو تخفيضها لتخفيض أو زيادة الربح, ومن المفترض أن تقوم إدارة الشركة بتسجيل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها مقابل ديون متوقع عدم تحصيلها وذلك في الفترة التي تمت فيها عملية البيع الآجل .

٤- التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيراد .

٥- رسملة وتأجيل المصروفات لفترات لاحقة .

٦- التلاعب في تقدير قيمة الأصل بعد تخريده .

٧- دوافع تحقيق وفورات ضريبية.

٨- التلاعب في تخصيص وتوزيع تكاليف البحوث والتطوير حال الاندماج والاستحواذ .

٢/٤ : مقاضاة مراجع الحسابات

عندما يتعرض أصحاب الحقوق لخسائر مالية, يلقوا بالمسئولية على عاتق مراجع الحسابات. وحجتهم في ذلك أن المراجع هو المسئول عن اكتشاف أى خطأ أو تضليل تمارسه الإدارة في القوائم المالية, على الرغم من أن قيود وطبيعة عمليات المراجعة قد يستحيل معها إكتشاف بعضاً من الأخطاء والتضليل التي تقوم به إدارة المنشأة محل المراجعة. وعلى الرغم من أن مضمون المعيار الدولى للمراجعة رقم (٢٤٠) يعتبر أن المراجع ليس مسئولاً عن اكتشاف الأخطاء والتلاعب وإنما يعتبر مسئولاً فقط عن الأخطاء والتلاعب التي يظهرها فحصه العادي للدفاتر والسجلات في حالة أن تكون كمية الاختبارات وحجم العينة لا تمثل المجتمع، أي أن مستوي اختباراته أقل من المستوي المفروض من قبل معايير المراجعة , فإنه عندما يلحق حاملى الأسهم ضرراً مالياً يتوجهون مباشرة لرفع قضايا على مراجع حسابات الشركة الذى تسبب في أضرار مالية لهم, بصرف النظر عما إذا كانت هذه تعود الأضرار لفشل المراجع أم لا .

١/٢/٤ : خصائص ومبررات مقاضاة المراجع :

هناك ثلاثة خصائص رئيسية للدعاوى القضائية ضد مراجعى الحسابات هي ([50] Lys, T., and Watts, R., 1994):

١- وجود الدعوى والذي يعتمد على ثلاثة عوامل رئيسية تتمثل في إحتمال بأن تكون الإدارة قد أصدرت قوائم مالية مضللة أو غير صحيحة. وإحتمال بأن يكون المراجع قد فشل في إكتشاف أن القوائم المالية مضللة أو غير صحيحة, أو بأنه قد اكتشف ذلك, ولكن فشل في التقرير عنه. إضافة إلى وجود خسارة تعرض لها المدعي.

٢- كشف المدعي للقضية.

٣- وجود منافع من عملية المقاضاة.

أما مبررات مستخدمى القوائم المالية التي تقف وراء مقاضاة المراجع فتتمثل في التالى :

١- الاعتقاد الراسخ في أذهان أصحاب الحقوق بصفة عامة وحاملى الأسهم منهم بصفة خاصة على أن مراجع الحسابات ينبغي أن يعمل كحارس ضد الاحتيال المالي [51] (Humphrey et al., 1992, p. 149).

٢- نظرة أصحاب الحقوق بصفة عامة وحاملى الأسهم منهم بصفة خاصة إلى المراجعين بأن لديهم جيوب عميقة Deep Pockets, يمكن من خلالها إسترداد جزء أو كل الخسائر التي تلحق بهم.

٣- قلة أو ضعف معرفة أصحاب الحقوق بصفة عامة وحاملى الأسهم منهم بصفة خاصة بحدود مسئوليات مراجع الحسابات.

٢/٢/٤ : تكلفة مقاضاة المراجع :

تزداد تكلفة التقاضى ضد المراجعين , وأحد أهم أسباب ذلك يكمن في أن القاضى عند إصداره لأحكامه ضد المراجعين لا يقف عند حدود النصوص واللوائح

القانونية ذات الصلة بالمسئولية القانونية للمراجع , وإنما غالباً ما يمتد إلى فهم وتفسير القاضي. وهو ما قد يؤدى إلى رسم صورة غير صحيحة لمفهوم مسؤولية مراجع الحسابات.

وتشكل تكلفة تقاضى مراجعى الحسابات عبءً كبيراً على مهنة المحاسبة والمراجعة , ففى بداية التسعينيات أشارت أحد البيانات الصادرة عن أعضاء في مكاتب المراجعة الكبار في بداية التسعينيات من القرن العشرين الماضي إلى أن التقاضي يؤثر على مهنة المحاسبة والمراجعة, بسبب التكاليف الباهظة المرتبطة بعملية التقاضي, والتي شكلت نسبة ٩ من العائدات التي حققتها أكبر ست مكاتب مراجعة في الولايات المتحدة [52](Messier, W., 2000) , هذه النسبة إرتفعت إلى ما يقارب من ٣٥٪ إلى ٤٠٪ بين عامي ٢٠٠٥ و ٢٠١١ [٥٣](Eigelbach 2011) .

ولقد بلغت فاتورة التقاضي على مستوى العالم ضد أكبر شركات المراجعة على مستوى العالم خلال العقد الماضي مليارات الدولارات . ففى عام ٢٠٠٧ دفعت شركة Price waterhous Coopers(PWC) لمساهمى شركة Tyco International الأمريكية مبلغ ٢٢٥ مليون دولار بعد قيام حاملى الأسهم برفع قضايا ضد شركة PWC بحجة فشلها في اكتشاف الإحتيالات المحاسبية التي قامت بها إدارة شركة Tyco International {54](Guerrera, 2007)

ومن الجدير بالذكر أن تكلفة مقاضاة المراجع لا تقف عند حدود التكلفة المباشرة لعملية التقاضى , فهناك تكاليف غير مباشرة كبيرة ترتبط بعملية مقاضاة مراجع الحسابات. وتشمل هذه التكاليف غير المباشرة في الاستثمارات المتعلقة بتعزيز مراقبة الجودة, فضلاً عن تكلفة الفرصة البديلة المحتملة الناشئة عن الضرر بسمعة المراجع مرتبطة بالتقاضي.

٣/٤ : دراسات حول علاقة أسس إعداد المعايير وتغيير شكل ومضمون تقرير المراجعة بمقاضاة المراجع:

هناك عدد من الدراسات التي إهتمت بتناول علاقة نوع معايير المحاسبة بمسئولية مراجع الحسابات, ومن بين تلك الدراسات دراسة Donelson & Mergenthaler التي قامت باستقصاء حول ما إذا كانت خصائص المعايير على أساس القواعد تؤثر على حالات ومخاطر التقاضي بوجه عام، وتوصلت إلى أن المعايير على أساس القواعد ترتبط بخطر تقاضي ضعيف وهذا يعنى دعم المراجعين لنظام المعايير على أساس القواعد [٥٥](٢٠٠٩ Donelson & Mergenthaler) وهذا كان أحد أسباب تخوف البعض من المطالبات بضرورة تحول النظام الأمريكى في إعداد المعايير تميل أكثر نحو أساس المبادئ, على إعتبار أن ذلك سيزيد تعرض الشركات لزيادة ضغوط التقاضى [56](Schipper,2003).

كذلك دراسة Kadous & Mercer والتى إنتهت إلى أن إعتماد التقارير المالية على المعايير وفقاً للقواعد يحد من مسئولية المراجع، فالمحلفون فى النظام القضائى سوف يقيموا المسئولية القانونية للمراجع بشكل مرتفع عندما تكون المعايير وفقاً لأساس المبادىء مقارنة بالمعايير وفقاً لأساس القواعد [57] (Kadous & Mercer, 2012).

أما فيما يتعلق بمسئولية المراجع عند الإفصاح بتقريره عن الأمور الهامة للمراجعة, فقد انتهت دراسة Senntti & Lawrence إلى أن غياب مثل هذا الإفصاح يزيد من المسئولية القانونية للمراجع خصوصاً عندما تعد القوائم المالية وفقاً لمعايير محاسبية تعتمد على أساس المبادئ[58](Senntti t.al,2011) .

أما دراسة Brown الخاصة ببحث مسئولية المراجع في حالة الإفصاح بتقريره على عرض لأهم الأمور الهامة للمراجعة التي واجهته عند مراجعته للقوائم المالية, ومسئوليته في حالة عدم الإفصاح , فقد أوضحت وجود بعض الشواهد على أن

الإفصاح يقلل من مسئوليته القانونية [59](Brown,2014). وهذا ما أيدته دراسة Kachelmeier et al(2014) ، حيث إنتهت أيضاً إلى انخفاض المسئولية القانونية للمراجع بشأن بنود القوائم المالية التي يتم التنويه عنها عند الإفصاح عن الأمور الهامة بتقريره [60] (Kachelmeier et. al., 2014), وهذا يؤكد على ما إنتهت إليه دراسات سابقة من أن تثقيف مستخدمى القوائم المالية وتقارير المراجعة بشأن دور ومجال المراجعة ربما يساعد في تقليل تكلفة التقاضى (Jennings et al. 1991; Porter [٦١] (١٩٩٣).

وعلى الجانب الآخر, فقد رأى كل من Tysiac 2013[62], وDeloitte, 2013 { ٦٣ } أن الإفصاحات الإضافية بتقرير المراجع سوف تزيد من مخاطر مهنة المراجعة .

أما دراسة Goodson et al,2014 فقد إنتهت إلى أن المحلفين ـ النظام المعمول به بالقضاء الأمريكى ـ يزداد إحتمال تقييمهم للمراجع كمهمل عند الإفصاح بتقريره عن الأمور الهامة للمراجعة ولا يفصح عن الإجراءات التي قام بها بشأن مراجعة هذه الأمور, وعليه فإن عملية توسعة تقرير المراجع ليشمل الإفصاح عن الأمور الهامة للمراجعة قد يزيد من مقاضاة المراجع [64](Goodson et al,2014) .

الخلاصة: أن مسئولية المراجع تعد سمة من سمات المراجعة, فالمراجعون يواجهون العديد من القرارات الصعبة في مجال الأعمال الصعبة اليوم , ودائماً ما يطلب منهم الإفصاح عن ما هو صحيح وما هو خطأ, وقد تزداد هذه المسئولية في ضوء المعايير المحاسبية المبنية وفقاً لأساس المبادئ, لأنه في ضوء هذه المعايير تكون عملية التأكيد التي تقع على كاهل المراجع تعتمد غالبيتها على حكمه وتقديره المهنى, وهو ما قد يزيد من إحتمال تعرضه للتقاضى. وأن عملية زيادة الإفصاح بتقرير المراجع عن بعض الأمور التي شكلت أهمية عند المراجعة, قد يقلل من إحتمال تعرضه للتقاضى في ظل إعتماد المعايير المحاسبية على أساس المبادئ.

المبحث الخامس
الدراسة الميدانية

مقدمة:

يهدف هذا المبحث إلى دراسة علاقة كل من أسس إعداد المعايير المحاسبية, والتغير في شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات ـ وفقاً لمتطلبات المعيار الدولى للمراجعة رقم (٧٠١) ووفقاً لمتطلبات التعديلات بالمعايير الأخرى المرتبطة بتقرير المراجع ـ بانخفاض مخاطر التقاضى ضد مراجعي الحسابات.

ولتحقيق هذا الهدف , تم تصميم قائمة إستقصاء تحتوى على مزيج من الأسئلة تتعلق بدراسة العلاقة بين كل من أسس إعداد المعايير المحاسبية على أساس المبادئ أو القواعد , والتغير في شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات, ومخاطر التقاضى ضد مراجعى الحسابات . وتم توزيع هذه القائمة على عينة من مكاتب وشركات المراجعة المصرية , وتم تحليل البيانات التي جمعت من مفردات عينة البحث باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية الملائمة .

والدراسة في هذا المبحث تم تقسيمها على النحو التالى :

١/٥ : التعرف على طبيعة الدراسة الميدانية:

يتناول هذا الجزء من البحث, عرضاً لمجتمع الدراسة الميدانية والعينة التي تشملها الدراسة , وطريقة جمع البيانات من عينة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل هذه البيانات , وذلك على النحو التالى:

طبيعة مجتمع وعينة الدراسة:

لتحقيق الهدف من الدراسة الميدانية المتمثل في التعرف على أسس إعداد

المعايير المحاسبية , وأثر تغيير شكل ومحتوى تقرير المراجع على مخاطر مقاضاة المراجع من جانب المستفيدين من تقريره , فقد تم تصميم إستمارة إستقصاء وزعت على مديرى وشركاء المراجعة بشركات ومكاتب المراجعة المصرية والتى تقوم بمراجعة حسابات الشركات المساهمة المقيدة ببورصة الأوراق المالية , وقد تم إستهداف هذه الفئة لأنها المسئولة عن إعداد تقرير المراجعة.

وقد حدد الباحثان حجم عينة الدراسة من مراقبى الحسابات في (١٣٠) مفردة تم إختيارها من مكاتب وشركات المراجعة بطريقة الحصصية الإجتهادية (Quota – Judgment Sample) وذلك لأن الهدف من الدراسة هو الحصول على معلومات متوافرة عند فئة معينة, وذلك وفقاً للشروط التالية :

- ارتباط هذه المكاتب واتصالها ببعض مكاتب المحاسبة والمراجعة العالمية مثل:

(Ernest & Young - KPMG - Price waterhouse coopers Lybrand – Deloitte & Touch)

- مكاتب المحاسبة والمراجعة التي تتميز بالإمكانات المادية والبشرية التي تمكنها من الوقوف على أحدث الإتجاهات الحديثة في مجال المحاسبة والمراجعة .

- تعد هذه الفئة من أكثر الفئات فهماً لأسس إعداد المعايير المحاسبية, ومحتوى تقرير المراجعة وما يوفره من معلومات, وهو ما يضفى الثقة على النتائج المستخلصة من الدراسة الميدانية وهى الأكثر عرضة لمخاطر التقاضى .

١- طريقة جمع وتحليل بيانات الدراسة الميدانية :

قام الباحثان بجمع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية باستخدام قائمة الإستقصاء, وقد تم توزيع عدد (١٣٠) استمارة على مديرى وشركاء المراجعة بشركات ومكاتب المراجعة الخاصة, وقد حرص الباحثان على الحصول على أعلى

نسبة ردود من عينة الدراسة الميدانية, وذلك من خلال القيام بالاتصال المباشر بهم, وتكرار إرسال القائمة إلى العينة المشاركة في الدراسة عند الحاجة.

ويوضح الجدول التالى عدد القوائم الموزعة وعدد القوائم المستردة والمقبولة كما يلى:

جدول رقم (٣)
يوضح عدد قوائم الاستقصاء الموزعة وعدد القوائم المستردة والمقبولة ونسبة الرد المقبولة

عينة الدراسة	عدد قوائم الاستقصاء الموزعة (١)	عدد قوائم الاستقصاء المستردة (٢)	عدد قوائم الاستقصاء غير المقبولة (٣)	قوائم الاستقصاء المقبولة	
				العدد (٤)	النسبة ٪(٥) = ٤ ÷ ٢
مديرى و شركاء المراجعة بـ شركات ومكاتب المراجـعة المصرية	١٣٠	١٠٢	٢	١٠٠	٪٩٨,٠٣

ويتضح من الجدول رقم (٣) أن عينة البحث الأولية شمت ١٣٠ قائمة, في حين وصل حجم العينة النهائية إلى ١٠٠ قائمة أى أن نسبة الرد بلغت ٩٢ , ٧٦ وهى نسبة مرتفعة تساعد على إتمام هذه الدراسة.

ولتحقيق هدف البحث, صممت استمارة الإستقصاء لتحتوى أقساماً ثلاثة وهى كالتالي:

القسم الأول: صمم للحصول على البيانات الديموغرافية الخاصة بأفراد عينة الدراسة مثل التخصص والمؤهل العلمى وسنوات الخبرة.

ويوضح الجدول التالى رقم (٤) التكرارات والنسب المتعلقة بالمؤهل العلمى

عينة الدراسة	المؤهل العلمى	العدد	النسبة
مكاتب المراجعة	دكتوراه	٢	٢ ٪
	ماجستير	١١	١١ ٪
	دبلوم محاسبة ومراجعة	٩	٩ ٪
	شهادات مهنية	٦٠	٦٠ ٪
	بكالوريوس	١٨	١٨
المجموع		١٠٠	١٠٠

ويتضح من هذا الجدول أن عدد الحاصلين على درجة الدكتوراه والماجستير بلغ (١٣) من حجم العينة أى بنسبة ١٣ , وأن عدد الحاصلين على شهادات مهنية بلغ (٦٠) من حجم العينة أى بنسبة ٦٠ ٪, وحيث إن نسبة الاثنين معاً بلغت ٧٣ ٪ وهى نسبة عالية تؤكد على ارتفاع مستوى التأهيل العلمى لمفردات العينة وبالتالى الدقة في الإجابات.

ويوضح الجدول التالى رقم (٥) التكرارات والنسب المتعلقة بسنوات الخبرة المهنية

عينة الدراسة	سنوات الخبرة المهنية	العدد	النسبة
مكاتب المراجعة	أقل من ٥ سنوات	١١	١١ ٪
	من ٥ – ١٥ سنة	٤٢	٤٢ ٪
	أكثر من ١٥ سنة	٤٧	٤٧ ٪
المجموع		١٠٠	١٠٠

ويتضح من هذا الجدول أن مفردات العينة من ٥ سنوات إلى ١٥ سنة كانت نسبتهم ٤٢ ٪ من حجم العينة, في حين وصلت نسبة مفردات العينة الأكثر من ١٥ سنة إلى ٤٧ ٪ من حجم العينة, كما وصلت نسبة الاثنين معاً إلى ٨٩ ٪, وهى نسبة مرتفعة تؤكد على ارتفاع مستوى الخبرة المهنية لمفردات العينة وبالتالى الدقة في الإجابات, أما الباقى فنسبتهم وصلت إلى ١١ ٪ وهى نسبة منخفضة مقارنة بالنسبتين السابقتين.

ويوضح الجدول التالى رقم (٦) التكرارات والنسب المتعلقة بالدرجة الوظيفية

عينة الدراسة	بالدرجة الوظيفية	العدد	النسبة
مكاتب المراجعة	شريك مراجعة	١٠	١٠ ٪
	مدير مراجعة	٣١	٣١ ٪
	مراجع أول	٣٥	٣٥ ٪
	مراجع	٢٤	٢٤ ٪
المجموع		١٠٠	١٠٠

ويتضح من هذا الجدول أن مفردات العينة التي تشغل وظيفة شريك مراجعة كانت نسبتهم ١٠ ٪ من حجم العينة, في حين وصلت نسبة مفردات العينة التي تشغل وظيفة مدير مراجعة ٣١ ٪ من حجم العينة, كما وصلت نسبة الاثنين معاً إلى ٤١ ٪, وهى نسبة مرتفعة تؤكد على ارتفاع مستوى مفردات العينة وبالتالى الدقة في الإجابات.

القسم الثاني: صمم لقياس العلاقة بين أسس إعداد المعايير المحاسبية على أساس القواعد أو المبادئ ومخاطر التقاضى ضد مراجعى الحسابات, وقد احتوى هذا القسم على أربعة فقرات, وقد تم اعتماد مقياس ليكرت (Likert Scale) بدرجاته الخمس لقياس درجة هذه العلاقة, والذى يقضى بأن تكون الإجابة متعددة ومرنة مع إعطاء وزن نسبى لكل بديل من البدائل, حيث تتراوح الأوزان النسبية ما بين درجة وخمس درجات, وذلك لكل عنصر. تضمنته قائمة الاستقصاء (مرتفعة جداً, مرتفعة, متوسطة, منخفضة, منخفضة جداً) لتحديد أثر هذه العلاقة .

القسم الثالث: صمم لقياس أثر علاقة إنخفاض مخاطر التقاضى ضد مراجعى الحسابات من الطرف الثالث وأهم التغييرات في شكل ومحتوى تقرير المراجعة وفقاً لما صدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية في يناير ٢٠١٥م , وقد احتوى هذا القسم على قائمة تضم ست فقرات. وقد تم اعتماد مقياس ليكرت بدرجاته الخمس لقياس درجة هذه العلاقة (مرتفعة جداً, مرتفعة, متوسطة, منخفضة, منخفضة جداً) لتحديد أثر هذه العلاقة .

٣- أساليب التحليل الإحصائى للبيانات:

وتم ذلك وفقاً للخطوات التالية:

(أ) أساليب تحليل البيانات: لقد اعتمد الباحثان في تحليل البيانات على استخدام الحساب الآلى من خلال الاعتماد على بعض الأساليب الإحصائية المتقدمة والمناسبة لطبيعة العلاقات بين المتغيرات, وذلك باستخدام برنامج حزمة التحليل الإحصائى للعلوم الاجتماعية Statistical Package For Social Science Under Windows وقد استخدم الباحث الأساليب الإحصائية التالية {65}أسامة ربيع (٢٠٠٧):

١- الإحصاءات الوصفية Descriptive Statistics :

ومن أهم الإحصاءات الوصفية المستخدمة في الدراسة ما يلى:

(أ) الوسط الحسابى Mathematical Mean والإنحراف المعيارى Standard Deviation, ومعامل الاختلاف Coefficient of Variation.

(ب) التكرارات Frequencies والنسب المئوية Percentages لآراء مفردات العينة لتساعد في الحصول على الفئات المختلفة من درجات الموافقة وعدم الموافقة.

وتهدف الإحصاءات الوصفية إلى وصف الاتجاهات العامة للآراء.

٢- الأساليب الإحصائية Statistical Tests : لقد استخدم الباحثان بعض الأساليب الإحصائية والاختبارات اللامعلمية Non Parametric Tests والتى منها:

(أ) اختبار الثبات والصدق: ويقصد به أن يعطى الاختبار نفس النتائج إذا أعيد تطبيق نفس الاستبيان على نفس العينة, وفى نفس الظروف, ولغرض اختبار ثبات البيانات تم قياس درجة الثبات والصدق باستخدام اختبار ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha, وتنحصر قيمة معامل ألفا كرونباخ بين (٠, ١) حيث يمثل الصفر (٠) انعدام ثبات البيانات, بينما يمثل الرقم (١) الثبات التام للبيانات, ويعد معامل الثبات

منخفضاً إذا كان أقل من (٦ , ٠) ومتوسطاً إذا كان يتراوح ما بين (٦ , ٠ إلى أقل من ٧ , ٠) ومناسباً إذا كان يتراوح ما بين (٧ , ٠ إلى أقل من ٨ , ٠) بينما يعد مرتفعاً إذا كان أكبر من (٨ , ٠) . {66} السيد أبوهاشم (٢٠٠٦).

وقد قام الباحثان باختبار ثبات عبارات قائمة الاستقصاء (١٠ عبارات) دون الأسئلة المرتبطة بالتصنيف (المؤهل – الوظيفة – الخبرة) بتطبيق معامل ألفا كرونباخ وقد كانت نتيجة الاختبار تمتع العبارات بدرجة مرتفعة من الثبات حيث كانت قيمة المعامل ٠,٧٢٠ ومعامل الصدق الذاتى يساوى ٠,٧٣٨ مما يشير إلى أن التناسق الداخلى Consistency لعبارات الاستمارة يُعد قوياً ومقبولاً بدرجة كبيرة, وبالتالى يمكن الاعتماد على أداة الدراسة لإختبار فرضى الدراسة , والجدول التالى يمثل نتيجة الاختبار كما هى مستخرجة من برنامج SPSS.

جدول رقم (٧)

معامل اختبار ألفا كرونباخ

Reliability Statistics

Coefficient of self- honesty	Cronbach's Alpha	N of Items
٠,٧٣٨	٠,٧٢٠	١٠

(ب) اختبار الدورات Runs Test : وهو اختبار يستخدم للتأكد من عشوائية العينة «عن طريق تحليل دورات وقوع الأحداث المتشابهة التي تفصل بينها أحداث مختلفة»(*), ويقوم إجراء هذا الاختبار على الفرض التالى:

فرض العدم H_0: استجابات العينة تمثل استجابات عينة عشوائية.

(*)http://wwwinvstopedia.com/terms/r/runs_test.asp

الفرض البديل H_1: استجابات العينة لا تمثل استجابات عينة عشوائية.

وقد قام الباحثان باختبار عشوائية العينة عن طريق تطبيق اختبار الدورات على استجابات مفردات العينة (مشاهدات) لكل عبارة من عبارات الدراسة عند مستوى معنوية (α = 0,05) مفترضاً الفرض السابق, وبعد الحصول على نتائج الاختبار لكل سؤال من أسئلة الاستقصاء قام الباحثان بحساب الوسط الحسابى لإحصاء الاختبار لجميع الأسئلة فكان (The Mean of Asymb, Sig.) وحيث إن متوسط إحصاء الاختبار (٠,٥٣٠٥) وهو أكبر من مستوى المعنوية (٠,٠٥) مما يعنى أننا نقبل فرض العدم وهو أن استجابات العينة تمثل استجابات عينة عشوائية.

(ج) اختبار كا^2 Chi Square Test : وهو اختبار يستخدم لقياس العلاقة بين المتغيرات الوصفية, فإذا كانت الدلالة P-Value أقل من (٠,٠٥) فإن ذلك يعنى أنه توجد علاقة جوهرية بين المتغيرات, أما إذا كانت قيمة الدلالة P- Value أكبر من (٠,٠٥) فإن ذلك يعني أنه لا توجد علاقة جوهرية بين المتغيرات.

٢/٥ : تحليل نتائج الدراسة الميدانية :

يتم في هذا الجزء تحليل نتائج الدراسة الميدانية لاختبار فرضى البحث, والتعرف على اتجاهات آراء العينة المختارة, وسوف يتم اختبار كل فرضية من فرضيات البحث من خلال التحليل الإحصائى (التحليلى والوصفى) للأسئلة المرتبطة بالفرضية ثم التعليق عليها, وذلك على النحو التالى:

اختبار الفرضية الأولى :

H_0 لا توجد علاقة بين أسس إعداد المعايير المحاسبية ومخاطر التقاضى ضد مراجعى الحسابات.

وبهدف الكشف عن وجود علاقة بين أسس إعداد المعايير المحاسبية ومخاطر التقاضى ضد مراجعى الحسابات, تم تصميم أداة الدراسة والتى تحتوى على (٤) فقرات , ولقد تم إستخدام مقياس ليكرت الخماسى لأنه يعد أكثر المقاييس إنتشاراً لسهولته ولتوازن درجاته : إذ يشير أفراد العينة على مدى موافقتهم على كل فقرة من الفقرات , ولقد قسمت الإستجابات على النحو التالى:

الإجابة	موافق تماما	موافق	موافق بدرجة متوسطة	غير موافق	غير موافقٍ تماما
الوزن النسبى	(٥) درجات	(٤)درجات	(٣) درجات	(٢) درجة	(١) درجة

كما تم تقسيم درجات الموافقة كما يلى:

جدول رقم (٨) يوضح درجات الموافقة

المتوسط الحسابى	درجة الموافقة
من ١ – ١,٧٩	منخفضة جداً
من ١,٨٠ – ٢,٥٩	منخفضة
من ٢,٦٠ – ٣,٣٩	متوسطة
من ٣,٤٠ – ٤,١٩	مرتفعة
من ٤,٢٠ – ٥	مرتفعة جداً

وسوف يتم الحكم على نتائج الوسط الحسابى المرجح للإستقصاء من : القيمة

المعيارية لمتوسطات مقياس ليكرت وهى ٣ (Test Value = 3)(۞) وذلك كمرجعية لتقييم درجة الموافقة على الفقرات من (١ – ٤) من فقرات الإستقصاء . ويمثل الجدول التالى توصيف أراء العينة حول علاقة أسس إعداد المعايير المحاسبية بمخاطر التقاضى ضد مراجعى الحسابات.

جدول رقم (٩) يوضح توصيف أراء العينة (التكرارات والنسب المئوية) حول علاقة أسس إعداد المعايير المحاسبية بمخاطر التقاضى ضد مراجعى الحسابات

الرقم	الفقرات	مرتفعة جداً	مرتفعة	متوسطة	منخفضة	منخفضة جداً
١	المعايير المعدة على أساس القواعد يقل أو ينعدم معها إحتمال تعرض المراجع لمخاطر التقاضى اللاحقة طالما كانت القوائم المالية للعميل متوافقة مع ما تحتويه هذه المعايير.	٢٦ ٪٢٦	٥٦ ٪٥٦	١٥ ٪١٥	٢ ٪٢	١ ٪١
٢	المعايير المعدة على أساس القواعد لا تترك مجال للحكم الشخصى للإدارة أو المراجع وهو ما يقل أو ينعدم معه تعرض المراجع لمخاطر التقاضى الناتجة عن الإختلافات التي قد تسببها الأحكام والتقديرات الشخصية للمراجع.	١٢ ٪١٢	٤١ ٪٤١	٣٩ ٪٣٩	٦ ٪٦	٢ ٪٢
٣	المعايير المعدة على أساس المبادئ تفتح المجال للحكم والتقدير الشخصى للإدارة والمراجع , وهو ما يزيد معه إحتمال تعرض المراجع لمخاطر التقاضى بسبب هذه الأحكام الشخصية التي تتميز بالإختلاف وعدم التماثل.	١٥ ٪١٥	٤٧ ٪٤٧	٢٨ ٪٢٨	١٠ ٪١٠	٠ ٠
٤	عدم وجود خطوط واضحة وتفصيلات وإرشادات تطبيقية بالمعايير المعدة على أساس المبادئ يزيد من الشكوك حول كيفية القياس والإفصاح لبعض بنود القوائم المالية , وهو ما يزيد معه تعرض المراجع لمخاطر التقاضى خصوصا في حالة نتائج الأعمال السلبية.	٢١ ٪٢١	٣٧ ٪٣٧	٣٣ ٪٣٣	٨ ٪٨	١ ٪١
	الإجمالى	٧٤ ٪١٨,٥٠	١٨١ ٪٤٥,٢٥	١١٥ ٪٢٨,٧٥	٢٦ ٪٦,٥٠	٤ ٪١

۞) متوسط العبارة يساوى مجموع الأوزان النسبية المعطاة وهو ١٥ على عددها وهو ٥ ليصبح المتوسط لكل فقرة من الفقرات الواردة في قائمة الإستقصاء = ٣ .

من الجدول السابق يتبين أن نسبة (٧٥, ٦٣) من مفردات عينة الدراسة تتفق على أن هناك علاقة بين أسس إعداد المعايير المحاسبية ومخاطر التقاضى ضد مراجعى الحسابات .

يوضح الجدول رقم (١٠) توصيف أراء العينة (الإحصاءات الوصفية) حول علاقة أسس إعداد المعايير المحاسبية بمخاطر التقاضى ضد مراجعى الحسابات

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابى	الإنحراف المعيارى	معامل الإختلاف	مستوى الأهمية	درجة الموافقة
١	المعايير المعدة على أساس القواعد يقل أو ينـ ـعدم معـ ـها إحتمال تعرض المراجع لمخاطر التقاضى اللاحقة طا ـلما كانت القوائم المالية للعميل متوافقة مع ما تحتويه هذه المعايير.	٤,٠٦	٠,٧٦١	٠,١٨٧	١	مرتفعة
٢	المعايير المعدة على أساس القواعد لا تترك مجال للحـ ـكم الشخصى للإدارة أو المراجع وهو ما يقل أو ينـ ـعدم مـ ـعه تعرض المراجع لمخاطر التقاضى الناتجة عن الإختلافات التي قد تسببها الأحـ ـكام والتـ ـقديرات الشخـ ـصية للمراجع.	٣,٥٥	٠,٨٥٧	٠,٢٤١	٤	مرتفعة
٣	المعايير المعدة على أساس المبادئ تفتح ا لمجال للحـ ـكم والتقدير الشخصى للإدارة والمراجع , وهو ما يزيد مـ ـعه إحتمال تعرض المراجع لمخاطر التقاضى بـ ـسبب ـهذه الأحكام الشخصية التي تتمـ ـيز ـبالإختلاف و ـعدم التماثل.	٣,٦٧	٠,٨٥٣	٠,٢٣٢	٣	مرتفعة
٤	عدم وجود خـ ـطوط وا ـضحة وتفـ ـصيلات وإر ـشادات تطبيقية بالمعايير المعدة على أساس المبادئ يزـ ـيد ـمن الشكوك حول كيفية القياس والإفـ ـصاح ـلبعض بـ ـنود القوائم المالية , وهو ما يزيد معه تعرض المراجع لمـ ـخاطر التقاضى خصوصا في حالة نتائج الأعمال السلبية.	٣,٧١	٠,٩٣٢	٠,٢٥١	٢	مرتفعة
	الإجمالى	٣,٧٥	٠,٨٧٠	٠,٢٣٢		

من خلال الجدول السابق يتبين ما يلى :

(١) الوسط الحسابى لإجابات أفراد عينة الدراسة يساوى (٧٥, ٣) إلى موافقة مرتفعة على أن هناك علاقة بين أسس إعداد المعايير المحاسبية ومخاطر التقاضى ضد مراجعى الحسابات من جانب مستخدمى القوائم المالية.

(٢) تتفاوت درجة الموافقة على وجود هذه العلاقة إذ تراوحت درجة الموافقة من (٠٦ , ٤) للفقرة رقم ١ وهى أن المعايير المعدة على أساس القواعد يقل أو ينعدم معها إحتمال تعرض المراجع لمخاطر التقاضى اللاحقة طالما كانت القوائم المالية للعميل متوافقة مع ما تحتويه هذه المعايير, إلى (٦٧ , ٣) للفقرة رقم ٣ وهى أن المعايير المعدة على أساس المبادئ تفتح المجال للحكم والتقدير الشخصى للإدارة والمراجع , وهو ما يزيد معه إحتمال تعرض المراجع لمخاطر التقاضى بسبب هذه الأحكام الشخصية التي تتميز بالإختلاف وعدم التماثل.

اختبار الفرضية الأولى :

وبهدف اختبار الفرضية الأولى تم استخدام اختبار pearson chi square , والجدول رقم (١١) يوضح نتائج اختبار الفرضية .

جدول رقم (١١) نتائج اختبار الفرضية الأولى

كا ² المحسوبة	درجات الحرية	Asymp.sig.
٢٩,١١٢	١٩	٠,٠٠٤

يتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة Asymp.sig(p-value) أقل من (٠٥ , ٠), وبما أن قاعدة القرار تشير إلى قبول الفرض العدمى إذا كانت (p- value) أكبر من (٠٥ , ٠) . وحيث أن قيمة هى (٠٠٤ , ٠) فإنه يتم رفض الفرض العدمى وقبول الفرض البديل , أى أن هناك علاقة بين بين أسس إعداد المعايير المحاسبية ومخاطر التقاضى ضد مراجعى الحسابات من جانب مستخدمى القوائم المالية .

اختبار الفرضية الثانية :

H_0: لا توجد علاقة بين التغيرات الجديدة في شكل ومحتوى تقرير المراجعة وفقاً

لما صدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية في ٢٠١٥/١/١٥م وانخفاض مخاطر التقاضى ضد مراجعى الحسابا ت من الطرف الثالث.

وبهدف الكشف عن وجود علاقة بين التغييرات الجديدة في شكل ومحتوى تقرير المراجعة وإنخفاض مخاطر التقاضى ضد مراجعى الحسابا ت من الطرف الثالث, تم تصميم أداة الدراسة والتى تحتوى على (٦) فقرات, ويمثل الجدول التالى توصيف أراء العينة حول هذه العلاقة .

جدول رقم (١٢) يوضح توصيف آراء العينة (التكرارات والنسب المئوية) حول علا ـقة التغيرات الجديدة في شكل ومحتوى تقرير المراجعة وفقاً لما صدر عن مجلس معايير المراج ـعة والتأكيد الدولية في ٢٠١٥/١/١٥ م و إنخفاض مخاطر التقاضى ضد مراجعى الحسابا ت من الطرف الثالث .

الرقم	الفقرات	مرتفعة جداً	مرتفعة	متوسطة	منخفضة	منخفضة جداً
٥	إضافة فقرة بتقرير المراجع تلى فقرة الرأى تتناول الأ ـسس التي إعتمد عليها المراجع عند تكوين رأيه الفنى قد تخ ـفض من مخاطر تعرض المراجع للتقاضى من الطرف الثالث.	٣٦ ٣٦٪	٤٣ ٤٣٪	١٥ ١٥٪	٥ ٥٪	١ ١٪
٦	وجود فقرة بالتقرير تتعلق بإستمرارية المنشاة ح ـتى ع ـند عدم وجود مشاكل تتعلق باستمرارها , يقلل ـمن احت ـمال تعرض المراجع للتقاضى من الطرف الثالث	٣٧ ٣٧٪	٣٤ ٣٤٪	٢٥ ٢٥٪	٣ ٣٪	١ ١٪
٧	أحتواء تقرير المراجع عرضا للأحداث أو الأمورا ـلتي تـ ـشكل تحديات أمام الإفصاح الملائم للقوائم المالية والـ ـتى ـتدعو للشك في قدرة المشاة على الإستمرار يقى المراجع من مخاطر التقاضى تجاه الخسائر التي قد تلحق بالطرف الثالث.	٢٧ ٢٧٪	٤٦ ٤٦٪	٢٠ ٢٠٪	٤ ٤٪	٣ ٣٪
٨	إلى أى مدى وجود قسم مستقل بتقرير مراج ـعة الـ ـشركات المسجلة بالبورصة يتعلق بأمور خاصة بالمراجعة , والتى ـهى في حكم المراجع المهنى كانت الأكثر أهمية, والأكثر أهمية عند مراجعتة للقوائم المالية للفترة الحالـ ـية يز ـيد ـمن ثـ ـقة مستخدمى هذه القوائم المالية في زيادة إهتمام المراجع بـ ـهذه الأمور وبالتالى تعفيه من مخاطر التقاضى احقا التي قد تنشأ بسببها.	٢٠ ٢٠٪	٤٩ ٤٩٪	٢٨ ٢٨٪	١ ١٪	٢ ٢٪

الرقم	الفقرات	مرتفعة جداً	مرتفعة	متوسطة	منخفضة	منخفضة جداً
٩	توسع تقرير المراجع ليشمل أمورا خاصة بعملية المراجعة التي هى من وجهة نظر حكمه المهنى كانت الأكثر أهمية عند مراجعته للقوائم المالية , يقلل من إحتمال تعرض المراجع لمخاطر التقاضى التي قد تنتج من إعتماد المعايير المحاسبية على أساس المبادئ.	١٨ ٪١٨	٤٧ ٪٤٧	٢٩ ٪٢٩	٥ ٪٥	١ ٪١
١٠	بصفة عامة , توسع الإفصاح بتقرير المراجع فيما يتعلق بعملية المراجعة يجنب المراجع مسئوليته عن الإفصاح الخاطئ الذى قد يكتشف لاحقا.	٢٥ ٪٢٥	٤١ ٪٤١	٢٦ ٪٢٦	٥ ٪٥	٣ ٪٣
	الإجمالى	١٦٣ ٪٢٧,٢	٢٦٠ ٪٤٣,٣	١٤٣ ٪٢٣,٨	٢٣ ٪٣,٨	١١ ٪١,٨

من الجدول السابق يتبين أن نسبة (٥٠ , ٧٠) من مفردات عينة الدراسة تتفق على أن هناك علاقة حول علاقة التغيرات الجديدة في شكل ومحتوى تقرير المراجعة وفقاً لماصدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية في ٢٠١٥/١/١٥م , وانخفاض مخاطر التقاضى ضد مراجعى الحسابا ت من الطرف الثالث .

يوضح جدول رقم (١٣) توصيف أراء العينة (الإحصاءات الوصفية) حول علاقة التغيرات الجديدة في شكل ومحتوى تقرير المراجعة وفقاً لماصدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية في ٢٠١٥/١/١٥م , وانخفاض مخاطر التقاضى ضد مراجعى الحسابا ت من الطرف الثالث.

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابى	الإنحراف المعيارى	معامل الإختلاف	مستوى الأهمية	درجة الموافقة
٥	إضافة فقرة بتقرير المراجع تلى فقرة الرأى تتناول الأسس التي إعتمد عليها المراجع عند تكوين رأيه الفنى قد تخفض من مخاطر تعرض المراجع للتقاضى من الطرف الثالث.	٤,٠٨	٠,٨٩٥	٠,٢١٩	١	مرتفعة
٦	وجود فقرة بالتقرير تتعلق بإستمرارية المنشأة حتى عند عدم وجود مشاكل تتعلق باستمرارها , يقلل من احتمال تعرض المراجع للتقاضى من الطرف الثالث	٤,٠٣	٠,٩١٥	٠,٢٢٧	٢	مرتفعة

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابى	الإنحراف المعيارى	معامل الإختلاف	مستوى الأهمية	درجة الموافقة
٧	أحتواء تقرير المراجع عرضا للأحداث أو الأ ـمور ا ـلتي تشكل تحديات أمام الإفصاح الملائم للقوائم المالية والتى تدعو للشك في قدرة المشأة على الإستمرار يقى المرا ـجع من مخاطر التقاضى تجاه الخسائر ا ـلتي ـقد تلـحق بالطرف الثالث.	٣,٩٠	٠,٩٤٨	٠,٢٤٣	٣	مرتفعة
٨	إلى أى مدى وجود قسم مستقل بتقرير مراجعة الشركات المسجلة بالبورصة يتعلق بأمور خاصة بالمراجعة , والتى هى في حكم المراجع المهنى كانت الأكثر أهمية, والأكـثر أهمية عند مراجعتة للقوائم المالية للفترة الحالية يزيد من ثقة مستخدمى هذه القوائم المالية في زيادة إهتـمام المراجع بهذه الأمور وبالتالى تعفيه من مخاطر التقا ـضى لاحقا التي قد تنشأ بسببها.	٣,٨٤	٠,٨٢٦	٠,٢١٥	٤	مرتفعة
٩	توسع تقرير المراجع ليشمل أمورا خاصة بعملية المراجعة التي هى من وجهة نظر حكمه المهنى كانت الأكثر أهمـية عند مراجعته للقوائم المالية , يقلل من إحتمال تـعرض المراجع لمخاطر التقاضى التي قد تنتج من إعتماد المعايير المحاسبية على أساس المبادئ.	٣,٧٦	٠,٨٤٢	٠,٢٢٤	٦	مرتفعة
١٠	بصفة عامة , توسع الإفصاح بتقرير المراجع فيما يتعـلق بعملية المراجعة يجنب المراجع مسئوليته عن الإفـصاح الخاطى الذى قد يكتشف لاحقا.	٣,٨٠	٠,٩٧٤	٠,٢٥٦	٥	مرتفعة
	الإجمالى	٣,٩٠٢	٠,٩٠٦	٠,٢٣٢		مرتفعة

من خلال الجدول السابق يتبين ما يلى :

(١) الوسط الحسابى لإجابات أفراد عينة الدراسة يساوى (٣,٩٠٢) إلى موافقة مرتفعة على أن هناك علاقة بين التغييرات الجديدة في شكل ومحتوى تقرير المراجعة وإنخفاض مخاطر التقاضى ضد مراجعى الحسابات من الطرف الثالث

(٢) تتفاوت درجة الموافقة على وجود هذه العلاقة إذ تراوحت درجة الموافقة من (٠٨, ٤) للفقرة رقم ٥ وهى أن إضافة فقرة بتقرير المراجع تلى فقرة الرأى تتناول الأسس التي اعتمد عليها المراجع عند تكوين رأيه الفنى قد تخفض من

مخاطر تعرض المراجع للتقاضى من الطرف الثالث, إلى (٣,٧٦) للفقرة رقم ٩ وهى أن توسع تقرير المراجع ليشمل أموراً خاصة بعملية المراجعة التي هى من وجهة نظر حكمه المهنى كانت الأكثر أهمية عند مراجعته للقوائم المالية , يقلل من إحتمال تعرض المراجع لمخاطر التقاضى التي قد تنتج من اعتماد المعايير المحاسبية على أساس المبادئ.

اختبار الفرضية الثانية:

وبهدف اختبار الفرضية الثانية تم استخدام اختبار pearson chi square , والجدول رقم (١٤) يوضح نتائج اختبار الفرض

جدول رقم (١٤) نتائج اختبار الفرضية الثانية

كا ² المحسوبة	درجات الحرية	Asymp.sig.
٢٣,٩٩٥	٢٣	٠,٠٦٥

يتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة (p- value) أكبر من (٠,٠٥) , وبما أن قاعدة القرار تشير إلى قبول الفرض العدمى إذا كانت (p- value) أكبرمن (٠,٠٥) . وحيث أن قيمة (p- value) هى (٠,٠٦٥) فإنه يتم قبول الفرض العدمى ورفض الفرض البديل , أى أنه لا توجد علاقة بين التغيرات الجديدة في شكل ومحتوى تقرير المراجعة وفقاً لماصدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية في ٢٠١٥/١/١٥ م وانخفاض مخاطر التقاضى ضد مراجعى الحسابات من الطرف الثالث

نتائج البحث :

فى ضوء ما أسفرت عنه الدراسة التي قام بها الباحثان بشقيها النظرى والميدانى, يخلص الباحثان إلى مجموعة من النتائج من أهمها ما يلى :

(١) وجود قواعد واضحة بالمعيار يعد بمثابة الحد الذى يميز بين ما هو مقبول وما هو غير مقبول محاسبياً. وبصفة عامة معايير المحاسبة وفقاً للقواعد تقلل القرار الإدارى وتوضح بسهولة تحديد مخالفة المعيار, إضافة لتخفيضها تكلفة التأكيد كما أنها تشجع على الإمتثال وتحد من حرية الإدارة في استخدام التقارير لعمل نتائج مرغوبة .

(٢) عدم وجود أو ضعف الإرشادات أو القواعد التفصيلية الموجودة في المعايير المستندة للمبادئ يفسح المجال للتقدير والحكم الشخصى. في تطبيق المعايير, وهو ما يقلل من عملية الثبات والمقارنة بين التقارير المالية , والتى قد تؤدى لإختلاف المعالجة المحاسبية للعملية الواحدة بإختلاف معدى القوائم والتقارير المالية أو بإختلاف الفترات الزمنية.

(٣) يقل خطر تعرض معدى ومراجعى القوائم المالية للتقاضى مع إحتواء المعايير على خطوط واضحة وإرشادات عملية للتطبيق لسببين : الأول هو أن كثرة وتعقد التفصيلات والإرشادات التطبيقية تجعل القاضى لا يقر بمخالفة المعايير حتى مع وجود إفصاح خاطىء طالما لا يوجد دليل قاطع على التعمد وهو ما قد يصعب إثباته , والثانى هو أن إمتثال الشركة لما جاء به المعيار يمنعها من التعرض لمخاطر التقاضى .

(٤) جاءت التعديلات الصادرة عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية في ١٥ يناير ٢٠١٥ لمعالجة أوجه القصور في تقرير مراجع الحسابات بوضعه الحالى نظراً

لعدم تلبيته لحاجة مستخدمى القوائم المالية, وإفتقاده للشفافية حول بعض الأمور الجوهرية في القوائم المالية, وهو ما أدى إلى اتساع فجوة التوقعات .

(٥)تغزيز قيمة تقرير المراجعة وزيادة مستوى الإفصاح في التقرير نظراً لتأكيد التعديلات الجديدة على أهمية الافصاح عن اسم المراجع الذى قام بأداء عملية المراجعة, واعداد التقرير في ضوء المعايير الأخلاقية مع الإفصاح عن هذه المعايير, بالإضافة إلى تنمية مهارات الشك المهنى لدى المراجع , وبالتالى زيادة جودة المراجعة بسبب تركيز المراجع على الأمور الجوهرية عند مراجعته للقوائم المالية .

(٦) يواجه المراجعون العديد من القرارات الصعبة , ودائماً ما يطلب منهم الإفصاح عن ما هو صحيح وما هو خطأ , وقد تزداد هذه المسئولية في ضوء المعايير المحاسبية المبنية وفقاً لأساس المبادئ, لأنه في ضوء هذه المعايير تكون عملية التأكيد التي تقع على كاهل المراجع تعتمد غالبيتها على حكمه وتقديره المهنى, وهو ما قد يزيد من إحتمال تعرضه للتقاضى . وأن عملية زيادة الإفصاح بتقرير المراجع عن بعض الأمور التي شكلت أهمية عند المراجعة, قد يقلل من إحتمال تعرضه للتقاضى في ظل إعتماد المعايير المحاسبية على أساس المبادئ.

(٧)وقد أظهرت نتائج الدراسة الميدانية للعينة محل الدراسة والخاصة بقياس أثر أسس إعداد المعايير المحاسبية والتغير في شكل ومحتوى تقرير المراجعة على مخاطر التقاضى ضد مراجعى الحسابات, أن هناك علاقة بين إعداد المعايير المحاسبية على أساس القواعد أو المبادئ وتعرض مراجع الحسابات لمخاطر التقاضى , فهذه المخاطر تقل أو تنعدم في حالة المعايير المحاسبية المستندة على أساس القواعد , بعكس المعايير المحاسبية المستندة على أساس المبادئ والتى

تزداد فيها هذه المخاطر, بالإضافة إلى أهمية التعديلات الجديدة في تقرير المراجع ودورها في تحسين مستوى الشفافية والإفصاح, إلا أنها لم تساهم في تخفيض مخاطر التقاضى التي يتعرض لها مراجعى الحسابات .

قائمة المراجع كما وردت في متن البحث

(1) See :
- The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS), ٢٠١٠, Chinese accounting reform: Towards a principles-based global regime. ICAS seminal report. Available at: http://www.icas.org.ukI...
- Herz, R. 2003. A year of challenge and change for the FASB. Accounting Horizons, no.27: 247-255.

(2) Agoglia, C.P., T.S.Doupnik, and G.T.Tsakumis, ٢٠١١, Principles-Based versus Rules-Based Accounting Standards: The Influence of Standard Precision and Audit Committee Strength on Financial Reporting Decisions, THE ACCOUNTING REVIEW, Vol. 86, No.3.

(3) Gibbins, M., S. Salterio, and A. Webb. 2001. Evidence about auditor-client management negotiation concerning client's financial reporting. Journal of Accounting Research 39(December): 535-363

(4) International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2013). Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards on Auditing (ISAs). Available at: https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Complete%20E,٪٢٠Reporting٪٢٠on٪٢٠Audited٪٢٠Financial٪٢٠Statements.pdf.

(5) Gallistel David J, Tuan Phan, Geoffery D. Bartlett , James L. Dodd; ٢٠١٢;, IASB & FASB Convergence Project Revenue Recognition; Drake Management Review, Volume 2, Issue 1, October 2012

(6) Kroeker, James L (2007), Remarks before the 2007 Conference on Principles-Based Accounting and the Challenges of Implementation, U.S. Securities and Exchange Commission.

(7) Tribunella, Heidi. 2009. "Twenty Questions on International Financial Reporting Standards." CPA Journal 79, no. 3: 32-37. Business Source Premier, EBSCOhost.

(8) Nelson, M. W., ٢٠٠٣, Behavioral evidence on the effects of principles- and rules-based standards. Accounting Horizons, ١٧ (١): ٩١–١٠٤.

(9) Financial Accounting Standards Board (FASB). 2002. *Proposal: Principles-based Approach to U.S. Standard Setting.* FASB. http://www.fasb.org/proposals/principles-based_approach.pdf

(10) Mergenthaler, R.D., ٢٠٠٩. Principles–Based versus Rules–Based Standards and Earnings Management. Working Paper, University of Iowa. http://ssrn.com/abstract=1528524.

(11) Securities and Exchange Commission (SEC), ٢٠٠٣a. Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-based Accounting ystem. Government Printing Office, Washington DC,.http://www.sec.gov/news/studies/principlesbasedstand.htm.

(12) Tribunella, Heidi. 2009. "Twenty Questions on International Financial Reporting Standards."CPA Journal 79, no. 3: 32-37. Business Source Premier, EBSCOhost (accessed March 21, ٢٠١٠)

(13) Ng, M. (2004). The future of standards setting, The CPA Journal, Jan, ٧٤(١).

(14) Bennett B., M. Bradrury, AND H. Prangnell, ٢٠٠٦, Rules, Principles and Judgments in Accounting Standards, ABACUS, Vol. 42, No.2.

(15) Bennett, Bruce, Michael Bradbury, and Helen Prangnell. 2006. "Rules, principles and judgments in accounting standards." *Abacus* ٤٢, no. 2: 189-204. *Business Source Premier*, EBSCO*host*

(16) Securities and Exchange Commission (SEC), ٢٠٠٣a. Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-based Accounting ystem. Government Printing Office, Washington, DC. http://www.sec.gov/news/studies/principlesbasedstand.htm.

(17) Donelson, D.C., McInnis, J., Mergenthaler, R.D., ٢٠١٢. Rules–Based Accounting Standards and Litigation. The Accounting Review, 87: ١٢٤٧–١٢٧٩.

(18) Donelson, D.C., McInnis, J., Mergenthaler, R.D., ٢٠١٢. Rules–Based Accounting Standards and Litigation. The Accounting Review, 87: ١٢٤٧–١٢٧٩.

(19) Kothari, S.P., K. Ramanna, and D.J. Skinner. 2010. Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting. *Journal of Accounting and Economics* 50: 246-286.

(20) Donelson, Dain C., John M. McInnis, and Richard Dean Mergenthaler. 2009. "Rules-Based Accounting Standards and Litigation." Available at SSRN:

(21) See :
- Amer, T., K. Hackenbrack, and M. Nelson. 1994. Between-auditor differences in the interpretation of probability phrases. Auditing: A Journal of Practice and Theory 13: 126-136.
- Amer, T., K. Hackenbrack, and M. Nelson. 1995. Context-dependence of auditors' interpretations of the SFAS No. 5 probability expressions. Contemporary Accounting Research ١٢ (١): ٢٥–٣٩.

(22) Nelson, M. W., ٢٠٠٣, Behavioral evidence on the effects of principles- and rules-based standards. Accounting Horizons, ١٧ (١): ٩١–١٠٤.

(23) Nelson, M. W., ٢٠٠٣, Behavioral evidence on the effects of principles- and rules-based standards. Accounting Horizons, ١٧ (١): ٩١–١٠٤.

(24) Kothari, S.P., K. Ramanna, and D.J. Skinner. 2010. Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting. *Journal of Accounting and Economics* 50: 246-286

(25) See :
- Schlag, P. 1985. Rules and standards. *UCLA Law Review* 33: 379-430.
- Ehrlich, I., and R.A. Posner. 1974. An economic analysis of legal rulemaking. *Journal of Legal Studies* 3: 257-286.

(26) Ng, M. (2004). The future of standards setting, The CPA Journal, Jan, ٧٤(١).

(27) Securities and Exchange Commission (SEC), ٢٠٠٣a. Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes-Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-based Accounting ystem. Government Printing Office, Washington, DC. http://www.sec.gov/news/studies/principlesbasedstand.htm

(28) IASB, ٢٠١٠. The *Conceptual Framework for Financial Reporting.* IASB, London.

(29) Kivi, L., P.Smith, And C.Wagner, (2004), Principles-based standards and the determination of control for consolidation, The CPA Journal, Vol. 74, Issue 5 (11)
(30) Ng, M. (2004). The future of standards setting, The CPA Journal, Jan, ٧٤(١)
(31) Psaros, J., and K. T. Trotman. 2004. The Impact of the Type of Accounting Standards on Preparers' Judgments. *ABACUS* 40 (1):76-93
(٣٢) العبادي , مصطفي راشد , ٢٠٠٨ , «حدود مسئولية مراجعي الحسابات عن الاستجابة لمخاطر تحريفات القوائم المالية الناتجة عن ممارسات إدارة الأرباح ـ دراسة اختبارية», مجلة الدراسات والبحوث والتجارية, كلية التجارة ـ جامعة بنها, السنة الثامنة عشرة, العدد الثاني, ص. ص. ٦٧ ـ ١٣٣ .
(33) Top Accounting Issues for 2009, CPE Course.
(34) International Federation of Accountants (IFAC), (2011), "Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change", Consultation Paper, New York, NY. IFAC.
(35) Adiloğlu, B., & Vuran, B. (2011).A multicriterion decision support methodology for audit opinions: the case of audit reports of distressed firms in Turkey, International Business and Economics Research *Journal*, vol. 10, No. 12, pp. 37-47
(36) Hamadi Fakhfakh, Mondher Fakhfakh, María Consuelo Pucheta artínez, (2008), "The impact of harmonization by the International Federation of Accountants: An empirical study of the informational value of Tunisian auditors' reports", Managerial Auditing Journal, Vol. 23 Iss: 8, pp.824- 859
(37) Elder, R. J., Beasley, M. S. and Arens, A. A. 2010. Auditing and Assurance Services, New York: Prentice-Hall.
(٣٨)محمود نهار صالح الحمود , (٢٠١١) ,أثر تعديلات تقرير مدقق الحسابات على قرار الإستثمار في الشركات المدرجة في بورصة عمان من وجهتى نظر مدققى الحسابات والمستثمرين , رسالة ماجستير في المحاسبة , كلية الأعمال , جامعة الزيتونة , الاردن .
(39)See:
- International Federation of Accountants (IFAC), (2008), "International Standard on Auditing (ISA) 700: The independent auditor's report on a complete set of general purpose financial

statements", Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements. Part 1, New York, NY: IFAC, pp. 561-579.
- Gold, A.; Gronewold, U. and Pott, C. (2011), The ISA 700 Auditor's Report and the Audit Expectation Gap – Do Explanations Matter? Department of Accountancy; Faculty of Economics and Business Administration; VU University Amsterdam. Available Online: http://ssrn.com/abstract=149208 .

(40) See:
- European Commission (2010) "Audit Policy: Lessons from the Crisis. Green Paper", available online at: http://goo.gl/SvAqT2
- Public Company Accounting Oversight Board (2011) "Improving the Transparency of Audits: Proposed Amendments to PCAOB Auditing Standards and Form 2", available online at: http://goo.gl/JFZX0G
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2011). Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change. Available at: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/CP_Auditor_Reporting-Final.pdf.

(41) IFAC, (2014). Handbook of the International Federation of Accountants. New York.

(42) INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 701; COMMUNICATING KEY AUDIT MATTERS IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

(43) Emily Chasan, ٢٠١١" Investors Seek Makeover for Auditor's Report, the Wall Street Journal, and September 30, ٢٠١١.

(44) IAASB, 2011, Consultation Paper, Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change, p.10.

(45) Gray, G. L., Turner, J. L., Coram, P. J., & Mock, T. J. (2011). Perceptions and misperceptions regarding the unqualified Auditor's Report by financial statement preparers, users, and auditors. *Accounting Horizons,* ٢٥(٤), ٦٥٩-٦٨٤.

(46) PwC, ٢٠١١.

(٤٧) د. يوسف محمود جربوع، ٢٠٠٢م «مدى مسئولية المراجع الخارجي المستقل من استخدام أسلوب العينة الإحصائية في عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية »، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد (٤٢)، الجامعة المستنصرية، بغداد، العراق. ص٧٩-١٠٣.

(٤٨) د. عصام محمد البحيصى، حرية شعبان الشريف ، ٢٠٠٨م، مخاطر نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية ، دراسة تطبيقية على المصارف العاملة فى قطاع غرة ، مجلة الجامعة الإسلامية ، المجلد السادس عشر، العدد الثانى ، يونيه ٢٠٠٨ ، ص. ٨٩٥-٩٢٣ .

(49) Nelson, M. W., ٢٠٠٣, Behavioral evidence on the effects of principles- and rules-based standards. Accounting Horizons, ١٧ (١): ٩١–١٠٤.

(50) Lys, T., and Watts, R., (1994), "Lawsuits Against Auditors", Journal of Accounting Research, (Vol. 32, Supplement), PP:65-93.

(51) Humphrey, C., Moizer, P. & Turley, S. (1992). The audit expectations gap--plus ca change, plus c'est la meme chose? *Critical Perspectives on Accounting,* ٣(٢), ١٣٧-١٦١.

(52) Messier, W., ٢٠٠٠, Auditing & Assurance Services, USA: McGraw-Hill.p: 16.

(53) Eigelbach, Kevin. "Accounting Firms' Need for Liability Insurance Increases as Down Economy Results in Unhappy Clients." *Louisville Business First*, ٢٠١١. Accessed online September.

(54) Guerrera, J. J. & Gomez, F., ٢٠٠٧. Should we trust the gatekeepers? Auditors' and lawyers' liability for clients' Misconduct. *International Review of Law and Economics,* ٢٧(١), pp. 96-109.

(55) Donelson, D. C., J. McInnis, and R. D. Mergenthaler, ٢٠٠٩, Rules-Based Accounting Standards and Litigation Risk, www.ssrn.com.

(56) Schipper, K. 2003. Principles-Based Accounting Standards. Accounting Horizons 17: 61-72.

(57) Kadous, K., and M. Mercer. 2012. Can reporting norms create a safe harbor? Jury verdicts against auditors under precise and imprecise accounting standards. *The Accounting Review*, ٨٧ (٢):٥٦٥- ٥٨٧.

(58) Sennetti, J.T., Becker, C.P, and H.J. Lawrence. 2011. Does the change to principles-based accounting increase juror assessments of auditor liability? *Advances in Accounting Behavioral Research* 14:165-189.

(59) Brown, T., T. Majors, and M Peecher. 2014. The influence of evaluator expertise, a judgment rule, and critical audit matters on assessments

of auditor legal liability. Working Paper, University of Illinois at Urbana-Champaign.

(60) Kachelmeier, S. J., J. J. Schmidt, and K. Valentine. 2014. The effect of disclosing critical audit matters in the auditor's report on perceived auditor responsibility for misstatements. Working Paper, University of Texas at Austin.

(61) See:

- Jennings, M., D. C. Kneer, and P. M. J. Reckers. 1987. A Reexamination of the Concept of Materiality: View of Auditors, Users, and Officers of the Court. *Auditing* 6 (2):104.
- Porter, B. 1993. An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. Accounting & Business Research 24 (93):49-68.

(62) Tysiac, K. 2013. PCAOB's reporting model proposal poses risks, rewards for audit firms. *Journal of Accountancy*. Available at http://www.journalofaccountancy.com/NR/exeres/20489101-5ADA-4CFF-ADFD- 6FE22513AB2E.htm? WBCMODE=PresentationUnpublished

(63) Deloitte. 2013. Comment Letter: PCAOB rulemaking docket No. 034. Available at: http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket034/132b_Deloitte.pdf

(64) Goodson, B., Bowlin, K., & Backof, A. (2014). Mandatory Emphasis Paragraphs, Clarifying Language and Juror Assessments of Auditor Liability. Working Paper.

(٦٥) د. أسامة ربيع أمين سليمان, ٢٠٠٧ , التحليل الإحصائى باستخدام برنامج SPSS, الطبعة الثانية, المكتبة الأكاديمية, القاهرة .

(٦٦) د.السيد أبو هاشم , ٢٠٠٦, الخصائص السيكومترية لأدوات القياس, جامعة الملك سعود.