



أثر تغير محتوى تقرير المراجعة على مسؤولية مراقب الحسابات:

دراسة ميدانية في دولة الكويت

**Impact of changing the content of the audit report on
responsibility of the Auditor: A field study in Kuwait**

أ/ محمد غانم خليف شنوف الماجدي

باحث ماجستير

د / هالة عبد الفتاح العجمي
مدرس بقسم الحاسبة
كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

أ.د / يوسف عبد القادر عبد الوهاب
أستاذ المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ

المجلد (١١) - العدد (١٩) - الجزء الاول

يناير ٢٠٢٥ م

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

ملخص البحث:

هدف هذا البحث إلى دراسة أثر تغير محتوى تقرير المراجعة على مسؤولية مراقب الحسابات. ومن اجل تحقيق هذا الهدف تم تقسيم هذا البحث إلى جزء نظري تناول التأصيل النظري لمتغيرات الدراسة، وهي تغير محتوى تقرير المراجعة ومسؤولية مراقب الحسابات، ثم تم استعراض وتحليل الدراسات السابقة التي تناولت هذه المتغيرات، أما الجزء الميداني للدراسة فقد تم تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها علي عينة البحث وبلغ عدد الاستمارات القابلة للتحليل الاحصائي ٢٣٠ استمارة وزعت علي (مراقبي الحسابات، وأعضاء لجان المراجعة وأعضاء مجالس الإدارات) بدولة الكويت، وقد استخدم الباحثين العديد من الاختبارات الإحصائية لاختبار فروض الدراسة، حيث توصل إلى النتائج التالية:

١. وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) على مسؤولية مراقب الحسابات.
٢. وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) على مسؤولية مراقب الحسابات.
٣. وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل علي مسؤولية مراقب الحسابات.
٤. وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتغير محتوى تقرير المراجعة على مسؤولية مراقب الحسابات.

الكلمات المفتاحية: تغير محتوى تقرير المراجعة، معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١)، معيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠)، ومسؤولية مراقب الحسابات.

Abstract

This research aimed to investigate the impact of changing the content of the audit report on the responsibility of the Auditor. To achieve this objective, the research was divided into the theoretical part to review the literature related to the subject of the study, namely changing the content of the audit report and the responsibility of the Auditor, and then the previous studies that addressed these variables were reviewed and analyzed. Then, the field part tests the research hypotheses, by statistical analysis and designing a questionnaire, and distributing it among the research sample that include 230 distributed to (auditors, audit committee members and board members) in Kuwait. The researchers used several statistical tests to test the study's assumptions. The results of the research indicated that:

1. There is a significant impact of Amendments made to the auditor's report by the International Auditing Standard No. 700 on the auditor's responsibility.

2. There is a significant impact of Amendments made to the auditor's report by the International Auditing Standard No. 701 on the auditor's responsibility.
3. There is a significant impact of Amendments made to the auditor's report by the International Auditing Standard No. 570 on the auditor's responsibility.
4. There is a significant impact of changing the content of the audit report on the auditor's responsibility.

Keywords: Changing the content of the audit report, the International Auditing Standard No. 701, the International Auditing Standard No. 705, and the auditor's responsibility.

الإطار العام للبحث:

١/١ مقدمة البحث:

يعتبر تقرير مراقب الحسابات الوسيلة الأساسية للتواصل مع الأطراف أصحاب المصلحة سواء داخل الشركة أو خارجها، حيث يمثل محصلة عملية المراجعة التي قام بها مراقب الحسابات منذ حصوله علي خطاب التكاليف بالقيام بمهمة المراجعة حتى لحظة تكوين رأيه الفني عن القوائم المالية، ويرى (عرفه ومليجي، ٢٠١٣، ص ٥٦٧) أن النموذج الحالي لتقرير المراجعة يعتبر تقريراً نمطياً قصيراً يصف القوائم المالية الخاضعة للمراجعة ومسئوليات الإدارة ومراقب الحسابات. وعلى الرغم من تعدد الكتابات حول تقرير مراقب الحسابات إلا أنها اتجهت نحو تنميط التقرير حتى يسهل فهمه من قبل مستخدمي القوائم المالية واكتشاف أية موضوعات غير عادية.

ويرى (جربوع، ٢٠٠٤، ص ٣٦٨) أنه قد زاد خلال العقدين الأخيرين من القرن العشرين عدد الشكاوى من فئات المجتمع المالي بسبب ما أصابهم من أضرار مادية ناتجة عن إهمال مراجعي الحسابات وتقصيرهم في أداء واجباتهم المهنية، فالمجتمع المالي يتوقع من مراجعي الحسابات أن يضمنوا في تقاريرهم الكفاية الفنية والنزاهة والموضوعية والاستقلالية والحياد، كما يتوقع أيضاً منهم اكتشاف التحريفات الجوهرية ومنع صدور القوائم المضللة للمجتمع المالي.

ونظراً للانتقادات العديدة التي وجهت إلى المحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات، فقد أعطى الإتحاد الدولي للمحاسبين ((International Federation of Accountants (IFAC) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)) أهمية خاصة لتقرير مراقب الحسابات، حيث قامت هذه الجهات بإصدار العديد من المعايير والتعديلات عليها بشأن شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات. وأصدر مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) في يوليو ٢٠١٣ (IAASB, 2013, p.7) مقترح بإجراء تعديلات على تقرير مراقب

الحسابات على القوائم المالية، لتحقيق عدة أغراض منها زيادة القيمة التواصلية لتقرير المراجعة، وتوفير المزيد من الشفافية بشأن المراجعة التي تمت تأديتها، وزيادة الشك المهني.

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

٢/١ مشكلة البحث:

يتمثل دور مراقب الحسابات في مراجعة القوائم المالية، ويمتد هذا الدور لإضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية المنشورة من خلال تقديم تقريره، والذي يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة، وبإصدار هذا التقرير يختتم المراجع عمله، ولكن هذا لا يعفيه من المسؤولية مستقبلاً إن ثبت إهماله في أداء واجباته المهنية، وهذه المسؤولية لا تكون في مواجهة الطرف الذي تعاقد معه المراجع (العميل) ولكنها تمتد لتشمل فئات عدة، وهم الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، كما يستطيع هذا الطرف أن يقاضي المراجع إذا ثبت إهماله وتقصيره في عمله ووقوع ضرر عليه نتيجة لاعتماده على تقرير المراجع الذي لم يعبر بصدق عن حقيقة القوائم المالية الصادر عنها التقرير. (الغباري، ٢٠١١، ص ١١٠)

فمسئولية مراقب الحسابات لم تتوقف عند رأيه عن القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها بأنها تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية، بل تعدت ذلك فأصبح من دور مراقب الحسابات إبداء الرأي عن التنبؤ بقدرة المنشأة على الاستمرار، وهذا يبين مدى ضخامة المسؤولية الملقاة على عاتق المراجع، والتي نشأ عنها ظهور أهمية مراجعة الحسابات وتطورها في وقتنا الحاضر.

ولقد أثارت التعديلات التي أصدرها مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية IAASB بشأن تعديل معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠ الخاص بتكوين رأى والتقرير عن القوائم المالية *Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements* بحيث يتضمن التقرير فقرة مستقلة بشأن مسائل المراجعة الرئيسية، وما تطلبه من إجراء تعديلات على بعض معايير المراجعة الدولية الأخرى، وإصدار معيار جديد برقم ٧٠١ يسمى "الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات المستقل" ردود فعل متباينة فيما بين مؤيد ومعارض بشأن الآثار التي يمكن أن تترتب على تلك التعديلات، سواء بشأن جودة المراجعة، وجودة التقارير المالية، واستقلالية ومسئولية مراقب الحسابات.

وتعد هذه التعديلات في شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات الأهم على الإطلاق، حيث لم يعد تقرير المراجع ذو نمط متماثل وأصبح يقدم لقرائه فهماً لعملية المراجعة، وبياناً لما واجه المراجع من صعوبات عند قيامه بعملية المراجعة، ومناطق الخطر في القوائم المالية، والمناطق غير الموضوعية والتي خضعت لتقديرات الإدارة ووجهة نظرها (IAASB, 2013).

ومن هنا تكمن مشكلة البحث في بيان ما إذا كانت هذه التعديلات على تقرير المراجعة التي جاءت بالمعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠١)، بالإضافة إلى التعديلات الأخرى ببعض معايير المراجعة الدولية المتعلقة بتقرير المراجع تحقق ما يهدف إليه مستخدمي القوائم المالية بصفة عامة والمستثمرين والمحللين منهم بصفة خاصة، وما إذا كانت هذه التعديلات تؤثر على مسؤولية مراقب الحسابات، وهل بحق تعد هذه التعديلات كما ذكر رئيس مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية (IAASB) في تعليقه عليها بداية لعصر جديد لتقرير المراجع (Schilder, 2013, p. 3). **ومن هنا يمكن صياغة مشكلة البحث في السؤال البحثي الرئيسي التالي:**

ما أثر تغير محتوى تقرير المراجعة على مسؤولية مراقب الحسابات؟

وسوف يحاول الباحثين الإجابة على السؤال البحثي الرئيسي من خلال الإجابة عن الأسئلة البحثية الفرعية التالية:

- ١- ما أثر التعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) على مسؤولية مراقب الحسابات؟
- ٢- ما أثر التعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) على مسؤولية مراقب الحسابات؟
- ٣- ما أثر التعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل على مسؤولية مراقب الحسابات؟

٣/١ هدف البحث

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في:

دراسة أثر تغير محتوى تقرير المراجعة على مسؤولية مراقب الحسابات.

ويمكن تحقيق هذا الهدف الرئيسي من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

١. دراسة أثر التعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) على مسؤولية مراقب الحسابات.
٢. دراسة أثر التعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) على مسؤولية مراقب الحسابات.
٣. دراسة أثر التعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل على مسؤولية مراقب الحسابات.

٤/١ أهمية البحث:

يمكن إبراز أهمية البحث من حيث الأهمية العلمية والعملية على النحو التالي:

١/٤/١ الأهمية العلمية للبحث:

١. دراسة المقترحات بشأن تغير تقرير مراقب الحسابات وما يتضمنه من فقرات جديدة لزيادة جودة عملية المراجعة.
٢. دراسة أثر مقترحات (IAASB) على تحسين جودة المحتوى الإخباري لتقرير مراقب الحسابات.
٣. ندرة الدراسات التي تناولت قياس أثر تغير الشكل الحالي لتقرير مراقب الحسابات على مسؤولية مراقب الحسابات (في حدود علم الباحثين).

٢/٤/١ الأهمية العملية:

١. محاولة تلبية متطلبات مستخدمي القوائم المالية ومواكبة التطورات والتغيرات المهنية الحديثة في مجال المراجعة.
٢. محاولة الوقوف على ابعاد تغير الشكل الحالي لتقرير مراقب الحسابات وانعكاساتها على جودة المراجعة في بيئة الاعمال الكويتية.
٣. دراسة مدى قابلية اقتراحات (IAASB) بشأن تغير تقرير مراقب الحسابات للتطبيق في البيئة الكويتية.
٤. زيادة الثقة في تقرير مراقب الحسابات، الأمر الذي يعكس على زيادة الثقة في القوائم المالية التي تعدها الادارة، مما يؤدي الى زيادة جودة المراجعة.

٥/١ فروض البحث

في ضوء طبيعة مشكلة البحث والهدف منها، يمكن صياغة فروض البحث على النحو التالي:
الفرض البحثي الرئيسي للبحث:
يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتغير محتوى تقرير المراجعة على مسؤولية مراقب الحسابات.

ويندرج تحت هذا الفرض البحثي الرئيسي الفروض البحثية الفرعية التالية:

الفرض الفرعي الأول: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) علي مسؤولية مراقب الحسابات.

الفرض الفرعي الثاني: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) علي مسؤولية مراقب الحسابات.

الفرض الفرعي الثالث: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل علي مسؤولية مراقب الحسابات.

٦/١ منهجية البحث:

اعتمد هذا البحث على استخدام المنهجين التاليين:

١/٦/١ المنهج الاستنباطي:

وذلك من خلال استعراض أهم الدراسات التي تناولت محتوى تقرير المراجعة ومسئولية مراقب الحسابات، وكذلك عرض وتحليل البحوث المنشورة بالدوريات والمجلات العلمية وتقويم ما توصلت إليه من نتائج وذلك من أجل بناء الإطار النظري للبحث، وبالتالي اشتقاق الفروض.

٢/٦/١ المنهج الاستقرائي:

يستخدم الباحثون المنهج الاستقرائي لجمع البيانات اللازمة لبناء الدراسة الميدانية من خلال تصميم قائمة استقصاء والتي تمثل أداة البحث وتوزيعها على عينة الدراسة وذلك لبيان أثر تغير محتوى تقرير المراجعة على مسئولية مراقب الحسابات واختبار مدي صحة فروض البحث.

٧/١ خطة البحث:

يتناول الباحثون الجزء الباقي من البحث في النقاط التالية: الدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع البحث، والإطار النظري للبحث، والدراسة الميدانية، وخلصات ونتائج وتوصيات ومجالات البحث المستقبلية.

٢. الدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع البحث:

تم تقسيم الدراسات السابقة إلى مجموعتين وسوف يتم عرض الدراسات الخاصة بكل مجموعة مرتبة ترتيباً تصاعدياً (أي من الأقدم إلى الأحدث) كما يلي:

١/٢ المجموعة الأولى: دراسات تناولت تغير محتوى تقرير المراجعة:

١- دراسة (Fayed, 2019)، بعنوان:

“The investor reaction to the disclosure of key audit matters: Empirical evidence from Jordan”

استهدف البحث فحص ردود أفعال المستثمرين للإفصاح عن المسائل الرئيسية للمراجعة KAM من خلال تقرير مراجع الحسابات، وقد كانت العينة التي تعتمد عليها الدراسة في التوصل للنتائج الخاصة بها على ١٩٥ شركة مسجلة بالبورصة في نهاية ٢٠١٧، بهدف تحليل أداء المراجعين فيما يخص تقرير المراجعة من خلال الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية التي يقابلها المراجع أثناء عملية المراجعة، وقد استجابت ١٢٨ شركة من الشركات المختارة بالعينة، وقد استعانت الدراسة باختبار دراسة الحدث لفحص فروض الدراسة.

وتوصلت الدراسة أن هناك قصور كبير يشوب تقرير مراجع الحسابات، وهو عدم اشمال التقرير النمطي للمراجعة على الأمور الرئيسية للمراجعة التي يقابلها المراجع أثناء فحصه، وأن المستثمرين بصفة خاصة يرون ان اشمال تقرير المراجعة على الأمور أو المسائل الرئيسية للمراجعة يؤثر بشكل كبير على قرارات المستثمرين – لاسيما تلك القرارات الخاصة بحجم التداول غير الطبيعي، وجاءت

النتيجة الأساسية والنهائية للدراسة بوجوب شمول تقرير المراجع علي الإفصاح عن ال KAM لما له من قيمة مضافة على قرارات المستثمرين.

٢- دراسة (Gold and Heilmann, 2019)، بعنوان:

“The Consequences of Disclosing Key Audit Matters (KAMs): A Review of the Academic Literature”

تناولت الدراسة بشكل تجريبي بحث ما إذا كان التقيد بتحديد أمور المراجعة الرئيسية في تقارير مراقبي الحسابات يؤثر على سلوك المديرين عند إعداد التقارير المالية أو إصدار الأحكام، واعتمدت الدراسة على الأبحاث السابقة في علم النفس؛ حيث تقدم الدراسة لمحة عامة عن الأدبيات الموجودة وتلخيص النتائج الأولية والآثار المترتبة على ٢٢ بحث سابق.

وتوصلت الدراسة إلى أن زيادة مستوي الشفافية من خلال الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يؤدي إلي زيادة ضغوط المساءلة حيث قد يتوقع المديرين أن يتم مراجعة أحكامهم بشكل أعمق في ظل التزام مراقبي الحسابات بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، وبالتالي تتحسن الجودة الفعلية للتقارير المالية، علاوة على ذلك قامت الدراسة بفحص ما إذا كانت الدقة المعلوماتية في قسم أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة تؤثر على سلوك المديرين عند اتخاذهم للقرارات. وانتهت الدراسة إلى أن الإفصاح عن تلك الأمور يخفض من السلوك الانتهازي للمديرين عند اعداد التقارير المالية مقارنة بغياب الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، وأن هذا التأثير يبقى حتى عندما يكون وصف أمور المراجعة الرئيسية منخفض الدقة المعلوماتية، وبالتالي تشير نتائج الدراسة إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يعمل كآلية مفيدة لتعزيز جودة التقارير المالية من خلال تخفيض السلوك الانتهازي للمديرين عند إعداد التقارير المالية، بغض النظر عن الدقة المتبعة في الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية.

٣- دراسة (عبد الرحيم، ٢٠٢٠)، بعنوان:

“أثر التعديلات في شكل ومحتوي تقرير مراقب الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل لسنة ٢٠١٥ بشأن الاستمرارية على قراري الاستثمار ومنح الائتمان: دراسة تجريبية”

استهدفت الدراسة التعديلات في شكل ومحتوي تقرير مراقب الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل لسنة ٢٠١٥ بشأن الاستمرارية على قراري الاستثمار ومنح الائتمان.

وتوصلت الدراسة أن التعديلات في شكل ومحتوي تقرير مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، وفقاً ل IAS 570 المعدل لسنة ٢٠١٥ يؤثر معنوياً على قراري الاستثمار ومنح الائتمان في مصر لما يوفره المعيار المعدل من زيادة مسئوليات مراقب الحسابات التي يحتاجها أصحاب المصالح بصفة عامة والمستثمرين ومانحي الائتمان بصفة خاصة. كما توصلت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي لتأهيل كل من المستثمرين ومانحي الائتمان على العلاقة محل الدراسة في ظل المعيار المعدل بشأن الاستمرارية، بينما لا يوجد تأثير لخبرة المستثمر على قراره بالاستثمار، سواء في ظل المعيار المعدل أو الحالي بشأن الاستمرارية، بعكس النتائج بوجود تأثير معنوي لخبرة مانحي الائتمان على قرار منح الائتمان في ظل المعيار الدولي المعدل بشأن الاستمرارية. وأخيراً توصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير معنوي لمتغيري

التأهيل العلمي والخبرة معا على قراري الاستثمار ومنح الائتمان في ظل المعيار المعدل أو الحالي بشأن الاستمرارية.

٤- دراسة (الهوري، ٢٠٢١)، بعنوان:

"أثر تقرير المراجع الخارجي الموسع على القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية وجودة المراجعة الخارجية: دراسة تطبيقية"

استهدفت الدراسة تحليل العلاقة بين تطبيق تقرير المراجعة الموسع (كمتغير مستقل) على تحقيق الملائمة للمعلومات المحاسبية ورفع جودة المراجعة الخارجية (كمتغيرات تابعة)، وفي إطار تحليل هذه العلاقة تم تحليل تقرير المراجعة الموسع وأهم ملامح التطوير في ضوء الإصدارات المهنية، والتعرف على أهم ملامح التطوير بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وتحليل العلاقة بين تقرير المراجعة الموسع وكل من القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية وجودة المراجعة الخارجية.

وفي إطار تحليل العلاقة السابقة تم الاعتماد على عينة تحكمية تتكون من (٢٤٨) مشاهدة عن مدة (٤) سنوات خلال الفترة الزمنية من عام ٢٠١٦ إلى عام ٢٠١٩، ومن ثم كانت عينة الدراسة مقيدة بالشركات المطبقة لتقرير المراجعة الموسع سواء الخاضعة للجهاز المركزي أو ذات القيد المزدوج.

وتوصلت الدراسة إلى ان ارتفاع مستوي الالتزام بتطبيق تقرير المراجعة الموسع يؤدي الي ارتفاع مستوي القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية استناداً إلى العوائد غير العادية للأسهم، كما وجدت الدراسة أن تطبيق تقرير المراجعة الموسع يؤدي الي ارتفاع جودة المراجعة نتيجة اعتماد المراجع علي إبداء رأي أكثر شمولية للعديد من الجوانب التي تتعلق بالشركة.

٥- دراسة (إبراهيم، ٢٠٢١)، بعنوان:

"أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على قرارات الاستثمار في ضوء تباين خصائص الشركات ومجالس إدارتها بالمملكة العربية السعودية: دراسة تطبيقية"

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدي تأثير تطبيق معيار المراجعة والتأكيد الدولي رقم (٧٠١) على قرارات المستثمرين، وكذلك التعرف على أثر خصائص الشركات السعودية ومجالس إدارتها على مستوي الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية. تم استخدام نماذج الانحدار المتعدد بالتطبيق على عدد ٥٠ شركة تنتمي إلى قطاعات مختلفة في سوق الأوراق المالية بالمملكة العربية السعودية، خلال عامي ٢٠١٧ و٢٠١٨.

وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير معنوي للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على قرارات المستثمرين، كذلك أوضحت الدراسة وجود تأثير معنوي لخصائص الشركات ومجالس إدارتها علي مستوي الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية.

٦- دراسة (الغايش والنجار، ٢٠٢٣)، بعنوان:

أثر الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات الخارجي على المحتوى المعلوماتي للتقرير: دراسة ميدانية في البيئة المصرية

هدف البحث إلى دراسة وتحليل أثر الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات الخارجي على المحتوى المعلوماتي للتقرير في البيئة المصرية. وقد اعتمد البحث على استقراء آراء عينة من أعضاء هيئة التدريس، مراقبي الحسابات الخارجيين، طلاب الدراسات العليا. وقد تم الاعتماد على أسلوب العينة العشوائية في اختيار عينة الدراسة الميدانية والمكونة من ٢٠٠ فرد.

وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: سوف يؤدي الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية إلى تحسين الشفافية بشأن عملية المراجعة، وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة ومراقب الحسابات وأصحاب المصالح المختلفة. كما سيؤدي الإفصاح إلى زيادة ملاءمة وقيمة تقرير المراجعة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية؛ حيث يؤدي إلى تخفيض فجوة التوقعات بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية من خلال تقديم تقرير مراجعة غير نمطي وأكثر تفصيلاً. كما سيؤدي إلى زيادة اهتمام كل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة بالإفصاحات ذات الصلة بفقرة أمور المراجعة الرئيسية في القوائم المالية، وبالتالي تحسين جودة التقارير المالية. كما قد يكون لها تأثيراً على جودة المراجعة نتيجة زيادة درجة المساءلة.

كما أثبتت الدراسة الميدانية وجود تأثير معنوي للإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات الخارجي على تقليل المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات وبالتالي علي زيادة المحتوى المعلوماتي للتقرير.

٧- دراسة (Smith, 2023)، بعنوان:

“Tell me more: A content analysis of expanded auditor reporting in the United Kingdom”

استهدفت الدراسة اختبار تأثير الإفصاحات التي يحتويها تقرير المراجعة الموسع من خلال المعيار IAS (700)، ومدى القيمة الإعلامية لتقرير المراجعة، وعمل دراسة مقارنة ما بين المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة قبل المعيار ٧٠٠ وبعده، لا سيما ان هناك اتجاها دوليا لزيادة القيمة الإعلامية لتقرير المراجع، ومع محاولات تقليص فجوة المراجعة لا سيما ما يتعلق بفجوة الاتصالات والمعلومات.

وتوصلت الدراسة إلى أنه من خلال استقراء إجابات عينة البحث والمتمثلة في مجموعة من مستخدمي القوائم المالية بالمملكة المتحدة وإيرلندا، ان تقرير المراجع بعد الالتزام بالمعيار IAS 700 أصبح ذو قيمة إعلامية أكبر وأكثر سهولة في القراءة، كما أن المخاطر المرتبطة بعملية المراجعة تكون أكثر شفافية بالنسبة لمستخدمي تقرير المراجعة وأصبحت العبارات الواردة بالتقرير ذات مغزى لمستخدمي البيانات المالية بعد ان كانت هناك مشكلة تتعلق بفجوة (المعلومات / الاتصالات).

٢/٢ المجموعة الثانية: دراسات تناولت مسؤولية مراقب الحسابات:

١ - دراسة عرب، زيدان، (٢٠١٨)، بعنوان:

"مسئولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف وتقييم الغش والأخطاء الجوهرية للحد من تأثير مخاطرها على مصداقية القوائم المالية"

استهدفت الدراسة بيان مسؤولية مراقب الحسابات اتجاه اكتشاف وتقييم الغش والأخطاء الجوهرية للحد من تأثير مخاطرها على مصداقية القوائم المالية من خلال التعرف على مؤشرات وجود الغش والخطأ على مستوى القوائم المالية ومجالات ارتكابها ومخاطر وجود غش وارتباطات غير قانونية على مستوى تلك القوائم، والتعرف على كيفية مواجهة مراقب الحسابات مخاطر وجود الغش والأخطاء الجوهرية.

توصلت الدراسة إلى أن ممارسة المراقب الشك المهني يساعد على اكتشاف الغش والتصرفات غير القانونية بدرجة ملائمة. على مراقب الحسابات الأخذ في الاعتبار عند تقييمه للمخاطر خصائص الإدارة ومدى ميلها للتلاعب والتحايل وظروف الصناعة التي ينتمي إليها المشروع والخصائص التشغيلية والاستقرار المالي.

٢ - دراسة علاق، (٢٠١٩)، بعنوان:

"مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر وأثره على مصداقية التقارير وفق معايير المراجعة الدولية: دراسة ميدانية"

استهدفت الدراسة التعرف على مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر، والتعرف على أثر مسؤوليات مراجع الحسابات على مصداقية التقارير المالية، بالاعتماد على المتغيران المستقلان الأول ممثل في المسؤولية القانونية التي نص عليها القانون ١٠/١ (المسؤولية المدنية، المسؤولية الجزائية، التأديبية) والثاني ممثل في المسؤولية المهنية من خلال مقدرة مراجعي الحسابات الالتزام بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، ومصداقية التقارير المالية كمتغير تابع.

وتوصلت الدراسة إلى أن تحمل مراجعي الحسابات لمسؤولياتهم القانونية والمهنية تؤثر في مصداقية التقارير المالية. كما أثبتت وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول التزام مراجع الحسابات لمسؤولياتهم تعزى للمتغيرات الشخصية (المؤهل العلمي، الفئة، سنوات الخبرة في العمل)، كذا للمتغيرات الاسمية (مسؤوليات مراجع الحسابات القانونية، الالتزام بالمعايير الشخصية، الالتزام بمعايير العمل الميداني، الالتزام بمعايير اعداد التقرير، الالتزام بقواعد وآداب المهنة). كما تبين الدراسة وجود فروق ذات دلالة إحصائية حول مدى مصداقية التقارير المالية تعزى لمتغير فئة مراجعي الحسابات وفئة مستخدمي التقارير المالية.

وأوصت الدراسة بإصدار مقررات جديدة لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لتدعيم القانون ١٠/١ يعمل على الارتقاء بالمهنة وتحديد أكثر للمسؤوليات القانونية بشيء من التفصيل، وتوسيع اختصاصات وحدة الرقابة على جودة أعمال مراجعي الحسابات بهيئة الرقابة المالية بهدف التأكد من التزام المراجعين بالمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني عند مراجعة التقارير المالية، وانشاء هيئات مهنية تكون

تابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بزيادة الاتصال مع مستخدمي التقارير المالية بهدف تحسين إدراكهم لحدود مسؤولية المراجع، واعتماد نظام كامل للمسؤولية المهنية من حيث قواعد ومعايير للمراجعة تتلاءم والبيئة الجزائرية، والتشجيع على عقد دورات تكوينية محلية ودولية للتعريف على قواعد هذه المهنة.

٣- دراسة الشمري وحسين، (٢٠١٩)، بعنوان:

مدي إدراك مراقبي الحسابات لمسؤولياتهم في أهمية تطبيق الوحدات الاقتصادية لمؤشرات الشفافية وانعكاسه علي جودة عملية التدقيق

استهدف البحث التعرف على مدي التزام مراقب الحسابات بالواجبات والمسؤوليات الملقاة علي عاتقه وما مدي تأثير ذلك في جودة عملية التدقيق.

وتوصلت الدراسة إلي ان ارتفاع مستوي إدراك مراقبي الحسابات لمسؤولياتهم عند تدقيق حسابات الوحدة الاقتصادية التي يكلفون بتدقيق حساباتها يمكن ان يساهم وبقوة في تحسين جودة تدقيق الحسابات النهائية لتلك الوحدة واطهارها بشكل يعكس واقع حالها فعلا، وتبين من البحث ان ارتفاع مستوي إدراك المصارف عينة الدراسة لأهمية الشفافية في عرض القوائم المالية يمكن ان يساهم في اظهار نتائج التدقيق بشكل أكثر جودة فيما لو لم يتم عرض البيانات المالية بشفافية امام مراقبي الحسابات إضافة الي التزام المدققين بالأنظمة والتعليمات الخاصة بالتدقيق تساهم بشكل كبير في تحسين جودة التدقيق ويمكن الإفادة من شعور مراقب الحسابات بالمسؤولية في الضغط علي الوحدات الاقتصادية المختلفة لغرض زيادة مستوي شفافية حساباتها المختلفة. وهذا ما دل عليه تحليل علاقات الارتباط والتأثير.

٤- دراسة (توم، ٢٠٢٠)، بعنوان:

المسؤولية المهنية والأخلاقية للمراجع الخارجي ودورها في اكتشاف الغش والتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية: دراسة ميدانية لعينة من مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم

استهدفت الدراسة دراسة ومعرفة حدود المسؤولية المهنية والأخلاقية المراجعين في اكتشاف الغش بالقوائم المالية، ومعرفة حدود المسؤولية المهنية والأخلاقية للمراجعين في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، وكذلك التأكد من مدي التزام المراجعين بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة، وأيضاً توضيح مسؤولية المراجع القانونية عن حالات الغش والتحريفات الجوهرية التي تظهر وفق إجراءات المراجعة السليمة.

وتوصلت الدراسة إلي ان بذل العناية المهنية الكافية يسهم بقدر عالي في عملية التأكد والتحقق من صحة القوائم المالية ويؤدي بدوره إلي اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، الالتزام بالمسؤولية الأخلاقية للمراجع الخارجي ومراعاة كافة الجوانب الأخلاقية والواجب اتباعها في عملية المراجعة يؤدي الي اكتشاف حالات الغش في القوائم المالية، التزام المراجع الخارجي بقواعد وسلوك المهنة خلال قيامه بعملية المراجعة يسهم بقدر عالي في التأكد من صحة البيانات ويؤدي إلي اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

وأوصت الدراسة بأنه علي المراجع الخارجي الالتزام بأداب وسلوك المهنة حتي يسهم في الوصول إلي مواطن التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، علي المراجع الخارجي الالتزام بالقوانين والتشريعات الصادرة من الجهات ذات الصلة من أجل ضمان سلامة وصحة نتائج المراجعة، علي المراجع الخارجي بالصدق والاستقلالية والحياد من أجل ضمان سلامة وصحة نتائج المراجعة، علي المراجع الخارجي الالتزام بالصدق والاستقلالية والحياد من أجل اكتشاف حالات الغش بالقوائم المالية.

٥- دراسة إبراهيم، (٢٠٢١)، بعنوان:

"مدي ملائمة معيار المراجعة الدولي (٥٧٠) المعدل لسنة ٢٠١٥ لدعم أداء مراقبي الحسابات لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل تداعيات جائحة (COVID-19): دراسة ميدانية"

استهدفت الدراسة التعرف علي الدور المرتقب لإدارة المنشأة في تقدير مدي قدرتها علي الاستمرار في ظل جائحة (COVID-19)، والتعرف علي الاعتبارات التي يجب أن تأخذها في الحسبان عند قيامها بدورها المرتقب، والتحقق من مدي ملائمة معيار المراجعة الدولي (IAS: 570) المعدل لسنة ٢٠١٥ لقيام مراقبي الحسابات بمسئولياتهم بشأن الاستمرارية.

وتوصلت الدراسة إلي أن دور إدارة المنشأة في تقييم مدي قدرتها علي الاستمرار أصبح أكثر صعوبة في ظل الظروف الراهنة، ويتطلب الإعتداع علي معلومات داخلية وخارجية، محلية ودولية، مالية وغير مالية. أهمية توسع الإدارة في الإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بقدرتها علي الاستمرار. ملائمة معيار المراجعة الدولي (IAS: 570) المعدل لسنة ٢٠١٥ لقيام مراقبي الحسابات بمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل جائحة (COVID-19).

٦- دراسة (خلف، ٢٠٢٣)، بعنوان:

التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة في بيئة الأعمال المصرية

هدف البحث إلى تحليل التأثيرات المحتملة لتطبيق معيار المراجعة الدولي (IAS 701)، والذي يلزم مراقبي الحسابات بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في فقرة مستقلة في تقرير المراجعة، وذلك للتحقق من مدى التشابه والاختلاف بين تصورات كل من مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن الآثار المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي المحتوي المعلوماتي ومنفعة تقرير المراجعة ومدي صدق وعدالة القوائم المالية ومسئولية مراقب الحسابات وجودة المراجعة وأتباع المراجعة وتأخر تقرير المراجعة، وتكونت عينة البحث من ٩٤ من مراقبي الحسابات و١١٠ من مستخدمي التقارير المالية في البيئة المصرية.

وتوصلت الدراسة إلى هناك اتفاق بين تصورات مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية علي أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من المحتوي المعلوماتي وفائدة ومنفعة تقرير المراجعة مما يحسن من جودة قرارات مستخدمي التقارير، كما أنه سيزيد من مسئولية مراقب الحسابات تجاه التحريفات الجوهرية غير المكتشفة، إلا أن سيزيد من تأخر تقرير المراجعة لأن كتابة تقرير المراجعة

الجديد سيحتاج مزيد من الوقت والجهد. وعلى النقيض، فإن هناك اختلاف بين تصورات مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن مدي صدق وعدالة القوائم المالية وجودة المراجعة وأتعاب المراجعة، حيث يري مراقبو الحسابات أنها ستؤثر سلبياً على تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن مدي صدق وعدالة القوائم المالية، في حين يري مستخدمو التقارير المالية عكس ذلك تمامًا.

كما توصلت الدراسة إلى أن مراقبو الحسابات يرون أنها لن تؤثر على جودة المراجعة، في حين يري مستخدمو التقارير المالية أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيحسن من جودة المراجعة لأنه سيزيد من اهتمام مراقب الحسابات بشأن مخاطر السمعة والتقاضي ويزيد من مستوى الشك المهني لدي مراقبي الحسابات مما يدفعهم نحو بذل المزيد من الجهود الإضافية لفحص ومراجعة أمور المراجعة الرئيسية وجمع مزيد من أدلة المراجعة الكافية والمناسبة لدعم آرائهم، كما أنه يجعل عملية المراجعة أكثر وضوحًا بالنسبة للمستخدمين، مما يوفر حوافز إضافية لدى مراقبي الحسابات والإدارة ولجان المراجعة لتغيير سلوكهم لتحسين جودة المراجعة.

وأخيرًا، توصلت الدراسة إلى أن مراقبو الحسابات يرون أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من أتعاب المراجعة لأنه سيحتاج زيادة ساعات عمل المراجعة، في حين يري مستخدمي التقارير المالية أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يكون له تأثير على أتعاب المراجعة لأن جزء كبير من الجهود المطلوبة للإفصاح عن تلك المعلومات قد تم تنفيذه بالفعل أثناء عملية المراجعة لأن مراقب الحسابات قام بتحديد أمور المراجعة الرئيسية مسبقًا وأخذها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.

تحليل الدراسات السابقة للبحث من وجهة نظر الباحثين.

توصل الباحثون من خلال استقراء الدراسات السابقة إلي:

- أ. وجود قصور في الشكل التقليدي لتقرير مراجع الحسابات، فشل المجتمع في وضع تصور عام لمحتوي تقرير المراجع، وبالتالي وجود دوافع أدت إلى تعديل تقارير المراجعة، والحاجة إلي تعديلات تدخل علي محتوى تقرير المراجعة مثل عدم كفاية المعلومات الواردة في هذه التقارير والاستجابة لمطالبات مستخدمي القوائم المالية للحصول علي تقارير أكثر تفصيلا وذلك لتحقيق المزيد من مستوي الشفافية بهذه التقارير
- ب. أن هناك حاجة ماسه إلى معلومات موسعة ينبغي ان تذكر في نموذج التقرير النمطي لتقليل فجوة المعلومات، حيث يري المراجعين أن هناك حاجة لتغيير شكل ومحتوي التقرير النمطي للمراجعة لكي يشمل معلومات أكثر عن المنهج الذي اتبعه المراجع وهو بصدد إبداء رأيه الفني عن القوائم المالية
- ج. أن ما صدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية في الخامس عشر من يناير للعام ٢٠١٥ بشأن تقرير المراجع هو هام ويساهم بشكل فعال في تحسين مستوي شفافية المراجعة، ويمكن من احتواء تقرير المراجع علي معلومات أكثر نفعاً لمستخدمي هذه التقارير تساعدهم في اتخاذ

قراراتهم بالشكل الصحيح، وبالتالي تعمل على تضيق الفجوة بين معدي ومستخدمي تقرير المراجعة.

- د. أن هناك جدوى للتطورات في تقرير مراقب الحسابات، كما أن هناك تأثير لهذه التطورات على قرارات مانحي القروض ووسطاء الاستثمار وقرارات الإدارة، كما يتضح أيضاً أن مانحي القروض ووسطاء الاستثمار كانت أكثر اهتماماً بهذه التطورات وتأثيراتها المختلفة من إدارة الشركات بحكم طبيعة ومخاطر وظيفتهم وخبراتهم العملية
- هـ. ان ارتفاع مستوي الالتزام بتطبيق تقرير المراجعة الموسع يؤدي الي ارتفاع مستوي القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية استناداً إلى العوائد غير العادية للأسهم، كما وجدت الدراسة أن تطبيق تقرير المراجعة الموسع يؤدي الي ارتفاع جودة المراجعة نتيجة اعتماد المراجع علي إبداء رأي أكثر شمولية للعديد من الجوانب التي تتعلق بالشركة.
- و. ان ارتفاع مستوي إدراك مراقبي الحسابات لمسؤولياتهم عند تدقيق حسابات الوحدة الاقتصادية التي يكلفون بتدقيق حساباتها يمكن ان يساهم وبقوة في تحسين جودة تدقيق الحسابات النهائية لتلك الوحدة واطهارها بشكل يعكس واقع حالها فعلا.

أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة (تحديد الفجوة البحثية).

من خلال العرض السابق للدراسات السابقة يمكن للباحثين توضيح أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة كما يلي:

- ١- لا يوجد دراسات سابقة (في حدود علم الباحثين) تربط بين المتغيرين المستقل والتابع (تغير محتوى تقرير المراجعة، ومسئولية مراقب الحسابات).
- ٢- اعتمدت الدراسة الحالية علي إجراء دراسة ميدانية بدولة الكويت لبيان أثر تغير محتوى تقرير المراجعة علي مسؤولية مراقب الحسابات.

٣. الإطار النظري للبحث:

١/٣ ماهية تقرير مراجع الحسابات وأهميته:

يعتبر تقرير المراجع خلاصة عملية المراجعة، وهو وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي فني 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، وإظهارها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة، وتدققاتها النقدية عن تلك الفترة، وذلك وفقاً للمعايير المحلية أو المعايير الدولية (Eleder et al, 2010).

وتتبع أهمية تقرير المراجع مما يلي: (الحمود، ٢٠١١، ص ٣٩)

- ١- أنه مستند موثوق فيه ومطلوب لكافة الأطراف التي يهتما التعرف على الأداء المالي للمنشأة.
 - ٢- أنه الوسيلة ذات الفاعلية، لتقديم المعلومات عن الآثار الفعلية والمحتملة لكافة عمليات المنشأة والمحافظة على كيانها، وعلى علاقتها بالغير بالصورة التي تحقق إشباع حاجة مستخدمي 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- إن اعتماد المراجع للقوائم المالية للمنشأة يعد أساساً لربط الضريبة على نتيجة أعمال المنشأة.
 - ٥- إن التقرير يعد مستنداً لتحديد مسؤولية المراجع جنائياً وتاديبياً ومدنياً.
 - ٦- أنه يمثل انعكاسات للمدى الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والمراجعة من الناحيتين العملية والعلمية ومدى وفائها بحاجات المجتمع المتغيرة والمتطورة من المهنة.
- ٢/٣ أهم مبررات تعديل النموذج النمطي لتقرير مراجع الحسابات:

١. الاستجابة لمتطلبات المجتمع المالي بتوسيع نطاق تقرير المراجعة، خاصة بعد كثرة المطالبات من قبل مستخدمي القوائم المالية لمزيد من الإفصاحات عن الغش والتصرفات غير القانونية لشركة العميل، وتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.
٢. انخفاض مستوى الرضا عن عملية المراجعة ككل، وخاصة تقرير مراجع الحسابات باعتباره المخرج الرئيسي لعملية المراجعة، والذي يعد ركيزة لاتخاذ العديد من المستخدمين قراراتهم بناء عليه، لاسيما ان تقرير المراجع يؤثر على مصداقيه القوائم المالية وعلى عملية صنع القرار.
٣. عدم كفاية المعلومات الواردة في تقارير المراجعة النمطية، فالتقرير بشكله النمطي يشوبه عيوب تخص أنه مختصر ولا توجد بمعلوماته القيمة المضافة التي من شأنها تمكين المستخدمين من اتخاذ القرارات.
٤. الاستجابة لمطالبات مستخدمي القوائم المالية للحصول على تقرير مراجعة أكثر تفصيلاً لا سيما في بيئة أعمال أكثر ديناميكية وتعقيداً (Kwena, 2015, p. 33).
٥. الحاجة لتخفيض فجوة التوقعات بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية، لاسيما فجوة الاتصال، وفجوة المعلومات.
٦. زيادة جودة عملية المراجعة، لاسيما أن تقرير المراجعة هو المنتج النهائي لعملية المراجعة، وهو أساس اتخاذ مستخدمي القوائم المالية للعديد من القرارات (PCAOB, 2013).
٧. أثارت الأزمة المالية والدولية بعض الأسئلة الأساسية بخصوص جودة تقرير المراجع وفعاليتها الحكم المهني والشك المهني ذات الصلة بعملية المراجعة، والثقة في وظيفة المراجعة، الشأن

- الذي أدى بواضعي المعايير لاتخاذ المزيد من الخطوات لإصلاح معايير التقارير حتى يمكن استعادة الثقة في التقارير المالية الصادرة عن مراجع الحسابات من قبل مستخدميه.
٨. الطلب المتزايد من قبل المستثمرين وغيرهم من مستخدمي تقرير المراجعة لمزيد من الشفافية في تقرير المراجع، ومزيد من التفاصيل عن الوضع المالي للشركة، ومسئوليات مراجع الحسابات ومسئوليات الإدارة.
٩. تزايد القضايا التي تخضع للحكم المهني للمراجع والتي تعترض المراجع أثناء عمله، والتي كان ولا بد ان يستجيب لها واضعي المعايير لخلق قيمة مضافة للمعلومات التي يحتويها التقرير (الجهودي، ٢٠١٩، ص ٢٨٠-٢٨١).

٣/٣ مراحل تطور شكل ومحتوى تقرير المراجعة:

شهد تقرير مراجع الحسابات تطورات مختلفة عبر الزمن من حيث شكله ومحتواه، وذلك نتيجة لتطور مهنة المحاسبة والمراجعة ومحاولة المنظمات المهنية إيجاد نموذج تقرير يلقي القبول العام، ويمكن المراجع من نقل نتائج عملية المراجعة بشكل واضح وسهل لمستخدمي القوائم المالية. ففي عام ١٩١٧م كان تقرير مراجع الحسابات عبارة عن فقرة واحدة، تعد بمثابة شهادة من المراجع بصحة قائمة المركز المالي. وكان شكل ومحتوى التقرير كالتالي (الصبان ومحمد، ٢٠٠٥).

قمنا بمراجعة الحسابات الخاصة بشركة عن الفترة من إلى ونشهد بأن الميزانية وقائمة الأرباح والخسائر — الموضحة أعلاه — قد أعدت وفقاً للخطة الموضوعية والمتفق عليها

وفي رأينا أنها تمثل المركز المالي للمنشأة في -/- ونتائج العمليات عن هذه الفترة.

واستمر هذا الحال حتى عام ١٩٣٤م، وفي هذا العام تقرير مراجع الحسابات

حذف من تقرير المراجع كلمة شهادة (certify) وتم استخدام لفظ العرض بعدالة (present fairly)، وهذا يعني أن تقرير المراجع أصبح يعبر عن رأي المراجع وليس تأكيداً أو ضماناً منه لمحتوى قائمة المركز المالي. وأخذ التقرير في هذه الفترة الشكل التالي (الصبان ومحمد، ٢٠٠٥):

تقرير مراجع الحسابات

قمنا بفحص الميزانية العمومية لشركة - في ٣١ ديسمبر 19xx، وكذلك قائمة الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ. وفي سبيل هذا الغرض أجرينا الاختبارات اللازمة للسجلات المحاسبية للشركة وبعض الأدلة الإضافية الأخرى، وحصلنا على المعلومات والإيضاحات من العاملين بالشركة. وقمنا بدراسة عامة للطرق المحاسبية، وحسابات التشغيل (العمليات) والربح عن الفترة، ولم نقوم بمراجعة تفصيلية للعمليات.

وفي رأينا المبني على هذا الفحص، الميزانية العمومية المرفقة وقائمة الأرباح والخسائر تعبر بوضوح وصدق عن مركز الشركة في ٣١ ديسمبر 19xx وعن نتائج عملياتها عن تلك السنة، وذلك وفقاً للقواعد (المبادئ) المحاسبية المقبولة والتي جرت الشركة على إتباعها بثبات خلال الفترة محل الفحص.

وظل تقرير المراجع يتكون من فقرتين هما، فقرة المقدمة و فقرة الرأي حتى صدور معيار التدقيق الدولي رقم (13) في يوليو 1994 والخاص بتقرير مراجع الحسابات، بحيث أصبح التقرير المعياري النظيف وفق هذا المعيار يتكون من ثلاث فقرات رئيسية بعد إضافة فقرة عن نطاق عملية المراجعة، وعليه فقد أصبح التقرير يأخذ الشكل التالي (الصبان ومحمد، ٢٠٠٥):

تقرير مراجع الحسابات

الفقرة التمهيدية:

لقد قمنا بمراجعة الميزانية العمومية لشركة كما هي في ٣١ ديسمبر 19xx وبياني الأرباح والخسائر والتدفقات النقدية المتعلقة بها عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ. إن البيانات المالية هي من مسئولية إدارة الشركة. إن مسئوليتنا هي إبداء الرأي على هذه البيانات المالية استناداً على مراجعتنا.

فقرة النطاق:

لقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وتتطلب هذه المعايير أن نقوم بتخطيط وتنفيذ المراجعة للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من خطأ جوهري. عملية المراجعة تشمل فحصاً على أساس إختباري، الأدلة المؤيدة للمبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية، كما تشمل المراجعة تقييم للأسس المحاسبية المستخدمة وللتقديرات الهامة التي قامت بها الإدارة وتقييم العرض العام للبيانات المالية، وفي اعتقادنا أن مراجعتنا توفر أساساً معقولاً استنادنا إليه في إبداء رأينا عن تلك البيانات.

فقرة الرأي

وفي رأينا أن البيانات المالية المشار إليها أعلاه تمثل بعدالة، من كافة النواحي الجوهرية، المركز المالي لشركة كما هي في ٣١ ديسمبر 19xx ونتيجة عملياتها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمعايير المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً.

وفي عام ٢٠٠٦ أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين تعديلاً لمعيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠ بعنوان "تقرير مراجع الحسابات المستقل عن مجموعة متكاملة من البيانات المالية ذات الهدف العام"، وأصبح هذا المعيار ساري المفعول اعتباراً من ٢٠٠٦/١٢/٣١م، حيث تم في هذا المعيار تخصيص فقرة خاصة لمسؤوليات الإدارة و فقرة خاصة لمسؤوليات المراجع وحذف جملة مسؤولية الإدارة ومسئولية المراجع من الفقرة المقدمة (IFAC, 2005). ويأخذ التقرير الشكل التالي (خداش وآخرون، ٢٠١١، ص ٥٩٩)

تقرير مراجع الحسابات

لقد قمنا بمراجعة البيانات المرفقة لشركة أ ب ج والتي تشمل قائمة المركز المالي كما هي في ٣١ ديسمبر 20xx وقائمة الدخل وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية عن نفس الفترة، بالإضافة إلى ملخص السياسات المحاسبية المهمة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.

إن الإدارة مسئولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتشمل هذه المسئولية تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية لغرض إعداد

وعرض البيانات المالية بصورة عادلة، خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ. وتشمل مسؤولية الإدارة اختيار وإتباع سياسات محاسبية مناسبة والقيام بعمل تقديرات محاسبية معقولة حسب الظروف.

إن مسؤوليتنا هي إبداء رأي حول هذه البيانات استناداً إلى مراجعتنا، وقد قمنا بإجراء المراجعة حسب معايير المراجعة الدولية، وتتطلب تلك المعايير أن نتقيد بمتطلبات قواعد السلوك المهني، وأن نخطط ونجرى المراجعة للحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات خالية من الأخطاء الجوهرية.

تتضمن المراجعة القيام بإجراءات للحصول على أدلة المراجعة بشأن المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية، وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المراجع المهني بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواء كانت بسبب الاحتيال أو الخطأ. ومن أجل قيام المراجع بعملية تقييم هذه المخاطر، فإنه قد أخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية للشركة والمتعلقة بالإعداد والعرض العادل للبيانات المالية. وذلك لغرض تصميم إجراءات المراجعة المناسبة حسب الظروف، وتشمل المراجعة كذلك تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولة التقديرات التي أجرتها الإدارة، وكذلك تقيماً للعرض الشامل للبيانات المالية.

نعتقد أن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساساً لإبداء رأينا.

في رأينا أن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة (أو تعبر بعدالة من جميع النواحي الجوهرية) عن المركز المالي لشركة أ ب ج كما في ٣١ ديسمبر 20xx وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ويتضح من الشكل أعلاه أن التعديلات قبل الأخيرة الواردة على المعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠٠) احتوت على ما يلي (خداش وآخرون، ٢٠١١، ص ٥٩٩):

- ١- تقسيم تقرير مدقق الحسابات إلى أربع فقرات رئيسة وهي فقرة المقدمة، فقرة مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية، فقرة مسؤولية المراجع، وفقرة الرأي، في حين كان التقرير القديم يتكون من ثلاث فقرات، هما فقرة المقدمة وفقرة النطاق وفقرة الرأي.
- ٢- حذف كل من مسؤولية الإدارة ومسؤولية المراجع من فقرة المقدمة وإفراد فقرة خاصة لمسؤولية الإدارة وفقرة أخرى لمسؤولية المراجع، حيث تضم فقرة مسؤولية المراجع، حسب التعديلات، فقرة النطاق معها من حيث المفهوم، لكنها تتكون من حيث الشكل من فقرتين.
- ٣- تشتمل فقرة مسؤولية الإدارة على البيانات المالية، وفق التعديل الجديد لتقرير المراجع بعض المسؤوليات والتي لم يحتويه التقرير القديم وأهم هذه المسؤوليات ما يلي:
 - أ- مسؤولية الإدارة عن تصميم وتنفيذ والمحافظة على نظام الرقابة الداخلية بما يحقق العرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الغش أو الخطأ.
 - ب- مسؤولية الإدارة عن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة.
 - ج- مسؤولية الإدارة عن إعداد التقديرات المحاسبية المعقولة في ظل ظروف المنشأة.

- ٤- تحتوي فقرة مسؤولية المراجع، وفق التعديل الجديد لتقرير المدقق، بعض المسؤوليات والتي لم يحتوي عليها التقرير القديم وأهم هذه المسؤوليات ما يلي:
- أ- الإشارة إلى أن التدقيق تم وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، وأن هذه المعايير تتطلب أن يلتزم المراجع بالمتطلبات الأخلاقية.
- ب- حذف عبارة " وتتضمن عملية المراجعة فحصاً للأدلة، بناء على أساس اختبائي".
- ج- الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المراجع المهني، بما في ذلك تقييم مخاطر وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية سواء أكانت بسبب الغش أو الخطأ. وعند إجراء المدقق لهذه التقييمات للمخاطر، على المراجع الأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد البيانات المالية والعرض العادل لهذه البيانات من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف الخاصة بالمنشأة.
- ٥- استبدال عبارة "نتائج أعمالها" في فقرة الرأي بعبارة وأدائها المالي".

وفي ١٥ يناير من عام ٢٠١٥م صدر تعديل جديد في شكل ومضمون تقرير مراجع الحسابات وذلك بصدر المعيار الدولي الجديد للمراجعة رقم (٧٠١) وصدر عدد من التعديلات بالمعايير الأخرى المتعلقة بتقرير المراجع، والتي يبدأ سريان تطبيقها اعتباراً من ١٥ ديسمبر ٢٠١٦م، وهذه التعديلات تمثل تطوراً هاماً في تقرير المراجع، قد تحقق الكثير مما ينشده مستخدمي القوائم المالية من معلومات بشأن المراجعة، وربما تساعد على سد فجوة المعلومات بينهم وبين معدي تقارير المراجعة.

وتعد عملية تخصيص قسم جديد بتقرير المراجع يتعلق بالأمر التي يرى أنها شكلت له أهمية خاصة عند قيامه بمراجعة القوائم المالية للمنشأة خلال الفترة محل المراجعة واحدة من أهم هذه التعديلات.

٤/٣ أهم التعديلات في شكل ومحتوى تقرير المراجع وفقاً لما صدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية في يناير ٢٠١٥:

يهدف أي تعديل على معايير إعداد تقرير مراجع الحسابات إلى زيادة فهم وإدراك مستخدمي 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 ١٩١٧ 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 تقريره وتضيق فجوة التوقعات بشأنه بين معدي هذا التقرير من ناحية، وبين مستخدميهم من ناحية أخرى.

ومع أن شكل التقرير ومحتواه خلال هذه الفترة قد تغير من تقرير مكون من فقرة واحدة إلى تقرير مكون من أربع فقرات، إلا أنه مازال يحوى عبارات عامة تعبر عن أمور بديهية حول مسؤولية الإدارة ومسؤولية المراجع وإجراءات المراجعة لا تقدم إلا القليل من المعلومات التي قد يحتاجها مستخدمي القوائم المالية، الذين يحتاجون للمزيد من المعلومات حول عملية المراجعة وحول المنشأة،

والتي تدعم ثقتهم بالقوائم المالية التي صدر بشأنها تقرير المراجع وتساعدهم على اتخاذ قرارات صحيحة.

فعلی الرغم من وصف التعديلات التي تمت على المعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠٠) الخاص بتقرير المراجع الذي 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، وأيضاً عملت على تحسين فهم المستخدمين للمراجعة وتوائم توقعاتهم مع المسؤوليات الفعلية لمراجع الحسابات والإدارة وتزيد من ثقتهم في القوائم المالية (IFAC, 2008)، إلا أن هذه التعديلات لم تقلل فجوة التوقعات بين معدي تقارير المراجعة وبين مستخدميها مقارنة بالوضع قبل صدور هذا التعديلات (Gold and Heilmann, 2019, p. 7).

وبعد حدوث الأزمة المالية التي أربكت العالم منذ عام ٢٠٠٨م والتي مازالت 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). وبعد جهود استمرت حوالي 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 اعتباراً من ٢٠١٦/١٢/١٥م.

وخاصة أهم ما أضافه المعيار ٧٠١، وأهم ما أضافته التعديلات على المعايير الأخرى- المذكورة أعلاه- بشأن تقرير المراجع هي كالتالي:

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

يلتزم مراجع الشركات – المسجلة وغير المسجلة – بما يلي:

- ١- بعد ذكر عنوان تقرير المراجعة واسم المقدم إليه التقرير، يبدأ التقرير بعرض رأي المراجع متبوعاً بفقرة عن أساس الرأي، إلا إذا كان القانون يتطلب غير ذلك. وذلك وفقاً لتعديلات المعيار الدولي للمراجعة رقم ٧٠٠.
- ٢- يحوى تقرير المراجع على ما يعزز مبدأ استمرار المنشأة، كما تطلبت تعديلات المعيار الدولي للمراجعة رقم ٥٧٠، وذلك من خلال ما يلي:
 - أ- وصف للمسئولية الخاصة بكل من إدارة المنشأة والمراجع تجاه استمرارية المنشأة.
 - ب- وجود قسم مستقل بالتقرير تحت عنوان عدم التأكد المتعلق باستمرارية المنشأة.
 - ج- عرض للأحداث أو الأمور التي تشكل تحديات أمام الإفصاح الملائم للقوائم المالية والتي تدعو للشك في قدرة المنشأة على الاستمرار.
- ٣- وفقاً لما جاء بتعديلات المعيار الدولي للمراجعة رقم ٧٠٠ يلتزم المراجع بعرض بيان جديد عن استقلال المراجع وتحقق المسئولية الأخلاقية للمراجع، مع الإفصاح عن مصادر صلاحية هذه المسئولية الأخلاقية أو الإشارة لكوود هيئة المعايير الأخلاقية الدولية والخاصة بالمحاسبين المعتمدين.

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

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

يلتزم مراجعي الشركات المسجلة ويسمح لمراجعي الشركات غير المسجلة اختصارياً أن يحوي تقرير المراجع على ما يلي:

١- وجود قسم مستقل جديد بتقرير المراجع للشركات المسجلة بالبورصة يتعلق بأمر خاصة بالمراجعة، والتي هي في حكم المراجع المهني كانت الأكثر أهمية عند مراجعته للقوائم المالية للفترة الحالية. وذلك وفقاً لما جاء بالمعيار الدولي الجديد للمراجعة رقم ٧٠١.

٢- الإفصاح عن اسم شريك المراجعة. وذلك وفقاً لمتطلبات تعديلات المعيار الدولي للمراجعة رقم ٧٠٠.

وعلى ضوء ما تطلبه المعيار الجديد رقم ٧٠١ ومتطلبات التعديلات في المعايير الأخرى- المذكورة سابقاً، تصبح عناصر تقرير المراجع بالترتيب بشكل أفقي هي كالتالي (IFAC,2015):

- | | |
|---|---------------------------------|
| - عنوان التقرير | - المقدم له التقرير |
| - رأي المراجع | - أساس رأي المراجع |
| - استمرار المنشأة | - الأمور الهامة للمراجعة |
| - المعلومات الأخرى | - مسؤولية إعداد القوائم المالية |
| - مسؤولية المراجع عن مراجعة القوائم المالية | - المسؤولية عن التقارير الأخرى |
| - اسم شريك المراجعة | - توقيع المراجع |
| - تاريخ تقرير المراجع | |
- وفيما يلي شكل تقرير المراجع في ضوء ما ورد عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية في يناير من عام ٢٠١٥

إلى: مساهمي شركة ABC
تقرير عن مراجعة القوائم المالية الموحدة
الرأي:
في رأينا: أن القوائم المالية الموحدة المرفقة تظهر بصورة عادلة، من جميع النواحي المادية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة) عن المركز المالي الموحد لشركة أي بي سي وشركاتها التابعة (المجموعة) في ٣١ ديسمبر 20X1، وعن الأداء المالي الموحد والتدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وذلك وفقاً لمعايير المحاسبة
لقد راجعنا القوائم المالية الموحدة للمجموعة، والتي تتكون من قائمة المركز المالي الموحدة في ٣١ ديسمبر 20X1، وقائمة الدخل الشامل الموحدة، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات

النقدية والإيضاحات المتممة للقوائم المالية الموحدة، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية الهامة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ

أساس الرأي:

لقد قمنا بالمراجعة وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة ومسؤولياتها بموجب تلك المعايير، إضافة لوصف مسؤوليات مراجع الحسابات لمراجعة القوائم المالية الموحدة الوارد بالقسم الخاص بالمسؤوليات الواردة بقسم مستقل بتقريرنا، نحن مستقلون عن المجموعة بالمعنى المقصود في المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة أو في القانون أو اللوائح المعمول بها وفقاً لمسؤولياتنا تحت تلك المتطلبات الأخلاقية الأخرى. ونحن نعتقد أن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها هي كافية ومناسبة وتعد أساساً لرأينا.

الأمور الهامة للمراجعة:

الأمور الهامة للمراجعة هي تلك الأمور التي، في تقديرنا المهني، كانت تشكل أهمية خاصة في مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة. وتم اختيار المسائل التي شكلت أهمية خاصة لمراجعة الحسابات من المسائل التي تناقش مع القائمين على الحوكمة، ولكنها لا تمثل جميع المسائل التي تناقش معهم. وقد تم تصميم إجراءات المراجعة التي قمنا بها فيما يتعلق بهذه المسائل في سياق مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة ككل. ولم يتم تعديل رأينا في القوائم المالية الموحدة وفقاً لأي من هذه المسائل الرئيسية لمراجعة الحسابات والموضحة أدناه، ونحن لا نبدي رأياً مستقلاً بشأن هذه المسائل بصفة فردية.

وفيما يلي نعرض لأربعة مسائل شكلت اهتماماً خاصاً عند قيامنا بمراجعة القوائم المالية الموحدة:

الشهرة:

تحت معايير التقارير المالية الدولية، يتعين على المجموعة القيام بإعادة تقييم الشهرة لقياس مقدار الانخفاض بها. وإعادة تقييم الشهرة هذا العام ترتب عليه انخفاض كبير بقيمتها، وقد كانت مراجعتنا لعملية التقييم معقدة وحكومية للغاية وتقوم على الافتراضات التي تتأثر بظروف السوق أو بالظروف الاقتصادية المتوقعة مستقبلاً، لاسيما في [البلدان X و Y]. ونتيجة لذلك احتوت إجراءات المراجعة التي قمنا بها اعتمادنا على خبير لمساعدتنا في تقييم الافتراضات والمنهجيات المستخدمة من قبل المجموعة، و لاسيما تلك المتعلقة بنمو الإيرادات المتوقعة وهوامش الربح. وركزنا أيضاً على مدى كفاية الإفصاح للمجموعة حول تلك الافتراضات التي ترتب عليها انخفاض القيمة الأكثر حساسية، أي تلك التي لها تأثير كبير على تحديد المبلغ القابل لتغطية الشهرة. إفصاحات المجموعة عن الشهرة في الملاحظة رقم (٣)، التي تشرح على وجه التحديد أن أي تغيير طفيف في الافتراضات الرئيسية المستخدمة يمكن أن يؤدي إلى زيادة الانخفاض في قيمة رصيد الشهرة في المستقبل.

تقييم الأدوات المالية:

يتم تضمين إفصاحات المجموعة عن هيكل الأدوات المالية في الملاحظة رقم (٥). الاستثمارات المالية للمجموعة في هيكل الأدوات المالية تمثل [س] % من المبلغ الإجمالي للأدوات المالية. وتقييم هيكل الأدوات المالية للمجموعة ليس وفق الأسعار المتداولة في الأسواق النشطة، وهناك شكوك كبيرة حول قياس هذا التقييم. ونتيجة لذلك، كان تقييم هذه الأدوات محل اهتمام خاص عند

مراجعتها. وقد قررت المجموعة استخدام نموذج تطور الوحدة لتقييم الأدوات المالية، وقد بحثنا أسباب استخدام الإدارة لهذا النموذج، وناقشنا هذا وفقاً لتعهدات الحوكمة، وخلصنا إلى أن استخدام إدارة المجموعة لهذا النموذج كان مناسباً إلى حد ما. وشملت إجراءات المراجعة التي قمنا بها أيضاً، اختبار الضوابط الإدارية والمتعلقة بتطوير ومعايرة النموذج ونؤكد أن الإدارة قد قررت أنه ليس من الضروري إجراء أي تعديلات في النموذج لتعكس افتراضات أن المشاركين في السوق سوف تستخدم في ظروف مماثلة.

اكتساب شركة XYZ:

كما هو موضح في الإيضاح رقم (٢)، في ديسمبر 20X1، المجموعة أكملت عملية اكتساب الشركة XYZ. وهي من الشركات الخاصة الكبيرة. كما في ٣١ ديسمبر 20X1، أكملت المجموعة المحاسبة عن عملية الاستحواذ المبدئية. وستقوم المجموعة بالمحاسبة عن عملية إكمال الاكتساب خلال 20X2، والمبالغ المسجلة كما في ٣١ ديسمبر 20X1 سوف تتغير. ركزنا على هذه الصفقة لأنها مادة للقوائم المالية الموحدة ككل، والتأكد من أن قيمة الصفقة لم يسبق الإشارة إليها كعملية قائمة بذاتها. وبالإضافة إلى ذلك، تحديد الافتراضات التي تقوم عليها المحاسبة عن عملية الاكتساب الأولية والأعمار الإنتاجية المرتبطة الأصول غير الملموسة المقتناة ينطوي على حكم الإدارة بشكل كبير نظراً لطبيعة نشاط شركة XYZ.

الاعتراف بالإيرادات المتعلقة بالعقود طويلة الأجل:

بنود وشروط العقود طويلة الأجل للمجموعة لها تأثير على الإيرادات التي تعترف بها المجموعة خلال الفترة، والعائدات من هذه العقود تمثل مبلغ ضمن إجمالي إيرادات المجموعة. عملية القياس والاعتراف لحجم الإيرادات بما في ذلك تحديد التوقيت المناسب للاعتراف، تم بشكل كبير على حكم الإدارة. نحن حددنا الإيرادات للعقود طويلة الأجل باعتبارها خطراً كبيراً تتطلب دراسة ومراجعة خاصة. وذلك لأنه في حالة وجود اتفاقات جانبية قد تؤدي إلى تعديل فعال للعقود الأصلية، والاتفاقات الجانبية مثل هذه قد تكون غير مسجلة عن غير قصد أو تخفى عمداً وبالتالي تسبب أخطاء جوهرية قد تصل للغش. بالإضافة إلى اختبار الضوابط التي وضعتها المجموعة لعمليات الدخول في وتسجيل العقود طويلة الأجل وإجراءات المراجعة الأخرى، ونحن نرى من الضروري تأكيد شروط هذه العقود مباشرة مع العملاء واختبار المدخلات المعدة من قبل الإدارة المتعلقة بالاعتراف بالإيرادات. بناء على إجراءات المراجعة التي قمنا بها لم نجد دليلاً على وجود اتفاقات جانبية. والإفصاح حول اعتراف للمجموعة حول الإيرادات في ملخص السياسات المحاسبية الهامة في الملاحظة رقم (١)، وكذلك بالملاحظة رقم (٤).

فرض استمرار المجموعة:

تم إعداد البيانات المالية الموجودة للمجموعة وفقاً لفرض الاستمرار في المحاسبة. استخدام هذا الفرض المحاسبي هو المناسب ما لم تتجه الإدارة لتصفية المجموعة أو وقف نشاطها. كجزء من مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة وخلصنا إلى أن استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة هو المناسب. ولم تظهر الإدارة ما يشير شكوكاً كبيرة حول قدرة المجموعة على الاستمرار مستقبلاً. واستناداً إلى مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة للمجموعة، لم

يتضح لنا مثل هذه الشكوك. ومع ذلك، لا يستطيع المراجع أو إدارة المجموعة ضمان قدرة المجموعة على الاستمرار مستقبلاً.

المعلومات الأخرى:

من بين الأمور الأخرى: (أ) وصف مسؤوليات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى؛ (ب) تحديد المستندات المتاحة في تاريخ تقرير مراجعة الحسابات التي تحتوي على المعلومات الأخرى التي تنطبق مع مسؤوليات المراجع. (ج) بيان يتناول نتائج عمل مراجع الحسابات على المعلومات الأخرى، (د) بيان بالمعلومات الأخرى التي لم تخضع للمراجعة، والتي لم نبدي رأياً فنياً بشأنها.

مسؤوليات الإدارة عن القوائم المالية الموحدة:

إن الإدارة مسؤولة عن إعداد وعرض هذه البيانات المالية الموحدة وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية، وكذلك مسؤولة عن الرقابة الداخلية التي تمكن من إعداد بيانات مالية موحدة خالية من أي أخطاء جوهرية، سواء كانت ناشئة عن احتيال أو خطأ. والقائمين على نظام الحوكمة عليهم مسؤولية الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للمجموعة. أما مسؤوليات مراجع الحسابات عن مراجعته للقوائم المالية الموحدة ترتبط بالحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية الموحدة ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناشئة عن احتيال أو عن خطأ، ونحن لا يضمن أن عملية المراجعة التي تمت وفقاً للمعايير الدولية ستكشف دائماً كل الأخطاء الجوهرية في حال وجودها. فهذه الأخطاء يمكن أن تنشأ من الغش، ووجود مثل هذه الأخطاء من المتوقع أن تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمي هذه القوائم المالية الموحدة. المواد المتبقية في هذا القسم تجدها في ملحق تقرير مراقب الحسابات، أو على الموقع الإلكتروني (في حالة وجود نص بالقانون أو بمعايير المراجعة المحلية يسمح بذلك صراحة، ولا تشمل هذه المواد المتبقية ما يعد وفقاً للمعايير المراجعة الدولية جزءاً من عملية المراجعة، وما يرتبط بممارسة الشك المهني في جميع مراحل المراجعة. نحن أيضاً مسئولون عما يلي:

- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية الموحدة، سواء كانت ناشئة عن احتيال أو عن خطأ، تصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة التي تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة توفر أساساً لرأينا.
- الحصول على فهم الرقابة الداخلية ذات الصلة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة حسب الظروف، ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية للشركة.
- تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المتبعة، ومعقولة التقديرات المحاسبية والإيضاحات المتعلقة المعدة من قبل الإدارة.
- تقييم العرض العام، هيكل ومحتوى البيانات المالية الموحدة، بما في ذلك الإفصاح، وفيما إذا كانت البيانات المالية الموحدة تمثل المعاملات والأحداث ذات العلاقة بطريقة تحقق العرض العادل.
- الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة فيما يتعلق بالمعلومات المالية من الكيانات والأنشطة التجارية داخل المجموعة لإبداء الرأي حول القوائم المالية الموحدة. ونحن المسؤول الوحيد عن رأينا الخاص بمراجعة الشركة.

نحن توصلنا مع القائمين على الحوكمة فيما يتعلق بنطاق تخطيط وتوقيت المراجعة ونتائجها، وأوجه القصور في الرقابة الداخلية بالشركة. وقد امتثلنا للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بشأن استقلالنا، والتواصل مع القائمين على الحوكمة بشأن هذا المتطلبات وغيرها من المسائل التي قد يكون لها أي تأثير على استقلالنا.

المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

يختلف شكل ومضمون هذا القسم من تقرير مراجع الحسابات تبعاً لطبيعة مسؤوليات الإفصاح الأخرى لمراجع الحسابات المنصوص عليها في القانون المحلي، أو في معايير المراجعة المحلية.

شريك المراجعة هو:

توقيع المراجع:

عنوان المراجع:

التاريخ:

Reporting on Audited financial Statements, (2013), Source: IAASB Standards in Auditing (ISAs) Proposed New and Revised International

وتعد عملية تخصيص قسم مستقل بتقرير المراجع تحت عنوان مفاتيح للأمر الهامة للمراجعة كما جاء بالمعيار ٧٠١، من أهم التطورات في محتوى وشكل تقرير المراجعة، فهي تشكل نقلة كبرى نحو تلبية تقرير المراجع لحاجات المستخدمين، حيث توضح المناطق الهامة بالقوائم المالية وفقاً لحكم المراجع المهني والتي تساعد المستثمرين في فهم طبيعة المنشأة ومعرفة حجم وأثر التقدير الشخصي للإدارة لبعض بنود القوائم للمالية.

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

١. البنود التي تشكل مخاطر مرتفعة بالقوائم المالية وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للمراجعة المعدل رقم ٣١٥.
 ٢. البنود التي يواجه المراجع عند مراجعته لها العديد من الصعوبات المتعلقة بأدلة الإثبات، كمناطق التقدير والحكم الشخصي لإدارة المنشأة والتي غالباً ما ترتبط بخاصية عدم التأكد.
 ٣. البنود التي تحتاج من المراجع التركيز عليها في مرحلة التخطيط للمراجعة كالمعلقة بتحديد جوانب النقص الهامة في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وكذلك البنود المتعلقة بالعمليات والأحداث الهامة التي وقعت خلال فترة المراجعة.
- وقد وضع المعيار الدولي للمراجعة رقم ٧٠١ إرشادات للمراجع لمساعدته عند تحديد مفتاح أمور المراجعة من أهمها:

أ- طبيعة ومحتوى الاتصال وفقاً لتعهدات الحوكمة.

ب- البنود الهامة لزيادة فهم وإدراك مستخدمي القوائم المالية لمحتويات هذه القوائم.

- ج- طبيعة ومستوى تعقد السياسات المحاسبية أو الاختيار غير الموضوعي للإدارة بين السياسات والبدائل المحاسبية بالمقارنة بالمنشآت الأخرى بذات النشاط.
- د- طبيعة البنود من حيث الجوانب الكمية/ الوصفية، الصحة/ الخطأ، الإفصاح الخاطئ بسبب الخداع.
- هـ- طبيعة ومحتوى الجهد الذي يحتاجه المراجع لمراجعة الأمر، ويدخل في ذلك المهارات المتخصصة والمعارف التي تحتاج للطبيعة الاستشارية من خارج فريق المراجعة.
- و- طبيعة الصعوبات عند تطبيق إجراءات المراجعة، تقييم نتائج هذه الإجراءات، والحصول على أدلة الإثبات المناسبة.
- كما احتوى المعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠١) بالفقرات من التاسعة وحتى الرابعة عشر على ضوابط محددة لاحتواء تقرير المراجع على مفاتيح لأهم الأمور المتعلقة بعملية المراجعة، وتتمثل هذه الضوابط فيما يلي:

- أن تكون هذه الأمور من زاوية الحكم المهني المحترف للمراجع، هي الأكثر أهمية والأكثر تأثيراً في عملية مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية.
- أن هذه الأمور يتم اختيارها من بين الأمور التي ينقلها وفقاً لتعهدات نظام الحوكمة (المعيار الدولي للمراجعة ٢٦٠)، ولا تشمل كل الأمور التي قام بمناقشتها وفقاً لهذه التعهدات.
- أن إجراءات المراجعة المتعلقة بهذه الأمور سبق تصميمها في السياق العادي لمراجعة القوائم المالية.
- المراجع لا يعدل رأيه وفقاً لأي من هذه الأمور، ولا يعبر عن رأيه بكل أمر منها منفرداً.
- وصف كل أمر من هذه الأمور يتم أسفل عنوان ثانوي مع الإشارة إلى سبب كونه من الأمور الهامة للمراجعة والمراجع 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.
- في حالة عدم وجود أمور هامة للمراجعة، على المراجع أن يذكر صراحة بتقريره.
- على المراجع أن يقوم بتوثيق هذه الأمور الهامة للمراجعة والتي يوضحها بتقريره وفقاً لما بالمعيار ٢٣٠.

٥/٣ أثر تغير محتوى تقرير المراجعة على مسؤولية مراقب الحسابات:

كانت اهم تعديلات معيار (IAS 700) عن معيار (IAS 13) أنه تم تغيير عنوان الفقرة التمهيدية إلي تقرير حول القوائم المالية، تم إضافة فقرة جديدة بعنوان مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية؛ حيث يجب أن يبين رأي مراقب الحسابات أن الإدارة مسئولة عن الاعداد والعرض العادي للقوائم المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، كما تم إضافة فقرة جديدة بعنوان التقرير عن أمور قانونية، ويتغير شكل ومضمون تلك الفقرة من تقرير مراقب الحسابات اعتماداً علي طبيعة مسؤوليات مراقب الحسابات الأخرى المخصصة بإعداد التقارير المالية. ويتوقع الباحثون مما سبق أن تطور محتوى تقرير المراجعة يؤثر على مسؤولية مراقب الحسابات، ومما سبق يمكن للباحثين صياغة الفرض البحثي الرئيسي التالي:

يوجد أثر لتغير محتوى تقرير المراجعة على مسؤولية مراقب الحسابات ١/٥/٣ أثر التعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) على مسؤولية مراقب الحسابات

في عام ٢٠٠٦ قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار تعديلات لمعيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٠ بعنوان: تقرير مراقب الحسابات المستقل عن مجموعة متكاملة من البيانات المالية ذات الهدف العام، وأصبح هذا المعيار ساري المفعول اعتباراً من ٢٠٠٦/١٢/٣١، حيث تم في المعيار تعديل شكل تقرير المدقق النظيف، وذلك بحذف كل من مسؤولية الإدارة ومسؤولية المراجع من فقرة المقدمة، وإفراد فقرة خاصة لمسؤوليات الإدارة، وفقرة خاصة لمسؤوليات المراجع (IFAC, 2005, pp. 590-599)؛ حيث:

- ١- تقسيم تقرير مراقب الحسابات إلى أربع فقرات رئيسية وهي فقرة المقدمة، فقرة مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية، فقرة مسؤولية مراقب الحسابات، وفقرة الرأي، في حين كان التقرير القديم يتكون من ثلاث فقرات، هما فقرة المقدمة وفقرة النطاق وفقرة الرأي.
- ٢- حذف كل من مسؤولية الإدارة ومسؤولية المراجع من فقرة المقدمة وإفراد فقرة خاصة لمسؤولية الإدارة وفقرة أخرى لمسؤولية المراجع، حيث تضم فقرة مسؤولية المراجع، حسب التعديلات، فقرة النطاق معها من حيث المفهوم، لكنها تتكون من حيث الشكل من فقرتين.
- ٣- تشتمل فقرة مسؤولية الإدارة على البيانات المالية، وفق التعديل الجديد لتقرير المراجع بعض المسؤوليات والتي لم يحتويه التقرير القديم وأهم هذه المسؤوليات ما يلي:
 - أ- مسؤولية الإدارة عن تصميم وتنفيذ والمحافظة على نظام الرقابة الداخلية بما يحقق العرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الغش أو الخطأ.
 - ب- مسؤولية الإدارة عن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة.
 - ج- مسؤولية الإدارة عن إعداد التقديرات المحاسبية المعقولة في ظل ظروف المنشأة.
 - ٤- تشتمل فقرة مسؤولية مراقب الحسابات، وفق التعديل الجديد لتقرير مراقب الحسابات، بعض المسؤوليات والتي لم يحتوي عليها التقرير القديم وأهم هذه المسؤوليات ما يلي:
 - أ- الإشارة إلى أن المراجعة تمت وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، وأن هذه المعايير تتطلب أن يلتزم مراقب الحسابات بالمتطلبات الأخلاقية.
 - ب- يجب أن يتضمن التقرير بياناً بأن عملية المراجعة قد خطط لها ونفذت لغرض الحصول على ثقة معقولة فيما إذا كانت القوائم المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة.
 - ج- حذف عبارة " وتتضمن عملية المراجعة فحصاً للأدلة، بناء على أساس اختياري".
 - د- الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المراجع المهني، بما في ذلك تقييم مخاطر وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية سواء أكانت بسبب الغش أو الخطأ. وعند إجراء المدقق لهذه التقييمات للمخاطر، على المراجع الأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية الخاصة بإعداد البيانات المالية والعرض العادل لهذه البيانات من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة في ظل الظروف الخاصة بالمنشأة.
 - ٥- استبدال عبارة "نتائج أعمالها" في فقرة الرأي بعبارة "وأدائها المالي".

أجريت على تقرير مراقب الحسابات أدت إلي تحسين مستوى الإبلاغ عن مسؤوليات وواجبات مراقب الحسابات، وطبيعة ونطاق ومحددات عملية المراجعة، في تقرير مراقب الحسابات. ومما سبق يمكن للباحثين صياغة الفرض البحثي الفرعي الأول التالي:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) على مسؤولية مراقب الحسابات

٢/٥/٣ أثر التعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) على مسؤولية مراقب الحسابات:

علي الرغم من أن معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) يقصد منه جعل تقرير المراجع الخارجي غني بالمعلومات ذات القيمة بالنسبة للمستخدمين، فإن أحد الجوانب الأكثر إثارة للجدل في هذا الاقتراح هو تأثيره المحتمل علي المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي، وهذا ما أكد علي مركز جودة المراجعة في رده علي مجلس الاشراف المحاسبي علي الشركات العامة الأمريكي بشأن المعيار المقترح، حيث ذكر أن "خطر زيادة المسؤولية التي ترافق تقرير المراجعة المقدم فيه هو حقيقي وجوهري... كما أن أي توسيع لنموذج تقرير المراجعة من المؤكد أن يقود إلي تعرض المراجع الخارجي إلي مسؤولية قانونية إضافية (PCAOB, 2013, p. 33) وهذا ما حذر منه ريتشارد موراي، الرئيس السابق للشئون القانونية في شركة Deloitte بأن قيام المراجعين بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يرتبط به قدر كبير من القلق ومن شأنه أن يفتح علي شركات المراجعة الكثير من الأمور لأن الكثير من المستخدمين سوف يتساءلون كيف تمكنت شركة المراجعة من إصدار رأي نظيف علي الرغم من هذه المخاوف المعترف بها والمفصح عنها في تقرير المراجعة (Katz, 2014).

وكاستجابة لهذه المخاوف، تناولت العديد من الدراسات الأكاديمية الأثر المحتمل للإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الرئيسية علي المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي، حيث تناولت دراسة (Backof, 2013) أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وتضمنين الفقرة التي توضح مصطلح التأكيد المعقول في تقرير المراجع الخارجي، حيث تم تناول أمور المراجعة الرئيسية علي ثلاث مستويات، عدم وجود أمور المراجعة الرئيسية، أمور المراجعة الرئيسية التي ترتبط بقضية مرفوعة من قبل المتضررين، أمور المراجعة الرئيسية التي ترتبط بقضية مرفوعة ولكن مع وصف لإجراءات المراجعة المتعلقة بالمخاطر التي تم الإفصاح عنها، وذلك علي عينة من الطلبة لهم خبرة في مجال الأعمال التجارية كمتغير بديل للقضاة، واستنتجت الدراسة، عندما لا يتم الإفصاح عن أخطاء جوهريّة، يتولد مستوى إدراك منخفض لدي القضاة لاتهام المراجعين بالإهمال عندما يوضح تقرير المراجعة معني التأكيد المعقول، ومع ذلك، يواجه المراجعون مستوى مرتفع من احتمال الإهمال (الإهمال الجسيم) عندما يحدد تقرير المراجعة ويفصح عن الإجراءات المنفذة لمعالجة أمور المراجعة الرئيسية والمتعلقة بالأخطاء الجوهريّة التي لم يتم اكتشافها. وعلي العكس من المخاوف التي يدعيها المراجعون، تتمثل النتيجة العامة للدراسة، أن الإفصاح عن أمور المراجعة الحرجة يؤدي إلي زيادة احتمال تعرض المراجع الخارجي لمخاطر التقاضي بصورة جوهريّة، واخيراً، نجد أن توضيح المقصود بالتأكيد المعقول يخفف بشكل فعال من العواقب السلبية غير المقصودة لإدراج فقرة موسعة من أمور المراجعة الحرجة في تقرير المراجعة الخارجية.

وهذه النتائج تنفيها دراسة (Kachelmeier et al., 2014) بانخفاض مسؤولية المراجع الخارجي بصورة جوهرية عندما يتم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وإجراءات المراجعة المتعلقة بها مقارنة بالإفصاح عن إجراءات المراجعة التي لا تتعلق بأمور المراجعة الرئيسية، ويرى الباحثون انه يمكن تفسير تلك النتائج أن الإفصاح عن إجراءات المراجعة التي تتعلق بأمور المراجعة الرئيسية تخدم كإشارة تحذير لمستخدمي القوائم المالية، وبالتالي تعتبر إخلاء مسؤولية المراجع الخارجي للمجالات ذات المخاطر المرتفعة والتي تم الإفصاح عنها في فقرة أمور المراجعة الرئيسية.

وفي نفس السياق، تناولت دراسة (Brasel et al., 2016) أثر الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الرئيسية علي مسؤولية المراجع الخارجي عندما لا يتمكن المراجع الخارجي من كشف التحريفات الجوهرية، وتتمثل نتائج هذه الدراسة في أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يترتب عليها فقط تخفيض مسؤولية المراجع الخارجي من وجهة نظر القضاة بالنسبة للأخطاء الجوهرية التي لم يتم اكتشافها ووجود صعوبة نسبية في التنبؤ بها ولم يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، بل وأن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يمثل حماية للمراجع الخارجي من الأخطاء الجوهرية وممارسات الغش التي لم يتم اكتشافها، وهذا ما يشجع المراجع الخارجي علي الإفصاح عن تلك الأمور.

وتؤكد نتائج دراسة (Brown et al., 2015) بأن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وإجراءات المراجعة التي ترتبط بها تمثل إشارات تحذيرية للمستثمرين وتخفف مسؤولية المراجع الخارجي مقارنة مع نموذج تقرير المراجعة السابق، أما دراسة (Gimbar et al., 2016) قامت بمعالجة مستويات الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الرئيسية في ضوء ثلاث مستويات (وجود إفصاح لإجراءات المراجعة المتعلقة بها، وجود إفصاح بإجراءات مراجعة لا تتعلق بها، والنموذج السابق لتقرير المراجعة) ودقة المعايير المحاسبية (دقيقة أو غير دقيقة) أي مدي حدوث تغييرات متوقعة في المعالجة المحاسبية التي يحددها المعيار المحاسبي، مع استخدام الطالب كمتغير بديل للقضاة، واستنتجت زيادة مسؤولية المراجع الخارجي إما مع الإفصاح عن إجراءات المراجعة المرتبطة أو غير المرتبطة بأمور المراجعة الرئيسية عندما يحكم القضية المحاسبية معيار محاسبي دقيق وتنفق المعالجة المحاسبية للتعامل مع الدعوي القانونية المقدمة، كما تترك فقرة أمور المراجعة الرئيسية أي تأثير إضافي علي مسؤولية المراجع الخارجي في ظل معايير المحاسبة الدقيقة.

وفي ضوء ما سبق، يتضح أن نتائج الدراسات الأكاديمية تنفي الادعاءات بزيادة المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي والمتعلقة بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، إلا ان تفسير نتائج الدراسات السابقة يخضع لعوامل قد تغير من أثر تلك النتائج، حيث أن تأثير الإفصاح عن إجراءات المراجعة المرتبطة بأمور المراجعة الرئيسية علي المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي قد يتوقف علي مدي تضمين شرح لإجراءات المراجعة التي تم القيام بها ومعايير المراجعة الحالية لا تتطلب وجود مثل هذا الشرح (PCAOB, 2013) ومع ذلك، الأدلة المتناقضة في دراسة (Backof, 2013) ودراسة (Kachelmeier et al., 2014) بخصوص أثر الإفصاح الإضافي توضح أنه إذا أقرت وتطلبت الجهات المهنية المسؤولة عن وضع وصياغة المعايير أن يقوم المراجع الخارجي بمثل هذا الإفصاح، يجب النظر بعناية لشكل ومضمون هذا الإفصاح الإضافي لأن الاختلافات في كيفية توصيل المعلومات للمستخدمين قد يترتب عليها حدوث تغيير في أثارها علي مسؤولية المراجع الخارجي، هذا من ناحية.

ومن ناحية أخرى، من المرجح ان يتغير تأثير فقرة أمور المراجعة الرئيسية علي مسؤولية المراجع الخارجي وفقا لخصائص الحسابات المرفوع بصدها دعاوي قضائية علي المراجع الخارجي والمزعوم بأنها خاطئة، بمعنى مدي دقة المعايير المحاسبية المرتبطة بتلك الحسابات، وهذا ما أكدت عليه دراسة (Brasel et al., 2016) حيث أنه في مجال اكتشاف ممارسات الغش، يختلف تأثير فقرة أمور المراجعة الرئيسية بين الأمور المحاسبية التي يكون من السهل مراجعتها والمجالات التي تزيد فيها احتمالات التحريفات الجوهرية مثل مراجعة الالتزامات البيئية، وأخيراً، تقترح بعض الأدلة التي تم الحصول عليها أن أي تغييرات تنظيمية او قانونية قد تؤثر في فقرة أمور المراجعة الرئيسية، وهذا ما أكدت عليه دراسة (Backof, 2013) بأنه يتم إلغاء تأثير فقرة أمور المراجعة الرئيسية علي المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي إذا تضمن تقرير المراجعة توضيح لغوي لمصطلح التأكيد المعقول، وبالتالي يجب الأخذ في الاعتبار الأثر علي مسؤولية المراجع الخارجي من قبل الجهات المهنية عند تعديل أي جزء في تقرير المراجع الخارجي.

ومن هنا يتضح للباحثين ان تحديد مسؤولية مراقب الحسابات يجب أن يتم في ضوء مدي التزام مكتب المراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها، ويعد هذا العامل من البديهيات والأسس التي يجب أن يقوم عليها مكتب المراجعة وهو وسيلة الدفاع الأولي والأخيرة تجاه أي اتهام بالتقصير أو التلاعب أمام أي محكمة أو خبير قانوني، وعلى الرغم من وجود مرونة في هذه المعايير التي يستفيد منها أي معد للبيانات لكن هذه المرونة تساعد على التطبيق العملي للمعايير المحاسبية.

ويتوقع الباحثون مما سبق ان التعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) تؤثر على مسؤولية مراقب الحسابات. ومما سبق يمكن للباحثين صياغة الفرض البحثي الفرعي التالي:

يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) على مسؤولية مراقب الحسابات.

٣/٥/٣ أثر التعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل على مسؤولية مراقب الحسابات:

يظهر الاهتمام بتقييم قدرة المنشأة علي الاستمرار ويصبح موضوع نقاش مستمر، لاسيما في الفترات التي ترتفع فيها عدد حالات إفلاس منشآت الأعمال بسبب الظروف الاقتصادية السيئة، وعلي الرغم من أن مسؤولية مراقبي الحسابات في هذا الشأن تحكمها معايير المراجعة المحلية والدولية، إلا أن الصحافة المالية في العديد من الدول اتهمت مراقبي الحسابات بالتقصير في أداء عملهم وحملتهم مسؤولية عدم تحذير أصحاب المصالح بالشكوك حول قدرة المنشأة علي الاستمرار قبل الإفلاس بوقت كافي، والأكثر من ذلك أن البعض ذهب إلي وجود قصور في معايير المراجعة، نتيجة أن العديد من منشآت الأعمال الأمريكية والتي تعرضت للإفلاس خلال الفترة من ٢٠٠٧ إلى ٢٠٠٨ كانت تقوم بإعداد قوائمها المالية علي أساس فرض الاستمرارية، مما يشير إلي عجز معايير المراجعة عن توفير الإرشادات اللازمة لمراقبي الحسابات للتعامل مع حالات الشك أو عدم التأكيد الجوهري المتعلق بقدرة المنشأة علي الاستمرار (Menon and Williams, 2010; Triani et al., 2017).

وقام مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية في يناير ٢٠١٥ بإصدار معيار رقم ٥٧٠ المعدل بشأن الاستمرارية ليحل محل الإصدار السابق لنفس المعيار عام ٢٠٠٨، والذي جاء بتعديلات للإصدار الذي

سبقة عام ٢٠٠٤. وذلك لتحسين فاعلية الاتصال الذي يوفره تقرير مراقب الحسابات، وزيادة فعالية وشفافية التقرير المالي، ومحاولة للوفاء بالمسئوليات المتزايدة التي يحتاجها أصحاب المصالح المختلفين. حيث يتناوب المعيار المعدل لمسئوليات مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، فيما يتعلق بمراجعتهم للقوائم المالية التي أعدتها الإدارة علي أساس افتراض الاستمرارية (IAASB, 2015).

وتطلب المعيار بخصوص مسؤولياته بشأن الاستمرارية من مراقب الحسابات ان يحصل على أدلة كافية وملائمة بشأن مدي قدرة الشركة علي الاستمرار، وأن يقوم بالاعتماد علي الأدلة التي حصل عليها للوصول لاستنتاج بشأن مدي سلامة تطبيق الإدارة للاستمرارية كأساس محاسبي من خلال قدرة الشركة علي الوفاء بالتزاماتها في تاريخ استحقاقها، دون اللجوء لبيع الأصول أو إعادة هيكله الديون أو تعديل عملياتها التشغيلية (IAASB, 2015).

كما يعد من مسؤوليات مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية أن يقوم باستنتاج مدي ملاءمة استخدام الإدارة لأساس الاستمرار المحاسبي، بناء علي الأدلة المتحصل عليها عن وجود عدم تأكد جوهرى مرتبط بأحداث أو ظروف تؤدي إلي شك جوهرى في قدرة الشركة علي الاستمرار، والتقرير عن ذلك وفقا لمعايير المراجعة الدولية. وتشير العبارة الأخيرة إلى محاولة المجلس لتخفيض الحكم الشخصي لمراقب الحسابات، حيث كانت في المعيار قبل التعديل "تحديد الأثر علي تقرير مراقب الحسابات" أي أن يحدد مراقب الحسابات رأيه المهني وفقا لحكمه الشخصي، لكن التعديل جاء ليلزم مراقب الحسابات ان يتبع القواعد الواردة في المعيار عند إبداء وصياغة الرأي المهني عن الاستمرارية (Silviu and Timea, 2015).

بالإضافة إلى ما سبق، جاء المعيار بتعديلات أخرى بالنسبة للأثر علي تقرير مراقب الحسابات، حيث في حالة كفاية الإفصاح في القوائم المالية عن عدم التأكد الجوهرى فيما يتعلق بقدرة الشركة على الاستمرار، وأن ذلك لا يؤدي لتعديل رأي مراقب الحسابات، كما يلفت مراقب الحسابات في هذه الفقرة النظر للإفصاحات في القوائم المالية التي تفصح عن الأحداث والظروف الأساسية، وخطط الإدارة، وعدم التأكد الجوهرى (Smith, 2023, p. 113).

وترجع الحاجة إلى تغيير شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات فيما يتعلق بالاستمرارية إلى زيادة الثقة في القوائم المالية للشركة من خلال عملية المراجعة والتأكد من طرف ثالث محايد "مراقب الحسابات"، وكذلك تسهيل اتخاذ القرارات لمستخدمي القوائم المالية. وهذين الهدفين هما جوهر حاجة مستخدمي القوائم المالية من تقرير مراقب الحسابات، وعليه تعد عملية تلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية تتمثل أهم حاجات مستخدمي القوائم المالية وفقاً لدراسة (Chen et al.; 2016, p. 125) أولاً: تقييم مراقب الحسابات للحكم والتقدير الشخصي للإدارة ببند القوائم المالية، حيث أصبحت التقارير المالية تحوي العديد من البنود التي ييتم تحديدها وفقاً لتقديرات وحكم الإدارة، كالبنود المعتمدة على قياسات القيمة العادلة، الاعتراف بالإيرادات، التلف أو الفساد المتعلق ببعض الأصول، وغير ذلك من البنود التي تعتمد على حكم وتقديرات الإدارة. وهذا ما يزيد حاجة مستخدمي القوائم المالية لإفصاح إضافي مستقل لهذه الأمور من مراقب الحسابات. فوجود تقييم لمراقب الحسابات بتقريره بشأن بنود القوائم المالية التي خضعت لتقديرات وحكم الإدارة سوف يعزز الثقة في هذه القوائم لأنه إذا كانت الإدارة قد تحيز لمصلحتها عند وضع هذه التقديرات، فإن مراقب الحسابات هو الشخص المستقل الذي يفترض

أن يكون تقييمه لهذه التقديرات تقيماً موضوعياً. كما أن احتواء تقرير مراقب الحسابات المستقل لهذا التقييم سوف يزيد من درجة المصدقية في المعلومات التي تحويها القوائم المالية. (IAASB.2011) **ثانياً: الإشارة إلى مناطق الخطر المرتفع للإفصاح غير الملائم بالقوائم المالية:** حيث يرغب أصحاب المصالح ومستخدمي القوائم المالية أن يحوي تقرير مراقب الحسابات مناطق ذات الخطر المرتفع للإفصاح غير الملائم بالقوائم المالية، وأن ينقل مراقب الحسابات بتقريره معلومات بشأن هذه المخاطر. فبيان مناطق ذات الخطر المرتفع للإفصاح غير الملائم بالقوائم المالية وما قام به مراقب الحسابات تجاهها يزيد من شفافية عملية المراجعة ويحقق المنفعة لكل مستخدمي القوائم المالية (Gray et al, 2011, p. 662).

وتتمثل مسئوليات مراقب الحسابات وفقاً للفقرة رقم (٦) من معيار المراجعة الدولي رقم (ISA: 570) المعدل لسنة ٢٠١٥ في الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، فيما يتعلق بمدى مناسبة أو ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية، واستنتاج ما إذا كان هناك عدم تأكد جوهري بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة استناداً إلى أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وتظل هذه المسئوليات قائمة حتى لو كان إطار التقرير المالي المستخدم في إعداد القوائم المالية لا يتطلب بشكل صريح من الإدارة إجراء تقدير لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. وعلي الرغم مما سبق تشير الفقرة رقم (٧) من معيار المراجعة الدولي (IAS:570) المعدل لسنة ٢٠١٥، إلى أن - وكما توضح الفقرتين (A51; A52) من ملحق معيار المراجعة الدولي (IAS:200) الخاص بالأهداف العامة لمراقب الحسابات وإجراء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية - التأثيرات المحتملة للقيود الملازمة لقدرة مراقب الحسابات على اكتشاف التحريفات الجوهرية قد تكون أكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية، والتي قد تتسبب في توقف المنشأة عن البقاء كمنشأة مستمرة، وقد لا يستطيع مراقب الحسابات ان يتنبأ بتلك الأحداث أو الظروف الاقتصادية، وبالتالي لا يمكن النظر إلى عدم وجود إشارة في تقرير مراقب الحسابات إلى عدم التأكد من الاستمرارية، كضمان لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة.

وأشارت الفقرة رقم (٩) معيار المراجعة الدولي رقم (IAS:570) المعدل لسنة ٢٠١٥، إشارة إلى إنه عند تنفيذ إجراءات تقدير الخطر المطلوبة بموجب الفقرة رقم (٥) من معيار المراجعة الدولي (IAS:315) الخاص بتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقديرها من خلال فهم المنشأة وبيئتها، يجب على مراقب الحسابات أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كان هناك أحداث أو ظروف، قد تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وعند القيام بذلك يجب على مراقب الحسابات أن يحدد ما إذا كانت الإدارة قد أجرت تقديراً مبدئياً لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، فإذا تم إجراء التقدير يجب على مراقب الحسابات مناقشته مع الإدارة، وتحديد ما إذا كانت الإدارة قد حددت الأحداث أو الظروف التي - بمفردها أو في مجموعها - قد تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وفي تلك الحالة يجب على مراقب الحسابات مناقشة خطط الإدارة للتعامل مع تلك الأحداث أو الظروف التي تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، وإذا لم تقوم الإدارة بإجراء ذلك التقدير الخاص بمدى قدرة المنشأة على الاستمرار، يجب على مراقب الحسابات مناقشة الإدارة بشأن نيتها استخدام فرض الاستمرارية كأساس لإعداد القوائم المالية، والاستفسار من الإدارة عما إذا

كانت هناك أحداث أو ظروف قائمة – بمفردها أو في مجموعها – قد تثير بشأن قدرة المنشأة علي البقاء كمنشأة مستمرة.

وفي ذات السياق تشير الفقرات (١٢-١٣-١٤) من معيار المراجعة الدولي (IAS:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ لدور مراقب الحسابات في تقييم تقديرات الإدارة لقدرة المنشأة علي الاستمرار موضحة آليات تنفيذ عملية التقييم ضمن البنود (A: 8, 11, 12, 13) الواردة ضمن ملحق المعيار والتي أشارت إلي أهمية تأكد مراقب الحسابات من الفترة التي تغطيها تقديرات الإدارة، وقيام الإدارة بتضمين كافة المعلومات المتاحة وذات الصلة بالأحداث أو الظروف عند قيامها بتقدير مدي قدرة المنشأة علي الاستمرار. بالإضافة إلي ما سبق تضمن معيار المراجعة الدولي (IAS:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ إشارة إلي دور مراقب الحسابات بشأن الأحداث أو الظروف التي تنشأ بعد فترة إعداد الإدارة لتقديراتها بشأن الاستمرارية والتي تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة علي الاستمرار، وذلك من خلال البنود (A: 14, 15) في ملحق المعيار، كذلك تناول المعيار آليات التواصل مع المكلفين بالحوكمة بشأن تقييم تقديرات الإدارة لمدي قدرة المنشأة علي الاستمرار، وذلك ضمن البنود (A: 5, 6, 12, 13) الواردة بملحق المعيار.

ويرى الباحثون أن معيار المراجعة الدولي (IAS:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ فيما يتعلق بمسؤولية مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية أورد ضمن ملحقة إجراءات وإرشادات واضحة حول ممارسة مراقبي الحسابات لدورهم فيما يتعلق بتقييم تقديرات الإدارة بشأن الاستمرارية ولم الأمر بكامله للتقدير الشخصي لمراقبي الحسابات، فضلاً عن ذلك فإن معيار المراجعة الدولي رقم (IAS:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ تطلب من مراقبي الحسابات إدراج وصف واضح لمسؤولية إدارة المنشأة ومراقبي الحسابات فيما يتعلق بتقييم مدي قدرة المنشأة علي الاستمرار ضمن تقرير المراجعة.

ومن منظور الدراسات السابقة فيما يتعلق بالاستمرارية، تناولت الدراسات السابقة (Bruynseels et al., 2013; Carson et al, 2013; Bava and Di Trana, 2014; Georgiades, 2014; kiss et al, 2015) مسؤولية مراقب الحسابات عنها. تتفق دراستنا (Gutierrez et al. 2015; Carson et al, 2013) مع معيار 570 على أن افتراض الاستمرارية، يعنى قدرة الشركة على الاستمرار في عملها في المستقبل، دون وجود أحداث جوهرية تؤثر على بقائها، لذلك تعتبر الشركة مستمرة عندما تكون قادرة على سداد التزاماتها في تاريخ استحقاقها، دون الاضطرار لتصفية الشركة، وذلك لمدة عام من تاريخ القوائم المالية.

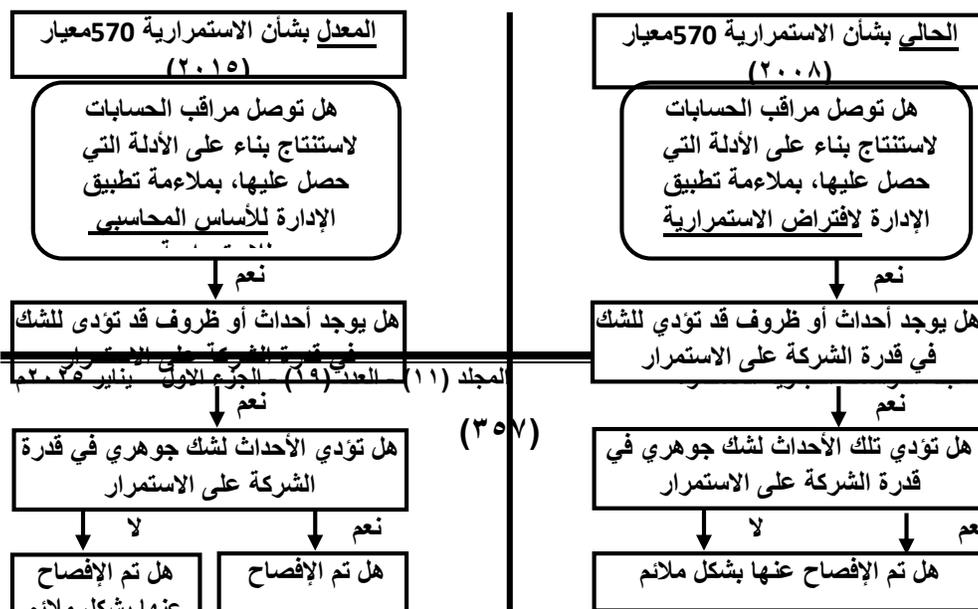
ووفقاً لدراسة (Gutierrez et al (2015) تتمثل المسؤولية المهنية لمراقب الحسابات، في تقييم مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية. لافتراض الاستمرارية يكون غير ملائم في حالة عدم قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها في ميعاد استحقاقها دون اللجوء لبيع الأصول أو إعادة هيكلة الديون أو تعديل عملياتها التشغيلية، أو عند اتجاه الإدارة لتصفية الشركة، أو إيقاف عملياتها سواء كانت عن عمد أو عن إجبار، لفترة مستقبلية لا تقل عن عام. وإذا لم تتوفر تلك الشروط يجب أن تقوم الإدارة بإعداد القوائم المالية على أساس بديل كأساس التصفية. وعلى مراقب الحسابات أن يحدد مدى ملاءمة ذلك الأساس للشركة.

ويخلص الباحثون مما سبق إلى أن استمرارية الشركة تعني قدرتها على الاستمرار في عملها في المستقبل دون الاضطرار لوقف نشاطها أو تصفية أعمالها لفترة زمنية مستقبلية، وهو ما اتفقت عليه

الدراسات السابقة، سواء الخاصة بالمحاسبة المالية أو المراجعة. وأن إعداد القوائم المالية على أساس افتراض الاستمرارية، يعني أن يتم إعدادها من قبل الإدارة على أساس أنها مستمرة في نشاطها في المستقبل. لذلك ترتبط استمرارية الشركة بملاءتها المالية بصفة أساسية. والخلاصة أن أهم ما أضافه المعيار رقم 570 المعدل أن يحوي تقرير مراقب الحسابات على ما يعزز افتراض استمرار الشركة، كما تطلبت تعديلات المعيار الدولي للمراجعة رقم 570 وصفاً للمسئولية الخاصة بكل من إدارة الشركة ومراقب الحسابات تجاه استمرارية الشركة، ووجود قسم مستقل بالتقرير تحت عنوان عدم التأكد المتعلق باستمرارية الشركة التي تعرض الأحداث أو الأمور التي تشكل تحديات أمام الإفصاح الملائم للقوائم المالية والتي تدعو للشك في قدرة الشركة على الاستمرار. ويخلص الباحثون إلى أن التعديلات التي أجراها المجلس على معيار المراجعة الدولي رقم 570 تتضمن جزءاً جديداً عن مسؤولية مراقب الحسابات عن الاستمرارية، يتعلق بضرورة إرسال إشارات تحذيرية، بشكل أفضل، عن استمرارية الشركة، مما يضيف الكثير من الثقة والمصداقية على تقرير مراقب الحسابات، كما تشير تلك الاستجابة إلى اتجاه المنظمات المهنية والمعنيين بمجال المحاسبة والمراجعة إلى زيادة تركيز الانتباه على الاستمرارية داخل منظومة إصلاح مهنة المحاسبة والمراجعة (Strickett & Hay, 2015).

ومما سبق يتفق الباحثون مع ما انتهت إليه دراسة (عبد الرحيم، ٢٠٢٠) في أن التعديلات التي أوردها معيار المراجعة الدولي (IAS:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ تساعد مراقبي الحسابات في إرسال إشارات تحذيرية بشكل أفضل عن مدي قدرة المنشأة على الاستمرار، الأمر الذي يضيف المزيد من الثقة على تقارير مراقبي الحسابات، خاصة في ظل ارتفاع مستوي شكوك مستخدمي القوائم المالية في قدرة المنشآت على الاستمرار. ويوضح الشكل التالي رقم (١) الاختلافات الرئيسية بين معيار المراجعة الدولي رقم 570 لسنة 2008 ومعيار المراجعة الدولي رقم 570 المعدل لسنة 2015 بشأن الاستمرارية فيما يتعلق بإصدار رأي نظيف.

شكل (١) الاختلافات بين معياري 570 السابق والمعدل لسنة 2015 بشأن الاستمرارية فيما يتعلق بالرأي النظيف



(المصدر: عبد الرحيم، ٢٠٢٠، ص ١٧)

ومما سبق يتوقع الباحثين أن التعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل تؤثر على مسئولية مراقب الحسابات. ومما سبق يمكن للباحثين صياغة الفرض البحثي الفرعي الثالث التالي:
يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للتعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل على مسئولية مراقب الحسابات.

٤. الدراسة الميدانية:

١/٤ الهدف من الدراسة الميدانية.

هدفت الدراسة الميدانية بشكل رئيسي إلى دراسة أثر تغير محتوى تقرير المراجعة على مسئولية مراقب الحسابات، وذلك من خلال دراسة أثر التعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) علي مسئولية مراقب الحسابات، ومن خلال دراسة أثر التعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) علي مسئولية مراقب الحسابات، ودراسة أثر التعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل علي مسئولية مراقب الحسابات.

٢/٤ مجتمع وعينة وفترة الدراسة الميدانية:

قام الباحثون بتحديد مجتمع الدراسة في ثلاث فئات وهم: مراقبي الحسابات بمكاتب المراجعة العاملة بدولة الكويت، وأعضاء لجان المراجعة بالشركات المساهمة الكويتية، وأعضاء مجالس الإدارات بها. إذ قام الباحثون بتوزيع عدد من قوائم الاستبيان يدوياً، فضلاً عن تصميم قائمة الاستبيان إلكترونياً وإرسال رابط الاستبيان إلى العديد من الفئات المستهدفة عبر وسائل الاتصال الإلكترونية. ويوضح الجدول رقم (١) التالي وصف مجتمع وعينة الدراسة الميدانية، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (١) وصف مجتمع وعينة الدراسة الميدانية

فئات مجتمع وعينة الدراسة	عدد قوائم الاستبيان المستلمة يدوياً وإلكترونياً	عدد قوائم الاستبيان المقبولة والصالحة للتحليل
مراقبي الحسابات	٧٩	٧٦
أعضاء لجان المراجعة	٧٧	٧٢
أعضاء مجالس الإدارات	٨٦	٨٢
الإجمالي	٢٤٢	٢٣٠

المصدر: (إعداد الباحثون)

٣/٤ اختبارات صلاحية البيانات واختبار فرض البحث:

يشتمل هذا القسم على اختبارات صلاحية البيانات والتي تشتمل على اختبارات لتحديد هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا.

١/٣/٤ اختبار توزيع البيانات

وتظهر نتائج اختبار كولمجروف سميروف Kolmogorov-Smirnov (K-S) أن قيمة مستوي الدلالة Asymp. Sig لجميع فقرات قائمة الاستقصاء تبلغ ٠,٠٠٠، مما يشير إلى أن بيانات الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي، وذلك لأن مستوي الدلالة Asymp. Sig لجميع فقرات الاستقصاء يقل عن مستوي المعنوية المقبول ٠,٠٥. لذا، فإن الباحثون سيستخدمون أساليب الاختبارات اللامعلمية Non-Parametric Tests لتفسير بيانات الدراسة، وذلك لأن بيانات الدراسة لا تأخذ شكل التوزيع الطبيعي، الأمر الذي يشير إلى عدم صلاحية أساليب الاختبارات المعلمية لتفسير بيانات تلك الدراسة.

٢/٣/٤ التحليل الإحصائي:

يخصص هذا القسم للتعرف على نتائج اختبارات فروض الدراسة، حيث يختبر الباحثون الفرض الرئيسي من خلال اختبار فروضها الثلاثة الفرعية. ويمكن اختبار كل فرض فرعي. وسيعرض الباحثين نتائج اختبارات الفروض، وذلك على النحو التالي:

١. نتائج إختبار الفرض الفرعي الأول:

يهدف الفرض الفرعي الأول إلي دراسة أثر التعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) علي مسئولية مراقب الحسابات، حيث تم استطلاع آراء أفراد عينة الدراسة بشأن (٧) نقاط يرمز لها بالرموز من ١ - ٧. ويوضح الجدول رقم (٢) التالي نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الفرعي الأول، وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (٢)

نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الفرعي الأول

Descriptive Statistics					
Chi-Square		Friedman Test		Mean	
مستوي الدلالة	Chi_ Square	الترتيب	متوسط الرتب		م
يوجد تأثير للتعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) على مسئولية مراقب الحسابات من حيث التزام مراقبي الحسابات بالآتي:					
0.000	90.43	7	13.8	4.0385	١
الإشارة إلى أن المراجعة تمت وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، وأن هذه المعايير تتطلب أن يلتزم مراقب الحسابات بالمتطلبات الأخلاقية.					
0.000	123.3	6	13.9	4.2646	٢
الإفصاح بأن عملية المراجعة قد خطط لها ونفذت لغرض الحصول على ثقة معقولة فيما إذا كانت القوائم المالية خالية من معلومات جوهرية خاطئة.					
0.000	130.09	5	14.1	4.3677	٣
يشير تقرير مراقب الحسابات بوضوح إلى أن مسئولية مراقب الحسابات تنحصر في إبداء رأي حول القوائم المالية.					

4	يشير تقرير مراقب الحسابات بوضوح إلى التزام مراقب الحسابات بالمتطلبات الأخلاقية أثناء قيامه بعملية المراجعة.	4.5462	15.13	3	140.5	0.000
5	يشير تقرير مراقب الحسابات إلى أن مراقب الحسابات يجب أن يخطط وينفذ عملية المراجعة للحصول على تأكيد معقول (مناسب) بأن القوائم المالية خالية من تحريفات جوهرية.	4.4801	15.19	2	150.4	0.000
6	يشير تقرير مراقب الحسابات بوضوح إلى قيام مراقب الحسابات بتقييم مخاطر وجود تحريفات مادية في القوائم المالية سواء كانت ناتجة عن الاحتيال أو الخطأ.	4.4569	14.75	4	138.3	0.000
7	يشير تقرير مراقب الحسابات إلى أن مسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الاحتيال والخطأ تقتصر في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بشكل مناسب من أجل الحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.	4.7769	16.1	1	169.3	0.000

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي
ويتضح من نتائج الاختبارات الإحصائية الثلاثة ما يلي:

أولاً: نتائج التحليل استناداً للمتوسط الحسابي Mean:

يتضح من النتائج الواردة في الجدول رقم (٢) السابق ما يلي:
أ. بالنسبة للفقرة رقم (٧)، فقد حصلت علي متوسط تكرارات قدره (٤,٧٧٦٩)، وهذا المتوسط يزيد عن (٣,٥) درجة، مما يشير إلي اتفاق أفراد عينة الدراسة أنه يوجد أثر للتعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) علي مسؤولية مراقب الحسابات من حيث التزام مراقبي الحسابات بالإشارة إلى أن مسؤولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الاحتيال والخطأ تقتصر في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بشكل مناسب من أجل الحصول علي تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.
ب. قبول أفراد عينة الدراسة لجميع فقرات الفرض الفرعي الأول المرتبط بوجود أثر ذو دلالة إحصائية للتعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) علي مسؤولية مراقب الحسابات، وذلك لحصول تلك الفقرات علي متوسط حسابي يتراوح ما بين (٤,٠٣ – ٤,٧٧)، وهذه المتوسطات تزيد عن (٣,٥) درجة، الأمر الذي يشير إلي اتفاق أفراد عينة الدراسة مع نتائج الدراسة النظرية بشأن وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) علي مسؤولية مراقب الحسابات.

ثانياً: نتائج اختبار Friedman Test:

ويستخدم هذا الاختبار في ترتيب المتغيرات وفقاً لأهميتها النسبية لاختبار أثر التعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) علي مسؤولية مراقب الحسابات، ويتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٢) السابق ما يلي:
أ. تعد الفقرة رقم (٧) الدور الأكثر أهمية لأثر التعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) علي مسؤولية مراقب الحسابات، وذلك بمتوسط رتب قدره (١٦,١). وتشير تلك الفقرة إلى أنه يوجد أثر للتعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) علي مسؤولية مراقب الحسابات من حيث التزام مراقبي الحسابات بالإشارة إلى أن مسؤولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الاحتيال والخطأ تقتصر في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بشكل مناسب من أجل الحصول علي تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.
ب. وتأتي الفقرة (١) في المرتبة السابعة من حيث الأهمية عن أثر التعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) علي مسؤولية مراقب الحسابات، وذلك بمتوسط رتب قدره (١٣,٨). وتشير تلك الفقرة إلى أنه يوجد أثر للتعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) علي مسؤولية مراقب الحسابات من حيث التزام مراقبي الحسابات بالإشارة إلى أن المراجعة تمت وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، وأن مراقب الحسابات التزم بالمتطلبات الأخلاقية.

ثالثاً: نتائج اختبار Chi-Square:

يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٢) السابق ما يلي:

أ. أن جميع الفقرات التي أشارت إليها الدراسة النظرية كأثر للتعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) على مسئولية مراقب الحسابات تعد آثار معنوية، وذلك لأن قيمة Chi-Square المحسوبة لجميع الفقرات تتراوح ما بين (٩٠,٤٣ - ١٦٩,٣)، وهذه القيمة تزيد عن قيمة Chi-Square الجدولية التي تبلغ ٠٣٥,٥٩ عند درجات حرية ٣ ومستوي معنوية ٠,٠٥، وتشير تلك النتيجة إلي وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) علي مسئولية مراقب الحسابات.

ب. يبلغ مستوي الدلالة المحسوبة لجميع الفقرات (٠,٠٠٠)، وهذا المستوي يقل عن مستوي المعنوية المقبول (٠,٠٥)، الأمر الذي يدعم صحة النتيجة السابقة بشأن اتفاق أفراد عينة الدراسة بخصوص وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) على مسئولية مراقب الحسابات. وبناء عليه، واستناداً لنتائج الإختبارات الإحصائية الثلاثة السابقة يمكننا قبول الفرض البحثي البديل القائل بوجود أثر ذو دلالة إحصائية للتعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) على مسئولية مراقب الحسابات.

٢. نتائج إختبار الفرض الفرعي الثاني:

يهدف الفرض الفرعي الثاني إلي إختبار أثر التعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) علي مسئولية مراقب الحسابات، حيث تم استطلاع آراء أفراد عينة الدراسة بشأن (٨) نقاط يرمز لها بالرموز من ١ - ٨. ويوضح الجدول رقم (٣) التالي نتائج التحليل الاحصائي لبيانات الفرض الفرعي الثاني، وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (٣)

نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الفرعي الثاني

Descriptive Statistics				
Chi-Square		Friedman Test		Mean
مستوي الدلالة	Chi_Square	الترتيب	متوسط الترتيب	
				م

1	قيام المراجعين بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يرتبط به قدر كبير من القلق ومن شأنه أن يفتح علي شركات المراجعة الكثير من الأمور لأن الكثير من المستخدمين سوف يتساءلون كيف تمكنت شركة المراجعة من إصدار رأي نظيف علي الرغم من هذه المخاوف المعترف بها والمفصح عنها في تقرير المراجعة.	4.03 85	11.8	8	70.43	0.000
2	أن الإفصاح عن إجراءات المراجعة التي تتعلق بأمور المراجعة الرئيسية تخدم كإشارة تحذير لمستخدمي القوائم المالية، وبالتالي تعتبر إخلاء مسئولية المراجع الخارجي للمجالات ذات المخاطر المرتفعة والتي تم الإفصاح عنها في فقرة أمور المراجعة الرئيسية.	4.26 46	12.9	7	120.3	0.000
3	أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يترتب عليها فقط تخفيض مسئولية المراجع الخارجي من وجهة نظر القضاة بالنسبة للأخطاء الجوهرية التي لم يتم اكتشافها ووجود صعوبة نسبية في التنبؤ بها.	4.36 77	14.01	6	121.29	0.000

٤	أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يمثل حماية للمراجع الخارجي من الأخطاء الجوهرية وممارسات الغش التي لم يتم اكتشافها، وهذا ما يشجع المراجع الخارجي علي الإفصاح عن تلك الأمور.	4.54 62	14.83	4	140.5	0.000
٥	أن تأثير الإفصاح عن إجراءات المراجعة المرتبطة بأمور المراجعة الرئيسية علي المسئولية القانونية للمراجع الخارجي قد يتوقف علي مدى تضمين شرح لإجراءات المراجعة التي تم القيام بها.	4.48 01	14.91	3	150.4	0.000
٦	يجب الأخذ في الاعتبار اثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي مسئولية المراجعة الخارجي من قبل الجهات المهنية عند تعديل أي جزء في تقرير المراجع الخارجي.	4.45 69	14.45	5	131.3	0.000
٧	ان تحديد مسئولية مراقب الحسابات يجب ان يتم في ضوء مدي التزام مكتب المراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها.	4.77 69	15.9	1	161.3	0.000
٨	انخفاض مسئولية المراجع الخارجي بصورة جوهرية عندما يتم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وإجراءات المراجعة المتعلقة بها.	4.56 92	15.1	2	155.2	0.000

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

ويتضح من نتائج الاختبارات الإحصائية الثلاثة ما يلي:

أولاً: نتائج التحليل استناداً للمتوسط الحسابي Mean:

يتضح من النتائج الواردة في الجدول رقم (٣) السابق ما يلي:

أ. بالنسبة للفقرة رقم (٧)، فقد حصلت على متوسط تكرارات قدره (٤,٧٧٦٩)، وهذا المتوسط يزيد عن (٣,٥) درجة، مما يشير إلى اتفاق أفراد عينة الدراسة بشأن أثر التعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) علي مسؤولية مراقب الحسابات.

ب. قبول أفراد عينة الدراسة لجميع فقرات الفرض الفرعي الثاني المرتبط باختبار أثر التعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) علي مسؤولية مراقب الحسابات، وذلك لحصول تلك الفقرات على متوسط حسابي يتراوح ما بين (٤,٠٣ – ٤,٧٧)، وهذه المتوسطات تزيد عن (٣,٥) درجة، الأمر الذي يشير إلي اتفاق أفراد عينة الدراسة مع نتائج الدراسة النظرية بشأن أثر التعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) علي مسؤولية مراقب الحسابات.

ثانياً: نتائج إختبار Friedman Test:

ويستخدم هذا الاختبار في ترتيب المتغيرات وفقاً لأهميتها النسبية لاختبار أثر التعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) على مسؤولية مراقب الحسابات، ويتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٣) السابق ما يلي:

أ. تعد الفقرة رقم (٧) الأثر الأكثر أهمية لأثر التعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) علي مسؤولية مراقب الحسابات، وذلك بمتوسط رتب قدره (١٥,٩). وتشير تلك الفقرة إلى أن تحديد مسؤولية مراقب الحسابات يجب ان يتم في ضوء مدي التزام مكتب المراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

ب. وتأتي الفقرة (١) في المرتبة الثامنة من حيث أهمية أثر التعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) علي مسؤولية مراقب الحسابات، وذلك بمتوسط رتب قدره (١١,٨). وتشير تلك الفقرة إلي أن قيام المراجعين بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يرتبط به قدر كبير من القلق ومن شأنه أن يفتح علي شركات المراجعة الكثير من الأمور لأن الكثير من المستخدمين سوف يتساءلون كيف تمكنت شركة المراجعة من إصدار رأي نظيف علي الرغم من هذه المخاوف المعترف بها والمفصح عنها في تقرير المراجعة.

ثالثاً: نتائج إختبار Chi-Square:

يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٣) السابق ما يلي:

أ. أن جميع الفقرات التي أشارت إليها الدراسة النظرية كأثار للتعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) علي مسؤولية مراقب الحسابات تعد آثار معنوية، وذلك لأن قيمة Chi-Square المحسوبة لجميع الفقرات تتراوح ما بين (٧٠,٤٣ – ١٦١,٣)، وهذه القيمة تزيد عن قيمة Chi-Square الجدولية التي تبلغ

٠٣٥,٥٩ عن درجات حرية ٣ ومستوي معنوية ٠,٠٥، وتشير تلك النتيجة إلي وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) علي مسؤولية مراقب الحسابات.

ب. يبلغ مستوي الدلالة المحسوبة لجميع الفقرات (٠,٠٠٠)، وهذا المستوي يقل عن مستوي المعنوية المقبول (٠,٠٥)، الأمر الذي يدعم صحة النتيجة السابقة بشأن اتفاق أفراد عينة الدراسة بخصوص وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) علي مسؤولية مراقب الحسابات.

وبناء عليه، واستناداً لنتائج الإختبارات الإحصائية الثلاثة السابقة يمكننا قبول الفرض البحثي البديل القائل بوجود أثر ذو دلالة إحصائية للتعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) علي مسؤولية مراقب الحسابات.

٣. نتائج إختبار الفرض الفرعي الثالث:

يهدف الفرض الفرعي الثالث إلي إختبار أثر التعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل علي مسؤولية مراقب الحسابات، حيث تم استطلاع آراء أفراد عينة الدراسة بشأن (٧) نقط يرمز لها بالرموز من ١ - ٧. ويوضح الجدول رقم (٤) التالي نتائج التحليل الاحصائي لبيانات الفرض الفرعي الثالث، وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم (٤)

نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الفرعي الثالث

Descriptive Statistics				
Chi-Square		Friedman Test		Mean
مستوي الدلالة	Chi_Square	الترتيب	متوسط الرتب	م
0.000	90.43	7	13.8	4.0385
١ أن مراقب الحسابات مسؤول عن استنتاج مدي ملاءمة استخدام الإدارة لأساس الاستمرار المحاسبي، بناء علي الأدلة المتحصل عليها عن وجود عدم تأكد جوهري مرتبط بأحداث أو ظروف تؤدي إلي شك جوهري في قدرة الشركة علي الاستمرار، والتقارير عن ذلك وفقا لمعايير المراجعة الدولية.				

٢	أن التعديلات التي أوردتها معيار المراجعة الدولي (IAS:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ تساعد مراقبي الحسابات في إرسال إشارات تحذيرية بشكل أفضل عن مدى قدرة المنشأة علي الاستمرار، مما يضيف الكثير من الثقة والمصداقية علي تقرير مراقب الحسابات.	4.2646	13.9	6	123.3	0.000
٣	أن مسؤولية مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية لم تعد قاصرة علي جمع الأدلة الكافية والملائمة التي تمكنه من الحكم علي مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لافتراض الاستمرارية كأساس محاسبي.	4.3677	14.1	5	130.09	0.000
٤	أصبحت مسؤولية مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية وفقا للمعيار الدولي رقم ٥٧٠ تتضمن ضرورة أن يجمع أدلة كافية وملائمة عما إذا كان هناك حالة من حالات عدم التأكد الجوهري، والتي من شأنها ان تدعو للشك في إمكانية استمرار الشركة. والتي سوف يعتمد عليها للوفاء بمسئوليته.	4.5462	15.13	3	140.5	0.000

0.000	150.4	2	15.19	4.4801	٥ أن التعديلات التي أوردها معيار المراجعة الدولي (IAS:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ تتطلب من مراقبي الحسابات ضرورة إظهار أي شكوك بخصوص الملاءة المالية للشركة وقدرتها علي الاستمرار في تقرير المراجعة.
0.000	138.3	4	14.75	4.4569	٦ أن التعديلات التي أوردها معيار المراجعة الدولي (IAS:570) المعدل لسنة ٢٠١٥ تتطلب من مراقبي الحسابات ضرورة التحقق من التقديرات الجوهرية في القوائم المالية ومراجعة المعلومات المالية الأخرى واكتشاف أي عدم اتساق بينها وبين القوائم المالية، والتقرير عن أي تحريف متعمد في المعلومات المالية للجهات المسنولة، والتحقق من كفاءة إدارة الشركة والتحقق من موقف الشركة تجاه القضايا البيئية والمجتمعية، وذلك سعياً لمستوي أكبر من المصداقية والشفافية.

٧	تظهر أهمية تقرير مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية للمستثمرين في مطالباتهم بزيادة مسؤوليات مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، وزيادة متطلبات افصاح مراقب الحسابات في تقريره عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية بالإضافة إلى تعديل شكل وهيكل التقرير.	4.7769	16.1	1	169.3	0.000
---	---	--------	------	---	-------	-------

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

ويتضح من نتائج الاختبارات الإحصائية الثلاثة ما يلي:

أولاً: نتائج التحليل استناداً للمتوسط الحسابي Mean:

يتضح من النتائج الواردة في الجدول رقم (٤) السابق ما يلي:

أ. بالنسبة للفقرة رقم (٧)، فقد حصلت على متوسط تكرارات قدره (٤,٧٧٦٩)، وهذا المتوسط يزيد عن (٣,٥) درجة، مما يشير إلي اتفاق أفراد عينة الدراسة بشأن أهمية تقرير مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية للمستثمرين تظهر في مطالباتهم بزيادة مسؤوليات مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، وزيادة متطلبات افصاح مراقب الحسابات في تقريره عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية بالإضافة إلى تعديل شكل وهيكل التقرير.

ب. قبول أفراد عينة الدراسة لجميع فقرات الفرض الفرعي الثالث المرتبط باختبار أثر التعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل على مسئولية مراقب الحسابات، وذلك لحصول تلك الفقرات على متوسط حسابي يتراوح ما بين (٤,٠٣ - ٤,٧٧٦٩)، وهذه المتوسطات تزيد عن (٣,٥) درجة، الأمر الذي يشير إلى اتفاق أفراد عينة الدراسة مع نتائج الدراسة النظرية بشأن أثر التعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل على مسئولية مراقب الحسابات.

ثانياً: نتائج إختبار Friedman Test:

ويستخدم هذا الإختبار في ترتيب المتغيرات وفقاً لأهميتها النسبية لاختبار أثر التعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل على مسئولية مراقب الحسابات، ويتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٤) السابق ما يلي:

أ. تعد الفقرة رقم (٧) الأثر الأكثر أهمية للتعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل على مسئولية مراقب الحسابات، وذلك بمتوسط رتب قدره (١٦,١). وتشير تلك الفقرة إلى أن أهمية تقرير مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية للمستثمرين تظهر في مطالباتهم بزيادة مسؤوليات مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية، وزيادة

متطلبات افصاح مراقب الحسابات في تقريره عن الأمور المتعلقة بالاستمرارية بالإضافة إلى تعديل شكل وهيكل التقرير.

ب. وتأتي الفقرة (١) في المرتبة السابعة من حيث الأهمية عن أثر التعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل على مسؤولية مراقب الحسابات، وذلك بمتوسط رتب قدره (١٣,٨). وتشير تلك الفقرة إلي أن مراقب الحسابات مسؤول عن استنتاج مدي ملاءمة استخدام الإدارة لأساس الاستمرار المحاسبي، بناء علي الأدلة المتحصل عليها عن وجود عدم تأكد جوهرى مرتبط بأحداث أو ظروف تؤدي إلي شك جوهرى في قدرة الشركة علي الاستمرار، والتقرير عن ذلك وفقا لمعايير المراجعة الدولية.

ثالثاً: نتائج إختبار Chi-Square:

يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٤) السابق ما يلي:

أ. أن جميع الفقرات التي أشارت ليها الدراسة النظرية كآثار للتعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل على مسؤولية مراقب الحسابات تعد آثار معنوية، وذلك لأن قيمة Chi-Square المحسوبة لجميع الفقرات تتراوح ما بين (٩٠,٤٣ – ١٦٩,٣)، وهذه القيمة تزيد عن قيمة Chi-Square الجدولية التي تبلغ ٠٣٥,٥٩ عن درجات حرية ٣ ومستوي معنوية ٠,٠٥، وتشير تلك النتيجة إلي وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل على مسؤولية مراقب الحسابات.

ب. يبلغ مستوي الدلالة المحسوبة لجميع الفقرات (٠,٠٠٠)، وهذا المستوي يقل عن مستوي المعنوية المقبول (٠,٠٥)، الأمر الذي يدعم صحة النتيجة السابقة بشأن اتفاق أفراد عينة الدراسة بخصوص وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل على مسؤولية مراقب الحسابات. وبناء عليه، واستناداً لنتائج الإختبارات الإحصائية الثلاثة السابقة يمكننا قبول الفرض البحثي البديل القائل بوجود أثر ذو دلالة إحصائية للتعديلات التي أجريت على تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل على مسؤولية مراقب الحسابات.

٥. نتائج وتوصيات البحث ومجالات البحوث مستقبلية.

أولاً: نتائج البحث

١. وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) علي مسؤولية مراقب الحسابات.
٢. وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) علي مسؤولية مراقب الحسابات.
٣. وجود أثر ذو دلالة إحصائية للتعديلات التي أجريت علي تقرير مراقب الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل علي مسؤولية مراقب الحسابات.

وبناء عليه، تشير نتائج الإختبارات الإحصائية إلى قبول الفرض البحثي الرئيسي البديل القائل بوجود أثر ذو دلالة إحصائية لتغير محتوى تقرير المراجعة على مسؤولية مراقب الحسابات.

ثانياً: توصيات البحث:

يوصي الباحثون بما يلي:

1. يوصي البحث الجهات المنظمة لمهنة المراجعة في دولة الكويت التي مازالت تطبق النموذج التقليدي لتقرير المراجعة الخارجية بسرعة التحول إلى تطبيق النموذج الجديد لتقرير المراجعة الخارجية والذي يتضمن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، نظراً لما يحققه ذلك من مزيد من الشفافية في المعلومات المحاسبية والتي تؤثر على قرارات المستثمرين.
2. كما يوصي الباحثون المنظمات المهنية والهيئات المنظمة لمهنة المراجعة بإصدار إرشادات تفصيلية خاصة بتطبيق معيار المراجعة والتأكد الدولي رقم (٧٠١) علي أن تكون مصحوبة بحالات افتراضية لإكساب مراقبي الحسابات الخبرة في كيفية تحديد الأمور الرئيسية التي يجب الإفصاح عنها من ضمن الأمور الجوهرية التي يتم مناقشتها مع المكلفين بالحوكمة في الشركات.
3. ينبغي عمل دورات تدريبية للمستثمرين ومانحي الائتمان "متخذي قرارات الاستثمار ومنح الائتمان" بغرض توعيتهم بالتعديلات التي طرأت علي تقرير مراقب الحسابات بصفة عامة والتعديلات بشأن الاستمرارية بصفة خاصة والهدف من هذه التعديلات (علي أن يتم إعداد هذه الدورات تحت إشراف هيئة الرقابة المالية وبمعاونة أقسام المحاسبة بالجامعات الحكومية الكويتية).
4. قيام الجامعات بتغير المناهج الدراسية في مجال المراجعة لتعكس التطورات في تقرير المراجعة الموسع.

ثالثاً: مجالات البحوث المستقبلية:

يقترح الباحثون بعض الدراسات البحثية المستقبلية على النحو التالي:

- 1- مدي تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي سلوك الإدارة في إعداد التقارير المالية.
- 2- تحليل العلاقة بين خصائص مراقب الحسابات ومستوي الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية.
- 3- أثر التوسع في الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي فجوة توقعات المراجعة.
- 4- أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي أتعاب عملية المراجعة.
- 5- أثر خصائص لجنة المراجعة علي الإفصاح عن مسائل المراجعة الرئيسية.

٥. قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- ١- إبراهيم، أحمد كمال مطاوع، (٢٠٢١)، أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على قرارات الاستثمار في ضوء تباين خصائص الشركات ومجالس إدارتها بالمملكة العربية السعودية: دراسة تطبيقية"، *مجلة البحوث المالية والتجارية*، جامعة بورسعيد، المجلد (٢٢)، العدد الأول، ص ص ٦١-١.
- ٢- إبراهيم، أحمد كمال مطاوع، (٢٠٢١)، مدي ملائمة معيار المراجعة الدولي (٥٧٠) المعدل لسنة ٢٠١٥ لدعم أداء مراقبي الحسابات لمسئولياتهم بشأن الاستمرارية في ظل تداعيات جائحة (COVID -19): دراسة ميدانية، *مجلة البحوث المالية والتجارية*، المجلد (٢٢)، العدد الثالث، ص ص ١١٢ - ١٩٣.
- ٣- الجمهوري، إيمان عبد الفتاح حسن قرني، (٢٠١٩) دراسة تحليلية لأثر تغير المحتوى المعلوماتي لتقرير مراجع الحسابات على تضيق فجوة توقعات المراجعة مع دراسة ميدانية، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، جامعة المنصورة، كلية التجارة، مج ٤٣، ع ٤، ص ص ٢٦٢ - ٣٠٧.
- ٤- الحمود، محمود نهار صالح، (٢٠١١)، اثر تعديلات تقرير مدقق الحسابات علي قرار الاستثمار في الشركات المدرجة في بورصة عمان من وجهتي نظر مدققي الحسابات والمستثمرين، رسالة *ماجستير في المحاسبة*، كلية الأعمال، جامعة الزيتونة، الأردن.
- ٥- الشمري، محمد وفي عباس، حسين، مروة محمد، (٢٠١٩)، مدي إدراك مراقبي الحسابات لمسئولياتهم في أهمية تطبيق الوحدات الاقتصادية لمؤشرات الشفافية وانعكاسه علي جودة عملية التدقيق، *journal of university of Babylon for pure and Applied Sciences*, **Vol. (27), No. (6)**.
- ٦- الصبان، محمد سمير ومحمد سليمان، (٢٠٠٥)، *الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات*، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- ٧- الغايش، أمل محمود عبد المجيد؛ والنجار، دعاء محمد حامد، (٢٠٢٣)، أثر الإفصاح عن خطر التحول الرقمي ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات الخارجي على المحتوى المعلوماتي للتقرير: دراسة ميدانية في البيئة المصرية، *المجلة العلمية للبحوث التجارية*، المجلد ٥٠، العدد ٣، الجزء الأول، ص ص ٤٠٣-٤٨٢.
- ٨- الغباري، ايمن فتحي احمد، ٢٠١١، " مدى مسؤولية مراقب الحسابات عن فحص الأحداث اللاحقة في ضوء تنامي توقعات أصحاب المصالح"، *مجلة البحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد ٢، ص ص ١١٠-١٧٦.
- ٩- الهواري، محمد عبد العزيز عبد المعطي، (٢٠٢١)، أثر تقرير المراجع الخارجي الموسع على القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية وجودة المراجعة الخارجية: دراسة تطبيقية، *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، المجلد (١)، العدد الثاني، الجزء الثاني، ص ص ٤٦٨-٥٣٩.
- ١٠- توم، أسامة بدير محمد، منصور، (٢٠٢٠)، المسؤولية المهنية والأخلاقية للمراجع الخارجي ودورها في اكتشاف الغش والتحريرات الجوهرية بالقوائم المالية: دراسة ميدانية لعينة من مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم، رسالة *ماجستير غير منشورة*، جامعة النيلين، الخرطوم.

- ١١- جربوع، يوسف محمود، (٢٠٠٤)، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة وتضييق الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد الثاني عشر، العدد الثاني، ص ٣٦٧-٣٨٩.
- ١٢- خداش، حسام؛ إبراهيم الزوي؛ ومحمود نصار، (٢٠١١)، أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) المعدل والخاص بتقرير المدقق علي تضييق فجوة التوقعات دراسة ميدانية لأراء مدققي الحسابات ومعدّي القوائم المالية في شركات القطاع المالي والمستثمرين المؤسسين والأكاديميين، **المجلة الأردنية في إدارة الأعمال**، الجامعة الأردنية، المجلد ٧، العدد ٤، ص ص ٥٩٤-٦٢٤.
- ١٣- خلف، محمد سامي سلامة، (٢٠٢٣)، التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة في بيئة الأعمال المصرية، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، مج ٧، العدد ١، ص ص ٤٨٤-٥٥٦.
- ١٤- عبد الرحيم، رضا محمود محمد، (٢٠٢٠)، أثر التعديلات في شكل ومحتوي تقرير مراقب الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٥٧٠) المعدل لسنة ٢٠١٥ بشأن الاستمرارية على قراري الاستثمار ومنح الائتمان: دراسة تجريبية، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، العدد الثاني، المجلد الرابع، ص ص ١-٩٤.
- ١٥- عراب، سارة، زيدان، محمد، (٢٠١٨)، "مسئولية المراجع الخارجي اتجاه اكتشاف وتقييم الغش والأخطاء الجوهرية للحد من تأثير مخاطرها على مصداقية القوائم المالية"، **مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية**، المجلد ٥، العدد ١، ص ص ٤٨٠-٥١٠.
- ١٦- عرفة، نصر طه حسن، مليجي، مجدي مليجي عبد الحكيم، (٢٠١٣)، " تطوير تقرير مراقب الحسابات: دراسة ميدانية للبيئة المصرية في ضوء مقترحات تطوير المعايير الدولية "، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس**، العدد ١، ص ص ١١٥-١٢٤.
- ١٧- علاق، فاطمة، (٢٠١٩)، مسؤوليات مراجع الحسابات في الجزائر وأثره علي مصداقية التقارير وفق معايير المراجعة الدولية: دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، Faculty of economics commerce and management sciences، جامعة الوادي.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- Backof, A. G., (2013), Comment Letter on FRC Revision to ISA (UK and Ireland) 700: Requiring the auditor's report to address risks of material misstatement, materiality and a summary of audit scope.
- 2- Bava, F., and M. G. Di Trana. (2014). Going-concern assumption and disclaimer opinion: The Italian case. **GSTF Business Review (GBR)**, 2 (4): 6-11.
- 3- Brasel, K. R., Doxey, M. M., Grenier, J. H., and Reffett, A., (2016), Risk disclosure preceding negative outcomes: The effects of reporting critical audit matters on judgments of auditor liability, **The Accounting Review**.

- 4- Brown, T., Majors, T. M., and Peecher, M. E., (2015), The impact of a judgment rule and critical audit matters on assessments of auditor legal liability-the moderating role of legal knowledge, **Working paper**, University of Illinois at Urbana-Champaign.
- 5- Bruynseels, L., W. R. Knechel, and M. Willekens . (2013). Turnaround initiatives and auditors' going-concern judgment: Memory for audit evidence. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, 32(3): 105-121.
- 6- Carson, E. R., N.L. Fargher, M.A. Geiger, C.S. Lennox, K. Raghunand, and M. Willekens. (2013). Audit reporting for going-concern uncertainty: A research synthesis. **Auditing: A Journal of Practice and Theory** 32(1): 353-384.
- 7- Chen, P. F., He, S., Ma, Z. and Stice, D. (2016). "The Information Role of Audit Opinions in Debt Contracting", **Journal of Accounting and Economics**, 61(1), 121-144.
<https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2015.04.002>.
- 8- Elder, R. J., Beasley, M. S. and Arens, A. A. (2010). Auditing and Assurance Services, New York: Prentice-Hall.
- 9- European Commission (2010) "Audit Policy: Lessons from the Crisis. Green Paper", available online at: <http://goo.gl/SvAqT2>.
- 10- Fayed, M. A. (2019). The investors reaction to the disclosure of key audit matters: Empirical evidence from Jordan. **International Business Research**.
- 11- Georgiades, G. (2014). Practice issues and questions and answers relating to AU-C section 570, the auditor's consideration of an entity's ability to continue as a going concern. **Miller GAAS Update Service**, 14 (7): 1-5.
- 12- Gimbar, C., Hansen, B., and Ozlanski, M. E., (2016), The effects of critical audit matter paragraphs and accounting standard precision on auditor liability, **The Accounting Review**, 91(6), 1629-1646.
- 13- Gold, A., and Heilmann, M. (2019). "The Consequences of Disclosing Key Audit Matters (KAMs): A Review of the Academic Literature", **Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie**, 93(1/2), 5-14.
<https://doi.org/10.5117/mab.93.29496>.
- 14- 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**, 25(4), 659-684.
- 15- Gutierrez, E., J. Krupa, M. Minutti-Meza, and M. Vulcheva.2015. Across country examination of auditor reporting for going-concern uncertainty. **Working Paper**. Universidad de Chile, Miami University, Florida International University.
- 16- IFAC "International Federation of Accountants" ,(2005), Hand book of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements.
- 17- IFAC "International Federation of Accountants", (2008), **Handbook of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements**.
- 18- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). (2015). Forming an opinion and reporting on financial statements. **International Standard on Auditing (ISA) 700 revised**. New York, NY: IAASB.
- 19- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2013). Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards on Auditing (ISAs). New York, NY: **International Federation of Accountants**.
- 20- International Auditing and Assurance Standards Board, (2011), Consultation Paper, Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change, p. 10.
- 21- International federation of accountants, (IFAC), (2015), Audit reporting at glance: New and Revised Auditor Reporting Standards and **Related Amendments**,
<https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/Audit%20Reporting-At%20a%20Glance-final.pdf>.
- 22- 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, **Available at SSRN**:
<https://ssrn.com/abstract=2481284>.
- 23- Katz, D.M., (2014), Revamped Audit Report Seen Launching 'Wave of Litigation', Available at:
<http://www2.cfo.com/auditing/2014/04/revamped-audit-report-seen-launching-wave-litigation/>.

- 24- Kiss, C., M.T. Fulop, and G.S. Cordos. (2015). Relevant aspects regarding the changes of the statutory audit report in the light of international regulations. **Audit Financier**, 13(126): 63-73.
- 25- Kwena, M. N. (2015). Will the expanded audit report model proposed by IAASB reduce the expectation gap in South Africa? (**Doctoral dissertation**).
- 26- Menon, K. and Williams, David D., (2010), Investor Reaction to Going Concern Audit Reports, The Accounting Review, Fisher College of **Business Working Paper** No. 1626447, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1626447>.
- 27- 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>.
- 28- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (2013), PCAOB Release No. 2013-005: Proposed Auditing Standards - The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion.
- 29- Schilder, A. (2013). The Evolving Role of Auditors and Auditor Reporting. *In CReCER Conference, Colombia*. <http://www.ifac.org/sites/default/files/news/flles/Prof-Schilder-2013-CReCER-Speech-Auditor-Reporting.pdf>
- 30- Silviu. G.C., and F.M. Timea. (2015). New Audit Reporting Challenges: Auditing the Going Concern Basis of Accounting. **Procedia Economics and Finance**, 32: 216-224.
- 31- Smith, K. W. (2023). Tell me more: A content analysis of expanded auditor reporting in the United Kingdom. **Accounting, Organizations and Society**, 101456.
- 32- Strickett, M., and D. Hay .2015. The Going Concern Opinion and the Adverse Credit Rating: An Analysis of Their Relationship. Working Paper. University of Auckland. **Available at SSRN 2635960**.
- 33- Triani, N. N. A., Satyawan, M. D. and Yanthi, M. D. (2017). "Determining The Effectiveness of Going Concern Audit Opinion by ISA 570", **Asian Journal of Accounting Research**. <https://doi.org/10.1108/ajar-2017-02-02-b004>.