قياس أثر تغيير شكل ومحتوى تقرير المراجعة
على تعظيم قيمته وتضييق فجوة التوقعات بشأنه
دراسة ميدانية على ما صدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية
فى يناير٢٠١٥م

دكتور/ أحمد عبدالقادر أحمد

أستاذ مساعد المحاسبة

كلية التجارة بنين – جامعة الأزهر

الملخص:

فى إطارها للسعى حول إنتاج تقرير مراجعة يزيد من الثقة فى المراجعة وبالتالى فى القوائم المالية، وبعد جهد ما يقارب الثلاث سنوات صدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية فى٢٠١٥/١/١٥ معياراً جديداً تحت رقم ٧٠١، وبعض التعديلات فى المعايير الأخرى أرقام ٧٠٠، ٧٠٥، ٧٠٦، ٥٧٠، ٢٦٠. وهذا هو محور هدف البحث، حيث يهدف إلى التعرف على أهم التعديلات فى شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات وفقا لمتطلبات المعيار الدولى للمراجعة رقم (٧٠١) والتعديلات على معايير المراجعة الدولية الأخرى المتعلقة بتقرير مراقب الحسابات المذكورة أعلاه، وبيان مدى مساهمتها في تحسين مستوى الشفافية بتقرير المراجع، وبالتالى تعزيز قيمة التقرير وتضييق فجوة التوقعات بين معدى ومستخدمى تقارير المراجعة.

وتحقيق هذا الهدف تم عن طريق تصميم قائمة إستقصاء تحتوى على مزيج من الأسئلة تتعلق بشكل ومحتوى تقرير مراجعة القوائم المالية للمنشأة فى ضوء ما جاء بهذه المعايير، وتوجيهها إلى عينة من المستثمرين فى الأوراق المالية ممثلة للبنوك، شركات التأمين، وشركات سمسرة وتداول الأوراق المالية، وتحليل البيانات التي جمعت من خلال قائمة الإستقصاء باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية الملائمة المتمثلة في الأساليب الإحصائية الوصفية، واختبار الثبات الفا كرومباخ (Cronbach's Alfa، وإختبار كا^{٢} (Chi-Square) الذى يعد من أهم وأكثر المقاييس الإحصائية شيوعاً فى تحليل نتائج الأبحاث الخاصة بالإتجاهات.

وقد أظهرت نتائج الدراسة الميدانية للعينة محل البحث، أن ما صدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية فى الخامس عشر من يناير للعام ٢٠١٥ بشأن

تقرير المراجع هو هام ويساهم بشكل فعال في تحسين مستوى شفافية المراجعة، ويمكن من إحتواء تقريرالمراجع على معلومات أكثر نفعاً لمستخدمى هذه التقارير تساعدهم فى إتخاذ قراراتهم بالشكل الصحيح، وبالتالى تعمل على تضييق الفجوة بين معدى ومستخدمى تقرير المراجعة.

الفصل الأول

الإطار العام للبحث

١- المقدمة:

تقرير مراجع الحسابات هو محصلة لعملية المراجعة التي قام بها منذ لحظة حصوله على خطاب التكليف بالقيام بمهمة المراجعة وحتى لحظة تكوين رأيه الفني فى القوائم المالية للوحدة محل المراجعة. فالتقرير يحوى نتيجة ما توصل إليه المراجع مفادها بأن مستخدمى القوائم المالية يمكنهم الإعتماد على ما جاء بها من بيانات. فتقرير المراجع هو ما يضفى الثقة فى القوائم المالية إذ يعطي معلومة لقارئي هذه القوائم بأنها قد خضعت للفحص والتحقق من جانب مراقب حسابات خارجي مستقل، وأنها قد تم إعدادها بصدق وعدالة [1](Adiloglu &Vuran ,2011)

ويعتبر تقرير المراجعة الأداة الرئيسية التي يستخدمها المراجع للتواصل مع مستخدمى القوائم المالية، ويهدف لتعزيز مصداقية المعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة، وتؤكد الكتابات المحاسبية على هذه القيمة الإعلامية التى توضح أن تقرير المراجع يكاد يكون الوسيلة الرسمية الوحيدة المستخدمة لتثقيف واعلام مختلف مستخدمي البيانات المالية حول وظيفة المراجعة.[2](Fakhfakh et all,2008)

وبالرغم من أهمية تقرير المراجع في طمأنة مستخدمي البيانات المالية، إلا أنه كثيراً ما تثار تساؤلات هامة حول مصداقية تقرير المراجع عن القوائم المالية للشركات، خصوصاً مع حدوث كل أزمة إقتصادية أو مالية والتى أطاحت بالعديد من الشركات العالمية الكبرى، من بينها واحدة من أكبر شركات المراجعة بالعالم وهى شركة آرثر أندرسون.

وأصبح مستخدمى القوائم المالية بصفة عامة، والمستثمرين بصفة خاصة يرون أن تقرير المراجعة الحالى لا يقابل إحتياجاتهم من المعلومات، فهو نموذج نمطي

مشابه لكل الشركات العامة[3](Czerney et all.,2014) ، يحوى القليل من المعلومات عن الشركة وعن عملية المراجعة، فى حين أن المراجع يحتفظ بالكثير من المعلومات التى تحقق الفائدة لهم إذا ما قام بالإفصاح عنها بتقريره [4](PCAOB,2013).

٢- مشكلة البحث:

يعد تقرير المراجع بمثابة همزة الوصل بين المراجع ومستخدمى القوائم المالية، وتتضح أهميته من التأكيد على مدى مصداقية التقارير المالية المنشورة ودرجة التطابق مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها، وتناسب التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه وتوفره في الوقت المناسب حتى يعطي الفائدة المرجوة منه في عملية إتخاذ القرار الاستثماري.

ونظرا لمدى أهمية تقرير المراجع، فقد أولت العديد من المنظمات المهنية ـــــ على فترات مختلفة من الزمن ـــــ إهتماماً خاصاً بتقرير مراجع الحسابات، حيث قامت هذه الجهات بإصدار العديد من المعايير المتعلقة بتقرير مراجع الحسابات و إجراء العديد من التعديلات على تلك المعايير، والتي تتعلق بشكل التقرير ومحتواه، وذلك بهدف الحصول على تقرير يمكن المراجع من توصيل نتائج عملية المراجعة بشكل واضح وسهل. ومن بين آخر هذه التعديلات ما صدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية (IAASB) فى٢٠١٥/١/١٥ والمتمثل فى معيار دولى جديد للمراجعة تحت رقم ٧٠١، وبعض التعديلات فى المعايير أرقام ٧٠٠، ٧٠٥، ٧٠٦، ٥٧٠، ٢٦٠، والتى ستكون سارية المفعول إعتبارا من ١٥ ديسمبر من عام ٢٠١٦م.

وتعد هذه التعديلات فى شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات ـــ حتى إعداد هذا البحث ـــــ الأهم على الإطلاق، حيث لم يعد تقرير المراجع ذو نمط متماثل

ـــ وأصبح يقدم لقارئه فهماً لعملية المراجعة، وبياناً لما واجه المراجع من صعوبات عند قيامه بعملية المراجعة، ومناطق الخطر فى القوائم المالية، والمناطق غير الموضوعية والتى خضعت لتقديرات الإدارة ووجهة نظرها [5](IAASB,2013).

وهذه التعديلات فى شكل ومحتوى تقرير المراجع كانت استجابة لنداءات المستثمرين وغيرهم (IOSCO Technical Committee, 2009; ACAP; 2008)[6]، بهف تعزيز قيمة تقرير المراجعة، وسد فجوة المعلومات بين ما يعتقد المحللين والمستثمرين أن يحصلوا عليه من معلومات عن مراجعة القوائم المالية وبين ما يوفره لهم تقرير المراجع من معلومات. وهى الفجوة التى إزدادت عمقاً واتساعاً بسبب زيادة حجم وتعقد القوائم المالية فى الوقت الذى فيه تقرير المراجعة لا يحوى إلا بعض الفقرات التى لا تصل لعدد أصابع اليد الواحدة وغالباً لاتتعدى حجم الصفحة الواحدة. فهذه الفجوة كانت سببا لإحتياج مستخدمى القوائم المالية بصفة عامة والمستثمرين والمحللين بصفة خاصة إلى معلومات أكثر بتقرير المراجع تمكنهم من معرفة المزيد عن الوحدة وعن المراجعة ذاتها.

ومن هنا تكمن مشكلة البحث فى بيان ما إذا كانت هذه التعديلات على تقرير المراجعة ـــــ التى جاءت بالمعيار الدولى للمراجعة رقم (٧٠١)، بالإضافة إلى التعديلات الأخرى ببعض معايير المراجعة الدولية المتعلقة بتقرير المراجع ـــــــــ تحقق ما يهدف إليه مستخدمى القوائم المالية بصفة عامة والمستثمرين والمحللين منهم بصفة خاصة، وما إذا كانت هذه التعديلات تعمل على تضيق الفجوة الموجودة حالياً بين معدى ومستخدمى تقارير مراجع الحسابات، وهل بحق تعد هذه التعديلات – كما ذكر رئيس مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية (IAASB) فى تعليقه عليها ـــــــ بداية لعصر جديد لتقرير المراجع .[7](Schilder, 2013)

ويمكن صياغة مشكلة البحث بشكل أوضح من خلال السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى مساهمة التعديلات الجديدة التي أجريت على تقرير مراجع الحسابات وفقا للمعيار(٧٠١)، إضافة للتعديلات الأخرى بالمعايير المتعلقة بتقرير المراجعة في تضييق فجوة التوقعات بين معدى ومستخدمى تقارير مراقبى الحسابات؟

ومن هذا السؤال الرئيسي للمشكلة تتفرع الأسئلة التالية:

١- ما هى أهم التعديلات التي أجريت على تقرير مراجع الحسابات والتي جاء بها معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) وبالتعديلات على التى تمت على بعض المعايير الأخرى- المذكورة أعلاه – ومبرراتها من وجهة نظر المستثمرين؟

٢- ما هو أثر هذه التعديلات فى زيادة فهم وإدراك المستثمرين للقوائم المالية وإنعكاس ذلك على قرارات إستثمارهم فى الأوراق المالية؟

٣- هل تساعد هذه التعديلات فى تضييق فجوة التوقعات بين معدى ومستخدمى تقارير مراجعى الحسابات؟.

٣- أهمية البحث وأهدافه:

تنبع أهمية البحث من أهمية الموضوع الذى يتناوله، فتقرير مراجع الحسابات هو أداة التواصل الوحيدة للمراجع مع المستثمرين وغيرهم من مستخدمى القوائم المالية، وأن أيةً تعديلات تتم عليه من المهم دراسة أثر تطبيقها على التخفيف من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة من جهة، وبين مستخدمى القوائم المالية من جهة أخرى. فالإدارة هى من تقوم بإعداد القوائم المالية، وتستخدم حكمها وتقديرها الشخصى بسبب بعض الظروف والأحوال فى تحديد قيم بعض بنود هذه القوائم، فضلاً عن انها تدرك التحديات التى تواجه المراجع عند قيامه بمراجعة بعض بنود القوائم المالية، وذلك بحكم تفاعلها النظامى مع المراجع والذى يشكل جزءاً من عملية المراجعة.

فكل هذه المعلومات لم يكن ليعلم عنها مستخدمى القوائم المالية شيئاً قبل إقرار المعيار الدولى للمراجعة رقم (٧٠١). فهل بعد صدوره مع التعديلات التى تمت بمعايير المراجعة الدولية الأخرى سيضيف تقرير المراجع قيمة لمستخدمى القوائم المالية، وهل ينخفض عدم تماثل المعلومات بينهم وبين الإدارة، وهو ما سيتم التعرف عليه من خلال إستطلاع رأى مستخدمى القوائم المالية– ممثلة بفئة من المستثمرين فى الأوراق المالية – فى ما جاء به هذا المعيار، وما جاء من تعديلات على بعض معايير المراجعة الدولية الأخرى المتعلقة بتقرير مراجع الحسابات، للتعرف على أثرها على فهمهم وإدراكهم للهدف من عملية المراجعة، وواجبات ومسؤوليات المراجع وطبيعة ونطاق ومحددات ومشاكل عملية المراجعة؟ وأثر المعلومات التى سوف تضيفها هذه التعديلات على تضييق فجوة توقعاتهم تجاه تقرير مراجع الحسابات وبالتالى تحسين قراراتهم الإستثمارية؟.وعليه يسعى البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل في:

١- التعرف على أهم التغيرات فى شكل ومحتوى تقرير المراجع وفقاً لما جاء بمعيار المراجعة الدولى رقم ٧٠١، وما تم من تعديلات على معايير المراجعة الدولية الأخرى السابق ذكرها، ومبرراتها من وجهة نظر مستخدمى تقرير المراجع.
٢- التعرف على أثر هذه التعديلات فى زيادة فهم وإدراك المستثمرين لمحتوى القوائم المالية وإنعكاس ذلك على قرارات إستثماراتهم فى الأوراق المالية.
٣- التعرف على دور هذه التعديلات فى تضييق فجوة التوقعات بين معدى ومستخدمى تقارير مراجعى الحسابات.

٤- فرضيات البحث:

الفرضية الاولى:

لا توجد إختلافات ذات دلالة احصائية بين فئات المستثمرين فى الأوراق المالية حول أهمية التغيير فى شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات ـــــــ وفقاً لما ورد بمعيار المراجعة الدولى الجديد رقم (٧٠١)، ووفقا لما ورد بالتعديلات على المعايير الأخرى المرتبطة بتقرير المراجع ـــــــــــ بالنسبة لهم بصفة خاصة ولجميع مستخدمى تقرير المراجع بصفة عامة.

الفرضية الثانية:

لا توجدإختلافات ذات دلالة احصائية بين فئات المستثمرين حول ما إذا كان هذا التغيير الحالى فى شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات سوف يزيد من فهمهم وإدراكهم للقوائم المالية، وهو ما يؤدى لتحسين قراراتهم الإستثمارية وسد فجوة التوقعات بين معدى تقارير المراجعة من ناحية وبين مستخدمى هذه التقارير من ناحية أخرى.

منهج البحث

يعتمد البحث على أُسلوبين للدراسة لتحقيق هدف البحث واختبار الفرضيات التي يستند إليها وهما:

أسلوب الدراسة المكتبية:

وتتضمن مسحاً لأهم للدراسات النظرية المتعلقة بالعلاقة بين تقرير مراجع الحسابات وقرارات الإستثمار فى الأوراق المالية وخصوصا بعد صدور المعيار الدولى للمراجعة رقم ٧٠١ والتعديلات ببعض المعايير الدولية الخرى المتعلقة

بتقرير مراجع الحسابات، وذلك بهدف بناء الإطار الفكرى للبحث، واشتقاق الفروض واعداد قائمة الإستقصاء اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية له.

أسلوب الدراسة الميدانية:

اعتمد الباحث في جمع وتحليل البيانات الأولية والأساسية المتعلقة بأثر تقرير مراقب الحسابات – الذى سيعد فى ضوء ما ورد بالمعيار الدولى للمراجعة ٧٠١ ومعايير المراجعة الدولية الأخرى المرتبطة به – على قرارات الإستثمار بالأوراق المالية، من خلال تصميم قائمة إستقصاء وزعت على عينة من متخذى قرارات الإستثمار بالأوراق المالية بكل من البنوك، شركات التأمين، وشركات سمسرة وتداول الأوراق المالية.

٦- بعض الدراسات السابقة:

فى هذا الجزء من البحث يستعرض الباحث بعضاً من الدراسات التى تناولت تأثر قرارات المستثمرين بما يرد بتقرير مراقب الحسابات، إضافة إلى عرض بعض الدراسات والإصدارات المهنية التى تناولت تطوير شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات بهدف تحقيق الفائدة لمستخدمى هذه التقارير لتقليل الفجوة بين توقعاتهم وبين ما تحتويه هذه التقارير، وذلك كما يلي:

أ- دراسات تناولت أثر تقرير مراقب الحسابات على قرارات الإستثمار:

هناك العديد من الدراسات التى تناولت تأثر قرارات المستثمرين بما يرد بتقرير مراقب الحسابات، **فدراسةBaily** هدفت إلى بيان أثر تقرير مراقب الحسابات على قرارات مستخدمى هذه التقارير فى سوق الأوراق المالية، وذلك من خلال إعداد وتصميم قائمة إستقصاء وزعت على عينة من المحللين الماليين فى بعض شركات التأمين والسمسرة المسجلة ببورصة لندن للأوراق المالية، وكان من بين أهم ما أنتهت إليه الدراسة هو أن غالبية المحللين الذين أجابو على الإستقصاء- أكثر من الثلثين –

تتأثر قراراتهم الإستثمارية بما يرد بالتقرير السنوى لمراجع الحسابات. (Baily,1981)[8]

ودراسة Firth، فقد بحثت أثر تقرير مراجع الحسابات على قرارات الإستثمار فى الأوراق المالية من الجانب النظرى، وكان من بين أهم ما انتهت إليه ما يلي[9](Firth,2000):

- تعد تقارير مراجعى الحسابات مطلباً أساسياً للمستثمرين فى الأوراق المالية لأنها توضح مدى اتساق السياسات المحاسبية التى إتبعتها إدارة المنشأة مع المبادىء المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها.
- تعد تقارير مراجعى الحسابات بمثابة دليل إثبات للمستثمرين بأن إدارة المنشأة إستخدمت المسئولية الموكلة إليها بشكل سليم وموضوعى وهو ما ينعكس بالإيجاب على قراراتهم الإستثمارية.

أما دراسة آمال عوض، فقد تناولت أثر تقارير مراجعى الحسابات على كل من منفعة إستخدام المعلومات المحاسبية، مصداقية الإفصاح المحاسبى، وإدراك المستثمرين وقراراتهم الإستثمارية فى سوق الأوراق المالية، وإستخدمت الدراسة لتحقيق ذلك قائمة إستقصاء وزعت على عينة من المحللين الماليين فى بورصتى القاهرة والأسكندرية، سماسرة الأوراق المالية، وأعضاء هيئة التدريس المتخصصين فى مجال المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية. وكان من بين أهم ما خلصت اليه الدراسة ما يلي(آمال محمد عوض، ٢٠٠٣)[١٠]:

- تتوقف كفاءة سوق الأوراق المالية على كل من وجود نظام محاسبى فعال، ومراجع حسابات كفء.
- أن تقرير مراجع الحسابات يمثل أحد أهم المحددات الأساسية لمصداقية المراجعة، وأن إتساع فجوة التوقعات بين معدى ومستخدمى تقارير مراجعى الحسابات يؤثر سلباً على هذه المصداقية.

- أن تأخر صدور تقرير مراجع الحسابات يؤثر بالسلب على رد فعل سوق الأوراق المالية.
- أن تقرير مراجع الحسابات يؤثر على كل من منفعة إستخدام المعلومات المحاسبية، مصداقية الإفصاح المحاسبي، وإدراك المستثمرين وقراراتهم الإستثمارية فى مجال الأوراق المالية.

كما أن إستطلاع لمعهد CFA(Chartered Financial Analyst) – بعنوان Independent Auditor's Report وجهه إلى ٥٠٠ عضواً من أعضاءه فى ٢٣ فبراير ٢٠١٠، إستجاب منهم ١٣١ عضواً غالبيتهم (٧٢%منهم) أكدت على أهمية تقرير مراجع الحسابات عند قيامهم بتحليل القوائم المالية وإستخدام معلوماتها لإتخاذ القرارات الإستثمارية، حيث بلغت نسبة من يرون أن ذلك هام جداً ٤٦%، ونسبة من يرون أن ذلك هام فقط بلغت ٢٦% [11](CFA,2010).

أما دراسة Stephen Ojeka التى بحثت العلاقة بين تقرير مراجع الحسابات وبين قرارات إستثمار حملة الأسهم، فقد أظهرت أن ٤٤,٥% من حملة الأسهم المستقصى منهم يعتمدون بشكل رئيسى على تقرير مراجع الحسابات عند إتخاذ قراراتهم الإستثمارية فى الأسهم. [12](Stephen Ojeka,2011)

ب – دراسات تناولت تطوير تقرير مراجع الحسابات

فكرة تطوير محتوى تقرير المراجع كانت وستظل محل نقاش وجدل دائم على المستوى الأكاديمي والمهنى على السواء، ففى عام ٢٠٠٧ ناقش مجلس التقارير المالية Financial Reporting Council (FRC) كيفية تطوير تقرير المراجع ليشمل عناصر أكثر، وأحد الطرق فى هذا السياق كانت تقسيم تقرير المراجع إلى جزء يناقش القوائم المالية وجزء آخر لمناقشة الأمور المفيدة لمستخدمى هذه القوائم، وانتهى جهد هذا المجلس فى عام ٢٠١٣م إلى إقرار معيار جديد يتطلب من المراجع

أن يحتوى تقريره على تقييم مخاطر البنود التى يمكن أن تكون خطأ، والتى تؤثر بدرجة كبيرة فى إستراتيجية المراجعة بصفة عامة، تخصيص الموارد، وجهد المراجعة[13](FRC,2013)

وفى عام ٢٠١٠م أوضحت جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين بإنجلترا Association of Chartered Certified Accountants(ACCA)، أن احتواء تقرير المراجع على أمور أساسية لمستخدمى القوائم المالية سوف يضيف قيمة لمهنة المراجعة، فمن حق مستخدمى القوائم المالية الحصول على المعلومات المتعلقة بالمراجعة والمتاحة أصلاً للإدارة [14](ACCA,2010).

كما أن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية (IAASB) فى عام ٢٠١١م أصدر ورقة حول تعزيز قيمة تقرير المراجع وبدائل تغيير التقرير، وفى عام ٢٠١٣م صدر عن هذا المجلس أول مسودة حول الجديد والتعديل فى معايير المراجعة، تلاها إصدارات أخرى انتهت فى أول عام ٢٠١٥م إلى صدور المعيار الدولى للمراجعة رقم ٧٠١ وإجراء تعديلات على بعض المعايير المتعلقة بتقرير المراجعة أرقام: ٧٠٠، ٧٠٥،٧٠٦، ٥٧٠، والمعيار ٢٦٠ [15](IAASB,2013).

ولزيادة قيمة المعلومات بتقرير المراجع لمصلحة مستخدمى القوائم المالية، أصدرت هيئة الرقابة العامة على مكاتب المحاسبة بأمريكا(PCAOB) مشروعها فى عام ٢٠١٣م والذى يتطلب من المراجع أن ينقل بتقريره الأمور الهامة الحرجة للمراجعة، وذلك لتعزيز قيمة الإتصال لتقرير المراجع وهو ما يساعد المستثمرين وغيرهم من مستخدمى القوائم المالية فى التركيز على بنود القوائم المالية التى واجه المراجع تحديات بشأنها، وتركيزهم على الأمور الهامة لصنع وإتخاذ قراراتهم [16](PCAOB,2013). وهذا ما قرره السيد Martin Baumann رئيس قسم المراجعة بـ PCAOB "من أن الهدف من الإفصاح بتقرير المراجع عن الأمور

الهامة للمراجعة هو صنع تقرير مراجعة أكثر نفعاً وفائدةً للمستثمرين وغيرهم من مستخدمى القوائم المالية[17](Cohn ,2013) .

هذا على مستوى أهم المنظمات المهنية، أما على مستوى الدراسات والبحوث الأكاديمية وغيرها، فمنها من أيد القول بأن توسعة تقرير المراجع تحقق العديد من الفوائد لكل مستخدمى القوائم المالية، فبصفة عامة توسعة تقرير المراجع يزيد من الإفصاح والشفافية عن عمليات المراجعة وهو ما يؤدى إلى زيادة قدرة مستخدمى القوائم المالية على الحكم على المصداقية والثقة فى هذه القوائم وهو ما ينعكس أثره على قراراتهم .(Mayhew 2001; Barton and Mercer 2005; Hirst et al. 2007; Dee et al. 2011)[18].

وهذا ما أكدته دراسات .Bell and Griffin 2012; Christensen et al 2011 والتى انتهت إلى أن توسعة تقرير المراجع ليشمل بيان بالصعوبات التى واجهت المراجع عند مراجعته للقيمة العادلة لبعض بنود القوائم المالية للمنشأة سيجعل المستثمر أكثر حذراً عند اتخاذ قراره بالإستثمار بهذه المنشأة، حيث أن مستخدمى القوائم المالية أقل ميلاً للإستثمار بالمنشآت التى يحتوى تقرير مراجعها بيان بالأمور الحرجة للمراجعة .(Bell and Griffin 2012; Christensen et al. 2011)[19]،

فإحتواء تقرير المراجع على الأمور الهامة للمراجعة سيزيد من قدرة مستخدمى القوائم للوصول لمفاتيح البيانات التى تحويها القوائم المالية .(Sirois et al. 2013)[20]. أما دراسة.Vanstrelen et al فقد أوضحت أن توسعة تقرير المراجع يجلب الفائدة فقط عندما تكون هذه التوسعة مناسبة لحاجات مستخدمى القوائم المالية، ومن المهم أن تحقق هذه التوسعة التوافق بين مصلحة المراجع مع مصلحة هؤلاء المستخدمين.[21](Vanstrelen et al,2012)

وعلى الجانب الآخر، يرى كلاً من Chong & Pflugrath, 2008; Gold et al. أن توسعة تقرير المراجعة لا تزيد من جودة قرارات الإستثمار، كما أنها لا تقلل من فجوة المراجعة، وبالتالى فهى بدون نفع أو فائدة لمستخدمى القوائم المالية (Chong & Pflugrath, 2008; Gold et al,2012)[22]، كما أن كلاً من Mock et a;, Bédard et al يرون أن تفصيلات أكثر بتقرير المراجعة تملك قيمة رمزية أكبر من القيمة الفعلية المقدمة لمستخدمى القوائم المالية ولا تزيد من تكلفة وجودة المراجعة [23](Mock et al. 2013, Bédard et al., 2014).

٧- خطة البحث

على ضوء ما سبق عرضه تتمثل خطة البحث فى التالى:

الفصل الأول: يتناول الإطار العام للبحث، والمتمثل فى: المقدمة، طبيعة المشكلة، أهمية البحث وأهدافه، فروض البحث وأهم الدراسات المرتبطة به.

الفصل الثانى: تقرير مراجع الحسابات وأهم التعديلات عليه وفقاً لما صدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية فى يناير ٢٠١٥م.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية، والتى تتناول رأي بعضاً من متخذى قرارات الإستثمار فى الأوراق المالية من قطاع الأعمال المالى ـــــــــ ممثلا فى البنوك، شركات التأمين، وشركات تداول وسمسرة الأوراق المالية ـــــــــ فى مدى أهمية التغيير الحديث فى شكل ومضمون تقرير مراجع الحسابات، وأثر هذا التغيير على قراراتهم بشأن الإستثمار فى الأوراق المالية، ودورها فى تضييق فجوة التوقعات بين معدى ومستخدمى تقرير المراجع.

الفصل الثانى

تقرير مراجع الحسابات وأهم التعديلات عليه

وفقاً لما صدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية فى يناير٢٠١٥م

المقدمة:

يعد تقرير مراجع الحسابات أهم وسيلة لتثقيف المجتمع بطبيعة ونطاق ومحددات عملية المراجعة، ومسؤوليات وواجبات المراجع والإدارة. وقد تعرض تقرير مراجع الحسابات على مدى السنوات القليلة الماضية لإنتقاضة من المنظمات المهنية وواضعى المعايير لعمل تعديلات جوهرية عليه تعكس قيمة عمل المراجع ورأيه الفنى المحايد فى القوائم المالية، وذلك بهدف تضييق فجوة التوقعات بالإضافة الى تعزيز الاتساق الدولي في تقرير مراجع الحسابات [24](IFAC, 2011).

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

ولتحقيق هدف البحث، تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما:

المبحث الأول: يتناول ماهية تقرير مراجع الحسابات وأهميته ومراحل تطوره

المبحث الثاني: يتناول طبيعة ومحتوى التعديلات على شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات وفقاً لما صدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية فى يناير ٢٠١٥م، والتعرف على مبررات حدوث هذه التغيرات والهدف منها.

المبحث الأول

ماهية تقرير مراجع الحسابات وأهميته ومراحل تطوره

ماهية تقريرمراجع الحسابات وأهميته:

يعتبر تقرير المراجع خلاصة عملية المراجعة، وهو وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلا لإبداء رأي فنى 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، وتدفقاتها النقدية عن تلك الفترة، وذلك وفقا للمعايير المحلية أو المعايير الدولية[25](Eleder et al, 2010).

وتتبع أهمية تقرير المراجع مما يلي:[26] (محمود نهار، وصالح الحمود)

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

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

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

أ – إعتماد القوائم المالية الختامية للمنشأة أو تعديلها أو إلغائها.

ب- إبراء ذمة أعضاء مجلس الإدارة أو عدم إبرائها.

ج – إقرار كيفية التصرف فى الأرباح القابلة للتوزيع أو عدم إقرارها.

د – رسم سياسات المنشأة.

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

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

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

مراحل تطورشكل 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 يلقى القبول العام، ويمكن المراجع من نقل نتائج عملية المراجعة بشكل واضح وسهل لمستخدمى القوائم المالية.ففي عام ١٩١٧م كان تقرير مراجع الحسابات عبارة عن فقرة واحدة، تعد بمثابة شهادة من المراجع بصحة قائمة المركز المالى. وكان شكل ومحتوى التقرير كالتالى [27](الصبان، ٢٠٠٥):

تقرير مراجع الحسابات

قمنا بمراجعة الحسلبات الخاصة بشركة..... عن الفترة من..... إلى..... ونشهد بأن الميزانية وقائمة الأرباح والخسائر ـــــــ الموضحة أعلاه ـــــــ قد أعدت وفقا للخطة الموضوعة والمتفق عليها.....

وفى رأينا أنها تمثل المركز المالى للمنشأة فى ـــ / ـــ/ ـــــ ونتائج العمليات عن هذه الفترة.

واستمر هذا الحال حتى عام ١٩٣٤م، وفى هذا العام حذف من تقرير المراجع كلمة شهادة (certify) وتم إستخدام لفظ العرض بعدالة (present fairly)، وهذا يعنى أن تقرير المراجع أصبح يعبر عن رأى المراجع وليس تأكيداً أو ضماناً منه لمحتوى قائمة المركز المالى. وأخذ التقرير فى هذه الفترة الشكل التالى [27](الصبان، ٢٠٠٥):

تقرير مراجع الحسابات

قمنا بفحص الميزانية العمومية لـشركة..... فى ٣١ ديسمبر 19xx، وكذلك قائمة الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ. وفى سبيل هذا الغرض أجرينا الإختبارات 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 نقم بمراجعة تفصيلية للعمليات.

وفى رأينا المبنى على هذا الفحص، الميزانية العمومية المرفقة وقائمة الأرباح والخسائر تعبر بوضوح وصدق عن مركز الشركة فى ٣١ ديسمبر 19xx وعن نتائج عملياتها عن تلك السنة، وذلك وفقا للقواعد (المبادىء) المحاسبية المقبولة والتى جرت الشركة على على إتباعها بثبات خلال الفترة محل الفحص.

وظل تقرير المراجع يتكون من فقرتين هما، فقرة المقدمة وفقرة الرأي حتى صدور معيار التدقيق الدولي رقم (13)في يوليو1994 والخاص بتقرير مراجع الحسابات، بحيث أصبح التقرير المعياري النظيف وفق هذا المعيار يتكون من ثلاث فقرات رئيسة بعد إضافة فقرة عن نطاق عملية المراجعة، وعليه فقد أصبح التقرير يأخذ الشكل التالي(الصبان، ٢٠٠٥) (٢٧):

تقرير مراجع الحسابات

الفقرة التمهيدية:

لقد قمنا بمراجعة الميزانية العمومية الشركة..... كما هى فى ٣١ ديسمبر 19xx وبيانى الأرباح والخسائر والتدفقات النقديةالمتعلقة بها عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ. إن البيانات المالية هى من مسئولية إدارة الشركة. إن مسئوليتنا هى إبداء الرأى على هذه البيانات المالية إستناداً 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 أى خطأ جوهرى. عملية المراجعة تشمل فحصاً على أساس إختبارى، الأدلة المؤيدة للمبالغ والإفصاحات الواردة فى البيانات المالية،

كما تشمل المراجعة تقييم للأسس المحاسبية المستخدمة وللتقديرات الهامة التى قامت بها الإدارة وتقييم العرض العام للبيانات المالية، وفى إعتقادنا أن مراجعتنا توفر أساساً معقولاً إستندنا إليه فى إبداء رأينا عن تلك البيانات.

فقرة الرأى

وفى رأينا أن البيانات المالية المشار إليها أعلاه تمثل بعدالة، من كافة النواحى الجوهرية، المركز المالى لشركة.... كما هى فى ٣١ ديسمبر 19xx ونتيجة عملياتها وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية فى ذلك التاريخ وفقا لمعايير المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً.

وفي عام ٢٠٠٦ أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين تعديلا 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 وفقرة خاصة لمسؤوليات المراجعوحذف جملة مسؤولية الإدارة ومسؤولية المراجع من فقرة المقدمة[28](IFAC, 2005). ويأخذ التقرير الشكل التالى (خداش وآخرون، ٢٠١١)[٢٩]:

تقرير مراجع الحسابات

لقد قمنا بمراجعة البيانات المرفقة لشركة أ ب ج والتى تشمل قائمة المركز المالى كما هى فى ٣١ ديسمبر 20xx وقائمة الدخل وقائمة التغيرات فى 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 الإحتيال أو الخطأ. وتشمل مسئولية الإدارة إختيار وإتباع سياسات محاسبية مناسبة والقيام بعمل تقديرات محاسبية معقولة حسب الظروف.

إن مسئوليتنا هى إبداء رأي حول هذه البيانات إستناداً إلى مراجعتنا، وقد قمنا بإجراء المراجعة حسب معايير المراجعة الدولية، وتتطلب تلك المعايير أن نتقيد بمتطلبات قواعد السلوك المهنى، 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 فى البيانات المالية، وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المراجع المهنى بما فى ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية فى البيانات المالية سواء كانت بسبب الإحتيال أو الخطأ. ومن أجل قيام المراجع بعملية تقييم هذه المخاطر، فإنه قد أخذ بعين الإعتبار 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 ومعقولية التقديرات التى أجرتها الإدارة، وكذلك تقييما للعرض الشامل للبيانات المالية.

نعتقد أن أدلة المراجعة التى حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفر أساساً لإبداء رأينا.

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

ويتضح من الشكل أعلاه أن التعديلات قبل الأخيرة الواردة على المعيار الدولى للمراجعة رقم (٧٠٠) إحتوت على ما يلي) خداش وآخرون،٢٠١١) [٢٩]:

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 بسب 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- تحتوى فقرة مسؤولية المراجع، وفق التعديل الجديد لتقرير المدقق، بعض المسؤوليات والتي لم يحتوى عليها التقرير القديم وأهم هذه المسؤوليات ما يلي:

أ- الإشارة إلى أن التدقيق تم وفقًا لمعايير المراجعة الدولية، وأن هذه المعايير تتطلب أن يلتزم المراجع بالمتطلبات الأخلاقية.

ب- حذف عبارة "وتتضمن عملية المراجعة فحصًا للأدلة، بناء على أساس اختباري."

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."

وفى ١٥ يناير من عام ٢٠١٥م صدر تعديل جديد فى شكل ومضمون تقرير مراجع الحسابات وذلك بصدور المعيار الدولى الجديد للمراجعة رقم(٧٠١) وصدور عدد من التعديلات بالمعايير الأخرى المتعلقة بتقرير المراجع، والتى يبدأ سريان تطبيقها إعتبارا من ١٥ ديسمبر ٢٠١٦م، وهذه التعديلات تمثل تطوراً هاماً فى تقرير المراجع، قد تحقق الكثير مما ينشدة مستخدمى القوائم المالية من معلومات بشأن المراجعة، وربما تساعد على سد فجوة المعلومات بينهم وبين معدى تقارير المراجعة.

وتعد عملية تخصيص قسم جديد بتقرير المراجع يتعلق بالأمور التى يرى أنها شكلت له أهمية خاصة عند قيامه بمراجعة القوائم المالية للمنشأة خلال الفترة محل المراجعة واحدة من أهم هذه التعديلات والتى سوف نتعرف عليها مع غيرها من التغييرات الحديثة فى شكل ومضمون تقرير المراجع بشىء من التفصيل فى المبحث التالى.

المبحث الثانى

طبيعة ومحتوى التعديلات على شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات

وفقا لما صدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية فى يناير ٢٠١٥

أهم التعديلات فى شكل ومحتوى تقرير المراجع:

يهدف أى تعديل على معايير إعداد تقرير مراجع الحسابات إلى زيادة فهم وإدراك مستخدمى القوائم المالية بصفة خاصة والمجتمع بصفة عامة لعملية المراجعة وأهدافها وطبيعة عمل المراجع ومسؤولياته وواجباته. ومع تعدد التعديلات التى تمت على المعايير الدولية لإعداد تقرير المراجع منذ عام ١٩١٧ وحتى عام ٢٠٠٦م إلا أنها لم تمكن من تحقيق هذا الهدف بالشكل المنشود. فجميع التعديلات التى تمت على تقرير المراجع خلال تلك الفترة لم تعزز قيمة تقريره وتضيق فجوة التوقعات بشأنه بين معدى هذا التقرير من ناحية، وبين مستخدميه 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 مسئولية الإدارة ومسئولية المراجع وإجراءات المراجعة لا تقدم إلا القليل من المعلومات التى قد يحتاجها مستخدمى القوائم المالية، الذين يحتاجون للمزيد من المعلومات حول عملية المراجعة وحول المنشأة، والتى تدعم ثقتهم بالقوائم المالية التى صدر بشأنها تقرير المراجع وتساعدتهم على إتخاذ قرارت صحيحة.

فعلى الرغم من وصف التعديلات التى تمت على المعيار الدولى للمراجعة رقم (٧٠٠) الخاص بتقرير المراجع الذى بدأ سريان تطبيقها منذ آخر ديسمبر من عام ٢٠٠٦م بأنها مكنت تقرير المراجع من تقديم تفسيرات واضحة لمسؤوليات المراجع مقابل مسؤوليات الإدارة وأوضحت طبيعة ونطاق ومحددات المراجعة، وأيضا عملت

على تحسين فهم المستخدمين للمراجعة وتوائم توقعاتهم مع المسؤوليات الفعلية لمراجع الحسابات والإدارة وتزيد من ثقتهم فى القوائم المالية[30](IFAC,2008)، إلا أن هذه التعديلات لم تقلل فجوة التوقعات بين معدى تقارير المراجعة وبين مستخدميها مقارنة بالوضع قبل صدور هذا التعديلات 2011)[31] .Gold et al)

وبعد حدوث الأزمة المالية التى أربكت العالم منذ عام ٢٠٠٨م والتى ما زالت تداعياتها مستمرة حتى الآن، عكفت العديد من المنظمات ومن بينها الـ IAASB على إعادة النظر فى شكل ومحتوى تقرير المراجعة;EC,2010;PCAOB,2011) IAASB,2013)[32]. وبعد جهود إستمرت حوالى عامين قامت الـ IAASB فى أول عام ٢٠١٥م بإصدار معيار جديد تحت رقم ٧٠١، وإصدار تعديلات على المعايير الدولية للمراجعة أرقام: ٧٠٠، ٧٠٥، ٧٠٦، ٥٧٠، والمعيار ٢٦٠، على أن يسرى هذا المعيار الجديد وهذه التعديلات إعتباراً من ٢٠١٦/١٢/١٥م.

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

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

يلتزم مراجع الشركات – المسجلة وغير المسجلة– بما يلي:

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

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

- وصف للمسئولية الخاصة بكل من إدارة المنشأة والمراجع تجاه إستمرارية المنشأة.

- وجود قسم مستقل بالتقرير تحت عنوان عدم التأكد المتعلق بإستمرارية المنشأة.
- عرض للأحداث أو الأمور التى تشكل تحديات أمام الإفصاح الملائم للقوائم المالية والتى تدعو للشك فى قدرة
- المشأة على الإستمرار.

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

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

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

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

١- وجود قسم مستقل جديد بتقرير المراجع للشركات المسجلة بالبورصة يتعلق بأمور خاصة بالمراجعة، والتى هى فى حكم المراجع المهنى كانت الأكثر أهمية عند مراجعتة للقوائم المالية للفترة الحالية. وذلك وفقاً لما جاء بالمعيار الدولى الجديد للمراجعة رقم ٧٠١.

٢- الإفصاح عن إسم شريك المراجعة. وذلك وفقا لمتطلبت تعديلات المعيار الدولى للمراجعة رقم ٧٠٠.

وعلى ضوء ما تطلبه المعيار الجديد رقم ٧٠١ ومتطلبات التعديلات فى المعايير الأخرى – المذكورة سابقاً-، تصبح عناصر تقرير المراجع بالترتيب بشكل أفقى هى كالتالى .[33](IFAC, 2014):

- عنوان التقرير
- المقدم له التقرير
- راي المراجع
- اساس راي المراجع
- استمرار المنشأة
- الامور الهامة للمراجعة
- المعلومات الاخرى
- مسئولية اعداد القوائم المالية
- مسئولية المراجع عن مراجعة القوائم المالية
- المسئولية عن التقارير الاخرى
- اسم شريك المراجعة
- توقيع المراجع
- تاريخ تقرير المراجع

وفيما يلى شكل تقرير المراجع فى ضوء ما ورد عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية فى 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 اي بي سي وشركاتها التابعة (المجموعة) في ٣١ ديسمبر 20X1، و عن الأداء المالي الموحد والتدفقات النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وذلك وفقا 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 وفقا للمعايير الدولية للمراجعة ومسؤولياتنا بموجب تلك المعايير، إضافة لوصف مسؤوليات مراجع الحسابات لمراجعة القوائم المالية الموحدة الوارد بالقسم الخاص بالمسئوليات الواردة بقسم مستقل بتقريرنا، نحن مستقلون عن المجموعة بالمعنى المقصود في المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة أو فى القانون أو اللوائح المعمول بها ووفقاً لمسؤولياتنا تحت تلك المتطلبات الأخلاقية الأخرى. ونحن نعتقد أن أدلة المراجعة التى حصلنا عليها هى كافية ومناسبة وتعد أساساً لرأينا.

مسائل المراجعة الرئيسية:

مسائل المراجعة الرئيسية هي تلك الأمور التي، في تقديرنا المهني، كانت تشكل أهمية خاصة في مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة. وتم اختيار المسائل التى شكلت أهمية خاصة لمراجعة الحسابات من المسائل التى تناقش مع القائمين على الحوكمة، ولكنها لا تمثل جميع المسائل التى 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 فى القوائم المالية الموحدة وفقاً لأى من هذه المسائل الرئيسية لمراجعة الحسابات والموضحة أدناه، ونحن لا نبدي رأياً مستقلاً بشأن هذه المسائل بصفة فردية.

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

الشهرة:

تحت معايير التقارير المالية الدولية، يتعين على المجموعة القيام بإعادة تقييم الشهرة لقياس مقدار الإنخفاض بها. وإعادة تقييم الشهرة هذا العام ترتب عليه إنخفاض كبير بقيمتها، وقد كانت مراجعتنا لعملية التقييم معقدة وحكمية للغاية وتقوم على الافتراضات التي تتأثر بظروف السوق أو بالظروف الاقتصادية المتوقعة مستقبلاً، ولا سيما في [البلدان X و Y]. ونتيجة لذلك إحتوت إجراءات المراجعة التي قمنا بها إعتمادنا على خبير لمساعدتنا في تقييم الافتراضات والمنهجيات المستخدمة من قبل المجموعة، ولا سيما تلك المتعلقة بنمو الإيرادات المتوقعة وهوامش الربح. وركزنا أيضا 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)، التى تشرح على وجه التحديد أن أى تغيير طفيف في الافتراضات الرئيسية المستخدمة يمكن أن يؤدي إلى زيادة الإنخفاض في قيمة رصيد الشهرة في المستقبل.

تقييم الأدوات المالية:

يتم تضمين إفصاحات المجموعة عن هيكل الأدوات المالية في الملاحظة رقم (٥). الإستثمارات 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 إهتمام خاص عند مراجعتها. وقد قررت المجموعة استخدام نموذج تطور الوحدة لتقييم الأدوات المالية، وقد بحثنا أسباب إستخدام الإدارة لهذا النموذج، وناقشنا هذا وفقا لتعهدات الحوكمة، وخلصنا إلى أن إستخدام إدارة المجموعة لهذا النموذج كان مناسباً إلى حد ما. وشملت إجراءات المراجعة التي قمنا بها أيضا، إختبار الضوابط الإدارية والمتعلقة بتطوير ومعايرة النموذج ونؤكد أن الإدارة قد قررت أنه ليس من الضروري إجراء أي تعديلات في النموذج لتعكس افتراضات أن المشاركين فى السوق سوف تستخدم في ظروف مماثلة.

إكتساب شركة XYZ:

كما هو موضح في الإيضاح رقم (٢)، في ديسمبر 20X1، المجموعة أكملت عملية اكتساب الشركة XYZ. وهى من الشركات الخاصة الكبيرة. كما في ٣١ ديسمبر 20X1، أكملت المجموعة المحاسبة عن عملية الاستحواذ المبدئية. وستقوم المجموعة بالمحاسبة عن عملية اكمال الإكتساب خلال20X2، والمبالغ المسجلة كما في ٣١ ديسمبر20X1سوف تتغيير. 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 الإكتساب الأولية والأعمار الإنتاجية المرتبطة الأصول غير الملموسة المقتناة ينطوي على حكم الإدارة بشكل كبير نظرا 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 والإعتراف لحجم الإيرادات بما في ذلك تحديد التوقيت المناسب للاعتراف، تم بشكل كبير على حكم الإدارة. نحن

حددنا الإيرادات للعقود طويلة الأجل باعتبارها خطرا كبيرا تتطلب دراسة ومراجعة خاصة. وذلك لأنه فى حالة وجود اتفاقات جانبية قد تؤدى إلى تعديل فعال للعقود الأصلية، والاتفاقات الجانبية مثل هذه قد تكون غير مسجلة عن غير قصد أو تخفى عمدا وبالتالي تسبب أخطاء جوهرية قد تصل للغش. بالإضافة إلى اختبار الضوابط التى وضعتها المجموعة لعمليات الدخول في وتسجيل العقود طويلة الأجل وإجراءات المراجعة الأخرى، ونحن نرى من الضروري تأكيد شروط هذه العقود مباشرة مع العملاء واختبارالمدخلات المعدة من قبل الإدارة المتعلقة بالاعتراف بالإيرادات. بناء على إجراءات المراجعة التى قمنا بها لم نجد دليلا على وجود اتفاقات جانبية. والإفصاح حول إعتراف للمجموعة حول الإيرادات في ملخص السياسات المحاسبية الهامة في الملاحظة رقم (١)، وكذلك بالملاحظة رقم (٤).

فرض إستمرار المجموعة:

تم إعداد البيانات المالية الموحدة للمجموعة وفقاً لفرض الإستمرار فى المحاسبة. إستخدام هذا الفرض المحاسبى هو المناسب ما لم تتجه الإدارة لتصفية المجموعة أو وقف نشاطها. كجزء من مراجعتنا للقوائم المالية الموحدة خلصنا إلى أن إستخدام الإدارة لفرض الإستمرارية في إعداد القوائم المالية الموحدة للمجموعة هو المناسب. ولم تظهر الإدارة ما يثير شكوكاً كبيرةً حول قدرة المجموعة على الاستمرار مستقبلاً. واستنادا 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 التى لم تخضع للمراجعة، والتى لم نبدى رأياً فنياً بشأنها.

مسؤوليات الإدارة عن القوائم المالية الموحدة:

إن الإدارة مسؤولة عن إعداد وعرض هذه البيانات المالية الموحدة وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية، وكذلك مسئولة عن الرقابة الداخلية التي تمكن من إعداد بيانات مالية موحدة خالية من أى أخطاء جوهرية، سواء كانت ناشئة عن احتيال أو خطأ. والقائمين على نظام الحوكمة عليهم مسؤولة الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للمجموعة. أما مسؤوليات مراجع الحسابات عن مراجعته للقوائم المالية

الموحدة ترتبط باللحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية الموحدة ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناشئة عن إحتيال أو عن خطأ، ونحن لا يضمن أن عملية المراجعة التي تمت وفقا للمعايير الدولية ستكشف دائما كل الأخطاء الجوهرية فى حال وجودها. فهذه الأخطاء يمكن أن تنشأ من الغش، ووجود مثل هذه الأخطاء من المتوقع أن تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمى هذه القوائم المالية الموحدة.

المواد المتبقية في هذا القسم تجدها في ملحق تقرير مراقب الحسابات، أو على الموقع الإلكتروني (فى حالة وجود نص بالقانون أو بمعايير المراجعة المحلية يسمح بذلك صراحة، ولا تشمل هذه المواد المتبقية ما يعد وفقاً لمعايير المراجعة الدولية جزاً من عملية المراجعة، وما يرتبط بممارسة الشك المهنى في جميع مراحل المراجعة. نحن أيضاً مسئولون عن ما 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، ومعقولية 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 تواصلنا مع القائمين على الحوكمة فيما يتعلق بنطاق تخطيط وتوقيت المراجعة ونتائجها، وأوجه القصور في الرقابةالداخلية بالشركة. وقد امتثلنا للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بشأن استقلالنا، والتواصل مع القائمين على الحوكمة بشأن هذا المتطلبات وغيرها من المسائل التي قد يكون لها أى 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 فى معايير المراجعة المحلية.

شريك المراجعة هو:

توقيع المراجع:

عنوان المراجع:

التاريخ

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

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

ووفقا لهذا المعيار يحتوى هذا القسم الجديد بتقرير المراجع على الأمور التى تعد من وجهة نظر الحكم المهنى للمراجع بأنها كانت الأكثر أهمية فى مراجعة القوائم المالية للمنشأة فى الفترة الحالية، والتى يمكن انتقائها من بين الأمور التى ينقلها المراجع وفقا لتعهدات نظام الحوكمة، وتشمل: [34](ISA 701,para.7,8).

- البنود التى تشكل مخاطر مرتفعة بالقوائم المالية وفقا لمتطلبات المعيار الدولى للمراجعة المعدل رقم ٣١٥.

- البنود التى يواجه المراجع عند مراجعته لها العديد من الصعوبات المتعلقة بأدلة الإثبات، كمناطق التقدير والحكم الشخصى لإدارة المنشأة والتى غالباً ما ترتبط بخاصية عدم التأكد.
- البنود التى تحتاج من المراجع التركيز عليها فى مرحلة التخطيط للمراجعة كالمتعلقة بتحديد جوانب النقص الهامة فى نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وكذلك البنود المتعلقة بالعمليات والأحداث الهامة التى وقعت خلال فترة المراجعة.

وقد وضع المعيار الدولى للمراجعة رقم ٧٠١ إرشادات للمراجع لمساعدته عند تحديد مفتاح أمور المراجعة من أهمها:

- طبيعة ومحتوى الإتصال وفقاً لتعهدات الحوكمة.
- البنود الهامة لزيادة فهم وإدراك مستخدمى القوائم المالية لمحتويات هذه القوائم.
- طبيعة ومستوى تعقد السياسات المحاسبية أو الإختيار غير الموضوعى للإدارة بين السياسات والبدائل المحاسبية بالمقارنة بالمنشآت الأخرى بذات النشاط.
- طبيعة البنود من حيث الجوانب الكمية / الوصفية، الصحة / الخطأ، الإفصاح الخاطئْ بسبب الخداع.
- طبيعة ومحتوى الجهد الذى يحتاجه المراجع لمراجعة الأمر، ويدخل فى ذلك المهارات المتخصصة والمعارف التى تحتاج للطبيعة الإستشارية من خارج فريق المراجعة.
- طبيعة الصعوبات عند تطبيق إجراءات المراجعة، تقييم نتائج هذه الإجراءات، والحصول على أدلة الإثبات المناسبة.

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

- أن تكون هذه الأمور من زاوية الحكم المهنى المحترف للمراجع، هى الأكثر أهمية والأكثر تأثيراً فى عملية مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية.
- أن هذه الأمور يتم إختيارها من بين الأمور التى ينقلها وفقاً لتعهدات نظام الحوكمة (المعيار الدولى للمراجعة ٢٦٠)، ولا تشمل كل الأمور التى قام بمناقشتها وفقاً لهذه التعهدات.
- أن إجراءات المراجعة المتعلقة بهذه الأمور سبق تصميمها فى السياق العادى لمراجعة القوائم المالية.
- المراجع لا يعدل رأية وفقاً لأى من هذه الأمور، ولا يعبر عن رأيه بكل أمر منها منفردا.
- وصف كل أمر من هذه الأمور يتم أسفل عنوان ثانوى مع الإشارة إلى سبب كونه من الأمور الهامة للمراجعة والمرجع المتعلق بالإفصاح عنه بالقوائم.
- الأمور التى قد تدعو المراجع لتقديم رأي مشروط وفقاً للمعيار ٧٠٥ المعدل والأمور المتعلقة بحالات عدم التأكد التى تدعو للشك حول قدرة المنشأة على الإستمرار وفقاً للمعيار ٥٧٠ المعدل لا تدخل ضمن قسم مفاتيح أمور المراجعة ويمكن الإشاره لها فى المقدمة اللغوية لهذا القسم.
- فى حالة عدم وجود أمور هامه للمراجعة، على المراجع أن يذكر ذلك صراحة بتقريره.
- على المراجع أن يقوم بتوثيق هذه الأمور الهامة للمراجعة والتى يوضحها بتقريره وفقا لما بالمعيار ٢٣٠.

الحاجة لتغيير شكل ومحتوى تقرير المراجع:

تهدف أي تعديلات على تقرير المراجع إلى تحقيق الهدفين الأساسيين لتقرير المراجع وهما:

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

وهذين الهدفين هما جوهر حاجة مستخدمى القوائم المالية من تقرير مراجع الحسابات، وعليه تعد عملية تلبية حاجات مستخدمى القوائم المالية هى المبرر الرئيسى لأى تعديل. وعلى ضوء إستقصاء حديث مع مستخدمى القوائم المالية تتمثل هذه الحاجات فيما يلي [35](Chasan,2011):

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

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

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

فوجود تقييم للمراجع بتقريره بشأن بنود القوائم المالية التى خضعت لتقديرات وحكم الإدارة سوف يعزز الثقة فى هذه القوائم لأنه إذا كانت الإدارة قد تتحيز لمصلحتها عند وضع هذه التقديرات، فإن المراجع هو الشخص المستقل الذى يفترض

ان يكون تقييمه لهذه التقديرات تقييماً موضوعياً. كما أن إحتواء تقرير المراجع المستقل لهذا التقييم سوف يزيد من درجة المصداقية فى المعلومات التى تحويها القوائم المالية [36](IAASB,2011).

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

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

٣- الإشارة إلى العمليات غير العادية والتغيرات الهامة الأخرى:

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

٤- بيان جودة السياسات والممارسات المحاسبية:

مسح الـ The PCAOB's Investor Advisory Group (IAG)، أوضح أن ٦٥% من المجيبون على الإستقصاء يرغبون فى أن يوضح تقرير المراجع بيان مدي جودة السياسات والممارسات المحاسبية التى طبقت فى إعداد القوائم المالية، ولا يكتفى التقرير ببيان إتباع المنشأة لقواعد وممارسات محاسبية مقبولة. فتعدد

السياسات والخيارات المحاسبية المقبولة، يجعل اختيار إحداها دون غيره عملية مقبولة محاسبياً دون النظر لمدى جودتها، فمما لا شك فيه أن البدائل والخيارات المحاسبية لا تتساوى فى الجودة، وبالتالى إفصاح المراجع بتقريره عن جودة السياسات وليس قبولها يعد أمراً هاماً لمستخدمى القوائم المالية خصوصا عند تغيير الإدارة لأى سياسة محاسبية متبعة.

خلاصة القول، توسعة تقرير المراجع وفقا لرأى مستخدمى القوائم المالية تتمثل فى التالى [37](Gray, Turner, Coram, and Mock 2011):

- زيادة المعرفة الخاصة بالمنشأة التى تساعد على التنبؤ وإتخاذ القرارات
- زيادة الشفافية حول دور أطراف عملية المراجعة وإجراءاتها.

ضوابط تغيير شكل ومحتوى تقرير المراجع:

توسعة تقرير المراجع ليشمل عناصر عن الأمور الهامة للمراجعة وفق ما جاء بالمعيار الدولى للمراجعة رقم ٧٠١ ووفق ما جاء بالتعديلات على المعيار الدولى للمراجعة رقم ٧٠٠ يجب أن تتم فى ضوء الضوابط التالية [38](PwC,2011):

١- توسعة تقرير المراجع يجب أن تحقق ما يلي:

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

ب- تعزيز قيمة المراجعة لدى مستخدمى القوائم المالية، فالمستخدمين للقوائم المالية يجب أن يلمسوا قيمة حقيقية من التوسعة، وأن تكون مستمرة وأن تتخطى منافعها التكلفة للمستخدمين.

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

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

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

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

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

المقدمة:

يتناول هذا الفصل بيان أثر التغير فى شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات – وفقاً لمتطلبات المعيار الدولى للمراجعة رقم ٧٠١ ووفقا لمتطلبات التعديلات بالمعايير الأخرى المرتبطة بتقرير المراجع ـــــــ على تحسين مستوى الإفصاح عن عملية المراجعة والقوائم المالية، وتعزيز قيمتة وتضييق فجوة توقعات مستخدمى القوائم المالية بشأنه.

ولتحقيق هذا الهدف، تم تصميم قائمة إستقصاء تحتوى على مزيج من الأسئلة تتعلق بقياس أهمية هذا التغيير فى شكل ومحتوى تقرير مراجعة القوائم المالية للوحدة لمستخدمى هذا التقرير، وقياس أثره على تحسين مستوى الإفصاح والشفافيةة تجاه عملية المراجعة، ومساعدة مستخدميه على إتخاذ قراراتهم بشكل صحيح، وفى المجمل تضييق فجوة التوقعات الموجودة بين معدى ومستخدمى تقارير المراجعة. وتم توزيع هذه الإستمارة على عينة من المستثمرين – بصفتهم أحد أهم مستخدمى تقارير المراجعة – ممثلة للبنوك، شركات التأمين، وشركات سمسرة وتداول الأوراق المالية. وتم تحليل البيانات التي جمعت من خلال هذه القائمة باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية الملائمة المتمثلة في الأساليب والتى سيرد ذكرها فى المبحث الأول من هذا الفصل.

والدراسة بهذا الفصل تم تقسيمها إلى مبحثين هما:

المبحث الأول: أسس الدراسة الميدانية

المبحث الثانى: نتائج الدراسة الميدانية

المبحث الأول

أسس الدراسة الميدانية

تمهيد:

يتناول الباحث فى هذا المبحث عرضاً لمجتمع الدراسة الميدانية والعينة التى تشملها الدراسة، وطريقة جمع البيانات من عينة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة فى تحليل هذه البيانات، وذلك على النحو التالى:

طبيعة مجتمع وعينة الدراسة

لتحقيق الهدف من الدراسة الميدانية المتمثل فى التعرف على أهمية وأثر تغيير شكل ومحتوى تقرير المراجع وفقا لما أقره مجلس معايير المراجعة الدولية فى٢٠١٥/١/١٥ من معيار جديد تحت رقم ٧٠١، ومن تعديلات فى المعايير أرقام 700، ٧٠٥، ٧٠٦، ٥٧٠، ٢٦٠. على تحسين قرارات الإستثمار بالأوراق المالية الإستثمارية وتضييق فجوة التوقعات بين معدى تقارير المراجعة من ناحية وبين مستخدمى هذه التقارير ومنهم المستثمرين فى الأوراق المالية من ناحية أخرى. وقد تم تحديد مجتمع الدراسة فى مسئولى إدارة الإستثمار بالأوراق المالية بكل من البنوك، شركات التأمين، وشركات تداول وسمسرة الأوراق المالية.

الجدول التالى يظهر حجم مجتمع الدراسة

جدول رقم (١)

مكونات مجتمع الدراسة

القطاع	العدد
البنوك	٤٠
شركات التامين	٢٢
شركات سمسرة وتداول الاوراق المالية	١٤٨
الإجمالي	٢١٠

ولتحديد حجم العينة في هذه الدراسة استخدمت المعادلة التالية[39](Berenson et al,2006):

ن = ح/{ (ح/ج) +(خ٢ /ي٢)}

حيث أن:

ن: حجم عينة الدراسة.

ح: النسبة الثابتة في المعادلة وهي٢٥%.

ج: حجم مجتمع الدراسة.

خ: الخطأ العشوائي المسموح به.

ي: القيمة المأخوذة من التوزيع الطبيعي عند مستوى ثقة معين(علـــى فـــرض أن مستوى الثقة % 95تكون **ي**= 1.96).

وبإستخدام مستوى ثقة (% 95) ونسبة (٢٥%) وخطأ مسموح به (0.10)، فإن حجم العينة سيكون كما يلي:

حجم العينة = (0.25)/{(٠,٢٥)/(210)+(3.8416)/(0.01)} = ٦٦ مفردة

وقد تم توزيع هذه العينة على طبقات مجتمع الدراسة بنسبة تمثيل كل منها فـــى المجتمع، وذلك كما يتضح من الجدول التالى:

جدول رقم (٢)

بيان بمكونات عينة الدراسة

القطاع	النسبة	حجم العينة
البنوك	%٢٠	١٣
شركات التأمين	%١٠	٧
شركات سمسرة وتداول الأوراق المالية	%٧٠	٤٦
الإجمالى	%١٠٠	٦٦

طريقة جمع وتحليل بيانات الدراسة الميدانية

قام الباحث بجمع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة الميدانية باستخدام قائمة إستقصاء وزعت على مسئولى إدارة الإستثمار بعينة البحث. وقد كان موقف الإجابات على الإستمارات الموزعة كالتالى:

جدول رقم (٣)

بيان بقوائم الإستقصاء المسلمة والمستلمة

القطاع	الإستمارات الموزعة	الإستمارات المستلمة غير الصالحة	الإستمارات المستلمة الصالحة	نسبة الردود الصالحة
البنوك	١٣	١	١٢	% ٩٢
شركات التأمين	٧	٠	٧	%١٠٠
شركات سمسرة وتداول الأوراق المالية	٤٦	٥	٤١	% ٨٩
الإجمالى	٦٦	٦	٦٠	% ٩١

ولتحقيق هدف الدراسة، صممت إستمارة الإستقصاء لتحوى أقساما ثلاثة وهى كالتالي:

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

القسم الثاني: صمم لقياس مدى أهمية التعديلات فى شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات وفقاً لما صدر عن مجلس معايير المراجعة الدولية فى يناير ٢٠١٥، وإحتوى هذا القسم على قائمة تضم تسع فقرات تعبر عن أهم التعديلات على شكل

ومحتوى تقرير المراجع، وقد تم اعتماد مقياس ليكرت بدرجاته الخمس لقياس درجة هذه الأهمية (مهم جدًا، مهم، متوسط الأهمية، قليل الأهمية، غير مهم) لتحديد أهمية هذه التعديلات.

القسم الثالث: صمم لقياس أثر هذه التعديلات التي أجريت على تقرير مراجع الحسابات في تحسين مستوى الإفصاح والشفافية

فى تقرير مراجعى الحسابات وتضييق فجوة التوقعات بينهم وبين من يستخدمون تقريرهم. وقد احتوى هذا القسم على قائمة تضم تسع فقرات. وقد تم اعتماد مقياس ليكرت بدرجاته الخمس (تأثيرها كبير جدا، تأثيرها كبير، تأثيرها متوسط، تأثيرها قليل، غير مؤثرة) لتحديد أثر هذه التعديلات.

الأساليب المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة الميدانية:

لتحقيق اهداف الدراسة الميدانية للبحث، إستخدم الباحث الأساليب والإختبارات الإحصائية التالية:

١- أساليب الإحصاءات الوصفية Descriptive Statistics:

أ- **الوسط الحسابي** Mathematical mean، **والإنحراف المعياري** Standard Deviation وهي من أشهر مقاييس النزعة المركزية، Central Tendency وأوسعها استخداماً.

ب- **التكرارات** Frequencies **والنسب المئوية** Percentages حيث تم إستخدام التكرارات والنسب المئوية فى الحصول على الفئات المختلفة من درجات الموافقة وعدم الموافقة.

٢- الإختبارات الإحصائية Statistical Tests

ج- **اختبار الثبات لأداة الدراسة:** وذلك باستخدام Alpha Cronbach's ويكون معامل الثبات مقبولاً لأهداف البحث العلمي إذا زاد عن ٦٠%

2003, Sekaran, Uma)[40]). قام الباحث باختبار ثبات عبارات البيانات الأساسية لقائمة الاستقصاء بتطبيق اختبار ألفا كرومباخ وقد كانت النتيجة أكثر من ٦٠% وهو ما يعنى تمتع العبارات التى تحتويها قائمة الإستقصاء بالثبات، وبالتالي يمكن الاعتماد على أداة الدراسة لاختبار الفرضيات.

د- **اختبار كا^{٢}** (Chi-Square): ويعد هذا الإختبار من أهم وأكثر المقاييس الإحصائية شيوعا فى تحليل نتائج الأبحاث الخاصة بالإتجاهات، ويعتمد إختبار **كا^{٢}** على مقابلة التكرارات المشاهدة مع التكرارات المتوقعة من ذات الظاهرة، وتحسب **كا^{٢}** وفقا للمعادلة التالية [41](حبيب، محمد الدسوقى، ٢٠٠١):

كا^{٢} المحسوبة = مجـــ { (ش – ت)^{٢}/ ت } حيث أن:

ش: التكرارات المشاهدة،

ت: التكرارات المتوقعة (الإحتمال x حجم العينة)

المبحث الثانى

نتائج الدراسة الميدانية

تمهيد:

يختص هذا المبحث بتحليل نتائج الدراسة الميدانية لاختبار فروض البحث، والتعرف على اتجاهات آراء المجموعات الثلاثة التي تشملها العينة المختارة، وسوف يتم اختبار كل فرض من فروض البحث من خلال التحليل الإحصائي (التحليلي والوصفي) لإجابة كل فقرة من الفقرات المتعلقة بالفرض ثم التعليق عليها، وأخيراً تحديد النتائج العامة للدراسة الميدانية، وفيما يلي توضيح لكل منها بالتفصيل.

أولا: رأي المستقصى منهم حول درجة أهمية التغيير فى شكل ومضمون تقرير مراجع الحسابات لمستخدمى هذا التقرير

الجدول التالى يعرض ملخص لآراء عينة من متخذى قرار الإستثمار فى الأوراق المالية بالمؤسسات المالية ممثلة فى البنوك، شركات التأمين، وشركات تداول وسمسرة الأوراق المالية حول أهمية التغيير فى شكل ومضمون تقرير مراجع الحسابات لمستخدمى هذا التقرير.

جدول رقم (٤)

ملخص آراء المستقصى منهم حول أهمية تغيير شكل ومضمون تقرير المراجع عند إتخاذ قرار الإستثمار بالأوراق المالية

الكود	الأسئلة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	كا٢	مستوى الدلاله
١,١	ما مدي أهمية نقل فقرة رأى المراجع إلى صدارة تقريره عند إتخاذ قرارك الإستثمارى	٥ ٨%	١ ٢%	١٦ ٢٧%	٢٩ ٤٨%	٩ ١٥%	٧,٩٣	٠,٤٤
٢,١	إلى أى درجة من الأهمية عند إتخاذ قرارك الاستثمارى إحتواء تقرير المراجععلى فقرة تلى فقرة الرأى، توضح الأسس التى إعتمد عليها المراجع عند تكوين رأيه	٠	٠	١٢ ٢٠%	٣٣ ٥٥%	١٥ ٢٥%	٦,٢٠	٠,١٩

الكود	الأسئلة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	كا٢	مستوى الدلاله
٣,١	ما مدى أهمية إحتواء تقرير المراجع على وصف للمسئولية الخاصة بكل من إدارة المنشأة والمراجع تجاه إستمرارية المنشأة عند إتخاذ قرارك الإستثمارى.	١ ٢%	٦ ١٠%	١٣ ٢٢%	٢٩ ٤٨%	١١ ١٨%	١٢,٣	٠,١٤
٤,١	إلى أى مدي وجود قسم مستقل بالتقرير تحت عنوان عدم التأكد المتعلق بإستمرارية المنشأة يعد من الأمور الهامة عند إتخاذ قرارك الإستثمارى	١ ٢%	٨ ١٣%	٩ ١٥%	٣٨ ٦٣%	٤ ٧%	٢٧,٦٥	٠,٠٠١
٥,١	إلى أى مدى من الأهمية لإتخاذ قرارك الإستثمارى أحتواء تقرير المراجع عرضا للأحداث أو الأمور التى تشكل تحديات أمام الإفصاح الملائم للقوائم المالية والتى تدعو للشك فى قدرة المشأة على الإستمرار	٦ ١٠%	٧ ١٢%	٩ ١٥%	٣٥ ٥٨%	٣ ٥%	١٤,٩٥	٠,٠٦
٦,١	إلى أى مدى من الأهمية لإتخاذ قرارك الإستثمارى أحتواء تقرير المراجع بيان حول إستقلال المراجع وتحقق المسئولية الأخلاقية للمراجع والإفصاح عن مصادر صلاحية هذه المسئولية الأخلاقية أو الإشارة لكود هيئة المعايير الأخلاقية الدولية والخاصة بالمحاسبين المعتمدين.	٠	٢ ٣%	١٤ ٢٣%	٤٠ ٦٧%	٤ ٧%	٢١,٣٢	٠,٠٠٢
٧,١	إلى أى مدى من الأهمية لإتخاذ قرارك الإستثمارى أحتواء تقرير المراجع لعناصر تصف مسئوليات المراجع فى صلب التقرير أو فى ملحق بالتقرير أو على موقع الشركة إذا تطلب القانون أو التنظيم أو معايير المراجعة المحلية ذلك.	١ ٢%	٣ ٥%	٢١ ٣٥%	٣٥ ٥٨%	٠	١٥,٨٤	٠,٠١٥
٨,١	إلى أى مدى وجود قسم مستقل بتقرير مراجعة الشركات المسجلة بالبورصة يتعلق بأمور خاصة بالمراجعة، والتى هى فى حكم المراجع المهنى كانت الأكثر أهمية عند مراجعتة للقوائم المالية للفترة الحالية يعد من الأمور الهامة عند إتخاذ قرارك الإستثمارى.	٠	١ ٢%	١٧ ٢٨%	٣٠ ٥٠%	١٢ ٢٠%	١٠,٧٢	٠,٠٩٧
٩,١	إلى أى مدى الإفصاح عن إسم شريك المراجعة يعد من الأمور الهامة عند إتخاذ قرارك الإستثمارى.	٠	٢ ٣%	٢٣ ٣٨%	٢٦ ٤٣%	٩ ١٥%	١٠,٦٧	٠,٠٩٩

ثانياً: إختبار الفرض الأول:

ينص هذا الفرض على أنه: لا توجد إختلافات ذات دلالة احصائية بين فئات المستثمرين فى الأوراق المالية حول أهمية التغيير فى شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات ـــــــ وفقاً لما ورد بمعيار المراجعة الدولى الجديد رقم (٧٠١)، ووفقا

لما ورد بالتعديلات على المعايير الأخرى المرتبطة بتقرير المراجع ـــــــــــــ بالنسبة لهم بصفة خاصة ولجميع مستخدمى تقرير المراجع بصفة عامة.

(١) تحليل إجابة الفقرة رقم (١,١) والمتعلقة بقياس أهمية نقل فقرة رأى المراجع إلى صدارة تقريره عند إتخاذ قرار الإستثمار بالأوراق المالية:

تم اختبار هذه الفقرة من خلال التحليل الإحصائي لإجابة الفقرة فى قائمة الاستقصاء، وذلك كما يلي:

(أ) باستخدام اختبارPearson Chi-Square لتحليل الاختلاف بين آراء المجموعات الثلاثة تبين أن قيمة كا^{2} المحسوبة بلغت (٧,٩٣) وهى أقل من القيمة الجدولية (١٥,٥١)، لذلك يتم قبول الفرض العدمى، وهو عدم وجود اختلاف في الآراء بين المجموعات

(ب) أن متوسط العينة ككل هو (٣,٦) وأن الرقم الأكثر تكراراً هو (٤).

(ت) بلغت نسبة التكرارات التى تزيد عن (٣)، والتى تعبر عن الموافقين والموافقين بشدة (٦٣%) من حجم العينة.

التحليل: يشير ذلك بوضوح إلى وجود اتفاق عام في آراء المجموعات الثلاثة على أن نقل فقرة الرأي فى صدر التقرير يشكل أهمية لهم عند إتخاذ قرار الإستثمار بالأوراق المالية.

(٢) تحليل إجابة الفقرة رقم (١,١) والمتعلقة بقياس أهمية أن يلي فقرة رأى المراجع بيان بالأسس التى إعتمد عليها المراجع فى إبداء رأيه.

تم اختبار هذه الفقرة من خلال التحليل الإحصائي لإجابة الفقرة فى قائمة الاستقصاء، وذلك كما يلي:

(أ) باستخدام اختبارPearson Chi-Square لتحليل الاختلاف بين آراء المجموعات الثلاثة تبين أن قيمة كا^{2} المحسوبة بلغت (٦,٢٠) وهى أقل من

القيمة الجدولية (٩,٤٩)، لذلك يتم قبول الفرض العدمى، وهو عدم وجود اختلاف في الآراء بين المجموعات

(ب) أن متوسط العينة ككل هو (٤,٠٥) وأن الرقم الأكثر تكرارا هو (٤).

(ت) بلغت نسبة التكرارات التى تزيد عن (٣)، والتى تعبر عن الموافقين والموافقين بشدة (٨٠%) من حجم العينة.

التحليل: يشير ذلك بوضوح إلى وجود اتفاق عام في آراء المجموعات الثلاثة على أن وضع فقرة تلي فقرة الرأي توضح الأسس التى إعتمد عليها المراجع فى تكوين رأيه يعد من الأمور الهامة للإعتماد على رأي المراجع فى القوائم الماليةللشركات التى يرغب المستثمرون فى الإستثمار فيها.

(٣) تحليل إجابة الفقرة رقم (٣,١) والمتعلقة بقياس أهمية وصف المسئولية الخاصة بكل من إدارة المنشأة والمراجع

تجاه إستمرارية المنشأة عند إتخاذ قرارك الإستثمارى:

تم اختبار هذه الفقرة من خلال التحليل الإحصائي لإجابة الفقرة فى قائمة الاستقصاء، وذلك كما يلي:

(أ) باستخدام اختبارPearson Chi-Square لتحليل الاختلاف بين آراء المجموعات الثلاثة تبين أن قيمة كا^{2} المحسوبة بلغت (١٢,٣) وهى أقل من القيمة الجدولية (١٥,٥١)، لذلك يتم قبول الفرض العدمى، وهو عدم وجود اختلاف في الآراء بين المجموعات

(ب)أن متوسط العينة ككل هو (٣,٧) وأن الرقم الأكثر تكرارا هو (٤).

(ت)بلغت نسبة التكرارات التى تزيد عن (٣)، والتى تعبر عن الموافقين والموافقين بشدة (٦٦%) من حجم العينة.

التحليل: يشير ذلك بوضوح إلى وجود اتفاق عام في آراء المجموعات الثلاثة على أن إحتواء تقرير المراجع على وصف المسئولية الخاصة بكل من إدارة المنشأة

والمراجع تجاه إستمرارية المنشأة يعد من الأمور الهامة عند إتخاذ قرار الإستثمار فى الأوراق المالية.

(٤) تحليل إجابة الفقرة رقم (٤,١) والمتعلقة بقياس أهمية وصف المسئولية الخاصة بكل من إدارة المنشأة والمراجع

تجاه إستمرارية المنشأة عند إتخاذ قرارك الإستثمارى.

تم اختبار هذه الفقرة من خلال التحليل الإحصائي لإجابة الفقرة فى قائمة الاستقصاء، وذلك كما يلي:

(أ) باستخدام اختبار Pearson Chi-Square لتحليل الاختلاف بين آراء المجموعات الثلاثة تبين أن قيمة كا^{2} المحسوبة بلغت (٢٧,٦٥) وهى أكبر من القيمة الجدولية (١٥,٥١)، لذلك يتم رفض الفرض العدمى، وهو عدم وجود اختلاف في الآراء بين المجموعات، وقبول الفرض البديل وهو وجود اختلاف في الآراء.

(ب) أن متوسط العينة ككل هو (٣,٦) وأن الرقم الأكثر تكرارا هو (٤).

(ت) بلغت نسبة التكرارات التى تزيد عن (٣)، والتى تعبر عن الموافقين والموافقين بشدة (٧٠%) من حجم العينة.

التحليل: يشير ذلك بوضوح إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المجموعات الثلاثة على أن إحتواء تقرير المراجع على وصف المسئولية الخاصة بكل من إدارة المنشأة والمراجع تجاه إستمرارية المنشأة يعد من الأمور الهامة عند إتخاذ قرار الإستثمار فى الأوراق المالية.

(٥) تحليل إجابة الفقرة رقم (٥,١) والمتعلقة بقياس أهمية أحتواء تقرير المراجع عرضا للأحداث أو الأمور التى تشكل

تحديات أمام الإفصاح الملائم للقوائم المالية والتى تدعو للشك فى قدرة المشأة على الإستمرار

تم اختبار هذه الفقرة من خلال التحليل الإحصائي لإجابة الفقرة فى قائمة الاستقصاء، وذلك كما يلي:

(أ) باستخدام اختبار Pearson Chi-Square لتحليل الاختلاف بين آراء المجموعات الثلاثة تبين أن قيمة كا^2 المحسوبة بلغت (١٤,٩٥) وهى أقل من القيمة الجدولية (١٥,٥١)، لذلك يتم قبول الفرض العدمى، وهو عدم وجود اختلاف في الآراء بين المجموعات.

(ب) أن متوسط العينة ككل هو (٣,٤) وأن الرقم الأكثر تكرارا هو (٤).

(ت) بلغت نسبة التكرارات التى تزيد عن (٣)، والتى تعبر عن الموافقين والموافقين بشدة (٦٣%) من حجم العينة.

التحليل: يشير ذلك بوضوح إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المجموعات الثلاثة على أن أحتواء تقرير المراجع عرضا للأحداث أو الأمور التى تشكل تحديات أمام الإفصاح الملائم للقوائم المالية والتى تدعو للشك فى قدرة المشأة على الإستمرار يعد من الأمور الهامة عند إتخاذ قرار الإستثمار فى الأوراق المالية.

(٦) تحليل إجابة الفقرة رقم (٦,١) والمتعلقة بقياس أهمية أحتواء تقرير المراجع بيان حول إستقلال المراجع وتحقق المسئولية الأخلاقية للمراجع والإفصاح عن مصادر صلاحية هذه المسئولية الأخلاقية أو الإشارة لكود هيئة المعايير الأخلاقية الدولية والخاصة بالمحاسبين المعتمدين.

تم اختبار هذه الفقرة من خلال التحليل الإحصائي لإجابة الفقرة فى قائمة الاستقصاء، وذلك كما يلي:

(أ) باستخدام اختبار Pearson Chi-Square لتحليل الاختلاف بين آراء المجموعات الثلاثة تبين أن قيمة كا^2 المحسوبة بلغت (٢١,٣٢) وهى أكبر من القيمة الجدولية (١٢,٥٩)، لذلك يتم رفض الفرض العدمى، وهو عدم وجود

اختلاف في الآراء بين المجموعات، وقبول الفرض البديل وهو وجود إختلافات ذات دلالة إحصائية بين الآراء.

(ب) أن متوسط العينة ككل هو (٣,٨) وأن الرقم الأكثر تكرارا هو (٤).

ت) بلغت نسبة التكرارات التى تزيد عن (٣)، والتى تعبر عن الموافقين والموافقين بشدة (٧٤%) من حجم العينة.

التحليل: يشير ذلك بوضوح إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المجموعات الثلاثة على أن أحتواء تقرير المراجع بيان حول إستقلال المراجع وتحقق المسئولية الأخلاقية للمراجع والإفصاح عن مصادر صلاحية هذه المسئولية الأخلاقية أو الإشارة لكود هيئة المعايير الأخلاقية الدولية والخاصة بالمحاسبين المعتمدين، يعد من الأمور الهامة عند إتخاذ قرار الإستثمار فى الأوراق المالية.

(٧) تحليل إجابة الفقرة رقم (٧,١) والمتعلقة بقياس أهمية أحتواء تقرير المراجع لعناصر تصف مسئوليات المراجع فى صلب التقرير أو فى ملحق بالتقرير أو على موقع الشركة إذا تطلب القانون أو التنظيم أو معايير المراجعة المحلية ذلك.

تم اختبار هذه الفقرة من خلال التحليل الإحصائي لإجابة الفقرة فى قائمة الاستقصاء، وذلك كما يلي:

(أ) باستخدام اختبارPearson Chi-Square لتحليل الاختلاف بين آراء المجموعات الثلاثة تبين أن قيمة كا^{2} المحسوبة بلغت (١٥,٨٤) وهى أكبر من القيمة الجدولية (١٢,٥٩)، لذلك يتم رفض الفرض العدمى، وهو عدم وجود اختلاف في الآراء بين المجموعات، وقبول الفرض البديل وهو وجود إختلافات ذات دلالة إحصائية بين الآراء.

(ب) أن متوسط العينة ككل هو (٣,٥) وأن الرقم الأكثر تكرارا هو (٤).

ت) بلغت نسبة التكرارات التى تزيد عن (٣)، والتى تعبر عن الموافقين والموافقين بشدة (٥٨%) من حجم العينة.

التحليل: يشير ذلك بوضوح إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المجموعات الثلاثة على أن أحتواء تقرير المراجع لعناصر تصف مسئوليات المراجع فى صلب التقرير أو فى ملحق بالتقرير أو على موقع الشركة إذا تطلب القانون أو التنظيم أو معايير المراجعة المحلية ذلك، يعد من الأمور الهامة عند إتخاذ قرار الإستثمار فى الأوراق المالية.

(٨) تحليل إجابة الفقرة رقم (٨,١) والمتعلقة بقياس أهمية وجود قسم مستقل بتقرير مراجعة الشركات المسجلة بالبورصة يتعلق بأمور خاصة بالمراجعة، والتى هى فى حكم المراجع المهنى كانت الأكثر أهمية عند مراجعة للقوائم المالية للفترة الحالية يعد من الأمور الهامة عند إتخاذ القرار الإستثمارى

تم اختبار هذه الفقرة من خلال التحليل الإحصائي لإجابة الفقرة فى قائمة الاستقصاء، وذلك كما يلي:

(أ) باستخدام اختبار Pearson Chi-Square لتحليل الاختلاف بين آراء المجموعات الثلاثة تبين أن قيمة كا^{2} المحسوبة بلغت (١٠,٧٢) وهى أقل من القيمة الجدولية (١٢,٥٩)، لذلك يتم قبول الفرض العدمى، وهو عدم وجود اختلاف في الآراء بين المجموعات.

(ب) أن متوسط العينة ككل هو (٣,٩) وأن الرقم الأكثر تكرارا هو (٤).

ت) بلغت نسبة التكرارات التى تزيد عن (٣)، والتى تعبر عن الموافقين والموافقين بشدة (٧٠%) من حجم العينة.

التحليل: يشير ذلك بوضوح إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المجموعات الثلاثة على أن وجود قسم مستقل بتقرير مراجعة الشركات المسجلة بالبورصة يتعلق بأمور خاصة بالمراجعة، والتى هى فى حكم المراجع المهنى كانت

الأكثر أهمية عند مراجعتة للقوائم المالية للفترة الحالية، يعد من الأمور الهامة عند إتخاذ قرار الإستثمار فى الأوراق المالية.

(٩) تحليل إجابة الفقرة رقم (٩,١) والمتعلقة بقياس أهمية الإفصاح عن إسم شريك المراجعة يعد من الأمور الهامة عند إتخاذ قرار الإستثمار فى الأوراق المالية، يعد من الأمور الهامة عند إتخاذ القرار الإستثمارى.

تم اختبار هذه الفقرة من خلال التحليل الإحصائي لإجابة الفقرة فى قائمة الاستقصاء، وذلك كما يلي:

(أ) باستخدام اختبار Pearson Chi-Square لتحليل الاختلاف بين آراء المجموعات الثلاثة تبين أن قيمة كا^{2} المحسوبة بلغت (١٠,٦٧) وهى أقل من القيمة الجدولية (١٢,٥٩)، لذلك يتم قبول الفرض العدمى، وهو عدم وجود اختلاف في الآراء بين المجموعات الثلاثة.

(ب) أن متوسط العينة ككل هو (٣,٧) وأن الرقم الأكثر تكرارا هو (٤).

(ت) بلغت نسبة التكرارات التى تزيد عن (٣)، والتى تعبر عن الموافقين والموافقين بشدة (٧٠%) من حجم العينة.

التحليل: يشير ذلك بوضوح إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء المجموعات الثلاثة حول أن الإفصاح عن إسم شريك المراجعة يعد من الأمور الهامة عند إتخاذ قرار الإستثمار فى الأوراق المالية.

وفي ضوء ما تقدم، يمكن القول بصفة عامة، صحة الفرض الأول والمتمثل فى عدم وجود إختلافات ذات دلالة احصائية بين فئات المستثمرين فى الأوراق المالية حول أهمية التغيير فى شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات ـــــــــ وفقاً لما ورد بمعيار المراجعة الدولى الجديد رقم (٧٠١)، ووفقا لما ورد بالتعديلات على المعايير الأخرى المرتبطة بتقرير المراجع ـــــــــ بالنسبة لهم بصفة خاصة ولجميع مستخدمى تقرير المراجع بصفة عامة.

ثالثاً: رأي المستقصى منهم حول دور التعديلات فى تضييق فجوة التوقعات بشأن تقرير المراجع

الجدول التالى يعرض ملخص لآراء عينة من متخذى قرار الإستثمار فى الأوراق المالية بالمؤسسات المالية ممثلة فى البنوك، شركات التأمين، وشركات تداول وسمسرة الأوراق المالية بشأن دور التغيير فى شكل ومضمون تقرير مراجع الحسابات في تضييق الفجوة بين معدي ومستخدمى هذا التقرير.

جدول رقم (٥)

ملخص آراء المستقصى منهم بشأن دور التغيير فى شكل ومضمون تقرير مراجع الحسابات في تضييق الفجوة بين معدي ومستخدمى هذا التقرير.

الكود	الأسئلة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	كا٢	مستوى الدلاله
١,٢	إلى أى مدى تتفق مع أن نقل فقرة رأى المراجع فى بداية تقرير المراجعة سوف يزيد من قيمة ومنفعة التقرير ويضيق الفجوة بين توقعات مستخدمي التقارير المالية لرأي المدقق عن القوائم المالية وبين رأي المدقق الوارد في تقريره عن نتائج تدقيق تلك القوائم.	٦ %١٠	٢ %٣	١٨ %٣٠	٣٢ %٥٣	٢ %٣	١٤,٢٥	٠,٠٨
٢,٢	إلى أى مدى تتفق مع أن إضافة فقرة توضح الأساس الذى إعتمد عليه المراجع لإبداء رأيه سوف يزيد من قيمة ومنفعة الحكم الإحترافى للمراجع والتعبير عن رأيه فى القوائم المالية محل المراجعة. وبهذاتضيق الفجوة بين توقعات مستخدمي التقارير المالية بشأن القدرات المهنية للمراجع.	٥ %٨	٢ %٣	٢٠ %٣٣	٢٨ %٤٧	٥ %٨	١٧,١٨	٠,٠٣
٣,٢	إلى أى مدى تتفق مع أن إحتواء تقرير المراجع على وصف للمسئولية الخاصة بكل من إدارة المنشأة والمراجع تجاه إستمرارية المنشأة يعمل على تضييق فجوة توقعات مستخدمي التقارير المالية بشأن المسئولية القانونية للمراجع.	١ %٢	١ %٢	١٠ %١٧	٣٩ %٦٧	٧ %١٥	١٣,٦٤	٠,٠٩
٤,٢	إلى أى مدي تتفق مع أن إحتواء تقرير المراجع على قسم مستقل تحت عنوان عدم التأكد المتعلق بإستمرارية المنشأة، يمكن من التعرف على احتمالات افلاس أو تعثر المنشأة محل المراجعة، وهو ما يضيق فجوة توقعات مستخدمي التقارير المالية بشأن قدرة المنشأة على الإستمرار	٠	١ %٢	١١ %١٨	٤٤ %٧٣	٤ %٧	١٩,٩٩	٠,٠٠٣

الكود	الأسئلة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	كا٢	مستوى الدلاله
٥,٢	إلى أى مدي تتفق مع أن إحتواء تقرير المراجع للأحداث أو الأمور التى تشكل تحديات أمام الإفصاح الملائم للقوائم المالية والتى تدعو للشك فى قدرة المشأة على الإستمرار يزيد شفافية الإفصاح ويضيق فجوة توقعات مستخدمي التقارير المالية بشأن قدرة المنشأة على الإستمرار مستقبلا.	١ %٢	٢ %٣	٦ %١٠	٤٢ %٧٠	٩ %١٥	٣٣,٣٣	٠,٠٠
٦,٢	إلى أى مدي تتفق مع أن أحتواء تقرير المراجع على بيان يتعلق باستقلال المراجع وتحقق المسئولية الأخلاقية له، والإفصاح عن مصادر صلاحية هذه المسئولية الأخلاقية أو الإشارة لكود هيئة المعايير الأخلاقية الدولية والخاصة بالمحاسبين المعتمدين. يحسن من مستوى الإبلاغ عن إستقلال المراجع ويعمل على تضيق فجوة توقعات مستخدمي التقارير المالية بشأن درجة إستقلال المراجع.	٠	٢ %٣	٥ %٨	٥٠ %٨٣	٣ %٥	٢٦,٥١	٠,٠٠
٧,٢	إلى أى مدي تتفق مع أن أحتواء تقرير المراجع لعناصر تصف مسئولياته المراجع فى صلب التقرير أو فى ملحق بالتقرير أو على موقع الشركة إذا تطلب القانون أو التنظيم أو معايير المراجعة المحلية ذلك. يحسن من الشفافية تجاه مسئولية المراجع ويعمل على تضييق الفجوة بشأنها.	٠	٢ %٣	١٥ %٢٥	٤٠ %٦٧	٣ %٥	٢٠,٢٠	٠,٠٠٣
٨,٢	إلى أى مدي تتفق مع أن أحتواء تقرير المراجع على قسم مستقل يتعلق بالأمورالتى هى فى حكم المراجع المهنى كانت الأكثر أهمية عند مراجعتة للقوائم المالية للفترة الحالية يعزز من منفعة وقيمة التقرير ويعمل على تضيق فجوة توقعات مستخدمي التقارير المالية بشأن مستوى الأداء المهنى للمراجع ومستوليته القانونية.	١ %٢	١ %٢	١٠ %١٧	٣١ %٥٢	١٧ %٢٨	١٣,٩٠	٠,٠٨٥
٩,٢	إلى أى مدي تتفق مع أن الإفصاح عن إسم شريك المراجعة يجعل هذا الشريك أكثر مسئولية وحرصا وهو ما يعمل على تضيق فجوة توقعات مستخدمي التقارير المالية بشأن مسئولية المراجع.	٠	١ %٢	١٤ %٢٣	٣٥ %٥٨	١٠ %١٧	٦,٩٧	٠,٣٢٣

رابعاً: إختبار الفرض الثانى:

ينص هذا الفرض على أنه لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين فئات المستثمرين حول ما إذا كان هذا التغيير الحالى فى شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات سوف يزيد من فهمهم وإدراكهم للقوائم المالية، وهو ما يؤدى لتحسين قراراتهم الإستثمارية وسد فجوة التوقعات بين معدى تقارير المراجعة من ناحية وبين مستخدمى هذه التقارير من ناحية أخرى.

(١) تحليل إجابة الفقرة رقم (١,٢) والمتعلقة بقياس دور نقل فقرة رأى المراجع إلى صدارة تقريره فى تضييق فجوة التوقعات بين ما يقدمه المراجع بتقريره وبين ما يتوقعه مستخدمى هذا التقرير.

تم اختبار هذه الفقرة من خلال التحليل الإحصائي لإجابة الفقرة فى قائمة الاستقصاء، وذلك كما يلي:

(أ) باستخدام اختبار Pearson Chi-Square لتحليل الاختلاف بين آراء المجموعات الثلاثة تبين أن قيمة كا^{2} المحسوبة بلغت (١٤,٢٥) وهى أقل من القيمة الجدولية (١٥,٥١)، لذلك يتم قبول الفرض العدمى، وهو عدم وجود اختلاف في الآراء بين المجموعات الثلاثة

(ب) أن متوسط العينة ككل هو (٣,٤) وأن الرقم الأكثر تكرارا هو (٤).

(ج) بلغت نسبة التكرارات التى تزيد عن (٣)، والتى تعبر عن الموافقين والموافقين بشدة (٥٦%) من حجم العينة.

التحليل: يشير ذلك بوضوح إلى وجود اتفاق عام في آراء المجموعات الثلاثة على أن نقل فقرة الرأي فى صدر التقرير يلعب دورا فى تضييق فجوة التوقعات بين معدى ومستخدمى تقارير المراجعة.

(٢) تحليل إجابة الفقرة رقم (٢,٢) والمتعلقة بقياس دور إضافة فقرة بعد فقرة الرأى تتعلق بتوضح الأساس الذى إعتمد عليه المراجع لإبداء رأيه فى زيادة قيمة ومنفعة الحكم الإحترافى للمراجع، والتعبير عن رأيه فى القوائم المالية محل المراجعة. وبالتالى مساهمتها فى تضيق فجوة توقعات مستخدمي القوائم المالية بشأن القدرات المهنية للمراجع.

تم اختبار هذه الفقرة من خلال التحليل الإحصائي لإجابة الفقرة فى قائمة الاستقصاء، وذلك كما يلي:

(أ) باستخدام اختبارPearson Chi-Square لتحليل الاختلاف بين آراء المجموعات الثلاثة تبين أن قيمة كا^{2} المحسوبة بلغت (١٧,١٨) وهى أكبر من القيمة الجدولية (١٥,٥١)، لذلك يتم رفض الفرض العدمى، وهو عدم وجود اختلاف في الآراء بين المجموعات الثلاثة، وقبول الفرض البديل، أى هناك دلالة إحصائية على وجود إختلاف بين آراء المجموعات الثلاثة.

(ب) أن متوسط العينة ككل هو (٣,٤٣) وأن الرقم الأكثر تكرارا هو (٤).

(ج) بلغت نسبة التكرارات التى تزيد عن (٣)، والتى تعبر عن الموافقين والموافقين بشدة (٥٥%) من حجم العينة.

التحليل: يشير ذلك بوضوح إلى وجود إختلاف في آراء المجموعات الثلاثة على أن إضافة فقرة بعد فقرة الرأى تتعلق بتوضح الأساس الذى إعتمد عليه المراجع لإبداء رأيه فى زيادة قيمة ومنفعة الحكم الإحترافى للمراجع، والتعبير عن رأيه فى القوائم المالية محل المراجعة. وبالتالى مساهمتها فى تضيق فجوة توقعات مستخدمي التقارير المالية بشأن القدرات المهنية للمراجع.

(٣) تحليل إجابة الفقرة رقم (٣,٢) والمتعلقة بقياس دور إحتواء تقرير المراجع على وصف للمسئولية الخاصة بكل من إدارة المنشأة والمراجع تجاه إستمرارية المنشأة سوف يعمل على تضييق فجوة توقعات مستخدمي التقارير المالية بشأن المسئولية القانونية للمراجع.

تم اختبار هذه الفقرة من خلال التحليل الإحصائي لإجابة الفقرة فى قائمة الاستقصاء، وذلك كما يلي:

(أ) باستخدام اختبارPearson Chi-Square لتحليل الاختلاف بين آراء المجموعات الثلاثة تبين أن قيمة كا^{2} المحسوبة بلغت (١٣,٦٤) وهى أصغر من القيمة الجدولية (١٥,٥١)، لذلك يتم قبول الفرض العدمى، وهو عدم وجود اختلاف في الآراء بين المجموعات الثلاثة.

(ب)أن متوسط العينة ككل هو (٣,٩) وأن الرقم الأكثر تكرارا هو (٤).

(ت) بلغت نسبة التكرارات التى تزيد عن (٣)، والتى تعبر عن الموافقين والموافقين بشدة (٨٢%) من حجم العينة.

التحليل: يشير ذلك بوضوح إلى عدم وجود إختلاف في آراء المجموعات الثلاثة على أن إحتواء تقرير المراجع على وصف للمسئولية الخاصة بكل من إدارة المنشأة والمراجع تجاه إستمرارية المنشأة سوف يعمل على تضييق فجوة توقعات مستخدمي التقارير المالية بشأن المسئولية القانونية للمراجع.

(٤) تحليل إجابة الفقرة رقم (٤,٢) والمتعلقة بقياس دور إحتواء تقرير المراجع على قسم مستقل تحت عنوان عدم التأكد المتعلق بإستمرارية المنشأة، يمكن من التعرف على احتمالات افلاس أو تعثر المنشأة محل المراجعة، وهو ما يضيق فجوة توقعات مستخدمي القوائم المالية بشأن قدرة المنشأة على الإستمرار وبالتالى المسئولية القانونية للمراجع.

تم اختبار هذه الفقرة من خلال التحليل الإحصائي لإجابة الفقرة فى قائمة الاستقصاء، وذلك كما يلي:

(أ) باستخدام اختبارPearson Chi-Square لتحليل الاختلاف بين آراء المجموعات الثلاثة تبين أن قيمة كا^{2} المحسوبة بلغت (١٩,٩٩) وهى أكبر من القيمة الجدولية (١٢,٥٩)، لذلك يتم رفض الفرض العدمى، وهو عدم وجود اختلاف في الآراء بين المجموعات الثلاثة، وقبول الفرض البديل، إى وجود دلائل إحصائية على وجود إختلاف فى آراء المجموعات الثلاث.

(ب) أن متوسط العينة ككل هو (٣,٩) وأن الرقم الأكثر تكرارا هو (٤).

(ت) بلغت نسبة التكرارات التى تزيد عن (٣)، والتى تعبر عن الموافقين والموافقين بشدة (٨٠%) من حجم العينة.

التحليل: يشير ذلك بوضوح إلى وجود إختلاف في آراء المجموعات الثلاثة على أن إحتواء تقرير المراجع على قسم مستقل تحت عنوان عدم التأكد المتعلق بإستمرارية المنشأة، سوف يمكن من التعرف على احتمالات افلاس أو تعثر المنشأة محل المراجعة، وهو ما يضيق فجوة توقعات مستخدمي القوائم المالية بشأن قدرة المنشأة على الإستمرار وبالتالى المسئولية القانونية للمراجع.

(٥) تحليل إجابة الفقرة رقم (٥,٢) والمتعلقة بقياس دور إحتواء تقرير المراجع للأحداث أو الأمور التى تشكل تحديات أمام الإفصاح الملائم للقوائم المالية والتى تدعو للشك فى قدرة المشأة على الإستمرار يزيد شفافية الإفصاح ويضيق فجوة توقعات مستخدمي التقارير المالية بشأن قدرة المنشأة على الإستمرار مستقبلا، الأمر الذى ينعكس على المسئولية القانونية للمراجع.

تم اختبار هذه الفقرة من خلال التحليل الإحصائي لإجابة الفقرة فى قائمة الاستقصاء، وذلك كما يلي:

(أ) باستخدام اختبارPearson Chi-Square لتحليل الاختلاف بين آراء المجموعات الثلاثة تبين أن قيمة كا^{2} المحسوبة بلغت (٣٣,٣٣) وهى أكبر من القيمة الجدولية (١٥,٥١)، لذلك يتم رفض الفرض العدمى، وهو عدم وجود اختلاف في الآراء بين المجموعات الثلاثة، وقبول الفرض البديل، إى وجود دلائل إحصائية على وجود إختلاف فى آراء المجموعات الثلاث.

(ث)أن متوسط العينة ككل هو (٣,٩) وأن الرقم الأكثر تكرارا هو (٤).

(ج) بلغت نسبة التكرارات التى تزيد عن (٣)، والتى تعبر عن الموافقين والموافقين بشدة (٨٥%) من حجم العينة.

التحليل: يشير ذلك بوضوح إلى وجود إختلاف في آراء المجموعات الثلاثة على أن إحتواء تقرير المراجع للأحداث أو الأمور التى تشكل تحديات أمام الإفصاح الملائم للقوائم المالية والتى تدعو للشك فى قدرة المشأة على الإستمرار يزيد شفافية الإفصاح

ويضيق فجوة توقعات مستخدمي التقارير المالية بشأن قدرة المنشأة على الإستمرار مستقبلا، الأمر الذى ينعكس على المسئولية القانونية للمراجع.

(٦) تحليل إجابة الفقرة رقم (٥,٢) والمتعلقة بقياس دور أحتواء تقرير المراجع على بيان يتعلق بإستقلال المراجع وتحقق المسئولية الأخلاقية، والإفصاح عن مصادر صلاحية هذه المسئولية الأخلاقية أو الإشارة لكود هيئة المعايير الأخلاقية الدولية والخاصة بالمحاسبين المعتمدين. يحسن من مستوى الإبلاع عن إستقلال المراجع ويعمل على تضيق فجوة توقعات مستخدمي التقارير المالية بشأن درجة إستقلال المراجع.

تم اختبار هذه الفقرة من خلال التحليل الإحصائي لإجابة الفقرة فى قائمة الاستقصاء، وذلك كما يلي:

(أ) باستخدام اختبارPearson Chi-Square لتحليل الاختلاف بين آراء المجموعات الثلاثة تبين أن قيمة كا^{2} المحسوبة بلغت (٢٦,٥١) وهى أكبر من القيمة الجدولية (١٢,٥٩)، لذلك يتم رفض الفرض العدمى، وهو عدم وجود اختلاف في الآراء بين المجموعات الثلاثة، وقبول الفرض البديل، إى وجود دلائل إحصائية على إختلاف فى آراء المجموعات الثلاث.

(ب) أن متوسط العينة ككل هو (٣,٩) وأن الرقم الأكثر تكرارا هو (٤).

(ح) بلغت نسبة التكرارات التى تزيد عن (٣)، والتى تعبر عن الموافقين والموافقين بشدة (٨٨%) من حجم العينة.

التحليل: يشير ذلك بوضوح إلى وجود إختلاف في آراء المجموعات الثلاثة على أن أحتواء تقرير المراجع على بيان يتعلق بإستقلال المراجع وتحقق المسئولية الأخلاقية، والإفصاح عن مصادر صلاحية هذه المسئولية الأخلاقية أو الإشارة لكود هيئة المعايير الأخلاقية الدولية والخاصة بالمحاسبين المعتمدين. يحسن من مستوى

الإبلاغ عن إستقلال المراجع ويعمل على تضيق فجوة توقعات مستخدمي التقارير المالية بشأن درجة إستقلال المراجع.

(٧) تحليل إجابة الفقرة رقم (٥,٢) والمتعلقة بقياس دور أحتواء تقرير المراجع لعناصر تصف مسئولياته المراجع فى صلب التقرير أو فى ملحق بالتقرير أو على موقع الشركة إذا تطلب القانون أو التنظيم أو معايير المراجعة المحلية ذلك. يحسن من الشفافية تجاه مسئولية المراجع ويعمل على تضييق الفجوة بشأنها.

تم اختبار هذه الفقرة من خلال التحليل الإحصائي لإجابة الفقرة فى قائمة الاستقصاء، وذلك كما يلي:

(أ) باستخدام اختبارPearson Chi-Square لتحليل الاختلاف بين آراء المجموعات الثلاثة تبين أن قيمة كا^{2} المحسوبة بلغت (٢٠,٢٠) وهى أكبر من القيمة الجدولية (١٢,٥٩)، لذلك يتم رفض الفرض العدمى، وهو عدم وجود اختلاف في الآراء بين المجموعات الثلاثة، وقبول الفرض البديل، إى وجود دلائل إحصائية على إختلاف فى آراء المجموعات الثلاث.

(ب)أن متوسط العينة ككل هو (٣,٧) وأن الرقم الأكثر تكرارا هو (٤).

(ث) بلغت نسبة التكرارات التى تزيد عن (٣)، والتى تعبر عن الموافقين والموافقين بشدة (٧٢%) من حجم العينة.

التحليل: يشير ذلك بوضوح إلى وجود إختلاف في آراء المجموعات الثلاثة على أن أحتواء تقرير المراجع لعناصر تصف مسئولياته المراجع فى صلب التقرير أو فى ملحق بالتقرير أو على موقع الشركة إذا تطلب القانون أو التنظيم أو معايير المراجعة المحلية ذلك. يحسن من الشفافية تجاه مسئولية المراجع ويعمل على تضييق الفجوة بشأنها.

(٨) تحليل إجابة الفقرة رقم (٥,٢) والمتعلقة بقياس دور أحتواء تقرير المراجع على قسم مستقل يتعلق بالأمورالتى هى فى حكم المراجع المهنى كانت الأكثر أهمية عند مراجعتة للقوائم المالية للفترة الحالية يعزز من منفعة وقيمة التقرير ويعمل على تضيق فجوة توقعات مستخدمي التقارير المالية بشأن مستوى الأداء المهنى للمراجع ومستوليته القانونية.

تم اختبار هذه الفقرة من خلال التحليل الإحصائي لإجابة الفقرة فى قائمة الاستقصاء، وذلك كما يلي:

(أ) باستخدام اختبارPearson Chi-Square لتحليل الاختلاف بين آراء المجموعات الثلاثة تبين أن قيمة كا^{٢} المحسوبة بلغت (١٣,٩٠) وهى أصغر من القيمة الجدولية (١٥,٥١)، لذلك يتم قبول الفرض العدمى، وهو عدم وجود اختلاف في الآراء بين المجموعات الثلاثة.

(ب)أن متوسط العينة ككل هو (٤,٠٣) وأن الرقم الأكثر تكرارا هو (٤).

(ج) بلغت نسبة التكرارات التى تزيد عن (٣)، والتى تعبر عن الموافقين والموافقين بشدة (٨٠%) من حجم العينة.

التحليل: يشير ذلك بوضوح إلى وجود إتفاق عام في آراء المجموعات الثلاثة على أن أحتواء تقرير المراجع على قسم مستقل يتعلق بالأمورالتى هى فى حكم المراجع المهنى كانت الأكثر أهمية عند مراجعتة للقوائم المالية للفترة الحالية يعزز من منفعة وقيمة التقرير ويعمل على تضيق فجوة توقعات مستخدمي التقارير المالية بشأن مستوى الأداء المهنى للمراجع ومستوليته القانونية.

(٩) تحليل إجابة الفقرة رقم (٥,٢) والمتعلقة بقياس دور الإفصاح عن إسم شريك المراجعة يجعل هذا الشريك أكثر مسئولية وحرصا وهو ما يعمل على تضيق فجوة توقعات مستخدمي التقارير المالية بشأن مسئولية المراجع.

تم اختبار هذه الفقرة من خلال التحليل الإحصائي لإجابة الفقرة فى قائمة الاستقصاء، وذلك كما يلي:

(أ) باستخدام اختبار Pearson Chi-Square لتحليل الاختلاف بين آراء المجموعات الثلاثة تبين أن قيمة كا^{2} المحسوبة بلغت (٦,٩٧) وهى أصغر من القيمة الجدولية (١٢,٥٩)، لذلك يتم قبول الفرض العدمى، وهو عدم وجود اختلاف في الآراء بين المجموعات الثلاثة.

(ب) أن متوسط العينة ككل هو (٣,٩) وأن الرقم الأكثر تكرارا هو (٤).

(ح) بلغت نسبة التكرارات التى تزيد عن (٣)، والتى تعبر عن الموافقين والموافقين بشدة (٧٥%) من حجم العينة.

التحليل: يشير ذلك بوضوح إلى وجود إختلاف في آراء المجموعات الثلاثة على أن الإفصاح عن إسم شريك المراجعة يجعل هذا الشريك أكثر مسئولية، وهو ما يعمل على تضيق فجوة توقعات مستخدمي التقارير المالية بشأن مسئولية المراجع

وهكذا يمكن القول بصفة عامة، عدم صحة الفرض الثانى والمتمثل فى عدم وجود إختلافات ذات دلالة إحصائية بين فئات المستثمرين حول ما إذا كان هذا التغيير الحالى فى شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات سوف يزيد من فهمهم وإدراكهم للقوائم المالية، وهو ما يؤدى لتحسين قراراتهم الإستثمارية وسد فجوة التوقعات بين معدى تقارير المراجعة من ناحية وبين مستخدمى هذه التقارير من ناحية أخرى.

الخلاصة والنتائج

فى الخامس عشر من يناير لعام ٢٠١٥م، أصدر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية معيارا جديدا تحت رقم ٧٠١، كما أصدر عددا من التعديلات على بعض المعايير الأخرى المتعلقة بتقرير المراجعة، الأمر الذى أحدث نقلة نوعية نحو تطوير تقرير المراجعة التى قد تشكل بداية عصر جديد لتقرير المراجع.

ويساهم البحث فى إلقاء الضوء على ما إحتوى عليه هذا الإصدار من تغيير فى شكل ومضمون تقرير المراجع، ومدى أهمية ذلك لمستخدمى تقرير المراجعة ودور هذا التغيير فى سد أو تقليل الفجوة بين معدى ومستخدمى تقرير المراجع. وقد تمت هذه المساهمة من خلال ماتم مناقشتة ودراسته بدأ من الفصل الثانى للبحث

ففى الفصل الثانى تم إلقاء الضوء على ماهية تقرير المراجع وأهميته ومراحل تطوره حتى نهاية عام ٢٠١٤، كما تم إلقاء الضوء على أهم التغيير الذى حدث على تقرير المراجعة بموجب ما صدر عن مجلس معايير المراجعة الدولية فى النصف الأول من شهر يناير للعام ٢٠١٥م.

أما الفصل الثالث فقد تعرض تناول دراسة ميدانية على متخدى قرار الإستثمار فى الأوراق المالية ممثلا فى البنوك، شركات التأمين، وشركات سمسرة وتداول الأوراق المالية كعينة لمستخدمى تقرير المراجعة، وذلك للتعرف على مدى أهمية ما أحدثه هذا الإصدار الحديث من تغيير فى شكل ومضمون تقرير المراجع، ودور هذا التغيير فى سد أو تقليل الفجوة بين معدى ومستخدمى تقرير المراجعة.

وعلى ضوء ما تم مناقشته فى الفصلين الثانى والثالث للبحث يمكن عرض النتائج التالية:

١- أن تقرير المراجعة بوصفه نتيجة جهد وعمل المراجع فى مراجعته للقوائم المالية، فإنه يعد البوابة الوحيدة لإضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية التى خضعت للمراجعة.

٢- على الرغم من الأهمية القصوى لتقرير المراجعة، إلا أنه لم يحظى بتطور حقيقى على مدى عدة عقود، والتى ظل خلالها عبارة عن محتوى معيارى لعدد من الفقرات لم تصل لعدد أصابع اليد الواحدة، ويكاد حجمه لا يصل لحجم الصفحة الواحدة. ولا يحوى على ما يرغبه مستخدميه من معلومات عن عملية المراجعة.

٣- أن أهم ما صدر عن لجنة معايير المراجعة الدولية فى يناير ٢٠١٥م بشأن تقرير المراجع يتمل فى التالى:

أ- وجود قسم أو جزء جديد يتقرير المراجع يتعلق بعرض بعض الأمور التى يرى المراجع بحكمه المهنى انها كانت الأكثر أثرا عند قيامه بمراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، على أن يتم عرض كل أمر بعنوان فرعى مستقل.

ب- وجود قسم أو جزء جديد يتناول الإفصاح عن نتيجة تطبيق المنشأة " لمبدأ الإستمرار " والأمور التى قد تدعو للتشكيك فى قدرتها على الإستمرار مستقبلا.

ج- بيان صريح بشأن إستقلال المراجع، والمصدر الأخلاقى لمتطلبات هذا الإستقلال.

د- بيان مسئولية المراجع عن المعلومات الأخرى التى يحتويها التقرير السنوى

هـ- الإفصاح بالتقرير عن إسم المراجع الشريك.

٤- أن أهم فوائد ما صدر عن لجنة معايير المراجعة الدولية فى يناير ٢٠١٥م ما يلى

أ- تعزيز قيمة تقرير المراجعة، وتحسين الشفافية بشأن ما أنجزته عملية المراجعة.

ب- يساعد على تنمية مهارات الشك المهنى، ويزيد من جودة المراجعة بسبب تركيز المراجع على الأمور الهامة عند مراجعته للقوائم المالية.

ج- إحتواء تقرير المراجعة على معلومات تلقى الضوء على الأمور الهامة للمراجعة يساعد مستخدمى القوائم المالية وتقري المراجعة على زيادة الفهم والإدراك لهذه القوائم وهو ما قد يعمل على غلق أو التقليل من أحد عنصرى(*) فجوة التوقعات لدى مستخدمى القوائم المالية وتقارير المراجعة، والمتمثل فى" فجوة الإتصال" والتى ترتبط بالمعلومات الخاصة بامراجعة والمراجع.

(*) العنصر الثانى لفجوة توقعات مستخدمى القوائم المالية وتقارير المراجعة هو " فجوة المعلومات " والتى تتعلق بمعلومات عن المنشأة

وللمزيد من التفاصيل انظر:

Mock, T., J. Bedard, P. Coram, S. Davis, R. Espahbodi, and R. Warne. 2013. The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis and Implications. Auditing: A Journal of Practice & Theory forthcoming.

قائمة المراجع

[1] Adiloglu, B., & Vuran, B. (2011).A multicriterion decision support methodology for audit opinions: the case of audit reports of distressed firms in Turkey, International Business and Economics Research *Journal*, vol. 10, no. 12, pp. 37-47

[2] Hamadi Fakhfakh, Mondher Fakhfakh, María Consuelo Pucheta artínez, (2008), "The impact of harmonization by the International Federation of Accountants: An empirical study of theinformational value of Tunisian auditors' reports", Managerial Auditing Journal, Vol. 23 Iss: 8, pp.824- 859

[3]Czerney, K., Schmidt, J., and Thompson, A, 2014. Does auditor explanatory language in unqualified audit reports indicate increased financial misstatement risk? The Accounting Review 89(6): 2115-2149

[4]Public Company Accounting Oversight Board, 2013. Proposed auditing standards – the auditor's report on an audit of financial statements when the auditor expresses and unqualified opinion; the auditor's responsibilities regarding other information in certain documents containing audited financial statements and the related auditor's report; and related amendments to PCAOB standards. PCAOB Release No. 2013-005, August 13, 2013.

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

[6] See:
- IOSCO Technical Committee (2009). Auditor Communications: Consultation Report. Available at: http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD303.pdf

- Advisory Committee on the Auditing Profession (ACAP). (2008). Final Report. The Department of the Treasury. Available at:

http://www.treasury.gov/about/organizational structure/offices/Documents/final-report.pdf

[7] Schilder, A. (2013). The Evolving Role of Auditors and Auditor Reporting, Available at:
http://www.ifac.org/sites/default/files/news/files/Prof-Schilder-2013-CReCER-Speech-Auditor-Reporting.pdf

[8]Baily,W.,"The Effect of Audit Reports on Charter Financial Analysts",The Accounting Review,October 1981.

[9]-Firth,M " Audit Reports:Their Impact on Investment Decisions",Journal of Business,Finance & Acounting,April,2000

١٠-آمال محمد عوض، دور تقارير المراجعة فى تنشيط حركة سوق الأوراق المالية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ٢٠٠٣م

[11] CFA,2010

[12]-Stephen Ojeka,"Auditor's Report and Shereholder's Investment Decision", Master, Conevant Universty,2011

[13] Financial Reporting Council, 2013. Consultation paper: Revision to ISA (UK and Ireland) 700 – Requiring the auditor's report to address risks of material misstatement, materiality, and a summary of the audit scope. London, England, Financial Reporting Council

[14]ACCA (2010) "Accountancy Futures: Reshaping the audit for the new global economy", available online at: http://goo.gl/lRCQ6d

[15]International Auditing and Assurance Standards Board, 2013. Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards on Auditing (ISAs). https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Complete%20ED,%20Reporting%20on%20Audited%20Financial%20Statements.pdf.

[16] Public Company Accounting Oversight Board. 2013. Proposed Auditor's Report on an Audit of Auditing Standards – The Unqualified Financial Statements when the Auditor Expresses an

Opinion; The Auditor's Responsibilities Regarding Other Information in
Certain Documents Containing Audited Financial Statements and 22
Report; and Related Amendments to the Related Auditor's
PCAOB Standards. PCAOB Release No. 2013-005.Washington, D.C
[17] COHN, M. "PCAOB Proposes to Change Auditor's Reporting Model." Accounting Today (August 13, 2013). Available at: http://www.accountingtoday.com/news/PCAOB-Proposes-Change-Auditor-Reporting-Model-67721-1.html.
[18] See:
- Mayhew, B. W. 2001. Auditor Reputation Building. Journal of Accounting Research 39 (3):599-617.
- Barton, J., and M. Mercer. 2005. To blame or not to blame: Analysts' reactions to external explanations for poor financial performance. Journal of Accounting & Economics 39 (3):509-533.
- Hirst, D. E., L. Koonce, and S. Venkataraman. 2007. How Disaggregation Enhances the Credibility of Management Earnings urnal of Accounting Research 45 (4):811-837. Forecasts. Jo
Dee, C. C., A. Lulseged, and T. Zhang. 2011. Client Stock Market – Reaction to PCAOB Sanctions Against a Big 4 Auditor. Contemporary Accounting Research 28 (1):263-291.
[19] CHRISTENSEN, B. E.; S. M. GLOVER; AND C. J.WOLFE. "Do Critical Audit Matter Paragraphs in the Audit Report Change Nonprofessional Investors' Decision to Invest?" Auditing: A Journal of Practice & Theory 33 (2014): 71-93.
[20] Sirois, L. P., Montréal, H. E. C., Bera, P., Bédard, J., & Jha, A. (2013). The Informational Value of Emphasis of Matter Paragraphs and Auditor Commentaries: Evidence from an Eyetrackin Study. Working Paper.
[21] Vanstraelen, A., Schelleman, C., Meuwissen, R. & Hofmann, I. (2012) "The audit reporting debate: seemingly intractable problems and feasible solutions",European Accounting Review, vol. 21, no. 2: 193-215
[22] See:

- Chong, K. & Pflugrath, G. (2008) "Do different audit report formats affect shareholders' and auditors' perceptions?", International Journal of Auditing, vol. 12, no. 3: 221-241
- Gold, A., Gronewold, U. & Pott, C. (2012) "The ISA 700 auditor's report and the audit expectation gap - Do explanations matter?", International Journal of Auditing, vol. 16, no. 3: 286-307
[23] See:
- Mock, T., Bedard, J., Coram, P., David, S., Espahbodi, R. & Warne, R. (2012): "The auditor's reporting model: current research synthesis
and implications", Auditing: A Journal of Practice & Theory, vol. 32, Suppl.: 323-351
- Bédard, J., Gonthier-Besacier, N. & Schatt, A. (2014) "Costs and benefits of reporting Key Audit Matters in the audit report: The French experience",ISAR 2014 paper
[24] International Federation of Accountants (IFAC), (2011), "Enhancing the Value of Auditor Reporting:
Exploring Options for Change",Consultation Paper, New York, NY. IFAC.
[25]Elder, R. J., Beasley, M. S. and Arens, A. A. 2010. Auditing and Assurance Services, New York: Prentice-Hall.
[٢٦] محمود نهار صالح الحمود، (٢٠١١)،أثر تعديلات تقرير مدقق الحسابات على قـرار الإستثمار فى الشركات المدرجة فى بورصة عمان من وجهتى نظر مدققى الجسابات والمستثمرين، رسالة ماجستير فى المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الزيتومة، الأردن
[27] الصبان، محمد سمير ومحمد سليمان،2005 ، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية.
[28] IFAC "International Federation of Accountants" ,(2005),Hand book of International Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements.
[29]خداش، حسام ؛ إبرارهيم الزوي؛ ومحمود نصار،(٢٠١١)، "أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضييق فجوة التوقعات دراسة ميدانية لآراء مدققي الحسابات ومعدي القوائم المالية في شركات القطاع المالي

والمستثمرين المؤسسيين والأكاديميين ,"المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ,الجامعة الأردنية ,المجلد ,7 العدد ,4 ص.624-594

[30] International Federation of Accountants (IFAC), (2008), Standard on Auditing (ISA) 700: The independent "International a complete set of general purpose financial auditor's report on International Auditing, Assurance, and statements", Handbook of New York, NY: IFAC, pp. 561- Ethics Pronouncements. Part 1, 579.

[31]Gold, A.; Gronewold, U. and Pott, C. (2011), The ISA 700 Do Auditor's Report and the Audit Expectation Gap – Explanations Matter? Department of Accountancy; Faculty of Economics and Business Administration; VU University http://ssrn.com/abstract=149208Amsterdam. Available Online:

[32] See:

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

[33] IFAC, (2014).Handbook of the International Federation of Accountants. New York

[34] INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 701 ; COMMUNICATING KEY AUDIT MATTERS IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

[35]Emily Chasan,201١ ," Investors Seek Makeover for Auditor's Report, The Wall Street Journal, September 30, 2011

[36] IAASB , 2011, Consultation Paper, Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change, p. 10.

[37] 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.

[38]PwC,(2011)

[39]Berenson, L. M., Krehbiel, T. C. and Levine, D. M. 2006. Basic Business Statistics, 10th Edition, New York: Prentice-Hall

[40]Sekaran, Uma ," Research Methods for Business: A skill Building Approach', 4th Edition , John Wiley and sons Inc. , New York, 2003

[41] حبيب، محمد الدسوقى، (٢٠٠١)،الإحصاء التحليلي، القاهرة، بدون ناشر.