

تقييم التعديلات التي أدخلها المجلس الدولي
لمعايير المراجعة والتأكيد على تقارير المراجعة
من وجهة نظر الأطراف الأساسية للمراجعة
دراسة ميدانية

الدكتور

أشرف محمد إبراهيم منصور

الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان

تقييم التعديلات التي أدخلها المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد على تقارير المراجعة من وجهة نظر الأطراف الأساسية للمراجعة (دراسة ميدانية)

د. أشرف محمد إبراهيم منصور^(١)

ملخص البحث:

يهدف هذا البحث إلى تقييم الأطراف الأساسية للمراجعة (الإدارة والمساهمون والمراجعون الخارجيون) للتعديلات التي أدخلها المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد IAASB على تقارير المراجعة. وقد اعتمد على المنهج المسحي التجليبي، الذي استند على استقراء آراء عينة من تلك الأطراف. وخلص البحث إلى عدة نتائج أهمها: وجود دوافع أدت إلى تعديل تقارير المراجعة أهمها: عدم كفاية المعلومات الواردة في هذه التقارير؛ والاستجابة لمطالبات مستخدمي القوائم المالية للحصول على تقارير أكثر تفصيلاً. وجود عدة أهداف يسعى IAASB إلى تحقيقها من خلال تعديل تقارير المراجعة أهمها: البعد عن الطبيعة المختصرة لتلك التقارير؛ وزيادة مستوى الشفافية فيها. تتمثل أهم التعديلات التي تمت على تقارير المراجعة في: إضافة قسم جديد يختص بالإعلام عن الأمور الرئيسية للمراجعة؛ وعرض قسم الرأي في بداية التقرير وليس في نهايته؛ وإضافة قسم جديد بعنوان "أساس الرأي"؛ وإدراج قسم مستقل لمسؤولية الإدارة والمراجع عن المعلومات الأخرى. تتمثل أهم الفوائد المتوقعة من التعديلات التي تمت على تقارير المراجعة في: تخفيض فجوة المعلومات؛ وزيادة القيمة الإعلامية لتلك التقارير. تتمثل أهم التحديات المتوقعة من تعديل تقارير المراجعة في: تأخر إصدارها؛ وتخوف المراجعين من المساءلة المحتملة؛ وزيادة تكاليف المراجعة. يمكن مواجهة تلك التحديات من خلال بذل المراجع لمزيد من الجهد لتقليل أي تأخر محتمل لإصدار التقرير؛ وعدم تضمين تقارير المراجعة معلومات تتسم بالسرية لتجنب المساءلة؛ وعقد دورات تدريبية للمراجعين عن التعديلات وكيفية تطبيقها. وقد أوصى البحث الجامعات المصرية بأن تتضمن برامجها المحاسبية التعديلات التي تتم على تقارير المراجعة. وأوصى جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بتبني تلك التعديلات. كما أوصى البحث المراجعين الخارجيين في منشآت الأعمال المصرية، بتبني تلك التعديلات عند إعداد تقارير المراجعة. وأوصى الباحثين في المجال المحاسبي بضرورة بحث أثر تلك التعديلات على الثقة في تقارير المراجعة، وعلى جودة التقرير المالي وجودة المراجعة.

^(١) أستاذ مساعد بقسم المحاسبة (كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان).
البريد الإلكتروني: amamansour@hotmail.com

الكلمات المفتاحية: المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد؛ معيار المراجعة الدولي الجديد؛ معايير المراجعة الدولية المعدلة؛ تقرير المراجعة المختصر التقليدي؛ تقرير المراجعة الموسع الجديد.

ABSTRACT:

This research aims to assess the key audit parties (management, shareholders, and external auditors) of the amendments made by IAASB to the audit reports. It was based on the analytical survey approach, which was based a sample of those parties. The results of the research were: - Several factors that led to the revision of the audit report, the most important of which are the insufficient information contained in the reports and the response to the demands of the users, to increased level of transparency. The main revisions to the audit reports are: the addition of a new section on the key audit matters; the opinion section at the beginning of the report; the addition of a new section entitled "Basis of Opinion"; and the inclusion of a department of management responsibility and reference to other information. The main benefits expected from the revisions to the audit reports are: reducing the information gap; and increasing the informational value of these reports. The most important challenges expected from the revision of audit reports are the delayed issuance of the report; the auditors' fear of potential accountability; the increased costs of the audit; and the possible risk of being identified by the associate. These challenges can be met through further efforts to minimize potential delays of the report, the inclusion of confidential information in the audit reports. The research recommended that the Egyptian universities should include the amendments to the audit reports. The Egyptian Accountants and Auditors Association recommended adopting those amendments. The study also recommended that external auditors in Egyptian businesses should adopt the amendments when preparing audit reports. He recommended that researchers in the field of accounting should examine the impact of these amendments on confidence in the audit reports, on the quality of the financial reporting process, and on the quality of the audit.

Key words: International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB); New International Standard on Auditing; Revised International Standards on Auditing; Traditional Brief Audit; Report Expand New Audit Report.

١٠ الإطار العام للبحث:

١/١ مقدمة البحث:

إذا كانت القوائم المالية تمثل مخرجات نظام المحاسبة المالية، فإن تقرير المراجعة يمثل مخرجات نظام المراجعة. وإذا كانت القوائم المالية تتضمن أربع قوائم أساسية (بالإضافة إلى الإيضاحات المتممة، والتي تعد جزءاً لا يتجزأ عن القوائم المالية)، تحتوي كل قائمة منها على قدرٍ معينٍ من المعلومات، مصنفة ومرتببة بشكلٍ يُعظم من فائدة هذه القوائم، ومن المنفعة التي يحصل عليها مستخدميها، فإن تقرير المراجعة هو الآخر، يحتوي على قدرٍ معينٍ من المعلومات، مصنفة ومرتببة بشكلٍ يُعظم من فائدة هذا التقرير، ومن المنفعة التي يحصل عليها مستخدميه. بل أن الحرص على زيادة منفعة تقرير المراجعة، قد يفوق الحرص على زيادة منفعة القوائم المالية نفسها، وقد يرجع ذلك إلى أن هذا التقرير يمثل الأداة التي يحكم من خلالها مستخدمي القوائم المالية على مدى عدالة تلك القوائم ومدى تعبيرها عن أداء المنشأة ومركزها المالي، لذا تعددت وتزايدت المطالبات من أجل تحسين هيكل ومحتوى تقرير المراجعة.

وكإستجابة لتلك المطالبات، قدمت بعض الجهات التنظيمية المعنية بمهنة المراجعة في السنوات الأخيرة، مبادرات متعددة لتحسين هيكل ومحتوى النموذج الحالي لتقرير المراجعة. ومن أهم هذه الجهات: المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)، التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين المهنيين International Federation for Professional Accountants (IFAC)، ومجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامة Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) في الولايات المتحدة الأمريكية، ومجلس التقرير المالي بالمملكة المتحدة United Kingdom Financial Reporting Council (FRC)، ومركز جودة المراجعة Center of Audit Quality (CAQ) التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)، والمفوضية الأوروبية European Commission (EC). (Singh, ٢٠١٣; Lawson, O'Hara and Spencer, ٢٠١٧). إن الغرض الرئيسي من تلك المبادرات هو تحسين القيمة الإعلامية Communicative Value لتقارير المراجعة، لزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية فيها (IAASB, ٢٠١٣, par. ٧).

إن مبادرات تحسين هيكل ومحتوى تقرير المراجعة، لم تتم بشكل مفاجئ. فمنذ سبعينات القرن الماضي، دارت العديد من المناقشات حول مدى الحاجة لتحسين منفعة تقرير المراجعة، بإعتباره الوسيلة الأساسية للمراجع للتواصل مع أصحاب المصالح Stakeholders في منشآت الأعمال. وقد أدت الأزمة المالية التي وقعت عام ٢٠٠٨ إلى زيادة الحافز لدى مستخدمي القوائم المالية والمنظمون وواضعي معايير المراجعة، لتناول دور

تقرير المراجعة في توفير إشارات إنذار مبكر لأية مخاطر محتملة عن عميل المراجعة (Theis, ٢٠١٦). وكان أهم نقد تم توجيهه هو أن تقرير المراجعة يتسم بالتمطية والإختصار إلى حد كبير، حيث أن محتواه المعلوماتي قليل، ولا يستجيب لاحتياجات المستخدمين المتزايدة من المعلومات ذات العلاقة بعمل المراجعة وقوائمته المالية وعملية مراجعتها. وقد عُقدت العديد من الفعاليات الاقتصادية والسياسية في بعض دول العالم، لبحث دور تقارير المراجعة في تحقيق الشفافية في بيئة الأعمال، وقد طالبت تلك الفعاليات المراجعين بأن تكون تقارير مراجعة القوائم المالية أكثر تفصيلاً، من خلال تضمينها قدرًا أكبر من المعلومات عن هذه المراجعة (Vanstraelen et al., ٢٠١٢).

ونظراً لوضع IAASB، بإعتباره الجهة المسئولة عن وضع معايير المراجعة الدولية، حيث تثبت أكثر من ١٠٠ دولة معايير المراجعة الصادرة عنه (Theis, ٢٠١٦)، فإن مبادرته تأخذ أهمية أكبر، لذا سيركز البحث عليها، خاصةً وأن المراجعين الخارجيين في جمهورية مصر العربية، مطالبون بتطبيق معايير المراجعة الدولية، فيما لم يصدر بشأنه معيار مراجعة مصري.

٢/١. مشكلة البحث وتساؤلاته:

حرصاً منه على تحسين جودة المراجعة بشكل عام، وجودة تقارير المراجعة بشكل خاص، قام المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد IAASB في عام ٢٠١٥ بإدخال العديد من التعديلات على معايير المراجعة الدولية المتعلقة بتقارير المراجعة. وقد أدت تلك التعديلات إلى تغيير في هيكل ومحتوى النموذج التقليدي لتقرير المراجعة. فقد أصدر IAASB في عام ٢٠١٥ معيار مراجعة جديد ضمن معايير المجموعة الخامسة التي تتناول قضية استنتاجات المراجعة وعملية التقرير *Audit Conclusions and Reporting*، هو المعيار الدولي (٧٠١) بعنوان: *الإعلام عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل Independent Auditor's Report*، والذي بدأ تطبيقه في ١٥ ديسمبر عام ٢٠١٦ (IAASB, ISA ٧٠١, ٢٠١٥). وقد أدى صدور هذا المعيار إلى إدخال بعض التعديلات - بعضها جوهري وبعضها غير جوهري - على العديد من معايير المراجعة الدولية الأخرى الخاصة بتقرير المراجعة، وتحديدًا المعايير التالية:

- معيار المراجعة الدولي ٧٠٠ (المعدل)، بعنوان "تكوين رأي وإعداد تقرير عن القوائم المالية" *Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements*. ويرتبط هذا المعيار بشكل مباشر بتقرير المراجعة، بل أنه يعتبر المعيار الأساسي عند إعداد هذا التقرير. وتعتمد عليه جميع معايير تقارير المراجعة الأخرى (معيار ٧٠٥، معيار ٧٠٦، معيار ٧١٠، معيار ٧٢٠ (IAASB, ISA ٧٠٠ (Revised), ٢٠١٥).

- معيار المراجعة الدولي ٧٠٥ (المعدل)، بعنوان "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المراجع المستقل" Modifications to the Opinion in the Auditor's Report Independent (٢٠١٥, ISA ٧٠٥ (Revised), IAASB).
- معيار المراجعة الدولي ٧٠٦ (المعدل)، بعنوان "قترات لفت إنتباه لأمر، وقترات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل" Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report (٢٠١٥, ISA ٧٠٦ (Revised), IAASB).
- معيار المراجعة الدولي ٧٢٠ (المعدل)، بعنوان "مسئوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى" The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information (IAASB, ISA ٧٢٠ (Revised), ٢٠١٥).
- معيار المراجعة الدولي ٢٢٠ (المعدل)، بعنوان "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية" Quality Control for an Audit of Financial Statements (IAASB, ISA ٢٢٠ (Revised), ٢٠١٥).
- معيار المراجعة الدولي ٢٦٠ (المعدل)، بعنوان "الإتصال بمسؤولي الحوكمة" with Those Charged with Governance (IAASB, ISA ٢٦٠ (Revised), ٢٠١٥).
- معيار المراجعة الدولي ٥٧٠ (المعدل)، بعنوان "إستمرارية المنشأة" Going Concern (IAASB, ISA ٥٧٠ (Revised), ٢٠١٥).

وقد أشار IAASB إلى أن الهدف من التعديلات التي أدخلها على معايير المراجعة المتعلقة بتقرير المراجعة، هو تحسين القيمة الإعلامية لتقرير المراجعة وزيادة فائدته لمستخدميه، من خلال زيادة وتبويب المعلومات التي يتضمونها هذا التقرير وتحسين مستوى الشفافية فيه، ومن ثم الحد من النقد الموجه له بالنمطية والإختصار الشديد، مما يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية في هذا التقرير (٧, p. ٢٠١٣, IAASB). ونظراً لحدائثة صدور تلك التعديلات وحدائثة تطبيقها، فإن الأمر يتطلب معرفة وجهة نظر الأطراف الأساسية لعملية المراجعة^(٢) في تلك التعديلات، وما إذا كانت تلك التعديلات ستحسن بالفعل من هيكل ومحتوى تقرير المراجعة، ومن ثم زيادة القيمة الإعلامية له وزيادة مستوى الثقة فيه أم لا. وهذه هي مشكلة البحث. ويمكن إعادة صياغة مشكلة البحث في التساؤلات التالية:

١. ما هي معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة الخاصة بتقرير المراجعة؟

(٢) تتمثل الأطراف الأساسية للمراجعة في: المساهمون بإعتبارهم صاحب الحق الأصلي في التعاقد مع المراجعين، وإدارات شركات المساهمة بإعتبارهم المسؤولين عن إعداد القوائم المالية، والمراجعون الخارجيون بإعتبارهم المسؤولين عن مراجعة القوائم المالية.

٢. ما هي أهم الدوافع التي أدت بالمجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد IAASB، لإصدار معايير مراجعة جديدة، وتعديل المعايير القائمة الخاصة بتقرير المراجعة؟
 ٣. ما هي أهم أهداف المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد IAASB، من إصدار معايير مراجعة جديدة، وتعديل المعايير القائمة الخاصة بتقرير المراجعة؟
 ٤. ما هي أهم مبادرات تعديل وتحسين تقارير المراجعة؟
 ٥. ما المقصود بتقرير المراجعة الموسع؟
 ٦. ما التعديلات على تقرير المراجعة التي جاءت بها معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة؟
 ٧. ما هي عناصر النموذج الجديد لتقرير المراجعة في ظل معايير المراجعة الجديدة والمعدلة؟
 ٨. ما هي أهم التحديات المرتبطة بتطبيق التعديلات الجديدة على هيكل ومحتوى تقارير المراجعة، وكيفية مواجهتها؟
- ٣/١. أهداف البحث:

يتمثل الهدف العام في تقييم الأطراف الأساسية لعملية المراجعة للتعديلات التي أدخلها IAASB على تقرير المراجعة. ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:

١. تحديد معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة الخاصة بتقرير المراجعة.
 ٢. تحديد أهم الدوافع التي أدت بالمجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد IAASB، لإصدار معايير مراجعة جديدة، وتعديل المعايير القائمة الخاصة بتقرير المراجعة.
 ٣. تحديد أهم أهداف المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد IAASB، من إصدار معايير مراجعة جديدة، وتعديل المعايير القائمة الخاصة بتقرير المراجعة.
 ٤. تحديد أهم مبادرات تعديل وتحسين تقارير المراجعة.
 ٥. تحديد المقصود بتقرير المراجعة الموسع.
 ٦. تحديد التعديلات على تقرير المراجعة التي وفقاً لمعايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة.
 ٧. تحديد عناصر النموذج الجديد لتقرير المراجعة في ظل معايير المراجعة الجديدة والمعدلة.
 ٨. تحديد أهم التحديات المرتبطة بتطبيق التعديلات الجديدة على هيكل ومحتوى تقارير المراجعة وكيفية مواجهتها.
- ٤/١. أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث من الناحية العلمية في تناوله للتعديلات الأخيرة التي تمت على تقارير المراجعة، بموجب معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة الصادرة عن المجلس

الدولي لمعايير المراجعة والتأكد IAASB. لذا، يعتقد الباحث أن تقييم تلك التعديلات في تقرير المراجعة في ضوء هذا المعيار الدولي - وغيره من المعايير والإصدارات التي تناولت موضوع البحث - يعتبر إضافة علمية هامة وضرورية، تساهم في تعزيز الأدب المحاسبي الذي تناول ضرورة تحسين هيكل ومحتوى تقرير المراجع، خاصةً أنه لا توجد (في حدود علم الباحث) حتى الآن دراسات عربية تمت في هذا الموضوع. ويتمثل أهمية البحث من الناحية العملية في محاولة تحديد التعديلات التي أدخلتها معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد IAASB على هيكل ومحتوى تقرير المراجعة من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة. ويأمل الباحث أن يزيد ذلك من جودة المحتوى الاعلامي لهذا التقرير، ومن ثم زيادة ثقة المستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية في تقرير المراجعة، والتي تفيدهم عند اتخاذ قرارات بشأن التعامل مع عميل المراجعة. ويأمل الباحث أن يفيد المراجعين الخارجيين في معرفة وفهم وتطبيق هذه التعديلات. ويفيد الإدارة في ادراك أن تقرير المراجعة أصبح أكثر تفصيلاً، ومن ثم يلزم عليها أن تكون أكثر حرصاً عند اعداد القوائم المالية. ويفيد المستثمرين في ادراك أن تقرير المراجعة الموسع أصبح بحق أحد مصادر المعلومات الأكثر أهمية والتي يمكن زيدة الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات بشأن التعامل مع منشآت الأعمال. ويفيد أيضاً المنظمات المهنية المعنية بمهنة المراجعة في جمهورية مصر العربية في دراسة وتحديد مدى جدوى إلزام مكاتب المراجعة في مصر بتطبيق معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة.

٥/١. فرضيات البحث:

١. يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على دوافع المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد على تعديل تقرير المراجعة.
 ٢. يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على أهداف المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد من تعديل تقرير المراجعة.
 ٣. يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على جميع التعديلات التي أدخلها المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد على تقرير المراجعة.
- ٣/١. يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على إضافة قسم جديد لتقرير المراجعة يختص بالإعلام عن الأمور الرئيسية للمراجعة.
- ٣/٢. يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على الإفصاح عن اسم شريك الإرتباط، مع عدم إلزام المراجع بذلك في حالة إحتمال تعرضه لأية تهديدات ناتجة عن ذلك الإفصاح.
- ٣/٣. يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على إعادة هيكلة التقرير، من خلال عرض قسم الرأي في بداية التقرير وليس في نهايته.

- ٤/٣. يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على إضافة قسم جديد لتقرير المراجعة بعنوان "أساس الرأي"، يختص ببيان أسباب رأي المراجع في تقرير المراجعة.
- ٥/٣. يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على تحسين الإفصاح عن إستمرارية المنشأة.
- ٦/٣. يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على عبارة بشأن استقلال المراجع، واستيفائه للمسئوليات الأخلاقية ذات الصلة.
- ٧/٣. يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على إدراج قسم مستقل يتعلّق بالمعلومات الأخرى، يوضح مسؤولية الإدارة والمراجع عن تلك المعلومات.
- ٨/٣. يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على تحسين وصف مسؤوليات الإدارة ومسئولي الحوكمة عن القوائم المالية.
- ٩/٣. يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على تحسين وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية.
- ١٠/٣. يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على السماح للمراجع بوصف مسؤولياته عن مراجعة القوائم المالية في متن تقرير المراجعة أو في ملحق مرفق معه، أو من خلال الموقع الإلكتروني لجهة تنظيمية مختصة.
٤. يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على الفوائد المتوقعة للتعديلات التي أدخلها المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد على تقرير المراجعة.
٥. يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على التحديات المرتبطة بتطبيق التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة.
٦. يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على طرق التعامل مع التحديات المرتبطة بتطبيق التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة.
- ٦/١ - **حدود البحث:**

١. تمثل التعديلات التي يهدف البحث إلى تقييمها، في تلك التعديلات التي أدخلها المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد IAASB عامي ٢٠١٥ و ٢٠١٦ على تقرير المراجعة.
٢. يتم تقييم التعديلات التي أدخلها المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد على تقرير المراجعة من وجهة نظر الأطراف الأساسية لعملية المراجعة. وتتمثل الأطراف الأساسية لعملية المراجعة في: المساهمون بإعتبارهم الطرف صاحب الحق الأصيل في التعاقد مع المراجعين، وإدارات شركات المساهمة بإعتبارهم المسؤولين عن إعداد القوائم المالية، والمراجعون الخارجيون بإعتبارهم المسؤولين عن مراجعة القوائم المالية.
٣. يعتقد الباحث عدم دقة المصطلح المستخدم في بيئة الأعمال المصرية على الميني الذي تتعاقد معه منشآت الأعمال في جمهورية مصر العربية لمراجعة قوائمها المالية

وهو "مراقب الحسابات أو مراجع الحسابات"، غير دقيق من الناحية العلمية، لذا سوف يستخدم البحث مصطلح "المراجع الخارجي".

٤. رغم تعدد مبادرات تحسين هيكل ومحتوى تقرير المراجعة، إلا أن البحث سوف يركز على المبادرة التي جاء بها IAASB، حيث أنه الوحيد المختص بإصدار معايير المراجعة الدولية، كما أن المراجعين الخارجيين في جمهورية مصر العربية ملزمين بتطبيق معايير المراجعة الدولية، التي لم يصدر بشأنها معيار مراجعة مصري.

٥. لن يتم تكرار شرح عناصر تقرير المراجعة غير المعدلة، إلا إذا كانت هناك ضرورة لذلك.

٧/١. منهجية البحث :

١/٧/١. منهج البحث : طبقاً لما تم طرحه من تساؤلات ضمن مشكلة البحث، فإن الباحث يرى أن الأسلوب الأفضل لجمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات البحث، وتحقيق أهدافه هو المنهج المسحي التحليلي، والذي يعتمد بشكل أساسي على استقراء آراء عينة من مجتمع البحث، للوصول إلى إجابات على تساؤلات البحث (القحطاني، وآخرون، ١٤٢٥ هـ/ ٢٠٠٤ م).

٢/٧/١. أدوات البحث: بعد بناء الإطار النظري للبحث وعرض الأدبيات ذات العلاقة، قام الباحث بإعداد إستبانة لجمع البيانات اللازمة لاختبار فرضيات البحث، من عينة من بعض الأطراف ذات العلاقة بموضوع البحث، والتي تهتم بتقرير المراجع عن القوائم المالية لعميل المراجعة، وهم المساهمون والإدارة والمراجعون الخارجيون.

٨/١. الدراسات السابقة:

١/٨/١. دراسات طابقت ودعمت تعديل هيكل ومحتوى تقارير المراجعة:

في دراستهم التي تهدف إلى اختبار أثر الإفصاحات الإضافية عن المعلومات الهامة في تقرير المراجعة على إدراك مستخدمي هذا التقرير، اختبرت دراسة (Hatherly, Brown, 1998) and Innes تأثير تقرير المراجع ذو الهيكل الحر (Free-Form audit report) والذي - مقارنةً بالتقرير النمطي الموحد Standard Report - قد يتضمن عدة صفحات بها معلومات هامة عن المراجعة. ومن بين أمور أخرى، وجدت الدراسة أن التقرير ذو الهيكل الحر، يُزيد بشكل ملحوظ من إدراك مستخدمي القوائم المالية أن هذا التقرير يُعزز من مصداقية تلك القوائم. وأكدت على وجود طلب مستمر للمزيد من المعلومات في تقرير المراجعة، لفهم القوائم المالية التي تمت مراجعتها وفهم عملية مراجعتها. وقد أكدت على ذلك دراستا (Turner et al., 2010; Footprint Consultants, 2011)، حيث أشارتا إلى تزايد مطالبات مستخدمي القوائم المالية للمراجعين بأن يكونوا أكثر شفافية في تقارير المراجعة، بشأن عملية المراجعة التي تم تنفيذها، من خلال توفير المزيد من المعلومات في هذه التقارير. كما أشارتا إلى أن ما يحتاجه مستخدمي القوائم المالية من معلومات تفصيلية

عن مخاطر الأعمال والمنشآت، ينبغي أن يتم تقديمها من خلال الإدارة وليس المراجعين، حيث يعد ذلك أمراً إيجابياً ويحقق المصلحة العامة.

كما سعت دراسة (Fadzly and Ahmad, ٢٠٠٤) إلى التحقق من وجود فجوة توقعات في المراجعة في ماليزيا. وكان الدافع لهذه الدراسة هو عدم وجود بحوث في هذا المجال منذ أزمة شركة انزون للطاقة ومكتب آرثر اندرسون للمحاسبة والمراجعة، كما أن بيئة المحاسبة في ماليزيا تحسنت بشكل كبير منذ إصلاحات ١٩٩٨، مع تمرير قانون التقرير المالي وإنشاء المجلس الماليزي لمعايير المحاسبة. وأشارت نتائج هذه الدراسة إلى وجود فجوات واسعة في التوقعات ومفاهيم خاطئة عن المراجعة في ماليزيا، وخلصت إلى أهمية ضرورة تحسين المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع عن مراجعة القوائم المالية للحد من تلك الفجوات.

كما خلصت دراسة (Zhang, ٢٠٠٧) إلى أن أحد أهم أوجه القصور الرئيسية في تقرير المراجعة الحالي هو أنه مصمم بشكل نمطي، مما يجعله أكثر للتعميم منه لمنشأة معينة. وبناءً عليه، فشل في تلبية الحاجة إلى معلومات أكثر تحديداً. وقد أكدت دراسة (Carrington, ٢٠١٠)، ودراسة (Asare and Wright, ٢٠١٢) على ذلك، حيث أشارتا إلى أن الهيكل الحالي لنموذج تقرير المراجعة يتسم بأنه نمطي ومختصر وبسيط ومباشر، ويمثل ذلك أحد أوجه الضعف الموجه له، حيث يقلل ذلك من ملاءمته وأهميته لأصحاب المصالح لدى عميل المراجعة، والذين يحتاجون إلى معلومات أكثر عن عملية المراجعة، ويرون أن ما يتضمنه التقرير بشكله الحالي، لا يُمكن المستثمرين وغيرهم من مستخدمي تقرير المراجعة من التمييز بين منشآت الأعمال المختلفة. وقد أكدت على ذلك دراسة (Carcello, ٢٠١٢)، حيث خلصت إلى أن العديد من مستخدمي تقرير المراجع، يعتقدون أن هذا التقرير بشكله ومحتواه الحالي قليل الفائدة، ويلزم إدخال تغييرات جوهرية عليه، من أجل زيادة قيمته عند اتخاذ القرارات من قبل أصحاب المصالح في منشآت الأعمال.

وقد إختبرت دراسة (Chong and Pflugrath, ٢٠٠٨) أثر التصميمات المختلفة لتقرير المراجعة (مثل ذلك صياغة الرأي في تقرير المراجع في نهايته أم بدايته) على تصورات المساهمين والمراجعين. وخلصت إلى أن إدخال أية تحسينات على تقرير المراجع، عادةً يلقى قبول مستخدمي هذا التقرير. كما أشارت دراسة (Church, Davis and McCracken, ٢٠٠٨) إلى أن تقرير المراجعة بوضعه الحالي ما هو إلا وثيقة نجاح/فشل، وأن المحتوى المعلوماتي له منخفض جداً، من منطلق أنه تقرير رمزي إلى حد كبير، وقد يرجع ذلك إلى التطبيق الصارم لقاعدة السرية، بالشكل الذي قد يجعل تطبيق هذه القاعدة مبرر لعدم قيام المراجع بتضمين تقرير المراجعة لمعلومات قد تكون مفيدة لأصحاب المصالح في المنشأة؛ وأن أهمية التقرير تقل كلما حصل المستخدمين على معلومات من

مصادر أخرى، لذا يلزم إعادة النظر في مضمون تقرير المراجعة من أجل زيادة فائدته لمستخدميه. وخلصت دراستا (Cohn, ٢٠١٣; Theis, ٢٠١٦) إلى أن المعلومات الإضافية في تقرير المراجع، من المتوقع أن تعزز من القيمة الإعلامية لهذا التقرير، ومن ثم زيادة فائدته لمستخدمي القوائم المالية. وأكدت دراسة (Czerney et al., ٢٠١٤a) على أن اللغة التفسيرية المزمع اضافتها لتقارير المراجعة النمطية الموحدة Standard Audit Reports، تُعد ذو قيمة معلوماتية للمستثمرين، مما يشير إلى أن التحسينات على تقرير المراجعة، قد يكون لها أيضاً تأثيراً إيجابياً هاماً.

واختبرت دراسة (Backof, Bowlin, and Goodson, ٢٠١٤) تأثير التغييرات المقترح إدخالها في تقرير المراجعة من قبل IAASB على تقييمات أصحاب المصالح لمسؤولية المراجع وبذله العناية المهنية الواجبة. وتظهر نتائج هذه الدراسة أن التوسع في تقرير المراجعة يُفيد الممارسين وواضعي المعايير والأكاديميون. وتفيد النتائج أيضاً المراجعين في الدفاع عن عملهم وأنفسهم. وأشارت دراسة (Christensen, Glover and Wolfe, ٢٠١٤) إلى أن كل من واضعي المعايير الأمريكية والدولية اقترحوا مؤخراً إدخال تغييرات على تقرير المراجعة النمطي، بما في ذلك متطلب إدراج فقرة خاصة بالأمر الهامة أو الرئيسية للمراجعة. وتهدف هذه الدراسة إلى بيان كيفية تفاعل المستثمرين غير المهنيين مع تلك الفقرة، والتي تتمحور حول مراجعة تقديرات القيمة العادلة. ومن خلال إجراء تجربة على المستثمرين غير المهنيين الذين يستثمرون في أسهم الشركة، في ضوء تحليل قوائمها المالية، وجدت الدراسة أن المستثمرين الذين يحصلون على هذه الفقرة، من المرجح أن يغيروا قراراتهم الاستثمارية مقارنةً بالمستثمرين الذين يحصلون على تقرير مراجعة نمطي (تأثير المعلومات) أو المستثمرين الذين يحصلون على نفس معلومات الفقرة من تقرير الإدارة (تأثير مصدر مصداقية).

وخلصت دراسة (FRC, ٢٠١٥) إلى أن النموذج الموسع لتقرير المراجع أمر ضروري لتوفير معلومات عن المنشأة. وقد أشار (IAASB, ٢٠١٥) إلى أن التحسينات على تقرير المراجع في ضوء المفاهيم التي وردت في معيار المراجعة ٧٠٠ (المعدل) - وغيره من معايير المراجعة الدولية الخاصة بتقرير المراجعة - تؤكد على أن المراجعة يتم تنفيذها بحسب المخاطر. وأكد على أن التحسينات على International Standards on Auditing (ISAs) لن تغير من مجهود العمل المطلوب في أي معيار مراجعة دولي، ولكنها تركز بدلاً من ذلك على زيادة الشفافية بشأن المراجعة التي تم تنفيذها. وأكد أيضاً على أنه من المتوقع أن المعلومات التي سيُعلم المراجع عنها في تقريره لمنشأة معينة، ستظل مسئولية الإدارة في ظل اشراف مسئول الحوكمة.

وأوضحت دراسة (Reid et al., ٢٠١٥) إلى أنه في الأونة الأخيرة، اقترحت الجهات التنظيمية الأمريكية والإنجليزية والدولية المعنية بمهنة المراجعة تغييرات هامة في تقارير

المراجعة، لتقديم معلومات أكثر فائدة لأصحاب المصالح في منشآت الأعمال. وسعت الدراسة إلى اختبار ما إذا كانت التغييرات الأخيرة على تقارير المراجعة في المملكة المتحدة تحقق الفائدة المرجوة. وقد أستخدم حجم التداول لاختبار فائدة هذه التقارير الجديدة للمستثمرين. ووجدت الدراسة أن حجم التداول قد ارتفع بشكل ملحوظ بعد تطبيق نظام الإفصاح الجديد في تقارير المراجعة، وأن حجم التداول زاد أكثر للشركات التي لديها بيانات معلومات أضعف. بالإضافة إلى ذلك، وجدت الدراسة أدلة على أن الشركات التي تتعاقد مع مراجعين تميل أكثر إلى تقديم تقارير مراجعة تفصيلية كانت أكثر في حجم التداول، والعكس صحيح. كما توصلت إلى أن الإفصاحات الإضافية التي يقدمها المراجعين توفر معلومات مفيدة للمستثمرين.

وأشارت دراسة (Bédard et al., ٢٠١٦) إلى أن كل من المجلس الأمريكي للإشراف على شركات المحاسبة العامة PCAOB، والمجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد IAASB، ومجلس التقرير المالي بالمملكة المتحدة FRC، اقترحوا تقديم المراجع لإفصاحات إضافية في تقرير المراجعة، لسد فجوة المعلومات؛ أي الفجوة بين رغبة مستخدمي القوائم المالية من المعلومات، والمعلومات المتاحة من خلال القوائم المالية المراجعة والإفصاحات الأخرى للشركات وتقرير المراجع. وتهدف أيضاً إلى تحسين منفعة تقرير المراجع. وقد قدمت هذه الدراسة تقييماً، لما إذا كان من المرجح أن تنهي التغييرات في تقرير المراجع من فجوة المعلومات، وهو أمر هام للمشاركين في السوق المالية وغيرهم من أصحاب المصالح. وخلصت إلى أن التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة، ساهمت في الحد من فجوة المعلومات.

٢/٨/١. دراسات تنوعت نتائجها بين دعم وعدم دعم تعديل هيكل ومحتوى تقارير المراجعة:

على الرغم من تعدد الدراسات التي طالبت بالمزيد من المعلومات في تقرير المراجعة، لتحقيق المزيد من الشفافية، فقد شككت بعض الدراسات في قدرة مستخدمي هذا التقرير على التعامل مع تلك المعلومات. فعلى سبيل المثال، أشارت دراسة (Eppler et al., ٢٠٠٤) إلى احتمالية وجود صعوبة عند تحديد المعلومات الملائمة، عندما يتجاوز المعروض من المعلومات القدرة على التعامل معها. لذلك يمكن أن يواجه المستخدمين مشاكل في الانتقال بين إفصاحات القوائم المالية والإفصاحات المرفقة وتقرير المراجعة. وبسبب حجم الإفصاحات فإن الأجزاء الملائمة قد لا تحظى بالأهمية المطلوبة، مع التركيز على الأجزاء غير الملائمة في تقرير المراجعة. وأكدت على ذلك دراسة (IOSCO, ٢٠٠٩)، حيث خلصت إلى أن العديد من الأكاديميين يرون أن تقرير المراجعة له تصميم نمطي من أجل أن يكون واضح ويسهل فهمه.

واختبرت دراسة (CFA Institute, ٢٠١٠) تأثير تعزيز تقرير المراجعة بالمزيد من المعلومات على ثقة مستخدمي القوائم المالية. ومن خلال المسح الذي تم القيام به، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن: زيادة الشفافية وتفتيح تقرير المراجع النمطي المختصر، سيُزيد من ثقة المستخدمين في القوائم المالية التي تمت مراجعتها؛ وأن ٥٨% من المستقصى منهم أشاروا إلى أن تقرير المراجعة يحتاج إلى تقديم معلومات أكثر، وتحديدًا عن الطريقة التي توصل المراجع من خلالها إلى رؤية في القوائم المالية؛ كما أن ٧٥% يعتقدون أن عوامل الخطر المصحوبة بقياس حالات عدم التأكد في القوائم المالية للمنشأة سُدّرج في تقرير المراجعة؛ كما أشارت الدراسة إلى أن بعض مستخدمي القوائم المالية يشعرون بالقلق بسبب مضمون التقرير الجديد الذي جاءت به معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة، حيث قد تعتمد اللغة المستخدمة على تقدير شخصي وعدم موضوعية بشكلٍ كبيرٍ من قبل المراجع. فعلى سبيل المثال، ما الذي يجعل المراجع ينظر إلى أن أمر ما يعد أمرًا رئيسياً للمراجعة.

وأشارت دراسة (MARC, ٢٠١١) إلى وجود شكوك بشأن ما إذا كان نموذج تقرير المراجعة الجديد يسمح للمراجع بأن يكون صاحب الدور الرئيسي في تخفيض فجوة التوقعات القائمة بينه وبين مستخدمي تقارير المراجعة، خاصةً وأن الإدارة هي المسئولة عن تزويد أصحاب المصالح بالمعلومات التي يحتاجون إليها، ولا يمكن إسناد هذه المسؤولية إلى المراجعين. وأشارت دراستا (IFAC, ٢٠١٥; Snyder, ٢٠١١) إلى أنه على الرغم من إدخال العديد من التعديلات التي أدخلها IAASB على تقرير المراجعة، من أجل جعل دور المراجع فيما يتعلق بعملاء المراجعة أكثر وضوحاً، فإن المراجعين ما زال وضعهم بين المطرقة والسندان، حيث أنهم بحاجة إلى تحقيق التوازن بشأن ما يمكن أن تشمل عليه تقاريرهم دون أن يواجهوا دعاوى قضائية. وأكدت على ذلك دراسة (Gold, Gronewold, ٢٠١٢) and Pott, التي إختبرت ما إذا كانت التوضيحات الإضافية ذات الصلة التي سيدرجها المراجع في تقرير المراجعة في ضوء مسودة معيار المراجعة الدولي ٧٠٠ (المعدل)، ستخفض من فجوة التوقعات في المراجعة. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج، أهمها أن التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة في ضوء مسودة تعديلات معايير المراجعة الدولية لم تخفض من فجوة التوقعات.

أما دراسة (Mock et al., ٢٠١٣) والتي تهدف إلى تقييم البحوث ذات الصلة بتقرير المراجعة، أشارت إلى أنه وخلال فترة طويلة، كانت هناك "فجوة توقعات" كبيرة بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من المراجعة، وبين ما تعتقد مهنة المراجعة أنها توفره. وخلصت الدراسة إلى وجود فجوتان متصلتان بذلك هما، فجوة الإتصالات وفجوة المعلومات. وتتعلق هاتان الفجوتان بالطلب على المعلومات التي تتضمنها تقارير المراجعة وفهمها واستخدامها. وخلصت أيضاً إلى أن العديد من النتائج مختلطة وبعض الجوانب الهامة لم تدرس بعد.

ويمكن أن يؤدي إجراء المزيد من البحوث - لا سيما في المجالات المتعلقة بالتغييرات التي تمت على نموذج تقرير المراجعة الذي يُجرى النظر فيه حالياً - إلى تحسين أهمية خدمات المراجعين. كما خلصت إلى أن الإفصاحات الإضافية التي يقدمها المراجع في تقريره ليس لها محتوى إعلامي، ولا تؤثر على السمات الرئيسية للمراجعة (جودة وكفاءة وتكلفة المراجعة). وبناءً عليه فإن التفاصيل التي يحتوي عليها تقرير المراجعة الموسع ستظل رمزية بشكل كبير. أي أن أثر الإفصاح الإضافي في تقرير المراجع عن القوائم المالية لم يحسم بعد. وفي هذا السياق، أشارت دراسة (FAR, ٢٠١٣) إلى أن التغييرات الجديدة التي جاءت بها معايير المراجعة الدولية على تقرير المراجع، تحمل مخاطر أعلى للمراجعين بسبب احتمالية تعرضهم للمساءلة وعدم الأمان، عندما يُضمنوا تقرير المراجع معلومات عن عميل المراجعة قد تتسم بالسرية.

كما أشارت دراسة (Carcello, and Li, ٢٠١٣) إلى أن أتعاب المراجعة زادت، بعد المتطلب الخاص بتوقيع شركاء الإرتباط على تقرير المراجعة، نتيجة التخوف من زيادة المساءلة المحتملة، الأمر الذي واجه اعتراض من قبل المساهمين. وتدافع دراسة (Chen et al., ٢٠١٣) على نمطية التقرير، حيث أشارت إلى أن عدم نمطية التقرير يؤدي إلى صعوبة تفسيره من قبل مستخدمي. كما توصلت دراسة (Bédard, Gonthier-Besacier and Schatt, ٢٠١٤) إلى أنه لا يوجد حتى الآن دليل على أن إعلام المراجعين عن معلومات إضافية في تقرير المراجعة، سيزيد من القيمة الإعلامية لهذا التقرير، ويخفض من عدم تماثل المعلومات بين إدارة الشركة والمستثمرين. وقد عرضت دراسة (Simnett and Huggins, ٢٠١٤) الإصلاحات المقترحة على تقارير المراجع من قبل IAASB، وغيره من المنظمات المختصة بإصدار المعايير في بعض الدول. وإعتماداً على تحليل استجابات ١٦٥ من أصحاب المصالح للدعوة التي وجهها IASSB عام ٢٠١٢، بشأن التعليق على التحسينات التي اقترحتها IAASB على تقرير المراجع، وتقليل الإختلافات - إن وجدت - بين آراء مختلف المستجيبين على أساس مجموعات أصحاب المصالح (مكاتب المراجعة والتأكد، والمستخدمون، والمعدون، والمنظمون، إلخ)، تظهر النتائج أن أصحاب المصالح تدعم الإصلاحات التي اقترحتها IAASB، وأن الدعم الأقوى عموماً كان لتعزيز تقرير المراجع بشأن المعلومات الأخرى المرفقة. وأشارت الدراسة أيضاً إلى أن المدخل النمطي لإعداد تقرير المراجعة تم وضعه على أساس أن الإدارة هي المسؤولة عن القوائم المالية، وأن تقرير مراجعة القوائم المالية، يهدف إلى التحقق من صحة البيانات الواردة بتلك القوائم لبث الثقة بها، وليس بهدف إضافة معلومات جديدة إليها. وأشارت إلى أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المجموعات، ولا سيما في أمريكا الشمالية، حيث كان المستجيبون فيها أقل عرضة لدعم عدد من الإصلاحات المقترحة مقارنةً بنظرائهم في المناطق الأخرى.

وخلصت دراسة (Lennartsson, ٢٠١٥) إلى احتمال أن تصبح التغييرات الجديدة في تقرير المراجعة الجديد نمطية، إذا لم يؤدي كل طرف من الأطراف ذات العلاقة بهذا التقرير الدور المطلوب منه، في فهم وتطبيق واستخدام النموذج الجديد لتقرير المراجعة. وأكدت دراسة (Emami and Hamed, ٢٠١٦) على ذلك حيث أشارت إلى أن زيادة الشفافية في تقرير المراجع قد يتعارض مع قواعد السلوك المهني، خصوصاً في ظل تخوف المراجعين من تجاوز واجب السرية. فالقيود المفرضية على السرية، قد تخفض من استعداد المراجعين للإبتعاد عن الطريقة النمطية لإعداد تقارير المراجعة، وللخروج من هذه المشكلة، يحتاج المراجعين إلى توفير وسائل حماية لهم تجنبهم المساءلة، مما يتطلب أحداث تغيير في القوانين واللوائح المنظمة لمهنة مراجعة القوائم المالية. وأشارت دراسة (Sirois, Bédard and Bera, ٢٠١٥) إلى أن التغييرات على تقرير المراجعة، التي سبقت التعديلات الأخيرة التي أدخلها IAASB، كانت لها على الأرجح تأثير هامشي على زيادة القيمة الإعلامية لهذا التقرير. وأشارت إلى أنه بسبب تواضع التحسينات على مضمون وصيغة تقرير المراجعة على مر السنين، فما زال ينظر إليه على أنه يوفر القليل من المعلومات للمستخدمين. كما توصلت إلى وجود علاقة عكسية بين زيادة المعلومات في التقرير وقدرة المستخدمين على تحديد المعلومات الضرورية. كما أكدت على أن مشكلة وجود فائض في المعلومات الواردة في تقرير المراجع بالنسبة للمستثمرين غير المهنيين، تتفاقم مقارنةً بالمحللين الماليين، حيث يكون لديهم القليل من المعرفة حول أهمية بنود القوائم المالية أو العلاقات بينها. وأشارت أيضاً إلى أنه من غير الواضح ما إذا كانت تلك التغييرات التي حدثت في تقرير المراجعة، سوف تخفض من فجوة التوقعات. كما أشارت إلى أن استجابة المستخدمين للمعلومات الزائدة في ظل صعوبة تحليل القوائم المالية تتم بطريقتين الأولى: الإحتفاظ بحد أدنى من المعلومات، الثانية: معالجة المعلومات المحددة فقط والتي لها الأولوية.

وأشارت دراسة (Maseko, ٢٠١٦) إلى أنه في عام ٢٠١٣، اقترح IAASB تعديل على معيار المراجعة الدولي ٧٠٠ بشأن تقرير المراجعة، لتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات. وكان الغرض من هذا البحث، التحقق مما إذا كان هذا المعيار الذي عدله IAASB سيخفض من فجوة التوقعات. وركزت الدراسة على التحقق من فجوة التوقعات في ثلاثة مجالات هي: مسؤوليات المراجعين، وإمكانية الإعتماد على القوائم المالية المراجعة، وفائدة القوائم المالية المراجعة لإتخاذ القرارات. وأشارت نتائج الدراسة إلى أنه على الرغم من التعديلات التي أدخلت على تقرير المراجعة، ظلت فجوة التوقعات مستمرة فيما يتعلق بمسؤوليات المراجعين. أما من الناحية الإيجابية، فقد بينت الدراسة أن المعيار الدولي للمراجعة ٧٠٠ (المعدل) أدى إلى جعل المستخدمين يجدون قوائم مالية مراجعة يمكن الإعتماد عليها ومفيدة لعملية صنع القرار.

تقييم عام للدراسات السابقة: بعد عرض بعض الدراسات المرتبطة بموضوع البحث، يلاحظ عدم وجود اتفاق بين تلك الدراسات بشأن جدوى التعديلات التي أدخلتها معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة على تقرير المراجعة. ففي حين تظهر نتائج بعض الدراسات أن تلك التعديلات ستزيد من القيمة الإعلامية لتقارير المراجعة ومن مستوى الشفافية فيها، خلصت دراسات أخرى إلى أن إدراج معلومات إضافية في تقارير المراجعة لن يكون لها تأثيرات كبيرة على المحتوى الإعلامي لتلك التقارير، خصوصاً إذا كان من الممكن الحصول عليها من مصادر أخرى. وفي ضوء ذلك يمكن القول أنه توجد وجهتا نظر بشأن التعديلات التي أدخلتها معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة على تقرير المراجعة. ترى الأولى أن تلك التعديلات ستحسن من هيكل ومحتوى تقرير المراجعة، وستخفف من عدم تماثل المعلومات بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية. أما وجهة النظر الثانية فتري أن تلك التعديلات لن تحسن كثيراً من تقرير المراجعة. إن عدم وجود اتفاق بين نتائج تلك الدراسات يعد أمراً متوقعاً، حيث أنه من الصعب الحكم على جدوى تلك التعديلات في الوقت الحالي، بسبب أنه لم يمر أكثر من سنة على بدأ سريانها. ورغم ذلك يوجد شبه اتفاق بين هذه الدراسات على أن المستثمرين والمحللين الماليين هم المستفيدون الرئيسيون من تعديل تقرير المراجعة، حيث أنهم من الفئات الأكثر فهماً ووعياً لمضمون القوائم المالية وتقرير المراجع عنها، والتي طالبت بمزيد من الإفصاحات في تقرير المراجعة (IAASB, ٢٠١٥)، على عكس غيرهم الذين قد لا يهتمون بالمعلومات الزائدة في تقرير المراجع، بسبب أن لديهم قدرات معرفية محدودة للتعامل مع تلك المعلومات (Lee, ٢٠١٢; Backof, Bowlin, and Goodson, ٢٠١٤; IAASB, ٢٠١٥).

وجدير بالذكر أن IAASB يعترف إجراء فحص بعد سنتين من تاريخ سريان معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة والذي بدأ بالفعل في ١٥ ديسمبر ٢٠١٦. والهدف من ذلك تقييم ما إذا كانت التعديلات التي أدخلتها تلك المعايير على تقرير المراجع، قد حققت التأثيرات الإيجابية المستهدفة منها، ومساعدة IAASB (من بين أمور أخرى) في (IAASB, ٢٠١٥): فهم الطريقة التي تم بها تبني وتطبيق الدول المختلفة للمتطلبات الجديدة الواردة في معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة؛ وتحديد ما إذا كان تطبيق التحسينات في تقارير المراجعة ستكون في المصلحة العامة؛ وتحديد التحديات المتوقعة عند التطبيق والمجالات الممكنة للتحسين على المعايير؛ وتحديد ما إذا كان من الضروري إدخال المزيد من التعديلات على تقرير المراجعة.

٩/١. خطة البحث:

١. الإطار العام للبحث.
٢. الإطار النظري للبحث.
٣. الدراسة الميدانية.

٤. نتائج وتوصيات البحث.

٥. المراجع المستخدمة.

٢. الإطار النظري للبحث.

١/٢. دوافع المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد من تعديل تقرير المراجعة:

أجرى IAASB قبل إصدار معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة، العديد من المداولات بشأن تقرير المراجعة، من خلال بحوث علمية ومشاورات عامة ولقاءات موائد مستديرة عالمية، بجانب التنسيق مع صناعات القرار وواضعي المعايير الوطنية للمراجعة، خاصةً الإتحاد الأوربي للمحاسبين Federation of European Accountants (FEA)، ومجلس التقرير المالي بالمملكة المتحدة FRC، ومجلس الإشراف على شركات المحاسبة العامة PCAOB. وقد كان هدف هذا التنسيق تطوير المعايير ذات الصلة بتقرير المراجعة (Singh, ٢٠١٣; Lawson, O'Hara and Spencer, ٢٠١٧). وفي ضوء ذلك توجد العديد من الدوافع التي أدت بالمجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد، وغيره من واضعي معايير المراجعة في معظم دول العالم إلى تقديم مبادرات لتحسين تقارير المراجعة (IOSCO, ٢٠٠٩; PCAOB, ٢٠١١; IAASB, ٢٠١٥; Emami and Hamed, ٢٠١٦; Bédard et al., ٢٠١٦)، أهمها ما يلي:

- مواكبة التغييرات التي حدثت في المعايير الدولية للتقرير المالي International Financial Reporting Standards (IFRSs): فقد أدخل IAASB تعديلات على IFRSs، ونظراً لوجود ارتباط بين معايير التقرير المالي ومعايير المراجعة، فقد أدخل IAASB تعديلات على ISAs، لتواكب تعديلات IFRSs.
- عدم كفاية المعلومات الواردة في تقارير المراجعة الحالية: فقد قال البعض في تعليقه على بيان IAASB: "ماذا يقدم تقرير المراجع عن القوائم المالية في الوقت الحالي؟ فيشكل عام، فإنه تقرير قصير ونمطي، ويصف بشكل مختصر القوائم المالية الخاضعة للمراجعة، والمراجعة نفسها، ومسئوليات كل من الإدارة والمراجع" (Bédard et al., ٢٠١٦).
- انخفاض أهمية تقرير المراجعة كمصدر من مصادر المعلومات: فتقرير المراجعة يهيكله ومحتواه الحالي لم يعد فعالاً في الإعلام عن المعلومات المتعلقة بالمراجعة (IOSCO, ٢٠٠٩; Gray et al., ٢٠١١; Vanstraelen et al., ٢٠١٢). فقد أدى وجود فائض من الإفصاحات المالية التي توفرها العديد من مصادر المعلومات الأخرى إلى التخوف من احتمال انخفاض أهمية تقرير المراجعة، بإعتباره أحد أهم هذه المصادر (Sirios et al., ٢٠١٥)، فأهمية تقرير المراجعة تقل كلما حصل

المستخدمين على المعلومات التي يحتاجون إليها من مصادر أخرى (Church, Davis and McCracken, ٢٠٠٨).

- الاستجابة لمطالبات مستخدمي القوائم المالية للحصول على تقارير مراجعة أكثر تفصيلاً: في ظل بيئة الأعمال العالمية الحالية التي تزداد تعقيداً، وفي أعقاب الأزمة المالية العالمية (٢٠١٦، Maseko)، تزايدت مطالبات مستخدمي القوائم المالية والمهتمين بالمراجعة أكثر من أي وقت مضى، بإدراج المزيد من المعلومات المفيدة في تقارير المراجعة للمساعدة في إتخاذ القرارات (٢٠١٦، DFSA، ٢٠١٦؛ Maseko)، خاصةً وأن تقرير المراجعة هو الأداة الرئيسية التي تتقل لهم نتائج المراجعة (IFAC, ٢٠١٥). ويرجع ذلك إلى قناعة هؤلاء المستخدمين بأهمية تقارير المراجعة في التأثير على مصداقية المعلومات التي تتضمنها تلك القوائم، إذا تم الحصول عليها مباشرةً من خلال تقارير المراجعين (IAASB, ٢٠١١).

- عدم التأثير الكبير على المجهود المطلوب بذله من قبل المراجعين للقيام بالمراجعة: أكد IAASB على أن تنفيذ المراجعين للتعديلات التي أدخلها على تقرير المراجعة، لن تغير بشكل كبير من جهود العمل الأساسية المطلوبة في المراجعة (IAASB, ٢٠١٥).

- عدم التأثير على مستوى التأكيد المعقول الذي يقدمه المراجع: فلن تؤدي التعديلات الجديدة في تقرير المراجعة إلى تقديرات مختلفة لمستوى التأكيد المتوقع الذي يقدمه المراجع (التأكيد المعقول) (٢٠١٤، Kachelmeier, Schmidt and Valentine).

- عدم التأثير على مسؤولية المراجع عن تحريف القوائم المالية: لن يُخفف تقرير المراجعة الموسع من مسؤولية المراجع عن التحريفات الجوهرية المحتمل اكتشافها (٢٠١٤، Kachelmeier, Schmidt and Valentine). وقد أعرب PCAOB عن قلقه من أن زيادة الإفصاح في تقارير المراجعة قد تصبح بمثابة تخلي من المراجعين عن مسؤولياتهم، لذا حذر المراجعين من استخدام لغة يمكن النظر إليها على أنها امتناع أو تحفظ أو تقييد أو تقليل لمسئولياتهم (٢٠١٣، PCAOB, pA١- A٩).

٢/٢. أهداف المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد من تعديل تقرير المراجعة:

جلبت الأزمات المالية، موجة من إنعدام الثقة في منشآت الأعمال ومراجعيها. وسعيًا منه لإعادة الثقة في مهنة المراجعة، أدخل IAASB العديد من التعديلات على تقارير المراجعة، لتحقيق الأهداف التالية (٢٠١٥، Cordoş & Fülöp, ٢٠١٥؛ IAASB, ٢٠١٥) (IFAC, ٢٠١٥).

- زيادة مستوى الشفافية في تقارير المراجعة لزيادة الإعتماد عليها (٢٠١٣، EY).

- تحسين القيمة الإعلامية لتقارير المراجعة (Deloitte, ٢٠١٥).
- تحسين جودة التقرير المالي: من المتوقع أن يؤدي التوسع في محتويات تقرير المراجعة، إلى زيادة حرص الإدارة ومسؤولي الحوكمة على إنتاج قوائم مالية أفضل، وبالتالي تحسين جودة عملية التقرير المالي (Leuz, ٢٠١٠; IAASB, ٢٠١٢).
- تحسين جودة المراجعة: قد يُزيد التوسع في محتويات تقرير المراجعة، من نزعة الشك المهني لدى المراجع، ومن ثم يذل المزيد من الجهد لجمع قدر أكبر من أدلة المراجعة المناسبة، مما يزيد من جودة المراجعة (Bédard, Gonthier-Besacier and Schatt, ٢٠١٥; Cohn, ٢٠١٤; PCAOB, ٢٠١٣).
- تحسين عمليات التواصل بين المراجع وكل من الإدارة ومسؤولي الحوكمة (مثل لجنة المراجعة): يساعد تحسين هيكل ومحتوى تقرير المراجعة على زيادة إهتمام الإدارة ومسؤولي الحوكمة بالإفصاحات التي تمت الإشارة إليها في تقرير المراجعة.
- زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير المراجعة: يساعد ذلك في تحسين الثقة improved trust في بيئة الأعمال، ويصب في المصلحة العامة (Maseko, ٢٠١٦).
- البعد عن الطبيعة النمطية التقليدية المختصرة لتقرير المراجعة، والتي كانت أحد الأسباب الرئيسية لوجود فجوة إتصال بين مستخدمي القوائم المالية والمراجعين.
- مساعدة مستخدمي القوائم المالية على إتخاذ قرارات رشيدة (IAASB, ٢٠١٢, par. ٨).
- تخفيض فجوة المعلومات بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية (IAASB, ٢٠١١; McEnroe and Martens, ٢٠٠١).

٣/٢. مبادرات تعديل وتحسين تقارير المراجعة:

تزايدت مطالبات مستخدمي القوائم المالية بأن تتضمن تقارير المراجعة معلومات أكثر عن عميل المراجعة وقوائمه المالية وعملية مراجعتها (Hasan, Roebuck and Simnett, ٢٠٠٣). فبعد عدة سنوات من النقاش وبعد الأزمة المالية العالمية في عام ٢٠٠٨، طُرحت تساؤلات عما إذا كان تقرير المراجعة ما زال مناسب للغرض المعد من أجله، وما الذي يمكن القيام به لإبراز قيمة المراجعة بشكل أفضل لمستخدمي القوائم المالية، خاصة وأن تقرير المراجعة بشكله ومحتواه الحالي، لا يقدم إلا القليل عن كيف يقضي المراجعون وقت المراجعة، مما أدى إلى تساؤلات حول كيفية تعزيز قيمة هذا التقرير، خصوصاً في الشركات المسجلة. وقد نوقشت هذه القضايا بين المراجعين ولجان المراجعة لبعض الوقت، إلا أن نتائج تلك المناقشات لم تُعلن لأصحاب المصالح في منشآت الأعمال. لذا، تعددت محاولات ومبادرات بعض المنظمات المعنية بمهنة المراجعة (خصوصاً المنظمات الدولية)، من أجل تحسين المحتوى الإعلامي لتقرير المراجعة، والتحول به من أن

يكون تقرير مراجعة مختصر ليكون تقرير مراجعة موسع *expanded audit report* الموسع للاستجابة للمطالبات الخاصة بإدراج المزيد من المعلومات في تقرير المراجعة (Reid et al., ٢٠١٥; Singh, ٢٠١٣; DFSA, ٢٠١٦). ويسعى تقرير المراجعة (Reid et al., ٢٠١٥)، خاصة المجالات التي كان لدى المراجعين فيها مخاوف، وما قام به المراجعون لحل هذه المخاوف، وبذلك يمكن أن يعالج تقرير المراجعة الموسع أهم نقد تم توجيهه لتقارير المراجعة المختصرة هو أنها لا تعالج مشكلة فجوة المعلومات (McEnroe and Martens, ٢٠٠١; Bédard et al., ٢٠١٦). إن تقرير المراجعة الموسع الجديد، من المتوقع أن يُحسن من القيمة الإعلامية لهذا التقرير (Reid et al., ٢٠١٥)، لذا يشكل تقرير المراجعة الموسع الأساس لإعداد تقارير المراجعة على المستوى العالمي في المستقبل. إن حرص المنظمات المهنية المعنية بمهنة المراجعة على توفير معلومات إضافية في تقرير المراجع ليس إتجاهاً جديداً، ففي السنوات الأخيرة قدمت جهات تنظيمية مبادرات ويدائل مختلفة لتوفير معلومات إضافية في تقرير المراجعة، بما في ذلك زيادة استخدام فقرة لفت الإنتباه *Emphasis of Matters*، وفترة أمور أخرى *Other Matters* (Sirois, ٢٠١٥). ويمكن عرض أهم هذه المبادرات كالتالي:

١/٣/٢. مبادرة IAASB لتعديل وتحسين تقارير المراجعة:

قدم المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد (IAASB) عدة مبادرات لتحسين تقارير المراجعة، انتهت بإصدار معايير المراجعة الجديدة والمعدلة (IAASB, ٢٠١٦). ومن أهم هذه المبادرات، ما طرحه IAASB من ورقة للتشاور في مايو ٢٠١١ بعنوان "تعزيز قيمة تقرير المراجع: استكشاف خيارات من أجل التغيير" (IAASB, ٢٠١١). وفي يونيو ٢٠١٢ تم توجيه دعوة مرتبطة بذلك بعنوان "تحسين تقرير المراجع" للتعليق عليها (Theis, ٢٠١٦). وفي يوليو ٢٠١٣ طرح IAASB مسودة بعنوان "إعداد تقرير عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها: معايير المراجعة الدولية المقترحة الجديدة والمعدلة"^(٣) (Bédard, ٢٠١٤). وبعد الأخذ في الإعتبار الردود والتعليقات على هذه المسودة، نشر IAASB معايير المراجعة النهائية الجديدة والمعدلة في يناير ٢٠١٥ التي أدخلت العديد من التحسينات على تقارير المراجعة، وبدأ تطبيقها في ديسمبر ٢٠١٦ (Backof, Bowlin and Goodson, ٢٠١٤, Simnett & Huggins, ٢٠١٤). وتضع معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة الخاصة بتقرير المراجع، الأساس لمستقبل تقرير المراجع على المستوى العالمي وتحسين عمليات الإعلام التي يقوم بها المراجع (IAASB, ٢٠١٦).

(٣) كان الجدول الزمني لذلك: التعليقات مطلوبة قبل ٢٢ نوفمبر ٢٠١٣، وكانت الموافقة النهائية على معايير المراجعة الدولية المعدلة في يونيو ٢٠١٤، وكان تاريخ بدأ السريان في ديسمبر ٢٠١٦.

١/١/٣/٢. معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة الصادرة من IAASB:

كما سبقت الإشارة، أصدر IAASB معيار مراجعة دولي جديد (معيار ٧٠١)، وعدل سبعة معايير (معيار ٧٠٠، ٧٠٥، ٧٠٦، ٧٢٠، ٧٢٠، ٢٦٠، ٥٧٠)، وذلك لتحسين هيكل ومحتوى تقرير المراجعة. وفيما يلي بيان لمعايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة (ICSAZ, ٢٠١٥):

- معيار المراجعة الدولي ٧٠١ (الجديد): "الإعلام عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل". يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع عن إدراج الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجعة. وينطبق هذا المعيار على عمليات مراجعة مجموعات كاملة من القوائم المالية للمنشآت المسجلة ذات غرض عام. وينطبق أيضاً عندما يطلب من المراجع بموجب قانون أو لائحة الإعلام عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقريره في المنشآت الأخرى أو عندما يقرر المراجع ذلك بشكل إختياري (IAASB, ISA ٧٠١, ٢٠١٥).

- معيار المراجعة الدولي ٧٠٠ (المعدل): "تكوين رأي وإعداد تقرير عن القوائم المالية". يتناول مسؤولية المراجع عن تكوين رأي في القوائم المالية، وكذلك هيكل ومحتوى تقرير المراجع الصادر بعد الإنتهاء من مراجعة القوائم المالية (IAASB, ISA ٧٠٠, ٢٠١٥).

- معيار المراجعة الدولي ٧٠٥ (المعدل): "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المراجع المستقل". تم تعديل هذا المعيار ليتوافق مع متطلبات تقرير المراجعة الموسع في المعيار ٧٠٠ (المعدل). وتتعلق التغييرات في هذا المعيار أساساً بكيفية تأثير تقرير المراجعة عندما يؤدي المراجع رأي معدل (متحفظ، عكسي، إمتناع) (IAASB, ISA ٧٠٥, ٢٠١٥).

- معيار المراجعة الدولي ٧٠٦ (المعدل): "فقرات لفت الإنتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل" (IAASB, ISA ٧٠٦, ٢٠١٥).

- معيار المراجعة الدولي ٧٢٠ (المعدل): "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى". يتضمن المتطلبات المتعلقة بمسؤولية المراجع عن المعلومات الأخرى الموجودة في تقرير الإدارة (IAASB, ISA ٧٢٠, ٢٠١٥).

- معيار المراجعة الدولي ٢٢٠ (المعدل)، "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية". ويتناول هذا المعيار رقابة جودة عملية مراجعة القوائم المالية، وإتبعاسات ذلك على تقرير المراجعة (IAASB, ISA ٢٢٠, ٢٠١٥).

- معيار المراجعة الدولي ٢٦٠ (المعدل): "الإتصال بمسؤولي الحوكمة". يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع بشأن الإتصال بمسؤولي الحوكمة عند مراجعة القوائم المالية،

وإعكاسات ذلك على تقرير المراجعة. إن التعديلات المدخلة على هذا المعيار هي نتيجة لمعيار ٧٠١ الجديد (٢٠١٥، ISA ٢٦٠، IAASB).
- معيار المراجعة الدولي ٥٧٠ (المعدل): "إستمراية المنشأة". يتناول مسؤوليات المراجع عن الإستمراية وإعكاسات ذلك على تقرير المراجعة (٥٧٠، ISA، IAASB، ٢٠١٥).

ويرتبط كل من معيار ٢٢٠ (المعدل)، ومعيار ٢٦٠ (المعدل)، ومعيار ٥٧٠ (المعدل) بشكل غير مباشر بتقرير المراجعة. أما كل من معيار ٧٠٠ (المعدل)، ومعيار ٧٠١ (الجديد)، ومعيار ٧٠٥ (المعدل)، ومعيار ٧٠٦ (المعدل)، ومعيار ٧٢٠ (المعدل) يرتبطوا بشكل مباشر بالتقرير.

٢/٣/١/٢. التعديلات الرئيسية التي أدخلها IAASB على تقارير المراجعة:
أدخلت معايير المراجعة الجديدة والمعدلة تغييرين أساسيين على تقرير المراجعة. الأول: إعادة ترتيب بعض عناصر هذا التقرير، حيث أصبح الرأي يرد مباشرة بعد الطرف الموجه إليه. الثاني: إضافة عناصر جديدة لم تكن موجودة، وهي: أساس الرأي؛ وإستمراية المنشأة؛ والأمور الرئيسية للمراجعة؛ ومكان وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية؛ واسم شريك إرتباط المراجعة، ويمثل ذلك تغييرات إيجابية إلى حد كبير، حيث أصبح تقرير المراجع أكثر تفصيلاً، من خلال احتوائه على عناصر لم يتضمنها من قبل. ويمكن بيان تلك التعديلات كالتالي (IAASB، ٢٠١٥؛ PwC، ٢٠١٥؛ Simnett and Huggins، ٢٠١٤؛ Deloitte، ٢٠١٥)؛

أولاً: التطبيق الإلزامي عند مراجعة القوائم المالية للمنشآت المسجلة، والتطبيق الإختياري عند مراجعة المنشآت الأخرى غير المسجلة لما يلي:

(١) إضافة قسم جديد لتقرير المراجع يختص بالإعلام عن الأمور الرئيسية للمراجعة Key Audit Matters (KAMs).

(٢) الإفصاح عن اسم شريك إرتباط المراجعة، مع عدم إلزامه بذلك في حالة إحتمال تعرضه لأية تهديدات ناتجة عن ذلك الإفصاح.

ثانياً: لجميع عمليات المراجعة:

(١) إعادة هيكلة التقرير، من خلال عرض قسم الرأي أولاً، يليه قسم أساسي الرأي، ما لم يوجد قانون أو لائحة تحظر ذلك.

(٢) تحسين الإفصاح عن الإستمراية في تقرير المراجعة، بما في ذلك (IAASB، ٢٠١٦)؛

- وصف مسؤوليات كل من الإدارة والمراجع عن إستمراية المنشأة.

- قسم مستقل عند وجود عدم تأكد جوهري، والإفصاح عنه بشكل كاف، تحت عنوان "عدم التأكد الجوهري ذو العلاقة بإستمراية المنشأة".

- متطلب جديد عن كفاية الإفصاحات في ضوء إطار التقرير المالي المطبق، عندما يتم تحديد أحداث أو حالات، قد تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على الإستمرار.
- (٣) عبارة بشأن استقلال المراجع، واستيفائه للمسئوليات الأخلاقية ذات الصلة، مع الإفصاح عن الدولة المنشئة لتلك المتطلبات، أو الإشارة إلى القواعد الأخلاقية الصادرة عن المجلس الدولي للمعايير الأخلاقية للمحاسبين القانونيين IESBA Code.
- (٤) إدراج قسم يوضح مسؤولية الإدارة والمراجع عن المعلومات الأخرى.
- (٥) تحسين وصف مسؤوليات المراجع والإدارة ومسئولي الحوكمة، خاصةً عن إستمرارية المنشأة. ويُسمح للمراجع بتقديم هذه الأوصاف في ملحق مرفق مع التقرير، أو عندما يسمح قانون أو لائحة أو معايير مراجعة وطنية بشكل صريح بذلك، من خلال الموقع الإلكتروني لجهة تنظيمية مختصة (AASB, ٢٠١٥)، مثل الهيئة العامة للرقابة المالية وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

ويمكن مقارنة النموذج القديم والجديد لتقرير المراجعة كالتالي (٢٠١٥, ICSAZ):

التقرير القديم (بترتيب العرض)	التقرير الجديد (بترتيب العرض)
فقرة إفتتاحية	فقرة الرأي: تجمع بين الفقرة الإفتتاحية القديمة وفقرة الرأي.
فقرة مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية	فقرة أساس الرأي: تمثل عنوان جديد. وتتضمن أسباب رأي المراجع، كما تتضمن عبارة جديدة بأن المراجع مستقل عن العميل، وأنه يلتزم بمعايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني.
فقرة مسؤولية المراجع	فقرة الأمور الرئيسية للمراجعة: عنوان جديد يعرض الأمور الأكثر أهمية خلال المراجعة. ويتم إختيارها من الأمور التي يتم إعلامها لمسئولي الحوكمة والإدارة.
فقرة الرأي	فقرة مسؤولية الإدارة ومسئولي الحوكمة عن القوائم المالية: كان عنوان هذه الفقرة "مسؤولية الإدارة"، وأصبحت "مسؤولية الإدارة ومسئولي الحوكمة". وتشمل وصف صريح لمسؤولية الإدارة ومسئولي الحوكمة عن إستمرارية المنشأة. (مطلوب قسم منفصل عندما يكون هناك عدم تأكيد جوهري بعنوان "عدم التأكيد الجوهري ذي العلاقة بإستمرارية المنشأة".
	فقرة مسؤولية المراجع عن مراجعة القوائم المالية: تتضمن سرد تفصيلي لإجراءات المراجعة مع إمكانية تضمين مزيد من التفاصيل في ملاحق أو موقع الكتروني.

٣/١/٣/٢. هيكل ومحتوى تقرير المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة:

يمكن عرض عناصر تقرير المراجعة قبل وبعد التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة كالتالي (Simnett & ٢٠١٤; Backof, Bowlin, and Goodson, ٢٠١٤): Huggins, ٢٠١٤)

عناصر تقرير المراجعة قبل التعديلات	عناصر تقرير المراجعة بعد التعديلات
١. العنوان.	١. العنوان.
٢. الموجة إليه	٢. الموجه إليه التقرير.
التقرير.	٣. الرأي.
٣. الفقرة الإفتتاحية.	٤. أساس الرأي.
٤. مسئولية الإدارة عن القوائم المالية.	٥. عدم التأكد الجوهري ذي العلاقة بإستمرارية المنشأة (إذا كان ذلك ممكناً).
٥. مسئولية المراجع.	٦. لفت الإنتباه لأمر (إذا كان ذلك ممكناً).
٦. رأى المراجع.	٧. الأمور الرئيسية للمراجعة.
٧. المسئوليات الأخرى المتعلقة بإعداد التقرير.	٨. الأمور الأخرى (إن وجدت).
٨. توقيع المراجع.	٩. المعلومات الأخرى (إذا كان ذلك ممكناً).
٩. تاريخ تقرير المراجع.	١٠. مسئوليات الإدارة ومسئولي الحوكمة عن القوائم المالية.
١٠. عنوان المراجع.	١١. مسئوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية.
وبالإضافة إلى ذلك، قد يتضمن التقرير فقرة لفت إنتباه و/أو فقرة أمر آخر.	١٢. مكان وصف مسئوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية.
	١٣. مسئوليات التقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى.
	١٤. اسم شريك إرتباط المراجعة.
	١٥. توقيع المراجع.
	١٦. عنوان المراجع.
	١٧. تاريخ تقرير المراجع.
	وكما هو الحال قبل التعديلات التي أدخلها IAASB على تقرير المراجعة، قد يتضمن تقرير المراجع، بالإضافة إلى ذلك، فقرة لفت إنتباه و/أو فقرة أمر آخر.

ويمكن تقديم شرح مبسط لمحتويات تقرير المراجعة بعد التعديلات التي أدخلها IAASB على معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة، كالتالي (٧٠١; ٧٠٠, IAASB, ISA (٢٠١٥), PwC, ٢٠١٥; Revised), ٥٧٠; ٧٢٠; ٧٠٦; ٧٠٥):

▪ عنوان التقرير، والطرف الموجه إليه التقرير: لم يتغير هذين العنصرين، سواء من حيث الترتيب في تقرير المراجع أو من حيث المضمون.

- رأي المراجع: تم تغيير ترتيب هذا العنصر، حيث أصبح يأتي مباشرةً بعد الطرف الموجه إليه التقرير، في حين أنه كان يرد بعد فقرة مسئولية المراجع. ويرى الباحث أن تقديم فقرة الرأي يعد أمراً إيجابياً، حيث قد يكتفي الكثير من مستخدمي تقرير المراجع بقراءة رأي المراجع فقط، أو على الأقل يعطونه قدراً أكبراً من الإهتمام مقارنةً بباقي عناصر التقرير.
- أساس الرأي: طبقاً للتعديلات التي أدخلها IAASB على معايير المراجعة الدولية، يجب أن يتضمن تقرير المراجع قسماً جديداً، بعنوان "أساس الرأي"، يرد بعد قسم الرأي مباشرةً، يقدم تفسيرات عن نوع الرأي الذي يبديه المراجع في تقريره. ويعتبر هذا العنصر من عناصر تقرير المراجع التي لم تكن موجودة في تقرير المراجع قبل التعديل، أي أنه من العناصر التي تمت إضافتها (على الرغم من أن مضمونه كان يرد ضمن فقرة الرأي).
- عدم التأكيد الجوهرى ذو العلاقة بإستمرارية المنشأة: لم يكن يحتوي تقرير المراجعة على هذا العنصر بشكلٍ صريح، إلا أنه وفقاً للتعديلات التي أدخلها IAASB على هذا التقرير، إذا كان هناك عدم تأكيد جوهرى ذو علاقة بإستمرارية المنشأة، يلزم وصفه في قسم مستقل في تقرير المراجع. فقد تناول معيار المراجعة الدولي ٥٧٠ قبل تعديله مسئوليات المراجع عند مراجعة القوائم المالية ذات العلاقة باستخدام الإدارة لافتراض إستمرارية المنشأة عند إعداد القوائم المالية. وقد تناول أيضاً معيار المراجعة الدولي ٥٧٠ (المعدل) تلك المسئوليات، إلا أنه أضاف إليها الإنبعكاسات على تقرير المراجع. فإذا كانت افصاحات عدم التأكيد الجوهرى ذات العلاقة بإستمرارية المنشأة في القوائم المالية كافية، يكون مطلوب من المراجع أن يدرج قسم مستقل في تقريره يلفت الإنتباه إلى تلك الإفصاحات، تحت عنوان "عدم التأكيد الجوهرى ذو العلاقة بإستمرارية المنشأة" (Simnett and Huggins, ٢٠١٤). وإذا كانت الإفصاحات غير كافية، يكون مطلوب من المراجع ابداء رأي معدل، وأن يوضح القضايا ذات العلاقة بإستمرارية المنشأة في قسم أساس الرأي (IAASB, ٢٠١٦).
- فقرات لفت الإنتباه (إن وجدت): أدت التعديلات التي أدخلها IAASB على تقرير المراجعة إلى عدم ثبات مكان فقرة لفت الإنتباه في تقرير المراجعة، فقد تكون الفقرة التالية، إذا على سبيل المثال، كانت ذو صلة بفهم اطار التقرير المالي، أو قد تتبع قسم الأمور الرئيسية للمراجعة، عندما تتعلق بهذه الأمور.
- الأمور الرئيسية للمراجعة: يعتبر هذا العنصر من العناصر التي أضافتها التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة. بل أن هذا العنصر يعد السبب الأهم في تغيير معظم معايير المراجعة الخاصة بتقرير المراجع. ويقصد بالأمور الرئيسية للمراجعة الأمور التي كانت، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأكثر أهمية عند مراجعة القوائم المالية

للفترة الحالية. ويتم إختيار تلك الأمور من بين الأمور التي تم إعلامها لمسئولي الحوكمة لدى عميل المراجعة. والغرض من الإعلام عن الأمور الرئيسية للمراجعة هو توفير المزيد من الشفافية عن المراجعة، من خلال تضمين تقرير المراجع معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية المَعنَّيين، لمساعدتهم في فهم أفضل لعميل المراجعة (٢٠١٦، Gimbar, Hansen, and Ozlanski). وقد تم إصدار معيار مراجعة دولي جديد رقم (٧٠١) في هذا الشأن بعنوان "الإعلام عن الأمور الرئيسية في المراجعة في تقرير المراجع المستقل". ويُطبق هذا المعيار على عمليات مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المسجلة، وكذلك في الظروف التي يقرر المراجع فيها الإعلام عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقريره. ومع ذلك، يحظر معيار المراجعة الدولي المعدل (٧٠٥) على المراجع الإعلام عن الأمور الرئيسية للمراجعة، عندما يمتنع عن ابداء رأي في القوائم المالية، إلا إذا كان ذلك التقرير مطلوباً بموجب قانون أو لائحة. وقد يتطلب قانون أو لائحة إعلام الأمور الرئيسية للمراجعة، لعمليات مراجعة منشآت أخرى بخلاف المنشآت المسجلة، على سبيل المثال، منشآت تتميز في ذلك القانون أو اللائحة بأنها منشآت ذات منفعة عامة، لأن لديهم عدد كبير وقطاع عريض من أصحاب المصلحة، مع الأخذ في الحسبان طبيعة وحجم الأعمال.

■ فقرات أمور أخرى (إن وجدت): أدت التعديلات التي أدخلها IAASB على تقرير المراجعة إلى عدم ثبات مكان فقرة أمور أخرى في تقرير المراجعة، فقد يكون مكان هذه الفقرة بعد قسم الأمور الرئيسية للمراجعة، إذا كانت تتعلق بمراجعة القوائم المالية فقط، أو توضع في آخر التقرير إذا كانت تتعلق بالمتطلبات القانونية أو التنظيمية الأخرى، أو كليهما.

■ المعلومات الأخرى: يعتبر هذا العنصر من العناصر التي كانت موجودة في تقرير المراجعة قبل التعديلات التي طرأت عليه، ولكنه كان يرد بشكل مُضمن في فقرة المسؤوليات عن القوائم المالية، إلا أن التعديلات، تضمنت متطلبات جديدة فما يتعلق بالإعلام عن المعلومات الأخرى في تقرير المراجعة (٢٠١٦، IAASB). فطبقاً لمعيار المراجعة الدولي ٧٢٠ (المعدل)، يجب أن يتضمن تقرير المراجعة قسماً جديداً مستقلاً بعنوان "معلومات أخرى" [أو عنوان آخر مناسب، مثل "المعلومات الأخرى بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع عنها"]. ويهدف هذا القسم إلى شرح مسؤوليات الإدارة والمراجع عن المعلومات الأخرى. ويقصد بالمعلومات الأخرى المعلومات المالية أو غير المالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير المراجع عليها)، التي يتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة. ويقصد بالتقرير السنوي، وثيقة أو مجموعة من الوثائق، تُعد عادةً على أساس سنوي من الإدارة أو مسؤولي الحوكمة، والغرض منها تزويد الملاك وغيرهم من أصحاب المصالح بمعلومات عن عمليات المنشأة ونتائجها المالية ومركزها المالي

(١٢ par, ٢٠١٥, (Revised), ISA ٧٢٠, IAASB). وعادةً يتضمن معلومات عن تطورات المنشأة، ونظرة مستقبلية عنها والمخاطر المستقبلية. وقد تكون المعلومات الأخرى محرفة، عندما يتم ذكرها بشكل غير صحيح أو عندما تكون مضللة بشكل ضمني (Simnett, ٢٠١٥; (Revised), ISA ٧٢٠, IAASB, ٢٠١٦; IAASB, ٢٠١٤) and Huggins). ويتضمن قسم المعلومات الأخرى إما بيان بأن المراجع قد توصل إلى عدم وجود تحريف جوهري غير مصحح للمعلومات الأخرى، أو بيان يصف التحريفات الجوهرية غير المصححة (إن وجدت) (IAASB, ٢٠١٦).

■ **المسئوليات عن القوائم المالية:** وسع النموذج الجديد لتقرير المراجعة من وصف مسئوليات الإدارة عن القوائم المالية لتوضيح مسئولياتها عن إستمرارية المنشأة، كما أصبح عنوان هذا القسم "مسئوليات الإدارة ومسئولي الحوكمة عن القوائم المالية". وطبقاً لمعيار المراجعة الدولي ٢٦٠ (المعدل) "الإتصال بمسئولي الحوكمة"، يُقصد بمصطلح الإدارة الشخص (الأشخاص) الذي يتحمل المسؤولية التنفيذية لإجراء عمليات المنشأة. ويُقصد بمسئولي الحوكمة الشخص (الأشخاص)، أو المنظمة (المنظمات)، التي يقع على عاتقها مسئولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة، والإلتزامات ذات العلاقة بمساءلتها. ويتضمن ذلك، الإشراف على التقرير المالي (IAASB, ISA ٢٦٠ (Revised)). وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الدول، فإن الإدارة قد تشمل على بعض أو جميع مسئولي الحوكمة.

■ **مسئوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية:** ورد هذا العنصر في تقرير المراجعة قبل وبعد التعديلات التي أدخلها IAASB عليه، سواء من حيث ترتيبه أو من حيث مضمونه، إلا أن تلك التعديلات توسعت في وصف مسئوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية، بما في ذلك وصف لمسئولياته ذات العلاقة بإستمرارية المنشأة.

■ **مكان وصف مسئوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية:** يعتبر هذا العنصر من عناصر تقرير المراجع التي لم تكن موجودة قبل التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة. فطبقاً لمعيار المراجعة الدولي ٧٠٠ (المعدل)، يجب إدراج وصف لمسئوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية في متن تقرير المراجع أو في ملحق مرفق مع تقرير المراجع، أو من خلال الموقع الإلكتروني لسلطة مختصة، بشرط إجراء إشارة مناسبة داخل متن تقرير المراجع إلى الملحق أو الموقع الإلكتروني، وذلك عندما يسمح قانون أو لائحة أو معايير مراجعة وطنية صراحةً للمراجع القيام بذلك. وقد تكون صيغة وصف مسئوليات المراجع في الموقع الإلكتروني أكثر تفصيلاً، أو قد تتناول أموراً أخرى ذات علاقة بمراجعة القوائم المالية.

■ **التقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى:** لم يتغير هذا العنصر، سواء من حيث ترتيبه في تقرير المراجع أو من حيث مضمونه.

■ اسم شريك إرتباط المراجعة: يعتبر هذا العنصر من عناصر التقرير التي لم تكن موجودة قبل تعديل تقرير المراجعة. فطبقاً لمعيار المراجعة الدولي ٧٠٠ (المعدل)، يجب تضمين اسم شريك إرتباط المراجعة في تقرير المراجع عن مراجعة مجموعات كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المسجلة، وفي حالات نادرة، قد لا يتم كتابة اسم شريك الإرتباط، عندما يعلم المراجع بمعلومات تشير إلى إحتمالية تهديد أمنه الشخصي، وأنه إذا أعلن عن هوية شريك الإرتباط للجمهور، قد يتسبب ذلك في ضرر مادي له، أو لأعضاء آخرين في فريق الإرتباط أو أفراد آخرين ذوي علاقة وثيقة. ومع ذلك، فإن مثل هذا التهديد لا يتضمن، على سبيل المثال، التهديدات من المسؤولية القانونية أو العقوبات القانونية أو التنظيمية أو المهنية. وفي الظروف النادرة التي يرغب فيها المراجع عدم إدراج اسم شريك الإرتباط في تقرير المراجع، يجب على المراجع مناقشة هذه الرغبة مع مسؤولي الحوكمة (IAASB, ISA ٧٠٠ (Revised))، وقد (٢٠١٥). ويهدف ذلك إلى توفير مزيد من الشفافية لمستخدمي تقرير المراجع. وقد يتطلب قانون أو لائحة أو معايير مراجعة وطنية أن يتضمن تقرير المراجع اسم شريك إرتباط المراجعة المسئول عن عمليات مراجعة أخرى بخلاف تلك التي تمثل مجموعات كاملة من القوائم المالية ذات غرض عام للمنشآت المسجلة.

■ تاريخ تقرير المراجع، وعنوان المراجع، وتوقيع المراجع: لم يتغير مضمون هذه العناصر في تقرير المراجعة قبل وبعد التعديلات التي أدخلها IAASB على تقرير المراجعة.

٢/٣/٢. مبادرة PCAOB لتعديل وتحسين تقارير المراجعة:

حرص PCAOB أيضاً على التوسع في عناصر تقرير المراجعة، لذا طالب المراجعين بالإفصاح في تقارير المراجعة عن الأمور المهمة للمراجعة، والتي يقصد بها "الأمور التي تتطلب على الأحكام الأكثر صعوبة للمراجع، أو الأمور الأكثر صعوبة عند الحصول على القدر الكافي من أدلة المراجعة المناسبة، أو عند تكوين رأي في القوائم المالية (PCAOB, ٢٠١٤, Kachelmeier, Schmidt and Valentine, p. ٦; ٢٠١٣). وقد طالب PCAOB المراجعين أيضاً بإدراج فقرة تفسيرية في تقرير المراجعة عندما يوجد شك كبير بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة النشاط (Cohn, ٢٠١٤). وفي ضوء ذلك، أصدر PCAOB مقترح يتضمن قواعد لإعداد تقرير المراجع عام ٢٠١٣، وأصدر مقترح معدل لتلك القواعد في الربع الثالث من عام ٢٠١٥ (IAASB, ٢٠١٥). وفي مايو ٢٠١٦ أصدر معيار بعنوان تقرير المراجع عن مراجعة القوائم المالية عندما يُبدي المراجع رأياً غير متحفظاً" (IAASB, ٢٠١٦).

ويمكن إجراء مقارنة بين تقرير المراجعة وفقاً لمعايير IAASB وفقاً لمعيار PCAOB كالتالي (IAASB, ٢٠١٦).

معايير IAASB	معايير PCAOB
يتم عرض قسم الرأي أولاً، يليه قسم أساس الرأي، ما لم ينص قانون أو لائحة على خلاف ذلك.	يتم عرض قسم الرأي أولاً، يليه قسم أساس الرأي.
في قسم أساس الرأي يوجد تحديد للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، وعبارة تشير إلى أن المراجع مستقل، وأنه قد أوفى بالمسؤوليات الأخلاقية الأخرى طبقاً لتلك المتطلبات.	في قسم أساس الرأي، مطلوب بيان بأن المراجع هو مكتب محاسبة عام مسجل لدى PCAOB، ومطلوب أن يكون مستقل فيما يتعلق بالشركة طبقاً لقوانين الأوراق المالية الفيدرالية في الولايات المتحدة، وكذلك القواعد واللوائح الصادرة عن SEC و PCAOB.
عندما يُبدي المراجع رأياً معدلاً (محتفظ أو عكسي أو امتناع)، فإن سبب التعديل يُضمن في قسم أساس الرأي.	عندما يعدل المراجع الرأي، فإن سبب التعديل يُضمن في قسم الرأي.
تم التوسع في وصف مسؤوليات الإدارة ومسئولي الحوكمة ومسؤوليات المراجع والأمور الرئيسية للمراجعة، وتعد مطلوبة في أقسام منفصلة من تقرير المراجع.	تم تحسين اللغة المستخدمة. إلا أن الصياغة المحسنة ليست شاملة مثل التغييرات الواردة في معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة. كما أن مسؤوليات الإدارة والمراجع واردة في قسم أساس الرأي، بدلاً من وضعها في أقسام منفصلة، مثلما حدث في معيار المراجعة الدولي ٧٠٠ (المعدل).
مطلوب الإفصاح عن اسم شريك إرتباط المراجعة في تقرير المراجع لعمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المسجلة.	الإفصاح عن اسم شريك الإرتباط ومكاتب المحاسبة الأخرى المشاركة في المراجعة، مطلوب أن يتم تلخيصه لجميع المنشآت التي تمت مراجعتها، والتي أعد مكتب المراجعة تقرير بشأنها على نموذج PCAOB "تقرير المراجع للمشاركين في المراجعة".
فقرة لفت الإنتباه وفقرة أمور أخرى مطلوبتان في ظروف معينة، (ISA ٧٠٦) (Appendix ٢)، ما لم يكن قد تم تحديده تلك الأمور على أنها KAMs، وفي تلك الحالة يتم الإعلام عنها بإعتباره KAMs.	يوجد سماح لإدراج فقرة لفت الإنتباه رغم عدم وجود متطلبات لذلك، وقد لا تكون تلك بديلاً عن الأمور المهمة للمراجعة Critical Audit Matters (CAMs). ويوجد مطلب لإدراج فقرات تفسيرية في بعض الظروف (PCAOB, ٢٠١١, par. ١٨).

وبالإضافة إلى مبادرة IAASB ومبادرة PCAOB، طبقت المملكة المتحدة إعتباراً من ٢٠١٢ متطلبات جديدة لعملية التقرير عن مراجعة القوائم المالية لمنشآتها المسجلة، تتشابه مع المتطلبات الواردة في المعايير الصادرة عن IAASB (٢٠١٥, AASB). وفي وقت لاحق طبقت بعض الدول مثل نيوزيلندا تقرير المراجعة الموسع، مع لائحة الإتحاد الأوربي لعام ٢٠١٤، والتي بدأ تطبيقها في يونيو ٢٠١٧ (Lawson, O'Hara ٢٠١٦; IAASB).

The and Spencer, ٢٠١٧). كما قرر المجلس الكندي لمعايير المراجعة والتأكد (Auditing and Assurance Standards Board (AASB) تبنى معايير تقرير المراجع الجديدة والمعدلة الصادرة عام ٢٠١٥ عن IAASB ضمن معايير المراجعة الكندية Canadian Auditing Standards (CASs) (AASB, ٢٠١٥). كما طبقت دول أخرى المتطلبات التي جاءت بها معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة، منها أستراليا وماليزيا والهند وألمانيا وبولندا وسنغافورة وجنوب أفريقيا وسويسرا والمملكة العربية السعودية (IAASB, ٢٠١٦).

٤/٢. التحديات المرتبطة بتطبيق التعديلات الجديدة التي أدخلها IAASB على تقرير المراجعة، وسبل التعامل معها:

قد يواجه المراجعين عند تطبيق التعديلات التي أدخلها IAASB على هيكل ومحتوى تقرير المراجعة تحديات كبيرة. ويرى IAASB نفسه أن تطبيق النموذج الجديد لتقرير المراجع الذي جاءت به تلك المعايير، قد يواجه التحديات التالية (AASB, ٢٠١٥; ICSAZ, ٢٠١٥).

- تأخر إصدار تقرير المراجعة: قد تؤدي التعديلات التي تمت على تقرير المراجع، خاصة ما يتعلق بتضمينه قسم جديد عن الأمور الرئيسية للمراجعة، إلى تأخر إصداره - خاصة في السنة الأولى - حيث أن تنفيذ تلك التعديلات، قد يحتاج إلى وقت ومجهود إضافي من المراجع، خاصة وأن هذا الجزء من العمل الإضافي يكون لوضع اللمسات النهائية لتقرير المراجع (IAASB, ٢٠١٥)، بجانب قيام المراجع بمناقشة التقرير مع الإدارة ولجنة المراجعة، حول ما سيتضمنه، مما قد يزيد من الوقت المستغرق لإصدار تقرير المراجع (Bédard, Gonthier-Besacrier and Schatt, ٢٠١٥). وعلى العكس من ذلك يرى البعض أنه عادةً تكون تلك المعلومات متاحة للإدارة ومسئولي الحوكمة (لجنة المراجعة)، ومن ثم فإن الإعلام عنها لن يحتاج إلى نقاش طويل بين المراجع والإدارة ولجنة المراجعة (Mock et al., ٢٠١٣). كما أن المراجع قد يبذل المزيد من الجهد الإضافي لتقليل أي تأخر محتمل لإصدار تقرير المراجعة (Knechel et al., ٢٠١٢).

- زيادة تكاليف عملية المراجعة: من المتوقع أن يحتاج إعداد تقرير المراجعة وفقاً للتعديلات الجديدة إلى مجهود إضافي من قبل المراجعين، لتحديد وإعداد وتوثيق ما يتضمنه من معلومات، ومناقشة هيكله ومحتواه مع الإدارة العليا ولجان المراجعة (IAASB, ٢٠١٢)، ومن ثم استغراق وقت أطول، وبالتالي زيادة تكاليف المراجعة (Gul, ٢٠٠٦; Rice and Weber, ٢٠١٢). بالإضافة لذلك، حتى لو لم يكن إعداد تقرير المراجعة بشكله الجديد يتطلب إجراءات مراجعة إضافية، فقد يشعر المراجعين بأنهم عرضة للمساءلة عن المعلومات التي سيتم التقرير عنها، إذا تم إكتشاف تحريفات

فى المستقبل، ويزيد ذلك من مخاطر السمعة والدعاوى القضائية، مما يتطلب منهم الحصول على أدلة مراجعة أكثر، وتحمل تكاليف أكبر (Brasel et al., ٢٠١٦; Gimber et al., ٢٠١٤; kachelmeier et al., ٢٠١٤; Defond and Zhang ٢٠١٥) Bédard, Gonthier-Besacier and Schatt, ٢٠١٤). ويرى البعض أن معظم هذه التكاليف قد تكون متكررة (Bédard, Gonthier-Besacier and Schatt, ٢٠١٤). فعلى سبيل المثال، الإفصاح عن KAMs قد يصبح ممارسة نمطية، لا تؤثر كثيراً على المجهود الذي يبذله المراجع، حيث أنها تتعلق بمعلومات تم تناولها فى ملف المراجعة، وتم إعلانها للجنة المراجعة، لذلك فإن المجهود الإضافي يقتصر على تحديد تلك الأمور، وإعداد اللغة المستخدمة فى عملية الإعلام عنها وفى عملية توثيقها (PCAOB, ٢٠١٣). بجانب ذلك، من غير المقبول أن يتحمل المراجعين ساعات إضافية لإعداد تقرير مراجعة موسع، فى حالة عزوف عملاء المراجعة عن دفع مقابل ذلك (Bédard, Gonthier-Besacier and Schatt, ٢٠١٥). كما أكد IAASB نفسه أن التصينات التي أدخلت على تقرير المراجعة، لن تغير من مجهود العمل المطلوب للقيام بالمراجعة (IAASB, January ٢٠١٥).

عدم حسم تأثير تعديل هيكل ومحتوى تقرير المراجعة على السوق المالية: توجد وجهتا نظر فيما يتعلق بالتبعات الاقتصادية للتوسع فى محتويات تقرير المراجعة على السوق المالية (Bédard, Gonthier-Besacier and Schatt, ٢٠١٤). الأولى: ترى أنه وبقدر ما يوفره النموذج الجديد لتقرير المراجعة من معلومات، فإن السوق المالية تتفاعل بتلك المعلومات. الثانية: تعتبر أن الإفصاحات الإضافية فى تقرير المراجع تعد رمزية إلى حد كبير، حيث أنها لا تعدل من سلوك المستثمرين، فلا يوجد تأثير كبير لتلك الإفصاحات على العوائد السوقية غير العادية وأحجام التداول غير العادية. والإستثناء الوحيد كان للشركات الصغيرة التي تتميز ببيئة معلومات أضعف، حيث أنه فى السنة الأولى للتطبيق، وجدت أن تلك الإفصاحات ترتبط بإنخفاض تماثل المعلومات (Trainee, ٢٠١٦). وفى هذا السياق فإن رد فعل السوق المالية، قد لا يعتمد على محتوى تقرير المراجعة. وفى ضوء ذلك فمن المرجح أن التوسع فى تقرير المراجع لن يكون له قيمة إعلامية، خصوصاً عندما يكون تقرير المراجعة الموسع نمطي أو معقد أو مريك للغاية بسبب المعلومات الزائدة فيه (Bédard, Gonthier-Besacier and Schatt, ٢٠١٥). وعلى الرغم من وجود دراسات خلصت إلى عدم حسم تأثير تعديل تقرير المراجعة على السوق المالية، فإن عدد تلك الدراسات كان أقل من الدراسات التي خلصت إلى وجود تأثيرات إيجابية لتعديل هيكل ومحتوى تقرير المراجعة على السوق المالية. كما أن التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة ما زالت حديثة التطبيق، ويصعب الحكم النهائي على إنعكاساتها على السوق المالية فى الوقت الحاضر.

- احتمال إختلاف ترتيب فقرات تقرير المراجعة الجديد عندما يتضمن قسم عن الأمور الرئيسية للمراجعة: فقد يختلف ترتيب عناصر تقرير المراجعة التي ترد بعد قسم "أساس الرأي"، عند وجود أمور رئيسية للمراجعة ينبغي الإفصاح عنها في تقرير المراجعة، ويعتقد الباحث أن ذلك التحدي لن يستمر لفترة طويلة، حيث يمكن مواجهته من خلال إعلام الأطراف الأساسية للمراجعة بعناصر تقرير المراجعة الجديد وترتيبها، ومتى يتم استبعاد عنصر معين منها.

- احتمال إختلاف نموذج تقرير المراجعة الجديد للمنشآت المسجلة عن المنشآت غير المسجلة: فطبقاً للتعديلات التي أدخلها IAASB على تقرير المراجعة، يُمكن استخدام نموذجين لتقارير المراجعة، أحدهما للمنشآت المسجلة والآخر للمنشآت غير المسجلة. ويمكن مواجهة هذا التحدي خلال فترة قصيرة من الزمن، يتم بعدها إدراك الأطراف الأساسية لعملية المراجعة لإختلاف عناصر نموذج تقرير المراجعة الجديد للمنشآت المسجلة عن المنشآت غير المسجلة وأوجه تلك الإختلافات.

- احتمال إختلاف هيكل ومحتوى تقارير المراجعة للمنشآت المتماثلة: قد تصبح تقارير المراجعة لشركات متماثلة مختلفة إلى حد كبير، بسبب إختلاف عدد وطبيعة الأمور الرئيسية للمراجعة التي سيدرجها المراجع في تقرير المراجعة. ويمكن مواجهة هذا التحدي من خلال عقد الندوات والدورات التدريبية لإعلام الأطراف المعنية بإختلاف هيكل ومحتوى تقارير المراجعة للمنشآت المتماثلة، وسبب ذلك.

- احتمال تعدد مصادر معلومات تقرير المراجعة الجديد: فقد يستخدم المراجع ملحق يرفق مع تقرير المراجعة أو قد يستخدم موقع إلكتروني لجهة مختصة: فطبقاً للتعديلات التي أدخلها IAASB على تقرير المراجعة، قد يتم وضع بعض أقسام تقرير المراجعة الجديد في ملحق أو في الموقع الإلكتروني لجهة مختصة. ويمكن مواجهة هذا التحدي من خلال إعلام الأطراف ذات العلاقة بالمراجعة، بأن تقرير المراجعة الموسع لا يقتصر على الشكل التقليدي، بل قد يتضمن أيضاً ملحق أو أكثر يرفق مع التقرير، كما يمكن نشر معلومات عن المراجعة في الموقع الإلكتروني لجهة مختصة.

- احتمال تعرض شريك الإرتباط لتهديدات شخصية عند ذكر اسمه في تقرير المراجعة: وفقاً للتعديلات التي تمت على تقرير المراجعة، يلزم ادراج اسم شريك الإرتباط في تقرير المراجعة، مما قد يعرضه للتهديد الشخصي. ويمكن مواجهة هذا التحدي من خلال الإشارة إلى أن التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة سمحت للمراجع بعدم ذكر إسم شريك الإرتباط إذا كان ذلك قد يعرضه لأية تهديدات شخصية. كما يجب الحرص الشديد عند إعداد تقرير المراجعة الموسع، وعدم تضمينه أية معلومات تخالف قاعدة سرية المعلومات، بجانب مناقشة التقرير مع الإدارة ومسؤولي الحوكمة قبل إصداره، لتجنب أية عداوات من قبل مستخدمي القوائم المالية وتقرير المراجعة.

- تخوف المراجعين من الدعاوى القضائية المحتمل التعرض لها، نتيجة تضمن تقرير المراجعة لمعلومات سرية: ترددت بعض الأطراف ذات العلاقة بمهنة المراجعة، خاصة المحاسبون القانونيون Certified Public Accountants (CPAs) والمديرون الماليون Certified Financial Officers (CFOs) في تبنى النموذج الجديد لتقرير المراجعة، خوفاً من مخاطر الدعاوى القضائية والمسائلة المحتمل أن يتعرض لها المراجعين (Footprint and Consultants, ٢٠١١; Katz, ٢٠١٤)، نتيجة تقديم المزيد من الإفصاحات، بالشكل الذي قد يتعارض مع قاعدة السرية (Church, Davis, ٢٠١٣; FAR, ٢٠١٣; Zietsman et al., ٢٠٠٨; and McCracken). ويمكن مواجهة هذا التحدي من خلال بذل المراجع للعناية المهنية الواجبة عند أداء المراجعة، وتحسين رأيه بأدلة المراجعة الكافية والمناسبة، والحرص الشديد عند إعداد تقرير المراجعة الموسع، وعدم تضمينه أية معلومات تخالف قاعدة سرية المعلومات، بجانب مناقشته مع مسؤولي الحوكمة قبل إصداره.

- ضرورة تضافر جهود الأطراف المعنية لنجاح تطبيق تقرير المراجعة الموسع: إن التطبيق الفعال للمتطلبات الواردة في معايير إعداد تقرير المراجع الجديدة والمعدلة، يتطلب تضافر جهود المراجعين والإدارة والمستثمرين والمنظمين ولجان المراجعة والهيئات الرقابية على مهنة المراجعة (IFAC, ٢٠١٥)، حيث يلزم ضرورة بذل هذا الأطراف لمجهودات كبيرة لفهم منافع وقيود تطبيق التعديلات الجديدة لإعداد تقرير المراجعة. وقد يأخذ ذلك وقتاً طويلاً، بسبب أن العديد منهم قد لا يتابعون تلك المعايير. ويمكن مواجهة هذا التحدي من خلال بيان أهمية تلك التعديلات لكل طرف، بجانب نشر ثقافة التعاون من أجل التطبيق الجيد لمعايير إعداد تقرير المراجع الجديدة والمعدلة.

- عدم قدرة المراجعين على تطبيق المتطلبات التي جاءت بها التعديلات الجديدة: قد يواجه بعض المراجعين صعوبة عند فهم وتطبيق المتطلبات الجديدة التي تضمنتها معايير المراجعة الجديدة والمعدلة الخاصة بتقرير المراجعة، إلا أن ذلك قد يكون لفترة قصيرة، يتم بعدها استيعاب المراجعين لتلك المتطلبات، ومن ثم القدرة على تطبيقها. ويتم ذلك من خلال عقد دورات تدريبية للمراجعين عن التعديلات الجديدة على تقرير المراجعة وكيفية تطبيقها.

٣. الدراسة الميدانية:

إستكمالا للفائدة المرجوة من هذا البحث، وبعد عرض الإطار النظري، يرى الباحث ضرورة إستقراء الواقع بخصوص آراء كل من المساهمين والإدارة والمراجعين الخارجيين في التعديلات التي أدخلتها معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة الصادرة عن IAASB

على هيكل ومحتوى تقرير المراجعة. وسوف يتم عرض الدراسة الميدانية من خلال النقاط التالية:

١/٣ . مجتمع الدراسة الميدانية:

- (١) المساهمون: ويمثلها المساهمين في بعض شركات المساهمة المصرية المسجلة (قطاع خاص)، بإعتبارهم أصحاب الحق الأصلي في إختيار الإدارة والمراجع الخارجي.
 (٢) الإدارة: ويمثلها بعض رؤساء وبعض أعضاء مجالس الإدارة في بعض شركات المساهمة (قطاع خاص)، بإعتبارهم الطرف المسئول عن إعداد القوائم المالية.
 (٣) المراجعون الخارجيون: ويمثلها بعض المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية، بإعتبارهم الطرف المسئول عن مراجعة القوائم المالية.

وقد قام الباحث بإختيار عينة تتضمن ٣٠٠ مفردة تمثل الفئات الثلاث كالتالي: ١٠٠ مفردة يمثلون المساهمون، ١٠٠ يمثلون الإدارة، ١٠٠ يمثلون المراجعون الخارجيون. وإذا كانت الإستبانة تم توزيعها على ٣٠٠ مفردة، فإن القوائم المعادة والتي يمكن إخضاعها للتحليل مقدارها ١٩٨ قائمة. وقد تم إنتقاء عينة الدراسة بشكل تحكيمي. وقد تم إستخدام مقياس ليكرت الخماسي ليوضح مستوى الموافقة الذي يبديه المستقضي منه تجاه المتغير محل السؤال. وقد إكتفى الباحث بالمقياس الخماسي بدلاً من الثنائي أو الثلاثي لتوفير عنصر المرونة في تقييم الوزن النسبي لكل متغير. وفيما يلي جدول يبين عدد القوائم المقدمة والمستبعدة من التحليل والقوائم التي أجريت عليها التحليل الإحصائي.

جدول رقم (١) الإستبانة الموزعة والمجمعة والتي أجري عليها التحليل الإحصائي

نسبة الإستجابة	الإستبانة المجمعة	الإستبانة الموزعة	مفردات العينة
٥٤ %	٥٤	١٠٠	١. المساهمون
٦٥ %	٦٥	١٠٠	٢. الإدارة
٧٩ %	٧٩	١٠٠	٣. المراجعون الخارجيون
٦٦ %	١٩٨	٣٠٠	الإجمالي

جدول رقم (٢) التوزيع التكراري والنسبي للمستوى التعليمي ومدة الخبرة لعينة الدراسة

التوزيع التكراري والنسبي للمستوى التعليمي			التوزيع التكراري والنسبي للخبرة		
النسبة التكرار	التكرار	النسبة التكرار	مدة الخبرة	التكرار	النسبة التكرار
٥ %	١١	٢ %	أقل من ٥ سنوات	١١	٥ %
١٥ %	٢٩	٣٤ %	من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات	٢٩	١٥ %
٢٤ %	٤٨	٢٧ %	من ١٠ سنوات إلى أقل من ١٥ سنوات	٤٨	٢٤ %

عليا			سنة		
ماجستير	٤٩	% ٢٥	من ١٥ سنة إلى أقل من ٢٠ سنة	٤٣	% ٢٢
دكتوراه	١٦	% ٨	من ٢٠ سنة إلى أقل من ٢٥ سنة	٢٨	% ١٤
أخرى	٧	% ٤	٢٥ سنة فأكثر	٣٩	% ٢٠
الإجمالي	١٩٨	% ١٠٠	الإجمالي	١٩٨	% ١٠٠

يخلص الباحث من التحليل الإحصائي للمستوى التعليمي وخبرة عينة الدراسة إلى إمكانية الاعتماد على إجاباتها، نظراً لتنوع مؤهلاتها العلمية وتمتعها بالخبرة المعقولة، الأمر الذي يتوقع منه الباحث إمكانية الحصول على إجابات موضوعية، يمكن من خلالها اختبار فرضيات البحث.

٢/٣. أساليب جمع وتحليل البيانات:

قام الباحث بجمع البيانات اللازمة لإختبار الفرضيات من خلال أسلوبيين الأول المقابلة الشخصية مع بعض مفردات العينة قبل وبعد إعداد القائمة. والهدف من المقابلات التي تمت قبل إعداد القائمة، معرفة مدى إلمامهم بموضوع البحث، تمهيداً لإعداد الشكل المبدئي للقائمة. أما الهدف من المقابلات بعد إعداد الشكل المبدئي للقائمة هو تحديد الأسئلة الأكثر ارتباطاً بموضوع البحث، والإجابة على بعض التساؤلات التي قد يطرحونها، وتوضيح بعض النقاط الواردة بالإستبانة. أما الأسلوب الثاني هو إعداد إستبانة. وقد مر إعدادها بمرحلتين، الأولى تم فيها وضع تصور مبدئي لمضمون القائمة، في ضوء الإطار النظري للبحث، والمقابلات الشخصية. أما المرحلة الثانية تمثلت في الإعداد النهائي للقائمة، من خلال إجراء دراسة استطلاعية لبعض مفردات العينة لإختبار مدى صلاحية القائمة ومدى وضوحها. وقد أسفرت هذه الدراسة عن إستبعاد بعض الأسئلة وإعادة صياغة بعضها، وإعادة ترتيب البعض الآخر ودمج بعضها، وفي نهاية هذه المرحلة تم إعداد الشكل النهائي للقائمة، وتوزيعها على عينة الدراسة.

- إختبار مدى ثبات وصدق الإستبانة:

يقصد بالثبات درجة الاتساق بين مفردات المقياس. ولبيان مدى ثبات الإستبانة تم حساب معامل الثبات Alpha لأسئلة الإستبانة، لبحث إمكانية تعميم نتائج الدراسة (غنيم، صبري، ٢٠٠٠). ويقصد بإختبار الصدق الإختبار الذي يقيس ما أعد لقياسه. ويرتبط صدق الإختبار ككل بصدق كل سؤال فيه. ومن أجل التأكد من مدى صدق الإستبانة سواء من ناحية الوضوح والقابلية للفهم أو من ناحية كفاءتها كأداة لقياس آراء مفردات العينة عن متغيرات الدراسة تم إخضاعها لإختبار المصدقية، حيث تم عرضها على عدة متخصصين في الإحصاء لتحديد مدى سلامتها من الناحية النظرية، كما تم عرضها على بعض مفردات العينة لتحديد مدى وضوحها وقابليتها للفهم. ومن ناحية أخرى تم إخضاعها إحصائياً لتحليل

الموثوقية. وقد تضمن إختبار مدى صلاحية الإستبانة للإستخدام ثلاثة إختبارات (النجار، ٢٠٠٢) الأول يهدف إلى تصحيح مضمون كل سؤال وإزالة ما قد يوجد به من غموض، وتم ذلك من خلال عرض الإستبانة على من لهم خبرة عملية في مجال البحث. الثاني يهدف إلى تحديد مدى تمثيل الإستبانة للهدف منه، وتم ذلك من خلال إختيار عدة أشخاص من مجتمع البحث وطلب منهم إجابة الإستبانة وفي ضوء إجاباتهم تم قياس مدى صدق الإستبانة. والثالث يهدف إلى التأكد من جدية المستقضي منهم في إجاباتهم من خلال تنوع صياغة بعض الأسئلة. ويمكن عرض معاملي الثبات والصدق كالتالي:

جدول رقم (٣) معاملي الثبات والصدق لأسئلة الإستبانة

الصدق	الثبات	مضمون السؤال	السؤال
٠.٨٩٩	٠.٨٠	دوافع المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد من تعديل تقرير المراجعة.	١
٠.٩٠٥	٠.٨١	أهداف المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد من تعديل تقرير المراجعة.	٢
٠.٨٧٤	٠.٧٦	أهم التعديلات التي تم إدخالها على هيكل ومحتوى تقارير المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية الجديدة والمعلة.	٣
٠.٩٤٠	٠.٨٨	الفوائد المتوقعة من تطبيق التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة.	٤
٠.٩١٧	٠.٨٤	تحديات التعديلات التي تم إدخالها على تقرير المراجعة.	٥
٠.٨٥٥	٠.٧٣	طرق التعامل مع التحديات المرتبطة بتطبيق التعديلات الجديدة على هيكل ومحتوى تقرير المراجعة.	٦

يُظهر الجدول السابق أن قيم معاملي الثبات والصدق مقبولة لجميع الأسئلة، حيث أنه من المتعارف عليه إحصائياً أنه إذا بلغت قيمة معامل ألفا ٠.٦ فأكثر يمكن قبوله، حيث يدل ذلك على وجود توافق بين متغيرات كل سؤال وبينها وبين متغيرات الأسئلة الأخرى (النجار، ٢٠٠٢). وقد تراوحت قيمة معامل الثبات بين ٠.٧٣١ و ٠.٨٨٣ أما قيم معامل الصدق فتتراوح بين ٠.٨٥٥ و ٠.٩٤٠ (حيث أن قيمة معامل الصدق تساوي الجذر التربيعي لمعامل الثبات). وبالتالي يمكن القول أنها معاملات ذات دلالة جيدة، ويمكن الإعتماد عليها في تعميم النتائج.

ويعد تجميع الإستبانات تمت مراجعتها وتصنيفها، وذلك تمهيدا لعملية ترميز الأسئلة الواردة بها وإدخال إجاباتها على الحاسب الآلي بإستخدام برنامج التحليل الإحصائي " The Statistical Package For the Social Sciences (SPSS)". ونظرا لعدم معرفة معلومات عن توزيع مجتمع البحث، تم إستخدام الإختبارات اللامعلمية Non Parametric Tests، وتتميز هذه الطرق بأنها لا تتأثر بشكل المجتمع الأصلي، فضلا عن أن هذه

الإختبارات تكون أكثر ملائمة للإستخدام عندما تكون بيانات البحث من النوعين الاسمي والرتبي. وأخيراً فإن الإختبارات اللامعلمية تستخدم مع البيانات التي تكون في هيكل تكرارات ومن أمثلة هذه الإختبارات إختبار كا^٢، إختبار كروسكال واليز. وتحليل متغيرات الإستبانة تم إستخدام الأساليب الإحصائية التالية (القحطاني، وآخرون، ١٤٢٥ هـ/٢٠٠٤ م):

أولاً: أسلوب الوسط الحسابي: هو أحد الإحصاءات الوصفية Descriptive Statistics، التي تختص بطرق جمع البيانات وتحليلها ووصفها دون تعميم. ويستخدم كمؤشر لتحديد الأهمية النسبية لكل متغير من متغيرات الدراسة، ويحسب كالتالي:

$$\text{الوسط الحسابي} = \frac{\text{الإجمالي العام للدرجات}}{\text{حجم العينة}}$$

حيث أن الإجمالي العام للدرجات = مج (التكرارات × درجة الأهمية)

ثانياً: الإختبارات الإحصائية: تمثل هذه الإختبارات الإحصاءات الاستدلالية Inferential Statistics. وتختص بطرق تحليل وتفسير وتقدير وإستخلاص الإستنتاجات بالإعتماد على عينة للتوصل لقرارات تخص المجتمع، أي أنها تتعامل مع التعميم. وتم إستخدام الإختبارات التالية:

(١) إختبار (كا^٢): يُستخدم إختبار كا^٢ Chi Square Test لمعرفة مدى الدلالة الإحصائية بين متغيرين موضوعين في صورة جدول تكراري لدراسة العلاقة بينهما. ويستخدم هذا الإختبار، للتحقق مما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين كل من التكرارات الفعلية المتوقعة. ويحسب إختبار (كا^٢) بالمعادلة الآتية: كا^٢ = مج (التكرارات الفعلية - التكرارات المتوقعة) ÷ التكرارات المتوقعة.

(٢) إختبار كروسكال واليز Kruskal Wallis: يمثل أحد الإختبارات الإحصائية اللامعلمية التي تستخدم في إختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين ثلاثة مجموعات أو أكثر من المجموعات ذات البيانات الرتبية أو التي يمكن ترتيبها. ويتم إختبار مدى صحة أو خطأ فرضيات الدراسة الميدانية عند مستوى معنوية (درجة خطأ) ١ %. ويلاحظ أن عدم وجود فروق بمثابة إتفاق عينة الدراسة حول أي متغير من متغيرات الدراسة. في حين أن وجود فروق أو اختلافات بين فئات ومفردات الدراسة بخصوص متغير معين يعني عدم إتفاقهم حول هذا المتغير (القحطاني، وآخرون، ١٤٢٥ هـ/٢٠٠٤ م).

٣/٢. نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية:

(١) تحليل البيانات المرتبطة بالفرضية الأولى وإختبارها: نص الفرضية "يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على دوافع المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد على تعديل تقرير المراجعة". ويمكن من خلال تحليل إجابات السؤال الأول إختبار صحتها أو خطأها. ويعتمد هذا التحليل على البيانات الإحصائية الواردة في الجدول التالي:

جدول رقم (٤)

دوافع المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد من تعديل تقرير المراجعة	الوسط الحسابي الإجمالي	إختبار كا تريغ		الوسط الحسابي حسب الفئة			إختبار كروسكال واليس	
		القيمة	مستوى الدلالة	الإدارة	المساهمون	المراجعون	القيمة	مستوى الدلالة
مواكبة التغييرات في المعايير الدولية لتقرير المالي.	٢.٩٥	٧٥.٣٢٩	٠.٠٠٣	٤.٠٦	٢.٦٥	٤.١٣	١٦.٠٦١	٠.٠٠٠
عدم كفاية المعلومات الواردة في تقارير المراجعة الحالية.	٤.٢١	٥١.٠٥٢	٠.٠٠٠	٣.٩١	٤.٤٦	٤.٢٧	٥.٦١٨	٠.٠٠٠
إتخفاض أهمية تقرير المراجعة كمصدر للمعلومات.	٤.١٨	٩٢.٣٩٢	٠.٠٠٠	٤.٣٦	٤.٣٩	٣.٧٨	٨.٤٦٩	٠.٠٠٢
الاستجابة لمطالبات الحصول على تقارير أكثر تفصيلاً.	٤.٢٢	١٣٨.٤٥٦	٠.٠٠٠	٣.٩٤	٤.٣٥	٤.٣٦	٨.٦٥١	٠.٠٠٢
عدم التأثير الكبير على المجهود المطلوب بذله من قِبل المراجعين.	٣.٨١	١٢٥.٩١٠	٠.٠٠٠	٣.٩٢	٤.٠٠	٣.٥١	٥.٠٠٦	٠.٠٠٣
عدم التأثير على مستوى التأكد المعقول الذي يقدمه المراجع.	٣.٩٣	٥٧.٣٤٨	٠.٠٠٣	٣.٩٢	٣.٨٦	٤.٠٢	٥.٣٤٧	٠.٠٠٤
عدم التأثير على مسئولية المراجع عن تحريف القوائم المالية.	٣.٩١	١٢٩.١٦١	٠.٠٠٨	٣.٩٢	٣.٦٧	٤.١٣	٦.٣٣٤	٠.٠٠٣

يتضح من الجدول السابق إتفاق أفراد عينة الدراسة على أهمية جميع دوافع المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد من تعديل تقرير المراجعة المذكورة، ويبدو ذلك جلياً في

ارتفاع قيمة الوسط الحسابي لكل محدد (أكبر من ٣)، وجاء الدافع "الاستجابة لمطالبات مستخدمي القوائم المالية للحصول على تقارير مراجعة أكثر تفصيلاً" في المرتبة الأولى من حيث الأهمية، يليه الدافع "عدم كفاية المعلومات الواردة في تقارير المراجعة الحالية"، في حين جاء الدافع "عدم التأثير الكبير على المجهود المطلوب بذله من قبل المراجعين للقيام بالمراجعة" في المرتبة الأخيرة.

ولإختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لأهمية كل دافع تم استخدام إختبار كا تربيع، ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ١% لجميع الدوافع، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية، لصالح الآراء المؤيدة لأهمية كل محدد (الإختبار موافق تماماً وموافق إلى حد ما)، أي أن الأغلبية يرون أهمية تلك الدوافع، ومن ثم يتم قبول الفرضية الأولى، ونصها يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على دوافع المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد على تعديل تقرير المراجعة

ولبيان الإختلافات بين آراء الفئات الثلاث (أطراف عملية المراجعة) حول درجة أهمية كل دافع تم إختبارها باستخدام إختبار كروسكال واليس، ويتبين من الجدول السابق عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية (مستوى الدلالة أكبر من ١%) لجميع الدوافع، ما عدا الدافع "إنخفاض أهمية تقرير المراجعة كأحد مصادر المعلومات".

(٢) تحليل البيانات المرتبطة بالفرضية الثانية وإختبارها: نص الفرضية "يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على أهداف المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد من تعديل تقرير المراجعة". ويمكن من خلال تحليل إجابات السؤال الثاني إختبار صحتها أو خطأها. ويعتمد هذا التحليل على البيانات الإحصائية الواردة في الجدول التالي:

جدول رقم (٥)

أهداف المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد من تعديل تقرير المراجعة	الوسط الحسابي الإجمالي	إختبار كا تربيع		الوسط الحسابي حسب الفئة			إختبار كروسكال واليس	
		القيمة	مستوى الدلالة	الإدارة	المساهمون	المراجعون	القيمة	مستوى الدلالة
زيادة مستوى الشفافية في تقارير المراجعة	٤.١٩	٧٨.٢٩١	.....	٣.٩٩	٤.٣٤	٤.٢٥	٧.٩٢٦	.....
تحسين القيمة الإعلامية لتقارير المراجعة	٤.٢٦	١٣٦.٥٤١	.....	٤.١٧	٤.٣٤	٤.٢٨	٩.٣٤١	.....
تحسين جودة عملية التقرير المالي	٣.٨٢	٦٧.١٢٨	.....	٣.٧١	٣.٥٦	٤.٢٠	١٩.٥٢٨	.....
تحسين جودة المراجعة	٤.١٦	٧٢.٩٣٣	.....	٣.٨٠	٤.٣١	٤.٣٨	١١.٣٤٧	.....
تحسين التواصل	٣.٦٧	١٢٨.٣١٦	.....	٣.٥٥	٣.٨١	٣.٦٤	٨.٥٤١	.....

بين المراجع والإدارة ومستوئي الحوكمة.								
زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير المراجعة.	٤.٣٧	٨٧.٣١٥	.....	٤.٢٤	٤.٥٠	٤.٣٧	١٤.٢٢٦	.....
البعد عن الطبيعة النمطية التقليدية المختصرة لتقرير المراجعة.	٤.٣٢	٤٥.٢٥٥	.....	٤.١٨	٤.٥٢	٤.٢٥	٨.٧٦٩	.....
مساعدة مستخدمي القوائم المالية على إتخاذ قرارات رشيدة.	٤.٢٢	٢١١.٠٠٨	.....	٤.٠٠	٤.٣٨	٤.٢٧	٨.١٢٩	.....٣
تخفيض فجوة المعلومات بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية.	٤.٥٦	١٩٣.٧٦٦	.....٧	٤.٣٦	٤.٧٦	٤.٥٧	٢١.٣٤٢	.....

يتضح من الجدول السابق إتفاق أفراد عينة الدراسة على أهمية جميع أهداف المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد من تعديل تقرير المراجعة المذكورة، ويبدو ذلك جلياً في إرتفاع قيمة الوسط الحسابي لكل هدف (أكبر من ٣)، وجاء الهدف تخفيض فجوة المعلومات بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية" في المرتبة الأولى من حيث الأهمية، يليه في المرتبة الثانية الهدف "زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير المراجعة"، في حين جاء الدافع "تحسين التواصل بين المراجع والإدارة ومستوئي الحوكمة" في المرتبة الأخيرة.

ولإختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لأهمية كل هدف، تم إستخدام إختبار كا تربيع، ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ١% لكل الأهداف، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية، لصالح الآراء المؤيدة لأهمية كل هدف (الإختبار موافق تماماً وموافق إلى حد ما)، أي أن الأغلبية يرون أهمية تلك الأهداف، ومن ثم يتم قبول الفرضية الثانية، ونصها *يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على أهداف المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد من تعديل تقرير المراجعة"*

ولبيان الإختلافات بين آراء الفئات الثلاث حول درجة أهمية كل هدف تم إختبارها بإستخدام إختبار كروسكال واليس، ويتبين من الجدول السابق وجود فروق ذات دلالة

إحصائية (مستوى الدلالة أقل من ١%) لجميع الأهداف، ما عدا الهدف "تحسين جودة عملية التقرير المالي".

(٣) تحليل البيانات المرتبطة بالفرضية الثالثة واختبارها: نص الفرضية "يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على جميع التعديلات التي أدخلها المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد على تقرير المراجعة": ويمكن من خلال تحليل إجابات السؤال الثالث والمتعلق بهذه الفرضية إختبار صحتها أو خطأها. ويعتمد هذا التحليل على البيانات الإحصائية الواردة في الجدول التالي:

جدول رقم (٦)

أهم التعديلات التي تم إدخالها على تقارير المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة	الوسط الحسابي الإجمالي	إختبار كا تربيع		الوسط الحسابي حسب الفئة			إختبار كروسكال وايبس	
		القيمة	مستوى الدلالة	الإدارة	المساهمون	المراجعون	القيمة	مستوى الدلالة
إضافة قسم يختص بالإعلام عن الأمور الرئيسية للمراجعة.	٤.٥٠	٧١.١٢٨	٠.٠٠١	٤.٤٣	٤.٥٦	٤.٥٢	٨.٣١٧	٠.٠٠٠
الإفصاح عن اسم شريك الإرتباط.	٣.٧٦	١٣٩.٢٧٣	٠.٠٠٠	٣.٥٧	٤.٢١	٣.٤٩	٧.٩٨٥	٠.٠٠٠
عرض قسم الرأي في بداية التقرير وليس في نهايته.	٤.٣٧	٩٠.٠٦١	٠.٠٠٠	٤.٢٠	٤.٤٨	٤.٣٩	٢١.١١٧	٠.٠٠٠
إضافة قسم بعنوان "أساس الرأي"، يشرح	٤.٥٢	٤٩.٤٥٢	٠.٠٠٠	٤.٣٧	٤.٦٩	٤.٥٠	١٥.٤٣١	٠.٠٠٠

أسباب الرأي.								
تحسين الإفصاح عن إستمرارية المنشأة.	٤.٣٨	٧١.٤٥٨	.....٢	٤.٢٦	٤.٥٤	٤.٣٥	٢١.٩٠١	.....
عبارة بشأن استقلال المراجع، واستيفائه للمسؤوليات الأخلاقية ذات الصلة.	٤.١٨	٦٠.٢٩٠	.....	٤.٢١	٤.١٦	٤.١٧	١٣.٩١١	.....٥١
إدراج قسم مستقل يوضح مسؤولية الإدارة والمراجع عن المعلومات الأخرى.	٤.٠٤	١٨٧.٢٣٧	.....	٣.٧١	٤.٣٥	٤.٠٥	٨.٣٧٠	.....
تحسين وصف مسؤوليات الإدارة ومسؤولي الحكومة عن القوائم المالية.	٤.١٢	٩١.٤٣١	.....	٣.٧١	٤.٣١	٤.٣٥	٦.١٨٨	.....
تحسين وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم.	٤.١٠	٨٩.٠٠٦	.....٩	٣.٧٨	٤.٢٥	٤.٢٨	١٦.٤٤٦	.....
وصف مسؤوليات المراجع في متن التقرير أو في ملحق	٣.٦١	١١٧.٤٣١	.....	٣.٥١	٣.٤٧	٣.٨٤	١٢.٥٣٣	.....٤٣

مرفق، أو من خلال الموقع الإلكتروني لجهة مختصة.								
---	--	--	--	--	--	--	--	--

يتضح من الجدول السابق إتفاق عينة الدراسة على أهمية جميع التعديلات التي تم إدخالها على هيكل ومحتوى تقارير المراجعة وفقاً، لمعايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة المذكورة، ويبدو ذلك جلياً في إرتفاع قيمة الوسط الحسابي لكل تعديل (أكبر من ٣)، وجاء التعديل "إضافة قسم جديد لتقرير المراجعة بعنوان "أساس الرأي"، يختص ببيان أسباب رأي المراجع في تقرير المراجعة" في المرتبة الأولى من حيث الأهمية، يليه في المرتبة الثانية التعديل "إضافة قسم جديد لتقرير المراجعة يختص بالإعلام عن الأمور الرئيسية للمراجعة"، في حين جاء التعديل "السماح للمراجع بوصف مسؤولياته عن مراجعة القوائم المالية في متن تقرير المراجعة أو في ملحق مرفق معه، أو من خلال الموقع الإلكتروني لجهة تنظيمية مختصة" في المرتبة الأخيرة.

ولإختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لأهمية كل تعديل، تم استخدام إختبار كا تريبيج، ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ١% لكل التعديلات، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية، لصالح الآراء المؤيدة لأهمية كل تعديل (الإختبار موافق تماماً وموافق إلى حد ما)، أي أن الأغلبية يرون أهمية تلك التعديلات، ومن ثم يتم قبول الفرضية، ونصها "يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على جميع التعديلات التي أدخلها المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد على تقرير المراجعة".

ولبيان الإختلافات بين آراء الفئات الثلاث حول درجة أهمية كل تعديل، تم إختبارها بإستخدام إختبار كروسكال واليس، ويتبين من الجدول السابق وجود فروق ذات دلالة إحصائية (مستوى الدلالة أقل من ١%) لجميع التعديلات، ما عدا التعديل "عبارة بشأن استقلال المراجع، واستيفائه للمسؤوليات الأخلاقية ذات الصلة، مع الإفصاح عن الدولة المنشئة لتلك المسؤوليات، أو الإشارة إلى القواعد الأخلاقية الصادرة عن المجلس الدولي للمعايير الأخلاقية للمحاسبين القانونيين"، والتعديل "السماح للمراجع بوصف مسؤولياته عن مراجعة القوائم المالية في متن تقرير المراجعة أو في ملحق مرفق معه، أو من خلال الموقع الإلكتروني لجهة تنظيمية مختصة". وبمقارنة قيم الوسط الحسابي للتعديلات المذكورة بين فئات الدراسة الثلاث، نجد أنه وعلى بالرغم من إرتفاع قيم الوسط الحسابي للفئات الثلاث، فإنه يوجد إنخفاضاً ملحوظاً في قيمة الوسط الحسابي للتعديلات بين فئة الإدارة وكل من فئة المراجعين وفئة المساهمين. الأمر الذي يعني أن هذه التعديلات تحتل قدراً أقل نسبياً من الأهمية بالنسبة لفئة الإدارة.

تطبيق التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة								
زيادة الشفافية في تقارير المراجعة.	٤.٤٦	٤٩.١٩٢	.....	٤.٢٢	٤.٥٩	٤.٥٦	١٢.٦١٩	.....٣
زيادة القيمة الإعلامية لتقارير المراجعة.	٤.٤٩	٣٨.٢١٠	.....	٤.٢٦	٤.٤٨	٤.٧٢	٧.٢٣٧	.....
تخفيض فجوة المعلومات	٤.٥٥	٥٧.٠٠٤	.....	٤.٢٩	٤.٧٨	٤.٥٨	١٣.١٠٨	.....
تحسين الثقة في التقارير.	٤.٥٧	٨١.٢٦١	.....	٤.٤٥	٤.٥٦	٤.٧٠	٣٢.١٠٢	.....
ترشيد عملية اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم.	٤.٤٣	٦٠.٩٣	.....	٤.٣٧	٤.٥٤	٤.٣٩	٧.٢٠٠	.....
تعتبر التعديلات على تقرير المراجعة في مجملها إيجابية.	٤.٤٤	١٢١.٩٠٥	.....	٤.٢١	٤.٦٣	٤.٤٧	٦.١٦٥	.....

يتضح من الجدول السابق إتفاق عينة الدراسة على أهمية جميع الفوائد المتوقعة من تطبيق التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة المذكورة، ويبدو ذلك جلياً في إرتفاع قيمة الوسط الحسابي لكل فائدة (أكبر من ٣)، وجاءت الفائدة "تحسين مستوى الثقة في تقارير المراجعة" في المرتبة الأولى من حيث الأهمية، تليها في المرتبة الثانية الفائدة "إضافة قسم

جديد لتقرير المراجعة يختص بالإعلام عن الأمور الرئيسية للمراجعة"، في حين جاءت الفائدة "ترشيد عملية اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية" في المرتبة الأخيرة. ولإختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لأهمية كل فائدة، تم استخدام إختبار كا تربيع، ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ١% لجميع الفوائد، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية، لصالح الآراء المؤيدة لأهمية كل فائدة (الإختبار موافق تماماً وموافق إلى حد ما)، أي أن الفئات الثلاث ترى أهمية تلك الفوائد، ومن ثم يتم قبول الفرضية الرابعة، ونصها يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على الفوائد المتوقعة التعديلات التي أدخلها المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد على تقرير المراجعة."

ولبيان الإختلافات بين آراء الفئات الثلاث حول درجة أهمية كل تعديل، تم إختبارها باستخدام إختبار كروسكال واليس، ويتبين من الجدول السابق وجود فروق ذات دلالة إحصائية (مستوى الدلالة أقل من ١%) لجميع الفوائد. ومقارنة قيم الوسط الحسابي للفوائد المذكورة بين فئات الدراسة الثلاث، نجد أنه وعلى بالرغم من إرتفاع قيم الوسط الحسابي للفئات الثلاث، فإنه يوجد إنخفاضاً ملحوظاً في قيمة الوسط الحسابي للفوائد بين فئة الإدارة وكل من فئة المراجعين وفئة المساهمين. الأمر الذي يعني أن هذه الفوائد تحتل قدراً أقل نسبياً من الأهمية بالنسبة لفئة الإدارة.

(٥) تحليل البيانات المرتبطة بالفرضية الخامسة وإختبارها: نص الفرضية "يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على التحديات المرتبطة بتطبيق التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة". ويمكن من خلال تحليل إجابات السؤال الخامس إختبار صحتها أو خطأها. ويعتمد هذا التحليل على البيانات الإحصائية الواردة في الجدول رقم المرفق.

جدول رقم (٨)

التحديات المرتبطة بتطبيق التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة	الوسط الحسابي الإجمالي	إختبار كا تربيع		الوسط الحسابي حسب الفئة			إختبار كروسكال واليس	
		القيمة	مستوى الدلالة	الإدارة	المساهمون	المراجعون	القيمة	مستوى الدلالة
تأخر إصدار تقرير المراجعة.	٤.٣٩	٥٩.٦٨٠	٠.٠٠٠	٤.٢١	٤.٣٧	٤.٥٩	١٢.١٩٩	٠.٠٠٢
زيادة	٤.٢١	٩٠.١٢٣	٠.٠٠٠	٣.٨٥	٤.٢٤	٤.٥٣	٨.٤٧٠	٠.٠٠٠

تكاليف عملية المراجعة.								
عدم حسم تأثير التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة على السوق المالية.	٣.٦١	٧٣.٣٢١	.....	٣.٧١	٣.٦٥	٣.٤٨	١٢.٤٩٩	.....
إحتمال إختلاف ترتيب عناصر تقرير المراجعة الجديد عندما يتضمن قسم عن الأمر الرئيسية للمراجعة.	٣.٤٦	٤٥.٣٠٠	.....	٣.٠٣	٣.٥٣	٣.٨٢	٢٢.٨١١	.....٧
إحتمال إختلاف هيكل ومحتوى تقرير المراجعة الجديد للمنشآت المسجلة عن المنشآت غير المسجلة.	٣.٥٧	٤٣.٩٠٤	.....٩	٣.٣٨	٣.٥١	٣.٧٢	٩.٣٣٤	.....٤

إحتمال إختلاف هيكل ومحتوى تقارير المراجعة للمنشآت المتماثلة.	٣.٦١	٣٠.٠٠٠٤	٠.٠٠٠٠	٣.٥١	٣.٥٥	٣.٧٦	٢.١١٢	٠.٠٠٠٠
إحتمال تعدد مصادر معلومات تقرير المراجعة الجديد.	٣.٦٩	٧٦.٢٩٠	٠.٠٠٠٠	٣.٣٠	٣.٧٧	٤.٠١٠	٠.٧٦١	٠.٠٠٠٠
إحتمال تعرض شريك الإرتباط لتهديدات عند ذكر اسمه في تقرير المراجعة.	٣.٦٠	٤٥.١٢٨	٠.٠٠٠٠	٣.٢٣	٣.٤٨	٤.٠٠٨	٤.٥٦٨	٠.٠٣٠
تخوف المراجعين من المساءلة المحتملة.	٤.٠١	٣٢.٨٧٦	٠.٠٠٠٠	٣.٦٠	٣.٩٨	٤.٤٥	١٠.٦٦٠	٠.٠٠٠٠
ضرورة تضافر جهود الأطراف المعنية لنجاح تطبيق تقرير المراجعة	٤.٢٧	٢٨.٥١١	٠.٠٠٠٠	٤.١٢	٤.٣٨	٤.٣٢	٣.٥٤٩	٠.٠٠٠٠

الجديد.								
عدم قدرة المراجعين على تطبيق التعديلات الجديدة.	٣.٣٠	٤٠.٣٢٠	٠.٠٠٠	٣.٢٠	٣.١٣	٣.٥٦	١٢.٦٦٤	٠.٠٠٠

يتضح من الجدول السابق إتفاق عينة الدراسة على أهمية جميع التحديات المرتبطة بتطبيق التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة المذكورة، ويبدو ذلك جلياً في إرتفاع قيمة الوسط الحسابي لكل تعديل (أكبر من ٣)، وجاء التحدي "تأخر إصدار تقرير المراجعة" في المرتبة الأولى من حيث الأهمية، يليه في المرتبة الثانية التعديل "ضرورة تضافر جهود الأطراف المعنية لنجاح تطبيق تقرير المراجعة الجديد والموسع"، في حين جاء التعديل "عدم قدرة المراجعين على تطبيق المتطلبات التي جاءت بها التعديلات الجديدة" في المرتبة الأخيرة.

وإختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لأهمية كل تحدي، تم إستخدام إختبار كا تربيع، ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ١% لجميع التحديات، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية، لصالح الآراء المؤيدة لأهمية كل تحدي (الإختبار موافق تماماً وموافق إلى حد ما)، أي أن الأغلبية يرون أهمية تلك التحديات، ومن ثم يتم قبول الفرضية الخامسة، ونصها "يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على التحديات المرتبطة بتطبيق التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة".

ولبيان الإختلافات بين آراء الفئات الثلاث حول درجة أهمية كل تحدي، تم إختبارها بإستخدام إختبار كروسكال والنس، ويتبين من الجدول السابق وجود فروق ذات دلالة إحصائية (مستوى الدلالة أقل من ١%) لجميع التحديات، ما عدا التحدي "إحتمال تعرض شريك الإرتباط لتهديدات شخصية عند ذكر اسمه في تقرير المراجعة". وبمقارنة قيم الوسط الحسابي للتحديات المذكورة بين فئات الدراسة الثلاث، نجد أنه وعلى بالرغم من إرتفاع قيم الوسط الحسابي للفئات الثلاث، فإنه يوجد إنخفاضاً ملحوظاً في قيمة الوسط الحسابي لمعظم التحديات بين فئة الإدارة وكل من فئة المراجعين وفئة المساهمين. الأمر الذي يعني أن هذه التعديلات تحتل قدراً أقل نسبياً من الأهمية بالنسبة لفئة الإدارة.

(٦) تحليل البيانات المرتبطة بالفرضية السادسة وإختبارها: نص الفرضية "يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على طرق التعامل مع التحديات المرتبطة بتطبيق التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة". ويمكن من خلال تحليل إجابات السؤال العاشر والمتعلق بهذه الفرضية إختبار صحتها أو خطأها. ويعتمد هذا التحليل على البيانات الإحصائية الواردة في الجدول التالي:

جدول رقم (٩)

طرق التعامل مع التحديات المرتبطة بتطبيق التعديلات الجديدة على تقرير المراجعة	الوسط الحسابي الإجمالي	إختبار كا تربيع		الوسط الحسابي حسب الفئة			إختبار كروسكال والينس	
		القيمة	مستوى الدلالة	الإدارة	المساهمون	المراجعون	القيمة	مستوى الدلالة
بذل المراجع لمزيد من الجهد لتقليل أي تأخر محتمل لإصدار التقرير.	٤.٥١	٢٢.٢٣٨.	٠.٠٠٠	٤.٤٨	٤.٦٥	٤.٣٩	١٢.٣٩٠	٠.٠٠٠
بمرو الوقت ستصبح عملية إعداد تقرير المراجعة ممارسة نمطية.	٤.٠٢	١٦.٠٠٤	٠.٠٠٠	٣.٣٠	٤.٤١	٤.٣٦	٥.١٨٨	٠.٠٤٠
التعديلات ما زالت حديثة، ويصعب الحكم على انعكاساتها على السوق المالية في الوقت الحاضر.	٤.٤٩	٤٥.٢٣٧	٠.٠٠٥	٤.٤٣	٤.٥٨	٤.٤٥	١٢.٦٠٠	٠.٠٠٤
إعلام أطراف المراجعة بخصائص تقرير المراجعة الجديد وترتيبها.	٤.٠٨	٢٨.٢٣٠	٠.٠٠٠	٣.٩١	٤.٠٧	٤.٢٦	٤٩.٥٦٢	٠.٠٠٠
إعلام أطراف المراجعة باحتمال	٣.٣١	١٢١.٤١ ٨	٠.٠٠٠	٣.٢٣	٣.٤٧	٣.٢٢	٩.١١٩	٠.٠٠٠

إختلاف عناصر تقرير المراجعة الجديد للمنشآت المسجلة عن المنشآت غير المسجلة.								
إعلام الأطراف المعنية باحتمال إختلاف التقارير للمنشآت المتماثلة، وتلك الإختلافات.	٣.٩١	٤٣.٢٣٠	٠.٠٠٠	٣.٣٦	٤.٣٦	٤.٠١	٢١.٢٢٠	٠.٠٠٠
إعلام أطراف المراجعة، بأن تقرير المراجعة الجديد لا يقتصر على متن التقرير، بل قد يتضمن ملحق مرفق، أو موقع إلكتروني لجهة مختصة.	٣.٥٣	١٩.٢٨٢	٠.٠٠٠	٣.٠٠	٣.٤١	٤.١٨	٤٥.٤١٧	٠.٠٠٠
عدم ذكر اسم شريك الارتباط، في حالة تعرضه لتهديدات.	٣.٧٦	٣٤.١٢٠	٠.٠٠٠	٣.٤٨	٣.٣٣	٤.٤٨	٦.١٠٤	٠.٠٠٠
عدم تضمين تقرير المراجعة الموسع معلومات قد تخالف قاعدة سرية.	٤.٢٠	٣٣.٥٦١	٠.٠٠٠	٣.٧١	٤.٣٩	٤.٥٠	١١.٣٠٩	٠.٠٠٠

بيان أهمية التعديلات لكل طرف.	٤.٠٤	٣٤.٣٣٠	٠.٠٠٠٦	٣.٣٣	٤.٣١	٤.٤٩	٧.٥٦٣	٠.٠٣٠
عقد دورات تدريبية للمراجعين عن تطبيق التعديلات الجديدة.	٤.٤٧	٥١.٣٤٨	٠.٠٠٠٠	٤.٣٩	٤.٤٠	٤.٦١	١٦.٦١٢	٠.٠٠٠٠

يتضح من الجدول السابق إتفاق أفراد عينة الدراسة على أهمية جميع طرق التعامل مع التحديات المرتبطة بتطبيق التعديلات الجديدة على هيكل ومحتوى تقرير المراجعة، ويبدو ذلك جلياً في إرتفاع قيمة الوسط الحسابي لكل طريقة (أكبر من ٣)، وجاءت الطريقة "بذل المراجع لمزيد من الجهد لتقليل أي تأخر محتمل لإصدار تقرير المراجعة. كما أن تلك المعلومات عادة تكون متاحة للإدارة ومسئولي الحوكمة، ومن ثم فإن الإعلام عنها لن يحتاج إلى نقاش طويل" في المرتبة الأولى، تليها الطريقة "التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة ما زالت حديثة التطبيق، ويصعب الحكم النهائي على إنعكاساتها على السوق المالية في الوقت الحاضر."، في حين جاءت الطريقة "إعلام أطراف عملية المراجعة بإحتمال إختلاف عناصر نموذج تقرير المراجعة الجديد للمنشآت المسجلة عن المنشآت غير المسجلة وأسباب وأوجه تلك الاختلافات" في المرتبة الأخيرة.

ولإختبار مدى دلالة الفروق بين توزيع التكرارات على الدرجات المختلفة لأهمية كل طريقة، تم استخدام إختبار كا تربيع، ومن الجدول يتضح أن قيمة مستوى الدلالة أقل من ١% لكل الطرق، مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية لصالح الآراء المؤيدة لأهمية كل طريقة (الإختبار موافق تماماً وموافق إلى حد ما)، أي أن الأغلبية يرون أهمية جميع طرق التعامل مع التحديات المرتبطة بتطبيق التعديلات الجديدة على هيكل ومحتوى تقرير المراجعة، ومن ثم يتم قبول الفرضية، ونصها "يوجد اتفاق بين فئات عينة الدراسة على طرق التعامل مع التحديات المرتبطة بتطبيق التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة".

ولبيان الإختلافات بين آراء الفئات الثلاث حول درجة أهمية كل طريقة تم إختبارها باستخدام إختبار كروسكال واليس، ويتبين من الجدول عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية (مستوى الدلالة أكبر من ١%) لبعض الطرق وهي "بمرور الوقت ستصبح عملية إعداد تقرير المراجعة ممارسة نمطية، لا تؤثر كثيراً على المجهود الذي يبذله المراجع. وفي حالة بذل المراجع لمجهود أكبر يكون من حقه المطالبة بزيادة أتعاب المراجعة"، والطريقة "بيان أهمية تلك التعديلات لكل طرف، بجانب نشر ثقافة التعاون من أجل التطبيق الجيد لمعايير إعداد تقرير المراجعة الجديدة والمعدلة"، بينما توجد فروق ذات دلالة إحصائية (مستوى الدلالة أقل من ١%) لبقية الطرق.

٤. نتائج وتوصيات البحث:

١/٤. نتائج البحث:

١. توجد مجموعة من الدوافع أدت إلى تعديل المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد لهيكل ومحتوى تقرير المراجعة أهمها: عدم كفاية المعلومات الواردة في تقارير المراجعة الحالية؛ والاستجابة لمطالبات مستخدمي القوائم المالية للحصول على تقارير مراجعة أكثر تفصيلاً.
٢. توجد مجموعة من الأهداف التي يسعى المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد إلى تحقيقها من خلال تعديل هيكل ومحتوى تقرير المراجعة أهمها: البعد عن الطبيعة النمطية التقليدية المختصرة لتقرير المراجعة؛ وزيادة مستوى الشفافية في تقارير المراجعة؛ تخفيض فجوة المعلومات بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية؛ وتحسين القيمة الإعلامية لتقارير المراجعة؛ وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير المراجعة.
٣. تتمثل أهم التعديلات التي تم إدخالها على هيكل ومحتوى تقارير المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة في:
 - إضافة قسم جديد لتقرير المراجعة يختص بالإعلام عن الأمور الرئيسية للمراجعة.
 - الإفصاح عن اسم شريك الارتباط، مع عدم إلزامه بذلك في حالة إجمال تعرضه لتهديدات.
 - إعادة هيكلة التقرير، من خلال عرض قسم الرأي في بداية التقرير وليس في نهايته.
 - إضافة قسم جديد لتقرير المراجعة بعنوان "أساس الرأي"، يختص ببيان أسباب رأي المراجع في تقرير المراجعة.
 - تحسين عملية الإفصاح عن إستمرارية المنشأة.
 - عبارة بشأن استقلال المراجع، واستيفائه للمسؤوليات الأخلاقية ذات الصلة.
 - إدراج قسم مستقل يتعلق بمسؤولية الإدارة والمراجع عن المعلومات الأخرى.
 - تحسين وصف مسؤوليات الإدارة ومسئولي الحوكمة عن القوائم المالية.
 - تحسين وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية.
 - السماح للمراجع بوصف مسؤولياته عن مراجعة القوائم المالية في متن تقرير المراجعة أو في ملحق مرفق معه، أو من خلال الموقع الإلكتروني لجهة تنظيمية مختصة.
٤. تتمثل أهم الفوائد المتوقعة من تطبيق التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة في:
 - زيادة مستوى الشفافية في تقارير المراجعة؛ وتخفيض فجوة المعلومات بين المراجعين وبين مستخدمي القوائم المالية؛ وزيادة القيمة الإعلامية لتقارير المراجعة؛ وتحسين مستوى الثقة في تقارير المراجعة.

٥. تتمثل أهم التحديات المحتملة من تطبيق التعديلات التي تم إدخالها على تقرير المراجعة: تأخر إصدار تقرير المراجعة؛ تخوف المراجعين من المساءلة المحتملة، نتيجة تضمن تقرير المراجعة لمعلومات قد تتسم بالسرية؛ وازدياد تكاليف عملية المراجعة؛ وإحتمال تعرض شريك الارتباط لتهديدات شخصية عند ذكر اسمه في تقرير المراجعة؛ وضرورة تضافر جهود الأطراف المعنية لنجاح تطبيق تقرير المراجعة الجديد والموسع.

٦. يمكن الحد من الآثار السلبية للتحديات المرتبطة بتطبيق التعديلات الجديدة على هيكل ومحتوى تقرير المراجعة من خلال عدة آليات أهمها: بذل المراجع لمزيد من الجهد لتقليل أي تأخر محتمل لإصدار تقرير المراجعة؛ وإعلام الأطراف الأساسية للمراجعة في منشآت الأعمال المختلفة بعناصر تقرير المراجعة الجديد وترتيبها، ومتى يتغير هذا الترتيب؛ وعدم ذكر إسم شريك الارتباط، إذا كان من المحتمل تعرضه لتهديدات شخصية؛ والحرص الشديد عند إعداد تقرير المراجعة الموسع، وعدم تضمينه معلومات قد تخالف قاعدة سرية، بجانب مناقشته مع مسؤولي الحوكمة قبل إصداره؛ وبيان أهمية تلك التعديلات لكل طرف، بجانب نشر ثقافة التعاون من أجل التطبيق الجيد لمعايير إعداد تقرير المراجعة الجديدة والمعدلة؛ وعقد دورات تدريبية للمراجعين عن التعديلات الجديدة على تقرير المراجعة وكيفية تطبيقها.

٤/٢. توصيات البحث:

- (١) توصيات للجامعات المصرية: يوصي الباحث الجامعات المصرية بأن تُضمن البرامج الدراسية المحاسبية فيها جميع التعديلات التي تتم على معايير المراجعة الدولية، لا سيما الخاصة بتقارير المراجعة، من منطلق أن الجامعات يجب أن تقود الممارسة المهنية.
- (٢) توصيات لجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية: يوصي الباحث جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بضرورة تبني التعديلات التي تضمنتها معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة، أو إدخال تعديلات على معايير المراجعة المصرية المتعلقة بإعداد تقارير المراجعة، وإلزام المراجعين بتطبيق تلك التعديلات عند إعداد تقارير المراجعة، لحين إعداد معيار مراجعة مصري يواكب بيئة الأعمال المصرية والمعايير الدولية.
- (٣) توصيات للمراجعين الخارجيين في جمهورية مصر العربية: يوصي الباحث المراجعين الخارجيين في منشآت الأعمال المصرية، بضرورة تبني التعديلات التي تضمنتها معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة عند إعداد تقرير مراجعة القوائم المالية.
- (٤) توصيات للباحثين في المجال المحاسبي: يوصي الباحث زملائه الباحثين بضرورة بحث أثر التعديلات التي تضمنتها معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة، المتعلقة بإعداد تقارير المراجعة، على الثقة في هذه التقارير وعلى جودة المراجعة وجودة عملية التقرير المالي.

٥. المراجع المستخدمة:

١/٥ المراجع العربية:

- القحطاني، د. سالم بن سعيد؛ العامري، د. أحمد بن سالم؛ آل مذهب، د. معدي بن محمد؛ العمر، د. بدران بن عبدالرحمن (١٤٢٥هـ/٢٠٠٤م)، منهج البحث في العلوم السلوكية مع تطبيقات على SPSS، الطبعة الثانية، مكتبة العكبيان - الرياض.
- النجار، د. عبدالله بن عمر (٢٠٠٢): "الصعوبات التي تواجه الباحثين في بناء الإستيانة واستخدامها كوسيلة لجمع البيانات"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، (كلية التجارة بينها . جامعة الزقازيق)، ع ١٤.
- غنيم، د. أحمد الرفاعي، صبري، د. نصر محمود (٢٠٠٠)، "التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام البرنامج الجاهز SPSS"، دار قباء للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة.

٢/٥ المراجع الأجنبية:

- Auditing and Assurance Standard Board (AASB) (٢٠١٥), "Implementation Consideration for New Auditor Reporting Standards", Invitation to Comment. Available at: <http://www.frascanada.ca/canadian-auditing-standards/documents-for-comment/item٨١٦٨٩.pdf>
- Backof, Ann; Bowlin, Kendall and Goodson, Brian (٢٠١٤), "The impact of proposed changes to the content of the audit report on jurors' assessments of auditor negligence", *Workingpaper*. University of Virginia and University of Mississippi. Available at: http://papers.ssrn.com/sol٣/papers.cfm?abstract_id=٢٤٤٦٠٥٧.
- Bédard, Jean; Gonthier-Besacier, Nathalie and Schatt, Alain (٢١٠٤), "Costs and Benefits of Reporting Key Audit Matters in the Audit Report: The French Experience". Available at: https://documents.bsb-education.com/pdf/cig٢٠١٤/ACTESDUCOLLOQUE/BEDARD_GONTHIER_BESACIER_SCHATT.pdf
- Bédard, Jean; Gonthier-Besacier, Nathalie and Schatt, Alain (٢١٠٥), "Analysis of the Consequences of the Disclosure of Key Audit Matters in the Audit Report". Available at: <http://www.hec.unil.ch/documents/seminars/dcc/١٩٤٦.pdf>
- Bédard, Jean; Coram, Paul; Espahbodi, Reza and Mock, Theodore J. (٢٠١٦), "Does Recent Academic Research Support Changes to Audit Reporting Standards?", *Accounting Horizons*, June ٢٠١٦, Vol, (٣٠), No. (٢), pp. ٢٥٥-٢٧٥.

- Brasel, K.; Doxey, M.; Grenier, J. H. and Reffett, A. (2016), "Risk Disclosure Preceding Negative Outcomes: The Effects of Reporting Critical Audit Matters on Judgments of Auditor Liability", *Current Issues in Auditing*, Vol. (10), No. (2), P1-P10.
- CFA Institute (2010), Independent auditor's report survey results, CFA Institute. Available at: https://www.cfainstitute.org/Survey/independent_auditors_report_survey_results.pdf.
- Chong, K.-M. and Pflugrath, G. (2008), "Do different auditor's report formats affect shareholders' and auditors' perceptions?", *International Journal of Auditing*, Vol. (12), No. (2), pp. 221-241.
- Christensen, B. E.; Glover, S. M. and Wolfe, C. J. (2014), "Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest?", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. (22), No. (4): pp. 71-92.
- Church, B. K.; Davis, S. M.; and McCracken, S. A. (2008), "The auditor's reporting model: A literature overview and a research synthesis", *Accounting Horizons*, Vol. (22), No. (1), pp. 69-90.
- Cohn, M. (2012), "PCAOB Proposes to Change Auditor's Reporting Model." *Accounting Today*, (August 12, 2012). Available at: <http://www.accountingtoday.com/news/PCAOB-Proposes-Change-Auditor-Reporting-Model-67721-1.html>.
- Cohn, M. (2014), "PCAOB Weighs Feedback on Auditor Report Changes." *Accounting Today*, (April 2, 2014). Available at: <http://www.accountingtoday.com/news/pcaob-weighs-feedback-onauditor-report-changes-70220-1.html>.
- Cordoş, G., & Fülöp, M. (2010), "Understanding audit reporting changes: introducing of Key Audit Matters", *Accounting and Management information system*, Vol. (14), No. (1): pp. 128-152.
- Deloitte (2010), **Clear, transparent reporting: The new auditor's report.** Available at: https://www1.deloitte.com/content/dam/Deloitte/za/Documents/governance-risk-compliance/ZA_ClearTransparentReporting_TheNewAuditorReport_072010.pdf

- Dubai Financial Services Authority (DFSA) (۲۰۱۶), **ICAEW briefing paper, Extended audit reports: Exploring challenges and opportunities in implementation**. Available at: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/middle-east-hub/icaew-dfsa-briefing-paper.ashx>
- ERNST & YOUNG (EY) (۲۰۱۳), **Reporting on audited financial statements: Proposed new and revised International Standards on Auditing**, (IAASB, ISAs). Available at: <https://www.ifac.org/publications-resources/reporting-auditedfinancialstatements-proposed-new-and-revised-international>.
- Fadzly, Mohamed Nazriand and Ahmad, Zauwiyah (۲۰۰۴), "Audit expectation gap: The case of Malaysia", *Managerial Auditing Journal*, Vol. ۱۹, No: ۷, pp.۸۹۷-۹۱۰.
- Financial Reporting Council (FRC) (۲۰۱۰), *Extended auditor's report: A review of experience in the first year*. Available at: <https://frc.org.uk/Extended-auditors-reports.pdf>.
- Gimbar, Christine; Hansen, Bowe and Ozlanski, Michael E., (۲۰۱۶), "The Effects of Critical Audit Matter Paragraphs and Accounting Standard Precision on Auditor Liability", *The Accounting Review*, Vo. (۹۱), No. (۶), pp. ۱۶۲۹-۱۶۴۶.
- Gold, A.; Gronewold, U. and Pott, C. (۲۰۱۲), "The ISA ۷۰۰ auditor's report and the audit expectation gap – Do explanations matter?", *International Journal of Auditing*, Vol. (۱۶), No. (۳), pp. ۲۸۶-۳۰۷.
- Hasan, M.; Roebuck, P. J. and Simnett, R. (۲۰۰۳), "An investigation of alternative report formats for communicating moderate levels of assurance", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. (۲۲), No. (۲), pp.۱۷۱-۱۸۷.
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) (۲۰۱۰), *International Standard on Auditing ۷۰۰ (Revised), Forming an opinion and reporting on financial statements*. New York, NY: International Federation of Accountants.
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) (۲۰۱۰), *International Standard on Auditing ۷۰۱ (New). Communicating key audit matters in the independent auditor's report*. New York, NY: International Federation of Accountants.
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) (۲۰۱۰), *International Standard on Auditing ۲۶. (Revised), Communication with Those Charged with Governance*, New

- York, NY: International Federation of Accountants.
- International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) (2010), **International Standard on Auditing 21. (Revised), Agreeing the Terms of Audit Engagements**, New York, NY: International Federation of Accountants.
 - International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) (2010), **International Standard on Auditing 07. (Revised), Going Concern**, New York, NY: International Federation of Accountants.
 - International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) (2010), **International Standard on Auditing 22. (Revised), Quality Control for an Audit of Financial Statements**. New York, NY: International Federation of Accountants.
 - International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) (2010), **International Standard on Auditing 7.7 (Revised), Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report**. New York, NY: International Federation of Accountants.
 - International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) (2010), **International Standard on Auditing 7.0 (Revised), Modifications to the Opinion in the Auditor's Report Independent**. New York, NY: International Federation of Accountants.
 - International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) (2010), **International Standard on Auditing 72. (Revised), "The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information"**. New York, NY: International Federation of Accountants.
 - International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) (2016), **New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments**, January 2016, New York, NY: International Federation of Accountants.
 - International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) (2012), **Invitation to Comment – Improving the Auditors Report**. IFAC. Available at: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Auditor_Reporting_Invitation_to_Comment-final_.pdf.
 - International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (2012), **"Exposure Draft: Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards on Auditing"**. Available at: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/All%20Pro>

posed%۲·ISAs%۲·Included%۲·in%۲·ED.pdf.

- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (۲۰۱۱), "**Enhancing the value of auditor reporting: Exploring options for change**", New York, NY: International Federation of Accountants. Available at: <https://www.ifac.org/publications-resources/enhancing-valueauditorreporting-exploring-options-change>
- International Federation for Professional Accountants (IFAC) (۲۰۱۰), "**The new The new auditor's report**". Available at: <http://www.iaasb.org/new-auditors-report>.
- International Organization of Securities Commissions Organisation (IOSCO) (۲۰۰۹), **IOSCO Statement on International Auditing Standards**. Available at: <http://www.iosco.org/library/statements/pdf/statements-۷.pdf>
- Kachelmeier, S. J.; Schmidt, J. and Kristen, Valentine (۲۰۱۴), "**The disclaimer effect of disclosing critical audit matters in the auditor's report**". Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=۲۴۸۱۲۸۴>.
- Lawson, Bradley P.; O'Hara, Vivian and Spencer, Angela Wheeler (۲۰۱۷), "**Updates and Comparisons Regarding Changes to the Audit Reporting Model in the United States, United Kingdom, and European Union**", *Journal of Corporate Accounting & Finance*, Vol. (۲۸), No. (۰), pp. ۹-۲۲.
- Lee, Y.-J. (۲۰۱۲), The Effect of Quarterly Report Readability on Information Efficiency of Stock Prices, *Contemporary Accounting Research*, Vo. (۲۹), No. (۴), pp. ۱۱۳۷-۱۱۷۰.
- Maseko, Kwena Nicholas (۲۰۱۶), "**Will the expanded audit report model proposed by IAASB reduce the expectation gap in South Africa?**", Available at: <http://wiredspace.wits.ac.za/handle/۱۰۰۳۹/۲۰۰۰>
- McEnroe, J.E. and Martens, S.C. (۲۰۰۱), "Auditors' and investors' perceptions of the 'Expectation Gap'", *Accounting Horizons*, Vol. (۱۰), No. (۴), pp. ۳۴۰-۰۸.
- Mock, Theodore J.; Bédard, Jean; Coram, Paul J.; Davis, Shawn M.; Espahbodi, Reza and Warne, Rick C. (۲۰۱۳), "The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis and Implications", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Supplement ۲۰۱۳, Vol. (۳۲), No. (۱), pp. ۳۲۳-۳۰۱.

- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2011), PCAOB Proposed as 2101, "**The Auditors Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Express an Unqualified Opinion**". Available at: <https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket.24/Release-2011-002-ARM.pdf>
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2013), "Proposed Auditing Standards – The Auditor’s Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an 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**, Washington, DC: PCAOB, 2013. Available at <http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket.24/Release 2013-005 ARM.pdf>
- PwC. (2010), Delivering the value of the audit: New insightful audit report, January 2010. Available at: <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/publications/assets/pwc-auditingreport-new-insightful.pdf>
- Reid, Lauren C.; Carcello, Joseph V.; Li, Chan and Neal, Terry L. (2010), **Are Auditor and Audit Committee Report Changes Useful to Investors? Evidence from the United Kingdom**. Available at: <https://www.sec.gov/comments/s7-12-10/s71210-1.pdf>
- Simnett, Roger & Huggins, Anna (2014), Enhancing the Auditor’s Report: To what extent is there support for the IAASB’s Proposed Changes, *Accounting Horizons*, Vol. 28, No: 4, December 2014, pp. 419-447.
- Singh, R. (2013), "FRC Makes Significant Changes to Audit Reports", *Accountancy Age*, June 4, 2013. Available at: <http://www.accountancyage.com/aa/news/2272060/frc-makeschanges-significant-changes-to-audit-reports>.
- Sirois, L. P.; Bédard, J. & Bera, P., (2010), The informational value of Key Audit Matters in the Auditors Report: Evidence from an Eye-tracking study, *Social Science Research Network*, Available at: SSRN: <http://ssrn.com/abstract=2469900>

- The Institute of Chartered Secretaries and Administrators in Zimbabwe (ICSAZ) (2010), "New Auditor Reporting Requirements", *ICSAZ Technical Newsletter*, Issue (1).
- Theis, Jochen Christopher (2016), "Does the reporting of key audit matters affect the auditor's report's communicative value? Experimental evidence from investment professionals". Available at: <https://www.researchgate.net/project/Does-the-reporting-of-key>
- Trainee, Senior (2016), "The effect of the new Auditor's Report on smaller entities". Available at: <http://probetatraining.co.za/articlesbookingsite/TheeffectofthenewAuditorsReportonsmallerentities-HenkHeymans,DexterMoyo.pdf>
- Turner, J. L.; Mock, T. J.; Coram, P. J., & Gray, G. L., (2010), Improving transparency and relevance of auditor communications with financial statement users, *Current issues in auditing*, Vol (1), No, (1), pp. A1-A8.
- Zietsman, M.; Burns, J.; Pruitt, A.; and Simer, B. (2012), "PCAOB Proposes Changes to the Auditor's Reporting Model and the Auditor's Responsibilities Regarding Other Information", *Deloitte Heads Up*, Volume (20), No. (20), Deloitte Development LLC. Available at: www.deloitte.com/us/headsup

ملاحق البحث - إستبانة بشأن تقييم التعديلات التي أدخلها المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد على تقارير المراجعة

سعادة الأستاذ والزميل الفاضل/

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يمثل تقرير المراجعة الأداة الأساسية التي يحكم من خلالها مستخدمو القوائم المالية على مدى عدالة تلك القوائم ومدى تعبيرها عن أداء المنشأة ومركزها المالي، لذا تعددت وتزايدت المطالبات من أجل تحسين هيكل ومحتوى تقارير المراجعة. وكاستجابة لتلك المطالبات، قدمت بعض الجهات التنظيمية المعنية بمهنة المراجعة في السنوات الأخيرة، مبادرات متعددة لتحسين هيكل ومحتوى تلك التقارير. ومن أهم هذه الجهات المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد (IAASB)، التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين المهنيين (IFAC).

فقد قام المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد في عامي ٢٠١٥ و٢٠١٦ بإدخال العديد من التعديلات على معايير المراجعة الدولية الخاصة بتقارير المراجعة، والتي بدأ سريانها بالفعل في ١٥ ديسمبر ٢٠١٦. وقد أدت تلك التعديلات إلى إحداث العديد من التغييرات في هيكل ومحتوى النموذج التقليدي لتقرير المراجعة. وأشار المجلس الدولي إلى أن الهدف من التعديلات التي أدخلها على تقرير المراجعة، هو الحد من النقد الموجه لتقارير المراجعة بالنمطية والإختصار الشديد، ويتم ذلك من خلال زيادة وتنوع المعلومات التي تتضمنها تلك التقارير. ويساعد ذلك في تحسين مستوى الشفافية في تلك التقارير، ومن ثم زيادة قيمتها الإعلامية وقائدتها لمستخدميها. ونظراً لحدائثة صدور تلك التعديلات وحدائثة تطبيقها، فإن الأمر يتطلب معرفة وجهة نظر بعض أطراف عملية المراجعة في تلك التعديلات، وما إذا كانت تلك التعديلات ستحسن بالفعل من هيكل ومحتوى تقرير المراجعة. وباعتباركم سيادتكم أحد الأطراف الأساسية لعملية المراجعة، نقدم لكم هذه الإستبانة، من أجل الاستفادة من الخبرة التي تتمتعون بها، للإجابة عن بعض التساؤلات التي يمكن من خلالها تقييم التعديلات التي أدخلها المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد عامي ٢٠١٥، و٢٠١٦، على هيكل ومحتوى تقرير المراجعة، والخروج بمجموعة من التوصيات التي نأمل أن تزيّد من ثقة المستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية في تقارير المراجعة.

شكراً مقدماً لتعاون سيادتكم،

الباحث: د. أشرف محمد إبراهيم منصور

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة (كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان)

البريد الإلكتروني: amamansour@hotmail.com

الإستبانة

الجزء الأول: أسئلة شخصية خاصة بالمستقصى منهم:

(١) قد تجمع سيادتكم بين أكثر من صفة من الصفات التالية، لذا نرجو وضع علامة (√) أمام الصفة التي من خلالها تجيبون سيادتكم على تساؤلات هذه الاستبانة:

مراجع خارجي	مساهم	إدارة

(٢) برجاء وضع علامة (√) تحت المستوى التعليمي لسيادتكم:

أخرى	دكتوراه	ماجستير	دبلوم دراسات عليا	مؤهل جامعي	أقل من مؤهل جامعي

(٣) برجاء وضع علامة (√) أمام عدد سنوات خبرة سيادتكم:

٢٥ سنة فأكثر	من ٢٠ إلى أقل من ٢٥ سنة	من ١٥ إلى أقل من ٢٠ سنة	من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة	من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات	أقل من ٥ سنوات

الجزء الثاني: أسئلة خاصة بموضوع البحث:

(١) فيما يلي أهم دوافع المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد من تعديل تقرير المراجعة. الرجاء إبداء رأيك حول درجة موافقتك على كل دافع منها، بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب:

غير موافق إطلاقاً	غير موافق إلى حد ما	محايد	موافق إلى حد ما	موافق تماماً	دوافع المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد من تعديل تقرير المراجعة
					مواكبة التغييرات التي حدثت في المعايير الدولية للتقرير المالي.
					عدم كفاية المعلومات الواردة في تقارير المراجعة الحالية.
					إنخفاض أهمية تقرير المراجعة كأحد مصادر المعلومات.
					الاستجابة لمطالبات مستخدمي القوائم المالية للحصول على تقارير مراجعة أكثر تفصيلاً.
					عدم التأثير الكبير على المجهود المطلوب بذله من قبل المراجعين للقيام بالمراجعة.
					عدم التأثير على مستوى التأكيد المعقول

الذي يقدمه المراجع.					
عدم التأثير على مسئولية المراجع عن تحريف القوائم المالية.					

(٢) فيما يلي أهم أهداف المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد من تعديل تقرير المراجعة. الرجاء إبداء رأيك حول درجة موافقتك على كل هدف منها، بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب:

أهداف المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد من تعديل تقرير المراجعة	موافق تماماً	موافق إلى حد ما	محايد	غير موافق إلى حد ما	غير موافق إطلاقاً
زيادة مستوى الشفافية في تقارير المراجعة.					
تحسين القيمة الإعلامية لتقارير المراجعة.					
تحسين جودة عملية التقرير المالي.					
تحسين جودة المراجعة.					
تحسين التواصل بين المراجع والإدارة ومسؤولي الحوكمة.					
زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير المراجعة.					
البعد عن الطبيعة النمطية التقليدية المختصرة لتقرير المراجعة.					
مساعدة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات رشيدة.					
تخفيض فجوة المعلومات بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية.					

(٣) فيما يلي أهم التعديلات التي تم إدخالها على هيكل ومحتوى تقارير المراجعة. الرجاء إبداء رأيك حول درجة موافقتك على كل تعديل منها، بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب:

أهم التعديلات التي تم إدخالها على هيكل ومحتوى تقارير المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة	موافق تماماً	موافق إلى حد ما	محايد	غير موافق إلى حد ما	غير موافق إطلاقاً
أولاً: التطبيق الإلزامي عند مراجعة القوائم المالية للمنشآت المسجلة، والتطبيق الاختياري عند مراجعة المنشآت الأخرى غير المسجلة لما يلي:					
(١) إضافة قسم جديد لتقرير المراجعة يختص بالإعلام عن الأمور					

<p>الرئيسية للمراجعة. ويقصد بها الأمور التي كانت بحسب الحكم المهني للمراجع، الأكثر أهمية عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. ويتم إختيار تلك الأمور من الأمور التي تم إعلامها لمسئولي الحوكمة.</p>					
<p>(٢) الإفصاح عن اسم شريك الإرتباط، مع عدم إلزام المراجع بذلك في حالة احتمال تعرضه لأية تهديدات ناتجة عن ذلك الإفصاح. ولا تتضمن هذه التهديدات تلك الناتجة عن المسؤوليات القانونية أو التنظيمية أو المهنية للمراجع.</p>					
<p>ثانياً: لجميع عمليات المراجعة:</p>					
<p>(١) إعادة هيكلة التقرير، من خلال عرض قسم الرأي في بداية التقرير وليس في نهايته.</p>					
<p>(٢) إضافة قسم جديد لتقرير المراجعة بعنوان "أساس الرأي"، يختص ببيان أسباب رأي المراجع في تقرير المراجعة.</p>					
<p>(٣) تحسين عملية الإفصاح عن إستمرارية المنشأة، بما في ذلك وصف مسؤوليات الإدارة والمراجع عنها؛ وتخصيص قسم مستقل عند وجود عدم تأكد جوهري، بعنوان "عدم التأكد الجوهري ذو العلاقة بإستمرارية المنشأة"؛ ومتطلب جديد عن كفاية الإفصاحات، عند وجود أحداث أو ظروف تثير شكاً كبيراً بشأن قدرة المنشأة على الإستمرار.</p>					
<p>(٤) عبارة بشأن استقلال المراجع، واستيفائه للمسؤوليات الأخلاقية ذات الصلة، مع الإفصاح عن الدولة المنشئة لتلك المسؤوليات، أو</p>					

الإشارة إلى القواعد الأخلاقية الصادرة عن المجلس الدولي للمعايير الأخلاقية للمحاسبين القانونيين.					
(٥) إدراج قسم مستقل يتعلق بالمعلومات الأخرى، يوضح مسؤولية الإدارة والمراجع عن تلك المعلومات.					
(٦) تحسين وصف مسؤوليات الإدارة ومسئولي الحوكمة عن القوائم المالية. وسعت التعديلات من وصف مسؤوليات الإدارة عن القوائم المالية لتوضيح مسؤولياتها فيما يتعلق بإستمرازية المنشأة، كما أصبح عنوان هذا القسم "مسئوليات الإدارة ومسئولي الحوكمة عن القوائم المالية".					
(٧) تحسين وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية. وسعت التعديلات من وصف تلك المسؤوليات، بما في ذلك وصف لمسئولياته ذات العلاقة بإستمرازية المنشأة.					
(٨) السماح للمراجع بوصف مسؤولياته عن مراجعة القوائم المالية في متن تقرير المراجعة أو في ملحق مرفق معه، أو من خلال الموقع الإلكتروني لجهة تنظيمية مختصة.					

(٤) فيما يلي مجموعة من الفوائد المتوقعة من تطبيق التعديلات التي تمت على هيكل ومحتوى تقرير المراجعة. الرجاء إبداء درجة موافقتك على كل عبارة منها، بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب:

الفوائد المتوقعة من تطبيق التعديلات التي تمت على هيكل ومحتوى تقرير المراجعة	موافق تماماً	موافق إلى حد ما	محايد	غير موافق إلى حد ما	غير موافق إطلاقاً
زيادة مستوى الشفافية في تقارير المراجعة.					

زيادة القيمة الإعلامية لتقارير المراجعة.					
تخفيض فجوة المعلومات بين المراجعين وبين مستخدمي القوائم المالية.					
تحسين مستوى الثقة في تقارير المراجعة.					
ترشيد عملية اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي القوائم المالية.					
تعتبر التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة في مجملها إيجابية.					

(٥) فيما يلي أهم التحديات المرتبطة بالتعديلات التي تمت على تقرير المراجعة، وطرق مواجهتها. الرجاء إبداء رأيك حول درجة موافقتك على كل تحدي، وطرق مواجهته، بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب:

تحديات التعديلات التي تم إدخالها على تقرير المراجعة	طرق التعامل مع التحديات المرتبطة بتطبيق التعديلات الجديدة على هيكل ومحتوى تقرير المراجعة	موافق تماماً	موافق إلى حد ما	محايد	غير موافق إلى حد ما	غير موافق إطلاقاً
تأخر إصدار تقرير المراجعة.						
	بذل المراجع لمزيد من الجهد لتقليل أي تأخر محتمل لإصدار تقرير المراجعة. كما أن تلك المعلومات عادة تكون متاحة للإدارة ومسؤولي الحوكمة، ومن ثم فإن الإعلام عنها لن يحتاج إلى نقاش طويل.					
زيادة تكاليف عملية المراجعة.						
	بمرور الوقت ستصبح عملية إعداد تقرير المراجعة ممارسة نمطية، لا تؤثر كثيراً على المجهود الذي					

	يبدله المراجع. وفي حالة بذل المراجع لمجهود أكبر يكون من حقه المطالبة بزيادة أتعاب المراجعة.					
عدم حسم تأثير التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة على السوق المالية.						
	التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة ما زالت حديثة التطبيق، ويصعب الحكم النهائي على إنعكاساتها على السوق المالية في الوقت الحاضر.					
إحتمال إختلاف ترتيب عناصر تقرير المراجعة الجديد عندما يتضمن قسم عن الأمور الرئيسية للمراجعة.						
	إعلام الأطراف الأساسية للمراجعة بعناصر تقرير المراجعة الجديد وترتيبها، ومتى يتغير هذا الترتيب.					
إحتمال إختلاف هيكل ومحتوى تقرير المراجعة الجديد للمنشآت المسجلة عن المنشآت غير						

المسجلة.						
إعلام أطراف عملية المراجعة بإحتمال إختلاف عناصر نموذج تقرير المراجعة الجديد للمنشآت المسجلة عن المنشآت غير المسجلة وأسباب وأوجه تلك الاختلافات.						
إحتمال إختلاف هيكل ومحتوى تقارير المراجعة للمنشآت المتماثلة.						
إعلام الأطراف المعنية بإحتمال إختلاف هيكل ومحتوى تقارير المراجعة للمنشآت المتماثلة، وأسباب وأوجه تلك الاختلافات.						
إحتمال تعدد مصادر معلومات تقرير المراجعة الجديد.						
إعلام الأطراف ذات العلاقة بالمراجعة، بأن تقرير المراجعة الجديد لا يقتصر على متن تقرير المراجعة، بل قد يتضمن أيضاً ملحق أو أكثر يرفق مع التقرير، كما يمكن نشر معلومات عن المراجعة في الموقع الإلكتروني لجهة مختصة.						

إحتمال تعرض شريك الارتباط لتهديدات شخصية عند ذكر اسمه في تقرير المراجعة.						
	عدم ذكر إسم شريك الارتباط، إذا كان من المحتمل تعرضه لتهديدات شخصية، وقد سمحت التعديلات بذلك. والحرص الشديد من المراجع عند إعداد تقرير المراجعة، وعدم تضمينه معلومات قد تكون سرية، بجانب مناقشة التقرير مع الإدارة ومسؤولي الحكومة قبل اصداره، لتجنب أية تهديدات محتملة.					
تخوف المراجعين من المساءلة المحتملة، نتيجة تضمن تقرير المراجعة لمعلومات قد تتسم بالسرية.						
	الحرص الشديد عند إعداد تقرير المراجعة الموسع، وعدم تضمينه معلومات قد تخالف قاعدة سرية، بجانب مناقشته مع مسؤولي					

	الحوكمة قبل اصداره.					
ضرورة تضافر جهود الأطراف المعنية لنجاح تطبيق تقرير المراجعة الجديد والموسع.						
	بيان أهمية تلك التعديلات لكل طرف، بجانب نشر ثقافة التعاون من أجل التطبيق الجيد لمعايير إعداد تقرير المراجعة الجديدة والمعدلة.					
عدم قدرة المراجعين على تطبيق المتطلبات التي جاءت بها التعديلات الجديدة.						
	عقد دورات تدريبية للمراجعين عن التعديلات الجديدة على تقرير المراجعة وكيفية تطبيقها.					

خالص شكري وتقديري واحترامي لسعادتكم على حسن تعاونكم الصادق،

الباحث