



أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية
في التقرير الجديد لمراقب الحسابات على تضييق
فجوتي المعلومات والاتصال (دراسة تجريبية)

أ/محمد عبد النبي بخيت محمد

المعيد بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

The Effect of the Informational Content of Key Audit Matters'
Paragraph in the New Auditor`s Report on Narrowing
both Information and Communication Gap

ملخص البحث^١

مصر. وانتهت الدراسة التجريبية إلى أن مفردات العينة تترك فجوتي المعلومات والاتصال في تقرير مراقب الحسابات وأن تفعيل فقرة أمور المراجعة الأساسية يؤدي إلى تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.

الكلمات المفتاحية: معيار المراجعة الدولي ٧٠١ (ISA 701)، أمور المراجعة الأساسية، فجوة المعلومات والاتصال، تضييق فجوتي المعلومات والاتصال

استهدف البحث دراسة واختبار أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية KEY AUDIT MATTERS في تقرير مراقب الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة الدولي الجديد رقم ٧٠١ لسنة ٢٠١٥ علي تضييق فجوتي المعلومات والاتصال، من خلال دراستين نظرية وتجريبية. وبعد تحليل المعيار المذكور، والدراسات السابقة أمكن الباحث اشتقاق فرضي البحث لاختبار العلاقتين محل الدراسة، وأجريت التجربة على عينة من المستثمرين المؤسسيين والمحللين الماليين في

* بحث مشتق من رسالة ماجستير يعدها الباحث تحت اشراف كلا من: أ.د/ شحاته السيد شحاته، د. هبة الله عبد السلام البدوي بعنوان " أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية في التقرير الجديد لمراقب الحسابات على قرار الاستثمار بالأسهم (دراسة تجريبية)"

Abstract

The paper aims to investigate the effect of the informational content of the new Key Audit Matters' paragraph added to the revised audit report according to the new international auditing standards issued by IAASB on 2015 ISA 701, on narrowing both parts of the audit expectation gap ; information and communication gap.

The researcher developed two hypotheses to test the relationships under study. The experiment was applied on a sample consisting of a group of institu-

tional investors and financial analysts in Egypt.

The results of the study reveals that both institutional investors and financial analysts perceive the existence of both information and communication gap in audit report and that including Key Audit Matters Leads to narrowing the gap.

Keywords: ISA 701, Key Audit Matters, information gap, Communication gap, narrowing the existing gap.

١ - مقدمة البحث

تعد مهنة المحاسبة والمراجعة مهمة لكثير من الأطراف التي تتعامل مع المنشأة لضمان التزامها بالقوانين واللوائح وكذلك المعايير المهنية وحفاظها على حقوق ملاكها ودائنيها، ولذلك يتوجب أن يكون هناك شخص مستقل يتسم بالحياد ولديه التأهيل والتدريب العملي الكافي لتوفير تأكيد مناسب بشأن العمليات والمعاملات المالية التي يقوم بها الطرف الموكل اليه إدارة الشركة وذلك نيابة عن الطرف الاصيل. ويتم تبليغ نتائج المراجعة عن طريق تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية السنوية، والذي بدوره يفيد أصحاب المصلحة بشكل عام، حيث يعد التقرير كأداة لتوصيل رأى مراقب الحسابات في سياق عملية المراجعة، كنموذج للاتصال الإنساني Human Communication Model(على، ٢٠١٤).

وفي الآونة الأخيرة تعالت مطالب المستخدمين لتزويد التقرير بالمعلومات التي تضفي الثقة والمصداقية على المعلومات بالقوائم المالية حتى يتمكنوا من استغلالها بالشكل الأمثل في عملية صنع القرارات. وقد أعرب العديد من أصحاب المصلحة عن القلق إزاء توفير التقارير الحالية لقيمة إعلامية ضئيلة والرغبة في تعديل المعايير الحالية (Blake et al. 2011; Turner et al. 2010). وردا على هذه المخاوف، اتخذ المنظّمون في جميع أنحاء العالم إجراءات لتحسين الشفافية في تقرير مراجعة الحسابات (IAASB 2015). وقد خلصت بعض الدراسات (Church et al. 2008; Guiral - Contreras, et al. 2007) الي ان تقرير المراجعة الحالي لديه فقط قيمة رمزية، حيث

أنه ينقل قدرًا ضئيلاً من القيمة التواصلية تكاد لا تذكر نظراً لطبيعته الموحدة. ويشير تقرير (2007) ICAEW's report الي اعتقاد المساهمين بان تقرير مراقب الحسابات يعد نمطياً للغاية، وان هناك رغبة من قبل المساهمين في الإفصاح عن المزيد من المعلومات في تقارير المراجعة حول (حكم مراقب الحسابات علي المجالات الجوهرية، الأمور الصعبة او الحساسة او المثيرة للجدل ونتائج المناقشات حول هذه الأمور التي اجراها مراقب الحسابات مع المعنيين بالحوكمة).

وهذا ما دفع البحوث (Vanstraelen et al. 2012; Carcello, 2012 ; Mock et al. 2013) الي السعي لمعرفة السبب وراء التفاوت بين توقع المستخدمين من عملية المراجعة وما تقوم به عملية المراجعة في الواقع والذي تم تسميتها بفجوة المراجعة، والتي من شأنها إلحاق الضرر بصورة مهنة المحاسبة وانخفاض مستوي الثقة لدي مستخدمي القوائم المالية التي تمت مراجعتها.

وقامت بعض الدراسات بمحاولة تفعيل دور تقرير مراقب الحسابات في تضيق فجوة التوقعات من خلال إضافة مزيد من الإفصاح عن الأهمية النسبية في التقرير (De Martinis and Burro- 1996) wes. وهو ما دفع الكيانات التنظيمية والبحوث للاعتراف بعدم جدوى تقرير مراقب الحسابات في تبليغ المعلومات الهامة حول عملية المراجعة لمستخدمي القوائم المالية (International Organization of Securities Commissions 2009; Gray et al. 2011). وسعت بعض البحوث الحديثة نحو معرفة احتياجات مستخدمي القوائم المالية التي تمت مراجعتها من تقرير مراقب

الحسابات (Vanstraelen et al. 2012). الأمر الذي دفع الكيانات التنظيمية لتلبية تلك الاحتياجات عن طريق توفير مزيد من المعلومات في تقرير مراقب الحسابات وإعادة استكشاف الدور الهام للتقرير (IAASB 2011) وتم اقتراح تعديل المعايير الحالية لتقرير مراقب الحسابات بغرض تخفيض فجوة المعلومات. وتركز الكيانات التنظيمية الدولية على تعزيز قيمة المراجعة من خلال اضافة المزيد وتحسين المعلومات بالتقرير (Charch et al. 2008)، وكذلك فإن المشرفين على مهنة المراجعة لديهم اهتمام كبير وواضح في التأكد من تضيق فجوة الاتصال بين ما هو المراد من عملية الاتصال من قبل مراقب الحسابات وما يتم اعتباره مصطلحات غير مفهومة من قبل المستخدمين، وهو ما ادي الي انخفاض ثقة المستخدمين في التقرير بالإضافة إلى اتخاذ قرارات غير ملائمة وظهور دعاوى قضائية غير ضرورية (Haddril2011؛ PCAOB 2011) ومن أجل الاستجابة للطلب على المزيد من المعلومات الخاصة بالأمر الجوهري للمستخدمين، حتى يستطيعوا فهم القوائم المالية التي تمت مراجعتها، تم اقتراح تقرير المراجعة الجديد من قبل IAASB، PCAOB والذي يتطلب الإفصاح عن المعلومات الاضافية في تقرير المراجعة ويتمثل الهدف الرئيسي لإصلاح عملية المراجعة الحالية في تضيق فجوة المعلومات بين المعلومات المتاحة والمعلومات المطلوبة. على عكس الهدف من التغييرات السابقة والتي كانت لتقليل فجوة توقعات المراجعة (Mock et al. 2013) عن طريق وضع معيار جديد يضاف لحزمة المعايير الخاصة بإعداد تقرير مراقب الحسابات ISA 701. الغرض منه تبليغ أمور المراجعة الأساسية والذي يتوقع منه ان يعزز من القيمة التواصلية في تقرير مراجعة الحسابات (IAASB 2015) وأيضاً من أجل تحسين فهم عملية المراجعة ولمواءمة توقعات المستخدمين فضلاً عن موثوقية القوائم المالية التي تمت مراجعتها (IFAC 2008) وكذلك لزيادة القيمة المعلوماتية لتقرير مراقب الحسابات حيث يوفر معلومات تخص بيئة الشركة وكذلك بيئة إعداد القوائم المالية والمراجعة (IAASB 2011). حيث انه إذا تم جعل هذه المعلومات متاحة للمستثمرين والمستخدمين للقوائم المالية، سيمكن ذلك من سد فجوة عدم تماثل المعلومات التي توجد بين إدارة الشركة والمستثمرين. وينبع هذا التعديل من الاهداف الرئيسية لكل من مجلس الرقابة على أعمال مراقبي الحسابات للشركات المقيدة بالبورصة الامريكية (PCAOB)، مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي (IAASB) لتحسين تقرير مراقب الحسابات والتي يمكن تلخيصها على النحو التالي(١) سد الفجوة بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من مراجعة القوائم المالية و ما تقدمه عملية المراجعة في الواقع (أي تضيق فجوة التوقعات) و (٢) تحسين قدرة مستخدمي القوائم المالية على صنع القرار من خلال زيادة محتوى المعلومات في تقرير مراقب الحسابات (أي تضيق فجوة المعلومات والاتصال) و (٣) تحقيق الأهداف السابقة دون إغفال الأهداف الرئيسية لتحسين حوكمة الشركات في الشركات التي تم مراجعتها وتعظيم كل من ملاءمة وموثوقية المعلومات التي تم الافصاح عنها ككل (Cade and Hodge 2014).

٢- مشكلة البحث

ليس واضحاً حتى الان ما إذا كانت التغييرات الجديدة في المعايير الخاصة بتقرير مراقب الحسابات من قبل واضعي المعايير تقابل التوقعات أم لا، حيث أن الدراسات التجريبية السابقة لم تجد تأثيراً جوهرياً للإفصاح الإضافي في تقرير مراقب الحسابات على المستخدمين، على الرغم من حاجة مستخدمي القوائم المالية بصفة عامة والمستثمرين بصفة خاصة الى المزيد من المعلومات في تقرير مراقب الحسابات، ومع ذلك فإن فوائد الإفصاح عن المعلومات الإضافية تظل غير واضحة (Sirois et al, 2014).

ونظراً لأهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات من قبل المستثمرين وقراراتهم المتعلق بالاستثمار في الأسهم، فإن مشكلة الدراسة تتضح من خلال معرفة أثر الإضافة المعلوماتية الناتجة عن إدراج فقرة أمور المراجعة الأساسية في تقرير مراقب الحسابات على تضيق فجوتي المعلومات والاتصال. وتتضح مشكلة الدراسة من خلال طرح الأسئلة التالية:

- ما هي أمور المراجعة الأساسية؟ وما هي عناصرها ومحدداتها؟ وما هي الفوائد المرجوة من المعيار الخاص بها ISA 701؟
- ما هي فجوة توقعات المراجعة؟ وما هي تطوراتها؟
- ما هي أسباب نشأة فجوتي المعلومات والاتصال؟ وما دلالة وجودهما مهنيًا؟
- هل يوجد أثر للمحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية بتقرير مراقب الحسابات على تضيق فجوتي المعلومات والاتصال؟

٣- هدف البحث

يهدف هذا البحث إلى دراسة واختبار أثر وجود، ومحتوي، فقرة أمور المراجعة الأساسية على إثراء المحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات، ليوافق حاجة المستثمرين من المعلومات، وذلك في ضوء الإصدارات المهنية الحديثة والدراسات السابقة من جهة، وواقع بيئة الممارسة المهنية في مصر من جهة أخرى، من خلال دراسة نظرية وتجريبية.

٤- أهمية ودوافع البحث

تتبع الأهمية العلمية لهذا البحث من محاولته لتضييق الفجوة في الدراسات المحاسبية المعنية بمدى مساهمة معايير المراجعة الخاصة بتقرير مراقب الحسابات في توفير معلومات تلبي احتياجات المستثمرين، وتساعدهم على اتخاذ القرارات السليمة وخاصة قرارات الاستثمار في الاسهم. كما يمثل إضافة للدراسات السابقة بالبحث في سبل الارتقاء بجودة تقارير المراجعة ودورها كآلية للشفافية وتحقيق توازن معلوماتي بين الأطراف المختلفة. وتتمثل الأهمية العملية لهذا البحث في معرفة مدى نفعية الاقتراحات التي صدرت من قبل مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي ومجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة التي هدفت الى تحسين تقارير المراجعة. وتركز الدراسة على قياس مدى إدراك المستثمرين لوجود فجوتي المعلومات والاتصال، وأثر إضافة فقرة أمور المراجعة الأساسية في تقرير مراقب الحسابات كما يتطلبه المعيار (ISA 701) الجديد بعنوان " توصيل أمور المراجعة الأساسية في تقرير مراقب الحسابات المستقل " على تضيق تلك الفجوات.

وفيمما يتعلق بدوافع القيام بإجراء هذا البحث، فرض البحث، خاصة وأن عينة الدراسة قاصرة على المستثمر المؤسسي والمحلل المالي.

٦ - خطة البحث

لمعالجة مشكلة البحث وتحقيق أهدافه في ضوء حدوده ومنهجيته، سوف يستكمل البحث على النحو التالي:

١/٦ فقرة أمور المراجعة الأساسية من منظور مهني.

٢/٦ فجوة توقعات المراجعة - المفهوم والانواع والتطور.

٣/٦ تحليل فجوتي المعلومات والاتصال، واشتقاق الفرض الأول للبحث.

٤/٦ احتمالات تضيق فجوتي المعلومات والاتصال بعد تفعيل معيار المراجعة الدولي ٧٠١، واشتقاق الفرض الثاني للبحث.

٥/٦ منهجية البحث.

١/٦ فقرة أمور المراجعة الأساسية من منظور مهني

أصبح نموذج إعداد تقارير المراجعة قضية هامة تشغل حيزاً كبيراً من جدول أعمال المنظمين (Dobij et al. 2014). وكاستجابة للانتقادات المتزايدة لفائدة تقارير المراجعة الحالية، قام مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة PCAOB بإصدار وثيقة في عام ٢٠١١ بعنوان "إصدار مفاهيمي حول الاقتراحات الممكنة لمعايير مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات

وفيمما يتعلق بدوافع القيام بإجراء هذا البحث، فتمثل في ندرة الدراسات التي تتناول أثر الفقرة الجديدة في تقرير مراقب الحسابات على تلبية احتياجات مستخدمي التقرير، وخاصة المستثمرين في عملية صنع القرار. وبصفة خاصة في مصر، حيث مازال العمل بالمعايير التي تتناول تقرير مراقب الحسابات في الشكل التقليدي، والذي طالب الكثير من أصحاب المصلحة بالشركات بتحسينه وإضافته المزيد من المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات. كما يأتي هذا البحث كاستجابة لاهتمام واضعي معايير المراجعة بتحسين تقارير المراجعة ومدى نفعيتها للمستثمرين بغرض تضيق الفجوة بين ما يحتاجه المستثمرون من معلومات في تقرير مراقب الحسابات، وبين ما ينقله التقرير حالياً من معلومات.

٥ - حدود البحث

يركز هذا البحث بصفة أساسية على دراسة واختبار أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية، بتقرير مراقب الحسابات، على تضيق فجوتي المعلومات والاتصال. وبالتالي يخرج عن نطاق هذا البحث اختبار أثر هذه الفقرة على قرارات أصحاب المصالح، خاصة مانحي الائتمان والمستثمرين، أو أثرها على عملية المراجعة. كما يخرج عن نطاق البحث أيضاً أثر باقي الفقرات المضافة لتقرير مراقب الحسابات وفقاً للمعيار ٧٠٠ ISA (المعدل لسنة ٢٠١٥) والتي من ضمنها فقرة الاستمرارية وفقرة المعلومات الأخرى وفقرة أساس الرأي. كما أن القدرة على تعميم النتائج ستكون مشروطة بضوابط المنهجية التي سيتم بها اختبار

فترة التعليق، تم إصدار معايير خاصة بتقرير مراقب الحسابات في يناير ٢٠١٥ من قبل مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي والتي تتطلب من مراقب الحسابات توصيل أمور المراجعة الأساسية في تقرير مراقب الحسابات المستقل وذلك وفقاً للمعيار الجديد ISA ٧٠١.

ويتناول هذا المعيار مسئولية مراقب الحسابات عن التبليغ عن أمور المراجعة الأساسية ويتمثل الغرض من إبلاغها في تحسين القيمة الإبلاغية لتقرير مراجع الحسابات عن طريق توفير قدر أكبر من الشفافية بشأن عملية المراجعة التي تم تنفيذها، وكذلك توفير معلومات إضافية للمستخدمين المستهدفين من القوائم المالية لمساعدتهم في فهم تلك الأمور التي يراها مراقب الحسابات وفقاً لحكمه المهني أنها أكثر أهمية في مراجعة القوائم المالية في الفترة الحالية. وكذلك في فهم المنشأة والمجالات في القوائم المالية التي تمت مراجعتها التي تخضع لحكم الإدارة بشكل كبير. كما أن إبلاغ أمور المراجعة الأساسية في تقرير مراقب الحسابات لا يكون:

- بديلاً عن الإفصاحات في القوائم المالية التي تلتزم الإدارة بإعدادها وفقاً لإطار القوائم المالية المطبق،
- بديلاً عن تعبير مراقب الحسابات عن رأي معدل وفقاً للمعيار ISA 705 (المعدل) ^١
- بديلاً عن التقرير عن وجود شك جوهري فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تثير شكوكاً جوهرياً حول قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة

الشركات المقيدة بالبورصة PCAOB المتعلقة بالتقارير عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها (PCAOB, 2011). وبالمثل، فقد قام مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي (IAASB) بنشر ورقة استشارية في عام ٢٠١١ بعنوان "تحسين قيمة تقارير مراقب الحسابات: استكشاف خيارات من أجل التغيير" (IAASB, 2011). تتناقص كلتا الوثيقتين قضية جدوى تقرير مراقب الحسابات وتقر وثيقة مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة PCAOB بأن مراقب الحسابات لديه بصيرة هامة داخل الشركة ويجب إن يوفر تقرير مراقب الحسابات معلومات إضافية على أساس هذه البصيرة لجعلها أكثر أهمية وفائدة للمستخدمين (PCAOB, 2011).

وقد قام مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي (IAASB, 2013) ومجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة (PCAOB, 2013) باقتراح معيار جديد بعنوان "أمور المراجعة الأساسية (KAM)/الدرجة" (CAM). استحدثت هذه التغييرات في تقارير المراجعة تهدف إلى تقليص "فجوة المعلومات" وتعرف بأنها الاختلاف بين حاجة مستخدمي المعلومات وما هو متاح لهم من خلال إفصاحات المنشأة وتقرير المراجعة، وقد حددت تلك الورقة الاستشارية فئتين من المعلومات المطلوب تواجدها من قبل المستخدمين: (١) معلومات عن المنشأة وقوائمها المالية، (٢) المعلومات عن عملية المراجعة التي تم تنفيذها (IAASB, 2011). علاوة على ذلك، أصدر IAASB أيضاً اقتراحاً مماثلاً لمعيار المراجعة الدولي في يوليو ٢٠١٣ (IAASB, 2013). وبعد التغييرات المقترحة وكذلك

^١ المعيار الدولي ISA 705 (المعدل)، التعديلات على الرأي في تقرير مراجع الحسابات المستقل

مستمرة وفقاً للمعيار الدولي ISA 570 (المعدل)^٢. - التأثير على مراجعة الأحداث الهامة أو أو رأياً مستقلاً عن الأمور الفردية.

١/١/٦ تعريف أمور المراجعة الأساسية

هي الأمور التي يراها مراقب الحسابات، وفقاً لحكمه المهني، بأنها أكثر أهمية في عملية مراجعة القوائم المالية في الفترة الحالية. ويتم تحديدها من الأمور التي يتم تبليغها للمعنيين بالحوكمة.

٢/١/٦ تحديد أمور المراجعة الأساسية

ينبغي على مراقب الحسابات ان يحدد، من ضمن الأمور التي تم ابلاغها للمعنيين بالحوكمة، تلك الأمور التي تتطلب اهتماماً جوهرياً من قبل مراقب الحسابات في أداء عملية المراجعة. وعند اجراء هذا التحديد، يجب على مراقب الحسابات أن يأخذ في الاعتبار ما يلي:

- المجالات ذات تقييم أعلى لمخاطر التحريفات الجوهرية، أو المخاطر المرتفعة المحددة وفقاً للمعيار ISA 315 (المعدل)^٣.

- أحكام مراقب الحسابات الجوهرية المتعلقة بمجالات في القوائم المالية التي تنطوي على أحكام جوهرية من قبل الإدارة بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديدها على أنها تمثل تقديرات عدم تأكيد بصورة مرتفعة.

٣/١/٦ الإبلاغ عن أمور المراجعة الأساسية

يجب على مراقب الحسابات وصف كل أمر من أمور المراجعة الأساسية، من خلال استخدام العنوان الفرعي المناسب، في قسم مستقل من تقرير مراقب الحسابات تحت عنوان "أمور المراجعة الأساسية" ما لم يكن مراقب الحسابات مطالب بتعديل رأيه وفقاً للمعيار ٧٠٥ (المعدل) نتيجة لهذا الأمر. يجب ان تنص اللغة التمهيدية في هذا القسم من تقرير مراقب الحسابات على ان:

أ. أمور المراجعة الأساسية هي تلك الأمور التي يراها مراقب الحسابات - وفقاً لحكمه المهني - بأنها أكثر أهمية في عملية مراجعة القوائم المالية [في الفترة الحالية]. و

ب. أنه تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعة القوائم المالية ككل، وتشكيل رأي مراقب الحسابات في هذا الشأن، كما أن مراقب الحسابات لا يقدم رأي مستقل حول هذه الأمور.

وذلك من خلال:

أ. وصف كل أمر من أمور المراجعة الأساسية في قسم أمور المراجعة الأساسية من تقرير مراقب الحسابات ويجب أن تتضمن إشارة إلى الإفصاحات ذات الصلة - إن وجدت - في القوائم المالية.

ب. وصف الدافع وراء اعتبار هذا الأمر بأنه يعد واحد من أكثر الأمور أهمية في عملية المراجعة، وبالتالي تم تحديده على أنه أحد أمور المراجعة الأساسية.

٢ المعيار الدولي ISA 570 (المعدل)، الاستمرارية
٣ المعيار الدولي ISA 315 (المعدل)، "تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها": يهدف الى تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية حيث انه يتم بعد جمع وتوثيق وفهم بيئة المنشأة بما في ذلك هيكل الرقابة الداخلية، يصبح مراقب الحسابات قادر على أن يحدد ويُقيّم مخاطر التحريفات الجوهرية، التي يجب أن تكون في مستوى القوائم المالية، وفي مستوى مزايم الإدارة بشأن المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاح. إن الغاية من تقدير المخاطر يكون لتوفير أساس لتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية.

٢/٦ فجوة توقعات المراجعة - المفهوم والأنواع والتطور

بدايةً ، تم ذكر مصطلح "فجوة المراجعة" Expectation Gap لأول مرة في الدراسات من قبل (Liggio, 1974)، والذي عرفها بأنها الاختلاف بين مستويات الاداء المتوقعة كما يتصورها كلا من مراقب الحسابات المستقل ومستخدمي القوائم المالية. بعد ذلك، قامت لجنة (The cohn commission, 1978) في الولايات المتحدة الامريكية بتوسيع تعريف (Liggio, 1974) مع الأخذ في الاعتبار ما إذا كانت هناك فجوة قد توجد بين ما يتوقعه او يحتاجه الجمهور وما يمكن للمراجعين تحقيقه بشكل معقول.

لقد قام (Porter, 1993) برفض كلا من التعريفات السابقة لفجوة المراجعة نظرا لان هذه التعريفات تعد ضيقه جدا حيث ان التعريف الذي قدمته دراسة (Liggio, 1974) فشل في إدراك احتمالية عدم تحقيق مراقبي الحسابات للأداء المتوقع او إدراك ما يمكن تحقيقه بشكل معقول وفقا لدراسة (The cohn commission, 1978)، وقام (Porter, 1993) بتسميتها فجوة أداء المراجعة وتصنيفها الي آليتين رئيسيتين وهما:

- **فجوة المعقولة:** وهي التفاوت بين ما يفترض الجمهور من مراقب الحسابات تحقيقه وما يمكن توقع تحقيقه بشكل معقول من قبل مراقب الحسابات.
- **فجوة الأداء:** وهي التفاوت بين ما يمكن توقع تحقيقه بشكل معقول من قبل مراقب الحسابات وما يحققه مراقب الحسابات بالفعل.

ت. وصف كيفية تناول هذا الامر في عملية المراجعة.

٤/١/٦ الفوائد المرجوة من توصيل أمور المراجعة الأساسية

يعتقد (IAASB) أن وجود امور المراجعة الأساسية (KAM) في تقارير مراجع الحسابات سوف:

- ✓ يزيد من الشفافية بشأن المراجعة التي تم تنفيذها.
- ✓ يدعم تركيز المستثمرين والمستخدمين الآخرين على مجالات في القوائم المالية التي تخضع لحكم الإدارة بشكل كبير واهتماما كبيرا من مراجع الحسابات، والتي يمكن أن تساعد المستثمرين والمستخدمين الآخرين في فهم أفضل للشركة والقوائم المالية، ونتائج المراجعة على النحو المبين في رأي مراجع الحسابات.
- ✓ يمد المستخدمين بأساس لمواصلة الانخراط مع الإدارة والمعنيين بالحوكمة (TCWG) على سبيل المثال، لجان المراجعة) حول بعض الامور المتعلقة بالشركة والقوائم المالية التي تمت مراجعتها أو المراجعة التي تم تنفيذها.
- ✓ يعزز من الاتصالات بين مراجع الحسابات ولجنة المراجعة حول المسائل الأكثر أهمية في المراجعة، وربما يؤدي إلى زيادة الانتباه إلى الإفصاح عن تلك الامور في القوائم المالية من قبل الإدارة ولجنة المراجعة.
- ✓ يجدد تركيز مراقب الحسابات على الأمور التي تم توصيلها.

فجوات اخري تتصل بشكل مباشر بتقرير المراجعة وهي فجوة المعلومات وفجوة الاتصال.

١/٣/٦ . مفهوم فجوتي المعلومات والاتصال
أشارت كلا من (IAASB, 2011; MOCK et al, 2013) الى ان تقرير مراقب الحسابات يرتبط بشكل مباشر بفجوات تؤثر على مصداقيته وموثوقيته لدي مستخدميه، لذلك تم السعي نحو تضيق تلك الفجوات من خلال تطوير معايير تقرير المراجعة.

١/١/٣/٦ . مفهوم فجوة المعلومات

تعتبر فجوة المعلومات عن "الفجوة بين ما يعتقد المستخدمون ان ثمة حاجة اليها عند القيام باستثمارات وقرارات ائتمانية واعية ورشيدة، وما هو متاح لهم من خلال القوائم المالية التي تمت مراجعتها او غيرها من المعلومات المتاحة للجمهور" (IAASB,2011,P.8). وتختلف فجوة المعلومات عن فجوة التوقعات ولكنهم يتداخلوا مع بعضهم البعض (IAASB, 2011).

٢/١/٣/٦ . مفهوم فجوة الاتصال

تعكس فجوة الاتصال "الاختلاف بين ما يرغبه ويفهمه المستخدمون وما يتم تبليغه لهم من خلال القائم بخدمة التوكيد" (Mock et al. 2013).

٢/٣/٦ . تحليل فجوتي المعلومات والاتصال

واشتقاق الفرض الأول

يرى البعض (IAASB 2011; Gray et al. 2013; MOCK et al. 2011) أن فجوتي المعلومات والاتصال تعزى جزئياً إلى نقاط الضعف في أطر إعداد التقارير المالية أو تطبيقها، وخاصة فيما يتعلق بالإفصاحات التي تعد أساسية لفهم

كما قامت دراسة (Chen, 2004) بتعريف فجوة المراجعة بانها الاختلاف بين مستويات الاداء المتوقعه كما يتصورها كلا من مراقب الحسابات المستقل ومستخدمي القوائم المالية. وتعد فجوة المراجعة قضية هامة ترتبط بالأداء المهني لعملية المراجعة المستقلة والنتائج المناسبة للتحسينات في معايير المراجعة والممارسة. وقد تم تعريف فجوة التوقعات (IAASB 2011, P.7) بانها هي "الاختلاف بين توقع المستخدمين من مراقب الحسابات والقوائم المالية التي تمت مراجعتها وحقيقة ما هي عليه عملية المراجعة".

وترجع فجوة التوقعات طويلة الأمد غالباً في جزء منها إلى سوء فهم من قبل المستخدمين حول طبيعة عملية المراجعة، بما في ذلك نطاقها وأهدافها والقيود المتلازمة. كما اقترحت أن نتائج فجوة التوقعات، يرجع جزء منها، إلى أسلوب تبليغ مراقبي الحسابات للنتائج التي توصلوا إليها لمستخدمي القوائم المالية داخل تقريره. نتيجة لاستخدام معيار تقرير المراجعة للغة عامة وموحدة لوصف جهود مراقب الحسابات، فان المستخدمين لا يحصلون على صورة كاملة عن مدى إجراءات مراقب الحسابات في عملية المراجعة، وبالتالي الشعور بوجود فجوة بين ما يتم في الواقع وما يتم ادراكه من خلال التقرير.

٣/٦ تحليل فجوتي المعلومات والاتصال،

واشتقاق الفرض الأول للبحث

يعد وجود اختلافات بين الالتزامات الفعلية لمراقبي الحسابات وعملية المراجعة المالية في حد ذاتها هو السبب الرئيسي في نشأة فجوة توقعات المراجعة (IAASB, 2011). كما انه يتواجد

(مسؤوليات مراقب الحسابات الواسعة) أو على المستوى الجزئي (المصطلحات الفنية). يمكن ان تنشأ الفجوات الكلية نتيجة ان أصحاب المصلحة لديهم توقعات مختلفة عما ينبغي ان يقوم به مراقب الحسابات، وهذه الفجوة ترتبط بشكل أساسي بفجوة التوقعات (Porter 1993)، غير مدركين للقيود المفروضة على عملية المراجعة (European Commission 2010)، أو ربما الانخراط في التفسير الخاطئ لمعيار تقرير مراقب الحسابات. على وجه الخصوص، قد ينظر أصحاب المصلحة الي معيار تقرير المراجعة كوسيلة لنقل المعلومات حول المنشأة الخاضعة لعملية المراجعة، بجانب التأكيد على العرض العادل للقوائم المالية (PCAOB 2011).

وتنشأ الفجوات الجزئية نتيجة أن معيار تقرير المراجعة يستخدم مصطلحات غير دقيقة مثل " الجوهرية " التي يمكن أن تخضع للتفسير المختلف وحتى الانتهازية. تظهر البحوث التجريبية أن المستخدمين غالبا ما يسيئون تفسير المصطلحات الشائعة في معيار تقرير مراقب الحسابات (Gray et al. 2011). وعلاوة على ذلك، يمكن لمراقبي الحسابات ان لا يتفقوا على العلاقة بين بعض المصطلحات (على سبيل المثال، فإن العلاقة بين مستوى التأكيد والأهمية النسبية) (Gray et al. 2011). يعد التحديد الصحيح لطبيعة فجوة الاتصال مهم لتحديد صفات ملائمة عند وضع المعايير التي من المحتمل أن تكون فعالة في خفض أو القضاء على هذه الفجوة.

وما يجعل فجوة الاتصال ليس ظاهرة حديثة، أنه في عام 1974، شكلت AICPA لجنة كوهين للتحقق من وجود فجوة التوقعات في الولايات المتحدة

المستخدمين للمنشأة وقوائمها المالية. على الرغم من ذلك، يعترف الكثيرون أن التعقيد الكامن في بيئة الأعمال وإعداد التقارير يعني أن القوائم المالية التي تمت مراجعتها وحدها من غير المرجح أن تمد المستخدمين بجميع المعلومات التي يحتاجونها للتحليل المالي واتخاذ القرارات. وبالتالي، ان فجوتي المعلومات والاتصال من شأنهم التأثير على كفاءة أسواق رأس المال وتكلفة رأس المال.

لقد نشأت فجوة المعلومات نتيجة لان القوائم المالية اصبحت أكثر طولا وتعقيدا في حين أن الإفصاحات في تقرير مراقب الحسابات ثابتة لم تزد. والنتيجة لهذه الفجوة في المعلومات فإن المستثمرين في حاجة لفهم ومعرفة احكام مراقب الحسابات التي قد قام بها اثناء عملية التوصل إلى رأيه على القوائم المالية وتحديد المجالات التي ترتبط بالخطر. وقد ادى هذا بدوره إلى حاجة المستثمرين الي مزيد من المعلومات في تقرير مراقب الحسابات حول رؤي مراقب الحسابات التي تكونت لديه خلال مراجعته للمنشأة (ACCA, 2013). وتعتبر فجوة المعلومات أيضا عن زيادة التحديات بشأن فهم كيفية قدرة المعلومات المالية للشركات، بما في ذلك القوائم المالية التي تمت مراجعتها والإفصاحات ذات الصلة، على ان تعكس صورة عامة عن الوضع المالي للمنشأة والأداء واستدامة أعمالها، كما انها تمثل تحديا كبيرا بالفعل خاصة في حالات الاضطراب الاقتصادي والأزمات المالية.

وظهرت فجوة الاتصال نتيجة لاختلاف مجموعات المستخدمين عن بعضها البعض وكذلك عن مراقبي الحسابات في فهم محتوى تقرير مراقب الحسابات. يمكن تقسيم فجوات الاتصال على مستويين: أولا ان تكون على المستوى الكلي

وبالتالي كان لزاما عليها توفير نوعين من المعلومات
بالتقرير:

- أ. معلومات تخص بيئة المنشأة وأطار اعداد القوائم المالية متضمنا السياسات المحاسبية.
 - ب. معلومات تخص إجراءات مراقب الحسابات لمعالجة الأمور التي يراها وفقا لحكمه المهني بانها هامة لمراجعة القوائم المالية بالمنشأة.
- وبناء على ما سبق يمكن صياغة الفرض الأول للبحث كالتالي:

H1: يدرك المستثمرون في البيئة المهنية المصرية وجود فجوتي المعلومات والاتصال في التقرير الحالي لمراقب الحسابات.

٦/٤ احتمالات تضيق فجوتي المعلومات

والاتصال بعد تفعيل معيار المراجعة

الدولي ٧٠١، واشتقاق الفرض الثاني للبحث

سعت الكيانات التنظيمية نحو تلبية دعوات المستخدمين التي طالبت بإضفاء مزيد من الشفافية لتقرير مراقب الحسابات، وذلك عن طريق توفير مزيد من المعلومات في تقرير مراقب الحسابات وإعادة استكشاف الدور الهام للتقرير (IAASB 2011) وتم اقتراح تعديل المعايير الحالية لتقرير مراقب الحسابات بغرض تخفيض فجوة المعلومات وتركز الكيانات التنظيمية الدولية على تعزيز قيمة المراجعة من خلال اضافة المزيد وتحسين المعلومات بالتقرير (Charch et al. 2008)، وكذلك فإن واضعي المعايير والكيانات التنظيمية لمهنة المراجعة لديها اهتمام كبير وواضح في التأكد من تضيق فجوة الاتصال بين ما هو المراد من عملية الاتصال من قبل مراقب الحسابات وما يتم

(AICPA 1978). توصلت اللجنة الى أن مثل هذه الفجوة كانت موجودة وتم تحديد عدة أوجه قصور في " الشكل القصير " لتقرير المراجعة. على وجه الخصوص، خلصت اللجنة إلى أن التقرير يخلق التباس فيما يتعلق بمسؤوليات الإدارة ومراقبي الحسابات، إلا أنه لم يوضح الأهداف والقيود الأساسية لعملية المراجعة (على سبيل المثال، ساوى المستخدمين بين معيار تقرير المراجعة والسلامة المالية)، وأنها استخدمت لغة فنية يتم اساءة تفسيرها بسهولة (على سبيل المثال، تعبر بعدالة ووضوح). ودعت اللجنة الي تحسين تقرير مراقب الحسابات وحذف اللغة الفنية التي يساء فهمها. كما ان هناك أدلة تجريبية بوجود فجوة اتصال بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية التي تمت مراجعتها (Low 1984; McEnroe and Martens 2001; Best et al. 2001; Mock et al. 2009; Porter et al. 2009; Gold et al. 2012).

يخلص الباحث مما سبق إلى أن تقرير مراقب الحسابات بشكله الحالي تعرض للعديد من الانتقادات نتيجة لانفقاذه المعلومات اللازمة لعملية اتخاذ القرارات من قبل مستخدميه، وكذلك افتقاره لشرح المصطلحات الهامة التي يستخدمها مراقب الحسابات والتي تؤدي الي القيام بقرارات غير رشيدة من قبل المستخدمين. حيث ان المستخدمين يروا أن المراجعة تعد شيئاً ذا قيمة بالرغم من عدم قدرة المستخدمين بتفسير قيمته، حيث ان التقرير يقدم معلومات صماء إذا لم يرفق بالقوائم المالية. وبالتالي اتجهت الكيانات التنظيمية لمهنة المراجعة لتوفير مزيد من المعلومات في تقرير مراقب الحسابات بغرض تضيق فجوة المعلومات وفجوة الاتصال.

ببيئة الشركة وكذلك بيئة إعداد القوائم المالية والمراجعة (IAASB 2011).

وتعد دراسة (Mock et al. 2013) من أهم الدراسات التي سعت الي وضع إطار يستند إلى نظرية الاتصال لتوضيح الخيارات الأساسية بشأن محتوى تقرير مراقب الحسابات، عن طريق تقسيم فجوة التوقعات إلى عنصرين هما: فجوة المعلومات التي تتعلق بالمعلومات حول المنشأة، وفجوة الاتصال، والتي تتعلق بالمعلومات حول عملية المراجعة. وما هي المعلومات التي إذا ما تم اضافتها لتقرير مراقب الحسابات من شأنها ان تضيق فجوتي المعلومات والاتصال. حيث تشير الدراسة الي ان مستخدمي القوائم المالية في حاجة الي نوعين من المعلومات وهما:

أ. معلومات ترتبط ببيئة اعداد القوائم المالية بالمنشأة وتشمل الطرق والاحكام الصادرة في تقييم الأصول والخصوم والتقديرات والاحكام المحاسبية

ب. معلومات تخص عملية المراجعة. استنتاجات المراجعة، الأهمية النسبية، خطر المراجعة الجوهري وإجراءات المراجعة.

وقامت الدراسة بتصنيف هذه المعلومات ووضع إطار للخيارات المتاحة لمراقب الحسابات للافصاح عن هذه المعلومات بتقرير مراقب الحسابات والتي تمكن من تضيق فجوتي المعلومات والاتصال، ويتضح ذلك من خلال الجدول رقم (١) التالي:

اعتباره مصطلحات غير مفهومة من قبل المستخدمين، وهو ما ادي الي انخفاض ثقة المستخدمين في التقرير بالإضافة إلى اتخاذ قرارات غير ملائمة وظهور دعاوى قضائية غير ضرورية (Haddrill 2011).

ومن أجل الاستجابة للطلب على المزيد من المعلومات الخاصة بالأمور التي تعد بالغة الأهمية للمستخدمين حتى يستطيعوا فهم القوائم المالية التي تمت مراجعتها. تم اقتراح تقرير المراجعة الجديد من قبل مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي IAASB، ومجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة PCAOB والذي يتطلب الإفصاح عن المعلومات الإضافية في تقرير المراجع، ويتمثل الهدف الرئيسي لإصلاح عملية المراجعة الحالية في تضيق فجوة المعلومات بين المعلومات المتاحة والمعلومات المطلوبة. على عكس الهدف من التغييرات السابقة والتي كانت لتقليل فجوة توقعات المراجعة (Mock et al. 2013) عن طريق وضع معيار جديد يضاف لحزمة المعايير الخاصة بإعداد تقرير مراقب الحسابات ISA 701. يعد الغرض منه تبليغ أمور المراجعة الأساسية والذي يتوقع منه ان يعزز من القيمة التواصلية في تقرير مراجعة الحسابات (IAASB 2015) وأيضاً من اجل تحسين فهم عملية المراجعة ولموائمة توقعات المستخدمين فضلاً عن موثوقية القوائم المالية التي تمت مراجعتها (IFAC 2008) وكذلك لزيادة القيمة المعلوماتية لتقرير مراقب الحسابات حي يوفر معلومات تخص

الجدول (١): احتياجات المستخدمين من المعلومات وخيارات الاتصال

المعلومات التي يتصور بعض المستخدمين انها مفيدة	امثلة على خيارات الاتصال التي قد تقلل من فجوة المعلومات، فجوة الاتصال
المنشأة: القوائم المالية: <ul style="list-style-type: none"> • السياسات والممارسات المحاسبية • تقديرات واحكام الإدارة • القضايا المستمرة او الصعبة • الأمور الجوهرية 	<p>وفقا للمعيار المقترح: فقرة التعليق، فقرة توضيحية، و / او مناقشة وتحليل مراقب الحسابات</p> <p>تخضع لمعيار ٧٠١ (فقرة امور المراجعة الاساسية)</p>
تابع القوائم المالية: <ul style="list-style-type: none"> • اندماج منشآت الاعمال الكبيرة • المعاملات الهامة ذات الصلة بالأطراف • الاحداث اللاحقة غير العادية الهامة • الأمور المحاسبية التي تؤثر على مقارنة القوائم المالية • الأمور الأكثر أهمية في القوائم المالية 	<p>وفقا للمعيار المقترح: فقرة التأكيد على امر ما، فقرة توضيحية او اعداد تقرير منفصل</p> <p>تخضع لمعيار ٧٠١ (فقرة امور المراجعة الاساسية)</p>
المراجعة: <ul style="list-style-type: none"> • الأهمية النسبية • خطر المراجعة الجوهري، إجراءات المراجعة كاستجابة للخطر ونتائج هذه الإجراءات • المخاطر الجوهرية، القضايا الجوهرية المرتبطة بنطاق واستراتيجية المراجعة، الأمور الصعبة او المستمرة التي تم ملاحظتها خلال عملية المراجعة 	<p>الإفصاح الإضافي</p> <p>وفقا للمعيار المقترح: فقرة التعليق، فقرة توضيحية، و/او مناقشة وتحليل مراقب الحسابات</p> <p>تخضع لمعيار ٧٠١ (فقرة امور المراجعة الاساسية)</p>

المصدر: (Mock et al. 2013)

H2: يؤدي المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية في تقرير مراقب الحسابات الجديد الى تضيق فجوتي المعلومات والاتصال

٥/٦ منهجية البحث

يعتمد هذا البحث على منهجية التجارب الميدانية Field Experiment Methodology والتي تستند إلى التحليل والاستنتاج على أساس البيانات التي يقوم الباحث بجمعها من خلال إجراء تجربة على مجموعة من الأفراد. وتعتبر هذه المنهجية من أكثر منهجيات البحث المستخدمة في الدراسات المتعلقة بأثر فقرة أمور المراجعة الأساسية نظراً لعدم تطبيقها بعد، كما أنها أكثر استخداماً في دراسات المراجعة مقارنة بفروع المحاسبة الأخرى.

ويخلص الباحث مما سبق الي ان الكيانات التنظيمية تطمح بان يلبي المعيار ٧٠١ الجديد احتياجات المستخدمين من المعلومات، وبالتالي القضاء بشكل كبير على القضايا المرتبطة بتقرير مراقب الحسابات والمتمثلة في فجوتي المعلومات والاتصال. وبالتالي إضافة أدوات جديدة بتقرير مراقب الحسابات تساعد المستخدمين على اتخاذ قرارات سليمة، كما انه يفيد المستثمرين بشكل خاص حيث يعد القضاء على فجوتي المعلومات والاتصال بمثابة القضاء على عدم تماثل المعلومات الموجود بين الإدارة والمستثمرين.

وبناء على ذلك يمكن اشتقاق الفرض الثاني للبحث كالتالي:

١/٥/٦. أهداف الدراسة التجريبية

تستهدف الدراسة التجريبية في المقام الأول اختبار فرضي البحث. وذلك لاختبار ما إذا كان هناك أثر للمحتوي المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية في تقرير مراقب الحسابات الجديد على تضييق فجوتي المعلومات والاتصال.

وجدير بالذكر أن اعتماد الباحث على هذه المنهجية تم قياساً على بعض الدراسات السابقة ذات الصلة (Schelluch 1996; Mock et al. 2013).

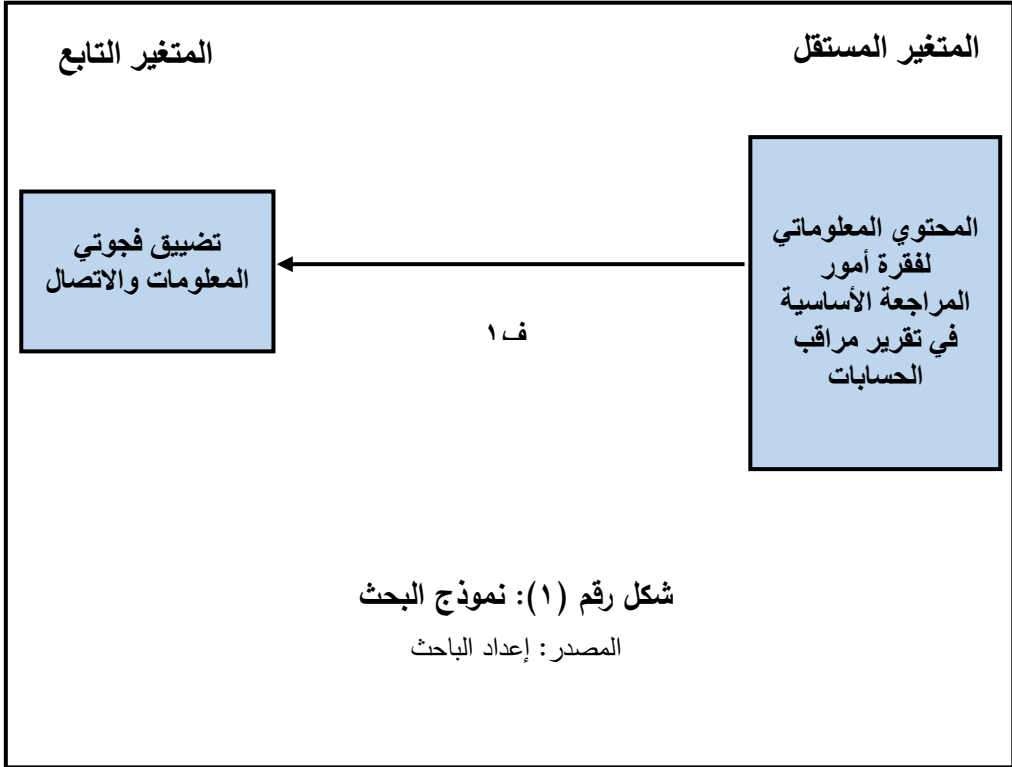
٢/٥/٦ مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المستثمرين المؤسسيين في أسهم الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة في مصر. وتم اختيار عينة حكومية مكونة من (١١٤) مفردة من المستثمرين المؤسسيين بالبورصة المصرية والمحللين الماليين بشركات السمسرة والأوراق المالية.

وقد قام الباحث بتقسيم عينة الدراسة إلى عيتين فرعيتين; اشتملت الأولى على (٦١) مفردة تقوم بالإجابة على الأسئلة المرفقة بحالة تطبيقية تشتمل على فقرة أمور المراجعة الأساسية، بينما اشتملت الثانية على (٥٣) مفردة تقوم بالإجابة على الأسئلة المرفقة بحالة تطبيقية تشتمل على تقرير مراقب الحسابات الحالي بدون فقرة أمور المراجعة الأساسية، وذلك قياساً على بعض الدراسات السابقة ذات الصلة (Gold et al. 2012; CHRISTENSEN et al. 2015; رميلي، ٢٠١٥).

٣/٥/٦ توصيف وقياس متغيرات الدراسة

تتكون متغيرات الدراسة من متغير مستقل ومتغير تابع، وهو ما يمكن توضيحه من خلال نموذج البحث التالي:



أمور المراجعة الأساسية لاحتياجاته من المعلومات التي تساعده على اتخاذ قرارات رشيدة، قياساً على (KACHELMEIER et al 2014;Cade et al 2014).

٤/٥/٦ أدوات وإجراءات الدراسة

تعتمد الدراسة التجريبية على حالات افتراضية، مع دعمها بمجموعة من الأسئلة الاستقصائية لتجميع البيانات . وقد تم إعداد هذه القائمة لتحديد مدي وجود فجوة معلومات واتصال في تقرير مراقب الحسابات الحالي واستكشاف مدي إدراك المستثمرين لهذه الفجوة ودراسة أثر ادراج فقرة أمور المراجعة الأساسية في تقرير مراقب الحسابات على تضييق فجوتي المعلومات والاتصال. حيث تم سؤال كل المشاركين في التجربة عن مدى اعتمادهم على تقرير مراقب الحسابات عند اتخاذ القرارات الاستثمارية، وأسئلة حول مدى نفعية تقارير المراجعة في شكلها الحالي، كما تم سؤالهم عن المعلومات التي هم في حاجة الى وجودها بتقرير المراجعة ومدى تلبية فقرة أمور المراجعة الأساسية لاحتياجاتهم من المعلومات، إذا ما تم إضافتها لتقرير المراجعة، وذلك قياساً على دراسات (Mock et al. 2013; Carcello 2012).

وفيما يتعلق بالثبات والصدق الظاهري لأداة الدراسة، فمن أجل تحسين صدق قائمة الاستبيان وثباتها فقد تم إجراء الاختبار القبلي لها عن طريق عرضها على بعض أساتذة المراجعة بقسم المحاسبة والمراجعة بالكلية، بغرض التحقق من صلاحيتها وسلامة ووضوح عباراتها، حيث تم تحديثها بملاحظاتهم قبل توزيعها على الأفراد المشاركين بالدراسة.

ويمكن توصيف هذه المتغيرات وكيفية قياسها على النحو التالي:

١/٣/٥/٦ المتغير المستقل: محتوى فقرة أمور المراجعة الأساسية

ويقصد بها الأمور التي يراها مراقب الحسابات وفقاً لحكمه المهني تكون أكثر أهمية في مراجعة القوائم المالية في الفترة الحالية، والتي يتم تحديدها من الأمور التي يتم تبليغها للمعنيين بالحوكمة مع مراعاة المجالات التي تشغل اهتماما كبيرا من قبل مراقب الحسابات بما فيها المجالات المحددة كمخاطر جوهرية وفقاً لمعيار ISA 315 أو أحكام مراقب الحسابات الجوهرية المتعلقة بمجالات في القوائم المالية التي تنطوي على أحكام جوهرية من قبل الإدارة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديدها على أنها تمثل تقديرات عدم تأكد بصورة مرتفعة، أو التأثير على مراجعة الأحداث الهامة أو المعاملات التي حدثت خلال هذه الفترة. وتم قياس هذا المتغير عن طريق تقديم التقرير الجديد متضمناً فقرة أمور المراجعة الأساسية مرفقاً بحالتين لأفراد العينة مقارنة بنفس الحالة بدون هذه الفقرة (Backof et al 2014 Sirois et al 2014).

٢/٣/٥/٦ المتغير التابع: تضييق فجوتي المعلومات والاتصال

ويقصد به الحد من الاختلاف بين ما يرغبه ويفهمه المستخدمون من المعلومات التي تخص بيئة المنشأة وبيئة المراجعة وما يتم تبليغه لهم فعلاً من خلال القائم بخدمة التوكيد في تقرير مراقب الحسابات (وذلك لأغراض التجربة). وتم قياسه عن طريق سؤال المستثمر عن مدي تلبية فقرة

٥/٥/٦ الإحصائية المستخدمة

لقد استخدم الباحث الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS الإصدار رقم (٢٠) والبرنامج الإحصائي MINTAB الإصدار رقم (١٧) في عمليتي إدخال البيانات والتحليل الإحصائي، ثم قام الباحث باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

أ. مقياس الاعتمادية (الثبات) Reliability

للتحقق من الثبات والصدق الإحصائي لأداة الدراسة، قام الباحث باحتساب معامل الاعتمادية (الثبات) Cronbach's Alpha والذي يبين مدى ثبات إجابات أفراد العينتين على الأسئلة المقدمة لهما واختبار مدي الموثوقية في استجابات مفردات العينة على الأسئلة، ومدى صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي لمعرفة مدى إمكانية تعميم النتائج التي تم الحصول عليها من العينة على مجتمع الدراسة، ويأخذ قيم تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح (٠ - ١٠٠%) حيث إذا كانت البيانات بها

ثبات فإن هذا المعامل يكون مساوياً للواحد الصحيح وإذا كان هذا المعامل مساوياً للصفر فهذا يعني عدم ثبات البيانات، وتعتبر الزيادة في قيمة معامل Cronbatch Alpha عن الزيادة في ثبات البيانات، ويشير الثبات إلى استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه أو بصورة أخرى أن المقياس يعطى نفس النتائج باحتمال مساو لقيمة المعامل إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة (عزلم، ١٩٩٠) ويعتبر العامل مقبول إذا تجاوزت نسبة ٥٠% وأفضل قيمة تتراوح بين ٦٠% إلى ٨٠%، وإذا كانت قيمة معامل كرونباخ ألفا أقل من ٥٠% فيتم استخدام إجراء Scale If Item Deleted (المقياس عند الحذف) حيث يتم حذف بعض الأسئلة التي تجعل قيمة معامل كرونباخ ألفا أكثر من ٥٠%، ويوضح الجدول التالي قيمة معامل كرونباخ ألفا للعينتين محل الدراسة:

جدول رقم (٢) قيم معامل كرونباخ ألفا

العينة الثانية	العينة الاولى	
٠,٨٤٤	٠,٨٦٠	معامل كرونباخ ألفا
٢٠	٢٠	عدد العناصر

لتحديد ما إذا كان مجتمع الدراسة الذي أخذت منه العينة موزعاً توزيعاً طبيعياً أم غير طبيعي لتحديد نوعية الاختبار المستخدم. ويمكن صياغة الفرض الإحصائي لهذا الاختبار كما يلي:

- فرض العدم: بيانات العينة مسحوبة من مجتمع له توزيع معتدل.

يتضح من الجدول السابق أن قيمة ألفا للعينتين بلغت ٠,٨٦٠ و ٠,٨٤٤ على التوالي مما يدل على إنهما يتمتعان بصلاحية عالية، الأمر الذي يمكن معه الاعتماد على النتائج وتعميمها على مجتمع الدراسة.

ب. اختبار الاعتمادية: -Kolmogorov

Smirnov

ث. اختبار مان ويتني Mann-Whitney Test

يستخدم هذا الاختبار للمقارنة بين عينتين مستقلتين عندما تكون البيانات رتبية وهو البديل اللامعلمي لاختبار "t" المعلمي

٦/٦ نتائج اختبار فرضي البحث

أ. نتيجة اختبار الفرض الأول

استهدف الفرض الأول قياس مدى إدراك المستثمرين في البيئة المهنية المصرية لوجود فجوتي المعلومات والاتصال في تقرير مراقب الحسابات الحالي. وقد استخدم الباحث في هذا الشأن اختبار ويلكوكسن لعينة واحدة وذلك من أجل تحديد مدى موافقة أفراد العينة على الأسئلة الموجهة إليهم، ونظراً لاستخدام مقياس ليكرت خماسي الأوزان -5 point Lickert Scale في هذا الجزء، وذلك قياساً على (Porter, et al. 2012) فتتمثل الفروض الإحصائية الخاصة بهذا الاختبار فيما يلي (One-Tail Test):

فرض العدم: الوسيط لاستجابات مفردات العينة اقل من أو يساوي ٣

$$H_0: Median \leq 3 \quad (\text{الوسيط} = 3)$$

الفرض البديل: الوسيط لاستجابات مفردات العينة أكبر من ٣

$$H_0: Median > 3 \quad (\text{الوسيط} < 3)$$

بالنظر إلى قيمة P-Value للأسئلة، كحزمة واحدة، يتضح أن قيمتها (٠.٠٠٠٠)، أي أقل من مستوي المعنوية (٥%)، مما يعني رفض فرض العدم وقبول فرض البديل، ومن ثم يمكن القول بأن المستثمرين في البيئة المصرية يدركوا وجود فجوتي

H0: The Data Follow a Normal Distribution

- الفرض البديل: بيانات العينة مسحوبة من مجتمع ليس له توزيع معتدل.

H1: The Data Do not Follow a Normal Distribution

قاعدة الحكم عند مستوي ثقة $(1-\alpha) 95\%$ ودرجة خطأ $(\alpha) 5\%$:

إذا كانت القيمة الاحتمالية الحرجة P.Value (مستوي المعنوية Sign.) أكبر من أو يساوي ٥% لا يتم رفض فرض العدم (بمعنى مجتمع الدراسة الذي أخذت منه العينة موزعاً توزيعاً طبيعياً) وبالتالي يتم استخدام الاختبارات المعلمية Parametric tests، إما إذا كانت أقل من ٥% يتم رفض فرض العدم ومن ثم قبول الفرض البديل (بمعنى مجتمع الدراسة الذي أخذت منه العينة موزعاً توزيعاً غير طبيعياً) وبالتالي يتم استخدام الاختبارات اللامعلمية Nonparametric tests.

وتظهر نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov، ان القيمة الاحتمالية قد بلغت (٠.٠٠٠٠) ومن ثم يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل أي لا يمكن استخدام الأساليب الإحصائية المعلمية على بيانات الدراسة، ولذا ينبغي الاتجاه نحو الأساليب اللامعلمية، ومن ثم سيقوم الباحث بالاعتماد على اختبار ويلكوكسن Wilcoxon Signed Rank Test.

ث. اختبار ويلكوكسن Wilcoxon Signed Rank Test

من خلال حساب الوسيط المتوقع Estimated Median لكل سؤال من أسئلة القائمة كما يمكن حسابه لكل مجموعة متجانسة من الأسئلة أو لأسئلة قائمة الاستقصاء ككل.

إذا كانت قيمة P-Value اقل من (0.05) فتوجد علاقة بين المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية وتضيق فجوتي المعلومات والاتصال. وفي هذه الحالة تحدد إشارة (Z) المحسوبة اتجاه العلاقة، فإذا كانت الإشارة سالبة يعني ذلك ان هناك علاقة إيجابية. أما إذا كانت إشارة (Z) المحسوبة من الاختبار موجبة يعني ذلك ان هناك علاقة سلبية بين المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية وتضيق فجوتي المعلومات والاتصال.

ويمثل فرض العدم: لا يوجد اختلاف بين مستوي فجوتي المعلومات والاتصال في التقرير الحالي لمراقب الحسابات عن مستوي فجوتي المعلومات والاتصال في تقرير مراقب الحسابات الذي يتضمن فقرة أمور المراجعة الأساسية $H_0: M_1 = M_2$.

ويمثل الفرض البديل: يوجد اختلاف بين مستوي فجوتي المعلومات والاتصال في التقرير الحالي لمراقب الحسابات عن مستوي فجوتي المعلومات والاتصال في تقرير مراقب الحسابات الذي يتضمن فقرة أمور المراجعة الأساسية $H_1: M_1 \neq M_2$ ، حيث M_1 هي وسيط مستوي فجوتي المعلومات والاتصال في تقرير مراقب الحسابات الذي يتضمن فقرة أمور المراجعة الأساسية، و M_2 هي وسيط مستوي فجوتي المعلومات والاتصال في التقرير الحالي لمراقب الحسابات.

المعلومات والاتصال في تقرير مراقب الحسابات الحالي.

وتتفق هذه النتيجة مع كلام من (Vanstraelen et al. 2012; Carcello, Mock et al. 2013)؛ وتعد هذه النتيجة منطقية حيث ان التغييرات الأخيرة من قبل كلا من IAASB و PCAOB في تعديل معايير المراجعة كانت نتيجة زيادة مطالب مستخدمي القوائم المالية التي تمت مراجعتها بتوفير مزيد من الشفافية في تقرير مراقب الحسابات والتي قد تساهم في إعادة الثقة مرة اخرى لمهنة المراجعة.

ب. نتيجة اختبار الفرض الثاني

استهدف **الفرض الثاني** اختبار ما إذا كانت هناك علاقة إيجابية بين المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية في تقرير مراقب الحسابات الجديد وتضيق فجوتي المعلومات والاتصال. ولاختبار الفرض استخدم الباحث اختبار مان وتتي (Mann-Whitney test) لوجود عينتين مستقلتين وبيانات ذات مقياس ترتيبي، وذلك قياساً علي (Porter, et al. 2012).

ويتم قبول فرض العدم إذا كانت قيمة P-Value أكبر من (0.05) بينما يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل إذا كانت قيمة P-Value اقل من (0.05) وإذا كانت قيمة P-Value أكبر من (0.05) فيعني ذلك عدم وجود علاقة بين المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية وتضيق فجوتي المعلومات والاتصال، أما

ويلخص الجدول رقم (٣) الإحصاء الوصفي لمتغيرات الفرض الثاني .

الجدول رقم (٣)				
	KAM	N	Mean Rank	Sum of Ranks
q21	.00	53	30.70	1627.00
	1.00	61	80.79	4928.00
	Total	114		
q22	.00	53	30.31	1606.50
	1.00	61	81.12	4948.50
	Total	114		
q23	.00	53	30.48	1615.50
	1.00	61	80.98	4939.50
	Total	114		
q24	.00	53	31.75	1683.00
	1.00	61	79.87	4872.00
	Total	114		
q25	.00	53	31.23	1655.00
	1.00	61	80.33	4900.00
	Total	114		
q26	.00	53	30.75	1629.50
	1.00	61	80.75	4925.50
	Total	114		
Total	.00	53	30.41	1611.50
	1.00	61	81.04	4943.50
	Total	114		

الحسابات عن مستوي فجوتي المعلومات والاتصال في تقرير مراقب الحسابات الذي يتضمن فقرة أمور المراجعة الأساسية. بمعنى اخر ان المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية يرتبط إيجابا بتضيق فجوتي المعلومات والاتصال.

وتوضح نتائج الاختبارات الإحصائية (كما هو موضح في الجدول رقم (٤) أن قيمة (P-VALUE= 0.000) وقيمة (Z = -). ووفقا لقاعدة القرار يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، بمعنى وجود اختلاف بين مستوي فجوتي المعلومات والاتصال في التقرير الحالي لمراقب

الجدول رقم (٤)							
	q21	q22	q23	q24	q25	q26	TOT
Mann-Whitney U	196.000	175.500	184.500	252.000	224.000	198.500	180.500
Wilcoxon W	1627.000	1606.500	1615.500	1683.000	1655.000	1629.500	1611.500
Z	-8.294	-8.444	-8.349	-7.955	-8.139	-8.257	-8.282
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
a. Grouping Variable: KAM							

وهذه النتيجة تتفق مع توقعات (IAASB, 2011) ومع دراسة (Mock et al. 2013) حيث انه من المنطقي ان أي تجديد في عملية وضع المعايير يكون من شأنه تحسين الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات لمستخدمي التقرير، وكذلك تسليط الضوء على المعلومات التي تعتبر ذات أهمية لدي مستخدميه، وكذلك تفسير المصطلحات التي من شأنها ان تخلق نوعا من التباس الفهم على المستخدمين. كما يعتقد الباحث أن الأزمات التي مرت بها مهنة المحاسبة والمراجعة في الآونة الأخيرة كانت الدافع وراء وضع معيار جديد يعيد ثقة مستخدمي القوائم المالية في المهنة.

٧/٦ نتائج البحث والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

يتناول الباحث في هذه الفرعية نتائج البحث والتوصيات ومجالات البحث المقترحة كما يلي:

١/٧/٦ نتائج البحث والاجابة على اسئلته
استهدف البحث دراسة واختبار أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية في تقرير مراقب الحسابات الجديد على تضيق فجوتي المعلومات والاتصال. وفي سبيل ذلك اشتمل البحث على شقين، أحدهما الشق النظري والآخر الشق التجريبي. ويمكن بلورة نتائج البحث والإجابة على أسئلته، على النحو التالي:

• **ركز السؤال الأول للبحث** على تحديد ماهية أمور المراجعة الأساسية، في ضوء الإصدارات المهنية والدراسات السابقة ذات الصلة. وتمت الإجابة على هذا السؤال نظرياً، حيث خلص الباحث إلى وجود اتفاق عام بين الإصدارات

المهنية والدراسات السابقة، فيما يتعلق بمفهوم أمور المراجعة الأساسية. ويمكن تعريف أمور المراجعة الأساسية على أنها هي الأمور التي يراها مراقب الحسابات، وفقاً لحكمه المهني، بأنها أكثر أهمية في عملية مراجعة القوائم المالية في الفترة الحالية. ويتم تحديدها من الأمور التي يتم تبليغها للمعنيين بالحوكمة وتشمل:

- المجالات ذات تقييم أعلى لمخاطر التحريفات الجوهرية، أو المخاطر المرتفعة المحددة وفقاً للمعيار ISA 315 (المعدل).
- أحكام مراقب الحسابات الجوهرية، المتعلقة بمجالات في القوائم المالية التي تنطوي على أحكام جوهرية من قبل الإدارة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديدها على أنها تمثل تقديرات عدم تأكد بصورة مرتفعة.
- التأثير على مراجعة الأحداث الهامة أو المعاملات التي حدثت خلال هذه الفترة، مثل الاستحواذ، الاحداث الاقتصادية واستحداث نظم تكنولوجية جديدة لعملية التسجيل المحاسبي.

• **ركز السؤال الثاني للبحث** على تحديد ماهية فجوة التوقعات، في ضوء الإصدارات المهنية والدراسات السابقة ذات الصلة. وتمت الإجابة على هذا السؤال نظرياً، حيث خلص الباحث إلى وجود اتفاق عام بين الإصدارات المهنية والدراسات السابقة، فيما يتعلق بمفهوم فجوة التوقعات. ويمكن تعريف فجوة التوقعات على أنها "الاختلاف بين توقع المستخدمين من مراقب الحسابات والقوائم المالية التي تمت مراجعتها وحقيقة ما هي عليه

عملية المراجعة". كما يتم تصنيفها الي فجوتين رئيسيتين وهما:

- **فجوة المعقولة:** وهي التفاوت بين ما يفترض الجمهور من مراقب الحسابات تحقيقه وما يمكن توقع تحقيقه بشكل معقول من قبل مراقب الحسابات.

- **فجوة الأداء:** وهي التفاوت بين ما يمكن توقع تحقيقه بشكل معقول من قبل مراقب الحسابات وما يحققه مراقب الحسابات بالفعل.

● **ركز السؤال الثالث للبحث** على تحديد ماهية فجوة المعلومات وفجوة الاتصال، في ضوء الإصدارات المهنية والدراسات السابقة ذات الصلة. وتمت الإجابة على هذا السؤال نظرياً، حيث خلص الباحث إلى وجود اتفاق عام بين الإصدارات المهنية والدراسات السابقة، فيما يتعلق بمفهوم فجوة المعلومات. ويمكن تعريف فجوة المعلومات على أنها عن "الفجوة بين ما يعتقد المستخدمون أن ثمة حاجة إليها عند القيام باستثمارات وقرارات انتمائية واعية ورشيدة، وما هو متاح لهم، من خلال القوائم المالية التي تمت مراجعتها، أو غيرها من المعلومات المتاحة للجمهور". ويمكن تعريف فجوة الاتصال "الاختلاف بين ما يرغبه ويفهمه المستخدمون وما يتم تبليغه لهم من خلال القائم بخدمة التوكيد".

● **ركز السؤال الرابع للبحث** على تحليل العلاقة بين المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية بتقرير مراقب الحسابات وتضييق فجوتي المعلومات والاتصال، وذلك في ضوء الدراسات السابقة ذات الصلة. وتمت الإجابة على هذا

السؤال نظرياً، حيث خلص الباحث إلى وجود اتفاق في الآراء بشأن فاعلية المعلومات الإضافية لفقرة أمور المراجعة الأساسية في تضييق فجوتي المعلومات والاتصال.

● بشأن مدى إدراك المستثمرين المؤسسين لوجود فجوتي المعلومات والاتصال في تقرير مراقب الحسابات الحالي في البيئة المهنية المصرية، فقد جاءت نتائج اختبار الفرض لتشير إلى وجود إدراك من قبل المستثمرين المؤسسين لفجوتي المعلومات والاتصال في تقرير مراقب الحسابات الحالي في البيئة المهنية المصرية.

● بشأن العلاقة الإيجابية المتوقعة بين المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية بتقرير مراقب الحسابات وتضييق فجوتي المعلومات والاتصال، فقد جاءت نتائج اختبار الفروض لتشير إلى وجود تأثير معنوي للمحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية بتقرير مراقب الحسابات على تضييق فجوتي المعلومات.

٦/٧/٢ توصيات البحث

وفقاً لما انتهى إليه البحث من نتائج، وفي حدود أهدافه ومشكلته، يوصي الباحث بما يلي:

● إعادة النظر في نموذج تقرير مراقب الحسابات الحالي ومحاولة تطويره ليتماشى مع احتياجات المستخدمين.

● ضرورة قيام الجهات المُصدرة للمعايير المهنية بإصدار معيار مراجعة مصري يتماشى مع معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١).

● ضرورة تطبيق مراقبي حسابات الشركات المقيدة في البورصة المصرية لنموذج تقرير المراجعة

- ✓ أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية على توقيت اصدار تقرير مراقب الحسابات.
- ✓ أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية على تكاليف المراجعة.
- ✓ أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية على أتعاب المراجع.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

- على، عبد الوهاب نصر. ٢٠١٤. "دراسة انتقادية لمقترح التقرير الجديد لمراقب الحسابات المتوقع تفعيله". المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة "تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري"، كلية التجارة - جامعة بنى سويف.
- عزام، عبد المرضي حامد. ١٩٩٠. الإحصاء في الإدارة - لنكولن تشاو ترجمة عبد المرضي حامد عزام. دار المريخ للنشر. الرياض - المملكة العربية السعودية.
- رميلي، سناء محمد رزق. ٢٠١٥. "محددات الإفصاح عن المخاطر في صناعة التأمين واختبار أثر محتواه المعلوماتي على قرار الاستثمار في الاسهم -دراسة ميدانية وتجريبية". رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة دمنهور.
- متضمنا فقرة أمور المراجعة الأساسية وفقا لمعيار (٧٠١) لسنة ٢٠١٥.
- يجب على أقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية توجيه الباحثين لإجراء المزيد من الدراسات ذات الصلة بمعيار توصيل أمور المراجعة الأساسية، للتعرف على المنافع والتكاليف المترتبة على تطبيقه.
- على مكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر اخذ المبادرة لزيادة شفافية تقارير المراجعة، عن طريق توفير قدر أكبر من المعلومات للمستخدمين. وذلك من خلال التوجه نحو تطبيق المعايير الجديدة للتقرير.
- ٨/٦. مجالات البحث المقترحة
- بناءً على ما خلصت إليه الدراسة النظرية والتجريبية من نتائج، ووفقاً لحدود البحث، يمكن اقتراح عدد من مجالات للبحث مستقبلاً، على النحو التالي:
- ✓ أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية على قرار منح الائتمان. دراسة تجريبية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
- ✓ أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية على جودة المراجعة.
- ✓ أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية على إدراك المستخدمين لمصادقية القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة.
- ✓ أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية على المسؤولية القانونية لمراقب الحسابات، دراسة تجريبية.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- **Backof, A. G., Bowlin, K., & Goodson, B. M. (2014).** "The impact of proposed changes to the content of the audit report on jurors' assessments of auditor negligence". Available at SSRN 2446057.
- **Best, P. J., Buckby, S., & Tan, C. (2001).** Evidence of the audit expectation gap in Singapore. *Managerial Auditing Journal*, 16(3):134-144.
- **Blake, K., Carcello J. V., Harrison N. J., Head M. J., Roper B. E., Simpson A., Sondhi T., Tarola R. M., Turner L. E., Williams M., and Yergler A. (2011).** Response of a Subgroup of the PCAOB's Investor Advisory Group to the PCAOB's Concept Release Concerning Reports on Audited Financial Statements and Related Amendments to PCAOB Standards: Participating Investment Advisory Group Members. *Current Issues in Auditing*, 5(2), C21-C50
- **Cade, N. L., and Hodge, F. D. (2014).** "The Effect of Expanding the Audit Report on Managers' Communication Openness". Available at: www.SSRN.com.
- **Carcello, J. V. (2012).** What do investors want from the standard audit report?. *The CPA Journal*, 82(1): 22.
- **Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wolfe, C. J. (2014).** "Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest?". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 71-93.
- **Church, B. K., Davis, S. M., & McCracken, S. A. (2008).** "The auditor's reporting model: A literature overview and research synthesis". *Accounting Horizons*, 22(1), 69-90.
- **Cohen Commission. (1978).** "Report of the commission on auditor responsibility's: Conclusions and recommendations". New York: American Institute of Certified Public Accounts.
- **De Martinis, M. R., & Burrowes, A. W. (1996).** "Materiality and risk judgements: A review of users' expectations". *Managerial Finance*, 22(9), 1-6-34.
- **Dobija, D., Cieślak, I., & Iwuć, K. (2014).** "The Audit Information Gap in Poland". Available at: www.google.com.

- **European Commission. (2010).** "Green paper: "Audit policy: Lessons from the crisis". Publications Office of the European Union.
- **Gold, A., Gronewold, U., & Pott, C. (2012).** "The ISA 700 auditor's report and the audit expectation gap—do explanations matter?". *International Journal of Auditing*, 16(3), 286-307.
- **Gray, G. L., Turner, J. L., Coram, P. J., & Mock, T. J. (2011).** "Perceptions and misperceptions regarding the unqualified auditor's report by financial statement preparers, users, and auditors". *Accounting Horizons*, 25(4), 659-684.
- **Guiral - Contreras, Gonzalo, A, Angulo, J. A., & Rodgers, W. (2007).** Information content and recency effect of the audit report in loan rating decisions.- *Accounting & Finance*, 47-(2), 285-30-4.
- **Hadrill, S. (2011).** "Speech by Stephen Hadrill, chief executive of the UK Financial Reporting Council", to the European Commission Conference on Financial Reporting and Auditing on Thursday 10 February 2011.
- **ICAEW's report (2007) " FUNDAMENTALS AUDITOR REPORTING " P.17 Available at <https://www.google.com>.**
- **Institute of Chartered Accountants Australia (ICAA), (2013).** IAASB plans to restructure audit reports. Available at: <http://www.charteredaccountants.com>. [Accessed 20 May 2014]
- **International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2008).** Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements. International Standard for Auditing (ISA) 700.
- _____, (2011). Consultation paper: enhancing the value of auditor reporting: Exploring options for change [pdf]. Available at: <https://www.ifac.org>. [Accessed 9 April 2016]
- _____, (2013). IAASB proposes standards to fundamentally transform the auditor's report; focuses on communicative value to users. IAASB Press Release New York, N.Y. (July 25). Available at: <https://www.ifac.org>. (accessed 02.10.15).

- _____, (2015). International Standard on Auditing (ISA) 700 (Revised), forming an opinion and reporting on financial statements. New York, N.Y. Available at: <https://www.ifac.org>. (accessed 02.10.15).
- _____, (2015). International Standard on Auditing (ISA) 701, Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report. New York: International Federation of Accountants.
- **International Federation of Accountants (IFAC) (2008)**, 'International Standard on Auditing (ISA) 700: The independent auditor's report on a complete set of general purpose financial statements', Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, Part I, New York: IFAC, pp. 561-79
- **IOSCO Technical Committee. (2009)**. Auditor communications: consultation report. Available at <https://www.google.com>.
- **Kachelmeier, S. J., Schmidt, J. J. & Valentine, K. (2014)**, 'The effect of disclosing critical audit matters in the auditor's report on perceived auditor responsibility for misstatements', Working Paper. Available at <https://www.google.com>.
- **Liggio, C.D. (1974)**, "The expectation gap: the accountants Waterloo", Journal of Contemporary Business, 3 (3): 27-44.
- **Lin, J.Z. and Chen, F. (2004)**, "An empirical study of audit 'expectations gap' in the People's Republic of China", International Journal of Auditing, 8(2), 93-116.
- **Low, A. M. (1984)**. "The audit report: Time for a change?". Available at <https://www.google.com>.
- **McEnroe, J. E., & Martens, S. C. (2001)**. "Auditors' and investors' perceptions of the "expectation gap"". Accounting Horizons, 15(4), 345-358.
- **Mock, T. J., Turner, J., Gray, G. L., & Coran, P. J. (2009)**. "The unqualified auditor's report: a study of user perceptions, effects on user decisions and decision processes, and directions for further research". Available at <https://www.google.com>.
- **Mock, T. J., Bédard, J., Coram, P. J., Davis, S. M., Espahbodi, R., & Warne, R. C. (2012)**. "The audit rep-

- orting model: Current research synthesis and implications". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 3-23-351.
- **Porter, B. (1993).** "An empirical study of the audit expectation-performance gap". *Accounting and business research*, 24(93), 49-68.
 - **Porter, B. (2009).** "Report On Research Conducted In The United Kingdom And New Zealand in 2008 Investigating The Audit Expectation-Performance Gap And Users' Understanding Of, And Desired Improvements To, The Auditor's Report "(Doctoral dissertation, School of Accounting and Commercial Law, Victoria University, Wellington, New Zealand).
 - **Porter, B., Ó hÓgartaigh, C., & Baskerville, R. (2012).** "Audit Expectation- Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom. Part 1: The Gap in New Zealand and the United Kingdom in 2008". *International Journal of Auditing*, 16(2), 101-129.
 - **Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2011).** Concept release on possible revisions to PCAOB standards related to reports on audited financial statements. Available at: http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket034/Concept_Release.pdf
 - _____, **(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, D.C.. http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket034/Release_2013-005_ARM.pdf. (accessed 02-10.2015).
 - **Schelluch, P. (1996).** Long-form audit report messages: Further implications for the audit expectation gap. *Accounting Research Journal*, 9(1), 48-55.
 - **Sirois, L. P., Bédard, J., & Bera, P. (2014).** "The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report: Evidence from an Eye-Tracking

-
- Study". Available at: www.SSRN.com.
- **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*, 4(1), A1-A8.
 - **Vanstraelen, A., Schelleman, C., Meuwissen, R., & Hofmann, I. (201-2).** "The audit reporting debate: Seemingly intractable problems and feasible solutions". *European Accounting Review*, 21(2), 193-215.