دراسة تحليلية مقارنة بين معيار المراجعة الدولى 720 ISA المعدل لسنة 2015، ونظيره المصرى الحالى رقم 720

داليا السيد عبد الحليم عبد القادر•

1- مقدمة البحث:

واجهت مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة أزمة بشأن المسئولية والمصداقية وفقدان الثقة فيها نتيجة تزايد الأزمات المالية والاقتصادية على المستوى المحلى والعالمى بالشكل الذي أدى إلى تساؤل العديد من المستثمرين المحتملين والمساهمين والجمهور، الذين أصابهم الضرر نتيجة إفلاس وانهيار الكثير من الشركات والبنوك، عن سبب عدم تحذير مراجعى الحسابات بخصوص الحالة الاقتصادية لتلك الشركات (المليجى، 2007) .

ويمكن القول أن تلك الإنتقادات الواسعة وما يتبعها من تحريك الدعاوى القضائية ضد منشآت المحاسبة والمراجعة تعبر عن التباين الموجود بين اعتقادات وادراكات مستخدمى القوائم المالية لواجبات ومسئوليات مراجعى الحسابات، وبين اعتقاد وإدراك مراجع الحسابات نفسه لتلك المسئوليات، وهو ما أدى إلى ظهور مصطلح فجوة التوقعات Expectation Gap فى المراجعة الخارجية (على، 2009 ، 2010 ، 2011).

ومن المتفق عليه مهنياً و أكاديمياً أن المراجعة الخارجية مهنة مضيفة للقيمة لأصحاب المصالح Stakeholders فى الوحدة الإقتصادية، خاصة المساهمين، وذلك من خلال ما توفره من توكيد إيجابى Positive Assurance بشأن تأكيدات الإدارة Management Assertions بالقوائم المالية وإيضاحاتها المتممة، وأن الرأى الفنى لمراجع الحسابات هو المنتج المهنى الذى يعبر عن التوكيد من جهة، ويتم توصيله لأصحاب المصالح من خلال تقرير مراجع الحسابات من جهة أخرى. وبذلك يمكن النظر لهذا التقرير كأداة لتوصيل رأى مراجع الحسابات فى سياق عملية

• مدرس مساعد ، قسم المحاسبة ، كلية التجارة – جامعة الإسكندرية.

المراجعة، كنموذج للإتصال الإنسانى Human Communication Model (على، 2014).

وقد شهد تقرير مراجع الحسابات فى السنوات الأخيرة تطورات كبيرة من حيث الشكل والمحتوى، وذلك من أجل الوصول إلى تقرير يمكن المراجع من توصيل نتائج عملية المراجعة بشكل واضح وسهل ومفهوم، وكذلك لتعريف مستخدمى التقرير بدور مراجع الحسابات ومسئولياته من أجل تضييق فجوة التوقعات (خداش وآخرون، 2011). واستمر ذلك إلى أن قام مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولى[1] International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) في يناير 2015 باصدار معايير مراجعة جديدة، وتعديل بعض معايير المراجعة الدولية القائمة، حيث قام (IAASB) بتعديل معيار المراجعة الدولى (ISA 700) المتعلق بتقرير المراجعة برأى غير معدل، وتعديل معيار المراجعة الدولى (ISA 720) والذي يتعلق بمسئولية مراجع الحسابات بشأن المعلومات الأخرى[2]، فى الوثائق التى تحتوي على القوائم المالية التى تمت مراجعتها. على أن يكون هذا التعديل سارياً بدءاً من 15 ديسمبر 2016 ليتضمن مسئوليات ومهام جديدة لمراجع الحسابات. وقد سبق صدور آخر تعديل للمعيار الدولى (ISA 720) فى ديسمبر 2009، ويعد ذلك كاستجابة للملاحظات المتكررة، فيما يتعلق بوجود فجوة توقعات في المراجعة بين مستخدمي القوائم المالية وما توفره مهنة المراجعة من خدمات ومسئوليات.

وقد تم اجراء هذه التعديلات من أجل تحسين فهم عملية المراجعة لمستخدميها، والتي عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) بأنها "عملية منظمة

[1] هو المجلس المنبثق عن الإتحاد الدولى للمحاسبين IFAC والمنوط به وضع المعايير المستقلة التي تخدم المصلحة العامة، من خلال وضع معايير دولية عالية الجودة للمراجعة ومراقبة الجودة، والفحص، وخدمات التوكيد الأخرى، والخدمات ذات الصلة، ويعمل على تحسين الثقة في مهنة المراجعة والتوكيد المهنى عموماً.

[2] هى عبارة عن المعلومات المالية وغير المالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات بشأنها) والتي يتم تضمينها، إما عن طريق القانون أو اللوائح أو العرف، في وثيقة أو كتيب سنوى يتضمن القوائم المالية محل المراجعة وتقرير مراجع الحسابات بشأنها (معيار المراجعة المصرى رقم 720).

للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بتوكيدات العميل بشأن نتائج الاحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تمشى هذه التوكيدات مع المعايير المحددة وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية، وأيضاً من أجل موائمة توقعات المستخدمين مع المسئوليات الفعلية للمراجع والإدارة فضلاً عن موثوقية البيانات المالية، التي تمت مراجعتها (IFAC 2008).

أما فيما يتعلق بالوضع في مصر فما زال العمل يتم بتقرير المراجعة التقليدي وفقاً لمعيار المراجعة المصري الحالى (رقم 700) والذى يتكون من الفقرات الرئيسية التالية: الفقرة التمهيدية، وفقرة مسئولية الإدارة، وفقرة مسئولية مراجع الحسابات، وفقرة الرأي، وفقرة المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى. أما المعيار الدولى (ISA 700) المعدل الصادر فى 2015 فيتضمن بعض الفقرات الجديدة، بالإضافة إلى تغيير ترتيب تلك الفقرات وهى كالتالي: فقرة الرأي، فقرة أساس إبداء الرأي، فقرة الاستمرارية، فقرة أمور المراجعة الأساسية، فقرة المعلومات الأخرى، فقرة مسئوليات كل من الإدارة والمسئولين عن الحوكمة، وفقرة مسئولية المراجع، وفقرة المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى.

وأيضاً مازال يتم العمل فى مصر بمعيار المراجعة المصرى رقم 720 المتعلق بالمعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى تمت مراجعتها، والصادر بموجب قرار وزير الاستثمار رقم 166 لسنة 2008، والذي يعد ترجمة لمعيار المراجعة الدولى ISA 720 الصادر سنة 2004. ومن تتبع بيئة الممارسة المهنية في مصر يلاحظ أن هناك توقفاً فى إصدار المعايير المهنية المصرية، ولم يحدث أي تطوير عليها، مما يدل على وجود فجوة فى معايير المراجعة فى مصر.

ومن ثم فهناك حاجة ملحة إلى تحديد أهم التعديلات فى معيار المراجعة الدولى (ISA 720) المعدل فى 2015، والتى يجب أخذها فى الاعتبار من قبل الجهات المعنية بتعديل معايير المراجعة المصرية، عند قيامها بتعديل معيار المراجعة المصرى الحالى (رقم 720) ليتمشى مع نظيره الدولى المعدل.

ويحاول هذا البحث الإجابة على الأسئلة التالية:

– ما هى المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية من منظور مهنى ؟

– ماهى أهم متطلبات أصحاب المصالح بشأن تعديل معيار المراجعة الدولى ISA 720 ؟

– كيف استجاب مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولى IAASB لهذه المتطلبات ؟ وماهى أهم التعديلات التى أجراها على هذا المعيار؟

– ما مدى ودلالة فجوة معايير المراجعة المصرية بشأن المعلومات المرافقة للقوائم المالية ؟

– ماهى أهم آليات تضييق هذه الفجوة فى مصر؟

ويهدف هذا البحث إلى دراسة وتحليل ومقارنة كل من معيار المراجعة الدولى (ISA 720) المعدل لسنة 2015، ومعيار المراجعة المصرى الحالى (رقم 720) وفقا لآخر تعديل له فى عام 2008، للوقوف على أهم التعديلات الواردة فى المعيار الدولى المعدل، والتى يجب على الجهات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة فى مصر أن تأخذها فى الاعتبار عند تعديل المعيار المصرى المناظر ليتمشى مع المعيار الدولى.

وتتمثل الأهمية الأكاديمية للبحث فى كونه يركز على دراسة وتحليل معيار المراجعة الدولى (ISA 720) والذى تم تعديله مؤخراً تلبية لطلب أصحاب المصالح لزيادة مستوى الإفصاح عن المعلومات، سواء كان اجبارياً أو اختيارياً، ليتناسب مع التغيرات الجديدة فى بيئة الممارسة المهنية، وذلك من خلال تطوير التقرير المالى والافصاح عن المزيد من المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية، مما استتبع معه ضرورة إضافة مزيد من المصداقية والموثوقية والدقة على تلك المعلومات، من خلال زيادة مسئوليات وواجبات مراجع الحسابات عن المعلومات الأخرى وفقا لمعيار المراجعة الدولى (ISA 720) المعدل لسنة 2015.

أما على المستوى المهني، فيمثل المعيار الدولى المعدل (ISA 720) لسنة 2015 محاولة لتوسيع شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات، بغرض تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة، وذلك من أجل الإرتقاء بجودة المراجعة وإعادة الثقة فيها. وبالتالى فإن نتائج هذا البحث سوف تصب فى اتجاه تطوير وحل بعض مشاكل الممارسة المهنية فى مصر، خاصة ما يرتبط منها بفجوة المعايير.

كما تتمثل أهم دوافع البحث فى دعم البحوث المحاسبية فى مجال الدفاع عن القيمة المضافة من المراجعة كمهنة مضيفة للقيمة. إلى جانب مسايرة الاهتمام الدولى بالتعديلات المقترحة على معايير المراجعة الدولية المتعلقة بتقرير المراجعة. والتأكيد على الدور الإيجابى للبحث المحاسبى فى اقتراح حلول لمشاكل الممارسة المهنية، وأخيراً فإن ندرة البحوث المحاسبية فى مصر، فى مجال تبرير ومردود التعديلات الحديثة فى معايير التقرير، ومنها معيار المراجعة الدولى (ISA 720) لسنة 2015، يمثل دافعاً هاماً لهذا البحث.

ويقتصر هذا البحث على إجراء دراسة تحليلية مقارنة بغرض تحليل ومقارنة معيار المراجعة الدولى (ISA 720) المعدل لسنة 2015، مع المعيار المصرى الحالى (رقم 720) الذى لم يعدل بعد. كما يقتصر البحث على دراسة معيار المراجعة الدولى (ISA 720) المعدل لسنة 2015، والمعيار المصرى المناظر فقط، ولا يتعرض البحث لدراسة أى معايير مراجعة أخرى خاصة بتقرير مراجع الحسابات، إلا بقدر الحاجة لمعالجة مشكلة البحث.

ويسير البحث كدراسة تحليلية نظرية انتقادية مقارنة بين كل من معيار المراجعة الدولى (ISA 720) المعدل لسنة 2015، مع المعيار المصرى الحالى (رقم 720) وفقا لآخر تعديل له فى 2008.

وإنطلاقاً من مشكلة البحث وأهميته، ولتحقيق أهدافه، وفي ضوء حدوده، فسوف يستكمل البحث على النحو التالي:

1/2- المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية من منظور مهنى.

2/2- تحليل متطلبات أصحاب المصالح بشأن تعديل معيار المراجعة الدولى ISA 720.

3/2- تحليل استجابة IAASB لمتطلبات أصحاب المصالح، وأهم التعديلات على(ISA 720).

4/2- تحليل مدى ودلالة فجوة معايير المراجعة المصرية بشأن المعلومات المرافقة للقوائم المالية.

5/2- أهم آليات تضييق فجوة معايير تقرير مراجع الحسابات فى مصر.

6/2- خلاصة البحث، وأهم التوصيات، ومجالات البحث المقترحة.

1/2- المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية من منظور مهنى.

تعد المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية أحد أوجه الإفصاحات الإضافية فى التقارير المالية[1]، والتى تعرف من منظور المحاسبة المالية؛ على أنها افصاحات أخرى بخلاف القوائم المالية والإيضاحات المتممة (معيار المحاسبة المصرى رقم 1، 2015). كما عرف معيار المراجعة الدولى (ISA 720, 2015) المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية، بأنها المعلومات المالية وغير المالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات بشأنها) والواردة بالتقرير السنوى للشركة. ومن أمثلة

[1] يختلف مفهوم التقارير المالية عن القوائم المالية، فقد عرف معيار المحاسبة المصرى رقم (1) القوائم المالية Financial Statement بأنها القوائم المعدة لمقابلة احتياجات المستخدم الذى لا يكون فى وضع يسمح له = =بطلب تقارير تعد خصيصا للوفاء باحتياجاته. وتشمل أربع قوائم منصوص عليها بمعايير التقرير المالى الدولية IFRS ومعايير المحاسبة المصرية، وهى قائمة المركز المالى، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، وقائمة التغير فى حقوق الملكية، بالاضافة إلى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية. أما مفهوم التقارير الماليةFinancial Reporting فهو أوسع من مفهوم القوائم المالية، فهى تشمل بجانب القوائم المالية، افصاحات أخرى مثل، تقرير مناقشات وتحليلات الإدارة MD&A، وتقارير المسئولية الاجتماعية، والتقارير البيئية، وتقارير الاستدامة، والتقارير الحوكمية، والتقارير عن ظروف العمل، وتقرير الإدارة عن الرقابة الداخلية.

المعلومات الأخرى؛ تقرير الإدارة أو المسئولين عن حوكمة العمليات، الملخصات المالية، بيانات الموظفين، النفقات الرأسمالية المخططة، النسب المالية، أسماء الموظفين والمديرين، معلومات عن التشغيل، كميات المواد الخام المستخدمة، مؤشرات الأداء الرئيسية وتفاصيل المدخلات والمخرجات، ومعلومات عن حالات التقاضى والمسئولية البيئية، والبيانات الربع سنوية المختارة.

وهنا تجدر الإشارة إلى أن هناك اختلافاً بين المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية والإيضاحات المتممة للقوائم المالية، حيث تعرف هذه الإيضاحات على أنها معلومات تفصيلية، تلحق بالقوائم المالية، بغرض إعطاء فهم أفضل للبنود الواردة بالقوائم المالية، والسياسات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم، والمحاسبة عن بنودها. وتتمثل مكونات الإيضاحات المتممة للقوائم المالية فيما يلى (معيار المحاسبة المصرى رقم 1) :

(أ) أسس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية.

(ب) الإفصاح عن البيانات الواجب الإفصاح عنها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية، والتى لم يتم عرضها فى صلب القوائم المالية.

(ج) بيانات إضافية، وخاصة تلك التي لم يتم عرضها فى صلب القوائم المالية، إلا أنها قد تكون لازمة لتفهم أى من هذه القوائم.

ويلاحظ أنه فى حين أن الإفصاح عن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية تلزم به المعايير المحاسبية، إلا أن الإفصاح عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية مازال دون تحديد نطاق له، أو حد أدنى، يجب الالتزام به، مما يلقى بمسئولية خاصة على مراجع الحسابات، سواء عند تخطيط وأداء اجراءات المراجعة، أو عند اعداد وتوصيل تقرير المراجعة.

2/2- تحليل متطلبات أصحاب المصالح بشأن تعديل معيار المراجعة الدولى ISA 720:

يعتبر تقرير المراجعة أداة معلوماتية هامة للكثير من الأطراف أصحاب المصالح، ويمثل اطاراً معلوماتياً موثوقاً فيه للكثير من القرارات المالية. وفى هذا الصدد يتفق البعض (Gómez-Guillamón, 2003; Asare and Arnold, 2009) على أن الهدف من تقرير المراجعة هو إضافة المصداقية للقوائم المالية التى تعدها الإدارة، وتسهيل عملية اتخاذ القرارات. وأن نفعية تقرير المراجعة تتمثل فى مدى صلاحية ما يحتويه التقرير من معلومات للمستخدمين فى اتخاذ القرارات، خاصة بالنسبة للمحللين الماليين والبنوك.

وقد استعرضت العديد من الدراسات السابقة (Roberts et al., 2002; Radebaugh & Gray, 2001; Ioannou and George, 2015; Dilling, 2010; Cohen et al., 2011) الطلب المتزايد من جانب أصحاب المصالح بالشركات لزيادة مستوى شفافية وافصاح تلك الشركات عن المعلومات فى التقارير المالية المنشورة الخاصة بها، حيث أشار كل من (Roberts et al., 2002; Radebaugh & Gray, 2001) إلى أن هناك عوامل ايجابية تعود بالنفع على الشركة إذا ما زادت درجة الإفصاح فى تقريرها السنوى، فالزيادة فى الإفصاح تؤدى إلى زيادة الشفافية وتقليل مستوى عدم التأكد فيما يتعلق بعملية اتخاذ القرارات.

كما استهدفت بعض الدراسات (Gómez-Guillamón, 2003; Asare and Arnold, 2009; Gray et al., 2011; Kabajeh et al., 2012) التعرف على مدى إدراك المستثمرين لأهمية محتوى تقرير المراجعة. حيث توصل(Gómez-Guillamón, 2003; Asare and Arnold, 2009) إلى أن مستخدمى التقرير يعتبرون المعلومات الواردة به نافعة وهامة لاتخاذ القرارات الاستثمارية، وتحديد حجم الاستثمار، وتقييم ما اذا كانت القوائم المالية خالية من

التحريفات الجوهرية، وبالتالى فإن المراجعة تحقق قيمة مضافة للمعلومات المنشورة من قبل الشركات.

ومن ناحية أخرى، أشارت دراسة (Kabajeh et al., 2012) إلى أن التوسع فى عمليات الافصاح المحاسبى قد أدت إلى اتساع فى نطاق عملية المراجعة، فبعد أن كان النطاق قاصراً على مراجعة حسابات الأرباح والخسائر وقائمة المركز المالي، إمتد ليشمل قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية بالإضافة إلى الإيضاحات المتممة، كما اتسعت التقارير المالية، لتشمل أيضاً المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية. وفي الأونة الأخيرة، أثار الأكاديميون والمنظمون تساؤلات حول ما إذا كانت المعلومات الأخرى خارج القوائم المالية يجب أن تتم مراجعتها من قبل مراجع الحسابات، ونوعية المعلومات التي ينبغي مراجعتها، ومستوى المسئولية التي ينبغي على المراجعين تحملها، وإلى أي مدى يجب على تقرير المراجعة أن يوضح هذه المسئوليات.

وفى هذا الصدد، اختلفت الدراسات فيما بينها مابين مؤيد ومعارض لمدى أهمية المعلومات الأخرى المرافقة من منظور أصحاب المصالح. حيث اتفق كل من (Weelan et al., 2008; Ioannou and George, 2015; Dilling, 2010; Cohen et al., 2011) على أن هناك طلباً متزايداً من جانب المحللين الماليين والمستثمرين على المعلومات الأخرى الإضافية، نظراً لأن القوائم المالية لم تعد كافية لسد احتياجاتهم من المعلومات، لتجاهلها للعديد من بنود المعلومات غير المالية، فلم يعد الوضع الاقتصادى والمالى وحده كافياً لهم لتقييم الأداء الحقيقي للشركة. حيث قد تمكنهم المعلومات غير المالية من التعرف على الأداء المستقبلى للشركة. كما أنها وسيلة لتخفيض عدم التأكد بشأن التدفقات النقدية المستقبلية، وزيادة الشفافية، وترتبط بأسعار الاسهم. مما قد يسمح لأصحاب المصالح بتقييم الأداء المالى للشركة بشكل أكثر دقة، وتقييم المخاطر، وبالتالى تلبية احتياجاتهم من المعلومات وتحسين قراراتهم وحماية حقوقهم.

كما أكد (Orens and Nadine, 2010) على أن أسعار الأسهم ترتبط بالمقاييس غير المالية، مثل رضاء العميل والنمو المستقبلى. وقد اظهرت دراسة كل من (Zambon, 2003; Coram and Monroe, 2004) أهمية المعلومات الأخرى غير المالية، والإنتقادات التى وجهت للافصاح التقليدى داخل القوائم المالية من قبل مستخدمى التقارير السنوية، لعدم احتوائها على بعض الأصول غير الملموسة، مثل الخدمات والمنتجات المبتكرة، والجودة العالية للمنتجات، والمساهمة فى تشغيل الموظفين، ودعم مهارات ومعرفة الموظفين.

وفى نفس السياق أشار البعض (Feng et al., 2013; Hollie et al. 2011) إلى أن هناك حاجة لقيام الشركات بتوفير المزيد من المعلومات الإضافية في تقاريرها المالية، وأن يتم مراجعتها من قبل مراجع الحسابات. حيث أصبحت القوائم المالية محل المراجعة جزءاً للتقرير السنوي. وليس من الواضح ما إذا كانت القوائم المالية، والتقارير السنوية نفسها لها قيمة إعلامية جوهرية. لذلك يجب تحديد مدى اتساق، أو تعارض، المعلومات الأخرى الواردة، في التقرير السنوي مع القوائم المالية التى روجعت.

وفى هذا الصدد توصل (Brazel et al., 2009) إلى أنه عندما تكون المقاييس غير المالية، غير الخاضعة للمراجعة، متعارضة مع المعلومات الواردة فى القوائم المالية، فإن احتمال خطر الغش[1] قد يزيد. لذلك يجب توجيه المزيد من الاهتمام بالمعلومات الأخرى المرافقة، وأن يتم تحديد مسئولية مراجع الحسابات عنها بشكل واضح، لأنه في غياب مثل هذا الوضوح، يمكن إلقاء مسئوليات إضافية على مراجعى الحسابات قد تجعلهم أكثر عرضة للتقاضي المحتمل. وهو الأمر الذى يتفق مع الهدف من المعيار المعدل، من حيث تحديد نطاق وتوقيت مسئولية مراجع الحسابات عن المعلومات الأخرى بشكل أكثر تفصيلاً.

[1] الغش Fraud: يشير إلى فعل متعمد من قبل واحد أو أكثر من بين الإدارة أو المسئولين عن حوكمة الشركة أو الموظفين أو طرف ثالث باستخدام الخداع للحصول على منفعة غير قانونية أو غير مستحقة، وقد يتم ذلك إما من خلال تزييف القوائم المالية أو من خلال اختلاس الأصول (ISA No.240).

ووفقا لهذا المعيار فإن مسئولية مراجع الحسابات عن المعلومات الأخرى تتوقف على طبيعة تلك المعلومات، وما إذا كان مكتب المراجعة متعاقداً مع الشركة للتقرير عما إذا كانت المعلومات تتسق مع القوائم المالية. وقد أشار (Pany et al., 2010) إلى أن المعلومات الأخرى لا تتضمن أى تصريحات صحفية Press Release، أو أى معلومات موجودة على موقع الشركة الالكترونى.

وعلى النقيض، أشار (Weelan et al., 2008) إلى أن بعض المعلومات الأخرى غير المالية قد يكون لها تأثير سلبى على الأداء المالى، مثل المعلومات المتعلقة بالقضايا المرفوعة ضد الشركة، وتأثيرها السلبى على البيئة، مما قد يؤثر بالسلب على سمعة الشركة ومنتجاتها من منظور أصحاب المصالح. وفى نفس السياق أوضحت دراسة كلا من (Coram, 2010; Banghoj and Plenborg, 2008) أن ارتفاع مستوى الافصاح عن المعلومات الأخرى الإضافية يمكن أن يمثل عنصر تعقيد وتشويش على قرار المستثمرين فى تقدير القيمة السوقية للأسهم.

وفيما يتعلق بأهمية تعديل معيار المراجعة الدولى (ISA 720) من وجهة نظر أصحاب المصالح، فقد اتفقت العديد من الدراسات (Mock et al., 2013; Backof et al., 2014; Doxey, 2014; Simnett and Anna, 2014) على ضرورة توسيع شكل ومحتوى تقرير المراجعة، وأن التغيير فى شكل تقرير مراجع الحسابات وفقا للمعيار الدولى (ISA 700) المعدل لسنة 2015، أدى إلى إضافة فقرات جديدة فى تقرير المراجعة، من أجل المزيد من التوضيح لمسئوليات المراجعين والإدارة، ولتوفير فهم أفضل لمستخدمى القوائم المالية.

وقد توصل معهد المحللين الماليين المعتمدين (CFA) Chartered Financial Analyst إلى أن 60% من المستخدمين يعتقدون أن هناك حاجة لمزيد من المعلومات فى تقرير المراجعة، لأن زيادة مستوى الشفافية فى التقرير قد يكون له تأثير أفضل على إدراكات المستخدمين لمسئوليات المراجعين، ولعملية المراجعة.

لذلك يجب على تقرير المراجعة أن يلبى احتياجات المستخدمين من المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات.

كما أكدت دراسة كل من (Backof et al., 2014; Simnett and Anna, 2014) على أن مستخدمى القوائم المالية يعتقدون أن التعديلات الجديدة فى المعايير المتعلقة بتقرير المراجعة، والخاصة بدور ومسئوليات مراجعى الحسابات، سوف تساعد فى تضييق الفجوة بين مستوى التوكيد المطلوب فى الواقع، ومستوى التوكيد الذى يتوقعه المستخدمون.

وفى نفس السياق خلصت بعض الدراسات (Gray et al., 2011; Aqel, 2014; Tamoradi and Jaber, 2015) إلى أن توسيع محتوى تقرير مراجع الحسابات يساعد في تدعيم وفهم وظيفة المراجعة من قبل الجمهور، لأنه يعطي فهماً كاملا لنطاق وطبيعة وحدود عمل المراجعة. ويؤثر على ادراكات مستخدمي القوائم المالية، فيما يتعلق بمسئوليات المراجع. وأظهرت النتائج أن الدعم الأقوى من جانب أصحاب المصالح والمتعلق بالتعديلات المقترحة فى تقرير المراجعة، كان موجهاً لتحسين التقرير، فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية، لتحديد مدى وجود عدم اتساق جوهرى بينها وبين القوائم المالية. وتتمثل المنافع المحتملة من هذه التعديلات فى زيادة الشفافية والوضوح بخصوص مسئولية المراجع، مما يساعد فى تضييق فجوة التوقعات من وجهة نظر أصحاب المصالح.

وفيما يتعلق بمدى تمييز أصحاب المصالح بين المعلومات الأخرى المرافقة غير الخاضعة للمراجعة، والمعلومات الواردة بالقوائم المالية محل المراجعة، فقد استهدفت بعض الدراسات (Bedard et al., 2012; Wheeler et al., 2014) قياس مدى ادراك أصحاب المصالح بالشركات لما اذا كانت المعلومات خارج القوائم المالية في تقرير K-10[1] مثل مناقشات وتحليلات الإدارة (MD& A)[1]، وكذلك على

[1] هو شكل من أشكال التقرير السنوى المطلوب من قبل لجنة البورصة والأوراق المالية الأمريكية SEC، والذى يعطى ملخصاً شاملاً عن الأداء المالى للشركة، ويحتوى على معلومات عن الشركة

المواقع الإلكترونية للشركات، لا يتم مراجعتها. حيث توصل إلى أن المستثمرين قد لا يميزون بين التوكيد الإيجابي، المقدم من المراجعين خلال المراجعة الكاملة للقوائم المالية والإيضاحات المتممة، وبين الإجراءات المحدودة التي أجريت على المعلومات الأخرى خارج القوائم المالية، والتي توفر توكيداً أقل من عملية المراجعة. وفى حالة فشل المستثمرين فى إدراك الإختلافات بين مستويات التوكيد المقدمة من قبل مراجع الحسابات، فسوف يعتمدون بكثرة على المعلومات غير الخاضعة للمراجعة في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، مما قد يؤدى إلى فشل تلك القرارات. ويلاحظ أن صياغة معايير المراجعة المعمول بها قد تسبب الإختلافات المشار إليها فى الإفصاح، مما يشير إلى الحاجة إلى مزيد من التوضيح فى صياغة معايير المراجعة المعمول بها، فيما يخص مسئولية مراجع الحسابات عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية محل المراجعة.

والجدير بالذكر هنا أن الإختلافات فى مدى ارتباط ومسئولية المراجع عن الإفصاحات المالية قد تؤثر على اتجاهات الافصاح لدى ادارات الشركات، وذلك لأن

والهيكل التنظيمى ومكافآت الإدارة التنفيذية وحقوق الملكية وفروع الشركة والقوائم المالية التى روجعت، بالإضافة إلى المعلومات الأخرى (Bedard et al., 2012).

[1] تشمل متطلبات الإفصاح داخل تقرير (MD& A) Management's Discussion and Analysis: تقديم تفسير للقوائم المالية للشركة التي تمكن المستثمرين من رؤية الشركة بعيون الإدارة، وتوفير معلومات حول الجودة، والتقلب المحتمل لأرباح الشركة والتدفقات النقدية، بحيث يمكن للمستثمرين التأكد من أن الأداء في الماضي يعد مؤشرا للأداء المستقبلي. وتتضمن ثلاثة من= =الجوانب المالية لنشاط الشركة وهى؛ جانب السيولة والهيكل التمويلى، جانب مصادر رأس المال، وجانب نتائج العمليات (المطيرى، 2010). ويستخدم لفظ تقرير مناقشات وتحليلات الإدارة فى كندا والولايات المتحدة الأمريكية، أما فى المملكة المتحدة فيطلق عليه قائمة العمليات المالية والتشغيلية Operation & Financial Review، أما مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB فقد أطلق عليه تعليقات الإدارة Management Commentary (MC)، أما فى مصر فيسمى تقرير مجلس الإدارة Management' Report، وهو عبارة عن تقرير وصفى يرفق بالقوائم المالية، يهدف إلى إمداد المستخدمين بتعليقات تاريخية ومستقبلية عن الأداء المالى للشركة وتدفقاتها النقدية ونتائج أعمالها (عبد الله، 2014).

المراجع مثلا يراجع معلومات الإيضاحات المتممة، بينما هو مطالب فقط بقراءة افصاحات (MD& A) للتعرف على عدم الاتساق الجوهرى بينها وبين القوائم المالية، مما قد يدفع الشركات لأنتهاز الفرصة لعدم الافصاح عن أمور معينة داخل تقرير (MD& A). كما يلاحظ أن معايير المراجعة تتناول فقط ما اذا كانت الإفصاحات الواردة فى (MD& A) تتعارض مع القوائم المالية، ولا يتم التعرض لما لم يتم الافصاح عنه فى (MD& A) حتى إذا كان غير متسق مع القوائم المالية. وهو ما يشير إلى عدم وجود تقصير فى الأداء من جانب مراجع الحسابات، لأنه قام بتطبيق المعايير المنصوص عليها كما هى. وبالتالى فإن غموض معايير المراجعة هو الذى يعطى فرصة للشركات لإدارة والتحكم فى إدراك المستخدمين. ومن هنا يجب إعادة النظر فى معايير المراجعة المتعلقة بمسئولية مراجع الحسابات عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية محل المراجعة.

وفيما يتعلق بالمعلومات التى يتم الإفصاح عنها فى تقرير المراجعة، فقد تناولت دراسة كل من (Mock et al., 2013; Doxey, 2014) المحتوى المعلوماتى لتقرير مراجع الحسابات والمطلوب من قبل المستخدمين. حيث استهدفت تحديد المعلومات التي يرغب المستخدمون فى الحصول عليها، ومدى جدوى تقرير المراجعة في عملية صنع القرار، وما إذا كانت المعايير الجديدة، أو الإفصاحات الإضافية، ضرورية لتضييق فجوة المعايير فى المراجعة. وتوصلت إلى أن القيمة الاخبارية لتقرير المراجعة قد تتحسن من خلال الإفصاحات الإضافية. كما يعد التقرير مفيداً بالنسبة لمتخذى القرار، من خلال تقديمه لدليل على أن الشركة لديها القدرة على الاستمرار، وأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية.

كما ظهر اهتمام خاص لدى المستثمرين بالمعلومات الإضافية المتعلقة بتقديرات الإدارة، لذلك قامت العديد من الجهات المهنية والاشرافية العالمية (المفوضية الأوروبية، مجلس التقارير المالية، IAASB، PCAOB) بتبنى مشاريع لتوسيع محتوى تقرير المراجعة، بهدف زيادة شفافية وقيمة وملاءمة التقرير للمستخدمين، وأحد الوسائل لتنفيذ ذلك أن يتم الإفصاح فيه عن التقديرات الأساسية للادارة

كمعلومات أخرى. لأن الإفصاح عن هذه التقديرات له محتوى معلوماتى ملائم لاتخاذ المستخدمين لقرارات الاستثمار.

وفى هذا السياق قام (Doxey, 2014) باختبار تأثير الإفصاحات المتعلقة بتقديرات الإدارة فى تقرير المراجعة، على مدى ادراك مستخدمى القوائم المالية لاستقلال المراجع، ومصداقية الإدارة، وجودة إعداد التقارير وقرارات الاستثمار. وقد دعمت النتائج تجريبيا آراء المستثمرين بأن افصاحات المراجع، المتعلقة بتقديرات الإدارة، تزيد من شفافية وملاءمة وقيمة تقرير المراجعة. وخلصت إلى أنه عندما يتفق المراجع مع تقديرات الإدارة، يدرك المستخدمون جودة التقارير المالية[1]، ويستثمرون أكثر فى تلك الشركات.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن محتوى تقرير المراجعة يؤثر على مدى اعتماد وثقة أصحاب المصالح فى هذا التقرير، وما يقدمه من معلومات هامة، بشأن الشركات محل المراجعة. وأن هناك ضرورة لتوسيع محتوى تقرير المراجعة من خلال التعديلات الأخيرة التى حدثت فى معايير المراجعة المتعلقة بتقرير المراجعة بوجه عام، ومعيار(ISA 720) بوجه خاص، وذلك لما له من تأثير على ترشيد قرارات أصحاب المصالح، حيث يلاحظ أن التعديلات الجديدة الواردة فى تقرير المراجعة لها أهمية كبيرة بالنسبة لمستخدمى القوائم المالية فى اتخاذ قراراتهم. وهو ما يعنى أن زيادة الطلب من جانب أصحاب المصالح على زيادة المحتوى المعلوماتى لتقرير المراجعة، قد مهدت لتطوير المعيار الدولى (ISA 720)، وقد أكدت على ضرورة تفعيل مسئوليات مراجع الحسابات عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية، وتوضيح دور وواجبات المراجع تجاه تلك المعلومات بشكل أفضل. كما تدافع هذه الدراسات عن الأثر المتوقع للمعيار المعدل على إدراك أصحاب المصالح بشأن عدم

[1] جودة التقارير المالية Financial reporting quality: هى عملية إعداد التقارير المالية وفقا لاطار إعداد التقارير المالية المطبق، وتوصيل محتوى تلك التقارير لمستخدميها فى التوقيت المناسب وبمستوى تجميع ملائم، مع تجنب وجود تحريفات جوهرية فى هذا المحتوى، حتى تعبر التقارير المالية بصدق عن الوضع الاقتصادى للشركة خلال فترة زمنية معينة (الصيرفى، 2015).

الخلط بين المعلومات الخاضعة للمراجعة والمعلومات غير الخاضعة للمراجعة، وذلك لتحديد مدى إمكانية الاعتماد على تلك المعلومات فى اتخاذ القرارات.

3/2- تحليل استجابة IAASB لمتطلبات أصحاب المصالح، وأهم التعديلات على(ISA 720):

تهدف التعديلات الأخيرة التى تم إجراؤها على معايير المراجعة الدولية المتعلقة بتقرير مراجع الحسابات، إلى تحسين شكل ومحتوى تقرير مراجع الحسابات بغرض تضييق الفجوة بين ما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية من مراجع الحسابات، وما يجب أن يقدمه لهم في الواقع. إلى جانب تحسين قدرة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات من خلال زيادة المحتوى المعلوماتى لتقرير المراجعة (IAASB, 2008).

وبتتبع آخر التعديلات التى قام بها IAASB على معيار المراجعة الدولى (ISA 720)، يتضح أنه قد أصدر تعديلاً للمعيار فى 2009/12/15، والذى يتناول مسئولية مراجع الحسابات، المتعلقة بالمعلومات الأخرى فى الوثائق التى تحتوى على القوائم المالية التى تم مراجعتها، وتقرير المراجعة بشأنها. حيث يقوم المراجع بقراءة المعلومات الأخرى، لتحديد ما اذا كان هناك عدم اتساق جوهرى بينها وبين القوائم المالية، وذلك لأن مصداقية القوائم المالية قد تتأثر سلباً بسبب وجود تناقضات جوهرية بينها وبين المعلومات الأخرى. ويلاحظ أنه لا يوجد الزام على مراجع الحسابات بالتقرير عنها وفقاً لهذا المعيار.

وقد عرف هذا المعيار المعلومات الأخرى على أنها المعلومات المالية وغير المالية (بخلاف القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات بشأنها) والتي يتم تضمينها، إما عن طريق القانون أو اللوائح أو العرف، في وثيقة، أو كتيب سنوى، يتضمن القوائم المالية محل المراجعة وتقرير مراجع الحسابات بشأنها.

وتتمثل مسئولية مراجع الحسابات فى الاستجابة، بشكل مناسب، عندما تكون الوثائق التى تحتوى على القوائم المالية، وتقرير مراجع الحسابات بشأنها، تتضمن معلومات أخرى، قد تؤثر سلباً على مصداقية القوائم المالية. لأن عدم الاتساق بين المعلومات الأخرى والمعلومات الواردة فى القوائم المالية، قد يثير الشك فى نتائج المراجعة المستمدة من أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها مسبقاً، وربما فى الأساس الذى بنى عليه مراجع الحسابات رأيه بشأن القوائم المالية.

ويجب على مراجع الحسابات اتخاذ الإجراءات المناسبة مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة للحصول على المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره. وفى حالة رفض الإدارة مراجعة القوائم المالية فسوف يقوم مراجع الحسابات بتعديل رأيه فى تقرير المراجعة، أما إذا رفضت الإدارة مراجعة المعلومات الأخرى فسوف يبلغ المسئولين عن الحوكمة، ما لم يكونوا مشاركين فى ادارة الشركة.

وفى ظل وجود عدم اتساق جوهري، بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية، يقوم المراجع بمناقشة هذه الأمور مع الإدارة. وإذا استمرت تلك الاخطاء الجوهرية يجب على المراجع التشاور مع طرف ثالث مؤهل. وفى هذه الحالة إما أن يدرج فى تقرير المراجعة فقرة الأمور الأخرى (Other matter paragraph) لتوضيح عدم الاتساق الجوهرى طبقا لمعيار المراجعة الدولى (رقم 706) (الفقرة 8)، أو لا يقوم باصدار تقرير المراجعة، أو يقوم بالإنسحاب من التكليف.

وقد قدم المعيار الدولى (ISA 720, 2009) أمثلة للمعلومات الأخرى كالتالى؛ تقرير الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، الملخصات المالية، بيانات الموظفين، النفقات الرأسمالية المخططة، النسب المالية، أسماء الموظفين والمديرين، وبيانات ربع سنوية مختارة. ويلاحظ أن قراءة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المراجعة، تمكن المراجع من حل التناقضات والأخطاء الجوهرية فى الوقت المناسب.

ومن استعراض معيار المراجعة الدولى (ISA 720, 2009) قبل التعديل، يلاحظ أنه كان يجب على مراجع الحسابات فقط قراءة المعلومات الأخرى المرافقة

للقوائم المالية، لتحديد ما اذا كان هناك عدم اتساق جوهري بينها وبين القوائم المالية محل المراجعة، وهو الأمر الذى قد يؤدى إلى سوء فهم من قبل المستخدمين وأصحاب المصالح بأن المعلومات الأخرى قد تم مراجعتها، مما قد يؤدى إلى توسيع فجوة التوقعات بشأن مسئولية مراجع الحسابات عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى تم مراجعتها. بالإضافة إلى عدم تخصيص فقرة منفصلة داخل تقرير المراجعة توضح مسئولية مراجع الحسابات المتعلقة بالمعلومات الأخرى، وما قام به من إجراءات، وماتوصل إليه من استنتاجات بخصوص مدى اتساقها مع القوائم المالية. وهو الأمر الذى دفع (IAASB) لتعديل هذا المعيار، بهدف تقليل احتمالات سوء الفهم من جانب المستخدمين.

وفى هذا الصدد، انتقد البعض (Weirich and Alan, 2014; MIA, 2011) المعيار الدولى (ISA 720) قبل التعديل، لأنه يطلب من المراجع قراءة المعلومات الأخرى المرافقة، وتحديد عدم الاتساق الجوهرى مع القوائم المالية التى روجعت، ولكن بدون ذكر مسئولية مراجع الحسابات عن تلك المعلومات. أما التغيير المقترح، وفقا للمعيار الدولى ISA 720 المعدل، فيطلب من المراجع أن يقوم، بعد أداء بعض الإجراءات المحددة، بتقييم ما إذا كانت تلك المعلومات الأخرى بها عدم اتساق جوهرى، أو بها تحريفات جوهرية فى الواقع، أو الاثنين معاً. كما يجب على المراجع توصيل مسئولياته عن المعلومات الأخرى، وملخصاً لتلك المعلومات، ونتائج تقييمه لها، للأطراف أصحاب المصلحة.

كما أشارت دراسة (Feng et al., 2013) إلى أنه فى 14 نوفمبر 2012، قام (IAASB) بتلقى التعليقات العامة بوجهات نظر المساهمين، على مشروعه المعروض بعنوان معيار المراجعة الدولي (ISA 720) المعدل، بشأن مسئوليات المراجع المتعلقة بالمعلومات الأخرى في الوثائق التى تحتوي على القوائم المالية محل المراجعة وتقرير مراجع الحسابات بشأنها.

ومن هذا المنطلق، قام IAASB فى يناير 2015، باصدار تعديل جديد للمعيار الدولى (ISA 720)، والذى يتناول مسئوليات مراجع الحسابات المتعلقة بالمعلومات الأخرى الواردة بالتقرير السنوى للشركة. وقد عرف المعيار المعدل التقرير السنوى للشركة على أنه وثيقة، أو مجموعة من الوثائق، التى تعدها الإدارة، أو المسئولون عن الحوكمة، سنوياً وفقا للقوانين واللوائح والعرف، والغرض منها هو إمداد أصحاب المصلحة بمعلومات عن عمليات الشركة والنتائج المالية للشركة والمركز المالى كما هو موضح فى القوائم المالية. ويتضمن التقرير السنوى القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات بشأنها. ويشمل عادةً معلومات حول تطورات الشركة وتوقعاتها المستقبلية والمخاطر وعدم التأكد، وتقرير الإدارة والتقارير المالية والتشغيلية بواسطة المسئولين عن الحوكمة، وقائمة بالمسئولين عن حوكمة الشركات، وقائمة عن الالتزام الحوكمى، وتقارير تقييم الخطر والرقابة الداخلية.

ويتمثل الهدف من المعيار المعدل فى؛ قيام مراجع الحسابات بقراءة والأخذ فى الاعتبار المعلومات الأخرى الواردة بالتقرير السنوى، وذلك بغرض تحديد ما اذا كان هناك عدم اتساق جوهرى بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية، تحديد ما اذا كان هناك عدم اتساق جوهرى بين المعلومات الأخرى واستنتاجات ومعرفة المراجع بالشركة محل المراجعة وبيئتها، التى يتم اكتسابها خلال عملية المراجعة، استجابة المراجع بشكل ملائم عندما يتوصل لوجود أخطاء جوهرية ، أو يكون المراجع، بطريقة ما، على علم بوجود أخطاء جوهرية فى المعلومات الأخرى, كما يجب أن يقوم المراجع بالتقرير وفقا للمعيار (720). حيث يجب أن يحتوى تقرير المراجع على بيان يتناول ما اذا كان المراجع قد وجد أخطاء جوهرية فى المعلومات الأخرى، ووصف لتلك الاخطاء.

ويلاحظ أن المعلومات الأخرى التى لا تتسق جوهريا مع القوائم المالية محل المراجعة أو مع معرفة المراجع التى يحصل عليها اثناء عملية المراجعة، قد تشير إلى وجود أخطاء جوهرية بالقوائم المالية، وهو الأمر الذى قد يؤثر سلباً على

مصداقية القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات بشأنها، مما قد يؤثر بشكل غير ملائم على القرارات الإقتصادية للمستخدمين.

ويلاحظ أنه فى حالة حصول مراجع الحسابات على المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المراجعة، فإن تقرير المراجعة سوف يتضمن دائماً فقرة منفصلة للمعلومات الأخرى، وتظهر بعد فقرة أمور المراجعة الأساسية فى تقرير المراجعة، إذا كانت المعلومات الأخرى متسقة مع القوائم المالية التى تم مراجعتها. ويجب أن تشمل الفقرة تحديداً للمعلومات الأخرى التى يحصل عليها المراجع قبل تاريخ تقرير المراجعة، وبيان بأن فقرة رأى المراجع لا تغطى المعلومات الأخرى، ووصف لمسئوليات المراجع المتعلقة بقراءة، والأخذ فى الاعتبار، والتقرير عن، المعلومات الأخرى. وسوف يقوم مراجع الحسابات بتوسيع مجهود العمل الذى يقوم به والمتعلق بالمعلومات الأخرى، حيث يقارن بعض القيم أو البنود المختارة فى المعلومات الأخرى بنفس القيم أو البنود فى القوائم المالية، ويقوم باعداد تقرير بنتائج الإجراءات التى قام بها بشأن المعلومات الأخرى، ويقوم بعمل بيان بعدم وجود ما يتم التقرير عنه بشأن المعلومات الأخرى.

وفى حالة تحديد المراجع لوجود عدم اتساق جوهرى بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية، فيجب أن يقوم بمناقشة ذلك مع الإدارة، وأداء إجراءات أخرى لتحديد ما اذا كانت الاخطاء الجوهرية موجودة بالمعلومات الأخرى، أم موجودة بالقوائم المالية أم أن فهم المراجع للشركة وبيئتها يحتاج إلى تحديث.

واذا حدد المراجع أن الاخطاء الجوهرية موجودة فى القوائم المالية، ولا تستدعى تعديل الرأى، تظهر فقرة المعلومات الأخرى بعد فقرة أمور المراجعة الأساسية فى تقرير المراجعة. أما إذا كانت الأخطاء الجوهرية فى القوائم المالية تستدعى تعديل الرأى، يتم الرجوع للمعيار (705) لتعديل الرأى، أو يستجيب المراجع بشكل ملائم وفقاً لمعايير المراجعة الأخرى. وفى حالة إذا حدد المراجع أن فهمه للشركة وبيئتها يحتاج إلى تحديث، فيجب عليه أن يراجع تقييم خطر المراجعة.

وفى هذا الصدد أشار المعيار إلى أنه فى ظل الرأى المتحفظ فى تقرير المراجعة الذى يرجع لأخطاء جوهرية فى القوائم المالية، يجب الأخذ فى الاعتبار ما اذا كانت المعلومات الأخرى هى أيضاً بها أخطاء جوهرية لنفس الأمر كما فى القوائم المالية، مما يؤدى إلى رأى متحفظ على القوائم المالية. وفى حالة الرأى المعاكس على القوائم المالية، المتعلق بأمور معينة ترجع لأخطاء وتحريفات جوهرية فى القوائم المالية، فإن هذا لا يبرر عدم التقرير عن الاخطاء الجوهرية الموجودة فى المعلومات الأخرى، التى قام مراجع الحسابات بتحديدها. وفى حالة الإمتناع عن الرأى على القوائم المالية، فإن توفير المزيد من التفاصيل عن المراجعة بما فى ذلك قسم معالجة المعلومات الأخرى، قد يلقى الضوء على سبب الامتناع عن الرأى على القوائم المالية.

وأما فى حالة إذا حدد المراجع أن الاخطاء الجوهرية موجودة فى المعلومات الأخرى التى يتم الحصول عليها قبل تاريخ تقرير المراجعة، ووافقت الإدارة على التصحيح، فيجب أن يتأكد المراجع من تصحيح الأخطاء. وتظهر فقرة المعلومات الأخرى بعد فقرة أمور المراجعة الأساسية KAM فى تقرير المراجعة. أما إذا رفضت الإدارة تصحيح المعلومات الأخرى، بعد الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة، فيجب على المراجع أن يتخذ أى من الإجراءات المناسبة التالية؛ الأخذ فى الاعتبار الآثار المترتبة على تقرير المراجعة والاتصال مع المسئولين عن الحوكمة حول كيفية معالجة الأخطاء الجوهرية غير المصححة فى تقرير المراجعة، أو الإنسحاب من التكليف وفقاً للقوانين واللوائح المطبقة، لأن هذا الأمر قد يشكك فى مصداقية الاقرارات التى تم الحصول عليها من الإدارة والمسئولين عن الحوكمة أثناء عملية المراجعة. ويجب أن تظهر فقرة المعلومات الأخرى بها التحريفات غير المصححة بعد فقرة أساس الرأى.

ويلاحظ أن مدى استجابة مراجع الحسابات فى حالة عدم تصحيح المعلومات الأخرى بعد الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة، هى مسألة تتعلق بالحكم المهنى للمراجع. وعلى المراجع أن يأخذ فى الاعتبار ما إذا كان المبرر الذى قدمته الإدارة

والمسئولين عن الحوكمة لعدم القيام بالتصحيح يثير الشكوك حول نزاهة وأمانة الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، مثال ذلك أن يشتبه فى وجود نية للتضليل. وقد يجد المراجع أنه من الملائم طلب المشورة القانونية. وفى بعض الحالات قد يجب على المراجع وفقا للقوانين واللوائح أن يقوم بتوصيل الأمر إلى جهة مهنية ملائمة.

ومن ناحية أخرى إذا تم الحصول على المعلومات الأخرى، التى بها أخطاء جوهرية، بعد تاريخ تقرير المراجعة، فيجب على المراجع أن:

أ- يقوم بتنفيذ الإجراءات اللازمة لمثل هذه الظروف إذا تم تصحيح المعلومات الأخرى بعد الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة، حيث يتأكد من تصحيح الأخطاء، وأن الإدارة قامت بتوصيل التعديلات إلى مستخدمى التقارير المالية.

ب- يقوم باتخاذ الإجراءات المناسبة للفت انتباه المستخدمين بوجود أخطاء جوهرية غير مصححة، إذا لم يتم تصحيح المعلومات الأخرى بعد الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة، وتناول الأمر فى الاجتماع العام مع المساهمين، أو طلب نصيحة قانونية وفقا للحقوق والالتزامات القانونية للمراجع، أو الاتصال بهيئة مهنية ملائمة بشأن التحريفات غير المصححة، أو تقديم تقرير معدل أو جديد للإدارة به فقرة معدلة بالتحريفات غير المصححة الموجودة بالمعلومات الأخرى، ويطلب تقديمه للمستخدمين حتى يخلى مسئوليته أمامهم.

وقد اشار المعيار المعدل إلى أنه يجب على مراجع الحسابات مناقشة الإدارة بشأن الوثيقة التى تضم التقرير السنوي، وتوقيت إصدار هذه الوثيقة ووضع الترتيبات المناسبة مع الإدارة للحصول عليها في الوقت المناسب، وإذا أمكن ذلك قبل تاريخ تقرير المراجعة. وتحديد المعلومات الأخرى فى حالة توفيرها بعد تاريخ تقرير المراجعة، كما يطلب من الإدارة توفير تمثيل مكتوب للنسخة النهائية من الوثائق التى تتضمن المعلومات الأخرى التى سيتم توفيرها لمراجع الحسابات عندما تكون متاحة.

ويلاحظ أنه لا يوجد ما يمنع المراجع من اصدار تقرير المراجعة إذا لم يحصل على بعض أو كل المعلومات الأخرى. وإذا حصل على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير المراجعة، فإنه غير مطالب بتحديث الإجراءات المؤداه فى التأكيد. وقد يرى المراجع أنه من المفيد أن يطلب تقريراً مكتوباً من الإدارة بكل الوثائق التى يتوقع أن تصدرها وتمثل المعلومات الأخرى. كما يجب على المراجع الحفاظ على الشك المهنى[1] عند قراءة والأخذ فى الاعتبار المعلومات الأخرى.

كما ذكر المعيار المعدل العوامل التى يجب توافرها فى أعضاء فريق الارتباط الملائم للتعامل مع المعلومات الأخرى؛ خبرة أعضاء فريق الارتباط، أن يكون لديهم المعرفة الملائمة التى تم الحصول عليها أثناء عملية المراجعة، وذلك لتحديد عدم الاتساق بين المعلومات الأخرى وتلك المعرفة، وأخيراً يجب الاستعانة بخبراء فى مراجعة الفرع لمعالجة المعلومات الأخرى المتعلقة بهذا الفرع.

وقد قدم المعيار المعدل أمثلة للمبالغ والبنود الأخرى التى قد تشتمل عليها المعلومات الأخرى بشكل موسع. كما قدم أمثلة لفقرة المعلومات الأخرى التى يجب أن تظهر فى تقرير مراجع الحسابات فى كل حالة من الحالات السابقة. وسيتم عرض نموذج لفقرة المعلومات الأخرى التى يجب أن تظهر فى تقرير مراجع الحسابات فى حالة الحصول علي المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المراجعة، وكان هناك اتساق بينها وبين القوائم المالية، وتظهر كما يلى:

" **تعتبر الإدارة مسئولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى (المعلومات الواردة فى تقرير مجلس الإدارة عن نشاط الشركة، ولكن لاتشمل القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات بشأنها). رأينا على القوائم المالية لايغطى**

[1] الشك المهنى Professional skepticism: هو اتجاه يتضمن عقليه تساؤليه questioning mind بأن يكون المراجع الخارجى منتبهاً للظروف التى قد تشير إلى وجود تحريفات محتملة بسبب الغش أو الخطأ، وتقييم انتقادى لأدلة المراجعة (Arens et al, 2014).

المعلومات الأخرى، ولا نقوم بعمل أى شكل من أشكال التأكيد بشأنها. وفى سياق مراجعتنا للقوائم المالية، مسئوليتنا هى قراءة المعلومات الأخرى والأخذ فى الاعتبار، ما إذا كان هناك مؤشرات بأن المعلومات الأخرى غير متسقة بشكل جوهرى مع القوائم المالية، أو مع معرفتنا التى تم الحصول عليها خلال المراجعة، أو يبدو أنها تشوبها أخطاء جوهرية غير ذلك. وبناء على ماتم أدائه من عمل، فإنه ليس لدينا مايتم التقرير عنه بخصوص هذا الشأن".

وقد أشار IAASB إلى أن زيادة مسئوليات مراجع الحسابات لتشمل، ليس فقط قراءة المعلومات الأخرى لتحديد مدى اتساقها مع القوائم المالية التى تم مراجعتها، ولكن أيضاً الأخذ فى الاعتبار تلك المعلومات الأخرى للتعرف على مدى اتساقها مع استنتاجات ومعرفة المراجع للشركة محل المراجعة وبيئتها، والتى يتم اكتسابها خلال عملية المراجعة، هو الأمر الذى سوف يكون فى مصلحة المستخدمين، وسيؤدى إلى تحقيق الشفافية فى عمل مراجع الحسابات. وقد ذكرت المذكرة التفسيرية للـ IAASB أن المجلس قد وجه اهتمام للتكاليف والمنافع المحتملة للمداخل البديلة، وأن المعيار المعدل:

أ-سوف يحسن من جودة المراجعة، من خلال تحقيق المزيد من الاتساق بين جميع أنحاء العالم فيما يتعلق بمسئولية مراجع الحسابات عن المدى المتنوع من المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى تم مراجعتها.

ب- يزيد من قيمة المراجعة دون تغيير نطاقها من خلال تفعيل مسئولية المراجع المتعلقة بالمعلومات الأخرى المرافقة.

ت- يساعد على تضييق فجوة التوقعات من خلال قيام مراجعى الحسابات بوصف مسئولياتهم، بموجب هذا المعيار، ونتائج عملهم المتعلقة بالمعلومات الأخرى.

وفى هذا الصدد، أكدت العديد من الدراسات (Gómez-Guillamón, 2003; Asare and Arnold, 2009; Tamoradi and Jaber, 2015) على أن الهدف من تقرير المراجعة، الذى يعد المنتج النهائى لنشاط المراجعة؛ هو تحسين

جودة التقارير المالية التى تعدها الإدارة، من خلال زيادة مصداقية المعلومات الواردة بها. وقد شجع النمو المستمر فى الطلب على المعلومات من جانب المستخدمين، أن يقوم المراجعون بتحمل مسئوليات أكبر فى تقرير المراجعة من أجل تلبية الطلب المتزايد على المعلومات.

كما اتفقت أيضاً دراسة كل من (Backof et al., 2014; Simnett and Anna, 2014) على أن مراجعى الحسابات يعتقدون أن توفير المزيد من المعلومات عن دورهم ومسئولياتهم، إلى جانب زيادة مسئولياتهم المتعلقة بالمعلومات الأخرى، هى أمور سوف تساعد على تضييق فجوة التوقعات. كما تعتقد منشآت المحاسبة والمراجعة أن التغييرات المقترحة الجديدة فى تقرير المراجعة سوف تحسن من فهم المستخدمين لوظيفة المراجعة، إلا أنهم قلقون بشأن احتمال زيادة خطر التقاضى المرتبط بها.

ويخلص الباحث من تحليل معيار المراجعة الدولى (ISA 720) المعدل لسنة 2015، أنه كانت هناك ضرورة ملحة لإجراء تعديلات فى محتوى وشكل تقرير مراجع الحسابات. لذلك بذلت الجهات المهنية والتنظيمية الجهود للنظر فى اجراء تغييرات فى المعايير المتعلقة بتقرير المراجعة، ومنها (ISA 720). حيث تنبع دوافع التطوير من استمرار وجود فجوة التوقعات فى المراجعة، نتيجة لتوقع المجتمع للمزيد من المسئوليات من مراجع الحسابات، وبالتالى تهدف تلك التحسينات والتعديلات الحالية إلى تلبية الاحتياجات المعلوماتية لمستخدمي القوائم المالية بصورة أفضل. ويأتى تعديل (ISA 720) المتعلق بمسئولية مراجع الحسابات عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية، بهدف تفعيل هذه المسئولية، ومحاولة تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة.

4/2- تحليل مدى ودلالة فجوة معايير المراجعة المصرية بشأن المعلومات المرافقة للقوائم المالية:

ظهر مفهوم فجوة التوقعات عام 1970 وأصبح أحد الموضوعات التى حظيت باهتمام كبير من جانب الباحثين والمنظمات المهنية. وقد عرفت لجنة كوهين[1] عام 1978 فجوة التوقعات فى المراجعة على أنها الفجوة بين مايتوقعه ويحتاجه الجمهور وبين مايقدمه المراجعون فعلاً (Salehi, 2011). وأوضحت دراسة (Godsell, 1992) أن فجوة التوقعات سببها أن الجمهور ومستخدمى القوائم المالية لديهم معتقدات وادراكات مختلفة حول واجبات ومسئوليات مراجعى الحسابات.

كما أوضحت دراسة (Mahadevaswamy and Salehi, 2008) أن هناك علاقة ارتباط عكسية بين مسئوليات المراجعين وفجوة التوقعات فى المراجعة، فكلما زادت مسئوليات مراجعى الحسابات، فإن ذلك يؤدى إلى تضييق هذه الفجوة.

وبخصوص مكونات فجوة التوقعات فى المراجعة اتفق كل من (Porter et al., 2012; Mansour, 2015; Reed et al., 2010; Bijleveld, 2008) على أن فجوة التوقعات فى المراجعة تتكون من:

(أ)فجوة المعقولية Resonableness Gap: هى الفرق بين مايتوقعه المجتمع من المراجع وما يقدمه المراجع فعلاً، وترجع إلى سوء فهم المستخدمين لممارسات وتطبيقات وحدود عملية المراجعة.

(ب) فجوة نقص المعايير Deficient Standards Gap: أن يكون للمجتمع توقعات معقولة من مراجعى الحسابات، ولكن هذه التوقعات تتجاوز المسئولية القانونية والمهنية للمراجع، وترجع إلى عدم وجود معايير كافية تغطى جميع ممارسات المراجعين.

[1] هى لجنة تم تأسيسها برئاسة مانويل كوهين، وبتمويل من المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين AICPA فى عام 1974، مهمتها دراسة وتطوير دور ومسئوليات مراجع الحسابات المستقل، والأخذ فى الاعتبار ما إذا كان هناك فجوة بين توقعات أو احتياجات الجمهور، وما يستطيع المراجع، ويتوقع بشكل معقول، أن ينجزه، ومحاولة تضييق تلك الفجوة فى حالة وجودها (AICPA, 1978).

(ج) فجوة نقص الأداء Deficient Performance Gap: هى الفجوة بين الأداء المتوقع من المراجعين وآدائهم الفعلي. وترجع إلى نقص الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات أو إهماله فى أداء واجباته طبقا لمعايير المراجعة.

(د) فجوة تقرير المراجعة Audit Report GAP: هى الاختلاف بين توقعات مستخدمى التقارير المالية لرأى المراجع على القوائم المالية، ورأى المراجع الفعلى الوارد فى تقريره بشأن نتائج مراجعة تلك القوائم. وترجع إلى رغبة المستخدمين فى الحصول على التوكيد المطلق من مراجع الحسابات بشأن دقة القوائم المالية، أو ترجع إلى غموض تقرير المراجعة وصعوبة فهمه.

وبتحليل معيار المراجعة المصرى الحالى (رقم 720)، المتعلق بالمعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى تمت مراجعتها، والصادر بموجب قرار وزير الاستثمار رقم 166 لسنة 2008، والذى يعد ترجمة لمعيار المراجعة الدولى (ISA) 720 الصادر سنة 2004، يلاحظ أن المعيار المصرى (رقم 720) قد استهدف وضع معايير وتوفير ارشادات عن الاعتبارات التى يتعين على مراجع الحسابات مراعاتها بشأن المعلومات المرافقة للقوائم المالية، والتى لا يوجد إلزام على مراجع الحسابات بالتقرير عنها فى تقرير المراجعة. ويطبق هذا المعيار على كتيب التقرير السنوى، ويمكن أن يطبق أيضاً على وثائق أخرى مثل نشرة الاكتتاب فى الأوراق المالية.

ويعد معيار المراجعة المصرى الحالى (رقم 720) ترجمة لمعيار المراجعة الدولى القديم (ISA 720) الصادر فى عام 2004، إلا أن المعيار المصرى لم يتم تعديله ليتمشى مع (ISA 720) الصادر فى ديسمبر 2009، ولم يتم تعديله أيضاً ليتمشى مع (ISA 720) المعدل لسنة 2015[1]، وبالتالى يلاحظ أن هناك توقف فى بيئة الممارسة المهنية المصرية عن إصدار وتعديل المعايير المهنية للمراجعة، كما لم

[1] انظر ملحق البحث لغرض الوقوف على مقارنة تفصيلية بين المعيار المصري الحالى والمعيار الدولى المعدل لسنة 2015.

يحدث أي تطوير عليها، مما يدل على وجود فجوة نوعية فى معايير المراجعة فى مصر.

وبخصوص معيار المراجعة المصرى (رقم 720)، يتضح أن الفجوة هنا هى فجوة معايير نوعية لوجود بعض القصور فى المعيار المصرى الحالى، والذى لم يتم محاولة التغلب عليه وتعديله ليتمشى مع نظيره الدولى. وبتحليل المعيار يلاحظ أن تقرير المراجعة المعد وفقًا لمعيار المراجعة المصرى (رقم 720)، لا يتأثر بوجود المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية فى التقارير المالية السنوية للشركات، ولا يذكر به أى اشارة عن تلك المعلومات المرافقة وذلك فى حالة وجود اتساق بينها وبين القوائم المالية محل المراجعة. أما إذا كانت المعلومات الأخرى المرافقة غير متسقة مع القوائم المالية محل المراجعة لوجود أخطاء جوهرية ترجع إلى المعلومات الأخرى، ورفضت الإدارة تصحيحها، ففى هذه الحالة يتأثر تقرير المراجعة المعد وفقاً لمعيار المراجعة المصرى الحالى (رقم 720)، بظهور فقرة توضيحية (معيار المراجعة المصرى رقم 701) بعد فقرة الرأى توضح عدم الاتساق الجوهرى بين المعلومات الأخرى المرافقة والقوائم المالية التى تم مراجعتها.

كما يلاحظ أن تقرير المراجعة المعد وفقا لمعيار المراجعة المصرى الحالى (رقم 720)، لا يوضح أى مسئوليات لمراجع الحسابات متعلقة بالمعلومات الأخرى، ولا يوضح ما قام به من اجراءات، وماتوصل إليه من استنتاجات، بخصوص مدى اتساق تلك المعلومات مع القوائم المالية التى يتم مراجعتها.

وبشأن الطلب على الافصاح عن المعلومات المرافقة فى ضوء القوانين واللوائح ذات الصلة فى مصر[1]، وكذلك قواعد القيد والشطب وقرارات مجلس ادارة

[1] قانون الشركات رقم 159 لسنة 1981، قانون سوق المال رقم 95 لسنة 1992، قرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم 135 لسنة 1993.

هيئة الرقابة المالية والبورصة المصرية ذات الصلة[1]، يخلص الباحث إلى وجود طلب رسمى على افصاح اجبارى عن بعض المعلومات الأخرى المرافقة وأهمها؛ الزام الشركات المقيدة بالبورصة بالافصاح فى تقرير مجلس الإدارة عن نشاطها واعمالها خلال السنة المالية المنقضية، إخطار البورصة فور حدوث أية تعديلات على البيانات المرافقة لطلب القيد، أو الواردة بتقرير مجلس الإدارة السنوى، إخطار البورصة دورياً ببيان هيكل المساهمين وعددهم، وهيكل مجلس الإدارة، وموقف أسهم الخزينة ، والتغيرات التى طرأت عليها، ملخص قرارات اجتماع مجلس الإدارة، قرارت ومحاضر الجمعية العامة، الإعلان عن قرار التوزيعات، وأية دعاوى قضائية ضد الشركة تتعلق بنشاطها أو أحد أعضاء مجلس الإدارة أو أحد المديرين بها أو أى أحكام تصدر بشأنها، فيما يخص نشاط الشركة.

والملاحظ أن هذه المعلومات يمكن أن تكون مالية أو غير مالية (كمية أو نوعية)، إلا أنها فى جميع الأحوال تقع خارج نطاق القوائم المالية وإيضاحاتها المتممة (مجال المراجعة الخارجية). كما أن الشركات ملزمة بطلب مراجعة أى معلومات، أو بيانات، قبل نشرها للتأكيد على مصداقيتها، حيث يمتنع عليها نشر أية اخبار غير صحيحة أو غير مدققة بهدف التأثير عمداً على الأسعار أو المتعاملين لتحقيق هدف معين.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن هناك الزاماً للشركات المقيدة بالبورصة للافصاح عن بعض المعلومات الأخرى التى تعد مرافقة للقوائم المالية واخطار البورصة بها، وعلى الأخص تقرير مجلس الإدارة وتشكيله، وهيكل المساهمين وعددهم، وملخص اجتماعات الجمعية العمومية، وتوزيعات الارباح، وأية دعاوى قضائية ضد الشركة أو أى أحكام تصدر بشأنها.

[1] الإجراءات التنفيذية لقواعد قيد واستمرار قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية والصادرة من الهيئة العامة للرقابة المالية لسنة 2016، مشروع القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المقيدة ببورصتى القاهرة والاسكندرية الصادرة فى نوفمبر 2006 من قبل الهيئة العامة لسوق المال.

والجدير بالذكر هنا، أنه على الرغم من وجود وجود الزام من قبل القوانين واللوائح المصرية للشركات المقيدة بالبورصة للافصاح عن بعض المعلومات الأخرى المرافقة، إلا أنه يلاحظ عدم وجود الزام من قبل المعنيين بالمهنة فى مصر، بضرورة تفعيل مسئولية مراجع الحسابات عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى يتم مراجعتها، حيث نادراً ما يفى مراجعو الحسابات فى مصر بمسئولياتهم تجاه المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المراجعة المصرى الحالى (رقم 720). مما يدل على وجود فجوة نقص الأداء أيضاً فى بيئة الممارسة المهنية المصرية.

ويخلص الباحث مما سبق أيضاً إلى أن هناك حاجة ملحة وضرورية لإجراء تعديلات على معايير المراجعة المصرية الحالية، وأيضاً اصدار معايير مراجعة جديدة، من أجل مواكبة التطور فى بيئات الممارسة المهنية الدولية، وحتى تتمشى معايير المراجعة المصرية مع معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة. وهو الأمر الذى سوف يصب فى محاولة تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة الموجودة فى مصر.

5/2- أهم آليات تضييق فجوة معايير تقرير مراجع الحسابات فى مصر:

وفقاً للعديد من الدراسات السابقة (Salehi, 2011; Porter et al., 2012; Hassink et al., 2009; Mansour, 2015; Bijleveld, 2008; Porter et al., 2009; philippe et al., 2014)، يمكن القول أنه بالرغم من أن المعايير الدولية للمراجعة تطالب مراجعى الحسابات بشرح مسئولياتهم بشكل واضح في التقرير، إلا أن مستخدمي القوائم المالية قد يسيئون فهم تلك المسئوليات. حيث قد يعتقد المستخدمون أن المراجعين مسئولين عن الوفاء بمجموعة كبيرة جداً من الواجبات والمسئوليات، مما يساهم فى حدوث فجوة توقعات بين مستخدمى تقرير المراجعة، وما يقوم المراجع بآدائه بالفعل.

وقد أوضح (Salehi, 2011) أن الأسباب الرئيسية لوجود فجوة التوقعات في المراجعة تتمثل فى الطبيعة الاحتمالية لعملية المراجعة، والشك فى استقلال مراجع الحسابات، وقصور معايير المراجعة عن تلبية التوقعات المعقولة للمستخدمين،

وقصور هيكل الرقابة الذاتية، ونقص الثقافة وسوء الفهم والتوقعات غير المعقولة للمستخدمين، فيما يتعلق بوظيفة المراجعة ومسئوليات المراجع، بالإضافة إلى أزمة الشركات التي تؤدى إلى توقعات جديدة.

ومن ناحية أخرى، هناك العديد من المداخل التى اقترحتها المنظمات المهنية من أجل تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة، حيث قدمت لجنة كوهين لمسئوليات المراجعين فى توصياتها بعض المداخل لتضييق الفجوة تتمثل فى؛ تطوير وتوسيع دور المراجع، تحسين الاتصال بين المراجع والمستخدمين، المحافظة على استقلال المراجعين، وتنظيم المهنة من أجل المحافظة على جودة ممارسة المراجعة (AICPA, 1978).

وفى نفس السياق أضاف (Reed et al., 2010; Bijleveld, 2008) أنه يمكن أن يتم تنقيح وتعديل فجوة نقص المعايير لأنها ترجع إلى مهنة المراجعة، وبالتالى فمن السهل نسبيا تضييق فجوة التوقعات من خلالها، ويعتبر هذا العنصر الأكثر موضوعية. في حين تعد فجوة المعقولية أكثر المكونات غير الموضوعية، وهى ترجع إلى المستخدمين، وتشكل نسبة كبيرة من فجوة التوقعات. وبالنسبة لفجوة الأداء المنخفض فيجب عدم تجاهلها، رغم أنها تمثل نسبة ضئيلة من فجوة التوقعات، وهى تنشأ من مراجعى الحسابات في الممارسة العملية.

وفى هذا الصدد، أوضح كلا من (Hassink et al., 2009; Bijleveld, 2008) أنه يمكن تضييق فجوة المعقولية من خلال تثقيف وتعليم المجتمع بمسئوليات مراجعي الحسابات. ويمكن تضييق فجوة نقص المعايير من خلال إصدار معايير مراجعة جديدة. وبمعنى آخر تعديل معايير المراجعة ووضع مسئوليات على المراجع تكون معقولة وتتناسب مع ما هو متوقع منه. ويمكن تضييق فجوة نقص الأداء من خلال تدريب المراجعين ورفع مستوى استقلالهم، وتحسين الرقابة على جودة المراجعة.

ويلاحظ هنا تركيز العديد من الدراسات (Bijleveld, 2008; Gray et al., 2011; Mansour, 2015) على معايير المراجعة كأحد المداخل الهامة لتضييق

فجوة التوقعات، حيث ألقت دراسة (Bijleveld, 2008) الضوء على من الذى يجب أن يبادر بتضييق فجوة التوقعات. وقد بدأت بمهنة المراجعة وما ينتمي إليها من هيئات ومنظمات. وأشارت إلى أن تحسين الثقافة بشأن محتوى تقرير المراجعة ومسئوليات مراجع الحسابات، سوف يساهم فى تضييق الفجوة. كما يمكن تضييق الفجوة من خلال وضع مسئوليات أكبر على مراجعى الحسابات وتدعيم استقلاليتهم. وهذه المبادرة هى مسئولية مهنة المراجعة لأنها هى الطرف الأقوى، الذى يستطيع التأثير على كل من منشآت المحاسبة والمراجعة والجمهور، واقناعهم بأن المعايير تعد معقولة. وبالتالى فإن عملية اصلاح المعايير تعد طريقة واضحة وفعالة لتحديد مسئوليات مراجع الحسابات، وتضييق فجوة التوقعات. ولكن من الصعب أن يتم ملاحظة تنفيذها لأنها تحتاج إلى الكثير من الوقت.

كما أكدت دراسة (Mansour, 2015) على أنه يجب التركيز على فجوة نقص المعايير والعمل على إصلاح معايير المراجعة، لأنها تمثل نصف مشكلة فجوة التوقعات. لأن فجوة المعايير هى الفجوة بين ما يمكن توقعه، بشكل معقول من المراجعين، والواجبات الحالية لمراجعى الحسابات، على النحو الذي حدده القانون والإصدارات المهنية. وأضافت الدراسة أن فجوة التوقعات تحدث نتيجة الفارق الزمني بين حدوث التغييرات واستجابة المهنة لها، بالاضافة إلى زيادة توقعات الجمهور.

كما يمكن تضييق الفجوة من خلال توسيع محتوى تقرير المراجعة، بغرض الحصول على معلومات أكثر وضوحاً وتفصيلاً، لأن معظم مسببات فجوة التوقعات تكون مرتبطة بتقرير المراجعة، وبالتالي فإن التزام منشآت المحاسبة والمراجعة بالمعايير والارشادات الجديدة المتعلقة بتقرير المراجعة، سيؤدى إلى تضييق فجوة التوقعات. ومن هنا يجب على واضعي معايير المراجعة إجراء تغييرات كبيرة فى تقرير مراجع الحسابات للحد من سوء الفهم، وتضييق فجوة التوقعات. ومن هذا المنطلق، فقد تبنى الاتحاد الدولى للمحاسبين IFAC مقترحاً لتعديل معايير تقرير المراجعة (IFAC, 2011). وجدير بالذكر أن أولى الخطوت التى سعى بها IFAC

لتضييق فجوة التوقعات تتمثل فى تبنى مشروع الوضوح Clarity Project لمعايير المراجعة الدولية، والتى كان الاصدار الأول له عام 2009.

وفى هذا السياق أيدت العديد من الدراسات الاكاديمية (Gray et al., 2011; Aqel, 2014; Tamoradi and Jaber, 2015) وجهة نظر الاتحاد الدولى للمحاسبين بشأن علاقة تقرير المراجعة بفجوة التوقعات. حيث أشارت إلى وجود اختلافات بين ادراكات المراجعين والمستخدمين فيما يتعلق بمفاهيم ومصطلحات تقرير المراجعة، وهو الأمر الذى يؤدى إلى حدوث الفجوة. وهناك غموض فى دور ومسئوليات المراجعين ومدى ادراك المستخدمين لهذا الدور، حيث يتوقع العديد من المستخدمين قيام المراجعين بضمان أن القوائم المالية دقيقة وخالية تماماً من أى أخطاء. ويرجع ذلك إلى نقص معرفة المستخدمين بمسئوليات المراجع "فجوة المعرفة" Knowledge Gap. واتفقت تلك الدراسات على أن مراجعى الحسابات يعتقدون أن التعديلات التى جاء بها معيار(ISA 720) لسنة 2015، تلقى عليهم مسئوليات إضافية، بخصوص المعلومات الأخرى المرافقة، من شأنها أن تؤدى إلى زيادة الافصاح والشفافية فى تقرير المراجعة، مما يساهم فى تضييق فجوة التوقعات.

ومن هذا المنطلق، يتضح وجود العديد من الآليات التى يمكن استخدامها فى تضييق فجوة التوقعات فى المراجعة، إلا أن معظم الدراسات ركزت على آلية تضييق فجوة نقص المعايير والعمل على إصلاح معايير المراجعة، كأحد المداخل الهامة لتضييق فجوة التوقعات، وذلك من خلال وضع مسئوليات أكبر على مراجعى الحسابات وتدعيم استقلاليتهم، وتعد تلك الآلية هى الأكثر موضوعية والأكثر ملاءمة لبيئة الممارسة المهنية المصرية.

وفى هذا الصدد، يمكن اللجوء إلى العديد من الآليات لتضييق فجوة المعايير فى مصر، فهناك آليات أكاديمية، وآليات مهنية، وآليات أخرى تنظيمية. فبالنسبة للآليات الأكاديمية، يجب على الأكاديمين وأساتذة الجامعات من المحاسبين، تطوير المناهج المتعلقة بالمراجعة، وادخال التعديلات الجديدة التى حدثت فى معايير

المراجعة الدولية لدراستها بشكل جيد داخل المقررات الدراسية، وذلك لتفهم مردود ومبررات وأهمية تلك التعديلات على مهنة المراجعة. ومن ضمن الآليات الأكاديمية أيضاً إعداد مؤتمرات وبرامج تعليمية للمستخدمين والمراجعين، والاتجاه لزيادة البحوث الأكاديمية والتطبيقية لتحديد دور وهدف وظيفة المراجع فى المجتمع المصرى.

وفيما يتعلق بالآليات المهنية، التى يمكن استخدامها لتضييق هذه الفجوة، هناك مسئوليات تقع على عاتق الجهات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة فى مصر، حيث يجب أن يتم تدعيم دور المنظمات المهنية وهيمنتها على مهنة المحاسبة والمراجعة، الضغط فى اتجاه تطوير المعايير لتحديد دور ومسئوليات مراجعى الحسابات، إعادة النظر فى تقرير المراجعة كى يحقق المنفعة والملاءمة والمصداقية للمعلومات، إعداد برامج تدريبيه منظمة ودورية للمراجعين، ضرورة تحديد واجبات المراجع وتعديل توقعات المجتمع عن طريق قيام المنظمات المهنية بإصدار المعايير التى تحكم ذلك وكذا عقد الندوات والمؤتمرات، تفعيل مسئولية مراجع الحسابات الإجتماعية، وتعميق القيم والأخلاق لديه، وتحسين جودة المراجعة والرقابه عليها، والتأهيل العلمى للمراجع وتزويده بالمهارات والمعارف. إلى جانب تفعيل الدور الذى تلعبه المنظمات المهنيه فى تنظيم ورقابة المهنة من خلال رقابة جودة الأداء ووضع المعايير ورقابة مدى الإلتزام بها وبتطبيقها.

وفيما يتعلق بمسئوليات كل من ممارسي مهنة المراجعة، والجهاز المركزى للمحاسبات عن تضييق هذه الفجوة، يجب أن يكون هناك التزام من قبل منشآت المحاسبة والمراجعة بالمعايير والارشادات الجديدة المتعلقة بتقرير المراجعة، حرص مراجع الحسابات على الإلمام بتوقعات مستخدمى القوائم الماليه، وكذا تحسين الإتصال بينه وبين المراجع الداخلى، تقديم مراجع الحسابات تقرير للمنظمات المهنية يوضح فيه أسباب عدم إعادة تعيينه أو عزله من مراجعة شركة معينة لإخلاء مسئوليته، إعتناء مراجع الحسابات بمتابعة جودة الأداء بمكتبه وتطبيق الأساليب المتطورة فى تنفيذ عملية المراجعه بما يتمشى مع المعايير المهنية. كما يجب على كل الممارسين للمهنة الضغط فى اتجاه تعديل معايير المراجعة المصرية الحالية

لتواكب التعديلات الاخيرة فى معايير المراجعة الدولية، كمحاولة لتضييق فجوة المعايير الموجودة فى مصر.

أما بالنسبة للآليات التنظيمية التى يمكن استخدامها لتضييق فجوة المعايير فى مصر، يجب على وزارة الاستثمار، باعتبارها الجهة المصدرة لمعايير المحاسبة والمراجعة فى مصر، توسيع المسئوليات الحالية للمراجع وإجراء توصيف قانونى لمسئوليات وواجبات المراجع، وذلك من خلال التحرك فى اتجاه اصدار قرار بتعديل معايير المراجعة المصرية بوجه عام، ومعيار المراجعة (رقم 720) بوجه خاص، حتى تتمشى مع التعديلات التى حدثت فى معايير المراجعة الدولية.

6/2- خلاصة البحث وأهم التوصيات ومجالات البحث المقترحة:

استهدف البحث دراسة وتحليل ومقارنة كل من معيار المراجعة الدولى (ISA 720) المعدل لسنة 2015، والمتعلق بمسئولية مراجع الحسابات بشأن المعلومات الأخرى فى الوثائق التى تحتوى على القوائم المالية التى تمت مراجعتها، ومعيار المراجعة المصرى الحالى (رقم 720) وفقاً لاخر تعديل له فى عام 2008، والمتعلق بالمعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى تمت مراجعتها، وذلك للوقوف على أهم التعديلات الواردة فى المعيار الدولى المعدل، والتى يجب على الجهات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة فى مصر أن تأخذها فى الاعتبار عند تعديل المعيار المصرى المناظر ليتمشى مع المعيار الدولى.

وفى سبيل ذلك تناول الباحث بالتحليل مفهوم المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية من منظور مهنى، كما قام باستعراض متطلبات أصحاب المصالح بشأن تعديل معيار المراجعة الدولى ISA 720. ثم تناول بعد ذلك مدى استجابة مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولى IAASB لهذه المتطلبات، من خلال توسيع وتوضيح مسئوليات مراجعى الحسابات عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية داخل (ISA 720) المعدل، وأهم التعديلات التى اجراها (IAASB) على هذا المعيار. كما تناول الباحث مفهوم فجوة التوقعات فى المراجعة، ومكوناتها، ومدى ودلالة فجوة معايير المراجعة المصرية بشأن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم

المالية. واخيراً تم استعراض لأهم الآليات التى يمكن استخدامها لتضييق فجوة المعايير الموجودة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية.

وقد خلص البحث إلى أن الطلب المتزايد من جانب أصحاب المصالح على زيادة مستوى افصاح الشركات عن المعلومات الإضافية الأخرى فى التقارير المالية، وعلى زيادة المحتوى المعلوماتى لتقرير المراجعة، قد أدى إلى استجابة الجهات المهنية المنظمة لمهنة المراجعة الدولية لهذا الطلب، وعلى رأسها (IAASB) لإجراء تعديلات على المعايير المتعلقة بتقرير المراجعة، وذلك بهدف توسيع محتوى وشكل تقرير المراجعة بشكل عام، واجراء تعديلات فى مسئوليات وواجبات مراجعى الحسابات بشأن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية بشكل خاص.

ومن ناحية أخرى، توصل البحث إلى عدم وجود رد فعل على المستوى المهنى المصرى لمسايرة تعديلات (ISA 720) المعدل لسنة 2015، فلم يتم اجراء أى تعديل على المعيار المصرى (رقم 720) ليتمشى مع المعيار الدولى المعدل. فضلاً على أن المهنة فى مصر لم تشهد اجراء أى تغييرات على معايير المراجعة منذ فترة طويلة، مما يؤكد على وجود فجوة معايير كبيرة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية بصفة خاصة، واتساع حجم فجوة التوقعات فى المراجعة الخارجية فى مصر بصفة عامة.

وفى هذا الصدد اقترح البحث مجموعة من الآليات الأكاديمية، والمهنية، والتنظيمية التى يمكن استخدامها لتضييق فجوة المعايير فى مصر، وهو الأمر الذى يتطلب ضرورة اتخاذ الإجراءات اللازمة من جانب واضعى المعايير المصرية، من خلال ادخال التعديلات المناسبة على معايير المراجعة المصرية لكى تتمشى مع معايير المراجعة الدولية المعدلة. كما يجب على مراجعى الحسابات الالتزام بآداء واجباتهم ومسئولياتهم المنصوص عليها فى تلك المعايير المعدلة على اكمل وجه, وخاصة مسئولياتهم عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية، بهدف زيادة المحتوى المعلوماتى لتقرير المراجعة تلبيةً لاحتياجات أصحاب المصالح المتزايدة من المعلومات. وبالتالى فإن قيام الجهات التنظيمية فى مصر بتعديل معيار المراجعة

المصرى الحالى (رقم 720) ليتمشى مع نظيره الدولى (ISA 720) المعدل، سوف يؤدى إلى توفير مزيد من الشفافية والمصداقية للمعلومات الأخرى المرافقة، وزيادة مسئولية مراجع الحسابات عن تلك المعلومات، وزيادة إمكانية الإعتماد عليها. مما سينعكس فى النهاية بشكل ايجابى على مستوى إدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات فى المراجعة فى مصر.

أما فيما يتعلق بأهم توصيات البحث، فإنه في ضوء أهداف البحث وحدوده ومشكلته وما خلص إليه، يوصى الباحث بإلتزام الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بالإفصاح عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية فى تقاريرها المالية، وذلك تلبية للطلب المتزايد من جانب أصحاب المصالح على زيادة المعلومات المفصح عنها فى التقارير المالية المنشورة للشركات، مما يؤدى إلى تحسين المحتوى المعلوماتى للتقارير المالية. ويجب أن يتأكد مراجعو الحسابات من إلتزام إدارات الشركات، التي يقومون بمراجعة قوائمها المالية، بالإفصاح عن المعلومات الأخرى التى تلزم بها القوانين واللوائح وقواعد القيد والشطب وقرارات مجلس ادارة هيئة الرقابة المالية والبورصة المصرية ذات الصلة. كما يجب إعادة النظر فى معايير المراجعة المصرية ككل، لإجراء التعديلات اللازمة عليها حتى تواكب المعايير الدولية. ضرورة إلتزام منشآت المحاسبة والمراجعة بالمعايير والإرشادات الجديدة المتعلقة بتقرير المراجعة. تفعيل الدور الرقابى لوحدة الرقابة والاشراف على مكاتب المحاسبة والمراجعة للشركات المقيدة بالبورصة، وذلك من خلال تفعيل رقابة جودة الأداء ووضع المعايير ورقابة مدى الإلتزام بها وبتطبيقها. زيادة الإتصال فى بيئة المراجعة وتنمية البعد التعليمى والإعلامى عن دور المراجع ومسئولياته.

وأما فيما يتعلق بمجالات البحث المقترحة، فإنه في ضوء أهداف ومشكلة وحدود هذا البحث وما انتهي إليه من نتائج وتوصيات، يعتقد الباحث بوجود بعض مجالات البحث المستقبلية ذات الصلة، أهمها ما يلي:

- دراسة وتحليل أثر الإفصاح عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية على قرارى الاستثمار ومنح الائتمان.

- دراسة تأثير تفعيل معيار المراجعة الدولى (ISA 720) المعدل على إدراك أصحاب المصالح لفجوة التوقعات فى المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية (دراسة ميدانية).
- دراسة أثر الإفصاح عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية بالنسبة للشركات غير المقيدة بالبورصة على إدارة الارباح.
- دراسة أثر مستوى الإفصاح عن المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية على قيمة الشركات المقيدة بالبورصة.

قائمة المراجع

المراجع العربية:

- الصيرفي، أسماء أحمد، 2015، **أثر مدى وفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية ومستوى التزام محاسبيها الماليين أخلاقياً على جودة تقاريرها المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية**، رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة – جامعة دمنهور.
- المطيرى، فلاح حمود شرار، 2010، **الأهمية النسبية للافصاح المحاسبى فى اتخاذ قرارات الاقراض: دراسة تطبيقية على البنوك التجارية الكويتية**، رسالة ماجستير، كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط.
- المليجى، ابراهيم السيد، 2007، "دراسة ميدانية لآراء المستثمرين والمحللين الماليين فى مسئولية مراقب الحسابات فى مصر عن الحكم على مقدرة المنشأة على الاستمرار فى النشاط"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، ملحق العدد الثانى، المجلد 44، سبتمبر، ص: 1- 52.
- الهيئة العامة لسوق المال، 2006، **القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات المقيدة ببورصتي القاهرة والإسكندرية**.
- الهيئة العامة للرقابة المالية، 2016، **قواعد قيد واستمرار قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية**. وفقا لآخر تعديل بموجب قرار رقم 138 لسنة 2016، متاح على:

http://www.cma.gov.eg

- خداش، حسام الدين؛ ابراهيم سليمان عمر الزوى، محمود نصار، 2011، "اثر تعديلات معيار التدقيق الدولى رقم 700 المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضييق فجوة التوقعات دراسة ميدانية: لآراء مدققى الحسابات ومعدى القوائم المالية فى شركات القطاع المالى والمستثمرين المؤسسيين والأكاديميين" **المجلة الأردنية فى ادارة الاعمال**، المجلد 7، العدد4، ص: 594-624.

- عبد الله ، ياسر محمد أحمد، 2014، **أثر تطوير المحتوى المعلوماتى لافصاح الشركات المقيدة فى البورصة المصرية عن المخاطر على قرارى الاستثمار فى الأسهم ومنح الائتمان- دراسة تجريبية**، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة دمنهور.
- على ، عبد الوهاب نصر، 2009، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة**، الإسكندرية، الدار الجامعية.
- _____، 2010 / 2011، **دور مراقب الحسابات فى كشف الغش والفساد وغسل الأموال** ، الإسكندرية ، الدار الجامعية.
- _____، 2014، "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.
- قانون شركات الأموال، الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة، **قانون رقم 159 لسنة 1981** ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير شئون الاستثمار والتعاون الدولى رقم 96 لسنة 1982.
- قانون سوق رأس المال، **قانون رقم 95 لسنة 1992** ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم 135 لسنة 1993، والقوانين والقرارات المكملة وأحكام المحكمة الدستورية العليا.
- وزارة الاستثمار، 2008، **معيار المراجعة المصرى رقم (720): المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى تمت مراجعتها**، المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى الصادرة بقرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم 1300 لسنة 2008.

المراجع الاجنبية:

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 1978, **The report of the commission on auditors' responsibilities**, (Cohen committee report), New York.
- Aqel, S., 2014, "Independent Auditor's Report: Messages Conveyed and Implications", **Accounting and Auditing,** Acta Universitatis Danubius. Œconomica, 10 (5): 5-17.
- Arens, A.A., R.J. Elder, and M. S. Beasley, 2014, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, (15 Edition), Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall.
- Asare, S. K., and A. M. Wright , 2009, "Investors', auditors', and lenders' understanding of the message conveyed by the standard audit report on the financial statements", **Accounting Horizons**, 26 (2): 193-217.
- Backof, A. G., K. Bowlin, and B. M. Goodson, 2014, "The Impact of Proposed Changes to the Content of the Audit Report on Jurors' Assessments of Auditor Negligence", (August), Available at: SSRN 2446057.
- Banghoj, J., and Plenborg, T., 2008, "Value relevance of voluntary disclosure in the annual report", **Accounting and Finance**, 48 (2):159-180.
- Bedard, J. C., S. Sutton, V. Arnold, and J. R. Phillips, 2012, "Another piece of the "expectations gap": What do investors know about auditor involvement with information in the annual report?", **Current Issues in Auditing**, 6 (1): A17–A30.
- Bijleveld J., 2008, "The Audit Expectation Gap 'Who takes what initiative", **Unpublished working paper**, Faculty of Economics and Business studies, University of Amsterdam, Available at: http://dare.uva.nl/cgi/arno/show.cgi?fid=129278
- Brazel, J., K. Jones, and M. Zimbelman, 2009, "Using nonfinancial measures to assess fraud risk", **Journal of Accounting Research**, 47 (5): 1135–1166.

- CFA Institute, 2010, **Independent Auditor's Report Survey Results**, Available at: https://www.cfainstitute.org/Survey/independent_auditors_report_survey_results.pdf.
- Cohen, J., L. Holder-Webb, L. Nath, and D.Wood, 2011, "Retail Investors' perceptions of the decision- usefulness of economic performance, governance, and corporate social responsibility disclosures", **Behavioral Research in Accounting**, 23 (1): 109-129.
- Coram, P., 2010, "The Effect of Investor Sophistication on the Influence of Nonfinancial Performance Indicators on Investors" Judgments", **Accounting and Finance**, 50 (2): 263-280.
- Coram, P., and Monroe G., 2004, "The Joint Effect of Voluntary Non-Financial Disclosure and Assurance on Company Valuation Judgments", **Seminar participants at The Australian National University,** The University of Melbourne and The University of New South Wales.
- Dilling, P. F. A., 2010, "Sustainability Reporting in a global context: what are the characteristics of corporations that provide high quality sustainability reports an empirical analysis", **The International Business & Economics Research Journal**, 9 (1) (January): 19-30.
- Doxey, M. M., 2014, "The Effects of Auditor Disclosures Regarding Management Estimates on Financial Statement Users' Perceptions and Investments", **Working Paper**, (June), Available at: http://ssrn.com/abstract=2181624.
- Feng, N. C., M. Pevzner, J. Robertson, and M. Yahya-Zadeh, 2013, "Comments by the Auditing Standards Committee of the Auditing Section of the American Accounting Association on International Standard on Auditing (ISA) 720 (Revised), The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing or Accompanying

Audited Financial Statements and the Auditor's Report Thereon", **Current Issues in Auditing**, 7 (2): C1–C6.

- Godsell, D., 1992, "Legal liability and the audit expectation gap", **Singapore Accountant**, 8 (3) (November): 25-28
- Gómez-Guillamón, A. D., 2003, "The usefulness of the audit report in investment and financing decisions", **Managerial Auditing Journal**, 18 (6/7): 549-559.
- Gray, G. L., and N. V. Ratzinger, 2010, "Perceptions of preparers, users and auditors regarding financial statement audits conducted by Big 4 accounting firms", **International Journal of Disclosure and Governance,** 7 (4): 344–363.
- Gray, G. L., J. L. Turner, P. J. Coram, and T. J. Mock, 2011, "Perceptions and Misperceptions Regarding the Unqualified Auditor's Report by Financial Statement Preparers, Users, and Auditors", **Accounting Horizons**, 25 (4) (December): 659–684.
- Hassink, H. F., Bollen, L. H., Meuwissen, R. H., & de Vries, M. J., 2009, "Corporate fraud and the audit expectations gap: A study among business managers", **Journal of international accounting, auditing and taxation,** 18(2), 85-100.
- Hollie, D., J. Livnat, and B. Segal, 2011, "Earnings revisions in SEC filings from prior preliminary announcements", **Journal of Accounting**, **Auditing & Finance**, 27 (1): 3–31.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2009, **The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an audit of Financial Statements**, ISA 240, Available at: www.ifac.org.
- **———————————————**, 2009, **The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information**, ISA 720, (December), Available at: http://www.kacr.cz/file/2225/isa-720-revised.pdf
- **———————————————**, 2015, **The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information**, ISA 720 (Revised), (April), Available at:

http://www.kacr.cz/file/2225/isa-720-revised.pdf

- 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 statement. **Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, Part I, New York: IFAC**. 561–79.
- **———————————————**, 2011, "**Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change**" ,Consultation Paper, New York, NY: IFAC.
- Ioannou, I., and G. Serafeim, 2015, "The Impact of Corporate Social Responsibility on Investment Recommendations: Analysts' perceptions and shifting institutional logics", **Strategic Management Journal**, 36 (7) (July): 1053-1081.
- Kabajeh, M. A., A. M. Al Shanti, F. N. Dahmash, and A. S. Hardan, 2012, "Informational Content of Auditor's Report and its Impact on Making Decisions from Lenders and Management's View in the Jordanian Industrial Public Firms", **International Journal of Humanities and Social Science**, 2 (14) (July): 93- 103.
- Mahadevaswamy, G.H, and M. Salehi, 2008, "Audit Expectation Gap in Auditor Responsibilities: Comparison between India and Iran", **International Journal of Business and Management**, 3 (11) (November): 134-146.
- Mansour N. M., 2015, "The Expectation Gap in Auditing", **Research Journal of Finance and Accounting**, 6 (8), Available at: www.iiste.org.
- Mock, T. J., J. Bedard, P. J. Coram, S. M. Davis, R. Espahbodi, and R. C. Warne, 2013, "The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis and Implications", **Auditing: A Journal of Practice & Theory American Accounting Association**, 32 (1): 323–351.
- Orens, R., and N. Lybaert, 2010, "Determinants of sell-side financial analysts' use of non-financial information", **Accounting and Business Research**, 40 (1): 39–53.

- Pany, K., L. Pringle, and J. Zhang, 2010, "Reporting on Other and Required Supplementary Information in Documents Containing Audited Financial Statements", **The CPA Journal**, 80 (11) (November): 36-39.
- Philippe, L., J. Bédard, and P. Bera, 2014, "The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report: Evidence from an Eye-tracking Study", **Working Paper** , (May 26), Available at: http://www.isarhq.org/2014_downloads/papers/ISAR2014_Sirois_Bedard_Bera.pdf.
- Porter, B., C. Ó hÓgartaigh, and R. Baskerville, 2009, "Report On Research Conducted in The United Kingdom and New Zealanda in 2008 Investigating The Audit Expectation-Performance Gap and Users' Understanding Of, and Desired Improvments to The Auditor's Report", **Working Paper,** (September), Available at: http://www.ifac.org/system/files/downloads/Porter_et_al_Final_Report_Combined.pdf
- Porter, B., 2012, "An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap", **Accounting and Business Research**, 24 (93) (Feb.): 49-68.
- Radebaugh, L. H., and S. Gray, 2001, "International Accounting and Multinational Enterprises", (5 th Ed.), New York: **John Wiley and Sons**, Inc, P. 296.
- Reed, R.O., C. C. Bienstock, and K. F. Turner, 2010, "An Application of the Conceptual Model of Service Quality to Independent Auditing Services", **The Journal of Applied Business Research,** 26 (4): 1-7.
- Roberts, C., P. Weetman, and P. Gordon, 2002, "International Financial Accounting: A Comparative Approach", 2d., **Essex: Pearson Education Ltd**, P.281, Available at: http://www.books.mec.biz/tmp/books/XKFQ41HIIS5E4HZNX3HL.pdf

- Salehi, M., 2011, "Audit Expectation Gap: Concept, Nature and Trace", **African Journal of Business Management,** 5 (21) (September): 8376-8392, Available at
- http://www.academicjournals.org/AJBM
- Simnett, R., and A. Huggins , 2014, "Enhancing the Auditor's Report: To What Extent is There Support for the IAASB's, Proposed Changes?", **Accounting Horizons**, 28 (4): 719–747.
- Tamoradi, F., and J. M. Mosaee, 2015, "Causes a Gap Between the Expectations of Auditors and Users of Audit Reports", **Journal of Research in Business, Economics and Management**, 3 (1) (June 12), Available at: www.scitecresearch.com.
- Weirich, T. R., and A. Reinstein, 2014, "The PCAOB's Proposed New Audit Report", **The CPA Journal**, 84 (4) (April): 24-29.
- Wheelan, H., J. Gifford, J. Bergan, R. Sullivan, R. Crossley, J. Kozak, and T. Kessler, 2008, "Integrating ESG into Mainstream portfolios", Available at: www.responible-investor.com.
- Wheeler, S. W., S. J. Cereola, and T. J. Louwers, 2014, "The Impact of Auditor Association on Client Multi-Venue Disclosure Transparency", **Current Issues in Auditing**, 8 (2): A1–A9.
- Zambon, S., 2003, **Study on the Measurement of Intangible Assets and Associated Reporting Practices**, Brussels, Belgium: European Commission.

ملحق البحث

مقارنة بين معيار المراجعة المصرى (رقم 720)، ومعيار المراجعة الدولى المعدل 720 ISA

وجه المقارنة	المعيار المصرى الحالى 720	المعيار الدولى المعدل 720 ISA
النطاق	يتناول المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى تمت مراجعتها.	يتناول مسئوليات مراجع الحسابات المتعلقة بالمعلومات الأخرى الواردة بالتقرير السنوى للشركة.
الهدف	قيام مراجع الحسابات بقراءة المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى قام بمراجعتها، لتحديد أية اختلافات هامة بينها وبين القوائم المالية.	قيام مراجع الحسابات بقراءة والأخذ فى الاعتبار ما اذا كان هناك عدم اتساق جوهرى بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية، ما اذا كان هناك عدم اتساق جوهرى بين المعلومات الأخرى ومعرفة واستنتاجات المراجع التى يحصل عليها أثناء عملية المراجعة، استجابة المراجع بشكل ملائم عندما يتوصل لوجود أخطاء جوهرية أو يكون المراجع بطريقة ما على علم بوجود أخطاء جوهرية فى المعلومات الأخرى، قيام المراجع بالتقرير عنها، حيث يجب أن يحتوى تقرير المراجع على بيان بما اذا كان المراجع قد وجد أخطاء جوهرية بالمعلومات الأخرى ووصف لتلك الاخطاء.
تعريف المعلومات الأخرى	هى المعلومات المالية وغير المالية والتي تدرجها المنشأة بالكتيب السنوى، إما عن طريق القانون أو العرف.	هى المعلومات المالية وغير المالية (غير القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات في هذا الشأن) ، والتي يتم تضمينها فى التقرير السنوى للشركة.
أمثلة على المعلومات الأخرى	تقرير الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة، الملخصات المالية، بيانات الموظفين، النفقات الرأسمالية	ذكر امثلة للمبالغ والبنود الأخرى التى قد تشتمل عليها المعلومات الأخرى بشكل موسع

وجه المقارنة	المعيار المصرى الحالى 720	المعيار الدولى المعدل ISA 720
	المخططة، النسب المالية، أسماء الموظفين والمديرين، بيانات ربع سنوية	
1-مسئولية مراجع الحسابات فى حالة الحصول علي المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير مراجع الحسابات	الاستجابة بشكل مناسب فى حالة وجود عدم اتساق جوهرى بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية، حيث يجب على المراجع أن يحدد ما اذا كانت القوائم المالية التى قام بمراجعتها تحتاج إلى تعديل أم أن المعلومات الأخرى هى التى يجب تعديلها. وليس على المراجع أية مسئولية فى اقرار مدى دقة عرض المعلومات الأخرى.	تقرير المراجعة سوف يتضمن دائماً فقرة منفصلة للمعلومات الأخرى، عندما يحصل المراجع على بعض أو كل المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المراجع. توسيع مجهود العمل الذى يقوم به المراجع والمتعلق بالمعلومات الأخرى، حيث يقارن بعض القيم أو البنود المختارة فى المعلومات الأخرى بنفس القيم أو البنود فى القوائم المالية. ويقوم باعداد تقرير بنتائج الإجراءات التى قام بها بشأن المعلومات الأخرى. ويقوم بعمل بيان بعدم وجود ما يتم التقرير عنه بشأن المعلومات الأخرى.
فى حالة ضرورة تعديل القوائم المالية	فى حالة رفض الإدارة هذا التعديل يجب على مراجع الحسابات ابداء رأى متحفظ أو معاكس فى تقريره.	لم يتغير
فى حالة ضرورة تعديل المعلومات الأخرى	فى حالة رفض الإدارة إجراء هذا التعديل، يجب على المراجع أن يطلب التشاور مع طرف ثالث مؤهل. وإما أن يدرج فى تقرير المراجعة فقرة توضيحية تبين عدم الاتساق الجوهرى، أو عدم اصدار تقرير المراجعة، أو الإنسحاب من التكليف.	فى حالة رفض الإدارة إجراء هذا التعديل، يجب على المراجع توصيل ذلك للمسئولين عن الحوكمة. وفى حالة عدم التصحيح فإما أن يقوم المراجع بالاخذ فى الاعتبار الاثار المترتبة على كيفية معالجة الاخطاء الجوهرية غير المصححة فى تقرير المراجعة، أو الإنسحاب من التكليف.
2-مسئولية المراجع فى حالة الحصول	فى حالة وجود عدم اتساق جوهرى بين المعلومات الأخرى والقوائم المالية، يجب على المراجع أن يحدد	بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة، يجب على المراجع تحديد المعلومات التى يتوقع الحصول عليها بعد تاريخ تقرير

وجه المقارنة	المعيار المصرى الحالى 720	المعيار الدولى المعدل ISA 720
على المعلومات الأخرى بعد تاريخ التقرير	ما اذا كانت القوائم المالية التى قام بمراجعتها تحتاج إلى تعديل أم أن المعلومات الأخرى هى التى يجب تعديلها.	المراجع. ويجب أن يقوم المراجع بأداء اجراءات اخرى، لتحديد ما اذا كانت الاخطاء الجوهرية موجودة بالمعلومات الأخرى، أو موجودة بالقوائم المالية، أو أن فهم المراجع للشركة وبيئتها يحتاج إلى تحديث.
فى حالة ضرورة تعديل القوائم المالية	يجب اتباع الارشادات الواردة فى معيار المراجعة رقم (560) الاحداث اللاحقة.	يستجيب المراجع بشكل ملائم وفقا لمعايير المراجعة الأخرى ومسئوليته المتعلقة بالاحداث اللاحقة.
فى حالة ضرورة تعديل المعلومات الأخرى .	فى حالة قبول الإدارة هذا التعديل، يجب على المراجع القيام بالإجراءات التى تفحص الخطوات التى اتخذتها الإدارة للتأكد من أن الافراد الذين استلموا القوائم المالية السابق اصدارها وتقرير المراجع عنها والمعلومات المرافقة لها، قد اخطروا بالتعديل فى هذه المعلومات. وفى حالة رفض الإدارة إجراء هذا التعديل، يجب على المراجع اخطار المسئولين عن الحوكمة كتابة عن قلقه بشأن المعلومات الأخرى والحصول على استشارة قانونية.	فى حالة عدم تصحيح المعلومات الأخرى بعد الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة يجب اتخاذ الإجراءات المناسبة وطلب استشارة قانونية؛ وفقا للحقوق والالتزامات القانونية للمراجع، وذلك للفت انتباه المستخدمين بوجود أخطاء جوهرية غير مصححة.