

تحليل العلاقة بين العناية المهنية للمراجع الخارجي وجودة التقرير عن القوائم المالية

مروة فوزي عبد العزيز

الملخص :

تناولت الباحثة في هذا الفصل ماهية العناية المهنية، موضحةً أنها تعنى قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، بما يساعد على تخفيض معدل عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وأصحاب المصالح في ظل انفصال الملكية عن الإدارة ومن ثم حمايتهم، أخيراً وضحت الباحثة علاقة جودة التقرير عن القوائم المالية بالعناية المهنية التي يبذلها المراجع خاصة في ظل معيار المراجعة رقم ٧٠٠ المنقح موضحةً الفرق بينه وبين المعيار القديم ، وقامت باختبار الفرض الخاص بالدراسة ميدانياً ، وقد أكدت على عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية بين فئات الدراسة حول أهمية توافر متطلبات تطوير مستويات العناية المهنية للمراجع الخارجي لزيادة جودة التقرير عن القوائم المالية.

الكلمات الرئيسية : العناية المهنية

مقدمة :

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association (AAA) عملية المراجعة على أنها عملية ممنهجة ومنظمة لجمع وتقييم الأدلة والقرائن المتعلقة بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية بشكل موضوعي، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج مع المعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج العملية.

تحظى جودة مراجعة القوائم المالية باهتمام الكثير من الباحثين وكذلك الممارسين لمهنة المراجعة، حيث أن تحقق جودة مراجعة القوائم المالية تؤدي الى اطفاء قدرًا كبيرًا من الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية، ليس فقط في تقرير المراجعة وإنما أيضًا في المعلومات المالية التي تحتويها القوائم المالية للمنشأة محل المراجعة،

مما ينعكس على قرارات مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ العديد من القرارات الاستثمارية.

يعتبر بذل المراجع المستوى المعقول من العناية المهنية من المتطلبات الأساسية لعمل مراجع الحسابات حتى يؤدي واجباته تجاه جميع الأطراف المستفيدة من القوائم المالية التي تومن لهم معلومات مالية تساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، فإخلال المراجع وعدم التزامه بمسئوليته المهنية وبذل مستوى العناية المهنية الكافي من شأنه أن يخلق فجوة للتوقعات بينه وبين مستخدمي تقرير المراجع، بالإضافة الى تعرضه للعديد من المساءلات سواء قانونية أو مهنية.

مما سبق جاء الاهتمام بجودة الأداء المهني للمراجع الخارجي من قبل الباحثين والأكاديميين والممارسين للمهنة، نتيجة للدور الهام الذي تلعبه في دعم الثقة والمصدقية للقوائم المالية، وتوفير تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية، والعمل على تخفيف مشاكل الوكالة، والمساهمة في تدنية عدم تماثل المعلومات.

أهداف البحث :

يمثل الهدف الرئيسي من البحث تحليل العلاقة بين العناية المهنية للمراجع الخارجي وجودة التقرير عن القوائم المالية وذلك من خلال مجموعة من الأهداف الفرعية :

- ١- توضيح ماهية العناية المهنية للمراجع الخارجي (مفهوم – أهمية)
- ٢- المقارنة بين معيار رقم ٧٠٠ المنقح والمعيار ٧٠٠ ، وأهميته في تحسين جودة التقرير عن القوائم المالية
- ٣- توضيح تأثير المعيار المنقح على العناية المهنية للمراجع ومن ثم على جودة التقرير النهائي

فروض البحث :

في ضوء تحقيق أهداف البحث قامت الباحثة باشتقاق الفرض البحثي الآتي:
لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء فئات الدراسة حول أهمية توافر

متطلبات تطوير مستويات العناية المهنية للمراجع الخارجي لزيادة جودة التقرير عن القوائم المالية"

خطة البحث :

أولاً: دور العناية المهنية للمراجع الخارجي في جودة التقرير عن القوائم المالية
ثانياً: دراسة مقارنة للمعيار ٧٠٠ المنقح والمعيار القديم وأثره على العناية المهنية للمراجع الخارجي
ثالثاً: دراسة الميدانية لاختبار العلاقة بين العناية المهنية للمراجع الخارجي وجودة التقرير عن القوائم المالية

اولا :دور العناية المهنية للمراجع الخارجي في جودة التقرير عن القوائم المالية

تعرف العناية المهنية بأنها الطريقة التي يؤدي بها مهمة المراجعة بأقل درجة ممكنة من المخاطر المحتملة، وقد حظيت العناية المهنية باهتمام كبير من قبل كل الجامعات المهنية، خاصة مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)، منذ أن أصدرت لجنة معايير المراجعة التابعة للمجمع معايير المراجعة وقواعد أخلاق المهنة، فيما يلي شرح مفهوم العناية المهنية من وجهة نظر العديد من الدراسات، كما أشارت دراسة (د.سمير كامل، ٢٠٠٨)^١ أن العناية المهنية للمراجع تعنى قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، بما يساعد على تخفيض معدل عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة، ومن ثم حماية مصالح المستهلكين، وفي نفس السياق قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بوضع معيار الغش والخطأ رقم (٢٤٠) حيث أشار الى أن المفهوم العلمى لجودة الأداء المهني يعتمد على قدرة المراجع على اكتشاف المخالفات المالية في النظام المحاسبي للعميل والتقرير عن ذلك.

يعتبر تقرير مراجع الحسابات هو وسيلة توصيل المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوي للشركة، وهو الرأى الفنى الانتقادي المحايد للمراجع على القوائم محل المراجعة^٢، ولا تقتصر أهمية تقرير مراجع الحسابات على أهميته للمساهمين أو أصحاب المصالح فقط ، بل له أهمية لمراجع الحسابات نفسه، حيث

يعتبر التقرير دليلاً أو مؤشراً على انجازه العمل المكلف به بمراجعة القوائم المالية لشركة، كما يعتبر التقرير الذي يقدمه المراجع له أهمية كبرى لإدارة الشركة، لأنه دليل على وفائها بمسئولياتها عن اعداد القوائم المالية للشركة، كما أنه مؤشر على مدى التزام الادارة بالمبادئ المحاسبية عامةً، ومعايير المحاسبة المصرية خاصة، وكذا القوانين واللوائح ذات الصلة في اعداد ونشر القوائم المالية للشركة، كما أن رأى مراجع الحسابات خاصةً الرأى النظيف دليل على أن الادارة لم ترتكب تحريفاً جوهرياً في القوائم المالية.

وهناك أهمية أخرى لتقرير مراجع الحسابات للمنظمات المهنية والمعنية بتطوير المهنة، من خلال اصدار الارشادات المحاسبية والمهنية، وعقد الدورات التدريبية لمراجعي الحسابات للارتقاء بمستواهم المهني العلمي والعملية، كما أنها تمكن هذه المنظمات من متابعة مدى التزام مراجع الحسابات المنتمي إليها بمعايير اعداد وعرض التقرير، وتحدد من خلالها ما اذا كانت هناك حاجة لإصدار ارشادات جديدة لتطوير التقرير من عدمه.

بالرغم مما سبق من اهتمام المنظمات المعنية والمراجعين أنفسهم باعداد التقرير الا أن اعداد التقارير يتعرض للعديد من المخاطر، تنشأ مخاطر التقارير المالية نتيجة تدخل الادارة المتعمد للتأثير على المركز المالي للمنشأة من خلال اعداد تقارير مالية احتيالية مستخدمة في ذلك العديد من التحريفات الجوهرية بالتقارير المالية، يجد المتتبع للاصدارات المهنية سواء الدولية أو الأمريكية، أن مخاطر التحريفات الجوهرية تشير الى مخاطر ان تكون القوائم المالية محرفة تحريفاً جوهرياً، ويقصد بمصطلح تحريف كما عرفه معيار المراجعة الدولي (IAS,2015) أنه الاختلاف بين مقدار أو تصنيف أو عرض أو الإفصاح عن هذا العنصر وفقاً لهيكل التقرير المالي، ويمكن أن تكون هذه التحريفات متعمدة فتسمى غشاً أو غير متعمدة فتسمى أخطاءً.

وتنشأ تلك المخاطر نتيجة لمخاطر التلاعب في الأرباح ومخاطر حوكمة الشركات، حيث تتحول ادارة الأرباح الى تلاعب في الأرباح بالاعتماد على بعض

الممارسات المحاسبية الاحتمالية وذلك بوصف موجودات والتزامات ودخل منشآت الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية لتحقيق أحد أهدافها^٢، وذلك في ظل وجود هيكل ضعيف للحوكمة أو غير فعال، وبالتالي تصبح القوائم المالية قوائم احتمالية أو مضللة نتيجة التضليل المتعمد من خلال الاحتيال والتصرفات غير القانونية وغير الأخلاقية للشركات، مما قد يفقد هذه القوائم عنصر النزاهة، مما سبق يترتب عليه تولد خطر المراجعة الناتج عن خطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية^٣، من ثم فإن قيام المراجع باكتشاف التحريفات الهامة وغير متعمدة في القوائم المالية من شأنه أن يعود بالنفع اقتصادياً على المجتمع ويساعد في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

هنا يجب أن يقوم مراقب الحسابات بأداء إجراءات المراجعة لتقييم خطر تلك التحريفات الهامة والمؤثرة، محاولاً الحد من خطر عدم الاكتشاف بأداء إجراءات مراجعة اضافية استناداً على هذا التقييم، وتتضمن عملية المراجعة ممارسة الحكم المهني في وضع أسلوب للمراجعة من خلال التركيز على الأخطاء التي يمكن حدوثها (مثل ماهي التحريفات التي يمكن أن تنشأ) على مستوى التأكيد، والقيام بإجراءات المراجعة في ضوء الأخطار التي تم تقييمها وذلك للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة.

مما سبق تظهر أهمية العناية المهنية للمراجع حيث أكدت العديد من الدراسات ذلك منها دراسة (د.أسامة عمر جعارة، وآخرون، ٢٠١٣)° أنه كلما زادت خبرة وكفاءة المراجع وأمانته كلما زاد تبعاً لذلك حالات الكشف عن التحريفات الجوهرية، وقدرته على مواجهة حالات الغش والاحتيال واعتراضها، كما كشفت هذه الدراسة عن ضرورة إجراء مسح شامل للمنشأة المراد مراجعة بياناتها المالية قبل تنفيذ عملية المراجعة الميدانية، للمساعدة في وضع خطة وبرنامج المراجعة، مع ضرورة الاطلاع على النشرات والتعليمات والتعديلات الصادرة عن الهيئات المهنية المنظمة لقواعد المهنة وأصولها، وحث المراجع على الفهم والوعي العميق لطبيعة مهام فريق العمل واتباع الطرق المثلى في انجاز المهام بدقة.

كما يمكن القول بأنه كلما زاد مستوى العناية المهنية للمراجع، كلما انخفض معدل التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، على صعيد آخر ترتفع جودة وكفاءة عملية المراجعة، وهذا ما أكدته دراسة (Lobo G., and ZhaoY.,2013)^٦ انخفاض التحريفات الهامة في التقارير المالية مع زيادة جهود عملية المراجعة، حيث يتطلب تحقيق جودة التقارير المالية عن أعمال الشركة تحقيق ثلاثة أنواع من الجودة وهي: جودة صياغة التقرير من حيث اختيار كلمات واضحة ومفهومة، وجودة المحتوى من حيث خلو التقارير من الأخطاء الجوهرية بالإضافة الى الاكتمال والدقة، وجودة عرض التقرير من حيث التوقيت المناسب والاتساق والثبات والحياد والشفافية. ثانياً: دراسة مقارنة للمعيار ٧٠٠ المنقح والمعيار القديم وأثره على العناية المهنية للمراجع الخارجي

نظراً لأهمية الدور الذي يلعبه المراجع في تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية من ثم تحقيق جودة التقارير المالية، فإنه تم إضافة فقرة جديد في المعيار رقم (٧٠٠) المنقح وجاءت الفقرة بعنوان مسؤولية مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية وتتضمن هذه الفقرة صراحةً: تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، سواء كانت بسبب الغش أو الأخطاء، ودور المراجع في تصميم وأداء إجراءات المراجعة كاستجابة لهذه المخاطر، وجهوده في الحصول على أدلة المراجعة التي تعتبر كافية وملائمة لتوفير أساس لبدء الرأي^٧ مما سبق و للأهمية البالغة للتقرير المقدم من قبل مراجعي الحسابات، فإن المنظمات المهنية تسعى باستمرار لتطوير تقرير مراجع الحسابات ومن أهم دوافع تطوير تقرير مراقب الحسابات:

- كون المراجعة نظام تفاعلي يؤثر ويتأثر بمتغيرات بيئة تشغيله، ومن أهم هذه المتغيرات ثقافة وتشكيلة وتباين احتياجات أصحاب المصلحة من مخرجات عملية المراجعة الخارجية، بالإضافة الى السمات الاقتصادية والثقافية والأكاديمية والتنظيمية المهنية الوطنية.

- مواجته المهنة من أزمة بشأن المصادقية وفقدان الثقة نتيجة تزايد الأزمات المالية والاقتصادية على المستوى المحلي (شركات توظيف الأموال، وعلى المستوى العالمي (شركة انرون، شركة وورلد كوم) .
- كثرة الدعاوي القضائية ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة
- عدم ملاءمة بعض العبارات الواردة بمعيار المراجعة الدولي الخاص بتقرير المراجعة عن القوائم المالية للممارسة المهنية في مصر في ضوء المتطلبات القانونية والمهنية^٨ .

جاءت دراسة (Theis,2016)^٩ تؤكد على ماسبق حيث توصلت الى أن المعلومات الاضافية في تقرير المراجع ، من المتوقع أن تعزز من القيمة الاعلامية لهذا التقرير ، ومن ثم زيادة فائدته لمستخدمي القوائم المالية .

من خلال عرض بعض الدوافع التي أدت الى ضرورة تطوير تقرير مراقب الحسابات قام الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بتبني مشروع الوضوح ClarityProject لمعايير المراجعة الدولية ISAs والتي صدر الاصدار الأول منها عام ٢٠٠٩، ومن خلال الاستجابات والردود التي تم تجميعها إتضح أن هناك ضرورة ملحة لتعديل معايير تقرير المراجعة، وهو ما أدى الى تبني مقترحاً جديداً لتقرير مراجع الحسابات، تم اصداره للتعليق عليه في مايو ٢٠١١، وكان بعنوان "تحسين قيمة تقرير مراقب الحسابات: استكشاف الآراء حول التغيير"، وتم تلقي الردود حتى ١٦ سبتمبر ٢٠١١، ثم قدم IAASB دعوة للتعليق على التحسينات المقترحة لتقرير مراجع الحسابات في يونيو ٢٠١٢، وبلغت عد التعليقات ١٦٢ تعليفاً، وتم نشر النسخة المبدئية (المسودة) لمعايير المراجعة المنقحة في يونيو ٢٠١٣، ولقد تم اصدار معيار المراجعة الدولي (٧٠٠) المنقح في صورته النهائية في ١٥/١٥/٢٠١٥، وتم تفعيله اعتباراً من ١٥/١٢/٢٠١٦، ويختص هذا المعيار بحالة التقرير برأى نظيف أو التقرير برأى غير متحفظ، وبلا شك فان هذا المعيار شمل تعديلات جديدة على هذا التقرير سواء شكلية أو موضوعية، يمكن بلورتها من خلال مقارنة هذا المعيار (٧٠٠) المنقح والمعيار السابق المعمول به الآن (٧٠٠) كما يلي:

التقرير الجديد ISA 700 REVISED تقرير مراقب الحسابات المستقل	التقرير الحالي IAS700 تقرير مراقب الحسابات
١- العنوان.	١- العنوان
٢- الطرف الموجه إليه.	٢- الطرف الموجه إليه التقرير
٣- فقرة الرأي.	٣- فقرة المقدمة (الافتتاحية)
٤- فقرة أساس الرأي.	٤- فقرة مسنولية الإدارة عن القوائم المالية .
٥- فقرة الاستمرارية.	٥- فقرة مسنولية مراجع الحسابات .
٦- فقرة الأمور الجوهرية.	٦- فقرة الرأي .
٧- فقرة مسنولية كل من الادارة والمسئولين عن الحوكمة عن القوائم المالية.	٧- فقرة المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى.
٨- فقرة مسنولية مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية.	٨- التوقيع .
٩- فقرة التقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية	٩- عنوان المكتب .
١٠- اسم شريك المراجعة.	١٠- التاريخ .
١١- التوقيع باسم مكتب المراجعة أو بالاسم الشخصي لمراقب الحسابات أو كلاهما.	
١٢- العنوان.	
١٣- التاريخ.	

ويتضح مما سبق اختلاف المعيار المنقح عن المعيار القديم في النقاط التالية:

- **فقرة الرأي:** تختلف هذه الفقرة عن فقرة الرأي في التقرير الحالي من حيث ترتيب الفقرة ، تضمنت مجال المراجعة (القوائم المالية، والايضاحات المتممة لها)، ملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التفصيلية الأخرى.
- **فقرة أساس الرأي:** تتطلب معايير المراجعة الدولية الحالية من مراجع الحسابات إعداد فقرة أساس ابداء الرأي فقط عندما يتم تعديل الرأي (مثل حالة ابداء مراجع الحسابات لرأى متحفظ أو معاكس أو في حالة الامتناع عن ابداء الرأي) لكن في حالة الرأي النظيف لا يتم تفعيل هذه الفقرة، وتوضح هذه الفقرة مايلي: (أنه قام

بعملية المراجعة، أن مسؤولية مراقب الحسابات محددة في فقرة قادمة، انه التزم بقواعد السلوك المهني متضمنة الاستقلال، أنه جمع الدليل الكافي والمناسب لابداء الرأي، يمكن تعديل هذه الفقرة عندما يصدر مراقب الحسابات رأياً معدلاً، كما أن أساس ابداء الرأي يدعم ثقة مستخدمى التقرير في رأي مراقب الحسابات.

■ **فقرة الاستمرارية:** توضح هذه الفقرة (مدى معقولية استخدام الادارة لفرض الاستمرارية عند اعداد القوائم المالية كجزء من عملية المراجعة) لم يتضمن المعيار المصري رقم (٧٠٠) أى اشارة توضح مسؤولية مراجع الحسابات عن تقييم استمرارية المنشأة، الا أن معيار المراجعة رقم (٧٠٥) بشأن التعديلات على تقرير مراقب الحسابات قد أشار الى أنه في حالات معينة قد يعدل تقرير المراقب، باضافة فقرة لتوجيه انتباه القارئ لأمر معين يؤثر على القوائم ورد تفصيلاً ضمن الايضاحات المتممة للقوائم المالية.

هنا يظهر للمراجع دور هام عند تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية مرتبط بمستوى العناية المهنية المبذولة من جانب المراجع، حيث أنه فى حال قيام المراجع ببذل العناية المهنية الواجبة ومارس حذره المهني ثم ظهرت بعد ذلك مؤشرات عدم قدرة العميل على الاستمرارية فانه لن يكون مسؤولاً مادام المؤشرات لم تظهر خلال الفحص العادي، ولكن اذا تبين أن هناك مؤشرات تؤكد عدم قدرة العميل على الاستمرارية ولم يتعرض لها المراجع ولم يبذل العناية الواجبة فانه يعد مسؤولاً عن ذلك؛ لأنه قصر في تطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها وذلك كما ورد في معيار المراجعة المصري رقم ٥٧٠ .

■ **فقرة الأمور الجوهرية:** لم تكن هذه الفقرة موجودة عند عرض مقترحات التقرير الجديد، بل وتضمنت هذه المقترحات فقرتين لتعليق مراجع الحسابات والمعلومات الأخرى، وتعتبر هذه الفقرة عن الأمور الأكثر أهمية عند مراجعة القوائم المالية على سبيل المثال (المعاملات غير العادية أو الجوهرية مع الأطراف نوى العلاقة، القضايا المتعلقة بنطاق واستراتيجيات المراجعة)، وتتوقف قيمة

المعلومات التي تتضمنها الفقرة على مستوى التفاصيل المتوفرة من قبل مراجع الحسابات.

والجدير بالذكر أنه لا توجد اختلافات تذكر بين المعيار الدولي والمعيار الأمريكي بشأن متطلبات المراجعة عن الامور الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات، حيث أنهما يلزمان مراقب الحسابات بأن يوضح الاعتبارات التي تم بناءً عليها اعتبار أن المسألة رئيسية، كذلك الاشارة الى الافصاحات ذات العلاقة في القوائم المالية المتعلقة بالمسألة، وتوضيح كيفية تعامل المراجع معها.

بناءً على العرض السابق يتضح للباحثة أهمية العناية المهنية للمراجع الخارجي في ملاحقة تلك التعديلات، والتي تضع التزامات جديدة على مراقب الحسابات بشأن الابلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقريره المستقل، حيث تحتاج الى بذل اجراءات عناية مهنية خاصة، الذي يعتمد على منهج المراجعة المستند الى المخاطر، ويركز على تحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بالتحريفات الملموسة في القوائم المالية، والحصول على أدلة كافية ومناسبة لامداد مراقب الحسابات بالأساس الذي يبنى عليه رأيه، والحصول على أدلة أكثر اقناعاً بالنسبة للمخاطر المرتفعة حتى تكون أكثر ملاءمةً ومصداقية.

■ **فقرة مسئولية مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية:** تتضمن هذه الفقرة مسئولية المراجع صراحةً عن:

- ١- تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، سواء كانت بسبب الغش أو الأخطاء وتصميم وأداء اجراءات المراجعة كاستجابة لهذه المخاطر، والحصول على أدلة المراجعة التي تعتبر كافية وملائمة لابداء الرأي.
- ٢- الحصول على فهم دقيق للرقابة الداخلية ذات الصلة بعملية المراجعة وذلك لغرض تصميم اجراءات المراجعة والحصول على أدلة الاثبات الملائمة والكافية بخصوص المعلومات المالية لأنشطة الأعمال والوحدات داخل المجموعة لابداء الرأي على القوائم المالية.

٣- تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية ومعقولية التقديرات المحاسبية والايضاحات ذات الصلة التي أعدتها الإدارة.

٤- تقييم العرض الاجمالي للقوائم وما اذا كانت تمثل المعاملات والأحداث الأساسية بطريقة تحقق العرض العادل.

ترى الباحثة أن اضافة هذه الفقرة الغرض منها هو تطوير مستوى العناية المهنية للمراجع، حيث تمثل النقاط التي تشملها هذه الفقرة مقاييس العناية المهنية الموجودة ضمناً داخل معايير المراجعة المصرية، وهذا يؤكد مدى أهمية وتأثير مستوى العناية المهنية للمراجع على جودة اعداد التقرير (المنتج النهائي لعملية المراجعة والهدف منها) ومن ثم جودة عملية المراجعة كاملة، والتأكد من تحقق هدف عملية المراجعة.

■ **فقرة التقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية** : يتوقف محتوى هذه الفقرة على طبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى، وتعتبر هذه الفقرة عن استجابة التقرير لمتغيرات بيئة الممارسة المهنية خاصة البيئة التشريعية (القوانين واللوائح) مثل القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ في مصر.

■ **فقرة اسم شريك المراجعة**: بهدف جعل تقرير المراجع أكثر شفافية، ويرى IAASB أن الافصاح عن اسم شريك المراجعة ينبغي أن يكون مطلوباً لكل الشركات.

■ **التوقيع**: أن يوقع المراجع باسمه وكذلك شريك المراجعة، وذلك لدعم الشفافية.

■ **العنوان**: يجب ادراج عنوان مكتب المحاسبة والمراجعة الذي قام بأداء عملية المراجعة.

■ **التاريخ**: حتى يتم تحديد تاريخ التقرير.

من ثم ترى الباحثة أن التعديلات التي تضمنها التقرير الجديد، يمكن تقسيمها الى تعديلات ترتبط بشكل واعادة ترتيب الفقرات داخل التقرير، وتعديلات اخرى ترتبط بالمحتوى المعلوماتي للتقرير، وأن كتابة التقرير بعد هذه التعديلات تحتاج الى بذل مستوى أعلى من العناية المهنية حتى يتمكن المراجع الخارجي من تحقيق الهدف

منه، وتطوير أداء المراجع بما يحقق رضا مستخدمى التقرير الصادر، بالشكل الذي يمكن المراجع من ترتيب المعلومات بالشكل الملائم لاحتياجات أصحاب المصالح المختلفة، خاصة وأنه هناك علاقة عكسية بين زيادة المعلومات في التقرير وقدرة المستخدمين على تحديد المعلومات الضرورية، أكد ذلك توصيات احدى الدراسات^{١٠} بضرورة الزام مكاتب المحاسبة والمراجعة ومراقبي الجهاز المركزي للمحاسبات ببرامج التعليم والتدريب المستمرين والرقابة على جودة الأداء لرفع مستوى العناية المهنية للمراجعين حتى يصبحوا قادرين على تطبيق آليات المعيار الجديد.

في هذا الصدد أشارت دراسة (Maseko,2016)^{١١} في دراسة الغرض منها هو التحقق مما اذا كان هذا المعيار الذي عدله IAASB سيخفض من فجوة التوقعات، حيث ركزت الدراسة على التحقق من فجوة التوقعات في ثلاثة مجالات هي: مسؤوليات المراجعين، وامكانية الاعتماد على القوائم المالية المراجعة لاتخاذ القرارات، وفائدة القوائم المالية المراجعة لاتخاذ القرارات، وأشارت نتائج الدراسة الى أنه على الرغم من التعديلات التي أدخلت على تقرير المراجعة، ظلت فجوة التوقعات مستمرة فيما يتعلق بمسؤوليات المراجعين، أما من الناحية الايجابية فقد بينت الدراسة أن المعيار الدولي للمراجعة رقم (٧٠٠) المعدل، أدى الى جعل المستخدمين يجدون قوائم مالية مراجعة يمكن الاعتماد عليها ومفيدة لعملية صنع القرار.

بينما ترى الباحثة أن التقرير الذي يقدمه المراجع، وقدرته على تقديمه بشكل جيد بما يحقق أهداف أصحاب المصالح ومتخذي القرارات هو الحل الأمثل لتضييق فجوة التوقعات، من خلال تحسين نظرتهم الى أداء المراجع، ولن يأتي التقرير بهذا الشكل الا اذا بذل المراجع مستوى العناية المهنية المرجو منه، وممارسة المستوى الملائم من الشك المهني لتحديد مسائل المراجعة الرئيسية، والدليل على ذلك هو السعى المستمر من قبل المنظمات المهنية المسؤولة عن تنظيم عمل المراجع و اصدار المعايير (لأنها تمثل المكون الثانى من مكونات فجوة التوقعات)، حيث توجد العديد من المحاولات والاصدارات التى من شأنها تحسين جودة تقرير المراجع، وكان آخر تلك الاصدارات هى المعيار الدولي رقم ٧٠٠ والتعديلات التى تم اجراؤها عليه (معيار

رقم 700 المنقح)، هذا ما أكدته (دراسة Lazarevska and Trpeska 2016)^{١٢} ، حيث هناك اتفاق في ان الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية سوف يحسن القيمة التواصلية لتقرير مراقب الحسابات، وذلك من خلال الشكل الجديد لتقرير مراقب الحسابات والذي سوف يلبي بدوره توقعات أصحاب المصالح ويساهم في التغلب على فجوة التوقعات^{١٣}.

في النهاية أكدت إحدى الدراسات^{١٤} أن متطلبات القيد بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية يلعب دوراً مهماً ويساهم في الارتقاء بسلامة أحكام المراجع على القوائم المالية، فمن المفترض أن مراقب الحسابات الذي يستوفي شروط القيد سيكون مؤهلاً وذا خبرة.

ثالثاً: دراسة الميدانية لاختبار العلاقة بين العناية المهنية للمراجع الخارجي وجودة التقرير عن القوائم المالية

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية التي قامت بها الباحثة، وتحليل نتائج إختبار الفروض التي تم وضعها بغرض تحقيق أهداف الدراسة، وذلك من خلال القيام بإعداد إستقصاء ميداني موجه إلى عينة من:

- ١- مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية.
 - ٢- المستفيدين من التقرير عن القوائم المالية للشركات المساهمة المسجلة بالبورصة المصرية.
 - ٣- الأكاديميين بكليات التجارة بالجامعات المصرية.
- لإختبار النتائج التي توصلت إليها الباحثة من خلال الدراسة النظرية ، وذلك من خلال إجراء التحليل الإحصائي للبيانات التي أسفر عنها الإستقصاء.
- ومن أجل ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى العناصر التالية:
- أ- منهجية الدراسة (أهداف الدراسة الميدانية- أسلوب الدراسة -جمع البيانات)
 - ب- التحليل الإحصائي واختبار الفروض.

أ- منهجية الدراسة
- أهداف الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلى إختبار مدى صحة النتائج التي توصلت إليها الباحثة من الدراسة النظرية، وذلك من خلال إختبار الفرض التالي :
لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء فئات الدراسة حول أهمية توافر متطلبات تطوير مستويات العناية المهنية للمراجع الخارجي لزيادة جودة التقرير عن القوائم المالية.

- أسلوب الدراسة:

تم الإعتماد في جمع البيانات الأولية لإعداد الدراسة الميدانية على أسلوب الإستقصاء، وذلك من خلال تصميم قائمة الإستقصاء اللازمة لجمع البيانات من مفردات العينة وذلك من خلال ما يلي:

١- تصميم أداة البحث:

قامت الباحثة بإعداد قائمة إستقصاء كأحد الأساليب المفضلة لتجميع البيانات الأولية من عينة البحث، ولقد تم تصميمها بشكل مبسط ومختصر بقدر المستطاع لتغطية عدة جوانب والتي تتضمن:

المحور الأول: أهمية توافر متطلبات تطوير مستويات العناية المهنية للمراجع الخارجي لزيادة جودة التقرير عن القوائم المالية (X1).

ولقد تم إستخدام المقياس الخماسي (مقياس ليكرت) للإجابة على الأسئلة الواردة بالقائم وتحويل الآراء الوصفية لعينة الدراسة إلى بيانات رقمية حيث يتم تحديد الأوزان كما يلي:

مهم تمامًا	مهم إلى حد كبير	مهم	مهم إلى حد ما	غير مهم على الإطلاق
٥	٤	٣	٢	١

٢ - مجتمع وعينة البحث:

لتحقيق أهداف الدراسة الميدانية وإختبار فروض الدراسة، فلقد قامت الباحثة بتحديد مجتمع الدراسة الميدانية في ثلاث فئات ذوي الصلة الوثيقة بموضوع البحث وهي:

أ- مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية، وذلك باعتبارهم الفئة التي تقوم بمراجعة القوائم المالية للشركات المساهمة المسجلة بالبورصة.

ب- المستفيدين من التقرير عن القوائم المالية للشركات المساهمة المسجلة بالبورصة المصرية، وذلك باعتبارهم من أهم الفئات التي يؤثر تقرير المراجع وبشكل مباشر على اتخاذ قراراتهم وتحديد مسؤولية المراجع عما يتضمنه تقريره.

ج- الأكاديميين (أعضاء هيئة التدريس) بالجامعات المصرية ذوي الإهتمام الوثيق بموضوع الدراسة باعتبارهم من الفئات المنوط بها الإهتمام بالجانب العلمي وما يطرأ من تغيرات في سوق المراجعة المصري.

وعند تطبيق الدراسة فقد تم إختيار مفردات الدراسة (وحدة المعاينة) بطريقة العينة العشوائية البسيطة، ولقد تم اللجوء إلى أسلوب العينة العشوائية من أجل الوفاء بمتطلبات البحث، وقد روعي في هذه العينة أن تكون ممثلة للمجتمع محل الدراسة وأن تنطبق عليها المواصفات المطلوبة لأغراض الدراسة، وتكونت العينة من (٩٠) من مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة، (٦٠) من المستفيدين من التقرير عن القوائم المالية للشركات المساهمة المسجلة بالبورصة المصرية، و(٤٠) من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية ذوي الإهتمام الوثيق بموضوع الدراسة.

- جمع البيانات:

قامت الباحثة بتوزيع قائمة الإستقصاء على مفردات عينة البحث وشرح الهدف من البحث والغرض من قائمة الإستقصاء لهم لضمان جودة ما يتم الحصول عليه من بيانات، وقد كانت نسبة الإستجابة جيدة من قبل مفردات عينة البحث، كما هو موضح بالجدول التالي:

الجدول رقم (١) استجابات فئات الدراسة

الإستمارات الصحيحة		الإستمارات المستبعدة		الإستمارات الواردة		عدد الإستمارات الموزعة	فئات الدراسة
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد		
% ٩٤.٩	٧٥	% ٥.١	٤	% ٨٧.٨	٧٩	٩٠	مراقبي الحسابات
% ٨٥.٢	٤٦	% ١٤.٨	٨	% ٩٠	٥٤	٦٠	المستفيدين من التقرير عن القوائم المالية
% ٩٤.٧	٣٦	% ٥.٣	٢	% ٩٥	٣٨	٤٠	الأكاديميين
% ٩١.٨	١٥٧	% ٨.٢	١٤	% ٩٠	١٧١	١٩٠	الإجمالي

ب- التحليل الإحصائي واختبار الفروض:

تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS. 25) في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية وقد اعتمدت الباحثة في تحليل البيانات على الأساليب الإحصائية التالية:

- ١- معامل ارتباط ألفا كرونباخ Alpha Cronbachs Coefficient حيث يتم حساب معامل الثبات (Alpha) لأسئلة الإستقصاء، وذلك لتقييم ثبات ومدى إتمادية أو مصداقية المقاييس المستخدمة في الدراسة، وارتفاع معامل ألفا يعني عدم وجود تحيز أو تحريف في النتائج عند التحليل.
- ٢- المتوسط المرجح: لكل فقرة من فقرات استمارة الاستقصاء، وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد عينة البحث عن كل عبارة من عبارات متغيرات الدراسة إلى جانب المحاور الرئيسية، كما أنه يفيد في ترتيب العبارات حسب أعلى متوسط مرجح.
- ٣- الانحراف المعياري: وتم حسابه للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد عينة البحث لكل عبارة من عبارات متغيرات البحث ولكل محور من المحاور

- الرئيسية عن متوسطها المرجح، كما أن الانحراف المعياري يوضح تجانس استجابات أفراد عينة البحث.
- ٤- **تحليل الارتباط:** لحساب معامل الارتباط بيرسون والذي يستخدم لتحديد قوة العلاقة بين متغيرين (المتغير المستقل، والمتغير التابع).
- ٥- **تحليل الانحدار الخطي البسيط:** ويستخدم لدراسة العلاقة بين متغيرين أحدهما مستقل والآخر تابع، ويتم تقدير معاملات الانحدار بطريقة المربعات الصغري Ordinary Least Squares (OLS) واختبارات المعنوية الخاصة به (T)، وكذلك بهدف الحصول علي معامل التحديد (R^2) الذي يقيس نسبة الاختلاف للمتغير التابع الذي يتم تفسيره بواسطة المتغير المستقل وتتراوح قيمة معامل التحديد بين صفر، واحد صحيح ($0 < R^2 < 1$)، وكلما زادت قيمة معامل التحديد زادت قوة العلاقة الارتباطية بين المتغير التابع والمتغير المستقل والعكس صحيح.
- ٦- **كروسكال والس (Kruskal-Wallis):** يختبر هذا الأسلوب مدى وجود فروق ذات دلالة معنوية بين ثلاث مجموعات أو أكثر (ثلاث فئات) من المجموعات ذات البيانات الرتبية أو التي يمكن ترتيبها.
- أ - **تقييم إعتماضية (مصادقية) المتغيرات:**
- يستخدم معامل ألفا في تقييم مصادقية مجموعة من العبارات التي تقيس متغير معين، وذلك لبحث مدي الإعتماضية على نتائج الدراسة الميدانية وعدم وجود تحيز أو تحريف في النتائج عند التحليل، مما يؤدي إلى إمكانية تعميم النتائج، مع العلم بأن معامل الصدق هو الجذر التربيعي لمعامل الثبات.
- ويوضح الجدول رقم (٢) معاملات ألفا لمتغيرات الدراسة الرئيسية التي يتم قياسها باستخدام مجموعة من المتغيرات الفرعية، ويتبين من الجدول أن قيم معامل ألفا تتراوح بين (٠.٦٥٦، ٠.٨١٤)، وهو ما يعني مستوي مقبول من إعتماضية (مصادقية) المقاييس وذلك بالنسبة لكافة المتغيرات، حيث تمثل ٦٠% الحد الأدنى المقبول لمعامل ألفا، وإرتفاع معدلات الإعتماضية يعكس إرتفاع درجة الإتساق الداخلي

تحليل العلاقة بين العناية المهنية للمراجع الخارجي ووجوده التقرير عن القوائم المالية

د/ مروة فوزي محمد العزیز

بین محتویات كل متغیر من المتغیرات، كما أنه یعني إمكانية الإعتماد على هذه المتغیرات في الواقع العملي.

جدول رقم (٢)

تقييم إعتدادية (مصدافية) المتغیرات

معامل الثبات	معامل الصدق	المتغیر
٠.٧٧٣	٠.٨٧٩	أهمية توافر متطلبات تطوير مستويات العناية المهنية للمراجع الخارجي لزيادة جودة التقرير عن القوائم المالية (X1).

التحليل الإحصائي الوصفي لمتغیرات الدراسة:

١- التحليل الوصفي لمتغیر أهمية توافر متطلبات تطوير مستويات العناية المهنية للمراجع الخارجي لزيادة جودة التقرير عن القوائم المالية (X1):

یوضح الجدول رقم (٣) عرض الاحصاءات الوصفية المتمثلة في الأوساط الحسابية المقاسة على مقياس ليكرت الخماسي، وانحرافها المعياري، وترتيب الأهمية النسبية، كالتالي:

جدول رقم (٣)

أهمية توافر متطلبات تطوير مستويات العناية المهنية للمراجع الخارجي لزيادة جودة التقرير عن القوائم المالية (X1)

الأكاديميين				المستفيدين من التقرير عن القوائم المالية				مراقبي الحسابات			البيان	
الترتيب حسب الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب حسب الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الترتيب حسب الأهمية النسبية	الانحراف المعياري	الانحراف المعياري		
٨	٧٤.٠	٠.٤٨	٣.٧٠	١	٩٦.٨	٠.٣٦	٤.٨٤	١	٩٧.٢	٠.٣٥	٤.٨٦	١- أن يؤول المراجع علميا بحيث يكون ملم بالمعرفة القائمة عن الوسائل التي يجب أن يسلكها عند مواجهة حالة معينة.
١	٩٦.٤	٠.٣٨	٤.٨٢	٤	٩٥.٦	٠.٤٢	٤.٧٨	٤	٧٧.٢	٠.٤٠	٣.٨٦	٢- أن يتمتع المراجع باستقلال تام عن جميع المؤثرات فيما عدا واجباته المهنية.

تحليل العلاقة بين العناية المهنية للمراجع الخارجي وجودة التقرير عن القوائم المالية

د/ مروة فوزي محمد العزیز

٥	٧٦,٤	٠,٣٨	٣,٨٢	٢	٩٦,٨	٠,٣٦	٤,٨٤	٥	٧٧,٢	٠,٤٠	٣,٨٦	٣- أن يتم المراجع بالتطورات المهنية والتجارية الفنية ذات الصلة بعمله.
٧	٧٤,٨	٠,٤٤	٣,٧٤	٥	٧٦,٨	٠,٤٠	٣,٨٤	٢	٩٧,٢	٠,٣٥	٤,٨٦	٤- اتخاذ المراجع لكافة التدابير لمتابعة عمل فريق المراجعة والتأكد من أداء المهام المكلفون بها كفريق متجانس.
٤	٧٨,٠	٠,٢٩	٣,٩٠	٦	٧٦,٨	٠,٤٠	٣,٨٤	٦	٧٧,٠	٠,٣٩	٣,٨٥	٥- عدم اعتماد المراجع على المعرفة الشخصية بالعميل أو موظفيه أو إلى سمعتهم الطيبة في المجتمع، والحكم على أساس موضوعي.
٦	٧٥,٨	٠,٤١	٣,٧٩	٣	٩٦,٨	٠,٣٦	٤,٨٤	٨	٧٥,٠	٠,٤٣	٣,٧٥	٦- إتمام المراجع بكافة المعلومات الخاصة ببيئة منشأة العميل ومراعاتها أثناء أداء مهام المراجعة (المراجعة البيئية).

إختبار الفروض:

(١) إختبار الفرض الأول:

" لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء فئات الدراسة حول أهمية توافر متطلبات تطوير مستويات العناية المهنية للمراجع الخارجي لزيادة جودة التقرير عن القوائم المالية"

يتضح من التحليل الوصفي لمتغيرات السؤال الأول الوارد بالجدول رقم (٣) والخاص بأهمية توافر متطلبات تطوير مستويات العناية المهنية للمراجع الخارجي لزيادة جودة التقرير عن القوائم المالية (X1) والتي يتم التعبير عنها بالمتغيرات X1.1: X1.8 أن هناك اتفاق بشكل عام بين فئات الدراسة على أهمية توافر متطلبات تطوير مستويات العناية المهنية للمراجع الخارجي لزيادة جودة التقرير عن القوائم المالية، وهذا ما يؤكد ارتفاع قيمة المتوسطات الحسابية لتلك المتغيرات، والتي كان المتوسط العام لها (٤.١٢).

وباستخدام تحليل كروسكال والاس لقياس الإختلاف بين آراء كلاً من مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية والمستفيدين من التقرير عن القوائم المالية في الشركات المساهمة المسجلة بالبورصة المصرية والأكاديميين بالجامعات المصرية حول أهمية توافر متطلبات تطوير مستويات العناية المهنية للمراجع الخارجي لزيادة جودة التقرير عن القوائم المالية والتي يلخصها الجدول التالي رقم (٤)

جدول رقم (٤)

قياس الفروق بين آراء كلاً من مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية ومعدّي القوائم المالية في الشركات المساهمة المصرية والأكاديميين بالجامعات المصرية حول أهمية توافر متطلبات تطوير مستويات العناية المهنية للمراجع الخارجي لزيادة جودة التقرير عن القوائم المالية باستخدام تحليل كروسكال والاس

المعنوية	Asymp. Sig.	Chi-Square	البيان
غير معنوي	٠.٨٨٠	٠.٢٥٦	١- أن يؤهل المراجع علمياً بحيث يكون ملم بالمعرفة التامة عن الوسائل التي يجب أن يسلكها عند مواجهة حالة معينة.
غير معنوي	٠.٩٣٥	٠.١٣٤	٢- أن يتمتع المراجع باستقلال تام عن جميع المؤثرات فيما عدا واجباته المهنية.
غير معنوي	٠.٨٨٠	٠.٢٥٦	٣- أن يلم المراجع بالتطورات المهنية والتجارية الفنية ذات الصلة بعمله.
غير معنوي	٠.٨٨٠	٠.٢٥٦	٤- اتخاذ المراجع لكافة التدابير لمتابعة عمل فريق المراجعة والتأكد من أداء المهام المكلفون بها كفريق متجانس.
غير معنوي	٠.٧٩٥	٠.٤٥٩	٥- عدم اعتماد المراجع على المعرفة الشخصية بالعميل أو موظفيه أو إلى سمعتهم الطيبة في المجتمع، والحكم على أساس موضوعي.

غير معنوي	٠.٨٨٠	٠.٢٥٦	٦- المام المراجع بكافة المعلومات الخاصة ببيئة منشأة العميل ومراعاتها أثناء أداء مهام المراجعة (المراجعة البيئية).
غير معنوي	٠.٩٧٧	٠.٠٤٦	٧- أن يمنح المراجع كل عميل الوقت الكافي بما يناسب حجم أعماله.
غير معنوي	٠.٩٩٤	٠.٠١١	٨- أن يوضح المراجع للمستفيدين من التقرير القيود المتأصلة في الخدمات التي يقدمها.

المصدر: من إعداد الباحثة بناءً على تحليل نتائج الدراسة الميدانية.

يتضح من الجدول السابق رقم (١٠) عدم معنوية الفرق بين متوسط آراء فئات الدراسة حول أهمية توافر متطلبات تطوير مستويات العناية المهنية للمراجع الخارجي لزيادة جودة التقرير عن القوائم المالية، وذلك عند مستوي معنوية ٥%، حيث أن قيم (Asymp. Sig.) أكبر من مستوي المعنوية مما يدل على عدم وجود فروق بين آراء فئات الدراسة.

ومن هنا ترى الباحثة أن هناك اتفاق بين فئات الدراسة حول أهمية توافر متطلبات تطوير مستويات العناية المهنية للمراجع الخارجي لزيادة جودة التقرير عن القوائم المالية.

مما سبق فإنه يتم قبول الفرض الأول وهو

" لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء فئات الدراسة حول أهمية توافر متطلبات تطوير مستويات العناية المهنية للمراجع الخارجي لزيادة جودة التقرير عن القوائم المالية"

نتائج الدراسة الميدانية :

يتضح من العرض والتحليل السابق اتفاق نتائج الدراسة الميدانية مع ما توصلت إليه الباحثة في دراستها النظرية وأهمها ما يلي: أهمية توافر متطلبات تطوير مستويات العناية المهنية للمراجع الخارجي لزيادة جودة التقرير عن القوائم المالية، وقد أظهرت الدراسة الميدانية عدم وجود فروق ذات دلالة معنوية بين فئات الدراسة حول أهمية توافر متطلبات تطوير

مستويات العناية المهنية للمراجع الخارجي لزيادة جودة التقرير عن القوائم المالية .

النتائج والتوصيات :

توصلت الباحثة الى مجموعه من النتائج أهمها :

- ١ . لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين آراء فئات الدراسة حول أهمية توافر متطلبات تطوير مستويات العناية المهنية للمراجع الخارجي لزيادة جودة التقرير عن القوائم المالية.
- ٢ . يفرض مفهوم العناية المهنية الواجبة على المراجع مستوى معين من مسؤولية الأداء يجب تحقيقه أمام كل مستخدمي القوائم المالية، كما يجب أن يتسع ليشمل مسؤولية المراجع لاكتشاف المخالفات القانونية .
- ٣ . يمكن تقسيم التعديلات التي تضمنها التقرير الجديد الى تعديلات ترتبط بشكل واعادة ترتيب الفقرات داخل التقرير، وتعديلات اخرى ترتبط بالمحتوى المعلوماتي للتقرير، وأن كتابة التقرير بعد هذه التعديلات تحتاج الى بذل مستوى أعلى من العناية المهنية حتى يتمكن المراجع الخارجي من تحقيق الهدف منه، وتطوير أداء المراجع بما يحقق رضا مستخدمى التقرير الصادر

كما توصلت الباحثة الى مجموعة من التوصيات أهمها :

- ١ - ضرورة عقد الدورات التدريبية للمراجعين بشكل مستمر؛ لتحديث معلوماتهم بصفة دورية عن أحدث الآليات والمعايير المستخدمة في مختلف دول العالم والاستفادة منها بما يخدم أغراض المراجعة في سوق المراجعة المصري .

- ٢- ضرورة الالتزام بمتطلبات القيد بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة ، حيث يلعب دوراً هاماً في الارتقاء بسلامة أحكام المراجع على القوائم المالية .
- ٣- التأكد من المام المراجع بأهم الاصدارات المهنية والقوانين التي تحكم عمله .

قائمة المراجع:

- ١ د. سمير كامل محمد عيسى، (٢٠٠٨) ، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات ادارة الأرباح مع دراسة تطبيقية "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الاسكندرية ، العدد الثاني ، المجلد ٤٥ ، ص ص ٤٧-١ .
- 2 GROSU,M.,ROBU,I.B.M & ISTRATE,C., (2015). "Exploratory Study Regarding The Impact of IFRS on the Audit Opinion in the Case of Romanian Listed Companies", **Audit Financiar**, PP.81-93.
- ٣ روان حكم نايف & سوزان رسمي عبد، (٢٠١٩) ، "دور العوامل المرتبطة بجودة التدقيق الخارجي و الحاكمية المؤسسية في الحد من ادارة الأرباح " ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، الجامعة الأردنية ،مجلد ١٥ ، العدد ١ ، ص ص ٢٠-٥١ .
- ٤ المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى ، وزارة الاستثمار المصري، الهيئة العامة للرقابة المالية- معايير المراجعة المصري رقم ٢٠٠ ، ٣١٥ ، ٣٢٠ ، ٥٠٠ .
- ٥ أسامة عمر جعارة & د.عبد الرحيم القدومي & د.بسام محمد معالي، (٢٠١٣)، "أثر كفاءة المدقق الخارجي في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية وفقاً لمعايير العمل الميداني الدولية وأثره على مصداقية المعلومات المحاسبية " ، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد السادس، ص ص ٣٥١-٣٩١
- 6 Lobo G., and ZhaoY., (2013). "Relation between Audit Effort and Financial Report Misstatements: Evidence from Quarterly and Annual

Restatement “, **THE ACCOUNTING REVIEW** , Vol.88, No.4, ,PP
.1385-1412.

٧ محمود أحمد أحمد علي، (٢٠١٦)، "مدى ادراك مراقبي الحسابات في مصر لتعديلات تقرير مراقب الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) المنقح الذي سيتم تفعيله على مراجعة القوائم المالية عن السنة المنتهية في (أوبعد) ٢٠١٦/١٢/١٥ -دراسة ميدانية استكشافية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة ، جامعة اسكندرية ، العدد الأول ، المجلد ٥٣ ، ص ص ٢٩٧-٣٣٥**.

٨ محمود أحمد أحمد علي، (٢٠١٦)، "مدى ادراك مراقبي الحسابات في مصر لتعديلات تقرير مراقب الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) المنقح الذي سيتم تفعيله على مراجعة القوائم المالية عن السنة المنتهية في (أوبعد) ٢٠١٦/١٢/١٥ -دراسة ميدانية استكشافية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة ، جامعة اسكندرية ، العدد الأول ، المجلد ٥٣ ، ص ص ٢٩٧-٣٣٥**.

9 Theis ,Jochen Christofer , Köhler, A., Ratzinger-Sakel, N. V, (2016),
"The Effects of key audit matters on the auditor's report's communicative value? Experimental Evidence from Investment professionals and Non-Professional Investor",63 page, Available at :
<file:///C:/Users/Administrator/Downloads/SSRN-id2838162.pdf>

١٠ محمود أحمد أحمد علي، (٢٠١٦)، "مدى ادراك مراقبي الحسابات في مصر لتعديلات تقرير مراقب الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) المنقح الذي سيتم تفعيله على مراجعة القوائم المالية عن السنة المنتهية في (أوبعد) ٢٠١٦/١٢/١٥ -دراسة ميدانية استكشافية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة ، جامعة اسكندرية ، العدد الأول ، المجلد ٥٣ ، ص ص ٢٩٧-٣٣٥**.

١١ Maseko, Kwena Nicolas , " Will the expand audit report model oposed by IAASB reduce the expectation gap in south africa ?" Available at :
<http://wiredspace.wits.ac.za/handle/10539/20005>

١٢ Lazarevska,Zoricabozinovska:Trpeska ,Marinaserafimoska, (2016) ,
"Seen Through The Prism Of The Certified Auditors research In The

Republic Of MACEDONIA”, **Economic Development** , Vol.18, Issue 1,
PP.91-113

١٣ ابراهيم محمد عتيق، (٢٠١٦)، " أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (٧٠٠) المعدل والخاص بتقرير المدقق في تضيق فجوة التوقعات من وجهة نظر المستثمر الفلسطيني " ، **المجلة الأردنية فى ادارة الأعمال** ، الأردن ، مجلة ١٢ ، العدد ٣ ، ص ص ٥٤٧-٥٧٥ .

١٤ (محمد خميس جمعة ، (٢٠١٦) ، "أثر قيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقائم المالية- دراسة تجريبية " ، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية** ، كلية التجارة ، جامعة دمنهور ، العدد الثانى ، المجلد ٥٣ ، يوليو ص ص ٣٨٥ - ٤٠٣ .