

"دراسه تحليليه لأثر تطوير المحتوي المعلوماتي لتقرير مراجع الحسابات علي
تضييق فجوه توقعات المراجعه – مع دراسه ميدانيه"

**“Analytical study of the effect of the development of the
informative content of auditor report on minimization of
audit expectation gap-with a field study”**

د.ايمان عبدالفتاح حسن قرني الجمهودي

مدرس بكلية التجاره جامعه كفرالشيخ

الملخص باللغة العربيه:-

يهدف هذا البحث إلي الربط ما بين الإلتزام بأهم مطالبات ومبادرات تحسين هيكل ومحتوي تقرير مراجع الحسابات ، وبين مساهمتها في تضييق فجوه توقعات المراجعه، لا سيما تلك الفجوه التي تتعلق بتقرير المراجعه وزياده مستوي رضا مستخدمي القوائم الماليه عن تقرير المراجع الذي يعد أساسا لإتخاذ القرارات ، فقد أعطي الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA أهميه خاصه لتقرير مراجع الحسابات ،حيق قامت هذه الجهات بإصدار العديد من المعايير والتعديلات بشأن شكل ومحتوي تقرير مراجع الحسابات هذا من جهه ، بالإضافة إلي أن موضوع فجوه توقعات المراجعه قد تناولته العديد من أدبيات المحاسبه والمراجعه إلا أن الإهتمام بفجوه التوقعات الخاصه بتقرير المراجع – لم يتم الإهتمام بها إلا حديثا. وخاصه فجوه المعلومات وفجوه الإتصال وهذا ما ستتناوله الباحثه بهدف المساهمه في تضييق فجوه توقعات المراجعه ، كما يهدف البحث لتقديم بعض الدلائل الميدانيه علي مدي جدوي التعديلات التي أدخلها المجلس الدولي لمعايير المراجعه IAASB علي تقرير المراجعه، وذلك من خلال الإستعانه بقائمه إستقصاء تم تصميمها بغرض جمع البيانات وتوزيعها علي مجموعه من مراجعي الحسابات بالإضافة إلي مجموعه من مستخدمي القوائم الماليه ، وتري الباحثه أن التحدي الرئيسي الذي يواجه مراجعو الحسابات – هو محاوله وضع مستويات معقوله لتوقعات مستخدمي القوائم الماليه ، ومحاوله تليبيتها من قبل المراجعين (في ضوء المعايير المهنيه)، وذلك حتي يتسني الإستفاده من تقرير المراجعه الموسع والذي يشمل في طياته علي بعض القضايا المحاسبية الرئيسييه التي يواجهها المراجع أثناء عمله ، كما أوصلت

الباحثه بضروره تبني بعض هذه التعديلات اتي طرأت علي تقرير المراجع لما لها من أثرها الإيجابي علي تضييق فجوه توقعات المراجعه ، وبالتالي دعم عمليه المراجعه.

Abstract:-

This research aims to link between compliance to the claims to improve the content of audit report and the minimization of audit expectation gap—especially that related to audit report to increase user’s satisfaction of audit report as a base of decision making,IFAC and AICPA give especial importance to audit report,these institutes issued many standards related to the forms and the content of audit report ,as well as – audit expectation gap is an important topic that the accounting literature handeld with– but the gap related to auditor report has’t been addressed .Also,this research aims to introduce some field results to prove the feasibility of these remediations of IAASB on audit report , that will happen through using a questionnaire to gather data and distribute it to users. Theresearcher saw– the main challengethat faces auditotr is to put areasonable expectation from users towards auditors(according professional standards),that –to benefit from expanded audit report that include key accounting matters that face auditor during his work .Finally ,the researcher recommend that we must adopt these modifications to minimize auditexpectat ion gap and so improve audit quality.

Keywords:-Expectation gap–Expanded auditreport– Key audit matters(KAM).

1:- مقدمه:-

تواجه مهنة المراجعة أزمة فقدان الثقة خاصة في السنوات الأخيرة، وذلك كنتيجة لتزايد الأزمات المالية والإقتصادية علي المستوي المحلي والعالمي، وذلك بالشكل الذي أدى إلي تساؤل العديد من المستخدمين(المستثمرين- المساهمين...)من الذين طالهم الضرر كنتيجة أساسيه لإفلاس وإنهيار الكثير من الشركات والبنوك عن غياب الإشارات التحذيرية Whistle Blowers التي كان يجب أن يعطيها المراجعون بخصوص الوضع المالي لهذه الشركات ، ولكي تتمكن مهنة المراجعة من الوفاء بوظيفتها بالمجتمع ، لابد أن يحافظ المراجعون علي ثقة المستخدمين في خدماتهم ، ويؤيد ذلك ما ورد بتقرير لجنة مسنوليات المراجع of auditor's responsibilities (CAR)commission التي شكلها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) American institute of certified public accountants- بأن الثقة تعتمد علي الفهم المتبادل بشأن المسنوليات المناسبة للمراجع ، وإعتقاد المستفيدين بأن تلك المسنوليات قد تم الوفاء بها ، وذلك بعد إنتشار الإنتقادات الخطيره الموجهه للمراجعين ، وإزدياد الدعاوي القضائية المرفوعه ضدهم ، وقد تم تكليف تلك اللجنة بدراسه ما إذا كانت الفجوه بين ما يتوقعه أصحاب المصلحه ، وبين ما يجب توقعه من المراجع في حدود ما يستطيع إنجازه بدرجه معقوله ، وخلصت اللجنة بعد دراسه مستفيضه للأدله المتاحة والبحوث ذات العلاقه إلي وجود تلك الفجوه ، بمعنى ضخامه التوقعات لدي الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة ، بشكل يعجز المراجع عن القيام بها ، مما يحتم ضروره العمل علي محاوله تضيق ومعالجه تلك الفجوه(1).

ولقد أصدر مجلس معايير المراجعة The auditing standard board(ASB) التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1988 سلسله معايير المراجعة من المعيار رقم 53 إلي المعيار رقم 61 جميعها يختص بمعالجه الجوانب المختلفه لفجوه التوقعات ، وفي محاوله لتقييم فعاليه تلك المعايير فقد تبني المعهد مؤتمرا سنة 1993 التطور الذي حدث في فجوه التوقعات والقضايا المستقبليه المتعلقة بها ، وخلص المؤتمر إلي إستمرار الحاجه الماسه لبحوث مستقبليه فيما يتعلق بمعايير فجوه التوقعات(2).

ونظرا للإنتقادات العديده التي وجهت إلي المحتوي المعلوماتي لتقرير مراجع الحسابات ، فقد أعطي الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA) أهميه خاصه لتقرير مراجع الحسابات ، حيث قامت هذه الجهات بإصدار العديد من المعايير

والتعديلات عليها بشأن شكل ومحتوي تقرير مراجع الحسابات ، وقد أصدر مجلس معايير B المراجعة والتأكيد الدولي IAAS في يوليو 2013 (3) مقترح بإجراء تعديلات علي تقرير مراجع الحسابات علي القوائم الماليه، لتحقيق عده أغراض منها زياده القيمه المعلوماتيه لتقرير المراجعة ، وتوفير المزيد من الشفافيه.

وحيث أن تقرير المراجعة يمثل الأداة التي يحكم من خلالها مستخدمي القوائم الماليه علي مدي صدق وعداله القوائم الماليه ومدي تعبيرها عن أداء المنشأه ومركزها المالي ، لذا تعددت المطالبات من أجل تحسين هيكل ومحتوي تقرير المراجعة ، وكإستجابيه لتلك المتطلبات قدمت بعض الجهات التنظيميه المعنيه بمهنه المراجعة في السنوات الأخيره ، مبادرات متعدده لتحسين هيكل ومحتوي النموذج الحالي لتقرير مراجع الحسابات، ومن أهم هذه الجهات المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد (IAASB) ، ومجلسالإشراف المحاسبي علي الشركات العامه (PCAOB) المنبثق من القانون الأمريكي Sarbanes-Oxley ، ومجلس التقرير المالي بالمملكه المتحده (FRC) United kingdom financial reporting council ، ومركز جوده المراجعة (CAQ) Center of audit quality التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين (4) حيث أن كل هذه المبادرات تهدف إلي تدعيم المحتوي الإعلاني لتقارير المراجعة لزياده مستوي ثقه مستخدمي القوائم الماليه.

ويعاب علي تقارير المراجعة التقليديه أنها تتسم بالنمطيه والإختصار إلي حد كبير حيث أن المحتوي الإعلاني لها لا يكفي لمقابله إحتياجات مستخدمي القوائم الماليه ، وباعتبار ال IAASB الجهه المسئوله عن وضع معايير المراجعة الدوليه فإنها قدمت مبادره لها أهميه كبيره في تطوير المحتوي الإعلاني لتقرير مراجع الحسابات ، وهذا ما يركز عليه البحث مع ربط تلك المبادرات بدورها في تضيق فجوه توقعات المراجعة.

2- طبيعه المشكله:-

لقد بدأت العديد من الهيئات التنظيميه والأكاديميه تعبر عن شكواها من جدوي المحتوي الإعلاني الذي تقدمه تقارير المراجعة، فهي تسهم في التمييز بين الشركات الجيده والشركات السيئه لا أكثر ولا أقل من خلال التقرير النظيف أو التقرير المتحفظ ، غير أن المسائل والأمور الرئيسييه التي تقابل مراجع الحسابات لا يتم تضمينها بتقرير مراجع الحسابات ، كما أنه بصدور القانون الأمريكي Sarbanes-Oxley ، ومن خلال مجلس الإشراف المحاسبي علي الشركات العامه PCAOB المنبثق من ذلك القانون ، أبدي ذلك الأخير مخاوفه حول عدم شفافيه تقرير ك تقرير المراجع الخارجي وأعطي نموذج لما يمكن أن يكون عليه تقرير المراجعة الموسع ، حيث

يتجاوز ذلك التقرير نموذج الشركات الناجحة الفاشلة ، وذلك من خلال شموله علي بعض مليه المراجعة ، وفي نفس السياق صدر معيار المراجعة الدولي (ISA 701) الذي أفرد العديد من التعديلات علي نموذج تقرير مراجع الحسابات ليخرج من شكله النمطي حيث تأتي فقره الرأي أولا ، والقاء المزيد من الإفصاحات فيما يتعلق بقدره الشركه (عميل المراجعة) علي الإستمرار والإفصاح عن المسائل الرئيسييه للمراجع من خلال فقره منفصله ، ولعل تلك المطالبات بتطوير تقرير المراجع تركز علي الإفصاح عن المسائل الرئيسييه للمراجعة **Key Audit Matters** وهي تعبر عن الأمور الأكثر جوهرية التي تواجه المراجع أثناء عملية المراجعة ، فقد أدي صدور هذا المعيار إلي إدخال بعض التعديلات علي العديد من معايير المراجعة الدولييه الأخرى التي لها علاقة بتقرير المراجعة(5):-.

* معيار المراجعة الدولي 700 (المعدل) بعنوان " تكوين رأي وإعداد تقرير عن القوائم الماليه ، ويرتبط هذا المعيار بشكل مباشر بتقرير المراجعة ، بل أنه يعتبر المعيار الأساسي عند إعداد هذا التقرير ، وتعتمد علي جميع معايير تقارير المراجعة الأخرى (معيار 705 ، معيار 706 ، معيار 710 ، معيار 720).

* معيار المراجعة الدولي 705 (المعدل)، بعنوان التعديلات علي الرأي الوارد في تقرير المراجع المستقل.

* معيار المراجعة الدولي 706 (المعدل) بعنوان فقرات لفت إنتباه لأمر ، وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل.

* معيار المراجعة الدولي 720 (المعدل) بعنوان مسنوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى.

* معيار المراجعة الدولي 570 (المعدل) بعنوان إستمراريه المنشأه.

وتأتي كل هذه التعديلات في محاوله لتحسين المستوي الإعلامي لتقرير المراجعة ، ومواجهه الإنتقادات الموجهه للتقرير النمطي للمراجعة ، مما يزيد ثقه مستخدمي القوائم الماليه التي يراجعها مراجع الحسابات ، وتضييق فجوه توقعات المراجعة ، ونظرا لأهميه ذلك الموضوع فإن البحث يهدف إلي التعرف علي وجهه نظر الأطراف الرئيسييه للمراجعة في تلك التعديلات وما هو دورها في تضييق فجوه توقعات المراجعة ، لا سيما بعدما أثارت تلك التعديلات ردود أفعال متباينه ما بين مؤيد ومعارض بشأن آثار تلك التعديلات ، وبالتالي يكمن السؤال البحثي الرئيسي لهذا البحث في:-

"" هل تساهم التعديلات الصادره من خلال المجالس والمعايير المهنية علي تقرير المراجعة في تضيق فجوه توقعات المراجعة؟".

وينبثق من هذا السؤال البحثي عدة تساؤلات فرعيه:-

1- هل توجد مبررات لتعديل الشكل التقليدي لتقرير مراجع الحسابات مما أدى إلي إصدار معايير جديده؟

2- ما هي أهم الإصدارات التي جاءت بشأن تحسين المحتوي المعلوماتي لتقرير المراجعة؟

3- ما هي عناصر النموذج الجديد لتقرير مراجع الحسابات؟

4- هل أسهمت كل هذه الإصدارات في تضيق فجوه توقعات المراجعة؟

3- أهداف البحث:-

يتمثل الهدف العام للبحث في تقييم مدي مساهمه التعديلات الوارده علي تقرير مراجع الحسابات في ضوء الإصدارات المهنية الحديثه علي تضيق فجوه توقعات المراجعة ، ويمكن تحقيق ذلك الهدف من خلال الأهداف الفرعيه التاليه:-

1-تحديد أهم مبررات إصدار معايير مراجعه تخص تقرير مراجع الحسابات.

2- تحديد أهم الإصدارات والمعايير الدوليه بشأن تطوير المحتوي المعلوماتي لتقرير مراجع الحسابات؟

3- تحديد أهم إصدارات مجلس الـ(PCAOB) في تطوير المحتوي المعلوماتي لتقرير مراجع الحسابات.

4-تحديد أهم عناصر النموذج المناسب لتقرير المراجعة في ضوء الإصدارات المهنية.

5- تحديد أهم إسهامات إصدارات تطوير المحتوي المعلوماتي لتقرير المراجعة في تضيق فجوه توقعات المراجعة.

4- أهميه البحث:-

1- الأهمية العلمية:-

يقوم البحث بالتعامل مع مشكله فجوه المعلومات ، الإتصال الخاصه بتقرير مراجع الحسابات ، لا سيما أن أدبيات المحاسبه والمراجعه قد تناولت بالتحليل مفهوم فجوه توقعات المراجعه ، إلا أن تناول فجوه التوقعات الخاصه بتقرير المراجعه لم يتم إثارتها إلا مؤخرا ، بما يساهم في حل مشاكل مستخدمى القوائم الماليه لا سيما بعد تعرض المهنة للعديد من الإنتقادات.

2- الأهمية العمليه:-

يحاول البحث الإستفاده مما جاء من مستجدات بالمعايير المهنيه والإصدارات الدوليه – فيما يخصتقرير المراجعه- في محاوله لتقليل حجم القضايا المرفوعه علي مكاتب المراجعه، وزياده جوده أداء مراجعو الحسابات ، وتحديد أهم التعديلات الملانمه لواقعنا المهني في جمهوريه مصر العربيه.

5- فروض البحث:-

الفرض البحثي الأول:- لا توجد فروق معنويه ما بين(مراجعو الحسابات ، المستثمرين، إداره الشركات) حول إدراكهم لوجود مبررات لتطوير الشكل التقليدي لتقرير الحسابات.

الفرض البحثي الثاني:- لا توجد فروق معنويه ما بين (مراجعو الحسابات ، المستثمرين، إداره الشركات) حول جدوي التعديلات المهنيه للمحتوي المعلوماتي لتقرير المراجعه علي تضييق فجوه توقعات المراجعه.

6- منهج البحث:-

في إطار محاوله تحقيق أهداف البحث تتبع الباحثه المنهجين الإستقرائي والإستنباطي معا ، وذلك بهدف إستقراء وتصنيف أدبيات المراجعه ، والمعايير المهنيه في مجال تطوير المحتوي المعلوماتي لتقرير المراجعه وعلاقه ذلك بفجوه توقعات المراجعه ، ومحاوله إستكشاف أهم مشاكل تطوير تقرير المراجعه ، وإستنباط الحلول الممكنه في ضوء الإصدارات والمعايير المهنيه التي جاءت لتطوير شكل ومحتوي تقرير المراجعه كمحاوله لتضييق فجوه توقعات المراجعه.

7- أدوات البحث:-

بعد عرض الإطار النظري للبحث وعرض الدراسات السابقه ذات العلاقه ، قامت الباحثه بإعداد قائمه إستقصاء كوسيله لجمع البيانات اللازمه لإختبار فروض البحث ، وتمثل العينه في كل من مراجعو الحسابات ، المستثمرين، إداره شركه العميل.

8- الدراسات السابقة:-

أ- دراسات تطالب بضروره تطوير الشكل التقليدي لتقرير مراجع الحسابات.

ب- دراسات تربط بين تطوير المحتوي المعلوماتي لتقرير مراجع الحسابات وبين تضيق فجوه توقعات المراجع.

أ- دراسات تطالب بضروره تطوير الشكل التقليدي لتقرير مراجع الحسابات:-

(1)- دراسه (Dialos,2019):- (6)

بعنوان "Closing the expectation gap in audit"

تهدف هذه الدراسه إلي التعرف علي الطرق الرئيسييه لتضييق فجوه توقعات المراجع ، حيث يتم تقسيم فجوه التوقعات إلي(فجوه معرفه ، فجوه أداء ،فجوه تطوير)، وذلك من خلال عمل دراسه مسحيه علي الأطراف ذوي العلاقه بعملية المراجع من مكاتب مراجعه ، القانمين علي وضع التشريعات المهنيه ، مستثمرين، مساهمين ،.....) وذلك علي مستوي عده دول (كندا،أستراليا،ماليزيا،اليونان،شمال أفريقيا،بريطانيا) وقد تم الحصول علي 11000 إستجابه علي مستوي كل هذه الدول، وقد كان السؤال الرئيسي المستقصي عنه (ما هو أهم ما يطلبه أصحاب المصلحه من تقرير المراجع؟).

وقد توصلت هذه الدراسه من خلال ردود أفعال المستقصي منهم أن السبب الرئيسي لفجوه التوقعات ، هو فجوه المعرفه وهي التي تؤثر بدورها علي (فجوه الأداء ، فجوه التطوير)، وقد كانت أهم توصيات الدراسه وجوب تطوير تقرير المراجع لكي يشمل علي مصطلحات أكثر بساطه لإعلام المستخدمين عن رأيهم الفني عن القوائم الماليه للشركه محل الفحص، وضروره إلقاء الضوء علي مواطن إكتشاف المراجع للغش ، الإشاره لمعايير المراجع التي أستند لها المراجع لكي يبدي رأيه الفني المحايد عن القوائم الماليه للعميل.

(2) دراسه (Fayed, 2019):- (7)

"The investors reaction to the disclosure of key audit matters:Empirical evidence from Jordan"

تهدف هذه الدراسه لفحص ردود أفعال المستثمرين للإفصاح عن المسائل الرئيسييه للمراجع KAM من خلال تقرير مراجع الحسابات، وقد كانت العينه التي تعتمد عليها الدراسه في التوصل

للتنتاج الخاصة بها علي 195 شركة مسجله بالبورصه عن نهايه 2017، بهدف تحليل أداء امراجعين فيما يخص تقرير المراجعة من خلال الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسييه التي يقابلها المراجع أثناء عمليه المراجعة ، وقد أستجابت 128 شركة من الشركات المختاره بالعيئه ، وقد أستعانت الدراسه بإختبار دراسه الحدث لفحص فروض الدراسه.

وقد توصلت الدراسه أن هناك قصور كبير يشوب تقرير مراجع الحسابات ، وهو عدم إشمال التقرير النمطي للمراجع علي الأمور الرئيسييه للمراجع التي يقابلها المراجع أثناء فحصه ، وأن المستثمرين بصفه خاصه يرون أن إشمال تقرير المراجعة علي الأمور أو المسائل الرئيسييه للمراجعه يؤثر بشكل كبير علي قرارات المستثمرين – لاسيما تلك القرارات الخاصه بحجم التداول غير الطبيعي ، وجاءت النتيجة الأساسيه والنهائيه للدراسه بوجوب شمول تقرير المراجع علي الإفصاح عن ال-KAM لما له من قيمه مضافه علي قرارات المستثمرين.

(3)- دراسه عبد المطلب،(2018):- (8)

بعنوان " أثر التعديلات الخاصه بتقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم 701 في تحسين جوده تقرير المدقق وجوده البيانات الماليه المدققه (دراسه تحليليه):-

تهدف هذه الدراسه إلي التعرف علي أهم التعديلات المطبقه من قبل المراجع في مجال إعداد ونشر تقرير مراجع الحسابات وفقا للمعيار الدولي رقم(701) وإستكشاف مدي إلتزام مكاتب المراجعه في الأردن بتنفيذ تلك التعديلات ومعرفه الأثر الذي تحدثه هذه التعديلات علي جوده كل من تقرير المراجع والبيانات الماليه.

وقد أعتمدت هذه الدراسه علي تصميم قائمه إستقصاء لجمع البيانات ، وعمل دراسه مسحيه ، حيث يتكون مجتمع الدراسه من مراجعي الحسابات ، المديرين الماليين للشركات المسجله ببورصه عمان، ووسطاء ماليين ، وقد تمثلت مفردات الدراسه في 100 مفرده تم توزيع 100 قائمه إستقصاء عليهم ، وتم الحصول علي 91 قائمه وإستبعاد ثلاثه منها لعدم إستكمال فقراتها ، فكانت العينه النهائيه 88 قائمه بنسبه إستجابيه (88%) وإختبار الفروض البحثيه ثم عمل دراسه مسحيه (pilot study) علي تقارير مراجعي الحسابات وحصر الإختلافات بين تلك التقارير.

وقد توصلت الدراسه إلي وجود إختلافات بين تلك التقارير من حيث الشكل والمحتوي ، ووجود حاجه ماسه للإستعانه بالتعديلات الخاصه بتقرير مراجع الحسابات بموجب المعيار 701 في تحسين جوده تقرير المراجع ، بالإضافة إلي حاجه الشكل التقليدي لتقرير مراجع الحسابات إلي

تحسين مستوى الإبلاغ المالي وتعزيز ثقته مستخدمى البيانات الماليه في البيانات التي تمت مراجعتها، وكانت النتائج النهائيه للدراسه حاجه تقرير المراجع إلي تحسين الشكل والمضمون.

(4)- دراسه (Ratzinger,2017):- (9)

بعنوان ”Does considering key audit matters affect auditor judgment performance?”

تهدف هذه الدراسه إلي فحص أهم مشاكل مستخدمى تقرير المراجعة المتعلقة بتقرير المراجع ، مع الربط بين مستوى الشكوي من الشكل التقليدي لتقرير المراجعة وبين الإفصاح عن الـ KAM ضمن تقرير المراجعة ، وقد أتمدت الدراسه علي مجموعه أوراق تجريبية والتلاعب في المتغيرات المستقله ، وذلك بالتطبيق علي 73 من مراجعي الحسابات ذوي الخبره ، وقد كان مجتمع الدراسه عباره عن مكاتب المراجعة الأربع الكبار الألمانيه.

وقد توصلت الدراسه إلي أن رأي المراجع (فقره الرأي) الخاصه بمراجع الحسابات من خلال تقرير المراجعة النمطي هي الأكثر تشككا من قبل المستخدمين ، إلا أنه بإضافه الـ KAM فهناك نسبه رضا أكثر من قبل المستخدمين ، ومن ثم الثقة في تقرير المراجع.

وقد وضعت الدراسه محددات رئيسية للإفصاح عن الـ KAM وهو أن الإفصاح عن هذه الأمور بتقرير المراجعة يقلل من الشك المهني لدي مراجع الحسابات مقابل زياده القيمه الإعلاميه للتقرير (والتي كانت محل شك من قبل المستخدمين).

(5)- دراسه (Dibia,2015) :- (10)

بعنوان ”Audit expectation gap and perception of financial reporting”:-

تهدف هذه الدراسه إلي التعامل مع مشكله الشك في مصداقيه تقرير مراجع الحسابات لاسيما بعد زياده عدد القضايا المرفوعه علي مكاتب المراجعة، وقد كان الإنتقاد الرئيسي لتقرير مراجع الحسابات – وذلك من خلال النتائج التي توصلت لها الدراسه من خلال الدراسه الميدانيه – أن أكثر المستخدمين يعانون من عدم تقرير مراجع الحسابات عن حالات الغش والإحتيال التي قد يصادفها المراجع أثناء عمله – في حين أن مراجعي الحسابات يتمسكون بدورهم علي إبداء رأي فني محايد عن مدي صدق وعداله القوائم الماليه (فقط) ، وهذا ما يخلق فجوه تقرير المراجعة.

وقد توصلت الدراسه إلي العديد من النتائج أهمها:-

1- وجود قصور في الشكل التقليدي لتقرير مراجع الحسابات.

2- فشل المجتمع في وضع تصور عام لمحتوي تقرير المراجع.

وقد أوصت الدراسة بضرورة مواكبة الهيئات التنظيمية لتوقعات المجتمع من تقرير المراجع- خاصة فيما يتعلق باكتشاف الغش وإصدار معايير تخص تقرير المراجعة من شأنها تطوير شكل ومحتوي تقرير المراجعة.

(6)- دراسة (Dobija,2014):- (11)

بعنوان "The audit information gap":-

تهدف هذه الدراسة إلى فحص وتحليل تجربته مكاتب المراجعة البولندية في استخدام التقرير الموسع وفحص إلى أي مدى تساعد المعلومات الإضافية التي يحتويها التقرير الموسع في تخفيض فجوة التوقعات (تحديداً فجوة المعلومات) ، وقد اعتمدت الدراسة على قائمه إستقصاء مكونه من 14 سؤال.

وقد توصلت الدراسة أن هناك حاجة ماسه إلى معلومات موسعه ينبغي أن يشتمله نموذج التقرير النمطي لتقليل فجوة المعلومات ، حيث يرى المراجعين أن هناك حاجة لتغيير شكل ومحتوي التقرير النمطي للمراجعة لكي يشمل معلومات أكثر عن المنهج الذي أتبعه المراجع وهو بصدد إبداء رأيه الفني عن القوائم الماليه، كما أقرتحت الدراسة أن يشتمل تقرير المراجعة علي المزيد من الإفصاحات كوسيله لتخفيض فجوة التوقعات ، وتسترشد الدراسة بتوصيات مجلس PCAOB في ذلك الصدد، كما توصي الدراسة بوجود وجود تقرير مراجعته يقدم للجنة المراجعة به مزيد من الإفصاحات التي تتناول تقييم فعالية نظام الرقابه الداخليه للشركه، وتقييم إستمراريتها.

(7)- دراسة (Jabbarzadeh,2012):- (12)

بعنوان "Analysis of audit expectation gap between users of audit reports and independent auditors about the features of independent auditors".

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد الفجوات ما بين توقعات المستخدمين بخصوص تقرير المراجع وبين ما يقدمه مراجعو الحسابات بالفعل من خلال تقاريرهم بهدف تقليل فجوة التوقعات ، وقد

أعتمدت هذه الدراسة علي دراسته ميدانية تم توزيعها علي عينه مكونه من 267 مراجع حسابات ، حملته الأسهم ،المديرين ، وتحليل النتائج التي تم الحصول عليها من خلال إستخدام إختبارات Kruskal–Walls ، وتحليل التباين(ANOVA) ، وإختبار (Tukey) ، وقد أشارت النتائج إلي وجود فروق متباينه ما بين إجابات المستقصي منهم حول جدوي تقرير المراجعة ، وأنه لا يوجد إتفاق علي المحتوي المعلوماتي لتقرير المراجعة ، وأوصت بوجود صياغه أو تصور موحد يجمع ما بين تصور مراجع الحسابات ومستخدمي التقرير لتقليل فجوه التوقعات.

(8)- دراسته(صالح،2002):- (13)

بعنوان " تقرير المراجعة وفجوه التوقعات بين المراجعين والمستثمرين – دراسته نظريه وتطبيقية :حاله مصر"

تهدف هذه الدراسة إلي بحث وتحليل مفهوم فجوه التوقعات في المراجعة، من خلال الربط بين محتوى تقرير المراجع وفجوه التوقعات بين المراجعين والمستثمرين، وتقييم مدي فهم كل من المراجعين والمستثمرين لبعض العناصر المحدده في تقرير المراجعة ، ومدي تلبيه المراجعين لتوقعات المستثمرين ، وتقديم بعض الدلائل الميدانية عن وجود فجوه توقعات بين المراجعين والمستثمرين في جمهوريه مصر العربية، ودور مهنة المحاسبه والمراجعة في محاوله تضيق تلك الفجوه ، وذلك من خلال الحاجه إلي تطوير صياغه تقرير المراجعة في ضوء نتائج الدراسة الميدانية، وما ورد بالأدب المحاسبي والإصدارات المهنية التي جاءت بشأن تقرير المراجعة.

وقد توصلت الدراسة إلي تعدد القواعد المنظمه لتقرير المراجع في جمهوريه مصر العربية فيما بين التشريعات المختلفه ، ودستور مهنة المحاسبه والمراجعة وإرشادات المراجعة الصادره عن معهد المحاسبين والمراجعين وإختلاف الصيغ المستخدمه في التعبير عن دلالة المركز المالي ونتائج الأعمال فيما بين القواعد السابقه ، وعدم إتفاق مستخدمي التقرير حول بعض الصياغات مثل "تعبير بوضوح" ، ولا حالات إصدار التقرير النظيف مما يتوجب معه ضروره توحيد الصيغه المستخدمه من قبل المراجعين للتعبير عن رأيهم في القوائم الماليه محل المراجعة، بالإضافة لضروره توحيد مهام المراجعين ومسئولياتهم عن فحص نظام الرقابه الداخليه لشركة العميل.

ب- دراسات تربط بين تطوير تقرير مراجع الحسابات وبين فجوه توقعات المراجعة:-

(1)- دراسته (Smith, 2019):- (14)

بعنوان "Tell me more:Acontent analysis of expanded auditor reporting"

تهدف هذه الدراسة إلى إختبار تأثير الإفصاحات التي يحتويها تقرير المراجعة الموسع من خلال المعيار (ISA700) ، ومدى القيمة الإعلامية لتقرير المراجعة ، وعمل دراسته مقارنة ما بين المحتوي المعلوماتي لتقرير المراجعة قبل المعيار 700 وبعده ، لا سيما أن هناك إتجاهاً دولياً لزيادته القيمة الإعلامية لتقرير المراجع ، ومع محاولات تقليص فجوة المراجعة لا سيما ما يتعلق بفجوة الإتصالات والمعلومات.

وقد توصلت الدراسة إلى أنه من خلال إستقراء إجابات عينه البحث والمتمثلة في مجموعه من مستخدمي القوائم الماليه بالمملكة المتحده وأيرلندا ، أن تقرير المراجع بعد الإلتزام بالمعيار ISA700 أصبح ذو قيمة إعلاميه أكبر وأكثر سهوله في القراءة ، كما أن المخاطر المرتبطه بعملية المراجعة تكون أكثر شفافية بالنسبه لمستخدمي تقرير المراجعة وأصبحت العبارات الواردة بالتقرير ذات مغزي لمستخدمي البيانات الماليه بعد أن كانت هناك مشكله تتعلق بفجوه (المعلومات)الإتصالات).

(2)- دراسته (M.Kusaila,2018):- (15)

بعنوان:- **”Communicating the expectation gap: audit opinion changes”**

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح فجوة توقعات المعلومات التي يحويها تقرير المراجعة، لا سيما أن هناك فارق بين ما يقوم بعرضه تقرير المراجعة منذ 70 عاماً وبين ما يرغب مستخدمي القوائم الماليه في عرضه من خلال تقرير المراجعة ، كما تعتمد الدراسة بشكل أساسي علي سرد أهم ما جاء من تعليمات أصدرها مجلس الإشراف المحاسبي علي الشركات العامه PCAOB ، والتي تري الدراسة أن تعليمات هذا الأخير تهدف لتحسين الطريقه التي يعبر بها المراجع عن رأيه الفني في القوائم الماليه للعميل ، وذلك من خلال عرض الكثير من الدراسات السابقه التي تعرض أن السبب الرئيسي لفجوه توقعات المراجعة تكمن في عدم الفهم الواضح من قبل مستخدمي القوائم الماليه للمسئوليات التي ينبغي علي المراجع الإضطلاع بها والتي يتم بلورتها من خلال ذلك التقرير الذي يعد بمثابة المخرج الرئيسي لعملية المراجعة.

وتركز هذه الدراسة علي فجوه الإتصالات ، فجوه المعلومات الخاصه بتقرير المراجعة ، والتي قلما تناولتها الدراسات السابقه حيث كان تركيز هذه الدراسات علي فجوه أداء المراجع.

وقد توصلت الدراسة أن السبب الرئيسي لوجود فجوه إتصالات إلمومات تخص تقرير المراجع ، هو إختلاف تفسيرات مستخدمي القوائم الماليه للعبارات التي يتضمنها تقرير المراجعة – وضروره الإستعانه بتعليمات مجلس PCAOB بضروره وجود صياغه موحده للعبارات التي وردت بتقرير المراجعة(زياده مستوى شفافية التقرير).

(3)- دراسة (Sule et al,2018):- (16)

” Reducing audit expectation gap? The adoption of international standards on auditing (ISA) in Nigeria: -

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على تأثير المعيار ISA 700 على تقليص فجوة توقعات المراجع AEG، وتقدم هذه الدراسة صورته لإستجابته الهيئات العلميه التنظيميه في نيجيريا مثل ICAN، FRCN للمعيار ISA700.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن اعتماد المعيار الدولي 700، يمثل تحولا كبيرا في نموذج تقارير مراجع الحسابات ، وقد تضمنت هذه التعديلات خمس فقرات منفصله يري مستخدمي البيانات والقوائم الماليه أنها الأكثر سهوله في الإستخدم والأكثر مناسبة لفهم المسئوليات الخاصه بكل من مراجعي الحسابات خاصه تلك ما يتعلق بنظام الرقابه الداخليه ، كما أنها خلصت إلى أن المعيار الدولي 700 يعمل على تضييق فجوة توقعات المراجع من خلال تقديمه لصيغه موحده لشكل تقرير المراجعه يمكن لمستخدمي القوائم الماليه الإعتماد عليها.

(4)- دراسة (Philippe, Bedard, 2018):- (17)

”The informational value of key audit matters in the auditor’s report evidence from an Eye-tracking study”

تهدف هذه الدراسة إلى فحص الإختبار مدي تأثير الإفصاح عن الأمور الرئيسييه للمراجع KAM من خلال تقرير المراجع على تقليص فجوة توقعات المراجع لهي مستخدمي تقرير المراجع، وقد أعتمدت الدراسة على مجموعه تجارب على المستخدمين ومدي إدراكهم (بمجرد رؤي العين) لمحتويات تقرير المراجع.

وقد توصلت الدراسة من خلال العينه محل الفحص إلى أن إدراج المسائل الرئيسييه للمراجع KAM من شأنه تركيز المستخدمين على هذه المسائل الرئيسييه وإهمال ما دونها ، وتؤكد الدراسة على ضروره عمل التحليل *cost\ benefit analysis* لمثل هذه الإفصاحات .

(5)- دراسة (منصور، 2017):-

بعنوان " تقييم التعديلات التي أدخلها المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد على تقارير المراجعة من وجهة نظر الأطراف الأساسية للمراجعة -دراسة ميدانية"

تهدف هذه الدراسة إلي رصد تقييم الأطراف الأساسية للمراجعة (الإدارة- المساهمين-مراجعين خارجيين) للتعديلات التي أدخلها المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد IAASB علي تقارير المراجعة ، وقد أعتمدت الدراسة علي المنهج المسحي التحليلي ، الذي أستند علي إستقراء آراء عينه من تلك الأطراف.

وقد خلصت الدراسة إلي عده نتائج أهمها وجود دوافع أدت إلي تعديل تقارير المراجعة ساهمت في إتساع فجوه توقعات المراجعة ، والحاجه إلي تعديلات تدخل علي محتوى تقرير المراجعة مثل عدم كفايه المعلومات الوارده في هذه التقارير والإستجابيه لمطالبات مستخدمي القوائم الماليه للحصول علي تقارير أكثر تفصيلا وذلك لتحقيق المزيد من مستوي الشفافيه بهذه التقارير، كما يري الباحث من خلال هذه الدراسة أن أهم الفوائد المتوقعه من التعديلا التي تمت علي تقرير مراجع الحسابات هو تخفيض فجوه المعلومات وزيادة القيمه الإعلاميه لتلك التقارير غير أن المحدد الرئيسي لنتائج هذه الدراسة هو التأخير في إصدار هذه التقارير والتخوف من المساءله المحتمله وزيادة تكاليف عمليه المراجعة.

(6)-دراسة (أحمد، 2017):- (19)

بعنوان "أثر الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسييه في تقرير مراقب الحسابات علي تضيق فجوه التوقعات في المراجعة -دراسة ميدانية"

تهدف هذه الدراسة إلي التعرف علي أثر صدور معيار المراجعة الدولي رقم 701 بإلزام مراقب الحسابات إعتبارا من ديسمبر 2016 بإضافه فقره مستقله في تقريره علي اقوائم الماليه للمنشأه محل المراجعة بشأن مسائل المراجعة الرئيسييه علي فجوه التوقعات في البيئه المصريه ، وقد أعتمدت الدراسة علي أسلوب جمع بيانات الدراسة الميدانيه من خلال إستخدام قائمه الإستقصاء لإختبار فروض البحث.

وقد توصلت الدراسة إلي أنه بناء علي نتائج الدراسة الميدانيه ، فإن معيار المراجعة الدولي رقم 701 سوف يكون له أثره الإيجابي في تضيق فجوه توقعات المراجعة ، حيث أنه يؤدي إلي زياده القيمه التواصليه لتقرير مراقب الحسابات لدي مستخدمي التقرير من خلال إمدادهم بالمعلومات الإضافيه الأكثر أهميه عن القوائم الماليه محل المراجعة بما يمكنهم من فهم الأمور المتعلقة بالحكم المهني لمراقب الحسابات ، والذي أعتد عليه عند إصداره لتقريره.

(7)-دراسة (Dogan,2017):- (20)

”The implementation of ISA-701-Key audit matters :Empirical بعنوان

evidence on auditor’s adjustments in the new audit report”

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل أهم مسببات الانتقادات الموجهة للتقرير النمطي لمراجعته الحسابات ، وقد كانت معظم هذه الانتقادات تدور حول فشل التقرير النمطي في نقل المعلومات المفيدة في عملية إتخاذ القرارات لمستخدمي القوائم الماليه مما أدى إلى الإستعانه بما جاء بالمعيار ISA-701 والذي تم تنفيذه من قبل جميع الشركات المدرجه في نهايه 2016 حيث أن الهدف من ذلك المعيار هو جعل التقرير أكثر شفافية وأكثر فائده لمتخذي القرار ،وقد كانت الدراسة التطبيقية لهذه الدراسة تعتمد علي مقابله مجموعه من مستخدمي القوائم الماليه ومعرفة وجهات نظرهم في كيفية تطبيق معيار 701.

وقد توصلت هذه الدراسة إلي وجود فائده كبيره تكمن في إمكانية تضيق فجوه توقعات المراجع بعد تطبيق الـISA 701، إلا أنه يبقى المحدد الرئيسي لهذه الدراسة هو احتمالات تجاوز المراجع للحد المسموح به من معلومات العميل من خلال التقرير المنشور مما يعد إنتهاكا لمبدأ سريه العميل (RTC)Relation toward client، وأوصت الدراسة بمزيد من الأبحاث التي تتناول تلك القضية.

(8)- دراسه (Kipp,2017):- (21)

”The effect of expanded audit report disclosures on user’s بعنوان

confidence in the audit and the financial sttements

تهدف هذه الدراسة إلي تناول محاولات معايير إعداد التقرير الجديده تقليل الفجوه المتوقعه في المراجعته ، وقد تم علي المراجعته المكتبيه ، وتم إجراء مراجعه لبعض معايير إعداد تقارير المراجعته.

وقد توصلت الدراسة إلي أن معايير الإبلاغ الجديده لمراجع الحسابات هي الخطوه الصحيحه علي طريق تقليل فجوه توقعات المراجعته ، وتحديدًا (فجوه الأداء ، فجوه التواصل)، بالإضافة لفجوه الإلتزامات.

وقد أشارت الدراسة إلي ضروره أن تقوم الهيئات المحاسبية المهنيه بقبول مسؤوليه أكبر نحو سد هذه الفجوه من خلال تحسين نظام مراقبه جوده عمليه المراجعته.

(10)- دراسه (Vasileidis,2016):- (23)

بعنوان "A new view of auditor's reporting model- reducing the information&expectation gap"

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح فجوة توقعات مستخدمي القوائم الماليه ، والتي بسببها أصدر IAASB,PCAOB,FRC مجموعه من المعايير واللوائح الجديده التي قد تزيد من قيمه المعلوماتيه لتقرير المراجعة ، وتهدف الدراسة من خلال البحث الميداني عما إذا كانت الفجوه في مجال الإتصالات قد تقلصت بعد تنفيذ هذه اللوائح الجديده.

وقد أسفرت النتائج داخل جامعه Arasmos إلى أن تقرير المراجعة الجديد يزيد من دقه المعلومات ، ومستوي الرضا لدي المستخدمين بشكل عام ، مما يشير إلى تحقق المزيد من الإنخفاض في فجوه الإتصال، كما توصي الدراسة الجهات القائمه علي تنظيم أمور المهنة بإصدار المزيد من المعايير التي من شأنها تقليل فجوه توقعات المراجعة.

(11)- دراسة (Gold,2012):- (24)

بعنوان "The ISA 700 auditor's report &the audit expectation gap- Do explanations matters?"

تهدف هذه الدراسة إلى إختبار فعاليه التفسيرات المطلوبه ISA700 لتقليل فجوه توقعات المراجعة ، وقد قامت الدراسة بمشاركه مراجعو الحسابات ومستخدمي البيانات في دراسة تجريبية قاموا فيها بقراءه ملخص للبيانات الماليه للشركه ، وتقرير مراجع الحسابات ،وقد أسفرت الدراسة عن وجود فجوه مستمره فيما يتعلق بمسئوليات مراجع الحسابات ، وفي الوقت نفسه توصل مراجعو الحسابات والمستخدمون إلى وجود إجماع مقبول بشأن مسئوليات الإدارة وموثوقيه البيانات الماليه ، ويدعم الباحث من خلال هذه الدراسة فكره وجود صياغه موحدده نحو تفسيرات النتائج التي توصل لها المراجع من خلال التقرير.

تعليق الباحثه علي الدراسات السابقه:-

1- إتفاق معظم الدراسات علي وجود مشكله تواصل ما بين مستخدمي القوائم الماليه وفحوي النموذج التقليدي لتقرير المراجعة، وأن هناك حاجه لتطوير المحتوي الإعلامي وهيكل تقرير المراجع الخارجي لكي يتسني لمستخدمي القوائم الماليه (مستثمرين ، محللين ماليين ، مساهمين) إتخاذ القرارات المناسبه .

2- إتفقت معظم الدراسات علي وجود فجوه توقعات في المراجعته ، إلا أنها اختلفت فيما بينها حيث ركزت بعض الدراسات علي فجوه الإتصال، والمعلومات ، والبعض يري أنها فجوه أداء.

3- تري معظم الدراسات أن التعديلات المطروحه علي تقرير المراجعته تؤتي ثمارها علي تقرير مراجع الحسابات بشكل مطلق، إلا أن البعض الآخر يري أن فعاليه هذه التعديلات وأثرها الإيجابي علي تقرير المراجع مرهون بعده عوامل:-

أ- توحيد الصيغه والعبارات الوارده بتقرير المراجع.

ب- عمل موازنه ما بين متطلبات التعديلات الجديده ، والحفاظ علي سرية بيانات العميل.

ج- عمل تحليل التكلفة \العائد لتنفيذ هذه التعديلات.

(4)- تفترض معظم الدراسات أن المستخدم هو مستخدم واع لديه تفهم للمصطلحات الوارده بالتقرير ، دون الأخذ في الإعتبار للمستخدم غير المؤهل non-professional.

(5)- تتباين هذه الدراسات في تناول مصادر التعديلات ، فمنها ما يركز علي المعيار 700، ومنها ما يركز علي المعيار 701، ومنها ما يتناول الأثنان، ومنها ما يتعلق بإصدارات مجلس الـPCAOB.

(6)- تري الباحثه أن هناك بعض المؤشرات المبدئيه التي يمكن إستخلاصها من تلك الدراسات:-

- المستثمرين والمحللين الماليين هم الأكثر إستفاده من تلك التعديلات أكثر من غيرهم من مستخدمي البيانات.

- يحتاج الأمر من قبل الباحثين لإجراء المزيد من الأبحاث علي المدى الطويل لتأثير هذه التعديلات.

- يرتبط تنفيذ تلك التعديلات بزياده أتعاب المراجعته، إحتمالا تأخير إصدار التقرير.

(7)- إتفقت معظم الدراسات علي التأثير الإيجابي للإفصاح عن الأمور الرئيسييه للمراجعته KAM، وتدعيمها للقرارات التي يتخذها المستخدمون.

9- الإطار النظري للبحث:-

119- أهم مبررات تعديل النموذج النمطي لتقرير مراجع الحسابات.

219- أهم الإصدارات المهنية الخاصة بتطوير تقرير مراجع الحسابات.

319- معيار المراجعة ISA.701 الصادر من مجلس الـIAASB .

419- إصدارات مجلس الـPCOAB.

519- دور تطوير تقرير المراجعة في تضيق فجوه توقعات المراجعة.

619- محددات تطوير تقرير مراجع الحسابات.

119- أهم مبررات تعديل النموذج النمطي لتقرير مراجع الحسابات:-

1- الإستجابة لمتطلبات المجتمع المالي بتوسيع نطاق تقرير المراجعة ، خاصة بعد كثره المطالبات من قبل مستخدمي القوائم الماليه لمزيد من الإفصاحات عن الغش والتصرفات غير القانونيه لشركه العمل، وتقييم قدره المنشأه علي الإستمرار.

2- إنخفاض مستوي الرضا عن عمليه المراجعة ككل ، وخاصة تقرير مراجع الحسابات بإعتباره المخرج الرئيسي لعمليه المراجعة ، والذي يعد ركيزه لإتخاذ العديد من المستخدمين قراراتهم بناء عليه ، لاسيما أن تقرير المراجع يؤثر علي مصداقيه القوائم الماليه وعلي عمليه صنع القرار.

3- عدم كفايه المعلومات الوارده في تقارير المراجعة النمطيه ، فالتقرير بشكله النمطي يشويه عيوب تخص أنه مختصر ولا توجد بمعلوماته القيمه المضافه التي من شأنها تمكن المستخدمين من إتخاذ القرارات.

4- الإستجابة لمطالبات مستخدمي القوائم الماليه للحصول علي تقارير مراجع أكثر تفصيلا لاسيما في بيئه أعمال أكثر ديناميكيه وتعقيدا.(25)

5- احاجه لتخفيض فجوه المعلومات بين المراجعين ومستخدمي القوائم الماليه ، لاسيما فجوه الإتصال ، وفجوه المعلومات.

6- زياده جوده عمليه المراجعه ، لاسيما أن تقرير المراجعه هو المنتج النهائي لعمليه المراجعه، وهو أساس إتخاذ مستخدمي القوائم الماليه للعديد من القرارات.(26)

7- أثارت الأزمه الماليه الدوليه بعض الأسئلة الأساسية بخصوص جوده تقرير المراجع وفعاليه الحكم المهني والشك المهني ذات الصله بعمليه المراجعه ، والثقه في وظيفه المراجعه، الشأن الذي أدى بواضعي المعايير لإتخاذ المزيد من الخطوات لإصلاح معايير التقارير حتي يمكن إستعادته الثقة في التقارير الماليه الصادره عن مراجع الحسابات من قبل مستخدميه.

8- الطلب المتزايد من قبل المستثمرين وغيرهم من مستخدمي تقرير المراجعه لمزيد من الشفافيه transeparency في تقرير المراجع ، ومزيد من التفاصيل عن الوضع المالي للشركه ، ومسئوليات مراجع الحسابات ومسئوليات الإدارة.

9- تزايد القضايا التي تخضع للحكم المهني للمراجع والتي تعترض المراجع أثناء عمله، والتي كان ولا بد أن يستجيب لها واضعي المعايير لخلق قيمه مضافه للمعلومات التي يحتويها التقرير.

219- أهم الإصدارات المهنية لتحسين وتطوير نموذج تقرير مراجع الحسابات:-

- إصدارات المجلس الدولي لمعايير المراجعه والتأكد IAASB:-

1- معيار المراجعه الدولي 701 بعنوان "الإعلام عن الأمور الرئيسييه للمراجعه في تقرير المراجع المستقل"، حيث يتناول ذلك المعيار مسئوليه مراجع الحسابات عن إدراج الأمور الرئيسييه للمراجعه في تقرير المراجعه ، وينطبق هذا المعيار علي الشركات المسجله بالبورصه ، وتفرد الباحثه جزءا خاصا من هذا البحث تخص ذلك المعيار.

2- معيار المراجعه الدولي 700(المعدل) بعنوان "تكوين رأي وإعداد تقرير عن القوائم الماليه"، ويتناول مسئوليه المراجع عن تكوين رأي في القوائم الماليه ، وكذلك هيكل ومحتوي تقرير المراجع الصادر بعد الإنتهاء من مراجعه القوائم الماليه(28).

3- معيار المراجعه الدولي 705(المعدل) بعنوان "التعديلات علي الرأي الوارد في تقرير المراجع المستقل"، حيث تم تعديل هذا المعيار ليتوافق مع متطلبات التقرير الموسع للمراجعه في المعيار 700(المعدل) ، وتتعلق التغييرات الوارده في هذا المعيار بكيفيه تأثير تقرير المراجعه عندما يبدي المراجع رأيا معدلا.(29)

4- معيار المراجعة الدولي 706 (المعدل) بعنوان " فقرات نكت الإنتباه وفقرات لأمر أآري بتقرير المراجع المستقل".(30)

5- معيار المراجعة الدولي 720(المعدل) بعنوان " مسؤليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأآري"، ويتضمن المتطلبات المتعلقة بمسئوليه المراجع عن المعلومات الأآريالموجوده في تقرير الإدارة.(31)

319- معيار المراجعة الدولي 701 بعنوان الاعلام عن الأمور الرئيسي للمراجعة في تقرير المراجع المستقل:-

يلزم معيار المراجعة الدولي ISA701 الذي أصدره مجلس المراجعة والتأكد الدولي بشأن الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسي مراجع الحسابات بأن يدرج في تقريره فقره مستقله عن تلك المسائل ، ويتناول المعيار التقدير الحكمي لمراجع الحسابات الذي يتم علي أساسه تحديد هذه المسائل ، وشكل ومحتوي الإبلاغ في تقريره ، وقد أشار هذا المعيار إلي أن الغرض من الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسي:-

1- زياده القيمه التواصليه لتقرير مراجع الحسابات ، من خلال الإمداد بإفصاحات أكثر بخصوص عمليه المراجعة التي قام بها مراجع الحسابات ، وذلك من خلال توفير معلومات إضافيه للمستخدمين المستهدفين للقوائم الماليه لمساعدتهم في فهم المسائل المتعلقة بالرأي المهني لمراجعي الحسابات ، لا سيما أن مستخدمي القوائم الماليه يبدون إهتماما خاصا بشأن فهم القرارات الجوهرية التي أتخذها مراجع الحسابات عند تكوين رأيه الفني المحايد عن القوائم الماليه للشركه محل الفحص ، كما أن الإبلاغ عن تلك المسائل يساهم فيزياده إهتمام الإدارة والمسئولين عن الحوكمه بشأن الإفصاح في القوائم الماليه عن المسائل التي يتم الإبلاغ عنها من قبل لامراجع الحسابات في تقريره.

2- مساعده المستخدمين المرتقبين في فهم خصائص الشركه والبنود الوارده في القوائم الماليه للشركه محل الفحص.

وتري الباحثه أن المعيار ISA701 يوفر العديد من المزايا:-

أ- تحسين صياغه التقرير وترتيب فقراته الوارده بنص التقرير علي حسب أهميتها النسبيه.

ب- تحسين القيمه المعلوماتيه للتقرير كأداه للإتصال مع مستخدمي البيانات الماليه التي تم مراجعتها.

جـ تحسين قدره مراجع الحسابات علي تكوين رأي حول البيانات الماليه.

د- البيانات التي يوفرها التقرير طبقا للمعيار ISA 701 هي الأكثر موائمه لعملية إتخاذ القرارات.

هـ تعزيز خاصيه قابليه البيانات التي تم فحصها للفهم ، ويعزز من قابليه تلك البيانات للمقارنه ، وملاءمتها للتحليل المالي علي مستوي الفترات الماليه المتتاليه للشركه أو علي مستوي الصناعه التي تنتمي لها الشركه.

وينص معيار المراجعه والتأكيد (ISA(701) علي ضروره إحتواء تقرير مراجع الحسابات علي

العناصر الأساسيه التاليه:- (32)

1- فقره الرأي:-

والتي توضح أن مراجع الحسابات المستقل يقوم بعملية المراجعه للبيانات الماليه للشركه والتي تتكون من قائمه المركز المالي كما في نهايه السنه الماليه ، وكل من قائمه الدخل ، وقائمه التغيرات في حقوق الملكيه ، وقائمه التدفقات النقدية ، والإيضاحات حول البيانات الماليه إضافه إلي ملخص للسياسات المحاسبية المهمه والمعلومات التوضيحية الأخرى ، ويبيدي هنا رأيه حول عداله المعلومات وأمر أخري لزياده الإفصاح في تقريره وغالبا يتكون محتوى هذه الفقره عن معلومات سابقه عن الشركه.

2- أساس الرأي:-

ومن خلال تلك الفقره يبدي المراجع الأسباب التي أعتد وأستند عليها في تكوين رأيه حول البيانات الماليه.

3- أمور المراجعه الرئيسيه: - (Key Audit Matters)

وهي الأمور التي تحظي بأهميه كبيره أثناء فحص المراجع للقوائم الماليه لشركه العميل ، علي أن يتم وضع هذه الأمور في الإعتبار عند قيامه بعملية المراجعه ، ولتكوين رأي المراجع حولها وليس لغرض إبداء رأي منفصل حول هذه الأمور ، وتضاف جميع الأمور الرئيسيه هنا في حال كون الشركه مساهمه مثل:-

- إنخفاض قيمه الشهره ، إنخفاض قيمه الأصول ، تقييم المخزون...إلخ، أما لوكانت الشركات غير مساهمه فإن المعيار لا يتطلب وصفا لأمور المراجعه المهمه.

وتعد هذه الفقره من التقرير من أهم التعديلات التي تمت في تقارير مراجعي الحسابات ، وذلك من وجهه نظر المراجعين والمستخدمين (33)، حيث تضيف قيمه إعلاميه لتقرير مراجع

الحسابات في نفس الوقت ينبغي علي مراجع الحسابات استخدام لغة سهلة في التعبير عن هذه الأمور لكي يفهمها مستخدموا التقارير الماليه.

4- معلومات أخرى:-

وتنص علي أن الإدارة مسئوله عن المعلومات الأخرى التي تتضمن المعلومات بالتقرير السنوي ، وبأن مسئوليه المراجع هي قراءة المعلومات الأخرى ، بحيث يأخذ بالإعتبار فيما إذ كانت المعلومات الأخرى غير منسجمه بشكل جوهري مع البيانات الماليه أو المعلومات التي تم التوصل إليها من خلال عمليه المراجعة أو في حاله ظهور أن في تلك المعلومات الأخرى أخطاء جوهريه ، وفي حال إستنتاج المراجع وجود خطأ جوهري في هذه المعلومات الأخرى، فإنه يتوجب الأمر علي مراجع الحسابات التقري عن تلك الحقيقه.

5- مسئوليات الإدارة والمسئولين عن الحوكمه:-

توضح هذه الفقره بأن إداره الشركه مسئوله عن إعداد البيانات الماليه وعرضها بصورة عادله وفقاً للمعايير الدوليه للتقارير الماليه ، وعن إعداد نظام الرقابه الداخليه الذي تعتبره الإدارة ضروريا لغرض إعداد بيانات ماليه خاليه من الأخطاء الجوهريه ، سواء كانت ناشئه عن إحتيال أو عن خطأ ، كما أن الإدارة مسئوله عن إعداد البيانات الماليه عن تقييم قدره الشركه علي الإستمرار.

6- مسئوليه المراجع:-

وتوضح هذه الفقره بأن أهداف المراجع هو الحصول علي تأكيد معقول عما إذا كانت البيانات الماليه ككل خاليه من الأخطاء الجوهريه ، سواء كانت ناشئه عن الإحتيال أو الخطأ وإصدار تقرير يتضمن رأيه حول ذلك مع التأكيد علي أن رأيه هذا ليس ضمان بأن المراجعة التي تمت وفقاً للمعايير الدوليه سيكتشف دائما أي خطأ جوهري إن وجد ، لكن من أهم الأمور التي نصت عليها هذه الفقره بخصوص مسئوليه المراجع ما يلي:-

أ- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهريه في البيانات الماليه المجمعه، سواء كانت ناشئه عن إحتيال أو خطأ ، وكذلك تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعه مستجيبه لتلك المخاطر ، والحصول علي أدله مراجعه كافيه ومناسبه لتوفير أساس لرأي المراجع.

ب- الحصول علي فهم لأنظمه الرقابه الداخليه ذات الصله بالمراجع بههدف تصميم إجراءات مراجعه مناسبه حسب الظروف ، وليس لغرض إبداء رأي حول فعاليه أنظمه الرقابه الداخليه في الشركه.

ج- تقييم ملاءمه السياسات المتبعه ومدى معقوليه التقديرات المحاسبية والإيضاحات ذات العلاقه التي قامت الإدارة بإعدادها.

د- إستنتاج مدي ملاءمه إستخدام الإدارة لمبدأ الإستمراريه ، وبناء علي أدله المراجعة التي تم الحصول عليها ، فيما إذا كان هنالك وجود لعدم تأكيد جوهرية يتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تثير شكاً جوهرياً حول قدره الشركة علي الإستمرار.

هـ- تقييم العرض العام والشكل والمحتوي للبيانات الماليه بما فيها الإفصاحات ، وفيما إذا كانت البيانات الماليه تمثل المعاملات والأحداث بشكل يحقق العرض العادل.

7- المتطلبات القانونيه والتشريعيه:-

حيث تنص علي أن الشركة تحتفظ بسجلات محاسبيه منظمه وتتفق مع كافة النواحي الجوهرية مع البيانات الماليه المجمعه.

4\9- دور مجلس الـPCAOB في تطوير تقرير المراجعة:-

قدم مجلس الإشراف المحاسبي علي الشركات العامه **Public council accounting oversight board** مبادرته بخصوص تطوير تقرير مراجعه الحسابات ، حيث طالب المراجعون بالإفصاح في تقارير المراجعة عن الأمور المهمه للمراجعة وقد حدد معني كلمه الأمور المهمه بالأمور التي تنطوي علي الأحكام الأكثر صعوبه للمراجع ، أو الأمور الأكثر صعوبه عند الحصول علي القدر الكافي من أدله المراجعة المناسبه أ أو عند تكوين رأي في القوائم الماليه(34)، وقد طالب مجلي الـPCAOB المراجعين بإدراج فقره تفسيريه في تقرير المراجعة عندما يوجد شك في قدره المنشأه علي الإستمرار ، وفي ضوء ذلك أصدر الـPCAOB مقترح يتضمن قواعد لإعداد تقرير المراجع عام 2013، وأصدر مقترح معدل لتلك القواعد.

وتري الباحثه أن مبادره الـPCAOB والمعيار **ISA 701** تتفقان في وجود فقره الرأي أولاً ثم قسم لأساس الرأي ، كما أن قسم أساس الرأي طبقاً للـPCAOB يدرج به مسئوليات الإدارة والمراجع علي عكس معيار **701** (يتم إدراج وصف مسئوليات الإدارة ومسئولي الحوكمه والمراجع في قسم منفصل بالتقرير، كما يتم الإفصاح في كل من تعليمات الـPCAOB,IAASB عن إسم شريك الإرتباط ومكاتب المحاسبه والمراجعة المشاركه في عمليه المراجعة).

وقد عرض البعض مقارنه ما بين شكل التقرير القديم وشكل التقرير الجديد كما يلي:- (35)

التقرير القديم	التقرير الجديد
فقرة إفتتاحيه	فقرة الرأي:- تجمع بين الفقرة الإفتتاحيه القديمه، وفقرة الرأي.
فقرة مسنوليه الإدارة عن القوائم الماليه	فقرة أساس الرأي:-تمثل (عنصر جديد)وتتضمن الأسباب التي استند إليها المراجع وهو يبدي رأيه الفني المحايد عن القوائم الماليه ، وأن المراجع مستقل وألتزم بقواعد السلوك المهني أثناء ممارسته لعمله.
فقرة مسنوليه مراجع الحسابات	فقرة الأمور الرئيسيه KAM للمراجعه والهدف من عرض تلك الأمور عرضها علي الإدارة والأطراف المسنولين عن الحوكمه.
فقرة الرأي	فقرة مسنوليه الإدارة ومسنولي الحوكمه عن القوائم الماليه ، وتشمل وصف صريح لمسنوليه الإدارة ومسنولي الحوكمه عن إستمراريه الشركه.
.....	فقرة مسنوليه المراجع عن عرض تفصيلي لإجراءات المراجعه

519- دور التعديلات المقترحة في تقليص فجوه توقعات المراجعه:-

تشير فجوه التوقعات إلي ثلاثه مكونات(36):-

- 1- فجوه المعقولييه:- وهي تمثل الفجوه بين توقعات المجتمع من إنجازات يقوم بها مراجعي الحسابات ، وما يمكن أن يقوم به هؤلاء المراجعون بشكل معقول.
- 2- فجوه قصور المعايير:- وهي تمثل الفجوه بين الواجبات المتوقع أن يقوم بها مراجعي الحسابات بشكل معقول والواجبات التي يتعين القيام بها وفقا للمتطلبات القانونيه والمهنيه.
- 3- فجوه قصور الأداء:- وهي تمثل الفجوه بين الأداء الذي يتوقع أن يقوم به مراجعي الحسابات وفقا للمعايير الحاليه، وإدراك الجمهور للأداء الفعلي لهؤلاء المراجعين.

وتستعين الباحثه في هذا الصدد بما توصل له البعض (37) من وجود دليل علي فجوه توقعات واسعه في المراجعه في مصر في مجال مسنوليات المراجع لمنع الإحتيال والحفاظ علي السجلات المحاسبية ، وقد أوصت هذه الدراسه بضروره الإعتماد علي تقرير المراجعه المطول، وتوسيع إطار مسنوليات مراجع الحسابات ، وضروره الوقوف علي أرض واقعيه فيما يخص سقف توقعات المستخدمين ، كما تري بعض النتائج أنه من إحدي الوسائل الهامه لتضييق فجوه

توقعات المراجعة إعادته ترتيب أقسام التقرير ووضع رأي المراجع في بدايه التقرير وضروره الإستعانه بالتقرير الموسع للمراجعة(38)، كما خلصت دراسته أخرى(39) إلي أن أهم الوسائل التي تساعد علي تقليص فجوه توقعات المراجعة تحسين الإتصالات مع مستخدمي القوائم الماليه ،وأثر ذلك علي تضيق فجوه توقعات المراجعة وضروره تضمين تقري المراجعة لمجموعه القضايا الجوهرية التي صادفها المراجع أثناء عمله.

وقد كانت من أكثر الدراسات التي لها علاقة مباشره للربط ما بين التعديلات الأخيره وتقليص فجوه توقعات المراجعة من خلال الإستعانه بتقرير المراجعة الموسع تلك الدراسة(40) التي خلصت إلي أن التعديلات التي يطالب بها المعيار 701 من المتوقع لها أن تعمل علي تقليص فجوه المعلومات وزياده القيمة الإعلاميه لتقرير المراقب وبما يلبي معه توقعات أصحاب المصلحه والمستفيدين ، مما يتوجب معه شمول تعليمات هذا المعيار الشركات الغير مدرجه بالبورصة فضلا عن تلك المدرجه بالبورصة.

519- محددات تطوير النموذج النمطي لتقرير الحسابات:-

تري الباحثة أنه علي الرغم من المزايا المرتبطه بالمطالبات الأخيره لتطوير تقرير المراجعة وتأثيرها الإيجابي علي تضيق فجوه توقعات المراجعة ، إلا أن ذلك مرتبط بتحقيقه ببعض التحديات:-

1- يبقي التحدي الرئيسي الذي يواجه المراجعون لتضيق فجوه توقعات المراجعة (لاسيما) فجوه المعلومات والإتصالات هو ضروره وضع مستوي معقول من توقعات مستخدمي القوائم الماليه ، وإلباءت كل المحاولات لتضيق تلك الفجوه بالفشل.

2- وفقا للتعديلات الجديده والأخيره وزياده التفاصيل التي يتضمنها تقرير المراجعة ، فإن الأمر يتطلب المزيد من المجهود من قبل المراجع ومزيديا من الوقت مما يرجح معه احتمالات تأخر تقرير المراجع بالإضافة لزياده التكاليف المرتبطه بعملية الإعداد.

3- طبقا للتعديلا التي أدخلها الـIAASB,PCAOB علي تقرير المراجعة، يختلف النموذج المطور عن الشركات المسجله والغير مسجله والهادفه للأرباح و غير الهادفه للأرباح.

4- مشكله تدفق المعلومات الزائده Information Overflow مما يحتمل معه عدم سيطره مستخدمى المعلومات علي المعلومات المفيده تحديدا لإتخاذ القرارات.

5- إحتمالات الخلط مابين الرغبه في زياده التفاصيل لمزيد من القيمه المضافه للمستخدم ، وبين مبدأ سرية المعلومات ، والذي يعد مبدأ مهم ينبغي علي المراجع الإلتزام به وهو بصدد أدائه لواجباته المهنيه.

10- الدراسه الميدانيه:-

أ- الأداة الرئيسييه للدراسه الميدانيه:-

قامت ا لباحثه بالإعتماد علي قائمه الإستقصاء كأداة رنبيسيه للدراسه الميدانيه ، وقد تم تقسيمها إلي جزئين:-

1- الجزء الأول:- يحتوي علي الخصائص العامه لمجتمع الدراسه مثل المؤهل العلمي ، التخصص، الوظيفه ، سنوات الخبره.

2- الجزء الثاني:- يتكون من محورين رنبيسيين ويشمل علي العبارات التي تعبر عن الفروض الأساسيه للبحث.

ب- مجتمع وعينه الدراسه:-

يتكون مجتمع الدراسه من مراجعي الحسابات ، المستثمرين ، رؤساء مجلس الإدارة بالشركات العامه، وقد قامت الباحثه بتوزيع 150 قائمه إستقصاء علي مجتمع الدراسه ، وقد تم الحصول علي 95 قائمه صحيحة ، وقابله للإعتماد عليها في تحليل النتائج.

ج- الأساليب الإحصائيه المستخدمه:-

تم الإعتماد علي البرنامج الإحصائي(SPPSS) وذلك للحصول علي نتائج أسلوب التكررات والنسب المنويه بالإضافة لمجموعه من الإحصاءات الوصفيه متمثله في الوسط الحسابي والانحراف المعياري،...إلخ من الأساليب الإحصانيه.

د- عينه الدراسه

--	--	--	--

الطبقات	نوع مجتمع الدراسة	حجم مجتمع الدراسة	عينه الدراسة
مراجعون خارجيون	مجتمع محدود	450	55
مستثمرين	مجتمع غير محدود	50
إداره عليا	مجتمع محدد	45
			150

هـ- توزيع عينه الدراسة حسب المؤهل العلمي

	مراجعون خارجيون	مستثمرين	الإداره العليا
دكتوراه	5	10	5
ماجستير	5	10	5
دبلومه	..	10	5
بكالوريوس	45	20	30

أولاً:- الاختبارات الاحصائيه:-

1- قياس مدى صدق اجابات المستقصى منهم عن الفرض الأول:-

وينص الفرض الأول علي " لا توجد فروق ذات دلالة معنويه بين (مراجعو الحسابات ،المستثمرين ، الإداره العليا) حول حاجه النموذج التقليدي لتقرير مراجع الحسابات للتطوير" وتتمثل الأسئلة التي وردت بالمجموعه الأولي لقياس مدى صدق إجابات المستقصى منهم:-

م	هل يساهم تقرير مراجع الحسابات بشكله الحالي في إتخاذ القرارات الخاصه بك؟	معامل الارتباط	مستوي المعنويه
1		0.482	0.000
		0.603	0.000

0.000	0.590	يفتقد النموذج التقليدي لمراجع الحسابات الإشارة للأمور الجوهرية التي تسترعي إنتباه مراجع الحسابات؟	2
0.000	0.480	تعد المشكله الرئيسيه لدي مستخدمى القوائم الماليه ، عدم وضوح مفهوم بعض العبارات الوارده في التقرير؟	3
0.000	0.718	من المشاكل الرئيسيه التي تواجه مستخدمى القوائم الماليه ، عدم وضوح مسنوليه المراجع عن القش والتصرفات غير المشروعه للشركه؟	4
0.000	0.582	تعد عدم إشاره المراجع للمخاطر المتعلقه بالشركه محل المراجعه ، من نواحي القصور التي تشوب عمليه المراجعه؟	5
0.000	0.583	يفتقد النموذج الحالي لتقرير المراجعه إعطاء إشارات تأكيديه لضمان إستمراريه الشركه في أعمالها؟	6
0.000	0,690	يفتقد النموذج الحالي لتقرير مراجع الحسابات الإفصاح أن أسماء شركاء المراجعه، ويكتفي بإسم مكتب المراجعه؟	7
0.000	0,580	من خلال النموذج التقليدي لمراجعه الحسابات لا يمكن لقارئ التقرير التعرف علي مسنوليات مراجع الحسابات؟	8
0.000	0.580	يعد عدم وجود صيغه موحده لنموذج تقرير المراجعه من الأمور التي تقلل من أهميه تقرير مراجع الحسابات؟	9
0.000	0.608	يعد عدم تحديد الأساس الذي أرتكز إليه المراجع في إتخاذ رأيه ، من الأمور التي تشكك في مصداقيه تقرير مراجع الحسابات؟	10
0.000	0.606	لا يواكب الشكل الحالي لتقرير مراجع الحسابات التغييرات والمطالبات العالميه لتطوير إطار نظم التقرير المالي؟	11
0.000	0.700	لا يواكب الشكل الحالي لتقرير مراجع الحسابات المطالبات الدوليه للإفصاح والشفافيه لنظ التقريري المالي؟	12

من الجدول السابق يتضح أن معامل الارتباط بين كل عبارته من عبارات الفرض الأول داله عند مستوي دلالة (0.05) ، وكذلك قيمه معامل الارتباط هي قيم موجبه غير صفريه ، مما يدل علي وجود علاقه ارتباط موجبه داله إحصائيا ، وبذلك فإن إجابات المستقصى منهم(المراجعون، الإدارة العليا، المستثمرون) علي الأسئلة متسقه وصادقه.

- قياس مدى صدق إجابات المستقصى منهم عن الفرض الثاني:-

وينص الفرض الثاني علي " لا توجد فروق ذات دلالة معنويه بين (مراجعو الحسابات ، المستثمرين، الإدارة العليا) حول جدوي التعديلات المهنية للمحتوي المعلوماتي لتقرير المراجعة علي تضييق فجوه توقعات المراجعة.

م	معامل الإرتباط	مستوي المعنويه
1	0.700	0.000
2	0.653	0.000
3	0.712	0.000
4	0.630	0.000
5	0.655	0.000
6	0.628	0.000
7	0.620	0.000
8	0.652	0.000
9	0.655	0.000
10	0.710	0.000
11	0.627	0.000
12	0.635	0.000
13	0.625	0.000
14	0.623	0.000

0.000	0.625		15
0.000	0.623		16

من خلال الجدول السابق نجد أن معاملات الارتباط داله عند مستوي دلالة (0.05) وكذلك قيمه معامل الارتباط قيمه موجبه غير صفريه ، مما يدل علي وجود علاقه ارتباط موجبه داله إحصائيا ، وبذلك فإن هناك إتجاها نحو صدق إجابات المستقضي منهم حول جدوي التعديلات الدوليہ المطروحه بالنسبه لتقرير المراجعة علي تقليص فجوه التوقعات.

-اختبار مدى الثبات (معامل الثبات ألفا كرونباخ):-

الفروض	مراجعون خارجيون		مستثمرين		الإدارة العليا	
	معامل الثبات	معامل الصدق	معامل الثبات	معامل الصدق	معامل الثبات	معامل الصدق
الفرض الأول	0.65	** 0.34	0.60	** 0.36	0.54	** 0.36
الفرض الثاني	0.60	** 0.35	0.80	** 0.60	0.64	** 0.37
مجموع	1.25	0.69	1.40	0.96	1.18	0.73

يتضح من الجدول السابق أن معامل الثبات ألفا كرونباخ لقياس ثبات المحتوي والإتساق الداخلي لفروض الدراسه بلغ علي التوالي(1.25،1.40،1.18) للمراجعين الخارجيين ، المستثمرين ، الإدارة العليا مما يدل علي الثبات المتوقع لإتجاهات الإجابات ، مما أنعكس علي الصدق الذاتي حيث بلغ علي التوالي(0.69،0.96،0.73).

- جدول تحليل التباين واختبار مربع كاي للفرض الأول:-

م	وسط حسابي	انحراف معياري	مربع كاي	درجة الحرية	الدلالة
1	4,2	0,75	%29	3	0.000
2	3,23	0,60	%16	3	0.000
3	4	0,97	%33	3	0.000
4	3,90	1	%26	3	0.000
5	4,23	0,76	%29	3	0.000
6	2,80	0,71	%33	3	0.000
7	3,20	0,61	%17	3	0.000
8	3,21	0,62	%17	3	0.000
9	4	0,74	%29	3	0.000
10	2,80	0,71	%33	3	0.000
11	3	0,59	%15	3	0.000
12	3,89	0,99	%25	3	0.000

13	2,24	0,58	%15	3	0.000
----	------	------	-----	---	-------

من الجدول السابق نجد أن الوسط الحسابي لجميع العبارات يدل على موافقه أفراد العينه علي ما جاء بالفرض الأول ، ومن ثم تري العينه وجوب تطوير الشكل التقليدي لتقرير المراجعة لمواكبه التعديلات التي تم المطالبه بها من خلال المجالس المهنيه، ويتراوح الإنحراف المعياري ما بين (0.58- 0.99)، وهو أقل من الواحد الصحيح لمعظم العبارات ، وهذا يدل على إتساق إجابات أفراد العينه لمعظم العبارات .

- جدول تحليل التباين وإختبار مربع كاي للفرض الثاني:-

	وسط حسابي	إنحراف معياري	مربع كاي	درجه الحريه	الدلاله
1	3.25	0.62	%17	3	0.000
2	2.80	0.72	%33	3	0.000
3	4	0.98	%35	3	0.000
4	3.95	1	%27	3	0.000
5	3.45	0.62	%12	3	0.000
6	3.25	1.09	%13	3	0.000
7	4.20	0.75	%29	3	0.000
8	4.23	0.78	%29.1	3	0.000

0.000	3	%15	1	3.92	المعلوماتية للتقرير ، وتقليص فجوه التوقعات؟ يؤدي الإفصاح عن شركاء المراجعة من خلال تقرير المراجعة(إذا أتيح ذلك) لتحسين القيمة المعلوماتية للتقرير، وتقليص فجوه توقعات المراجعة؟	9
0.000	3	%15.3	1	3.95	وجود صيغه موحده لتقرير المراجعة يؤدي إلي تقليص فجوه توقعات المراجعة؟ يؤدي البدء بفقرة الرأي بتقرير مراجع الحسابات إلي تحسين القيمة المعلوماتية لتقرير المراجعة ، وتقليص فجوه التوقعات؟	10
0.000	3	%23	0.78	4.96	يؤدي إفصاح المراجع عن مدى إستمراريه أو عدم إستمراريه الشركه محل المراجعة(العمل) إلي زياده القيمة المعلوماتية للتقرير، وتقليص فجوه التوقعات؟	11
0.000	3	%22	1	4	يؤدي إفصاح المراجع عن أيه معلومات أخرى من شأنها التأثير علي قرار مستخدم القوائم الماليه إلي تقليص فجوه توقعات المراجعة؟	12
0.000	3	%21	1.08	3.25	يؤدي إفصاح المراجع عن أيه معلومات أخرى من شأنها التأثير علي قرار مستخدم القوائم الماليه إلي تقليص فجوه توقعات المراجعة؟	13
0.000	3	%15	1	3.95	تؤدي إشاره المراجع أن الإفصاحات التي تمت بالقوائم الماليه هي مسنوليه الإدارة إلي توضيح فجوه توقعات المراجعة؟	14
0.000	3	%21	1.09	3.25		15

من الجدول السابق نجد أن قيمة الوسط الحسابي لمعظم العبارات قد جاءت تدلل علي موافقه أفراد العينه من مراجعين خارجيين،مستثمرين، إداره علي ما ورد من عبارات تخص الفرض الثاني - كما أن الإنحراف المعياري يتراوح بين 0.62-1.09 وهو أقل من الواحد الصحيح لمعظم العبارات بما يدل علي إتساق الإجابات لأفراد العينه لمعظم العبارات ، ويؤكد علي إيجابيه إتجاهات المستقضي منهم تجاه الفرض الثاني.

-نتائج تحليل الإنحدار الخطي للفرض الأول:-

نتيجه الفرض	مستوي الدلاله t	t	مستوي الدلاله f	f	R ²	r
القبول	0.001	4.10	0.000	28.04	0.377	0.823

من الجدول السابق ، ومن خلال نتائج تحليل الإنحدار الخطي للفرض الأول ، نجد أن قيمه معامل الارتباط 0.823، حيث توجد علاقه إرتباط إيجابيه ذات دلاله إحصائيه ، كما أنه من خلال

قيمه t وهي 4.10 نجد أن وجود هذه العلاقة إذا تحققت بمستوي دلالة 0.000 ، كما يتبين من قيمه f المحسوبه والبالغه 28.04 العلاقة الخطيه ما بين زياده المحتوي المعلوماتي لتقرير المراجعة ، والحاجه لتطوير شكل ومحتوي تقرير مراجع الحسابات.

- نتائج تحليل الانحدار الخطي للفرض الثاني:-

نتيجه الفرض	مستوي الدلاله t	t	مستوي الدلاله f	f	2 R	r
القبول	0.001	3.01	0.000	27.06	0.398	0.793

من الجدول السابق ، ومن خلال نتائج تحليل الانحدار الخطي للفرض الأول ، نجد أن قيمه معامل الارتباط 0.793 ، حيث توجد علاقته ارتباط إيجابيه ذات دلالة إحصائيه ، كما أنه من خلال قيمه t وهي 3.01 نجد أن وجود هذه العلاقة إذا تحققت بمستوي دلالة 0.000 ، كما يتبين من قيمه f المحسوبه والبالغه 27.06 العلاقة الخطيه ما بين الإلتزام بالمطالبات الدوليه لتطوير تقرير المراجعة، تضيق فجه توقعات المراجعة.

- تحليل التباين إحصائي الإتجاه لمقارنه معنويه الفروق بين إستجابات طبقات مفردات العينه فيما يتعلق بإدراكهم لمشاكل النموذج التقليدي لتقرير المراجعة:-

الدلاله	مستوي المعنويه	قيمه ف المحسوبه	انحراف معياري	متوسط حسابي	العينه	
غير داله	0.185	1.80	0.17009	4.0070	مراجعون خارجيون	إدراك عينه البحث لمشاكل النموذج الحالي لتقرير المراجعة
			0.18000	4.1535	مستثمرين	
			0.175000	4.000	الإداره العليا	

يتضح من الجدول السابق أنه لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين إتجاهات المستقصي منهم (المراجعون الخارجيون،المستثمرين،الإدارة العليا)، ويثبت صحة الفرض البحثي الأول ، حيث جاءت الإجابات عند مستوي معنويه أكبر من 0.05 ، نظرا لتجانس إتجاهات المستقصي منهم في طبقات البحث المختلفه ، والإتجاه الإيجابي نحو الموافقه علي الفرض البحثي الأول.

- تحليل التباين إحدادي الإتجاه لمقارنه معنويه الفروق بين إستجابات طبقات مفردات العينه فيما يتعلق بوجود علاقه بين الإلتزام بالتعديلات الدولييه لتقرير المراجعه وتضييق فجوه توقعات المراجع:-

العينه	متوسط حسابي	إنحراف معياري	قيمه ف المحسوبه	مستوي المعنويه	الدلاله
مراجعون خارجيون	3.97020	0.15231	0.125	0.950	غير داله
مستثمرين	4.3520	0.18000			
الإدارة العليا	4.4208	0.18270			

يتضح من الجدول السابق أنه لا توجد إختلافات ذات دلالة إحصائية بين إتجاهات المستقصي منهم (المراجعون الخارجيون،المستثمرين،الإدارة العليا)، ويثبت صحة الفرض البحثي الثاني ، حيث جاءت الإجابات عند مستوي معنويه أكبر من 0.05 ، نظرا لتجانس إتجاهات المستقصي منهم في طبقات البحث المختلفه ، والإتجاه الإيجابي نحو الموافقه علي الفرض البحثي الثاني.

11-النتائج:-

1- يوجد للتعديلات الطارنه علي المحتوي المعلوماتي لتقرير مراجع الحسابات بموجب الإصدارات المهنيه وتعليمات مجلس PCAOB أثر في تحسين القيمه المعلوماتيه المضافه

للتقرير من ناحيتي الشكل والمضمون من خلال تحسين صياغته تقرير المراجع ودوره كأداة إتصال مع مستخدمي البيانات الماليه التي تم مراجعتها ، ومن ثم تعزيز ثقتهم في تقرير مراجع الحسابات.

2- تناولت الكثير من الدراسات المحاسبيةموضوع فجوه توقعات المراجعة وأسهمت فيما يخص فجوه الأداء وفجوه المعايير ، غير أن ما يخص فجوه المعلومات وفجوه الإتصالات نالت النصيب الأقل في إهتمامها، علي الرغم من أن السبيل الأساسي لتضييق فجوه توقعات المراجعة وإعادة الثقة في مهنة المراجعة هو تحسين الإتصال ما بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم الماليه من خلال تقرير المراجعة،والذي يعد بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة.

3- يوجد للتعديلات الأخيره بموجب الإصدارات المهنيه الصادره من الـIAASB,PCAOB الكثير من الآثار الإيجابيه علي تحسين عمليه الإتصال لاسيما بعد الإبلاغ عن المسائل الرئيسييه للمراجعKAM.

4- لازالت التعديلات المقترحه علي تقرير مراجع الحسابات حديثه نوعا ما تحتاج بمرور الوقت لإعاده تقييمها وتحليل التكلفةالعائد الخاصه بهذه التعديلات.

5- تضافرت جهود أكثر من جهه بخصوص تطوير النموذج التقليدي لمراجع الحسابات:-

-مجلس الـPCAOB.

-مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدوليـIAASB.

- مجلس التقارير الماليـFRC.

- الإتحاد الأوربيEU.

6- تتفق معظم هذه المجالس في إصداراتها حول تطوير تقرير مراجع الحسابات من خلال:-

- التفرقه بين مسؤوليات مراجع الحسابات ومسئوليه الإدارة.

- تحديد مسئوليه إداره عن الغش.

- الإفصاح عن الأمور الرئيسييه للمراجعة والتي يقابلها المراجع وهو بصدد أدائه لعمله.

7- تتفق معظم الإصدارات التي جاءت من خلال مجلس الـ IAASB علي تقرير المراجعة، بما جاء من تعليمات في ذلك الصدد من خلال مجلس الإشراف المحاسبي علي الشركات العامه PCAOB.

12- التوصيات:-

1- يتطلب تطبيق الإصدارات الجديده من المجالس المهنيه بشأن تطوير محتوى وهيكل تقرير المراجعة تضافر جهود مراجعي الحسابات والإداره العليا أطراف الحوكمه المسئولين، لكي توتي هذه التعديلات ثمارها.

2- عقد دورات تدريبيه للمراجعين لتدريبهم علي التعديلات الجديده علي تقرير المراجعة .

3- الإستعانه بوسائل التواصل الإجتماعي لرفع مستوى الوعي لدي مستخدمي القوائم الماليه بالمهام الحقيقيه لمراجع الحسابات لسد الهوه الواسعه ما بين طلباتهم للمعلومات وبين المعلومات التي يتعين علي مراجع الحسابات تقديمها.

4- إصدار معيار مراجعة مصري يضا هي المعايير الدوليه التي تطالب بالإبلاغ عن المسائل الرئيسيه للمراجعة.

5- تطبيق تلك التعديلات علي الشركات غير الهادفه للربح ، والشركات غير المدرجه بالبورصه.

6- تشجيع الباحثين علي إجراء المزيد من الأبحاث لتأثير هذه التعديلات علي فئات أخري من مستخدمي القوائم الماليه مثل المحللين الماليين، ماضي الإنتمان.

13- قائمة الهوامش والمراجع:-

1- Commission on Auditor's responsibilities (CAR), Cohen commission, "Report conclusions and recommendations", New York, NY: AICPA, 1978.

2–AICPA, "The expectation gap standards: progress, implementation issue, and research opportunities", edited by D. Guys & A. Winter, New York, AICPA, 1993.

3– International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), "Reporting on audited financial statements: proposed new & revised International standards on Auditing (ISA)", 2013.

4– Sign, R., "FRC Makes significant changes to audit report", Accounting Age, June, 2013, available: –
www.accountancyage.com/laa/news.

5- د. أشرف محمد إبراهيم منصور، "تقييم التعديلات التي أدخلها المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد على تقارير المراجعة، من وجهة نظر الأطراف الأساسية للمراجعة-دراسه ميدانية"، بحث غير منشور، 2017.

6– Antonis Dioulas, "Closing expectation gap in audit", May, 2019, www.accaglobal.com/in/on.2210.

7– Mohammad Abdullah Fayed, "The investors reaction to the disclosure of key audit matters: Empirical evidence from Jordan", International Business Research, Jan, 2019.

8- د. حسام محمد عبدالمطلب، "أثر التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم 701 في تحسين جوده تقرير المدقق وجوده البيانات الماليه المدققه (دراسه تحليليه)"، رساله ماجستير، جامعه الشرق الأوسط، 2018.

9– Nicole Ratzinger, "Does considering key audit matters affect auditor judgement performance", Jan, 2017, SSRN electronic, journal

Doi:10.2139.

10-Ndukwe O.Dibia,"Expectation Gap and perception of financial reporting",International journal of managerial studies and research,vol.3.Issue3,March,2015.

11-Dorota Dobija,"The audit information Gap in Poland",Finance,Rynki Finansowe,2014.

12-Saeid Jabbarzadeh,"Analysis of audit expectationgap between users of audit reports and independent auditors about the features of independent auditors",2012,www.Emerald.com.

13- د.رضا ابراهيم صالح، " تقرير المراجعة وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين- دراسة نظريه تطبيقيه:حاله مصر"، مجله البحوث المحاسبية، الجمعيه السعوديه للمحاسبه، العدد الثاني،سبتمبر،2002.

14-Kecia Smith,"Tell me More:Acontent Analysis of expanded auditor reporting in the United Kingdom",Jan,2019,<http://ssrn.com/abstract=2821399>.

15- Michelle M.,Kusaila,"Communicating the expectations gap:audit opinion changes",journal of finance and accounting ,2018.

16-Safiyanu Sule et al,"Reducing audit expectation gap?The adoption of international standards on auditing(ISA700)in Nigeria",advance Research,Journal of multi- Disciplinary discovery,November,2018.

17-Louis Philippe, Jean Bedard, "The informational value of key audit matters in the auditor's report: Evidence from an eye-tracking study", Accounting Horizons, feb, 2018.

18- د. أشرف محمد إبراهيم منصور، " تقييم التعديلات التي أدخلها المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد على تقارير المراجعة من وجهة نظر الأطراف الأساسية للمراجعة- دراسته ميدانية"، بحث غير منشور، 2017.

19- د. وفاء يوسف أحمد، " أثر الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة- دراسته ميدانية"، بحث غير منشور، 2017.

20- Berivan Dogan, Bana Arefaine, "The implementation of ISA-701- Key audit matters: Empirical evidence on auditor's adjustments in the new audit report", Master's Thesis, Uppsala University, Spring, 2017.

21- Peter Kipp, "The effect of expanded audit report disclosures on user's confidence in the audit and the financial statements", Graduate These & dissertations, 2017, <http://scholarcommons.us.edu/6718>.

22- Appolos Nwaobia, "The new auditor's reporting standards and the audit expectation Gap", International journal of advanced academic Research, ISSN: 2488, VOL. 2, Nov. 2016.

23- Vasileios Vasileidis, "A new view of auditor's Reporting Model- Reducing the information & expectation gap", Master's Thesis, Crasmus school of economics, Feb, 2016.

24- Anna Gold, "The ISA700 auditor's report and the audit expectation Gap - Do explanations matter?" April, 2012, <http://doi.org/10.111/j.1099>.

25- Kwena Nicholas, Maseko, "Will the expanded audit report model proposed by IAASB reduce the expectation gap in south Africa", 2016, www.sciencedirect.

26- PCAOB ,”Proposed auditing standards- The auditor’s report on an audit of financial statements when the auditor expresses an unqualified opinion.The auditor’s responsibilities regarding other information in certain documents containing auditedfinancial statements”,PCAOB Release NO.2013.

27-IAASB,”International standard on Auditing (701).”Communcativy key audit matters in the independent auditor’s report.New Yourk,2015.

28- IAASB,International Standard on Auditing(700),forming an opinion &reporting on financial statements,New Yourk,2015.

29-IAASB,”International standard on Auditing 705(Revised).International standard on Auditing 705.Modifications to the opinion in the auditor’s report independent.New York,2015.

30- IAASB,”International standard on Auditing 706(revised).Emphass of matter paragraphs&other matter paragraphs in the independent auditor,NewYork,2015.

31- IAASB,International standard on Auditing 720(revised).The auditor’s responsibility relating to other information,New York,2015.

32- JCPA,”Auditor reporting retrieved 25April,2018,http://jaccpa.org.jo/view.

33- د.محمد مطر ”دراسة تحليلية للتعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم (701)، مجله المدقق، 2017.

34- Cohn,”PCAOB weghs feedback on auditor report changes”,Accounting Today ,April,2014,www.accountingtoday.com/news.

35- The Institute of chartered securities &administrators in Zimbabwe(ICSAZ),”New auditor reporting requirements”,ICSAZ Technical newsletter,Issue4,2015.

36- Mahdi Salehi,"Quantifying audit expectation Gap:A new approach to measuring expectation Gap",Zegreb International review of economics&Business,Vol.19,2016.

37-Dixon,R,Woodhead,A.D,"An investigation of the expectation Gap in Egypt",Managerial Auditing journal,vol.21,2006.

38-Chong.Kar.Ming,"Do different audit report formals affect shareholders and auditor's perception?"International Journal of Auditing,Nov,2008.

39- د.المنتصر بالله سهيل،"أثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم (70) الخاص بتقرير مدقق الحسابات على تضيق فجوة التوقعات-دراسة تحليلية لأراء مدققي الحسابات ومعدى القوائم المالية في قطاع غزة"،<http://library.iugaza.edu.ps>,

40- د.أشرف محمد إبراهيم منصور،المرجع السابق.

ملحق البحث

قائمة الاستقصاء

تقوم الباحثة بإعداد بحث بعنوان "دراسة تحليلية لأثر تطوير المحتوى المعلوماتي لتقرير مراجع الحسابات علي تضيق فجوه توقعات المراجعة - دراسة ميدانية"

، وتهدف الباحثة من خلال تلك القائمة إلي إستطلاع رأي عينه الدراسة المكونه من المراجعين الخارجيين ، المستثمرين ، أعضاء مجلس الإدارة"- وذلك بهدف تطوير النموذج التقليدي لتقرير المراجع بما يعمل علي تعزيز عمليه الإفصاح بما يخدم أصحاب المصلحه بكافه طوائفهم ، وبما يخدم هدف تقليص فجوه توقعات المراجعة.

وتأمل الباحثة في توفير الإجابات علي هذه القائمة بحرص وعنايه أملا في موضوعيه النتائج التي يتم التوصل لها بعون الله وتوفيقه.

إعداد:-

د.إيمان عبدالفتاح حسن قرني الجمهودي

مدرس- كلية التجاره جامعه كفرالشيخ

1- المجموعه الأولى من الأسئلة:-

وتهدف هذه المجموعه من الأسئلة لإختبار مدي صحه الفرض البحثي الأول والذي ينص علي

" لا توجد فروق معنويه ما بين(مراعو الحسابات ، المستثمرين، إداره الشركات) حول إدراكهم لوجود مبررات لتطوير الشكل التقليدي لتقرير المراجعة".

لا أوافق بشده	لا أوافق	أوافق بشكل محايد	أوافق	أوافق بشده		
					هل يساهم تقرير مراجع الحسابات بشكله الحالي في إتخاذ القرارات الخاصه بك؟	1
					يفتقد النموذج التقليدي لمراجع الحسابات الإشاره للأمور الجوهرية التي تسترعي إنتباه مراجع الحسابات؟	2
					تعد المشكله الرئيسييه لدي مستخدمى القوائم الماليه ، عدم وضوح مفهوم بعض العبارات الوارده في التقرير؟	3
					من المشاكل الرئيسييه التي تواجه مستخدمى القوائم الماليه ، عدم وضوح مسنولييه المراجع عن الغش والتصرفات غير المشروعه للشركه؟	4
					تعد عدم إشاره المراجع للمخاطر المتعلقه بالشركه محل المراجعه ، من نواحي القصور التي تشوب عمليه المراجعه؟	5
					يفتقد النموذج الحالي لتقرير المراجعه إعطاء إشارات تأكيديه لضمان إستمراريه الشركه في أعمالها؟	6
					يفتقد النموذج الحالي لتقرير مراجع الحسابات الإفصاح أن أسماء شركاء المراجعه، ويكتفي بإسم مكتب المراجعه؟	7

					8	من خلال النموذج التقليدي لمراجعة الحسابات لا يمكن لقارئ التقرير التعرف علي مسئوليات مراجع الحسابات؟
					9	يعد عدم وجود صيغه موحده لنموذج تقرير المراجعة من الأمور التي تقلل من أهميه تقرير مراجع الحسابات؟
					10	يعد عدم تحديد الأساس الذي أرتكز إليه المراجع في إتخاذ رأيه ، من الأمور التي تشكك في مصداقيه تقرير مراجع الحسابات؟
					11	لا يواكب الشكل الحالي لتقرير مراجع الحسابات التغييرات والمطالبات العالميه لتطوير إطار نظم التقرير المالي؟
					12	لا يواكب الشكل الحالي لتقرير مراجع الحسابات المطالبات الدوليه للإفصاح والشفافيه لنظ التقري المالي؟

المجموعه الثانيه من الأسئلة:-

وتشمل مجموعه العبارات التي تختبر صحه الفرضي البحثي الثاني " لا توجد فروق معنويه ما بين (مراجعو الحسابات ، المستثمرين، إداره الشركات) حول جدوي التعديلات المهنيه للمحتوي المعلوماتي لتقرير المراجعة علي تضييق فجوه توقعات المراجعة.

لا أوافق بشده	لاوافق	أوافق بشكل محايد	أوافق	أوافق بشده		
					1	يوذي الإلتزام بمعايير المراجعة الدوليه الأخيره الصادره بشأن تقرير المراجعة إلي زياده القيمه المضافه لتقرير مراجع الحسابات؟
					2	يوذي إشاره مراجع الحسابات لمخلص السياسات المحاسبية الهامه التي تتبعها المنشأه إلي تقليص فجوه التوقعات؟

				<p>يؤدي إفصاح مراجع الحسابات عن الأمور الرئيسية التي واجهها أثناء عمله ، إلي إضفاء المزيد من المصداقية علي عمله ، وتقليل فجوه توقعات المراجع؟</p>	3
				<p>يؤدي إشاره المراجع من خلال تقريره لمسئوليات الإدارة عن إعداد القوائم الماليه إلي إضفاء المزيد من المصداقيه علي عمله ، وتقليل فجوه التوقعات؟</p>	4
				<p>يؤدي إشاره المراجع من خلال تقريره لمسئوليات الإدارة عن تصميم نظام رقباه داخليه معد جيدا إلي تحسين المحتوي المعلوماتي للتقرير وتقليل فجوه توقعات المراجع؟</p>	5
				<p>يؤدي إشاره المراجع أنه مسئول عن تقييم نظام الرقباه الدلخليه الذي قامت الشركه بإعداده وتصميمه ، إلي تقليل فجوه توقعات المراجع؟</p>	6
				<p>يؤدي إشاره المراجع إلي أن الإدارة هي المسئوله عن أي غش وارد بالقوائم الماليه إلي تقليل فجوه توقعات المراجع؟</p>	7
				<p>يؤدي تحديد المراجع للأهداف الرئيسيه لعمليه المراجعته التي يقوم بها المراجع إلي مزيد من المصداقيه علي عمله ،تقليل فجوه توقعات المراجع؟</p>	8
				<p>يؤدي الإفصاح عن الأسس التي أستند إليها المراجع في إتخاذ رأيه ، إلي تحسين القيمه المعلوماتيه للتقرير ، وتقليل فجوه التوقعات؟</p>	9
				<p>يؤدي الإفصاح عن شركاء المراجع من</p>	

				<p>10 خلال تقرير المراجعة (إذا أتيح ذلك) لتحسين القيمة المعلوماتية للتقرير، وتقليص فجوه توقعات المراجعة؟</p>	
				<p>11 وجود صيغه موحده لتقرير المراجعة يؤدي إلي تقليص فجوه توقعات المراجعة؟</p>	
				<p>12 يؤدي البدء بفقره الرأي بتقرير مراجع الحسابات إلي تحسين القيمة المعلوماتية لتقرير المراجعة ، وتقليص فجوه التوقعات؟</p>	
				<p>13 يؤدي إفصاح المراجع عن مدي إستمراريه أو عدم إستمراريه الشركه محل المراجعة (العميل) إلي زياده القيمة المعلوماتية للتقرير، وتقليص فجوه التوقعات؟</p>	
				<p>14 يؤدي إفصاح المراجع عن أيه معلومات أخرى من شأنها التأثير علي قرار مستخدم القوائم الماليه إلي تقليص فجوه توقعات المراجعة؟</p>	
				<p>15 تؤدي إشاره المراجع أن الإفصاحات التي تمت بالقوائم الماليه هي مسنوليه الإدارة إلي تضيق فجوه توقعات المراجعة؟</p>	

