

أثر تطور المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي وفق المعايير الدولية للمراجعة على فجوة التوقعات "دراسة اختبارية"

أ.د/ مصطفى راشد العبادي
أستاذ المحاسبة والمراجعة
وعميد الكلية الأسبق
كلية التجارة - جامعة بنها

د/ أحمد على حسن يونس
مدرس المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة بنها

طارق محمد عبدالفتاح الفران
معيد بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة بنها

الكلمات المفتاحية:

تقرير المراجع الخارجي – معيار المراجعة رقم 700 المعدل – تعديلات محتوى تقرير المراجعة
– فجوة توقعات المراجعة.

أثر تطور المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي وفق المعايير الدولية للمراجعة على فجوة التوقعات "دراسة اختبارية"

أ.د/ مصطفى راشد العبادي	د/ أحمد على حسن يونس	طارق محمد عبدالفتاح الفران
أستاذ المحاسبة والمراجعة	مدرس المحاسبة والمراجعة	معيد بقسم المحاسبة
وعميد الكلية الأسبق	كلية التجارة - جامعة بنها	كلية التجارة - جامعة بنها
كلية التجارة - جامعة بنها		

E-mail: tarek.elfaran@fcom.bu.edu.eg

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل أثر تطور المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي وفق المعايير الدولية للمراجعة على فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي التقارير والقوائم المالية، وتنبع أهمية الدراسة من خلال تسليط الضوء على تعديلات مجلس معايير المراجعة بشأن تقارير المراجعة ودورها في تخفيض فجوة التوقعات عبر زيادة مستوى الإفصاح، ومن خلال ما سبق تتضح مشكلة البحث في بيان أثر التعديلات الأخيرة التي تمت على تقرير المراجع

الخارجي من قبل مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB)، على فقرات تقرير المراجعة وذلك علي فجوة توقعات المراجعة، كما تتمثل أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة النظرية في تطور محتوى تقرير المراجع الخارجي بشكل كبير نتيجة التعديلات التي أقرها مجلس معايير المراجعة في يناير 2015م، والتي شملت تغيير شكل التقرير بشكل ملحوظ وإعادة ترتيب فقراته، وإضافة فقرات جديدة لم تكن موجودة، وتوضيح المسؤوليات بشكل كافي، ولقد كان للتعديلات التي تمت من قبل مجلس معايير المراجعة أثراً إيجابياً في تقليل فجوة توقعات المراجعة بين المراجعين والمستخدمين، كما تتمثل نتائج الدراسة الميدانية في التأكيد بصحة الفرضيات، حيث أظهرت وجود أثر معنوي ذو دلالة احصائية بين تطور المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي وفق المعايير الدولية للمراجعة وفجوة التوقعات، مما يؤكد أهمية هذه التعديلات في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقرير ولذلك يوصي الباحث بضرورة قيام الجهات التنظيمية في مصر بتطبيق تعديلات المعايير الجديدة المرتبطة بتقرير المراجع الخارجي وتنقيح وتعديل معايير المراجعة المصرية لكي تواكب معايير المراجعة الدولية.

الكلمات المفتاحية: تقرير المراجع الخارجي – معيار المراجعة رقم 700 المعدل – تعديلات محتوى تقرير المراجعة – فجوة توقعات المراجعة.

The Impact of the Information Content Development of the External Auditor's Report According to the International Auditing Standards on the Expectations Gap "Applied Study"

Prof. Dr.	Dr.	Mr.
Mustafa Rashed Alabbady	Ahmed Ali Hassan Younis	Tarek Mohammed Abd Elfattah Elfaran
Professor of Auditing Former Dean of the Faculty of Commerce Benha University	Lecture at Department of Accounting Faculty of Commerce Benha University	Demonstrator, Department of Accounting Faculty of Commerce Benha University

E-mail: tarek.elfaran@fcom.bu.edu.eg

Abstract:

This study aims to analyze the impact of the development of the informational content of the external auditor's report, in accordance with international auditing standards, on the expectation gap between external auditors and users of financial statements and reports. The significance of the study stems from highlighting the amendments introduced by the

Auditing Standards Board regarding audit reports and their role in reducing the expectation gap by increasing the level of disclosure. Accordingly, the research problem is evident in examining the effect of the latest amendments made to the external auditor's report by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) on the audit report sections and their impact on the audit expectation gap, The key findings of the theoretical study indicate that the content of the external auditor's report has significantly evolved due to amendments issued by the Auditing Standards Board in January 2015. These changes included a noticeable modification in the report's structure, rearrangement of its sections, the addition of new sections that were not previously included, and a clearer delineation of responsibilities. The amendments introduced by the Auditing Standards Board have had a positive effect in reducing the audit expectation gap between auditors and users, The field study results further confirm the validity of the hypotheses, demonstrating a statistically significant impact between the development of the informational content of the external auditor's report, in line with international auditing standards, and the expectation gap. This confirms the importance of these amendments in improving the informational content of the report. Therefore, the researcher recommends that regulatory bodies in Egypt implement the new amendments related to the external auditor's report and revise Egyptian auditing standards to align with international auditing standards.

Keywords: External Auditor's Report – Revised Auditing Standard No. 700 – Amendments to Audit Report Content – Audit Expectation Gap.

مقدمة البحث:

قد تعرض تقرير المراجع إلى انتقادات عديدة منذ ظهور مهنة المراجعة، وقد ازدادت هذه الانتقادات مع ظهور الفضائح والأزمات المالية الأخيرة وانهايار العديد من الشركات مثل شركة الطاقة (1) Enron وعملق المراجعة Arthur Anderson، حيثُ ترتب على ذلك العديد من الشكوك لدى المستخدمين حول مصداقية تقارير المراجعة وأهمية الدور الذي تؤديه وظيفة المراجعة؛ وقد أدى ذلك إلى تزايد وتعدد مطالبة جمهور المستخدمين بضرورة تحسين وتطوير تقرير المراجعة

(1) إنرون (Enron): هي شركة طاقة أمريكية مقرها هيوستن في ولاية تكساس، حيث حققت في الـ 15 عام الأولى لها نجاحاً واسع النطاق، ليتبين بعد ذلك أنه نجاح على ورق، وتم إفلاس الشركة في عام 2001، والتصفية الفعلية لشركة آرثر أندرسن، التي كانت واحدة من أكبر خمس شركات تدقيق ومحاسبة في العالم. بالإضافة إلى كونها أكبر عملية إعادة تنظيم إفلاس في التاريخ الأمريكي في ذلك الوقت، وصارت إنرون موضع استشهاده باعتبارها أكبر فشل في التدقيق.

وزيادة درجة الشفافية فيه وتحسين هيكل ومحتوى ذلك التقرير، والإفصاح بشكل كافٍ عن عملية المراجعة وكيف قام المراجع بتنفيذها (Smith, 2023).

ونتيجة لما سبق قد أولت العديد من المنظمات المهنية في المحاسبة والمراجعة اهتماماً واسعاً بتقرير المراجع من حيث تحسين وتطوير محتواه وزيادة مستوى الإفصاح من خلاله وتطبيق التعديلات الصادرة على معايير المراجعة المرتبطة بذلك التقرير (Khatiri, 2019). ولعل من أبرز تلك المنظمات مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي (IAASB) الذي أعلن عن بداية حقبة جديدة في مهنة المراجعة، وذلك من خلال إصدار معايير جديدة ومنقحة خاصة بتقرير المراجع الخارجي في 2015/1/15 والتي صنفت من أهم التعديلات التي غيرت كثيراً من شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجي (Lazarevska and Trpeska, 2016).

وتتمثل تلك التعديلات في إضافة معايير جديدة لم تكن موجودة من قبل، مثل معيار المراجعة رقم (701) بعنوان: "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل" وإدخال تعديلات على معايير قديمة، مثل معيار رقم (700) المعدل بعنوان: "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، ومعيار رقم (705) المعدل بعنوان: "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، ومعيار رقم (706) المعدل بعنوان: "فقرات لفت الانتباه، وفقرات أمور أخرى"، ومعيار رقم (720) المعدل بعنوان: "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى"، ومعيار رقم (260) المعدل بعنوان "الاتصال بمسؤولي الحوكمة"، ومعيار رقم (٥٧٠) المعدل بعنوان "استمرارية المنشأة" (IAASB, 2015).

ومن هذا المنطلق ونتيجة لما سبق يهدف الباحث إلى بيان ماهية تقرير مراجع الحسابات الخارجي، وكيف تطور محتوى هذا التقرير منذ نشأة مهنة المراجعة إلى وقتنا الحالي، بالإضافة إلى توضيح أثر تلك التعديلات التي تمت على ذلك التقرير من قبل مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي (IAASB) في يناير 2015 على فجوة توقعات المراجعة.

الدراسات السابقة

(1) دراسة عبد القادر: (2015)

هدفت دراسة عبد القادر (2015) إلى قياس أثر التعديلات التي أدخلها مجلس معايير المراجعة الدولي (IAASB) في يناير 2015 على شكل ومحتوى تقرير المراجعة، حيث ركزت على تعزيز قيمة التقرير وتضييق فجوة التوقعات بين المراجعين ومستخدمي التقارير، واعتمدت الدراسة على تصميم استبيان تم توزيعه على عينة من متخذي قرارات الاستثمار في البنوك وشركات التأمين وشركات السمسرة، وتوصلت النتائج إلى أن التعديلات عززت شفافية التقرير وساهمت في زيادة فهم المستثمرين للقوائم المالية، مما أدى إلى تحسين قراراتهم الاستثمارية.

(2) دراسة علي: (2016)

ركزت دراسة علي (2016) على مدى إدراك مراقبي الحسابات في مصر للتعديلات التي أدخلت على تقرير المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (700) المنقح. وأُعدت الدراسة على منهجية ميدانية إستكشافية شملت مراقبي الحسابات في مكاتب المحاسبة والمراجعة والجهاز المركزي للمحاسبات، وقد أظهرت النتائج وجود اختلافات ذات دلالة احصائية حول تعديلات ترتيب فقرات التقرير والمحتوى المعلوماتي، بينما لم تظهر فروق معنوية حول إعادة ترتيب المحتوى المعلوماتي وترشيده الممارسة المهنية.

(3) دراسة منصور: (2017)

هدفت دراسة منصور (2017) إلى تقييم التعديلات التي أدخلها المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد (IAASB) على تقرير المراجعة من وجهة نظر الأطراف الأساسية للمراجعة (كالمراجعين الخارجيين والإدارة والمساهمين). وإعتمدت الدراسة على استبيان تم توزيعه على عينة من المساهمين ورؤساء مجالس الإدارة والمراجعين الخارجيين في مصر، وقد توصلت النتائج إلى أن التعديلات ساهمت في زيادة الثقة في التقارير وتحسين جودة المراجعة، رغم وجود تحديات مثل زيادة تكاليف المراجعة واحتمالية تأخر إصدار التقارير.

(4) دراسة: Gold and Heilmann (2019)

ركزت دراسة Gold and Heilmann (2019) على عواقب الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية (KAMS) في تقرير المراجعة، حيث استعرضت 22 دراسة أكاديمية لتحليل تأثير هذه الأمور على سلوك المستثمرين ورد فعل السوق، وقد توصلت النتائج إلى أن الإفصاح عن KAMS يؤثر بشكل إيجابي على قرارات المستثمرين غير المحترفين ويقلل من محاولات إدارة الأرباح، كما يؤثر على رغبة المديرين في مشاركة المعلومات مع المراجعين.

(5) دراسة الجمهودي: (2019)

هدفت دراسة الجمهودي (2019) إلى تحليل أثر تطوير المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة على تضيق فجوة التوقعات، وإعتمدت الدراسة على استبيان تم توزيعه على مراجعي الحسابات والمستثمرين وإدارة الشركات، وأظهرت النتائج عدم وجود فروق معنوية بين هذه الفئات حول جدوى التعديلات المهنية للمحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة في تضيق فجوة التوقعات.

(6) دراسة: Olojed et al. (2020)

ركزت دراسة Olojed et al. (2020) على تحليل فجوة توقعات المراجعة وتأثير التقرير الجديد على تخفيض هذه الفجوة، واعتمدت الدراسة على استبيان لقياس آراء المستجيبين حول مسؤوليات المراجعين وموثوقية البيانات المالية، وأظهرت النتائج وجود إختلافات بين آراء المستخدمين والمراجعين حول مسؤولية المراجعين وموثوقية البيانات المالية.

(7) دراسة: IAASB (2020)

هدفت الدراسة التي قام بها مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (AASB 2020) إلى تقييم تطبيق المعايير الجديدة لتقرير المراجعة على مستوى العالم، وإعتمدت الدراسة على استقصاء إلكتروني شمل 130 ولاية قضائية، وأظهرت النتائج تأخر بعض الدول في تطبيق التعديلات بسبب نقص الترجمة المتخصصة، بينما نفذت غالبية الدول المعايير الجديدة أو تخطط لتطبيقها في المستقبل القريب.

(8) دراسة العماوي: (2020)

ركزت دراسة العماوي (2020) على تحليل منافع ومعوقات تطبيق تعديلات المعايير الدولية لتقرير المراجعة في مصر، واعتمدت الدراسة على استبيان تم توزيعه على مراجعي الحسابات والأكاديميين وقد أظهرت النتائج أن التعديلات أدت إلى زيادة المحتوى الإعلامي للتقارير وتحسين جودة المراجعة، رغم وجود تحديات مثل زيادة التكاليف وصعوبة قراءة التقرير.

(9) دراسة: Wu et al. (2022)

هدفت دراسة Wu et al. (2022) إلى تحليل أثر تطبيق المعايير الجديدة للمراجعة في الصين على الشركات المدرجة، حيث أظهرت النتائج أن التعديلات أدت إلى زيادة المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة وتحسين شفافية السوق، مع تخفيض تقلبات أسعار الأسهم.

(10) دراسة: Smith (2023)

ركزت دراسة Smith (2023) على تحليل محتوى تقرير المراجع الموسع في المملكة المتحدة وإيرلندا بعد التعديلات على معيار المراجعة رقم (700)، وقد أظهرت النتائج تحسن قابلية قراءة التقرير وزيادة تكرار الكلمات السلبية والإيجابية غير المؤكدة بعد التعديلات.

تقييم الدراسات السابقة:

تناول الباحث عرضاً لأهم الدراسات العربية والأجنبية السابقة المتعلقة بموضوع البحث مرتبة تصاعدياً حسب التسلسل التاريخي، وذلك بالتطرق إلى أهم أهداف هذه الدراسات، والمناهج المختلفة المستخدمة، والنتائج التي توصلت إليها كل دراسة، وقد اتضح للباحث من ذلك ما يلي: ★ تركّز كثير من الدراسات التي تناولت التعديلات التي تمت على تقرير المراجع الخارجي على فقرة أمور المراجعة الرئيسية (Key Audit Matters) ولم يكن هناك اهتمام كافٍ بأثر التعديلات التي تمت على الفقرات الأخرى في تقرير مراجع الحسابات المستقل مثل فقرة الرأي، وفقرة أساس الرأي والفقرات الأخرى المرتبطة بالتقرير على تلبية احتياجات جمهور المستخدمين للتقرير وسد وتخفيض فجوة توقعات المراجعة.

★ يتضح للباحث وجود تناقضات حول ما توصلت إليه الدراسات السابقة حول تأثير التعديلات التي تمت على تقرير مراجع الحسابات من قبل مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) على فجوة التوقعات، حيث ترى دراسة علي (2016) أن هناك اختلافاً بين عينة

البحث حول أهمية جدوى التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة على تحسين المحتوى المعلوماتي وتلبية احتياجات المستخدمين، وعلى العكس ترى دراسة (Wu, et al., (2022 ان تطبيق معايير المراجعة الجديدة قد أدى إلى زيادة محتوى المعلومات في التقرير، والتخفيض من تقلبات أسعار الأسهم.

★ تم تركيز الدراسات السابقة على معيار المراجعة الدولي رقم 701 بشكل كبير، وذلك لأهمية أمور المراجعة الرئيسية التي تعد أحد أهم التعديلات الصادرة عن مجلس معايير المراجعة (IAASB) ولم تكن هناك دراسات كافية على التعديلات الأخرى التي تمت على تقرير المراجعة وفق معايير المراجعة الأخرى والتي تتمثل في معيار المراجعة رقم 700، 705، 706، 720، 260، 570. والتي كان لها الأثر المهم على تلبية احتياجات المستخدمين وزيادة المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة الخارجية وزيادة مستوى الإفصاح من خلاله.

ونتيجة لما سبق سوف يسعى الباحث إلى دراسة أثر تطور المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي وفق المعايير الدولية للمراجعة على فجوة التوقعات، وذلك من خلال التعرف على تقرير المراجعة بشكل كافٍ والتعرف على محتواه المعلوماتي وكيف تطور هذا المحتوى منذ ظهور مهنة المراجعة إلى أن وصل إلى الشكل الأخير الناتج عن التعديلات التي تمت عليه من قبل مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) في يناير 2015م، وكيف تأثرت فقرات تقرير المراجع الخارجي بالتعديلات التي تمت، وهل أثرت هذه التعديلات على تحسين مستوى الإفصاح بتقرير المراجعة وهل عملت على الحد من فجوة التوقعات، وذلك بتلبية احتياجات ومتطلبات جمهور المستخدمين.

مشكلة البحث:

قد أولت العديد من المنظمات المهنية الكثير من الاهتمام بتقرير المراجعة الخارجية، والتي عملت على تحسين شكله ومحتواه بهدف تحسين مستوى الإفصاح وتلبية احتياجات ومتطلبات جمهور المستخدمين، وكان من أبرز هذه المنظمات: مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) International Auditing and Assurance Standards Board، حيث أصدر (IAASB) في يناير 2015م معايير جديدة ومنقحة مرتبطة بتقرير المراجعة والمتمثلة في معيار دولي جديد تحت رقم (701) بعنوان: "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل" وإدخال تعديلات علي معايير قديمة مثل معيار رقم (700) المعدل بعنوان: "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، ومعيار رقم (705) المعدل بعنوان: "التعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل"، ومعيار رقم (706) المعدل بعنوان: "فقرات لفت الانتباه، وفقرات أمور أخرى"، ومعيار رقم (720) المعدل بعنوان: "مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى" (IAASB, 2015).

وقد أثارت تلك المعايير الجديدة والمنقحة ردود فعل متباينة في الأوساط الأكاديمية والمهنية وبين جمهور المستخدمين لتقرير المراجعة بين معارض وبين مؤيد للآثار المترتبة على تلك التعديلات، سواء من حيث تلبية احتياجات المستخدمين وسد فجوة توقعات المراجعة، وجودة التقارير المالية الصادرة، واستقلال المراجع الخارجي المستقل، ومستوى الإفصاح بفقرات التقرير، ونتيجة لذلك يمكن للباحث صياغة مشكلة البحث في الإجابة على سؤال البحث الرئيسي المتمثل في: ما أثر تطور المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي وفق المعايير الدولية للمراجعة الصادرة من مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) على فجوة توقعات المراجعة؟

هدف البحث:

يتمثل الهدف الأساسي في دراسة أثر تطور المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي وفق معايير المراجعة الدولية على فجوة توقعات المراجعة، ولكي يتم تحقيق هذا الهدف يجب دراسة ومعرفة جميع التعديلات التي تمت على محتوى تقرير المراجع الخارجي والتي تتمثل في:

- دراسة ومعرفة التعديلات التي تمت من قبل (IAASB) على المعايير المرتبطة بفقرتي الرأي وأساس الرأي في تقرير المراجعة.
- دراسة ومعرفة التعديلات التي تمت من قبل (IAASB) على المعايير المرتبطة بفقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة.
- دراسة ومعرفة التعديلات التي تمت من قبل (IAASB) على المعايير المرتبطة بفقرة مسؤولية الإدارة والمسؤولين على الحوكمة عن القوائم المالية في تقرير المراجعة.
- دراسة ومعرفة التعديلات التي تمت من قبل (IAASB) على المعايير المرتبطة بفقرة مسؤولية مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية في تقرير المراجعة.
- دراسة ومعرفة التعديلات التي تمت من قبل (IAASB) على المعايير المرتبطة بفقرة المعلومات الأخرى في تقرير المراجعة.

أهمية البحث:

يستمد البحث أهميته من الإسهامات العلمية والعملية التي سوف يضيفها إلى مجتمع الأكاديمين والمراجعين والمستخدمين عامة لتقرير المراجعة الخارجية حيث تتمثل الأهمية العلمية في تناول الدراسة مشكلة فجوة التوقعات في المراجعة، وهي قضية جوهرية تواجه المهنة، حيث ساهمت تعديلات مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) في يناير 2015 في تقليل هذه الفجوة عبر تحسين التواصل وتلبية احتياجات المستخدمين، مما يعزز دور التقرير في اتخاذ القرارات، بينما تتمثل الأهمية العملية: في تسليط الضوء على التعديلات الحديثة ودورها في زيادة الإفصاح والشفافية، ومساعدة الممارسين في فهمها وتطبيقها، وتهدف الدراسة في دعم للمراجعين في مصر والوطن العربي، وتعزيز الثقة بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية.

فروض البحث:

في ضوء التعديلات الصادرة عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) في يناير 2015، يمكن للباحث أن يصوغ الفرض الرئيسي للدراسة كما يلي:

الفرض الرئيسي: يوجد أثر معنوي ذو دلالة احصائية بين تطور المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي وفق المعايير الدولية للمراجعة وفجوة التوقعات.

ومن هذا الفرض الرئيسي ينبثق عدة فروض فرعية تتمثل فيما يلي:

- 1) الفرض الفرعي الأول: يوجد أثر معنوي ذو دلالة احصائية بين التعديلات التي تمت على فقرتي الرأي وأساس الرأي وفجوة التوقعات.
- 2) الفرض الفرعي الثاني: يوجد أثر معنوي ذو دلالة احصائية بين التعديلات التي تمت على فقرة أمور المراجعة الرئيسية وفجوة التوقعات.
- 3) الفرض الفرعي الثالث: يوجد أثر معنوي ذو دلالة احصائية بين التعديلات التي تمت على فقرة مسئولية الإدارة والمسؤولين على الحوكمة عن القوائم المالية في تقرير المراجع وفجوة التوقعات.
- 4) الفرض الفرعي الرابع: يوجد أثر معنوي ذو دلالة احصائية بين التعديلات التي تمت على فقرة مسئولية مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية في تقرير المراجع وفجوة التوقعات.
- 5) الفرض الفرعي الخامس: يوجد أثر معنوي ذو دلالة احصائية بين التعديلات التي تمت على فقرة المعلومات الأخرى وفجوة التوقعات.

حدود البحث:

تتمثل الحدود الموضوعية للدراسة في تحليل أثر تطور المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة وفق تعديلات مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) على فجوة توقعات المراجعة، وتقتصر الحدود الزمانية على التعديلات الصادرة في يناير 2015 لمعايير المراجعة (700، 701، 705، 706، 720، 570، 260). أما الحدود البشرية فتشمل أعضاء هيئة التدريس، المراجعين الخارجيين، المحاسبين تحت التمرين، والمستخدمين الآخرين مثل المستثمرين والمقرضين.

منهج وأسلوب البحث:

1- **منهج البحث:** يعتمد البحث على المنهج العلمي المعاصر، من خلال المزج بين المنهج الاستقرائي والاستنباطي، ويستخدم الباحث المنهج الاستقرائي من خلال عرض الدراسات السابقة والمراجع الموثوقة، بينما يعتمد على المنهج الاستنباطي باستخدام الاستقصاء كأداة رئيسية لجمع البيانات، وسيتم صياغة أسئلة البحث وفق مقياس (ليكرت الخماسي)، مع

استخدام أدوات احصائية مثل الجداول التكرارية والمتوسطات المرجحة ومعامل ألفا كرونباخ لقياس الثبات والصدق.

2- **أسلوب البحث:** يشمل البحث أسلوبين: **الأول** هو الدراسة النظرية المكتبية لتحليل تطور تقرير المراجعة وفق المعايير الدولية، **والثاني** هو الدراسة الاختبارية عبر تصميم استقصاء يوزع على مراجعي الحسابات والأكاديميين والمستخدمين الآخرين، بهدف اختبار الفرضيات باستخدام الأساليب الاحصائية المناسبة.

الإطار النظري للبحث

(1) ماهية تقرير مراجع الحسابات الخارجي وأهميته:

يعد تقرير المراجع الخارجي من أكثر أدوات التواصل استخداماً بين المراجعين الخارجيين ومستخدمي المعلومات والقوائم المالية، حيث إنه عبارة عن رسالة مكتوبة تنقل رأي مراجع الحسابات المستقل في المعلومات المالية إلى هؤلاء المستخدمين (Fakhfakh, 2016). وهناك العديد من التعريفات التي تناولت هذا التقرير المهني في المراجعة، ولعل أبرزها ما يلي:

كهم فقد عرفت العمادي (2020) تقرير المراجع الخارجي: بأنه أداة تتضمن الرأي الفني المحايد لمراجع الحسابات الخارجي المستقل حول صدق ونزاهة عرض القوائم والمعلومات المالية التي تمت مراجعتها، ويمثل وسيلة الاتصال الأساسية والوحيدة لمراجع الحسابات لإبلاغ رأيه في المعلومات المالية المراجعة إلى الأطراف الأخرى المهتمة بعملية المراجعة.

كهم ويرى (2023) Ali أن تقرير مراجع الحسابات: يمثل بوضوح المهمة الرئيسية للمراجع الخارجي، والتي تتضمن رأيه حول المعلومات والقوائم المالية للمنشأة الاقتصادية المكلفة بعملية المراجعة وتقديم تمثيل غير متحيز ودقيق لأدائها المالي، وفي هذا السياق يبدي المراجع الرأي المستقل حول تلك البيانات فيما إذا كانت قد تم إعدادها وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

كهم كما نص معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠): على أن تقرير المراجع "يمثل وثيقة مكتوبة صادرة عن المراجع الخارجي، تحتوي على رأي مهني مستقل حول الأداء المالي للشركة التي تمت مراجعتها، وهذه الوثيقة تكون مكتوبة على شكل نسخة ورقية أو صادرة باستخدام الوسائط الإلكترونية" (معيار المراجعة الدولي رقم 700، 2023، الفقرة أ).

وفي ضوء ما سبق يتضح أن تقرير المراجع تنبع أهميته لمستخدمي المعلومات المالية عند اتخاذ القرارات، وهو ما يطلق عليه "القيمة المعلوماتية **Informational value** لتقرير المراجعة" والتي تفيد في اتخاذ القرار المناسب (Fakhfakh, 2016)، **ولا بد من التأكيد** على أن قيمة تقرير المراجعة تختلف باختلاف المستخدمين: فبالنسبة للمستثمرين، يؤكد على نمو الشركة

والأرباح؛ وللدائنين، قدرة الشركة على توليد التدفقات النقدية؛ وللمحللين، موثوقية المعلومات؛ وللمجتمع، عمل الشركة لصالح المصلحة العامة (Goicoechea et al., 2021).

ومن زاوية أخرى يرى (Abdollahi, et al., (2020 أن أهمية تقرير المراجع الخارجي تتمثل في تأثير محتواه المعلوماتي في التأكيد على سلامة المعلومات والقوائم المالية المرفقة لهذا التقرير والتي تم إعدادها بواسطة إدارة الشركة محل المراجعة، علاوة على ذلك فإن تقرير المراجع الخارجي يحتوي على معلومات تتعلق بقدرة الشركة على مواصلة نشاطها في مستقبل يمكن التنبؤ به، وبالتالي القدرة على التحقق من استمرارية الشركة في المستقبل.

وبناء عليه يرى الباحث أن تقرير مراجع الحسابات المستقل يعتبر بمثابة مؤشر لكل مستخدميه، فيعتبر تقرير المراجع الخارجي بالنسبة للمستخدمين داخل الشركة بمثابة دليل على امتثالهم للقواعد والمعايير في إعداد القوائم المالية والمحافظة على رأس مال الملاك وعلى أصول الشركة، بينما يعتبر تقرير المراجع الخارجي بالنسبة للمستخدمين من خارج الشركة، على أنه دليل على صدق المعلومات المالية المتواجدة داخل التقرير والتي يمكن على أساسها اتخاذ قرار سليم، بينما يعتبر هذا التقرير بالنسبة للمراجع الخارجي دليلاً على بذل العناية المهنية الواجبة وإنجازه لمهمة المراجعة وفق معايير المراجعة المعتمدة والمطلوبة.

(2) الانتقادات الموجهة لتقرير المراجع الخارجي عبر الزمن:

فقد تعرض تقرير المراجع الخارجي لانتقادات كثيرة في السنوات الأخيرة نظراً لغموضه النمطية ومحدودية المعلومات التي يحتوي عليها، وعدم قدرة مراجع الحسابات على تفسير وتوضيح ما توصل إليه في هذا التقرير وعدم اتصاله بشكل كافٍ مع الأطراف المفترض أنه يحمي مصالحهم، وهم حملة الأسهم والمستثمرين المحتملين (Fulop & Cordos, 2015).

وفي الصدد نفسه فقد ذكر (Laura-Alexandra (2017؛ (Vasileiadis (2016 أن الانتقادات الموجهة لتقرير المراجع تتمثل في كون هذا التقرير تقريراً موحدًا وفق المعايير، مما يجعله وثيقة رمزية أكثر من كونه أداة اتصال فعالة، مما يؤدي إلى تجاهل المستخدمين لقراءته بالكامل والاعتماد فقط على رأي المراجع. بالإضافة إلى ذلك، استخدام لغة فنية ونمطية مثل "العرض العادل"، و"الأمر الجوهري" يزيد من غموض التقرير لمستخدمين غير متخصصين. كما تشير الدراسات إلى وجود فجوة في توقعات المراجعة، مما يدعو إلى مزيد من التعديلات لتحسين التواصل والشفافية.

وبناء على ذلك يتضح للباحث أهمية أن يكون لدى مستخدمي تقرير المراجعة فهم شامل لهذا التقرير وعناصره ومعرفة واجبات ومسؤوليات المراجع الخارجي، بالإضافة إلى أهمية إدراك المنظمات المهنية المختلفة تعديل وتطوير تقرير المراجعة باستمرار بهدف تحسين محتواه

المعلوماتي وإزالة أي غموض في التقرير من أجل تلبية إحتياجات المستخدمين وسد فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي التقرير والقوائم المالية المرافقة له.

(3) الدوافع الرئيسية لتطوير المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي:

يرى كلا من الجمهوري (2019)؛ العماوي (2020)؛ خليل وآخرون (2021)؛ Bedeir (2023) أن مبررات تعديل النموذج النمطي لتقرير المراجع المستقل تتمثل في:

- صياغة التقرير بأسلوب يسهل فهمه: وذلك بإضافة فقرات جديدة وتحديد هدف كل فقرة بدقة وتوضيح مسؤوليات كل من الإدارة ومسؤولي الحوكمة والمراجع في التقرير وإزالة بعض الكلمات والعبارات التي تحمل أكثر من معنى.

- الحاجة لتخفيض فجوة التوقعات بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية: فلقد تعرضت مكاتب المحاسبة والمراجعة لانتقادات شديدة والعديد من الدعاوى القضائية؛ وذلك بسبب وجود فجوة توقعات، لا سيما فجوة الاتصال وفجوة المعلومات، والتي تؤدي إلى زعزعة الثقة بين المستثمرين والأطراف الأخرى تجاه الخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة.

- الطلب المتزايد من قبل المستثمرين وغيرهم من مستخدمي تقرير المراجعة لمزيد من الشفافية **transparency** في تقرير المراجعة: وذلك من خلال إبراز الأمور الجوهرية في القوائم المالية وإتاحة المزيد من التفاصيل عن الوضع المالي للشركة، وتوضيح أكثر لمسؤوليات كل من مراجع الحسابات ومسؤولي الحوكمة من الإدارة ولجنة المراجعة.

- تزايد القضايا التي تخضع للحكم المهني للمراجع والتي تعترض المراجع أثناء عمله: والتي كان ولا بد من أن يستجيب لها واضعو المعايير لخلق قيمه مضافة لمحتوى تقرير المراجعة. ونتيجة لذلك يرى الباحث أن هناك قيوداً على نموذج تقرير المراجعة القديم من حيث الشكل المنظم ذي النطاق المحدود والمعلومات المقدمة بطريقة مقيدة، وهذا النموذج قد أثبت عدم فاعليته في سد فجوة التوقعات في العقدين الماضيين؛ مما دفع المستخدمين بطلب المزيد من الإفصاح في هذا التقرير وزيادة مستوى الشفافية وتحسين الاتصال بين المراجع والمستخدمين.

ومن هذا المنطلق يتضح للباحث أن الهدف من اصدار مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) لمعايير جديدة ومنقحة مرتبطة بتقرير المراجع في يناير 2015 كان نتيجة لتلبية إحتياجات المستخدمين، وتحسين مستوى الإفصاح في تقرير المراجع، وسد فجوة توقعات المراجعة، وزيادة مستوى الاتصال بين المراجع الخارجي والمستخدمين لتقرير المراجعة.

(4) مراحل تطور المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة الخارجي.

أن محتوى تقرير المراجع المستقل قد تغير منذ ظهور مهنة المراجعة وحتى آخر التعديلات التي أصدرها مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) على تقرير المراجعة في يناير

2015م، ولذلك سوف يقوم الباحث ببيان مراحل تطور تقرير المراجعة خلال عدة فترات إلى آخر مراحل هذا التطور بتعديلات (IAASB) في يناير 2015م وذلك كما يلي:

1. محتوى تقرير المراجع الخارجي في الفترة من 1917م حتى عام 1929م: حيث اقترح مجلس الاحتياطي الفدرالي (FBR) نشرة المحاسبة الموحدة في عام 1917م حيث لم يكن لهذا التقرير صيغة محددة أو عدد فقرات معين، فقد كان هذا التقرير بمثابة شهادة من مراجع مستقل بأن القوائم المالية تمثل حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال، ثم تم توحيد الصيغة لهذا التقرير وأشار إليه بأنه شهادة في عام 1918م وفق نشرة الطرق المعتمدة لإعداد قائمة الميزانية العمومية (عبد القادر، 2015؛ صباح، 2018)،

2. محتوى تقرير المراجع الخارجي في الفترة من عام 1929م حتى عام 1989م: في عام 1929م أصدرت نشرة "التحقق من البيانات المالية" والتي كانت تحتوي على فقرة النطاق وفقرة الرأي وأظهرت تركيزاً كبيراً على تقييم الأرباح الدورية من خلال التركيز على قائمة الدخل (صباح، 2018)، ثم في عام 1934م تم إصدار نشرة AIA والذي يعد أول تقرير حاز على قبول عام من مهنة (AIA) حيث تم حذف كلمة شهادة (certify) وتم استخدام لفظ العرض بعدالة (present fairly) (عبد القادر، 2015)، ثم في عام 1944م أعدت اللجنة المشكلة من ممثلي المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين وممثلي بورصة الأوراق المالية تقريراً نمطياً موحداً أوصت باستخدامه، حيث تم استخدام التقرير بدلا من الشهادة، وتطور التقرير ليتكون من فقرتين رئيسيتين هما فقرة المقدمة وفقرة الرأي (خليل وآخرون، 2021) وهذا يعني أن تقرير المراجع أصبح يعبر عن رأي المراجع وليس تأكيداً أو ضماناً منه لمحتوى قائمة المركز المالي، ثم في عام 1983م أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين الدليل رقم (13) بعنوان "تقرير المحاسب القانوني عن القوائم المالية" والذي يعد أول دليل يقدم إرشادات للمراجعين بشأن شكل ومحتوى التقرير (الذنيبات، 2019).

3. محتوى تقرير المراجع الخارجي في الفترة من عام 1989م حتى عام 2006م: في عام 1989م أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معيار المراجعة الدولي رقم (13) بحيث أصبح التقرير وفق هذا المعيار يتكون من ثلاث فقرات رئيسية وهما (فقرة تمهيدية، فقرة مسئولية المراجع، وفقرة الرأي) (الذنيبات، 2019).

4. محتوى تقرير المراجع الخارجي في الفترة من عام 2006م إلى عام 2016م: في عام 2006م قام مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) بإجراء تعديلات على معيار المراجعة الدولي رقم 700 (ISA 700) بعنوان "تقرير المراجع المستقل عن مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام" وذلك بعد سلسلة طويلة من الخلافات بين الأكاديميين والمهنيين

من جانب والمجتمع المالي والمستثمرين من جانب آخر من أجل المطالبة بتعديل وتطوير تقرير المراجعة، حيث أُعتبرت التعديلات الجديدة وقتها واجبة الاتباع اعتباراً من (2006/12/31م) (خليل وآخرون، 2021)، وفي هذا المعيار أصبح تقرير المراجع الخارجي يتكون من خمس فقرات أساسية وهي (فقرة التقرير حول القوائم المالية، فقرة مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية، فقرة مسؤولية مراجع الحسابات، فقرة الرأي، فقرة التقرير عن أمور قانونية إذا لزم الأمر) (صباح، 2018)، وقد هدفت هذه التعديلات إلى تحسين فهم مستخدمي المعلومات المحاسبية لعملية المراجعة، وتلبية توقعات واحتياجات المستخدمين مع تحديد المسؤولية الفعلية لمراقب الحسابات وإدارة الشركة، بالإضافة إلى زيادة إمكانية الاعتماد على القوائم المالية، وقد حسنت هذه التعديلات من تقرير المراجعة كما عززت من الشفافية بشأن جودة المراجعة (مشابط، 2023).

5. محتوى تقرير المراجع الخارجي في الفترة من عام 2016م حتى وقتنا الحالي: في 15 يناير من عام 2015م صدر تعديلات جديدة في شكل ومضمون تقرير مراجع الحسابات وذلك بصور المعيار الدولي الجديد للمراجعة رقم (701) وصدر عدد من التعديلات بالمعايير الأخرى المتعلقة بتقرير المراجع والمتمثلة في معايير (700، 705، 706، 720... إلخ)، والتي يبدأ سريان تطبيقها اعتباراً من 15 ديسمبر 2016م، وهذه التعديلات تمثل تطوراً مهماً في تقرير المراجع، وربما تساعد هذه التعديلات على سد فجوة التوقعات بين المستخدمين ومعدّي تقارير المراجعة (عبد القادر، 2015). ونتيجة لما سبق يمكن للباحث تصميم مقارنة بين تقرير المراجع القديم وتقرير المراجع الجديد بعد التعديلات الأخيرة من حيث الفقرات (السماز، 2017؛ عبد القادر، 2015؛ العماوي 2020؛ منصور، 2017؛ Botez, 2017) وذلك كما يلي:

جدول رقم (1) مقارنة محتوى تقرير المراجعة قبل وبعد التعديلات الأخيرة

الفقرة	التقرير قبل التعديل	التقرير بعد التعديل
٥٠ ٥١ ٥٢ ٥٣ ٥٤	✳ ينص معيار المراجعة رقم 700 القديم بأنه يجب أن يكون لتقرير المراجع عنوان يشير بوضوح إلى أنه تقرير المراجع المستقل الصادر من غيره.	✳ ينص معيار المراجعة رقم 700 المعدل بأنه يجب أن يكون لتقرير المراجع عنوان يشير بوضوح إلى أنه تقرير المراجع المستقل ويميزه عن غيره. ✳ لم تتغير هذه الفقرة بعد التعديل سواء من حيث الترتيب في تقرير المراجع أو من حيث المضمون.

الفقرة	التقرير قبل التعديل	التقرير بعد التعديل
2- المخطيون بالتقرير	ينص معيار المراجعة رقم 700 القديم بأنه يجب أن يوجه تقرير المراجع، إلى أولئك الذين تم إعداد التقرير لهم على أساس الارتباط، وغالبا ما يكون موجهها إلى المساهمين أو المكلفين بالحوكمة المالية. المنشأة التي تتم مراجعة قوائمها المالية.	- ينص معيار المراجعة رقم 700 المعدل بأنه يجب أن يوجه تقرير المراجع، إلى أولئك الذين تم إعداد التقرير لهم على أساس الارتباط، وغالبا ما يكون موجهها إلى المساهمين أو المكلفين بالحوكمة في المنشأة التي يتم مراجعتها. - لم تتغير هذه الفقرة بعد التعديل سواء من حيث الترتيب في تقرير المراجع أو من حيث المضمون.
3- الفقرة الافتتاحية	- توجد فقرة افتتاحية. - الفقرة الافتتاحية تكون منفصلة عن فقرة الرأي.	- لا توجد فقرة افتتاحية في التقرير الجديد. - تم إدراج محتوى الفقرة الافتتاحية ضمن فقرة الرأي في التقرير الجديد.
4- فقرة الرأي	- يتم تضمين هذه الفقرة في نهاية التقرير. - يتم التعبير عن رأي المراجع بعد أساس الرأي في حالة وجود رأي معدل أو تحت قسم مسؤولية المراجع في حالة وجود رأي غير معدل. - لم تكن هذه المتطلبات الموجودة في فقرة الرأي السابق ذكرها في التقرير الجديد تذكر بشكل صريح في قسم الرأي" ولكن كانت توجد في الفقرة الافتتاحية.	- تغير ترتيب هذه الفقرة حيث أصبحت في أعلى التقرير مباشرة بعد "الموجه إليه التقرير". - يتم التعبير عن رأي المراجع قبل أساس الرأي" بخلاف التقرير القديم. - يتضمن قسم الرأي المتطلبات السابق ذكرها في التقرير القديم. - لم يتم إلغاء هذه الفقرة بل تم إعادة ترتيبها فقط وشملت على محتوى الفقرة الافتتاحية وفقرة الرأي في التقرير القديم.
5- فقرة أساس الرأي	- لا يتم تضمين قسم أساس الرأي لجميع أنواع آراء المراجعين وإنما للرأي المعدل فقط. - يتم تضمين هذا المبحث قبل قسم "الرأي" في تقرير المراجعة. - لم تكن هذه المتطلبات الموجودة في فقرة أساس الرأي السابق ذكرها في التقرير الجديد تذكر بشكل صريح في هذا المبحث ، ولكن كانت توجد في أجزاء أخرى من تقرير المراجعة. - وفق الدليل الاسترشادي لإعداد تقارير المراجع المستقل يوضح المراجع فيه هذه الفقرة بأنه مستقل، وأن أدلة المراجعة التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه.	- طبقا للتعديلات التي أدخلها IAASB يجب أن يتضمن تقرير المراجع فقرة جديدة بعنوان "أساس الرأي" - يتم تضمين قسم أساس الرأي لجميع أنواع آراء المراجعين بما في ذلك الرأي غير المعدل. - يتم تضمين هذا المبحث بعد قسم "الرأي" في تقرير المراجعة مباشرة. - يقدم تفسيرات عن نوع الرأي الذي يبديه المراجع في تقريره لجميع أنواع الرأي. - هذا العنصر لم يكن موجودا في تقرير المراجع قبل التعديل سوى للرأي المعدل فقط.
6- فقرة لفت الانتباه لأمر	- وفق معيار المراجعة الدولي رقم 706 القديم، إذا رأي المراجع من الضروري جذب إنتباه المستخدمين لأمر معروض أو مفسح عنه في البيانات المالية فيجب عليه إدراج فقرة في التقرير تسمى "فقرة التأكيد" (فقرة 6). - يتم إدراج هذه الفقرة بعد فقرة الرأي مباشرة (فقرة 7). - قبل التعديلات تسمى هذه الفقرة "بفقرة التأكيد" لكن تم تغيير اسم الفقرة بعد التعديل.	- وفق معيار المراجعة الدولي رقم 706 المعدل إذا رأي المراجع من الضروري جذب إنتباه المستخدمين لأمر معروض أو مفسح عنه في البيانات المالية فيجب عليه إدراج فقرة تسمى في التقرير "فقرة لفت الانتباه" (فقرة 8). - ويشترط لإدراج هذه الفقرة ألا يكون الأمر تم إدراجه في فقرة أمور المراجعة الرئيسية (فقرة 10ب). - يجب على المراجع الإتصال بالمكلفين بالحوكمة وإبلاغهم برغبته في إدراج فقرة لفت إنتباه لأمر (فقرة 12).

الفقرة	التقرير قبل التعديل	التقرير بعد التعديل
7-فقرة أمور المراجعة الرئيسية	✱ المعيار الدولي ٧٠١ هو معيار جديد لمراجعة القوائم المالية عن الفترات المنتهية في أو بعد 15 ديسمبر ٢٠١٦ ✱ تقرير المراجعة القديم لم يكن يتم الإبلاغ عن أمور المراجعة بشكل خاص في قسم منفصل. ✱ عندما يريد المراجع لفت أنباه المستخدمين لإمر هام كان يتم ذلك وفق معيار المراجعة الدولي رقم 706 القديم في فقرة التأكيد (فقرة 6).	✱ يتم الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية طبقاً للمعيار الدولي الجديد ٧٠١ والذي يكون سارياً في الفترات في أو بعد ١٥ ديسمبر ٢٠١٦. ✱ يجب أن يتضمن تقرير المراجعة قسماً منفصلاً تحت عنوان أمور المراجعة الرئيسية، حسب متطلبات المعيار الدولي الجديد ٧٠١. ✱ يتم وضع قسم أمور المراجعة الرئيسية على مقربة من رأي المراجع لإعطاء أهمية لها والتعرف على القيمة المتوقعة لمشاركة معلومات معينة مع المستخدمين المستهدفين.
8-فقرة الأمور الأخرى	✱ يتم إدراج هذه الفقرة مباشرة بعد فقرة الرأي وإلية فقرة تأكيد أخرى أو في أي مكان آخر في تقرير المراجع إذا كان محتوى الفقرة الأخرى ذا علاقة بفصل المسؤوليات الأخرى لإعداد التقارير. (فقرة 8). ✱ وفق معيار المراجعة الدولي رقم 706 القديم إذا رأى المراجع أن من الضروري الإشارة إلى أمر آخر غير تلك الأمور المعروضة أو الموضح عنها في البيانات المالية والذي يتعلق بنظر المراجع بفهم المستخدمين لعملية المراجعة أو مسؤوليات المراجع وتقريره وأن القانون أو النظام يجيز ذلك، فعندها ينبغي على المراجع القيام بذلك في إحدى الفقرات في تقرير المراجع تحت عنوان "أمر آخر أو عنوان مناسب آخر (فقرة 5).	✱ أدت التعديلات التي أدخلها IAASB على تقرير المراجعة إلى عدم ثبات مكان فقرة أمور أخرى في تقرير المراجعة، فقد يكون مكان هذه الفقرة بعد قسم الأمور الرئيسية للمراجعة إذا كانت تتعلق بمراجعة القوائم المالية فقط، أو توضع في آخر التقرير إذا كانت تتعلق بالمتطلبات القانونية أو التنظيمية الأخرى، أو كليهما (منصور، 2017، ص332). ✱ وينص معيار المراجعة 700 ويشترط لإدراج هذه الفقرة ألا يكون الأمر تم إدراجه في فقرة أمور المراجعة الرئيسية (فقرة 10ب).
9-فقرة المعلومات الأخرى	✱ لم يكن هذا المبحث مطلوباً بشكل صريح بموجب معيار المراجعة الدولي ٧٠٠ القديم. وكان المبحث مخصصاً للإبلاغ وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي 720 القديم. ✱ كانت هذه الفقرة تظهر بشكل مضمن في فقرة المسؤوليات عن القوائم المالية. ✱ وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم 720 القديم كان يجب على المراجع قراءة المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية؛ وذلك لتحديد ما إذا كان هناك تعارضات جوهرية (فقرة 6).	✱ هذا المبحث مخصص للإبلاغ وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي 720 المعدل تحت عنوان "الإبلاغ عن المعلومات الأخرى"، ويتم تضمين هذا المبحث مباشرة بعد قسم "أمور المراجعة الرئيسية" في تقرير المراجعة. ✱ وسع معيار 720 الجديد من مسؤوليات المراجع المتعلقة بالمعلومات الأخرى، حيث نص صراحة على مصطلح "مسؤوليات المراجع" وكان قبلاً يستخدم مصطلح "إرشادات يتعين على المراجع مراعاتها بشأن المعلومات المرافقة والتي لا يوجد إلزام عليه بالتقرير عنها" (فرج، 2019). ✱ وفق معيار المراجعة الدولي رقم 720 المعدل

الفقرة	التقرير قبل التعديل	التقرير بعد التعديل
		"يجب على المراجع أن يقرأ المعلومات الأخرى والنظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بينها وبين القوائم المالية والمعرفة التي حصل عليها أثناء المراجعة" (فقرة 11: أ، ب). ✖ "استجابة المراجع بشكل مناسب وذلك بعدم الارتباط عندما يبدو له وجود أوجه عدم اتساق جوهري أو عندما يعلم بأن المعلومات الأخرى تبدو أنها محرفة" (فقرة 11: ج).
10- فقرة مسؤولية الإدارة والمكافئين بالقوائم المالية	✖ تم وضع هذا المبحث في أعلى تقرير المراجعة أسفل قسم الفقرة الافتتاحية مباشرة، قبل قسم "الرأي" بفقرة تسمى "المسؤوليات عن القوائم المالية". ✖ لم يكن المراجع يوضح صراحة في هذا المبحث بأن الإدارة مسؤولة عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة عاملة وما إذا كان استخدام أساس الاستمرارية مناسباً.	✖ وسع النموذج الجديد لتقرير المراجعة من وصف مسؤوليات الإدارة عن القوائم المالية لتوضيح مسؤوليتها عن استمرارية المنشأة. ✖ أصبح عنوان هذا المبحث "مسؤوليات الإدارة والمكافئين بالحوكمة عن القوائم المالية". ✖ يجب على المراجع أن يوضح صراحة في هذا المبحث أن الإدارة مسؤولة عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة عاملة وما إذا كان استخدام أساس الاستمرارية مناسباً. ✖ وفق التعديلات الجديدة يوضح المراجع مسؤولية إعداد القوائم المالية خاصة إذا كان هناك جهة من المسؤولين عن الحوكمة في الشركة مسؤولة عن الإشراف على القوائم المالية وإعدادها
11- فقرة مسؤولية مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية	✖ يتم وضع هذا المبحث أسفل قسم "مسؤولية الإدارة" قبل قسم "الرأي" مباشرة. ✖ هذا الترتيب يهدف إلى توضيح التسلسل المنطقي لمسؤوليات الأطراف المعنية، بدءاً من مسؤولية الإدارة وصولاً إلى مسؤولية المراجع ثم الرأي النهائي. ✖ يتم تحديد مسؤوليات المراجع فقط في صلب تقرير المراجعة، ومن بينها مسؤوليته في التوصل إلى الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهري، وتقييم مخاطر التحريف الجوهري، وفهم نظام الرقابة الداخلية المطبق من أجل تصميم إجراءات مراجعة مناسبة، بالإضافة إلى تقييم مدى مناسبة السياسات المحاسبية المستخدمة، وتقييم العرض العادل للقوائم المالية.	✖ يتم الآن وضع هذا المبحث في صلب تقرير المراجعة، أسفل قسم "الرأي" من أجل إضافة قيمة لمستخدمي القوائم المالية. ✖ وسع النموذج الجديد من وصف مسؤوليات مراجع الحسابات داخل التقرير في هذه الفقرة ✖ وفقاً للمعيار الدولي ٧٠٠ (المعدل)، يمكن تحديد مسؤوليات المراجع في: ✖ صلب تقارير المراجع. ✖ كملحق مرافق لتقرير المراجعة. ✖ على موقع إلكتروني للمنشأة أو جهة مهنية محددة. ✖ يوضح المراجع مسؤوليته في تحديد وتقييم المخاطر الجوهرية التي قد تؤثر على القوائم المالية بسبب الأخطاء أو التلاعب. ✖ يُشير إلى أنه يقوم بتقييم قدرة الشركة على الاستمرار كمؤسسة مستمرة بناءً على

الفقرة	التقرير قبل التعديل	التقرير بعد التعديل
	✖ لم ينص هذا المبحث صراحة على هذه المتطلبات السابق ذكرها في التقرير الجديد، وكانت تذكر في مكان آخر في تقرير المراجعة، على سبيل المثال، كانت أهداف المراجع تذكر عادة في "الفقرة الافتتاحية" من تقرير المراجعة.	المعلومات المتاحة لديه. ✖ يشير المراجع إلى أنه يتواصل مع المسؤولين عن الحوكمة لتحديد نطاق المراجعة وتوقيتها المخطط لها، وتحديد الأمور الرئيسية للمراجعة، كما يتم تزويد المسؤولين عن الحوكمة ببيان يؤكد الامتثال لمتطلبات الأخلاقيات المتعلقة بالاستقلالية، ويتم إبلاغهم بجميع العلاقات والأمور الأخرى التي قد تؤثر على استقلاليتهما.
12- فقرة مسؤوليات التقرير الأخرى	✖ قد يتحمل المراجع مسؤوليات إضافية للتقرير عن أمور أخرى تُضاف إلى مسؤولياته بموجب معايير المراجعة. فيجب تناول هذه المسؤوليات في قسم منفصل في تقريره تحت عنوان "التقرير عن المتطلبات النظامية والتنظيمية الأخرى".	✖ لم يتغير هذا العنصر، سواء من حيث ترتيبه في تقرير المراجع أو من حيث مضمونه حيث يحافظ على ترتيبه في نهاية التقرير لضمان تمييزه عن الأقسام الأخرى المتعلقة بالقوائم المالية.
13- اسم الشريك المسؤول عن الارتباط	✖ لم يكن اسم الشريك المسؤول عن الارتباط مطلوباً بشكل خاص ليتم تضمينه في تقرير المراجعة. وكان التوقيع واسم الشركة وحدهما كافيين. ✖ لم يكن هذا المبحث موجوداً في تقرير المراجعة قبل التعديل.	✖ وفق معيار المراجعة 700 المعدل يجب أن يتم تضمين اسم الشريك المسؤول عن الارتباط بشكل صريح في تقرير المراجعة للمنشآت المدرجة في البورصة ما لم يكن هناك تهديد أمني شخصي كبير لشريك الارتباط. لأن التوقيع باسم الشركة وحدها غير كاف (الفقرة رقم 46، 61).
14- توقيع المراجع	✖ وفق معيار المراجعة الدولي رقم 700 يجب أن يكون تقرير المراجع موقع بحيث يكون التوقيع إما باستخدام اسم مكتب المراجعة أو الاسم الشخصي للمراجع أو بكليهما، ولا توجد فروق في هذا المبحث.	✖ وفق معيار المراجعة الدولي رقم 700 أن يكون تقرير المراجع موقعاً بحيث يكون التوقيع إما باستخدام اسم مكتب المراجعة أو الاسم الشخصي للمراجع أو بكليهما، ولا توجد فروق في هذا المبحث.
15- عنوان المراجع	✖ وفق معيار المراجعة الدولي رقم 700 القديم ينبغي أن يحتوي تقرير المراجع على اسم الموقع الكائن في المنطقة التي يمارس فيها المراجع عمله (الفقرة رقم 42).	✖ لم يتغير مضمون هذا العنصر في تقرير مراجع الحسابات قبل وبعد التعديلات التي أدخلها IAASB في يناير 2015 (منصور، 2017).
16- تاريخ تقرير المراجع	✖ وفق معيار المراجعة الدولي رقم 700 القديم يجب أن يؤرخ تقرير المراجع بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المراجع على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، التي تشكل أساساً لرأيه في القوائم المالية، ولا توجد فروق في هذا المبحث.	✖ لم يتغير مضمون هذا العنصر في تقرير مراجع الحسابات قبل وبعد التعديلات التي أدخلها IAASB في يناير 2015 (منصور، 2017).

(5) مفهوم فجوة التوقعات في المراجعة.

المنتبع لهذه المنطقة البحثية يجد أن مصطلح فجوة التوقعات في المراجعة تم تحديد مفهومه أو تعريفه بطرق مختلفة، حيث لا يوجد اتفاق بين الباحثين على مفهوم محدد لتعريف فجوة التوقعات في المراجعة وذلك كما يلي:

1) حيث يعد Liggio (1974) من أوائل الباحثين الذي أشار إلى مصطلح فجوة التوقعات في المراجعة: فقد أرجعها إلى وجود اختلاف بين ما يتوقعه الجمهور من مستخدمي التقارير والقوائم المالية أن يحصلوا عليه من مراجع الحسابات وما يقوم به مراجع الحسابات من أداء فعلي، ويتضح من ذلك أن هناك طرفين أساسيتين: يتمثل الطرف الأول في المستخدمين سواء داخل المنشأة أو خارجها، ويتمثل الطرف الثاني في القائمين على تنفيذ عملية المراجعة وهو مراجع الحسابات الخارجي (الشافعي وعبد القادر، 2019).

2) كما ناقش Deepal and Jayamaha (2022) فجوة التوقعات: وذلك بقوله إن جميع المفاهيم الخاصة بتعريف فجوة التوقعات في المراجعة تدور حول جانبين، يتمثل الجانب الأول: في التناقضات بين ما يتوقعه الناس من المراجعين وما الذي يقدمه المراجعون بالفعل، ويتمثل الجانب الثاني: في الفرق بين تصورات المراجعين حول مسؤوليتهم وبين تصورات مستخدمي التقارير والقوائم المالية حول مسؤوليات المراجعين.

واستخلاصا لما سبق يرى الباحث أن فجوة التوقعات تشير إلى وجود اختلاف في التصورات من جهة مستخدمي تقرير المراجعة حول الأداء الفعلي والمتوقع من المراجعين، ويرجع ذلك إلى ارتفاع سقف التوقعات من المستخدمين تجاه المراجع أو وجود قصور في أداء المراجع وعدم تمكنه من تلبية احتياجات المستخدمين.

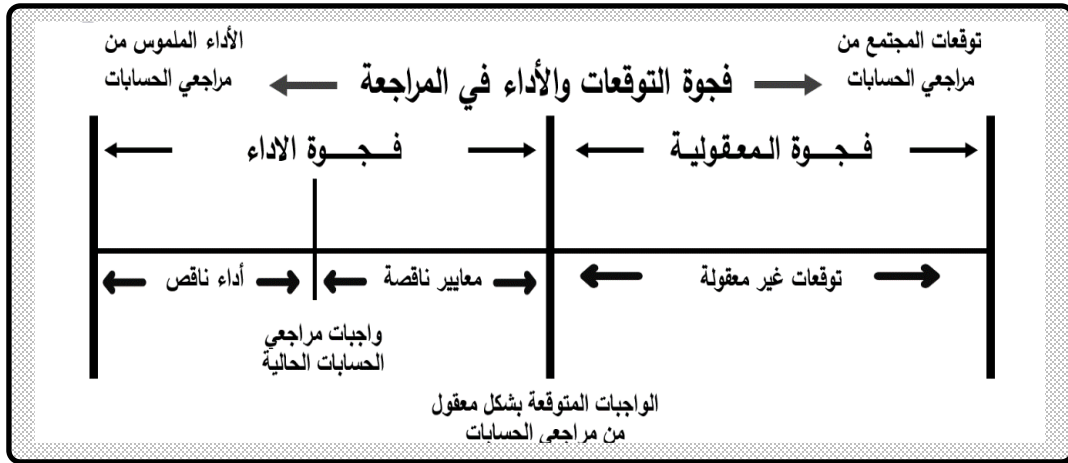
(6) العوامل التي أدت إلى وجود فجوة التوقعات في المراجعة. أبرزت الدراسات والبحوث الأكاديمية وجود اختلاف كبير بين العلماء والباحثين حول تحديد العوامل التي كانت السبب في وجود فجوة التوقعات في المراجعة وساعدت في اتساعها، ولذلك سوف يعمل الباحث على عرض أهم الدراسات التي تؤكد على تشعب وتنوع العوامل المسببة لفجوة التوقعات بين مستخدمي التقرير والمراجع كما يلي:

- حيث ذكر Kumari, et al., (2019) أن العوامل التالية يمكن أن تسبب فجوة توقعات المراجعة مثل: الطبيعة المعقدة لوظيفة المراجعة، ونقص التعليم في مجال المراجعة، والدور المتضارب للمراجعين، والصياغة الفنية في تقرير المراجعة، والتأخر الزمني في الاستجابة للتوقعات المتغيرة.

- وقد أوضح معهد مراقبي الحسابات الكندي Chartered of Institute Canadian Accountants أن العناصر المسببة لفجوة التوقعات تتمثل في ثلاثة عناصر اجمالية وهي: التوقعات غير المعقولة من قبل مستخدمي التقارير والقوائم المالية، والتشريعات غير الكافية لمعايير المحاسبة والمراجعة الدوليين، والأداء غير الكافي لمراقبي الحسابات (CICA, 1988)، كما ورد في مجاهد وآخرين، (2020).

- وقد أجرى Omodero and Okafor (2020) بحثاً في ألمانيا، ووجد أن فجوة توقعات المراجعة ناتجة عن قصور أداء المراجعين وعدم معرفتهم الكاملة بمسؤولياتهم، بالإضافة إلى المبالغة في تقدير أدوارهم. ويرى خليل (2015) أن أسباب الفجوة تشمل دور المراجع في الكشف عن الغش، استقلاليته، وخصائص أدائه، مما يوضح تعدد أسبابها وأشكالها. (7) مكونات ومستويات فجوة التوقعات في المراجعة.

يري الباحث من خلال عرض الدراسات السابقة أن هناك اختلافاً بين الباحثين حول مكونات فجوة التوقعات حيث تم تقسيمها من حيث أهداف كل دراسة تمت على الفجوة كما يلي: (1) نموذج فجوة التوقعات لبورتر: حيث ذكر Ghandour (2019) أن من أبرز الباحثين الذين تناولوا فجوة التوقعات كان Porter في (1993) حيث قام بعمل دراسة تجريبية لفجوة الأداء والتوقعات في المراجعة وحددها على أنها الفجوة بين توقعات المجتمع من أداء المراجع وما يقوم به المراجعون أنفسهم من أداء، ويرى بورتر أن فجوة التوقعات تتكون من جزئين وهما:



شكل (1) نموذج "فجوة التوقعات" Porter

ومن خلال نموذج Porter فقد قام بتقسيم الفجوة إلى نوعين (Litjens, et al., 2015) وهما:

1- **فجوة المعقولة Reasonableness Gap**: وهي الفجوة بين ما يتوقع المجتمع أن يحققه المراجعون وما يمكن توقعه بشكل معقول من المراجعين.

2- **فجوة الأداء Performance Gap**: أي الفجوة بين ما يمكن أن يتوقعه المجتمع بشكل معقول من المراجعين وما يتوقع المراجعون تحقيقه، وتنقسم فجوة الأداء إلى قسمين وهما:

- ◀ **معايير ناقصة**: وتمثل الفرق بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المراجعين، والواجبات الحالية من المراجعين وفق المعايير المهنية (Quick, 2020).
- ◀ **أداء ناقص**: وتمثل الفرق بين المعيار المتوقع لأداء وواجبات المراجعين الحالية وأداء المراجعين، كما هو متوقع ومتصور من قبل المجتمع (Quick, 2020).

ويرى (Kittur, et al., (2022) أن النموذج الذي قدمه Porter لتقسيم فجوة التوقعات يمكن من خلاله سد الفجوات التالية: حيث "فجوات المعقولة" يمكن تضيقها من خلال التوضيح للمجتمع ما يمكن توقعه بشكل معقول من المراجعين، أما "فجوة المعايير الناقصة" يقترح أن يتم تعديل وتنقيح معايير المراجعة لتشمل الواجبات التي يتوقعها المجتمع بشكل معقول منهم، أما "فجوة الأداء الضعيفة" يمكن تقليلها عن طريق رفع المستوى المهني لمراجع الحسابات الخارجي. ونتيجة لذلك يتضح أن هيكل مكونات فجوة التوقعات في المراجعة الذي قدمه Porter كان مناسباً لهذا الوقت من الزمن لكنه لا يصلح لكل الأوقات؛ حيث إن من سمات فجوة التوقعات أنها ديناميكية أي متغيرة، لذلك كان لا بد من دراسة الفجوة ومحاولة معرفة متطلبات واحتياجات جمهور المستخدمين لمواكبة جميع التغيرات في بيئة المراجعة (Kumari and Ajward, 2023). ونتيجة لذلك يتضح للباحث أن سبب وجود فجوة التوقعات الغير معقولة هو نقص ثقافة مستخدمي التقرير والقوائم المالية عن دور المراجع ومسؤولياته ووظائفه في القيام بعملية المراجعة، لذلك يجب على المنظمات والهيئات المهنية القيام بدورها في نشر وتوعية المستخدمين بواجبات ومسؤوليات المراجع.

(8) أثر التعديلات التي تمت على تقرير المراجع الخارجي من قبل (IAASB) في يناير 2015 على فجوة التوقعات

1- أثر التعديلات التي تمت على فقرة الرأي في تقرير المراجع على فجوة التوقعات:

يري كل من منصور (2017)؛ العماوي (2020) بأن تقديم فقرة الرأي بحيث تأتي في بداية التقرير يعد أمراً إيجابياً، حيث قد يكتفي الكثير من مستخدمي تقرير المراجعة بقراءة رأي المراجع فقط، أو على الأقل يعطونه قدراً كبيراً من الاهتمام مقارنة بالعناصر وال فقرات الأخرى من التقرير.

وخلاف ما سبق يرى (Goicoechea, et al., (2021 أن إدراج فقرة الرأي في بداية التقرير يمكن أن يزيد من المخاطر، وذلك من خلال تجاهل مستخدمي تقرير المراجع إلى المعلومات الواردة في باقي التقرير والاكتفاء فقط برأي المراجع في هذه الفقرة.

ونتيجة لما سبق يرى الباحث أن نقل فقرة الرأي من الفقرة الرابعة في التقرير القديم قبل التعديلات إلى مقدمة التقرير في الفقرة الأولى في التقرير الجديد بعد التعديلات، يعد سلاحاً ذا حدين، حيث قد يؤدي ذلك التعديل إلى جانب إيجابي وذلك ببيان رأي المراجع في البداية دون إدخال القارئ في أي تفاصيل أخرى غير مجدية بالنسبة له، وقد يكون هناك جانب سلبي من حيث جعل القارئ يكتفي برأي المراجع دون الإهتمام ببقية المعلومات في التقرير.

2- أثر التعديلات التي تمت على فقرة أساس الرأي في تقرير المراجع على فجوة التوقعات: طبقاً للتعديلات التي أدخلها مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي IAASB يجب أن يتضمن تقرير المراجع فقرة جديدة بعنوان "أساس الرأي"، ويتم تضمين قسم أساس الرأي لجميع أنواع آراء المراجعين بما في ذلك الرأي غير المعدل، ويتم تضمين هذا القسم بعد قسم "الرأي" في تقرير المراجعة مباشرة، ويجب علي المراجع أن يقدم تفسيرات عن نوع الرأي الذي يبديه المراجع في تقريره وهذا العنصر لم يكن موجوداً في تقرير المراجع قبل التعديل، ولكن كان يوجد في أجزاء أخرى من تقرير المراجع المستقل (العمالي، 2020).

ويري الباحث نتيجة لتلك التعديلات أن إدراج فقرة جديدة بعنوان "أساس الرأي" توضع مباشرة بعد قسم الرأي؛ له تأثير واضح على تلبية إحتياجات المستخدمين حيث يوضح المراجع في هذه الفقرة بأنه مستقل وأنه أوفى بمسؤولياته ويوضح الأساس الذي أبدي عليه رأيه، وأن أدلة المراجعة التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأيه.

ومن هذا المنطلق يتضح للباحث أن التعديلات التي تمت على فقرة أساس الرأي تعد خطوة جيدة في تلبية إحتياجات المستخدمين وتوفير محتوى معلوماتي مناسب في التقرير، وزيادة مستوى الإفصاح داخل التقرير، **ولذلك يرى الباحث** أن هذه الفقرة سوف تسهم في تخفيض فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي والمستخدمين لتقرير المراجع الخارجي.

3- أثر التعديلات التي تمت على فقرة لفت الانتباه لأمر في تقرير المراجع على فجوة التوقعات: وفق معيار المراجعة الدولي رقم 706 (المعدل) إذا رأى المراجع أنه من الضروري جذب انتباه المستخدمين لأمر معروض أو مفصح عنه في البيانات المالية فيجب عليه إدراج فقرة في التقرير تسمى "فقرة لفت الانتباه" (فقرة 8).

ويشترط لإدراج هذه الفقرة وفق معيار 706 (المعدل) ألا يكون الأمر تم إدراجه في فقرة أمور المراجعة الرئيسية (فقرة 10ب)، حيث يجب على المراجع الاتصال بالمكلفين بالحوكمة ولجنة المراجعة داخل الشركة وإبلاغهم برغبته في إدراج فقرة لفت انتباه لأمر (فقرة 12).

ومن هذا المنطلق يلاحظ الباحث عدم وجود تعديلات جوهرية تمت على هذه الفقرة فقد كانت موجودة في التقرير قبل التعديلات بعنوان "فقرة التأكيد" ثم أصبحت في التقرير بعد التعديلات تسمى "فقرة لفت الانتباه"، وبذلك يتضح عدم وجود أي أثر للتعديلات التي تمت في فقرة لفت الانتباه على زيادة مستوى الإفصاح في التقرير وتلبية إحتياجات مستخدمي التقرير وسد فجوة التوقعات في المراجعة، حيث كانت جميع التعديلات متجهة نحو أمور المراجعة الرئيسية.

4- أثر التعديلات التي تمت على فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع على فجوة التوقعات:

يعد إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية وفق معيار المراجعة رقم 701 (الجديد) من أهم التعديلات التي تمت على تقرير المراجع والتي كان الهدف منها هو سد فجوة المعلومات عن طريق الكشف عن أمور المراجعة الرئيسية (Alharasis, et al., 2024)، بل إن هذه الفقرة تعد السبب الرئيسي لكل تلك التعديلات على معايير المراجعة المرتبطة بالتقرير حيث يقوم المراجع وفق معيار المراجعة رقم 701 "بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة والتي كانت بحسب الحكم المهني للمراجع الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية" (معيار 701، فقرة رقم 8).

ويرى كل من (Nguyen & Kend (2021)؛ Adhau, et al., (2022) أن إلزام المراجع بالإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية في التقرير، سوف يكون له أثر إيجابي في تقليل فجوة التوقعات في المراجعة حيث إنه يؤدي إلى زيادة قيمة الاتصال لتقرير المراجع لدى المستخدمين. ولكن هذا الإلزام بالإبلاغ يقتصر على المنشآت المدرجة بالبورصة، وبالتالي فإن هذا المعيار لن يؤثر على تضيق فجوة التوقعات بالنسبة لغيرها من المنشآت (أحمد، 2017).

ويرى (IAASB (2022) أن الهدف من إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية (KAM) يضع آلية للمراجعين لتوفير اتصالات إضافية في تقرير المراجع، لجذب انتباه المستخدمين إلى مسألة (أو مسائل) معروضة تم الإفصاح عنها في المعلومات المالية والتي في رأي المراجع كانت ذات أهمية كبيرة. لكن إدراج العديد من الأمور في تقرير المراجع قد يقلل من الاهتمام بأجزاء أخرى من المعلومات المالية المقدمة في التقرير والقوائم المالية وبالتالي يخفض من الاتصال في تقرير المراجعة (Coram and Wang, 2019).

ويرى اللحام والمعتاز (2021) أن احتواء تقرير المراجعة على فقرة مستقلة للإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية يمكن له أن يؤدي إلى تضيق فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي ومستخدمي تقرير المراجعة بشكل كبير، ولكن يؤثر التأهيل العلمي والمهني للمراجع بشكل كبير في هذه الفقرة حتى يتسنى له تحديد الأمور الرئيسية بشكل كافٍ ودقيق. حيث إذا حقق الكشف عن KAM الأهداف والفرص المعلنة في المعيار فسوف يكون التقرير أكثر إفادة، وبالتالي ذو جودة أعلى، ومن ثم يساعد ذلك على تخفيض فجوة التوقعات (Gambetta, et al., 2023).

وعلى العكس مما سبق يرى كساب (2023) أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة يمكن أن يؤدي لنتيجتين مختلفتين، فيمكن أن يؤدي زيادة فجوة التوقعات: حيث يمكن أن يفسر أصحاب المصالح أمور المراجعة الرئيسية بأنها مؤشر على زيادة المخاطر التي تتعرض لها الشركة، ويمكن أن يؤدي إلى انخفاض فجوة التوقعات: حيث يمكن أن يرى أصحاب المصالح أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يزيد من اطمئنانهم على استثماراتهم وأموالهم بالشركة من

خلال التأكد من قيام المراجع بمراجعة العناصر والأمر المهمة في الشركة وكيفية تنفيذ عملية المراجعة.

ويرى محمود (2018) أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يؤدي إلى زيادة احتمال تعرض المراجع إلى مخاطر التقاضي، بالإضافة إلى أن هذه التعديلات لن تسفر إلا عن تفاقم فجوة التوقعات، حيث إن أمور المراجعة الرئيسية (KAM) الجديدة يساعد فقط المستثمرين المحترفين، ولا يحسن الفهم ولا يضيف قيمة لغير المحترفين (Cordos et al., 2020) في حين يرى إبراهيم (2021) أن الإفصاح عن أمور المراجعة أمر لا يمكن التسليم به حيث توجد العديد من التحديات والمعوقات مثل أنه قد يفسر مستخدمو تقرير المراجعة أن الإفصاح عن بعض أمور المراجعة الرئيسية على أنها مخاوف من جانب مراقبي الحسابات تتنافى مع إصدارهم لتقرير مراجعة نظيف، أو صرف المستخدمين عن معلومات مهمة لجذب انتباههم إلى معلومات غير مهمة (Carvalho, 2021).

وفي نفس الصدد يرى Suttipun (2021) أنه عندما يحتوي تقرير المراجع الخارجي على أمور المراجعة الرئيسية (KAM) فإن ذلك قد يمثل خطراً على مراجعي الحسابات؛ وذلك نتيجة لأن الشركات كعملاء لا ترغب في أن يسلط المراجعون الخارجيون الضوء على المخاطر والشكوك التي يوجهونها أثناء عملية المراجعة للمساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين. ونتيجة لما سبق يتضح للباحث أن الدراسات السابقة قد أظهرت أن الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية يعزز التواصل بين المراجع والمستخدمين، لكنه قد يؤدي إلى فهم خاطئ من قبل المستخدمين غير المحترفين، مما يزيد من مخاطر بيع الأسهم أو التقاضي. ومع ذلك، إذا كان المراجع كفؤاً، يمكنه تقديم هذه الأمور بشكل واضح وبسيط، مما يقلل فجوة التوقعات ويعزز الثقة بين المراجع والمستخدمين.

5- أثر التعديلات التي تمت على فقرة الأمور الأخرى في تقرير المراجع على فجوة التوقعات: أدت التعديلات التي أدخلها IAASB على تقرير المراجعة إلى عدم ثبات مكان فقرة الأمور الأخرى في تقرير المراجعة، فقد يكون مكان هذه الفقرة بعد قسم الأمور الرئيسية للمراجعة إذا كانت تتعلق بمراجعة القوائم المالية فقط، أو توضع في آخر التقرير إذا كانت تتعلق بالمتطلبات القانونية أو التنظيمية الأخرى، أو كليهما (منصور، 2017). وينص معيار المراجعة 706 ويشترط إدراج هذه الفقرة ألا يكون الأمر قد تم إدراجه في فقرة أمور المراجعة الرئيسية. ويتضح للباحث عدم وجود تعديلات جوهرية تمت في التعديلات الأخيرة على هذه الفقرة من شأنها أن تؤثر على زيادة مستوى الإفصاح في تقرير المراجعة وعلى الحد من أوتخفيض فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي والمستخدمين لتقرير المراجعة الخارجية.

6- أثر التعديلات التي تمت على فقرة المعلومات الأخرى في تقرير المراجع على فجوة التوقعات: وفقاً لمعيار المراجعة رقم 720 (المعدل) يتم تضمين فقرة المعلومات الأخرى بعد فقرة أمور المراجعة الرئيسية بالرغم من أن هذه الفقرة كانت ترد بشكل مضمن في فقرة المسؤوليات عن القوائم المالية، فقد وسع معيار 720 (المعدل) من مسؤوليات المراجع المتعلقة بالمعلومات الأخرى، حيث نص صراحة على مصطلح "مسؤوليات المراجع" وكان قبل ذلك يستخدم "إرشادات يتعين على المراجع مراعاتها بشأن المعلومات المرافقة والتي لا يوجد إلزام عليه بالتقرير عنها" (فرج، 2019).

ويجب على المراجع أن يقرأ المعلومات الأخرى والنظر فيما إذا كان هناك عدم إتساق جوهري بينها وبين القوائم المالية والمعرفة التي حصل عليها أثناء المراجعة والاستجابة بشكل مناسب، وذلك بعدم الارتباط بعملية المراجعة عندما يبدو له وجود أوجه عدم اتساق جوهري أو عندما يعلم بأن المعلومات الأخرى تبدو أنها محرفة (معيار 720 المعدل، 2023، فقرة 11: أ، ب، ج)، وبناء على ما سبق يتضح للباحث أن التعديلات التي تمت على فقرة المعلومات الأخرى لم يتبين بعد تأثيرها على فجوة التوقعات بعد، وذلك بسبب أن التعديلات الجديدة نصت على أنه عندما يدرك المراجع وجود تحريف جوهري في المعلومات الأخرى أو وجود عدم اتساق جوهري مع المعلومات والمعرفة التي حصل عليها أثناء المراجعة وتم إبلاغ مسؤولي الحوكمة بها لتعديلها ولم تعدل، فإنه يمكن له الانسحاب من عملية المراجعة. (معيار المراجعة رقم 720 المعدل، 2023، فقرة رقم 17، 18، 19، 43)، ونتيجة لذلك يمكن لتلك التعديلات أن تؤدي إلى تخفيض فجوة التوقعات بين المراجع والمستخدمين حول المعلومات الأخرى.

7- أثر التعديلات التي تمت على فقرة مسؤولية الإدارة والمسؤولين على الحوكمة عن القوائم المالية في تقرير المراجع على فجوة التوقعات:

وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم 700 (الجديد) فقد وسع النموذج الجديد لتقرير المراجعة من وصف مسؤوليات الإدارة عن القوائم المالية لبيان وتأكيد مسؤوليتها عن إعداد القوائم المالية وإعداد نظام الرقابة الداخلية وضمان سلامة القوائم المالية والإيضاحات المرفقة للقوائم المالية، واستمرارية المنشأة، وأصبح عنوان هذه الفقرة "مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن القوائم المالية" وتم وضعها في أسفل تقرير المراجعة بعد قسم أساس الرأي من أجل إضافة قيمة إلى مستخدمي القوائم المالية، ويجب على المراجع أن يوضح صراحة في هذا القسم أن الإدارة مسؤولة عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة عاملة وما إذا كان استخدام أساس الاستمرارية مناسباً لإعداد القوائم المالية (الفقرة رقم 33، 34، 35).

مما سبق يتضح للباحث أن التعديلات التي تمت على فقرة مسؤولية الإدارة والمكلفين بالحوكمة مهمة جداً، حيث يقوم المراجع في هذه الفقرة بتوضيح مسؤوليات الإدارة وأنها مسؤولة

عن إعداد القوائم المالية وعن إعداد نظام المراقبة الداخلية وعن تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وكل تلك المسؤوليات تكون من اختصاص الإدارة وليس المراجع المستقل.

ونتيجة لما سبق يرى الباحث أن التعديلات التي تمت في فقرة مسؤولية الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة سوف تمكن من إعادة تنظيم الفقرة سوف تحسن من مستوى الإفصاح في تقرير المراجعة وتصحح إعتقادات كثيرة خاطئة عند مستخدمي التقرير والقوائم المالية مثل: الاعتقاد بأن المراجع هو من يقوم بإعداد القوائم المالية وليس الإدارة وأنه مسؤول عن اكتشاف التحريفات الجوهرية ومسؤول عن اكتشاف أخطاء الغش في القوائم المالية... إلخ، وبذلك يتضح للباحث أن التعديلات التي تمت على فقرة مسؤولية الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة يمكن لها أن تعمل على تلبية احتياجات المستخدمين وتخفيض فجوة التوقعات بين مراجع الحسابات ومستخدمي تقرير المراجعة.

8- أثر التعديلات التي تمت على فقرة مسؤولية مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية في تقرير المراجع على فجوة التوقعات:

وفق معيار المراجعة رقم 700 (المعدل) يتم الآن وضع هذا القسم في صلب تقرير المراجعة، بعد قسم مسؤوليات الإدارة والمكلفين بالحوكمة من أجل إضافة قيمة لمستخدمي التقرير والقوائم المالية. ويتم تحديد مسؤوليات المراجع الخارجي، أما في هذه الفقرة في متن تقرير المراجعة، أو كملحق في تقرير المراجعة، أو على موقع إلكتروني للمنشأة أو على موقع أي منظمة مهنية معترف بها إذا سمح القانون بذلك. وينص هذا القسم صراحة على المتطلبات السابق ذكرها في التقرير القديم، بالإضافة إلى وصف مسؤولية المراجع ذات العلاقة باستمرارية المنشأة (الفقرة رقم 37، 40)، وتم توضيح مسؤولية المراجع بشكل أكثر تفصيلاً في هذه الفقرة، حيث تم التأكيد على أن المراجع لا يعدل أو يُعد القوائم المالية، بل يقوم بتقييمها بناءً على الأدلة التي يجمعها خلال عملية المراجعة (الفقرة رقم 13، 11).

وينص المراجع وفق معيار رقم 700 (المعدل) في تلك الفقرة على أن هدفه هو الوصول إلى تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية ككل تخلو من التحريف الجوهرية سواء بسبب غش أو خطأ، والنص على أن المراجع يمارس الحكم المهني ويحافظ على نزعة الشك المهني طول مدة عملية المراجعة، والنص على أن المراجع يتصل بالمكلفين بالحوكمة فيما يخص نطاق المراجعة وتوقيتها والنتائج المهمة وأوجه القصور في الرقابة الداخلية (الفقرة رقم 38، 39).

ويري (Adhau, et al., 2022) أن المعلومات المتعلقة بمسؤولية المراجع (AR) تهدف إلى تحسين الشفافية وتحديد توقعات واضحة وصريحة للمستخدمين لتقرير المراجع الخارجي، ولذلك يرى الباحث أن التعديلات التي تمت على فقرة مسؤولية المراجع عن القوائم المالية يمكن لها أن

تساهم في زيادة مستوى الإفصاح في تقرير المراجعة وتؤدي إلى تخفيض فجوة التوقعات حيث تعمل على تثقيف المستخدمين بشأن مسؤوليات المراجع المستقل.

9- أثر إدراج اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع على فجوة التوقعات: وفق معيار المراجعة الدولي رقم 700 (المعدل) يجب أن يتم تضمين اسم الشريك المسؤول عن الارتباط بشكل صريح في تقرير المراجعة للمنشآت المدرجة في البورصة ما لم يكن هناك تهديد أممي كبير لشريك الارتباط شخصياً (الفقرة رقم 46، 61)، وبذلك يتضح أن الإفصاح عن اسم شريك المراجعة يعتبر من إحدى الإضافات الجديدة في تقرير المراجع، فهي سوف تؤدي إلى مزيد من الشفافية والتوسع في الإفصاح المعلوماتي، وجمع المزيد من الأدلة، وزيادة جودة عملية المراجعة والنتيجة عن المساءلة التي قد تقع على عاتق شريك المراجعة نتيجة تحمله المسؤوليات التي يتحملها المراجع بشكل صريح (السمسار، 2017؛ Li, et al., 2019)

وفي هذا الاتجاه يؤكد هاشم (2021) أنه بالرغم من أن الإفصاح عن هوية شريك المراجعة يساهم في زيادة مستوى الشفافية في تقرير المراجعين، إلا أنه سوف يعرض شريك المراجعة لخطر التقاضي وخطر فقدان السمعة بدرجة أعلى، ولكن من ناحية أخرى يمكن له أن يزيد الحافز لدى شريك المراجعة لجمع أدلة مراجعة كافية ومناسبة وبذل مجهود مراجعة أكبر، وتطوير أساليب مراجعة حديثة وجعلها أكثر قوة، وبالتالي زيادة استقلالية مراجع الحسابات عن إدارة المنشأة الخاضعة لعملية المراجعة.

ونتيجة لما سبق يتضح للباحث أن هذا التعديل الجديد بإضافة اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجعة يعمل على تلبية إحتياجات جمهور المستخدمين في زيادة مستوى الإفصاح والشفافية، ويؤدي إلى الحد من فجوة التوقعات وتخفيضها، ولكن هذه التعديلات قاصرة فقط على المنشأة التي تدرج أسهمها في البورصة ولن تكون ملزمة لكافة الشركات.

الدراسة الاختبارية

(1) أهداف الدراسة الميدانية:

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة الميدانية في استطلاع آراء المستقصى منهم لمعرفة أثر تطور المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي وفق المعايير الدولية للمراجعة التي صدرت على تقرير المراجع الخارجي في يناير 2015م من خلال مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IASSB) على فجوة توقعات المراجعة.

(2) تحديد أسلوب جمع البيانات:

اعتمد الباحث بشكل أساسي على أسلوب الاستقصاء كأداة لجمع البيانات، وتتمثل أداة جمع البيانات في قائمة الاستقصاء الموجهة إلى الفئات المهتمة بموضوع الدراسة وهي: (أعضاء هيئة التدريس في كليات التجارة، ومراجعو الحسابات في مكاتب المراجعة، والمحاسبون تحت

التمرين، والمستخدمون الآخرون لتقرير المراجعة مثل المستثمرين ومأموري الضرائب والدائنين وغيرهم)، وأن تكون دلالة الإجابة في إطار مقياس ليكرت الخماسي وذلك كما بالشكل التالي:

جدول رقم (2) مقياس ليكرت الخماسي في قائمة الاستقصاء

الاستجابة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
الدرجة	1	2	3	4	5

(3) تحديد مجتمع وعينة الدراسة:

يمكن توضيح مجتمع وعينة الدراسة كما يلي:

أ) **مجتمع الدراسة:** حيث يمكن تحديد الفئات المكونة لمجتمع الدراسة كما يلي:

- 1- أعضاء هيئة التدريس في أقسام المحاسبة بكليات التجارة بالجامعات المصرية.
- 2- مراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة بمصر والدول العربية.
- 3- المحاسبين تحت التمرين في مكاتب المراجعة والشركات المختلفة.
- 4- المستخدمين الآخرين لتقرير المراجعة.

ب) **عينة الدراسة:** حيث استخدم الباحث طريقة العينة العشوائية، وتم تحديد حجم العينة المكونة من (384.16) مفردة من أعضاء هيئة التدريس في كليات التجارة، ومراجعي الحسابات في مكاتب المراجعة، والمحاسبين تحت التمرين، والمستخدمين الآخرين لتقرير المراجعة، (القماطي، 2022)؛ (الزبيدي والبرزنجي، 2023).

(4) الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

قام الباحث بتفريغ بيانات قوائم الاستقصاء الصالحة وتحليلها واستخلاص النتائج من خلال تطبيق بعض الأساليب الإحصائية الواردة بمجموعة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية [Statistical Package for Social Science (SPSS)]، وقد تطلبت طبيعة البيانات تحديد الأساليب الإحصائية اللازمة والملائمة (القماطي، 2022)؛ (الزبيدي والبرزنجي، 2023)، والتي تتمثل فيما يلي:

أساليب الإحصاء الوصفي :

- | | |
|--------------------|------------------------|
| Standard Average | 1 - المتوسط المعياري |
| Standard Deviation | 2 - الانحراف المعياري. |
| Variance | 3 - التباين. |
| Std. Error | 4 - الخطأ المعياري. |

أساليب الإحصاء الاستدلالي:

- | | |
|--|------------------------------------|
| Test for the normal distribution of the data | 5- اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات |
|--|------------------------------------|

Alpha Cronbach's	6- اختبار الثبات
R Square	7- معامل التحديد.
Simple Regression Model	8- نموذج الإنحدار البسيط.
Correlation Coefficient	9- معامل الارتباط.
(Kruskal-Wallis Test)	10 - اختبار كروسكال ويلز

(5) التوزيع التكراري والنسبي للبيانات الشخصية للمستقصي منهم:

يتناول الباحث من خلال الجدول التالي نسب فئات عينة الدراسة وذلك كما يلي:

جدول رقم (3) التوزيع التكراري والنسبي للبيانات الشخصية للمستقصي منهم⁽¹⁾.

بيانات شخصية	الوظيفة	تكرار	نسبة
الوظيفة	مراجع حسابات خارجي	93	26.5
	مراجع تحت التمرين	67	19.1
	أكاديمي في تخصص المحاسبة والمراجعة	117	33.3
	مستفيد آخر من تقرير المراجعة	74	21.1
	الإجمالي	351	100.0
عدد سنوات الخبرة	أقل من خمس سنوات	79	22.5
	خمس سنوات إلى أقل من عشر سنوات	84	23.9
	عشر سنوات إلى أقل من خمس عشرة سنة	103	29.3
	خمس عشرة سنة فأكثر	85	24.2
	الإجمالي	351	100.0
عدد الدورات التدريبية التي التحقوا بها في مجال مراجعة الحسابات	لا يوجد	56	16.0
	1: 2 دورة	118	33.6
	3: 4 دورات	89	25.4
	أكثر من ذلك	88	25.1
	الإجمالي	351	100.0
المؤهل العلمي	بكالوريوس	96	27.4
	ماجستير	95	27.1
	دكتوراه	120	34.2
	شهادات وخبرات مهنية	40	11.4
	الإجمالي	351	100.0

يتضح من الجدول السابق أن عينة الدراسة تتميز بتنوع في الوظائف والخبرات، حيث

يعمل نسبة كبيرة من المشاركين في مجال المحاسبة والمراجعة، ومعظمهم بخبرة تتجاوز خمس سنوات، مما يعزز المصداقية، كما أن نسبة كبيرة حاصلون على درجات متقدمة، مما يعكس مستوى أكاديمياً ومهنياً مرتفعاً يدعم تعميم النتائج علي المجتمع.

(6) تحديد نوع المجتمع Test of Normality

لتحديد نوع توزيع المجتمع الذي تم سحب عينة الدراسة منه، وذلك من أجل تحديد ما إذا

كان سيتم استخدام الاختبارات المعلمية Parametric tests أو الاختبارات اللامعلمية Non-

Parametric tests، تم إجراء اختبار كولموغوروف-سميرنوف Kolomogorov-Smirnov

(1) المصدر: إعداد الباحث بالإعتماد علي برنامج SPSS

واختبار Shapiro-Wilk لمعرفة ما إذا كان هذه البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، والجدول التالي يعرض نتائج اختبار اعتدالية البيانات.

جدول رقم (4) نتائج اختبار اعتدالية البيانات (Tests of Normality) ⁽¹⁾.

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistic	Df	Sig.	Statistic	df	Sig.
المتغير_الاول	.112	351	.000	.966	351	.000
المتغير_الثاني	.108	351	.000	.970	351	.000
المتغير_الثالث	.099	351	.000	.974	351	.000
المتغير_الرابع	.127	351	.000	.970	351	.000
المتغير_الخامس	.121	351	.000	.950	351	.000
المتغير_التابع	.105	351	.000	.969	351	.000
a. Lilliefors Significance Correction						

يتضح من الجدول السابق الذي يعرض نتائج اختبار اعتدالية البيانات باستخدام اختبري Kolmogorov-Smirnov و Shapiro-Wilk لجميع المتغيرات المستقلة، أن جميع قيم Sig. (مستوى الدلالة) في كلا الاختبارين أقل من 0.05، مما يشير إلى أن البيانات الخاصة بجميع المتغيرات لا تتبع التوزيع الطبيعي، وبناءً على هذه النتيجة، يتم استخدام الاختبارات الاحصائية غير المعلمية (Non-Parametric Tests) في التحليل الإحصائي بدلاً من الاختبارات المعلمية التي تفترض توزيعاً طبيعياً للبيانات، وفي ضوء ذلك قام الباحث بمراعاة ذلك أثناء التحليل الإحصائي، حيث قام باتباع الاختبارات اللامعلمية أثناء التحليل الإحصائي للبيانات. (7) اختبار الصدق والثبات:

تساعد اختبارات الصدق والثبات الباحثين على التأكد من أن البيانات التي يقومون بجمعها دقيقة وموثوقة، مما يعزز نتائج دراساتهم واستنتاجاتهم، وفيما يلي اختبار كرونباخ ألفا لاختبار الثبات، واختبار الصدق من خلال الجذر التربيعي لمعامل كرونباخ ألفا وذلك كما يلي:

اختبار كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)

جدول رقم (5) اختبار كرونباخ ألفا ومعامل الصدق لمتغيرات الدراسة⁽²⁾

المتغير	عدد العبارات	اختبار الثبات معامل كرونباخ ألفا	اختبار الصدق الجنر التربيعي لمعامل كرونباخ ألفا
المتغير الأول	5	0.731	0.855
المتغير الثاني	5	0.659	0.812

(1) المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS
(2) المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

0.821	0.674	5	المتغير الثالث
0.828	0.685	5	المتغير الرابع
0.837	0.700	5	المتغير الخامس
0.816	0.666	5	المتغير التابع
0.955	0.912	30	أسئلة قائمة الاستقصاء ككل

(1) تفسير معامل الثبات (كرونباخ ألفا)

يتضح من الجدول السابق أن قيم كرونباخ ألفا تشير إلى درجة عالية جداً من الثبات في الاستبيان بشكل عام حيث تمثل 91.2% (ثبات ممتاز)، فيما كان معامل كرونباخ ألفا للمحور الأول: 73.1% (ثبات مرتفع جداً)، والمحور الثاني: 65.9% (ثبات جيد) والمحور الثالث: 67.4% (ثبات جيد)، والمحور الرابع: 68.5% (ثبات جيد)، والمحور الخامس: 70% (ثبات مرتفع)، والمحور التابع هو 66.6% (ثبات جيد) وهذه القيم تشير إلى أن أداة القياس موثوقة وثابتة عند تطبيقها على أفراد مختلفين أو في أوقات مختلفة.

(2) تفسير معامل الصدق

يعتبر معامل الصدق هو الجذر التربيعي لمعامل الثبات، ويعبر عن مدى قياس العبارات للمفهوم الذي صُممت لقياسه، فإذا كان معامل الصدق أكبر من 0.8، فهذا يشير إلى مستوى جيد جداً من الصدق، وبناء على جدول الاختبار يتضح أن جميع القيم تتراوح بين 0.812 و 0.855، مما يدل على أن الأسئلة تعكس المفاهيم المستهدفة بدقة مقبولة إلى جيدة جداً، كما أن معامل الصدق الكلي 0.955، وهو مؤشر ممتاز على أن أداة الاستبيان موثوقة في قياس المتغيرات.

(8) نتائج اختبار آراء مجموعات العينة حول بيانات الدراسة ومتغيراتها حسب الوظيفة:

جدول رقم (6) نتائج التحليل Kruskal-Wallis Test لجميع متغيرات الدراسة⁽¹⁾

متغيرات الدراسة	فئات الدراسة	عدد المشاهدات	متوسط الرتب	معنوية اختبار Kruskal-Wallis
فقرة الرأي وأساس الرأي	مراجع حسابات خارجي	93	131.80	.000
	مراجع تحت التمرين	67	215.31	
	اكاديمي في تخصص المحاسبة والمراجعة	117	159.43	
	مستفيد آخر من تقرير المراجعة الخارجية	74	222.16	
	Total	351		
فقرة أمور المراجعة الرئيسية	مراجع حسابات خارجي	93	139.59	.000
	مراجع تحت التمرين	67	201.81	
	اكاديمي في تخصص المحاسبة والمراجعة	117	172.00	
	مستفيد آخر من تقرير المراجعة الخارجية	74	204.71	

(1) المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

	Total	351		
فقرة مسؤولية الإدارة والمسؤولين على الحوكمة	مراجع حسابات خارجي	93	147.84	.000
	مراجع تحت التمرين	67	210.28	
	اكاديمي في تخصص المحاسبة والمراجعة	117	162.50	
	مستفيد آخر من تقرير المراجعة الخارجية	74	201.69	
	Total	351		
فقرة مسؤولية المراجع عن مراجعة القوائم المالية	مراجع حسابات خارجي	93	139.92	.000
	مراجع تحت التمرين	67	214.24	
	اكاديمي في تخصص المحاسبة والمراجعة	117	175.94	
	مستفيد آخر من تقرير المراجعة الخارجية	74	186.80	
	Total	351		
فقرة المعلومات الاخرى	مراجع حسابات خارجي	93	143.78	.000
	مراجع تحت التمرين	67	198.94	
	اكاديمي في تخصص المحاسبة والمراجعة	117	170.50	
	مستفيد آخر من تقرير المراجعة الخارجية	74	204.41	
	Total	351		
فجوة التوقعات	مراجع حسابات خارجي	93	144.84	.000
	مراجع تحت التمرين	67	202.86	
	اكاديمي في تخصص المحاسبة والمراجعة	117	172.15	
	مستفيد آخر من تقرير المراجعة الخارجية	74	196.93	
	Total	351		

يتضح من الجدول السابق يتضح للباحث وجود فروق بين الفئات ذات دلالة احصائية من حيث تأثير التعديلات التي تمت علي فقرات تقرير المراجع الخارجي وفق التعديلات الاخيرة الصادرة عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) وفجوة التوقعات، فمن حيث الدلالة الاحصائية فقد بلغت قيمة الدلالة ($Sig = 0.000$) أقل من 0.05، وذلك لجميع المتغيرات مما يعني أن هناك فروق بين الفئات ذات دلالة احصائية، تطور المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي وفجوة التوقعات وذلك حسب الوظيفة.

(9) مصفوفة الارتباطات بين محاور الدراسة.

الجدول التالي يعرض مصفوفة إرتباطات Pearson بين المتغيرات المستقلة والمتغير

التابع في الدراسة وذلك نتيجة لان متغيرات الدراسة هي متغيرات كمية وليست ترتيبية، حيث يتم فحص قوة واتجاه العلاقة بين هذه المتغيرات باستخدام معامل الارتباط بيرسون، كما يلي:

Correlations						
Pearson	المتغير_التابع	المتغير_الخامس	المتغير_الرابع	المتغير_الثالث	المتغير_الثاني	المتغير_الأول
	المتغير_المستقل	المتغير_المستقل	المتغير_المستقل	المتغير_المستقل	المتغير_المستقل	المتغير_المستقل

المتغير المستقل الأول	Pearson Correlation	1					
	Sig. (2-tailed)						
	N	351					
المتغير المستقل الثاني	Pearson Correlation	.614**	1				
	Sig. (2-tailed)	.000					
	N	351	351				
المتغير المستقل الثالث	Pearson Correlation	.578**	.535**	1			
	Sig. (2-tailed)	.000	.000				
	N	351	351	351			
المتغير المستقل الرابع	Pearson Correlation	.495**	.553**	.595**	1		
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000			
	N	351	351	351	351		
المتغير المستقل الخامس	Pearson Correlation	.503**	.530**	.585**	.646**	1	
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000		
	N	351	351	351	351	351	
المتغير التابع	Pearson Correlation	.443**	.559**	.558**	.626**	.620**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	351	351	351	351	351	351
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).							

جدول رقم (7) مصفوفة الارتباطات بين متغيرات الدراسة.⁽¹⁾

- من خلال الجدول السابق الذي يعرض مصفوفة إرتباطات Pearson Correlation بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، يمكن للباحث إستخلاص وتفسير النتائج التالية:
- معامل الارتباط (Pearson Correlation): والذي يقع معامل الارتباط بين -1 و +1، حيث تشير القيم الموجبة إلى علاقة طردية، بينما تشير القيم السالبة إلى علاقة عكسية، والقيم القريبة من الصفر تدل على عدم وجود إرتباط قوي، ويتضح من الجدول أن جميع معاملات الارتباط موجبة، مما يشير إلى وجود علاقة طردية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.
 - يتضح من خلال مصفوفة الارتباطات أن الدلالة لجميع القيم الاحتمالية (Sig.) أقل من 0.01 (p < 0.01)، مما يعني أن جميع العلاقات بين المتغيرات معنوية عند مستوى دلالة 0.01، وهذا يدل على أن احتمال أن تكون هذه العلاقات ناتجة عن الصدفة ضعيف جداً (أقل من 1%)، مما يعزز قوة العلاقة الاحصائية بين المتغيرات.
 - يتضح من جدول بيرسون قوة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع حيث يوجد إرتباط متوسط إلى قوي بين كل متغير مستقل والمتغير التابع وأقوى هذه العلاقات كانت عند المتغير المستقل الرابع (r = 0.626) مما يشير إلى أنه الأكثر ارتباطاً بالمتغير التابع، يليه المتغير

(1) المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

المستقل الخامس ($r = 0.620$)، مما يعني أن له تأثيراً قوياً أيضاً، بينما كان المتغير المستقل الأول ($r = 0.443$) هو الأقل ارتباطاً بالمتغير التابع، لكنه لا يزال ارتباطاً دالاً إحصائياً. وبناءً على ما سبق يتضح للباحث أن جميع المتغيرات المستقلة لديها ارتباط معنوي بالمتغير التابع، مما يشير إلى أن كل متغير مستقل له تأثير دال إحصائياً على المتغير التابع، وهذا يعني أن التعديلات التي تمت على المحتوى المعلوماتي للمتغيرات المستقلة لها تأثير معنوي على التابع، مما يدعم أهمية هذه المتغيرات في تفسير التغيرات في المتغير التابع.

(1) تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الرئيسي: يوجد أثر معنوي ذو دلالة احصائية بين تطور المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي وفق المعايير الدولية للمراجعة (متغير مستقل) وفجوة التوقعات (متغير تابع)، وذلك كما يلي:

جدول رقم (8) تحليل الانحدار للفرض الرئيسي⁽¹⁾.

جدول تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الرئيسي							
Model	B	Std. Error	F - test		T - test		R Square
			f	Sig.	T	Sig.	
الثابت	.303	.098	321.301	.000 ^b	3.089	.002	.479
تطور المحتوي المعلوماتي تقرير المراجع الخارجي وفق المعايير الدولية للمراجعة	.839	.047			17.925	.000	

من الجدول السابق يتضح للباحث في اختبار الفرض الرئيسي، حيث يتم تقييم وجود أثر معنوي ذو دلالة احصائية بين تطور المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي وفق المعايير الدولية للمراجعة وفجوة التوقعات، ومن خلال نتائج تحليل الانحدار البسيط، نلاحظ أن قيمة F-test بلغت 321.301 بمستوى دلالة (Sig.) 0.000، مما يشير إلى أن النموذج كله ذو دلالة احصائية، بالإضافة إلى ذلك، قيمة T-test للمتغير المستقل (تطور المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي وفق المعايير الدولية للمراجعة) بلغت 17.925 بمستوى دلالة 0.000، مما يؤكد وجود أثر معنوي ذو دلالة احصائية لتطور المحتوى المعلوماتي على المتغير التابع فجوة التوقعات، كما أن معامل التحديد (R Square) بلغ 0.479، مما يعني أن تطور المحتوى المعلوماتي يفسر حوالي 47.9% من التباين في المتغير التابع. هذا يشير إلى أن تطور المحتوى المعلوماتي له تأثير إيجابي علي تخفيض فجوة التوقعات ونتيجة لذلك يتضح أن النتائج السابقة تدعم الفرض الرئيسي القائل بوجود أثر معنوي ذو دلالة احصائية بين تطور المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي وفق المعايير الدولية للمراجعة وفجوة التوقعات.

النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

(1) المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج SPSS

أولاً: نتائج البحث:

في ضوء ما أسفرت عنه الدراسة التي قام بها الباحث بشقيها النظري والميداني يمكن عرض نتائج البحث على النحو التالي:

(أ) نتائج الدراسة النظرية:

أسفرت الدراسة في جانبها النظري والذي جاء في فصلين عن النتائج التالية:

- 1- تطور محتوى تقرير المراجع الخارجي بشكل كبير نتيجة التعديلات التي أقرها مجلس معايير المراجعة في يناير 2015م، والتي شملت تغيير شكل التقرير بشكل ملحوظ وإعادة ترتيب فقراته. وإضافة فقرات جديدة لم تكن موجودة، وتوضيح المسؤوليات بشكل كافٍ.
- 2- كان للتعديلات التي تمت من قبل مجلس معايير المراجعة على المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي أثراً إيجابياً في تقليل فجوة توقعات المراجعة بين المراجعين والمستخدمين.
- 3- سعت الكثير من المنظمات المهنية إلى تحسين تقرير المراجع الخارجي ولعل كان من أبرز تلك المنظمات مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي (IAASB)، والذي أصدر آخر تعديلاته على المعايير المرتبطة بالتقرير في 15 يناير 2015م، والتي تعد نقلة بكل المقاييس في تطور محتوى تقرير المراجع الخارجي والتي جعلت من شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجي يتغير كثيراً عن شكل ومحتوى التقرير، وهدفت تلك التعديلات إلى تلبية إحتياجات أصحاب المصالح في المنشأة والحد من فجوة التوقعات بين المراجع الخارجي من جهة ومستخدمي التقرير والقوائم المالية من جهة أخرى.

- 4- تطور محتوى تقرير المراجع الخارجي نتيجة التعديلات التي قام بها مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي (IAASB) في عام 2015م والتي غيرت بشكل كبير من تقرير المراجعة، ويمكن تقسيم التعديلات التي تمت في ثلاثة أقسام كما يلي: **يتمثل التعديل الأول:** في شكل التقرير وإعادة ترتيب الفقرات داخل التقرير مثل: نقل فقرة الرأي من الفقرة الرابعة في التقرير القديم إلى الفقرة الأولى في التقرير الجديد بعد عنوان التقرير. **ويتمثل التعديل الثاني:** في إدراج فقرات جديدة لم تكن موجودة سابقاً مثل: فقرة أمور المراجعة الرئيسية. **بينما يتمثل التعديل الثالث:** في تعديلات ترتبط بالشفافية والوضوح في عملية المراجعة مثل ذكر اسم شريك المراجعة في التقرير وتوقيعه.

(ب) نتائج اختبارات الفروض إحصائياً:

قام الباحث باختبار الارتباط من خلال مصفوفة ارتباط بيرسون، حيث أظهرت مصفوفة الارتباطات وجود علاقات طردية قوية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، وتم اختبار الفروض باستخدام نموذج الإنحدار الخطي البسيط، حيث تم تحليل العلاقة بين المتغيرات المستقلة (التعديلات على فقرات التقرير) والمتغير التابع (فجوة التوقعات)، وكانت نتيجة اختبارات الفروض وفقاً للانحدار هو التأكيد بصحة الفرضيات، وقبول صحة الفرض بوجود أثر معنوي

ذو دلالة احصائية بين تطور المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجع الخارجي وفق المعايير الدولية للمراجعة وفجوة التوقعات، مما يؤكد أهمية التعديلات في تحسين المحتوى المعلوماتي للتقرير وتقليل فجوة التوقعات المتعلقة بتقرير المراجع الخارجي..

ثانياً: توصيات البحث:

بناءً على النتائج السابقة تتمثل أهم التوصيات التي يقدمها الباحث بما يلي:
التوصية: تتمثل في ضرورة قيام الجهات التنظيمية في مصر بتطبيق تعديلات المعايير الجديدة المرتبطة بتقرير المراجع الخارجي والصادرة عن مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي (IAASB).

آلية التنفيذ: تتمثل في تعديل وتنقيح معايير المراجعة المصرية وإصدار لوائح وإرشادات تساعد ممارسي مهنة المراجعة في تطبيق تلك التعديلات الجديدة.
جهة التنفيذ: تتمثل في وزارة المالية وجمعية المحاسبين القانونيين المصرية وهيئة الرقابة المالية ورقابة التجار والجهات المهنية الأخرى المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر.
مجالات البحث المقترحة:

أظهرت الدراسة النظرية والميدانية أهمية التعديلات في المعايير الدولية لتقرير المراجعة، مما يجعلها مجالاً خصباً للبحث العلمي، ولذلك يوصي الباحث بإجراء مزيد من الدراسات حول التعديلات التي أجراها مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي على تقرير المراجع الخارجي، ويطرح الباحث بعض المقترحات التي يمكن أن تكون مقدمة لبحوث مستقبلية وذلك كما يلي:

- 1- أثر التعديلات التي تمت على تقرير المراجع الخارجي وفق مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي (IAASB) على جودة وتكلفة عملية المراجعة.
- 2- تأثير التعديلات على ثقة المستخدمين: تحليل مدى تأثير التعديلات على ثقة المستخدمين في التقارير المالية وفي مهنة المراجعة بشكل عام.
- 3- دراسة مقارنة بين الدول: مقارنة تأثير التعديلات على تقارير المراجعة الخارجية في دول مختلفة لمعرفة الاختلافات في التطبيق والنتائج.
- 4- أثر التعديلات على سلوك المستثمرين: دراسة كيفية تأثير التعديلات الأخيرة على تقرير المراجع الخارجي على قرارات المستثمرين وسلوكهم في سوق الأوراق المالية.
- 5- تحليل تكلفة وفائدة التعديلات: تقييم التكلفة الإضافية التي تتحملها مكاتب المراجعة نتيجة تطبيق التعديلات مقابل الفوائد التي تعود على المستخدمين والمجتمع ككل.

مراجع البحث

أولاً: المراجع باللغة العربية:

- 1- أبراهيم، أحمد كمال مطاوع. (2021). أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على قرارات الاستثمار في ضوء تباين خصائص الشركات ومجالس إدارتها بالمملكة العربية السعودية (دراسة تطبيقية). مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، 22(1)، 1-61. متاح على:
https://jsst.journals.ekb.eg/article_126788.html
- 2- أحمد، وفاء يوسف. (2017). أثر الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على تضيق فجوة التوقعات في المراجعة. الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 21(1)، 455-530. متاح على:
https://atasu.journals.ekb.eg/article_39139.html
- 3- الجمهوري، إيمان عبد الفتاح حسن قرني. (2019). دراسة تحليلية لأثر تطوير المحتوى المعلوماتي لتقرير مراجع الحسابات على تضيق فجوة توقعات المراجعة-دراسة ميدانية. المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، 43(4)، 261-309. متاح على:
https://alat.journals.ekb.eg/article_206413.html
- 4- خليل، محمد احمد ابراهيم. (2015). الإفصاح عن تقرير المراجعة الداخلية للأطراف الخارجية ودوره في تحسين حوكمة الشركات والحد من فجوة التوقعات: دراسة نظرية ميدانية. الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 19(4)، 460-521. متاح على:
https://atasu.journals.ekb.eg/article_50228.html
- 5- خليل، محمد أحمد إبراهيم، يونس، أحمد علي حسن، وذكي، مريم إيهاب أحمد. (2021). أثر تطور المحتوى الإخباري لتقرير المراجعة وفق معايير المراجعة الدولية على جودة قرارات مستخدمي القوائم المالية. مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة بنها، 1(1)، 190-213. متاح على:
<https://search.mandumah.com/Record/1287498>
- 6- الذنبيات، خالد علي. (2019). أثر تعديلات تقرير المحاسب القانوني حسب معيار التدقيق الدولي رقم 700 في تضيق فجوة التوقعات وتحسين عملية توصيل نتيجة التدقيق إلى مستخدمي البيانات المالية: دليل من الأردن. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، كلية الأعمال، جامعة الطفيلة التقنية، 15(3)، 285-309. متاح على:
<https://archives.ju.edu.jo/index.php/JJBA/article/view/102413>
- 7- الزبيدي، طه حسين علي، والبرزنجي، نظيرة صديق كريم. (2023). التحليل الإحصائي المتقدم مع SPSS. قسم الإحصاء والمعلوماتية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة صالح الدين. متاح على:

- 8- السمسار، على حسن على إبراهيم. (2017). أثر الإلزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير مراقب الحسابات على قرار الاستثمار. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1(1)، 527-576. متاح على:
<https://www.researchgate.net/publication/371636213>
- 9- الشافعي، ياسر زكريا، عبد القادر، سمر حسن طه (2019). أثر مراقب الحسابات ولجنة المراجعة على فجوة التوقعات - دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، 5(8)، 405-437. متاح على:
https://aljaxu.journals.ekb.eg/article_65490.html
- 10- صباح، حسام محمد عبد المطلب. (2018). اثر التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم 701 في تحسين جودة تقرير المدقق وجودة البيانات المالية المدققة (دراسة تحليلية). كلية الاعمال، جامعة الشرق الأوسط، 1-126، متاح على:
https://csj.journals.ekb.eg/article_90680.html
- 11- عبد القادر، أحمد عبد القادر أحمد. (2015). قياس أثر تغيير شكل ومحتوى تقرير المراجعة على تعظيم قيمته وتضييق فجوة التوقعات بشأنه دراسة ميدانية على ما صدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية في يناير 2015م. المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، كلية التجارة، جامعة الأزهر، 14 (2)، 1-73. متاح على:
<https://search.mandumah.com/Record/903080>
- 12- علي، محمود أحمد. (2016). مدي إدراك مراقبي الحسابات في مصر لتعديلات تقرير مراقب الحسابات وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم (700) المنقح الذي سيتم تفعيله على مراجعة القوائم المالية عن السنة المنتهية في (أو بعد) 2016/12/15م (دراسة ميدانية استكشافية)، كلية التجارة، جامعة بني سويف، 297-333. متاح على:
https://jsfc.journals.ekb.eg/article_25924.html
- 13- العماوي، إيمان علي فؤاد علي، الرفاعي، إبراهيم مبارك، متولي، طلعت عبد العظيم. (2020). تحليل منافع ومعوقات تطبيق تعديلات المعايير الدولية لتقرير المراجعة في جمهورية مصر العربية. كلية التجارة، جامعة طنطا، 1-149. متاح على:
<https://search.emarefa.net/ar/detail/BIM-826659>
- 14- فرج، هاني خليل. (2019). مدى وفاء مراقبي الحسابات في مصر بمتطلبات مراجعة المعلومات الأخرى في حالة عدم اتساقها مع القوائم المالية-دراسة تجريبية. مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 6(1)، 385-444. متاح على:
https://abj.journals.ekb.eg/article_126528.html

- 15- القامطي، يوسف محمد طاهر. (2022). المتقدم في التحليل الإحصائي باستخدام SPSS. منشورات مركز البحوث الإستشارات، جامعة بنغازي. متاح على:
<https://www.researchgate.net/publication/359095075>
- 16- كساب، ياسر السيد. (2023). العوامل المؤثرة في تحديد عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم (701)- بالتطبيق على تقرير المراجع الخارجي للشركات المساهمة السعودية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، 4(2)، 287-333. متاح على:
https://cfdj.journals.ekb.eg/article_290288.html
- 17- اللحام، عاطف يوسف، والمعتاز، إحسان بن صالح. (2021). أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية على تضيق فجوة التوقعات في تقرير المراجع الخارجي للشركات المدرجة في السوق المالية السعودية (رسالة ماجستير). جامعة أم القرى، مكة المكرمة، 1-114، متاح على:
<https://search.mandumah.com/Record/1213786>
- 18- مجاهد، تامر عبد المنعم مجاهد، وإبراهيم صالح، رضا، ونخال، محمد صبري. (2020). أثر التوكيد المهني لتقارير الأعمال المتكاملة على فجوة التوقعات: دراسة تجريبية. مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، 6(9)، 371-440. متاح على:
https://csj.journals.ekb.eg/article_135936.html
- 19- محمود، عبد الحميد العيسوي. (2018). محددات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي مع دراسة ميدانية في بيئة الممارسة المهنية المصرية. مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، 5(1)، 470-533. متاح على:
https://abj.journals.ekb.eg/article_126837.html
- 20- مشابط، نعمة حرب. (2023). تأثير شكل ومحتوى تقرير المراجعة على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المسجلة في سوق المال السعودي (تداول). مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 7(1)، 181-247. متاح على:
https://aljaxu.journals.ekb.eg/article_292555.html
- 21- منصور، أشرف محمد إبراهيم. (2017). تقييم التعديلات التي أدخلها المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد على تقارير المراجعة من وجهة نظر الأطراف الأساسية للمراجعة: دراسة ميدانية. الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 21(5)، 305-377. متاح على:
https://atasu.journals.ekb.eg/article_41518.html

22- هاشم، هبة جمال. (2021). أثر الإفصاح عن شريك المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعديلات في تقرير مراقب الحسابات مع دراسة ميدانية. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 12(4)، 1-71. متاح على: https://jces.journals.ekb.eg/article_218614.html

ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. Abdollahi, A., Rezaei Pitenoei, Y., & Safari Gerayli, M. (2020). Auditor's report, auditor's size and value relevance of accounting information. *Journal of Applied Accounting Research*, 21(4), 721-739. Available on: <https://www.emerald.com/insight/publication/issn/0967-5426>
2. Adhau, S., Seetharaman, A., Maddulety, K., Bakhshi, P. (2022), The Impact of an Expanded Auditor's Report on the Stakeholders, *Audit Financiar*, 3(167), pp. 405-416. Available on: <https://www.researchgate.net/publication/362478752>
3. Alharasis, E. E., Alkhwalidi, A. F., & Hussainey, K. (2024). Key audit matters and auditing quality in the era of COVID-19 pandemic: the case of Jordan. *International Journal of Law and Management*. 1-31. Available on: <https://doi.org/10.1108/IJLMA-11-2023-0248>
4. Ali, H.J. (2023). International Auditing Standard (700) and its Role in Improving the Auditor's Report; *International Journal of Research in Social Sciences and Humanities*, 13 (2), 858-866. Available on: <https://www.researchgate.net/publication/372350132>
5. Bedeir, R. (2023). The Effect of KAMs Disclosure in the Extended Audit Report on Managerial Bad News Hoarding Behavior and Stock Price Crash Risk: The Role of Audit Firm Characteristics. *The Academic Journal of Contemporary Commercial Research*, 3(1), 1-23. Available on: https://ajccr.journals.ekb.eg/article_293120.html
6. Botez, D. (2017). UPDATES REGARDING AUDIT REPORTING. *Studies and Scientific Research. Economics Edition*, No 25, 71-76. Available on: <https://www.researchgate.net/publication/322326201>
7. Carvalho, A. R. M. (2021). Key audit matters' disclosure impact on investors' reactions, audit quality and audit fees—Evidence from Europe (Doctoral dissertation, ISCTE-Instituto Universitario de Lisboa (Portugal), 1-71. Available on: <https://repositorio.iscte-iul.pt/handle/10071/24128>
8. Coram, P, J., & Wang, L. (November 01, 2019). The Effect of Disclosing Key Audit Matters and Accounting Standard Precision on the

- Audit Expectation Gap. *International Journal of Auditing*, 25 (2), 270-282. Available on:
https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3485879
9. Cordoş, G. S., & Fülöp, M. T. (2015). Understanding audit reporting changes: introduction of Key Audit Matters. *Accounting & Management Information Systems/Contabilitate si Informatica de Gestione*, 14(1), 129-152. Available on:
<https://www.researchgate.net/publication/275032161>
 10. Cordoş, G. S., Fülöp, M. T., & Tiron-Tudor, A. (2020). UK audit reporting practices in the pre-ISA700 (2015 revision) era. *Asian Journal of Business Ethics*, 9, 349-370. Available on:
<https://link.springer.com/article/10.1007/s13520-020-00113-8>
 11. Deepal, A. G., & Jayamaha, A. (2022). Audit expectation gap: a comprehensive literature review. *Asian Journal of Accounting Research*, 7 (3), 308-319. Available on:
<https://doi.org/10.1108/AJAR-10-2021-0202>
 12. Fakhfakh, M. (2016). Understandability of unmodified audit report on consolidated financial statements: A normative and advanced study of international normalization. *Cogent Business & Management*, 1-25. Available on:
<https://doi.org/10.1080/23311975.2016.1258134>
 13. Gambetta, N., Sierra-García, L., García-Benau, M. A., & Novejarque-Civera, J. (2023). The Informative Value of Key Audit Matters in the Audit Report: Understanding the Impact of the Audit Firm and KAM Type. *Australian Accounting Review*. 114-134. Available on:
<https://doi.org/10.1111/auar.12396>
 14. Ghandour, D. A. M. (2019). Evaluation of Audit Expectation Gap in Sudan: Existence, Causes, and Subsequent Effects. *International Journal of Business Administration*, 10(3), 132-151. Available on:
<https://doi.org/10.5430/ijba.v10n3p132>
 15. Goicoechea, E., Gómez-Bezares, F., & Ugarte, J. V. (2021). Improving audit reports: A consensus between auditors and users. *International Journal of Financial Studies*, 9(2), 1-25. Available on:
<https://www.mdpi.com/2227-7072/9/2/25>
 16. Gold, A., & Heilmann, M. (2019). The consequences of disclosing key audit matters (KAMs): A review of academic literature. *Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie*, 93(1/2), 5-14. Available on:
<https://www.researchgate.net/publication/331651776>

17. International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). (2020). Auditor Reporting Project Update- Enhancing Transparency, Audit Quality, and Information Value. 1-2. Available on: <https://www.iaasb.org/publications/iaasb-auditor-reporting-project-update-january-2020>
18. International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). (2020). International Standard on Auditing 700, “Forming an opinion and reporting on financial statements”. New York, NY: International Federation of Accountants. 743-778. Available on: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2020-Handbook-Volume-1.pdf>
19. International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). (2020). International Standard on Auditing 706, “Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report”. New York, NY: International Federation of Accountants. 817-832. Available on: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2020-Handbook-Volume-1.pdf>
20. International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). (2020). International Standard on Auditing 701, “Communicating key audit matters in the independent auditor's report”. New York, NY: International Federation of Accountants. 779-794. Available on: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2020-Handbook-Volume-1.pdf>
21. International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). (2020). International Standard on Auditing 720, “The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information”. New York, NY: International Federation of Accountants. 849-884. Available on: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2020-Handbook-Volume-1.pdf>
22. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2022). Reporting Concern Matters in The Auditor's Report. 2-9, Available on: <https://www.iaasb.org/publications/reporting-going-concern-matters-auditors-report>
23. International Auditing and Assurance Standards Board's (IAASB). (January 2015). New and Revised Auditor Reporting Standards and Related Conforming Amendments. 1-12. Available on: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Audit-Reporting-At%20a%20Glance.pdf>
24. Khatri, D.K. (2019). Extended Audit Report and Audit Expectation Gap- A Case Study of FTSE Companies of United Kingdom.

- International Journal of Science and Research (IJSR), 8(11), 1022-1027. Available on:
<https://api.semanticscholar.org/CorpusID:209350927>
25. Kittur, A. H., Samniashvili, S., Wen, W., & Klemcke, L. (2022). The impact of the pandemic of Covid-19 on the Audit Expectation Gap The case of India. 1-80. Available on:
<https://lup.lub.lu.se/student-papers/search/publication/9088305>
 26. Kumari, J. S., & Ajward, R. (2023). Whether the audit expectation-performance gap is expanding amid changes in audit landscape? New evidence from an emerging economy. Asian Journal of Accounting Research, 8(1), 53-65. Available on:
<https://doi.org/10.1108/ajar-12-2021-0267>
 27. Kumari, J. S., Ajward, R., & Dissabandara, D. B. P. H. (2019). Investors' Perception and Audit Expectation Performance GAP (AEG) in the Context of Listed Firms in Sri Lanka. CA Journal of Applied Research. The Institute of Chartered Accountants of Sri Lanka, Vol. 03, 1-27. Available on:
https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3509438
 28. Laura-Alexandra, M. (2017a). Analysis of the Amendments to the Independent Auditor's Report Starting with the Auditing of the Financial Statements as at 31.12. 2016. Ovidius University Annals, Economic Sciences Series, 17(2), 588-592. Available on:
<https://stec.univ-ovidius.ro/html/anale/RO/2017/2/Section%20V/18.pdf>
 29. Lazarevska, Z. B., & Trpeska, M. S. (2016). The New Audit Report Seen Through the Prism of The Certified Auditors-Research in The Republic of Macedonia. Economic Development, 91-113. Available on:
<https://www.cceol.com/search/article-detail?id=410974>
 30. Li, H., Hay, D., & Lau, D. (2019). Assessing the impact of the new auditor's report. Pacific Accounting Review, 31(1), 110-132. Available on:
<https://doi.org/10.1108/PAR-02-2018-0011>
 31. Litjens, R., van Buuren, J., & Vergoossen, R. (2015). Addressing Information Needs to Reduce the Audit Expectation Gap: Evidence from Dutch Bankers, Audited Companies and Auditors. International Journal of Auditing, 19(3), 267-281. Available on:
<https://www.researchgate.net/publication/277414274>
 32. Nguyen, L, A., & Kend, M. (2021). The perceived impact of the KAM reforms on audit reports, audit quality and auditor work practices: stakeholders' perspectives. Managerial Auditing Journal,

- Emerald Group Publishing Limited, vol. 36(3), pages 437-462. Available on:
<https://www.emerald.com/insight/publication/issn/0268-6902>
33. Olojede, P., Erin, O., Asiriwa, O., & Usman, M. (2020). Audit expectation gap: an empirical analysis. *Future Business Journal*, 6(1), 1-12. Available on:
<https://link.springer.com/article/10.1186/s43093-020-00016-x>
 34. Omodero, C. O., & Okafor, M. C. (2020). Audit education as an effective tool for narrowing audit Expectation gap: Evidence from literature review. *Journal of Education and Social Research*, 10(5), 240-252. Available on:
<https://doi.org/10.36941/jesr-2020-0102>
 35. Quick, R. (2020). The audit expectation gap: A review of academic literature. *Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 94(1/2), 5-25. Available on:
<https://www.researchgate.net/publication/339797224>
 36. Smith, K. W. (2023). Tell me more: A content analysis of expanded auditor reporting in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*, 1-74. Available on:
<https://pcaobus.org/EconomicAndRiskAnalysis/CEA/Documents/tell-me-more-Williams-Smith.pdf>
 37. Suttipun, M. (2021). Impact of key audit matters (KAMs) reporting on audit quality: evidence from Thailand. *Journal of Applied Accounting Research*, 22(5), 869-882. Available on:
<https://doi.org/10.1108/JAAR-10-2020-0210>
 38. Vasileiadis, V. (2016). A new view of Auditor's Reporting Model—Reducing the information & expectation gap (Doctoral dissertation, Doctoral thesis). Erasmus School of Economics, Rotterdam, Netherlands), 1-87. Available on:
https://thesis.eur.nl/pub/33800/MA932-Vasileiadis_371193.pdf
 39. Wu, X., Skolnik, R., & Luo, H. (2022). The Market Impact of New Auditing Standards in China. *International Journal of Finance & Banking Studies* (2147-4486), 11(1), 53-68. Available on:
<https://www.ssbfnct.com/ojs/index.php/ijfbs/article/view/1544>