

دراسة انتقادية مقارنة لمعيار المراجعة الدولي

رقم 700 المعدل ونظيره المصري

بسمه حسن محمد الأباصيري*

1- مقدمة البحث:

من المتفق عليه أن الإدارة مسئولة عن إعداد القوائم المالية، كوسيلة لتوصيل المعلومات المالية لأصحاب المصالح، مثل؛ المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين والمحللين الماليين وغيرهم، وأن المراجع الخارجي يتحقق من تأكيدات الإدارة¹ Management Assertions بالقوائم المالية ويبدى رأياً فنياً محايداً فيما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة عن الوضع المالي للشركة (Atvill & Mc, 2011).

ويعد تقرير المراجع الخارجي الأداة الرئيسية للمراجعين الخارجيين للتواصل مع مستخدمي القوائم المالية (Jonsson & Karin, 2014) سواء المستخدمين الداخليين أو الخارجيين، ويجب أن يكون خالياً من الأخطاء وأن يكون به إشارة واضحة لمعايير المراجعة (Mareque et al, 2015). ويلاحظ أن الإتصال هو " طريق ذى اتجاهين" و تعتمد فعاليته على مدى تأثير المرسل، وأن يكون لدى الجمهور معنى مشتركاً للرسائل والمفاهيم التي يتم توصيلها. ومن ثم فإن شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجي يعتبر قضية ممارسة مهنية جوهرية جديرة بالدراسة (Asare & Arnold, 2012).

ومن المتفق عليه بين معظم كتاب المراجعة أن المراجعة تمثل نظاماً للمعلومات، وهو نظام تفاعلي Interactive يؤثر في، ويتأثر أيضاً، بمتغيرات بيئة

* مدرس مساعد - قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.

(1) تتمثل في التصور الضمني أو الصريح الذي تقوم به الإدارة لفئات العمليات المالية والحسابات ذات الصلة بالقوائم المالية. وتصنف إلى خمس فئات عامة؛ الوجود أو الحدوث، الإكتمال، التقييم والتخصيص، الحقوق والتعهدات، والعرض والإفصاح (Arens, 2014).

تشغيله.

ومن أهم هذه المتغيرات، ثقافة وتشكيلة وتباين إحتياجات أصحاب المصلحة في الشركة² من مخرجات عملية المراجعة الخارجية. أضف إلى ذلك السمات الإقتصادية والتشريعية والثقافية والأكاديمية والتنظيمية المهنية الوطنية. من أجل، وبسبب ذلك، يكون مطلوباً، بل ومنطقياً، أن تسعى المنظمات المهنية دوماً إلى البحث في بدائل تطوير تقرير المراجع الخارجى من منظور تنمية القيمة المضافة من المراجعة (على 2014).

ولقد واجهت المهنة أزمة بشأن المسؤولية والمصادقية وفقدان الثقة في السنوات الأخيرة، نتيجة تزايد الأزمات المالية والاقتصادية على المستوى المحلى والعالمى، بالشكل الذي أدى إلى تساؤل العديد من المستثمرين الحاليين والمحتملين والجمهور، من الذين أصابهم الضرر، نتيجة إفلاس وانهيار الكثير من الشركات عن سبب عدم إعطاء المراجعين الخارجيين إشارات تحذير بخصوص الحالة الاقتصادية لتلك الشركات (المليجي، 2007).

ويمكن القول أن تلك الانتقادات الواسعة، وما يتبعها من تحريك الدعاوى القضائية ضد مكاتب المحاسبة تعبر عن التباين الموجود بين اعتقادات Perceptions مستخدمى القوائم المالية لواجبات ومسئوليات المراجعين الخارجيين، وبين إعتقاد المراجع الخارجى نفسه لتلك المسئوليات ، وهو ما أدى إلى ظهور ما أصطلح على تسميته بفجوة التوقعات Expectation Gap في المراجعة (على ، 2009 ، 2010 ، 2011).

وأكثر من اى وقت مضى، فإن مستخدمى القوائم المالية، التى تم مراجعتها، فى حازه لمزيد من المعلومات ذات الصله بإتخاذ القرارات فى بيئة الأعمال العالمية، بسبب تعقد متطلبات إعداد التقارير المالية، وحدثت الأزمة المالية العالمية. أيضا فإن

(2) يستخدم الباحث لفظ شركه، منشأة، وحده اقتصاديه، كمرادفات ليعنى بها الشركات المساهمة كتنظيم يسعى لتحقيق مستوى مرضى من الربح فى المقام الاول. وسيتم استخدام لفظ شركه لغرض الإتساق

المستخدمين، وخاصة المستثمر المؤسسي والمحللين الماليين، يرغبون في معرفه المزيد عن عملية المراجعة، والحصول على مزيد من الإيضاحات بشأن الجهة الخاضعة للمراجعة وقوائمها المالية. وبينما يقدر المستخدمون رأى المراجع الخارجى، الذى يتضمنه تقريره، إلا أن العديد منهم يرون أن هذا التقرير يمكن أن يكون أكثر فائدة، ومن ثم فإن التعديل يعد أمراً ضرورياً (IAASB, a, 2015).

لقد قام كل من ⁴ IAASB , ³ PCAOB , ⁵ EC بالعمل على تحسين تقرير المراجع الخارجى بشكل منفصل. وكل هذه الجهات لها نفس الهدف من القيام بذلك، وهو إضافة متطلبات للمراجع الخارجى لتوفير معلومات إضافية حول المجالات الرئيسية للمراجعة، من أجل جعل تقرير المراجعة أكثر فائدة (PWC,2013).

ودولياً قام IAASB بإجراء تعديلات على معايير التقرير. وتنقسم تلك التعديلات إلى تعديلات هيكلية وتعديلات فى المحتوى. وتم إدراج المتطلبات المتعلقة بتقرير المراجع الخارجى فى العديد من معايير المراجعة الدولية. ولكن ISA 700 "صياغة الرأي والتقرير عن القوائم المالية" هو المعيار الذى يحتوى على رؤية شاملة لشكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجى. ولأن معايير المراجعة المصرية الصادرة بقرار وزير الإقتصاد والتجارة الخارجية رقم (166) لسنة 2008 ما هى إلا تعريب وترجمة لمعايير المراجعة الدولية، والتي لم يتم تعديلها منذ ذلك الحين. ونتيجة للتعديلات التى أقرها IAASB على ISA700 من تأثير متوقع، أن هذا المعيار تم تطبيقه بدءاً من

⁽³⁾ مجلس الرقابة على أعمال المراجعين الخارجيين للشركات المقيدة بالبورصة الأمريكية Public Company Accounting Oversight Board وهو تنظيم غير هادف للربح للإشراف على أعمال المراجعين الخارجيين للشركات المقيدة بالبورصة الأمريكية لحماية المستثمرين والجمهور من خلال تقارير مراجعة غنية بالمعلومات ودقيقة ومستقلة.

⁽⁴⁾ مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولي International Auditing and Assurance Standards Board وهو المجلس المنبثق عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC والمنوط به وضع المعايير المستقلة التى تخدم المصلحة العامة، من خلال وضع معايير دولية عالية الجودة للمراجعة ومراقبة الجودة، والفحص، وخدمات التوكيد الأخرى، والخدمات ذات الصلة، ويعمل على تحسين الثقة فى مهنة المراجعة والتوكيد المهني عموماً.

⁽⁵⁾ اللجنة الأوروبية European Commission تعتبر من الهيئات التنفيذية للاتحاد الأوروبي. وتمثل مصالح الإتحاد الأوروبي ككل، وليس مصالح كل بلد على حده. وهى مسئولة عن إقتراح التشريعات وتطبيق القرارات، وتأييد معاهدات الإتحاد الأوروبي، وإدارة الأعمال اليومية للاتحاد.

ديسمبر 2016 فيثور سؤال يحتاج الى بحث أكاديمي مؤداه؛ هل أخذت مصر بأسباب إجراء التعديلات على معايير المراجعة المصرية المناظرة أسوة بتلك المبادرة الدولية.

ويركز هذا البحث على دراسة وتحليل التعديلات فى شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجى غير المعدل، وفقاً للتعديلات المقترحة على معيار المراجعة الدولى ISA 700 (المعدل) لسنة 2015 وتصنيفها إلى ما هو قائم ومستحدث، والمساهمة فى تضيق فجوة معايير المراجعة ذات الصلة فى مصر، سواء كانت فجوة كمية أو نوعية.

ويمكن التعبير عن مشكله البحث فى كيفية الإجابة نظرياً على مجموعة من الأسئلة؛ ما هى أهم دوافع إعادة هيكلة شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجى غير المعدل؟ ، ما هى أهم التعديلات الهيكلية التى طرأت على التقرير غير المعدل وفقاً لمعيار المراجعة الدولى ISA 700 (المعدل) لسنة 2015؟ ، ما هى أهم التعديلات التى طرأت على محتوى التقرير غير المعدل وفقاً لمعيار المراجعة الدولى ISA 700 (المعدل) لسنة 2015؟ ، ما هى أهم أوجه الشبه والاختلاف بين التقرير غير المعدل وفقاً لمعيار المراجعة الدولى ISA 700 (المعدل) لسنة 2015 والتقرير المصرى السارى؟ واخيراً، هل هناك جدوى وتأثير ايجابى محتمل لتطبيق معيار المراجعة الدولى ISA 700 (المعدل) لسنة 2015 فى مصر؟

وبناءً على ذلك يهدف هذا البحث إلى اجراء دراسة انتقادية مقارنة لمعيار المراجعة الدولى رقم 700 لسنة 2015 ونظيره المصرى، وتحديد التعديلات فى شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجى غير المعدل، بموجب معيار المراجعة الدولى 700 ISA (المعدل) لسنة 2015 سواء كانت لفقرات قائمة أو مستحدثه.

وفى هذا السياق تتبع أهمية البحث الأكاديمية من حداثة الموضوع، وندرة البحوث التى تناولت إعادة هيكلة شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجى غير المعدل. بالإضافة إلى مساهمة الإهتمام الدولى بالتعديلات المقترحة على معيار المراجعة

الدولى ISA 700 (المعدل) لسنة 2015، دراسه وتحليل التعديلات فى شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجى غير المعدل وفقا للتعديلات المقترحة على معيار المراجعة الدولي ISA 700 (المعدل) لسنة 2015 وتصنيفها إلى ما هو قائم ومستحدث، والمساهمة فى تضيق فجوة معايير المراجعة ذات الصلة فى مصر، سواء كانت فجوة كمية أو نوعية.

ووفقاً لذلك سوف يقتصر البحث على معيار ISA 700 (المعدل) لسنة 2015 الصادر عن مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهنى الدولي IAASB فى 15 يناير 2015 وبالتالي يخرج عن نطاق البحث دراسه التعديلات فى الشكل والمحتوى، التى جاءت بها معايير المراجعة الأخرى ذات الصلة بالتقرير، وتحديدًا 701⁶-705⁷-706⁸-570⁹-720¹⁰ إلا بمقدار ما يلزم لمعالجة مشكلة البحث. كما يسير البحث كدراسة تحليلية انتقادية لمعيار المراجعة الدولي ISA 700 (المعدل) لسنة 2015 مقارنة مع معيار المراجعة المصرى المناظر.

2- تطور تقرير المراجع الخارجى غير المعدل وصولاً لشكله ومحتواه وفقاً لمعيار ISA 700 المعدل لسنة 2015 :

لقد تغير شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجى بشكل كبير خلال القرن الماضى من كونه وصفاً سردياً لعملية المراجعة، إلى أن أصبح له شكل ولغة موحدة (Weirich&Reinstein,2014). فكان تقرير المراجع الخارجى تقريراً شفهيلاً مفصلاً

⁶ معيار المراجعة الدولي 701: توصيل امور المراجعة الرئيسية (الهامة أو الجوهرية أو الأساسية) فى تقرير المراجع الخارجى "COMMUNICATING KEY AUDIT MATTERS IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT"

⁷ معيار المراجعة الدولي 705: تعديلات الرأى فى تقرير المراجع الخارجى "MODIFICATIONS TO THE OPINION IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT"

⁸ معيار المراجعة الدولي 706: فقرات التركيز على أمر ما وفقرات الأمور الأخرى فى تقرير المراجع الخارجى المستقل "EMPHASIS OF MATTER PARAGRAPHS AND OTHER MATTER PARAGRAPHS IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT"

⁹ معيار المراجعة الدولي 570: الاستمرارية "GOING CONCERN"

¹⁰ معيار المراجعة الدولي 720: مسؤوليات المراجع الخارجى المتعلقة بالمعلومات الأخرى "The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information"

قبل أن يصبح تقريراً مكتوباً. وكان في أوائل التسعينيات، من القرن الماضي، تقريراً غير موحد، وغالباً كان يسمى شهادة Certificate حيث يشهد/ يصادق المراجع الخارجي بأن الحسابات، على سبيل المثال، صحيحة وصادقة. فلم يكن التقرير يتضمن أكثر من جملة أو جملتين فقط، أو حتى كلمة واحدة، توجد شهادة بمصادقتها Certified "" (Jamal & Sunder,2013).

وأدت التقلبات الإقتصادية سنة1907 ، والتي ألحقت الضرر بسمعة العديد من الشركات الكبيرة، إلى وجود بيئة إيجابية ساعدت على ظهور أول شكل موسى به لتقرير المراجع الخارجي. وبعد إنهاء بورصة الولايات المتحدة سنة 1929 أصبح هناك تقرير موحد، وتوقف المراجعون الخارجيون عن إستخدام كلمات مثل Certify (يشهد) لتجنب الإشارة إلى التوكيد المطلق (Church et al,2008). وفي سنة1948 صدر أول نموذج مشابه للنموذج الحالي (Weirich & Reinstein, 2014). ومنذ 1948 حتى 1988 تم تعديل تقرير المراجع الخارجي النمطي عدة مرات. ولكن يمكن إعتبارها تعديلات بسيطة، ومعظمها ذات صلة بالصياغة. وفي سنة1988 تم إنشاء ASB¹¹، وبناءً على ذلك، تم تقديم تقرير المراجع الخارجي الموحد الجديد بهدف تضيق فجوة التوقعات Expectation gap . ويحتوى هذا التقرير على ثلاث فقرات، بدلاً من فقرتين، (Jonsson & Karim,2014) و تم تقديم هذا النوع من تقرير المراجع الخارجي المطول من قبل AICPA وتم إعتماده أيضاً من قبل IFAC وأصبح نمطياً مع بداية التسعينيات من القرن الماضي (Porter,et al,2009).

وبعد إدخال بعض التعديلات على تقرير المراجع الخارجي على مدار عدة سنوات، قام IAASB بمراجعة تقرير المراجع الخارجي النمطي وذلك لتحسين درجة إتساق هذا التقرير بين الدول ولزيادة فهم المستخدمين له ولدور المراجع الخارجي، وإعتقد IAASB أن تقرير المراجع الخارجي يجب أن يكون إجبارياً، مع إبقاء التقرير

11مجلس معايير المراجعة Auditing Standards Board وهو مجلس تابع ل AICPA لمراجعة الحسابات، والتصديق، ومراقبة الجودة المطبقة في الأداء. وتتمثل مهمته في خدمة المصلحة العامة، من خلال تطوير وتحديث معايير وإرشادات شاملة، والتي تمكن الممارسين من تقديم خدمات عالية الجودة

بسيطاً وقصيراً وموجزاً (IAASB, 2003). وتم العمل للوصول إلى معايير وأهداف أكثر وضوحاً. وتم الإنتهاء من ذلك سنة 2008، وظهر ISA700 بصورته الحالية (IFAC, 2014, b). والذي يعتبر نسخه معدلة من معيار المراجعة الدولي (700) الصادر عام 2004 .

وتم إدراج المتطلبات المتعلقة بتقرير المراجع الخارجى في العديد من معايير المراجعة الدولية، ولكن ISA 700 "صياغة الرأي والتقرير عن القوائم المالية" هو المعيار الذي يحتوي على قواعد شاملة لشكل ومحتوي تقرير المراجع الخارجى (Jonsson & Karin 2014). وفي أعقاب الأزمة المالية سنة 2008 شكك المنظمون، والبعض الآخر، في قيمة التقرير الحالي للمراجع الخارجى، وطلبوا إجراء تحسن فيه مثل اللجنة الإستشارية لمهنة المراجعة¹² سنة 2008، 2009¹³ IOSCO، اللجنة الأوروبية 2010. ورداً على هذه الدعوات، قام منظمو المهنة، وواضعو المعايير، بسلسلة من الأنشطة لتسليط الضوء على عدد من التعديلات الممكنة لنموذج تقرير المراجع الخارجى، وتم طلب التعليق عليها، فقام PCAOB بتقديم إصدار للتعامل مع شكل ومحتوى التقارير على القوائم المالية التي تمت مراجعتها وشفافية عمليات مراجعة الشركات المساهمة المقيده. وقام FRC¹⁴ بتقديم مقترحات بناءة فى هذا الشأن (Mock et al 2012).

(12) Advisory Committee on the Auditing Profession: هي لجنة أنشأتها وزارة الخزانة الأمريكية لدراسة أساليب استدامة مهنة مراجعة قوية وحيوية. ورأت اللجنة، من بين أمور أخرى، أن قدرة مهنة المراجعة على التنمية والحفاظ على رأس المال البشري ضرورية لمواجهة التطورات في بيئة الأعمال وإعداد التقارير المالية وضمان جودة المراجعة للمستثمرين .

(13) المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (International Organization of Securities Commissions) وهي اتحاد من المنظمات التي تنظم الأوراق المالية وأسواق العقود الآجلة في العالم. وتتكون من أكثر من 100 عضو من دول مختلفة، وتنظم أكثر من 95% من أسواق الأوراق المالية في العالم. ودور المنظمة هو مساعدة أعضائها فى الوصول إلى مستويات عالية من التنظيم، ويكون بمثابة منتدى للجهات الرقابية المحلية بأن تتعاون فيما بينها ومع المنظمات الدولية الأخرى وغيرها.

¹⁴ Financial reporting council مجلس التقارير المالية (البريطانى) ويقوم بتعزيز حوكمة الشركات ذات الجودة المرتفعة وتقديم التقارير لتعزيز الاستثمار

وفي نهاية سنة 2010 وجد IAASB ما يكفي من أدلة داعمة على أنه ينبغي إستكشاف التعديلات التي يمكن القيام بها على تقرير المراجع الخارجى (IFAC, a) 2014. وبناء على ذلك قام IAASB بإصدار الورقة الإستشارية¹⁵ (CP). وعندما تم تطوير الورقة الإستشارية أخذ فريق عمل IAASB في الاعتبار نماذج تقرير المراجع الخارجى المختلفة، بالإضافة إلى حالة الممارسة المهنية في الدول المختلفة. وعلى سبيل المثال؛ نموذج تقرير المراجع الخارجى في المملكة المتحدة ، ألمانيا، والولايات المتحدة، وذلك لتحسين تقرير المراجع الخارجى. كما تم تطوير الورقة الإستشارية على أساس أن نطاق عملية المراجعة سيظل دون تعديل (IFAC, 2014,b). وقد اضطلع IAASB بمبادرة تطوير تقرير المراجع الخارجى. وفيما يلي خلاصة الخريطة الزمنية لإنجاز هذا التطوير(على، 2014) :

- قدم IAASB ورقة للتشاور في مايو 2011 بعنوان تحسين قيمة تقرير المراجع الخارجى: إستكشاف الآراء حول التعديل.
 - تم تلقى الردود على هذه المشاورات حتى 16 سبتمبر 2011
 - قدم IAASB دعوة للتعليق على التحسينات المقترحة لتقرير المراجع الخارجى في يونيو 2012
 - تم إغلاق فترة التعليق على هذه الدعوة لتحسين التقرير في 8 أكتوبر 2012 حيث بلغ عدد التعليقات 162 تعليقا .
 - تم نشر النسخة المبدئية (المسودة) لمعايير المراجعة المعدلة في يونيو 2013
 - تم إصدار النسخة النهائية لمعايير المراجعة، التي تم الإتفاق عليها، في يونيو 2014 . وأخيراً صدرت المعايير فى صورتها الجديدة فى 15 يناير 2015.
- ووجه IAASB الدعوة للتعليق على المشروع المقترح "التقرير عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها" لإضافة فقرة جديدة في تقرير المراجع الخارجى تصف أمور المراجعة Audit matter التي كانت أكثر الأمور أهمية أثناء عملية المراجعة Key

¹⁵ Consultation Paper هي ورقة اصدرها IAASB للتعليق على التعديلات فى تقرير المراجع الخارجى

(KAM) Audit Matters، إضافة فقرة جديدة في تقرير المراجع الخارجي لتقديم إستنتاجات المراجع الخارجي بصورة واضحة عن مدى ملاءمة إستخدام الإدارة للأساس المحاسبي بشأن قدرة الشركة على الإستمرار Going concern، إشارة واضحة لإستقلال المراجع الخارجي، إستنتاج المراجع الخارجي بشأن نتائج مسؤولياتها، فيما يتعلق "بالمعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي" other information، وتحديد إسم شريك الإرتباط / التكليف Engagement partner (Mock et al) (2013).

ولأن المراجعين الخارجيين سوف يطبقون نمطاً جديداً للتقرير، وسوف يكون هناك عنصر التجربة، فمن المؤكد أن التقارير الجديدة سوف تختلف في الصياغة واللغة والعمق على الأقل في البداية. ومن الواضح ضرورة تحقيق توازن بين استجابة المراجع الخارجي لروح المعايير، مع التركيز على احتياجات المستخدم. لكن فرض أن سرعة التعديل قد يكون لها آثار سلبية - وخاصة في البيئات عالية التقاضي litigious environments - يمكن أن يؤدي هذا إلى التراجع والعودة للتقرير النمطي. وقد يحتاج الأمر التحلي بالصبر للتعامل مع عالم المراجعة في كيفية تحقيق قيمة إعلامية ومركزة بشكل مناسب. فالكتابة مع أخذ الجمهور في الإعتبار تمثل تحدياً، خاصة عند صياغة أمور المراجعة الرئيسية KAM بصورة موجزة، بتناول الجوانب الفنية بلغة مفهومة لجميع أصحاب المصلحة، الذين لديهم خلفيات ومستويات مختلفة في الخبرة بالأمر المالية (Mckee, 2015). ولا شك سيكون المراجعون الخارجيون على مستوى العالم على منحى التعلم. لذلك على أصحاب المصالح العمل على التغذية المستمرة لردود أفعالهم واحتياجاتهم، قدر الإمكان، سواء كانت تلك الردود جيدة أو سيئة، للعمل على مواصلة التحسين في، وزيادة جودة، التقارير (PWC, 2013).

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن تقرير المراجع الخارجي مر بالعديد من مراحل التطور، فتغير شكل ومحتوى التقرير إلى أن أصبح على صورته الحالية تقريراً قصيراً، موجزاً، ومنطياً. وإستجابة لرغبة العديد من المنظمين وأصحاب المصالح

بإجراء تحسين في شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجي، قام العديد من منظمى مهنة المراجعة وواضعى المعايير، وخاصة IAASB، بمناقشة عدد من التعديلات الممكنة على نموذج تقرير المراجع الخارجي، إلى أن تم إعادة هيكلة شكل ومحتوى هذا التقرير، الأمر الذى سيؤدى الى وجود نماذج لتقارير مختلفة فى الصياغة والعمق، مما يؤدى الى أن يصبح المراجعون الخارجيون على منحنى التعلم.

ويرى الباحث أن هذه التعديلات فى شكل ومحتوى التقرير، وإن كانت تحسب للمنظمات المهنية، إلا أنها سوف تلقى عيباً على المسؤولين عن المهنة فى دول العالم، ومنها مصر، فى ضرورة وسرعة إجراء التعديلات المماثلة على معايير المراجعة المناظرة لديها.

3- تضيق فجوة التوقعات كدافع لتطوير شكل ومحتوى التقرير غير المعدل :

فجوة المعلومات هي الفجوة بين المعلومات التي يعتقد المستثمرون أنهم في حاجة إليها، لاتخاذ القرارات المتعلقة بالوحدة، وبين المعلومات المتاحة للجمهور، من خلال القوائم المالية (IAASB, 2011). ويحتاج المستثمرون لمزيد من المعلومات في تقرير المراجع الخارجي عن رؤية المراجع الخارجي، التي قام من خلالها بمراجعة الشركة (ICAA, 2013). ويؤكد (Mareque et al,2015) أن جودة المراجعة¹⁶ الوظيفية هي الدرجة التي عندها تلبى كفاءة وفعالية عملية المراجعة وتوصيل نتائجها بما يوافق توقعات العميل.

ولأن المستخدمين قد لا يفهمون مهام المراجعة، ودور المراجع الخارجي، فمن ثم يكون لديهم توقعات غير واقعية من المراجع الخارجي. وتتمثل مكونات تلك الفجوة في قصور الأداء، نقص المعايير، والتوقعات غير المعقولة، إلا أن هذه المكونات تتغير بمرور الزمن. ويمكن تصنيف قضايا فجوة التوقعات فى المراجعة إلى أربعة

(16) بشأن Audit quality : يشير (Bing et al,2014) إلى عدم وجود تعريف متفق عليه لها، وأنه يمكن تقسيم التعريفات، التي استخدمتها الدراسات المحاسبية، إلى تعريفات مباشرة، ومن أشهرها تعريف (DE Angelo's,1981) على انها احتمال قيام المراجع الخارجي بإكتشاف الثغرات فى النظام المحاسبي للعميل والتقرير عن الاختراقات فيه. وتعريفات غير مباشرة، تعتمد على استقلال وكفاءه المراجع الخارجي المهنية، وحجم وسعة منشأة المحاسبه والمراجعة، وجودة ارباح العميل، ونتائج برنامج التدقيق على الرقابة على الجودة.

مجالات رئيسية وهي؛ تأكيد المراجعة *Audit assurance*، تقرير المراجع الخارجي، إستقلالية المراجعة وتنظيم عملية المراجعة. وأنه ينسب إلى فجوة التوقعات، قضية محتوى تقرير المراجع الخارجي، ويمكن للسلطات تضيق فجوة التوقعات من خلال توسيع محتوى تقرير المراجع الخارجي.

ويفرق IASSB بين فجوة التوقعات التي تعكس الفرق بين ما يتوقعه المستخدمون من المراجع الخارجي ومراجعة القوائم المالية وبين حقيقة ما تعنيه المراجعة (IAASB, 2011) *what an audit*. وفجوة المعلومات التي تعكس الإختلافات بين ما يرغب به المستخدمون، وبين ما هو متاح لهم، من خلال القوائم المالية، التي يتم مراجعتها وتقرير المراجع الخارجي في هذا الشأن، أو غيرها من المعلومات المتاحة للجمهور (IAASB, 2011). وفجوة الإتصالات التي تعكس الاختلافات بين ما يرغب فيه ويفهمه المستخدمون وما يتم توصيله من قبل موثر التوكيد *Assurance provider*.

وقام (Asare et al,2012) بتقسيم فجوات الإتصال بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية إلى فجوات الإتصال الكلى والجزئى، حيث تتعلق الأولى بالتوقعات الواسعة، فيما يتعلق بأدوار ومسئوليات المراجع الخارجي، وتركز الأخيرة على المصطلحات والمفاهيم، التي يتم إستخدامها فى تقرير المراجع الخارجى. ورداً على الملاحظات المتكررة عن وجود فجوة توقعات المراجعة بين مستخدمى القوائم المالية ومهنة المراجعة، قام IAASB بإعادة النظر فى معيار (ISA 700) لتحسين فهم المستخدمين لعملية المراجعة ولتلبية توقعاتهم بشأن المسئوليات الفعلية للمراجع الخارجى والإدارة، فضلاً عن إمكانية الاعتماد على القوائم المالية التي تمت مراجعتها (IFAC,2008).

وقدم (Gold et al,2012) دليلاً قوياً على وجود فجوة توقعات مراجعة مستمرة بين المراجع الخارجى ومستخدمي القوائم المالية، فيما يتعلق بمسئوليات المراجع الخارجى المتضمنة بتقريره وفقاً لمعيار (ISA 700)، وفى الوقت نفسه توصل المراجعون الخارجيون والمستخدمون إلى إجماع حول مسئولية الإدارة والثقة فى القوائم

المالية. ومن ثم فإن تفسيرات تقرير المراجع الخارجي، حسب ISA 700 ، لمسئوليات الإدارة مقابل مسؤوليات المراجع الخارجي وطبيعة وإجراءات ونطاق عملية المراجعة لا تعمل على تضيق فجوة التوقعات. وحيث أن فجوة توقعات المراجعة مازالت قائمة، في ظل التقرير المعدل، فمن المقلق أن شرحاً مفصلاً لمسئوليات المراجع الخارجي مقابل مسؤوليات الإدارة لا يؤثر بشكل إيجابي على الفجوة. ويعد هذا مؤشراً على أن التفسيرات سوف تحتاج لأن تصاغ بشكل أكثر وضوحاً، أو أن إدراكات المستخدمين لا يتم تليبيتها من خلال المعلومات والإيضاحات في تقرير المراجع الخارجي.

إن صدور رأى غير معدل يعنى أن المراجع الخارجي يرى أن القوائم المالية تعطى صورته صادقة وعادلة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق (IFAC,2008). وغالباً يقوم مستخدمو القوائم المالية بربط ذلك بالمستوى المطلق للتوكيد عند قراءة تقرير المراجع الخارجي، مما يؤدي إلى توقعات غير معقولة، إلا إنه في الواقع يقوم المراجع الخارجي بتوفير مستوى معقولاً من التوكيد، لأن القيود الملازمة Inherent لعملية المراجعة تمنع المراجع الخارجي من الوصول للتوكيد المطلق. كما أن المستخدمين ينسبون مسؤولية للمراجع الخارجي تكون في الواقع هي مسؤولية الإدارة (بدلاً منه) ولكنها هي المسئول الأول فعلاً عنها.

وقام (Simnett & Anna,2014) بتحديد ثلاثة أنواع من الفجوات (فجوة التوقعات، فجوة المعلومات، فجوة الإتصال). وتسلب نظرية الإتصال Communication theory الضوء على الأسباب المختلفة لهذه الفجوات، فضلاً عن توفير نظرة ثاقبة لإستراتيجيات تحقيق إتصال أكثر فعالية. ولنظرية الإتصال مساران هما مدرسة عملية التفكير ومدرسة سينمائيه التفكير the process and semiotic school of Thinking. ووفقاً لمدرسة عملية التفكير فإن تركيز عملية الإتصال يكون على نقل الرسائل. ويستند هذا الإرسال على نموذج خطى من الاتصالات، التي تركز على تدفق المعلومات من مصدر، خلال قناة الإتصال. وفي حاله المراجعة يكون المصدر هو المراجع الخارجي، والقناة هي تقرير المراجع

الخارجى. ويمكن أن يشمل تطبيق هذا المسار لإصلاح تقرير المراجع الخارجى التعديلات ذات الصلة بهيكل التقارير و/أو إدراج معلومات إضافية ذات صلة، من أجل تحسين توصيل الرسالة. ومن حيث التحليل فإن التعديلات المقترحة من قبل IAASB لهيكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجى تتسق مع مدرسة عملية التفكير. وتقترح تعديلات IAASB مزيداً من الوضوح، أو المعلومات، عن الأدوار المختلفة لأطراف عملية المراجعة. ويمكن إعتبار ذلك محاولة لتضييق فجوة التوقعات. ومن المقترح أن يتم إدراج معلومات إضافية حول الشركة وعملية المراجعة فى تقرير المراجع الخارجى. ويعد هذا التركيز الأساسى تضييقاً لفجوة المعلومات. ولأنه من المقترح إدراج معلومات إضافية حول أحكام المراجع الخارجى و/أو تعديل هيكل أو آلية الإتصال لتقرير المراجع الخارجى فهذه محاولة لمعالجة، أو بالأحرى، تضييق فجوة الاتصال.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن أصحاب المصالح، خاصة المساهمين يرون أن التعديلات التى قدمها IAASB على تقرير المراجع الخارجى، وفقاً لمعيار ISA 700 (المعدل) تصب فى إتجاه تضييق فجوتى المعلومات والمراجعة، خاصة من خلال الارتقاء بدرجة إمكانية اعتمادهم على القوائم المالية، التى تمت مراجعتها، وأن IAASB يدرك ذلك جيداً، واعتبره من أهم دوافع تعديل شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجى.

4- دوافع إعادة هيكلة شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجى غير المعدل من منظور أصحاب المصالح:

تأتى بعض دعوات هذا التعديل من قبل المستثمر المؤسسى والهيئات التنظيمية (ACAP 2008 – IOSCO, 2009) التى تناولت نقص القيمة الإعلامية لتقرير المراجع الخارجى، وشددت على أهمية سد فجوة المعلومات، وبالتحديد بين ما يعتقد المستثمرون والمحللون أنهم بحاجة إليه لإتخاذ قرارات الإستثمار، وبين ما هو متاح بالفعل لهم (Jonsson & Karim,2014).

وأوضح (IAASB, 2011) أن ما قام به محاولة لإستكشاف التعديلات، التي يمكن عملها في تقرير المراجع الخارجى كرد فعل لمتغيرات بيئة الأعمال في الأونة الأخيرة، حيث اتصفت البيئة بالتنمية الشاملة والمعقدة على نحو متزايد، والعديد من الأزمات المالية، وزيادة الحاجة إلى الطلب على التقارير المالية والتوكيد عليها. ويشمل هذا الطلب الحاجة إلى المصدقية وجودة التقارير المالية¹⁷، مع توفير المزيد من المعلومات عن الشركات. بالإضافة إلى العمل على الحد من مستوى الشك وعدم التأكد المرتبط بقرارات الإستثمار للمساهمين الحاليين والمستثمرين المحتملين، وغيرهم من أصحاب المصالح .

وأشار (Mock et al 2013) إلى العديد من الفوائد المرجوة من المعايير المقترحة، والتي تنعكس على تحسين قيمة الاتصال لتقرير المراجع الخارجى، وتوفير مزيد من الشفافية بشأن عملية المراجعة، التي تم تنفيذها، بالإضافة إلى تحديث تركيز المراجع الخارجى على الأمور التي يتم توصيلها، والتي لها نتائج غير مباشرة على زيادة الشك المهني¹⁸.

إن احتياجات المستخدمين لمزيد من المعلومات يعتبر من أهم الأسباب التي دفعت IAASB لاقتراح المعايير الجديدة والأخرى المعدلة، حيث استنتج (Mock et al, 2013) أن أصحاب المصلحة يولون أهمية كبيرة لتقرير المراجع الخارجى ، ولكنهم يرغبون في معرفة المزيد من المعلومات حول المراجع الخارجى وعملية المراجعة والقوائم المالية. وتشمل المعلومات المطلوبة، والمتعلقة بعملية المراجعة

¹⁷يمكن تعريف جودة التقارير المالية على انها إعداد التقارير المالية وفقاً لاطار إعداد التقرير المالى المطبق ، وأن تساعد على توصيل محتواها لمستخدميها فى التوقيت المناسب وبمستوى تجميع ملائم، مع تجنب التحريف الجوهرى فى هذا المحتوى. وبالتالي تعبر التقارير المالية بصدق عن الوضع الإقتصادى للشركة خلال فترة زمنية معينة.(الصيرفى،2015)

¹⁸ تصف معايير المراجعة الشك المهني "Professional skepticism" بأنه اتجاه يتضمن عقليه تساؤليه Questioning mind بأن يكون المراجع الخارجى منتبها للظروف التى قد تشير الى وجود تحريفات محتملة بسبب الغش أو الخطأ، وتقييم انتقادى لأدلة المراجعة، (Arens et al, 2014)

(استقلال المراجع الخارجي، الأهمية النسبية¹⁹، مستوى التوكيد الذي يقدمه المراجع الخارجي، والمعلومات ذات الصلة بالشركة بما يشمل السياسات المحاسبية والمعلومات المتعلقة بالمخاطر).

وأجرى (Carcello, 2012) دراسة إستقصائية لأكثر من 3000 مستخدم للقوائم المالية من ذوي الخبرة والمعرفة. وتشير النتائج إلى أن 91% من المشاركين لم يقوموا بقراءة معيار تقرير المراجع الخارجي، أن 18% منهم يعتبر تقرير المراجع الخارجي غير ذي فائدة. وأعرب المشاركون أيضاً عن الرغبة في مزيد من المعلومات من المراجع الخارجي. على سبيل المثال يرغب 79% من المشاركين في إفصاحات أكثر، فيما يتعلق بالأحكام والتقديرات الجوهرية للإدارة، ويرغب 77% منهم في إفصاحات أكثر عن المخاطر. وعموماً فإن النتائج تشير إلى أن غالبية مستخدمي القوائم المالية، من ذوي الخبرة، لديهم رغبة في المزيد من الإفصاحات من قبل المراجع الخارجي.

وأجرى (Vanstraelen, 2012) مقابلات شبه منظمة مع عدد قليل من المراجعين الخارجيين ومستخدمي القوائم المالية المحترفين Professional لتقييم فجوة المعلومات، المرتبطة بتقرير المراجع الخارجي. وتشير النتائج إلى أنه لا المراجعون الخارجيون ولا مستخدمو القوائم المالية يرغبون في الإفصاح عن إحصاءات أو معلومات عن التكاليف بعملية المراجعة. ومع ذلك، فإن مستخدمي القوائم المالية يرغبون في مزيد من المعلومات حول مخاطر الشركة والرقابة الداخلية. وعلاوة على ذلك، فإنهم يرغبون في قيام المراجع الخارجي بتقييم السياسات المحاسبية والممارسات والتقديرات المحاسبية الهامة والأحكام المحاسبية الهامة، بصفة عامة.

ويتفق البعض (Carcello, 2012, Mock et al, 2013) على رغبة المستخدمين في مزيد من المعلومات حول المراجع الخارجي وعملية المراجعة والقوائم المالية. ومع ذلك تم ملاحظة فرق واحد من قبل (Vanstraelen, 2012) بأن

¹⁹ Materiality عبارة عن مقدار الحذف أو التحريف في المعلومات المحاسبية والذي من شأنه أن يؤثر في حكم الشخص العادي (الرشيدي)، مستخدم هذه المعلومات، على مدى إمكانية اعتماده على هذه المعلومات، في ظل ظروف معينة (Arens et al, 2014)

الرغبة في المزيد من المعلومات حول عملية المراجعة ليس لها أهمية بالنسبة لمجموعة الدراسة، وإنما يرغب المستخدمون في مزيد من المعلومات حول مخاطر الشركة والرقابة الداخلية.

وتظهر الدوافع الرئيسية للتعديلات المقترحة في تقرير المراجع الخارجي في عدم وجود تحذير من قبل المراجع الخارجي للمؤسسات المالية التي كشفت عن خسائر فادحة في الفترة من 2007 - 2009، مما يشير إلى أن المشكلة قد تكون أكثر من "فجوة توقعات" وأن تكون المشكلة "فجوة معلومات". ووفقاً لذلك فإن التعديلات المقترحة في تقرير المراجع الخارجي لا يمكن أن تكون الحل الجوهري لهذه المشكلة، وأن تطوير معايير المحاسبة ومعايير المراجعة بشأن الإستمرارية قد يكون من أفضل الطرق للتعامل مع هذه القضايا.

ومن دوافع التعديل أيضاً أن المراجعين الخارجيين يطالبون بتوفير قدر أكبر من الشفافية بشأن الأمور الجوهرية في القوائم المالية، فضلاً عن سير أعمال عملية المراجعة. بالإضافة إلى ضرورة إجراء تعديل حقيقي ذي معنى، بدلاً من إجراء تعديل تدريجي مع مرور الوقت، وذلك لتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية، التي تمت مراجعتها (IAASB,2012).

وأشار (Mckee & Dale,2015) إلى أن التعديلات التي تم تقديمها من قبل IAASB تركز على ثلاثة أهداف تتمثل في؛ الرؤية Insight، الشفافية Transparency وتحسين القابلية للقراءة Readability. ويتم تحقيق هدف الرؤية من خلال الإبتكار الأكثر أهمية في المعايير الجديدة، وهو استحداث معيار أمور المراجعة الرئيسية KAM (ISA 701) أما الشفافية فتتمثل في المقترحات الرئيسية لتعزيز الشفافية في تقديم إشارة صريحة بشأن إستقلالية المراجع الخارجي في جميع تقارير المراجعة، وتحديد إسم شريك المراجعة وذلك للشركات المدرجة بالبورصة، أما تحسين القابلية للقراءة فيتم من خلال إعادة هيكلة تقرير المراجع الخارجي.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن أهم الفوائد من تعديل معايير المراجعة الدولية في هذا الشأن هي؛ تحسين قيمة الاتصال لتقرير المراجع الخارجي، وتوفير

مزيد من الشفافية بشأن عملية المراجعة التى تم تنفيذها، زيادة الإهتمام من قبل الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة Those Charged with Governance بالإفصاحات فى القوائم المالية، التى تم الإشارة إليها فى تقرير المراجع الخارجى (على سبيل المثال أمور المراجعة الرئيسية، الإستمرارية) والتى قد ترتقى بجودة التقارير المالية، تحديث تركيز المراجع الخارجى بشأن الأمور التى يتعين التقرير عنها، الأمر الذى قد يؤدي بشكل غير مباشر إلى زيادة الشك المهنى، وأخيراً تحسين الإتصال بين المراجع الخارجى والمسؤولين عن الحوكمة ، على سبيل المثال من خلال حوار فعال حول أمور المراجعة الرئيسية، التى سيتم توصيلها من خلال تقرير المراجع الخارجى.

5- جوهر التعديلات فى شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجى غير المعدل وفقاً لمعيار (ISA700) (المعدل) لسنة 2015:

دولياً سيتم التوقف عن العمل بنموذج تقرير المراجع الخارجى المتعارف عليه بالنسبة للقوائم المالية التى تخص السنة المالية 2015 وأصبح نموذج تقرير المراجع الخارجى الجديد المعدل، وفقاً لمشروع مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهنى الدولى IAASB سارى المفعول بدء من 15 ديسمبر 2016. ويستهدف النموذج المقترح توفير معلومات أوضح، بشأن مسئولية الإدارة عن القوائم المالية ومسئولية المراجع الخارجى عن مراجعة القوائم المالية، وكيفية أداء أعمال المراجعة، وأمور المراجعة الرئيسية وأمور المراجعة الأخرى، التى قد يرى المراجع الخارجى أنها تحتاج لمزيد من التركيز داخل تقريره، ومناقشات أكثر توسعاً بشأن مستويات التقييم والأحكام المستخدمة، بكل من التقرير المالى وعملية المراجعة، وأيه معلومات إضافية يقتنع المراجع الخارجى بضرورة التركيز عليها، أو الإفصاح عنها، داخل تقريره.

وتحديداً تستهدف طريقة الصياغة بنموذج تقرير المراجع الخارجى الجديد، الصادر عن IAASB ، أن تعكس بشكل موجز، وتوصل بطريقه ذات معنى، مدى جهود المراجعة المبذولة طوال عمليه المراجعة الخارجية للوصول للرأى الوارد بتقرير المراجعة بشأن مدى عدالة القوائم المالية(شحاته ونمير، 2015). ومن ثم فإنه وفقاً

لمعيار 700 ISA (المعدل) لسنة 2015 تنقسم التعديلات إلى تعديلات فى شكل تقرير المراجع الخارجى غير المعدل، وتعديلات فى محتوى تقرير المراجع الخارجى غير المعدل كما يلى:

1/5- التعديلات فى شكل تقرير المراجع الخارجى غير المعدل وفقاً لمعيار 700 ISA (المعدل) لسنة 2015:

وفقاً لهذا المعيار يظهر شكل التقرير الجديد مقارنة بالتقرير الحالى كالتالى:

تقرير المراجع الخارجى الحالى	تقرير المراجع الخارجى وفقاً لمعيار 700 ISA (المعدل) لسنة 2015
• العنوان	• العنوان
• الطرف الموجه إليه التقرير	• الطرف الموجه إليه التقرير
• الفقرة الإفتتاحية	• فقرة الرأى
• فقرة مسئولية الإدارة عن القوائم المالية	• فقرة أساس الرأى
• فقرة مسئولية المراجع الخارجى	• فقرة الإستمرارية
• فقرة الرأى	• فقرة أمور المراجعة الرئيسية
• فقرة المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى	• فقرة المعلومات الأخرى
• توقيع المراجع الخارجى	• فقرة مسئوليات كل من الإدارة و المعنيين بالحوكمة
• التاريخ	• فقره مسئؤلة المراجع الخارجى
• عنوان المكتب	• فقرة المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى
•	• إسم شريك المراجعة
•	• توقيع المراجع الخارجى
•	• عنوان المكتب
•	• التاريخ

ومن أهم التعديلات الشكلية أن تحتوى الفقرة الأولى على رأى المراجع الخارجى، ثم يليها فقرة أساس الرأى والتي تعتبر فقرة جديدة فى تقرير المراجع الخارجى غير المعدل، حيث كانت توضع فقط، قبل التعديلات الحالية، فى تقرير المراجع الخارجى المعدل فقط. وتم إضافة فقرة أمور المراجعة الرئيسية والتي تعتبر فقرة جديدة بموجب معيار المراجعة الدولي الجديد (ISA 701) لسنة 2015. وتم إضافة فقرة المعلومات الأخرى بموجب معيار المراجعة الدولي ISA 720 (المعدل)، وقره الإستمرارية بموجب معيار المراجعة الدولي 570 (المعدل)، وإضافة إسم شريك المراجعة فى نهاية التقرير للشركات المدرجة، ما لم يتوقع (وذلك فى حالات نادرة) أن مثل هذا الإفصاح عن إسم الشريك يؤدي إلى تهديد الأمن الشخصى له.

2/5- التعديلات فى محتوى تقرير المراجع الخارجى غير المعدل وفقاً لمعيار 700 ISA (المعدل) لسنة 2015:

يمكن التفرقة بين نوعين من هذه التعديلات كما يلى:

1/2/9- التعديلات المستحدثة فى محتوى تقرير المراجع الخارجى غير المعدل

وتشمل إضافة كل من؛ فقرة أساس الرأى، فقرة أمور المراجعة الرئيسية بموجب معيار المراجعة الدولي الجديد ISA 701، فقره الإستمرارية بموجب معيار المراجعة الدولي 570 (المعدل)، وفقرة المعلومات الأخرى بموجب معيار المراجعة الدولي ISA 720 (المعدل).

وفيما يتعلق بمحتوى فقرة أساس الرأى فيشمل الإشاره إلى كل من؛ أنه تم إجراء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، الفقرة التى ستشمل وصفاً لمسئوليات المراجع الخارجى بموجب معايير المراجعة الدولية، وأن المراجع الخارجى مستقل عن الشركة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بعملية المراجعة ووفاء المراجع الخارجى بمسئوليته الأخلاقية وفقاً لهذه المتطلبات الأخلاقية، وأخيراً أنه يري أن أدلة المراجعة التى حصل عليها كافية وملائمة لتوفير أساس لرأيه. وقره أمور المراجعة الرئيسية، بموجب معيار المراجعة الدولي ISA 701 (المعدل) _ فيجب على المراجع الخارجى؛ تحديد تلك الأمور التى تتطلب إهتماماً كبيراً عند أداء عملية المراجعة.

وعند إتخاذ هذا القرار، يجب عليه أن يأخذ في الاعتبار المجالات مرتفعة المخاطر المقدرة للأخطاء الجوهرية، أو المخاطر الجوهرية المحددة وفقاً لمعيار ISA 315²⁰ (المعدل)، أحكام المراجع الخارجى الهامة المتعلقة بمجالات في القوائم المالية تنطوي على أحكام جوهرية للإدارة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديدها على أنها تقديرات ذات عدم تأكد مرتفع. ثم يقوم المراجع الخارجى بتحديد أى من الأمور التي كانت أكثر أهمية عند مراجعة القوائم المالية، وبالتالي تكون هي أمور المراجعة الرئيسية.

ولتوصيل أمور المراجعة الرئيسية فى تقرير المراجع الخارجى عليه أن يصف كل هذه الأمور، وذلك بإستخدام عنوان فرعي مناسب في فقرة مستقلة في تقريره تحت عنوان "أمور المراجعة الرئيسية" وأن يشير إلى أن أمور المراجعة الرئيسية هي تلك الأمور التي تكون، وفقاً للحكم المهني للمراجع الخارجى، هي الأكثر أهمية فى مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، وأنه قد تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعة القوائم المالية ككل، وتكوين رأى المراجع الخارجى في هذا الشأن، وأنه لا يبدى رأياً منفصلاً بشأن هذه الأمور، وأن يتضمن وصف لكل أمر من أمور المراجعة الرئيسية، وأن يتناول لماذا تم اعتبار الأمر من الأمور الأكثر أهمية في عملية المراجعة، وبالتالي تم تصنيفها بأنها من أمور المراجعة الرئيسية. ويصف المراجع الخارجى كل أمور المراجعة الرئيسية في تقريره، إلا إذا كان هناك قانون أو لائحة يحول دون الإفصاح العلنى عن هذا الأمر، أو في الحالات النادرة للغاية، إذا كان هذا الأمر من ضمن الأمور التي يحددها المراجع الخارجى، والتي لا ينبغي أن يتم توصيلها من خلال تقريره لأنه من المتوقع أن الآثار السلبية لذلك قد تفوق الفوائد العامة لهذا الإفصاح.

²⁰ تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهرى من خلال فهم الوحدة وبيئتها

وإذا قرر المراجع الخارجي، اعتماداً علي وقائع وظروف الشركة وعملية المراجعة، أنه لا توجد أمور مراجعة رئيسية، أو أن أمور المراجعة الرئيسية الوحيدة تم توصيلها والإفصاح عنها، فيجب أن يشير لهذا في فقره أمور المراجعة الرئيسية.

وفيما يتعلق بمحتوى فقره الإستمرارية، وفقاً لمعيار المراجعة ISA 570 (المعدل)، سوف تتضمن مسئوليات المراجع الخارجي الحصول علي أدلة مراجعة كافية وملائمة، وإستنتاج مدي ملاءمة إستخدام الإدارة لإفتراض الإستمرارية في إعداد القوائم المالية وإستنتاج، إستنادا علي أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، ما إذا كان هناك شك جوهرى حول قدرة الشركة علي الإستمرار. وتوجد مثل هذه المسئولية حتى إذا كان إطار إعداد التقارير المالية، المستخدم في إعداد القوائم المالية، لا يتضمن شرطاً صريحاً لإجراء الإدارة لتقييم لتحديد قدرة الشركة علي الإستمرار. وإذا تم الإفصاح الكافي في القوائم المالية حول الشك الجوهرى فعلي المراجع الخارجي إبداء رأى غير معدل ، ويجب أن يتضمن تقريره فقرة منفصلة تحت عنوان " الشك الجوهرى المرتبط بالقدرة علي الإستمرارية" للفت الانتباه إلي الإيضاح الموجود في القوائم المالية، ولتحديد أن الأحداث أو الظروف تشير إلي وجود شك جوهرى حول قدرة الشركة علي الإستمرار وأن رأى المراجع الخارجي غير معدل فيما يتعلق بالأمر²¹.

وفيما يتعلق بمحتوى فقرة المعلومات الأخرى، وفقاً لمعيار ISA 720 (المعدل)، فإنه يشمل الإشارة إلى أن الإدارة هي المسئولة عن المعلومات الأخرى. ويتم تحديد المعلومات الأخرى، التي تم الحصول عليها من قبل المراجع الخارجي، قبل تاريخ تقريره، أو التي يتوقع الحصول عليها بعد تاريخ تقريره ، بالإضافة إلى الإشارة بأن

²¹ أما إذا لم يكن هناك إفصاح كاف عن الشك الجوهرى في القوائم المالية فعلي المراجع الخارجي إبداء رأى متحفظ أو معاكس ، حسبما هو ملائم، وفقاً لمعيار ISA 705 (المعدل). وفي فقرة أساس الرأى المتحفظ أو (المعاكس) يتم الإفصاح عن الشكوك الجوهرية الموجودة، والتي تثير الشك حول قدرة الشركة علي الإستمرار، والتي لم يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية.

المراجعة الخارجية لا تغطي المعلومات الأخرى، وبالتالي فإن رأيه لا يمثل أى شكل من أشكال التوكيد فى هذا الشأن، مع وصف لمسئوليته المتعلقة بالقراءة، والنظر إلى، والإبلاغ عن، المعلومات الأخرى. وعند الحصول على المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقريره، وإذا خلص المراجع الخارجى إلى أنه ليس هناك أخطاء جوهرية، فيشير إلى ذلك فى جملة مؤداها أنه ليس لديه ما يقدمه، أما إذا خلص إلى أن هناك أخطاء جوهرية غير مصححة فى المعلومات الأخرى، فيجب عليه وصف تلك الأخطاء.

وفيما يخص إدراج إسم شريك التكليف فإنه وفقاً للتعديلات الجديدة يجب أن يدرج إسم شريك التكليف فى تقرير المراجع الخارجى عن مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية للشركات المدرجة، ما لم يتوقع (وذلك فى حالات نادرة) أن مثل هذا الإفصاح عن إسم الشريك يودى إلى تهديد الأمن الشخصى له. وفى حالات نادرة قد ينوى المراجع الخارجى عدم إدراج إسم الشريك فى تقريره. وفى هذه الحالة عليه مناقشة هذه النية مع المسئولين عن الحوكمة وذلك فى حاله وجود تهديد شديد لأمنه الشخصى.

2/2/5- تعديل محتوى فقرات قائمة:

فى هذا الشأن تم تعديل محتوى فقره الرأى، لتشمل؛ الإشارة إلى الشركة التى تمت مراجعتها وتحديد القوائم المالية التى تمت مراجعتها، تحديد عنوان لكل قائمة مالية، الإشارة إلى الإيضاحات المتممة والسياسات المحاسبية الهامة، وتحديد التاريخ، أو الفترة التى تغطيها كل قائمة مالية²². كما تم إجراء تعديل جوهري فى محتوى فقرة مسئوليات الإدارة عن القوائم المالية، التى أصبحت تسمى **فقرة مسئوليات الإدارة والقائمين على الحوكمة عن القوائم المالية**، فقد تم إضافة الإشارة فى تلك الفقرة إلى تقييم قدرة الشركة على الاستمرار، وما إذا كان استخدام أساس الإستمرارية للمحاسبة هو المناسب، وأن تتضمن هذه الفقرة أيضاً تحديداً لهوية المسئولين عن الإشراف عن عملية إعداد التقارير المالية عندما يكون المسئولون عن الرقابة علي إعداد التقارير

²² تلك الأمور كان يتم الإشارة إليها سابقاً فى الفقرة الإفتتاحية التى تم حذفها.

المالية مختلفين عن المسؤولين عن إعداد تلك التقارير. وفي هذه الحالة فإن عنوان هذه الفقرة يشير أيضاً للـ "المسؤولين عن الحوكمة" أو أى مصطلح مناسب لسياق الإطار القانوني لكل دولة.

كما تم إجراء الكثير من التعديلات فى محتوى **فقرة مسؤوليات المراجع الخارجى** من خلال إضافة مسئوليتين جديدتين، بجانب المسئوليات الحالية وهما أن تشمل مسئوليات المراجع الخارجى التواصل مع القائمين على الحوكمة فيما يتعلق (ضمن أمور أخرى) بنطاق وتوقيت خطة المراجعة ونتائج المراجعة الهامة، بما فى ذلك أن يحدد أوجه القصور الجوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية. كما أنه على المراجع الخارجى أن يوفر للقائمين على الحوكمة إفصاحاً بأنه قد إمتثل للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، والمتعلقة بالإستقلال والإتصال معهم، وغيرها من الأمور، التى يعتقد أن تؤثر، بدرجة معقولة، على إستقلال المراجع الخارجى.

6- تحليل تجارب بعض الدول بشأن تطوير تقرير المراجع الخارجى غير المعدل:

قام PCAOB فى أمريكا بإجراء تعديلات على تقرير المراجع الخارجى تتداخل بشكل كبير مع مقترحات IAASB ولكن هناك بعض أوجه الإختلاف، تتمثل فى تسمية أمور المراجعة الرئيسية فى إصدارات IAASB ولكن تسمى أمور المراجعة الحرجة **Critical audit matter** فى إصدارات PCAOB، وأن التقرير عن تلك الأمور وفقاً لمقترحات IAASB يتم إختياره من بين الرسائل التى تقدم إلى القائمين عن الحوكمة. ولكن وفقاً للـ PCAOB فيتم إختياره من بين أمور أوسع من تلك التى تحال إلى القائمين على الحوكمة، بما فى ذلك الأمور التى يتم توثيقها فى وثائق إنجاز التكاليف، التى استعرضها مراجع جودة التكاليف و/أو ترسل إلى لجنة المراجعة. ويمثل ذلك الإفصاح عن إسم شريك التكاليف، حيث أقر PCAOB بالإفصاح عن توقيع شريك التكاليف وبعض المشاركين الآخرين فى عملية المراجعة (**Release 009 . No 2013**) كما أنه يجب على المراجع الخارجى أن يوضح بأنه مطالب بأن يكون مستقلاً وفقاً للـ PCAOB، وذلك على عكس متطلبات IAASB، المتعلقة

بضرورة وجود عبارة تشير صراحة إلى إستقلال المراجع الخارجى، وإلى الإفصاح فقط عن إسم شريك التكاليف.

كما قامت المملكة المتحدة بإدخال تعديلات علي تقرير المراجع الخارجى منذ سنتين، والتي تشترك في العديد من السمات مع معايير المراجعة الدولية المعدلة والمستحدثة لسنة 2015. وتختلف في بعض السمات الأخرى، أهمها أن نطاق أمور المراجعة الرئيسية أضيق من نهج IAASB حيث يشمل فقط وصفاً للمخاطر التي كان لها أكبر تأثير علي إستراتيجية المراجعة وتخصيص وتوجيه الموارد، دون وصف المخرجات أو النتائج . كما أن الاستنتاجات، بشأن القدرة علي الإستمرارية، تعد أمراً غير مطلوب. وتشير تقارير السنة الثانية التي صدرت بالفعل إلي الابتكار المستمر من قبل المراجع الخارجى كإستجابة لردود الفعل علي نتائج السنة الأولى (Simnett & Anna, 2014).

أما بالنسبة لهولندا فتستخدم معايير المراجعة الدولية، ولكن أيضا تأخذ بعض الاحتياجات الإضافية من النظام / اللوائح الجديدة للمراجعة الخاصة بالإتحاد الأوروبى. علي سبيل المثال الأوضاع عن تاريخ تعيين وإجمالي مدة التكاليف دون إنقطاع. وفي إشادة إلي نموذج U.K، يتطلب التقرير في هولندا أقساماً خاصة تعتبر غير مطلوبة من قبل المعايير الدولية وتنظيم عملية المراجعة وفقاً لتوجه الإتحاد الأوروبى (Simnett & Anna, 2014).

وفي سنغافورة يقوم معهد سنغافورة للمحاسبين القانونيين بوضع معايير مقترحة بشأن تقرير المراجع الخارجى. وقد تعليقات للتقرير عن أمور المراجعة الرئيسية، ومن المتوقع أن التغييرات ستكون فعالة لنفس الفترات المالية للمعايير الدولية (اي الفترات المنتهية فى، وبعد، 2016/12/15) (Simnett & Anna, 2014)

ويخلص الباحث مما سبق إلى إنه فضلاً عن المبادرة الدولية من قبل ال IAASB لتعديل تقرير المراجع الخارجى ، هناك أيضاً مشاريع موازية، حيث قام PCAOB بإصدار معيارين جديدين، وقام FRC بتعديل ISA 700 للمملكة المتحدة وايرلندا، وقامت EC بدراسة الأنظمة والتعليمات التي تقضى بتوسيع تقرير المراجع

الخارجي. وأن هناك درجة عالية من التطابق بين تلك التعديلات وخطط الإصلاح المقترحة من قبل IAASB، خاصة فيما يتعلق بفقرة أمور المراجعة الرئيسية، وفقرة الإستمرارية، وفقرة المعلومات الأخرى، فلماذا لم تأخذ مصر بأسباب إجراء التعديلات على معايير المراجعة المصرية المناظرة، أسوة بمبادرات تلك الدول. انه الوقت المناسب للأخذ بتلك التعديلات، كمحاولة لإستعادته ثقة المستثمرين فى بيئة الأعمال المصرية. لقد أصبح التغيير مفروضاً على مهنة المراجعة، لمواكبة احتياجات المجتمع، وكخطوة فى طريق تبنى تشريع ينظم المهنة من قبل جهه مختصه، فيكفى عدم صدور معايير المراجعة المصرية من قبل جهه مختصه واصدارها بقرار وزير الإقتصاد والتجارة الخارجية رقم (166) لسنة 2008، وعدم تعديلها منذ ذلك الحين. لقد حان الوقت، ليس لمسايره تلك التعديلات فحسب، بل والعمل على توفيق ذلك المعيار الدولي (ISA700) لسنة 2015 مع متغيرات بيئة الممارسة المهنية المصرية.

7- خلاصة البحث:

يخلص البحث إلى أن تقرير المراجع الخارجى مر بالعديد من مراحل التطور، فتغير شكل ومحتوى التقرير إلى أن أصبح على صورته الحالية تقريراً قصيراً، موجزاً، ونمطياً. وإستجابة لرغبة العديد من المنظمين وأصحاب المصالح بإجراء تحسين فى شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجى، قام العديد من منظمى مهنة المراجعة وواضعى المعايير، وخاصة IAASB، بمناقشة عدد من التعديلات الممكنة على نموذج تقرير المراجع الخارجى، إلى أن تم إعادة هيكلة شكل ومحتوى هذا التقرير، الأمر الذى سيؤدى الى وجود نماذج لتقارير مختلفة فى الصياغة والعمق، مما يؤدى الى أن يصبح المراجعون الخارجيون على منحنى التعلم.

ويعتقد الباحث أن هذه التعديلات فى شكل ومحتوى التقرير، وإن كانت تحسب للمنظمات المهنية إلا أنها سوف تلقى عبئاً على المسؤولين عن المهنة فى دول العالم، ومنها مصر، فى ضرورة وسرعة إجراء التعديلات المماثلة على معايير المراجعة المناظرة لديها.

وتوجد من الفوائد من تعديل معايير المراجعة الدولية منها؛ تحسين قيمة الإتصال لتقرير المراجع الخارجى وتوفير مزيد من الشفافية بشأن عملية المراجعة التى تم تنفيذها، زيادة الإهتمام من قبل الإدارة والمسئولين عن الحوكمة بالإفصاحات فى القوائم المالية، التى تم الإشارة إليها فى تقرير المراجع الخارجى(على سبيل المثال أمور المراجعة الرئيسية، الإستمرارية) والتى قد ترتقى بجودة التقارير المالية، تحديث تركيز المراجع الخارجى بشأن الأمور التى يتعين التقرير عنها، الأمر الذى قد يؤدي بشكل غير مباشر إلى زيادة الشك المهني، وأخيراً تحسين الإتصال بين المراجع الخارجى والمسئولين عن الحوكمة ، على سبيل المثال من خلال حوار فعال حول أمور المراجعة الرئيسية التى سيتم توصيلها من خلال تقرير المراجع الخارجى. وهو الامر الذى تحتاجه بيئة الأعمال المصرية لإستعادة ثقة المستخدمين فى دور المراجعة وفى بيئة الأعمال المصرية.

ويتطلب إعادة هيكلة شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجى، وفقاً لمعيار المراجعة الدولى (ISA700) (المعدل) لسنة 2015 الية تشريعية لتنظيم قائم على أسس سليمة ، والية أكاديمية للمساعدة على تدريب المحاسبين وزيادة التوعيه بين طلاب المحاسبة والممارسين بالتطورات المستمرة والاثار المترتبة عليها. لقد حان الوقت ليس لمسايره تلك التعديلات فحسب، بل والعمل على توفيق ذلك المعيار الدولى مع متغيرات بيئة الممارسة المهنية المصرية.

8- توصيات البحث:

فى ضوء حدود البحث وأهدافه ومشكلته، يوصى الباحث بما يلى:

❖ يوصى الباحث بضرورة تعديل معيار المراجعة المصرى رقم (700) ليواكب التطورات التى شهدتها معايير المراجعة الدولية والأمريكية. ويعتقد الباحث أن هذا التعديل سيكون أكثر إيجابية إذا تم فى سياق تعديل حزمة من معايير المراجعة، خاصة المعايير ذات الصلة بتقرير المراجع الخارجى.

- ❖ يوصى الباحث بضرورة إصدار تشريع بإنشاء مجلس أعلى لتنظيم مهنة المراجعة في مصر وأن يكون هذا التشريع نابعاً من المسؤولين عن المهنة في مصر.
- ❖ ضرورة اهتمام أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية بتطوير مقررات المراجعة الخارجية لتشمل التطورات في معايير المراجعة الدولية والآثار الإيجابية لتلك التطورات، كما يجب توصيه الباحثين بإجراء مزيد من البحوث في ذلك المجال.

9- مجالات البحث المقترحة:

- في ضوء حدود البحث وحدائمه موضوعه، يمكن إقتراح عدد من مجالات البحث المستقبلية، على النحو التالي:
- أثر التعديلات في شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجى وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم 700 الحالى ونظيره المصري على جودة المراجعة الخارجية.
- أثر إعادة هيكلة شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجى غير المعدل على مدى إمكانية اعتماد المستثمر المؤسسى على القوائم المالية
- أثر المحتوى المعلوماتى لفقرة الإستمرارية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم 700 المعدل على قرار منح الإئتمان
- أثر المحتوى المعلوماتى لفقرة الإستمرارية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم 700 المعدل على التنبؤ بإفلاس الشركات

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- الصيرفى، أسماء أحمد ، 2015، أثر مدى وفاء الشركات بمسئوليتها الإجتماعية ومستوى إتزام محاسبىها المالىين اخلاقياً على جودة تقاريرها المالية- دراسة تطبيقية. رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة - جامعة دمنهور.
- المليجى، ابراهيم السيد ، 2007، " دراسة ميدانية لآراء المستثمرين والمحليين المالىين فى مسئولية مراقب الحسابات فى مصر عن الحكم على مقدرة المنشأة على الاستمرار فى النشاط "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - كلية التجارة - جامعة الاسكندرية - ملحق العدد الثانى - المجلد 45 - (سبتمبر)، 89-110.
- على، عبد الوهاب نصر. 2014. "دراسة انتقادية لمقترح التقرير الجديد لمراقب الحسابات المتوقع تفعيله". المؤتمر الدولي الأول فى المحاسبة والمراجعة "تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالىوالإداري، كلية التجارة - جامعة بنى سويف.
- _____، 2009 ، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة ، الإسكندرية ، الدار الجامعية .
- _____ ، 2010 / 2011 ، دور مراقب الحسابات فى كشف الغش والفساد و غسل الأموال ، الإسكندرية ، الدار الجامعية .
- شحاتة، شحاتة السيد وأمينة رمضان نمير، 2015، المراجعة الخارجية مدخل الخطر ودورات العمليات، قسم المحاسبة ، كلية التجارة، جامعة دمنهور.

ثانياً: المراجع الاجنبية:

- Advisory Committee on the Auditing Profession (ACAP). 2008. Final Report. The Department of the Treasury. Available at:

- <http://www.treasury.gov/about/organizationalstructure/offices/Documents/finalreport.pdf>.
- Arens, A.A., R.J. Elder, and M. S. Beasley, 2014, **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach** (15 Edition), Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall.
 - Atrill, P. and Mc Laney, E. 2011. **Financial accounting for decision makers**. 6th edn. Harlow: Pearson Education.
 - Asare Stephen Kwaku, and Arnold Wright, 2012, "The Effect of Type of Internal Control Report on Users' Confidence in the Accompanying Financial Statement Audit Report. **Contemporary Accounting Research** 29 (1). 152-175.
 - Bing, J., C. X. Huang, A. Li, and X. Zhu, 2014, Audit Quality Research Report, **working paper, Canberra ACT 0200 Australia: Australian National Center for Audit and Research**.
 - Carcello, J, 2012, What Do Investors Want from the Standard Audit Report?.**The CPA Journal**,82(1), 22-28.
 - Church, B. K., Davis, S. M., & McCracken, S. A, 2008, The auditor's reporting model: A literature overview and research synthesis. **Accounting Horizons**, 22(1). 69-90.
 - Gold, Anna, UlfertGronewold, and Christiane Pott, 2012, The ISA 700 auditor's report and the audit expectation gap–Do explanations matter?.**International Journal of Auditing**. 16(3). 286-307.
 - International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2011, Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change. Available at: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/CP Auditor Reporting-Final.pdf>.

- _____, 2012, *Improving the Auditor's Report*. Available _____ at: [http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/AuditorReporting Invitation to Comment final 0 .pdf](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/AuditorReporting%20Invitation%20to%20Comment%20final%200.pdf)
- _____, 2015, a, **overview of the new and revised auditor reporting standards and related conforming amendments.**
- International Federation of Accountants (IFAC), 2008, *International Standard on Auditing (ISA) 700: The independent auditor's report on a complete set of general purpose financial statement. Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, Part I*, New York: IFAC. 561–79.
- _____, 2014, a, *Meeting Summary*. Available _____ at: [http://www.ifac.org/auditing-assurance/meetings /orlando-florida](http://www.ifac.org/auditing-assurance/meetings/orlando-florida)
- _____, 2014, b, *Agenda Item 4 cover*. Available at: [http://www.ifac.org/auditing-assurance/ meetings / paris-france](http://www.ifac.org/auditing-assurance/meetings/paris-france)
- Institute of Chartered Accountants Australia (ICAA), 2013, IAASB plans to restructure audit reports. **Available at :** [http://www .chartered accountants .com.au/Industry-Topics/Audit-and-assurance/Currentissues/Clarity-project/News-and-updates/IAASB-plans-to-restructure-audit-reports.aspx](http://www.charteredaccountants.com.au/Industry-Topics/Audit-and-assurance/Currentissues/Clarity-project/News-and-updates/IAASB-plans-to-restructure-audit-reports.aspx)
- International Organization of Securities Commissions (IOSCO) Technical Committee, 2009, *Auditor Communications: Consultation Report*. **Available at:** [http://www.iosco .org/ library/ pubdocs/ pdf/IOSCOPD303.pdf](http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD303.pdf)

- Jamal, K. & Sunder, S, 2013, To change or not?, **CA Magazine**.146 (5). 37-40.
- Jönsson, T., & Karin Svensson, 2014, The Process of Changing the Audit Report in an International Context. **Lund University School of Economics and Management**.
- Mareque, Mercedes, Francisco López-Corrales, and Gloria Fiestras, 2015, Do auditors make mistakes when they write audit reports? An empirical study applied to Spanish non-listed firms. **Economic Research-EkonomiskaIstraživanja**. 28(1). 204-225.
- McKee, Dale.2015.New external audit report standards are game changing. available at <http://search.informit.com.au/documentSummary?dn=157825396972685;res=IELAPA>
- Mock, T. J., Bédard, J., Coram, P. J., Davis, S. M., Espahbodi, R., & Warne, R. C, 2012, The audit reporting model: Current research synthesis and implications. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**. 32 (sp1). 323-351.
- _____, 2013, Comment letter to respond to the IAASB invitation to comment on its Exposure Draft, Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards on Auditing (ISAs). available at <http://www4.fsa.ulaval.ca/wp-content/uploads/2015/05/IAASB-EDComment-Finaldraft.pdf>.
- Porter, B., Ó hÓgartaigh, C., & Baskerville, R, 2009, Audit Expectation-Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom. Part 1: The Gap in New Zealand and the United Kingdom in 2008. **International Journal of Auditing**. 16 (2). 101-129.
- PwC, 2013, Auditor reporting: An overview of global developments. **Available at:** http://www.pwc.com/en_GX/gx/audit-services/

[publications/assets/pwc-auditor-reporting-an-overview-ofglobal-developments.pdf..](#)

- Simnett, Roger, and Anna Huggins, 2014, Enhancing the auditor's report: to what extent is there support for the IAASB's proposed changes?. **Accounting Horizons** .28 (4). 719-747.
- Vanstraelen, A., C. Schelleman, R. Meuwissen, and I. Hofmann, 2012, The Audit Reporting Debate: Seemingly Intractable Problems and Feasible Solutions. **European Accounting Review**. 21. (2).193-215.
- Weirich, T.W. &Reinstein, A, 2014, The PCAOB's Proposed New Audit Report, **CPA Journal**. 84(4). 24-29.

<p>النموذج المقترح لتقرير مراقب الحسابات الحالي برأى غير معدل</p>	<p>نموذج لتقرير مراقب الحسابات الحالي برأى غير معدل</p>
<p>تقرير مراقب الحسابات <u>المستقل</u> السادة/ مساهمو شركة XXX تقرير عن القوائم المالية <u>الرأي:</u> ومن رأينا، أن القوائم المالية المرفقة تعبر بعدالة، في جميع جوانبها الهامة (أو تقدم صورة حقيقية وعادلة)، عن المركز المالي لشركة XX في 31 ديسمبر 2016 وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية والتغير في حقوق ملاكها عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية والقوانين واللوائح ذات الصلة. راجعنا القوائم المالية للشركة، والتي تشمل قائمة المركز المالي في 31 ديسمبر، وقائمة الدخل ، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفق النقدي عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وكذا الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، بما في ذلك ملخصاً بالسياسات المحاسبية الهامة.</p>	<p>تقرير مراقب الحسابات السادة/ مساهمو شركة XXX تقرير عن القوائم المالية راجعنا القوائم المالية المرفقة لشركة الدقهلية للغزل والنسج والملابس شركة مساهمة مصرية والمتمثلة في الميزانية في 31 ديسمبر 2009 وكذا قوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفق النقدي عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.</p>
<p><u>أساس الرأي غير المعدل:</u> لقد قمنا بعملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المصرية ، وقد تم عرض مسئوليتنا كما وردت بهذه المعايير في تقريرنا، وتحديداً في فقرة مسئوليات مراقب الحسابات بشأن مراجعة القوائم المالية، وقد أدينا عملية المراجعة ووفينا بمسئولتنا الأخرى في ظل التزامنا بالمتطلبات الاخلاقية والقوانين واللوائح ذات</p>	

<p>النموذج المقترح لتقرير مراقب الحسابات الحالى برأى غير معدل</p>	<p>نموذج لتقرير مراقب الحسابات الحالى برأى غير معدل</p>
<p>الصلة، ونحن نعتقد أن أدلة المراجعة التي حصلنا عليها تعتبر كافية وملائمة وتوفر أساساً لرأينا.</p>	
	<p>مسئولية الإدارة عن القوائم المالية:</p> <p>هذه القوائم المالية مسؤولية إدارة الشركة، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتضمن مسؤولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد وعرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن العش أو الخطأ، كما تتضمن هذه المسؤولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف.</p> <p>بالمتطلبات الاخلاقية والقوانين واللوائح ذات الصلة ونحن نعتقد أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها تعتبر كافية</p>

<p>النموذج المقترح لتقرير مراقب الحسابات الحالي برأى غير معدل</p>	<p>نموذج لتقرير مراقب الحسابات الحالي برأى غير معدل</p>
	<p>وملائمة لتوفير أساس لرأينا.</p>
<p><u>الإستمرارية:</u></p> <p>الإفصاح الكافي بشأن عدم التأكد الجوهرى الذي تم تحديده:</p> <p>نود نلفت انتباهكم إلى أن الإيضاح رقم (6) على القوائم المالية، الذي يشير إلى تحمل الشركة صافي خسارة مقداره --- خلال السنة المنتهية في 31 ديسمبر 2016، وحتى هذا التاريخ، حيث تتجاوز الالتزامات الجارية للشركة إجمالي أصولها بمقدار -- - وكما ورد في الإيضاح رقم (6)، فهذه الظروف، جنباً إلى جنب مع غيرها من الأمور المحددة في الإيضاح رقم (6)، تشير إلى وجود حالة من عدم التأكد الجوهرى على نحو يوجد شكاً جوهرياً بشأن قدرة الشركة على الاستمرار كشركة مستمرة. ولكن لا يعد هذا تحفظاً أو تعديلاً على رأينا.</p> <p><u>الأساس المحاسبي بشأن قدرة الشركة على الاستمرار:</u></p> <p>لا يشير عدم التأكد الجوهرى الموضح أعلاه إلى أن استخدام الافتراض، أو الاساس المحاسبي، بشأن قدرة الشركة على الإستمرار، يعد استخداماً غير ملائم، حيث أعدت القوائم المالية للشركة في ظل استخدام افتراض قدرة الشركة على الإستمرار كشركة مستمرة. ويعد هذا الافتراض المحاسبي ملائماً طالما لم تنوي الإدارة تصفية الشركة أو وقف عملياتها، أو</p>	

<p>النموذج المقترح لتقرير مراقب الحسابات الحالي برأى غير معدل</p>	<p>نموذج لتقرير مراقب الحسابات الحالي برأى غير معدل</p>
<p>طالما ليس لديها مبرر منطقي لعمل ذلك. وكجزء من مراجعتنا للقوائم المالية، فقد استنتجنا أن استخدام الإدارة لافتراض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية للشركة يعد افتراضاً ملائماً.</p>	
<p>أمور المراجعة الرئيسية:</p> <p>تعتبر أمور المراجعة الرئيسية هي الأمور التي، في حكمنا المهني، كانت الأكثر الأهمية عند مراجعتنا للقوائم المالية. وقد تم اختيار أمور المراجعة الرئيسية من بين الأمور التي تم التواصل بشأنها مع هؤلاء المعنيين بالحوكمة، ولكن لا يعد الهدف من تلك الفقرة عرض جميع الأمور التي تمت مناقشتها مع هؤلاء الأشخاص، وبالإضافة إلى حالة عدم التأكد الجوهري الموضح أعلاه في فقرة افتراض قدرة الشركة على الإستمرار المشار إليها في تقريرنا، رأينا أن الأمور الواردة أدناه تعتبر أمور مراجعة رئيسية. وقد قمنا بأداء إجراءات المراجعة ذات الصلة بهذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل. ولم يتم تعديل رأينا بشأن القوائم المالية بسبب أي من أمور المراجعة الرئيسية المحددة أدناه، كما أننا لا نبدى رأياً على مثل هذه الأمور بمعزل عن مراجعتنا للقوائم المالية.</p>	
<p>أ- تقييم الأدوات المالية:</p> <p>يظهر إفصاح الشركة بشأن أدواتها المالية المهيكلة في الإيضاح رقم (...). وتمثل استثمارات الشركة في الأدوات المالية المهيكلة نسبة [...] من إجمالي</p>	

النموذج المقترح لتقرير مراقب الحسابات الحالي برأى غير معدل	نموذج لتقرير مراقب الحسابات الحالي برأى غير معدل
<p>قيمة الأدوات المالية. ونظراً لعدم اعتماد تقييم الأدوات المالية المهيكلة للشركة على أسعار التداول في الأسواق النشطة، فإنه يوجد عدم تأكد جوهري في القياس ذي صلة بهذا التقييم. وكننتيجة لهذا الأمر، فإن تقييم هذه الأدوات يعد أمراً جوهرياً عند مراجعتنا. وقد رأيت إدارة الشركة أنه من الضروري أن تستخدم نموذجاً معداً داخلياً أو عن طريقها لتقييم هذه الأدوات نظراً لهيكلها المتصف بالتعقيد وعناصرها المميزة. وقد طلبنا من الإدارة تقديم تبرير لاستخدام هذا النموذج المعد داخلياً، وناقشنا هذا الأمر مع هؤلاء المعنيين بالحوكمة، وتوصلنا إلى أن استخدام هذا النموذج كان ملائماً. واشتملت إجراءات مراجعتنا، من بين أمور أخرى، على اختبار ضوابط الرقابة ذات الصلة بإعداد واستخدام النموذج والتأكد من أن الإدارة قررت أنه ليس من الضروري إدخال أية تعديلات على مخرجات النموذج حتى يعكس الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق في ظل الظروف المماثلة.</p> <p>ب- الاعتراف بالإيراد المرتبط بالتعاقدات طويلة الأجل:</p> <p>تؤثر بنود وشروط التعاقدات طويلة الأجل (بشأن....) على الإيراد الذي تعترف به الشركة خلال الفترة، ويعتبر الإيراد المحقق من هذه التعاقدات مبلغاً جوهرياً من إجمالي إيرادات الشركة. وتنطوي عملية قياس مبلغ الإيراد للاعتراف به (داخل قطاع.....)، بما في ذلك تحديد التوقيت الملائم</p>	

<p>النموذج المقترح لتقرير مراقب الحسابات الحالي برأى غير معدل</p>	<p>نموذج لتقرير مراقب الحسابات الحالي برأى غير معدل</p>
<p>للاعتراؑ؁ على أحكام هامة للإدارة. لقد حددنا الإعتراؑ؁ بالإيراد الخاص بالتعاقدات طويلة الأجل كمجال للمخاطر الجوهرية التي تتطلب اعتبارات مراجعة خاصة. وحدث هذا بسبب الاتفاقيات الجانبية التي قد تنشأ وينجم عنها تعديلات جوهرية على التعاقدات الأصلية؁ فضلاً عن أن مثل هذه الاتفاقيات الجانبية قد يتم؁ أو لا يتم؁ تسجيلها بالخطأ؁ أو قد يتم إخفاؤها عمدًا؁ وبالتالي تمثل خطراً للتحريفات الجوهرية بسبب الغش. وبالإضافة لاختبار الضوابط الرقابية التي تطبقها الشركة على عملياتها بشأن الدخول في؁ وتسجيل؁ التعاقدات طويلة الأجل وإجراءات المراجعة الأخرى؁ فنحن وجدنا أنه من الضروري التأكد من بنود هذه التعاقدات مباشرة من العملاء واختبار قيود اليومية المسجلة من جانب الإدارة المتعلقة بالاعتراف بالإيراد. واعتماد على إجراءات المراجعة التي أديناها؁ فلم نجد دليلاً على وجود اتفاقيات جانبية. وان إفصاح الشركة بشأن الاعتراف بالإيراد ورد في ملخص السياسات المحاسبية الهامة؁ كما في الايضاح المتم رقم (...). ونظيره رقم (...).</p>	
<p>المعلومات الأخرى: تعتبر الإدارة مسئولة عن المعلومات الأخرى. وتشمل المعلومات الأخرى (المعلومات الواردة في التقرير؁ ولكن لا تشمل القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات). لا يغطي رأينا على القوائم المالية</p>	

<p>النموذج المقترح لتقرير مراقب الحسابات الحالي برأى غير معدل</p>	<p>نموذج لتقرير مراقب الحسابات الحالي برأى غير معدل</p>
<p>المعلومات الاخرى، ولا نبدي اى شكل من أشكال التوكيد فى هذا الشأن. لأغراض مراجعتنا للقوائم المالية، فإن مسئوليتنا هي قراءة المعلومات الاخرى، والنظر فى ما اذا كانت المعلومات الاخرى غير متسقة جوهرياً مع القوائم المالية او مع معرفتنا التى تم الحصول عليها فى المراجعة او يبدو ان تشويها اخطاء جوهرية غير ذلك. اذا، على اساس العمل الذى قمنا به، فاننا نستنتج انه ليس هناك اخطاء جوهرية فى المعلومات الآخرين فنحن مطالبون بتقديم حقيقة هذا الامر وليس لدينا شئ لان يقدم تقريراً فى هذا الشأن.</p>	
<p>مسئوليات الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة عن القوائم المالية: تعتبر الإدارة مسئولة عن الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبية المصرية والقوانين واللوائح ذات الصلة. كما أنها مسئولة عن هيكل الرقابة الداخلية الذي يمكن من إعداد قوائم مالية خالية من التحريفات الجوهرية، سواء أكانت ناتجة عن الغش أو الاخطاء. ويعتبر المسئولون عن الحوكمة مسئولين عن الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية للشركة.</p>	<p>مسئولية الإدارة عن القوائم المالية: هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتضمن مسؤولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد وعرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ، كما</p>

<p>النموذج المقترح لتقرير مراقب الحسابات الحالي برأى غير معدل</p>	<p>نموذج لتقرير مراقب الحسابات الحالي برأى غير معدل</p>
	<p>تتضمن هذه المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف.</p>
<p>مسئولية مراقب الحسابات:</p> <p>يتمثل الهدف من مراجعتنا في الحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت القوائم المالية، ككل، خالية من التحريفات الجوهرية، سواء أكانت بسبب الغش أم الأخطاء، وإصدار تقرير يتضمن رأينا. ويعتبر التأكيد المعقول مستوى مرتفعاً من التأكيد، ولكنه لا يضمن، أو يكفل، أن تكتشف عملية المراجعة، التي تم أداءها طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، دائماً التحريفات الجوهرية في حالة وجودها.</p> <p>وقد تنشأ التحريفات بسبب الغش أو الاخطاء، وتعتبر جوهرية إذا كان يتوقع بدرجة معقولة أن تؤثر بمفردها، أو مجتمعة مع، غيرها من التحريفات، على القرارات الاقتصادية للمستخدمين، الذين يتخذون قراراتهم اعتماداً على هذه القوائم المالية وكجزء من عملية المراجعة التي تم أداءها طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، نحن أصدرنا أحكامنا المهنية وحافظنا على شكلنا المهني طوال تخطيط وأداء عملية المراجعة. ونحن أيضاً:</p> <ul style="list-style-type: none"> • حددنا وقدرنا مخاطر التحريفات الجوهرية 	<p>مسئولية مراقب الحسابات</p> <p>تتحصر مسئوليتنا في إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها. وقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة.</p> <p>وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات المراجعة للحصول على أدلة المراجعة بشأن القيم والافصاحات في القوائم المالية. وتعتمد الإجراءات التي تم اختيارها على الحكم الشخصي للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ</p>

<p>النموذج المقترح لتقرير مراقب الحسابات الحالي برأى غير معدل</p>	<p>نموذج لتقرير مراقب الحسابات الحالي برأى غير معدل</p>
<p>الواردة في القوائم المالية، سواء أكانت تلك التحريفات بسبب الغش أم الأخطاء، وأعدنا وأدينا إجراءات المراجعة كاستجابة لهذه المخاطر، وحصلنا على أدلة المراجعة الكافية والملائمة لتوفير أساس لإبداء رأينا. ويعتبر خطر عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية، الناتجة عن الغش أعلى، مقارنة بنظيره الناتج عن الأخطاء، حيث قد ينطوي الغش على التواطؤ، والتزوير، والحذف المتعمد والعرض الخاطئ، وتجاوز هيكل الرقابة الداخلية ذي الصلة بعملية المراجعة.</p> <ul style="list-style-type: none"> ● حصلنا على فهم لهيكل الرقابة الداخلية ذي الصلة بعملية المراجعة، وذلك لغرض إعداد إجراءات المراجعة التي تعتبر ملائمة في مثل هذه الظروف، ولكن ليس لغرض إبداء الرأي على مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية على عملية إعداد القوائم المالية للشركة محل المراجعة. ● قمنا بتقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات المحاسبية والإيضاحات ذات الصلة التي وضعتها الإدارة. ● قمنا بتقييم العرض الشامل وهيكل ومحتوى القوائم المالية، بما في ذلك الإفصاحات، وما 	<p>ولدى تقييم هذه المخاطر يضع المراقب في اعتباره الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل والواضح لها، وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأي على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة. وتشمل عملية المراجعة أيضاً تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية.</p> <p>وأنا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على القوائم المالية.</p> <p>الرأي:</p> <p>ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالي لشركة الدقهلية للغزل والنسيج في 3 ديسمبر</p>

<p>النموذج المقترح لتقرير مراقب الحسابات الحالي برأى غير معدل</p>	<p>نموذج لتقرير مراقب الحسابات الحالي برأى غير معدل</p>
<p>إذا كانت القوائم المالية تعبر عن المعاملات والأحداث الأساسية بطريقة تحقق العرض العادل.</p> <ul style="list-style-type: none"> • التزمنا بالاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة بخصوص، من بين أمور أخرى، نطاق المراجعة الذي سبق تخطيطه وتوقيت المراجعة ونتائجها الجوهرية، بما في ذلك أى أوجه قصور جوهرية في هيكل الرقابة الداخلية تم تحديدها أثناء عملية المراجعة. • التزمنا أيضاً بإمداد المسؤولين عن الحوكمة ببيان يفيد بالتزامنا بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلال، كما التزمنا بالتواصل معهم بشأن جميع العلاقات والأمور التي قد نعتقد، بدرجة معقولة، أنها قد تؤثر على استقلالنا. 	<p>2009، وعن أدائها المالي لشركة الدهليبة للغزل والنسيج في 31 ديسمبر 2009، وعن ادائها المالي وتدفعاتها النقدية والتغير في حقوق ملاكها عن السنة المالية المنتهية في ذلك في التاريخ، وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة.</p>
<p>التقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى:</p> <p>تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها. ووجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية.</p> <p>البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون رقم 159 لسنة 1981 ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة</p>	<p>التقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى:</p> <p>تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها ووجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول</p>

النموذج المقترح لتقرير مراقب الحسابات الحالي برأى غير معدل	نموذج لتقرير مراقب الحسابات الحالي برأى غير معدل
<p>وذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر .</p> <p><u>شريك المراجعة</u></p> <p>مراقب الحسابات.....</p> <p>تاريخ التقرير</p> <p>عنوان مراقب الحسابات</p>	<p>المرعية.</p> <p>البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون رقم 159 لسنة 1981 ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر .</p> <p>مراقب الحسابات</p> <p>تاريخ التقرير</p> <p>عنوان مراقب الحسابات</p>