



**أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة  
التوقعات في المراجعة - مع دراسة ميدانية**

**The Impact of disclosing Professional  
Transparency Reports on Audit  
Expectation Gap with A Field Study**

**أ/ محمد داود كمال عيسي**  
**mohammed.dawoud54@gmail.com**

**د / أيمن صبري نخال**  
**أستاذ المحاسبة المساعد**  
**كلية التجارة- جامعة كفر الشيخ**  
**ayman.nakhal@com.kfs.edu.eg**

**أ.د / رضا ابراهيم عبد القادر صالح**  
**أستاذ المحاسبة المالية**  
**كلية التجارة- جامعة كفر الشيخ**  
**sreda96@yahoo.com**

**مجلة الدراسات التجارية المعاصرة**

**كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ**  
**المجلد السابع . العدد الثاني عشر- الجزء الأول**  
**يناير ٢٠٢٢ م**

**رابط المجلة : <https://csj.journals.ekb.eg>**



### ملخص البحث:

هدفت الدراسة إلى تحليل ودراسة أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة التوقعات وذلك من خلال بيان أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على كلاً من (فجوة المعرفة وفجوة الأداء وفجوة التطوير) ، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لأثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة المعرفة في المراجعة. ووجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لأثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة الأداء في المراجعة. كما توصلت إلى وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لأثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة التطوير في المراجعة. وبناءً عليه، تشير نتائج التحليل الإحصائي إلى وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لأثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة التوقعات في المراجعة.

**الكلمات المفتاحية:** الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية , فجوة التوقعات في المراجعة

### Abstract:

The study aimed to analyze and study the impact of disclosing professional transparency reports on the expectations gap by showing the effect of using professional transparency reports on (the knowledge gap, performance gap and development gap), and the study concluded that there is a significant and statistically significant effect of the impact of disclosing professional transparency reports. Ali the knowledge gap in the audit. And the existence of a significant and statistically significant effect of the impact of disclosing professional transparency reports on the performance gap in the audit. It also found a significant statistically significant effect of the impact of disclosing professional transparency reports on the development gap in the audit. Accordingly, the results of the statistical analysis indicate a significant and statistically significant effect of the impact of disclosure of professional transparency reports on the expectations gap in the audit.

**Keywords:** disclosing Professional Transparency Reports , Audit Expectation Gap

## ١/١ مقدمة البحث :

تسبب حدوث الأزمات المالية في مختلف أنحاء العالم ووقوع إنهيار العديد من الشركات إلى توجيه الانتقادات الحادة لمهنة المراجعة وكافة الأطراف ذات العلاقة، وعدم ثقتهم في قدرة شركات المراجعة على حماية حقوقهم والحفاظ على أموالهم. نظراً لأن الكثير من الشركات التي إنهارت صدر عنها تقارير مراجعة نظيفة دون أي تحفظات، ومع ذلك حدثت الأزمات مما أدى إلى رفع العديد من الدعاوي القضائية ضد شركات المراجعة مما كان له أكبر الأثر على مهنة المراجعة وعلى مراقبي الحسابات. حيث أوضحت هذه القضايا أن المهنة عجزت ولو بشكل نسبي في تحقيق الدور المتوقع منها أن تقوم به ونالت هذه القضايا من سمعة المراجعين ومكانتهم في المجتمع.

أوضحت التحقيقات التي إهتمت ببحث أسباب هذه الأزمات أن للمراجعة دوراً اعتبره البعض دوراً مساعداً في حدوث تلك الأزمات ، مما أدى إلى ظهور أزمة ثقة بين المهنة وأصحاب المصالح من مستخدمي التقارير المالية ، مما ترتب عليه محاولة المهنة إستعادة ثقة أصحاب المصالح من خلال صدور عدة قوانين مثل قانون أوكسلي(Sarbanes-Oxley SOX) الذي تم إصداره عام ٢٠٠٢ ، وحاولت من خلاله تدعيم إستقلالية مراقب الحسابات في مواجهة ضغوط الإدارة ووضع القواعد التي تكفل نوع من الرقابة المجتمعية على عمل المراقبين ، بالإضافة لذلك فقد أنشأت عدد من التنظيمات المهنية التي تهدف إلى فرض نوع من الرقابة على عمل مراقبي الحسابات مثل Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) ، لذلك ظلت المهنة لفترة تقوم بتنفيذ الدور المرسوم لها من قبل أطراف خارجية ، دون أن يكون لها القدرة على صياغة التعديلات الملائمة على دورها المفترض أن تلعبه ، إلى أن تحركت المهنة في محاولة منها لفرض نوع من الرقابة الذاتية ، وذلك في صورة الإهتمام بجودة الخدمات المهنية والإفصاح عن ذلك في شكل تقارير تتطلب المهنة من شركات المراجعة إصدارها والتي تعرف بتقارير الشفافية (سالم، ٢٠١٧، ص ص ١-٢).

وتعد الشفافية أحد مبادي الحوكمة التي توفر رؤية بعيون إداره الشركة تضمن سلامة قرارات أصحاب المصالح بالشركة ، وتعنى الشفافية المهنية لشركة المراجعة في الأساس شفافية الحوكمة Transparency Governance وذلك من خلال إتاحة المعلومات عن كفاءة نظام حوكمة المنشأة ، والتي يمكن لأصحاب المصالح بالشركة إستخدامها في مراقبة ومساءلة الإدارة وعمل الاستدلالات اللازمة عن مدي كفاءة وفعالية قراراتها (Gigler&Hemmer,2004) ، كما تشمل الشفافية المهنية الشفافية المالية التي تعنى بإظهار الحالة المالية والحقيقية للشركة مع الكشف عن الأمور غير المالية ذات التأثير المالي (الحالي أو المستقبلي) داخل المنشأة ، وللشفافية المهنية هدفين رئيسيين أولهما يتعلق بحماية حقوق أصحاب المصالح بشركة المراجعة والثاني يتعلق بالحفاظ على قيمة الشركة والهدفين يدعمان بعضهما البعض .(الإبياري، ٢٠١٦، ص ٤)

كما تعد تقارير الشفافية المهنية إحدى الآليات المعاصرة لتدعيم جودة المراجعة والتي تعنى بإظهار مدي التزام شركات المراجعة بالمعايير والممارسات المهنية ومتطلبات الحوكمة المقررة، وتكتسب آلية الشفافية المهنية أهميتها بكونها آلية دعم داخلية لشركات المراجعة تعكس جودة

المراجعة. (DeFond and Zhang,2014,p.2) وتعتبر التقارير المهنية الموثوقة ضرورية لسوق رأس المال لكي يعمل بشكل جيد لمساعدة أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات المناسبة بشأن إختيار مكتب المراجعة لتخفيض الانحراف الناتج عن اختلاف توقعات الجمهور بشأن مهام وواجبات ومسئوليات مراقب الحسابات وما يقوم به مراقب الحسابات طبقا للمعايير والقوانين واللوائح المنظمة للمهنة. وتتأثر فجوة التوقعات بالعديد من العوامل والتي من أهمها الاختلاف حول كل من دور المراجعة في المجتمع ومسئولية مراقب الحسابات في اكتشاف الغش والأخطاء والتصرفات غير القانونية وجودة الأداء المهني لمراقب الحسابات وغيرها من العوامل الأخرى. (نخال، ٢٠١٨، ص ٢٨٦)

ويوجد اتفاق بين الباحثين حول الأسباب التي أدت إلي وجود فجوة التوقعات في المراجعة ، ومن أهم تلك الأسباب ما يلي : الشك في استقلال المراجع ، عدم ملائمة النموذج المحاسبي ، عدم التحديد الواضح لدور المراجع ومسؤولياته ، قصور معايير المراجعة عن تلبية التوقعات المعقولة للمستخدمين ، حالات انخفاض جودة الأداء في المراجعة ، والاتصال غير الفعال في المراجعة (هندي، ٢٠١٨، ص ٧٧)

وقد قسمت جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين The Association of Chartered Certified (ACCA) فجوة التوقعات إلى ثلاث أقسام تتمثل في فجوة المعرفة والتي تعبر عن إعتقاد مستخدمى القوائم المالية عما يقدمه مراقب الحسابات والأداء الفعلي له وفجوة الأداء والتي تعبر عن الفرق بين الأداء الفعلي لمراقب الحسابات والأداء المتوقع للمراقب، وأخيراً فجوة التطوير والتي تعبر عن الفرق بين الأداء المتوقع لمراقب الحسابات وما يتطلع إليه مستخدمى القوائم والتقارير المالية.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أنه يمكن تضيق فجوة التوقعات من خلال إصدار تقارير الشفافية المهنية التي تساعد في توفير معلومات عن دور مراقب الحسابات ومسؤولياته مما يساعد على توفير المعلومات الملائمة للمستخدمين ومن ثم تضيق فجوة التوقعات في المراجعة.

#### ٢/١ مشكلة البحث Research Problem:

لكي تتمكن مهنة المراجعة من الوفاء بوظيفتها في المجتمع فلا بد من إن يحافظ مراقبي الحسابات على ثقة كل الأطراف أصحاب المصالح وخاصة المستثمرين، وذلك بعد شيوع الانتقادات الخطيرة لمراقبي الحسابات وازدياد الدعاوي القضائية المرفوعة ضدهم ، وقد تم تكليف تلك اللجنة بدراسة ما إذا كانت هناك فجوة بين ما يتوقعه الرأي العام وبين ما يجب توقعه من مراقب الحسابات في حدود ما يستطيع انجازه بدرجة معقولة ، ولخصت اللجنة بعد دراسة تفصيلية للأدلة المتاحة والبحوث ذات العلاقة إلى وجود تلك الفجوة بمعنى ضخامة التوقعات لدي أصحاب المصالح المستفيدة من خدمات المراجعة بشكل يعجز مراقب الحسابات عن القيام بها مما يحتم ضرورة العمل على محاولة تضيق ومعالجة تلك الفجوة (محمود، ٢٠١٧، ص ٤).

وجاء تقرير الشفافية المهنية لمحاولة زيادة قدرة أصحاب المصالح Stakeholders على الرقابة والحكم والمعرفة حول جودة المراجعة، وبالتالي إمكانية المقارنة بين شركات المراجعة على أساس معلومات متاحة، وكذلك توفير الحوافز لشركات المراجعة لزيادة جودة عمليات المراجعة

والممارسات المهنية ، ويعد تقرير الشفافية المهنية بمحتواه وسيلة لتحقيق شفافية المراجعة وتقرير شفافية المراجعة هو أساس تقرير الشفافية المهنية، ومن المتوقع أن تخلق تقارير الشفافية ضغطاً على شركات المراجعة بشأن تحقيق جودة المراجعة ويولد تحقيق منشأة المراجعة لمستوي عال من جودة المراجعة الرغبة في إعلام سوق خدمة المراجعة بها من خلال تقرير شفافية المراجعة ، بما يحمله من تأثير إيجابي علي حصتها السوقية كما يتحسن الإفصاح ويصبح أكثر تكاملاً مع استمرارية تبني منشآت المراجعة تحقيق الشفافية ، في ظل الحوار الدائم بين منشأة المراجعة وأصحاب الحقوق والمصالح بها ، ومن المعتقد أن تحقق شفافية المراجعة يزيد من قيمة تقرير المراجعة عند أصحاب المصالح (Chen et al.,2014,p.7).

إنطلاقاً من أهمية تقارير الشفافية المهنية كمخرجات تعكس أداء شركة المراجعة يتوجب إعداد هذا التقرير على أسس تتفق مع متطلبات الإفصاح عن الأمور الهامة ذات التأثير الهام في عملية إتخاذ القرار لأصحاب المصالح عند إختيار شركة المراجعة وإمكانية المقارنة بين هذه الشركات. ونظراً لعدم كفاية المعلومات المتعلقة بشركات المراجعة كان هناك حاجة إلى الإفصاح عن تلك المعلومات من خلال تقرير يضم معلومات تمكن أصحاب المصلحة من المقارنة بين شركات المراجعة لتحقيق جودة المراجعة ومن ثم تضييق فجوة التوقعات .

ومن هنا تتمثل مشكلة البحث في محاولة الإجابة على السؤال البحثي الرئيسي التالي:-

"هل يوجد أثر للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة التوقعات في المراجعة؟"

ويمكن الإجابة علي السؤال الرئيسي من خلال الأسئلة الفرعية التالية:

- ١- هل يوجد أثر للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة المعرفة في المراجعة ؟
- ٢- هل يوجد أثر للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة الأداء في المراجعة ؟
- ٣- هل يوجد أثر للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة التطوير في المراجعة ؟

### ٣/١ أهداف البحث:

يسعى الباحثون من خلال الدراسة الحالية إلى تحليل ودراسة طبيعة العلاقة بين الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية وفجوة التوقعات ، ومن هنا يمكن تحديد أهداف البحث بشكل تفصيلي فيما يلي:

يسعى الباحثون إلى تحقيق الهدف التالي :

" التعرف على أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة التوقعات في المراجعة "

#### ٤/١ أهمية الدراسة:

يمكن إبراز أهمية الدراسة من حيث الأهمية العلمية والعملية على النحو التالي:

#### الأهمية العلمية:

تتمثل الأهمية العلمية للدراسة في النقاط التالية :

- تتبع أهمية البحث من خلال تزايد الإهتمام بإعداد تقارير الشفافية المهنية والتي أصبحت مطلباً هاماً في الأونة الأخيرة.
- مواكبة التطورات الحديثة في مجال الإفصاح عن معرفة ماهية الشفافية المهنية ومكوناتها، ودراسة وتحليل إهتمامات المنظمات المهنية والإصدارات المهنية التي تناولت تقارير الشفافية المهنية الصادرة عن شركات المراجعة.
- تضيق الفجوة البحثية في هذا المجال من خلال تحديد ما إذا كان هناك تأثير للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة التوقعات في المراجعة أم لا يوجد تأثير.
- حداثة الموضوع وندر الأبحاث المتعلقة بتقارير الشفافية المهنية .

#### الأهمية العملية:

تتمثل الأهمية العملية للبحث فيما يلي :

- زيادة الوعي لدى أصحاب المصلحة بأهمية ودور الإفصاح عن الشفافية المهنية لما تحققه من مزايا عديدة .
- مساعدة الجهات الرقابية مثل هيئة الرقابة المالية في التعرف على ما إذا كانت هناك حاجة لزيادة متطلبات الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية في مصر.
- مساعدة مستخدمي التقارير المالية في معرفة تأثير الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة التوقعات في المراجعة ومن ثم اتخاذ القرارات الرشيدة.
- توضيح الآثار السلبية الناتجة عن إتساع مشكلة فجوة التوقعات في المراجعة في مصر والتي تتمثل في فقد الثقة في عملية المراجعة مما يؤثر على كفاءة وفعالية التنمية وأسواق رأس المال.

#### ٥/١ منهج البحث :-

في ضوء طبيعة المشكلة التي تناولها الباحثون ومن أجل تحقيق اهداف البحث واختبار فروضه إعتد الباحثون على كل من :-

#### • أولاً: المنهج الاستنباطي:

إعتد الباحثون على المنهج الإستنباطي بغرض بناء الإطار النظري للبحث ، وصياغة مشكلة وفروض البحث وذلك من خلال دراسة وتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث وكذلك

المراجع والدوريات والأبحاث العلمية بهدف التعرف على أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية كمتغير مستقل على فجوة التوقعات كمتغير تابع.

#### • ثانياً: المنهج الاستقرائي:

إعتمد الباحثون على المنهج الاستقرائي لبناء الدراسة الميدانية عن طريق تصميم قائمة استقصاء والتي تعد أداة البحث وتوزيعها على عينة الدراسة التي تتكون من مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبة ، وكذلك أعضاء هيئة التدريس المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة وأخيراً المديرين الماليين ، وذلك لدراسة أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة التوقعات في المراجعة .

#### ٦/١ مجتمع وعينة البحث:

- **مجتمع البحث :** ولتحقيق أهداف البحث واختبار الفروض يتكون مجتمع الدراسة من مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبة ، وكذلك أعضاء هيئة التدريس المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة وأخيراً المديرين الماليين.
- **عينة البحث :** تمثلت عينة البحث في عينة عشوائية من مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبة ، وكذلك أعضاء هيئة التدريس المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة وأخيراً عينة عشوائية من المديرين الماليين.

#### ٧/١ أداة البحث:

تتمثل أداة البحث في استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية التي تخدم البحث بصورة جيدة سواء كانت أساليب كمية أو رياضية أو إحصائية ، بغرض اختبار فروض البحث الميدانية للبحث.

#### ٨/١ وسيلة البحث:

تتمثل وسيلة البحث في إعداد وتصميم قائمة الإستقصاء التي توزع علي عينة البحث الميداني الممثلة في عدد من مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبة ، وكذلك أعضاء هيئة التدريس المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة وأخيراً المديرين الماليين، وإجراء الإختبارات الإحصائية التي تخدم موضوع ومشكلة البحث الميداني وكذلك الإعتماد على أسلوب المقابلات الشخصية مع أفراد عينة الدراسة الميدانية.

#### ٩/١ خطة البحث :

من خلال عرض طبيعة مشكلة البحث وهدفة يمكن تقسيم البحث على النحو التالي:

١. الإطار العام للبحث .
٢. الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث.
٣. الإطار النظري للبحث .
٤. الدراسة الميدانية.

٥. خلاصة ونتائج وتوصيات البحث.

٦. قائمة مراجع البحث.

٧. ملاحق البحث.

## ٢- الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث:

قام الباحثون بتقسيم الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث الى مجموعتين هما :

أولاً : الدراسات السابقة التي تناولت فجوة التوقعات في المراجعة.

ثانياً : الدراسات السابقة التي تناولت تقارير الشفافية المهنية وعلاقتها بمهنة المراجعة.

### ١/٢ المجموعة الأولى: الدراسات السابقة التي تناولت فجوة التوقعات في المراجعة:

#### ١. دراسة (Michael and Dixon,2019)

بعنوان " Audit data analytics of unregulated voluntary disclosures and auditing expectations gap"

هدفت الدراسة إلى التعرف على دور تحليلات بيانات المراجعة للإفصاحات الإختيارية غير المنظمة في تقليل فجوة توقعات المراجعة . وكذلك التعرف على تأثير البيانات الضخمة على مستوى توقعات المستخدمين العامة تجاه جودة الإفصاحات المقدمة من قبل مكاتب المراجعة . وكذلك التعرف على التحديات التي تقابل مراقبي الحسابات عند تحليل البيانات لتقليل فجوة التوقعات .

توصلت الدراسة إلى أن توسيع دور ومسؤوليات المراجعين يؤدي إلى رفع درجة رضا أصحاب المصلحة والاقتراب من توقعاتهم مما يقلل فجوة توقعات المراجعة. وهذا دافع للمراجعين للاعتماد بشكل أكبر على تحليلات البيانات الضخمة والتقنيات التكنولوجية لأداء هذا الدور الجديد بكفاءة وفعالية. كما توصلت الدراسة إلى أن إستقلالية شركات المراجعة يؤدي إلى ضمان قوي ومعلومات موثوقة. كما خلصت الدراسة إلى أن التحديات المرتبطة بهذه الخدمات الجديدة تمثلت في مجموعة مختلفة من المهارات المطلوبة وكيفية التعليم والتدريب المهني لتقليل فجوة التوقعات.

#### ٢. دراسة (مطاوع، ٢٠٢٠)

بعنوان " أثر تبني مداخل تعدد مراقبي الحسابات على فجوة توقعات جودة الأداء لعملية المراجعة : دراسة تطبيقية"

هدفت الدراسة إلى إختبار أثر تبني المداخل المختلفة لتعدد المراجعين الخارجيين على كلاً من الجودة الفعلية والمدركة للمراجعة ، وبالتالي الأثر المرتقب على فجوة توقعات جودة الأداء لعملية المراجعة في البيئة المصرية. وكذلك تقييم أثر المداخل المختلفة لتعدد مراقبي الحسابات على جودة عملية المراجعة ودورها في الحد من فجوة توقعات جودة الأداء لعملية المراجعة.

توصلت الدراسة إلى أن تبني مدخل المراجعة المشتركة ليس له تأثير معنوي على كلاً من الجودة الفعلية والمدركة لعملية المراجعة في البيئة المصرية ، وبالتالي فإن تبني هذا المدخل من

مداخل تعدد مراقبي الحسابات لم يلعب الدور المرتقب منه في الحد من فجوة توقعات جودة أداء عملية المراجعة ، بينما أوضحت النتائج وجود تأثير إيجابي لتبني مدخل المراجعة المزدوجة على كلاً من الجودة الفعلية والمدرسة لعملية المراجعة في البيئة المصرية وكذلك التأثير الإيجابي للمراجعة المزدوجة في الحد من فجوة توقعات جودة أداء عملية المراجعة.

### ٣. دراسة (Akther and Xu , 2020)

بعنوان "Existence of the Audit Expectation Gap and Its Impact on Stakeholders' Confidence: The Moderating Role of the Financial Reporting Council"

هدفت الدراسة إلى دراسة العلاقة بين فجوة توقعات المراجعة وثقة أصحاب المصلحة، وكذلك التعرف على الدور الوسيط لمجلس التقارير المالية للحفاظ على استقلالية المراجعين؛ وكذلك التعرف على مدى تأثير فجوة التوقعات في المراجعة بعدد من الجوانب المتنوعة مثل مسؤولية المراجعين عن اكتشاف الاحتيال، وتقرير المراجعة، والخدمات غير المتعلقة بالمراجعة التي يقدمها مراقب الحسابات ، ومسؤولية المراجعين عن تقارير الاستمرارية.

توصلت الدراسة إلى أن فجوة توقعات المراجعة ترتبط سلباً بثقة أصحاب المصلحة وكلما زادت فجوة توقعات المراجعة كلما قلت ثقة أصحاب المصلحة في المراجعة. كما توصلت الدراسة إلى أن استقلال المراقب الحسابات سيؤدي إلى تحسين مستوى الاتصال مع المستخدمين مما يقلل من فجوة توقعات المراجعة وتحفيز ثقة أصحاب المصلحة في وقت واحد. علاوة على ذلك ، يعمل مجلس إعداد التقارير المالية كمشرّف لضمان استقلالية المراجعين .

المجموعة الثانية: الدراسات السابقة التي تناولت تقارير الشفافية المهنية وعلاقتها بمهنة المراجعة.

### ١. دراسة (سالم ، ٢٠١٧)

بعنوان " دور محتوى تقارير الشفافية بشركات المراجعة في تحسين ادراك الطرف الثالث لجودة خدماتها دراسة تحليلية إنتقادية وأفاق مستقبلية"

هدفت الدراسة إلى تحليل محتوى تقارير الشفافية التي أعدتها مجموعة من شركات المراجعة الكبرى إلى الوقوف على محددات ودور تلك التقارير في التأثير على إدراك الطرف الثالث لجودة خدمات المراجعة المقدمة مع إقتراح مجالات التحسين ، كما هدفت إلى إستقراء أهم الإصدارات المهنية ذات الصلة بتقارير الشفافية والتي كان من أهمها الدليل الأوروبي لشركات المراجعة الصادر عن مجلس المحاسبين القانونيين الأوروبي.

توصلت الدراسة إلى إهتمام المعايير والإصدارات المهنية بقضية تحديد محتوى لتقارير الشفافية التي تصدرها شركات المراجعة بدلاً من ترك الأمر إختيارياً لكل شركة مراجعة ، كما توصلت الدراسة إلى عدم وجود شكل موحد لإعداد تقارير الشفافية المهنية وما يتضمنه ذلك من تحديد

المستوى الإداري المسئول داخل شركة المراجعة عن إعداد تلك التقارير ، وطبيعة التواصل بين ذلك المستوى والكيان المسئول عن مراجعة صدق محتوى تقارير الشفافية.

٢. دراسة ( Rosa,et al.,2018 )

### Corporate governance of audit firms: Assessing the usefulness"of "transparency reports in a Europe-wide analysis

هدفت الدراسة إلى توفير تحليلاً لشفافية شركة المراجعة بناءً على المعلومات التي تم الإفصاح عنها في التقارير الإلزامية. وكذلك التعرف على بيان تأثير إفصاحات شركات المراجعة من خلال تقارير الشفافية على ثقة المستثمرين والحوكمة بشكل عام . وكذلك التعرف على ما إذا كانت الكميات الكبيرة من الإفصاح تؤثر على المنافسة في سوق المراجعة مقاسة بالزيادة في عدد الشركات التي تم مراجعتها من قبل شركات المراجعة غير التابعة للأربعة الكبار. وتم حساب مؤشر إفصاح حوكمة الشركات لعينة من ١٢٢ من شركات مراجعة الحسابات في ١٠ دول أوروبية خلال الفترة ٢٠١٠-٢٠١٢.

توصلت الدراسة إلى أن فعالية حوكمة الشركات تؤثر على التنظيم الفعال لشركات المراجعة ، ويمكن تحسين محتوى تقارير الشفافية من خلال تحديد الأسباب الرئيسية للإفصاح من خلال تقارير الشفافية ، وكانت أهم هذه الأسباب اللوائح وتوجيهات المنظمين في الاتحاد الأوروبي والتي تعزز من الشفافية والمنافسة. وأخيراً توصلت إلى أن إفصاحات شركات المراجعة من خلال تقارير الشفافية تؤثر بشكل كبير على ثقة المستثمرين.

٣. دراسة ( Zorio & Carmona ,2019 )

### بعنوان " Narratives of the Big-4 transparency reports: country effects or firm ?strategy

هدفت الدراسة إلى فحص ما إذا كانت شركات المراجعة تستخدم تقارير الشفافية كأداة لتوحيد صورة علامتهم التجارية من خلال فحص عينة من ٢٨ تقريراً موضوعياً تم نشرها باللغة الإنجليزية بواسطة شركات المراجعة الكبار من خمس دول في الاتحاد الأوروبي (المملكة المتحدة وأيرلندا ولوكسمبورغ والمجر ومالطا) ، وكذلك في الولايات المتحدة الأمريكية وأستراليا.

توصلت الدراسة إلى أن هناك تبايناً في اللغة المستخدمة في تقارير الشفافية المعدة من قبل شركات المراجعة . تميل معظم تقارير الشفافية لنفس الشركة في بلدان مختلفة إلى أن تكون متجمعة ، مما يشير إلى أن شركات المراجعة تستخدم تقارير الشفافية كاستراتيجية لتمييز نفسها عن منافسيهم. فيما يتعلق بتأثيرات الدولة ، تشير النتائج إلى أن تقارير الشفافية في المملكة المتحدة أطول وقامت بعرض معلومات أكثر تفصيلاً مثل معلومات حول سياسة مكافآت الشركاء ، ومزيد من المعلومات حول الشؤون المالية ، وأنواع الإيرادات لكل نوع من العملاء ، واسم المراجع الخارجي الخاص بهم .

## تحليل الدراسات السابقة من وجهة نظر الباحثون :

أولاً: بالنسبة للدراسات السابقة المتعلقة بفجوة التوقعات في المراجعة:

من خلال تحليل الدراسات السابقة المتعلقة بفجوة التوقعات في المراجعة إستنتج الباحثون ما يلي:

١. وجود فجوة توقعات واسعة في المراجعة في مصر خاصة المتعلقة بمجالات مسؤوليات مراقب الحسابات لمنع الاحتيال والحفاظ على السجلات المحاسبية، وكذلك إمتدت الفجوة لتشمل حكم مراقب الحسابات في اختيار اجراءات المراجعة ، وكان لا بد من تقديم معلومات إضافية تساعد على الحد من فجوة توقعات بشأن موثوقية القوائم المالية محل المراجعة وتحسين عملية صنع القرار من قبل مستخدمي القوائم المالية وهو ما تم تقديمه من خلال تقرير الشفافية المهنية.
٢. هناك وجهات نظر مختلفة لأسباب وجود فجوة التوقعات بين مراقبي الحسابات ومستخدمي القوائم المالية فمن وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية تعود فجوة التوقعات إلى قصور في أداء مراقب الحسابات ، أما من وجهة نظر مراقب الحسابات فتعود إلى القصور في معايير المراجعة.
٣. تعتبر فجوة التوقعات إحدى التحديات الرئيسية التي تواجه مهنة المراجعة على الاستمرار في ممارسة نشاطها وهو ما تعمل به لجنة المراجعة على مراقبة عمليات التقارير المالية وتدعيم استقلال عملية المراجعة وبالتالي تقليص فجوة التوقعات.
٤. أن المنظمات المهنية يمكن أن تقوم بالدور الأساسي لسد فجوة التوقعات في المراجعة ، وذلك من خلال إصدار الإرشادات والمعايير ذات العلاقة بفجوة التوقعات ، فضلاً عن عقد اللقاءات العلمية لمزاولة المهنة والأطراف ذات الصلة من اجل إيضاح المستجدات في مهنة المراجعة .
٥. إن أبرز الأسباب التي تقف خلف وجود الفجوة وإستمرارها تتمثل في الافتقار للمعايير المهنية إلى جانب غياب نظم رقابة الجودة وتدني مستوى التأهيل العلمي ومتطلبات التطوير المستمر مع ضعف الخبرة العملية لمراقبي الحسابات، يترافق ذلك مع ضعف ثقافة وإدراك الأطراف المستفيدة لدور ومسؤوليات مراقب الحسابات.

ثانياً: بالنسبة للدراسات السابقة المتعلقة بالإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية في مهنة المراجعة:

من خلال تحليل الدراسات السابقة المتعلقة بالإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية في مهنة المراجعة إستنتج الباحثون ما يلي :

١. وجود قصور في متطلبات الشفافية يجعل البيانات والمعلومات في التقارير المالية مظلمة وهذا ينعكس على اتخاذ القرار من جانب المساهم او المستثمر المهتم بهذه المعلومات والبيانات.

٢. ترى بعض مكاتب المراجعة أنه لا قيمة من إعداد تقارير الشفافية المهنية ، خاصة في الدول التي يكون فيها إعداد التقرير إختياريا ، وبرروا ذلك بأن تكاليف إعداد تقارير الشفافية المهنية تتخطي منافعها .
٣. تشير نتائج الدراسات السابقة إلى التشكيك في القيمة التي تقدمها تقارير الشفافية المهنية ، حيث ان الفكر المحاسبي لم يثبت صحة الافتراض بأن تقارير الشفافية المنهية يعكس جودة الخدمات المهنية المقدمة وعلى رأسها خدمة المراجعة وبما يسمح لمستخدميها من تقييم الجودة.
٤. عدم وجود أليه واضحة لتحديد نقاط ومحاور التركيز بتقارير الشفافية ، كما ان نقاط التركيز بتقارير الشفافية لم يتم تحديدها وفقاً لإحتياجات المستخدمين الموجه إليهم تلك التقارير مما يعنى أن فعالية تلك التقارير في الوفاء بالإحتياجات المعلوماتية للمستخدمين غير مؤكدة .

#### ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

- من حيث الهدف: تنوعت الاتجاهات البحثية في الدراسات السابقة والتي تهدف إلى تضيق فجوة التوقعات في المراجعة من خلال الإعتماد على العديد من المتغيرات التي يمكن أن تؤدي إلى تضيق تلك الفجوة ، وظهرت مؤخراً تقارير الشفافية المهنية كأحد الأدوات التي يمكن أن تؤثر على فجوة التوقعات في المراجعة ، وتعتبر هذه أحد المحاولات البحثية للدراسات التي تتناول تضيق فجوة توقعات المراجعة من خلال أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية عليها ، حيث لا يوجد دراسات سابقة جمعت بين متغيرات البحث في حدود علم الباحثين. وتتناول الدراسة أيضا العوامل الرئيسية لأسباب فجوة التوقعات في المراجعة وهي ثلاث عوامل رئيسية (فجوة المعرفة - فجوة الأداء - فجوة التطوير).
- تعتبر الدراسة امتداد للدراسات السابقة في البيئات المختلفة العربية والأجنبية وتعتبر هذه الدراسة أحد الدراسات القليلة التي تناولت الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على مكاتب المراجعة في مصر.

#### ٣-الإطار النظري للبحث :

#### ١/٣ ماهية تقرير شفافية المراجعة :

تقوم حوكمة الشركات Corporate Governance على مجموعة من المبادئ التي تساعد على التزام الشركات بما يحقق النفع العام ويمنع حدوث الانهيارات والأزمات المالية، وتعتبر الشفافية من أهم هذه المبادئ حيث تركز على أن يتم اطلاع الأطراف أصحاب المصالح على المعلومات التي تمكنهم من إتخاذ قرارات اقتصادية سليمة . وتم إصدار قانون حوكمة شركة المراجعة (AFGC) في يناير ٢٠١٠ من قبل مجموعة عمل من معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) نيابة عن FRC. يطبق على ثماني شركات مراجعة تقوم بمراجعة ٩٥٪ من الشركات المدرجة في السوق الرئيسية لبورصة لندن وتضع معياراً للحوكمة الجيدة ، ويحدد المبادئ التي تعمل بها الشركة ، والانخراط في الحوار مع أصحاب المصلحة. أوصى الفريق العامل بأن يطبق القانون على السنوات

المالية للشركات التي تبدأ في ١ يونيو ٢٠١٠ أو بعد ذلك. ويقتضي بالإفصاحات المتعلقة بالحوكمة في تقرير الشفافية وعلى موقع الشركة على شبكة الإنترنت.

ويقوم مبدأ الشفافية على تقديم صورة واضحة وحقيقية عن كل من يحدث في الشركة بما يضمن الثقة والنزاهة والموضوعية في إجراءات الإدارة ، وتضمن الشفافية تحقيق الإفصاح الكامل وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل الخاصة بتوفير معلومات عن السياسات المتبعة من قبل الإدارة. (Gigler and Hemmer,2004,p.871)

وتعنى الشفافية المهنية لمنشأة المراجعة من منظور (International Organization of Securities Commissions, 2009) بأنها شفافية الحوكمة من خلال إتاحة المعلومات عن كفاءة نظام حوكمة المنشأة ، والتي يمكن لأصحاب المصالح بالمنشأة إستخدامها في مراقبة ومساءلة الإدارة ، وعمل الإستدلالات اللازمة عن مدى كفاءة وفعالية تصرفاتها. (Iosco, 2009, p.6)

ويعرف المجلس الكندي للمساءلة العامة (CPAB, 2016) تقرير الشفافية علي أنه تقرير عام ينشر بواسطة منشأة المراجعة يقدم معلومات عن هيكل منشأة المراجعة، والحوكمة، ونظم تطبيق جودة المراجعة ، ويشتمل تقرير الشفافية علي السياسات والهيكل التي تشمل كيفية تنظيم المنشأة وكذلك الأنظمة والسياسات والإجراءات التي تم وضعها لتحقيق أهداف متنوعة بما في ذلك جودة المراجعة ، وهذا بالطبع لا يعني الإفصاح عن أسرار المنشآت، بل الإفصاح عن الأمور الضرورية النافعة لأصحاب المصالح، مع احتفاظ المنشآت بالتفاصيل الدقيقة لها وعدم الإفصاح عن ذلك.

كما عرف (الإيباري ، ٢٠١٦ ، ص ١٢) تقرير الشفافية المهنية لشركة المراجعة بأنه تقرير يتم من خلاله توفير المعلومات اللازمة والتي تفصح عن دقة الآراء المهنية الصادرة عن منشأة المراجعة بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية لشركات العملاء.

ومن خلال ما سبق يمكن للباحثون القول أن تقرير الشفافية المهنية أعدت بهدف توفير معلومات لأصحاب المصالح عن نقاط القوة والضعف والفرص والتحديات المتعلقة بمنشأة المراجعة وذلك للمساعدة في المفاضلة بين شركات المراجعة في سوق خدمة المراجعة ، وهذا بالطبع لا يعني الإفصاح عن أسرار المنشآت، بل الإفصاح عن الأمور الضرورية النافعة لأصحاب المصالح، مع احتفاظ المنشآت بالمعلومات الداخلية وعدم الإفصاح عن ذلك.

### ٢/٣ أهمية إعداد شركات المراجعة لتقارير الشفافية:

يؤكد المنظمون لمهنة المراجعة على أن هناك أهمية لإعداد شركات المراجعة لتقارير الشفافية تتمثل فيما يلي :

- إن زيادة الشفافية في الحوكمة الداخلية لشركات المراجعة تساعد على تقليل عدم التماثل في المعلومات بين شركات المراجعة والمشاركين في السوق ، والحفاظ على خدمة مراجعة عالية الجودة وبالتالي الحفاظ على استقرار سوق رأس المال (Deumes et al. 2012).

- تقارير الشفافية توفر أيضاً فرصة لشركات المراجعة لتمييز نفسها من خلال تسليط الضوء على جوانب معينة من سياساتها ونهجها في المراجعة ، ومن ثم التنافس على جوانب جودة المراجعة ، على سبيل المثال يتمثل نشر المعلومات حول عمليات الشركة وممارساتها لمراقبة الجودة لضمان الاستقلالية ، وحوكمتها وكل هذه المعلومات توفر حافزاً واضحاً لشركة المراجعة للوفاء بروح ونص التزامات الشركة .
- إن الغرض من تقرير الشفافية هو زيادة قدرة أصحاب المصالح Stakeholders على الرقابة والحكم والمعرفة حول جودة المراجعة، وبالتالي إمكانية المقارنة بين منشآت المراجعة على أساس معلومات متاحة، وكذلك توفير الحوافز لمنشآت المراجعة لزيادة جودة عمليات المراجعة والممارسات المهنية، وبالتالي فإن تقارير الشفافية تعمل على أن تكافئ منشآت المراجعة ذات الجودة الأعلى وتقديم حوافز للتحسينات للمنشآت ذات الجودة الأقل. (Jean, et al., 2010)
- يمكن لتقارير الشفافية أن تعزز الانضباط الداخلي لشركات المراجعة وقد تشجع شركات المراجعة على زيادة تركيزها على جودة المراجعة ، والتي من شأنها أيضاً أن تكون مفيدة للمستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين.
- يمكن أن يساعد مستخدمي البيانات المالية المراجعة الذين ليس لديهم قرب من عملية المراجعة من فهم خصائص شركات المراجعة، ودوافع جودة المراجعة في تلك الشركات. وفي الحالات التي لا يستطيع فيها أصحاب المصلحة الرئيسيون تقييم نوعية مراجعة الحسابات مباشرة، قد تساعد هذه المعلومات الكيانات في اختيار شركة جديدة لمراجعة الحسابات IAASB (2014, Pra. 37).
- ومن خلال ما سبق يمكن القول أن إعداد تقارير الشفافية المهنية من قبل شركات المراجعة تساعد على تقديم معلومات لأصحاب المصالح حول أداء شركات المراجعة، لمساعدة أصحاب المصالح عند اتخاذ قرار بشأن مراجعة شركة عامة من خلال توفير معلومات حول جودة عملية المراجعة لدى الشركة ، كما أن زيادة الشفافية في إدارة شركات المراجعة يقلل من عدم التماثل في المعلومات بين شركات المراجعة .

### ٣/٣ محددات تقارير الشفافية المهنية لشركات المراجعة :

- توجد العديد من القضايا المرتبطة بتقارير الشفافية المهنية ، والتي تعتبر محددات لتلك التقارير عند إعدادها تتمثل فيما يلي: (الإبياري ، ٢٠١٦ ، ص ص ١٦-١٧)
- أولاً : **معد تقارير شفافية المراجعة** : يتم إعداد تقارير الشفافية المهنية من قبل شركات المراجعة التي تقدم خدمة المراجعة لشركات أعمال ذات تأثير في بيئة الأعمال كذلك المقيدة بسوق المال، والتي تتخذ شكل شركات أموال (خاصة شركات المساهمة) وبغض النظر عن حجمها.

- **ثانياً : الجهات الموجه إليها تقرير الشفافية :** توجه تقارير شفافية المراجعة إلى أصحاب المصالح Significant Stakeholder بشركات المراجعة؛ خاصة لجان المراجعة ومستخدمى التقرير المالى؛ هو ما قد يرجح أفضلية النشر العام، واعتباره أحد منافع الشفافية.

- **ثالثاً : محتوى تقارير الشفافية المهنية :** لقد تُرك لشركات المراجعة حرية تقرير مدى ونوعية الإفصاح المحتوى بتقارير الشفافية فى إطار نطاق الإفصاح المقرر ( Deumes et al. 2012, ) (195) الأمر الذى سمح لشركة المراجعة بالاختيار ما بين افصاح تفصيلى وافصاح يحقق الإلتزام بالمتطلبات التشريعية أو التنظيمية المقررة، أو الإفصاح عن ما يعتقد أنه فى صالح شركة المراجعة. مما يفتح باب الاختلاف بين شركات المراجعة بشأن الإفصاح المحتوى بتقارير الشفافية، لدرجة قد يصبح معه الإفصاح غير متسق بين شركات المراجعة وبما قد يعوق عملية المقارنة.

- **رابعاً : التوقيت الملائم لنشر تقارير شفافية المراجعة:** تكون تقارير الشفافية المهنية تقارير (تاريخية) سنوية، تكشف عن حالة المراجعة المقدمة للعملاء عن سنة ماضية؛ وبما يتسق مع إطار مراجعة القوائم المالية لمنشآت العملاء المعدة عن سنة مالية منتهية. ويرتبط ملائمة التوقيت بتاريخ إعداد تقارير المراجعة الصادرة عن شركات المراجعة. ويتم إصدار تقارير الشفافية المهنية بحد أقصى فى نهاية عام مالى.

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن إدراك و الإلتزام شركة المراجعة بالشفافية قد يحول دون تحقق قيمة مضافة لتقرير الشفافية من قيام جهة مهنية أو تنظيمية مستقلة بتقديم تأكيد بشأن تحقق الشفافية، حيث تكون الحاجة ضرورية لفحص تقارير الشفافية من قبل جهة رقابية عندما تتعامل شركات المراجعة مع تقارير الشفافية كوسيلة للإلتزام بمتطلبات مهنية أو تشريعية ، وهو ما يجعل الإفصاح روتينياً أو وسيلة دعائية دون إهتمام حقيقي بتمكين أصحاب المصالح من تقييم الجودة الفعلية للمراجعة الأمر الذى يدفع بتحول إهتمام أصحاب المصالح من تقارير الشفافية المهنية إلى التقارير التى تصدرها الجهات الرقابية بشأن شركات المراجعة كمؤشرات للجودة (Gunny and Zhang, 2013).

#### ٤/٣ الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية :

تقدم تقارير الشفافية إلى مستخدمى التقارير المالية أو إلى أصحاب المصالح، ويجب أن تقدم هذه التقارير بصفة دورية، ويؤكد (CCAB, 2011) أن تقارير شفافية المراجعة يجب أن توجه إلى أصحاب المصالح وبالأخص لجان المراجعة ومستخدمى التقارير المالية، وبالتالي فإنها فى ضوء ذلك تنشر للعامة ، وترتبط شفافية المعلومات بكون المعلومات متاحة ويمكن الوصول إليها ومفهومة لجميع المشاركين فى السوق، وتؤدي زيادة الشفافية لتأثير كبير على إدراك مستخدمى المعلومات لمدي جودة عمليات المراجعة، وبالتالي تزداد الثقة فى مهنة المراجعة وفي التقارير المالية، وتعد شفافية المراجعة أحد أدوات منع الفساد الأخلاقي فى سوق رأس المال (Marko, 2014).

كما أن أحد الأسباب الرئيسية التى قد تجعل شركات المراجعة تختار الإفصاح الإختياري عن تقرير الشفافية هو أن شركات المراجعة قد تستخدم التقرير للإشارة إلى جودة خدمات المراجعة

التي تقدمها إلى السوق. ومن الأسباب التي قد تمنع شركات المراجعة من القيام بذلك ، ارتفاع تكاليف إنتاج المعلومات وتكاليف الإفصاح واختار شركات المراجعة الإفصاح عن وقت تفوق الفوائد التكاليف التي تتحملها شركة المراجعة ، ويفسر هذا الأمر ملاحظة أن Big 4 أو شركات المراجعة الكبيرة من الدرجة الثانية أكثر ميلاً إلى الإفصاح الإختياري ، حيث أن الفائدة المتصورة أكبر من التكلفة الناشئة عن مثل هذه الإفصاحات بالنسبة للشركات التي تقوم بمراجعة عدد أكبر من العملاء. ( Deumes et al., 2012 )

إن الاختلاف في مستوى الإفصاح المتوقع في تقارير الشفافية قد يرجع إلى عدة أسباب , قد تكون بسبب المنافسة بين شركات المراجعة، وقد تقود البيانات القانونية والثقافية شركات المراجعة المحلية إلى تكييف محتوى تقارير الشفافية. وقد تكون الإختلافات مدفوعة بالمتطلبات التنظيمية للدول. وبعد الإفصاح بتقارير الشفافية المهنية مؤثر عن مدى التزام شركات المحاسبة والمراجعة بمتطلبات وممارسات الحوكمة ، وتشمل المتطلبات على : هيكل الحوكمة وإدارة الشركة والترتيبات القانونية والهيكلية المتعلقة بشبكات عملية المراجعة ونظم رقابة الجودة بما تشمله من معلومات حول فعالية تشغيلها وما تتضمنه من سياسات وإجراءات إدارة المخاطر وخاصة المخاطر المرتبطة بالدعاوى القضائية والسياسات والإجراءات المتعلقة بإدارة الأفراد خاصة التعليم والتدريب المستمرين والأخلاق والسلوك المهني والاستقلال (الابيارى، ٢٠١٦، ص ٢) .

وأصدر الاتحاد الأوروبي ، ٢٠٠٦ ، المادة ٤٠ ( Council of the European Union ) 2006 من توجيهات المراجعة في الاتحاد الأوروبي وتطلب من جميع المراجعين القانونيين وشركات المحاسبة العامة في الاتحاد الأوروبي أن تقوم شركات المراجعة بالإفصاح عن المعلومات التالية في تقرير الشفافية:

- وصف الهيكل القانوني وهيكل ملكية شركة المراجعة.
- وصف الشراكة والترتيبات القانونية والهيكلية لها إذا كانت الشركة تتبع شركة أخرى ما.
- وصف لهيكل حوكمه شركة المراجعة.
- وصف النظام الداخلي لرقابة الجودة لدى الشركة وبيان من الجهة الإدارية عن فعالية ادائها.
- إشارة إلى آخر موعد لفحص ضمان الجودة.
- قائمة بالشركات العامة التي قامت المنشأة بمراجعتها خلال السنة المالية السابقة.
- بيان بخصوص ممارسات الاستقلال في شركة المراجعة الذي يؤكد أيضاً أنه قد تم إجراء مراجعة داخلية للامتثال للاستقلال.
- بيان بخصوص السياسة المتبعة من قبل شركة المراجعة بخصوص التعليم المستمر للمراجعين.
- المعلومات الخاصة بأساس وضع مكافآت المراجعين والشركاء.

- معلومات مالية توضح أهمية شركة المراجعة مثل مجموع حجم الأعمال مقسم إلى أتعاب من المراجعة القانونية السنوية والأتعاب المفروضة على خدمات الضمان الأخرى ، والخدمات الاستشارية الضريبية .

كما أوضح (CCAB, 2011) بعض الأمثلة للأمور التي يجب على شركات المراجعة الإفصاح عنها في تقرير الشفافية المهنية تتمثل فيما يلي:

- الهيكل التنظيمي لشركة المراجعة.
  - نظام الرقابة علي الجودة بالشركة.
  - عدد ساعات التدريب لأفراد مكاتب المراجعة.
  - الموارد المخصصة والمتاحة للمساعدة على رفع جودة عمليات المراجعة.
  - إيرادات عمليات المراجعة.
  - إيرادات الخدمات الأخرى لنفس الشركات التي تتم مراجعتها بواسطة شركة المراجعة.
  - إيرادات الخدمات الأخرى لشركات أخرى.
- وكما أقرت منظمة IOSCO أن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في تقارير الشفافية من قبل شركات المراجعة يجب أن تتوفر في هذه المعلومات عن شركات المراجعة ما يلي:
- واضحة ومفيدة ومقدمة بتفاصيل كافية وذات مغزى لمستخدمي التقرير.
  - تعكس وضع الشركة الحقيقي ولا تكون مضللة.
  - غير متحيزة وليست موجهة نحو خدمات التسويق أو البيع .
  - موجزة ومحددة للشركة وتجنب إستخدام لغة نمطية .
  - دقيقة وكاملة في الوقت المناسب.
  - متوازنة في توصيل المخرجات
  - توفير معلومات كافية من حيث شرح حدود مؤشرات جودة المراجعة.

بشكل عام ، هناك تبايناً في كيفية امتثال الشركات لمتطلبات الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية ، حيث لا يوجد نص محدد لشروط الإفصاح في شكل معين أو التفاصيل المطلوبة للإفصاح ، وتقتضي متطلبات الإفصاح أن طبيعة ومقدار المعلومات المقدمة يجب أن تختلف وفقاً للظروف الفريدة للشركة ، ويجب الإفصاح بطريقة تساعد مستخدمي تقارير الشفافية على فهم الحوكمة الفعلية

داخل شركة المراجعة ، وينتج عن غياب التوجيهات المحددة للإفصاح إختلافات في نوع وموقع ومحتوى وجودة الإفصاح عبر الشركات.

### ٥/٣ متطلبات نشر تقارير الشفافية:

أقر مجلس معايير المراجعة والتأكيد (IAASB) بدور تقارير الشفافية في تعزيز جودة المراجعة ، حيث أن الغرض من تقارير الشفافية هو تعزيز الثقة في عملية المراجعة من خلال مساعدة أصحاب المصلحة على فهم كيفية قيام شركة مراجعة بأداء عمليات المراجعة وكيفية تدعيم الإدارة لتلك العمليات من خلال توفير ظروف العمل الملائمة وكذلك كافة الموارد المطلوبة لتحقيق مستوى مقبول من الجودة.

في الاتحاد الأوروبي ، كان أول تقرير شفافية إلزامي للشركات العامة في عام ٢٠٠٨. أما تقرير الشفافية كان إلزاميا لجميع شركات مراجعة الحسابات في أستراليا كان في عام ٢٠١٣. وكان تقرير الشفافية الإلزامي لجميع شركات مراجعة الحسابات في اليابان في عام ٢٠٠٨. في كندا والولايات المتحدة الأمريكية ليست هناك متطلبات إلزامية لنشر تقارير الشفافية ، ولكن CPAB يشرف على المراجعين الكنديين ويتطلب من شركات المراجعة إعداد تقارير مراقبة الجودة غير العامة.

وفي عام ٢٠١٤ ، كانت متطلبات الاتحاد الأوروبي (EU) لإعداد تقارير الشفافية عن طريق إمتثال الشركات للأئحة رقم ٥٣٧/٢٠١٤ بشأن متطلبات محددة فيما يتعلق المراجعة القانونية للكيانات ذات المصلحة العامة (البرلمان الأوروبي والمجلس الأوروبي ، ٢٠١٤ ، المادة ١٣). وفقا لهذه المادة ، فإن المراجع القانوني أو مراجع الحسابات للشركة الذى ينفذ عمليات المراجعة القانونية للكيانات ذات المصلحة العامة يجب أن يعلن تقرير سنوي للشفافية بعد مرور أربعة أشهر على انتهاء كل عام مالي . وينشر تقرير الشفافية على الموقع الإلكتروني لمراجع الحسابات أو شركة المراجعة وتظل متاحة على الموقع الإلكتروني لمدة خمسة سنوات على الأقل من يوم نشرها على الموقع. كما يجب على الشركات أن تبلغ السلطات المختصة بأنه قد تم نشر تقرير الشفافية على الموقع الإلكتروني للمراجع القانوني أو شركة المراجعة ، وأنه قد تم تحديثه.

ولا تقل أهمية إعداد ونشر تقارير شفافية المراجعة في مصر عن أهميتها في باقي دول العالم، ولكن يجب إلزام منشآت المراجعة في مصر بإعداد ونشر تقارير الشفافية، حيث أن سوق رأس المال في مصر في حاجة إلي الحد من التباين الكبير في عدم تماثل المعلومات، وذلك عن طريق المزيد من الإفصاح والشفافية، وتمثل تقارير شفافية المراجعة عنصراً داعماً يساعد علي زيادة ثقة المستخدمين لمعلومات التقارير المالية في هذه المعلومات، كما يوضح لهم كيف توصلت منشآت المراجعة إلي إصدار آرائهم المهنية في هذه التقارير المالية. وكما أنها ستساعد علي تطبيق معايير الجودة المهنية داخل منشآت المراجعة، ومن ثم يمكن القول أن منشآت المراجعة في مصر بحاجة ماسة لمثل هذه التقارير التي تساعد علي تطوير أدائها بصورة مستمرة.

### ٦/٣ العوامل المؤثرة على شكل تقارير الشفافية المهنية:

هناك العديد من العوامل التي تؤثر على شكل تقارير الشفافية المهنية يمكن عرضها على النحو التالي : (Yi, et) al., 2015)

- **المستوى العام للإفصاح :** على الرغم من وجود الحد الأدنى من متطلبات الإفصاح ، فإن تقارير الشفافية المنشورة هي مزيج من الإفصاحات الإلزامية والإختيارية. وتنص اللائحة على الحد الأدنى من وجود أنواع معينة من المعلومات العامة (أي وصف لهيكل الحوكمة الداخلية في الشركات) وتترك لشركات المراجعة سلطة تقديرية كبيرة في إعداد التقارير. يسمح هذا لشركات المراجعة باختيار مدى ومستوى التفاصيل التي يرغبون في الإفصاح عنها. ونتيجة لعدم وجود توجيهات محددة بشأن صياغة تقرير الشفافية ، يمكن لبعض شركات مراجعة الحسابات إصدار تقارير "نموذجية" دون تقديم صفات إعلامية متزايدة لحوكمتها الداخلية.
- **الهيكل القانوني وهيكل الملكية :** تستخدم شركات مراجعة الحسابات مجموعة من الهياكل القانونية المختلفة . أحد الأمثلة على ذلك هو اعتماد بندين قانونيين مختلفين ، هما الشراكة والشركة. ويرى (Van Lent ,1999) بأن هيكل الشراكة هو الهيكل الإداري الأكثر كفاءة في سوق مراجعة الحسابات بسبب الإدارة الأفضل لاسم العلامة التجارية ورأس المال البشري ، ويجد أن خصائص الشراكة سيتم الاحتفاظ بها إلى حد كبير حتى عندما تتغير شركة مراجعة من شراكة الهيكل القانوني للهيكل القانوني للشركات. ومع ذلك ، فإن القوانين الأسترالية قد تعرض الشراكة. وعلاوة على ذلك ، فإن هاتين الصيغتين القانونيتين قد تعرض الشراكة إلى مستويات مختلفة من مخاطر التفاضل وقد يؤديان إلى مزايا ومساوئ أخرى لحوكمة إدارة مراجعة الحسابات. ولذلك ، فإن النظر في العوامل التي تؤثر على اختيار الأشكال القانونية وآثار هذه الخيارات على جودة المراجعة سيكون موضع اهتمام لكل من الممارسين والباحثين.
- **العلاقة الوثيقة بين أعضاء شركات المراجعة :** بالنظر إلى العلاقة الوثيقة بين أعضاء الشركات في عمليات المراجعة المختلفة ، يمكن بيان ما إذا كان هذا التقارب سيؤثر على جودة المراجعة وشكل تقارير الشفافية المهنية ، وعلى وجه الخصوص ، ما إذا كانت جودة المراجعة متناسقة عبر مختلف أعضاء شركة مراجعة الحسابات. وعلى الرغم من أنه من المفترض أن تمتلك أعضاء الشركات نفس شبكة شركة المراجعة العالمية ونفس الرؤية والسياسات وتنتج عمليات مراجعة ذات جودة ثابتة عبر الشبكة ، إلا أن الأبحاث السابقة تظهر تناقضاً محتملاً في الجودة بين مختلف أعضاء شركات المراجعة . على سبيل المثال، (Carson,2011) وجدت أن المراجعين الذين هم أعضاء في شبكات شركات المراجعة العالمية لديهم سلوك تقارير أكثر تناسقاً فيما يتعلق بتعديلات الاستمرارية من أولئك الذين لا ينتمون إلى شبكات شركات المراجعة العالمية.
- **حوكمة مراجعة الحسابات :** هناك القليل من الأبحاث حول حوكمة إدارة مراجعة الحسابات وكيفية تأثيرها على سلوك وأداء المراجع ، وذلك لأن المعلومات لم تكن متاحة من قبل للجمهور

قبل تقديم تقارير الشفافية. في مجال أبحاث حوكمة الشركات ، إكتشفت الدراسات القائمة تأثير هياكل الحوكمة المختلفة على أداء الشركات . ويوجد أنواع مختلفة من هياكل حوكمة إدارة مراجعة الحسابات (على سبيل المثال ، تنوع المجالس ، وحجم مجلس الإدارة ، واجتهاد مجلس الإدارة ، واستقلال مجلس الإدارة ، وتشكيل فريق الإدارة ، وحجم فريق الإدارة ، واجتهاد فريق الإدارة ووجود لجان المجالس الفرعية) .

- **نظام ضبط الجودة الداخلي** : هناك مجالان رئيسيان يتعلقان بأنظمة ضبط الجودة الداخلية لدى شركات المراجعة هما قبول العميل واستمراريته، وأداء المشاركة ومراقبتها، وتوفير تقارير الشفافية معلومات عن كيفية تأثير أنظمة قبول واستمرارية العميل المختلفة على قرارات اكتساب العميل والاحتفاظ به ، وفيما يتعلق بأداء المشاركة ومراقبتها ، تشير الأبحاث القائمة إلى أن مراجعة الجودة تقلل من مخاطر عملية المراجعة من خلال مجموعة متنوعة من الوسائل .
- **فاعلية أداء شركات المراجعة** : أحد الاختلافات الهامة التي تم تحديدها في تقارير الشفافية هو أن الشركات التي تقدم بيانات تتعلق بفاعلية نظامها الداخلي لمراقبة الجودة ، فإن بعضها يحتوي على البيانات التي وقعها قادة الشركات في حين أن البعض الآخر لا يفعل ذلك.
- **التعليم المهني المستمر** : على الرغم من أنه غير معروف ما إذا كان وقت الدراسة يؤثر على أداء المشاركة في الممارسة . ويُطلب من شركات المراجعة الإفصاح في تقارير الشفافية عن مقدار الوقت وطبيعة التعليم المستمر أو المهني الآخر الذي تظهر به فرق المراجعة لتمكين الباحثين من النظر فيما إذا كان التعليم المهني المستمر مرتبطاً بتحسين الأداء الفردي أو الجماعي.

### ٧/٣ الانتقادات الموجهة لتقرير الشفافية:

بدأت العديد من المحاولات لإعداد ونشر التقارير التي تمكن أصحاب المصالح من الحكم على جودة عمليات المراجعة في شركات المراجعة المختلفة منذ وقت مبكر ، إلا أن إعداد تقرير الشفافية المهنية ادي إلى العديد من الانتقادات منها ما يلي: ( PCAOB, 2010 : Jean,et al., 2008: Rose and caserio, 2014 )

- ١ . لا يوجد نمط موحد يلتزم به عند الإعداد من قبل شركات المحاسبة والمراجعة مثل تقرير المراجعة، لذلك هناك اختلاف في محتويات التقرير وطريقة العرض.
- ٢ . عدم وجود آلية واضحة لتحديد نقاط ومحاور التركيز بتقارير الشفافية لم يتم تحديدها وفقاً لإحتياجات المستخدمين الموجه إليهم تلك التقارير ، مما يعني أن فعاليتها تلك التقارير في الوفاء بالإحتياجات المعلوماتية للمستخدمين المعنيين تظل محل شك ، وذلك لعدم تحقيق إحتياجات تلك التقارير للأهداف منها.
- ٣ . تحتوي هذه التقارير على الكثير من الإفصاح الاختياري ، فهو يحتوي في غالبيته على معلومات عامة وغير محددة، ولا يحتوي التقرير على معلومات مالية تفصيلية مما دعي كثير

من الشركات غير الملزمة بنشر التقرير. فقد سارعت كبرى شركات المحاسبة والمراجعة إلى نشر تقرير الشفافية المهنية قبل الإلزام بها في العديد من دول العالم، ( Bedard et al., 2010).

٤. يمثل تحدى لشركات المراجعة الصغيرة والمتوسطة لأنه يعزز من تركيز سوق خدمات المراجعة في يد مكاتب المراجعة الكبرى فمن الأسباب التي قد تمنع شركات مراجعة الحسابات من القيام بذلك تشمل ارتفاع تكاليف إنتاج المعلومات وتكاليف الإفصاح عن الملكية. وسوف تختار شركات المراجعة الإفصاح في الوقت الذي تفوق الفوائد التكاليف. هذا من شأنه أن يفسر أسباب مسارعة شركات المراجعة الأربعة الكبار إلى نشر هذه التقارير عن طريق الإفصاح الاختياري. (سالم ، ٢٠١٧ ، ص ١٥).

٥. إن هذه التقارير تعرض ما يجب أن يكون من قواعد الحوكمة داخل مكاتب المراجعة وليس المطبق فعلا.

٦. أن تقرير الشفافية قد يصبح وثيقة "نموذجية" document "boilerplate" وبالتالي يفترق إلى معلومات قيمة للمستخدمين من أصحاب المصالح information value to users في السنوات المقبلة.

من خلال ما سبق يمكن القول أنه على الرغم من أن تقرير الشفافية المهنية السنوية تعزز من ثقة المجتمع في مهنة المراجعة وهو بالتأكيد خطوه تجاه حوكمه شركات المراجعة، إلا أن هذه التقارير في شكلها الحالي تصب بشكل أساسي في مصلحة شركات المراجعة الكبيرة من خلال احتوائها في الباطن على دعابة لمثل هذه الشركات، فتقارير الشفافية المهنية من الممكن ان تكون مجرد تقارير معيارية لا تعبر عن واقع الممارسات الفعلية القائمة في شركات المراجعة خاصة في ظل عدم وجود مراجعة أو فحص لهذه التقارير من جهات مستقلة مما يجعلها وسيلة دعائية لكبرى الشركات في مجال المراجعة دون اهتمام بتمكين المستثمرين وأصحاب المصالح الآخرين من تقييم جوده المراجعة المقدمة.

### ٨/٣ ماهية فجوة التوقعات في المراجعة :

تظهر فجوة التوقعات عندما يوجد إختلاف فيما يتوقع أصحاب المصالح من مراقبي الحسابات فيما يتعلق بالمهام والمسئوليات التي يقوم بها مراقبي الحسابات وكذلك المعلومات التي تصل من خلال تقارير مراقبي الحسابات ، وتعتبر فجوة التوقعات مصدر قلق كبير لكل الأطراف المستفيدة من مهنة المحاسبة والمراجعة.

ويعرف (الذنيبات ، ٢٠١٠ ، ص ١٢٥) فجوة التوقعات بأنها الإختلاف أو التباين بين ما تنص عليه معايير المراجعة فيما يتعلق بمهمة مراقب الحسابات وبين توقعات مستخدمي البيانات المالية إزاء ما يقدمه مراقب الحسابات ، كما عرفها ايضاً بأنها الفجوة بين الواقع والمتوقع ويقصد بالواقع هو واقع مهنة المراجعة ، أما المتوقع فيقصد به ما يتوقعه المستخدمون من مراقب الحسابات.

ويشير تعريف فجوة التوقعات في المراجعة حسب ما ورد في دراسة ( Adeyemi and Uadiale,2011,p74) إلى أن الجمهور يتوقع من مراقبي الحسابات تقديم معلومات معينة ، والتي تختلف عما يتوقع مراقبي الحسابات أنفسهم ، وبعبارة أخرى غير راضين عن المعلومات المرسله من قبل مراقب الحسابات من خلال تقارير مراقب الحسابات هذا أدى إلى زيادة التفاضل والنقد ضد مراقبي الحسابات ، مما لا يدع مجالاً للشك أن يواجه مراقبي الحسابات المسؤولية القانونية وكذلك أزمة مصداقية .

و عرف (نخال ، ٢٠١٨ ، ص ٢٩٤) فجوة التوقعات في المراجعة بأنها الإنحراف الناتج عن إختلاف توقعات الجمهور بشأن مهام وواجبات ومسئوليات مراقب الحسابات وما يقوم به مراقب الحسابات طبقاً للمعايير والقوانين واللوائح المنظمة لعمل المهنة.

وأضاف (مطوع ، ٢٠٢٠ ، ص ١٩ ) إلى أن فجوة التوقعات تشير إلى حالة عدم الرضا من جانب أصحاب المصالح عما يقدمه مراقب الحسابات ، فهذه الفجوة يرجع جزء منها إلى إرتفاع توقعات مستخدمى التقارير والقوائم المالية عن الأداء الذي يقوم به مراقب الحسابات ، ويرجع ذلك إلى عدم فهم دور مراقب الحسابات والقيود المفروضة عليه عند أداء عملية المراجعة.

ومن خلال ماسبق يمكن للباحثون القول أن مفهوم فجوة التوقعات أصبح مألوف في مجال المراجعة ويتم إستخدامه على نطاق واسع إلا انه لا يوجد إتفاق على مفهوم محدد لها ، فالبعض يستخدمها للإشارة إلى التباين في الأداء المهني لعملية المراجعة عما هو متوقع ، بينما يستخدمها آخري للتعبير عن الإختلاف بين مراقب الحسابات والمجتمع حول تفسير القوانين والمعايير المحددة لمسئوليات ومهام مراقب الحسابات ، وأخيراً يستخدمها البعض في التعبير عن الإختلافات بين مراقب الحسابات والمجتمع في فهم الهدف من عملية المراجعة (صالح ، ٢٠٠٢ ، ص ١١٨) .

### ٩/٣ المعلومات التي يحتويها تقرير الشفافية المهنية :

نتيجة لما توصلت إليه الدراسات السابقة من قصور المحتوى المعلوماتى لتقارير الشفافية المهنية، كان هناك عدد من الإقتراحات لزيادة المحتوى المعلوماتى لتقارير الشفافية المهنية لخدمة أصحاب المصالح وبالتالي تضيق فجوة التوقعات تتمثل فيما يلى: ( Fu, 2016 : CPAB, 2015, pp.880-885 )

١. بيان بشأن شركة المراجعة وممارسات استقلالية مراقبي الحسابات والتأكيد على أنه تم إجراء مراجعة داخلية للامتثال للاستقلالية.
٢. وصف لنظام مراقبة الجودة الداخلية لشركة المراجعة ووجود بيان صادر عن هيئة إدارية أو تنظيمية على فعالية تسيير أعمال شركة المراجعة باستقلالية وحياد. وكذلك شرح أنظمتها للرقابة الداخلية بما في ذلك معايير مراقبة الجودة الداخلية ، ومدى إعتداد أنظمة الرقابة الداخلية لدى الشركات على مراقبة الجودة المنصوص عليها في المعيار الدولي لمراقبة الجودة رقم ١ .

٣. قائمة بالشركات المقيدة في البورصة التي تم إجراء عملية المراجعة لها والتي نفذت خلال السنة المالية السابقة.
٤. الإفصاح عن كيفية إدارة عملية الجودة في شركات المراجعة ، وتتضمن عملية إدارة الجودة: تحديد المخاطر لتحقيق أهداف الجودة ، وتصميم وتنفيذ الاستجابات لمخاطر الجودة المقدرة ، ومراقبة تصميم السياسات والإجراءات وفعاليتها التشغيلية من خلال استخدام أنشطة المراقبة المتكاملة للعملية مثل التأكيد في الوقت الحقيقي وكذلك مؤشرات جودة خدمات التأكيد المناسبة. وكذلك التحسين المستمر لنظام إدارة الجودة عندما يتم تحديد مجالات التحسين من خلال إجراء تحليلات الأسباب الجذرية وتنفيذ الإجراءات العلاجية. وأخيراً إنشاء إطار للتقدير والمسائلة مرتبط بالجودة لاستخدامه في عمليات التقييم والمكافآت وقرارات التقدم الوظيفي.
٥. بيان حول السياسة المتبعة من قبل شركة المراجعة فيما يتعلق بالتعليم المستمر للمراجعين المعتمدين. ويشمل معلومات برنامج التعليم المستمر التي يجب الإفصاح عنها في : منهجية المراجعة ومعايير المراجعة المتعلقة بالتدريب لجميع الموظفين. وكيفية تصميم جلسات التدريب في الصفوف التدريبية والحصول عليها عن بُعد لتلبية احتياجات مراقبي الحسابات في مختلف الدرجات ، وكذلك التدريب الفني على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لصغار مراقبي الحسابات والتدريب الفني على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمدراء وما فوق، وكذلك معلومات عن مهارات إدارة الارتباط بما في ذلك الفحص والتدريب لمراقبي الحسابات ذوي الخبرة.
٦. المعلومات والبيانات المالية الشاملة التي تظهر أهمية شركة المراجعة وحجم شركة المراجعة في السوق ، مثل مجموع حجم الأعمال مقسمة إلى أتعاب المراجعة القانونية السنوية والحسابات الموحدة وأتعاب تقديم مراقب الحسابات للخدمات الضريبية والخدمات الاستشارية وغيرها من الخدمات غير المتعلقة بمراجعة الحسابات.
٧. معلومات عن رأس المال البشري وتشمل التأهيل Competency والخبرة Experience والتدريب والتخصص الصناعي وأخلاقيات وقيم القائمين بتقديم خدمة المراجعة. حيث أن الإفصاح عن خصائص رأس المال البشري يكشف للمستخدمين عن مدى التزام شركة المراجعة وقدرتها على بناء والمحافظة على رأس مال بشري يستطيع التعامل مع القضايا المحاسبية ومواجهة مواقف المراجعة مختلفة التعقيد بما يسمح بتوقع تقديم خدمة مراجعة ذات جودة عالية.
٨. إفصاح شركات المراجعة عن مدى إستعانتها بمتخصصين (خبراء في غير العمل المحاسبي) ، حيث قد تلجأ شركة المراجعة إلى خبراء متخصصين من خارج الشركة استجابة لحاجة بعض مهام المراجعة من الخبرة المتخصصة، مثل حاجتها لخبير تقييم أصول، أو خبير جرد مخزون ذو مواصفات خاصة (كمخزون شركات) عملاء ، أو خبير

في تكنولوجيا المعلومات. ومن المتوقع، أن يؤثر طلب المنشأة لمتخصصين إيجابياً على جودة المراجعة ومن ثم تضييق فجوة التوقعات.

### ١٠/٣ أثر إعداد ونشر تقرير الشفافية المهنية علي تضييق فجوة التوقعات في المراجعة:

تعتبر التقارير المالية الموثوقة ضرورية لسوق رأس مال يعمل بشكل جيد ، ويلعب مراقبو الحسابات الدور الهام في ضمان مصداقية التقارير المالية من أجل مساعدة مستخدمي التقارير المالية في إتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية المتعلقة بالوحدة الاقتصادية التي تفصح عن تقاريرها المالية (ASIC 2013). وثمّن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في تقارير الشفافية من التركيز على مدخلات وعمليات المراجعة كمؤشرات بديلة لجودة المراجعة مقارنة بمؤشرات المخرجات التقليدية باستخدام البيانات المتاحة للعامة والمتولدة من خلال عملية المراجعة ( DeFond and Zhang, 2014).

ويتمثل دور مراقب الحسابات في تقليل عدم التماثل في المعلومات بين الإدارة والمستثمرين، فإذا لم تتم مراقبة ومساءلة الإدارة بشكل مناسب فإن ذلك قد يؤدي إلى خسارة في قيمة المنشأة أو انهيارها، ويتمثل دور شركات المراجعة في تأكيد مدي صدق وعدالة المعلومات المقدمة، مما يؤثر على مصداقية هذه المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية.

ومن أجل زيادة ثقة المستثمر في التقارير المالية، فإن شركات المراجعة تقدم الإفصاح عن الكيفية والإمكانات والسياسات والإجراءات المتبعة للوصول إلى إبداء هذه الآراء في تلك التقارير المالية، وذلك من خلال تقرير شفافية المراجعة. كما أن تقارير شفافية المراجعة تمثل حافزاً لشركات المراجعة علي زيادة جودة أداء العمليات. ويساعد المستثمرين الحاليين والمحتملين على فهم نقاط القوة Strengths ونقاط الضعف Weaknesses لدي منشأة المراجعة.

ولقد عاد تأكيد المنظمات المهنية على جودة المراجعة وآليات تدعيمها مع الأزمات المالية وأزمة الثقة التي شهدتها مهنة المراجعة في الأونة الأخيرة . وتعد الشفافية المهنية إحدى الآليات المعاصرة لتدعيم جودة المراجعة، والتي تعني بإظهار مدى التزام شركات المراجعة بالمعايير والممارسات المهنية ومتطلبات الحوكمة المقررة . وتكتسب آلية الشفافية المهنية أهميتها بكونها آلية دعم داخلية (من قبل منشأة المراجعة) لجودة المراجعة . ويعد تقرير الشفافية المهنية بمحتواه وسيلة تحقيق شفافية المراجعة ، ومن المتوقع، أن تخلق تقارير الشفافية ضغطاً على شركات المراجعة بشأن تحقيق جودة المراجعة. ويولد تحقيق شركات المراجعة لمستوى عالي من جودة المراجعة الرغبة في إعلام سوق خدمة المراجعة بها من خلال تقرير شفافية المراجعة، بما يحمله من تأثير إيجابي على حصتها السوقية (Rosa and Caserio 2014) ، كما قد يتحسن الإفصاح ويصبح أكثر تكاملاً مع استمرارية تبنى شركات المراجعة تحقيق الشفافية في ظل الحوار الدائم بين شركة المراجعة وأصحاب الحقوق والمصالح بها (CCAB 2011, 20)

إذ يري (Jean, et al., 2010) أن تقارير شفافية المراجعة قد يعمل على تحسين جودة المراجعة، فإن (Marko, 2014) يري أنه من الصعب تقييم جودة المراجعة من خلال تقرير الشفافية المهنية فقط، لذلك فإن الإفصاح عن المزيد من المعلومات ليس ضماناً على أن السلوك المهني

سيتحسن، ومع ذلك فإن الإفصاحات الإضافية قد توفر معلومات مناسبة للمستثمرين ولجان المراجعة والهيئات المهنية وأصحاب المصالح الآخرين عند تقييم جودة مراجعة منشآت المراجعة وكذلك تضيق فجوة التوقعات.

ويري (Jean, et al., 2010) أن شركات المراجعة تقوم بإعداد والإفصاح عن الأمور التي تساعد المنشأة في الحفاظ على عملاتها أو اجتذاب عملاء جدد، وعادة ما تقوم لجان الجودة الداخلية الخاصة بشركات المراجعة بإعداد ونشر تقارير الشفافية وكذلك الرقابة على القضايا المهنية والتقنية، وتهتم شركات المراجعة بنشر هذه التقارير خاصة إذا كانت المنشآت لديها جودة مراجعة ذات مستوى مرتفع، فدوافع الإفصاح تزداد كلما كانت الشركات لديها من الأساليب والسياسات والتقنيات ما يجعلها تحقق مستويات عالية من جودة العمليات.

وقد تؤدي الشفافية أيضاً إلى تحسين توافر خدمات المراجعة، وذلك عن طريق تحديد المشاكل المحتملة واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المحدد وبالتالي تعزيز جودة المراجعة وضمان استمرارية تقديم خدمات المراجعة، كما تساعد تقارير الشفافية في إعطاء تأكيد أساسي بأن المنشآت لديها درجة من المساءلة الداخلية، وتخلق فرصاً لمنشآت المراجعة في أن تكون مبتكرة، ولديها دوافع لإجراء التحسينات والتنافس على رفع مستوى جودة عمليات المراجعة المقدمة. (CCAB, 2011)

وقد قامت دراسة (Chen et al. 2014) بتحليل مدى تأثير المعلومات المفصّل عنها بشأن دقة الرأى المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة وكفاءة الاستثمار. ولقد كشفت الدراسة عن أن أثر شفافية المراجعة على كفاءة الاستثمار يعتمد على القيمة المعلوماتية لرأى المراجعة، وبما يسمح للإفصاح بتحسين كفاءة الاستثمار، ارتباطاً بتكلفة جودة المراجعة. ولقد اشارت الدراسة إلى أن أثر شفافية المراجعة على كفاءة الاستثمار يعتمد على جودة التقرير المالي.

ويقر مجلس معايير المراجعة والتأكيد المهني (IAASB) بدور تقارير الشفافية تلعب دوراً في تحسين جودة المراجعة. ويعتقد IAASB أن تقرير الشفافية المهنية يجب أن تعزز فهم الطلب ومتطلبات شفافية التقارير حول العالم وكيف يستخدمها المستثمرون وغيرهم، ويتمثل الغرض من تقارير الشفافية في تعزيز ثقة أكبر في عملية المراجعة من خلال مساعدة أصحاب المصلحة في فهم كيفية عمل شركة المراجعة وتدعم الإدارة والعمليات أداء رقابة عالية الجودة.

وتشير نتائج الدراسات السابقة إلى أن قيمة تقارير الشفافية المهنية بحالتها الراهنة بشأن جودة المراجعة محل تساؤل واعتبار. حيث لم تثبت الدراسات السابقة في الفكر المحاسبى صحة الافتراض بأن تقارير الشفافية المهنية تكشف عن جودة الخدمات المهنية المقدمة من قبل شركات المراجعة، وعلى رأسها خدمة المراجعة، وبما يسمح لمستخدميها من تقييم الجودة. وهذا الأمر قد يشير إلى قصور المحتوى المعلوماتي لتقارير الشفافية المهنية في الكشف عن جودة خدمة المراجعة المقدمة، وحاجته إلى محتوى معلوماتي إضافي لتحقيق قيمة بشأن جودة المراجعة وتضييق فجوة التوقعات. وهو ما قد يطرح قضية تحسين المحتوى المعلوماتي لتقارير الشفافية المهنية من خلال البحث عن ماهية المعلومات (المحتوى المعلوماتي) اللازم والذي يمكن إضافته لتقرير الشفافية بما

يسهم في دعم قيمته لغرض الكشف عن جودة المراجعة. ومدى تأثيرها على قرارات بعض أصحاب الحقوق والمصالح، خاصة المستثمرين.

وفي ضوء ما تقدم يمكن تطوير الفرض الرئيسي للبحث على النحو التالي :

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة التوقعات في المراجعة.

١١/٣ تطوير الفروض الفرعية:

قامت جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين ( ACCA) The Association of Chartered Certified Accountants (2019) بتقسيم فجوة التوقعات وفقاً لمتطلبات التعامل معها للحد من إتساعها أو محاولة تدنيها ، حيث تختلف آليات التعامل مع كل مكون من تلك الفجوة وفقاً لإمكانية التحكم فيها سواء بواسطة مراقب الحسابات أو عن طريق الجهات التنظيمية ، يمكن عرض هذا التقسيم على النحو التالي: (مطاوع ، ٢٠٢٠، ص ص ٢٣-٢٤)

• **أولاً: فجوة المعرفة knowledge Gap** : وتتمثل تلك الفجوة في الفرق بين ما يعتقد المستفيدين من عملية المراجعة عن مراقب الحسابات وواجباته ومهامه وبين ما يقدمه مراقب الحسابات بالفعل ، ويطلق عليها أيضاً فجوة سوء الفهم لدور مراقب الحسابات والتي تكون في العديد من القضايا مثل منع حالات الإفلاس في الشركات ، وعدم فهم القيود المفروضة على مراقب الحسابات عند قيامه بعملية المراجعة ويمكن الحد من هذه الفجوة من خلال تطوير أداء مراقبي الحسابات وتنمية وعي مستخدمي القوائم والتقارير المالية . ويمكن إيضاح تأثير الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة المعرفة من خلال ما يلي :

- يوفر تقرير الشفافية المهنية معلومات تؤدي لزيادة وعي المستخدمين حول النتائج المتوقعة والدور المرتقب للمراجع، والقيمة المضافة من قبل مكتب المراجعة ومن ثم تضيق فجوة المعرفة في المراجعة.

- يوفر تقرير الشفافية المهنية معلومات عن التقنيات المختلفة المستخدمة، ومدى احترام سرية المعلومات التي تم الحصول عليها نتيجة للعلاقات المهنية والتجارية مما يؤدي إلى تضيق فجوة المعرفة في المراجعة.

وفي ضوء ما تقدم يمكن تطوير الفرض الفرعي الاول على النحو التالي :

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة المعرفة في المراجعة.

• **فجوة الأداء Performance Gap** : وتشير هذه الفجوة إلى مجالات عدم الإلتزام من جانب مراقب الحسابات بمتطلبات معايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة ، ويشار إليها بالقصور في أداء مراقبي الحسابات ، وكذلك وجود إختلافات وتضارب بين المعايير والقوانين المنظمة للمهنة مما

يساهم في تكوين هذه الفجوة. ويمكن إيضاح تأثير الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة الأداء من خلال ما يلي :

- يؤدي الإفصاح عن تطبيق معايير ضمان الجودة بمنشأة المراجعة ضمن تقرير الشفافية إلى تضيق فجوة الأداء في المراجعة.
- يؤدي الإفصاح بتقرير الشفافية عن مدى الإلتزام بإطار السياسات وإجراءات فحص ممارسات الاستقلال، والتقييم الدوري للاستقلال وتعارض المصالح إلى تضيق فجوة الأداء في المراجعة.
- يؤدي توفير وصف لإطار نظام رقابة الجودة الداخلية وأنه أعد طبقاً لمعايير المراجعة المقررة، وكذلك وصف لإطار نظام رقابة الجودة الداخلية طبقاً للمعايير إلى تضيق فجوة الأداء في المراجعة.
- توفر تقارير الشفافية المهنية معلومات عن الدليل السلوكي لضمان رقابة الجودة الداخلية، ومعلومات عن توثيق نظام رقابة الجودة الداخلية مما يساعد على تضيق فجوة الأداء في المراجعة.

وفي ضوء ما تقدم يمكن تطوير الفرع الثاني على النحو التالي :

لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة الاداء في المراجعة.

• **فجوة التطوير Evolution Gap** : تحدث هذه الفجوة عندما توجد حاجة إلى تطوير معايير المراجعة والقوانين المنظمة للمهنة ، ولا يتم الإستجابة إلى الحاجة إلى التطوير ، وهذا يتطلب الأخذ بعين الإعتبار التطورات في متطلبات مستخدمي القوائم والتقارير المالية والتقدم التكنولوجي لكي تستطيع مهنة المراجعة تقديم قيمة مضافة لمستخدميها. ويمكن إيضاح تأثير الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة التطوير من خلال ما يلي :

- يؤدي إفصاح منشآت المراجعة من خلال تقارير الشفافية المهنية على أنها تراعي التقدم التكنولوجي المستمر، وأن تعمل على إستخدام التقنيات التكنولوجية لتطوير الأداء وتضيق فجوة التطوير في المراجعة.
  - تقوم منشآت المراجعة بالإفصاح ضمن تقرير الشفافية المهنية عن التقنيات التكنولوجية التي يتم إستخدامها في مجال المراجعة مما يؤدي إلى تضيق فجوة التطوير في المراجعة.
  - يؤدي الإفصاح بتقرير الشفافية المهنية عن الشهادات المهنية التي يتم بها رفع كفاءات مراجعي المنشأة والتي حصل عليها المراجعين إلى تضيق فجوة التطوير في المراجعة.
- وفي ضوء ما تقدم يمكن تطوير الفرع الثالث على النحو التالي :

## لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة التطوير في المراجعة.

ومن خلال ما سبق يتضح أنه على الرغم من أن تقرير الشفافية المهنية والسنوية تعزز من ثقة المجتمع في مهنة المراجعة وهو بالتأكيد خطوة مفيدة إتجاه حوكمة شركات المحاسبة والمراجعة ، إلا أن هذه التقارير في شكلها الحالي تصب بشكل أساسي في مصلحة شركات المراجعة الكبيرة من خلال إحتوائها على دعاية لمثل هذه الشركات ، فتقارير الشفافية المهنية من الممكن ان تكون مجرد تقارير معيارية تعبر عن ما يجب أن يكون وليس واقع الممارسات الفعلية القائمة في شركات المراجعة في ظل عدم وجود جهة تقوم بمراجعة وفحص هذه التقارير من جهات مستقلة مما يجعلها أحد الوسائل التي تستخدم كدعاية لشركات المراجعة.

### ٤- الدراسة الميدانية :

#### ١/٤ الهدف من الدراسة الميدانية:

تستهدف الدراسة الميدانية اختبار أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة التوقعات في المراجعة، وذلك باستطلاع آراء فئات عينة الدراسة بشأن أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة التوقعات في المراجعة ككل، فضلاً عن التعرف علي آرائهم بشأن أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي التبويبات الفرعية الثلاثة لفجوة التوقعات وهي: فجوة المعرفة، وفجوة الأداء، وفجوة التطوير كل علي حده. ولتحقيق الهدف الرئيسي والأهداف الفرعية للدراسة.

#### ٢/٤ فروض الدراسة الميدانية:

في ضوء مشكلة الدراسة والهدف منها، يمكن صياغة فروض الدراسة في صورتها العدمية، وذلك على النحو التالي:

الفرض الرئيسي للدراسة H0: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة التوقعات في المراجعة.

وينبثق عن هذا الفرض الرئيسي الفروض الفرعية التالية:

H01: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة المعرفة في المراجعة.

H02: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة الأداء في المراجعة.

H03: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة التطوير في المراجعة.

#### ٣/٤ وصف مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

إن إختيار مجتمع وعينة الدراسة يتوقف علي طبيعة مشكلة الدراسة، والهدف منها، والفروض الواجب اختبارها. واستناداً لذلك، فقد قام الباحثون بتحديد مجتمع الدراسة في ثلاث فئات، وهم: مُراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية المتخصصة في مجال المحاسبة والمراجعة، والمديرين الماليين. إذ قام الباحثون بتوزيع عدد من قوائم الاستبيان يدوياً، فضلاً عن تصميم قائمة الاستبيان على موقع جوجل (www.google.com)، مع إتاحة رابط القائمة علي العديد من المواقع الإلكترونية وإرساله إلى العديد من الفئات المستهدفة عبر وسائل التواصل الاجتماعي، وذلك كاستجابة للتدابير الاحترازية التي اتخذتها الحكومة المصرية لمواجهة تفشي فيروس كورونا المستجد أو كوفيد-١٩.

#### ٤/٤ اختبار الصدق والثبات لقائمة الاستبيان:

يقيس اختبار الصدق مدى الاتساق الداخلي لفقرات قائمة الاستبيان أو قوة الارتباط بين فقرات قائمة الاستبيان، بينما يقيس اختبار الثبات مدى إمكانية الحصول علي نفس النتائج إذا أعيد توزيع قائمة الاستبيان علي نفس أفراد عينة الدراسة في نفس الظروف أو يشير إلي مدى استقرار استجابات أو آراء المستقضي منهم وعدم تغيرها بشكل كبير إذا أعيد توزيع نفس القائمة علي نفس الأفراد عدة مرات خلال فترات زمنية مختلفة. وفي هذا الشأن، فقد استخدمت الدراسات السابقة أكثر من طريقة لقياس معامل الصدق والثبات، ولكن تُعد طريقة معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha من أكثر الطرق شيوعاً وقبولاً بين الباحثين لقياس صدق وثبات قوائم الاستبيان. ويتحدد صدق الاستبيان استناداً لنتيجة معامل ألفا كرونباخ، بينما يتحدد ثبات قائمة الاستبيان استناداً للجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ (الطحان، محمود، ٢٠٢٠).

- ويوضح الجدول رقم (١) التالي نتائج التحليل الإحصائي لاختبار ألفا كرونباخ:

جدول رقم (١) : نتائج التحليل الإحصائي لاختبار ألفا كرونباخ

محاوّر قائمة الاستبيان	عدد فقرات الاستبيان	اختبار الصدق معامل ألفا كرونباخ	اختبار الثبات الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ
المحور الأول	١٠	٠,٧٢٣	٠,٨٥٠
المحور الثاني	١٠	٠,٨١٣	٠,٩٠٢
المحور الثالث	١٠	٠,٧٨٦	٠,٨٨٧
قائمة الاستبيان ككل	٣٠	٠,٩٠٥	٠,٩٥١

المصدر: (نتائج التحليل الإحصائي)

أشارت دراسة (Sekaran,2003) إلى أن معامل الصدق والثبات لقوائم الاستبيان يعد مقبول وذو دلالة إحصائية إذا بلغ ٦٠٪ فأكثر، وكلما زادت قيمة المعامل دل ذلك علي توافر مستوى أكبر من الصدق والثبات لقوائم الاستبيان. ويتضح من الجدول رقم (١) السابق أن معامل الصدق للمحور الأول من قائمة الاستبيان يبلغ ٠,٧٢٣، بينما يبلغ معامل الصدق للمحور الثاني ٠,٨١٣، في حين يبلغ معامل الصدق

للمحور الثالث ٠,٧٨٦، ويبلغ معامل الصدق لقائمة الاستبيان ككل ٠,٩٠٥. وتشير تلك النتائج إلى توافر مستوي جيد من الصدق لكل محور من المحاور الثلاثة لقائمة الاستبيان، في الوقت الذي يتوافر فيه مستوي مرتفع من الصدق لقائمة الاستبيان ككل. كما يشير الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ إلى معامل الثبات، حيث يبلغ معامل الثبات للمحور الأول من قائمة الاستبيان ٠,٨٥٠، بينما يبلغ معامل الثبات للمحور الثاني ٠,٩٠٢، في حين يبلغ معامل الثبات للمحور الثالث ٠,٨٨٧، وبناءً عليه، يبلغ معامل الثبات لقائمة الاستبيان ككل ٠,٩٥١. وتشير تلك النتائج إلى توافر مستوى مرتفع من الثبات لقائمة الاستبيان ككل وكذلك لكل محور من محاورها الثلاثة الفرعية. واستناداً للنتائج السابقة، يتضح صدق وثبات قائمة الاستبيان، وصلاحيه البيانات لاختبار فروض الدراسة، وتعميم النتائج على مجتمع الدراسة.

#### ٥/٤ نتائج التحليل الإحصائي:

يعرض الباحثون نتائج اختبارات الفروض، وذلك لكل فرض فرعي من الفروض الفرعية الثلاثة علي حده، حيث يختبر كل محور من محاور قائمة الاستبيان أحد الفروض الفرعية، وذلك بالترتيب على النحو التالي:

#### ٦/٤ نتائج اختبار الفرض الفرعي الأول:

يهدف الفرض الفرعي الأول إلى اختبار أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة المعرفة في المراجعة، حيث تم استطلاع آراء أفراد عينة الدراسة بشأن (١٠) نقاط يرمز لها بالرموز من X1.1 إلى X1.10.

ويوضح الجدول رقم (٢) التالي نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الفرعي الأول، وذلك علي النحو التالي:

جدول رقم (٢) : نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الفرعي الأول

اختبار كاي <sup>٢</sup> chi-square			اختبار فريدمان Friedman Test		المتوسط Mean	بيان
مستوى المعنوية Asymp. sig.	قيمة كاي <sup>٢</sup> Chi square	درجات الحرية df	الترتيب	متوسط الرتب		
معنوية ٠,٠٠٠	٢٠٩,٥	٤	١٠	١٣,٤٧	٣,٨٢	X1.1
معنوية ٠,٠٠٠	٢٠٦,٧	٤	٩	١٣,٨١	٣,٨٨	X1.2
معنوية ٠,٠٠٠	٢٠,٥	٣	٥	١٥,٧٩	٤,١٤	X1.3
معنوية ٠,٠٠٠	١٧٤,٦	٤	٨	١٣,٩٣	٣,٩٠	X1.4
معنوية ٠,٠٠٠	٢١٤,٣	٣	٢	١٦,٨١	٤,٢٢	X1.5
معنوية ٠,٠٠٠	١٦٥,٧	٣	٦	١٥,٦٧	٤,١٣	X1.6
معنوية ٠,٠٠٠	١٤٢,٦	٣	١	١٧,٠٤	٤,٢٤	X1.7
معنوية ٠,٠٠٠	١٣٩,٨	٣	٧	١٥,٣١	٤,٠٥	X1.8

اختبار كا <sup>٢</sup> chi-square		اختبار فريدمان Friedman Test			المتوسط Mean	بيان
مستوى المعنوية Asymp. sig.	قيمة كا <sup>٢</sup> Chi square	درجات الحرية df	الترتيب	متوسط الرتب		
معنوية ٠,٠٠٠	١٨٨,٩	٣	٤	١٥,٨٢	٤,١٤	X1.9
معنوية ٠,٠٠٠	٢٢٥,٤	٤	٣	١٦,٣١	٤,١٤	X1.10

المصدر: (نتائج التحليل الإحصائي)

ويتضح من نتائج الاختبارات الإحصائية الثلاثة ما يلي:

#### أولاً: نتائج التحليل استناداً لمتوسط التكرارات Mean Frequency:

يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٢) السابق ما يلي:

- بالنسبة للفقرة رقم (X1.1)، فقد حصلت علي متوسط تكرارات قدره (٣,٨٢)، وهذا المتوسط يزيد عن (٣,٥) درجة، مما يشير إلي إتفاق أفراد عينة الدراسة بخصوص وجود آليات لتطوير أداء مراقب الحسابات وتضمينها في تقرير الشفافية فإن ذلك يؤدي لتضييق فجوة المعرفة في المراجعة.
- قبول أفراد عينة الدراسة لجميع الفقرات المتعلقة باختبار أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة المعرفة في المراجعة، وذلك لحصول تلك الفقرات علي متوسط تكرارات يتراوح ما بين [٣,٨٢، ٤,٢٤]، وهذه المتوسطات تزيد عن (٣,٥) درجة، مما يشير إلي إتفاق أفراد عينة الدراسة مع نتائج الدراسة النظرية بخصوص أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية في تضييق فجوة المعرفة في المراجعة.

#### ثانياً: نتائج اختبار فريدمان Friedman Test:

يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٢) أهمية الإفصاح عن هذا الاختبار في ترتيب المتغيرات وفقاً للأهمية النسبية لأثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة المعرفة في المراجعة، وذلك علي النحو التالي:

- تُعد الفقرة X1.7 من أهم الآثار الناجمة عن الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية في تضييق فجوة المعرفة في المراجعة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١٧,٠٤). وتشير تلك الفقرة إلي ضرورة توفير تقرير الشفافية المهنية معلومات عن التقنيات المختلفة المستخدمة، ومدى احترام سرية المعلومات التي تم الحصول عليها نتيجة للعلاقات المهنية والتجارية.
- تحتل الفقرة X1.5 الترتيب الثاني من حيث الأهمية عند اختبار أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة المعرفة في المراجعة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١٦,٨١).

وتشير تلك الفقرة إلى ضرورة توفير تقرير الشفافية المهنية معلومات عن وسائل الحفاظ على رفع كفاءة المراجعين والمهارة المهنية.

### ثالثاً: نتائج اختبار كا<sup>2</sup>chi-square:

يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٢) السابق ما يلي:

- أن جميع الفقرات التي أشارت إليها الدراسة النظرية كنتائج للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة المعرفة في المراجعة تعد نتائج معنوية، وذلك لأن قيمة كا<sup>2</sup> المحسوبة للفقرات عند درجات حرية ٤ تتراوح ما بين [١٧٤,٦، ٢٢٥,٤]، وهذه القيم تزيد عن قيمة كا<sup>2</sup> الجدولية التي تبلغ (٣٩,٢) عند درجات حرية ٤ ومستوي معنوية ٠,٠٥ كما هو وارد بالملحق رقم (٢). وأيضاً، فإن قيمة كا<sup>2</sup> المحسوبة لباقي الفقرات عند درجات حرية ٣ تتراوح ما بين [٢١٤,٣، ١٣٩,٨]، وهذه القيم تزيد عن قيمة كا<sup>2</sup> الجدولية التي تبلغ (٤٩) عند درجات حرية ٣ ومستوي معنوية ٠,٠٥ كما هو وارد بالملحق رقم (٢). وتشير هذه النتائج إلي وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة المعرفة في المراجعة.
- يبلغ مستوي الدلالة المحسوب لجميع الفقرات (٠,٠٠٠)، وهذا المستوي يقل عن مستوي المعنوية المقبول (٠,٠٥)، الأمر الذي يعزز من صحة النتيجة السابقة بشأن إتفاق أفراد عينة الدراسة بخصوص وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة المعرفة في المراجعة.

وبناءً عليه، واستناداً لنتائج الإختبارات الإحصائية الثلاثة السابقة يمكن رفض الفرض العدمي الفرعي الأول القائل بأنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة المعرفة في المراجعة"، الأمر الذي يشير إلي قبول الفرض البديل بوجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة المعرفة في المراجعة.

### ٧/٤ نتائج اختبار الفرض الفرعي الثاني:

يهدف الفرض الفرعي الثاني إلي اختبار أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة الأداء في المراجعة، حيث تم استطلاع آراء أفراد عينة الدراسة بشأن (١٠) نقاط يرمز لها بالرموز من X2.1 إلي X2.10. ويوضح الجدول رقم (٣) التالي نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الفرعي الثاني، وذلك علي النحو التالي:

جدول رقم (٣) : نتائج التحليل الاحصائي لبيانات الفرض الفرعي الثاني

اختبار كا <sup>2</sup> chi-square		اختبار فريدمان Friedman Test			المتوسط Mean	بيان
مستوى المعنوية Asymp. sig.	قيمة كا <sup>2</sup> square	درجات الحرية df	الترتيب	متوسط الرتب		
معنوية ٠,٠٠٠	٢٨٣	٣	٩	١٤,١٧	٤,٠٢	X2.1
معنوية ٠,٠٠٠	١٢٣,٥	٣	١٠	١٣,٥٩	٣,٨٩	X2.2
معنوية ٠,٠٠٠	١٦٩,٣	٣	٥	١٥,٦٧	٤,١٣	X2.3
معنوية ٠,٠٠٠	٨٣,٦٤	٢	٢	١٦,٣	٤,١٨	X2.4
معنوية ٠,٠٠٠	١٦٤,٩	٣	٦	١٥,٥٢	٤,٠٩	X2.5
معنوية ٠,٠٠٠	١٣٨	٣	٨	١٤,٣٧	٣,٩٦	X2.6
معنوية ٠,٠٠٠	٢٠٧	٣	٧	١٥,٣٣	٤,٠٨	X2.7
معنوية ٠,٠٠٠	١٧٣,٤	٣	٣	١٦,٢٧	٤,١٨	X2.8
معنوية ٠,٠٠٠	١٥٨,٨	٣	١	١٧,٠٢	٤,٢٢	X2.9
معنوية ٠,٠٠٠	١٦٢,٧	٣	٤	١٥,٨	٤,١٢	X2.10

المصدر: (نتائج التحليل الإحصائي)

ويتضح من نتائج الاختبارات الإحصائية الثلاثة ما يلي:

#### أولاً: نتائج التحليل استناداً لمتوسط التكرارات Mean Frequency:

يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٣) السابق ما يلي:

- بالنسبة للفقرة رقم (X2.1)، فقد حصلت علي متوسط تكرارات قدره (٤,٠٢)، وهذا المتوسط يزيد عن (٣,٥) درجة، مما يشير إلي إتفاق أفراد عينة الدراسة بشأن ضرورة أن توفر تقارير الشفافية المهنية معلومات عن إطار بمعايير فحص رقابة جودة المهام.
- قبول أفراد عينة الدراسة لجميع الفقرات المتعلقة باختبار أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة الأداء في المراجعة، وذلك لحصول تلك الفقرات علي متوسط تكرارات يتراوح ما بين [٣,٨٩، ٤,٢٢]، وهذه المتوسطات تزيد عن (٣,٥) درجة، مما يشير إلي إتفاق أفراد عينة الدراسة مع نتائج الدراسة النظرية بخصوص أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية في تضييق فجوة الأداء في المراجعة.

#### ثانياً: نتائج اختبار فريدمان Friedman Test:

يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٣) أهمية الإفصاح عن هذا الاختبار في ترتيب المتغيرات وفقاً للأهمية النسبية لأثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة الأداء في المراجعة، وذلك علي النحو التالي:

- تُعد الفقرة X2.9 من أهم الآثار الناجمة عن الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية في تضييق فجوة الأداء في المراجعة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١٧,٠٢). وتشير تلك الفقرة

إلى ضرورة الإفصاح بتقرير الشفافية المهنية عن طبيعة السلبات المكتشفة، والتصحيحات أو التحسينات المطلوبة.

- تحتل الفقرة X2.4 الترتيب الثاني من حيث الأهمية عند اختبار أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة الأداء في المراجعة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١٦,٣). وتشير تلك الفقرة إلى ضرورة الإفصاح بتقرير الشفافية عن مدى الإلتزام بإطار السياسات وإجراءات فحص ممارسات الاستقلال، والتقييم الدورى للاستقلال وتعارض المصالح.

### ثالثاً: نتائج اختبار كا<sup>٢</sup>:chi-square:

يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٣) السابق ما يلي:

- أن جميع الفقرات التي أشارت إليها الدراسة النظرية كنتائج للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة الأداء في المراجعة تعد نتائج معنوية، وذلك لأن قيمة كا<sup>٢</sup> المحسوبة لجميع الفقرات عند درجات حرية ٣ تتراوح ما بين [٤، ١٧٣، ٢٨٣]، وهذه القيم تزيد عن قيمة كا<sup>٢</sup> الجدولية التي تبلغ (٤٩) عند درجات حرية ٣ ومستوي معنوية ٠,٠٥ كما هو وارد بالملحق رقم (٢). كما أن قيمة كا<sup>٢</sup> المحسوبة للفقرة X2.4 بلغت (٨٣,٦٤) عند درجات حرية ٢، وهذه القيمة تزيد عن قيمة كا<sup>٢</sup> الجدولية التي تبلغ (٦٥,٣) عند درجات حرية ٢ ومستوي معنوية ٠,٠٥ كما هو وارد بالملحق رقم (٢). وتشير هذه النتائج إلى وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة الأداء في المراجعة.

- يبلغ مستوي الدلالة المحسوب لجميع الفقرات (٠,٠٠٠)، وهذا المستوى يقل عن مستوى المعنوية المقبول (٠,٠٥)، الأمر الذي يعزز من صحة النتيجة السابقة بشأن إتفاق أفراد عينة الدراسة بخصوص وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة الأداء في المراجعة.

وبناءً عليه، واستناداً لنتائج الإختبارات الإحصائية الثلاثة السابقة يمكننا القول برفض الفرض العدمي الفرعى الثاني القائل بأنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة الأداء في المراجعة"، الأمر الذي يشير إلى قبول الفرض البديل بوجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة الأداء في المراجعة.

### ٨/٤ نتائج اختبار الفرض الفرعى الثالث:

يهدف الفرض الفرعى الثالث إلى اختبار أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة التطوير في المراجعة، حيث تم استطلاع آراء أفراد عينة الدراسة بشأن (١٠) نقاط يرمز لها بالرموز من X3.1 إلى X3.10. ويوضح الجدول رقم (٤) التالي نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الفرعى الثالث، وذلك على النحو التالي:

جدول رقم (٤) : نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الفرض الفرعي الثالث

اختبار كا <sup>٢</sup> chi-square		اختبار فريدمان Friedman Test		المتوسط Mean	بيان	
مستوى المعنوية Asymp. sig.	قيمة كا <sup>٢</sup> square	درجات الحرية df	الترتيب متوسط الرتب			
معنوية ٠,٠٠٠	١٥١,٤	٣	١	١٨,٢١	٤,٣٣	X3.1
معنوية ٠,٠٠٠	١٥١,٤	٣	٦	١٥,٦٦	٤,١٨	X3.2
معنوية ٠,٠٠٠	١٧٠,١	٣	٧	١٤,٩٩	٤,٠٧	X3.3
معنوية ٠,٠٠٠	١٧٩,٢	٣	٣	١٦,٥٨	٤,١٨	X3.4
معنوية ٠,٠٠٠	٢٥٥,٢	٤	٨	١٤,٣٦	٣,٩	X3.5
معنوية ٠,٠٠٠	١٤٠	٣	٥	١٦,٤	٤,١٤	X3.6
معنوية ٠,٠٠٠	١٦٨,٧	٤	١٠	١٣,١٥	٣,٧٩	X3.7
معنوية ٠,٠٠٠	١٣٤,٣	٣	٢	١٧,١٣	٤,٢٢	X3.8
معنوية ٠,٠٠٠	١٢١	٤	٩	١٣,٩٥	٣,٨٩	X3.9
معنوية ٠,٠٠٠	٢٠٧,٥	٣	٤	١٦,٥٧	٤,٢١	X3.10

المصدر: (نتائج التحليل الإحصائي)

ويتضح من نتائج الاختبارات الإحصائية الثلاثة ما يلي:

#### أولاً: نتائج التحليل استناداً لمتوسط التكرارات Mean Frequency:

يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٤) السابق ما يلي:

- بالنسبة للفقرة رقم (X3.1)، فقد حصلت علي متوسط تكرارات قدره (٤,٣٣)، وهذا المتوسط يزيد عن (٣,٥) درجة، مما يشير إلي إتفاق أفراد عينة الدراسة بخصوص ضرورة أن تقوم منشآت المراجعة بمراعاة التقدم التكنولوجي المستمر، وأن تعمل علي استخدام التقنيات التكنولوجية لتطوير الأداء وتضييق فجوة التطوير في المراجعة.
- قبول أفراد عينة الدراسة لجميع الفقرات المتعلقة باختبار أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة التطوير في المراجعة، وذلك لحصول تلك الفقرات علي متوسط تكرارات يتراوح ما بين [٣,٧٩، ٤,٣٣]، وهذه المتوسطات تزيد عن (٣,٥) درجة، مما يشير إلي إتفاق أفراد عينة الدراسة مع نتائج الدراسة النظرية بخصوص أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية في تضييق فجوة التطوير في المراجعة.

### ثانياً: نتائج اختبار فريدمان Friedman Test:

يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٤) أهمية الإفصاح عن هذا الإختبار في ترتيب المتغيرات وفقاً للأهمية النسبية لأثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية في تضيق فجوة التطوير في المراجعة، وذلك على النحو التالي:

- تُعد الفقرة X3.1 من أهم الآثار الناجمة عن الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية في تضيق فجوة الأداء في المراجعة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١٨,٢١). وتشير تلك الفقرة إلى ضرورة أن تقوم منشآت المراجعة بمراعاة التقدم التكنولوجي المستمر، وأن تعمل على استخدام التقنيات التكنولوجية لتطوير الأداء وتضيق فجوة التطوير في المراجعة.
- تحتل الفقرة X3.8 الترتيب الثاني من حيث الأهمية عند اختبار أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة التطوير في المراجعة، وذلك بمتوسط رتب قدره (١٧,١٣). وتشير تلك الفقرة إلى ضرورة الإفصاح عن مدى الإلتزام بألية تحديد أعضاء الهيكل واللجان، وكذلك مدى الإلتزام بواجبات ومسئوليات الهيكل واللجان.

### ثالثاً: نتائج اختبار كا<sup>٢</sup> chi-square:

يتضح من النتائج الواردة بالجدول رقم (٤) السابق ما يلي:

- أن جميع الفقرات التي أشارت إليها الدراسة النظرية كنتائج للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة التطوير في المراجعة تعد نتائج معنوية، وذلك لأن قيمة كا<sup>٢</sup> المحسوبة للفقرات عند درجات حرية ٤ تتراوح ما بين [١٢١, ٢, ٢٥٥]، وهذه القيم تزيد عن قيمة كا<sup>٢</sup> الجدولية التي تبلغ (٣٩,٢) عند درجات حرية ٤ ومستوي معنوية ٠,٠٥ كما هو وارد بالملحق رقم (٢). وأيضاً، فإن قيمة كا<sup>٢</sup> المحسوبة لباقي الفقرات عند درجات حرية ٣ تتراوح ما بين [١٣٤,٣, ٥, ٢٠٧]، وهذه القيم تزيد عن قيمة كا<sup>٢</sup> الجدولية التي تبلغ (٤٩) عند درجات حرية ٣ ومستوي معنوية ٠,٠٥ كما هو وارد بالملحق رقم (٢). وتشير هذه النتائج إلى وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة التطوير في المراجعة.
- يبلغ مستوي الدلالة المحسوب لجميع الفقرات (٠,٠٠٠)، وهذا المستوى يقل عن مستوى المعنوية المقبول (٠,٠٥)، الأمر الذي يعزز من صحة النتيجة السابقة بشأن إتفاق أفراد عينة الدراسة بخصوص وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة التطوير في المراجعة.

وبناءً عليه، واستناداً لنتائج الإختبارات الإحصائية الثلاثة السابقة يمكننا القول برفض الفرض العدمي الفرعي الثالث القائل بأنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة التطوير في المراجعة"، الأمر الذي يشير إلى قبول الفرض البديل بوجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على فجوة التطوير في المراجعة.

## ٥- خلاصة ونتائج وتوصيات البحث :

### ١/٥ - خلاصة ونتائج البحث :

يمكن التحقق من صحة الفرض الرئيسي للبحث من خلال التحقق من مدى صحة الفروض الثلاثة الفرعية للبحث. حيث تشير نتائج التحليل الإحصائي للفروض الثلاثة الفرعية إلى رفض الفروض العدمية وقبول الفروض البديلة، ومن ثم تشير نتائج التحليل الإحصائي إلى:

- وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة المعرفة في المراجعة.
- وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة الأداء في المراجعة.
- وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة التطوير في المراجعة.

وبناءً عليه، تشير نتائج التحليل الإحصائي إلى رفض الفرض العدمي الرئيسي للبحث، القائل بأنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة التوقعات في المراجعة"، مما يشير إلى قبول الفرض البديل بوجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية علي فجوة التوقعات في المراجعة.

### ٢/٥ توصيات البحث :

يجب الإهتمام بإعداد تقارير الشفافية المهنية، لما لها من دور في توفر معلومات مناسبة للمستثمرين ولجان المراجعة والهيئات المهنية وأصحاب المصالح الآخرين عند تقييم جودة مراجعة منشآت المراجعة وكذلك تضييق فجوة التوقعات.

وكذلك ضرورة إهتمام المنظمات المهنية والمحاسبية بإلزام شركات المراجعة بإعداد تقارير الشفافية المهنية وتحديد الشكل والمحتوى لهذه التقارير، حيث أن هذه التقارير في شكلها الحالي تصب بشكل أساسي في مصلحة شركات المراجعة الكبيرة من خلال إحتوائها على دعاية لمثل هذه الشركات ، فتقارير الشفافية المهنية من الممكن ان تكون مجرد تقارير معيارية تعبر عن ما يجب أن يكون وليس واقع الممارسات الفعلية القائمة في شركات المراجعة في ظل عدم وجود جهة تقوم بمراجعة وفحص هذه التقارير من جهات مستقلة مما يجعلها أحد الوسائل التي تستخدم كدعاية لشركات المراجعة.

### مجالات البحوث المستقبلية:

١. أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على جودة عملية المراجعة.
٢. أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على قرارات المستثمرين.
٣. أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على إستقلال مراقب الحسابات.
٤. أثر الإفصاح عن تقارير الشفافية المهنية على مسئولية مراقب الحسابات.

## المراجع

### المراجع العربية:

١. الأبياري، هشام فاروق مصطفى، (٢٠١٦)، "قياس جوده المراجعة باستخدام تقارير الشفافية المهنية نموذج مقترح ودراسة تجريبية"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد ١، ص ص ٧٣-١.
٢. الذنبيات، على عبد القادر، (٢٠١٠)، " تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق"، الأردن، الطبعة الثالثة.
٣. سالم، أحمد محمد، (٢٠١٧)، " دور محتوى تقارير الشفافية بشركات المراجعة في تحسين ادراك الطرف الثالث لجودة خدماتها دراسة تحليلية إنتقادية وأفاق مستقبلية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الاول المجلد الرابع والخمسون، ص ص ١-٢٢.
٤. صالح، رضا إبراهيم (٢٠٠٢). " تقرير المراجع وفجوة التوقعات بين المراجعين والمستثمرين : دراسة نظرية تطبيقية"، مجلة البحوث المحاسبية، المملكة العربية السعودية، المجلد الأول، العدد الثاني، ص ص ١١٥-١٦٠.
٥. محمود، خالد محمد، (٢٠١٧)، "مراجعة النظرير ودورها في تضيق فجوة التوقعات : دراسة ميدانية على ديوان المراجع القومى"، رسالة ماجستير منشورة في المحاسبة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا.
٦. مطاوع، أحمد كمال (٢٠٢٠) " أثر تبني مداخل تعدد مراقبي الحسابات على فجوة توقعات جودة الأداء لعملية المراجعة (دراسة تطبيقية)"، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، العدد ٣، المجلد ٤، ص ص ١-٦٩.
٧. نخال، أيمن محمد صبرى، (٢٠١٨) " أثر تبني المراجعة المشتركة على فجوة التوقعات في المراجعة: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية"، مجلة الدراسات التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، العدد ٤، ص ص ٢٨٥-٣٠٦.
٨. هندي، نصر الدين محمد، (٢٠١٨)، " دور آليات دعم استغلال المراجع الخارجي في تضيق فجوة التوقعات فى المراجعة"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة - جامعة سوهاج، العدد الأول.
٩. الطحان، إبراهيم محمد؛ محمود، عبد الحميد العيسوي، (٢٠٢٠)، " الأثار الحالية والمحتملة لتفشي فيروس كورونا على بيئة التقرير المالي في ضوء معايير المحاسبة الدولية والمصرية: دراسة استكشافية"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، العدد الثاني (مايو)، المجلد الرابع، ص ص ٢٩٦-٣٨٠.

### ثانياً : المراجع الأجنبية:

1. Adeyemi, Semiu Babatunde and Uadiale, Olayinka Marte, (2011), "An empirical investigation of the audit expectation gap in Nigeria" **African journal of Business Management**, Vol 5, no.19. pp. 64.79

2. Akther ,T. and Xu ,F. , 2020, " Existence of the Audit Expectation Gap and Its Impact on Stakeholders' Confidence: The Moderating Role of the Financial Reporting Council" , **International Journal of Financial Studies** , vol. 8 , no.4. pp. 2-25.
3. Canadian Public Accountability Board (CPAB) (2016), "Transparency into audit- Audit quality indicators and transparency reporting", (March), available at: [www.cpab-ccrc.ca/Documents/Stakeholders/Audit%20Committee/CPAB\\_Exchange\\_Transparency\\_Audit\\_Part\\_2\\_EN.pdf](http://www.cpab-ccrc.ca/Documents/Stakeholders/Audit%20Committee/CPAB_Exchange_Transparency_Audit_Part_2_EN.pdf)..(accessed 30 January 2018).
4. Carson, E., Simnett, R. and Trønnes, P.C. (2011), "International consistency in audit reporting behaviour: evidence from going concern modifications", **Report to International Auditing and Assurance Standards Board**.
5. Chen Qi.,Xu Jiang.,and Yun Zhang. 2014. Does Audit Transparency Improve Audit Quality and Investment Efficiency? Available at: [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
6. Chen Qi.,Xu Jiang.,and Yun Zhang. 2014. Does Audit Transparency Improve Audit Quality and Investment Efficiency? Available at: [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)..
7. Consultative Committee of Accountancy Bodies (CCAB). 2011. Audit Quality and Transparency: A Study of the Usage and Impact of Public Reports on Audit Governance: Are they Providing Appropriate Reassurance on Audit Quality? Available at: [www.ccab.org.uk/](http://www.ccab.org.uk/)..
8. DeFond, M.L. and Zhang, J. (2014), "A review of archival auditing research", **Working Paper, University of Southern California**, California, CA.
9. Deumes, R., and Schelleman, C.,2012." Audit Firm Governance: Do Transparency Reports Reveal Audit Quality? , **A Journal of Practice & Theory** ,vol. 31, no. (4), pp. 193–214.
10. Deumes, R., and Schelleman, C.,2012." Audit Firm Governance: Do Transparency Reports Reveal Audit Quality? , **A Journal of Practice & Theory** ,vol. 31, no. (4), pp. 193–214.
11. Deumes, R., and Schelleman, C.,2012." Audit Firm Governance: Do Transparency Reports Reveal Audit Quality? , **A Journal of Practice & Theory** ,vol. 31, no. (4), pp. 193–214.
12. Fabio ,Rose.,, and C. Caserio. 2014. Investigating the Usefulness of Audit Firm Transparency Reports in Increasing Investors' Confidence and

Auditors Competition. A Europe-Wide Analysis. **International OFEL Conference on Governance, Management and Entrepreneurship**, Dubrovnik, Croatia.

13. Gigler, F.B., and T. Hemmer ,2004. "On the Value of Transparency in Agencies with Renegotiation" **.Journal of Accounting Research**, vol. 42 , no.5.
14. Gigler, F.B., and T. Hemmer ,2004. "On the Value of Transparency in Agencies with Renegotiation" **.Journal of Accounting Research**, vol. 42 , no.5.
15. International Organization of Securities Commissions (IOSCO) (2015), "Transparency of firms that audit public companies", November, available at: [www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD511.pdf](http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD511.pdf). (accessed 25 March 2009).
16. International Organization of Securities Commissions (IOSCO). (2009), "Transparency of Firms That Audit Public Companies. Consultation Report". Available at: <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD302.Ddf>.
17. Jean C. Bedard, Karla M. Johnstone, and Edward F. Smith (2010) "Audit Quality Indicators: A Status Update on Possible Public Disclosures and Insights from Audit Practice" **American Accounting Association**, Volume 4, Issue 1 pp 12-19.
18. Jean C. Bedard, Karla M. Johnstone, and Edward F. Smith (2010) "Audit Quality Indicators: A Status Update on Possible Public Disclosures and Insights from Audit Practice" **American Accounting Association**, Volume 4, Issue 1 pp 12-19
19. Marko , Čular, , 2014 " Transparency of Audit Firms in Croatia", **International Journal of Economics and Management Engineering** ,Vol.8, No.3, PP. 694-698.
20. Marko, Cular (2014) "Transparency of Audit Firms in Croatia" **International Journal of Economics and Management Engineering** ,Vol:8, No:3, 2014.

21. Michael, A. and Dixon, R. 2019 , "Audit data analytics of unregulated voluntary disclosures and auditing expectations gap " , **International Journal of Disclosure and Governance** , vol.16 , pp. 188–205.
22. Rosa , F. Caserio ,C. and Bernini , B.2018. " Corporate governance of audit firms: Assessing the usefulness of transparency reports in a Europe-wide analysis" , **Corporate Governance International Journal** ,VOL.29 , PP. 14-32.
23. Rose, Fabio., and C. Caserio. 2014. Investigating the Usefulness of Audit Firm Transparency Reports in Increasing Investors' Confidence and Auditors Competition. A Europe-Wide Analysis. **International OFEL Conference on Governance, Management and Entrepreneurship**, Dubrovnik, Croatia.
24. van der Laan Smith, J., Adhikari, A., & Tondkar, R. H. (2005). Exploring differences in social disclosures internationally: A stakeholder perspective. **Journal of Accounting and Public Policy**, 24, 123-151.
25. Yi Fu, Elizabeth Carson, Roger Simnett, (2015) "Transparency report disclosure by Australian audit firms and opportunities for research", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 30 Issue: 8/9, pp.870-910, <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2015-1201>.
26. Zorio, A., and Carmona,P. , 2019" Narratives of the Big-4 transparency reports: country effects or firm strategy?, **Managerial Auditing Journal** ,Vol. 34 No. 8, pp. 951-985.



عبارات اختبارات الفروض:

١- عبارات الفرض الفرعي الأول المتعلقة بأثر الإفصاح عن تقرير الشفافية علي فجوة المعرفة في المراجعة.

م	العبارة	١ غير موافق تماماً	٢ غير موافق	٣ محايد	٤ موافق	٥ موافق تماماً
X1.1	كلما كانت هناك سبل لتطوير أداء مراقب الحسابات وتم تضمينها في تقرير الشفافية فإن ذلك يؤدي لتضييق فجوة المعرفة في المراجعة.					
X1.2	يؤدي الإفصاح عن مسؤوليات المراجع فيما يخص التقارير المالية ضمن تقرير الشفافية إلي تضييق فجوة المعرفة في المراجعة.					
X1.3	يجب أن تقوم منشأة المراجعة بالإفصاح في تقرير الشفافية المهنية عن نطاق عمل المراجع وعن قيود الوقت والتكلفة والإعتبارات الأخرى التي توضح حدود عمل المراجع.					
X1.4	يؤدي الإفصاح بتقرير الشفافية المهنية عن مدى الإلتزام بالمبادئ الأساسية لقواعد سلوك وأداب المهنة إلي تضييق فجوة المعرفة في المراجعة.					
X1.5	يجب أن يوفر تقرير الشفافية المهنية معلومات عن وسائل الحفاظ على رفع كفاءة المراجعين والمهارة المهنية.					
X1.6	يجب أن يوفر تقرير الشفافية المهنية معلومات تؤدي لزيادة وعي المستخدمين حول النتائج المتوقعة والدور المرتقب للمراجع، والقيمة المضافة من قبل مكتب المراجعة.					
X1.7	يجب أن يوفر تقرير الشفافية المهنية معلومات عن التقنيات المختلفة					

					المستخدمة، ومدى احترام سرية المعلومات التي تم الحصول عليها نتيجة للعلاقات المهنية والتجارية.
				X1.8	يجب الإفصاح بتقرير الشفافية المهنية عن مدى الإلتزام بأخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين مثل النزاهة والموضوعية، والكفاءة المهنية والعناية الواجبة.
				X1.9	يجب أن يتم الإفصاح بتقرير الشفافية المهنية عن إدارة الجودة داخل منشأة المراجعة.
				X1.10	يجب أن يتم الإفصاح بتقرير الشفافية المهنية عن طرق تقييم المخاطر وسبل الإستجابة لهذه المخاطر.

٢- عبارات الفرض الفرعي الثاني المتعلقة بأثر الإفصاح عن تقرير الشفافية علي فجوة الأداء في المراجعة.

م	العبارة	١ غير موافق تماماً	٢ غير موافق	٣ محايد	٤ موافق	٥ موافق تماماً
X2.1	يجب أن توفر تقارير الشفافية معلومات عن إطار بمعايير فحص رقابة جودة المهام.					
X2.2	يؤدي الإفصاح عن تطبيق معايير ضمان الجودة بمنشأة المراجعة ضمن تقرير الشفافية إلي تضيق فجوة الأداء.					
X2.3	يجب أن تقوم منشأة المراجعة بالإفصاح في تقرير الشفافية عن نتائج فحص الهيئات الإشرافية، ونتائج فحص الهيئات التنظيمية.					
X2.4	علي المنشأة أن تقوم بالإفصاح بتقرير الشفافية عن مدى الإلتزام بإطار السياسات وإجراءات فحص ممارسات الاستقلال،					

م	العبارة	١ غير موافق تماماً	٢ غير موافق	٣ محايد	٤ موافق	٥ موافق تماماً
	والتقييم الدورى للاستقلال وتعارض المصالح.					
X2.5	يجب أن يوفر تقرير الشفافية المهنية معلومات لتضييق فجوة الأداء في المراجعة مثل مدي الإلتزام الوظيفي وفقاً لهيكل الإدارة.					
X2.6	يؤدي توفير وصف لإطار نظام رقابة الجودة الداخلية وأنه أعد طبقاً لمعايير المراجعة المقررة، وكذلك وصف لإطار نظام رقابة الجودة الداخلية طبقاً للمعايير إلي تضييق فجوة الأداء في المراجعة.					
X2.7	يجب أن توفر تقارير الشفافية معلومات عن الدليل السلوكي لضمان رقابة الجودة الداخلية، ومعلومات عن توثيق نظام رقابة الجودة الداخلية.					
X2.8	علي منشأة المراجعة أن تفصح ضمن تقارير الشفافية عن معلومات عن وجود دليل لإجراءات لعمليات رقابة الجودة.					
X2.9	يجب أن يتم الإفصاح بشفافية عن طبيعة السلبيات المكتشفة، والتصحيحات أو التحسينات المطلوبة.					
X2.10	يجب أن يشتمل تقرير الشفافية علي إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة بمتابعة تهديدات أو اختراقات الاستقلال.					

٣- عبارات الفرض الفرعي الثالث المتعلقة بأثر الإفصاح عن تقرير الشفافية علي فجوة التطوير في المراجعة.

م	العبارة	غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً
X3.1	يجب علي منشآت المراجعة أن تراعي التقدم التكنولوجي المستمر، وأن تعمل علي الإفصاح عن التقنيات التكنولوجية لتطوير الأداء وتضييق فجوة التطوير في المراجعة.					
X3.2	يجب أن توفر تقارير الشفافية معلومات عن مدي متابعة منشأة المراجعة للإصدارات والإرشادات المهنية في مجال التطوير والتحسين لأداء المراجعة.					
X3.3	علي منشآت المراجعة أن تقوم بالإفصاح ضمن تقرير الشفافية عن التقنيات التكنولوجية التي يتم استخدامها في مجال المراجعة بما يؤدي إلي تضييق فجوة التطوير في المراجعة.					
X3.4	يجب أن تقوم منشأة المراجعة بالإفصاح في تقرير الشفافية عن الدورات التدريبية التي توفرها لمراجعي الحسابات لرفع مستواهم المهني.					
X3.5	يؤدي الإفصاح بتقرير الشفافية عن الشهادات المهنية التي يتم بها رفع كفاءات مراجعي المنشأة والتي حصل عليها المراجعين إلي تضييق فجوة التطوير في المراجعة.					
X3.6	يجب أن يوفر تقرير الشفافية المهنية معلومات عن مدي تتبع وتطبيق المعايير الجديدة الصادرة وتقييم الإلتزام بها من قبل مراجعي المكتب، من أجل تضييق فجوة التطوير.					

م	العبارة	غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً
X3.7	يؤدي توفير وصف عن أساس وضع مكافآت المراجعين وشركاء المراجعة، والراتب الأساسي والذي يعكس دور الشريك وأقدميته.					
X3.8	يجب الإفصاح عن مدي الإلتزام بألية تحديد أعضاء الهيكل واللجان، وكذلك مدي الإلتزام بواجبات ومسئوليات الهيكل واللجان.					
X3.9	يؤدي الإفصاح عن مكافآت شركاء ومدراء المراجعة، ضمن تقرير الشفافية إلي تضيق فجوة التطوير في المراجعة.					
X3.10	يجب أن يشتمل تقرير الشفافية علي معلومات حول السياسة المتبعة فيما يتعلق بالتعليم المستمر للمراجعين المعتمدين.					

ملحق رقم (٢)  
نتائج التحليل الإحصائي

٣- اختبار فريدمان Friedman Test:

Test Statistics<sup>a</sup>

N	196
Chi-Square	214.816
Df	29
Asymp. Sig.	.000

a. Friedman Test

٤- اختبار كاي<sup>٢</sup> chi-square ومستوى المعنوية أو الدلالة Asymp.sig:

Test Statistics

Asymp. Sig.	Df	Chi-Square	Item
.000	4	2.095E2 <sup>a</sup>	X11
.000	4	2.067E2 <sup>a</sup>	X12
.000	3	2.050E2 <sup>b</sup>	X13
.000	4	1.746E2 <sup>a</sup>	X14
.000	3	2.143E2 <sup>b</sup>	X15
.000	3	1.657E2 <sup>b</sup>	X16
.000	3	1.426E2 <sup>b</sup>	X17
.000	3	1.398E2 <sup>b</sup>	X18
.000	3	1.889E2 <sup>b</sup>	X19
.000	4	2.254E2 <sup>a</sup>	X110
.000	3	2.830E2 <sup>b</sup>	X21
.000	3	1.235E2 <sup>b</sup>	X22
.000	3	1.693E2 <sup>b</sup>	X23
.000	2	83.643 <sup>c</sup>	X24
.000	3	1.649E2 <sup>b</sup>	X25
.000	3	1.380E2 <sup>b</sup>	X26
.000	3	2.070E2 <sup>b</sup>	X27
.000	3	1.734E2 <sup>b</sup>	X28
.000	3	1.588E2 <sup>b</sup>	X29

.000	3	1.627E2 <sup>b</sup>	X210
.000	3	1.514E2 <sup>b</sup>	X31
.000	3	1.514E2 <sup>b</sup>	X32
.000	3	1.701E2 <sup>b</sup>	X33
.000	3	1.792E2 <sup>b</sup>	X34
.000	4	2.552E2 <sup>a</sup>	X35
.000	3	1.400E2 <sup>b</sup>	X36
.000	4	1.687E2 <sup>a</sup>	X37
.000	3	1.343E2 <sup>b</sup>	X38
.000	4	1.210E2 <sup>a</sup>	X39
.000	3	2.075E2 <sup>b</sup>	X310

- a. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 39.2.
- b. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 49.0.
- c. 0 cells (.0%) have expected frequencies less than 5. The minimum expected cell frequency is 65.3.