

أهمية المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في تقليص فجوة التوقعات

**The Importance Of The Information Content Of The External
Audit Report In Reducing The Audit Expectation Gap**

ط.د: رايس سفيان^{1*}، أ.د: ز عيبط نورالدين²

¹ (مخبر المحاسبة المالية، الجباية والتأمين (COFIFAS) جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي

-الجزائر، RAIS.Sofiane@univ-oeb.dz

² جامعة العربي بن مهيدي -أم البواقي، nourreddine_zaibet@yahoo.fr

تاريخ التسليم: 2019/08/17، تاريخ المراجعة: 2020/03/06، تاريخ القبول: 2020/06/01

Abstract

The aim of this study is to clarify how the Information content of the external audit report works to reduce the gap between the users of the external audit report and the external auditor by explaining the information dimension of all the axes of the report resulting from the external audit, taking into consideration the latest amendments to ISA 700, also introduces the basic concepts of the expectations gap in the audit work, Finally we clarify how the informational content of the external report smaller the expectation gap.

The results of study showed that, the Information content of the external audit report with the last the amendments to ISA 700 Clearly Refers to management's responsibilities, and auditor's responsibilities and duties, and nature, scope, and procedures of the audit, and therefore narrowing the audit expectations gap, and improved the audit communication to the Audit report users.

Keywords: External Audit, External Audit Report, The Information Content Of The Report, The Expectations Gap.

الملخص

هدفت الدراسة الى توضيح آلية عمل المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في تقليص فجوة التوقعات بين مستخدمى تقرير التدقيق الخارجي والمدقق الخارجي وكذلك تحديد البعد المعلوماتي لكل محاور التقرير الناتج عن عملية التدقيق الخارجي حسب اخر التعديلات التي طرأت على معيار التدقيق الدولي رقم 700، كذلك تقديم المفاهيم الاساسية المتعلقة بفجوة التوقعات في مجال التدقيق لنخلص في الاخير الى توضيح كيفية عمل محتوى التقرير الخارجي في تقليص فجوة التوقعات.

توصلت الدراسة الى جملة نتائج اهمها ان لتقرير التدقيق الخارجي حسب اخر تعديل لمعيار التدقيق الدولي 700 دور جد فعال في تقليص فجوة التوقعات من خلال التفصيل المستحدث في الافصاح عن حدود المسؤوليات بين الادارة والمدقق الخارجي، ليتم التأكد من خلال التوصيات على ضرورة قيام الهيئات المهنية الدولية بتحديد مخرجات التدقيق بما يتمشى وتطلعات مستخدمى تقرير التدقيق الخارجي لنفاذي أي تباين قد يحدث بين الطرفين.

الكلمات المفتاحية: تدقيق خارجي، تقرير التدقيق الخارجي، المحتوى المعلوماتي للتقرير، فجوة التوقعات.

*المؤلف المراسل: رايس سفيان، الإيميل: RAIS.Sofiane@univ-oeb.dz

مقدمة

تتبع قوة الحجية لتقرير التدقيق الخارجي في المحتوى المعلوماتي الهام الذي يحتويه خاصة في التقارير العامة والمطولة حيث يوضح من خلاله كل تفاصيل الفحص والتحقق، كما انه يعبر من خلاله عن رأيه وكذلك يحدد مسؤوليته عن تلك القوائم المالية المدقق فيها، أما بالنسبة للمستفيدين من هذا التقرير فتتبع أهميته من كونه الأساس الذي يعتمد عليه فئات مختلفة من الأطراف الداخلية والخارجية، في إتخاذ قراراتهم ورسم السياسات الحالية والمستقبلية، كما أن التقرير المكتوب يتم تقديمه للجمعية العامة للمساهمين وهذا من أولى واجبات المدقق الخارجي بصفته رقيباً على أعمال الإدارة ووكيلاً عن المساهمين في إطار نظرية الوكالة.

غير ان مهنة التدقيق الخارجي واجهت أزمة مسؤولية ومصداقية وفقدان الثقة في السنوات الاخيرة نتيجة تزايد الانهيارات المؤسسية خصوصاً في الولايات المتحدة الامريكية بالشكل الذي أدى الى تساؤل العديد من أطراف المجتمع المالي والرأي العام عن سبب الاضرار التي أصابتهم نتيجة اعتمادهم لمخرجات عملية التدقيق، حيث توجد فجوة بين توقعات مستخدمي التقارير الناتجة عن عملية التدقيق وبين ما يقدمه المدقق من مخرجات في شكل تقرير، وبلغه اخرى الاختلاف بين توقعات مجتمع مستخدمي تقارير التدقيق بشأن ما يجب ان يفعله المدقق، وبين تصوراتهم بما يقوم المدققون بفعله في الواقع العملي.

الإشكالية

بذلت الجهود والمساعي من قبل المنظمات المهنية الدولية للعمل على تطوير وبناء الثقة في مهنة التدقيق عن طريق وضع اطر تنظيمية تعتمد على الاستقلالية والمساءلة والشفافية بهدف الحرص على مصالح مستخدمي تقارير التدقيق، والارتقاء بتقديم خدمات مهنية ذات قيمة مضافة تتسم بالجودة، متمثلة بشكل اساسي في المحتوى المعلوماتي الذي يحمله تقرير التدقيق الخارجي ومن بين اهم هذه الإصلاحات التعديلات التي تمت على معيار التدقيق الدولي 700 (تكوين رأي واعداد تقرير تدقيق حول البيانات المالية)

على ضوء ما سبق ذكره يمكن طرح الاشكالية الآتية:

- ما هي ابعاد المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي التي تعمل على تقليص فجوة التوقعات؟
- من خلال الاشكالية الرئيسية للبحث يمكن ان صياغة التساؤلات الفرعية التالية:
- فيما تتمثل اهم الاسس التي يقوم عليها التدقيق الخارجي؟
- ما هي المرتكزات الاساسية لوضع تقرير ناتج عن عملية التدقيق الخارجي؟

- ما هو البعد المعلوماتي لكل محور من محاور تقرير التدقيق الخارجي؟
- فيما تتمثل فجوة التوقعات وكيف يعمل تقرير التدقيق الخارجي على تضيقها؟

الفرضيات

- بناء على اشكالية البحث وجملة التساؤلات الفرعية يمكن وضع الفرضيات التالية:
- يمكن اعتبار أن التدقيق الخارجي على أنه آلية رقابية مجسدة في إطار نظرية الوكالة لخدمة المساهمين (الملاك)؛
- يتم وضع تقرير عن التدقيق الخارجي من قبل المدقق الخارجي بناء على معايير محددة بدقة من قبل هيئات مهنية عالمية او اقليمية او محلية؛
- لتقرير التدقيق بعد معلوماتي يحتوي على بيانات عديدة حول وضعية المؤسسة من الناحية المالية والمحاسبية والإدارية والقانونية، يتم فالعادة استغلالها من قبل المستخدمين لهذا التقرير خاصة في خدمة القرار،
- قد يقع تباين بين المجتمع المالي والمدقق على مستويات مختلفة وهو ما يسمى بفجوة التوقعات، وهناك عدة وسائل لتضييق هذه الفجوة من بينها محتوى تقرير التدقيق الذي هو وسيلة في يد المدقق الخارجي لتضييق هذه الفجوة.

أهداف البحث

- يسعى موضوع البحث الى تحقيق الاهداف التالية:
- التعرف على المرتكزات الاساسية للتدقيق الخارجي التي ينتج عنها إبداء الراي حول صدق وعدالة القوائم المالية؛
- إعطاء صورة عن البعد الذي يتضمنه تقرير التدقيق من خلال محتواه الغني بمجموعة من المعلومات مخرجات النظام المالي والمحاسبي للمؤسسة المدقق فيها، بل يتعدى الامر الى الإفصاح عن جزئية ليست بمخرجات النظام المحاسبي، لكن لها بالغ الاثر بالنسبة للأطراف المعنية بتقرير التدقيق الخارجي؛
- توضيح مفهوم فجوة التوقعات في مجال التدقيق، مع إبراز اهم الابعاد التي قد يقع فيها التباين بين تطلعات المجتمع المالي وبين المدقق الخارجي كشخص مهني او التدقيق الخارجي كعملية او مخرجات التدقيق الخارجي كنتاج عن عملية الفحص والتحقق؛
- تحديد الية عمل البعد المعلوماتي لتقرير التدقيق في تقليص فجوة التوقعات وكيفية عمله على ضمان سمعة الشخص المهني والمهنة.

منهج البحث

نظرا لطبيعة موضوع البحث فقد تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في عرض مختلف المفاهيم النظرية للتدقيق الخارجي ومحتوى التقرير الناتج عنه وكذلك في عرض فجوة التوقعات في مجال التدقيق.

1. الإطار المفاهيمي العام للتدقيق الخارجي

أصل عملية التدقيق الخارجي هو إبداء الرأي الفني المحايد حول صدق وعدالة تمثيل القوائم المالية لحقيقة أعمال المؤسسة محل التدقيق، فالتدقيق الخارجي وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها، حيث لا يجب أن يخدم التدقيق الخارجي فئة بعينها إنما يخدم فئات متعددة والتي لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق (Arens & Loebbecke, 1997, p. 37).

1.1 تعريف التدقيق الخارجي

حسب جمعية المحاسبين الأمريكي (AAA) American Accounting Association يعرف التدقيق الخارجي على انه "عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالية على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من مسابقتها للمعايير والمبادئ الموضوعية، ثم إبلاغ ما تم التوصل إليه إلى الأطراف ذات المصالح بهدف خدمة القرارات". وحسب مصف الخبراء المحاسبين المعتمدين الفرنسي (CNCC) Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes، فإن التدقيق الخارجي هو " فحص من مهني مؤهل ومستقل يتم ذلك لإبداء رأي حول انتظام ومصداقية القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية". كما عرفه (Friederich, Langois, Burlaud, & Bonnault, 2007, p. 441) على انه فحص انتقادي لأدلة وقرائن الإثبات المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، يقوم به فرد مهني من أجل إعطاء رأي فني محايد حول مدى اتساق هذه العناصر بالواقع والمعايير المقررة. من خلال ما سبق ذكره يمكن القول بأن التدقيق الخارجي هو عملية فنية منظمة يقوم بها شخص أو جهة خارجية مستقلة ذات كفاءة مهنية عالية، قصد فحص البيانات والقوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية، والتحقق بذلك من مدى فعالية نظام الإدارة المالية وسلامة المركز المالي وإثبات مدى مصداقية المعلومات المالية المقدمة والتحقق أنها تعكس واقع ما عليه المؤسسة فعلا، ومدى احترام المعايير والمبادئ المحاسبية في عمليات الإدراج والتبويب، وإعطاء تقرير يلخص نتائج الفحص والتحقيق يتميز بالمصداقية بإبداء رأي فني محايد عن الوضعية المالية للمؤسسة محل التدقيق، يقدم للأطراف المعنية به من أجل استخدامه في مجالات التقييم وفي عملية اتخاذ القرارات. من خلال التعريف المستخلص نلاحظ أن التدقيق الخارجي يشمل ما يلي:

- **الفحص:** يقصد به فحص البيانات والسجلات للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها الخاصة بنشاط المؤسسة؛
 - **التحقيق:** وهو إمكانية الحكم على مدى صلاحية القوائم المالية الختامية، والتأكد الفعلي من وجود العناصر المادية للمؤسسة التي تم إدراجها، وأن تسجيلها يتوافق مع المبادئ المتعارف عليها محاسبيا ومنه العناية المهنية الكافية لإجراءات التحقيق؛
 - **التقرير:** يقصد به ترجمة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير مكتوب يتضمن إبداء رأي فني موضوعي ومستقل حول عدالة وصدق تمثيل القوائم المالية يقدم للأطراف المعنية داخل المؤسسة وخارجها للتعرف على حقيقة الوضع في المؤسسة محل التدقيق.
- كما ان التدقيق الخارجي كممارسة مهنية، يعتمد على مجموعة من المعايير التي تصدرها الهيئات المهنية وتحظى بالقبول العام والتي تهدف إلى توحيد الانماط الاجرائية والمهنية، وهي:
- المعايير العامة (التأهيل والأداء)؛
 - معايير العمل الميداني؛
 - معايير اعداد التقرير.

2.1 فروض التدقيق الخارجي

وهي الأسس التي تقوم عليه عملية التدقيق الخارجي ويمكن تلخيصها بالجدول التالي:

الجدول 1: فروض التدقيق الخارجي

الفروض	تفصيل الفرض
التعارض المحتمل المصالح	عدم وجود تعارض ضروري بين معدي القوائم المالية والمدقق، أي لا بد على المدقق الخارجي ممارسة عمله بما يقتضيه الشك المهني وليس بالضرورة عدم افتراض نزاهة وشفافية الإدارة.
العرض الصادق والعاقل	التطبيق الملائم لمبادئ المحاسبة المتعاف عليها، خلال عملية إعداد وعرض القوائم المالية.
التأكد من مزاем الإدارة	ان المعلومات والكشوفات المالية او المزاем والنتائج الاقتصادية يمكن التحقق منها والتأكد من خلوها من أي مخالفات غير عادية في ضوء مفهوم الاهمية النسبية للقوائم المالية.
سلامة نظام الرقابة الداخلية	ان وجود نظام رقابة داخلية فعال، يلغي او يقلص الى حد ما التجاوزات والأخطاء وبالتالي فإن القوائم المالية والسجلات المحاسبية تكون متحررة من الاخطاء والتلاعبات الجوهرية.
كفاية ادلة الاثبات	ان الاثباتات الكافية والمناسبة والمتاحة بشكل ملائم لتمكين المدقق الخارجي من تنفيذ مهمة التدقيق ضمن الوقت المناسب والكلفة المعقولة.
إمكانية الفحص والتحقيق	قابلية البيانات المالية للفحص والتحقيق والمقارنة، بحيث تكون ملائمة وقابلة للقياس.

<p>ان اهتمام المدقق الخارجي ينصب فقط على العمليات والنشاطات والمعاملات التي تعتبر هامة وجوهرية وفقا لما تقتضيه الظروف والغاية من العمل التدقيقي، أي ان من الملائم توجيه العمل التدقيقي الى النشاطات والفعاليات ذات الالهمية النسبية والتي تنطوي على نوع من التعقيد.</p>	<p>التركيز على المعلومات الهامة</p>
<p>عند تأدية المدقق الخارجي للمهنة يكون باستقلالية، وكذلك فيما يتعلق بإبداء الرأي عن البيانات المالية، كما يجب ان تتوفر جملة من المؤهلات في شخص المدقق ومن أبرزها: المسؤوليات المهنية المدنية والمهنية، الاستقامة، الموضوعية والحياد، وكذلك العناية المهنية والالتزام بالاستقلالية والموضوعية.</p>	<p>التأهيل والاستقلالية</p>

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على(القرشي، 2011، ص47)

3.1 أهمية التدقيق الخارجي

ان تعدد الاطراف المستخدمة لمخرجات التدقيق الخارجي، دليل على الالهمية التي يكتسبها حيث يعتبر التدقيق ذو أهمية بالنسبة لأصحاب المصالح سواء الداخليين منهم او الخارجين، وذلك لاعتمادهم على القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم، ومن اهم المستفيدين من التدقيق الخارجي هم أطراف الوكالة (المسيرين والملاك)، ويمكن تحديد أهمية التدقيق الخارجي كما يلي:

1.3.1 بالنسبة للإدارة او المسيرين

أهمية التدقيق الخارجي هنا تكمن في التأكيد على صحة ودقة مخرجات المحاسبة وإجراءات الضبط المتمثلة في القوائم المالية، بالإضافة إلى استخدام تقرير التدقيق كأحد أركان التدقيق الخارجي في مجالات اتخاذ القرارات، والالتزام من الناحية القانونية ومعالجة لبعض مشاكل الوكالة.

2.3.1 بالنسبة للملاك او المساهمون

هم الفئة التي تركز كثيرا على الوضع المالي للمؤسسة لذا فإن استخدامها لمخرجات التدقيق كمعلومات تفيد في زيادة الاستثمارات أو زيادة رأس المال، أو التحفظ على الوضع القائم من خلال التعرف على القيمة السوقية الخاصة بالمؤسسة المستمدة من صحة ودقة القوائم المالية.

3.3.1 بالنسبة للمؤسسات التمويلية (المقرضين)

تعتمد في الغالب مؤسسات القرض على تحليل الوضعية المالية للمؤسسة انطلاقا من قوائمها المالية، لذا فإنها تستخدم كإجراء تأكيدي تقرير المدقق حول مدى صدق بيانات القوائم المالية.

4.3.1 بالنسبة للجهات الحكومية

كثير من المهتمين والمهنيين في الجانب المالي والمحاسبي يشير إلى أن الغرض الأساسي من قيام المهمة المحاسبية من الناحية القانونية هو الالتزام لدى جهة إدارة الضرائب بتوضيح المركز المالي الخاص بالمؤسسة ومعرفة أرباحه لغاية فرض ضرائب على الأرباح والأنشطة، ومنه قد تقتضي على إدارة الضرائب أن تعتمد مخرجات التدقيق الخارجي للتأكد من صدق البيانات المالية للمؤسسة.

4.1 أهداف التدقيق الخارجي

- بين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) International Federation of Accountants في المعيار رقم 200 على ان الهدف من التدقيق الخارجي للبيانات المالية هو تمكين المدقق من ابداء رأيه فيما اذا كانت البيانات والقوائم المالية قد اعدت من كافة النواحي وفقاً للأطر تقارير مالية محددة (IFAC, 2006, p. 221)؛
- كما يلخص بيان مفاهيم المحاسبة رقم 01 والصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Board (FASB) ان الهدف الأساسي من التدقيق الخارجي هو إعطاء صورة حقيقة وواقعة عن الكيان محل التدقيق بحيث كلما توفرت المعلومات والبدائل الحقيقة والتي تعكس الصورة المالية الفعلية للكيان كنتيجة لعملية التدقيق ساعد ذلك متخذي القرار في ترشيد قراراتهم الاقتصادية؛
- توفير الأمان للملاك والإدارة لضمان حماية الذمة المالية للمؤسسة انطلاقاً من اعتمادها على مدقق خارجي فالعادة تتوفر فيه المؤهلات العلمية والمهنية الجيدة لإعطاء الحقائق حول المؤسسة محل التدقيق (Pigé, 2001, p. 95) .

2. تقرير التدقيق الخارجي ومحتوياته

تعد عملية اعداد التقرير وتقديمه للجمعية العامة للمساهمين من أولى واجبات المدقق الخارجي بصفته رقيباً على اعمال الإدارة ووكيلاً عن المساهمين.

كما ينص معيار التدقيق الدولي* 700 (تكوين رأي وإعداد تقرير تدقيق حول البيانات المالية) على انه يجب على المدقق اعداد تقرير حول البيانات المالية المدققة، وان الغرض من هذا المعيار الدولي هو وضع معايير وتوفير إرشادات حول شكل ومضمون تقرير المدقق الخارجي.

وعليه يمكن تعريف المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق بأنه إطار معلوماتي مالي يحتوي على العديد من المعاني والمؤشرات التي يمكن الوثوق بها وقبولها واستخدامها في اتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية من قبل العديد من مستخدمي هذه المعلومات (Al Thuneibat, 2009, p. 141)، يعد المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق مدخلاً هاماً وقيماً لكثير من مستخدمي القوائم المالية ووفقاً لذلك فإن التشريعات الدولية والمحلية، تلزم المؤسسات والشركات التي تنشر بياناتها المالية بتزويدها بتقرير التدقيق الخارجي، من أجل إظهار نزاهة هذه البيانات المالية في التعبير عن النتائج التشغيلية للشركة ومركزها المالي.

* _ The International Standard On Auditing (ISA) 700, "Basis of Opinion and Audit Report on Financial Statements".

ولقد اهتمت مكاتب التدقيق والمدققين بالجانب المهني والمعايير المهنية والقواعد الأخلاقية ومعايير الرقابة على جودة الأداء المهني باعتبارها إدخال أساسي في تحسين جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير المدقق، كما أصبح إلزامياً للمدققين بنطبيق معايير التدقيق الدولية في تلك الموضوعات التي ليس لها معايير محلية (Anandarajan & Kleinman, 2014, p. 02)، وفيما يتعلق بفقرة الرأي حددت معايير التدقيق الدولية أنه يجب على المدقق أن يظهر رأيه بوضوح في البيانات المالية ومدى تعبيره عن المركز المالي والنتائج التشغيلية وتدفعاته النقدية بناءً على معايير التدقيق الدولية، وكذلك يجب على المدقق إبداء رأيه إذا كانت هذه البيانات المالية تتفق مع القوانين والتشريعات التي تقع تحت سلطتها المؤسسة المدقق فيها.

1.2 ضوابط اصدار تقرير عن عملية تدقيق خارجي

ويتم ذلك من خلال (Arens & Loebbecke, 1997, p. 66) :

- اتباع معايير التدقيق الدولية بكافة تفاصيلها وجزئياتها؛
- فحص لكافة القوائم المالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التدفقات النقدية)؛
- جمع الأدلة الكافية وقيام المدقق بأداء التدقيق على النحو الذي يمكنه من الإشارة الى انه قد تم الالتزام بمعايير العمل الميداني؛
- وضع قدر كافي من الإفصاح في الملاحظات المرفقة في التقرير لتسهيل الاستخدام لمستعملي هذا التقرير؛
- ابداء الرأي بكل حيادية وعدالة وصدق.

2.2 عناصر الاساسية تقرير التدقيق الخارجي على ضوء معيار الدقيق الدولي 700 (المعدل)

جاء معيار التدقيق الدولي رقم 700 (المعدل) بالعناصر الأساسية لتقرير التدقيق الخارجي والتي تأتي على النحو التالي:

1.2.2 عنوان التقرير

ينبغي ان يحتوي على العنوان المناسب ويفضل استخدام اصطلاح (تقرير مدقق خارجي) في العنوان، وذلك لتميز تقرير المدقق الخارجي عن التقارير التي قد تصدر عن مصادر داخلية.

2.2.2 الجهة التي يوجه إليها التقرير

يجب ان يوجه التقرير الى الجهة التي قامت بالتعاقد مع المدقق، مثل الجمعية العامة للمساهمين او مجلس الإدارة.

3.2.2 الفقرة التمهيديّة

وينبغي ان تحتوي على:

- يجب ان يحدد تقرير التدقيق البيانات المالية للمؤسسة الخاضعة للتدقيق والفترة التي تغطيها البيانات المالية المدقق فيها؛
- يجب ان يتضمن التقرير بياناً بأن اعداد البيانات المالية هي من مسؤولية الإدارة، وتصريحا بأن مسؤولية المدقق هي ابداء الراي بالبيانات المالية استناداً على عملية الفحص والتحقق؛
- البيانات المالية هي عرض من الإدارة، حيث ان اعداد مثل هذه البيانات يتطلب قيام الإدارة بعمل تقديرات واجتهادات محاسبية مهمة، وكذلك تحديد المبادئ والطرق المحاسبية المتبعة في اعداد البيانات المالية، وتوضيح ان مسؤولية المدقق هي تدقيق هذه البيانات المالية بغرض ابداء الراي.

4.2.2 مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية

يجب ان يوضح المدقق رأيه، ان الإدارة مسؤولة الإدارة عن الاعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار التقارير المالية المطبق وان المسؤولية تشتمل على (دحدوح، القاضي، 2012، ص 144) :

- التصميم والتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال او الخطأ؛
- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة؛
- عمل تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف العامة.

5.2.2 مسؤولية المدقق

الإشارة في هذه الفقرة ان تقرير التدقيق هو ابداء راي حول البيانات المالية كذلك يجب ان يوضح المدقق ان العملية تمت وفق ما تقتضيه معايير التدقيق الدولية او المحلية، كما يجب ان يوضح ان هذه المعايير تتطلب ان يمثل المدقق للمتطلبات الأخلاقية والمهنية، وان على المدقق تخطيط وأداء التدقيق للحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

6.2.2 فقرة الراي

يجب ان يبين تقرير المدقق الخارجي بوضوح رأيه بعدالة القوائم المالية وان القوائم المالية تتفق مع المتطلبات القانونية والمهنية، ويمكن ان يتم استخدام تعبير اخر للعدالة مثل تمثل بصورة صادقة وعادلة او تمثل بعدالة من النواحي الجوهرية كافة، ويتم تحديد إطار اعداد التقارير والقوائم المالية بواسطة معايير المحاسبة الدولية، او مبادئ المحاسبة المعتمدة في البيئة المحلية.

7.2.2 تاريخ التقرير

يؤرخ التقرير بتاريخ اكمال عملية التدقيق، وبما ان مسؤولية المدقق هي تقديم تقرير حول البيانات المالية المعدة من قبل الإدارة، وجب على المدقق عدم اصدار تقريره بتاريخ سابق لتاريخ اعتماد هذه البيانات المالية.

8.2.2 توقيع المدقق

يجب على المدقق ان يوقع التقرير باسم مكتب التدقيق او بالاسم الشخصي للمدقق او بكليهما.

3.2 أنواع تقارير التدقيق الخارجي

ويمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول 02: أنواع تقارير التدقيق الخارجي

نوع التقرير	دوافعه
النظيف	يصدر هذا التقرير بدون تحفظات عندما لا يجد المدقق أي ملاحظات او اقتراحات خلال قيامه بعملية التدقيق ذات أثر على صحة وعدالة القوائم المالية.
المتحفظ	وهو ان يصدر الرأي متحفظا بسبب وجود بعض الاعتراضات، ويجب على المدقق ان يذكرها وأيضا يذكر أثرها على القوائم المالية المدقق فيها.
السلبى	وهو التقرير الذي يتضمن رأيا معاكسا عندما يتأكد المدقق بأن القوائم المالية لا تعكس الصورة الحقيقية لواقع المؤسسة او الشركة المدقق فيها، ويجب على المدقق بيان أسباب إصداره للرأي السلبى.
الامتناع عن ابداء الرأي	في حالة عدم تمكنه من الحصول على ادلة اثبات كافية وملائمة، لذلك لا يستطيع ابداء الرأي حول القوائم المالية، وقد يمتنع المدقق عن ابداء رأيه بسبب قيود كبيرة على مستوى عمليات الفحص التي يقوم بها، او في حالة عدم تأكده من قيمة أحد العناصر او النتائج التي تؤثر بشكل كبير على المركز المالي.

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على (Arens & Loebbecke, 1997, p. 69)

4.2 البعد المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي

يتضمن تقرير التدقيق الخارجي رأي المدقق حول ما إذا كانت المعلومات المالية تم إعدادها وعرضها بصدق وانتظام في جميع الجوانب الجوهرية، واحترام إطار إعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسة التي قام بتدقيق حساباتها، ويقصد بالمحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي، إطار المعلومات المالية الذي يقدم تفسيرات وقياسات ومؤشرات، يمكن أن تفيد وتستعمل لاتخاذ قرارات من طرف مستعملي هذه المعلومات (Anandarajan & Kleinman, 2014, p. 93).

في سنة 2012 قامت هيئتي ICCA (Institut Canadien Des Comptables Agréés) و CCRC (Conseil Canadien Sur La Reddition Des Comptes)، بكندا بنشر استشارة تدخل

ضمن إطار الدراسات الموجهة لتحسين المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق وتدعيم المحتوى الخاص بالشق المتعلق بإستمرارية المؤسسة خاصة وأيضاً إثراء التقرير بالجوانب المتعلقة بكيفية اعتماد المدقق لرأي فني بعينه، وهذا قصد الاستجابة لاحتياجات أطراف الوكالة في المحتوى المعلوماتي للتقرير، وقد تم اعتماد معايير التقرير الكندية المعدلة لتحسين المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق (700،705،706) والمعيار (701) في افريل من سنة 2017.

فالبعد المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي يمكن تقسيمه حسب المحاور الأساسية التالية (الشحنة، 2015، ص 240) :

1.4.2 البعد المعلوماتي في الفقرة الافتتاحية من التقرير

- تحديد البيانات المالية موضوع التدقيق بكل دقة وتفصيل؛
- بيان مسؤولية الإدارة للمؤسسة محل التدقيق، وكذلك مسؤولية المدقق تجاه عملية التدقيق.

2.4.2 البعد المعلوماتي لفقرة مسؤولية الإدارة

- يحمل تقرير التدقيق في ثناياه معلومات حول مسؤولية الإدارة في اعداد القوائم المالية والعرض العادل لها حسب الإطار العام لإعداد التقارير المالية وان هذه المسؤولية لا بد ان تحتوي على:
- تصميم وتنفيذ والمحافظة على نظام الرقابة الداخلية، خاصة في الشق المتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال او الخطأ؛
 - اختيار السياسات المحاسبية الهامة ودوافع اختيارها؛
 - إعطاء تقديرات محاسبية معقولة في ظل الظروف المعطيات.

3.4.2 البعد المعلوماتي لفقرة مسؤولية المدقق

- يوضح التقرير ان مسؤولية المدقق هي ابداء رأي عادل وصادق حول البيانات المالية؛
- إجراء العملية التدقيقية وفق ما جاءت به معايير التدقيق الدولية، او المعايير المحلية المعمول بها في بيئة المؤسسة محل التدقيق؛
- وصف للعمل الذي قام به المدقق من اجل الوصول الى تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية للمؤسسة خالية من الأخطاء الجوهرية.
- لتقرير التدقيق الخارجي نطاق محدد يوضح فيه المدقق تمسكه وتقيده بالمتطلبات الأخلاقية والمهنية بحسب ما جاء به المعايير الدولية للتدقيق؛
- يصف التقرير في فقرة مسؤولية المدقق النقاط الأساسية التالية (حلمي، 2011، ص 15) :
- إجراءات الحصول على ادلة اثبات بشأن المبالغ المالية والإفصاحات في البيانات المالية؛

- الإجراءات المختارة تعتمد على حكم المدقق بما في ذلك تقييم المخاطر وتحديد الأهمية النسبية والاختفاء الجوهرية في البيانات المالية، وعند اجراء هذه التقييمات على المدقق الاخذ بعين الاعتبار سلامة نظام الرقابة الداخلية وتأثيره على البيانات المالية، وهذا بهدف تصميم الإجراءات المناسبة وتحديد نطاق عملية التدقيق ولكن ليس لغرض ابداء الرأي حول فعالية نظام الرقابة الداخلية، اما في حالة عندما يكون المدقق مسؤول عن ابداء رأيه حول نظام الرقابة الداخلية بالافتتران مع تدقيق القوائم المالية فإن التقرير سوف يحتوي على تقييم شامل لسلامة النظام وأيضاً توضيح مدى تأثيره على نطاق التدقيق ككل؛
- يشمل التقرير كذلك تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة، وكذلك التطرق للكفاءة للعرض للبيانات المالية.
- يوضح المدقق وفق هذه الفقرة ان المدقق يعتقد بشأن ادلة الاثبات التي تحصل عليها انها تمتاز بالكفاية والمناسبة، لتوفير أساس لإبداء رأيه.

4.4.2 البعد المعلوماتي لفقرة إبداء الرأي

- وتتضمن إشارة صريحة حول مدى التقيد في اعداد القوائم المالية بالمعايير التي تسند للإطار عرضها بصورة عادلة وحقيقية، مع الاشارة الى ادلة الاثبات المستند عليها في تكوين الرأي من ناحية الكفاية والملائمة، لتوفير أساس معقولاً للرأي المعبر عنه (IAASB, 2016, p. 09)؛
- كما تحتوي هذه الفقرة على رأي المدقق الذي توصل إليه عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية المدقق فيها، كذلك توضيح مدة مصداقية تمثيلها لواقع المؤسسة محل التدقيق، كما نجد في حالات التقرير المتحفظ والسلبى، يقوم المدقق بعرض تفسيرات تدعم حجية قراره وأيضاً مواضع الخلل التي استند عليها في ابداء رأيه.

5.2 أهداف تقرير التدقيق الخارجي

- ان الهدف الأول من تقرير التدقيق الخارجي، هو المصادقة على موثوقية البيانات المالية المدقق فيها، بإبداء رأي فني محايد بشأن صدق وعدالة العرض للقوائم المالية، فمن خلال التقرير سيتوفر لدى متخذي القرار سواء في إدارة المؤسسة او بالنسبة للأطراف الخارجية، العديد من المعلومات التي تعبر عن بدائل متاحة بشأن المسائل المالية والضوابط والتنبؤات وتحليل الأداء (Raffegaau, Dufils, & Gonzalez, 1979, p. 21).

3. فجوة التوقعات وآليات عمل محتوى تقرير التدقيق الخارجي في تقليصها

- ان بيئة التدقيق تتطلب اتصالات مستمرة، حيث يقوم المدقق بتوصيل المعلومات بصورة مستمرة الى مستخدمي القوائم المالية عبر خطاب الارتباط، التفسيرات، التقارير حول أنظمة الرقابة

الداخلية والتقارير حول القوائم المالية، ولكن معظم الدراسات وجدت ان كثير من مستخدمي القوائم المالية لا يفهمون بصورة دائمة جميع المعلومات التي يستقبلونها من المدقق وذلك لسبب نقص في الفهم او سوء التأويل وهذا يعني ان هناك فجوة في الاتصالات بين المصدر .
وعليه فقد نشأت فجوة التوقعات في التدقيق نتيجة عدم تطابق بين توقعات المجتمع الذي يشمل جميع المستفيدين من خدمات التدقيق لما يجب ان تكون عليه مسؤولية المدققين وبين مدى فهم المدققين لحدود مسؤولياتهم (Porter, 1993, p. 53).

1.3 مفهوم فجوة التوقعات

حسب المجمع الأسترالي للمحاسبين القانونيين (ICAA) Institute of Chartered Accountants in Australia عرف فجوة التوقعات سنة 2002 على انها "الاختلاف او التباين بين توقعات مستخدمي القوائم المالية وجودة الإبلاغ المالي وخدمات التدقيق".
كما عبر (Taylor & Glezen, 1991, p. 347) على ان فجوة التوقعات " هي الفجوة بين ادراك او فهم المجتمع المالي و المدققين، لمخرجات مهنة التدقيق".
وأيضاً عرفها (Porter, 1993, p. 50) فجوة التوقعات بأنها " الفرق بين مستويات الأداء للمدقق كما يتوقعها مستخدمي القوائم المالية ومستويات الأداء المهني كما يراها المدققون أنفسهم".
كما يرى (Lee T, 1994, p. 39) من زاوية أخرى ان فجوة التوقعات " هي التباين بين ما هو متوقع من قبل المدقق وبين الأداء الفعلي له، حيث ترتبط تلك الفجوة بالأداء الفعلي للأعمال والاختلاف الذي يواجهه المدقق في أداء مهامه بالشكل المطلوب".
انطلاقاً مما سبق ذكره يمكن القول ان فجوة التوقعات تشير عموماً إلى الاختلاف فيما بين ما يقوم به أو ما يمكن أن يقوم به المدققين وبين ما ينبغي أو ما يتوقع أن يقوم به المدققين على أساس توقعات المجتمع المالي المطلوبة منهم.

2.3 مكونات فجوة التوقعات

يعتبر التقسيم الذي قدمه (Porter, 1993) من أكثر التقسيمات استخداماً و انتشاراً، حيث ذكرت بان فجوة التوقع في التدقيق تتكون من فجوة المعقولة وفجوة الأداء، إلا ان هذا التحديد لمكونات الفجوة كان محدوداً في نطاقه، فلم يتطرق الى كافة عناصر فجوة التوقعات فعلى سبيل المثال استقلالية وحياد المدقق الخارجي عنصرين مهمين في فجوة التوقعات (عمر، 2017، ص231) ويمكن تقديم مكونات فجوة التوقعات حسب التقسيم التالي (القرشي، 2011، ص121):

1.2.3 الفجوة المتعلقة بالمدقق الخارجي

1.1.2.3 فجوة استقلال المدقق: تفسر هذه الفجوة بين المدقق الخارجي و مستخدمي تقرير التدقيق الخارجي في درجة استقلالية المدقق في أداء مهامه، وكذلك العوامل التي تؤثر على هذا الاستقلال كمعايير التدقيق المحددة لكيفية استقلال المدقق الخارجي، وعليه فإن هذا التباين من شأنه ان يؤثر على (عمر، 2017، ص 233) :

- درجة قبول تقرير المدقق لدى المستخدمين؛
- درجة الثقة المطروحة في القوائم المالية المفصح عنها؛
- درجة الشك في نجاح عملية التدقيق.

2.1.2.3 فجوة أداء المدقق الخارجي: تتمثل في التباين بين الوجبات التي يتوقع المجتمع المالي بشكل معقول من المدقق وبين الأداء الفعلي له.

3.1.2.3 فجوة تقرير المدقق الخارجي: تكمن هذه الفجوة في القصور المتعلق بتوصيل المعلومة لمستخدم هذا التقرير، أي التباين بين ما يتوقعه المستخدم وبين ما يتم إعطائه وتوصيله إليهم فعلا، ولهذه الفجوة مظاهر أهمها (عمر، 2017، ص 234):

- ضعف قناة الاتصال؛
- اعداد التقارير بشكل لا يخدم تعظيم منافع الاتصال؛
- استعمال مفردات وأساليب غير مفهومة في التقرير؛ اختلاف وقت ومكان التوصيل؛
- التباين بين ما يحتاجه مستخدمي التقرير وبين ما يقدمه المدقق؛
- عدم التقرير على بعض الاحتياجات المعبر عنها من قبل المستخدمين؛
- تباين المستوى العلمي لمستخدمي تقرير التدقيق الخارجي، على اعتبار ان المدقق الخارجي شخص ذو تأهيل علمي ومهني عالي المستوى.

2.2.3 الفجوة المتعلقة بمستخدمي القوائم المالية

1.2.2.3 فجوة المعقولة: وتنشأ نتيجة التباين بين ما يتوقع مستخدمي القوائم المالية ومستخدمي تقرير التدقيق، من المدققين إنجازهم، وبين ما يستطيع المدققين فعلا إنجازهم بصورة معقولة.

2.2.2.3 فجوة معايير التدقيق: وهي الفرق بين التوقعات المعقولة لمستخدمي القوائم المالية المدققة من مدققي الحسابات وبين الأداء المتوقع لهم طبقا لمعايير التدقيق وترجع هذه الفجوة إلى قصور معايير التدقيق عن تلبية التوقعات المعقولة لمستخدمي التقارير المالية، او قصور في التقيد بهذه المعايير من قبل المدقق.

3.2.2.3 فجوة المسؤولية القانونية: وهي التباين في فهم مستخدمي القوائم المالية المدققة لنطاق المسؤولية القانونية والمهنية لمدقق الخارجي.

3.3 آلية عمل المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي في تقليص فجوة التوقعات

إن عدم الإفصاح الكافي في تقرير التدقيق الخارجي من جميع النواحي التي يتوقعها مستخدموا القوائم المالية يساعد على زيادة فجوة التوقعات في عملية التدقيق وذلك بالرغم من ارتباط هذا العامل بالمحاسبة والتقارير المالية التي تنتج عنها وليس بالتدقيق الخارجي مباشرة، فقد أشد الجدول منذ منتصف السبعينات وحتى الآن حول أهداف تقرير التدقيق الخارجي والى من تعود مسؤولية هذه التقارير اساسا، وأن هذه التقارير يجب أن يتم تطويرها بحيث تخدم كل الاطراف كذلك تطوير المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي أكثر ليخدم المجتمع المالي ككل باعتبار أن المؤسسة المدقق فيها مجرد جزء من المجتمع (محمود، 2004، ص381).

فحسب التقرير الصادر سنة 1975 والذي أصدرته لجنة معايير المحاسبة بعنوان تقرير الشركة « The Corporate Report » حيث هذه اللجنة منبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز، أكدت اللجنة على أنه من الضروري أن تتغير أهداف تقارير التدقيق وتطوير المحتوى المعلوماتي له، هذا لمسايرة التغيرات التي تحدث في المجتمع المالي وتلبية متطلبات مستخدمي هذه التقارير وتفاديا لأي تأويلات من قبل المستخدمين تكون خارج عن نطاق التقرير (J.M.Renshall, 1976, p. 105).

وفي سنة 1989 وجهة لجنة ابحاث التدقيق (Auditing Research Foundation) المنبثقة عن مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز انتقادات للنموذج المختصر للتقرير وأوضحت عديد النقائص في محتواه المعلوماتي وكيف يعمل بطريقة ضمنية في خلق فجوة بين مستخدمي التقارير والمحتوى الذي يحويه التقرير، ووضحت ايضا مدى الحاجة إلى تقرير تدقيق أكثر فعالية وأكثر توضيح وإفصاح من النموذج المختصر للتقرير كأسلوب للتقريب بين وجهات النظر المتعارضة للأطراف المهتمة بالتقارير المالية وعملية التدقيق.

ويرى الباحثين (Gloeck & De Jager, 1993) أن تقرير مدقق الخارجي المختصر يعتبر وسيلة اتصال غير جيدة حيث أن المدققين الخارجيين لديهم اهتمام باستخدام التقرير كوسيلة لوصف طبيعة عملية التدقيق كونه نشاطا عاما، هذا فضلا عن اعتقاد بعض مستخدمي القوائم المالية أن المدققين الخارجيين يستخدمون تلك التقارير كوسائل لحماية أنفسهم ضد أي مخاطر مستقبلية قد تحدث، مما ادى هذا الامر الى ظهور فجوة بين تطلعات المجتمع المالي مما يحتاجونه في محتوى التقرير وبين ما هو مقدم لهم من خلال التقرير.

كذلك حسب دراسة (Ann Vanstraelen, Schelleman, Meuwissen, & Hofmann,)

(2012) إلى أنه يمكن تحسين المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي بتخفيض فجوة

المعلومات، بحيث يتم إضافة جزء جديد بعنوان " مناقشة وتحليل المدقق"، يبين الأساليب المحاسبية المختارة والتقييمات والتقدير ذات الأهمية النسبية وكذا المعلومات المتعلقة بالجوانب المهمة في عملية التدقيق، وهنا تشير الدراسة إلى أن المدققين مستعدون لتقديم هذه المعلومات بشرط أن يكون ذلك مطلوباً بموجب القانون، ولا يشكك في سرية العلاقة بين العميل والمدقق.

وفي ذات السياق اشار مركز الابحاث (MARC) Maastricht Accounting,

Auditing and Information Management Research Center سنة 2011 والذي يهدف الى وضع اطار تصوري مطور وموسع لتقرير التدقيق الخارجي، وهذا بإدراج معلومات اضافية في التقرير قصد تحقيق تطلعات مستخدمي التقرير من المتطلبات المعلوماتية التي تحول دون الوقوع في فجوة التوقعات وذلك بتوسيع التقرير على المستويات التالية (A. Vanstraelen, Schelleman, Hofmann, & Meuwissen, 2011, p. 05):

- نطاق عمل التدقيق، والغرض منه، ومستوى الضمان والعتبة المادية المستخدمة؛
- فريق التدقيق، والتزام شريك التدقيق واستقلالية المدقق؛
- عملية التدقيق ومخاطر التدقيق وعتبة الأهمية النسبية؛
- بيانات إضافية عن تقييم المدقق للقوائم المالية، وجودة نظام الرقابة الداخلية، واحتمال الغش والمخاطر المتعلقة بالاستمرارية، ونسبة التعديلات التي أدخلت على البيانات المالية؛
- بيانات إضافية مثل تقديرات الأعمال، ومعلومات عن حوكمة المؤسسة، وإدارة المخاطر، وعملية الرقابة الداخلية، وعملية إنتاج المعلومات المالية ومؤشرات الأداء.

بالعودة للمعيار التدقيق الدولي رقم 700 (تكوين الرأي والتقرير حول البيانات المالية) والمعيار رقم 701 (التواصل حول مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل) نجد انه حسب اخر التعديلات التي وضعتها هيئة IAASB سنة 2014 على المعيارين وأصبحت سارية المفعول في جانفي 2015 اعطت تعزيزات اضافية لقيمة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق وذلك بالتفصيل اكثر في حيثيات التقرير وزيادة عدد الفقرات حيث أصبح أفضل للاتصال لتجنب أي فجوة يمكن ان تنشأ من خلال تقرير التدقيق الخارجي مع المجتمع وخاصة مستخدمي القوائم المالية وتقرير التدقيق ، واطافة نوع من المرونة في الافصاح بما يخدم الكم المعلوماتي المقدم، وهذا من خلال(عمر، 2017، ص 243):

- الإشارة الى مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية للمؤسسة ومسؤولية المدقق عن ابداء الرأي في تلك القوائم، وذلك لإزالة الاعتقاد السائد لدى بعض الأطراف بأن المدقق هو المسؤول عن القوائم المالية في حين ان الإدارة هي المسؤولة عن اعداد هذه القوائم وعليه من الضرورة تخصيص مجال لتحديد

مسؤوليات الإدارة وأبعادها على القوائم المالية، كما يجب على المدقق الخارجي التمعن في تقرير الإدارة وتحديد أي تناقضات هامة قد يحتويها مع ما ورد في القوائم المالية المدققة والتي قد تثير الشك حول نتائج التدقيق المستخلصة؛

- الإشارة الى ان التدقيق يوفر تأكيداً معقولاً بأن القوائم المالية لا تتضمن تحريفات جوهرية؛
- تقديم وصف لنطاق وطبيعة عملية التدقيق، مع تقديم تفصيل عن سلامة نظام الرقابة الداخلية؛
- حالة اكتشاف المدقق الخارجي تحريفات جوهرية، فإنه عليه ان يقرر فيما إذا كانت هذه القوائم المالية المدققة فيها او المعلومات الواردة في تقرير الإدارة في حاجة الى تعديل وأيضا الإشارة في حالة رفض الإدارة القيام بهذا التعديل وذلك ضمن فقرة توكيدية في التقرير؛
- الإشارة الى حالات عدم الثبات في تطبيق المبادئ والطرق المحاسبية من سنة لأخرى؛
- الإشارة الى الحالات التي تتأثر بها القوائم المالية بالأحداث غير المؤكدة؛
- تسليط الضوء في التقرير عن القوائم المالية، على اية بيانات او معلومات او إيضاحات وردت في تلك البيانات او الكشوفات الملحقة بها او تقرير الإدارة، يرى المدقق الخارجي انه من الضروري او من الفائدة توضيحها لتفادي الوقوع في فجوة توقعات.

- ضرورة ان لا يبنى رأي المدقق الخارجي فقط انطلاقاً من مخرجات النظام المحاسبي بل يتعداه ليشمل كافة الأنشطة التي تؤثر على البيانات المالية، اذ تحتوي اغلب الأنشطة على معلومات غير مالية فضلاً عن معلومات مالية أخرى لذا يعد المدقق الخارجي مسؤولاً عن فحصها ودراستها وتحديد أثرها وتوضيحها في تقريره، حيث لم يعد كافياً التركيز على المعاملات المحاسبية بسبب تزايد درجة تعقيد الاعمال وضرورة الاعتماد على المنهج المتكامل في التدقيق (تدقيق الاداء) بسبب ان المعاملات المحاسبية لم تعد تكفي لودها لتوفير دليل عن صدق وعدالة القوائم المالية، لذلك ينبغي على المدقق الخارجي السعي في الافصاح عن كل ادلة الاثبات خارج القوائم المالية والنظام المحاسبي والمتمثلة في المعلومات غير المالية المشار اليها على وجه الخصوص في تقرير الادارة.

خاتمة

كلما ارتفعت درجة فجوة التوقعات اثر ذلك سلباً على مكانة وسمعة المدقق الخارجي ومهنة التدقيق، مما يخلق تساؤلات عديدة عن مدى فعالية التدقيق الخارجي بالمؤسسة، وان مثل هذه التساؤلات قد تؤدي الى عدم الاعتماد على مخرجات عمليات التدقيق من تقارير وما ينجر عنها من سلبيات تمس سمعة المدقق والمهنة بشكل عام، فإذا لم يكن التدقيق مزوداً للأطراف المختلفة بالفوائد الضرورية المرتبطة به فإن الموارد الإقتصادية التي يتم انفاقها على عملية التدقيق يجب ان تحول لتصرف على منتجات اكثر نفعاً، لذلك كلما ظهرت تساؤلات حول مهنة التدقيق وأداء المدقق

الخارجي على وجه الخصوص، وظهرت الفجوة في التوقعات فإن المهنة تجتهد في الرد على هذه التساؤلات من خلال تحيين اداة الوصل بين المدقق والمجتمع المتلقي لمحرجات عملية التدقيق. ومن خلال دراسة الموضوع توصلنا الى جملة النتائج التالية:

- تنشأ فجوة التوقعات نتيجة التباين بين التوقعات المعقولة من قبل المجتمع والأداء الفعلي للمدقق الخارجي، وما ينجر عن ذلك من تبعات؛

- لمحتوى تقرير التدقيق الخارجي دور كبير في تحديد مستويات المسؤوليات حول القوائم المالية ومختلف البيانات والمعلومات المالية وغير المالية والتي يمكن ان تنشأ بسببها فجوة توقعات، على إعتبار ان فئة من المجتمع تعتقد ان اعداد القوائم المالية من مسؤوليات المدقق؛

- للتعديلات التي تمت على معيار التدقيق رقم 700 بالغ الاثر في تضيق فجوة التوقعات بين المجتمع والمدقق الخارجي، بحث عمدت هذه التعديلات على توسيع نطاق المحتوى المعلوماتي للتقرير ووضع مجال اوسع في التقرير وابداء الرأي وهذا بتحديد المسؤوليات بدقة والافصاح عن مختلف الجوانب التي هي في الغالب جوهر اهتمام الاطراف المعنية بمخرجات التدقيق الخارجي ومستخدمي القوائم المالية المدققة؛

- يعمل المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق الخارجي حسب كل مستوى في التقرير على تقديم إجابات ضمنية لتساؤلات قد تنشأ لدى لمستخدمي التقرير والتي قد ينجر عنها ظهور فجوة توقعات، لذلك فالمحتوى المعلوماتي المفصل يعمل على بعدين هامين، اولاً لتوضيح مسؤولياته وتحديد التدرج المنطقي الذي مر به من اجل إبداء الرأي الفني المحايد، ثانياً لسد أي انحراف في تأويلات بغير موضعها لدى المجتمع.

كذلك من خلال البحث في الموضوع يمكن تقديم بعض التوصيات التي تساعد على

تضييق فجوة التوقعات من خلال تقارير التدقيق ويمكن تقديمها كما يلي:

- اثبتت اخر التعديلات نجاعتها في تضيق فجوة التوقعات، وهذا لا يمنع ان تعمل الهيئات المهنية الدولية على تحيين المعايير الدولية للتدقيق بما يتماشى ومتطلبات المجتمع من فترة الى اخرى لتفادي أي تباين قد يحدث بين المجتمع والمدقق؛

- اضافة نطاق جديد تفصيلي في تقرير التدقيق يقوم بتفصيل حول تقرير الادارة الشامل وذلك حتى يسنى لمستخدم التقرير معرفة نقطة البداية للمدقق وكذا مقارنة ما توصل له التدقيق الخارجي مع ما هو مقدم من قبل الإدارة، ولا يكتفي التقرير بتوضيح حدود المسؤوليات عن القوائم المالية فقط؛

- لا يمكن بأي حال من الأحوال رفع مستوى الإدراك لحقيقة لمخرجات التدقيق لأفراد المجتمع، هذا لتفاوت القدرات الذهنية بين الأفراد لكن يمكن التحكم في كفاءات الطرح للمحتوى المعلوماتي من قبل المدققين الخارجيين بما يتماشى ومستويات إدراك كل الفئات المتكون منها المجتمع.
- زيادة فاعلية الاتصال في بيئة التدقيق الخارجي، وتنمية البعد التعليمي والإعلامي لدى المدقق الخارجي، والسعي وراء البحث في كيفية تحقيق تطلعات المجتمع من تقرير التدقيق الخارجي.

قائمة المراجع

باللغة العربية

1. الشحنة، ر. ا. (2015). تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية: دار وائل للنشر الاردن.
2. القرشي، ا. ر. (2011). التدقيق الخارجي منهج علمي نظري وتطبيقي: دار المغرب للطباعة والنشر، بغداد.
3. حلمي، ج. أ. (2011). تقرير المدقق: دليل على بطئ الاستجابة للمجتمع المالي. مجلة الزيتونة للدراسات والبحوث العلمية، العلوم الانسانية، المجلد 01، العدد 01.
4. دحدوح، ح. ا، & القاضي، ح. ي. (2012). مراجعة الحسابات المتقدمة الاطار النظري والاجراءات العملية (الجزء الاول): دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان الاردن.
5. عمر، ع. ا. (2017). حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي: دار هومه للنشر والتوزيع.
6. محمود، ج. ي. (2004). فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة وتضييق الفجوة. مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) غزة، المجلد الثاني عشر العدد الثاني.

باللغة الاجنبية

1. Al Thuneibat, A. (2009). Auditing in the Light of International standards. Al-Ruz Press Co., Amman-Jordan .
2. Anandarajan, A., & Kleinman, G. (2014). International Auditing Standards in the United States: Comparing and Understanding Standards for ISA and PCAOB: Business Expert Press.
3. Arens, A. A., & Loebbecke, J. K. (1997). Auditing, an Integrated Approach: Prentice Hall.
4. Friederich, M., Langois, G., Burlaud, A., & Bonnault, R. (2007). Comptabilité et Audit: Manuel et Applications France: Editions Foucher, France.
5. Gloeck, J. D., & De Jager, H. (1993). The Audit Expectation Gap in the Republic of South Africa: School of Accountancy, University of Pretoria.
6. IAASB. (2016). Norme ISA 700 Opinion et rapport sur des états financiers, Prise de position définitive: International Auditing and Assurance Standards Board.
7. IFAC. (2006). ISA 200 objective and general principles governing an audit of financial statement. from <https://www.iaasb.org/> consulte le 07/07/2019.
8. J.M.Renshall.(1976).Accounting, Organizations and Society, Volume 1, Issue 1.
9. Lee T. (1994). Financial Reporting Quality Labels. Accounting Auditing and Accountability Journal, 07 N 02.
- 10.Pigé, B. (2001). Audit et contrôle interne :Éd. EMS.

- 11.Porter, B. (1993). An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. Accounting and Business Research, 24(93).
- 12.Raffegaue, J., Dufils, P., & Gonzalez, R. (1979). Audit et contrôle des comptes : Publi-Union.
- 13.Taylor, D. H., & Glezen, G. W. (1991). Auditing: Integrated Concepts and Procedures: Wiley.
- 14.Vanstraelen, A., Schelleman, C., Hofmann, I., & Meuwissen, R. (2011). A Framework for Extended Audit Reporting: Maastricht Accounting, Auditing and Information Management Research Center.
- 15.Vanstraelen, A., Schelleman, C., Meuwissen, R., & Hofmann, I. (2012). The Audit Reporting Debate: Seemingly Intractable Problems and Feasible Solutions. European Accounting Review, 21(2).