

## أثر الإفصاح عن شريك المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعديلات في تقرير مراقب الحسابات مع دراسة ميدانية

د. هبه جمال هاشم

أستاذ مساعد المحاسبة و المراجعة

كلية التجارة جامعة قناة السويس

### المقدمة وفكرة البحث :

بدأ من التقرير الختامي للجنة الاستشارية الأمريكية لمراقبي الحسابات US Treasury Advisory Committee on the Auditing Profession (ACAP) لعام ٢٠٠٨ ، الذي قام بوضع توصيات لمجلس PCAOB لإجبار شريك المراجعة على وضع توقيعه على تقرير مراقب الحسابات (ACAP 2008) ، وفي هذا السياق ، فقد قام مجلس PCAOB بإصدار منشور رقم ٢٠٠٩-٠٠٥ الخاص بـ "مطالبة شريك المراجعة بالتوقيع على تقرير المراجعة" لأقتراح أن يقوم شريك المراجعة بوضع توقيعه على تقرير المراجعة المنشور (PCAOB, 2009) وبعد الخضوع لعدد من التحليلات ودراسة رد فعل الأطراف المختلفة تجاه هذا الاقتراح ، قام PCAOB في ٢٠١١ بتعديل الاقتراح السابق بأن يكتفي ذكر أسم شريك المراجعة ضمن التقرير المراجعي دون الحاجة لوضع توقيعه على التقرير ، وذلك فقد قام مجلس PCAOB بتبني القاعدة الأخيرة السابقة ومطالبة مكتب المراجعة بالإفصاح عن أسم شريك في استمارة خاصة PCAOB Form AP والتي تم إصدارها في ٢٠١٥/١٢/١٥ ، (PCAOB,20105) ، وفقاً للقاعدة الجديدة لمجلس PCAOB ، فإن جميع مكاتب المراجعة مطالبة بالإفصاح عن أسم شريك المراجعة في استمارة الـ PCAOB Form AP لجميع الشركات التي تمت مراجعتها بعد ٢٠١٧/١/٣١ .

وبالتالي تسعى العديد من الدراسات ( Clive & Zhanf, 2016- Burke & Hoitash,2019) إلى اختبار ما إذا كانت جودة المراجعة سوف تكون ضمن

متطلبات الإفصاح عن هوية شريك المراجعة في العديد من دول العالم ، ويعد هذا السؤال البحثي غاية في الأهمية بالأخص في ظل اعتقاد مجلس PCAOB أن الإفصاح عن هوية شريك المراجعة من شأنه أن يؤدي إلى زيادة مساءلة مراقب الحسابات مما ينعكس على تحسين مستوى الشفافية في عملية المراجعة الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى جودة مراجعة عالية ، وقدمت هذه الدراسات أدلة ونتائج مختلطة فيما يتعلق بأثر الإفصاح عن هوية شريك المراجعة على جودة المراجعة في دول مختلفة .

كما وثقت دراسة (Dao & Liu,2019) أدلة تفيد أن متطلبات الإفصاح عن هوية شريك المراجعة في الأمم المتحدة أدت إلى تحسين في جودة المراجعة ، حيث أدى الإفصاح إلى انخفاض مستوى الاستحقاقات غير العادية Abnormal Accruals ، وزيادة حالات إصدار تقرير مراجعي معدل Qualified Audit Reports ، وزيادة معلوماتية الإيرادات Earnings In formativeness ، ولكن على الصعيد الآخر، فقد أشارت دراسات أخرى (Ellen, 2018-Ju Lie,2017) إلى أن الإفصاح الإلزامي عن هوية شريك المراجعة لا يؤثر على جودة المراجعة ، وقد توصلت هذه الدراسات إلى أن شركاء المراجعة يلجأون إلى إصدار أحكام مراجعية تعسفية متشددة Aggressive write down judgments عند الإفصاح عن هوية شريك المراجعة أو الإلزام بوضع توقيع شريك المراجعة على التقرير المراجعي .

ويمكن الإشارة لعملية الإفصاح عن هوية شريك المراجعة على أنها الإشارة إلى شريك المراجعة أما من خلال الإفصاح عن اسمه أو توقيع شريك المراجعة على تقرير المراجعة ، ركزت معظم الدراسات السابقة التي تناولت شريك المراجعة على تأثير الإفصاح عن هوية شريك المراجعة على مخرجات عملية المراجعة .

أشارت بعض الدراسات إلى أن الإفصاح عن هوية شريك المراجعة يكون مرتبط ب جودة مراجعة عالية ودقة تقرير مراجعي مرتفعة ، كما أشارت دراسة (Bedard

(Sirois,2020) & ، إلى وجود تحسين في جودة المراجعة بعد تطبيق عملية الإفصاح عن هوية شريك المراجعة في الأمم المتحدة ، وفي هذا السياق ، أكدت أيضاً دراسة (Carcello and Santore 2015) ، إلى وجود ارتفاع في دقة التقرير المرجعي في الفترة اللاحقة للإفصاح عن هوية شريك المراجعة حيث يقوم مراقب الحسابات باختيار مستويات أعلى لتخصيص الموارد لعملية المراجعة ويزيد من مستوى العدائية في التقرير مرجعي Aggressiveness of audit report .

وقامت دراسة (Lee & Zimmerman,2019) ، ببناء نموذج نظري حول تحديد هوية شريك المراجعة ، وأشارت نتائج الدراسة إلى أن تحديد هوية شريك المراجعة من شأنها أن تؤدي إلى تحفيز شريك المراجعة لتقديم عملية مراجعة ذات جودة عالية ، كما قامت دراسة بإجراء تجربة اختبارية حول الإفصاح الإلزامي لهوية شريك المراجعة من خلال مشاركة ٥٢ طالب بجامعة كبرى في Midwest ، وقد أكد المشاركون إلى أن الإفصاح عن هوية شريك المراجعة سيكون مصحوب بجودة مراجعة عالية (ممثلة في : مجهود مرجعي أكبر – تقرير مالي أقل تحفظاً Less Aggressive Financial Reporting ، وفي هذا السياق أكدت دراسة Lauren & Nicole,2019) ، إلى أن متطلبات الإفصاح عن هوية شريك المراجعة تؤدي إلى أتعاب مراجعة مرتفعة وجودة مراجعة عالية وانخفاض في التأخير المرجعي Shorter audit delays ، كما أكدت أن خصائص شريك المراجعة المتمثلة في النوع Gender ، درجة الانشغال Busyness ، التعليم ، الاتصالات الاجتماعية Social Connections لا توجد بينما وبين جودة المراجعة علاقة ارتباط .

وعلى الصعيد الآخر ، أشارت بعض الدراسات الأخرى التي قامت باستخدام عينة من الشركات المتواجدة بدول أخرى إلى عدم وجود تأثير لعملية الإفصاح الإلزامي عن هوية شريك المراجعة على جودة المراجعة ، على سبيل المثال ، فقد أشارت دراسة (Burlce & Hoitash,2019) ، والتي قامت باستخدام مقاييس متعددة لجودة الاستحقاقات Accruals quality لقياس تأثير متطلبات توقيع شريك المراجعة على جودة المراجعة في Netherlands ، وقد أشارت النتائج إلى عدم

وجود علاقة بين مستوى توقيع شريك المراجعة وجودة المراجعة . كما أقرحت بعض الدراسات الأخرى أن تأثير تحديد هوية شريك المراجعة على جودة المراجعة يعتمد على فرد شريك المراجعة Individual engagement partners ، قامت دراسة (Veena & Vitalis,2019)، بالتحقيق في السوق الصيني خلال الفترة ٢٠٠٤-٢٠٠٩ ، وأشارت النتائج إلى أن جودة شريك المراجعة يؤثر على كل عملية مراجعة ، كما أكدت الدراسة إلى أن الأداء السابق لشريك المراجعة يحدد احتمال تعرض العميل لحالات إعادة صياغة مالية مستقبلية Client firm's future financial restatements ، وتكون مثل هذه العلاقة أكثر ملاحظة لشركاء المراجعة بالمقارنة مع Review Partners . قامت الدراسة باختبار عينة من الشركات في تيوان حيث يتم الإفصاح بها عن هوية شريك المراجعة بصورة الزامية، وأشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة موجبة بين خبرة شريك المراجعة وجودة المراجعة في السنوات الأولى من المراجعة Early years of the audit engagement وليس في السنوات اللاحقة .

ويتمثل الهدف الرئيسي من الإفصاح عن هوية شريك المراجعة في استمارة Form AP هو زيادة درجة شفافية التقرير المراجعي للمستثمرين والمقرضين والأطراف المهتمة (PCAOb , 2009 ; ACAP, 2008) الأمر الذي يؤدي زيادة درجة تعرض شريك المراجعة للجمهور الذي ينتج عنها مخاطر تقاضي وخطر فقدان السمعة لشريك المراجعة في حالة فشل عملية المراجعة ، وبالتالي فإن الجهود المبذول من قبل شريك المراجعة من أجل تجنب مخاطر التقاضي والتكاليف المرتبطة مع خطر فقدان السمعة سوف تؤدي إلى زيادة جودة المراجعة ، وتتمثل أول الآراء المعارضة في أن البيئة القضائية بالولايات المتحدة قد تكون قوية بما يكفي لإجبار شريك المراجعة لزيادة الجهود المبذول وتحسين الأداء الأمر الذي يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة (Schlueter & Ratzinger,2019) بالإضافة إلى ذلك ، فإن معايير رقابة الجودة الحالية والتي تطبقها مكاتب المراجعة تقوم بتوفير

مستوى تأكيد معقول حول مدى امتثال مكتب المراجعة والعاملين به بالمتطلبات المهنية والتشريعية والقضائية .

كما يتمثل الرأي الآخر المعارض حول أن الإفصاح عن هوية شريك المراجعة لن يؤثر على جودة المراجعة ، حيث أن شريك المراجعة الحالي يتحمل المساءلة بصورة كافية أمام الجمهور Sufficiently Accountable to the Public ، كما قد تؤدي إليه المساءلة إلى قيام شريك المراجعة بخفض مستوى الجهد المبذول والقيام بعمل مخاطر تحفظه لعمليات الحكم المرتبطة (Allen & Douglas,2019) Conservative risk – related Judgments والتي قد تؤثر بالسلب على جودة المراجعة ، وعلاوة على ذلك فإن الإفصاح عن أسماء شركاء المراجعة قد لا يؤثر على جودة المراجعة بسبب عدم كفاية الوقت المتاح لشركاء المراجعة ومكاتب المراجعة لتغيير العمليات المراجعة بالصورة التي تضمن تحسين جودة المراجعة ، حيث قام الـ SEC في ١٤ من مايو ٢٠١٦ بالموافقة على القوانين الجديدة الخاصة بالإفصاح عن هوية شريك المراجعة الأمر الذي يجعل مكاتب المراجعة في مرحلة تعدي وتغيير عمليات المراجعة والتي لن تنتهي قبل نهاية عام ٢٠١٦ .

وركزت دراسة (Ellen Velleman,2018) على اختبار العلاقة بين الإفصاح عن أسماء شركاء المراجعة وجودة المراجعة ، قامت الدراسة باستخدام مقياسين لجودة المراجعة وهما : الاستحقاقات التقديرية Discretionary Accruals واحتمال قيام مكتب المراجعة بالكشف عن حالات ضعف مؤثرة في نظام الرقابة الداخلية الخاص بالعميل Probability of Accounting firms to detect material weaknesses in internal control ، يقوم المقياس الأول باختبار احتمال قيام مكتب المراجعة بمنع العميل من القيام بإدارة الأرباح ، بينما يقوم المقياس الثاني بإظهار قدرة مكتب المراجعة على الكشف عن وجود تحريفات جوهرية في نظام الرقابة الداخلي الخاص بالعميل . وأعدمت الدراسة على تحليل الاستحقاقات التقديرية Discretionary Accruals analysis وتحليل ضعف الرقابة الداخلية Internal Control Weakness analysis .

أثر الإفصاح عن شريك المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعديلات في تقرير مراقبي الحسابات مع دراسة ميدانية

د/ هبة جمال هاشم

ومما سبق تتلخص فكرة البحث في أهمية وإلزامية الإفصاح عن هوية شريك المراجعة مع تحديد العلاقات التأثيرية مع العوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة والتي تمثلت في أتعاب المراجعة الخارجية – جودة عملية المراجعة – إدارة الأرباح وذلك بهدف سرعة الاستجابة لتعديل تقرير مراقب الحسابات بهدف تطوير مهنة المراجعة .

١- هدف البحث :

يهدف البحث إلى تحديد أهم العلاقات بين الإفصاح عن شريك المراجعة والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة بهدف سرعة الاستجابة في تعديلات مراقبة الحسابات ، وتتمثل هذه الأهداف في :

- أ- تحليل العلاقة بين الإفصاح عن شريك المراجعة وأتعاب المراجعة الخارجية.
- ب- بيان تفصيلي للعلاقة بين الإفصاح عن شريك المراجعة وجودة عملية المراجعة .
- ج- محددات العلاقة بين الإفصاح عن شريك المراجعة وإدارة الأرباح المحاسبية.
- د- تحديد أثر الإفصاح عن شريك المراجعة والعلاقات التأثيرية السابقة على سرعة الاستجابة للتعديل في تقرير مراقب الحسابات .

٢- أهمية البحث :

يُعد مصطلح الإفصاح عن شريك المراجعة من أهم المصطلحات المهنية المتطورة والجديدة في مهنة المراجعة ، حيث يكتسب الموضوع أهميته من عدم تناوله في الدراسات المحلية والأجنبية بالقدر الكافي ، وتحاول الدراسة الحالية إبراز أهم العلاقات التأثيرية للإفصاح عن شريك المراجعة والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة بهدف تحقيق سرعة الاستجابة لتعديل تقرير مراقب الحسابات .

وبالإضافة إلى ما سبق تتركز أهمية البحث في تزايد الطلب على خدمات المراجعة ، بالإضافة إلى الحاجة إلى أن تتسم عملية المراجعة بأقصى قدر من الكفاءة والفعالية ، لتكون قادرة على تلبية متطلبات مستخدمي القوائم المالية سواء كانوا من

المؤسسات المالية أو المساهمين أو المستثمرين الجدد أو الدائنين أو غيرهم من مستخدمي تلك القوائم ، ومن ثم ضرورة قيام مراقبة الحسابات في مصر بتطبيق معايير مراجعة وطنية تتفق مع أحدث التطورات التي طرأت على المعايير الدولية ، فقد قام الجهاز المركزي للحسابات بالاشتراك مع جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية وبالتنسيق مع وزارتي الاستثمار والمالية والهيئة العامة لسوق المال ، بتعديل المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى ، وقد بلغت ٣٨ معياراً وإطاراً عاماً ، وصدر ذلك بقرار رئيس الجهاز رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨ بتاريخ ٢٠٠٨/٦/٣٠ ، وقرار وزارة المالية رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨ (١) وكان المعيار رقم ٢٢٠ من أبرز المعايير التي تناولت شريك المراجعة ، وذكرت المهام التي يجب على الشريك القيام بها ، سواء في قبول المهمة واستمرار العلاقات مع العملاء وبعض مهام المراجعة المحددة وكذلك أداء المهام والمتابعة .

**وتخلص الدراسة** مما سبق إلى أن الإصدارات المهنية والأمريكية تتفق مؤخراً في ضرورة الإفصاح عن اسم شريك المراجعة بإعتباره إضافة جديدة في تقرير مراقبي الحسابات ، حيث كانت إضافة تلك الفقرة في التقرير تلبية لاحتياجات أصحاب المصالح لمزيد من الشفافية والتوسع في الإفصاح ، كما أن المنظمات المهنية أشارت إلى أن الإلزام بالإفصاح له عدة منافع حيث يمكن أن يؤدي لرفع جودة المراجعة المتولدة بسبب المساءلة التي قد تقع على عاتق شريك المراجعة نتيجة تحمله مسؤولية التقرير ، بالإضافة إلى مزيد من الشفافية والإفصاح المعلوماتي في التقرير والتي قد تساعد على ترشيد قرارات أصحاب المصالح مثل المستثمرين ومانحي الائتمان ، وكذلك توفير حافزاً لمكاتب المراجعة نفسها في إنتقاء شركاء المراجعة ، أما بالنسبة للوضع المهني في مصر فحالياً يوجد عدم اتساق في الإفصاح عن شريك المراجعة في تقرير مراقبي الحسابات ، وذلك نظراً لعدم وجود قانون أو معيار يلزم بالإفصاح عن أسم الشريك في تقرير مراقبي الحسابات .

(١) يمكن الاطلاع على قرارات تطور معايير المراجعة المصرية من موقع هيئة الرقابة المالية :

[http://www.fra.gov.eg/content/efsa\\_ar/audit\\_pages/auditing\\_standards.htm](http://www.fra.gov.eg/content/efsa_ar/audit_pages/auditing_standards.htm)

أثر الإفصاح عن شريك المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعديلات في تقرير مراقبي الحسابات مع دراسة ميدانية  
د/ هبة جمال هاشم

### ٣- تقسيمات البحث :

في ضوء فكرة البحث وأهدافه وأهميته ، تم تقسيم البحث إلى ما يلي :

١/٤ – الأدبيات السابقة المرتبطة بالبحث .

٢/٤ – الإفصاح عن شريك المراجع ..... إطار مفاهيمي .

٣/٤ – العلاقة بين الإفصاح عن شريك المراجعة جودة وأتعب المراجعة الخارجية .

٤/٤ – العلاقة بين الإفصاح عن شريك المراجعة والتعديلات في تقرير مراقبي الحسابات .

٥/٤ – النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية .

### ٤- مجتمع وعينة الدراسة :

تم استخدام التوزيع النسبي لاختيار العينة مع الأخذ في الاعتبار عدد العاملين في مؤسسات المراجعة Non-Big4 & Big4 جدول رقم (١) يعرض توزيع العينة طبقاً لنوع المؤسسة ، ويتضح من الجدول أن نسبة الاستجابة ٨١.٥٨% .

#### جدول رقم (١)

#### توزيع عينة الدراسة

نسبة الاستجابة	الاستمارات الصحيحة	العينة	المجتمع	فئات الدراسة
0.82	41	50	150	مؤسسات Big 4 *
0.88	44	50	150	مؤسسات Non-Big 4 **
85%	85	100	300	

\* مكاتب Big 4 (Deloitte- E & y – KPMG) .

أثر الإفصاح عن شريك المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعدلات في تقرير مراقبي الحسابات مع دراسة ميدانية  
د/ هبة جمال هاشم

---

\* مكاتب Non-Big 4 (وحيد عبدالغفار وشركاؤه - د. حازم يسن - المحاسبون  
القانونيين العرب - مصطفى شوقي وشركاؤه) .

وقد تم استخدام تحليل الانحدار اللوجستي في دراسة العلاقة الكلية (الانحدار  
المتغير والجزئية (الانحدار البسيط) بين المتغير التابع والمتغير المستقل في إثبات  
صحة الفرض الأول والثاني وكذلك مربع كا<sup>2</sup> للتعرف على وجود اختلافات أو  
فروق ذات دلالة إحصائية بين الفرض والقبول .

١/٤ – الأدبيات السابقة المرتبطة بالبحث

١- الإفصاح عن شريك المراجعة :

رقم	عنوان الدراسة	متغيرات الدراسة	اهمية الدراسة	فروض الدراسة	عينة الدراسة والاسلوب الاحصائي المطبق	نتائج الدراسة
١	مشاكل التصميم في الدراسات المتعلقة بتأثير تعريف شريك المراجعة على جوده عمليه المراجعة: ادله من تجربته حيه. Design Issues in Studies on the Effect of Engagement Partner Identification on Audit Quality: Insight from a Natural Experiment 2020 Bédard, j., Brousseau, C. & Sirois, L. (2020), "Design Issues in Studies on the Effect of Engagement Partner Identification on Audit Quality: Insight from a Natural Experiment", The Conférence internationale de gouvernance (CIG) "2019", Laval University, pp. 1-50.	هويه شريك المراجعة جوده المراجعة تقرير مراقب الحسابات	تسعى الدراسة الى اختبار العلاقة بين هويه شريك المراجعة وجوده من اجل عزل تأثير control group design على هذه العلاقة.	الفرض الاول: تتحسن جوده المراجعة في الفتره اللاحقه للتطبيق الالزامي للإفصاح عن هويه شريك المراجعة.	تضمنت عينه الدراسه ١١٨٩٩ ملاحظه سنويه للشركات منقسمه الى (1,398 in Quebec and 10,501 in the ROC) الاسلوب الاحصائي المطبق OLS regression model	- على عكس الدراسات السابقه، فان الدراسه الحاليه تضمنت شركات تعمل في نفس البيئه الاقتصاديه و التنظيميه، الامر الذي يقلل من احتمال تأثر متغير هويه شريك المراجعة partner engagement identification (EPI) بالاحداث الطارئه و يزيد من قدره الدراسه على قياس التغيرات على مدى زمنى اطول. اشارت نتائج البحث الى عدم وجود علاقته بين هويه شريك المراجعة و محددات جوده المراجعة في حاله ان controlling groups تكون مقتصره على الشركات المماثلة اقتصاديا، الامر الذي يعارض ما توصلت اليه الدراسات السابقه عن وجود علاقته موجبه بين هويه شريك المراجعة و جوده المراجعة. كما اكدت الدراسه على ان هويه شريك المراجعة لا تؤثر على جوده المراجعة في البيئه الكنديه، الامر الذي ادى الى قيام الدراسه بالتركيز على ضروره اهتمام الباحثين باتخاذ الاحتياطات اللازمه عند اختبار العلاقة بين تقويه شريك المراجعة و جوده المراجعة في شركات تعمل في بيئات اقتصاديه و تنظيميه مختلفه.

أثر الإفصاح عن شريك المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعديلات في تقرير مراقبي الحسابات مع دراسة ميدانية

د/ هبة جمال هاشم

٢	<p>تكليف شريك المراجعة و جوده عمليه المراجعته في الولايات المتحده</p> <p>Audit Partner Assignments and Audit Quality in the United States 2019</p> <p>Lee, H., Nagy, A., &amp; Zimmerman, A. (2019), "Audit Partner Assignments and Audit Quality in the United States", <i>The Accounting Review</i>, Vol. 94 No. 2, pp. 297-323</p>	<p>خبره شريك المراجعة،</p> <p>نوع شريك المراجعة،</p> <p>اختبار شريك المراجعة،</p> <p>تكليف شريك المراجعة،</p> <p>جوده المراجعة،</p> <p>اتعاب المراجعة،</p> <p>لجان المراجعة،</p> <p>حوكمة الشركات.</p>	<p>تقوم الدراسه باختبار عوامل العرض و الطلب المرتبطه باختبار و تكليف شريك المراجعه في الولايات المتحده.</p>	<p>الفرض الاول: هناك علاقه موجبه بين تنوع النوع gender diversity لمجلس الاداره/لجان المراجعه و وجود شريك مراجعه انثى</p> <p>الفرض الثاني: هناك علاقه موجبة بين خبره مجلس الاداره/لجان المراجعة وخبرة شريك المراجعة</p> <p>الفرض الثالث (أ): لا توجد علاقه بين نوع و خبره شريك المراجعه و جوده عمليه المراجعة.</p> <p>الفرض الثالث (ب): لا توجد علاقه بين نوع و خبره شريك المراجعة و اتعاب المراجعة</p> <p>الفرض الرابع: لا تتغير جوده المراجعة او اتعاب المراجعة مع تغيير نوع او خبره شريك المراجعة.</p>	<p>تضمنت عينة الدراسه ١١٩١ شريك مراجعه مختلف النوع و ٧٨٧ شريك مراجعه نوخيره</p> <p>الاسلوب الاحصائي المطبق:</p> <p>probit regression</p> <p>OLS regression</p>	<p>اشارت نتائج الدراسه الى ان الشركات التي تتمتع بتنوع اكبر gender diversity بين اعضاء مجلس الاداره/ لجان المراجعه مما يزيد احتمال وجود شريك مراجعه انثى. Female lead audit partner.</p> <p>كما اكدت نتائج الدراسه الى وجود علاقه موجبه بين خبره مجلس الادارة الخاص بالعميل و خبره شريك المراجعه.</p> <p>وفيما يتعلق بجوده علمية المراجعة، اشارت النتائج الى اتعاب المراجعة المرتفعه تكون مصحوبه بزياده في خبرة وتنوع gender diversity شريك المراجعة.</p> <p>كما ان الدراسه اشارت الى وجود ادله ضعيفة فيما يتعلق بالعلاقه بين نوع شريك المراجعه partner gender audit كمقياس لعمليات اعاده الصياغه restatements والاستحقاقات غير العاديه abnormal accruals. بينما لم تجد الدراسه علاقه بين خبره شريك المراجعه و جوده المراجعه.</p> <p>ساعدت نتائج الدراسه في تسليط الضوء على الدور الذي تلعبه خصائص شريك المراجعة في عملية الطلب والعرض على جوده المراجعة.</p>
---	---	--	---	--	--	---

<p>3 - في سبيل عزل تأثير القاعده رقم 3211 الخاصة PCAOB عن العوامل الاخرى المؤثره على جوده المراجعه وتكلفه عمليه المراجعه، قامت الدراسه باستخدام اسلوب تحليل difference in difference للمجموعه الشركات التي قامت بالافصاح عن شريك المراجعه قبل صدور القاعده رقم 3211.</p> <p>- كما قامت الدراسه بتحديد مقاييس مختلفه من الدراسات السابقه كمؤشر للحكم على جوده عمليه المراجعه.</p> <p>- اشارت الادله المتعلقه بتحليل الاختلاف difference in difference الى ان التأثير الغير مباشر لـ rule 3211 على جوده او اتعاب عمليه المراجعه مقتصر على ابعاد معينه لجوده عمليه المراجعه على لمجموعه معينه من الشركات ذات خصائص معينه.</p> <p>- وقد قامت الدراسه بالتوصل الى هذه النتائج بعد النظر في تصميمات البديله للبحث وتقييم معدلات الثقه confidence intervals للمعاملات الاحصائيه غير المؤثره statistically insignificant coefficients.</p> <p>- كما اكدت الدراسه الى ان نتائج هذا البحث تعد نتائج اوليه تتطلب المزيد من البحث المستقبلي لتقييم التأثيرات الاخرى لتطبيق القاعده rule 3211.</p>	<p>دراسه نظري</p>	<p>لا توجد فروض</p>	<p>قامت الدراسه بالتحقق من التغير في جوده المراجعه و تكلفه عمليه المراجعه في ظل قانون PCAOB رقم 3211 والتي تتطلب الافصاح عن اسم شريك المراجعه في form AP</p>	<p>قانون PCAOB رقم 3211 شريك المراجعه تحليل difference in difference</p>	<p>تأثير الاسم؟ ادله من الافصاح عن اسم شريك المراجعه في الولايات المتحده باستخدام تحليل الاختلاف difference in difference analysis</p> <p>What's in a Name? Initial Evidence of U.S. Audit Partner Identification Using Difference-in-Differences Analyses (2019)</p> <p>Lauren M., Sarah E, &amp; Nicole S., (2019), "What's in a Name? Initial Evidence of U.S. Audit Partner Identification Using Difference-in-Differences Analyses, <i>The Accounting Review</i>, Vol. 94, No. 5, pp. 139-163</p>
---	-------------------	---------------------	--	--	--

أثر الإفصاح عن شريك المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعديلات في تقرير مراقبي الحسابات مع دراسة ميدانية

د/ هبه جمال هاشم

<p>يطالب مجلس PACOB rule 3211 الشركات العامه المسجله بالإفصاح عن هويه شريك المراجعة لكل تقرير مراجعى معد.</p> <p>- قامت الدراسه بتجميع بيانات تتعلق بخصائص شريك المراجعة مثل، نوع شريك المراجعة audit partner gender، تعليم education، الاتصال المجتمعى social connection، لاختبار تأثيرها على نتائج عمليه المراجعة.</p> <p>- اشارت نتائج الدراسه الى انه فى السنه الاولى من تبنى قاعده PACOB rule 3211، كان هناك زياده ملحوظه فى جوده عمليه المراجعة و اتعاب المراجعة وانخفاض فى التأخير المراجعى audit delay.</p> <p>- كما اشارت الدراسه الى ان العدد من الخصائص السابقه لشريك المراجعة تؤثر على اتعاب المراجعة والفجوه المراجعيه و لكن لا تؤثر على جوده عمليه المراجعة.</p> <p>- وبناء على ما سبق، فان الإفصاح عن اسم شريك المراجعة يحسن من بيئه المعلومات المراجعيه و التى تدعم الهدف الرئيسى من طرح rule 3211 من قبل PACOB.</p>	<p>دراسه نظرى</p>	<p>لا توجد فروض</p>	<p>تقوم الدراسه بالتحقق من تأثير متطلبات الإفصاح عن هويه وخصائص شريك المراجعة فى ظل متطلبات PACOB rule 3211.</p>	<p>مجلس PACOB الإفصاح عن هويه شريك المراجعة، الاتصال المجتمعى Social connections</p>	<p>تعريف شريك المراجعة وخصائصه: ادله من الولايات المتحده AP fillings</p> <p>Audit Partner Identification and Characteristics: Evidence from U.S. Form AP Filings (2019)</p> <p>Burke, J., Hoitash, R., &amp; Hoitash, U., (2019), "Audit Partner Identification and Characteristics: Evidence from U.S. Form AP Filings", AUDITING: A Journal of Practice &amp; Theory, Vol. 38, No. 3, pp. 71-94</p>	<p>٤</p>
--	-------------------	---------------------	--	--	---	----------

أثر الإفصاح عن شريك المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعديلات في تقرير مراقبي الحسابات مع دراسة ميدانية

د/ هبة جمال هاشم

<p>من خلال استخدام مقابلات شبيهة منظمه، استطاعت الدراسة الوصول الى آراء مهنية من شركاء المراجعة الكنديين تتعلق بشرط الإفصاح الإلزامي عن هوية شريك المراجعة. أشارت الدراسة الى انه في ظل شرط الإفصاح الإلزامي عن هوية شريك المراجعى يشعر شركاء المراجعة انهم يتعرضوا الى اقصى درجات المساءله accountability . كما لا يعتقد شركاء المراجعة ان الإفصاح عن الهوية الخاصة بهم قد يزيد من جوده علميه المراجعة.</p> <p>وقد اظهر شركاء المراجعة اهتمام اقل فيما يتعلق باداره السمعه الخارجيه managing external reputations بالمقارنه بالاهتمام باداره السمعه الداخليه managing internal reputations و التي من وجهه نظرهم لها تأثير اكبر على ادائهم المهني.</p> <p>على الرغم من ان الإفصاح الإلزامي عن هوية شريك المراجعة يزيد من شفافيته شريك المراجعة engagement partner transparency فان هذا الإفصاح الإلزامي لا يؤثر على جوده عمليه المراجعة على المستوى المهني.</p>	<p>قامت الدراسة باجراء مقابلات مع ١٩ شريك مراجعه فى اربع مكاتب كبرى فى كندا.</p>	<p>لا توجد فروض</p>	<p>تقوم الدراسة باختبار تأثير المتطلبات الجديده الخاصه بالإفصاح الإلزامي عن هوية شريك المراجعة فى الولايات المتحده و كندا على جوده المراجعة و مفهوم المساءله لشريك المراجعة</p>	<p>الإفصاح عن شريك المراجعة المساءله، الشفافيته، جوده المراجعة، السمعه، اداره المخاطر.</p>	<p>الإفصاح الإلزامي عن شريك المراجعة: ادله من الممارسات</p> <p>MANDATORY DISCLOSURE OF AUDIT ENGAGEMENT PARTNERS: INSIGHTS FROM PRACTICE (2019)</p> <p>Veena L., Jodi L., &amp; Vitalis A., (2019), "Mandatory disclosure of audit engagement partners: insights from practice", University of Wisconsin-Whitewater. pp. 1-33.</p>	<p>٥</p>
---	--	---------------------	---	--	--	----------

أثر الإفصاح عن شريك المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعديلات في تقرير مراقبي الحسابات مع دراسة ميدانية

د/ هبة جمال هاشم

<p>هناك جدل قائم بالولايات المتحدة فيما يتعلق بقانون الإفصاح الجديد الخاص بالإفصاح عن هوية شريك المراجعة. وبالتالي فإن الدراسة الحالية تهتم باختبار تأثير متطلبات PCAOB الجديدة الخاصة بالإفصاح عن هوية شريك المراجعة على جودة أداء شريك المراجعة.</p> <p>- لقياس جودة عملية المراجعة تم من استخدام معيارين لجوده المراجعة وهما الاستحقاقات غير العادية abnormal accruals واحتمال الكشف عن تحريفات جوهرية هامة بنظام الرقابة الداخليه للمعمل internal control weaknesses (ICW).</p> <p>- اشارت نتائج الدراسة الى ان الإفصاح عن هوية شريك المراجعة يكون مصحوب بانخفاض في الاستحقاقات الغير عاديه abnormal accruals، وزيادة في قابليه المنشأه في الكشف عن التحريفات الجوهرية الهامه بنظام الرقابة الداخليه internal control weaknesses (ICW).</p> <p>- تتمثل الاضافه العلميه للدراسه من خلال توفير ادله اضافيه فيما يتعلق بتأثير الإفصاح الإلزامي عن هوية شريك المراجعة على جودة عملية المراجعة، الامر الذي يتماشى مع توقعات PCAOB الخاصه بان الإفصاح الإلزامي عن هوية شريك المراجعة سوف يؤدي الى زياده جوده المراجعة.</p>	<p>تضمنت عينه الدراسه ٤٣٠٣ مشاهده سنويه لـ ١٠٧٧ منشأه فريديه فيما يتعلق بالاستحقاقات غير العاديه abnormal accruals، بالإضافة الى ٣٩٠٤ مشاهده سنويه لـ ٩٧٦ منشأه فيما يتعلق بضعف نظام الرقابه الداخليه internal control weaknesses (ICW).</p> <p>الاسلوب الاحصائي المطبق regression analysis</p>	<p><b>الفرض الاول:</b> هناك علاقه مؤثره بين الإفصاح عن هوية شريك المراجعة و جوده عملية المراجعة.</p>	<p>تهدف الدراسه الى اختبار تأثير الإفصاح عن هوية شريك المراجعة على جوده عملية المراجعة</p>	<p>جوده المراجعة، شريك المراجعة، هوية شريك المراجعة.</p>	<p>٦ تأثير الإفصاح عن شريك المراجعة على جوده عملية المراجعة: ادله من الولايات المتحده</p> <p>Impact of the disclosure of audit engagement partners on quality: audit Evidence from the USA (2019)</p> <p>Dao, M., Xu, D. &amp; Liu, L. (2019), "Impact of the disclosure of audit engagement partners on quality: audit Evidence from the USA", international journal of audit, Vol. 23, pp. 112-124.</p>
--	---	--	--	--	---

أثر الإفصاح عن شركتك المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعديلات في تقرير مراقبي الحسابات مع دراسة ميدانية

د/ هبة جمال هاشم

<p>اهتمت معايير المراجعة المهنيه مؤخرا بمحاولة استعاده مصداقيه تقرير مراقب الحسابات من خلال الافصاح عن هويه شريك المراجعة.</p> <p>- وبالتالي قامت الدراسة الحاليه بفحص تجريبي لتأثير عمليه الافصاح عن هويه شريك المراجعة على تقييم المستثمرين الغير نظاميين لمصداقيه تقرير مراقب الحسابات و تصورهم التزامت مراقب الحسابات.</p> <p>- اشارت نتائج الدراسة الى ان الافصاح عن هويه شريك المراجعة يحسن من مصداقيه تقرير مراقب الحسابات الا في حاله قيام المراجع بالتاكيد و تعزيز معلومات اختياريه في تقريره المراجعي.</p> <p>- على الرغم من ذلك لم تستطع الدراسة ايجاد تأثير ملحوظ للافصاح عن هويه شريك المراجعة على مسنولييه شريك المراجعة المتوقعه من قبل المستثمرين الغير نظاميين.</p> <p>- تتماشى نتائج الدراسه المتعلقه بتأثير الافصاح عن هويه شريك المراجعة مع نظريه المصداقيه credibility theory حول ان توقيع شريك المراجعة يمكن استخدامه كصفوفه ارشاديه a heuristic cue للمستثمرين غير النظاميين في عمليه تشغيل المعلومات وبالتالي تؤثر على القرارات الاستثماريه للمستثمرين غير النظاميين.</p> <p>- وفي ظل الاهتمام المتزايد بعمليه اعاده اصلاح التقرير المراجعي، تتمثل الاضافه العلميه للدراسه في مناقشه مخاطر تقييم التزامت شريك المراجعة الخاطئه في ظل الافصاحات المرتبطه.</p>	<p>تضمنت عينه الدراسه اجراء اختبار لـ ٣٣٨ طالب بجامعه حكوميه المانيه لديم خيره في مجال اداره الاعمال كموشر لـ (المستثمرين غير النظاميين) Non-professional investors (NPIs)</p>	<p><b>السؤال الاول:</b> كيف سوف يقوم المستثمر غير النظامي بتقييم درجه مصداقيه الراى المراجعي في حاله الافصاح عن هويه شريك المراجعة؟</p> <p><b>السؤال الثاني:</b> كيف يؤثر توقيع شريك المراجعة على تصورات المستثمرين غير النظاميين لالتزامت شريك المراجعة؟</p>	<p>تهدف الدراسه الى اختبار تأثير الافصاح عن هويه شريك المراجعة على تقييم المستثمرين غير المهنيين لدرجه مصداقيه الراى المراجعي لمراقب الحسابات.</p>	<p>مصداقيه راى مراقب الحسابات، مسنولييه شريك المراجعة، توقيع شريك المراجعة.</p>	<p>تأثير الافصاح عن هويه شريك المراجعة على تقييم المستثمرين غير النظاميين لدرجه المصداقيه و التصورات الالزاميه لمراقب الحسابات.</p> <p>Audit Partner Signature Disclosure Effects on Non-Professional Investors' Credibility Assessments and Liability Perceptions (2019)</p> <p>Schlueter, Julia K. M. &amp; Ratzinger-Sakel, Nicole V.S., Audit Partner Signature Disclosure Effects on Non-Professional Investors' Credibility Assessments and Liability Perceptions, University of Hamburg, 2019, pp. 1-41.</p>
<p>- في ظل متطلبات الافصاح التي تطالب مكتب المراجعة لضروره قيام</p>	<p>دراسه نظريه</p>	<p>لا توجد فروض</p>		<p>جوده عمليه</p>	<p>تأثير متطلبات الافصاح عن هويه شريك المراجعة على</p>

أثر الإفصاح عن شريك المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعدلات في تقرير مراقبي الحسابات مع دراسة ميدانية

د/ هبة جمال هاشم

<p>شريك المراجعة بالتوقيع على تقرير مراقب الحسابات، قام مجلس PACOB بمطالبه مكاتب المراجعة بضرورة ذكر اسم شريك المراجعة على تقرير مراقب الحسابات.</p> <p>- تقوم الدراسة بالتنبؤ بتأثير متطلبات PACOB الخاصة بالإفصاح عن هوية شريك المراجعة من خلال استخدام نظريه المعيار الاجتماعي و social norm theory هذه التوقعات باستخدام سوق مراجعته اختباري experimental audit market.</p> <p>- اشارت نتائج الدراسة الى ان متطلبات الإفصاح عن هوية شريك المراجعة ساعدت في خفض حالات التقرير الخاطي misreporting. وبالتالي فان اضافته متطلبات الإفصاح عن هوية شريك المراجعة الى متطلبات الإفصاح بوجه عام ساعدت في خفض حالات التقرير الخاطي.</p> <p>- كما قامت الدراسة بتوفير ادله تتعلق بتأثير متطلبات الإفصاح عن هوية المراجعة على المستثمرين ذو حساسيه عاليه للمعيار الاجتماعي social norm.</p> <p>- و بناء على ما سبق، فان الدراسة الحاليه تقوم بتوفير ادله تدعم متطلبات الباكوب الخاصه بالإفصاح عن هوية شريك المراجعة و شرح متطلبات الإفصاح عن هوية شريك المراجعة في دول غير الولايات المتحده.</p>			<p>المراجع، الإفصاح عن هوية شريك المراجعة، تفعيل المعيار الاجتماعي .</p>	<p>جوده عمليه المراجع: دراسه اختياريه للتأثير الضمني لمتطلبات (توقيع شريك المراجعة) The Effect of an Auditor Identity Disclosure Requirement on Audit Quality : An Experimental Examination Incorporating the Incremental Effect of a Signature Requirement (2019) Allen D., Eric S., Mark J., &amp; Douglas E., (2019), "The Effect of an Auditor Identity Disclosure Requirement on Audit Quality: An Experimental Examination Incorporating the Incremental Effect of a Signature Requirement", AUDITING: A Journal of Practice &amp; Theory, Vol. 38 No. 4, pp. 17-29.</p>	<p>٨</p>
<p>- تقوم الدراسة بالتركيز على المفهوم المحدد لعملية ادارة الارباح، كما قامت الدراسة باستخدام كل من accrual-based</p>	<p>تضمنت عينه الدراسه</p>	<p>H1: The level of earnings management of clients, accepted by</p>	<p>يقوم البحث باختبار تأثير الإفصاح عن هوية</p>	<p>الإفصاح عن هوية شريك المراجعة واداره الارباح في</p>	<p>٩</p>

أثر الإفصاح عن شريك المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعديلات في تقرير مراقبي الحسابات مع دراسة ميدانية

د/ هبه جمال هاشم

<p>meeting or beating و measure analyst forecasts تابعه للدراسة.</p> <p>- كما قامت باختبار العوامل الهامه المسببه لعمليات اداره الارباح، وهي "زيادة مخاطر السمععه لشريك المراجعة".</p> <p>- لاختبار هذه العلاقه وفي ظل ما قدمته الدراسات السابقه من نتائج، فقد قامت الدراسة الحاليه باختبار تأثير حجم مكتب المراجعة Big4 و Non-Big4 كمتغير مستقل على نتائج الدراسة.</p> <p>- اما فيما يتعلق بمتطلبات الإفصاح عن شريك المراجعة، فان البيانات متاحه للجمهور ويمكن الاطلاع عليها. وتتماشى نتائج الدراسة مع ما توصلت اليه الدراسات السابقه حول وجود تغير سلوكي واضح ومؤثر بين الرجال والنساء في ممارسه النشاط.</p> <p>- كما اشارت نتائج البحث الى ان عمليات اداره الارباح تقل بصوره كبيره عن الإفصاح للجمهور عن هويه شريك المراجعة. بينما نظرا لمحدوديه الأدله، لم تستطع الدراسة الوصول الى نتائج حاسمه فيما يتعلق بتأثير حجم مكتب المراجعة Big4 Vs. Non-Big4 على اداره الارباح وبالتالي على مخاطر السمععه reputation risk.</p> <p>- اشار نموذج accrual-based model الى وجود انخفاض ملحوظ لـ acceptance of earnings management في حاله كون شريك المراجعة (رجل)، الامر الذي يؤدي الى خفض الفجوه بالمقارنه مع كون شريك المراجعة (سيده).</p>	<p>٨٠١٣ ملاحظه ربع سنويه لشركات امريكيه عامه خلال الفتره من ٢٠١٥-٢٠١٧.</p> <p>الاسلوب الاحصائي المطبق</p> <p>Multivariate regression analyses-</p>	<p>audit partners, will decrease after the implementation of Rule 3211 by the PCAOB.</p> <p>H2: Big Four audit firms react more pronounced to the audit partner disclosure requirement, compared to Non-Big Four firms, resulting in a greater difference in the acceptance of earnings management between Big Four and Non-Big Four firms after implementation of PCAOB's Rule 3211.</p> <p>H3: Male audit partners react more pronounced to the audit partner disclosure requirement, compared to female audit partners, resulting in a smaller difference in the acceptance of earnings management between male and female audit partners after implementation of PCAOB's Rule 3211.</p>	<p>عملية الإفصاح عن هويه شريك المراجعة في ظل متطلبات PCAOB على عمليات اداره الارباح في الولايات المتحده</p>	<p>شريك المراجعة، اداره الارباح، سمعه المراجع، نوع شريك المراجعة .</p>	<p>الولايات المتحده: تأثير السمععه والنوع على شريك المراجعة.</p> <p>Audit Partner Identity Disclosure and Earnings Management in the US: The Effect of Reputation Risk and Gender of the Audit Partner (2018) Ellen Velleman, E. (2018), "Audit Partner Identity Disclosure and Earnings Management in the US: The Effect of Reputation Risk and Gender of the Audit Partner", Master thesis in accounting auditing and control, Erasmus School of Economics Erasmus University Rotterdam, pp. 1-53.</p>
<p>- اشارت الدراسة الى انه بناء على نظريه المساعله accountability theory و الادب المحاسبي و المهني، فقد قامت الدراسة باختبار تأثير تعريف شريك المراجعة على ٣ مستويات (لا تعريف no identification) الإفصاح التعريفي disclosure identification - التوقيع</p>	<p>- تضمنت عينه الدراسه مقابله مع ٨٢ شريك مراجعه</p>	<p>لا توجد فروض</p>	<p>قامت الدراسه باختبار تأثير تعريف شريك المراجعة كمقترح مقدم</p>	<p>تعريف شريك المراجعة PCAOB الالتزام</p>	<p>١٠ تعريف شريك المراجعة: التداعيات غير المقصوده على الحكم المراجعي Audit Partner</p>

أثر الإفصاح عن شريك المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعديلات في تقرير مراقبي الحسابات مع دراسة ميدانية

د/ هبة جمال هاشم

<p>(signature identification التعريفى لـ ٨٣ شريك مراجعه. وأكدت نتائج الدراسه الى ان على عكس ما هو متوقع من قبل PCAOB حول تأثير الاعلان عن شريك المراجعه الايجابى على جوده المراجعه، فان الاعلان عن شريك المراجعه من خلال التوقيع او الافصاح ادى الى احكام تعسفيه من قبل شريك المراجعه فيما يتعلق بـ inventory write-down judgments من خلال التأثير السلبى الحكم الشخصى لشريك المراجعه للمهنه وللمجتمع partner self-reported measures of commitment to the profession and to the public. الامر الذى يشير الى ضروره اهتمام الهيئات التنظيميه بتأثير الغير مقصود الاعلان عن شريك المراجعه على accountability-inducing regulations</p>			<p>من قبل PCAOB على الحكم المراجعى لشريك المراجعه</p>	<p>المهني Professional commitment</p>	<p>Identification: Unintended Consequences on Audit Judgment  2017  Anna M. Cianci, Richard W. Houston, Norma R. Montague, and Ryan Vogel (2017) Audit Partner Identification: Unintended Consequences on Audit Judgment. AUDITING: A Journal of Practice &amp; Theory: November 2017, Vol. 36, No. 4, pp. 135-149.</p>
--	--	--	---	---------------------------------------	---

أثر الإفصاح عن شريك المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعدلات في تقرير مراقبي الحسابات مع دراسة ميدانية

د/ هبة جمال هاشم

<p>أدت الازمات العالميه و الفضائح الماليه لكبرى الشركات الى زياده الاهتمام بمراقب الحسابات و هويته. حيث يعتمد المستثمرين على تقارير مراقبي الحسابات في اتخاذ القرارات الاستثماريه الخاصه بهم.</p> <p>- في الامم المتحده، تعد سمعه شريك المراجعه معيار للحكم على جوده عمليه المراجعه و بالتالي منذ عام ٢٠٠٩ فان مكاتب المراجعه البريطانيه بتكون مطالبه بامر القانون بالافصاح عن هويه شريك المراجعه.</p> <p>- كما ان معايير المراجعيه في الولايات المتحده الخاصه بالافصاح عن هويه شريك المراجعه تم تعديلها حديثا للتماشي مع معايير الافصاح عن شريك المراجعه الخاصه بالامم المتحده.</p> <p>- منذ عام ٢٠١٦ قام كل من PCAOB و SEC بتبني معايير جديده تطالب مكاتب المراجعه بالافصاح عن هويه شريك المراجعه لكل عمليه مراجعه و اسماء جميع مكاتب المراجعه المشاركه في عمليه المراجعه.</p> <p>- على الرغم من ان مهنة المحاسبه تعارض تبني قواعد الافصاح عن هويه شريك المراجعه بوجه عام، فان الدراسه الحاليه تهتم باختيار القواعد الجديده الخاصه بمتطلبات الافصاح عن هويه شريك المراجعه و متطلبات الافصاح المراجعي الدوليه، كما تقوم الدراسه باستعراض مزايا و التحديات الناتجه عن عمليه التنبي و تأثيرها على التخصص specialization و الجوده quality .</p> <p>- كما قامت الدراسه بتقديم اقتراحات للمديرين واصحاب الاسهم والمستثمرين حول كيفيه استخدام المعلومات المتعلقه بهويه شريك المراجعه افضل استخدام.</p>	<p>دراسه نظريه</p>	<p>لا توجد فروض</p>	<p>تهدف الدراسه الى التعرف على الفرص و المزايا الناتجه عن قواعد الافصاح عن هويه شريك المراجعه الجديد.</p>	<p>المحاسبه، الافصاح، التقاضي، المستثمرين ، شريك المراجعه، كندا .</p>	<p>الفرص و المزايا الناتجه عن قواعد الافصاح الجديد عن هويه شريك المراجعه</p> <p>New Audit Partner Identification Rules May Offer Opportunities and Benefits</p> <p>(2017)</p> <p>Julie, D., J. Youngman (2017), "New Audit Partner Identification Rules May Offer Opportunities and Benefits", <i>Business Horizons</i>, Vol. 60 No. 4, pp. 507-518.</p>	<p>١١</p>
---	--------------------	---------------------	---	---	--	-----------

أثر الإفصاح عن شريك المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعديلات في تقرير مراقبي الحسابات مع دراسة ميدانية

د/ هبة جمال هاشم

<p>هل يستفيد العميل من التوقيع الإلزامي لشريك المراجعة؟</p> <p>Do client firms benefit from mandatory engagement partner signature?</p> <p>(2017)</p> <p>John, K., Liu, M. &amp; Sunder, J., (2017), "Do client firms benefit from mandatory engagement partner signature?", Oregon State University and Florida Atlantic University, pp. 1-44</p>	<p>مجلس PCAOB</p> <p>توقيع شريك المراجعة، الامم المتحدة، تكلفة الدين ، تكلفة حقوق الملكية، الإفصاح الإلزامي.</p>	<p>تسعى الدراسة الى اختيار تأثير التوقيع الإلزامي لشريك المراجعة على شركة العميل و بيئه المعلومات الخاصة بالعميل من خلال اختبار التغير في تكلفه راس المال مقاس بـ (cost of debt)</p>	<p><b>الفرض الاول:</b> تؤدي المتطلبات الإلزامية لتوقيع شريك المراجعة الى خفض في <math>\text{cost of debt}</math> &amp; <math>\text{cost of equity}</math> بالولايات المتحدة</p> <p><b>الفرض الثاني:</b> لا تؤثر المتطلبات الإلزامية لتوقيع شريك المراجعة على قيمة المنشأه Tobin's Q الخاصة بالعميل في الامم المتحدة.</p> <p><b>الفرض الثالث:</b> تقل تكلفه راس المال و يحدث تحسن في قيمة المنشأه بالعميل less visible بالمقارنه مع الشركات العميل more visible في الفتره الاحقه للتطبيق الإلزامي لتوقيع شريك المراجعة.</p> <p><b>الفرض الرابع:</b> عملاء مكاتب المراجعة Big4 يشهدوا انخفاض اقل في تكلفه راس المال و تحسین اقل في قيمة المنشأه Tobin's Q بالمقارنه مع عملاء مكاتب المراجعة Non-Big4 في الفتره الاحقه للتطبيق الإلزامي لتوقيع شريك المراجعة.</p>	<p>تضمنت عينه الدراسه ملاحظات سنويه لشركات بالولايات المتحدة اثناء فتره التطبيق الإلزامي لتوقيع شريك المراجعة منقسمه الى ١٣٦٦ بـ (١٨٣) ملاحظه متعلقه بـ <math>\text{cost of debt}</math> (٤٦٥) <math>\text{cost of equity}</math> (886) 1772 Tobin's Q.</p> <p>الاسلوب الاحصائي المطبق balance panel design لتحديد التغيير في <math>\text{cost of equity and debt}</math> بالإضافة الى Tobin's Q خلال فتره تطبيق التوقيع الإلزامي لشريك المراجعة بالولايات المتحدة</p>	<p>قامت الدراسه باستخدام بيانات تتعلق بالفتره قبل و بعد التطبيق الإلزامي لتوقيع شريك المراجعة و الذي تم في ابريل من عام ٢٠٠٩ بالامم المتحدة، من اجل دراسه و تقييم هذه التغيرات. ومن خلال تحليل ومقارنه الفترتين (السابقه/اللاحقه) للتطبيق، اشارت نتائج الدراسه الى وجود زياده ملحوظه في Tobin's Q الاخص بقيمة المنشأه، بالإضافة الى وجود انخفاض ملحوظ في <math>\text{cost of equity and debt}</math>. وقد تماشت نتائج الدراسه مع الجدول القائم حول انخفاض هذا التأثير بالشركات التي يتم مراجعتها من قبل مكاتب مراجعه كبرى Big4 بالمقارنه الشركات التي يتم مراجعتها من قبل مكاتب مراجعه Non-Big4. كما ان التغيرات تكون ملحوظه و كبيره للشركات opaqué client firms بالمقرنه مع الشركات الاخرى. توفر نتائج الدراسه سند قوي لمجلس PCAOB فيما يتعلق بالقرار الخاص بالتطبيق الإلزامي لتوقيع شريك المراجعة. كما تقترح الدراسه استخدام مكاتب مراجعه كبرى Big4 من اجل زياده الحافز لدى مراقبي الحسابات في ظل عالم المنافسة المهنية.</p>
--	--	--	--	--	--

أثر الإفصاح عن شركته المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعديلات في تقرير مراقبي الحسابات مع دراسة ميدانية

د/ هبة جمال هاشم

## ٢ - التعديلات في تقرير مراقبي الحسابات :

م	عنوان الدراسة اسم الباحث	هدف الدراسة	متغيرات الدراسة	فروض الدراسة	نوع الدراسة وحجم العينة والأسلوب الإحصائي المطبق	أهم نتائج الدراسة
١	Impact of the disclosure of audit engagement partners on audit Quality : Evidence from the USA (2019)  Dao, M., Xu, H. & Liu, L., (2019), <u>International Journal of auditing</u> , Vol.23, No.1, pp: 112-124	تسعى الدراسة إلى اختبار تأثير متطلبات PCAOB الخاصة بالإفصاح عن أسم شركه المراجعة على جودة عملية المراجعة	Audit quality  شريك المراجعة Engagement partners  الإفصاح عن أسم شريك عملية المراجعة Partner identification	وجود علاقة ارتباط بين الإفصاح عن أسم شريك المراجعة في تقرير المراجع وجودة عملية المراجعة.	تضمن عينة الدراسة ملاحظة تخص ٤٣٠٨ مشاهدة الاستحقاقات غير العادية الـ ١٠٧٧ منشأة و ٣٩٠٤ مشاهدة تخص نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية الـ ٩٧٦ منشأة تم الحصول عليها من قاعدة البيانات Audit Analytics database & compustat database خلال الفترة من ٢٠١٣-٢٠١٦	- قامت الدراسة باستخدام مقياسين للحكم على جودة المراجعة وهم (الاستحقاقات الغير العادية - Abnormal accruals - احتمل الكشف عن نقاط ضعف جوهرية في نظام الرقابة الداخلية Probability of detecting material weaknesses in internal control) أشارت نتائج البحث إلى أن الإفصاح عن أسم شريك المراجعة ضمن تقرير المراجع يؤدي إلى خفض مستوى الاستحقاقات غير العادية ويزيد من فرص الكشف عن نقاط الضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية الخاص بالعميل . - تتمثل الإضافة العلمية للدراسة من خلال استكمال دراسة تأثير الإفصاح عن شركه عملية المراجعة في بيئة الولايات المتحدة. - كما أتفقت نتائج الدراسة مع توقعات مجلس PCAOB حول تأثير الإفصاح عن شركه المراجعة على جودة عملية المراجعة Audit quality .

م	عنوان الدراسة واسم الباحث	هدف الدراسة	متغيرات الدراسة	فروض الدراسة	نوع الدراسة وحجم العينة والأسلوب الإحصائي المطبق	أهم نتائج الدراسة
٢	Impact of Auditor Report Changes on Financial Reporting Quality and Audit Costs : Evidence from the United Kingdom (2018)  Lauren, C., Joseph V. & Li, C., (2018), 32 <sup>nd</sup> <u>contemporary Accounting Research (CAR) Conference</u> , 2018, pp: 1-51	على الرغم من خضوع متطلبات التقرير المراجعي للعديد من التعديلات على النطاق الدولي فإن تأثير هذه التعديلات على جودة التقرير المالي غير معروفة ومصدر للتساؤل وبالتالي تسعى الدراسة إلى اختبار تأثير تعديلات تقرير مراقب الحسابات على جودة التقرير المالي وتكلفة عملية المراجعة في بيئة الأمم المتحدة	تعديلات تقرير المراجعة  مجلس PCAOB  جودة التقرير المالي ،  تكلفة عملية المراجعة.	<b>الفرض الأول</b>  هناك تحسين في جودة التقرير المالي في الأمم المتحدة بعد دخول التعديلات المرتبطة بالتقرير المراجعي حيز التطبيق  <b>الفرض الثاني</b>  هناك زيادة في تكلفة عملية المراجعة في الأمم المتحدة بعد دخول التعديلات المرتبطة بالتقرير المراجعي حيز التطبيق	تضمنت عينة الدراسة مشاهدات سنوية ١٠٨٨ للاستحقاقات غير العادية abnormal accrual و ٨٨٨ meat or beat ERC و ٨٨٤ عملية المراجعة Audit fee ١٣٠٤ و Audit delay Analyses ١٢٩٢ بناء على سجلات بورصة الأوراق المالية بلندن London Stock Exchange's Record <b>الأسلوب الإحصائي المطبق:</b> تحليل الانحدار المتعدد	١- أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تحسين في جودة التقرير المالي في الفترة اللاحقة لتطبيق التعديلات الخاصة بالتقرير المراجعي ، ويتم قياس جودة عملية المراجعة من خلال انخفاض في الاستحقاقات Absolute Abnormal Accruals والقدرة على تحقيق أو التغلب على توقعات المحللين meet or beat analysts في إيرادات المنشأة ٢- فيما يتعلق بتأثير التعديلات الجديدة الخاصة بالتقرير المالي على تكلفة عملية المراجعة ، فقد أشارت النتائج إلى عدم وجود تغيير في أتعاب المراجعة أو تأخير في عملية المراجعة delay ٣- وبالتالي بناء على ما سبق فإن التعديلات المطبقة على تقرير مراقب الحسابات أدت إلى تحسينات جوهرية في جودة التقرير دون التأثير على تكلفة عملية المراجعة

أثر الإفصاح عن شريك المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعديلات في تقرير مراقبي الحسابات مع دراسة ميدانية

د/ صبه جمال هاشم

م	عنوان الدراسة واسم الباحث	هدف الدراسة	متغيرات الدراسة	فروض الدراسة	نوع الدراسة وحجم العينة والأسلوب الإحصائي المطبق	أهم نتائج الدراسة
٣	تحليل تعديلات تقرير مراقب الحسابات الخاص بالاستمرارية في كل من إندونيسيا وسنغافورا  Analysis of going concern modified audit report in Indonesia and Singapore (2018)  Surya, M. and Shiella. M., (2018), <u>International Journal of Business and Globalisation</u> , Vol.20, No. 1, pp. (120-127)	تسعى الدراسة إلى تحليل المحددات المؤدية إلى تعديل تقرير المراقب الحسابات الخاص بالاستمرارية في كل من أندونيسيا وسنغافورا	الاستمرارية، تعديلات تقرير المراجعة الخاصة بالاستمرارية، العسر المالي، الحالة المالية.	<b>الفرض الأول:</b> تساعد نسبة السيولة ومعدل الربحية في تحديد إمكانية قيام مراقب الحسابات بإصدار تعديلات في تقرير المراجعة الخاص بالاستمرارية <b>الفرض الثاني:</b> يؤثر حجم المنشأة الخاصة بالعمل على إمكانية قيام مراقب الحسابات بإصدار تعديلات في تقرير المراجعة الخاص بالاستمرارية <b>الفرض الثالث:</b> يعد حجم مكتب المراجعة من أهم العوامل المؤثرة على قيام مراقب الحسابات بإصدار تعديلات في تقرير المراجعة الخاص بالاستمرارية <b>الفرض الرابع:</b> يؤثر رأي مراقب الحسابات الخاص بالسنة السابقة على إمكانية قيام مراقب الحسابات بإصدار تعديلات في تقرير المراجعة الخاص بالاستمرارية في السنة الحالية	- تركز الدراسة على الشركات الصناعية العامة المسجلة في بورصة إندونيسيا وبورصة سنغافورا خلال الفترة من ٢٠١٠ من ٢٠١٢ من اختبار تأثير (نسبة السيولة - معدل الربحية - حجم المنشأة - حجم مكتب المراجعة) على تعديلات تقرير مراقب الحسابات الخاص بالاستمرارية لا أن هذه المتغيرات لا تعد مؤشراً جيداً للتنبؤ باحتمال قيام مراقب الحسابات بإصدار تقرير معدل أن هذه المتغيرات تعد مؤشر للحكم على المشاكل المالية التي تعاني منها المنشأة. ٢- بالرغم من أن العديد من الدراسات السابقة قد أشارت إلى أن (خصائص المنشأة - الأداء المالي للمنشأة - خصائص مكتب المراجعة) تعد من العوامل المحددة لتعديلات تقرير مراقب الحسابات الخاص بالاستمرارية إلى أن أشارت الدراسة إلى أن هذه المتغيرات لا تعد مؤشراً جيداً للتنبؤ باحتمال قيام مراقب الحسابات بإصدار تقرير معدل أن هذه المتغيرات تعد مؤشر للحكم على المشاكل المالية التي تعاني منها المنشأة. ٤- كما توصلت نتائج الدراسة إلى أن تقرير مراقب الحسابات للسنة السابقة يعد محدد مؤثر تعديل تقرير مراقب الحسابات الخاص بالاستمرارية، حيث يعد التقرير مؤشر هام للعسر المالي الخاص بالعمل.	١- على الرغم من وجود اختلافات بين الدولتين محل الدراسة إلا أن النتائج الدراسة كانت متقاربة في كل من الدولتين. ٢- بالرغم من أن العديد من الدراسات السابقة قد أشارت إلى أن (خصائص المنشأة - الأداء المالي للمنشأة - خصائص مكتب المراجعة) تعد من العوامل المحددة لتعديلات تقرير مراقب الحسابات الخاص بالاستمرارية إلى أن أشارت الدراسة إلى أن هذه المتغيرات لا تعد مؤشراً جيداً للتنبؤ باحتمال قيام مراقب الحسابات بإصدار تقرير معدل أن هذه المتغيرات تعد مؤشر للحكم على المشاكل المالية التي تعاني منها المنشأة. ٣- أشارت الدراسة إلى أن هذه المتغيرات لا تعد مؤشراً جيداً للتنبؤ باحتمال قيام مراقب الحسابات بإصدار تقرير معدل أن هذه المتغيرات تعد مؤشر للحكم على المشاكل المالية التي تعاني منها المنشأة. ٤- كما توصلت نتائج الدراسة إلى أن تقرير مراقب الحسابات للسنة السابقة يعد محدد مؤثر تعديل تقرير مراقب الحسابات الخاص بالاستمرارية، حيث يعد التقرير مؤشر هام للعسر المالي الخاص بالعمل.

م	عنوان الدراسة واسم الباحث	هدف الدراسة	متغيرات الدراسة	فروض الدراسة	نوع الدراسة وحجم العينة والأسلوب الإحصائي المطبق	أهم نتائج الدراسة
٤	تدعيم فائدة الشك: التأثير المشترك لعلاقة الترابط الاجتماعي بين مراقب الحسابات والعمل ومقاييس عدم التأكد على تعديلات المراجعين  Prompting the Benefit of the Doubt: The Joint Effect of Auditor-Client Social Bonds and Measurement Uncertainty on Audit Adjustments  Steven J., & Ben, W., (2017), <u>Journal of Accounting Research</u> , Vol. 55, No. 4, pp. (963-994).	إختبار ما اذا كانت مقاييس عدم التأكد تقلل من خطر وجود علاقات إجتماعية بين مراقب الحسابات والعمل محل عملية المراجعة ومرونة التعديلات المراجعة	إستقلالية المراجع،  الترابط الاجتماعي،  مقاييس عدم التأكد،  التساهل leniency  الهوية الاجتماعية،  الاقتصاد التجريبي.	<u>فرض الدراسة:</u>  يقلل الارتباط الاجتماعي بين المراجعين والعملاء من التعديلات المراجعة في حالة وجود أدلة مراجعة تتعلق بتحريفات بالقوائم المالية تتصف بعنصر عدم التأكد بالمقارنة مع الحالات التي يوجد بها أخطاء وتحريفات محددة ومعروفة بصورة مؤكدة.	<u>دراسة عملية</u>  اشتملت عملية الدراسة على ١٤٠ مشارك لاختبار تأثير التلاعب و الحوافز على قرارات المشاركين  <u>الأسلوب الإحصائي المطبق:</u>  ANOVA test	أظهرت العديد من الدراسات السابقة أن وجود تعارض بين أدلة المراجعة المجمعة وما تم التقرير عنه و تحفظ المراجع فيما يتعلق بحجم التعديلات المراجعة المطلوبة يرجع الى وجود روابط اجتماعية مع العميل تعيق استقلالية المراجع أو في حالة وجود تعديلات تتصف بعنصر عدم التأكد. قد أكدت الدراسة ان وجود روابط اجتماعية مع العميل لا يؤثر بصورة كبيرة على استقلالية المراجع، إلا في حالة ارتباطها بوجود حالات كبيرة من عدم تأكد والتي سوف تعيق استقلالية و حكم المراجع. وبالتالي من أجل ضمان وجود تحفظ أكبر من قبل المراجع عند تقييم نسبة عدم التأكد المرتبطة بالحسابات، فلا بد من الحد من فرض وجود علاقة ارتباط اجتماعي بين المراجع والعمل. كما يجب على كل من شركات المراجعة والمشرعين أن يضعوا في اعتبارهم تأثير علاقة الارتباط الاجتماعي عند تقييم الخبراء الماليين داخل الشركة والشركاء وجميع المشاركين في تقييم الحسابات التي تتفق بدرجات عالية من عدم التأكد. كما أكدت نتائج الدراسة انه في حالة وجود أدلة المرجعة التي تتصف بوجود عنصر عدم تأكد، فان تعديلات المراجع ستكون حساسة إتجاه علاقة الارتباط بين المراجع والعمل.

أثر الإفصاح عن شريك المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعديلات في تقرير مراقبي الحسابات مع دراسة ميدانية

د/ هبة جمال هاشم

م	عنوان الدراسة واسم الباحث	هدف الدراسة	متغيرات الدراسة	فروض الدراسة	نوع الدراسة وحجم العينة والأسلوب الإحصائي المطبق	أهم نتائج الدراسة
٥	The Effect pf Audit Adjustments on Earnings Quality : Evidence from China (2016)  Clive Lennox, C., Wu, X. & Zhang, (2016), <u>Journal of Accounting and Economics</u> , Vol.61, No.2-3, pp: 545-562	تسعى الدراسة إلى اختبار العلاقة بين التعديلات المراجعية وإيرادات المنشأة في نهاية السنة المالية الخاضعة من خلال قيام تأثير التعديلات المراجعية على جودة الإيرادات	جودة الإيرادات،  التعديلات المراجعية.	<b>الفرض الأول:</b> لا يوجد اختلاف بين الإيرادات في الفترة قبل عملية المراجعة والفترة بعد عملية المراجعة  <b>الفرض الثاني:</b> حجم صافي الاستحقاقات الموجبة يكون اصغر في الحسابات التي خضعت للمراجعة بالمقارنة مع نفس الحسابات في الفترة قبل الخضوع لعملية المراجعة	تضمنت عينة الدراسة ١١٤٨٦ مشاهدة سنوية تخص الشركات الصينية المسجلة بالسوق الصيني خلال الفترة من ٢٠١٢-٢٠٠٦	توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج الهامة المتمثلة في: ١- تؤدي التعديلات المراجعية إلى جعل إيرادات المنشأة سلسلة وأكثر مرونة smoother and more persistent ٢- ينتج عن التعديلات المراجعية استحقاقات عالية الجودة higher accrual quality . ٣- تؤثر التعديلات المراجعية بالسلب على الاستحقاقات المتوقعة بالمقارنة مع الاستحقاقات المطلقة signed accruals than absolute accruals ٤- لا تؤدي تعديلات المراجعة إلى خفض استمرارية توزيعات الإيرادات نحو الصفر . ٥- تعد نتائج هذا البحث من النتائج الهامة للباحثين الذين يعتمدون على خصائص الإيرادات كمعيار للحكم على جودة الإيرادات وجودة عملية المراجعة . ٦- أشارت الدراسة إلى ضرورة مراعاة عدم القدرة على تعميم نتائج الدراسة الخاصة بالصين على الدول الأخرى .

م	عنوان الدراسة واسم الباحث	هدف الدراسة	متغيرات الدراسة	فروض الدراسة	نوع الدراسة وحجم العينة والأسلوب والإحصائي المطبق	أهم نتائج الدراسة
٦	Differences in Auditors' Materiality Assessments When Auditing Financial Statements and Sustainability Reports Moroney, R., & Ken, T., (2016), <u>Contemporary Accounting Research Journal</u> , Vol. 33 No. 2, pp. (551-575)	قامت الدراسة بإجراء اختبار من أجل تقييم الأهمية النسبية للاختلافات المرجعية بين مراجعة القوائم المالية ومراجعته تقارير الاستدامة من خلال التلاعب في عاملين هاميين (خطر خرق العقد - التأثير على المجتمع)	تقييم المراجعين للقوائم المالية، الأهمية النسبية، تقارير الاستدامة	<b>الفرض الأول:</b> تختلف مراجعه القوائم المالية عن مراجعه تقارير الاستدامة من حيث الأهمية النسبية. <b>الفرض الثاني:</b> تزيد الاختلافات المتعلقة بتقييم الأهمية النسبية للقوائم المالية وتقارير الاستدامة في ظل عدم وجود خطر خرق العقد. <b>الفرض الثالث:</b> تزيد الاختلافات المتعلقة بتقييم الأهمية النسبية للقوائم المالية وتقارير الاستدامة في ظل أختفاء التجمعات الاجتماعية. <b>الفرض الرابع:</b> من المتوقع ان يؤثر خطر خرق العقد على الفرق بين تقييم الأهمية النسبية للقوائم المالية وتقارير الاستدامة في ظل أختفاء التجمعات الاجتماعية. <b>الفرض الخامس:</b> من المتوقع ان يؤثر المجتمع على الفرق بين تقييم الأهمية النسبية للقوائم المالية وتقارير الاستدامة في ظل عدم وجود خطر خرق العقد.	دراسة عملية تتضمن عينة الدراسة ٨٢ مراجع من ثلاث شركات مراجعه كبرى Big4 منقسمين بين ٤٨ مدير مراجعة و ٣٤ من كبرى المراجعين وتراوح مستوى الخبرة لديهم من ١.٥ سنة الى ٥.٢ سنة خبرة. <b>الأسلوب الإحصائي المطبق:</b> أختبار أنوفا ANOVA Test	تتمثل الإضافة العلمية للدراسة في: ١- استكمال الأدب المراجعي المتعلق بحكم المراجعي الخاص بالأهمية النسبية، من مراجعه القوائم المالية ليُشمل أيضا التأكيدات المراجعية المتعلقة بالاستدامة. ٢- استكمال الدراسات المتعلقة بالعوامل الوصفية المؤثرة على حكم المراجعي الخاص بالأهمية النسبية، ليتضمن تأثير خطر خرق العقد (إحد العوامل الوصفية) المؤثرة على حكم المراجعي الخاص بالأهمية النسبية) على تأكيدات المراجعي الخاصة بالقوائم المالية تقارير الاستدامة. ١- يعطى المراجع درجات عالية من تقييم الأهمية النسبية المتعلقة بالقوائم المالية بالمقارنة مع تقارير الاستدامة، وتزيد درجات الاختلاف في الحالات التي لا يوجد بها خطر خرق العقد بالمقارنة مع الحالات التي يوجد بها خطر خرق العقد. ٢- يؤثر خطر خرق العقد بصورة كبيرة على تقييم الأهمية النسبية للمراجعي في حالة وجود تأثير اجتماعي بالمقارنة مع الحالات التي لا يوجد بها تأثير اجتماعي.

أثر الإفصاح عن شريك المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعدلات في تقرير مراقبي الحسابات مع دراسة ميدانية

د/ هبة جمال هاشم

م	عنوان الدراسة واسم الباحث	هدف الدراسة	متغيرات الدراسة	فروض الدراسة	نوع الدراسة وحجم العينة والأسلوب الإحصائي المطبق	أهم نتائج الدراسة
٧	إدارة الأرباح و تعديلات المراجعة تمويل عمليات أستحواد الشركات: أدلة من الصين  Earnings management, audit adjustments, and the financing of corporate acquisitions: Evidence from China  Lennox, C., Wang, Z., & Wu, X., (2016), <i>Workshop, Accounting research center</i> , pp. (1-45).	دراسة دور المراجع في الحد من جودة التقرير المالي المنخفضة في الفترة السابقة لقيام المنشأة بتمويل عمليات الاستحواذ الخاصة بها بالأسهم، من خلال الكشف عن عمليات المبالغة في تقدير الإيرادات ومطالبة المنشأة بتصحيح ذلك من خلال التعديلات المراجعة التنازلية downward adjustment للإيرادات	تعديلات المراجع، عمليات الاستحواذ من خلال تمويل الأسهم، جودة التقرير المالي.	<b>فرض الدراسة:</b> يحتاج المراجع إلى القيام بتعديلات هبوطية downward adjustments كبيرة للإيرادات في الفترة السابقة لتمويل عمليات الاستحواذ بالأسهم.	تضمن عينة الدراسة ٤٥٢٢ ملاحظة تخص الشركات الصينية في الفترة من (٢٠٠٧-٢٠١٤).  ولإختبار الفروض قامت الدراسة بتطبيق اسلوب difference-in-differences research design.	أظهرت نتائج الدراسة إلى ان المراجعين يقوموا بالقيام بتعديلات هبوطية downward adjustment كبيرة في السنة السابقة لقيام المنشأة بتمويل عمليات الاستحواذ من خلال استخدام الأسهم، و تتماشى نتائج هذه الدراسة مع حقيقة ان المراجع يساعد في الحفاظ على جودة التقرير المالي للمنشأة من خلال الكشف و تصحيح عن حالات قيام الإدارة بالمبالغة في تقدير الإيرادات في الفترة السابقة لقيام المنشأة بتمويل الاستحواذ بالأسهم. بالإضافة إلى ذلك، فقد أظهرت نتائج الدراسة إلى ان المراجعين يفصحوا عن المشاكل المحاسبية في التقارير المراجعة الخاصة بهم بصورة أكبر عندما تتم عملية المراجعة في الفترة السابقة للقيام بتمويل عمليات الاستحواذ بالأسهم، والتي ينتج عنها افصاح عن تقرير مالي ذو جودة منخفضة من قبل المراجع.

## ٢/٤ – الإفصاح عن شريك المراجعة .... إطار مفاهيمي :

مع تزايد الحاجة لزيادة الشفافية وجودة عملية المراجعة ، كان من ضمن تعديلات معايير المراجعة الدولية الخاصة بتقرير مراقب الحسابات إضافة فقرة اسم شريك المراجعة في تقرير مراقب الحسابات الجديد ، وذلك إذا كان هناك شريك مراجعة بالمكتب الوضع المهني الحالي في مصر ولم يتبنى الوضع المهني الحالي في مصر أو يطبق تلك التعديلات حتى الآن ، ويتم الاعتماد على تطبيق المعايير المهنية الخاصة بتقرير مراقب الحسابات قبل هذه التعديلات .

وإنطلاقاً من تطبيق معايير المراجعة الدولية ، وخاصة معيار التقرير (ISA700) الدولي الخاص بتقرير مراقب الحسابات والمعايير الأخرى المرتبطة به (١) ، وإضافة أسم شريك المراجعة، وبالإشارة إلى الاختلافات والتعارضات السابقة عن أثر الإفصاح عن أسم شريك المراجعة ، ترى الباحثة عدم إنساق حول ضرورة الإفصاح ، بالإضافة إلى أن الإفصاح شكلياً وليس اختياريّاً دون وجود قانون أو معيار يلزم بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة .

عُرف معيار المراجعة الدولي رقم ٢٢٠ شريك المراجعة (٢) : بأنه الشخص الموجود في مكتب المراجعة المسئول بشكل مباشر عن الإشراف والرقابة على عملية المراجعة وفقاً للتكليف والارتباط، وكذلك مسئول عن إصدار تقرير المراجعة، ويجب أن يملك الصلاحية التي تمكنه من ذلك وفقاً لمتطلبات قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة (ISA220) .

وأكدت دراسات عديدة (Abbott & Mandell,2019) أن الإفصاح عن شريك المراجعة يؤدي إلى تحسين الشفافية حول عملية المراجعة ، ويوفر مزيداً من

(١) المعايير الدولية المرتبطة بمعيار التقرير (ISA 700, ISA 701, ISA 705, ISA 706, ISA 720, ISA 570) .

(٢) يمكن معرفة مهام شريك المراجعة والتي نص عليها المعيار ٢٢٠ "رقابة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية .

المعلومات للأطراف المختلفة في عملية المراجعة ، مما يؤدي إلى زيادة قابلية مساءلة شريك المراجعة ، وكذلك يزيد الإفصاح من مخاطر السمعة ، والتي تحفز المراجعين على إدارة سمعة جيدة من خلال أداء مراجعة مرتفعة الجودة وتزيد من مسؤولية شريك المراجعة عن الجودة الشاملة لعملية المراجعة .

وأكدت دراسات أخرى (Basu & Shekhar,2018) أنه إذا كان شريك المراجعة مرتبط بجودة منخفضة ، يتم فقد هذا الشريك لعملائه ، ويتوقف عن العمل كشريك مراجعة ، ويكون أيضاً أقل احتمالاً للحصول على عملاء جدد في السنوات القادمة .

وترى الباحثة أن الإفصاح عن شريك المراجعة يساهم في تقديم قيمة معلوماتية للمستثمرين تتجاوز القيمة التي توفرها هوية منشآت المراجعة ، فقبل الإفصاح عن شريك المراجعة كان المستثمرون يستخدمون حجم منشأة المراجعة ، وتخصصها الصناعي وسمعتها كمؤشرات عن جودة المراجعة ، وينتقد PCAOB الإفصاح عن شريك المراجعة في تقديمه معلومات أفضل عن جودة المراجعة من خلال توفير سجل تتبع عن شريك المراجعة ، ويمكن للمستثمرين استخدام سجل تتبع شريك المراجعة في تقييم خبرة وسمعة شريك المراجعة ، مما يؤدي إلى تحفيز منشآت لتحسين جودة جميع شركاء المراجعة لديهم ، وخلق منافسة إضافية على مستوى الشريك ، وبالإضافة إلى ذلك تحفيز لجان المراجعة على دفع علاوة إضافية لشركاء المراجعة الأكثر خبرة . ويمكن للمستثمرين استخدام المحتوى المعلوماتي للإفصاح عن شريك المراجعة في ضمان أن المراجعة الخارجية تظل مستقلة وموضوعية من خلال فحص العلاقات المختلفة والمساهمات الاجتماعية التي قد تكون بين شريك المراجعة ولجنة المراجعة أو الإدارة ، كما ترى الباحثة المحتوى المعلوماتي للإفصاح عن شريك المراجعة يمكن أن يكون له دوراً تقيماً للمستثمرين في الأشراف على لجنة المراجعة في تصويت التأكيد على المراجع ، حيث يمكن للمستثمرين ملاحظة سجل تتبع شريك المراجعة عبر الأوقات المختلفة .

كما تؤكد الباحثة على أن الإفصاح عن شريك المراجعة يلقي شكوكاً حول منفعة متطلبات الإفصاح لتطلعات ورغبات المستثمرين ، فقد يتم تضليلهم من خلال إجراء استنتاجات غير منطقية حول شريك المراجعة ، وقد تظهر مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين ومشكلة تسريب المعلومات بين أعضاء مجلس الإدارة ، نظراً لأن لهم مستويات مختلفة من القدرة على الحكم على المعلومات التي يمكن استخدامها لتقييم أداء شريك المراجعة وتقرير المراجعة ، وقد يتم أداء اختبارات مراجعة أكثر من اللازم ، مما يؤدي إلى زيادة التكاليف غير الضرورية المتعلقة بالمراجعة ، والتي من المحتمل أن تتحملها الشركات والمساهمين ، وأكدت دراسات عديدة بأنه من غير الضروري الإفصاح عن شريك المراجعة ، لأن مستوى الإفصاح الحالي في عملية المراجعة يعد مقبولاً ، فعلى الرغم من أن الإفصاح عن شريك المراجعة يسمح للمستثمرين بالبحث في ما وراء الشركاء ، فإن معظم المراجعين لا يمكن التمييز بينهم اعتماداً على المعلومات المنشورة للجميع ، كما أن شركاء المراجعة المعتمدين علنا من جانب الهيئات التنظيمية يمثلون نسبة قليلة جداً من جميع الشركاء .

وحول اختبار العلاقة بين متطلبات الإفصاح عن هوية شريك المراجعة وجودة المراجعة في الولايات المتحدة من أجل عدة أسباب أهمها : DAO, & Lui (2019)

أولاً : مخاطر التقاضي بالولايات المتحدة كبيرة مقارنة مع غيرها من الدول ، مثل الأمم المتحدة والتي يقل بها خطر التقاضي ، الأمر الذي يجعل المراجعة بالولايات المتحدة تقوم ببذل مجهود أكبر لتقديم خدمات مراجعة عالية الجودة وتجنب خطر التقاضي المحتمل Potential Litigation ، وبالتالي فإن النتائج التي تم توثيقها في الدراسات السابقة حول تأثير الإفصاح عن هوية شريك المراجعة على جودة المراجعة في الدول المختلفة لا يمكن تعميم هذا النتائج على شركات المراجعة بالولايات المتحدة .

**ثانياً :** قد تختلف جودة المراجعة من عملية مراجعة لأخرى بناء على اختلاف شركاء المراجعة بالرغم من أنتمائهم لنفس مكتب المراجعة صاحب نظام رقابة جودة خاص به (Gul, Wu, & Yang, 2013 ; Knechel, Own Quality (Vanstraelen, & Zerni, Control system, 2015) ، وقد أكد مجلس (PCAOB) في ٢٠١١ ب "أنه على داخل كل مكتب المراجعة ذو نظام رقابة جودة ، فإن جودة المراجعة تختلف من عملية مراجعة لأخرى" ، وقد أكدت نتائج الدراسة التطبيقية لـ (Gul et al. (2013) ، على وجود علاقة نظامية بين جودة التقرير المراجعي والخصائص الشخصية لمراقب الحسابات، بما في ذلك الخلفية التعليمية لمراقب الحسابات ، خبرة مكتب المراجعة Big 4 ، رتبة مراقب الحسابات داخل مكتب المراجعة ، والانتماء السياسي لمراقب الحسابات Political Affiliation الأمر الذي أدى إلى طرح تساؤل خاص بما إذ كانت جودة المراجعة قد تختلف من عملية مراجعة لأخرى بعد الإفصاح عن هوية شريك المراجعة ، الأمر الذي يعد غاية في الأهمية لواقعي السياسات والهيئات التشريعية المحاسبية .

وأيدت دراسة (DAO & Lui, (2019) تدعيم الفكرة القائمة على أن الإفصاح عن هوية شريك المراجعة من شأنه أن يؤثر على جودة المراجعة ، حيث أن تطبيق متطلبات الإفصاح عن هوية شريك المراجعة من شأنه أن يؤثر على جودة المراجعة من خلال :

١- تساعد متطلبات الإفصاح عن هوية شريك المراجعة من زيادة الشفافية في التقرير المراجعي ، الأمر الذي سوف يعرض مراقب الحسابات لخطر التقاضي وخطر فقدان السمعة بدرجة أعلى ، وبالتالي يزيد الحافز لدى مراقب الحسابات لجمع أدلة مراجعية أكبر وبذل مجهود مراجعي أكبر ، تطوير أساليب مراجعة حديثة وجعلها أكثر صرامه ، وزيادة استقلالية مراقب الحسابات عن إدارة المنشأة الخاضعة لعملية المراجعة .

٢- يعد الشعور بالمساءلة لدى شريك المراجعة لعملية المراجعة ، من أهم العوامل المؤثرة على مجهود مراقب الحسابات والتي تحدد جودة العملية المراجعة ، وبالتالي فإن المطالبة بالإفصاح عن هوية شريك المراجعة في تقارير PCAOB From AP يزيد من مساءلة مراقب الحسابات، ويؤدي إلى تحسين جودة المراجعة ، بينما على الصعيد الآخر فإن الإفصاح عن هوية شريك المراجعة قد لا يؤثر على جودة المراجعة بسبب بيئة التقاضي المرتفعة High litigation environment في الولايات المتحدة الأمريكية ، كما تم ذكره سابقاً ، كما أن مراقبي الحسابات يعانون بالفعل من المساءلة من قبل الجميع ، وبالتالي فلن تؤثر متطلبات الإفصاح عن اسم شريك المراجعة على جودة المراجعة ، بالإضافة إلى ذلك ، فإن نافذة التطبيق القصيرة منذ الموافقة النهائية لمجلس SEC والتي قد تؤدي إلى عدم وجود وقت كافي لشركاء المراجعة ومكاتب المراجعة لتغيير العمليات المراجعة الخاصة بهم لتحسين جودة المراجعة .

وقد أكدت دراسة (DAO & Lui, 2019) والتي تهدف إلى التحقق من العلاقة بين الإفصاح عن أسماء شركاء المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية وجودة المراجعة من خلال كشف مكاتب المراجعة لتحريفات جوهرية هامة في نظام الرقابة الداخلية الخاص بالعميل ، وبالأخص تقوم الدراسة بأختبار عينة تتكون من ١٠٧٧ مكتب مراجعة أمريكي للكشف عن تحليل الاستحقاقات Discretionary Accruals ، و٩٦٧ شركة أمريكية مسجلة في البورصة لتحليل ضعف نظام الرقابة الداخلية خلال المدة ٢٠١٣-٢٠١٦ ، وأنه في حالة كون الإفصاح عن هوية شريك المراجعة في From AP يؤدي لجودة مراجعة مرتفعة، فإن الدراسة تفترض وجود علاقة سلبية بين الإفصاح عن شريك المراجعة والاستحقاقات غير العادلة ، كما تفترض الدراسة وجود علاقة موجبة بين الإفصاح عن شريك المراجعة واحتمال كشف مكتب المراجعة لنقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية الخاص بالعميل ، وقد تماشى نتائج الدراسة مع ما تم توقعه سابقاً ، حيث أشارت نتائج التحليل الإحصائي للبيانات إلى زيادة احتمال قيام مكتب المراجعة بالكشف عن حالات ضعف في القوائم

المالية الخاصة بالعميل في الفترة اللاحقة لعملية الإفصاح عن هوية شريك المراجعة، كما أشارت الدراسة إلى وجود انخفاض في مستوى الاستحقاقات غير العادية في الفترة اللاحقة لتنفيذ متطلبات الإفصاح ، كما قامت الدراسة بعمل اختبار إضافي من أجل اختبار تأثير متطلبات الإفصاح عن هوية شريك المراجعة على عدد نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية للعميل .

وقد أكدت نتائج نفس الدراسة إلى أن إجمالي عدد حالات الضعف في نظام الرقابة الداخلية للعميل ، والتي تم الكشف عنها من قبل مكتب المراجعة زادت في الفترة اللاحقة لعملية الإفصاح عن هوية شريك المراجعة ، بالإضافة إلى ذلك بالمقارنة مع الفترة السابقة لعملية الإفصاح عن هوية شريك المراجعة فإن مكاتب المراجعة تكون أكثر قدرة على الكشف عن التحريفات الجوهرية المؤثرة في القوائم المالية الخاصة بالعميل ، وبصورة عامة فإن نتائج الدراسة التطبيقية تتماشى مع تم توقعه من التأثير الإيجابي لعملية الإفصاح عن هوية مراقب الحسابات على زيادة جودة المراجعة ، وتتماشى هذه النتائج مع رؤية مجلس PCAOB الخاصة بالإيجابيات المحققة من تطبيق متطلبات الإفصاح عن هوية شريك المراجعة ، وتتمثل حدود الدراسة في تحليل بيانات تخص عام واحد وهو العام اللاحق لتنفيذ متطلبات الإفصاح عن هوية شريك المراجعة ، والتي تبدأ من ٢٠١٧/١/١ ، وقد تؤثر نافذة التطبيق الضيقة على قدرة الدراسة على عكس التأثير الكامل لمتطلبات الإفصاح عن هوية شريك المراجعة على جودة المراجعة ، وبالتالي فإن قدرة الدراسة على مليء الفجوة بين الإفصاح عن هوية شريك المراجعة وجودة المراجعة محدودة .

وقامت دراسة (Dhole & Suk,2016) بفحص نتائج الإصدار PCAOB009-2013 والخاص بالإفصاح عن أسم شريك المراجعة في تقرير مراقب الحسابات في الولايات المتحدة ، وذلك لمعرفة وجهة نظر مجموعة من أصحاب المصالح في هذا الإصدار الخاص ، حيث كان الإصدار مقسم إلى اتجاهين :

**الأول :** يرتبط بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة .

**الثاني :** يرتبط بالإفصاح عن المشاركين في عملية المراجعة وتحديد هم .

حيث قام مجلس PCAOB في هذا الإصدار بعرض إلزام مراقبي الحسابات في تقريرهم بالإفصاح عن اسم الشريك في المراجعة وكذلك مكتب المراجعة والمقر الرئيسي لذلك المكتب ، بالإضافة إلى نسبة ساعات العمل التي تمت أثناء المراجعة من قبل مشاركين آخرين (مثل المراجع الداخلي للشركات محل المراجعة ، أو مراجع فردي مستقل يقوم بفحص الجودة) .

وتوصلت الدراسة إلى أن الإلزام بالتوقيع لشريك المراجعة بالتقرير ، والإفصاح عنه سيؤدي لمزيد من الثقة بالقوائم المالية محل المراجعة ، وقد يعطي ذلك دافع للمستثمرين والمقرضين ومستخدمي تقرير مراقب الحسابات بصورة عامة أن يعتمدوا بصورة أكثر على التقرير ، نظراً للمسئولية والمساءلة التي قد تقع على مراقب الحسابات ، خاصة في حالة إهمال بعملية المراجعة أو وجود أخطاء بالتقرير وتم الاعتماد على التقرير في اتخاذ أي قرارات ، ويرى المستثمرون أن الإفصاح عن اسم شريك المراجعة سيؤدي إلى اتخاذ قرارات استثمارية أفضل نظراً للشفافية الزائدة في تقرير مراقب الحسابات ، كما سيوضح لهم الأخطار المحتملة ، نظراً للاعتماد على تقرير مراقب حسابات مذكور به اسم شريك في المراجعة سيء السمعة أو قليل الخبرة.

أما فيما يخص تقرير مراقب الحسابات نفسه سواء برأي معدل أو برأي غير معدل ، وأهميته بالنسبة لأصحاب المصالح خاصة المستثمرين فأن التقرير عامل من العوامل الرئيسية التي تساعد على ترشيد قرار الاستثمار ، كما يساعد على إضفاء المعقولية على القوائم المالية المراجعة من قبل مراقب الحسابات ، حيث ترى دراسة (Ittonen, 2012) أن مراقبي الحسابات يقومون ببيع الثقة والمعقولية لعملائهم وذلك بالتأكد على مزاعم الإدارة التي تظهر بالقوائم المالية ، حيث إذا ما تم الاعتماد على تقرير مراقب حسابات بشأن معلومات وقوائم مالية خاصة بالشركة سيؤدي ذلك

بالتأكيد إلى اتخاذ قرارات افضل ، بالإضافة إلى أن أي تغيير في تقرير مراقب الحسابات سواء في الهيكل أو المحتوى سيؤدي إلى تأثير القرار الاستثماري .

٣/٤ – العلاقة بين الإفصاح عن شريك المراجعة وجودة وأتعب المراجعة الخارجية :

**الفرض الأول :** يؤثر الإفصاح عن شريك المراجعة على جودة وأتعب المراجعة الخارجية

عرضت دراسة (Blay et al., 2010) والتي هدفت إلى معرفة أثر الإفصاح عن اسم شريك المراجعة بعد تكليف الاتحاد الأوروبي مؤخراً بتوقيع شركاء عملية المراجعة على تقرير المراجعة على جودة المراجعة ، وبالرغم من مزايا الإفصاح عن اسم الشريك ، فتوصلت الدراسة إلى أن هناك القليل من الأدلة تثبت أن هذا الإفصاح له تأثير على جودة المراجعة ، حيث توضح الدراسة أنه بعد اعتماد إلزام توقيع الشريك في هولندا وهي بيئة الممارسة المهنية للدراسة ، عدم وجود الأثر المباشر على جودة المراجعة مقارنة بالسنوات التي سبقت اعتماد الإلزام بالإفصاح ، وكانت نتيجة الدراسة النهائية تتمثل في عدم حدوث تغير ملحوظ في جودة المراجعة نتيجة الإلزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة .

وترى الباحثة أن الاعتماد بأن جودة المراجعة تعمل على زيادة الجهد المبذول في عملية المراجعة نتيجة إحساس الشريك نفسه بالمسؤولية التي على عاتقه عند توقيعه للتقرير ، ستكون مشروطه برفع مستوى المسؤولية القانونية وخطر التقاضي على شريك المراجعة .

وإختبرت دراسة (Cianci et al., 2017) أثر متطلب الإفصاح عن شريك المراجعة في أحكامه ، أظهرت النتائج أن شركاء المراجعة يستخدمون أساليب محاسبة أكثر عدوانية وانتهازية (إدارة أرباح) في ظل الإفصاح عن شريك المراجعة، وفي نفس السياق ، كما أقرت دراسة (Deng et al., 2019) إلى أنه في حالة الإفصاح عن شريك المراجعة ، قد تشوه منشأة المراجعة صورة شريك المراجعة – في مقابل جودة المراجعة المنخفضة – من أجل منع التقدم الوظيفي للشريك والاحتفاظ

بالعملاء المتورطين ، ففي السنة الأولى بعد الإفصاح ، يخفض الشركاء بقوة أتعاب المراجعة لتعظيم تقدمهم الوظيفي ، ولكن بعد أكثر من سنة ، يعد التأثير الصافي للإفصاح على أتعاب المراجعة إيجابياً .

وأنتهت دراسة (Abbott et al., 2019) إلى وجود زيادة ذات دلالة إحصائية في نشاط إدارة الأرباح الحقيقية بعد الإفصاح عن شريك المراجعة ، مبررين ذلك بأن الإفصاح أدى إلى زيادة جودة المراجعة ، وأن هذا التأثير أدى إلى استخدام الإدارة أنشطة إدارة الأرباح الحقيقية ، وفي المقابل أكدت دراسة (Liu, 2019) وجود تغيير كبير في الميل إلى استخدام المزيد من إدارة الأرباح على أساس الاستحقاق و/ أو إدارة الأرباح الحقيقية ، وتقليل هذه النتائج من مخاوف أن المديرين يميلون إلى إدارة أرباح حقيقية أكثر بعد الإفصاح عن شريك المراجعة.

وتوصلت دراسة (Balsam et al., 2003) إلى أن الشركات التي يتم مراجعتها من قبل مراجعين متخصصين صناعياً تكون معاملات أستجابة الأرباح لها اعلى مقارنة بالشركات التي يتم مراجعتها من قبل مراجعين غير متخصصين صناعياً ، وأنتهت دراسة (Wang et al., 2015) إلى أن جودة شريك المراجعة تؤثر في جودة تكليف المراجعة ككل ، وأن الأداء السابق لشريك المراجعة يحدد احتمالية إعادة إصدار القوائم المالية المستقبلية لعميل المراجعة ، وخلصت دراسة (Chi et al., 2019) إلى وجود علاقة إيجابية بين الخبرة السابقة لشريك المراجعة بالعميل وجودة المراجعة في السنوات الأولى لعملية المراجعة ، ولكن ليس في السنوات الأخيرة ، وبين الخبرة وإدراك الدائنين لجودة المراجعة .

وترى الباحثة أن العلاقة بين الإفصاح عن شريك المراجعة وجودة المراجعة يمكن أن تتأثر بجودة شريك المراجعة نفسه مقاسة بدلالة تخصصه الصناعي ، فكل شريك مراجعة تأثير فريد على جودة المراجعة يمكن تفسيره حسب بعض خصائصه .

وتم اختبار هذه العلاقة من خلال إدارة الأرباح في وثيقة الأزمة الأسيوية عام ١٩٩٧ وذلك للحكم على جودة عملية المراجعة من خلال تخصص مكاتب المراجعة

من منظور إدارة الأرباح ، وقد توصلت دراسة Shireenjit, Jubb & Houghton, 2003 التي قام بها إلى المعادلة التالية:

$$EM = a + B1 (AQ) + B2 (OCF) + B3 (LEV) + B4 (LASSET) + B5 (ABTA) + B6 (NEWAUD) + B7 (OLDAUD) + B8 (INCSHLD) + B9 (CON) + B10 (IND) + B11 (PROP) + B12 (PRECRT) + B13 (CRI) + E$$

ويتم تفسير ذلك كما يلي :

- EM (Earnings Management): المتغير المستقل (إدارة الأرباح).
- AQ (Audit Quality): جودة عملية المراجعة والتي تتوقف على مكاتب المراجعة ، فيأخذ متغير التخصص الصناعي بالقيمة واحد وخلاف ذلك صفر في حالة قيام مكاتب غير متخصصة بعملية المراجعة (-).
- OCF: التدفقات النقدية الناتجة من عمليات التشغيل (+).
- LEV: الرافعة المالية (+).
- LASSET: اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول (+).
- ABTA: إجمالي الاستحقاقات غير العادية (+).
- NEWAUD: المراجع الجديد (-).
- OLDAUD: المراجع القديم (-).
- INCSHLD: عروض الأسعار ، ويأخذ المتغير القيمة واحد إذا زادت قيمة الأسهم المطروحة حديثاً بنسبة ١٠% أو أكثر ويأخذ القيمة صفر بخلاف ذلك (؟).
- CON: متغير وهمي يساوي واحد لو كانت الشركة محل المراجعة تابعة للقطاع التجاري الاستهلاكي وصفر لو كانت بخلاف ذلك (؟).
- IND: متغير وهمي يساوي واحد لو كانت الشركة محل المراجعة تابعة للقطاع الصناعي وصفر لو كانت بخلاف ذلك (؟).

- PROP: متغير وهمي يساوي واحد لو كانت الشركة محل المراجعة لتنمية الإنشاءات والعقارات وصفر بخلاف ذلك (؟).
  - PRECRT: متغير وهمي للمتغيرات الاقتصادية الشاملة قبل حدوث الأزمة (١٩٩٤ ، ١٩٩٥ ، ١٩٩٦) ويأخذ القيمة واحد خلاف ذلك يأخذ القيمة صفر (؟).
  - CRI: متغير وهمي للمتغيرات الاقتصادية الشاملة بعد حدوث الأزمة (١٩٩٧- ١٩٩٨) ويأخذ القيمة واحد وخلاف ذلك يأخذ القيمة صفر (؟).
- وانتهت الدراسة السابقة إلى وجود علاقة عكسية بين مقاييس جودة المراجعة والتي تتم عن طريق المكاتب المتخصصة في صناعات معينة وإدارة الأرباح المحاسبية .

وعن إبراز دور المراجع المتخصص في الكشف عن وقائع وأساليب إدارة الأرباح (EM) وخاصة بعد تزايد حالات إتباع بعض منشآت الأعمال للتلاعب في قوائمها المالية من خلال استخدام أساليب إدارة الأرباح ، فمن المتوقع أن يلعب التخصص القطاعي دوراً هاماً في هذا المجال ، حيث يبين Dezoort & Jonathan, 2004 من خلال دراستهما الميدانية ، التي أجريها على مجموعة من منشآت الأعمال الأمريكية خلال عامي ٢٠٠١ ، ٢٠٠٣ توافر علاقة ارتباط عكسية قوية ، بين كل من : التخصص الصناعي للمراجع ، واحتمالات إتباع إدارات تلك المنشآت لأساليب إدارة الأرباح ، وإعادة تحرير قوائمها المالية ، حيث يكتسب المراجع المتخصص في مراجعة صناعة معينة من الخبرات المهنية ، ما يمكنه من الإلمام بالأساليب شائعة الاستخدام في مثل ذلك القطاع لإدارة الأرباح .

كما ناقشت دراسات عديدة Asare & Wright, 2012 أن المراجعين يقدمون مستويات متفاوتة من جودة عملية المراجعة طبقاً لمستويات الإفصاح عن شريك المراجعة ، وأن الفروق في أسعار الطلب تنتج عن التفاوت في تكلفة عملية المراجعة، وأن الفروق في أسعار العرض تنتج من عدة عوامل :

- يؤدي الإفصاح عن شريك المراجعة إلى رفع جودة المحتوى الإخباري للقوائم والتقارير المالية وإضافة المصداقية عليها ، وبالتالي زيادة جودة عملية المراجعة .
- تتوقف جودة عملية المراجعة الخارجية على سمعة شريك المراجعة في سوق خدمات المراجعة .

كما أكدت الدراسة على أن جودة عملية المراجعة تعتمد على كفاءة شريك المراجعة ، وأعمدت إحدى الدراسات الحديثة على الفحص باستخدام فروق أسعار العرض والطلب واشتملت الدراسة على ثلاثة محاور :

**المحور الأول :** تقديم دليل إضافي لوجود علاقة إيجابية بين الإفصاح عن شريك المراجعة وجودة عملية المراجعة .

**المحور الثاني :** أن جودة المراجعة تتوقف على متطلبات ومحددات الإفصاح عن شريك المراجعة .

**المحور الثالث :** فحص الارتباط بين كفاءة وسمعة شريك المراجعة وجودة عملية المراجعة .

باستخدام فروق أسعار العرض والطلب (ويقصد به الاختلاف بين سعر الطلب وسعر العرض لسهم الشركة ، ولقد اختبرت الدراسة الاختلافات بين مدى العرض والطلب للشركات التي تم الإفصاح عن شريك المراجعة لها وتلك التي لم يتم الإفصاح عن شريك المراجعة باستخدام النموذج التالي :

$$\text{SPREAD} = \beta_0 + \beta_1 + \beta_2 (\text{VARIANCE}) + \beta_3 (\text{VOLUME}) + \beta_4 (\text{PRICE}) + \beta_5 (\text{TURNOVER}) + \beta_6 (\text{NOANAL}) + \beta_7 (\text{INSIDER}) + \beta_8 (\text{MARVALUE}) + \beta_9 (\text{NYSE}) + \beta_{10} (\text{AMER}) + E$$

### حيث :

- SPREAD: هو النسبة المئوية لفرق العرض والطلب (متغير تابع وهو يمثل الاختلاف بين سعر الطلب العالي لليوم والعرض المنخفض لليوم مقسومان على معدل الطلب العالي والعرض المنخفض).
- APD: هو متغير وهمي يشير إلى الإفصاح عن شريك المراجعة وسماعته في سوق خدمات المراجعة (-)(Audit Partner Disclosure).
- VARIANCE: التغير في المردود في اليوم الحالي والـ ٢٩ يوم مضاربة قبلة (+).
- VOLUME: عدد الأسهم المضاربة في اليوم الحالي والـ ٢٩ يوم مضاربة قبلها (-).
- PRICE: سعر السهم في اليوم الحالي (-).
- TURNOVER: حاصل عدد الأسهم المضاربة في اليوم الحالي على عدد الأسهم الباقية (+).
- NOANAL: عدد تقارير أرباح آخر السنة المعطاة (-).
- INSIDER: النسبة المئوية للاسهم المملوكة في داخل الشركة (+).
- MARVALUE: سعر السهم في السوق (؟).
- NYSE: هو متغير وهمي لعدد الأسهم التي تداولت في بورصة نيويورك.
- AMERICAN: هو متغير وهمي لعدد الأسهم التي تداولت في البورصة الأمريكية للاسهم.

### وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

- جودة المراجعة تزيد كلما زاد مستوى الإفصاح عن شريك المراجعة باستخدام مدى العرض والطلب كبديل للمراجعة .

- مدى العرض والطلب المعرف كالاختلاف بين سعر العرض والطلب لسهم شركة ما يرتبط إيجابياً بمدى اللا تناسق المعلوماتي للشركة وأن الانخفاضات في اللا تناسق المعلوماتي ترتبط بالانخفاضات في مدى العرض والطلب .
- جودة المراجعة تزيد كلما زادت شهرة وسمعة شريك المراجعة وتتوقف زيادة السهم السوقي للمراجع على درجة سمعته وكفاءته في السوق (شريك المراجعة) .

### ولإثبات صحة الفرض الأول إحصائياً وبالنسبة للجودة :

نموذج الانحدار اللوجستي للمتغير التابع (SPEARD) الجودة ، والمتغيرات المستقلة (APD , VARIANC , VOLUME , PRICE, TURNOVER, NOANAL, INSIEDER, MARVALUE, NYSE, AMERICAN) بعرض جدول رقم (٢) نموذج الانحدار المقدر ، ويتضح من الجدول معنوية معاملات الانحدار للمتغيرات المستقلة (SPECIALST, (AMERICAN , VARIANCE) ، وكانت قيمة معامل التحديد  $R^2$  (0.669) وغير ذلك فإن المتغيرات المستقلة في النموذج تفسر 66.9% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (SPEARD) .

أثر الإفصاح عن شريك المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعديلات في تقرير مراقبي الحسابات مع دراسة ميدانية

د/ هبة جمال هاشم

## جدول رقم (٢)

### نموذج الانحدار المقدر

المعنى	Sig.	Wald كا تربيع	الخطأ المعياري	معامل الانحدار	معامل التحديد	العلاقة المتوقعة	المتغيرات المستقلة
معنوي	.001	11.014	1.055	-3.725	0.554	سالبة	APD
معنوي	.017	3.775	0.884	3.268		موجبة	VARIANCE
غير معنوي	.597	0.285	1.097	-.584		سالبة	VOLUME
غير معنوي	.429	0.757	1.159	-1.134		سالبة	PRICE
غير معنوي	.675	0.408	0.835	.716		موجبة	TURNIVER
غير معنوي	.402	1.062	1.222	-2.365		سالبة	NOANAL
غير معنوي	.621	0.119	0.732	.397		موجبة	INSIEDER
غير معنوي	.472	0.201	0.714	.503		موجبة	MARVALUE
غير معنوي	.750	0.041	1.003	.150		موجبة	NYSE
معنوي	.060	3.742	0.409	-.688		سالبة	AMERICAN
غير معنوي	.795	0.085	6.960	2.885		-	Constant

كما يتضح من الجدول أن العلاقة طردية بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة (NYSE, MARVALUE, INSIEDER, TURNOVER, VARIANC) وأن العلاقة عكسية (AMERICAN, NOANAL, PRICE, VOLUME, SPECIALST) ، وتبين مصفوفة التصنيف أن دقة النموذج الكلية (92.8%) .

أثر الإفصاح عن شريكه المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعدلات في تقرير مراقبي الحسابات مع دراسة ميدانية

د/ هبة جمال هاشم

### جدول رقم (٣)

#### مصفوفة التصنيف للنموذج

القيمة الصحيحة	القيمة المتنبأ بها		بيان
	1	0	
90.9	5	50	المتغير التابع = 0
95.9	142	6	المتغير التابع = 1
92.8%	دقة النموذج ككل		

ولدراسة أثر كل متغير من المتغيرات المعنوية على المتغير التابع (SPEARD) تم بناء نموذج الانحدار اللوجستي البسيط لقياس أثر كل متغير من المتغيرات المستقلة على المتغير التابع (SPEARD) ، يعرض جدول رقم (٤) نتائج هذا النموذج ، ويتضح من الجدول أن التخصص الصناعي (APD) يفسر وحدة 51.2% من التغييرات التي تحدث في المتغير التابع ، ويفسر المتغير المردود في اليوم الحالي (VARIANCE) 20.1% من التغييرات التي تحدث في المتغير التابع ، بينما يفسر المتغير عدد السهم التي تداولت في البورصة الأمريكية (AMERICAN) 32.5% من المتغيرات التي تحدث في المتغير التابع .

### جدول رقم (٤)

#### نموذج الانحدار اللوجستي البسيط

المعنوية	Sig.	Wald كا تربيع	الخطأ المعياري	معامل الانحدار	معامل التحديد	العلاقة المتوقعة	المتغيرات المستقلة
معنوي	.000	83.64	.077	.705	0.512	سالبة	APD
معنوي	.000	53.72	.079	.726	0.201	موجبة	VARIANCE
معنوي	.000	77.20	.118	1.041	0.325	سالبة	AMERICAN

وبالإضافة إلى ذلك ، أوضحت دراسة (Bell,2019) بعض الآثار السلبية المرتبطة بمتطلبات الإفصاح عن شريك المراجعة ، تشمل انخفاض كفاءة المراجعة وارتفاع أتعاب المراجعة ، واتفقت عينة الدراسة بشكل واضح على أن أتعاب المراجعة زادت بشكل معنوي في الفترة ما بعد الإفصاح ، وتشير هذه النتائج إلى أن شريك المراجعة يزيد أتعاب المراجعة بسبب مخاطر المسؤولية المرتبطة بالإفصاح مثل تكاليف التأمين وتكاليف السمعة ، وليس بسبب زيادة الوقت أو الجهد .

وهدفت دراسة (Lui, M.,2019) توضح علاقة الإفصاح الإجباري عن شريك المراجعة على أتعاب المراجعة ، أعمدت الدراسة على مجموعة الشركات المقيدة في السوق الإنجليزي (٢٠٠٨/٢٠١٠) ، وبلغ مجتمع الدراسة ٧٨١١ شركة والعينة موضوع الفحص بحجم ٢٣١٤ شركة ، ومع مقارنة عينة الدراسة في الفترة من (٢٠٠٨/٢٠١٠) أي خلال الفترة ما بعد تطبيق قاعدة الإلزام بالإفصاح وبالمقارنة مع الفترة السابقة بها ، لمعرفة الآثار المترتبة على الإفصاح على أتعاب المراجعة ، خلصت الدراسة إلى أن هناك أثر تأثير في زيادة جودة المراجعة نظراً للمساءلة المهنية على الشريك ، ولوحظ في الفترة بعد تطبيق قاعدة الإلزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة أن عدد التقارير المتحفظة التي أصدرت كبيرة عن الفترة السابقة ، بالإضافة إلى زيادة أتعاب المراجعة ، وتوصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن شريك المراجعة يحقق مزايا عديدة لمستخدمي التقارير المالية ولكن سيقللهم تكاليف تتمثل في زيادة أتعاب المراجعة .

وأكدت دراسة (Robertson, et al.,2010) في أتعاب المراجعة الخارجية أن الإفصاح عن شريك المراجعة تُعد أحد وسائل تطوير ورفع الأتعاب المرتبطة بعملية المراجعة الخارجية .

كما أعمدت دراسة (Schlueter & et. Al.,2019) على تطبيق نموذج الانحدار المتعدد لبيانات ٦٩٠٠ شركة في الولايات المتحدة الأمريكية في الفترة من

أثر الإفصاح عن شريك المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعدلات في تقرير مراقب الحسابات مع دراسة ميدانية  
د/ هبة جمال هاشم

(٢٠١٥/٢٠١٠) لدراسة أثر الإفصاح عن شريك المراجعة على أتعاب مهنة المراجعة الخارجية وقد خلصت هذه الدراسة إلى:

- أنه عندما لا يتم الإفصاح عن شريك المراجعة في تقرير مراقب الحسابات فإن الأتعاب تنخفض بدرجة ملحوظة .
- تحقيق الإفصاح عن شريك المراجعة معدلات مرتفعة من الأتعاب وتتحقق المنافسة وتزداد قوة المفاوضة لتحقيق الميزة التنافسية لمؤسسات المراجعة .

هذا وقد أكدت إحدى الدراسات (Ferguson & Stokes,2002) على غرار نموذج تحديد أتعاب المراجعة كيفية تحديد تأثير الإفصاح عن شريك المراجعة على أتعاب المراجعة الخارجية .

$$\text{Log Fee} = b_0 + b_1 (\text{Log Assets}) + b_2 (\text{SQ Subs}) + b_3 (\text{For}) + b_4 (\text{INV}) + b_5 (\text{OPI}) + b_6 (\text{Diff}) + b_7 (\text{APD}) + b_8 (\text{Cngaud}) + U$$

وتفسير الرموز السابقة كالآتي :

- Log Fee: أتعاب المراجعة الخارجية (اللوغاريتم).
- Log Assets: إجمالي الأصل (اللوغاريتم).
- SQ Subs: الجذر التربيعي لعدد العناصر (المنشآت التابعة) المدمجة بالقوائم المالية.
- For: نسبة المنشآت التابعة الأجنبية إلى جملة المنشآت التابعة.
- INV: نسبة عناصر المخزون وأوراق القبض إلى إجمالي الأصول.
- OPI: مؤشر يأخذ قيمة تعادل واحداً صحيحاً إذا اشتملت منشأة العميل رأياً متحفظ Subject to Finstr عن عدم تأكد جوهرى.
- Finstr: مقياس العسر المالي ويحتوي على (الرافعة المالية – تاريخ الخسائر – معدل العائد على الاستثمار – نسبة السيولة السريعة).

- APD: مؤشر يأخذ قيمة تعادل واحداً صحيحاً إذا كانت منشأة المراجعة متخصصة في صناعة ما (Audit Partner Disclosure).
- Cngaud: مؤشر عن فترة استمرار الارتباط التعاقدية مع منشأة العميل ، ويعطي قيمة تعادل واحداً صحيحاً إذا غيرت منشأة العميل المراجع أثناء السنة المالية.
- U: مصطلح للخطأ المتبقي عن تحليل الانحدار .

وتنتهي الباحثة مما سبق بأن الإفصاح عن شريك المراجعة يعمل على زيادة من جودة عملية المراجعة وبالتالي زيادة الأتعاب المرتبطة بعملية المراجعة الخارجية ، وتم إثبات صحة الفرض الأول إحصائياً ظهرت النتائج السابقة لتؤكد وجود تأثير للإفصاح عن شريك المراجعة على جودة أتعاب المراجعة الخارجية .

٤/٤ - العلاقة بين الإفصاح عن شريك المراجعة والتعديلات في تقرير مراقبي الحسابات :

### الفرض الثاني :

يؤثر الإفصاح عن شريك المراجعة على سرعة الاستجابة في تعديلات تقرير مراقبي الحسابات

أي تغيير أو تطوير في شكل تقرير مراقبي الحسابات يكون نتيجة أسباب يمثلها حاجة أصحاب المصالح لمزيد من الشفافية بالإضافة لرفع جودة عملية المراجعة ، كما أن إضافة اسم شريك المراجعة في تقرير مراقبي الحسابات قد يكون لها اثر إيجابي على جودة المراجعة ، حيث توضح دراسة (Zerni, 2012) أن إضافة أسم الشريك تعمل على تحسين جودة المراجعة من إتجاهين :

**الأول :** تزيد من إحساس المساءلة لشريك المراجعة والتي قد تقع عليه من مستخدمى القوائم المالية ، وهو الأمر الذي قد يؤدي إلى ممارسة مزيد من الاهتمام في أداء عملية المراجعة .

**الثاني :** يؤدي الإفصاح عن اسم الشريك إلى زيادة الشفافية حول المسئول عن أداء عملية المراجعة ، والتي يمكن أن يوفر معلومات مفيدة للأطراف المختلفة ، والذي بدوره يوفر حافزاً إضافياً لمنشآت المراجعة لتحسين نوعية الشركاء الذين سيتم مشاركتهم .

هذا وقد تميزت دراسة (Simnett, 2014) بجمع التعليقات والردود المرسلة إلى مجلس الـ IAASB على التعديلات المقترحة في تقرير مراقب الحسابات بشكل تفصيلي وقامت بتلخيصها وذلك للوصول إلى دوافع تعديل تقرير مراقب الحسابات هيكلياً سواء لل فقرات وترتيبها ، أو لمحتوى الفقرات نفسها ، وفيما يتعلق بالجزء الخاص بتعديل الإلزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة في التقرير كان التعليق بأن مبرر تعديل التقرير وإضافة أسم الشريك كان تلبية لإحتياجات أصحاب المصالح لمزيد من الشفافية عن القائم والمسئول عن عملية المراجعة ، وكذلك لزيادة حس المساءلة الشخصية عند شريك المراجعة ، ولكن على الجانب الآخر فإن الآثار التي قد تنتج عن هذا التعديل ، قد تؤدي إلى أخطار شخصية على الشريك نفسه ، أكثر من مكتب المراجعة ويتمثل ذلك الخطر في زيادة التعرض لخطر التقاضي والمساءلة المهنية .

وبالإضافة إلى ما سبق طرح المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد IAASB محتويات تقرير المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية الجديد ، والمعدلة، ويمكن عرض بنود وعناصر تقرير المراجعة والتعديلات التي طرأت عليه وذلك من خلال : (Steven, J., & Ben, W., 2017- Clive Lennox, C., Wu, X. & Zhang, 2016)

١. فقرة الرأي : تختلف هذه الفقرة عن فقرة الرأي في التقرير القديم حيث تم تغيير ترتيب هذه الفقرة ، حيث تأتي مباشرة بعد الطرف الموجه إليه التقرير ، في حين أنه كان يرد بعد فقرة مسئولية المراجع وتقديم فقرة الرأي يعد أمراً إيجابياً ، حيث قد يكتفي الكثير من مستخدمي تقرير المراجع بقراءة رأي المراجع فقط ، أو على

الأقل يعطونه قدرأ أكبر من الاهتمام مقارنة بباقي عناصر التقرير، وتضمنت مجال المراجعة (القوائم المالية ، الإيضاحات المتممة لها) ملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التفصيلية الأخرى.

١- فقرة أساس الرأي : تتطلب معايير المراجعة الدولية الحالية من مراجع الحسابات إعداد فقرة أساس إبداء الرأي فقط عندما يتم تعديل الراي (مثل حالة إبداء مراقب الحسابات لرأي متحفظ أو في حالة الامتناع عن إبداء الراي) لكن في حالة الرأي النظيف لا يتم تفعيل هذه الفقرة ، وتعتبر هذه الفقرة من فقرات تقرير المراجع التي لم تكن موجودة في تقرير المراجع قبل التعديل ، أي أنه من الفقرات التي تمت إضافتها (على الرغم من أن مضمونه كان يرد ضمن فقرة الراي) .

٢- فقرة الأمور الرئيسية للمراجعة : تعتبر هذه الفقرة من الفقرات التي أضافتها التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة ، بل أن هذا العنصر يعد السبب الأهم في تغيير معظم معايير المراجعة الخاصة بتقرير المراجع ، ويقصد بالأمور الرئيسية للمراجعة الأمور التي كانت بحسب الحكم المهني للمراجع ، الأكثر أهمية عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية ، ويتم اختبار تلك الأمور من بين الأمور التي تم إعلامها لمسئولي الحوكمة لدى عميل المراجعة ، والغرض من الإعلام عن الأمور الرئيسية للمراجعة هو توفير المزيد من الشفافية عن المراجعة ، من خلال تضمين تقرير المراجع معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية المعنيين لمساعدتهم في فهم أفضل لعميل المراجعة . وقد تم إصدار معيار مراجعة دولي جديد رقم (٧٠١) في هذا الشأن بعنوان "الإعلام عن الأمور الرئيسية في المراجعة في تقرير المراجع المستقل" ، ويطبق هذا المعيار على عمليات مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المسجلة ، وكذلك في الظروف التي يقرر المراجع فيها الإعلام عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقريره ، ومع ذلك يحظر معيار المراجعة الدولي المعدل (٧٠٥) على المراجع الإعلام عن الأمور الرئيسية للمراجعة عندما يمتنع عن إبداء رأي في القوائم المالية .

٣- لم يكن يحتوي تقرير المراجعة على عنصر "عدم التأكد الجوهرى ذو العلاقة باستمرارية المنشأة"، إلا أنه وفقاً للتعديلات التي أدخلها IAASB على التقرير، إذا كان هناك عدم تأكد جوهرى ذو علاقة باستمرارية المنشأة يلزم وصفه في قسم مستقل في تقرير مراقب الحسابات، وأشار معيار المراجعة الدولي ٥٧٠ قبل تعديله لمسئوليات المراجع عند مراجعة القوائم المالية ذات العلاقة باستخدام الإدارة لافتراض استمرارية المنشأة عند إعداد القوائم المالية، وقد تناول أيضاً معيار المراجعة الدولي ٥٧٠ (المعدل) تلك المسئوليات، إلا أنه أضاف إليها الانعكاسات على تقرير المراجع، فإذا كانت افصاحات عدم التأكد الجوهرى ذات العلاقة باستمرارية المنشأة في القوائم المالية كافية، يكون مطلوب من المراجع أن يدرج قسم مستقل في تقريره يلفت الانتباه إلى تلك الافصاحات، تحت عنوان "عدم التأكد الجوهرى ذو العلاقة باستمرارية المنشأة".

٤- فقرات أمور أخرى (إن وجدت): أدت التعديلات التي أدخلها IAASB على تقرير المراجعة إلى عدم ثبات مكان فقرة أمور أخرى في تقرير المراجعة، فقد يكون مكان هذه الفقرة بعد قسم الأمور الرئيسية للمراجعة، إذا كانت تتعلق بمراجعة القوائم المالية فقط، أو توضع في آخر التقرير إذا كانت تتعلق بالمتطلبات القانونية أو التنظيمية الأخرى، أو كليهما.

٥- يعتبر عنصر المعلومات الأخرى من العناصر التي كانت موجودة في تقرير المراجعة قبل التعديلات التي طرأت عليه، ولكنه يرد بشكل مضمن في فقرة المسئوليات عن القوائم المالية، ووفقاً لمعيار المراجعة الدولي ٧٢٠ (المعدل)، يجب أن يشمل تقرير المراجعة قسم جديد مستقل بعنوان "المعلومات الأخرى"، ويهدف إلى شرح مسئوليات الإدارة والمراجع عن المعلومات الأخرى التي تشمل المعلومات المالية أو غير المالية، التي يتم الإشارة إليها في التقرير السنوي للمنشأة والهدف منه تزويد الملاك وأصحاب المصالح بمعلومات عن عمليات المنشأة والنتائج المالية ومركزها المالي، بالإضافة إلى ذلك يتضمن قسم المعلومات الأخرى إما بيان بأن المراجع قد توصل إلى عدم وجود تحريف

- جوهرية غير مصحح للمعلومات الأخرى ، أو بيان يصف التحريفات الجوهرية (إن وجدت) .
- ٦- فقرة مسئولية مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية : تتضمن هذه الفقرة مسئولية المراقب عن كل من :
- تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية ، سواء كانت بسبب الغش أو الأخطاء وتصميم وأداء إجراءات المراجعة كأستجابة لهذه المخاطر .
  - الحصول على فهم واضح للرقابة الداخلية ذات الصلة بعملية المراجعة وذلك لغرض تصميم إجراءات المراجعة .
  - تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية ومعقولية التقديرات المحاسبية .
- وفيما يتعلق بمعيار المراجعة الدولي ٢٦٠ (المعدل) "الاتصال بمسؤولي الحوكمة" ، يُقصد بمصطلح الإدارة الشخص (الأشخاص) الذي يتحمل المسئولية التنفيذية لإجراء عمليات المنشأة ، ويقصد بمسؤولي الحوكمة الشخص (الأشخاص) ، أو المنظمة (المنظمات) ، التي يقع على عاتقها مسئولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة ، والالتزامات ذات العلاقة بمساءلتها ، ويتضمن ذلك الإشراف على التقرير المالي .
- ٧- مكان وصف مسئوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية : تعتبر هذه الفقرة من فقرات تقرير المراجع التي لم تكن موجودة قبل التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة ، فطبقاً لمعيار المراجعة الدولي ٧٠٠ (المعدل) ، يجب إدراج وصف لمسئوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية في متن تقرير المراجع أو في ملحق مرفق مع تقرير المراجع ، أو من خلال الموقع الإلكتروني لسلطة مختصة ، بشرط إجراء توضيح مناسب داخل تقرير المراجع إلى الملحق ، وذلك يسمح قانون أو لائحة أو معايير مراجعة وطنية صراحة للمراجع القيام بذلك .
- كما تتضمن هذه الفقرة سرد تفصيلي لإجراءات المراجعة التي يتعين على المراجع إتباعها حول نطاق المراجعة أو السياسات المحاسبية والإفصاح عنها .

٨- فقرة التقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية حيث يتوقف محتوى هذه الفقرة على طبيعة مسؤوليات التقرير الأخرى ، كما تعبر عن إستجابة التقرير لمتغيرات بيئة الممارسة المهنية خاصة البيئة التشريعية (القوانين واللوائح) .

٩- فقرة أسم شريك المراجعة تمثل إحدى الفقرات الجديدة التي لم تكن موجودة قبل تعديل تقرير المراجعة ، بالإضافة إلى أن معيار المراجعة الدولي (٧٠٠) المعدل يجب أن يشمل اسم شريك المراجعة في تقرير المراجع عن مراجعة مجموعات كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المسجلة ، وفي حالات نادرة ، قد لا يتم كتابة أسم شريك الارتباط ، عندما يعلم المراجع بمعلومات تشير إلى احتمالية تهديد أمنه الشخصي ، وانه إذا أعلن عن هوية شريك الارتباط للجمهور ، قد يتسبب ذلك في ضرر مادي له ، أو لأعضاء آخرين في فريق الارتباط أو أفراد آخرين ذوي علاقة وثيقة ، ومع ذلك ، فإن مثل هذا التهديد لا يتضمن على سبيل المثال التهديدات من المسؤولية القانونية أو العقوبات القانونية أو التنظيمية أو المهنية ، وفي الظروف النادرة التي يرغب فيها المراجع عدم إدراج أسم شريك الارتباط في تقرير المراجع ، يجب على المراجع مناقشة هذه الرغبة مع مسؤولي الحوكمة ، ويهدف ذلك إلى توفير مزيد من الشفافية لمستخدمي تقرير المراجع . وقد يتطلب قانون أو لائحة أو معايير مراجعة وطنية أن يتضمن تقرير المراجع اسم شريك إرتباط المراجعة المسئول عن عمليات مراجعة أخرى بخلاف تلك التي تمثل مجموعات كاملة من القوائم المالية ذات غرض عام للمنشآت المسجلة .

وأكدت دراسة (John, K., Liu, M. andsunser ,J., 2017) أن هناك تأثير واضح للإفصاح الإلزامي عن شريك عملية المراجعة على العميل من خلال اختبار التغيير في تكلفة رأس المال (تكلفة الدين وتكلفة الأسهم وقيمة المنشأة) ، كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن التأثير الناتج من الإفصاح الإلزامي لشريك المراجعة تقل لدى عملاء الذين يتم مراجعتهم من قبل مكاتب مراجعة Big4 بالمقارنة مع مكاتب المراجعة Non-Big4 ، وأن تأثير الإفصاح على العميل يكون ملحوظ وواضح

للشركات صغيرة الحجم ، وتتمثل الإضافة العلمية للدراسة في توفير معلومات وبيانات مؤكدة لـ PCAOB في الجدل القائم حول تطبيق الإفصاح الإلزامي لشريك المراجعة في الولايات المتحدة ، حيث اقترح PCAOB بالتوسع في بنود وعناصر تقرير المراجعة وطالب المراجعين بالإفصاح في تقارير المراجعة عن الأمور الرئيسية للمراجعة والتي تشمل الأمور التي تنطوي على الأحكام الأكثر صعوبة للمراجع ، وقد أشار للمراجعين بضرورة إدراج فقرة تفسيرية في تقرير المراجعة عندما يوجد شيء بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار في مزاولة النشاط ، كما تطرق إلى تحسين وتطوير اللغة المستخدمة ، كما أن مسؤوليات الإدارة والمراجع واردة في قسم أساس الرأي ، بدلاً من وضعها في أقسام منفصلة .

بالإضافة إلى أن الإفصاح عن أسم شريك الارتباط ومكاتب المحاسبة الأخرى المشاركة في المراجعة ، مطلوب أن يتم تلخيصه لجميع المنشآت التي تمت مراجعتها، والتي أعد مكتب المراجعة تقرير بشأنها على نموذج PCAOB تقرير المراجع للمشاركين في المراجعة ، كما أضافة بالسماح لإدراج فقرة لفت الانتباه رغم عدم وجود متطلبات لذلك ، وقد لا تكون تلك بديلاً عن الأمور المهمة للمراجعة ، وعدم ثبات مكان فقرة لفت الانتباه في تقرير المراجعة .

كما ناقشت دراسة (Trainee, 2016) تأثير تعديل هيكل ومحتوى تقرير المراجعة على الأسواق المالية ، كما تعتبر الإفصاحات الإضافية والمعلومات الواردة في تقرير المراجعة تعد محدودة إلى حد كبير ، لأنها لا تعدل في سلوك المستثمرين ، وبذلك لا يوجد تأثير واضح لهذه الإفصاحات على العوائد السوقية غير العادية ، والاستثناء الوحيد كان للشركات الصغيرة التي تتميز بقاعدة معلومات ضعيفة ، حيث وجد أن تلك الإفصاحات ترتبط بإنخفاض تماثل المعلومات فإن رد فعل الأسواق المالية قد لا يعتمد على محتوى وهيكل تقرير المراجعة وفي ضوء ذلك فإن التوسع في تقرير المراجعة لن يكون له قيمة إعلامية بسبب المعلومات الزائدة فيه .

وأوضحت دراسة *Colin, D. & youngman, J., 2017* قد يتعرض شريك الارتباط لتهديدات شخصية عند ذكر اسمه في تقرير المراجعة ، ولكن وفقاً للتعديلات التي تمت على تقرير المراجعة ، يلزم الإفصاح عن اسم شريك الارتباط في تقرير المراجعة ، مما قد يعرضه للتهديد الشخصي ، ويمكن مواجهة هذا التحدي من خلال الإشارة إلى أن التعديلات التي تمت على تقرير المراجعة سمحت للمراجع بعدم ذكر اسم شريك الارتباط إذا كان ذلك قد يعرضه لأية تهديدات شخصية ، كما يجب الحرص الشديد عند إعداد تقرير المراجعة الموسع ، وعدم تضمينه أية معلومات تخالف قاعدة سرية المعلومات ، بجانب مناقشة التقرير مع الإدارة ومسئولي الحوكمة قبل إصداره لتجنب أيه عدوات من قبل مستخدمي القوائم المالية وتقرير المراجعة .

وذكرت الدراسة معارضة مهنة المحاسبة بوجه عام لمتطلبات الإفصاح عن شريك المراجعة، ولكن تؤكد الدراسة أن هذا الإفصاح يحقق مزايا كثيرة قد تتمثل في إتاحة الفرصة لشريك المراجعة لتكوين سمعة خاصة به التي سوف تنعكس على جودة عملية المراجعة ، كما قامت هذه الدراسة بوضع مجموعة من الإرشادات الخاصة لأصحاب الملكية والمستثمرين والإدارة من أجل تحقيق أقصى إستفادة من متطلبات الإفصاح الجديدة والخاصة بالإفصاح عن شريك عملية المراجعة ضمن تقرير المراجعة .

وقد تعرضت الدراسة إلى تخوف المراجعين من الدعاوى القضائية المحتمل التعرض لها وذلك نتيجة إشمال تقرير المراجعة على معلومات سرية ، وتقديم المزيد من الإفصاحات بالشكل الذي قد يتعارض مع قاعدة الشرية ، ويمكن مواجهة هذه المعوقات من خلال بذل المراجع للعناية المهنية الواجبة عند أداء عملية المراجعة ، وتدعيم رأيه بأدلة المراجعة الكافية والمناسبة ، والحرص عند إعداد تقرير مراجعة موسع ، وعدم تضمينه على معلومات تخالف قاعدة سرية المعلومات .

وتتفق الباحثة مع دراسة *Dao, M., XU. & Uu, L., 2019* حول وجود علاقة ارتباط بين الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجع وجودة عملية

المراجعة ، حيث قامت الدراسة بإستخدام بعض المقاييس للحكم على جودة عملية المراجعة وهم الاستحقاقات الغير عادية، احتمالي الكشف عن نقاط ضعف جوهرية في نظام الرقابة الداخلية التي تتعلق بالجوانب المحاسبية مثل الاستحقاقات والاعتراف بالإيرادات والسياسات المحاسبية ، حيث أن ارتفاع جودة الرقابة الداخلية يحسن من نظام التقارير المالية ، كما أشارت نتائج هذه الدراسة إلى أن الإفصاح عن شريك المراجعة ضمن تقرير المراجع يؤدي إلى خفض مستوى الاستحقاقات الغير عادية ويزيد من فرص الكشف عن نقاط القصور والضعف الجوهرية في نظام الرقابة الداخلية .

كما أشار (IAASB) بخصوص تطوير فقرة مسئولية مراقب الحسابات ضرورة توفير الإفصاح والشفافية حول عملية المراجعة وذلك عن طريق الإفصاح عن أسم مراقب الحسابات الذي قام بأداء عملية المراجعة مع وجود عبارة واضحة تنص على الملاءمة مع المعايير الأخلاقية مع تحديد تلك المعايير ، والقيام بتخطيط وأداء عملية المراجعة وذلك للحصول على درجة تأكد بأن القوائم المالية خالية من أي تحريفات جوهرية مؤثرة والإفصاح عن مراقبي الحسابات.

وفي الوقت الذي يصدر المراجع تقريره تخلو القوائم المالية من بيانات غير سليمة يحدث في وقت لاحق احتمالية إعلان إفلاس للمنشأة فيما بعد ، ويُعد فشل المراجع في تعديل تقريره أحد فجوات سمعة مهنة المراجعة في الوقت الراهن ، وقد يكون الإفصاح عن شريك المراجعة أحد أهم المقترحات للتغلب عليها .

وترى الباحثة أن معايير المراجعة تهمل إعطاء إشارات تحذيرية عن احتمالية وقوع أخطاء في التقارير المالية ، ولذلك يطلب المستخدمين من المراجعين أن يعطوا إشارات تحذيرية للأخطاء الجوهرية .

وقد أكدت إحدى الدراسات Blay et. Al.,2014 أن الجمهور ووسائل الإعلام والجهات التشريعية ينظرون إلى حالات إشهار الإفلاس دون وجود تقارير مراجعة معدلة مسبقاً على أنه خطأ وخلصت هذه الدراسات إلى أن التوصيف الصحيح لتقارير

المراجعة التي تخص شركات تشهر إفلاسها فيما بعد ، غالباً ما يستخدم لتوسيط الحكم على جودة المراجعة .

كما قدمت دراسة Burke et. Al.,2018 دليلاً بديلاً عن توفير جودة المراجعة وهو ما يسمى بفرضية الربح/ المكسب العميق وفي هذه الحالة المراجع كضامن جزئي لقيمة الاستثمارات ، ويعتبر المستثمرون مؤسسة المراجعة كمصدر رئيسي للاستشفاء المالي من خسائر الاستثمار التي قد تحدث فيما بعد ، والتي تنتج من احد الأخطاء أو من التقارير والقوائم المالية المشتملة على أخطاء ولهذا يكون المراجعين المتخصصين لديهم القدرة والحافز الأكبر على إصدار تقارير مراجعة أكثر دقة والحفاظ على جودة عملية المراجعة.

وتمشياً مع البحوث والدراسات السابقة فقد صممت إحدى الدراسات Lawrence, Susan & Gray, 2004 إطار لتوضيح العلاقة بين ما إذا كان الإفصاح عن شريك المراجعة وبين قدرته على تعديل التقرير والعوامل المؤثرة على ذلك باستخدام نموذج تحليل الانحدار اللوجستي المستخدم لتقدير المعاملات وذلك كالآتي :

$$Gc = OC + B1 (DEFAULT) + B2 (CR) + B3 (TLTA) + B4 (SALES) + B5 (EARLY) + B6 (BANKLAG) + B7 (RERLAG) + B8 (ACNOGREY) + B9 (DEBPOSS) + B10 (APD) + E .$$

#### حيث :

- Gc: التقرير المعدل بإشارة إنذار جاد عن الاستمرارية ( ١ لو كان نعم وأي إشارة أخرى صفر).
- DEFAULT: موقف التعذر للسداد في وقت تقرير المراجعة ( ١ لو كان هناك تعذر سداد ، صفر لو كان هناك أي وضع آخر).
- CR: النسبة الحالية.
- TLTA: الرابعة (مقاسة على أنها النسبة للخصوم الكلية للأصول الكلية).

- SALES: مبيعات العملاء (ملايين الدولارات).
- EARLY: فترة العينة (١ لو كانت في الفترة من ١٩٩٩ - ٢٠٠٢) ، صفر في أي موضوع آخر).
- BANKLAG: عدد الأيام بين تاريخ الإفلاس وتاريخ تقرير المراجعة.
- RERLAG: عدد الأيام في نهاية السنة المالية وتاريخ تقرير المراجعة.
- ACNOGREY: تكوين لجنة المراجعة (١ لو كانت لجنة المراجعة تضم مديرين مستقلين ليسوا موظفين ، صفر لأي تركيبة أخرى).
- DEBPOSS: ما إن كانت الجهة الخاضعة للمراجعة تلقت تمويلًا للمدين.
- APD: الإفصاح عن شريك المراجعة (Audit Partner Disclosure).

وانتهت الدراسة إلى حدوث الأخطاء في القوائم المالية غير المعدلة يؤثر ويقلل من سمعة مؤسسات المراجعة ويحد من تحقيقها كسب أرباح إضافية ويشوه كيانها ويعرضها للتقاضي .

وتعقياً على علاقة الإفصاح عن شريك المراجعة بتعديل التقرير ، ترى الباحثة أنها علاقة طردية وأن قيام المراجع الخارجي بتعديل التقرير يتطلب منه العمل على تخفيض حالة عدم التأكد من وجود تحريفات في القوائم المالية إلى أدنى حد ممكن (مقبول) ، الأمر الذي يمكن للمراجع الخارجي إنجازه بمستوى مهني مرتفع ومتميز وذلك من خلال إلمامه بالمعلومات اللازمة من طبيعة الإفصاح عن شريك المراجعة ، وأنه كلما تم الإفصاح عن شريك المراجعة ، كلما زادت قدرتها على تعديل التقارير المالية .

### ولاختبار الفرض الثاني إحصائياً :

لاختبار هذا الفرض تم استخدام نموذج الانحدار اللوجستي التابع (GC) التقرير المعدل ، والمتغيرات المستقلة ( SALES , TLTA , CR , DEFAULT , DENTPOSS , ACNOGREY , REPLAG , BANKING , EARLY, APD) جدول رقم (٥) نموذج الانحدار المقدر ، ويتضح من الجدول معنوية

أثر الإفصاح عن شريك المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعدلات في تقرير مراقبي الحسابات مع دراسة ميدانية

د/ هبة جمال هاشم

معاملات الانحدار للمتغيرات المستقلة (SPECAUD , DEFAULT) ، وكانت قيمة معامل التحديد R2 (0.574) وعلى ذلك أن المتغيرات المستقلة في النموذج نفس 57.4% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (GC) ، كما يتضح من الجدول أن العلاقة طردية بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة (CR, TLTA , BANKING , REPLAG , ACNOGREY, PAD) وأن العلاقة عكسية (DENTPOSS , EARLY , SALES , DEFAULT) .

### جدول رقم (٥)

#### نموذج الانحدار المقدر

المتغيرات المستقلة	العلاقة المتوقعة	معامل التحديد	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	Wald كا تربيع	Sig.	المعنوية
DEFAULT	سالبة	0.574	-1.915	.801	5.724	.017	معنوي
CR	موجبة		1.076	.823	1.590	.207	غير معنوي
TLTA	موجبة		.820	1.215	.455	.500	غير معنوي
SALES	موجبة		.527	1.350	.153	.696	غير معنوي
EARLY	سالبة		-.405	1.019	.158	.691	غير معنوي
BANKING	سالبة		-.312	.800	.152	.696	غير معنوي
REPLAG	موجبة		.476	.767	.384	.535	غير معنوي
ACNOGREY	موجبة		.766	.775	.977	.323	غير معنوي
DENTPOSS	سالبة		.590	.637	.859	.354	غير معنوي
PAD	موجبة		6.745	.987	46.708	.000	معنوي
Constant	-	15.488	7.475	4.293	.038	معنوي	

وتبين مصفوفة التصنيف أن دقة النموذج الكلية (95.6%) .

أثر الإفصاح عن شريك المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعدلات في تقرير مراقبي الحسابات مع دراسة ميدانية

د/ هبة جمال هاشم

### جدول رقم (٦)

#### مصفوفة التصنيف للنموذج

القيمة الصحيحة	القيمة المتنبأ بها		بيان
	1	0	
94.6	3	53	المتغير التابع = 0
95.9	141	6	المتغير التابع = 1
95.6	دقة النموذج ككل		

ولدراسة أثر كل متغير من المتغيرات المعنوية على المتغير التابع (GC) تم بناء نموذج الانحدار اللوجستي البسيط لقياس أثر كل متغير من المتغيرات المستقلة على المتغير التابع (GC) ، يعرض الجدول رقم (٧) نتائج هذا النموذج ، ويتضح من الجدول أن الإفصاح عن شريك المراجعة الصناعي (APD) يفسر وحدة 54.4% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع ، بينما يفسر المتغير موقف التعذر للسداد في وقت تقرير المراجعة (DEFAULT) (19.3%) من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع .

### جدول رقم (٧)

#### نموذج الانحدار اللوجستي البسيط

المعنوية	Sig.	Wald كا تربيع	الخطأ المعياري	معامل الانحدار	معامل التحديد	العلاقة المتوقعة	المتغيرات المستقلة
معنوي	.000	38.36	.037	-.227	0.193	سالبة	DEFAULT
معنوي	.000	54.17	.785	5.781	0.544	موجبة	SPECAUD
معنوي	.000	49.57	2.237	15.752	Constant		

أثر الإفصاح عن شريك المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعديلات في تقرير مراقبي الحسابات مع دراسة ميدانية

د/ هبة جمال هاشم

ولاختبار هذا الفرض أيضاً استخدمت الباحثة تحليل اختبار مربع كاي تربيع (Chi Square) للتعرف إلى مدى وجود اختلافات أو فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الرفض والقبول عرى عبارات هذا الفرض ، وكانت النتائج كما في الجدول رقم (٨) حول إيجابيات العلاقة بين الإفصاح عن شريك المراجعة والتعديل في تقرير مراقب الحسابات .

### جدول رقم (٨)

#### تحليل اختبار مربع كاي تربيع (Chi Square) لعبارات الفرض الثاني

م	العبارات	قيمة كاي تربيع	درجة الحرية	مستوى الدلالة
١	زيادة مخاطر السمعة والدعوي القضائية	١٧٣.٠٠٠	٤	٠.٠٠٠
٢	زيادة الإفصاحات الإضافية والمعلومات الواردة في التقرير	١١٧.٠١٤	٤	٠.٠٠٠
٣	التأثير على جودة التقرير المالي وتكلفة عملية المراجعة	٢٠٧.٠٨٥	٤	٠.٠٠٠
٤	تحقيق رغبات وتطلعات مستخدمي تقارير المراجعة	١٢٥.٧٤٦	٤	٠.٠٠٠
٥	تحسين جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة	١٥٠.٨١٧	٤	٠.٠٠٠
٦	إدراج الكثير من المعلومات في تقرير المراجعة	١٧٤.١٢٧	٤	٠.٠٠٠
٧	التوسع في بنود وعناصر تقرير المراجعة	١٦٦.٣١٠	٤	٠.٠٠٠

أثر الإفصاح عن شريك المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعديلات في تقرير مراقبي الحسابات مع دراسة ميدانية

د/ هبة جمال هاشم

### تابع جدول رقم (٨)

#### تحليل اختبار مربع كاي تربيع (Chi Square) لعبارات الفرض الثاني

م	العبارات	قيمة كاي تربيع	درجة الحرية	مستوى الدلالة
٨	الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة تحقق جذب للمستثمرين في أسهم المنشأة المعدلة لتقاريرها	١٤٩.٧٦١	٤	٠.٠٠٠
٩	ارتفاع مسؤوليات الإدارة والمراجع	١٧٥.٨٨٧	٤	٠.٠٠٠
١٠	انخفاض ظاهرة تماثل المعلومات ومخاطر المعلومات	٢٨٩.٠٥٦	٤	٠.٠٠٠
١١	التغلب على توقعات المحللين المالية وزيادة إيرادات المنشأة	١٦٠.١١٣	٤	٠.٠٠٠
١٢	الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة	١٩٨.٣٥٢	٤	٠.٠٠٠
١٣	خفض مستوى الاستحقاقات غير العادية وزيادة فرص الكشف عن نقاط القصور والضعف الجوهرية في نظم الرقابة الداخلية	١٣١.٣١٠	٤	٠.٠٠٠
١٤	المزيد من الشفافية حول الأمور الجوهرية في القوائم المالية	١١٨.٩١٥	٤	٠.٠٠٠
١٥	تحقيق فرض الاستمرارية وتحسين القدرة على الفهم للتقارير المالية	١٥٨.٤٢٣	٤	٠.٠٠٠
١٦	زيادة التنسيق بين وظائف لجنة المراجعة ودور المراجع الخارجي في مصداقية معلومات التقرير المعدلة	٢١٩.٢٦٨	٤	٠.٠٠٠
١٧	القضاء على المجالات ذات المخاطر المقدرة للتحريف الجوهرية	٢٥٠.٥٣٥	٤	٠.٠٠٠
١٨	زيادة الحصول على أدلة المراجعة الكافية كأحد متطلبات تطوير تقرير مراجعة الحسابات	١٥٨.٤٢٣	٤	٠.٠٠٠
١٩	تخفيض فجوة المعلومات ومساعدة مستخدمي تقرير المراجعة	٢٢٣.٤٩٣	٤	٠.٠٠٠
٢٠	توفير الحماية القانونية للمراجع وانخفاض حجم المسؤوليات التي يمكن أن يتعرض لها	١٣٦.١٦٩	٤	٠.٠٠٠
	السؤال ككل	١٩٤.٩٧٢	٤	٠.٠٠٠

المصدر : التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة .

أثر الإفصاح عن شريك المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعديلات في تقرير مراقبي الحسابات مع دراسة ميدانية

د/ هبة جمال هاشم

يلاحظ من الجدول السابق أن قيمة مربع كاي المحسوبة لدلالة الفروق بين أعداد أفراد عينة الدراسة على ما جاء بعبارات الفرض الثاني كانت أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى الدلالة (٥%) والبالغة (٩.٤٤٨) ، ويشير ذلك إلى وجود فروق معنوية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقين على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح عن شريك المراجعة والتعديلات في تقرير مراقبي الحسابات .

وللتحقق من صحة الفرض بصورة إجمالية لجميع عبارات الفرض الثاني تم تلخيص الإجابات الكلية لأفراد العينة والبالغ عددها (١٠٠) في مكاتب Big4 , Non Big4 عبارة ولكل عبارة (١٤٢) إجابة ليصبح العدد الكلي لجميع تكرارات إجابات العبارات (٢٧٧٥) كما هو موضح بالجدول رقم (٩) .

#### جدول رقم (٩)

التوزيع التكراري لإجابات أفراد عينة الدراسة على جميع عبارات الفرض الثاني

النسبة	التكرار	الإجابة
٢٢.٣%	٦١٨	أوافق بشدة
٥٧%	١٥٨٢	أوافق
١٨.٣%	٥٠٩	محايد
٢.٣%	٦٤	لا أوافق
٠.٠٠٧%	٢	لا أوافق بشدة
١٠٠%	٢٧٧٥	المجموع

المصدر : من أعداد الباحثة بناء على نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة .

يلاحظ من الجدول السابق أن نسبة (٧٩.٣%) من إجابات عينة الدراسة كانت بالموافقة على عبارات الفرض الثاني بينما بلغت نسبة عدد الغير موافقون (٢.٤%) ، كما بلغت قيمة مربع كاي المحسوبة لجميع عبارات الفرضية (٢٨٩٦.٧٦٤) وهي

أثر الإفصاح عن شريك المراجعة في تحقيق سرعة الاستجابة للتعديلات في تقرير مراقبي الحسابات مع دراسة ميدانية

د/ هبة جمال هاشم

أكبر من قيمة مربع كاي الجدولية عند درجة حرية (٤) ومستوى دلالة (٥%) وبالغة (٩.٤٤٨) ، ويشير ذلك إلى وجود فروق معنوية بين إجابات أفراد العينة ولصالح الموافقة على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح عن شريك المراجعة وسرعة الاستجابة لتعديل التقرير .

ويشير ذلك رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل ونصه "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح عن شريك المراجعة وتعديل تقرير مراقب الحسابات" .

### النتائج والتوصيات

#### ■ النتائج :

١. عدم وجود قانون أو معيار يلزم بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة وباستثناء ما ذكر في كل من معيار التقرير ISA700 والمعيار (220) من معيار المراجعة الدولية ، ويوجد العديد من الاختلافات والتعارضات حول هذا النوع من الإفصاح في العديد والعديد من الإصدارات المهنية الدولية وتفتقر البيئة المهنية المصرية لهذا النوع من الإفصاح حتى الآن .
٢. بالرغم من وجود العديد من الإيجابيات للإفصاح عن هوية شريك المراجعة في تقرير مراقب الحسابات أهمها جودة عملية المراجعة ، إلا أنه توجد العديد من السلبيات أهمها عدم تحقيق رغبات المستثمرين وزيادة مشكلة عدم تماثل وتسريب المعلومات .
٣. تساعد متطلبات الإفصاح عن هوية شريك المراجعة من زيادة شفافية التقرير المراجعي ، الأمر الذي يعرض مراقب الحسابات لمخاطر التقاضي ومخاطر فقدان السمعة بدرجة أعلى .
٤. تختلف الآراء حول تأثير الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير مراقب الحسابات على قيمة المنشأة ورضا وتطلعات المستثمرين .

٥. تم إثبات فروض البحث باستخدام الأساليب الإحصائية والتي نصت على :
- أ- يؤثر الإفصاح عن شريك المراجعة على جودة وأتعب المراجعة الخارجية .
- ب- يؤثر الإفصاح عن شريك المراجعة على سرعة الاستجابة وتعديلات تقرير مراقب الحسابات.
٦. وجود علاقات تأثيرية مختلفة لقياس أثر الإفصاح عن شريك المراجعة على زيادة جودة عملية المراجعة وإدارة الأرباح المحاسبية وكذلك أتعب المراجعة الخارجية في مؤسسات المراجعة عند العمل بها وسرعة الاستجابة لتعديل التقرير.
٧. يُعد الإفصاح عن شريك المراجعة أحد أساسيات تحقيق الشفافية وأحد العوامل المؤثرة في تطوير سوق خدمات مهنة المراجعة الخارجية ورفع كفاءة أداء المراجع الخارجي وتطوير الأليات والأدوات الحديثة المستخدمة لأداء عملية المراجعة .

#### ■ التوصيات :

وفقاً لما أنتهى إليه البحث من نتائج وفي ضوء حدوده وأهدافه ومشكلته يوصي الباحث بما يلي:

- ١- ضرورة قيام منشآت المراجعة في مصر بالالتزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقارير المراجعة لتحقيق متطلبات جودة المراجعة وكذلك التوسع للإفصاح الإلزامي وزيادة ثقة الأطراف المختلفة المستفيدة من عملية المراجعة .
- ٢- ضرورة مراعاة لجنة المراجعة عند تعيين المراجع ما إذا كان شريك المراجعة يفصح عن نفسه في تقرير المراجعة أم لا ، لتحقيق زيادة الشفافية حول عملية المراجعة .

- ٣- زيادة برامج التدريب والتأهيل ، وتكوين خبرات ومؤهلات شركاء المراجعة ومراقبي الحسابات بها من أجل رفع كفاءة وفعالية المهنة من جهة ولمواكبة التطورات والتغييرات السريعة والمتلاحقة في سوق خدمات المراجعة .
- ٤- أن تقوم أقسام المحاسبة والمراجعة بإجراء المزيد من الدراسات ذات الصلة بالإلزام بالإفصاح عن شريك المراجعة ، والعوامل المؤثرة على إدارة عملية المراجعة .
- ٥- أن تلتزم مؤسسات المراجعة بمتطلبات معايير المراجعة الدولية المعدلة لحين صدور معايير مصرية أخرى مرتبطة أو لحين إنشاء كيان مهني مصري لمهنة المراجعة يشرف على المهنة وتعديل معايير المراجعة وفقاً لمدخل التوفيق لبيئة الممارسة المهنية المصرية ، وذلك في ظل عولمة النشاط الاقتصادي .

#### ■ الدراسات المستقبلية :

وفي ضوء ما تقدم تقترح الباحثة الموضوعات المستقبلية المرتبطة بموضوع البحث :

- ١- أثر الإفصاح عن شريك المراجعة على سلوك المستثمرين .
- ٢- تحليل العلاقة بين الإفصاح عن شريك المراجعة والخدمات التأكيدية وأثر ذلك على تسوق رأي المراجع (Opinion Shopping) .
- ٣- تفسير العلاقة بين الإفصاح عن شريك المراجعة والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة وأثر ذلك على قيمة المنشأة .

## المراجع

1. Abbott., Buslepp, W. L., Gunny, K., & Mandell, A.,2019, The Effect of US Audit Partner Identification on Real Earnings Management, Available at SSRN: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3448800](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3448800).
2. Allen D., Eric S., Mark J., and Douglas E., (2019), “The Effect of an Auditor Identity Disclosure Requirement on Audit Quality: An Experimental Examination Incorporating the Incremental Effect of a Signature Requirement”, *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 38 No. 4, pp. 17-29.
3. Anna M. Cianci, Richard W. Houston, Norma R. Montague, and Ryan Vogel (2017) Audit Partner Identification: Unintended Consequences on Audit Judgment. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*: November 2017, Vol. 36, No. 4, pp. 135-149.
4. Asare, S. K., & Wright, A. M., 2012, Investors, Auditors, & Lenders Understanding of the Message Conveyed by the Standard Audit Report on the Financial Statements, *Accounting Horizons*, 26(2),PP:193-217.
5. Bailey, R. L., Dickins, D., & Reisch, J. T., 2010, A Discussion of Public Identification of US Audit Engagement Partners: Who Benefits? Who Pays?, *International Journal of Disclosure and Governance*, 7(4), PP:334-343.
6. Balsam, S., Krishnan, J., & Yang, J. S., 2003, Auditor Industry Specialization and Earnings Quality, *Auditing : A Journal of Practice & Theory*, 22(2), PP:71-97.

7. Basu, S., & Shekhar, S., 2018, What's in a Name? Reputation and Monitoring in the Audit & Market, Available at SSRN: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2835228](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2835228) .
8. Bédard, J., Brousseau, C. & Sirois, L. (2020), “Design Issues in Studies on the Effect of Engagement Partner Identification on Audit Quality: Insight from a Natural Experiment”, The *Conférence internationale de gouvernance* (CIG) “2019”, Laval University, pp. 1-50.
9. Blay, A. D., Notbohm, M., Schelleman, C., & Balencia, A. 2014, Audit Quality effects of an individual audit engagement partner signature mandate, *International Journal of Auditing*, 18(3), PP:172-192.
10. Burke, J., Hoitash, R., & Hoitash, U.(2018), Audit Partner Identification: Evidence from US Form AP Filing at SSRN : <https://ssrn.com/abstract=2989166> .
11. *Burke, J., Hoitash, R., and Hoitash, U., (2019), “Audit Partner Identification and Characteristics: Evidence from U.S. Form AP Filings”, AUDITING: A Journal of Practice & Theory, Vol. 38, No. 3, pp. 71-94 .*
12. Carcello, J., & A., Nagy, 2002, Auditor Industry Specialization and Fraudulent financial, Reporting . Proceedings of the 2002 Deloitte & Touche/ University of Kansas Symposium on Auditing Problems .
13. Chi, W., Lisic, L. L., Myers, L. A., Pevzner, M., & Seidel, T. A., 2019, The Consequences of Providing Lower Quality Audits at the Engagement Partner Level, *Journal of International Accounting Research*, In-Press.
14. Clive Lennox, C., Wu, X. & Zhang, (2016), The Effect pf Audit Adjustments on Earnings Quality : Evidence from China, *Journal if Accounting and Economics*, Vol.61, No.2-3, pp 545-562.

15. Clive Lennox, C., Wu, X. & Zhang, (2016), The Effect of Audit Adjustments on Earnings Quality : Evidence from China (2016), Journal of Accounting and Economics, Vol.61, No.2-3, pp: 545-562.
16. Colin, D. and Youngman, J., (2017), *Business Horizons*, Vol.60, No.4, pp:507-518.
17. Dao, M., X, H. and Liu, L. , (2019), *Interactional Journal of auditing* , Vol.23, No.1, pp:112-124.
18. Dao, M., Xu, D. & Liu, L. (2019), “Impact of the disclosure of audit engagement partners on audit quality: Evidence from the USA”, *international journal of audit*, Vol. 23, pp. 112-124.
19. Dezort, T. & Jonathan D. S., 2004, Audit Firm Tenure and Financial Restatement: An Analysis of Industry Specialization and fee Effects, AAA.(2004) Annual Meeting, (Aug.), American Accounting Association, N.Y.,PP:114-133.
20. Dhols, S., Manchiraju, H., & Suk, I., 2016, CEO Inside Debt and Earnings Management , Journal of Accounting, Auditing & Finance, 31(4), PP: 515-550.
21. Ellen Velleman, E. (2018), “Audit Partner Identity Disclosure and Earnings Management in the US: The Effect of Reputation Risk and Gender of the Audit Partner”, *Master thesis in accounting auditing and control, Erasmus School of Economics Erasmus University Rotterdam*, pp. 1-53.
22. Ferguson, A. & D., Stokes, (2002), Brand name Audit Pricing, Industry Specialization, and Leadership Premiums post-Big 8 and Big 6 Mergers, Contemporary Accounting research 19(1), PP:77-110.

23. Gul, F. A., Wu, D., & Yang, Z., 2013, Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence from Archival data, The Accounting Review, 88(6), PP:1993-2023.
24. IAASB, 2015, ISA 700 forming an Opinion and Reporting on Financial Statements .
25. IAASB, International Standard on Auditing 220 Quality Control for an Audit of Financial Statements.
26. John, K., Liu, M. and Sunder, J., (2017), “Do client firms benefit from mandatory engagement partner signature?”, Oregon State University and Florida Atlantic University, pp. 1-44
27. John, K., Liu. M. and Sunder, J., (2017), *Working Paper*, Oregon State University and Florida Atlantic University, pp:1-43.
28. Julie, D., Youngman, J. (2017), “New Audit Partner Identification Rules May Offer Opportunities and Benefits”, *Business Horizons*, Vol. 60 No. 4, pp. 507-518.
29. Lauren M., Sarah E, and Nicole S., (2019), “What's in a Name? Initial Evidence of U.S. Audit Partner Identification Using Difference-in-Differences Analyses, *The Accounting Review*, Vol. 94, No. 5, pp. 139-163
30. Lauren, C., Joseph V. & Li, C., (2018), Impact of Auditor Report Changes on Financial Reporting Quality and Audit Costs : Evidence from the United Kingdom, 32<sup>nd</sup> contemporary Accounting Research (CAR) Conference, 2018, pp: 1-51
31. Lawrence. J. Abbott, Susan Parker & Gary Peters, (2004), Auditor Industry Specialization and Audit Reporting, Journal of Accountancy, Feb., PP:3-10.

32. Lee, H., Nagy, A., and Zimmerman, A. (2019), "Audit Partner Assignments and Audit Quality in the United States", *The Accounting Review*, Vol. 94 No. 2, pp. 297-323
33. Lennox, C., Wang, Z., & Wu, X., (2016), Earnings management, audit adjustments, and the financing of corporate acquisitions: Evidence from China, *Workshop*, Accounting research center, pp. (1-45).
34. Liu, M., 2019, Real & Accrual-Based Earning Management in the Pre-and Post Engagement Partner Signature Requirement periods in the United Kingdom, *Review of Quantitative Finance and Accounting*, In-Press.
35. Moroney, R., & Ken, T., (2016), Differences in Auditors' Materiality Assessments When Auditing Financial Statements and Sustainability Reports, *Contemporary Accounting Research Journal*, Vol. 33 No. 2, pp. (551-575)
36. Robertson, J. C., & Houston, R. W., 2010, Investors' Expectations of the Improvement in the Credibility of Audit Opinions following PCAOB Inspection Reports with Identified deficiencies, *Accounting and the Public Interest*, 10(1), PP:36-56.
37. Schlueter, J. K., & Ratzinger-Sakel, N. V., 2019, Audit Partner Signature Disclosure Effects on Non-Professional Investors' Credibility Assessments and Liability Perceptions, Available at: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3442568](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3442568) .
38. Schlueter, Julia K. M. and Ratzinger-Sakel, Nicole V.S., Audit Partner Signature Disclosure Effects on Non-Professional Investors' Credibility Assessments and Liability Perceptions , University of Hamburg, pp. 1-41.
39. Shireen Jit Johl, Christine A Jubb, & Keith A. Houghton, 2003, Audit Quality: Earnings management in the context of the 1997, Asian crisis, *Journal of Accountancy*, may, PP:1-17.

40. Steven J., & Ben, W., (2017), Prompting the Benefit of the Doubt: The Joint Effect of Auditor-Client Social Bonds and Measurement Uncertainty on Audit Adjustments, Journal of Accounting Research, Vol. 55, No. 4, pp. (963-994).
41. Surya, M. and Shiella. M., (2018), Analysis of going concern modified audit report in Indonesia and Singapore, International Journal of Business and Globalisation, Vol.20, No. 1, pp. (120-127).
42. Traince, Senior, (2016), "The Effect of the new Auditor's report on smaller entities", Available at : <http://probetatraining.co.za/articlesboolingsit/TheeffectofthenewAuditorsReportonsmallerentities-HenkHeymans,DexterMoyo.pdf>.
43. Veena L., Jodi L., and Vitalis A., (2019), "Mandatory disclosure of audit engagement partners: insights from practice", University of Wisconsin-Whitewater. pp. 1-33.
44. Wang, Y., YU, L., & Zhao, Y., 2015, The Association between Audit-Partner Quality and Engagement Quality: Evidence from Financial report Misstatement, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 34(3), PP:81-111.
45. Zerni, M., 2012, Audit Partner Specialization and Audit Fees: Some Evidence from Sweden, Contemporary Accounting Research, 29(1), PP:312-340.