

## أثر الإلزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة فى تقرير مراقب الحسابات على قرار الاستثمار

على حسن على إبراهيم السمسار\*

### ملخص البحث :

يستهدف البحث دراسة واختبار أثر الإلزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة فى تقرير مراقب الحسابات وفقاً للتعديلات الجديدة فى معايير المراجعة الدولية، يناير 2015 ، على قرار الاستثمار ، من ضوء واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية ، اعتماداً على عينة مكونة من 42 من المستثمرين فى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ولإختبار فرض البحث والاجابة على تساؤلاته، تم الاعتماد على دراسة نظرية تجريبية، ومن خلال الدراسة النظرية توصل الباحث إلى وجود تأثير للإلزام بالإفصاح عن شريك المراجعة على قرار أصحاب المصالح بصفة عامة. ومن خلال الدراسة التجريبية توصل الباحث إلى أن هذا الإلزام بالإفصاح عن اسم الشريك لا يؤثر ايجابياً مقارنة بالإفصاح الاختيارى الحالى، على قرار الاستثمار فى بيئة الممارسة المهنية المصرية وتم رفض فرض البحث الرئيسى.

### المصطلحات الرئيسية المستخدمة فى البحث :

شريك المراجعة - قرار الاستثمار - الإلزام بالإفصاح عن شريك المراجعة

**The effect of Mandatory Disclosure of Engagement Partner Name in the auditor report On Investment decision.  
An Experimental Study .**

**Abstract :**

The research aims to Study and examine the effect of adding audit partner name in auditor report(Mandatory Disclosure of the Engagement Partner Name) according to the new modified international auditing standard ISA 700 (revised) on Investment decision In the Egyptian professional practice environment. Depending on sample consist of 42 of the investors in listed companies in Egyptian Stock Exchange . The theoretical aspect of the research shows that, there is an effect for Mandatory Disclosure of the Engagement Partner Name on Stakeholders decisions . And Based on the experimental study the researcher has reached that, Mandatory Disclosure of the Engagement Partner Name doesn't has a positive Affects comparing with current Optional Disclosure on Investment decision In the Egyptian professional practice environment and results refused the research main hypotheses.

**Key Words :**

Mandatory Disclosure of the Engagement Partner Name - Engagement Partner Name- investment decision.

## 1- مقدمة:

يستهدف مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي (IAASB)، التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، القيام بالمراجعة المستمرة، والتحديث الدائم، لتطوير المعايير الدولية للمراجعة (ISAs)، عند الضرورة، للتماشي مع التغييرات المتلاحقة التي تحدث في بيئة الأعمال الحديثة (IAASB, 2015)، وتلبيةً لاحتياجات مستخدمي تقارير المراجعة والقوائم المالية، لتعزيز الاتصال بينهم وبين المراجع، وزيادة الشفافية والإفصاح والثقة في القوائم المالية، من أجل تحقيق المصلحة العامة لجميع الأطراف المتعاملة.

وكان الاتجاه في تطوير معايير المراجعة الدولية نحو تقرير مراقب الحسابات نظراً لأنه الناتج النهائي لعملية المراجعة، والموجه إلى أصحاب المصالح (خداش وآخرون، 2011)، وكنتيجة لزيادة إهتمام أصحاب المصالح بتطوير تقرير مراقب الحسابات، فقد تم تغيير شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة الدولي ISA700 المعدل لسنة 2015، من خلال إضافة فقرات جديدة وتعديل فقرات أخرى قائمة. فاستمرارية الشركة والإفصاح عن حالات عدم التأكد تمثلان إنذاراً مبكراً بالأمر المحتمل، والتي قد تؤدي إلى عدم قدرة الشركة على الاستمرار، لذلك يجب الإفصاح عنها من قبل الإدارة، وتقييم ذلك الإفصاح من قبل مراقب الحسابات (Barmaky, 2011)، لذا قام IAASB في التقرير الجديد لمراقب الحسابات بإضافة فقرة الاستمرارية (GC). وكمزيد من الشفافية والإفصاح وزيادة القيمة المعلوماتية لتقرير مراقب الحسابات، تم إضافة فقرة أمور المراجعة الأساسية KAM للشركات المدرجة بالبورصة أيضاً. كما تم الإفصاح عن التزام مراقب الحسابات بأخلاقيات المهنة وكذلك القوانين واللوائح ذات الصلة، بالإضافة إلى تقديم توضيح ووصف أفضل لمسئوليات مراقب الحسابات، مع توضيح الاتصال بين مراقب الحسابات وبين المسؤولين عن الحوكمة داخل الشركة. ومع تزايد الحاجة لزيادة الشفافية وجودة عملية المراجعة، كان من ضمن تعديل معايير المراجعة الدولية

الخاصة بتقرير مراقب الحسابات اضافة فقرة اسم شريك المراجعة فى تقرير مراقب الحسابات الجديد (Daniel,2014) ، وذلك اذا كان هناك شريك مراجعة.

والجدير بالذكر أن أى تغيير أو تطوير فى شكل تقرير مراقب الحسابات يكون نتيجة أسباب يمثلها احتياج أصحاب المصالح لمزيد من الشفافية بالاضافة للرجبة فى زيادة جودة عملية المراجعة ، لذلك فأن اضافة اسم شريك المراجعة فى تقرير مراقب الحسابات قد يترتب عليها أثر ايجابى على جودة المراجعة حيث يرى (Zerni,2012) أن اضافة اسم الشريك قد تؤدى إلى تحسين جودة المراجعة بطريقتين: الأولى أنها قد تزيد من إحساس المساءلة لشريك المراجعة والتي قد تقع عليه من مستخدمى القوائم المالية، وهو الأمر الذي يدفع شريك المراجعة إلى بذل مزيد من العناية فى أداء عملية المراجعة. والثانية أن الإفصاح عن اسم الشريك قد يؤدى إلى زيادة الشفافية حول من هو المسئول عن أداء عملية المراجعة، والتي يمكن أن توفر معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين واصحاب المصالح الآخرين بشكل عام، والذي بدوره يوفر حافزاً إضافياً لمنشآت المراجعة لتحسين نوعية الشركاء الذين سيتم مشاركتهم. وقد أوضحت المادة 302 من قانون Sarbanes-Oxley تفسيراً للإفصاح عن اسم الشريك بحجة أنه يساعد على تركيز شركاء المراجعة على مسؤولياتهم بشكل أفضل. ويرى (Kyungha,2015) أن الإفصاح عن اسم شريك المراجعة له عدة مزايا تساعد مستخدمى تقرير مراقب الحسابات على معرفة معلومات اكثر تفصيلاً بشأن المسئول عن عملية المراجعة، وكذلك زيادة الشفافية وجودة المراجعة، خاصة بعد الاصدار من قبل مجلس الرقابه على اعمال مراقبى حسابات الشركات المقيدة بالبورصة الامريكية (PCAOB 2015-008) ، والمعيار (ISA 700) المعدل فى يناير 2015 من قبل مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهنى الدولى .

وعلى الجانب الآخر توجد عدة دراسات توضح أن الإفصاح عن اسم الشريك المراجعة لا ينطوي بالضرورة منافع واضحة في بعض الجوانب، لذلك قابل الإفصاح عن اسم الشريك عدة انتقادات، فتوصلت دراستي (Blay et al., 2014) و (Davis et al., 2012) إلى أن إلزامية الإفصاح عن اسم الشريك قد تؤدي لزيادة جودة المراجعة ظاهرياً، ولكن تأثيره على جودة المراجعة في الواقع يظل غير واضح. وتشير تلك الدراسات إلى أن زيادة المساءلة الناتجة عن الإفصاح عن اسم الشريك، ستزيد جهود المراجعة ولكن ذلك لا يعتبر دليلاً صريحاً عن الزيادة المرتبطة بفعالية عملية المراجعة.

هذا وقد ذكرت دراسة (Jeffrey, 2015)، أنه قد يظن بعض المتعاملين بالتقرير من خارج مهنة المراجعة أن إضافة اسم الشريك لا تضيف للتقرير بشكل كبير، أو حتى تأثير ملحوظ، ولكنها في الحقيقة إضافة مهمة، خاصة لأصحاب المصالح وبصفة خاصة المستثمرين، ففي أثناء اضطراب سوق الأوراق المالية والفضائح المالية في الأونة الأخيرة وتضرر المستثمرين بأنخفاض سعر السهم، وجب معرفة من هو المسؤول عن المعلومات المالية التي يزعم المستثمرون أنهم اعتمدوا عليها عند شراء الأسهم ومن هم الذين سيرفع دعوى عليهم لاسترداد الخسائر. ويؤيد ذلك الـ PCAOB و IAASB بحجة زيادة الشفافية والإفصاح. وفي المقابل وضحت دراسة (Jeffrey, 2015)، بعض الانتقادات تجاه الإفصاح عن شريك المراجعة بما له من أثر قد يعرض شريك المراجعة لمواجهة خطر التقاضي أو التسبب له بضرر مهني.

وفي ضوء التطورات في معايير المراجعة الدولية، وخاصة معيار التقرير (ISA700) الدولي الخاص بتقرير مراقب الحسابات والمعايير المتعلقة به، وإضافة اسم شريك المراجعة، وبالإشارة إلى الاختلافات السابقة عن أثر الإفصاح عن اسم شريك المراجعة، ومقارنةً ببيئة الممارسة المهنية في مصر، وجد الباحث أنه يوجد عدم اتساق فيما يتعلق بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة بناءً على دراسة

استكشافية قام بها لعينة من تقارير مراقبي الحسابات . حيث وجد الباحث أن أغلبية التقارير لم يفصح فيها عن اسم شريك المراجعة ولكن افصح فيها عن اسم مراقب الحسابات فقط ، ووجد أيضاً أن التقارير المفصح فيها عن اسم شريك المراجعة ، كان فيها الإفصاح شكلياً واختيارياً دون وجود قانون أو معيار يلزم بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة .

ومن ناحية أخرى تحتوي القوائم المالية التي تنشرها الشركات على معلومات هامة ومفيدة لمستخدميها من بنوك ومستثمرين وجهات حكومية وغيرها . ونظراً لزيادة الاهتمام بمصداقية تلك المعلومات ودرجة الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار، كان لا بد من وجود جهة محايدة ومستقلة تقوم بعملية التأكد من حقيقة وعدالة المعلومات الواردة في تلك القوائم المالية . و هذه الجهة غالباً ما تتمثل في مراقب الحسابات، والتقرير الصادر عنه(الزبدية وآخرون 2012). لذلك أى تغيير فى شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات قد يؤدي إلى تغيير فى رأى متخذى القرار (Gómez,2013). وسيقوم الباحث باختبار أثر الإلزام بالإفصاح عن شريك المراجعة فى تقرير مراقب الحسابات على قرار الاستثمار، حيث قد تناولت عدة دراسات أسباب اضافة اسم شريك المراجعة فى تقرير مراقب الحسابات وكذا أثر ذلك على بعض المتغيرات مثل جودة المراجعة وعلى أصحاب المصالح، ولكن الأثر على قرار الاستثمار لم ينل نصيبه من البحوث الأكاديمية. لذلك سيقوم الباحث باختبار أثر الإلزام بإضافة اسم شريك المراجعة على قرار الاستثمار.

وخلاصة لما سبق نجد أن هناك العديد من الآراء بشأن قبول ورفض اضافة اسم الشريك فى تقرير مراقب الحسابات، وكذلك اختلافات فى تحديد الاثار المترتبة عن الإلزام بالإفصاح، بالاضافة لوجود عدم الاتساق بالالتزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة فى تقرير مراقب الحسابات فى بيئة الممارسة المهنية بمصر من جهة أخرى.لذا سيقوم الباحث بدراسة أثر الإلزام بالإفصاح عن اسم الشريك على قرار

الاستثمار، وأن وجد هذا التأثير هل يمكن إقامة دليل تجريبي عليه، وهذا ما سيجيب عليه البحث نظرياً وتجريبياً.

## 2- مشكلة البحث :

قام الـIAASB بتطوير المعايير المرتبطة بتقرير مراقب الحسابات فى يناير 2015 (ISA700) والمعايير الأخرى المرتبطة به<sup>(1)</sup> وتغيير شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات وذلك تلبيةً لاحتياجات اصحاب المصالح .وكان من ضمن تلك التغييرات اضافة اسم شريك المراجعة فى تقرير مراقب الحسابات الجديد ،بهدف التوسع فى الإفصاح والشفافية فى تقرير مراقب الحسابات .وقد أدى ذلك التغيير إلى وجود عدة أنتقادات من قبل ممارسى مهنة المراجعة تجاه الإفصاح عن اسم شريك المراجعة نتيجة الضرر المهنى وخطر التقاضى الذى قد يقع على البعض فى حالة ما إذا نتج عن الاعتماد على تقرير مراقب الحسابات خسائر لاصحاب المصالح . ويمكن صياغة مشكلة البحث فى صورة التساؤلات التالية :-

- من هو شريك المراجعة ؟
- لماذا وجد طلب رسمى على الإفصاح عن اسم شريك المراجعة فى تقرير مراقب الحسابات ؟

---

(1) المعايير الدولية المرتبطة بمعيار التقرير ISA700 ( ) , ISA 705 , ISA 701 , ISA700 , ISA 570 , ISA 720 , ISA 706)

وبالنظر إلى بيئة الممارسة المهنية المصرية نجد أنه لا يوجد إلزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة فى تقرير مراجع الحسابات، بناءً على دراسة استكشافية قام بها الباحث عن مدى الإفصاح عن اسم شريك المراجعة فى تقرير مراقبى حسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، حيث توصل الباحث إلى أن اغلبية التقارير لايفصح فيها عن اسم شريك المراجعة، وأن المفصحين عن اسم شريك المراجعة لا يوجد لهم إلزام بالإفصاح سواء بمعيار أو بقانون تنظيمى للمهنة. ونتيجة لعدم الاتساق بشأن الإفصاح السابق ذكره، سيقوم الباحث بعرض أثر الإلزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة فى تقرير مراقب الحسابات وفقاً لآخر التعديلات على فئة من اصحاب المصالح وهم المستثمرون .

- هل يحتاج المستثمرون اضافة اسم شريك المراجعة فى تقرير مراقب الحسابات؟ وهل يؤثر ذلك على قرارهم ؟

### 3- هدف البحث :

يهدف البحث لدراسة أثر الإلزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة فى تقرير مراقب الحسابات وفقاً للتعديلات الجديدة فى يناير 2015 على قرار فئة معينة من أصحاب المصالح وهم المستثمرون. وذلك فى ضوء الاصدارات المهنية والتطورات والتغييرات الجديدة الخاصة بتقرير مراقب الحسابات والدراسات السابقة التى ناقشت هذا الموضوع من جهة، وفى ضوء واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية من جهة اخرى اعتماداً على دراسة تجريبية.

### 4- أهمية ودوافع البحث فى ضوء نتائج الدراسة الاستكشافية التى قام بها الباحث:

أجرى الباحث دراسة استكشافية على عينة من تقارير مراقبى الحسابات لبعض الشركات المقيدة بالبورصة وبلغ عددهم 60 مفردة، وذلك بهدف معرفة مدى الإفصاح عن اسم شريك المراجعة فى تقرير مراقب الحسابات، ووجد الباحث أن 45 % من العينة تم الإفصاح فيها فى تقرير المراجعة عن اسم شريك المراجعة وذلك من خلال مراجعة تلك التقارير. وأن 55 % لم يُفصح عن اسم شريك المراجعة فى تقرير مراقب الحسابات، وتوصل الباحث إلى وجود عدم اتساق فى الإفصاح عن اسم شريك المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر (أنظر الملحق 2) ، وتزامناً مع تطور شكل وهيكल التقرير وإلزام معايير التقرير الدولية الشركات المقيدة بالبورصة بالإفصاح عن اسم الشريك فيجب دراسة الأثر الناتج عن ذلك التطور .

وتتمثل الأهمية الأكاديمية للبحث فى كونه يركز على بيان أثر الإلزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة على قرار الاستثمار ، حيث يكتسب الموضوع أهميته من عدم نيله القدر الكافى من البحث ، حيث يُلاحظ من الدراسات السابقة حول هذا

الموضوع أنها قد بدأت منذ عام ، 2008 ، واختصت بدراسة أثر الإفصاح سواء الاختياري أو الاجباري عن اسم شريك المراجعة على أصحاب المصالح بصفة عامة، ولا توجد دراسات اخرى اختصت بالأثر على قرار الاستثمار فيما يخص الإلزام بالإفصاح عن اسم الشريك في بيئة الممارسة المهنية المصرية وذلك في حدود معرفة الباحث، مع العلم أنه توجد دراسات سابقة اخرى اختصت بدوران شريك المراجعة قبل عام 2008. وحسب اطلاع الباحث، فقد خلت البيئة المصرية من دراسات مماثلة استخدمت الأسلوب التجريبي، ولذلك فإن أهم وما يميز هذه الدراسة أنها طبقت في بيئة مختلفة عن تلك التي طبقت فيها الدراسات السابقة .

وتتبع الاهمية العملية للبحث بالنسبة للمستثمرين لكونه سيصل إلى نتائج يمكنها أن تؤثر على مصداقية تقرير مراقب الحسابات وبالتالي مصداقية القوائم، والتي من شأنها أن تساعد على ترشيد قرارهم.

وكننتيجة لندرة الدراسات التي تناولت العلاقة بين الإفصاح عن اسم شريك المراجعة وأصحاب المصالح وخاصة المستثمرين والعوامل المؤثرة على تلك العلاقة؛ فتمثل دوافع البحث في محاولة الوصول للعلاقة التأثيرية بين الإلزام بالإفصاح عن اسم الشريك وقرار الاستثمار. وإيجاد دليل على وجود العلاقة محل البحث في بيئة الممارسة المهنية المصرية. كما أن هناك العديد من الدوافع الاخرى ولعلها تزايد الطلب من قبل اصحاب المصالح على مزيد من الشفافية والإفصاح. وكذلك مساهمة التطوير في تقرير مراقب الحسابات.

## 5- فروض البحث :

سوف يتم اشتقاق فرض البحث التالي نظرياً تمهيداً لاختباره تجريبياً :

**فرض البحث :** يؤثر الإلزام بالإفصاح ايجابياً بدرجة اكبر مقارنة بالإفصاح الاختياري عن اسم شريك المراجعة في تقرير مراقب الحسابات على قرار الاستثمار.

## 6- حدود البحث :

يقتصر هذا البحث على دراسة واختبار العلاقة بين الإلزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة تمثيلاً مع المعايير الدولية الخاصة بتقرير مراقب الحسابات و آخر التعديلات فيها، وقرار الاستثمار. ويقتصر البحث على تأثير إضافة اسم شريك المراجعة فقط بتقرير مراقب الحسابات دون غيره من التعديلات الأخرى في هيكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات، مثل فقرة أمور المراجعة الأساسية، الاستمرارية، المعلومات الأخرى وفترة أساس الرأى وغيرها من التعديلات الأخرى. ويخرج عن نطاق البحث المتغيرات الرقابية الأخرى التى قد تؤثر على العلاقة الأساسية محل الدراسة مثل الخصائص التشغيلية لعملية المراجعة ومعدل دوران الشريك، وأخيراً فأن قابلية نتائج البحث للتعميم مشروطة بضوابط اختيار عينته.

## 7- خطة البحث :

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة مشكلته، وفى ضوء حدوده، سوف يستكمل البحث على النحو التالى :

- أولاً - الإفصاح عن اسم شريك المراجعة من منظور مهنى .
- ثانياً- التوصيف المهنى لشريك المراجعة وتحليل العلاقة بين الإلزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة وقرار الاستثمار واشتقاق فرض البحث.
- ثالثاً- الدراسة التجريبية واختبار فرض البحث.
- رابعاً- نتائج البحث والاجابة على تساؤلاته .
- خامساً - التوصيات ومجالات البحث المقترحة .

## أولاً- الإفصاح عن اسم شريك المراجعة من منظور مهنى :

يقوم مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهنى الدولى بالتحديث الدائم وذلك لتطوير المعايير الدولية للمراجعة ISAS موازنةً للتغيرات التى تحدث فى بيئة الاعمال الحديثة، وكذلك تلبية لاحتياجات مستخدمى تقارير المراجعة وزيادة الشفافية والإفصاح والثقة فى التقارير المالية لما فيه من مصلحة عامة لجميع الاطراف

(IAASB,2015). وشملت التحديثات في يناير 2015 تطوير المعايير الخاصة بتقرير مراقب الحسابات وتعديل شكل ومحتوى التقرير ، وكان من ضمن التعديلات في التقرير اضافة اسم شريك المراجعة والتي جاءت تلبيةً للاحتياج لمزيد من الشفافية والإفصاح في التقرير. وبدأ الامر في العقد الماضى حيث كان الإلزام بنص القانون حيث ألزمت العديد من الدول (استراليا ، تايبوان ، الصين ) بالاضافة إلى الاتحاد الأوروبي بتوقيع شريك المراجعة على تقرير مراقب الحسابات (Gold et al.,2012) ، وكان الهدف الاساسى من الإلزام بالتوقيع ناتجاً من الاقتراحات والافتراضات العديدة التى أشارت إلى أن توقيع شريك المراجعة سيؤدى إلى تحسين جودة المراجعة.

وكان مبرر تلك الافتراضات أن الإفصاح عن اسم شريك المراجعة سيزيد الاحساس بالمسئولية للشريك اثناء عملية المراجعة مما قد ينعكس على جودة المراجعة. كما أن الدراسات التجريبية فى هذا الشأن توصلت إلى أن الإفصاح عن اسم الشريك، أو توقيع شريك المراجعة للتقرير ، سيؤدى إلى مزيد من النزاهة والموضوعية وبذل جهد أعلى من قبل الشريك (Stevens et al., 2013). ومع ذلك فإنه من غير الواضح ما إذا كان توقيع الشريك سيؤدى إلى زيادة جودة المراجعة، حيث ذكرت دراسة (Bierstaker et al.,2009) أن تلك الافتراضات بشأن جودة المراجعة تعتمد على افتراض رفع مستوى المسئولية القانونية على شريك المراجعة .

وبدأ الامر بالظهور بواقع توقيع شريك المراجعة لتقرير مراقب الحسابات بالاضافة إلى توقيع مراقب الحسابات منذ سنوات عديدة، حيث كان ذلك كشرط قانوني، وذلك وفقاً لقانون الشركات الأسترالية لعام 2001، القسم 324 (10) ومن هنا كانت بداية الإلزام بتوقيع الشريك (Fargher et al., 2008). بالإضافة إلى ذلك، فى تايبوان تتطلب بيئة الممارسة المهنية الإفصاح عن كل من شريك المراجعة وكذا شريك الفحص فى تقرير مراقب الحسابات (Chen et al., 2008) . اما فى الاتحاد الأوروبي فكان التوجه الجديد إلى تحديد عدة متطلبات جديدة لتقرير مراقب

الحسابات، بما يضمن توضيح الالتزام بمعايير المراجعة الدولية الصادرة من الـ IAASB من قبل مراقب الحسابات لضمان الجودة، بالإضافة إلى تغيير شركاء المراجعة كل 7 سنوات وكذلك توقيع شريك المراجعة في تقرير مراقب الحسابات، وفي الآونة الأخيرة نفذت المملكة المتحدة هذا الشرط كجزء من قانون الشركات لعام 2006. وفي الولايات المتحدة أكد الـ PCAOB على توقيع الشريك والإفصاح عنه في تقرير مراقب الحسابات أيضاً، لذلك يشير الاتجاه الدولي إلى أهمية الإفصاح عن اسم شريك المراجعة .

وأشارت دراسة (Blay et al., 2014) أيضاً أن الآثار الناتجة عن عملية اعتماد إلزامية الإفصاح عن اسم شريك المراجعة وتوقيعه في تقرير مراقب الحسابات يصعب تحليلها وذلك لعدة أسباب أولها أن العديد من البلدان (مثل، أستراليا) كان الإلزام بالإفصاح عن شريك المراجعة عرفاً وكان بمثابة سياسة إلزامية، وذلك قبل الإلزام بمعيار مراجعة دولي. وثانيها أن عدة دول اعتمدت توقيع شريك المراجعة إلزامياً بالتزامن مع تغييرات واسعة أخرى، والتي تجعل الاستدلالات صعبة للوصول إلى الآثار الصافية لذلك التغير (على سبيل المثال، اعتماد الدول لمعايير التقارير المالية IFRS، و إلزام جميع الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي وجميع الشركات بالـ IFRS، وفي نفس الوقت الإلزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير مراقب الحسابات) . بالإضافة إلى وجود مجموعات اعتمدت الإلزام بالإفصاح مبكراً ومجموعات أخرى تأخرت في تنفيذ القرار، مما يجعل المقارنة التجريبية لا يمكن الاعتماد عليها.

ومن ناحية المؤسسات المهنية والاصدارات الخاصة بالموضوع، فالـ PCAOB كان الأبرز حيث أصدر القواعد المقترحة المتعلقة بتعزيز الشفافية في تقرير مراقب الحسابات، عن طريق الكشف عن اسم الشريك وغيره من الجهات المشاركة في عملية المراجعة. كما فتح الباب للتعليقات على القواعد التي اصدرها. وكانت أبرز الردود المستلمة من جهات مهنية عديدة، أبرزها مكاتب المحاسبة الكبرى، التي ردت

بأن اسم شريك المراجعة لن يضيف جديداً، ولا علاقة له بوجوده المراجعة، ولكن على الناحية الأخرى يرى الـPACOB أن له أهمية بارزة، مبرراً ذلك بأن التعديل كان لزيادة ثقة اصحاب المصالح في التقرير والاعتماد عليه وزيادة المحتوى المعلوماتي بالتقرير. وكان ابرز الإصدارات الخاصة بهذا الشأن هي الاصدارات رقم 009-2013 والاصدار رقم 008-2015 من معايير PCAOB التي تتطلب الكشف عن اسم الشركاء في المراجعة (وغيرها من منشآت المحاسبة و كذلك الأشخاص الذين شاركوا في عملية المراجعة من غير المحاسبين) في تقرير مراقب الحسابات .

ومن ناحية الـIAASB، فإن التعديلات في التقرير الجديد لمراقب الحسابات ظهرت تلبيةً لاحتياجات اصحاب المصالح حيث يُعتبر تقرير مراقب الحسابات وسيلة مراقب الحسابات الأولية للتواصل مع اصحاب المصالح. وبالتالي فإن التقرير يجب أن يعمل على توفير قيمة لهم، ولا سيما المؤسسات الاستثمارية والمحللين الماليين، لأنهم يريدون معرفة المزيد عن عملية المراجعة والحصول على مزيد من الإيضاحات بشأن الجهة المصدر عنها التقرير وبياناتها المالية ( ISAC,2015 ). وفي يونيو 2012، أصدر IAASB دعوة للتعليق (ITC) على تحسين تقرير مراقب الحسابات للحصول على ردود الفعل على اتجاه IAASB المقترح لتقرير مراقب الحسابات المستقبلي. وفي يوليو 2013، أصدر مسودة خاصة بالتقرير الجديد " المعايير المقترحة الجديدة الخاصة بالإبلاغ عن البيانات المالية التي تم مراجعتها، والتي شملت المعايير الخمس المقترحة المعدلة، وإضافة معيار جديد آخر لمراجعة الحسابات. وبعدها أصدر IAASB معايير تقرير مراقب الحسابات الجديدة والمعدلة في يناير عام 2015 والتي كان من ضمنها إضافة اسم شريك المراجعة ضمن التقرير، والتي يجب تطبيقها في عمليات مراجعة القوائم المالية للفترات المنتهية في أو بعد 15 ديسمبر 2016.

و على مستوى مكاتب المراجعة الكبرى الاربعة، كان رد مكتب ديلويت سريعاً مرسلأ فى بريد إلكتروني موجه لـ PACOB تعليقاً على الإشارة إلى اقتراح توقيع

اسم الشريك في الولايات المتحدة ، "نحن لا نعتقد أن هذا الشرط له أي صلة وثيقة بجودة المراجعة" (Deloitte.2008). وكذلك تبعاً كان الرد من باقي مكاتب المراجعة الكبرى (PWC,KPMG,E&Y) بنفس الرد ، وأعرب أيضاً معهد المحاسبين القانونيين في أنكلترا وويلز عن اعتراض على التعديل المقترح، وأنه ليس له تأثير ملحوظ على جودة المراجعة ، وأن إلزامية توقيع شريك المراجعة ما هي الا مسألة تجريبية .

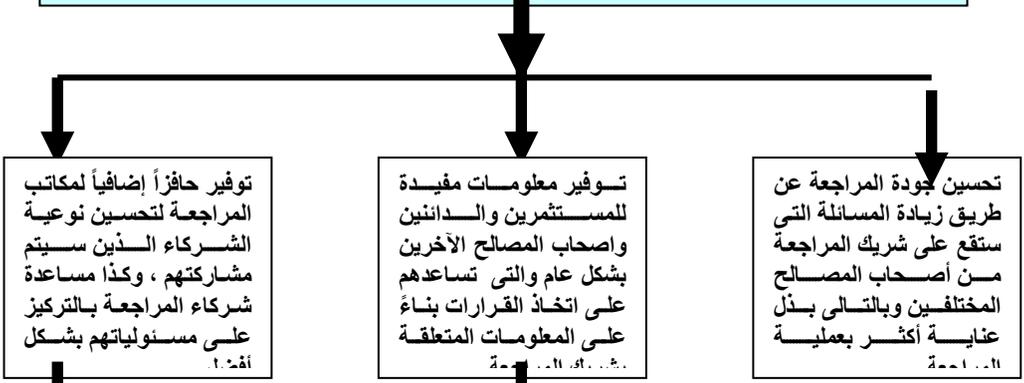
اما بالنسبة للواقع المهني في مصر فلقد تم تشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بهما، بالقرارين رقم (498) لسنة 1997 و(55) لسنة 2000، وأسفرت أعمال اللجنة عن إصدار معايير المراجعة المصرية، ويتم العمل بها وبما تحتويه من مبادئ أساسية وإجراءات ضرورية وإرشادات متعلقة بها، على أن يتم تطبيق المعايير الدولية في الموضوعات غير الواردة في المعايير المصرية لحين صدور معايير مصرية لتلك الموضوعات، وبلغ عدد المعايير الصادرة ستة معايير تتمثل في الآتي : المعيار المصري رقم 100، 200، 210، 220، 230، 240<sup>(1)</sup>. حيث أن المعيار رقم 220 كان من أبرز المعايير التي تناولت شريك المراجعة، وذكرت بعض الوظائف التي يجب على الشريك القيام بها، سواء في قبول المهام واستمرار العلاقات مع العملاء وبعض مهام المراجعة المحددة واداءها والمتابعة . ومع تغيير المعايير الدولية الخاصة بتقرير مراقب الحسابات، وتغيير شكل وهيكل التقرير، فمن المؤكد أن تسير معايير المراجعة المصرية على خطى المعايير الدولية مواءمةً للتغيير والاتساق مع المعايير الدولية.

(1) المعيار المصري رقم (100) والخاص بإطار العمل لمعايير المراجعة المصرية،(200) والخاص بتقرير مراجع الحسابات عن القوائم المالية، (210) والخاص بالمعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها. (220) والخاص بتقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة يمكن الرجوع للملحق (2) لمعرفة اهم ما جاء بالمعيار 220، رقم (230) والخاص بإختبار المعلومات المالية المستقبلية. رقم (240) والخاص بمهام الفحص المحدود للقوائم المالية.

**ويخلص الباحث** مما سبق إلى أن الاصدارات المهنية الامريكية والدولية تتفق مؤخراً فى ضرورة الإفصاح عن اسم شريك المراجعة باعتباره اضافة جديدة فى تقرير مراقب الحسابات ، حيث كانت اضافة تلك الفقرة فى التقرير تلبيةً لاحتياجات اصحاب المصالح لمزيد من الشفافية والتوسع فى الإفصاح ، كما أن المنظمات المهنية اشارت إلى أن الإلزام بالإفصاح له عدة منافع حيث يمكن أن يؤدي لزيادة جودة المراجعة والمتولدة نتيجة المساءلة التى قد تقع على عاتق شريك المراجعة نتيجة تحمله مسئولية التقرير ، بالاضافة إلى مزيد من الشفافية والإفصاح المعلوماتى فى التقرير والتي قد يرشد قرارات أصحاب المصالح مثل المستثمرين ، وكذلك توفير حافز إلى مكاتب المراجعة نفسها فى أنتقاء شركاء المراجعة . اما بالنسبة للوضع المهني فى مصر، فإنه يوجد عدم اتساق فى الإفصاح عن شريك المراجعة فى تقرير مراقب الحسابات، وذلك نظراً لعدم وجود قانون أو معيار يلزم بالإفصاح عن اسم الشريك فى تقرير مراقب الحسابات.

ويمكن تلخيص الدوافع واسباب الطلب على الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير مراقب الحسابات في الإطار المقترح التالي:

### الاسباب الرئيسية لأضافة أسم شريك المراجعة في تقرير مراقب



دفع الجهات المهنية الى اصدار معايير لاضافة أسم شريك المراجعة في تقرير مراقب الحسابات . والإفصاح عن اسم الشريك مر بمراحل قبل الإلزام بالإفصاح عنه بمعايير المراجعة الدولية في 2015

الالتزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير مراقب الحسابات وفقاً للتعديلات في معايير المراجعة الدولية في يناير ٢٠١٥ .

عرض (PCAOB) في الاصدار المقترح الإفصاح عن اسم شريك المراجعة والمشاركين في عملية المراجعة وذلك لمزيد من الشفافية .  
PCAOB Release No.009- 2013  
ثم الاصدار النهائي الخاص بالزام الإفصاح عن شريك المراجعة في تقرير مراقب الحسابات .  
PCAOB Release No. 008- 2015

بداية الالتزام في اسراليا عام ٢٠٠١ حيث تم إلزام شريك المراجعة بتوقيع تقرير مراقب الحسابات وفقاً لقانون الشركات الاسرالية ، وايضاً بالإضافة الى عدة دول أخرى مثل تايبوان والصين وكذلك الاتحاد الأوروبي بداية بالمملكة المتحدة في عام ٢٠٠٦ ، حيث أصبح الإفصاح عن أسم شريك المراجعة سياسة الزامية مقننه من قبل تلك الدول.

ثانياً- التوصيف المهني لشريك المراجعة وتحليل العلاقة بين الإلزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة وقرار الاستثمار واشتقاق فرض البحث.

بداية يعرف شريك المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي 220 بأنه الشخص الموجود في مكتب المراجعة المسئول بشكل مباشر عن الاشراف والرقابة على عملية المراجعة وفقاً للتكليف، وكذلك مسئول عن اصدار تقرير المراجعة ويجب أن يملك الصلاحية التي تخوله لذلك وفقاً لمتطلبات قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة (ISA220) كما يمكن معرفة مهام شريك المراجعة والتي نص عليها المعيار 220 من خلال الاطلاع على ملحق (3) بالبحث. أما مراقب الحسابات فيعرفه ( Arens et al.,2011) بأنه شخص مؤهل ومدرب ومستقل ومحيد وهو القائم بتنفيذ عملية المراجعة نفسها، ويوقع ايضاً في تقرير مراقب الحسابات. ويهدف البحث للتعرف على اسباب اضافة اسم الشريك في المراجعة في تقرير مراقب الحسابات والإفصاح عنه، وأثر ذلك الإفصاح على قرار الاستثمار.

وفي ضوء تحليل الدراسات السابقة والتي اخصت بدراسة المتغيرين نجد دراسة (Gómez,2013) والتي تعرضت لمعرفة مدى نفعية تقرير مراقب الحسابات للمستثمرين ومانحي الائتمان في اسبانيا. وتوصلت الدراسة إلى أهمية تقرير مراقب الحسابات، والاعتماد عليه بالنسبة لقرارات الاستثمار والتي تتخذ من قبل شركات السمسرة والمتعاملين. كما توصلت الدراسة إلى أن كل المستثمرين ومانحي الائتمان يتفقوا بشدة مع الفرض الذي افترضه بأن أى تغيير في محتوى تقرير مراقب الحسابات، سواء شكلاً أو محتوى ، أو حتى رأى مراقب الحسابات سيؤثر في قراراتهم وهو ما أيدته ايضاً دراسة (الحمود،2011).

وهناك دراسة(Boolaky,2016) والتي اخصت بالإجابة عن مدى تأثير المعلومات المتوفرة في تقرير مراقب الحسابات وتعديل التقرير على تصورات مديري البنوك. حيث اعتبرت الدراسة أن الهدف الاساسى والمنتج الرئيسى من المراجعة الموسعة للحسابات هو توفير تقارير والتي تساعد على زيادة فهم المستخدمين للمعلومات

المالية و اضافة مصداقية أكبر للتقارير المالية من خلال التحقق من التأكيدات التي أعدتها الإدارة، وتوصلت الدراسة إلى أن رأى مديري البنوك فى تقرير مراقب الحسابات والغرض الاساسى منه ومن تعديله هو استعادة وتعزيز ثقة المستخدمين للقوائم المالية المراجعة من قبل مراقبى الحسابات واتفقت دراسة ( Coram,2014 ) على تلك النتائج ايضاً .

واعتمدت دراسة ( Boolaky,2016) على عدة مؤشرات لمعرفة أثر تعديل تقرير مراقب الحسابات على مديرى البنوك، فبالنسبة لزيادة الثقة فى القوائم المالية توصلت إلى أن معظم التعديلات المقترحة من قبل الـIAASB ستزيد الثقة، وذلك بشرط مدى تقييم مستخدمى التقرير لقدرة مراقب الحسابات على اكتشافه للتحريفات الجوهرية فى القوائم المالية بصورة اكثر دقة. وبالنسبة لجودة المراجعة فتوصلت إلى أن مديرى البنوك يروا أنها دافع مهم لتوسيع تقارير المراجعة وايضاً كذلك للحد من فجوة المعلومات ولكن يجب تحديد الأثر على جودة المراجعة بدقة. اما بالنسبة للقيمة المعلوماتية لتقرير مراقب الحسابات فيرى مديرو البنوك أن التعديلات المقترحة ستوفر لهم معلومات مفيدة تتسم بالفعالية، خاصة بالنسبة لأقسام الائتمان والاستثمار حيث تعكس درجة معقولية القوائم المالية.

وتمشيا مع التعديلات فى تقرير مراقب الحسابات الصادرة من الـIAASB فى يناير 2015 وادارج اسم شريك المراجعة فى تقرير مراقب الحسابات<sup>(1)</sup> ، والتعديلات من قبل الـPACOB حول الإفصاح عن اسم شريك المراجعة تعرضت دراسة ( Lambert et al.,2015) لمعرفة الأثر الناتج عن الإفصاح عن اسم شريك المراجعة على قرار الاستثمار ، حيث قامت الدراسة باستكشاف الآثار المحتملة من اصدار الـ (PCAOB). وذلك بطريقة تجريبية عن طريق تقديم تقريرين أحدهما مع

(1) بالنسبة لتقرير مراقب الحسابات المعدل وفقاً للتعديلات من قبل IAASB فى يناير 2015 مقارنة بالتقرير القديم أنظر ملحق 4.

وجود شريك للمراجعة والآخر بدون ذكر اسم شريك المراجعة. وكذلك تقسيم المستثمرين إلى مستثمر ساذج ومستثمر محترف، وذلك لمعرفة الأثر في كل حالة من الحالات. ووجدت الدراسة أن المستثمر الساذج قد لا يؤثر معرفة اسم الشريك على قرارهم بعد التجربة. في حين أن وجدت أن للإفصاح عن اسم الشريك تأثير على قرار المستثمرين المحترفين خاصة المستثمرين الذين لديهم مزيد من الخبرة ومعرفة جيدة بالتقارير المالية.

وتعتبر معظم الدراسات السابقة مؤيدة للإفصاح عن اسم شريك المراجعة وذلك من وجهة نظر أصحاب المصالح وأهمهم المستثمرين ، لكن اذا تم النظر من زاوية أخرى من وجهة نظر شركاء المراجعة أنفسهم، أو مراقبي الحسابات ، نجد دراسة Lambert (et al., 2012) والتي اعتمدت على وجهة نظر مراقبي الحسابات وشركاء المراجعة حيث توصلت إلى أن الإفصاح عن اسم الشريك قد يكون له عدة آثار غير مستحبة ، والتي تؤدي إلى عواقب لن تعود بالنفع على شريك المراجعة ، حيث كان التأثير على سمعة شريك المراجعة وبالتالي أى ضرر قد يلحق بسمعة شريك المراجعة عند التعامل مع العملاء قد يؤدي ذلك إلى المساس بالحوافز التي يحصل عليها الشريك ، وبالتالي قد يؤدي ذلك تباعاً إلى انخفاض مستوى استقلال شريك المراجعة .

ومن منظور آخر ، وعلى مستوى أصحاب المصالح بصفة عامة والتغييرات التي طرأت على تقرير مراقب الحسابات اهتمت دراسة (Mock et al., 2013) بمعرفة ماهي المعلومات المطلوبة من قبل أصحاب المصالح لتتواجد في تقرير مراقب الحسابات، وقد استند إلى البحوث المتصلة بالمعلومات المطلوبة من قبل أصحاب المصلحة في تقرير مراجعة الحسابات ، وكان أهمها بحث اجراه CFA institute وهو من اهم البحوث المتعلقة بذلك الجانب .وكملخص لنتائج هذه البحوث وجد أن اصحاب المصالح اعتبرت تقرير مراقب الحسابات مهماً ويعتمدون عليه ،ولكنهم يرغبون في مزيد من المعلومات حول مراقب الحسابات نفسه والإفصاح عن اسم

شريك المراجعة، وكذلك بيانات اضافية حول عملية المراجعة ، وكذا معرفة السياسات المحاسبية والمعلومات المتعلقة بالمخاطر .

وفيما تعلق بالإفصاح عن اسم الشريك فى المراجعة وأثره على جودة المراجعة اشارت دراسة (Mock et al.,2013) ،أنه حالياً تتطلب معايير المراجعة فى الولايات المتحدة توقيع اسم شريك المراجعة على تقرير مراقب الحسابات ، وكذلك ايضاً العديد من الدول خارج الولايات المتحدة . ولعل الخلاف الراجح فى هذا الصدد بشأن الإفصاح عن اسم الشريك والخاص بما اذ سيؤدى توقيع شريك المراجعة لتقرير مراقب الحسابات إلى زيادة جودة المراجعة نظراً للافتراض القائم على أن توقيع الشريك سيؤدى إلى زيادة المسئولية والمساءلة التى قد تقع على عاتقه؛ لم يحسم فى الدراسات الاخرى. ولكن يرى (Mock et al.,2013) أن الإفصاح عن اسم شريك المراجعة سيؤدى إلى زيادة الشفافية، وتحسين عملية المراجعة نفسها حيث أن سمعة شريك المراجعة تعد دافعاً اقتصادياً للعمل على تحسين جودة المراجعة. ولكن الأثر على جودة المراجعة لن يكون واضحاً بالضرورة. وكان هناك عدد من الدراسات التى أيدت الدراسة، فيما يختص بأثر الإفصاح عن اسم شريك المراجعة فى تقرير مراقب الحسابات على جودة المراجعة ( Chi et al., 2011; Schatzberg et al., 2005; Blay et al.,2012) . حيث لم تتفق النتائج وكانت مختلطة، وبالتالي فأن الأثر على جودة المراجعة غير واضح ومحدد. بالاضافة أيضاً إلى دراسة (Davis et al., 2012) التى أوضحت أن الإفصاح عن اسم شريك المراجعة سيؤدى إلى زيادة الجهد المبذول فى عملية المراجعة ولكن لا يُعتبر ذلك دليلاً كافياً على زيادة جودة عملية المراجعة نفسها.

وعلى مستوى توقعات اصحاب المصالح من الإفصاح عن شريك المراجعة فى التقرير ، فتعلقت دراسة ( Daniel , 2014 ) بفحص نتائج الاصدار PACOB 2009-2013 وذلك لمعرفة وجهة نظر مجموعة من اصحاب المصالح فى هذا الاصدار الخاص ، حيث كان الاصدار مقسم إلى شقين ؛ الشق الأول يرتبط

بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة ، والشق الثانى يرتبط بالإفصاح عن المشاركين فى عملية المراجعة وتحديثهم. حيث قام PACOB فى هذا الاصدار بعرض إلزام مراقبى الحسابات فى تقريرهم بالإفصاح عن اسم الشريك فى المراجعة وكذلك مكتب المراجعة، والمقر الرئيسى لذلك المكتب، وكذا نسبة ساعات العمل التى تمت اثناء المراجعة من قبل مشاركين آخرين (مثل المراجع الداخلى للشركات محل المراجعة، أو مراجع فردي مستقل يقوم بفحص الجودة) .

وتوصلت دراسة(Daniel,2014) إلى أن إلزام توقيع شريك المراجعة للتقرير، والإفصاح عنه سيؤدى لمزيد من الثقة بالقوائم المالية محل المراجعة، وقد يعطى ذلك دافع للمستثمرين والمقرضين ومستخدمى تقرير مراقب الحسابات بصورة عامة أن يعتمدوا بصورة أكثر على التقرير، نظرا للمسئولية والمساءلة التى قد تقع على مراقب الحسابات، خاصةً فى حالة وجود اخطاء بالتقرير اذ ما تم الاعتماد على التقرير فى اتخاذ أى قرارات. ويرى المستثمرون أن الإفصاح عن اسم شريك المراجعة سيؤدى إلى اتخاذ قرارات استثمارية أفضل نظرا للشفافية الزائدة فى تقرير مراقب الحسابات، كما سيوضح لهم الاخطار المحتملة، نظراً للاعتماد على تقرير مراقب حسابات يذكر به اسم شريك فى المراجعة سئ السمعة أو قليل الخبرة .

وعلقت دراسة (Simnett, 2014) على التعديلات المقترحة فى تقرير مراقب الحسابات من قبل الـ IAASB بشكل تفصيلى ؛ وفى الجزء الخاص بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة فى التقرير كان التعليق بأنه تم تعديل التقرير واطافة اسم الشريك بهدف تلبية احتياجات أصحاب المصالح لمزيد من الشفافية عن القائم بعملية المراجعة . وكذلك زيادة حس المساءلة الشخصية عند شريك المراجعة، ولكن الاثار المحتملة، التى قد تنتج عن هذا التعديل، قد تؤدى إلى أخطار شخصية على الشريك نفسه، أكثر من مكتب المراجعة ويتمثل ذلك الخطر فى زيادة التعرض لخطر التقاضى. وقد تميزت تلك الدراسة عن غيرها من الدراسات ،حيث قام (Simnett,2014) بجمع التعليقات المرسله إلى الـ IAASB على المعايير المقترحة الخاصة بتقرير مراقب الحسابات وتحليلها تفصيلا لكل جزء وفقرة من فقرات

التقرير المعدل المقترح ، حيث كان عدد الردود 165 موجه إلى الـ IAASB والمرسل من مجموعة متنوعة من أصحاب المصالح (25 مكتب مراجعة ، 19 من معدى القوائم المالية فى الشركات ،13 من مستخدمى تقرير مراقب الحسابات ،46 من جهات مهنية ،28 من واضعى المعايير ،11من المنظمات بالقطاع العام ،23 آخرون من أفراد متنوعين وجهات اكااديمية ). كما وضحت تلك الدراسة ردود كل من تلك الجهات بشكل تفصيلى تحليلى عن كل تعديل من التعديلات فى تقرير مراقب الحسابات المقترح . وفيما يخص الجزء الخاص بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة ،فتم السؤال عن الرأى فى ما اذا تم الإلزام بالإفصاح عن اسم الشريك فى التقرير فكانت نسبة المؤيدين للإفصاح 42.5% من اجمالى 165 من الردود المستلمة وكانت نسبة الغير مؤيدون الأقل بـ 12.6% ؛ وتتوعدت باقى النسبة ما بين مؤيدين(بتعديل) أو غير مؤيدين(بتعديل).

وفيما يخص تقرير مراقب الحسابات نفسه، سواء المعدل أو غير المعدل، وأهميته بالنسبة لأصحاب المصالح خاصة المستثمرين، أشار (Ojeka,2011) ان التقرير يعتبر من العوامل الرئيسية التى تساعد على اتخاذ قرار الاستثمار كما يساعد على أضاء المعقولية على القوائم المالية المراجعة من قبل مراقب الحسابات المعدل للتقرير. حيث يرى (Ittonen, 2012) أن مراقبى الحسابات يقومون ببيع الثقة والمعقولية لعملائهم بالتأكد على مزاعم الادارة التى تظهر بالقوائم المالية، ويرى (ترزى، 2013) انه اذ ما تم الاعتماد على تقرير مراقب حسابات بشأن معلومات وقوائم مالية خاصة بالشركة سيؤدى ذلك بالتأكيد إلى اتخاذ قرارات أفضل. وأضافت دراسة (Reid et al., 2015) أى تغيير فى تقرير مراقب الحسابات سواء بالهيكل أو المحتوى سيؤدى إلى تأثير القرار الاستثمارى.

**ويخلص الباحث مما سبق إلى أنه وفقا للتغييرات فى شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات الجديد وإضافة اسم شريك المراجعة. فسيؤدى ذلك لتأثر القرار الاستثمارى وهو مايفترضه الباحث، حيث توضح الدراسات السابقة مدى اعتماد المستثمرون على**

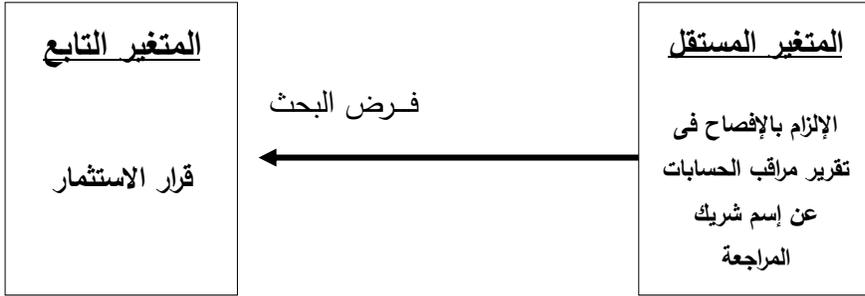
تقرير مراقب الحسابات، وأن أى تعديل في التقرير سيؤثر على القرار الاستثمارى. أما بالنسبة لأصحاب المصالح بصفة عامة فإشارت الدراسات السابقة على أن الإفصاح عن اسم الشريك كان لمطلبين أولاً زيادة مساءلة شريك المراجعة من مستخدمي البيانات المالية، الأمر الذي قد يؤدي إلى ممارسة مزيد من العناية في أداء عملية المراجعة وتحسين جودة المراجعة بالرغم من أن نتائج الدراسات مختلطة بهذا الشأن، وقد ارجعت بعض الدراسات أن زيادة جودة المراجعة ناتجة عن زيادة الجهد المبذول في عملية المراجعة بسبب الاحساس بالمساءلة. ثانياً زيادة الشفافية عن المسؤول عن أداء عملية المراجعة، والتي يمكن أن توفر معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين واصحاب المصالح بشكل عام، ونظرا لندرة الدراسات التي اقتصت بمعرفة أثر اضافة اسم الشريك بالتقرير على قرار الاستثمار واقتصرت على بعض المتغيرات الاخرى مثل جودة المراجعة من جهة . ووجود عدم اتساق بالإفصاح عن اسم الشريك فى بيئة الممارسة المهنية المصرية (الإفصاح اختياري) من جهة اخرى، سيقوم الباحث باختبار أثر الإلزام بالإفصاح عن اسم الشريك على قرار الاستثمار.

وبناء على ما سبق يمكن اشتقاق فرض البحث كما يلي:

$H^1$  : يؤثر الإلزام بالإفصاح ايجابياً بدرجة اكبر مقارنة بالإفصاح الاختياري عن اسم شريك المراجعة في تقرير مراقب الحسابات على قرار الاستثمار.

ثالثاً- الدراسة التجريبية واختبار فرض البحث .

فى ضوء أهداف البحث وحدوده ومشكلته ولاختبار الفرض يأخذ نموذج البحث الشكل التالى :



ولتحقيق أهداف البحث ومعالجة مشكلته تجريبياً، يتناول الباحث منهجيته كما يلي:

### 1- الهدف من الدراسة التجريبية :

تستهدف الدراسة التجريبية اختبار أثر الإلزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير مراقب الحسابات وفقاً لمعيار (ISA 700) لسنة 2015 ومعايير التقرير المرتبطة به، على قرار الاستثمار.

### 2- مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من المستثمرين بالاسهم في بيئة الممارسة المهنية المصرية (ممثل في المسؤولين عن إدارة أمناء الاستثمار في البنوك التجارية وشركات تداول الأوراق المالية بالبورصة)، ولذلك تم أخذ عينة أنتقائية تحكيمية<sup>(1)</sup> من المجتمع بلغت 42 مفردة وتم إجراء التجربة عليهم. قياساً على دراسة (شحاته، 2013).

### 3- أدوات وإجراءات الدراسة :

تعتمد هذه الدراسة التجريبية على حالات افتراضية، على خطى العديد من الدراسات السابقة التي اهتمت بدراسة أثر الإفصاح الإلزامي أو الاختياري عن اسم شريك المراجعة على جودة المراجعة والمستثمري (Kyungha, 2015) ;

(1) العينة الحكيمية روعى في اختيارها عدة اعتبارات أهمها: المؤهلات العلمية والشهادات المهنية الحاصلين عليها.

(willam et al.,2015 Veena&Jodi,2016 ; Davis et al., 2012; تصميم قائمة تختص بالدراسة التجريبية تتضمن تقرير مراقب الحسابات في حالاته مع وجود سؤالين ولذلك للتعرف على أثر الإلزام بالإفصاح مقارنة بالإفصاح الاختياري. حيث قام المستثمرون بتحديد مدى امكانية الاعتماد على التقرير والتغير في قرار الاستثمار. وتم توزيع تلك القائمة على مفردات عينة الدراسة، وجمعت البيانات من خلال الردود الخاصة بمفردات العينة على الاسئلة الخاصة بالتجربة. مع ملاحظة انه تم اجراء التجربة مع الاخذ في الاعتبار ثبات العناصر الاخرى التي تؤثر في قرار الاستثمار، مثل حالة الشركة المالية، وذلك لمعرفة أثر الإلزام بالإفصاح عن اسم الشريك في تقرير مراقب الحسابات على قرار الاستثمار فقط.

#### 4- توصيف وقياس متغيرات الدراسة :

أ- المتغير المستقل : الإلزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير مراقب الحسابات .

يعرف شريك المراجعة وفقاً للمعيار الدولي ISA 220 بأنه الشريك أو الشخص الآخر في المكتب، المسئول عن ارتباط المراجعة و الاداء وجودة عملية المراجعة و تقرير مراقب الحسابات الذي يتم اصداره نيابة عن مكتب المراجعة ، كما يعرفه المعيار أيضاً بأنه الشخص الذي يقوم بالحفاظ على اتصال منتظم مع الادارة ولجنة المراجعة داخل الشركة محل المراجعة ويعتبر هذا التعريف ملائماً لبيئة الممارسة المهنية بمصر. ووفقاً للAICPA يعتبر شريك المراجعة له حصة في مكتب المراجعة وبالتالي له نصيب من الارباح بناء على حصته<sup>(1)</sup>. وتم قياس هذا المتغير من خلال الإلزام بالإفصاح (عدم الإلزام بالإفصاح) عن اسم شريك المراجعة بالتقرير (متغيرين

(1) يمكن الرجوع إلى ترتيب الوظائف وتعريف كل وظيفة داخل مكتب المراجعة بالنسبة لمراقب الحسابات حتى الشريك

<http://www.aicpa.org/CAREER/CAREERPATHS/PUBLICACCOUNTING/Pages/default.aspx>

وهميين إلزام بالإفصاح عنه (1) عدم الإلزام بالإفصاح عنه (0) قياساً على دراسة (Veena&Jodi , 2016) .

ب- المتغير التابع : قرار الاستثمار .

وتم قياس المتغير عن طريق التحسن في مدى استعداد المستثمر للأستثمار في أسهم الشركة ، قياساً على دراسة (شحاته، 2013). حيث قام الباحث باستخدام مقياس ليكرت و وضع سؤالين لمعرفة قرار الاستثمار في اختلاف نوع الإفصاح عن أسم الشريك سواء الإفصاح الاختياري والاجباري .

#### 5- المعالجات التجريبية :

تم اجراء المعالجات التجريبية لاختبار الفرض على النحو التالي (1×2) :

الاجباري (الجديد)	الاختياري (القديم)	الإلزام بالإفصاح من عدمه أصحاب المصالح
قرار الاستثمار (2)	قرار الاستثمار (1)	المستثمرين

#### 6- المقارنات بين المعالجات التجريبية لاختبار فروض الدراسة :

المقارنة (1) : المعالجة (1) × المعالجة (2) ، وذلك لاختبار أثر الإفصاح الإلزامي مقارنة بالإفصاح الاختياري عن اسم شريك المراجعة في تقرير مراقب الحسابات على قرار الاستثمار .

#### 7- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من الدراسة التجريبية ، وللتأكد من مدى المصدقية ، ومدى الاتساق اجابات افراد العينة على الاسئلة المقدمة لهم تم الاعتماد على اختبار **Cronbach Alpha** ، كما اعتمد الباحث على عدد من الأساليب الإحصائية المختلفة لتحليل البيانات، فبعد أن تم تجميع الردود علي الحالات التجريبية من عينة الدراسة، واستبعاد الردود غير المكتملة، لاختبار فرض الدراسة،

قام الباحث باستخدام برنامج الاكسيل لتفريغ ردود المفردات المشاركة في التجربة، ثم تم إجراء الاختبارات الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي **SPSS** واختبار فرض البحث، اعتمد الباحث على اختبار ويلكوكسون - **Wilcoxon Signed-Rank Test** اللامعلمي لعينتين غير مستقلتين. وأظهرت النتائج أن قيمة كرونباخ ألفا يبلغ (0.701)، وهو ما يعكس مستوى جيد من الصدق والثبات.

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.701	2

كما تم اختبار مدي اعتدالية البيانات، باستخدام اختبار كولموجروف\_سميرنوف **Kolmogorov-Smirnov** واختبار **Shapiro-Wilk**، لمعرفة ما إذا كان التوزيع الاحتمالي للمجتمع، الذي سحبت منه العينة، يتبع التوزيع الطبيعي أم لا. فإذا كانت قيمة **P. value** أكبر من 5% يتم قبول فرض العدم، في حين أنه إذا كانت القيمة أقل من 5% يتم رفض فرض العدم وبالتالي قبول الفرض البديل. وأظهرت النتائج أن قيمة **P. Value** تساوي (0.000)، مما يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل. وحيث أن بيانات عينة الدراسة مسحوبة من مجتمع لا تتبع بياناته التوزيع الطبيعي سيتم استخدام الاساليب اللامعلمية لاختبار فرض البحث.

### Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	Df	Sig.	Statistic	df	Sig.
VAR00001	.303	41	.000	.845	41	.000
VAR00002	.255	41	.000	.824	41	.000

a. Lilliefors Significance Correction

## 8-نتيجة اختبار فرض البحث:

واستهدف فرض البحث اختبار ما إذا كان الإلزام بالإفصاح يؤثر إيجابياً بدرجة أكبر مقارنة بالإفصاح الاختياري عن اسم شريك المراجعة في تقرير مراقب الحسابات على قرار الاستثمار، وقد استخدم الباحث في هذا الشأن اختبار **Wilcoxon** لعينتين غير مستقلتين. ولهذا الغرض تم إعادة صياغة فرض البحث كفرض عدم  $H_0$ ، على النحو التالي:

$H_0$  لا يؤثر الإلزام بالإفصاح إيجابياً بدرجة أكبر مقارنة بالإفصاح الاختياري عن اسم شريك المراجعة في تقرير مراقب الحسابات على قرار الاستثمار.

ولاختبار هذا الفرض تم إجراء المقارنة الأولى، ويتضح من التحليل الإحصائي أن قيمة **P.Value** لهذا الاختبار تساوي ( **0.216** ) باستخدام اختبار **Wilcoxon** وهي نسبة أكبر من 5% مما يعني قبول فرض عدم  $H_0$  ، الإلزام بالإفصاح لا يؤثر إيجابياً بدرجة أكبر مقارنة بالإفصاح الاختياري عن اسم شريك المراجعة في تقرير مراقب الحسابات على قرار الاستثمار ، وهو ما يعني رفض فرض الدراسة.

### Test Statistics<sup>a</sup>

	VAR00002 - VAR00001
Z	-1.236 <sup>b</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.216

a. Wilcoxon Signed Ranks Test

b. Based on negative ranks.

### النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة:

فيما يلي عرض لنتائج البحث بشقيه النظري والتطبيقي، وتوصيات البحث، بالإضافة لبعض المجالات البحثية المقترحة التي يمكن تناولها من قبل الباحثين، على النحو التالي:

#### رابعاً-نتائج البحث:

خلص الباحث، علي مستوى الدراسة النظرية، إلي أنه نتيجةً لرغبة مستخدمي القوائم المالية في التأكد من ممارسة المزيد من العناية في أداء عملية المراجعة، وتحسين جودة المراجعة، من خلال زيادة الجهد المبذول في عملية المراجعة بسبب الاحساس بالمساءلة. وزيادة الشفافية عن المسؤول عن أداء عملية المراجعة، والتي يمكن أن توفر معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين واصحاب المصالح بشكل عام، تم تغيير شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة الدولي ISA700 المعدل لسنة 2015 ، من خلال إضافة فقرات جديدة وتعديل فقرات اخرى قائمة كاستجابة لتلك المتطلبات. وفي ظل اعتماد المستثمرون على تقرير مراقب الحسابات بشكل كبير، فمن المتوقع أن يؤثر أى تعديل في التقرير على القرار الاستثمارى . كما خلصت الدراسة النظرية إلى أن الإلزام بالإفصاح عن اسم الشريك سيؤدى لمزيد من الثقة بالقوائم المالية محل المراجعة ، وقد يعطى ذلك دافع للمستثمرين والمقرضين ومستخدمى تقرير مراقب الحسابات بصورة عامة أن يعتمدوا بصورة أكثر على التقرير ،علما بأن تلك العلاقة قد تتأثر بعدد من المتغيرات الرقابية منها؛ حجم الشركة وحجم منشأة المحاسبة والمراجعة. أما علي مستوى الدراسة التجريبية فقد تبين أن الإلزام بالإفصاح لا يؤثر ايجابياً بدرجة اكبر مقارنة بالإفصاح الاختيارى عن اسم شريك المراجعة فى تقرير مراقب الحسابات على قرار الاستثمار، في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

#### خامساً-1- توصيات البحث:

- في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج يوصي الباحث بما يلي:
- ضرورة إنشاء كيان مهني مصري لمهنة المحاسبة والمراجعة يشرف على المهنة وينظمها ويصدر ويعدل معايير المحاسبة والمراجعة، وفق مدخل التوفيق لبيئة الممارسة المهنية المصرية.

- ضرورة قيام منشآت المحاسبة والمراجعة بالالتزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقارير المراجعة، لضمان جودة المراجعة، والاتساق في الإفصاح وزيادة ثقة المستثمرين.
- أن تقوم هيئة الرقابة المالية بالضغط على منشآت المحاسبة والمراجعة للالتزام بمتطلبات المعايير الدولية المعدلة، لحين صدور معايير مصرفية تتواءم مع الدولية.
- ينبغي أن تقوم أقسام المحاسبة والمراجعة بتوجيه الباحثين لإجراء المزيد من الدراسات ذات الصلة بالالتزام بالإفصاح عن شريك المراجعة.

## 2-مجالات البحث المقترحة:

بناءً على ما خلصت إليه الدراسات النظرية والتجريبية من نتائج، ووفقاً لهدف البحث وحدوده، يمكن اقتراح عدد من مجالات البحث المستقبلية، وذلك على النحو التالي:

- العلاقة بين الإفصاح عن اسم شريك المراجعة ووجود الغش في القوائم المالية، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
- أثر الإفصاح عن اسم شريك المراجعة على قرارات منح الائتمان، دراسة تجريبية.
- أثر الإلزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة على احتمالية تعرض مراقب الحسابات لمخاطر التفاضل.
- العلاقة بين الإفصاح عن اسم شريك المراجعة وجودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

### قائمة المراجع المستخدمة في اعدادالبحث

#### أولاً: المراجع العربية :

- السيد ، شحاته ، 2013 ، أثر توكيد مراقب الحسابات على إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة عن مسئوليتها الاجتماعية على قراري الاستثمار ومنح الائتمان ، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية ، العدد (3): 127 -185 .
- الحمود ، محمد ، 2011 ، " أثر تعديلات تقرير مدقق الحسابات على قرارات الاستثمار فى الشركات المدرجة فى بورصة عمان من وجهتى نظر مدققى الحسابات والمستثمرين ، رسالة ماجستير، كلية الاعمال بجامعة الشرق الاوسط ،قسم المحاسبة، عمان.
- الزبيدية، رامي محمد، وعلي عبد القادر الذنبيات، 2012، " أثر تقرير المدقق الخارجي في إتخاذ القرار الإئتماني في البنوك التجارية الأردنية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثامن، العدد الثالث، ص: 465-494.
- ترزى، المنتصر بالله سهيل نقولا، 2013، "أثر تعديلات معيار المراجعة الدولي رقم (700) الخاص بتقرير مراجع الحسابات على تقليص فجوة التوقعات- دراسة تحليلية لآراء مراجعي الحسابات ومُعدي القوائم المالية والأكاديميين في قطاع غزة - فلسطين"، رسالة ماجستير، كلية التجارة بالجامعة الاسلامية، قسم المحاسبة والتمويل، غزة.
- خدّاش، حسام الدين؛ ابراهيم سليمان عمر الزوى، محمود نصار، 2011، "اثر تعديلات معيار التدقيق الدولي رقم 700 المعدل والخاص بتقرير المدقق على تضيق فجوة التوقعات دراسة ميدانية: لآراء مدققى الحسابات ومعدى القوائم المالية فى شركات القطاع المالى والمستثمرين المؤسسيين والاكاديميين" المجلة الاردنية فى ادارة الاعمال، المجلد 7، العدد4، ص: 594-624.

ثانياً: المراجع الاجنبية:

- AICPA, 2013 ,Proposals to Enhance the Auditor's Report , **Available at** [aicpa.org/FRC](http://aicpa.org/FRC)
- Barmaky , J. Medora . (2015) , New and Revised auditor reporting standards enhancing communicative value , **Available at** : <http://www2.deloitte.com/sg/en>. Deloitte Singapore
- Bédard, J., Coram, P., Espahbodi, R., & Mock, T. J. (2015). Does Academic Research Provide Sufficient Evidence in Support of Changes to the Audit Reporting Model?. **Available at:** <http://ssrn.com/2631676>.
- Bierstaker, J. L., Elder, R. J., Abbott, L. J., Caster, P., Firer, S., Parker, S. & Reed, B. J. (2009), ‘Auditing Standards Committee comment letter. PCAOB Rulemaking Docket Matter No. 029: Concept release on requiring the engagement partner to sign the audit report’, **Current Issues in Auditing**, Vol. 3, No. 2 : 11–19.
- Boolaky.k, (2016) , Bank Directors’ Perceptions of Expanded Auditor’sReports , International Journal of Auditing,**Available at** ISSN 1090–6738
- Blay, A. D., Gooden, E. S., Mellon, M., Stevens, D. E. (2013),‘Can moral reasoning reduce auditor misreporting? An experimental investigation of investor presence and an auditor sign requirement’, **Working Paper**, Florida State University.

- Blay, A. D., Notbohm, M., Schelleman, C., & Valencia, A. (2014). Audit quality effects of an individual audit engagement partner signature mandate. **International Journal of Auditing**, 18(3) : 172–192.
- Blay, A., M. Notbohm, C. Schelleman, and A. Valencia. (2012). Audit quality effects of an individual audit engagement partner signature mandate. **Available at:** [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2044817](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2044817).
- Carcello, J. V., & Li, C. (2013). Costs and benefits of requiring an engagement partner signature: Recent experience in the United Kingdom. **The Accounting Review**, 88(5), 1511–1546.
- CFA Institute.( 2011). Usefulness of the Independent Auditor's Report: Survey to the CFA Institute Financial Reporting Survey Pool. **Retrieved from** : [http://www.cfainstitute.org/Survey/usefulness\\_of\\_independent\\_auditors\\_report\\_survey\\_results\\_march\\_2011.pdf](http://www.cfainstitute.org/Survey/usefulness_of_independent_auditors_report_survey_results_march_2011.pdf) .
- Chen, C., Lin, C. & Lin, Y. (2008), 'Audit partner tenure, audit firm tenure, and discretionary accruals: Does long auditor tenure impair earnings quality? **Contemporary Accounting Research**, Vol. 25, No. 2,,: 415–445.
- Chi, H.–Y., and C.–L. Chin.( 2011). Firm versus partner measures of auditor industry expertise and effects on auditor

- quality. Auditing: **A Journal of Practice & Theory** 30 (2): 201–229.
- Chi, W., Myers, L. A., Omer, T. C., & Xie, H. (2011) , The effects of audit partner pre-client and client-specific experience on audit quality and on perceptions , **Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1304953>**
  - Coram, P. (2014), ‘Audit reports’, **Available at: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2511957](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2511957)**
  - Daniel , J. Gravina .(2014) , Proposed Audit Reporting Changes: Considerations of Stakeholders' Perspectives , **Working Paper.** Available at [:http://scholars.unh.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1187&context=honors](http://scholars.unh.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1187&context=honors)
  - Davis, S., R. King, and N. Mintchik. (2012). Mandatory disclosure of the engagement partner’s identity: Potential benefits and unintended consequences. **Accounting Horizons** 26 (3): 533–561.
  - Elder, R. J., Beasley, M. S., & Arens, A. A. (2011). Auditing and Assurance services. Pearson Higher Ed.
  - Fargher, N., Lee, H. & Mande, V. (2008), ‘The effect of audit partner tenure on client managers’ accounting discretion’,**Managerial Auditing Journal**, Vol. 23, No. 2, 161–186.

- Gold, A., Lindscheid, F., Pott, C. & Watrin, C. (2012), 'The effect of audit engagement and review partner rotation on audit quality: Evidence from Germany', **Working Paper**, VU University Amsterdam.
- Gómez, Antonio ,(2013) , "The usefulness of the audit report in investment and financing decisions", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 18 Iss: 7 : 549 – 559 .
- International Journal of Disclosure and Governance, 7 (4): 344–363
- IAASB , INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 220 QUALITY CONTROL FOR AN AUDIT OF FINANCIAL STATEMENTS .
- IAASB ,(2015) , ISA 700 forming an opinion and Reporting on Financial statements .
- Institute of Singapore chartered accountants (2015) , Background of the IAASB Project , **Available at** : <http://isca.org.sg/tkc/aa/current-issues/hot-topics/auditor-reporting/>
- Ittonen, K. (2012). A theoretical examination of the role of auditing and the relevance of audit reports. Working Paper, University of Vaasa, Finland.
- Jeffrey , L Johanns ,(2015) , More audit transparency for investors makes a bitter proposal easier to swallow . **Available at** : <http://theconversation.com/more-audit-transparency-for-investors-makes-a-bitter-proposal-easier-to-swallow-46067>

- Kyungha (Kari) ,Lee,(2015) ,Audit Partner Identification and Audit Quality ,**working paper** , Rutgers Business School.
- Lambert, T., Luippold, B. & Stefaniak, C. (2015) , Audit Partner Disclosure: An Experimental Exploration of Accounting Information Contagion , **Available at SSRN:**<http://ssrn.com/abstract=1983482>
- Lambert, T., Luippold, B., & Stefaniak, C. (2012). Audit partner disclosure: Potential implications for investor reaction and auditor independence. **Working paper**, University of Massachusetts Amherst.
- Mock, T. J., Bédard, J., Coram, P. J., Davis, S. M., Espahbodi, R., & Warne, R. C. (2013). The audit reporting model: Current research synthesis and implications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(sp1), 323–351.
- Ojeka, S.,(2011) , Analyzing The Relationship between Auditor's Report and Shareholders' Investment Decision , Lambert Academic Publishing GmbH & Co. KG Germany.
- PCAOB ,(2013) ,improving the transparency of audit :proposed amendments to Pcaob Auditing Standards to provide disclosure in the auditor report of certain audit participants, **PCAOB Release No. 2013-009** December 4, 2013
- PCAOB ,(2015) , improving the transparency of audits rules to require disclosure of certain audit participants on a new

pacob form and related amendments to Auditing Standards.

**PCAOB Release No. 2015-008** December 15, 2015

- PCAOB(2016) PCAOB Rules to Improve Transparency by Disclosing Engagement Partner Name and Information about Other Audit Firms are Approved by SEC Available at : <https://pcaobus.org/News/Releases/Pages/SEC-approves-transparency-Form-AP-051016.aspx>
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2009a), 'Improving transparency through disclosure of engagement partner and certain other participants in audits'. Available at <http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Pages/Docket029.aspx> .
- Reid, L. C., Carcello, J. V., Li, C., & Neal, T. L. (2015). Are auditor and audit committee report changes useful to investors? Evidence from the United Kingdom. ? , **Available at:** [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2637880](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2637880)
- Schatzberg, J. W., Sevcik, G. R., Shapiro, B. P., Thorne, L., & Wallace, R. O. (2005). A reexamination of behavior in experimental audit markets: The effects of moral reasoning and economic incentives on auditor reporting and fees. **Contemporary Accounting Research**, 22(1), 229-264.
- Simnett .H (2014) , Enhancing the Auditor's Report: To What Extent is There Support for the IAASB's Proposed Changes? , **Accounting Horizons** , Vol. 28, No. 4, : 719-747 .

- Veena L. Brown, Jodi L. Gissel,(2016) , effects of Mandatory Disclosure of Audit Engagement Partners , ? , **Available at:** [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2831730](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2831730)
- Zerni, M. (2012). Audit partner specialization and audit fees: Some evidence from Sweden. **Contemporary Accounting Research**, 29(1), 312–340.



جامعة الاسكندرية

كلية التجارة

قسم المحاسبة والمراجعة

ملحق (1) الدراسة التجريبية

قائمة خاصة بالتجربة البحثية عن موضوع:  
أثر الإلزام بالإفصاح في تقرير مراقب الحسابات عن أسم شريك المراجعة على قرار  
الاستثمار

السيد الاستاذ العزيز / .....

تحية طيبة وبعد ،،

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر الإلزام بالإفصاح في تقرير مراقب الحسابات عن أسم شريك المراجعة كتعديل جديد في تقرير مراقب الحسابات على قرار الاستثمار ، ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة، أرجو التعاون من سيادتكم في الإجابة على الأسئلة الواردة في هذه القائمة، علما بان البيانات التي ستدلون بها سوف تعامل بسريه تامه ولأغراض البحث العلمي فقط .

مع خالص الشكر والتقدير ،،

الباحث /

على حسن على ابراهيم السمسار

معيد بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة جامعة الاسكندرية

القسم الأول: البيانات الشخصية

الاسم (اختياري) / .....

الجهة التي تعمل بها والوظيفة / .....

1- الخبرة بالسنوات:

أقل من 5 سنوات  6- 10 سنوات  أكثر من 10 سنوات

2- المؤهل العلمي:

دبلوم  بكالوريوس  ماجستير  دكتوراه

3- الشهادات المهنية : ان وجدت / .....

يقوم الباحث بدراسة أثر تعديل من التعديلات الجديدة وفقا للمعيار الدولي 700 الخاص بتقرير مراقب الحسابات ألا وهو الإلزام بإضافة اسم شريك المراجعة في تقرير مراقب الحسابات ، على قرار الاستثمار .

حيث أنه كان يتم ذكر اسم مراقب الحسابات " مكتب المراجعة" فقط في تقرير مراقب الحسابات ، ولكن ألزم المعيار الدولي 700 المعدل بإضافة أسم شريك المراجعة في التقرير بالاضافة الى أسم مراقب الحسابات .

ويمكن توضيح الفرق بين شريك المراجعة ومراقب الحسابات كالتالى :

- شريك المراجعة : الشخص الموجود فى مكتب المراجعة المسئول عن الاشراف على عملية المراجعة ، و كذلك مسئول عن اصدار تقرير المراجعة .
- مراقب الحسابات : هو الشخص أو مكتب المراجعة القائم بتنفيذ عملية المراجعة نفسها .

## الحالة الأولى

بافتراض ان الشركة (س) شركة مساهمة مقيدة بالبورصة ، وقد تسلمت القوائم المالية ومرفق معها تقرير مراقب الحسابات النظيف للشركة .وكان تقرير مراقب الحسابات كالتالى:

### تقرير مراقب الحسابات

#### إلى السادة / مساهمى الشركة (س)

#### تقرير عن القوائم المالية

راجعنا القوائم المالية المرفقة للشركة (س) "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في الميزانية في 31 ديسمبر 2015 وكذا قوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

#### مسئولية الإدارة عن القوائم المالية

هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة ، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد وعرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ ، كما تتضمن هذه المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملزمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملزمة للظروف.

#### مسئولية مراقب الحسابات

تتخصص مسئوليتنا في إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها. وقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير منا الالتزام بمتطلبات السلوك المهني وتخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة.

وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والإفصاحات في القوائم المالية. وتعتمد الإجراءات التي تم اختيارها على الحكم المهني للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ. ولدى تقييم هذه المخاطر يضع المراقب في اعتباره الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل والواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأى على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة. وتشمل عملية المراجعة أيضاً تقييم

مدى ملائمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية. وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على القوائم المالية.

### الرأي

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح ، في جميع جوانبها الهامة ، عن المركز المالي للشركة (س) في 31 ديسمبر 2015 ، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة بإعداد هذه القوائم المالية.

### تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات. البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون رقم 159 لسنة 1981 ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

### **توقيع مراقب الحسابات**

المجموعة المصرية للمراجعة

### **أسم شريك المراجعة**

شادي زعتر

القاهرة في 26 فبراير 2016

في ضوء تقرير مراقب الحسابات للشركة(س) ، ومعرفتك ان الإفصاح عن أسم شريك المراجعة اختياريًا في التقرير ، فاجب عن التالي:-

1/ ماهو مدى موافقتك على الاستثمار فى أسهم الشركة (س)؟

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً

### الحالة الثانية(حالة الإفصاح الإلزامى عن شريك المراجعة)

إذا علمت أنه صدر قرار من هيئة الرقابة المالية يلزم الشركات بضرورة توقيع شريك المراجعة على تقرير المراجعة وبافتراض نفس البيانات الخاصة بالشركة (س) بالإضافة انه تم الإفصاح عن أسم شريك المراجعة ولكن إلزامياً فى تقرير المراجعة الخاص بالشركة (س) وكان شكل فقرة الرأى فى التقرير كالتالى:

#### الرأى

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح ، في جميع جوانبها الهامة ، عن المركز المالي للشركة (س) في 31 ديسمبر 2015 ، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة بإعداد هذه القوائم المالية.

توقيع مراقب الحسابات  
المجموعة المصرية للمراجعة  
أسم شريك المراجعة  
شادى زعتر

القاهرة فى 26 فبراير 2016

فى ضوء تقرير مراقب الحسابات للشركة(س) ، ومعرفتك ان الإفصاح عن أسم شريك المراجعة إلزامياً فى التقرير، أجب عن التالى :-

1/ ماهو مدى موافقتك على الاستثمار فى أسهم الشركة (س)؟

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً

ملحق (2) عينة من تقارير مراقبي الحسابات الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

م	اسم الشركة	اسم المراقب أو المنشأة	اسم الشريك أن وجد	تفصح	لا تفصح
1	اجواء للصناعات الغذائية	مجدى حشيش			√
2	المصريين للإسكان والتنمية والتعمير	حازم حسن			√
3	النساجون الشرقيون للسجاد	وحيد عبد الغفار محمود الحشاش			√
4	السويس للأسمنت	E&Y	نبيل اسطنبولى عماد راغب	√	
5	الدلتا للسكر	هشام حسبو	-		√
6	الاسماعيلية مصر للدواجن	موريسون	نصر ابو العباس	√	
7	حديد عز	Moore stphens حازم حسن	شرين نور الدين حاتم منتصر	√	
8	الاتحاد التجارية	فتحى شهيد			√
9	EBE	Moore stphens	فريد فوزى عبد الناصر حسن	√	
10	القبضة للتأمين	E&Y	محمد ابراهيم	√	
11	غازتك Gastec	-	-		√
12	أعمال للمقاولات	حازم حسن	-		√
13	أرامكس	E&Y	جوزيف	√	
14	كريدى اجريكول	PWC حازم حسن	محمد المعتز هشام الافندى	√	
15	اتصالات	PWC Deloitte	-	√	
16	السياحة والفندقة الاستثمارية	E&Y	-	√	
17	نادى الزمالك	حازم عبد التواب	-		√
18	غبور للسيارات	حازم حسن	حاتم منتصر	√	
19	ثمار لتداول الأوراق المالية	PWC	ايهاب ابراهيم سامى مقلد	√	
20	المصريين للإنشاء	حازم حسن			√

م	اسم الشركة	اسم المراقب أو المنشأة	اسم الشريك أن وجد	تفصح	لا تفصح
	والتعمير				
21	مينا للاستثمار السياحي	E&Y	مصطفى شوقي	√	
22	الكابلات الكهربائية المصرية	E&Y		√	
23	مصر المقاصة للايداع والقيود المركزي	عبد المنعم سلام محمد الحكيم	-	√	
24	أورنج ايجيبت للاتصالات	حازم حسن	حاتم منتصر	√	
25	بنك تنمية الصادرات المصري	فريد فوزي جيهان سليمان		√	
26	أنبي	-	-	√	
27	المصرية للاتصالات	حازم حسن		√	
28	سامسونج ايجيبت	-	-	√	
29	الوحيد للمقاولات	E&Y	عبد العزيز شهاب	√	
30	سوهاج للصناعات الغذائية	مالك وشركاؤه	-	√	
31	الشرق الأوسط للزجاج	PWC	منصور وشركاؤه	√	
32	الاسكندرية للخدمات الطبية	سمير الدجاوي		√	
33	ابو قير للاسمدة	E&Y		√	
34	المهندس للتأمين	صالح عبد العزيز	DEloitte	√	
35	المصريين فى الخارج للاستثمار والتنمية	حازم حسن		√	
36	الاسكندرية للأدوية	الجهاز المركزي		√	
37	مطاحن وسط وغرب الدلتا	اسماعيل الملاحي		√	
38	باينوير القابضة للاستثمارات	E&Y	فتحى عبد السميع	√	

م	اسم الشركة	اسم المراقب أو المنشأة	اسم الشريك أن وجد	تفصح	لا تفصح
39	دايس للملابس	كرستون أنترنشونال Deloitte	سامى مرقص صالح عبد العزیز	√	
40	بالم هيلز للاستثمار العقارى	مزارز E&Y	مصطفى شوقى	√	
41	العز للسيراميك	حازم حسن			√
42	مصر للالومنيوم	الجهاز المركزى			√
43	السويس للأكياس	E&Y			√
44	الاهرام للطباعة	عنانى			√
45	سكاي لايت للتنمية السياحية	عنانى			√
46	نيو كاسل للاستثمار الرياضى	المحاسبون المصريون			√
47	مستشفى كليوباترا	PWC			√
48	مصر السلام للتنمية التكنولوجية	رزق شندى			√
49	ايديتا	PWC	منصور وشركاؤه	√	
50	مرسليا المصرية الخليجية للعقارات	حازم حسن	حازم عبد التواب	√	
51	الفراشة للطباعة	مزارز	مصطفى شوقى	√	
52	السادس من اكتوبر للتنمية والاستثمار	حازم حسن			√
53	الاستثمار العقارى العربى	يورا وشركاؤه	احمد سلطان	√	
54	المصرية لصناعة النشا والجلوكوز	مورسيون وشركاؤه	مجدى حشيش نصر ابو العباس	√	
55	الزيوت المستخلصة ومنتجاتها	احمد محمد نور			√
56	الدولية للمحاصيل الزراعية	وحيد عبد الغفار عنائى			√
57	العربية لحج الاقطان	راسل بيدفورد	شريف دبوس	√	
58	رمكو لأنشاء القرى	ايه جى أن	محمد ناصف	√	

م	اسم الشركة	اسم المراقب أو المنشأة	اسم الشريك أن وجد	تفصح	لا تفصح
	السياحية				
59	وادي كومبمبو لاستصلاح الاراضى	مزارز	مصطفى شوقى	√	
60	شمال الصعيد للتنمية والأنتاج الزراعى	عنأنى			√

- نسبة التقارير المفصح فيها عن اسم شريك المراجعة 45 % ، والغير مفصح فيها عن اسم الشريك 55 %
- لا يوجد أى إلزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية .
- قد يكون شريك المراجعة المفصح عنه من Big Four أو قد لا يوجد من ضمنهم.
- لا يتم الإفصاح فى تقرير مراقب الحسابات عن اسم شريك المراجعة بصورة صريحة فى فقرة مستقلة فى التقرير، وإنما يتم الإفصاح عن شريك المراجعة مع اسم مراقب الحسابات الخاص بالشركة بالتقرير .

### ملحق (3) اهم ماجاء فى معيار المراجعة 220 بشأن شريك المراجعة

معيار المراجعة المصري رقم (220) (مراقبة الجودة علي عمليات مراجعة المعلومات المالية التاريخية) والذي يحدد المبادئ الاساسية للسلوك المهني، كما يقرر مسئوليات الشريك المسئول المتعلقة بالمتطلبات السلوكية والاخلاقية، وينص معيار المراجعة المصري رقم (220) أنه يجب الاخذ فى الحسبان امكانيات وكفاءات الافراد من خلال تعيينهم وتدريبهم الرسمي والاستقلالية وكذلك الحفاظ علي العلاقة مع العملاء من خلال عملية الرقابة والتي يلعب شريك المراجعة دورا فيها .

وفيما يلي التعريف الخاص بشريك المراجعة الوارد في هذا المعيار: حيث عرف المعيار الشريك المسئول بأنه هو شريك أو شخص آخر في المؤسسة يكون مسئول بشكل مباشر عن مهام المراجعة وتنفيذها والتقرير عنها وفق التكليف، ويجب أن يملك الصلاحية التي تخوله لذلك وفقاً لمتطلبات قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة. كما ذكر المعيار المتطلبات أو بعض الواجبات التي يجب على شريك المراجعة تنفيذها لتحقيق الجودة على أعمال المراجعة.

- فيتحمل الشريك المسؤولية فيما يتعلق بتحقيق الجودة الشاملة على كافة أعمال المراجعة المنوط تكليفه بها. كما يجب على الشريك وضع نظام معياري مهني مستنداً الي المفهوم الرقابي في مجال قياس الالتزام بمتطلبات الأخلاق والسلوك المهني من قبل فريق العمل حتى يمكنه تصحيح الانحرافات غير المتعمدة ودعم الجوانب الايجابية والحفاظ عليها، في إطار هذا الالتزام الذي يكفل استمرارية فاعلية الأداء المهني وعدم مخالفة قواعد تنظيم السلوك المهني والأخلاقي ، وفي حال وجود انحرافات متعمدة في إطار الالتزام بالمتطلبات السلوكية والأخلاقية المهنية لفرد أو أفراد أو مجموعة فريق العمل بمكتب المراجعة يجب على الشريك المسئول اتخاذ ما يلزم من إجراءات مناسبة بالتشاور مع الآخرين في بالمكتب وصولاً إلى الحلول التي تكفل وضع العمل في مساره الصحيح وإزالة المعوقات في هذا المجال .

- يجب على الشريك الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية والسلوكية ذات العلاقة بموضوع الاستقلالية في مجال أداء أعمال المراجعة ولتحقيق ذلك يجب عليه الحصول على المعلومات ذات الصلة من لتحديد وتقييم الظروف والارتباطات التي تشكل مخاطر على الاستقلالية المهنية. وكذلك تقييم المعلومات الخاصة برصد المخالفات (حال وجودها) التي تتعلق بسياسات وإجراءات الاستقلالية بشأن مراقبي الحسابات، لتحديد مدى مخاطرها على استقلالية الأداء المهني لأعمال المراجعة.

- على الشريك المسئول في مكتب المراجعة اتخاذ الإجراءات المناسبة للقضاء على مخاطر الاستقلالية أو تخفيضها لمستوي مقبول من خلال تطبيق إجراءات وقائية وفي حال عدم جدوى ما سبق فقد يجب عليه الانسحاب الكلي من هذه المهمة.
- فيما يخص قبول التكليف المهني مع العملاء واستمراره ومهام المراجعة، فيجب أن يشعر الشريك المسئول بالرضا عن الإجراءات المناسبة المتبعة في مجال قبول التكليف مع العملاء واستمراره ومهام المراجعة، وعليه أن يحدد ملاءمة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا المجال.
- فيما يتعلق بفريق العمل فيجب أن يتوافر للشريك المسئول الشعور بالرضا المهني على فريق العمل بأكمله ( بما في ذلك الخبراء) فيما يتعلق بكفاءتهم وقدراتهم المهنية اللازمة لاداء أعمال المراجعة وفقاً للمعايير والمتطلبات القانونية والتنظيمية بمايكفل للمكتب إصدار تقارير مراجعة ملائمة للظروف .
- يتحمل شريك المراجعة مسؤولية التوجيه والإشراف وأداء أعمال المراجعة طبقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وإصدار تقرير المراجعة الملائم للظروف . كما يتحمل الشريك مسؤولية أعمال المراجعة التي تم أداءها .
- يجب على الشريك أن يشعر بالرضا عند إصدار تقرير المراجعة نتيجي ما قام به من توثيق عملية المراجعة والمناقشة مع فريق العمل إزاء الحصول على أدلة المراجعة الملائمة لدعم رأيه المهني الذي توصل إليه حتى يصدر تقرير المراجعة الملائم للظروف .
- ينبغي على الشريك تحمل مسؤولية قيام فريق العمل بالمشاورات المهنية الملائمة فيما يختص بالأمر الصعبة أو المتكررة أو التي تشكل نقاط خلاف. أن يسمح لفريق العمل بإجراء التشاور المهني الملائم خلال فترة العمل سواء فيما بينهم أو مع الغير في إطار المهنية الملائمة داخل مكتب المراجعة أو خارجه. وأن يحدد ما إذا كانت النتائج التي أسفر عنها التشاور قد تم تنفيذها أو التأكيد على إمكانية تنفيذها.

ملحق (4) تقرير مراقب الحسابات المعدل وفقا لتعديلات IAASB فى يناير 2015

مقارنة بالتقرير القديم

التغيير فى شكل "فقرات" تقرير مراقب الحسابات :-

بعد التعديل	قبل التعديل
1. عنوان التقرير	1. عنوان التقرير
2. الموجه اليهم التقرير	2. الموجه اليهم التقرير
3. فقرة الرأى	3. الفقرة الافتتاحية
4. فقرة أساس الرأى	4. فقرة مسئولية الادارة عن القوائم
5. فقرة الاستمرارية	المالية
6. فقرة امور المراجعة الأساسية (الجوهريه )	5. فقرة مسئولية مراقب الحسابات
7. فقرة المعلومات الاخرى	6. فقرة الرأى
8. فقرة مسئولية الادارة والمسئولين على الحوكمة عن القوائم المالية.	7. فقرة أى متطلبات إلزامية اخرى
9. فقرة مسئولية مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية	8. توقيع مراقب الحسابات
10. فقرة التقرير عن المتطلبات الإلزامية والقانونية الاخرى	9. تاريخ تقرير مراقب الحسابات
11. <u>اسم شريك المراجعة</u>	10. عنوان مراقب الحسابات
12. توقيع مراقب الحسابات	
13. عنوان مراقب الحسابات	
14. تاريخ تقرير مراقب الحسابات	