

انعكاسات تعديل تقرير المراجع الخارجي على قرارات المستثمرين

مصطفى زكي حسين متولي

تمهيد

تواجه مهنة المراجعة ضغوطاً متزايدة وانتقادات متكررة بسبب حدوث عمليات التلاعب والاحتيال التي تنتج عنها تفاقم ظاهرة تعديل القوائم والتقارير المالية، وتزايدت الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين ، وذلك بعد تعرض العديد من الشركات الكبيرة للانهيـار على الرغم من مراجعتها من قبل مكاتب المراجعة العالمية الكبرى ، وللتغلب على تلك الضغوط يجب الاهتمام بجودة المراجعة للقيام بالدور الذي يؤدي إلى إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية التي تُمكن مستخدميها وخاصة المستثمرين من اتخاذ القرارات الاستثمارية، بالإضافة إلى توسيع مسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف الأخطاء المادية والمخالفات الجوهرية الموجودة في القوائم المالية، والإشارة إلى أن المراجع الخارجي يخطط لإعطاء تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من حالات التلاعب والغش .

ويمكن تقسيم هذا البحث إلى :

أولاً : أهم الجهود المبذولة على المستويين المحلي والدولي المرتبطة بتقرير مراقب الحسابات في ضوء الإصدارات والدراسات المرتبطة ذات الصلة .

ثانياً : دور IAASB في تطوير تقرير المراجع الخارجي .

ثالثاً : اثر التعديل في تقرير المراجع الخارجي على قرارات المستثمرين .

أولاً : أهم الجهود المبذولة على المستويين المحلي والدولي المرتبطة بتقرير مراقب الحسابات في ضوء الإصدارات والدراسات المرتبطة ذات الصلة :

يمثل تقرير مراقب الحسابات حلقة الاتصال بين المراقب والمستخدمين المختلفين لتقرير مراقب الحسابات ، وهو وسيلة توصيل المنتج النهائي لعملية مراجعة القوائم المالية السنوية للشركة ، ولتقرير مراقب الحسابات أهمية كبيرة للمنظمات المهنية ، وهي المعنية بتطوير المهنة، من خلال إصدار الإرشادات المحاسبية والإصدارات المهنية ، وعقد الدورات التدريبية لمراقبي الحسابات للارتقاء بمستواهم المهني العلمي والعملية ، كما أن هذه المنظمات المهنية تتابع مدى التزام مراقب الحسابات المنتمي إليها من خلال معايير إعداد وعرض التقرير ، وتحدد ما إذا كانت هناك إعداد وعرض التقرير ، وتحدد ما إذا كانت هناك حاجة لإصدار إرشادات جديدة لتطوير التقرير من عدمه .

وأشارت دراسة (على ، ٢٠١٣) المقترح الجديد لتقرير مراقب الحسابات ، من خلال دراسة انتقادية بضرورة الإسراع في تبني تشريع ينظم المهنة وإعادة النظر في ترجمة معايير المراجعة الدولية ومدى تأثير الشركات التي تلتزم بالمعايير الجديدة لتقرير مراقب الحسابات وتأثير ذلك على الأخطاء في كتابة التقارير والعلاقة بين الأخطاء ونوع الراي ، حيث أن عملية المراجعة هي التي تمثل نظام تفاعلي للمعلومات يؤثر ويتأثر أيضاً ، بمتغيرات بيئة تشغيله ، ومن أهم هذه المتغيرات ثقافة وتشكيلة وتباين احتياجات أصحاب المصلحة في الشركة من مخرجات عملية المراجعة الخارجية ، بالإضافة إلى الخصائص التشريعية ، والأكاديمية ، والتنظيمية الوطنية ، كل ذلك كان دافعاً للمنظمات المهنية للبحث عن طرق وبدائل لتطوير تقرير مراقب الحسابات ، بهدف زيادة القيمة المضافة من هذا التقرير ومواكبة التغيرات التي حدثت في المعايير الدولية للتقرير المالي .

بالإضافة إلى ما يتعلق بما تواجهه مهنة المحاسبة والمراجعة من أزمة بشأن المسؤولية والمصادقية وفقدان الثقة ، نتيجة الأزمات المالية الأخيرة العالمية والمحلية

فعلى المستوى العالمي، فقد أثارت الفضائح المالية في الولايات المتحدة وغيرها من الدول منذ أوائل القرن الحادي والعشرين اهتمام الجهات الرقابية وواضعي المعايير والباحثين ومستخدمي التقارير المالية على حد سواء . ومثال على هذه الفضائح المالية حالة شركة Enron وهي إحدى شركات الطاقة الأمريكية ، وكذلك حالة شركة Adelpia وهي إحدى شركات الاتصالات الأمريكية .

وعلى المستوى المحلي ما حدث من انهيار مالي لشركات توظيف الأموال في مصر ، وكذلك بنك الاعتماد والتجارة ، حيث أدت هذه الانهيارات المالية إلى تساؤل العديد من المستثمرين المحتملين والمساهمين من الذين أصابهم الضرر ، نتيجة انهيار هذه الشركات عن سبب عدم تحذير مراقبي الحسابات لهم بخصوص الحالة الاقتصادية لهذه الشركات ، ومن الطبيعي أن توجه هذه الانهيارات والأزمات المالية نظر المنظمات المهنية نحو تطوير معايير المراجعة ومنها معايير تقرير مراقب الحسابات .

وأظهرت دراسة (Deloitte, 2015) دوافع ومبررات المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد من تعديل تقرير المراجعة وذلك لتحسين وتطوير تقرير مراقب الحسابات كما يلي :

أ- زيادة مستوى الشفافية وتحسين القيمة الإعلامية لتقارير المراجعة وزيادة الاعتماد عليها وتحسين عمليات التواصل بين المراجع وكل من الإدارة ومسؤولي الحوكمة (مثل لجنة المراجعة) يساعد تحسين هيكل ومحتوى تقرير المراجعة على زيادة إهتمام الإدارة ومسؤولي الحوكمة بالافصاحات التي تمت الإشارة إليها في تقرير المراجعة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقارير المراجعة مما يساعد ذلك في تحسين الثقة في بيئة الأعمال ، ويصب في المصلحة العامة .

ب- العمل على تخفيض وتنضيق فجوة المعلومات بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية وتمثل هذه الفجوة التباين الموجود بين اعتقادات وإدراكات مستخدمي

القوائم المالية لواجبات ومسئوليات مراقبي الحسابات ، وبين اعتقادات وإدراكات مراقبي الحسابات أنفسهم لتلك المسئوليات ، وتؤدي هذه الفجوة إلى زعزعة ثقة المستثمرين والأطراف الأخرى من مستخدمي القوائم المالية ، بالنسبة للخدمات التي تقدمها مهنة المراجعة .

ج- تزايدت مطالبات مستخدمي القوائم المالية إلى تخفيض المخاطر المحيطة بعملية اتخاذ القرار، خاصة مع انهيار العديد من الشركات العالمية العملاقة بالإضافة إلى رغبة مستخدمي تقرير مراقب الحسابات في تقييم رغبة مستخدمي تقرير مراقب الحسابات في تقييم ما قام به مراقب الحسابات من أعمال الوقوف على بعض الأمور الخلافية بينه وبين الإدارة ، وتحسين جودة التقرير .

د- تحسين جودة التقرير المالي حيث أن من المتوقع يؤدي التوسع في محتويات تقرير المراجعة، إلى زيادة حرص الإدارة ومسئولي الحوكمة على إنتاج قوائم مالية أفضل ، بالإضافة إلى تأثير حوكمة الشركات على إعداد تقرير مراقب الحسابات وان تطبيق مبادئ وآليات الحوكمة يمثل مدخلاً لأعداد تقارير مراجعة لها فائدة لدي المستخدمين ، وبالتالي تحسين جودة عملية التقرير المالي .

كما أكدت دراسة (Besarj et al., 2016) على أنه يوجد العديد من الدوافع لتحسين وتطوير تقرير مراقب الحسابات وذلك من خلال :

١. مواكبة التغييرات التي حدثت في المعايير الدولية للتقرير المالي فقد ادخل IAASB تعديلات على IFRS ، ونظراً لوجود ارتباط بين معايير التقرير المالي ومعايير المراجعة ، فقد أدخل IAASB تعديلات على ISA ، لتواكب تعديلات IFRS .

٢. ضعف ونقص المعلومات الواردة في تقارير المراجعة الحالية ، فقد قال البعض في تعليقه على بيان IAASB : "ماذا يقدم تقرير المراجع عن القوائم المالية في الوقت الحالي ؟ فيشكل عام ، فإنه تقرير قصير ونمطي ، ويصف بشكل مختصر

القوائم المالية الخاضعة للمراجعة ، والمراجعة نفسها ، ومسئوليات كل من الإدارة والمراجع" ، حيث تزايدت مطالبات مستخدمي القوائم المالية والمهتمين بعملية المراجعة بإدراج المزيد من المعلومات في تقارير المراجعة للمساعدة في اتخاذ القرارات .

٣. إنخفاض أهمية تقرير المراجعة كمصدر من مصادر المعلومات ، فتقرير المراجعة بهيكله ومحتواه الحالي لم يعد فعال في الإعلام عن المعلومات المتعلقة بالمراجعة ، فقد أدى وجود فائض من الإفصاحات المالية التي توفرها العديد من مصادر المعلومات الأخرى إلى التخوف من احتمال إنخفاض أهمية تقرير المراجعة ، بإعتباره أحد أهم هذه المصادر ، فأهمية تقرير المراجعة تقل كلما حصل المستخدمين على المعلومات التي يحتاجون إليها من مصادر أخرى.

٤. عدم التأثير على مسؤولية المراجع عن تحريف القوائم المالية لن يخفض تقرير المراجعة الموسع من مسؤولية المراجع عن التحريفات الجوهرية المحتمل اكتشافها ، وقد أعرب PCAOB عن قلقه من أن زيادة الإفصاح في تقارير المراجعة قد تصيح بمثابة تخلي من المراجعين عن مسؤولياتهم ، لذا حذر المراجعين من استخدام لغة يمكن النظر إليها على أنها امتناع أو تحفظ أو تقييد أو تقليل لمسئولياتهم .

٥. ضعف المعرفة العلمية المتخصصة والعامية لدى المجتمع ومستخدمي القوائم المالية ، وعدم الاستجابة لاحتياجاتهم بطريقة فعالة بما يضعف ويؤثر سلبياً على جودة عملية المراجعة .

ثانياً : دور IAASB في تطوير تقرير المراجع الخارجي :

ناقشت العديد من الدراسات - (Lennox, C., Wang, Z. & Wu,X.,2018-
Surya, M. & Shiella, M.,2018- Colin, D. & Youngmen, J.,2017-
IAASB (2017) John, K., Liu, M. & Sunder, J., التي أجراها

الخاصة بالتعديلات التي أدخلتها معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة على هيكل ومحتوى تقرير المراجعة من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة ، وذلك يزيد من جودة المحتوى الإعلامي لهذا التقرير ومن ثم زيادة ثقة المستثمرين وغيرهم من مستخدمي القوائم المالية في تقرير المراجعة ، والتي سوف تفيدهم في عملية اتخاذ القرار بشأن التعامل مع تحميل المراجعة ، وقد يرجع ذلك إلى أن هذا التقرير يمثل الأداة التي يحكم من خلالها مستخدمي القوائم المالية على مدى عدالة تلك القوائم ومدى تعبيرها عن أداء المنشأة ومركزها المالي ، ولهذا تعددت المطالبات من أجل تطوير هيكل ومحتوى تقرير المراجعة.

وقدم المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد (IAASB) المزيد من المبادرات لتطوير تقارير المراجعة ، ومن أهم ما تم طرحه هي ورقة للتشاور لتعزيز قيمة تقرير المراجع واستكشاف خيارات من أجل التغيير والتعديل وذلك لمحاولة وضع قواعد ولوائح لتحديد إطار خدمات المراجعة والخدمات ذات الصلة ومستويات التأكد التي يقدمها المراجع في تقريره والقواعد الخاصة بإرتباط المراجع في تقريره ، بالإضافة إلى وضع مؤشرات ومقاييس لتحديد الهدف من عملية المراجعة ومدى إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير التقارير الدولية وتحديد نطاق عملية المراجعة ، وقد قامت معايير المراجعة الجديدة والمعدلة بإجراء تعديلات رئيسية على تقرير المراجعة ، وذلك من خلال إعادة ترتيب بعض عناصر هذا التقرير ، حيث أصبح الرأي يرد مباشرة بعد الطرف الموجه إليه ، وإضافة عناصر جديدة لم تكن موجودة ، وهي أساس الرأي واستمرارية المنشأة والأمور الرئيسية للمراجعة ، ومكان وصف مسؤوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية ، واسم شريك إرتباط المراجعة ، ويمثل ذلك تعديلات إيجابية إلى حد كبير ، حيث أصبح تقرير المراجع أكثر تفصيلاً ، من خلال احتوائه على عناصر لم يتضمنها من قبل ، ويمكن بيان تلك التعديلات . وقد ركز IAASB على إضافة قسم جديد لتقرير المراجعة يهتم بالإعلام عن الأمور الرئيسية للمراجعة ذات العلاقة بمراجعة تقديرات القيمة العادلة في القوائم المالية مما يجعل هذا التقرير أكثر فائدة ، مما يزيد من فوائده لمستخدمي القوائم المالية ، بالإضافة إلى الإفصاح عن

أسم شريك إرتباط المراجعة ، مع عدم إلزامه بذلك في حالة إحتمال تعرضه لأية تهديدات ناتجة عن ذلك الإفصاح .

وفيما يخص عمليات المراجعة قد وضح عدة تعديلات تشمل كل من :

أ- إعادة هيكلية التقرير ، من خلال عرض قسم الرأي أولاً ، يليه قسم أساسي الرأي ، ما لم يوجد قانون أو لائحة تحظر ذلك .

ب- تحسين الإفصاح عن الاستمرارية في تقرير المراجعة ، وذلك من خلال :

- وصف مسؤوليات كل من الإدارة والمراجع عن استمرارية المنشأة .
- قسم مستقل عند وجود عدم تأكد جوهري ، والإفصاح عنه بشكل كاف ، تحت عنوان "عدم التأكد الجوهري ذو العلاقة بإستمرارية المنشأة" .
- متطلب جديد عن كفاية الإفصاحات في ضوء إطار التقرير المالي المطبق .

ج- إدراج قسم يوضح مسؤولية الإدارة والمراجع عن المعلومات الأخرى .

د- تحسين وصف مسؤوليات المراجع والإدارة ومسئولي الحوكمة ، خاصة عن إستمرارية المنشأة .

هـ- عبارة بشأن استقلال المراجع واستيفائه للمسؤوليات الأخلاقية ذات الصلة .

وبالإضافة إلى ما سبق طرح المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكد 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 يكفي 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.

٢- 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) .

٣- 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 .

٤- 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" .

٥- 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 .

٦- 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 مسؤوليات 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 جوهري غير مصحح للمعلومات الأخرى ، أو بيان يصف التحريفات الجوهرية (إن وجدت) .

٧- 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 المسؤولية 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 .

٨- مكان وصف مسؤوليات 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 لمسؤوليات 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 .

٩- 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) .

١٠- 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 ارتباط 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 .

ثالثاً : اثر التعديل في تقرير المراجع الخارجي على قرارات المستثمرين:

تزايدت مطالبات مستخدمي القوائم المالية بأن تشمل تقارير المراجعة معلومات أكثر عن عميل المراجعة وقوائمه المالية وعملية مراجعتها ، وبذلك تعددت محاولات ومبادرات بعض المنظمات المعنية بمهنة المراجعة من أجل تحسين المحتوى الإعلامي لتقرير المراجعة مما يسعى إلى الاستجابة للمطالبات الخاصة بإدراج الكثير

من المعلومات في تقرير المراجعة ، ولكن قد واجه المراجعين عند تطبيق التعديلات التي أدخلها IAASB على هيكل ومحتوى تقرير المراجعة معوقات كبيرة وتحديات مرتبطة بالتعديلات الجديدة .

أكدت دراسة (Brasel et al., 2016) أن من المتوقع يحتاج إعداد تقرير المراجعة وفقاً للتعديلات الجديدة التي أدخلها IAASB إلى مجهود إضافي من قبل المراجعين ، لتحديد وإعداد ما يشمله التقرير من عناصر ومعلومات ، ومناقشة المحتوى والهيكل الخاص به مع الإدارة ولجان المراجعة مما يستغرق وقت طويل ، بالإضافة إلى زيادة تكاليف المراجعة ، فقد يشعر المراجعين بأنهم قد يتعرضوا للمساءلة عن المعلومات الموجودة في التقرير ، إذا وجد أخطاء وتحريفات جوهرية في المستقبل ، مما يزيد من مخاطر السمعة والدعاوى القضائية ، ويتطلب ذلك وجود أدلة للمراجعة ، وتحمل تكاليف عالية .

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

إسم 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 السرية ، 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 .

وتسعى دراسة (Lauren, C., Joseph, V. & Li, C., 2018) إلى اختبار تأثير تعديلات تقرير مراقب الحسابات على جودة التقرير المالي وتكلفة عملية المراجعة ، وتؤدي هذه التعديلات الجديدة في التقرير إلى وجود تحسين وتطوير في جودة التقرير المالي ويتم قياس جودة عملية المراجعة من خلال انخفاض في الاستحقاقات والقدرة على تحقيق والتغلب على توقعات المحللين وزيادة في إيرادات المنشأة ، وعلى الرغم من خضوع متطلبات تقرير المراجعة للعديد من التعديلات على النطاق الدولي فإن تأثير هذه التعديلات الجديدة واضح بالإضافة لوجود تحسينات

جوهريه في جودة التقرير ، وهناك احتمال تعدد مصادر معلومات تقرير المراجعة ، طبقاً للتعديلات التي طرأت عليه من قبل IAASB ، قد يضع أقسام تقرير المراجعة الجديد في ملاحق ويمكن إعلام الأطراف ذات العلاقة بالمراجعة ، فإن تقرير المراجعة الجديد لا يقتصر على الشكل التقليدي ، ولكن يشمل ملحق أو أكثر يرفق مع التقرير ، وهناك احتمال اختلاف ترتيب فقرات تقرير المراجعة الجديد عندما يشتمل قسم عن الأمور الرئيسية للمراجعة ، فقد يختلف ترتيب عناصر تقرير المراجعة التي ترد بعد قسم "أساس الرأي" ، عند وجود أمور رئيسية للمراجعة ينبغي الإفصاح عنها في تقرير المراجعة ، ويعتقد الباحث أن ذلك التحدي لن يستمر لفترة طويلة ، حيث يمكن مواجهته من خلال إعلام الأطراف الأساسية للمراجعة بعناصر تقرير المراجعة الجديد وترتيبها ، ومتى يتم إستبعاد عنصر معين منها .

ويتفق الباحث 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 جوهريه 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 الجوهريه في نظام الرقابة الداخلية .

قد بدأت اتجاهات تطوير تقرير مراقب الحسابات عندما أطلقت المنظمات المهنية (مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية IAASB) مشروع بحث ركز على فهم وجهة نظر المستخدمين في تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية وأهتمام تلك المنظمات بالمستخدمين ، وذلك للتعرف على مقترحات تطوير وتعديل تقرير

مراقب الحسابات ليكون أكثر وضوحاً وأهتماماً بمتطلبات المستخدمين ، وقد ظهر أن هناك اتجاه نحو قيام مراقب الحسابات بتوفير مزيد من الإفصاح والشفافية حول الأمور الرئيسية والجوهرية في القوائم المالية ، لذلك تحاول هذه المقترحات بإستبدال تقرير المراجعة التقليدي بتقرير يوفر معلومات أكثر عن المنشأة .

وناقش المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد IAASB مقترحات تطوير وعلاج تقرير المراجعة النمطي ، وذلك بالارتكاز على مجموعة من الأسس والدعائم الرئيسية المتمثلة في : (Desai, R., Desai, V., P., 2017)

- ١- أن يتضمن التقرير المزيد من الشفافية حول الأمور الجوهرية في القوائم المالية وطبيعة عمل المراجع .
- ٢- الحفاظ على النطاق الحالي لعملية المراجعة مع تغيير هيكل التقرير ، حيث يبدأ برأي مراقب الحسابات .
- ٣- أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات مدى ملائمة استخدام الإدارة لفرص الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية .
- ٤- إن المستخدم ينتظر من مراقب الحسابات أن يساعده في تحسين قدرته على فهم التقارير المالية الأكثر تعقيداً .
- ٥- أن يشمل تقرير مراقب الحسابات على المسئوليات المنفصلة لكل من (الإدارة ، لجنة المراجعة، ومراقب الحسابات) .
- ٦- قيام الجهة المسؤولة عن إصدار المعايير في كل دولة أن تقوم بصياغة المعيار بما يتلاءم مع نظام التقرير المالي بها .
- ٧- أن يحدد مراقب الحسابات ما إذا كان هناك عدم تناسق جوهرية بين القوائم المالية الخاضعة للمراجعة .

٨- أن التعديل في تقرير مراقب الحسابات لا بد من أن يكون ذا قيمة وأهمية كبيرة للمستخدمين ويكون قابل للتطبيق على مستوى الدول .

وعرضت الدراسات التالية (محمود على ٢٠١٦ ، اشرف منصور ، ٢٠١٧) المقترحات الأساسية لتطوير محتوى وهيكل تقرير مراقب الحسابات هو إضافة قسم تعليق لمراقب الحسابات الذي يمثل تطوير جوهري لفقرات (التأكيد على أمور معينة، الأمور الأخرى) ويعتبر من المزايا الحقيقية لقسم التعليق لمراقب الحسابات ، زيادة التركيز على الإفصاح داخل القوائم المالية في تقرير مراقب الحسابات سيؤدي لزيادة المناقشة بين مراقب الحسابات الإدارة ولجنة المراجعة حول ذلك الإفصاح وهو ما قد يؤدي بدوره إلى تعديلات إيجابية في الإفصاح في القوائم المالية وجودة عملية المراجعة والمستخدمين قد يستفيدوا من قيام مراقب الحسابات بتوجيه الانتباه لإفصاح معين في القوائم المالية ، وأكثر من ذلك فإنه إذا قام بشرح الأمور الرئيسية فإن ذلك يحسن من فهم المستخدمين لذلك الأمر ، مع قيام مراقب الحسابات بشرح تقديراته الجوهرية في قسم التعليق يمكن أن يؤدي إلى زيادة تقدير المستخدمين لقيمة المراجعة وتضيق فجوة التوقعات . حيث يمثل قسم تعليق مراقب الحسابات قيمة وإضافة ويقوم بحلقة التواصل بين مراقبي الحسابات ولجنة المراجعة حول تلك الأمور ليفهم مستخدم القوائم المالية مما يمكن من الإفصاح ، ويرى المعيار (٧٠٦) ضرورة توفير مزيد من الشفافية حول الأمور التي تبدو أكثر أهمية حتى يفهم المستخدم القوائم المالية هي مسؤولية الإدارة وليس مراقب الحسابات ، بالإضافة إلى ذلك فإن المراقب ليس المصدر الرئيسي للمعلومات عن الشركة ، وبالتالي لا يجب أن يوفر معلومات عن الأمور الأكثر أهمية في التقارير المالية للشركة ، لأن ذلك قد يؤدي إلى مزيد من التعقيد ويخلق ارتباكاً لدى المستثمر ، وحيث أن قسم تعليق مراقب الحسابات يشمل على بعض المعلومات الهامة ، فإن ذلك قد يؤدي إلى الارتباك ومزيد من الأخطاء ويوسع فجوة التوقعات عند المستثمرين . (Jessen L., & Venkatachalam, M., 2015)

قائمة المراجع

- ١- د. ابو بكر شداد حامد ، د. أحمد محمد عمر ، د. طه زكريا أبوكريشة، اثر المراجعة المشتركة على تقرير المراجع الخارجي : دراسة تحليلية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة أسيوط ، مجلد ع ٦٤ ، العدد الأول ، (٢٠١٨) ، ص ص : ٦٦-١ .
- ٢- د.أحمد عبدالعاطي محمد الشرقاوى ، د. محمد عبدالفتاح محمد ، د.طارق عبدالعال حماد ، أثر ممارسات إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات الاختيارية وأحتمال تعرض الشركة لمخاطر التعثر المالي على نوع تقرير مراقب الحسابات : دراسة تطبيقية ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس، المجلد رقم (٢٣) ، العدد الأول، أبريل ٢٠١٩، ص ص : ٤٥١-٤٧٢ .
- ٣- د. أشرف محمد إبراهيم منصور ، (٢٠١٧) ، تقييم التعديلات التي أدخلها المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد على تقارير المراجعة من وجهة نظر الأطراف الأساسية للمراجعة : دراسة ميدانية ، مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة – جامعة عين شمس ، المجلد ٢١ ، العدد الثالث ، ٢٠١٧ ، ص ٣٠٥ - ص ٣٧٧ .
- ٤- د. محمود أحمد أحمد على ، مدى إدراك مراقبي الحسابات في مصر لتعديلات تقرير مراقب الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) المنقح الذي سيتم تفعيله على مراجعة القوائم المالية عن السنة المنتهية في (أو بعد) ٢٠١٦/١٢/١٥م (دراسة ميدانية استكشافية) ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة بني سويف ، المجلد (٥٣) ، العدد الأول ، يناير ٢٠١٦ ، ص ٢٩٧ ، ص ٣٣٣ .
- 5- Bedard, Jean, Coram, Paul, Espahbodi, Reza and mock, Theodore J., (2016), "Does Recent Academic research Support changes to Audit Reporting Standards?", *Accounting Horizons*, June 2016, Vol.30, No.2, pp: 255-275.
- 6- Brasel, K., Doxey, M., Grenier, J. H. and Reffett, A., (2016), "Risk Disclosure Preceding negative Outcomes : The Effects of Reporting Critical Audit matters on Judgments of Auditor Liability", *Current Issues in Auditing*, Vol.10, No.2, p:1- p:10.

- 7- Colin, D. & Youngman, J., (2017), New audit partner identification rules may offer opportunities and benefits, (2017), *Business Horizons*, Vol.60,No.4, pp. (507-518).
- 8- Jessen L., William J., Peecher M., & Venkatachalam, M., (2015), Auditors' Ability to Detect Financial Deception: The Role of Auditor Experience and Management Cognitive Dissonance, working paper series, Department of Accountancy, University of Illinois at Urbana-Champaign and Duke University – Fuqua School of Business, pp. (1-55).