



أثر إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية واسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على  
المسئولية القانونية للمراجع الخارجي وخطر مقاضاته: دراسة تجريبية  
إعداد

د. بوسي حمدي حسن موسى

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة دمهور

poussy\_moussa@yahoo.com

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد الثاني - العدد الثاني – الجزء الثاني - يوليو ٢٠٢١

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

موسى، بوسي حمدي حسن (٢٠٢١). أثر إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية واسم شريك  
المراجعة في تقرير المراجعة على المسئولية القانونية للمراجع الخارجي وخطر مقاضاته: دراسة  
تجريبية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٢(٢)  
ج ٢، ٨٨٣-٩٦٢.

رابط المجلة: <https://cfdj.journals.ekb.eg/>

### ملخص البحث:

استهدف البحث دراسة واختبار أثر تضمين تقرير المراجعة لفقرة أمور المراجعة الرئيسية والإفصاح عن أسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي (مكتب المراجعة) واحتمال تعرضه لمخاطر التقاضي نتيجة عدم كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وكذلك اختبار الأثر المشترك بين هذين المتغيرين على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته. ولتحقيق هدف البحث، تم تحليل الدراسات السابقة لاشتقاق فروض البحث، ثم تم إجراء دراسة تجريبية ٣×٢ على عينة من ١٠٢ مراجع ذو خبرة بمكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر. وخلص البحث إلى وجود تأثير سلبي معنوي لكل من إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، والإفصاح عن أسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته. بينما اتضح وجود تأثير إيجابي معنوي لإدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة غير المرتبطة بالتحريفات التي لم يتم اكتشافها على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته. كما انتهى البحث إلى وجود تأثير مشترك معنوي سواء بين إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة المرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة والإفصاح عن أسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة، أو بين إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة غير المرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة والإفصاح عن أسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة، على حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته نتيجة عدم كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

**الكلمات المفتاحية:** فقرة أمور المراجعة الرئيسية -شريك المراجعة -المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي - خطر التقاضي

### ١-مقدمة:

تساهم خدمة المراجعة في زيادة درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية في المعلومات الواردة بها، وذلك من خلال قيام المراجع بإصدار تقرير المراجعة، والذي يقوم فيه بإيداء رأى مهني مستقل حول ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها. وبذلك يستطيع مستخدمو القوائم المالية الاعتماد على المعلومات الواردة بها في اتخاذ القرارات ( Boolaky and Quick,2016). وقد تعرض تقرير المراجعة التقليدي للعديد من الانتقادات، منها على سبيل المثال، انخفاض جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة ومدى أهميته ومنفعته لمستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات، حيث يحتوي تقرير المراجعة التقليدي على قدر ضئيل من المعلومات عن المنشآت محل المراجعة، بالإضافة إلى عدم توفير معلومات كافية عن عملية المراجعة، والتي تقتصر على توضيح طرق وإجراءات المراجعة ورأى المرجع (Tusek and Jezovita,2018 ; Porumb,et al. 2019).

كما اتضح أن هناك عدم تماثل في المعلومات (فجوة معلومات) بين المراجع ومستخدمي القوائم المالية (Gold and Heilmann,2019)، وهو الفرق بين المعلومات المتاحة من خلال تقرير المراجعة والمعلومات التي يعتقد مستخدمو القوائم المالية أنها ضرورية لاتخاذ قرارات رشيدة (BooLaky and Quick,2016)، وأن شكل النموذج التقليدي لتقرير المراجعة واللغة المستخدمة في صياغته قد ساهما في تخفيض درجة ملاءمة هذا النموذج كأداة للتواصل بين المراجع ومستخدمي القوائم المالية ودرجة منفعته في اتخاذ القرارات (محمود، ٢٠١٨، Almulla and Bradbury, 2019;Gutierrez, et al.,2018).

كما أثارت الفضائح والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من الشركات في الآونة الأخيرة وانهيار شركة انرون، العديد من الشكوك حول مصداقية تقارير المراجعة وأهمية الدور الذي تؤديه وظيفة المراجعة تجاه مستخدمي القوائم المالية، نتيجة انهيار العديد من الشركات بعد اصدار المراجع الخارجي تقرير مراجعة نظيف لها (Tusek and Anajezovita,2018) ;

(Garcia,et al.,2019)، لذا تعددت وتزايدت مطالبات مستخدمي تقارير المراجعة بضرورة قيام المراجعين بتحسين وزيادة درجة شفافية تقارير المراجعة، وذلك من خلال تحسين هيكل ومحتوى تقرير المراجعة (Smith,2016).

وكاستجابة لتلك المطالبات، قامت المنظمات المهنية الدولية بإجراء العديد من التعديلات على معايير المراجعة لتحسين هيكل ومحتوى النموذج الحالي لتقرير المراجعة، ومن أهم هذه المنظمات، المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتوكيد (IFAC)، ومجلس الرقابة على أعمال مراقب حسابات الشركات المقيدة بالبورصة Public (PCAOB) في الولايات المتحدة الأمريكية، ومجلس التقرير المالي في المملكة المتحدة Council (FRC) (منصور، ٢٠١٧، Mock,et al.,2012،

(Lennox,et al.,2019;Garcia,et al.,2019;

ووفقا لمعيار المراجعة الدولي ISA700 المعدل لسنة ٢٠١٥، تم تعديل شكل ومحتوى تقرير المراجعة، من خلال اضافة فقرات جديدة مثل فقرة الاستمرارية، فقرة أمور المراجعة الأساسية، وايضا إضافة اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة الجديد، وذلك إذا كان هناك شريك مراجعة. كما تم الإفصاح عن التزام المراجع بأخلاقيات المهنة وكذلك القوانين واللوائح ذات الصلة، بالإضافة على تقديم توضيح ووصف أفضل لمسئوليات المراجع الخارجي، مع توضيح الاتصال بين المراجعين والمسؤولين عن الحوكمة داخل الشركة (السمسار، ٢٠١٧، Gold and Heilmann,2019).

وتهدف هذه الإصلاحات التشريعية في المقام الأول إلى إعادة ثقة مستخدمي التقارير المالية في مصداقية خدمة المراجعة، وتحسين درجة شفافية وجودة تقارير المراجعة، ومن ثم زيادة أهمية ومنفعة تقارير المراجعة كأداة تساعد مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ قرارات رشيدة، وتتطلب التعديلات الحديثة في معايير المراجعة ضرورة قيام المراجع بمناقشة أمور المراجعة الأساسية مع المسؤولين عن الحوكمة قبل الإفصاح عنها في فقرة أمور المراجعة الرئيسية (بدوى، ٢٠١٨، Liao, et al.,2019;Li,2017).

وقد تم تفعيل هذا المعيار دوليا بدءا من ديسمبر ٢٠١٦، ولكن في مصر مازالت مكاتب المراجعة تقوم بإصدار تقرير المراجعة التقليدي وفقا لمعيار المراجعة المصري (٥٤٠).

وعلى الرغم من حداثة إصدار نموذج تقرير المراجعة الخارجية وما يتعلق به من مسارات بحثية، إلا إنه من خلال مسح للكتابات المحاسبية في هذا المجال (Wong,etal.,2018;Pinto and Morais ,2016; Smith,2016)، لاحظت الباحثة وجود فجوة بحثية تتعلق بأثر إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية وإسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على خطر مقاضاته في حالة فشله في اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، لذا تساهم الدراسة الحالية في استكشاف هذا الأثر بهدف زيادة وعي المراجع الخارجي بأهمية هذه الإفصاحات الإضافية وما يترتب عليها من زيادة إمكانية الاعتماد على ما تتضمنه تلك التقارير من معلومات في واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية.

## ٢- مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث في كيفية الإجابة نظريا وتجريبيا على مجموعة من التساؤلات وهي: ما هي المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي؟، ما هي أهم الإصدارات المهنية التي تناولت التعديلات الحديثة التي تمت على تقرير المراجعة والخاصة بإضافة فقرة أمور المراجعة الرئيسية؟، ما هو تأثير إضافة فقرة أمور المراجعة الرئيسية على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي وخطر مقاضاته؟، ما هي أهم الإصدارات المهنية التي تناولت التعديلات الحديثة التي تمت على تقرير المراجعة والخاصة بإضافة اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة؟، وما هو تأثير إضافة اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي وخطر مقاضاته؟، وأخيرا ما هو الأثر المشترك لإدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية واسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي وخطر مقاضاته؟.

## ٣- هدف البحث:

يهدف البحث إلى دراسة واختبار مدى تأثير تفعيل معيار المراجعة الدولي (ISA701) الجديد بعنوان " توصيل أمور المراجعة الأساسية في تقرير المراجعة " على حجم المسؤولية القانونية التي تقع على المراجع الخارجي في حالة فشله في اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية،

وايضا على مدى تعرضه لخطر التقاضي في هذه الحالة. بالإضافة إلى مدى تأثير الالتزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة وفقا للتعديلات الجديدة في معايير المراجعة الدولية في يناير ٢٠١٥ على حجم المسؤولية القانونية التي تقع على المراجع الخارجي في حالة فشله في اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وايضا على مدى تعرضه لخطر التقاضي في هذه الحالة. كذلك فحص الأثر المشترك للإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية واسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على حجم المسؤولية القانونية التي تقع على المراجع الخارجي في حالة فشله في اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وايضا على مدى تعرضه لخطر التقاضي في هذه الحالة.

#### ٤- أهمية ودوافع البحث:

يكتسب البحث أهميته على الجانب الفكري والميداني من عدة جوانب أساسية يتمثل أهمها فيما يلي:

أ- حاجة بيئة الأعمال المصرية إلى دراسات حول الملامح الأساسية للمسؤولية القانونية للمراجع الخارجي تجاه مستخدمي القوائم والتقارير المالية (المستثمرين الحاليين والمرتبطين) في سوق الأوراق المالية.

ب- يسعى هذا البحث إلى تحقيق التكامل بين الأدبيات المحاسبية والقانونية بهدف الوقوف على العلاقة بين المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي والإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية واسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة.

ت- كما تتمثل أهمية البحث من الناحية العلمية في تناوله التعديلات الأخيرة التي تمت على تقارير المراجعة بموجب معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتوكيد IAASB. لذا، تعتقد الباحثة أن دراسة أثر بعض التعديلات الجديدة التي تمت في تقرير المراجعة في ضوء هذا المعيار الدولي والتي تتمثل في الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية واسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على حجم المسؤولية القانونية التي تقع على المراجع الخارجي في حالة فشله في اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، يعتبر إضافة علمية هامة وضرورية، تساهم في تعزيز الأدب المحاسبي الذي تناول ضرورة تحسين هيكل ومحتوى تقرير المراجعة، خاصة إنه لا توجد (في حدود علم الباحثة) حتى الآن دراسات عربية تمت في هذا الموضوع. وحسب إطلاع الباحثة، هناك ندرة في البيئة المصرية من حيث وجود دراسات مماثلة استخدمت الأسلوب التجريبي، ولذلك فإن أهم ما يميز هذه الدراسة إنها طبقت في بيئة مختلفة عن تلك التي طبقت فيها الدراسات السابقة.

وتتمثل دوافع البحث في محاولة الوصول للعلاقة التأثيرية بين الإلزام بالإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية واسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة وحجم المسؤولية القانونية التي تقع على المراجع في حالة فشله في اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية. وإيجاد دليل على وجود العلاقة محل البحث في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

#### ٥- حدود البحث:

يقتصر هذا البحث على دراسة واختبار العلاقة بين الإلزام بالإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية واسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة، ومدى تعرض المراجع الخارجي لخطر التقاضي. ويقتصر البحث على تأثير إضافة فقرة أمور المراجعة الأساسية واسم شريك المراجعة فقط بتقرير المراجع الخارجي، دون غيره من التعديلات الأخرى في هيكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجي، (مثل فقرة الاستمرارية، المعلومات الأخرى، وفقرة أساس الرأي وغيرها من التعديلات الأخرى). ويخرج عن نطاق البحث المتغيرات الرقابية الأخرى التي قد تؤثر على العلاقة الأساسية محل الدراسة مثل الخصائص التشغيلية لعمل المراجعة. ويتوقف تعميم نتائج الدراسة على تحديد عينة الدراسة والمؤشرات المستخدمة لقياس متغيرات البحث.

ورغم تعدد المبادرات التي قامت بها المنظمات المهنية الدولية لتحسين هيكل ومحتوى تقرير المراجعة، إلا أن البحث سوف يركز على المبادرة التي جاء بها IAASB، حيث إنه الوحيد المختص بإصدار معايير المراجعة الدولية، كما أن المراجعين الخارجيين في جمهورية مصر العربية ملزمين بتطبيق معايير المراجعة الدولية، التي لم يصدر بشأنها معيار مراجعة مصري.

#### ٦- خطة البحث:

لتحقيق هدف البحث وللإجابة على أسئلته، في ضوء حدوده، سوف يستكمل كما يلي:

١/٦- الإطار المفاهيمي للمسئولية القانونية للمراجع الخارجي وخطر التقاضي.

٢/٦- مبادرات تحسين وتعديل تقرير المراجعة.

٣/٦- تحليل الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين الإلزام بالإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية في تقرير المراجعة والمسئولية القانونية للمراجع الخارجي ومدى تعرضه لخطر التقاضي.

٤/٦- تحليل أهم الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين الإلزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة والمسئولية القانونية للمراجع الخارجي ومدى تعرضه لخطر التقاضي.

٥/٦- تحليل الدراسات السابقة في مجال أثر الإلزام بالإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الرئيسية واسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسئولية القانونية للمراجع الخارجي وخطر مقاضاته.

٦/٦- منهجية الدراسة التجريبية.

٧/٦- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

## ١/٦- الإطار المفاهيمي للمسئولية القانونية للمراجع الخارجي وخطر مقاضاته:

أوضح (سلامة، ٢٠١٨) أن خطر التقاضي يعد من أهم أشكال مخاطر الأعمال التي تواجه المراجع الخارجي، حيث تمثل مخاطر الأعمال بالنسبة للمراجع الخارجي الخسائر أو الأضرار التي يتحملها نتيجة لعوامل تتعلق بعملية الارتباط مع العميل، والتي يترتب عليها أن تكون عملية المراجعة لهذا العميل غير مربحة أو قد يتعرض المراجع إلى احتمال زيادة القضايا المرفوعة ضده بالرغم من ارتفاع جودة المراجعة لديه، وذلك لأسباب تتعلق بالعميل مثل إعلان العميل إفلاسه بعد انتهاء عملية المراجعة وصدور تقرير المراجع الخارجي، وتتعدد أشكال المخاطر والأضرار التي يتحملها المراجع الخارجي وتتمثل تلك الأضرار في العقوبات، فقدان السمعة المهنية للمراجع الخارجي، خطر التقاضي ضد المراجع.

ويحدث التقاضي نتيجة ادعاء أصحاب المصلحة بالشركة بتعرضهم لأضرار وخسائر بالغة نتيجة اعتمادهم على معلومات مضللة بالقوائم المالية، حيث أن هذه التقارير تحفز أصحاب المصلحة بالشركة على شراء أسهمها بأسعار مبالغ فيها. وعند قيامهم ببيع هذه الأسهم، فإن عملية البيع تتم بأسعار منخفضة مما يعرضهم لتحقيق خسائر هائلة جراء عملية البيع (Seetharaman, et al, 2002).

وينشأ خطر التقاضي من عدم وفاء المراجع الخارجي بمسئوليته القانونية والمهنية، وفيما يتعلق بالمسئولية القانونية فإن أساسها القانون العام والذي يعتمد على مجموعة من الأحكام القضائية التي أصدرتها المحاكم في قضايا سابقة، ووفقاً للقانون العام يكون المراجع الخارجي مسؤولاً تجاه عميله عن مخالفة العقد المبرم بينهما، كما إنه قد يكون مسؤولاً أيضاً تجاه طرف ثالث (فتح الله، وكامل، ٢٠٠٣)، وتنشأ المسئولية القانونية عندما يخالف المراجع الخارجي نصاً قانونياً أو يرتكب خطأ أو عملاً يعاقب عليه القانون. وتنعقد المسئولية القانونية أمام المحاكم أو الهيئات القضائية. وتمثل المسئولية القانونية الحد الأدنى للعناية المهنية التي يجب أن يبذلها المراجع الخارجي، حيث يجب أن يتم تحديد ما إذا كان المراجع قد قام بممارسة مستوى معقول من العناية المهنية عند تقديم خدمات المراجعة، وتتبع مسئولية المراجع الخارجي وفق القانون العام من مدى إنجازه لمتطلبات العقد المبرم مع العميل (علي، ٢٠٠١، Backof, 2015).

وتنقسم المسئولية القانونية للمراجع الخارجي إلى مسئولية مدنية ومسئولية جنائية، ويقصد بالمسئولية الجنائية المسئولية التي يتحملها المراجع الخارجي بحكم القانون إذا توافر القصد الجنائي أي علمه بالجريمة وقصد المشاركة فيها مثل إعداد تقرير كاذب بنتيجة عملية المراجعة، أو تعمد إغفال وقائع هامة في تقريره للجمعية العمومية بهدف الإضرار بمصالح أعضائها أو تحقيق منافع شخصية لنفسه أو للغير، وأن أهم الجزاءات التي يمكن أن يواجهها المراجع وفق المسئولية الجنائية العقوبة بالغرامة أو السجن أو كلاهما (Habib, et al., 2014; Arens, et al., 2006).

أما المسؤولية المدنية فتنشأ نتيجة العلاقة التعاقدية بين المراجع الخارجي وعميل المراجعة، ويحكم هذه العلاقة القانون العام ومؤداها أن المراجع الخارجي مطالب بدفع تعويض عن إهماله في اكتشاف التحريفات الجوهرية، ومن ثم مساءلة المراجع الخارجي مدنيا أمام عميله، إذا لم يبذل عناية الرجل العادي في أدائه لأعمال المراجعة (علي، ٢٠٠١)، وفي ظل المسؤولية المدنية فإن المراجع الخارجي يتعرض للمساءلة إما لمخالفة العقد المبرم بينه وبين العميل (المسؤولية التعاقدية)، أو لإهماله في أداء واجبه بالنسبة للعميل أو الأطراف الأخرى (المسؤولية التقصيرية) (حسن، ٢٠٠٦).

ويجب التفرقة بين ثلاث صور لإهمال المراجع الخارجي على النحو التالي:

أ- الإهمال العادي (البسيط): إذا ثبت أنه لم يبذل العناية المهنية التي يفترض أن يبذلها زملاؤه الأكفاء (علي، ٢٠٠١).

ب- الإهمال الجسيم: إذا لم يبذل حتى الحد الأدنى من العناية المهنية أو لم يبذل مستوى العناية المعادل لذلك المستوى الذي يمكن توقعه حتى من الشخص الهمل في عمله (علي، ٢٠٠١).

ت- الغش: يقوم المراجع الخارجي بالتصديق على القوائم المالية، وهو يعلم أن هذه القوائم لا تعبر عن الحقيقة ويكون رايه بذلك مضللا، وذلك بنية غش وخداع (التأثير على سلوك أو رأي) العميل أو الطرف الثالث. ويختلف الغش عن الإهمال الجسيم، بأن المراجع في حالة الغش لا يفتقر إلى التدعيم الكافي عند إبداء رايه في القوائم المالية، بل تكون لديه المعرفة بعدم صحة القوائم المالية والنية في خداع العميل أو الطرف الثالث بهدف تحقيق منافع شخصية (عيد، ٢٠١٠).

وأوضحت دراسة (Ferguson and Majid, 2003) إنه تختلف المسؤولية القانونية للمراجع من بلد لآخر، فهناك بعض البلاد التي تهتم بقوانين حماية المستثمر وأصحاب المصلحة، وبالتالي فإن هذه البلاد يزداد فيها عدد القضايا المرفوعة ضد مراجعي الحسابات (مثل أمريكا وأستراليا)، على الطرف الآخر هناك بلدان يكون من الصعب فيها على المستثمرين استرداد الخسائر من خلال مقاضاة مراجعي الحسابات، وبالتالي تقل عدد القضايا المرفوعة ضد مراجعي الحسابات في هذه البلاد (مثل اليابان وبلجيكا).

وفيما يتعلق بالوضع في مصر، فقد تناولت العديد من التشريعات المصرية موضوع مسؤولية المراجع الخارجي والتي يعتبر إخلاله بها من أهم أسباب تعرضه لخطر التقاضي، فقد حدد قانون الشركات المساهمة رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ حقوق وواجبات ومسئوليات المراجع الخارجي والتي إذا أخل بها يتعرض للمسؤولية طالما نتج عن هذا الإخلال ضرر سواء منه أو من معاونيه، لعميله أو للغير يترتب عليه تعويض، ويحكمه في ذلك ما جاء بالمادة ١٠٦ من القانون التي تنص على أن يسأل المراجع الخارجي عن صحة البيانات الواردة في تقريره بوصفه وكيفا عن مجموع المساهمين.



كما تنص المادة ١٠٩ من هذا القانون على أن يكون المراجع الخارجي مسؤولاً قبل الشركة عن تعويض الضرر الذي يلحقها بسبب الأخطاء التي تقع منه في تنفيذ عمله، وإذا كان للشركة أكثر من مراجع واشتركوا في الخطأ كانوا مسؤولين قبل الشركة بالتضامن، كما تنص هذه المادة أيضاً على أن يسأل المراجع الخارجي عن تعويض الضرر الذي يلحق المساهم أو الغير حسن النية بسبب خطئه. وتناول القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ أيضاً الأفعال التي تستوجب مساءلة المراجع الخارجي جنائياً وأهمها اثبات بيانات كاذبة في نشرة إصدار الأسهم والسندات، والتزوير في سجلات الشركة، أو اثبات وقائع غير صحيحة من شأنها التأثير على قرار الجمعية، وتحريض أو الاتفاق مع أي ممول على التهرب الضريبي.

كما تنص المادة ١٣٢ من قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على إنه يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة الاف جنية ولا تجاوز مائة الف جنية أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقراراً ضريبياً أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد الأفعال التالية:

- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته لم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول.
- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر ويحكم بالحبس والغرامة معاً.

يتضح مما سبق أن خطر التقاضي يتمثل في الخسائر التي يتحملها المراجع نتيجة لرفع دعاوي قضائية ضده، من قبل مستخدمي التقارير المالية، وأن الخسائر لا تقتصر فقط على الخسائر النقدية بل تمتد إلى خسارة السمعة المهنية للمراجع الخارجي أيضاً وأن تعرض المراجع الخارجي لخطر التقاضي يرجع إلى عدم وفائه بمسئوليته القانونية، والتي تنشأ عندما يبدي المراجع رأياً مضملاً بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، أو يعتمد إغفال وقائع هامة في تقريره للجمعية العمومية، وذلك بهدف الإضرار بمصالح أعضائها أو لتحقيق منافع شخصية لنفسه أو للغير، كما تنشأ المسؤولية القانونية أيضاً من إهمال المراجع في أداء واجباته المهنية والتي تأتي نتيجة عدم قيام المراجع ببذل الحد الأدنى من العناية المهنية أثناء تقديم الخدمات المهنية.

٢/٦ - مبادرات تحسين وتعديل تقرير المراجعة:

قدم IAASB مبادرة حديثة لتعديل شكل ومحتوى تقرير المراجعة غير المعدل وذلك من خلال إصدار معايير مراجعة جديدة ومعدلة، حيث قام المجلس بإصدار معيار مراجعة دولي جديد (معيار ٧٠١)، وقام بتعديل بعض معايير المراجعة (مثل معيار ٧٠٠، ٥٧٠، ٧٢٠) وذلك في عام ٢٠١٥، والتي أصبحت سارية المفعول في ٢٠١٦ وما بعدها. ووفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA700) (المعدل) بعنوان "تكوين رأى وإعداد تقرير عن القوائم المالية"، تظهر عناصر تقرير المراجعة الجديد مقارنة بعناصر التقرير الحالي على النحو التالي:  
(Boolaky and Quick,2016;IAASB,2015) منصور، ٢٠١٧)

عناصر تقرير المراجعة الحالي	عناصر تقرير المراجعة الجديد
العنوان	العنوان
الطرف الموجة اليه التقرير	الطرف الموجة اليه التقرير
الفقرة الافتتاحية	فقرة الرأي
فقرة مسئولية الإدارة عن القوائم المالية	فقرة أساس الرأي
فقرة مسئولية المراجع الخارجي	فقرة الاستمرارية
فقرة الراي	فقرة أمور المراجعة الرئيسية
فقرة التقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى	فقرة المعلومات الأخرى
توقيع المراجع الخارجي	فقرة مسئوليات الإدارة ومسئولي الحوكمة عن القوائم المالية
تاريخ تقرير المراجعة	فقرة مسئولية المراجع الخارجي عن مراجعة القوائم المالية
عنوان المراجع	فقرة التقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى
	اسم شريك المراجعة
	توقيع المراجع الخارجي
	عنوان المراجع
	تاريخ تقرير المراجعة

ويتضح أن من أهم التعديلات التي أدخلتها معايير المراجعة الجديدة والمعدلة على شكل تقرير المراجعة، تتمثل في إعادة ترتيب بعض عناصر هذا التقرير، حيث أصبحت فقرة الرأي تأتي مباشرة بعد الطرف الموجة اليه التقرير، ثم يليها فقرة أساس الرأي، والتي تعتبر فقرة جديدة في تقري المراجع الخارجي غير المعدل، حيث كان يتم إدراجها، قبل التعديلات الحديثة، في تقرير المراجع الخارجي المعدل فقط. كما تم إضافة عناصر جديدة أخرى لم تكن موجودة من قبل، مثل استمرارية المنشأة، والأمور الرئيسية للمراجعة، واسم شريك المراجعة. وبهذه التغييرات الحديثة والايجابية، أصبح تقرير المراجعة الجديد موسع ويتضمن الكثير من التفاصيل التي لم تكن موجودة من قبل (Goh et al., 2019;Smith,2016;IAASB,2015).

ويمكن توضيح محتوى عناصر تقرير المراجعة غير المعدل، وذلك بعد التعديلات التي أدخلها IAASB على معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة، والتي نتج عنها إعادة صياغة محتوى فقرات مازالت قائمة في التقرير الجديد، أو إضافة فقرات جديدة تماما في التقرير الجديد، وذلك على النحو التالي: (أحمد، ٢٠١٥)

;Gutierrez, et al.,2018; Reid and Youngman ,2017; Blay et al.,2014;

.(Patrick and Issa,2019; Asbahr and Rwnke,2019; Abott et al.,2018

- عنوان التقرير، والطرف الموجة اليه التقرير: لم يتغير ترتيب ومحتوى هذين العنصرين في تقرير المراجعة الجديد.

- فقرة الرأي: تم تغيير ترتيب هذا العنصر في التقرير الجديد، حيث أصبح يأتي مباشرة بعد الطرف الموجة اليه التقرير.

- فقرة أساس الرأي: وفقا لمعيار ISA700 لسنة ٢٠١٥، يجب أن يتضمن تقرير المراجعة الجديد فقرة أساس الرأي، والتي تأتي مباشرة بعد فقرة الرأي.

- فقرة الاستمرارية: قد تناول معيار المراجعة الدولي ISA570 قبل تعديله، مسؤوليات المراجع الخارجي عند مراجعة القوائم المالية ذات العلاقة باستخدام الإدارة لافتراض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية، وقد تناول أيضا معيار المراجعة الدولي ISA570(المعدل) تلك المسؤوليات.

- فقرة أمور المراجعة الرئيسية (Key Audit Matters (KAM): يعد هذا العنصر من العناصر الجديدة التي تمت إضافتها إلى تقرير المراجعة، وذلك بموجب معيار ISA701 لسنة ٢٠١٥، ويمكن تعريف أمور المراجعة الرئيسية على إنها الأمور التي كانت تعتبر، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأكثر أهمية عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية.

ويتم اختيار تلك الأمور من بين الأمور التي تم إبلاغها لمسئولي الحوكمة لدى منشأة العميل، ويجب على المراجع، أن يأخذ في الاعتبار، عند تحديد تلك الأمور المجالات أو المعاملات مرتفعة المخاطر المقدرة للأخطاء والتحريرات الجوهرية، أحكام المراجع الخارجي المتعلقة بعناصر في القوائم المالية تنطوي على أحكام جوهرية للإدارة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تنطوي على درجة عالية من عدم التأكد. ثم يقوم المراجع الخارجي بممارسه حكمه المهني لتحديد أي من هذه الأمور التي كانت أكثر أهمية عند مراجعة القوائم المالية، لتكون أمور المراجعة الرئيسية.

ويجب على المراجع أن يقوم بتوصيل أمور المراجعة الرئيسية إلى مستخدمي تقرير المراجعة، وذلك من خلال إضافة فقرة جديدة ومستقلة في تقرير المراجعة تحت عنوان "أمور المراجعة

الرئيسية"، وذلك وفقا لمعيار ISA701 لسنة ٢٠١٥. ويجب أن تتضمن هذه الفقرة وصف لكل أمر من أمور المراجعة الرئيسية، وأسباب اختيار الأمر من ضمن أمور المراجعة الرئيسية، والتي تعتبر الأمور الأكثر أهمية في عملية المراجعة. كما يجب أن يشير المراجع في تلك الفقرة، إنه قد تم تناول تلك الأمور في سياق مراجعة القوائم المالية ككل، وأنه لا يبدئ رأياً منفصلاً بشأن هذه الأمور. ويفصح المراجع الخارجي عن كل أمور المراجعة الرئيسية في تقريره، إلا إذا كان هناك قانون، أو لائحة يحول دون الإفصاح العلني عن هذا الأمر.

وإذا توصل المراجع الخارجي، بناء على وقائع وظروف الشركة وعملية المراجعة، إنه لا توجد أمور مراجعة رئيسية، فيجب أن يشير لذلك في فقرة أمور المراجعة الرئيسية.

في الولايات المتحدة الأمريكية، قام مجلس PCAOB، بإصدار معيار مراجعة جديد AS 3101 في ٢٠١٧/٦/١، بعنوان " تقرير المراجع عن مراجعة القوائم المالية في حالة إصدار المراجع رأى غير معدل"، والذي أصبح ساري المفعول في ٢٠١٩ وما بعدها.

ويطلب هذا المعيار قيام المراجع بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، وهي تلك الأمور أو القضايا التي تتطلب من المراجع ممارسة أحكام مهنية معقدة وموضوعية لاتخاذ قرار بشأنها، كما يجب أن يأخذ المراجع في الاعتبار المجالات مرتفعة التي يرتفع بها احتمالات وجود أخطاء وتحريفات جوهرية، عند تحديد تلك الأمور. إلا أن هناك بعض الاختلافات بين إصدارات IAASB، وإصدارات PCAOB، والتي تتمثل في تسمية أمور المراجعة الرئيسية في إصدارات IAASB، لتصبح أمور المراجعة الحرجة Critical Audit Matters في إصدارات PCAOB. وأن اختيار تلك الأمور وفقا لإصدارات IAASB يتم من بين مجموعة من الأمور التي يتم إبلاغها وتوصيلها لمسئولي الحوكمة، ولكن وفقا لإصدارات PCAOB، يتم اختيار تلك الأمور من بين أمور أوسع من تلك التي يتم إبلاغها للقائمين على الحوكمة، بما في ذلك الأمور التي يتم توثيقها وتوصيلها في وثائق إنجاز التكليف التي يتم إرسالها إلى لجنة المراجعة.

وفي المملكة المتحدة قام مجلس (FRC) في عام ٢٠٠٣ بإجراء تعديلات على معيار ISA (UK AND IRELAND) 700، والذي يعتبر ساري المفعول لمراجعة القوائم المالية في ٢٠١٣ وما بعدها، وتعتبر المملكة المتحدة أول دولة تقوم بتوسيع تقارير المراجعة من خلال الإفصاح عن معلومات إضافية طبقا لمعيار (UK AND IRELAND) ISA700.

#### - فقرة المعلومات الأخرى:

وفقا لمعيار المراجعة الدولي ISA720 (المعدل) لسنة ٢٠١٥، يجب أن يتضمن تقرير المراجعة فقرة جديدة مستقلة بعنوان "معلومات أخرى"، وفيها يتم تحديد مسؤوليات الإدارة والمراجع عن المعلومات الأخرى. ويقصد بالمعلومات الأخرى المعلومات المالية أو غير المالية (بخلاف القوائم

المالية وتقرير المراجع عليها)، التي يتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة، وتتضمن هذه المعلومات وصف لتطورات المنشأة، ونظرة مستقبلية عنها والمخاطر المستقبلية.

- **فقرة مسئوليات الإدارة ومسئولي الحوكمة عن القوائم المالية:**

تم تغيير عنوان هذه الفقرة من فقرة مسئوليات الإدارة عن القوائم المالية، لتصبح فقرة مسئوليات الإدارة ومسئولي الحوكمة عن القوائم المالية.

- **فقرة مسئوليات المراجع الخارجي:**

وفقا لمعيار ISA700 لسنة ٢٠١٥ تم إجراء بعض التعديلات في محتوى هذه الفقرة، حيث أن تلك التعديلات توسعت في وصف مسئوليات المراجع عن مراجعة القوائم المالية، لتشمل التواصل مع القائمين على الحوكمة بشأن نطاق وتوقيت خطة المراجعة ونتائج المراجعة الهامة، وأوجه القصور الجوهرية في هيكل الرقابة الداخلية، كما يجب على المراجع الخارجي الإفصاح في هذه الفقرة عن التزامه بقواعد السلوك المهني ذات الصلة، وخاصة المتعلقة بالاستقلال، كذلك الإفصاح عن الأمور التي يمكن أن تؤثر بدرجة معقولة على استقلال المراجع الخارجي.

- **فقرة المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى:**

لم يتغير هذا العنصر، سواء من حيث ترتيبه في تقرير المراجعة، أو من حيث محتواه.

- **اسم شريك المراجعة:**

وفقا لمعيار المراجعة الدولي ISA700 (المعدل) يجب تضمين اسم شريك المراجعة في تقرير المراجع الخارجي عند مراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية للمنشآت المسجلة، ويعتبر هذا العنصر من العناصر التي تمت إضافتها إلى تقرير المراجعة الجديد، وذلك بعد التعديلات التي أدخلها IAASB على تقرير المراجعة. وفي حالات نادرة، قد لا يتم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة، عندما يعلم المراجع بأن هذا الإفصاح قد يؤدي تهديد الأمن الشخصي لشريك المراجعة، وإنه إذا أعلن عن اسم شريك المراجعة للجمهور، فإن ذلك قد يتسبب في حدوث ضرر مادي له، أو لأعضاء آخرين في فريق المراجعة. وفي الظروف النادرة التي ينوي فيها المراجع عدم إدراج اسم الشريك في تقرير المراجعة، يجب على المراجعة مناقشة هذه النية مع مسئول الحوكمة.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية، أصدر PCAOB القاعدة رقم ٣٢١١ في سنة ٢٠١٥، والتي أصبحت سارية المفعول في ٢٠١٧ وما بعدها. ووفقا لهذه القاعدة، يجب على مكاتب المراجعة استيفاء نموذج Audit Partner (AP) شريك المراجعة على الموقع الإلكتروني لمجلس PCAOB. ويتضمن هذا النموذج اسم شريك المراجعة ومعلومات عن مكاتب المراجعة الأخرى المشاركة في عملية المراجعة.

- تاريخ تقرير المراجعة، وعنوان وتوقيع المراجع: لم يتغير مضمون هذه العناصر في تقرير المراجعة قبل وبعد التعديلات التي أدخلها IAASB على تقرير المراجعة.

وفيما يتعلق بالوضع في مصر، فقد صدر معيار المراجعة المصري ٧٠٠ عام ٢٠٠٨ الخاص بتقرير المراجع الخارجي على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة، وهو ترجمة حرفية للمعيار الدولي ٧٠٠ لعام ٢٠٠٤، دون محاولة تعديل محتوى هذا المعيار بما يتوافق مع ظروف بيئة الممارسة المهنية المصرية. وعلى الرغم من قيام IAASB بإجراء تعديلات حديثة في تقرير المراجعة، وذلك من خلال إصدار معايير مراجعة جديدة ومعدلة خاصة بتقرير المراجعة، إلا أن مصر لم تقم بإجراء أي تعديلات على معايير المراجعة المصرية المناظرة للمعايير الدولية.

٣/٦- تحليل الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين الإلزام بالإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية في تقرير المراجعة والمسئولية القانونية للمراجع الخارجي ومدى تعرضه لخطر التناقض:

توجد عدة تعريفات لأمر المراجعة الرئيسية في الدراسات والبحوث الأكاديمية، تدور أغلبها حول الأمور الهامة والجوهرية - من وجهة نظر المراجع- التي واجهها المراجع أثناء قيامه بمراجعة القوائم المالية عن الفترة الحالية. وفي الفترات الماضية، لم يتم الإفصاح عن هذه الأمور لمستخدمي القوائم المالية في تقرير المراجعة، بل كان يتم معالجتها داخليا دون الإعلان عنها للجماهير. فقد كان يقوم المراجع بالإفصاح عن رايه في تقرير المراجعة، والذي يتم تكوينه بناء على الأدلة التي قام بتجميعها خلال عملية المراجعة، لكن أصبح المراجع حاليا ملزم بالإفصاح عن القضايا الجوهرية التي واجهها أثناء قيامه بعملية المراجعة لمستخدمي القوائم المالية، بالإضافة إلى الإفصاح عن ماهية إجراءات المراجعة التي تم القيام بها تجاه هذه القضايا ونتائج عملية المراجعة (Yeol,etal.,2020).

في حين عرفت دراسات (Cordos and Fulop,2015;Kachelmeier,etal.,2014)

(Li,2017) أمور المراجعة الرئيسية على إنها الأمور أو العناصر التي يواجه المراجع بشأنها صعوبة سواء في الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة خاصة بها، أو في تكوين رأي بشأن مدى صدق وعدالة إعداد وعرض تلك العناصر، أو إنها الأمور أو القضايا التي تتطلب من المراجع اتخاذ أحكام مهنية معقدة وهامة بشأنها. كذلك تشمل أمور المراجعة الرئيسية الصفقات والمعاملات غير العادية والهامة.

وقد أوضحت دراسة (Hollie,2019) أن عدد الأمور التي يتم الإفصاح عنها في فقرة أمور المراجعة الرئيسية تتراوح بين ١-٤، وأن ٥٦% من الإفصاحات في فقرة أمور المراجعة الرئيسية تتعلق بالاعتراف بالإيرادات وتقييم الأصول غير الملموسة والأضرار اللاحقة بهذه الأصول، وأن ٢٨% من الإفصاحات تتعلق بضرائب الدخل المؤجلة وعمليات الشراء والاستحواذ.

كما تناولت دراسات أخرى ( Pinto and Morais,2019; Tusek and Jezovita,2018; Garcia et al.,2019) محددات عدد الأمور التي يتم الإفصاح عنها في فقرة أمور المراجعة الرئيسية، والتي تتمثل في حجم مكتب المراجعة، مستوى دقة المعايير المحاسبية، المؤسسات المالية، أتعاب المراجعة.

يتضح مما سبق، أن أمور المراجعة الرئيسية تتمثل في الأمور أو القضايا الهامة والجوهرية التي واجهها المراجع أثناء قيامه بعملية المراجعة، أو تلك العناصر التي يواجه المراجع صعوبة بشأن الحصول على أدلة مراجعة خاصة بها أو في إبداء الرأي بخصوص مدى صدق وعدالة تلك العناصر، وتتراوح عدد هذه الأمور المفصّل عنها في فقرة أمور المراجعة الرئيسية بين ١-٤، وتتمثل محددات عدد الأمور التي يتم الإفصاح عنها في كل من حجم مكتب المراجعة، مستوى دقة المعايير المحاسبية، نوع المؤسسة، أتعاب المراجعة.

وبشأن الفوائد والتحديات المرتبطة بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة استهدفت العديد من الدراسات والبحوث الأكاديمية (Sirois,et al.,2017;Bedard,et al.,2016);

تحديد ودراسة المنافع والتكاليف المرتبطة بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، وفيما يتعلق بالفوائد المترتبة على الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، فقد أتضح إنها تتمثل في تحسين مستوى جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة ودرجة شفافيته، حيث أتضح أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يمد مستخدمي تقرير المراجعة بمعلومات إضافية هامة تؤثر بشكل جوهري على قراراتهم، كما ان ذلك سوف ينعكس على تخفيض مستوى عدم تماثل المعلومات بين المراجع ومستخدمي تقرير المراجعة، والقضاء على فجوة المعلومات التي توجد بين هذين الطرفين. كما أن تحسين درجة شفافية تقارير المراجعة سوف يؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في المعلومات الواردة بها وفي جودة خدمات المراجعة المقدمة (Boolaky and Quick,2016، محمد، ٢٠١٧).

كما أكدت دراسات (Sirois,et al.,2017;Smith,2016; Altawalbeh and Alhajaya,2019; Goh, et al.,2019) صحة ما توصلت إليه الدراسات السابقة، حيث قامت هذه الدراسات بدراسة وفحص أثر إضافة فقرة أمور المراجعة الرئيسية على قرارات المستثمرين، وقياس مدى منفعة تقارير المراجعة الموسعة لهم، وذلك من خلال مقارنة كل من حجم التجارة غير العادية والعوائد غير الطبيعية ومستوى عدم الاستقرار في أسعار الأسهم في الفترات ما بعد صدور تقرير المراجعة الموسع وذلك بالفترات ما قبل صدور تقرير المراجعة الموسع. وتوصلت هذه الدراسات إلى أن الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة يؤثر بشكل

جوهري على قرارات المستثمرين، حيث اتضح أن تطبيق معيار المراجعة الدولي ISA701 قد أدار بالنفع على المستثمرين، وذلك لما نتج عن تطبيق هذا المعيار من توفير المزيد من المعلومات النافعة والمفيدة للمستثمرين.

واتضح أيضاً ارتفاع قيمة العوائد غير الطبيعية وحجم التجارة غير العادية بشكل كبير عقب صدور تقرير المراجعة الموسع، وكذلك انخفاض معدلات عدم الاستقرار في أسعار الأسهم عقب صدور تقرير المراجعة الموسع، حيث اتضح أن الإفصاحات الإضافية الخاصة بأمر المراجعة الرئيسية تساعد على تدفق المزيد من المعلومات الخاصة بالمنشأة محل المراجعة إلى سوق الأوراق المالية، مما يمكن ذلك المستثمرين من التركيز على هذه المعلومات الخاصة بالشركة والاستفادة منها في اتخاذ القرارات.

كما أضافت دراسة (Lilge and Muraz,2018) إنه في حالة عدم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، تزداد احتمالات قيام مستخدمي تقرير المراجعة باتخاذ قرارات بالاستثمار في مشروع معين، نظراً لتحقيق منافع شخصية لهم من هذا الاستثمار، حتى لو كان صافي عائد الاستثمارات في هذا المشروع يأخذ قيمة سالبة، مما يترتب عليه المبالغة في حجم الاستثمارات. ولكن في ظل وجود فقرة عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، فإن مستخدمي تقرير المراجعة سيحصلون على معلومات دقيقة عن المشاريع الاستثمارية يستطيعون من خلالها تحديد القيمة السوقية المتوقعة للشركة، وبذلك يستطيع هؤلاء المستثمرون اتخاذ قرارات استثمارية مثلى، لذلك فإن وجود إفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سوف يساعد على الحد من المبالغة في حجم الاستثمارات.

وأضف إلى ما سبق ارتفاع مستوى جودة عملية المراجعة، حيث تزداد حجم المسؤولية التي تقع على المراجع الخارجي عن أعمال المراجعة مع إفصاح المراجع عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، مما يدفع ذلك المراجع إلى القيام بأداء إجراءات مراجعة إضافية وممارسة المزيد من الشك المهني وبذل المزيد من الجهود لتحسين مستوى جودة خدمات المراجعة المقدمة (Reid,et al.,2019;Bedard,et al.,2016)

وأيضاً تحسين مستوى جودة التقارير المالية، حيث اتضح وجود علاقة عكسية بين معدلات القيام بعمليات إدارة الأرباح، والتي تم قياسها باستخدام القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية، وتطبيق التعديلات الجديدة الخاصة بإضافة فقرة أمور المراجعة الرئيسية، مما يعني تحسن مستوى جودة القوائم المالية، وذلك مع قيام المراجعين بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، ويرجع ذلك إلى توقع المديرين بأن أحكامهم وقراراتهم المتعلقة بالقوائم المالية سيتم فحصها والتحقق منها من قبل أطراف أخرى ثالثة، وذلك من خلال قيام المراجع بالإفصاح عن مخاطر وجود تحريفات جوهريّة في القوائم المالية، والنتيجة عن القرارات التعسفية التي اتخذتها



الإدارة بشأن اتباع أساليب وسياسات محاسبية غير مقبولة عند إعداد القوائم المالية، أو عن سلوكيات انتهازية قامت بها الإدارة مثل ممارسة عمليات إدارة الأرباح، مما يدفع ذلك الإدارة إلى التفكير بجدية في القرارات التي تقوم باتخاذها والنتائج المحتملة لهذه القرارات، وينتج عن ذلك تحسين مستوى جودة أحكام وقرارات الإدارة.

كما أن زيادة درجة شفافية تقرير المراجعة والنتيجة عن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، سوف يؤدي إلى زيادة حجم المسؤولية التي تقع على عاتق الإدارة تجاه الأطراف الثالثة، مما يدفع الإدارة إلى اتخاذ القرارات التي تحقق رغبات المستثمرين وتتفق مع تفضيلاتهم، والتي تتمثل في إتباع أساليب وسياسات محاسبية مقبولة عند إعداد القوائم المالية، كذلك تقييم بدائل القرارات بشكل أكثر موضوعية، ومن ثم يؤدي ذلك إلى زيادة مستوى جودة القوائم المالية. كما أن زيادة مستوى شفافية تقرير المراجعة وما ينتج عنها من زيادة قدرة المستثمرين على اكتشاف عمليات إدارة الأرباح، سوف يؤدي أيضاً إلى تقليل قدرة المدبرون على استخدام المرونة في اختيار السياسات والبدائل المحاسبية وعلى القيام بسلوكيات انتهازية تتعلق بممارسة عمليات إدارة الأرباح.

كما يرجع انخفاض احتمال قيام الإدارة بعمليات إدارة الأرباح في ظل الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة إلى تفضيل المدبرون الحماية والحفاظ على سمعتهم المهنية بشكل أكبر من تحقيق منافع مالية في الأجل القصير من خلال عمليات إدارة الأرباح، وذلك لوجود احتمالات مرتفعة لاكتشاف السلوكيات الانتهازية للإدارة من قبل مستخدمي القوائم المالية (Gold,et al.,2020 ;Reid,et al.,2019;Klueber,et al.,2018). وكذلك تقليل احتمالات تعرض المراجع الخارجي لخطر التقاضي، حيث أوضحت دراسة ( Kachelmeier et al.,2020 ) أن الإفصاحات الإضافية في فقرة أمور المراجعة الرئيسية تعتبر بمثابة مؤشرات تحذيرية عن احتمالية وجود مخاطر تحريفات جوهرية في العناصر التي تناولتها فقرة أمور المراجعة الرئيسية، ومن ثم تقل درجة ثقة مستخدمي التقارير المالية في مدى صدق وعدالة إعداد وعرض تلك العناصر. لذلك، تعتبر هذه الفقرة بمثابة أداة لحماية المراجع من مخاطر تعرضه للتقاضي نتيجة لعدم تمكنه من اكتشاف تحريفات جوهرية مرتبطة بالعناصر المفصّل عنها في فقرة أمور المراجعة الرئيسية.

أما عن التحديات أو الصعوبات المتعلقة بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، فقد أتضح إنها تتمثل في ارتفاع أتعاب عملية المراجعة وتأخر إصدار تقرير المراجعة، فقد تبين أن إجراء التعديلات الجديدة في تقرير المراجعة الخاصة بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، تتطلب من المراجع الخارجي بذل جهود إضافية في اختيار وتحديد ومناقشة وتوثيق أمور المراجعة الرئيسية وإعداد وفحص تقرير المراجعة، علاوة على أن المراجع يستغرق وقت طويل في إجراء هذه التعديلات، مما يترتب عليه تأخر إصدار تقرير المراجعة وزيادة وتكاليف عملية المراجعة (Li et al.,2018;Bedard,et al.,2016) ، ووضع شروط معقدة للتعاقدات الخاصة بالحصول

على القروض، حيث أوضحت دراسة ( Porumb et al., 2019 ) أن الإفصاح عن المجالات التي يرتفع بها احتمالات وجود أخطاء) أن الإفصاح عن المجالات التي يرتفع بها احتمالات وجود أخطاء وتحريفات جوهرية يؤثر بشكل سلبي على اشتراطات التعاقدات الخاصة بالحصول على القروض، وزيادة درجة غموض تقرير المراجعة، وزيادة تكلفة راس المال ( Zhou,2019)، وانخفاض جودة أحكام المراجعين (Sakel and Theis,2019)، وارتفاع مستوى تعرض المراجع الخارجي للتقاضي، حيث تزداد حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمالية مقاضاته في حالة فشله في اكتشاف تحريفات جوهرية مرتبطة بالإفصاحات الموجودة في فقرة أمور المراجعة الرئيسية، وذلك نتيجة للاعتقاد السائد بأن المراجع كان على علم ومعرفة بهذه المخاطر الموجودة في القوائم المالية، وكان من المفترض أن يقوم ببذل المزيد من الجهود والقيام بأداء إجراءات إضافية لمنع حدوث هذه التحريفات، ومن ثم تزداد حجم مسؤولية المراجع عن هذه التحريفات غير المكتشفة (Segal,2019).

يتضح مما سبق إنه توجد العديد من المنافع والتكاليف المترتبة على الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، حيث تتمثل الفوائد المرجوة من الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية في تحسين مستوى جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة ودرجة شفافيته، ارتفاع مستوى جودة عملية المراجعة، تحسين مستوى جودة القوائم المالية، تقليل احتمالات تعرض المراجع الخارجي لخطر التقاضي. بينما تتمثل التكاليف المرتبطة بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في ارتفاع أتعاب عملية المراجعة وتأخر إصدار تقرير المراجعة، وضع شروط معقدة للتعاقدات الخاصة بالحصول على القروض، زيادة درجة غموض تقرير المراجعة، زيادة تكلفة راس المال، انخفاض جودة أحكام المراجعين، ارتفاع مستوى خطر تعرض المراجع للتقاضي.

ونلاحظ أن هناك تضارب في نتائج الدراسات التي تناولت تحديد الفوائد والتكاليف الناتجة عن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، فقد توصلت بعض الدراسات ( Reid, et al.,2019;Bedard,et al., 2016 ) إلى أن ارتفاع مستوى جودة عملية المراجعة يعتبر أحد المنافع المترتبة على الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، بينما توصلت دراسة ( Sakel and Theis, 2019 ) إلى نتائج متباينة في هذا الشأن، حيث انتهت هذه الدراسة إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية ينتج عنه انخفاض جودة أحكام المراجعين والتي تؤثر بشكل سلبي على جودة خدمات المراجعة المقدمة.

كما أتضح أيضاً أن هناك تضارب في نتائج الدراسات بشأن أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على مستوى خطر التقاضي، فقد توصلت دراسة ( Kachelmier et al., 2020 ) إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يؤدي إلى تقليل احتمالات تعرض المراجع الخارجي لخطر التقاضي، بينما توصلت دراسة ( Segal,2019 ) إلى أنه يزداد مستوى خطر تعرض المراجع

الخارجي للتقاضي، وذلك مع قيام المراجع بالإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الرئيسية والمرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها.

وعلى الرغم من أن الهدف الرئيسي من إصدار معيار المراجعة الدولي ISA701 زيادة درجة شفافية تقرير المراجعة، وذلك من خلال توفير معلومات إضافية ذات القيمة بالنسبة للمستخدمين، إلا أن أحد القضايا الأكثر إثارة للجدل في هذا الشأن هو تحديد الأثر المحتمل لتطبيق هذا المعيار على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي، وذلك نظراً لتباين نتائج الدراسات الأكاديمية التي تناولت الأثر المحتمل للإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الرئيسية على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي. علاوة على ذلك، استخدمت الدراسات الأكاديمية مدخلين مختلفين لقياس هذا الأثر، فبعض الدراسات (Yeal,et al.,2020;Kachelmeier,et al.,2014)

استخدمت المدخل المباشر في قياس الأثر المحتمل للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي، بينما استخدمت دراسات أخرى (Gold,et al.,2020;Reid,et al.,2013) المدخل غير المباشر في تحديد هذا الأثر المحتمل.

وفيما يتعلق باستخدام المدخل غير المباشر في قياس أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته، اتبعت مجموعة من الدراسات (Reid et al.,2019;Goh et al.,2019;Klueber et al.,2018 ;Smith, 2016)

هذا المدخل في قياس أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على مستوى تعرض المراجع الخارجي لخطر التقاضي، وذلك من خلال قيامها بفحص ودراسة أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على مستوى جودة القوائم المالية، فقد خلصت هذه الدراسات - كما أوضحنا من قبل - إلى تحسن مستوى جودة القوائم المالية، وذلك مع قيام المراجعون بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، حيث اتضح وجود علاقة عكسية بين معدلات القيام بعمليات إدارة الأرباح والإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة.

ومن ناحية أخرى، توصلت دراسة (Boone,et al.,2011) إلى وجود علاقة طردية بين معدلات القيام بعمليات إدارة الأرباح والتي تم قياسها باستخدام القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية واحتمالات تعرض المراجع الخارجي لخطر التقاضي. وبناء على نتائج الدراسات السابقة، يتضح انخفاض حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته وذلك مع قيامه بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، مما يعني وجود علاقة عكسية غير مباشرة بين الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية والمسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته، ويرجع ذلك إلى انخفاض معدلات القيام بعمليات إدارة الأرباح والقيمة الملقاة للمستحقات الاختيارية في ظل تطبيق التعديلات الجديدة الخاصة بإضافة فقرة أمور المراجعة الرئيسية إلى تقرير المراجعة.

أما بالنسبة لاستخدام المدخل المباشر في قياس أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته، فقد استهدفت دراسة ( Kachelmeier et al., 2014) فحص أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة على حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي في حالة فشله في اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية واحتمال مقاضاته، وتم إجراء دراسة تجريبية على عينة من طلبة الدراسات العليا لهم خبرة في مجال الأعمال التجارية كمتغير بديل للقضاة، وفي هذه التجربة تم تقديم ثلاث نماذج من تقرير المراجعة للمشاركين في التجربة، مرفق بها مجموعة من الاستفسارات، وتتمثل هذه النماذج في:

أ- النموذج التقليدي لتقرير المراجعة (خالي من فقرة أمور المراجعة الرئيسية)

ب- تقرير مراجعة به فقرة عن أمور المراجعة الرئيسية والمرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، بالإضافة إلى وصف لإجراءات المراجعة التي قام المراجع بأدائها كاستجابة للمخاطر التي تم تحديدها والإفصاح عنها.

ت- تقرير مراجعة به فقرة عن أمور المراجعة الرئيسية ولكنها غير مرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، بالإضافة إلى وصف لإجراءات المراجعة التي تم أدائها كاستجابة للمخاطر المفصّل عنها في هذه الفقرة.

واستنتجت الدراسة انخفاض حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته بصورة جوهرية عندما يتم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية المرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها بالإضافة إلى إجراءات المراجعة المتعلقة بها، وذلك عن حجم المسؤولية القانونية في حالة استخدام النموذج التقليدي لتقرير المراجعة، أو في حالة الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية غير المرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، ويمكن تفسير ذلك بأن الإفصاح عن هذه الأمور وإجراءات المراجعة المتعلقة بها تخدم كإشارة تحذير لمستخدمي التقارير المالية، وبالتالي تعتبر إخلاء لمسؤولية المراجع الخارجي للمجالات ذات المخاطر المرتفعة والتي تم الإفصاح عنها في فقرة أمور المراجعة الرئيسية، وخلصت الدراسة أيضا إلى إنه عندما يتم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية المرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، يتولد مستوى إدراك مرتفع لدى مستخدمي القوائم المالية بانخفاض مستوى التوكيد الذي توفره عملية المراجعة بشأن هذه الأمور، وكذلك ارتفاع مستوى كفاية وكفاءة الإفصاحات الموجودة في تقرير المراجعة ومستوى كفاءة عمل المراجع الخارجي، ومن ثم يترتب على ذلك انخفاض حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته في هذه الحالة.

كما توصلت الدراسة أيضاً إلى إنه تزداد حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته بصورة جوهرية في حالة قيام المراجع بإدراج فقرة عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، والتي تتضمن معلومات غير متعلقة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، وذلك عن

حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي في حالة وجود فقرة عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والتي تحتوي على معلومات متعلقة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها. وأن سبب ذلك يتمثل في أن قيام المراجع بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية غير مرتبطة بالتحريفات والأخطاء الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، من المتوقع أن يساهم ذلك في قيام القضاة بوضع تقديرات منخفضة لجودة عملية المراجعة في هذه الحالة، وذلك لقيام المراجع بمناقشة قضايا محاسبية في فقرة أمور المراجعة الرئيسية تختلف عن القضية المحاسبية محل النزاع، وبذلك لم يعطى المراجع مؤشرات تحذيرية لمستخدمي التقارير المالية عن القضية المحاسبية محل النزاع، مما يساهم ذلك في زيادة حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي في هذه الحالة.

كما اتضح زيادة احتمالات تعرض المراجع الخارجي للتقاضي واتهامه بالإهمال المهني نتيجة لعدم تمكنه من اكتشاف تحريفات جوهرية في الفوائم المالية، وذلك في حالة استخدام النموذج التقليدي لتقرير المراجعة، أو عدم وجود إفصاحات للمراجع عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة. وانتهت الدراسة أيضاً إلى عدم وجود اختلافات جوهرية في التقديرات الخاصة بحجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته، وذلك سواء في حالة الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية غير المرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، أو في حالة استخدام النموذج التقليدي لتقرير المراجعة والذي يخلو من فقرة أمور المراجعة الرئيسية.

وفي نفس السياق تناولت دراسة (Pinto and Morais, 2019) أثر الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الرئيسية على مسؤولية المراجع الخارجي واحتمال مقاضاته عندما لا يتمكن المراجع الخارجي من كشف التحريفات الجوهرية في الفوائم المالية، وكانت الإفصاحات الموجودة في فقرة أمور المراجعة الرئيسية مرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها. ومن خلال إجراء دراسة تطبيقية على عينة تتكون من ٩٣ شركة موجودة في المملكة المتحدة، فرنسا ونيوزيلندا، وذلك عن سنة ٢٠١٦، حيث تتضمن تقارير المراجعة لهذه الشركات فقرة عن أمور المراجعة الرئيسية. وتوصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية المرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها يترتب عليها تخفيض مسؤولية المراجع الخارجي واحتمال مقاضاته من وجهة نظر القضاة بالنسبة للأخطاء والتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، ويرجع ذلك إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية المرتبطة بالتحريفات التي لم يتم اكتشافها تمثل اشارات تحذيرية للمستثمرين عن مخاطر وجود تحريفات جوهرية لم يتم اكتشافها بعد في العناصر أو الحسابات التي تم تناولها في هذه الفقرة، ومن ثم تقل درجة ثقة المستثمرين في مدى مصداقية وعدالة إعداد وعرض تلك العناصر أو الحسابات التي أفصحت عنها فقرة أمور المراجعة الرئيسية.

وقدمت دراسة (Brasel et al., 2016) مثال توضيحي لذلك، فإذا أفصح المراجع في فقرة أمور المراجعة الرئيسية عن الصعوبات التي واجهها في الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بشأن حساب الاستثمار لمنشأة العمل، فإن هذا يعد بمثابة مؤشر عن مخاطر وجود تحريفات جوهرية في

حساب الاستثمار والتي لم يتم اكتشافها أو تصحيحها بعد، لذلك تقل حجم مسؤولية المراجع عن الأضرار التي لحقت بالعميل نتيجة فشله في اكتشاف التحريفات الجوهرية في حساب الاستثمار، وذلك طالما إنه أعطى مؤشرات مسبقة عن مخاطر وجود تحريفات جوهرية في هذا الحساب في فترة أمور المراجعة الرئيسية، وتقل احتمالات تقاضي المراجع الخارجي واتهامه بالإهمال المهني في هذه الحالة.

وتؤكد النتائج السابقة دراستا ( Lilge and Muraz,2018; Kachelmeier et al., 2020) بأن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وإجراءات المراجعة التي تتعلق بها يمثل حماية للمراجع من الأخطاء الجوهرية وممارسات الغش التي لم يتم اكتشافها، إذ أن هذه الإفصاحات سوف تحمي المراجع من مخاطر التعرض للتقاضي في هذه الحالة، وهذا ما يشجع المراجع الخارجي على الإفصاح عن تلك الأمور.

وعلى النقيض، توصلت مجموعة أخرى من الدراسات ( Segal, 2019; Gimbar ,et al.,2016) إلى نتائج متضاربة مع نتائج الدراسات السابقة، وذلك فيما يتعلق بتأثير إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية والتي تتضمن معلومات متعلقة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها وحجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته. فقد استهدفت دراسة (Segal,2019) فحص العلاقة بين الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وحجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته نتيجة عدم كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وتم إجراء دراسة تجريبية على عينة تتكون مجموعة من المراجعين ذوي الخبرة كمتغير بديل للقضاة في جنوب أفريقيا، وتم توزيع ثلاث نماذج من تقرير المراجعة على المشاركين في التجربة وهي النموذج التقليدي لتقرير المراجعة ( عدم وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية )، تقرير مراجعة به فقرة عن أمور المراجعة الرئيسية والمرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، بالإضافة إلى وصف لإجراءات المراجعة المنفذة لمعالجة أمور المراجعة الرئيسية، تقرير مراجعة به فقرة عن أمور المراجعة الرئيسية ولكنها غير مرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، بالإضافة إلى وصف لإجراءات المراجعة التي تم أدائها لمعالجة أمور المراجعة الرئيسية. وتم مطالبة المشاركين في التجربة بالإجابة على التساؤلات والاستفسارات المرفقة بكل نموذج من نماذج تقرير المراجعة.

وخلصت الدراسة إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وإجراءات المراجعة المنفذة لمعالجة أمور المراجعة الرئيسية والمتعلقة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، يؤدي إلى زيادة حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال تعرضه لمخاطر التقاضي بصورة جوهرية، وذلك عندما لا يتمكن المراجع من كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، ويرجع ذلك إلى الاعتقاد السائد بأن قيام المراجع بالإفصاح عن المخاطر المقدرة لوجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية

وذلك في فقرة أمور المراجعة الرئيسية، والمتعلقة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، يشير إلى أن هذا المراجع كان على علم ومعرفة بهذه التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وكان من الواجب على المراجع الخارجي في هذه الحالة أن يقوم ببذل مزيد من الجهود وذلك من خلال أداء إجراءات مراجعة إضافية لمنع حدوث هذه التحريفات، ونتيجة لذلك تزداد حجم مسؤولية المراجع عن هذه التحريفات في هذه الحالة.

كما توصلت الدراسة أيضاً إلى زيادة مسؤولية المراجع الخارجي واحتمال تعرضه لمخاطر التقاضي بصورة جوهرية، وذلك سواء عندما يتم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وإجراءات المراجعة المستخدمة لمعالجة أمور المراجعة الرئيسية وغير متعلقة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، أو عندما يستخدم المراجع النموذج التقليدي لتقرير المراجعة والذي لا يتضمن فقرة عن أمور المراجعة الرئيسية.

كما استنتجت الدراسة أيضاً عدم وجود تأثير لوجود فقرة عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والتي تتضمن معلومات غير متعلقة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها على حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال تعرضه لمخاطر التقاضي، وذلك بالمقارنة باستخدام النموذج التقليدي لتقرير المراجعة. مما يعني عدم وجود اختلافات جوهرية بين التقديرات المتعلقة لمسؤولية المراجع واحتمال مقاضاته في حالة وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية وغير متعلقة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، والتقديرات المتعلقة لمسؤولية المراجع واحتمال مقاضاته في حالة استخدام النموذج التقليدي لتقرير المراجعة.

وفي نفس السياق، توصلت دراستنا (Yeol,et al.,2020;Gimbar,et al.,2016) إلى مواجهة المراجعين لمستوى مرتفع من احتمال تعرضهم لمخاطر التقاضي، عندما يحدد تقرير المراجعة مجموعة من أمور المراجعة الرئيسية والإجراءات المستخدمة لمعالجة أمور المراجعة الرئيسية والمتعلقة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها. ويأتي ذلك من خلال الإفصاح عن مجموعة من القضايا والأمور التي واجهها المراجع أثناء أدائه لخدمة المراجعة، والتي كان يتم تحديدها ومعالجتها داخلياً دون الإعلان عنها للجمهور، حيث كان يقوم المراجع بإبداء رأى المراجعة النهائي عن عملية المراجعة ككل في تقرير المراجعة، بدلاً من الإفصاح عن نتيجة المراجعة لبنود معينة أو مفردات معينة. فعند إفصاح المراجع عن أمور المراجعة الرئيسية، يجب أن يحدد المراجع أمور المراجعة الرئيسية وإجراءات المراجعة التي تم القيام بها لمعالجة هذه الأمور، ونتيجة المراجعة الخاصة بهذه الأمور في تقرير المراجعة، لذلك فإن الإفصاح عن معلومات وأمور داخلية خاصة بعملية المراجعة قد يؤدي إلى زيادة احتمالات تعرض المراجع الخارجي لمخاطر التقاضي.

كما أضافت دراسة (Gold and Heilmann,2019) أن المخاطر الناتجة عن قيام المراجع بإضافة فقرة أمور المراجعة الرئيسية إلى تقرير المراجعة، والتي تتضمن معلومات متعلقة

بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، تتمثل في زيادة مخاطر تعرض المراجع الخارجي للتقاضي، ويرجع ذلك إلى قيام المراجع بالإفصاح عن أمور وقضايا هامة لجمهور المستخدمين، الذي قد لا يكون لديه المعرفة الكافية أو الفهم الكافي لأبعاد هذه الأمور أو القضايا، أو الوعي الكافي بأهداف إضافة هذه الفقرة إلى تقرير المراجعة. وأيضاً زيادة المخاطر المالية التي قد يتعرض لها مستخدم تقرير المراجعة، نتيجة قيام المراجع بزيادة أتعابه مقابل الجهود الإضافية التي بذلها في سبيل توفير هذه المعلومات الإضافية.

في ضوء ما تقدم، يتضح تباين نتائج الدراسات التي تناولت العلاقة بين الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وإجراءات المراجعة المنفذة لمعالجة أمور المراجعة الرئيسية والمتعلقة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، والمسئولية القانونية للمراجع الخارجي نتيجة عدم قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية، واحتمالات تعرضه لمخاطر التقاضي. فقد توصلت بعض الدراسات إلى انخفاض حجم المسئولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمالات تعرضه لمخاطر التقاضي مع قيام المراجع بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية والمرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، بينما توصلت دراسات أخرى إلى زيادة حجم المسئولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمالات تعرضه لمخاطر التقاضي مع قيام المراجع بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية والمرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها. وعلى هذا سوف تقوم الباحثة بصياغة الفرض الأول والذي يتناول أثر إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية والمتعلقة بالتحريف غير المكتشف على المسئولية القانونية للمراجع الخارجي، دون تحديد نوع هذا الأثر سواء إيجابي أو سلبي، وذلك على النحو التالي:

**الفرض الأول (H1):** يؤثر إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة في مصر والمرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها على المسئولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمالات تعرضه لمخاطر التقاضي نتيجة عدم كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

كما خلصت الباحثة أيضاً مما سبق إلى اتفاق الدراسات السابقة (Kachelmeier et al., 2014):

(Segal, 2019) على زيادة مسئولية المراجع الخارجي واحتمالات تعرضه لمخاطر التقاضي، عندما يتم الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الرئيسية والتي تتضمن معلومات غير متعلقة بالتحريف غير المكتشف، وعلى هذا سوف تقوم الباحثة بصياغة الفرض الثاني على النحو التالي:

**الفرض الثاني (H2):** يزداد حجم المسئولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمالات تعرضه لمخاطر التقاضي نتيجة عدم كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وذلك في حالة قيام المراجع بإدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة في مصر غير المرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها.



٤/٦- تحليل أهم الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين الإلزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة والمسئولية القانونية للمراجع الخارجي ومدى تعرضه لخطر التقاضي:

يمكن تعريف شريك المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي ٢٢٠ بأنه الشخص الموجود في مكتب المراجعة المسئول بشكل مباشر عن مهام المراجعة وتنفيذها والتقرير عنها، بالإضافة إلى الإشراف والرقابة على هذه المهام وفقاً للتكليف، ويجب أن يملك الصلاحية التي تخوله لذلك وفقاً لمتطلبات قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، كما أضافت دراسة ( Sanders et al., 2009 ) أن شريك المراجعة يحتل أعلى مراتب القيادة في فريق المراجعة، حيث يتكون فريق المراجعة، بحسب الترتيب من المستويات الدنيا إلى المستويات العليا في الدرجة الوظيفية، من مراجع مساعد، المراجع الأول، المدير، المدير العام، شريك المراجعة، الشريك الرئيسي. ويقوم شريك المراجعة بفحص الأعمال والواجبات والمهام التي قام بها فريق المراجعة بشكل مستقل، ويتحمل المسئولية النهائية عن قرارات فريق المراجعة، ولديه علاقات قوية مع عملاء خدمة المراجعة، كما إنه يتواصل بشكل مستمر مع لجنة المراجعة والإدارة، ويقوم بالتوقيع على تقرير المراجعة. ويجب أن يمتلك شريك المراجعة خبرة تتجاوز عشرة سنوات في مجال المراجعة، وخبرة على الأقل ٣ سنوات في وظيفة مدير المراجعة.

وتوجد العديد من الأسباب التي تدفع للطلب على الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة والتي تتمثل في:

أ- تحسين مستوى جودة خدمات المراجعة: إن الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة سوف يؤدي إلى زيادة حجم المساءلة التي ستقع على شريك المراجعة من أصحاب المصالح المختلفين عن نتائج عملية المراجعة، وزيادة درجة شفافية تقرير المراجعة، مما يدفع ذلك شريك المراجعة إلى بذل المزيد من الجهود عند أداء عملية المراجعة وذلك للوفاء بهذه المسئولية، والتي سوف تنعكس على ارتفاع مستوى جودة خدمات المراجعة المقدمة، كذلك محاولة بناء سمعة جيدة له يستطيع من خلالها الحصول على مكافآت أو حوافز إضافية أو الحصول على فرص وظيفية أفضل في المستقبل، وذلك من خلال ارتباط اسمه بعمليات مراجعة مرتفعة الجودة.

كما أن الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة، سوف يدفع شريك المراجعة إلى محاولة تنمية وتطوير كفاءاته وخبراته ومهاراته وتغيير نمط سلوكياته وتصرفاته بالطريقة التي تساعد على تحسين كفاءة أدائه للعمل، والذي سوف ينعكس على ارتفاع مستوى جودة خدمات المراجعة، ومن ثم زيادة درجة ثقة مستخدمي تقرير

المراجعة في المعلومات التي يتضمنها هذا التقرير  
(Gunning et al., 2019; Burke et al., 2016 ; Lambert ,et al.,2012).

ب- توفير معلومات مفيدة لأصحاب المصالح المختلفين: إن الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة سوف يساهم في ربط سمعة شركاء المراجعة بمستوى الجودة المدركة لنتائج عملية المراجعة، مما يساعد ذلك المستثمرين والدائنين وأصحاب المصالح الأخرين على تحديد قدرات ومؤهلات شركاء المراجعة وتقييم مستوى جودة أداء الشريك، لذلك فإن الإفصاح عن اسم شريك المراجعة سوف ينتج عنه توفير معلومات مفيدة لأصحاب المصالح المختلفين عن شريك المراجعة والتي تساعدهم على اتخاذ قرارات رشيدة وفعالة بناء على المعلومات المتعلقة بشريك المراجعة (Deng,2019).

ت- تحسين نوعية شركاء المراجعة: إن الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة سوف يدفع مكاتب المراجعة إلى الاهتمام بعملية اختيار شركاء المراجعة الذين سيتم مشاركتهم في عملية المراجعة، ومحاولة التعاقد مع شركاء مراجعة ذوي سمعة جيدة وعلى مستوى عالي من الخبرة والكفاءة، لذلك فإن الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة سوف يؤدي إلى تحسين نوعية شركاء المراجعة الذين سيتم التعاقد معهم (Abott et al.,2018).

وبشان العلاقة بين الإلزام بالإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة والمسئولية القانونية للمراجع الخارجي ومدى تعرضه لخطر التقاضي، فقد استهدفت دراسة ( Reid and Youngman,2017) اختبار الأثر المباشر للإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على احتمال تعرضه لمخاطر التقاضي، نتيجة عدم كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، ومن خلال إجراء دراسة تجريبية على عينة تتكون من مجموعة من المراجعين ذوي الخبرة، توصلت الدراسة إلى أن الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة يرتبط باحتمالات مرتفعة لتعرض شريك المراجعة لخطر التقاضي، وفي هذه الحالة سوف تنخفض حجم المسئولية القانونية للمراجع الخارجي (مكتب المراجعة) واحتمال تعرضه لمخاطر التقاضي.

وقد أكدت دراسة (Blay et al., 2014) نتائج الدراسة السابقة، حيث أوضحت هذه الدراسة إنه في ظل الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة، تزداد (يقبل) احتمال تعرض شريك المراجعة (مكتب المراجعة أو المراجع الخارجي) لمخاطر التقاضي وذلك إذا كانت الأرباح الموجودة في التقارير المالية لا تعكس الصورة الحقيقية والعادلة لأداء الشركة.

كما قامت مجموعة أخرى من الدراسات (Burke et al.,2016 ;Lambert et al.,2012)

(Gunning et al.,2019) باختبار الأثر غير المباشر للإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على احتمال تعرضه لمخاطر التقاضي، وذلك من خلال فحص أثر الإفصاح عن اسم

شريك المراجعة في تقرير المراجعة على مستوى جودة خدمات المراجعة، فقد توصلت هذه الدراسات واتفقت على - كما أوضحنا من قبل - تحسن مستوى جودة خدمات المراجعة المقدمة مع الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة، ويرجع ذلك إلى شعور شركاء المراجعة بزيادة حجم المسؤولية التي ستقع عليهم عن نتائج عملية المراجعة في هذه الحالة، والذي يدفعهم إلى بذل عناية أكثر وجهد أكبر عند أداء عملية المراجعة.

ومن ناحية أخرى، توصلت دراسات (Wong et al.,2018;Palmrose,1997) إلى وجود علاقة عكسية بين جودة عملية المراجعة واحتمال التعرض للدعاوي القضائية، حيث توصلت هذه الدراسات إلى أن جودة عملية المراجعة تؤثر سلباً على احتمال رفع دعاوي قضائية ضد مكتب المراجعة، بمعنى إنه كلما زادت جودة عملية المراجعة كلما انخفض احتمال التعرض للدعاوي القضائية. وبناء على النتائج السابقة، يتضح انخفاض حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي (مكتب المراجعة) أو لشريك المراجعة، وذلك مع الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة.

يتضح مما سبق، تباين نتائج الدراسات التي تناولت العلاقة بين الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة والمسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال تعرضه لمخاطر التقاضي، وعليه سوف تقوم الباحثة بصياغة الفرض الرابع بشأن أثر الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي (مكتب المراجعة)، دون تحديد نوع هذا الأثر سواء ايجابي أو سلبي، وذلك على النحو التالي:

**الفرض الثالث (H3):** يؤثر الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة في مصر على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمالات تعرضه لمخاطر التقاضي نتيجة عدم كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

٥/٦- تحليل أهم الدراسات السابقة في مجال أثر الإلزام بالإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الرئيسية واسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته.

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسات (Gold et al.,2020; Smith,2016) بشأن تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية المرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال تعرضه لمخاطر التقاضي، والدراسات مثل (Gunning et al.,2019;Wong, et al.,2018, Blay et al.,2014) بشأن تأثير الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال تعرضه لمخاطر التقاضي، اتضح للباحثة أن هناك تأثيراً جوهرياً سواء للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية المرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها أو للإفصاح عن اسم شريك

المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع واحتمال تعرضه لمخاطر التقاضي، لذلك تتوقع الباحثة بناء على النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات، أن يكون هناك تأثير مشترك لإدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة المرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال تعرضه لمخاطر التقاضي، وبذلك يمكن صياغة الفرض الرابع على النحو التالي:

**الفرض الرابع (H4):** يوجد تأثير مشترك لإدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة في مصر والمرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال تعرضه لمخاطر التقاضي نتيجة عدم كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

كما اتضح للباحثة أن هناك تأثير جوهري سواء للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية غير المرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها أو للإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع واحتمال تعرضه لمخاطر التقاضي، وذلك في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسات (Gimbar;et al.,2016) (Pinto and Morais,2019;Segal,2019) بشأن تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية غير المرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال تعرضه لمخاطر التقاضي، والدراسات مثل (Reid and Youngman,2017) بشأن تأثير الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال تعرضه لمخاطر التقاضي، لذلك تتوقع الباحثة بناء على النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات، أن يكون هناك تأثير مشترك لإدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة غير المرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال تعرضه لمخاطر التقاضي، وبذلك يمكن صياغة الفرض الخامس على النحو التالي:

**الفرض الخامس (H5):** يوجد تأثير مشترك لإدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة في مصر غير المرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال تعرضه لمخاطر التقاضي نتيجة عدم كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

٦/٦ - منهجية الدراسة التجريبية:

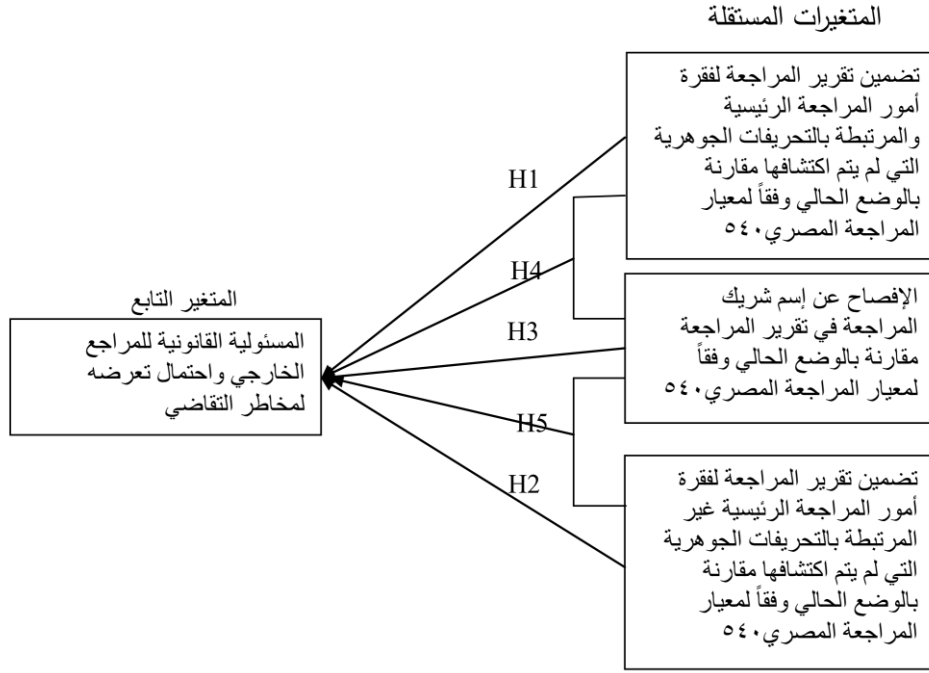
تعرض الباحثة في هذا القسم لكل من، أهداف الدراسة التجريبية، مجتمع وعينة الدراسة، نموذج الدراسة ومتغيرات الدراسة وكيفية قياسها، بالإضافة إلى التصميم التجريبي وأخيراً الاختبارات الإحصائية اللازمة لاختبار فروض الدراسة.

١/٦/٦ - أهداف الدراسة التجريبية:

تستهدف الدراسة التجريبية اختبار أثر تضمين تقرير المراجعة لفقرة أمور المراجعة الرئيسية على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال تعرضه لمخاطر التقاضي نتيجة عدم كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وكذلك اختبار أثر الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال تعرضه لمخاطر التقاضي نتيجة عدم كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، بالإضافة إلى اختبار الأثر المشترك لإدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته.

٢/٦/٦ - مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في مراجعي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة الممارسين لمراجعة حسابات الشركات المساهمة في مصر قياساً على (منصور، ٢٠١٧). وبعد توزيع الباحث لعدد ٢٠٠ حالة تجريبية على مراجعي الحسابات المختلفين، بلغت نسبة الردود ٥١% وبلغت عينة الدراسة ١٠٢ مراجع، وتتكون عينة الدراسة من مجموعة من مراجعي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة الواقعة بمدينة الإسكندرية ومدينة دمنهور، ولم تقتصر هذه العينة على العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الكبيرة ذات الصلة بمكاتب المراجعة العالمية (Big 4)، وإنما اشتملت على مراجعين في مكاتب المراجعة المتوسطة وصغيرة الحجم. وروعي في هذه العينة أن تكون مفرداتها ذوي الخبرة، نصفهم تقريباً أعضاء في جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية وجمعيات أخرى، والبعض منهم يشغل وظيفة مدير المراجعة، والبعض الآخر شريك بالمكتب، الأمر الذي يجعل ردودهم على أسئلة الحالات التجريبية أكثر دقة ومصداقية وملائمة لاختبار فروض البحث.



٣/٦/٦- نموذج الدراسة:

يظهر نموذج الدراسة كما يلي:

٤/٦/٦- توصيف وقياس متغيرات الدراسة:

اشتملت الدراسة على ثلاث متغيرات مستقلة ومتغير تابع.

المتغير التابع:

المسئولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال تعرضه لمخاطر التقاضي: والذي يتم قياسه من خلال ردود المشاركين في الدراسة على السؤالين التاليين على مقياس من عشرة درجات، قياساً على (Yeol et al.,2020;Pinto and Morais,2019)

- برجاا تحديد حجم المسئولية القانونية للمراجع الخارجي نتيجة عدم كشف هذا التحريف.

- برجاا تحديد احتمالات تعرض المراجع الخارجي لمخاطر التقاضي نتيجة عدم كشف هذا التحريف.

المتغيرات المستقلة:

- ١- تضمين تقرير المراجعة لفقرة أمور المراجعة الرئيسية المرتبطة بالتحريف غير المكتشف: يعتبر هذا المتغير متغيراً وهمياً يأخذ القيمة (١) في حالة توافر فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمرتبطة بالتحريف غير المكتشف، والقيمة (صفر) في حالة عدم توافرها أو توافر فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة غير المرتبطة بالتحريف غير المكتشف قياساً على (Segal,2019).
- ٢- تضمين تقرير المراجعة لفقرة أمور المراجعة الرئيسية غير المرتبطة بالتحريف غير المكتشف: يعتبر هذا المتغير متغيراً وهمياً يأخذ القيمة (١) في حالة توافر فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة غير المرتبطة بالتحريف غير المكتشف، والقيمة (صفر) في حالة عدم توافرها أو توافر فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمرتبطة بالتحريف غير المكتشف قياساً على (Kachelmeier et al., 2014).
- ٣- الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة: يعتبر هذا المتغير متغيراً وهمياً يأخذ القيمة (١) في حالة الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة، والقيمة (صفر) في حالة عدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة قياساً على (Reid and Youngman,2017).

٥/٦/٦- التصميم التجريبي:

يمكن عرض التصميم التجريبي للبحث كما يلي:

جدول (١) التصميم التجريبي

اسم شريك المراجعة	مفصح عنه في تقرير المراجعة	غير مفصح عنه في تقرير المراجعة
فقرة أمور المراجعة الرئيسية	المعالجة (١) حجم المسؤولية القانونية واحتمال مقاضاته	المعالجة (٢) حجم المسؤولية القانونية واحتمال مقاضاته
غير متوفرة في تقرير المراجعة (الحالة الأولى)	المعالجة (٣) حجم المسؤولية القانونية واحتمال مقاضاته	المعالجة (٤) حجم المسؤولية القانونية واحتمال مقاضاته
متوفرة في تقرير المراجعة وتتضمن معلومات مرتبطة بالتحريف غير المكتشف (الحالة الثانية)	المعالجة (٥) حجم المسؤولية القانونية واحتمال مقاضاته	المعالجة (٦) حجم المسؤولية القانونية واحتمال مقاضاته

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٢، ع ٢٤، ج ٢، يوليو ٢٠٢١)  
د. بوسي حمدي موسى

سوف يتم إجراء خمسة عشر مقارنة بين مجموعات المعالجة الستة لاختبار فروض البحث، ويوضح جدول رقم (٢) هذه المقارنات، وذلك على النحو التالي:

جدول (٢): المقارنة بين مجموعات المعالجة

رقم المقارنة	مجموعتا المعالجة محل المقارنة	التأثير	فرض البحث
1	الأولى والثانية	أثر الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة في مصر على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته	الثالث
٢	الأولى والثالثة	أثر إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة في مصر والمرتبطة بالتحريفات الجوهرية غير المكتشفة على المسؤولية القانونية للمراجع واحتمال مقاضاته	الأول
٣	الأولى والرابعة	الأثر المشترك لإدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة في مصر والمرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته	الرابع
٤	الأولى والخامسة	أثر إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة في مصر غير المرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته	الثاني
٥	الأولى والسادسة	الأثر المشترك لإدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة في مصر غير المرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته	الخامس
٦	الثانية والثالثة	الأثر المشترك لإدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة في مصر والمرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته	الرابع
٧	الثانية والرابعة	أثر إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة في مصر والمرتبطة بالتحريفات الجوهرية غير المكتشفة على المسؤولية القانونية للمراجع واحتمال مقاضاته	الأول



الخامس	الأثر المشترك لإدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة في مصر غير المرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته	الثانية والخامسة	٨
الثاني	أثر إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة في مصر غير المرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته	الثانية والسادسة	٩
الثالث	أثر الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة في مصر على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته	الثالثة والرابعة	١٠
الأول	أثر إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة في مصر والمرتبطة بالتحريفات الجوهرية غير المكتشفة على المسؤولية القانونية للمراجع واحتمال مقاضاته	الثالثة والخامسة	١١
الرابع	الأثر المشترك لإدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة في مصر والمرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته	الثالثة والسادسة	١٢
الخامس	الأثر المشترك لإدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة في مصر غير المرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته	الرابعة والخامسة	١٣
الثاني	أثر إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة في مصر غير المرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته	الرابعة والسادسة	١٤
الثالث	أثر الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة في مصر على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته	الخامسة والسادسة	١٥

#### ٦/٦/٦- أدوات وإجراءات الدراسة:

اعتمدت الباحثة على دراسة تجريبية ٢×٣ لاختبار فروض البحث. وقامت الباحثة بتوزيع ست حالات تجريبية مختلفة على مراجعي الحسابات الذين يمارسون المهنة في مكاتب المراجعة في مصر. وقد تضمنت الحالة التجريبية قسامين (Kachelmeier et al., 2014) وهما:

#### القسم الأول: بيانات عامة:

يهدف هذا القسم إلى التعرف على مجموعة من البيانات التي تتعلق بالمراجعين المشاركين في الدراسة. وتتمثل البيانات العامة في المستوى الوظيفي داخل مكتب المراجعة، عدد سنوات ممارسة المهنة، الدرجات العلمية الذي حصل عليها، العضوية في الجمعيات المهنية، بالإضافة إلى مقدمة تعريفية بالتعديلات الحديثة في معايير المراجعة الدولية، وخاصة المعايير المتعلقة بإدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية واسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة ISA700,701 والصادرة عن مجلس IAASB في ٢٠١٥.

**القسم الثاني:** ويشتمل على الحالة التجريبية، وهي عبارة عن توصيف لشركة افتراضية تعمل في مجال الخدمات الالكترونية، يتم عرض بيانات أساسية لجميع المجموعات، بعد عرض تقرير المراجعة على كل مجموعة، وتشمل تلك المعلومات في وصف تحريف جوهرية في قيمة شهرة المحل، والتي تمثل قيمته نسبة هامة من أصول الشركة. أما بالنسبة للبيانات المختلفة بين المجموعات فقد اشتملت على ست أجزاء وهي:

- **في الجزء الأول:** تم تضمين جزء من تقرير المراجع الخارجي يوضح رايه المتعلق بالقوائم المالية الخاصة بالشركة وذلك وفقاً لمعيار المراجعة المصري ٥٤٠ الحالي الذي تم تفعيله في ٢٠٠٥، مع الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي ISA700 والذي تم تفعيله دولياً في ٢٠١٥.
- **في الجزء الثاني:** تم تضمين جزء من تقرير المراجع الخارجي يوضح رايه المتعلق بالقوائم المالية الخاصة بالشركة وذلك وفقاً لمعيار المراجعة المصري ٥٤٠ الحالي الذي تم تفعيله في ٢٠٠٥، وذلك دون الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي ISA700 والذي تم تفعيله دولياً في ٢٠١٥.
- **في الجزء الثالث:** تم تضمين جزء من تقرير المراجع الخارجي يوضح رايه المتعلق بالقوائم المالية الخاصة بالشركة مع تضمين فقرة لأمر المراجعة الرئيسية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي ISA701 والتي تتضمن معلومات متعلقة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها. تتضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية معلومات عن عملية تقدير إهلاك شهرة

المحل وإجراءات المراجعة المتعلقة بها، وذلك مع الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي ISA700 والذي تم تفعيله دولياً في ٢٠١٥.

- **في الجزء الرابع:** تم تضمين جزء من تقرير المراجع الخارجي يوضح رايه المتعلق بالقوائم المالية الخاصة بالشركة مع تضمين فقرة لأمر المراجعة الرئيسية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي ISA701 والتي تتضمن معلومات متعلقة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها. تتضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية معلومات عن عملية تقدير إهلاك شهرة المحل وإجراءات المراجعة المتعلقة بها، وذلك دون الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة.

- **في الجزء الخامس:** تم تضمين جزء من تقرير المراجع الخارجي يوضح رايه المتعلق بالقوائم المالية الخاصة بالشركة مع تضمين فقرة لأمر المراجعة الرئيسية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي ISA701 والتي تتضمن معلومات غير متعلقة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها. تتضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية معلومات عن عملية إعفاء بعض الديون المشكوك فيها وتحويلها إلى ديون معدومة، وذلك مع الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي ISA700 والذي تم تفعيله دولياً في ٢٠١٥.

- **في الجزء السادس:** تم تضمين جزء من تقرير المراجع الخارجي يوضح رايه المتعلق بالقوائم المالية الخاصة بالشركة مع تضمين فقرة لأمر المراجعة الرئيسية وفقاً لمعيار المراجعة الدولي ISA701 والتي تتضمن معلومات غير متعلقة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها. تتضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية معلومات عن عملية إعفاء بعض الديون المشكوك فيها وتحويلها إلى ديون معدومة، وذلك دون الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة.

#### ٧/٦/٦- نتائج الدراسة التجريبية:

يهدف هذا القسم إلى تحليل بيانات المشاركين في الدراسة وتحديد الاختبارات الإحصائية المختلفة والتي تم استخدامها للتحقق من مدى اعتمادية بيانات الدراسة واعتداليتها، لتحديد نوع الاختبارات الإحصائية الملائمة لاختبار فروض الدراسة، وكذلك عرض الاختبارات الإحصائية التي تم استخدامها لاختبار فروض الدراسة.

#### ١/٧/٦/٦- تحليل بيانات المشاركين في الدراسة:

بلغ عدد المراجعين المشاركين في التجربة ١٠٢ مراجعاً. ويلاحظ أن عينة الدراسة تتضمن مراجعين من مستويات وظيفية مختلفة (شريك، مدير مراجعة، مشرف، مراجع، مراجع تحت

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٢، ع ٢٤، ج ٢، يوليو ٢٠٢١)  
د. بوسي حمدي موسى

التمرين). كما أن نصف المراجعين تقريباً (٤٧ مراجعاً) لديهم خبرة من ٣ إلى ١٠ سنوات، وأن ربع عدد المراجعين تقريباً (٢٣) لديهم خبرة أكثر من ١٠ سنوات مما يؤدي إلى زيادة الثقة في آراءهم واستيفائهم لقائمة الاستقصاء. كما أن المراجعين المشاركين في الدراسة من حملة البكالوريوس والبعوض منهم يحمل شهادات أخرى. وأن نصف عدد المراجعين تقريباً (٥٦ مراجع) لديهم عضوية في جمعيات مهنية مختلفة.

الجدول رقم (٣): البيانات الشخصية للمشاركين في الدراسة

العدد	الدرجات العلمية	العدد	المستوى الوظيفي داخل مكتب المراجعة:
٧٤	بكالوريوس		مكتب المراجعة:
٢٢	دبلوم دراسات عليا	٦	شريك مراجعة
٣	ماجستير	٩	مدير مراجعه
١	دكتوراه	٧	مشرف
٢	شهادات أخرى	٤١	مراجع
		٣٩	مراجع تحت التمرين
العدد	عضوية الجمعيات المهنية:	العدد	سنوات الخبرة
٣١	جمعية المحاسبين	٣٦	أقل من ٣ سنوات
	والمراجعين المصرية	٢٦	من ٣ إلى ٥ سنوات
١١	جمعية الضرائب المصرية	٢٠	من ٥ إلى ١٠ سنوات
٦	جمعيات مهنية أخرى	٢٠	أكثر من ١٠ سنوات
٥٤	غير أعضاء في جمعيات مهنية		

٢/٧/٦/٦ - اختبار الاعتمادية Reliability Test:

قامت الباحثة بإجراء مجموعة من الاختبارات للتحقق من مدى إمكانية الاعتماد على البيانات الواردة من المشاركين في الدراسة، وتحديد الاختبار الاحصائي الملائم لاختبار فروض الدراسة.

لتحديد مدى امكانية الاعتماد على ردود المشاركين لاختبار العلاقات محل الدراسة، قامت الباحثة بإجراء اختبار الاعتمادية Reliability Test باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS (DeCoster,2004). وأوضحت نتيجة الاختبار في الجدول رقم (٤) امكانية الاعتماد على البيانات، حيث تجاوز معامل Cronbach alpha ٦٠% (٤٦.٦% للحالة الأولى، ٦٥.٣% للحالة الثانية، ٦٤.٨% للحالة الثالثة، ٦٠.٩% للحالة الرابعة، ٦١.٧% للحالة الخامسة، ٦٤.٩% للحالة السادسة) على الأسئلة الخاصة بقرار المشاركين في التجربة بشأن تحديد حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال تعرضه لمخاطر التقاضي نتيجة عدم كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

جدول رقم (٤) نتائج اختبار الاعتمادية

معامل Cronbach Alpha	عدد العناصر	
66.00%	٢	إجمالي العينة (الحالات من الأولى إلى السادسة)
66.40%	٢	الحالة الأولى
65.30%	٢	الحالة الثانية
64.80%	٢	الحالة الثالثة
60.90%	٢	الحالة الرابعة
61.70%	٢	الحالة الخامسة
64.10%	٢	الحالة السادسة

#### ٣/٧/٦- الاختبارات الاحصائية:

ولتحديد نوع الاختبارات التي ستعتمد عليها الباحثة لاختبار فروض البحث، قامت الباحثة في البداية بإجراء اختبار كلوموجروف-سمير نوف؛ لمعرفة التوزيع الاحتمالي للمجتمع الذي سحبت من العينة. بمعنى آخر، تحديد ما إذا كانت العينة مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي أم لا. ويتضح من نتائج التحليل الإحصائي الواردة بالجدول رقم (٥) أن قيمة P-Value اقل من ٠.٠٥ وهذا يعني رفض فرض العدم، وقبول الفرض البديل الذي ينص على أن العينة مسحوبة من مجتمع لا تتبع بياناته التوزيع الطبيعي؛ ولذلك سوف يتم استخدام الاختبارات اللامعلمية في هذه الحالة لإجراء المقارنات بين مجموعات المعالجة الستة والتي تتمثل في كل من اختبار كروسكال-والس واختبار مان-ويتني.

الجدول رقم (٥): نتائج اختبار كلوموجروف سميرنوف

**One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test**

		samples
N		204
Normal Parameters <sup>a</sup>	Mean	3.7800
	Std. Deviation	2.27049
Most Extreme Differences	Absolute	.195
	Positive	.191
	Negative	-.195-
Kolmogorov-Smirnov Z		4.566
Asymp. Sig. (2-tailed)		.000
a. Test distribution is Normal.		

كما استخدمت الباحثة اختبار كروسكال – والس؛ لاختبار تطابق توزيعات المجتمعات (المعالجات). أو بمعنى آخر: إجراء مقارنة بين مجموعات المعالجة الستة لتحديد ما إذا كان هناك فرق بينهما. ويتضح من نتائج التحليل الإحصائي الواردة بالجدول رقم (٦) أن قيمة P-Value أقل من ٠.٠٥. وهذا يعني رفض فرض العدم، وقبول الفرض البديل الذي ينص على وجود اختلاف بين مجموعات المعالجة الستة أو أن هناك اختلافاً بين مجموعتين على الأقل من مجموعات المعالجة الستة. ولمعرفة مصدر هذا الاختلاف، فإنه سوف يتم استخدام اختبار مان – ويتني وذلك لإجراء مقارنة بين كل مجموعتين من مجموعات المعالجة الستة؛ لذلك سوف يتم إجراء خمسة عشر مقارنة باستخدام هذا الاختبار.

الجدول رقم (٦): نتائج اختبار كروسكال والس

### Kruskal-Wallis Test

Ranks and

statistics

codes	N	Mean Rank	Chi-Square	df	Asymp. Sig.
samples 1	34	261.22	38.921	5	.000
2	34	171.95			
3	34	169.34			
4	34	292.45			
5	34	134.97			
6	34	228.17			
total	204				

#### أولاً: اختبار فرض البحث الأول:

يقترح فرض البحث الأول وجود تأثير جوهري لإدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة في مصر والمرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، على المسئولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال تعرضه لمخاطر التقاضي. وتم اختبار هذا الفرض من خلال إجراء المقارنات الثانية والسابعة والحادية عشر.

#### المقارنة الثانية:

تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الأولى (عدم وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة) ومجموعة المعالجة الثالثة (وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمرتبطة بالتحريفات الجوهرية غير المكتشفة، الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة). ولإجراء المقارنة بين المجموعتين، تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على الحالة العملية باستخدام اختبار مان-ويتني كما هو موضح بالجدول رقم (٧).

الجدول رقم (٧): المقارنة الثانية (المقارنة بين مجموعتي الأولى والثالثة)

### Mann-Whitney Test

#### Ranks and statistics

codes	N	Mean Rank	Sum of Ranks	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
samples 1	34	57.92	3328.31	872.000	2.349E3	-3.277-	.023
3	34	33.54	2345.32				
Total	68						

يتضح من نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value اقل من ٠.٠٥. وهذا يعني أنه يمكن القول بدرجة ٩٥% أن هناك اختلافاً معنوياً (جوهرياً) بين إجابات مجموعتي المعالجة الأولى والثالثة. كما يتضح أن متوسط رتب مجموعة المعالجة الثالثة (٣٣,٥٤) أكبر من متوسط رتب مجموعة المعالجة الأولى (٥٧,٩٢). وهذا يعني أنه في ظل الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة، تنخفض حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته بصورة جوهريّة في حالة إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمرتبطة بالتحريفات الجوهريّة التي لم يتم اكتشافها عنها في حالة عدم إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة.

#### المقارنة السابعة:

تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الثانية (عدم وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، عدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة) ومجموعة المعالجة الرابعة (وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمرتبطة بالتحريفات الجوهريّة غير المكتشفة، عدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة). ولإجراء المقارنة بين المجموعتين، تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على الحالة العملية باستخدام اختبار مان-ويتني كما هو موضح بالجدول رقم (٨).



الجدول رقم (٨): المقارنة السابعة (المقارنة بين مجموعتي الثانية والرابعة)

### Mann-Whitney Test

#### Ranks and statistics

	codes	N	Mean Rank	Sum of Ranks	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
samples	2	34	51.89	3445.31	981.120	2.154E3	-3.692-	.012
	4	34	43.59	2344.51				
Total		68						

يتضح من نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value أقل من ٠.٠٥. وهذا يعني أنه يمكن القول بدرجة ٩٥% أن هناك اختلافاً معنوياً (جوهرياً) بين إجابات مجموعتي المعالجة الثانية والرابعة. كما يتضح أن متوسط رتب مجموعة المعالجة الرابعة (٤٣.٥٩) أقل من متوسط رتب مجموعة المعالجة الثانية (٥١.٨٩). وهذا يعني أنه في ظل عدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة، تنخفض حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته بصورة جوهرية في حالة إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها عنها في حالة عدم إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة.

#### المقارنة الحادية عشر:

تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الثالثة (وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة، الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة) ومجموعة المعالجة الخامسة (وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والتي تتضمن معلومات غير متعلقة بالتحريفات الجوهرية غير المكتشفة، الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة). ولإجراء المقارنة بين المجموعتين، تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على الحالة العملية باستخدام اختبار مان-ويتني كما هو موضح بالجدول رقم (٩).

الجدول رقم (٩): المقارنة الحادية عشر (المقارنة بين مجموعتي الثالثة والخامسة)

### Mann-Whitney Test

#### Ranks and statistics

	codes	N	Mean Rank	Sum of Ranks	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
samples	3	34	44.17	2366.74	1.437E3	2.517E3	-2.365-	.045
	5	34	68.34	3543.99				
Total		68						

يتضح من نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value أقل من ٠.٠٥. وهذا يعني أنه يمكن القول بدرجة ٩٥% أن هناك اختلافاً معنوياً (جوهرياً) بين إجابات مجموعتي المعالجة الثالثة والخامسة. كما يتضح أن متوسط رتب مجموعة المعالجة الثالثة (٤٤,١٧) أقل من متوسط رتب مجموعة المعالجة الخامسة (٦٨,٣٤). وهذا يعني أنه في ظل الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة، تنخفض حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته بصورة جوهريّة في حالة إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها عنها في حالة عدم إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة.

ويتضح مما سبق انخفاض حجم المسؤولية القانونية واحتمال مقاضاته بصورة جوهريّة، في حالة إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمرتبطة بالتحريفات التي لم يتم اكتشافها، عنها في حالة عدم وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، أو في حالة إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة وغير مرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة، وذلك سواء في ظل الإفصاح أو عدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة. وهذا ما يؤيد فرض البحث الأول، ويوضح أن إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها يؤثر سلباً بشكل جوهري على حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته نتيجة عدم كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (Kachelmeier et al., 2014) من وجود تأثير سلبي لفقرة أمور المراجعة الرئيسية والمرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته. وفي نفس الوقت تختلف هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (Segal, 2019) في أن إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة، يؤدي إلى زيادة حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال تعرضه لمخاطر التقاضي بصورة جوهرية. وترى الباحثة أن هذه النتيجة ترجع إلى أن إفصاح المراجع عن أمور المراجعة الرئيسية التي واجهته أثناء قيامه بعملية المراجعة، والمرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، تعد بمثابة مؤشرات تحذيرية يرسلها المراجع لمستخدمي التقارير المالية عن مخاطر وجود تحريفات جوهرية في بعض المجالات التي لم يتم اكتشافها أو تصحيحها بعد وبالتالي فإن المراجع يخلي مسؤوليته في هذه الحالة عن المجالات ذات المخاطر المرتفعة والتي تم الإفصاح عنها في فقرة أمور المراجعة الرئيسية، وبذلك تقل حجم مسؤولية المراجع عن الأضرار التي لحقت بالعميل نتيجة عدم قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية في المجالات التي تم الإفصاح عنها في فقرة أمور المراجعة الرئيسية، وذلك طالما إنه أعطى مؤشرات مسبقة عن مخاطر وجود تحريفات جوهرية في هذه المجالات في فقرة أمور المراجعة الرئيسية، وتقل احتمالات تعرض المراجع الخارجي لمخاطر التقاضي في هذه الحالة.

#### **ثانياً: اختبار فرض البحث الثاني:**

يقترح فرض البحث الأول زيادة حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي في مصر واحتمال تعرضه لمخاطر التقاضي، وذلك عندما يتم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والتي تتضمن معلومات غير متعلقة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها. ويمكن اختبار فرض البحث الثاني من خلال إجراء المقارنات الرابعة والتاسعة والرابعة عشر.

#### **المقارنة الرابعة:**

تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الأولى (عدم وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة) ومجموعة المعالجة الخامسة (وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة غير المرتبطة بالتحريفات الجوهرية غير المكتشفة، الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة). ولإجراء المقارنة بين المجموعتين، تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على الحالة العملية باستخدام اختبار مان-ويتني كما هو موضح بالجدول رقم (١٠).

الجدول رقم (١٠): المقارنة الثانية (المقارنة بين مجموعتي الأولى والخامسة)

### Mann-Whitney Test

#### Ranks and statistics

codes	N	Mean Rank	Sum of Ranks	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
samples 1	34	44.57	2846.56	1.785E3	2.198E3	-1.984-	.087
5	34	46.79	3066.61				
Total	68						

يتضح من نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value أكبر من ٠.٠٥. وهذا يعني أنه يمكن القول بدرجة ٩٥% أنه ليس هناك اختلافاً معنوياً (جوهرياً) بين إجابات مجموعتي المعالجة الأولى والخامسة. كما يتضح أن متوسط رتب مجموعة المعالجة الخامسة (٤٦.٧٩) أكبر من متوسط رتب مجموعة المعالجة الأولى (٤٤.٥٧). ونظراً لأن النتائج تبين أن تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية غير المرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي غير معنوي احصائياً، فإنه يمكن القول بأنه قد تكون هناك عوامل أخرى يمكن أن تفسر المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي.

#### المقارنة التاسعة:

تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الثانية (عدم وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، عدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة) ومجموعة المعالجة السادسة (وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة غير المرتبطة بالتحريفات الجوهرية غير المكتشفة، عدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة). ولإجراء المقارنة بين المجموعتين، تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على الحالة العملية باستخدام اختبار مان-ويتني كما هو موضح بالجدول رقم (١١).

الجدول رقم (١١): المقارنة السابعة (المقارنة بين مجموعتي الثانية والسادسة)

### Mann-Whitney Test

#### Ranks and statistics

codes	N	Mean Rank	Sum of Ranks	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
samples 2	34	56.12	3085.65	954.000	2.300E3	-3.740-	.181
6	34	53.65	2766.47				
Total	68						

يتضح من نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value أكبر من ٠.٠٥. وهذا يعني أنه يمكن القول بدرجة ٩٥% أنه ليس هناك اختلافاً معنوياً (جوهرياً) بين إجابات مجموعتي المعالجة الثانية والسادسة. ويتضح أن متوسط رتب مجموعة المعالجة الثانية (٥٦.١٢) أكبر من متوسط رتب مجموعة المعالجة السادسة (٥٣.٥٦). ونظراً لأن النتائج تبين أن تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية غير المرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي غير معنوي احصائياً، فإنه يمكن القول بأنه قد تكون هناك عوامل أخرى يمكن أن تفسر المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي.

#### المقارنة الرابعة عشر:

تم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الرابعة (وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة، عدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة) ومجموعة المعالجة السادسة (وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والتي تتضمن معلومات غير متعلقة بالتحريفات الجوهرية غير المكتشفة، عدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة). ولإجراء المقارنة بين المجموعتين، تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على الحالة العملية باستخدام اختبار مان-ويتني كما هو موضح بالجدول رقم (١٢).

الجدول رقم (١٢): المقارنة الرابعة عشر (المقارنة بين مجموعتي الرابعة والسادسة)

### Mann-Whitney Test

#### Ranks and statistics

	codes	N	Mean Rank	Sum of Ranks	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
samples	4	34	45.78	2427.06	675.000	2.135E3	-5.281-	.000
	6	34	65.49	3437.94				
	Total	68						

يتضح من نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value أقل من ٠.٠٥. وهذا يعني أنه يمكن القول بدرجة ٩٥% أن هناك اختلافاً معنوياً (جوهرياً) بين إجابات مجموعتي المعالجة الرابعة والسادسة. كما يتضح أن متوسط رتب مجموعة المعالجة الرابعة (٤٥.٧٨) أقل من متوسط رتب مجموعة المعالجة السادسة (٦٥.٤٩). وهذا يعني أنه في ظل عدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة، تزداد حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته بصورة جوهرية في حالة إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والتي تتضمن معلومات غير متعلقة بالتحريفات الجوهرية غير المكتشفة، عنها في حالة إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة.

ويتضح مما سبق عدم وجود اختلافات جوهرية بين الآثار المحتملة لعدم إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، والآثار المحتملة لإدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة غير المرتبطة بالتحريفات التي لم يتم اكتشافها على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته، وذلك سواء في ظل الإفصاح أو عدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة. كما تبين زيادة حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته بصورة جوهرية، في حالة إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية غير المرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، عنها في حالة إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية المرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها. وهذا ما يؤيد فرض البحث الثاني، ويوضح أن إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والتي تتضمن معلومات غير متعلقة بالتحريفات غير المكتشفة يؤثر إيجاباً بشكل جوهري على حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته نتيجة عدم كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (Sega,2019;Kachelmeier,2014) من وجود تأثير ايجابي لفقرة أمور المراجعة الرئيسية غير المرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته. وأيضاً عدم وجود اختلافات جوهرية بين الاثار المحتملة لعدم ادراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية، والاثار المحتملة لإدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية غير المرتبطة بالتحريفات التي لم يتم اكتشافها، على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته.

وترى الباحثة أن هذه النتيجة ترجع إلى إنه في حالة قيام المراجع بالإفصاح عن المجالات ذات المخاطر مرتفعة لوجود تحريفات جوهرية بها في فقرة أمور المراجعة الرئيسية، والتي اتضح فيما بعد انها تتعلق بالتحريفات الجوهرية غير المكتشفة، فإن هذا يشير إلى انخفاض جودة عملية المراجعة بصفة عامة، وجودة اراء المراجع بصفة خاصة فيما يتعلق بتحديد المجالات ذات المخاطر المرتفعة، مما يعني ذلك عدم بذل المراجع الجهد والعناية الكافية عند أداء عملية المراجعة، بالإضافة إلى انه لم يعطي مؤشرات تحذيرية مسبقة لمستخدمي التقارير المالية عن القضايا المحاسبية المتعلقة بالتحريفات غير المكتشفة، مما يساهم ذلك في زيادة حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال تعرضه لمخاطر التقاضي في هذه الحالة.

#### **ثالثاً: اختبار فرض البحث الثالث:**

يقترح فرض البحث الثالث وجود تأثير جوهري للإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة في مصر على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال تعرضه لمخاطر التقاضي. ويمكن اختبار فرض البحث الثالث من خلال إجراء المقارنات الأولى والعاشر والخامسة عشر.

#### **المقارنة الأولى:**

تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الأولى (عدم وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة) ومجموعة المعالجة الثانية (عدم وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، عدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة). ولإجراء المقارنة بين المجموعتين، تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على الحالة العملية باستخدام اختبار مان -ويتني كما هو موضح بالجدول رقم (١٣).

الجدول رقم (١٣): المقارنة الثانية (المقارنة بين مجموعتي الأولى والثانية)

### Mann-Whitney Test

#### Ranks and statistics

	codes	N	Mean Rank	Sum of Ranks	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
samples	1	34	40.34	2427.06	954.000	2.347E3	-3.057-	.005
	2	34	62.77	3359.94				
	Total	68						

يتضح من نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value أقل من ٠.٠٥. وهذا يعني أنه يمكن القول بدرجة ٩٥% أنه هناك اختلافاً معنوياً (جوهرياً) بين إجابات مجموعتي المعالجة الأولى والثانية. كما يتضح أن متوسط رتب مجموعة المعالجة الأولى (٤٠.٣٤) أقل من متوسط رتب مجموعة المعالجة الثانية (٦٧.٧٧). وهذا يعني انه في ظل عدم وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، تنخفض حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي (مكتب المراجعة) واحتمال مقاضاته بصورة جوهرية في حالة الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة، عنها في حالة عدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة.

#### المقارنة العاشرة:

تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الثالثة (وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة) ومجموعة المعالجة الرابعة (وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، عدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة). ولإجراء المقارنة بين المجموعتين، تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على الحالة العملية باستخدام اختبار مان-ويتني كما هو موضح بالجدول رقم (١٤).



الجدول رقم (١٤): المقارنة العاشرة (المقارنة بين مجموعتي الثالثة والرابعة)

### Mann-Whitney Test

#### Ranks and statistics

	codes	N	Mean Rank	Sum of Ranks	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
samples	3	34	42.08	2437.71	1.331E3	2.702E3	-2.118-	.035
	4	34	70.92	3372.51				
Total		68						

يتضح من نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value أقل من ٠.٠٥. وهذا يعني أنه يمكن القول بدرجة ٩٥% أنه هناك اختلافاً معنوياً (جوهرياً) بين إجابات مجموعتي المعالجة الثالثة والرابعة. كما يتضح أن متوسط رتب مجموعة المعالجة الثالثة (٤٢.٠٨) أقل من متوسط رتب مجموعة المعالجة الرابعة (٧٠.٩٢). وهذا يعني انه في ظل وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة، تنخفض حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي (مكتب المراجعة) واحتمال مقاضاته بصورة جوهريه في حالة الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة، عنها في حالة عدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة.

#### المقارنة الخامسة عشر:

تم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الخامسة (وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة غير المرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة) ومجموعة المعالجة السادسة (وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة غير المرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها، عدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة). ولإجراء المقارنة بين المجموعتين، تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على الحالة العملية باستخدام اختبار مان-ويتني كما هو موضح بالجدول رقم (١٥).

الجدول رقم (١٥): المقارنة الخامسة عشر (المقارنة بين مجموعتي الخامسة والسادسة)

### Mann-Whitney Test

#### Ranks and statistics

codes	N	Mean Rank	Sum of Ranks	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
samples 5	34	49.83	2298.58	975.000	2.354E3	-3.350-	.048
6	34	66.99	3364.87				
Total	68						

يتضح من نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value أقل من ٠.٠٥. وهذا يعني أنه يمكن القول بدرجة ٩٥% أنه هناك اختلافاً معنوياً (جوهرياً) بين إجابات مجموعتي المعالجة الخامسة والسادسة. كما يتضح أن متوسط رتب مجموعة المعالجة الخامسة (٤٩.٨٣) أقل من متوسط رتب مجموعة المعالجة السادسة (٦٦.٩٤). وهذا يعني انه في ظل وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة غير المرتبطة بالتحريفات التي لم يتم اكتشافها، تنخفض حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي (مكتب المراجعة) واحتمال مقاضاته بصورة جوهرية في حالة الافصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة، عنها في حالة عدم الافصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة.

ويتضح مما سبق انخفاض حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي (مكتب المراجعة) واحتمال مقاضاته بصورة جوهرية، في حالة الافصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة، عنها في حالة عدم الافصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة وذلك سواء في ظل عدم ادراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية أو ادراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمرتبطة أو غير مرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها. وهذا ما يؤيد فرض البحث الثالث، ويوضح أن الافصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة يؤثر سلباً بشكل جوهري على حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي (مكتب المراجعة) واحتمال مقاضاته نتيجة عدم كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (Gunning et al.,2019 ;Reid and Youngman,2017;Blay,et al.,2014) من وجود تأثير سلبي للإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي (مكتب المراجعة) واحتمال مقاضاته، نتيجة عدم كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية. وترى الباحثة أن هذه النتيجة ترجع إلى إنه في حالة عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، وتم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة، فإن حجم المسؤولية القانونية التي تقع على المراجع الخارجي (مكتب المراجعة) نتيجة عدم كشف هذه التحريفات سوف تنخفض بصورة جوهرية، وذلك لتحول هذه المسؤولية إلى شريك المراجعة، حيث ستزداد حجم المسؤولية القانونية التي تقع على شريك المراجعة واحتمال مقاضاته بصورة جوهرية في هذه الحالة، وأن سبب ذلك هو تحمل شريك المراجعة المسؤولية النهائية عن قرارات فريق المراجعة، وعن رأى المراجعة المتخذ بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، بالإضافة إلى مسؤوليته عن اصدار تقرير المراجعة والتوقيع عليه.

#### رابعاً: اختبار فرض البحث الرابع:

يقترح فرض البحث الرابع وجود تأثير مشترك للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية والمرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة، والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته. ويمكن اختبار فرض البحث الرابع من خلال إجراء المقارنات الثالثة والسادسة والثانية عشر.

#### المقارنة الثالثة:

تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الأولى (عدم وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة) ومجموعة المعالجة الرابعة (وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة، عدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة). ولإجراء المقارنة بين المجموعتين، تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على الحالة العملية باستخدام اختبار مان-ويتني كما يظهر في الجدول رقم (١٦).

الجدول رقم (١٦): المقارنة الثالثة (المقارنة بين مجموعتي الأولى والرابعة)

### Mann-Whitney Test

#### Ranks and statistics

	codes	N	Mean Rank	Sum of Ranks	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
samples	1	34	53.82	3152.00	1.364E3	3.298E3	-.279-	.879
	4	34	51.27	3240.71				
	Total	68						

ويتضح من نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value أكبر من ٠.٠٥. وهذا يعني أنه يمكن القول بدرجة ٩٥% أنه ليس هناك اختلافاً معنوياً (جوهرياً) بين إجابات مجموعتي المعالجة الأولى والرابعة. ونستنتج من ذلك أنه لا يوجد تأثير مشترك للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية والمرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة معاً على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته. كما يتضح أن متوسط رتب مجموعة المعالجة الأولى (٥٣,٨٢) أكبر من متوسط رتب مجموعة المعالجة الرابعة (٥١,٢٧). ونظراً لأن النتائج تبين أن التأثير المشترك للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية والمرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة غير معنوي إحصائياً، فإنه يمكن القول بأنه قد تكون هناك عوامل أخرى يمكن أن تفسر المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي.

#### المقارنة السادسة:

تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الثانية (عدم وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، عدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة) ومجموعة المعالجة الثالثة (وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة، الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة). ولإجراء المقارنة بين المجموعتين، تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على الحالة العملية باستخدام اختبار مان-ويتني كما يظهر في الجدول رقم (١٧).

الجدول رقم (١٧): المقارنة السادسة (المقارنة بين مجموعتي الثانية والثالثة)

### Mann-Whitney Test

#### Ranks and statistics

	codes	N	Mean Rank	Sum of Ranks	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
samples	2	34	63.99	3405.13	1.789E3	2.197E3	-1.875-	.015
	3	34	46.85	2675.88				
	Total	68						

ويتضح من نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value أقل من ٠.٠٥. وهذا يعني أنه يمكن القول بدرجة ٩٥% أن هناك اختلافاً معنوياً (جوهرياً) بين إجابات مجموعتي المعالجة الثانية والثالثة. ومن ثم يتضح وجود تأثير مشترك للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية المرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة معاً على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مفاضاته إذا لم يكن هناك تأثير لعوامل أخرى. كما يتضح أن متوسط رتب مجموعة المعالجة الثانية (٦٣.٩٩) أكبر من متوسط رتب مجموعة المعالجة الثالثة (٤٦.٨٥). وهذا يعني تكون حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي (مكتب المراجعة) واحتمال مفاضاته أكبر في حالة عدم وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية وعدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة، عنها في حالة الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية المرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة.

#### المقارنة الثانية عشر:

تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الثالثة (وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة، الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة) ومجموعة المعالجة السادسة (وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة غير المرتبطة بالتحريفات التي لم يتم اكتشافها، عدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير

المراجعة). ولإجراء المقارنة بين المجموعتين، تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على الحالة العملية باستخدام اختبار مان-ويتني كما يظهر في الجدول رقم (١٨).  
الجدول رقم (١٨): المقارنة الثانية عشر (المقارنة بين مجموعتي الثالثة والسادسة)

### Mann-Whitney Test

#### Ranks and statistics

codes	N	Mean Rank	Sum of Ranks	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
samples 3	34	44.23	2122.52	875.500	2.465E3	-4.017-	.000
6	34	67.81	3529.53				
Total	68						

ويتضح من نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value أقل من ٠.٠٥. وهذا يعني أنه يمكن القول بدرجة ٩٥% أن هناك اختلافاً معنوياً (جوهرياً) بين إجابات مجموعتي المعالجة الثالثة والسادسة. ومن ثم يتضح وجود تأثير مشترك للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية المرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة معاً على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته إذا لم يكن هناك تأثير لعوامل أخرى. كما يتضح أن متوسط رتب مجموعة المعالجة السادسة (٦٧.٨١) أكبر من متوسط رتب مجموعة المعالجة الثالثة (٤٤.٢٣). وهذا يعني أنه تزداد حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي (مكتب المراجعة) واحتمال مقاضاته بدرجة أكبر في حالة وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة غير المتعلقة بالتحريفات التي لم يتم اكتشافها وعدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة، عنها في حالة ادراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة المرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة.

ويتضح مما سبق أن هناك اختلافاً في حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته نتيجة للتأثير المشترك للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية المرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة. ويكون هذا الاختلاف جوهرياً في المقارنات السادسة والثانية عشر، ولكنه غير جوهري في المقارنة الثالثة. وبالتالي يمكن القول إن هناك دليلاً لقبول الفرض الرابع في المقارنات السادسة والثانية عشر ولا يمكن قبوله في المقارنة الثالثة.

كما أشارت متوسطات رتب المعالجات للمقارنات السادسة والثانية عشر إلى أن حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته ينخفض بصورة جوهرية في حالة الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية المرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة، عنها في حالة عدم وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية وعدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة. كما تنخفض حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي (مكتب المراجعة) واحتمال مقاضاته بصورة جوهرية في حالة ادراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية المرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة، عنها في حالة ادراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية غير المتعلقة بالتحريفات التي لم يتم اكتشافها وعدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة. وأشارت متوسطات رتب المعالجات للمقارنة الثالثة إلى أنه قد تكون هناك عوامل أخرى يمكن أن تفسر حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته.

#### **خامساً: اختبار فرض البحث الخامس:**

يقترح فرض البحث الخامس وجود تأثير مشترك للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية غير المرتبطة بالتحريفات التي لم يتم اكتشافها، والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته. ويمكن اختبار فرض البحث الخامس من خلال إجراء المقارنات الخامسة والثامنة والثالثة عشر.

#### **المقارنة الخامسة:**

تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الأولى (عدم وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة) ومجموعة المعالجة السادسة (وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة غير المرتبطة بالتحريفات التي لم يتم اكتشافها، عدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة). ولإجراء المقارنة بين المجموعتين، تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على الحالة العملية باستخدام اختبار مان-ويتني كما يظهر في الجدول رقم (١٩).

الجدول رقم (١٩): المقارنة الخامسة (المقارنة بين مجموعتي الأولى والسادسة)

### Mann-Whitney Test

#### Ranks and statistics

codes	N	Mean Rank	Sum of Ranks	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
samples 1	34	41.67	2688.91	1.812E3	2.872E3	-2.137-	.034
6	34	58.32	3244.18				
Total	68						

ويتضح من نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value أقل من ٠.٠٥. وهذا يعني أنه يمكن القول بدرجة ٩٥% أن هناك اختلافاً معنوياً (جوهرياً) بين إجابات مجموعتي المعالجة الأولى والسادسة. ومن ثم يتضح وجود تأثير مشترك للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية غير المتعلقة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة معاً على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته إذا لم يكن هناك تأثير لعوامل أخرى. كما يتضح أن متوسط رتب مجموعة المعالجة السادسة (٥٨.٣٢) أكبر من متوسط رتب مجموعة المعالجة الأولى (٤١.٦٧). وهذا يعني تكون حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي (مكتب المراجعة) واحتمال مقاضاته أكبر في حالة وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية والتي تتضمن معلومات غير متعلقة بالتحريفات غير المكتشفة وعدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة، عنها في حالة عدم وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة.

#### المقارنة الثامنة:

تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الثانية (عدم وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، عدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة) ومجموعة المعالجة الخامسة (وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة غير المرتبطة بالتحريفات التي لم يتم اكتشافها، الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة). ولإجراء المقارنة بين المجموعتين، تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على الحالة العملية باستخدام اختبار مان-ويتني كما يظهر في الجدول رقم (٢٠).



الجدول رقم (٢٠): المقارنة الثامنة (المقارنة بين مجموعتي الثانية والخامسة)

### Mann-Whitney Test

#### Ranks and statistics

	codes	N	Mean Rank	Sum of Ranks	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
samples	2	34	60.88	3188.97	787.500	2.172E3	-4.072-	.019
	5	34	45.52	2498.12				
	Total	68						

ويتضح من نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value أقل من ٠.٠٥. وهذا يعني أنه يمكن القول بدرجة ٩٥% أن هناك اختلافاً معنوياً (جوهرياً) بين إجابات مجموعتي المعالجة الثانية والخامسة. ومن ثم يتضح وجود تأثير مشترك للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية غير المرتبطة بالتحريفات التي لم يتم اكتشافها والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة معاً على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته إذا لم يكن هناك تأثير لعوامل أخرى. كما يتضح أن متوسط رتب مجموعة المعالجة الثانية (٦٠.٨٨) أكبر من متوسط رتب مجموعة المعالجة الخامسة (٤٦.٥٢). وهذا يعني أنه تزداد حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي (مكتب المراجعة واحتمال مقاضاته بدرجة أكبر في حالة عدم وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة وعدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة، عنها في حالة إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة غير المرتبطة بالتحريفات التي لم يتم اكتشافها والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة.

#### المقارنة الثالثة عشر:

تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الرابعة (وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة، عدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة) ومجموعة المعالجة الخامسة (وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة غير المرتبطة بالتحريفات التي لم يتم اكتشافها، الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير

المراجعة). ولإجراء المقارنة بين المجموعتين، تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على الحالة العملية باستخدام اختبار مان-ويتني كما يظهر في الجدول رقم (٢١).

الجدول رقم (٢١): المقارنة الثالثة عشر (المقارنة بين مجموعتي الرابعة والخامسة)

### Mann-Whitney Test

#### Ranks and statistics

codes	N	Mean Rank	Sum of Ranks	Mann-Whitney U	Wilcoxon W	Z	Asymp. Sig. (2-tailed)	
samples	4	34	50.81	3269.90	1.230E3	2.860E3	-.907-	.098
	5	34	54.36	3595.00				
Total	68							

ويتضح من نتائج التحليل الإحصائي أن قيمة P-Value أكبر من ٠.٠٥. وهذا يعني أنه يمكن القول بدرجة ٩٥% أنه ليس هناك اختلافاً معنوياً (جوهرياً) بين إجابات مجموعتي المعالجة الرابعة والخامسة. ونستنتج من ذلك أنه لا يوجد تأثير مشترك للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية غير المرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة معاً على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته. كما يتضح أن متوسط رتب مجموعة المعالجة الخامسة (٥٤.٣٦) أكبر من متوسط رتب مجموعة المعالجة الرابعة (٥٠.٨١). ونظراً لأن النتائج تبين أن التأثير المشترك للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية غير المرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة غير معنوي إحصائياً، فإنه يمكن القول بأنه قد تكون هناك عوامل أخرى يمكن أن تفسر المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي. ويتضح مما سبق أن هناك اختلافاً في حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته نتيجة للتأثير المشترك للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية غير المرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة. ويكون هذا الاختلاف جوهرياً في المقارنات الخامسة والثامنة، ولكنه غير جوهري في المقارنة الثالثة عشر. وبالتالي يمكن القول إن هناك دليلاً لقبول الفرض الخامس في المقارنات الخامسة والثامنة ولا يمكن قبوله في المقارنة الثالثة عشر.

كما أشارت متوسطات رتب المعالجات للمقارنات الخامسة والثامنة إلى أن حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته ينخفض بصورة جوهرية في حالة عدم وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة، عنها في حالة وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والتي تتضمن معلومات غير متعلقة بالتحريفات غير المكتشفة وعدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة. كما

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٢، ع ٢٤، ج ٢، يوليو ٢٠٢١)  
د. بوسي حمدي موسى

تنخفض حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي (مكتب المراجعة) واحتمال مقاضاته بصورة جوهرية في حالة ادراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية غير المرتبطة بالتحريفات التي لم يتم اكتشافها والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة، عنها في حالة عدم وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة وعدم الإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة. وأشارت متوسطات رتب المعالجات للمقارنة الثالثة عشر إلى أنه قد تكون هناك عوامل أخرى يمكن أن تفسر حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته.

سادساً: خلاصة نتائج اختبار الفروض:

يمكن تلخيص نتائج اختبار الفروض كالتالي:

جدول (٢٢) نتائج اختبار فروض الدراسة

الفرض	العلاقة المتوقعة	العلاقة طبقاً لنتيجة الاختبار	نتيجة الاختبار
H1	يوجد تأثير معنوي	يوجد تأثير سلبي معنوي	قبول
H2	يوجد تأثير ايجابي معنوي	يوجد تأثير ايجابي معنوي	قبول
H3	يوجد تأثير سلبي معنوي	يوجد تأثير سلبي معنوي	قبول
H4	يوجد تأثير مشترك معنوي	يوجد تأثير مشترك معنوي	قبول
H5	يوجد تأثير مشترك معنوي	يوجد تأثير مشترك معنوي	قبول

٧/٦- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة:

استهدف البحث اختبار أثر كل من ادراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة سواء كانت متعلقة أو غير متعلقة بالتحريفات الجوهرية غير المكتشفة، والافصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي (مكتب المراجعة) واحتمال تعرضه لمخاطر التقاضي. كذلك اختبار الأثر المشترك بين هذين المتغيرين على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته نتيجة عدم كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية. ولتحقيق هدف البحث واختبار فروضه، اعتمدت الباحثة على دراسة تجريبية على عينة من ١٠٢ مراجع خارجي ذو خبرة بمكاتب المراجعة المصرية. وعليه قامت الباحثة بإجراء الاختبارات الاحصائية اللامعلمية اللازمة لاختبار فروض البحث، والتي توصلت من خلالها إلى ما يلي:

أ- أن إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمرتبطة بالتحريفات الجوهرية التي لم يتم اكتشافها يؤثر سلباً بشكل جوهري على حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته نتيجة عدم كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

ب- أن إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والتي تتضمن معلومات غير متعلقة بالتحريفات غير المكتشفة يؤثر ايجاباً بشكل جوهري على حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته نتيجة عدم كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

ت- أن الافصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة يؤثر سلباً بشكل جوهري على حجم المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي (مكتب المراجعة) واحتمال مقاضاته نتيجة عدم كشف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية.

ث- وجود تأثير مشترك معنوي بين ادراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والمرتبطة بالتحريفات غير المكتشفة والافصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة، على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته.

ج- وجود تأثير مشترك معنوي بين ادراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة غير المرتبطة بالتحريفات التي لم يتم اكتشافها والافصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة، على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي واحتمال مقاضاته.

**وبناء على ما سبق توصي الباحثة بما يلي:**

- ضرورة قيام الجهات التنظيمية المسؤولة عن مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر بإجراء تعديلات على معايير المراجعة المصرية، بحيث تأخذ في الاعتبار التعديلات التي تضمنتها معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة، وبما يناسب بيئة الممارسة المهنية المصرية، وإلزام المراجعين بتطبيق تلك التعديلات عن إعداد تقارير المراجعة.
- ضرورة قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بالتحقق من مدى التزام الشركات المسجلة لديها بمتطلبات المعايير الدولية المعدلة وذلك من أجل زيادة مستوى الإفصاح والشفافية.
- ضرورة قيام جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بإجراء دورات تدريبية ومؤتمرات للمراجعين الخارجيين في مصر يتم فيها شرح وتفسير التعديلات في معايير المراجعة الدولية المتعلقة بإعداد تقرير المراجعة، وانعكاساتها على دور ومسئولية المراجع الخارجي والممارسات الحالية لمهنة المراجعة.
- ضرورة تحديث البرامج الدراسية الخاصة بالمراجعة في الجامعات المصرية، بحيث تتضمن جميع التعديلات التي تتم على معايير المراجعة الدولية، خاصة المتعلقة بتقارير المراجعة، وأن يتم عقد مؤتمرات علمية لأقسام المحاسبة بالجامعات المصرية للوقوف على هذه التطورات والتعديلات.
- ضرورة قيام أقسام المحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية بتوجيه الباحثين لإجراء مزيد من الدراسات ذات الصلة بالتعديلات التي تضمنتها معايير المراجعة الدولية الجديدة والمعدلة، المتعلقة بإعداد تقارير المراجعة.

**وترى الباحثة إجراء بحوث مستقبلية تتناول على سبيل المثال ما يلي:**

- أثر تضمين فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة على قرار الاستثمار بالأسهم.
- أثر تضمين فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة على تكاليف وأتعاب المراجعة.
- أثر تضمين فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة على جودة عملية المراجعة.
- محددات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة.
- أثر تضمين فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على جودة التقارير المالية.
- أثر تضمين فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة والإفصاح عن اسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على قرار منح الائتمان.

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية:

- ١- أحمد، أحمد عبد القادر، ٢٠١٥، " قياس أثر تغيير شكل ومحتوى تقرير المراجعة على تعظيم قيمته وتضييق فجوة التوقعات بشأنه: دراسة ميدانية على ما صدر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية في يناير ٢٠١٥"، *المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة - جامعة الأزهر*، العدد ١٤، ص ص ٧٥٣-٨٢٥.
- ٢- السمسار، علي حسن علي إبراهيم (٢٠١٧)، " أثر الالتزام بالإفصاح عن أسم شريك المراجعة في تقرير مراقب الحسابات على قرار الاستثمار"، *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية*، مجلد ١، العدد الأول، ص ص ٥٢٧-٥٧٦.
- ٣- القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة، ومذكرته الإيضاحية، ٢٠٠٤، الطبعة الخامسة والعشرون، دار المطبوعات الأميرية.
- ٤- بدوي، هبه الله عبد السلام (٢٠١٨)، " أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية بشأن تقييم الاستثمارات بقيمتها العادلة على جودة قرار الاستثمار: دراسة تجريبية على المستثمرين في مصر"، *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية*، مجلد ٢، العدد ٢، ص ص ٤٩١-٥٥٠.
- ٥- حسن، دينا زين العابدين سعيد، (٢٠٠٦)، " أنماط مسؤولية المراجع الخارجي للحسابات في إطار معايير العناية المهنية المتفق عليها"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس*، العدد الأول، ص ص ٨٥-١١٠.
- ٦- سلامة، إيمان محمد السعيد، (٢٠١٨)، " أثر خطر التقاضي وخصائص مجلس الإدارة على أتعاب المراجعة الخارجية وانعكاسها على توقيت إصدار تقرير المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات الصغيرة والمتوسطة المتداولة ببورصة النيل المصرية"، *مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس*، مجلد ٢٢، العدد الثالث، ص ص ٥٠٤-٥٦٧.
- ٧- علي، عبد الوهاب نصر، ٢٠٠١. *خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية، الاسكندرية، الدار الجامعية.*
- ٨- عيد، ربيع فتوح محمد، ٢٠١٠. *إطار مقترح لتطوير مسؤولية المراجع الخارجي بغرض تحقيق جودة عملية المراجعة - مع دراسة استطلاعية للوقوف على إمكانية التطبيق في مصر.* رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة بدمهور - جامعة الاسكندرية.

- ٩- فتح الله، عوض لبيب، وأحمد كامل، ٢٠٠٣. أصول المراجعة الحديثة. الإسكندرية، الدار الجامعية.
- ١٠- قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- ١١- محمد، محمد عبد النبي بخيت (٢٠١٧)، " أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية في التقرير الجديد لمراقب الحسابات على تضيق فجوتي المعلومات والاتصال (دراسة تجريبية)"، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، المجلد ٥٤، العدد الأول، ص ١-٢٨*.
- ١٢- محمود، عبد الحميد العيسوي (٢٠١٨)، " محددات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي مع دراسة ميدانية في بيئة الممارسة المهنية المصرية"، *مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الأول، ص ٤٧٠-٥٣٤*.
- ١٣- منصور، أشرف محمد إبراهيم (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، مجلد ٢١، العدد الثالث، ص ٣٠٥-٣٧٧*.

#### ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Abott, Lawrence , Colleen M. Boland , William Buslepp and Sean McCarthy, 2018. " What 's a name ? The Impact of U.S. Audit Partner Identification on Going Concern Audit Report Modifications " pp.1-49. available at [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- Almulla ,Mazen and Michael E. Bradbury ,2019. " Auditor, Client and Investor Consequences of The Enhanced Auditor's Report ", pp.1-42. available at [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- Altawalbeh, Mohammad Abdullah Fayed and Mohammad Eid Sleem Alhajaya ,2019. " The Investors Reaction to The Disclosure of Key Audit Matters: Empirical Evidence from Jordon ", **International Business Research** ,vol.12,no.3,pp.50-57.
- Arens, A.A., R. J. Elder and M.S Beasley ,2006. **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**. Eleventh Edition.
- Asbahr, Karsten and Klaus Ruhnke, 2019. " Real Effects of Reporting Key Audit Matters on Auditors' Judgment and Choice of Action ", **International Journal of Auditing** , vol.23, pp.165-180.

- 
- 
- Backof, Ann G., 2015. " The Impact of Audit Evidence Documentation on Jurors' Negligence Verdicts and Damage Awards", **The Accounting Review**, vol.90, no.6, pp.2177-2204.
- Bedard, Jean, Nathalie Gonthier Besacier and Alian Schatt, 2016. " Analysis of The Consequences of The Disclosure of Key Audit Matters in The Audit Report", pp.1-45. available at [www.semanticscholar.org](http://www.semanticscholar.org)
- Blay, Allen D., Matthew Notbohm, Caren Schelleman and Adriam Valencia, 2014. " Audit Quality Effects of an Individual Audit Engagement Partner Signature Mandate ", **International Journal of Auditing**, vol.18, pp.172-192.
- Boolaky, Pran Krishansing and Reiner Quick, 2016. " Bank Directors' Perceptions of Expanded Auditor's Reports ", **International Journal of Auditing**, vol.20, pp.158-174.
- Boone, Jeff P., Inder K. Khurana and K. K. Raman, 2011. " Litigation Risk and Abnormal Accruals ", **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, vol.30, no.2, pp.231-258.
- Brasel, Kelsey, Marcus M. Doxey, Jonathan H. Grenier and Andrew Reffett, 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, pp.1-10.
- Burke, Jenna J., Rani Hoitash and Udi Hoitash, 2016. " Audit Partner Identification and Characteristics: Evidence from U.S. Form AP Filings", pp.1-46. available at [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- Cordos, George Silviu and Melinda Timea Fulop, 2015. " Understanding Audit Reporting Changes: Introduction of Key Audit Matters ", **Accounting and Management Information Systems**, vol.14, no.1, pp.128-152.
- DeCoster, J., 2004. " Data Analysis in SPSS ", retrieved November 5, 2018 from <http://www.Stat-help.com/notes.html>.
- Deng, Mingcherng, Eunhee Kim and Minlei Yi, 2019. " Audit Partner Identification, Assignment, and The Labor Market for Audit Talent ", pp.1-61. available at [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- Ferguson, Michael J., 2003. " To sue or not to sue: An Experimental Study of Factors Affecting Hong Kong Liquidators Audit Litigation Decisions ", **Journal of Business Ethics**, vol.46, no.4, pp.363-375.



- 
- 
- Garcia, Laura Sierra, Nicolas Gambetta, Maria A. Garcia Benau and Manuel Orta Perez ,2019." Understanding the Determinants of The Magnitude of Entity Level Risk and Account Level Risk Key Audit Matters: The Case of UNITED Kingdom ", **The British Accounting Review**, vol.51, pp.227-240.
- Gimbar, Christine, Bowe Hansen and Michael E. Ozlanski, 2016." The Effects of Critical Audit Matter Paragraph and Accounting Standard Precision on Auditor Liability ", **The Accounting Review**, vol.91, no.6, pp.1629-1646.
- \_\_\_\_\_ ,2016." Early Evidence on The Effects of Critical Audit Matters on Auditor Liability ", **Current Issues in Auditing**, vol.10, no.1, pp.24-33.
- Goh,Beng Wee, Dan Li and Muzhi Wang ,2019." Informativeness of The Expanded Audit Report: evidence from china", pp.1-64. available at [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)
- Gold, Anna and Melina Heilmann ,2019." The Consequences of Disclosing Key Audit Matters: A Review of The Acedmic Literature", **Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfsecamie** , vol.93,no.1/2,pp.5-14.
- \_\_\_\_\_ , Christiana Pott and Johanna Rematzki,2020." Do Key Audit Matters impact Financial Reporting Behavior ? , **International Journal of Auditing** ,pp.1-13.
- Gunning, Ham, Lauren M., Sarah E. Stein and Nicole S. Wright ,2019." Initial Evidence of U.S. Partner Identification Inform AP shows Limited Impact on Audit Quality ", **Current Issues in Auditing**, vol.13, pp.1-11.
- Gutierrez, Elizabeth, Miguel Minutti Meza, Kay W. Tatum and Maria Vuicheva ,2018." Consequences of Adopting an Expanded Auditor's Report in The United Kingdom ", **Rev Account Stud**, vol.23, pp.1543-1587.
- Habib, Ahsan, Haiyan Jiang, Md Borhan Bhuiyan and Ainul Islam ,2014." Litigation Risk, Financial Reporting and Auditing: A Survey of The Literature ", **Research in Accounting Regulation**, vol.24, pp.145-163.
- Hollie, Dana ,2019." Early Evidence on The AS 3101 Critical Audit Matters Disclosure ", pp.1-17. Available at [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- IAASB, ISA220 " Quality Control for an Audit of Financial Statements ", IFAC, available at <http://www.ifac.org>.

- 
- 
- IAASB,2015." Auditor Reporting – Key Audit Matters", IFAC, available at <http://www.ifac.org>.
- IAASB, 2015.ISA 700" Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements", IFAC, available at <http://www.ifac.org>.
- IAASB,2015.ISA 701" Communicating Key Audit Matters in The Independent Auditor's Report ",IFAC, available at <http://www.ifac.org>.
- IAASB,2015.ISA 570" Going Concern ",IFAC, available at <http://www.ifac.org>.
- IAASB,2015.ISA 720" The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information", IFAC, available at <http://www.ifac.org>.
- Kachelemeier, Steven J. ,Dan Rimkus , Jaime J. Schmidt and Kristen Valentine ,2020." The Forewarning Effect of Critical Audit Matter Disclosures involving Measurement Uncertainty ", **journal of Contemporary Accounting Research** ,vol.3,iss.4,pp.2186-2212.
- \_\_\_\_\_ , Jaime J. Schmidt and Kristan Valentine ,2014." The Disclaimer Effect of Disclosing Critical Audit Matters in The Auditor's Report", pp.1-48.available at [www.semanticscholar.org](http://www.semanticscholar.org).
- Klueber , Johanna ,Anna Gold and Christiane Pott,2018." Do Key Audit Matters Impact Financial Reporting Behavior ", pp.1-35? available at [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- Lambert, Tamara A., Benjamin L. Luippold and Chad M. Stefaniak, 2012. " Audit Partner Disclosure: Potential Implications for Investor Reaction and Auditor Independence ", 2012 Deloitte Foundation / University of Kansas Auditing Symposium, Lawrence Kansas.
- Lee, Kyungha Kari and Carolyn B. Levine ,2020. "Audit Partner Identification and Audit Quality ", **Review of Accounting Studies**, vol.25, pp.778-809.
- Lennox, Clive S., Jaime J. Schmidt and Anne M. Thompson ,2019." Are Expanded Audit Reports informative to Investors? evidence firm The U.K., pp.1-46. available at [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- Li, Hao,2017." The Benefit of Adding Key Audit Matters to The Auditing Report ",2<sup>nd</sup> International Conference on Education, Management Science and Economics (ICEMSE 2017).

- 
- 
- Li, Hong, David Hay and David Lau ,2018." Assessing the Impact of The New Auditor's Report ", pp.1-34. available at [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- Liao, Lin, Miguel Minutti – Meza, Yun Zhang and Youli Zou ,2019." Consequences of The Adoption of The Expanded Auditor's Report: evidence from Hong Kong ", pp.1-57, available at [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- Lilge, Alexandra and Michelle Muraz ,2018." How Key Audit Matters can induce Inefficient Investment Behavior? ", Discussion Paper, Series in Economics and Management.
- Mock, Theodore J., Jean Bedard, Paul Coran, Shawn Davis, Reza Espahbodi and Rick C. Warne ,2012." The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis and Implications ", Auditing: A Journal of Practice & Theory, pp.1-47. available at [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- Palmrose, Zoe Vonna,1997."Audit Litigation Research: Do the Merits Matter? An Assessment and Directions for Future Research", **Journal of Accounting and Public Policy**, vol.16, pp.355-378.
- Patrick, Velte and Jakob Issa,2019." The Impact of Key Audit Matter (KAM) Disclosure in Audit Reports on Stakeholders' Reactions: a Literature Review, **Problems and Perspectives in Management**, vol.17, no.3, pp.323-341.
- Pinto, Ines and Ana Isabel Morais ,2019." What Matters in Disclosures of Key Audit Matters: Evidence from Europe ", **J INT Finance Manage Account**, vol.30, pp.145-162.
- Porumb, Vlad Andrei, Yasemin Zengin Karaibrahimoglu, Gerald J. Lobo, Reggy Hooghiemstra and Dick de Waard, 2019." Is more always Better? Disclosures in The Expanded Audit Report and Their impact on Loan Contracting ", pp.1-71. available at [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- Reid, Colin D. and Julie Furr Youngman ,2017." New Audit Partner Identification Rules May Offer Opportunities and Benefits ", **Business Horizons**, vol.60, pp.507-518.
- Reid, Lauren C. ,Toseph V. Carcello ,Chan Li and Terry L. Neal ,2019." Impact of Auditor Report Changes on Financial Reporting Quality and Audit Costs:evidence from The United Kingdom ", **Contemporary Accounting Research** ,vol.36,no.3,pp.1501-1539.

- 
- 
- Sakel, Nicole V.S. Ratzinger and Jochen C. Theis ,2019." Does Considering Key Audit Matters affect Auditor Judgment Performance?, **Corporate Ownership & Control** ,vol.17,iss1,pp.196-210.
- Sanders, Christina Butler, Michelle D. Steward and Sheri Bridges ,2009." Facilitating Knowledge Transfer during sox-Mandated Audit Partner Rotation ", **Business Horizons**, vol.52, pp.573-582.
- Seetharaman, Ananth ,Ferdinand Gul and Stephen G. Lynn,2002" Litigation Risk and Audit Fees: Evidence from UK Firms Cross- Listed on US Markets ",**Journal of Accounting and Economics** ,iss.1,pp.91-115.
- Segal, Milton,2019." Key Audit Matters: Insight from Audit Experts ", **Meditari Accountancy Research**, vol.27, no.3, pp.472-494.
- Sirois, Louis Philippe, Jean Bedard and Palash Bera ,2017." The Informational Value of Key Audit Matters in The Auditor's Report: Evidence from an eye Tracking Study ", pp.1-49. available at [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- Smith, Kecia Williams ,2016." Tell me more: A Content Analysis of Expanded Auditor Reporting in The United Kingdom ", pp.1-56. available at [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- Tusek, Boris and Ana Jezovita ,2018." The Key Audit Matters as an Element of The Independent Auditor's Report. **A Booster to The Corporate Governance** ", **interulaweast**, vol. v, no.2, pp.241-276.
- Wong, Raymond M.K. ,Michael A. Firth and Agnes W.Y.,2018." The Impact of Litigation Risk on The Association between Audit Quality and Auditor Size: Evidence from China", **Journal of International Finance Management Account**, vol.29, pp.280-311.
- Yeol In, Chang, Taeheung Kim and Sambock Park, 2020." Key Audit Matters for Production to Order Industry and Conservatism ", **International Journal of Financial Studies**, vol.8, no.5, pp.1-18.
- Zhou, Minghe ,2019." The Effect of Key Audit Matters on Firms' Capital Cost: Evidence from Chinese Market", pp.1-33. available at [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).

## ملحق

### الحالة التجريبية

جامعة دمنهور

كلية التجارة

قسم المحاسبة والمراجعة

قائمة خاصة بالتجربة البحثية عن موضوع:

أثر ادراج فقرة امور المراجعة الرئيسية واسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع وخطر مقاضاته.

السيد الفاضل /.....

تحية طيبة وبعد،،،

تهدف هذه الدراسة اختبار أثر الالزام بإدراج كل من فقرة امور المراجعة الرئيسية واسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة كتعديلات جديدة في تقرير المراجع الخارجي على حجم المسؤولية القانونية التي تقع على المراجع الخارجي في حالة فشلة في اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية ومدى تعرضه لخطر التقاضي في هذه الحالة. ولأهمية رأيكم حول موضوع الدراسة، ارجو التعاون من سيادتكم في الاجابة على الاسئلة الواردة في هذه القائمة، علما بان البيانات التي ستدلون بها سوف تعامل بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط.

وتتكون القائمة من قسمين:

القسم الاول: مجموعة من البيانات التي تتعلق بالمراجع.

القسم الثاني: مجموعة من الحالات التي تتضمن مجموعة من البيانات والمعلومات عن إحدى الشركات، وفي ضوء هذه البيانات فالمطلوب هو ابداء الرأي في الاستفسارات التي تتعلق بالشركة.

واخيرا فإنني اشكر لكم حسن تعاونكم والمساهمة الفعالة في اجراء الدراسة ولكم جزيل الشكر والتقدير

الباحثة

د/ بوسي حمدي حسن موسى

مدرس بكلية التجارة

جامعة دمنهور

## القسم الاول

### بيانات عامة

١- المستوى الوظيفي داخل مكتب المراجعة:

- شريك ○ مدير مراجعة ○ مشرف ○ مراجع ○ محاسب تحت التمرين

٢- عدد سنوات ممارسة المهنة:

- أقل من ٣ سنوات ○ من ٣ إلى ٥ سنوات  
○ من ٥ إلى ١٠ سنوات ○ أكثر من ١٠ سنوات

٣- الدرجات العلمية:

- بكالوريوس..... ○ دبلوم دراسات عليا في.....  
○ ماجستير..... ○ دكتوراه في.....  
○ شهادات أخرى (برجاء ذكرها).....

٤- عضو الجمعيات المهنية:

- عضو مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا.  
○ عضو مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.  
○ عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.  
○ عضو جمعية الضرائب المصرية.  
○ جمعيات أخرى (برجاء ذكرها).....

تقوم الباحثة باختبار أثر تعديلات من التعديلات الجديدة وفقا للمعايير الدولية ٧٠١، ٧٠٠ الخاصة بتقرير المراجع الخارجي، ألا وهو الإلزام بإدراج كل من فقرة امور المراجعة الرئيسية واسم شريك

المراجعة في تقرير المراجعة، على حجم المسؤولية القانونية التي تقع على المراجع الخارجي في حالة فشلة في اكتشاف التحريفات الجوهرية، ومدى تعرضه لخطر التقاضي في هذه الحالة.

حيث إنه كان يتم ذكر اسم المراجع الخارجي (مكتب المراجعة) فقط في تقرير المراجعة، ولكن الزم المعيار الدولي ٧٠٠ المعدل بإضافة اسم شريك المراجعة في التقرير بالإضافة الى اسم مكتب المراجعة. ويعرف شريك المراجعة على إنه الشخص الموجود في مكتب المراجعة المسئول عن الإشراف على عملية المراجعة، وكذلك مسئول عن اصدار تقرير المراجعة.

كما الزم المعيار الدولي ٧٠١ المعدل بإدراج فقرة امور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، وتتمثل امور المراجعة الرئيسية في مجموعة من الامور الهامة التي ظهرت اثناء قيام المراجع بمراجعة القوائم المالية عن الفترة الحالية، والتي يجب ان يهتم بها المراجع ويقوم بمناقشة هذه الامور مع لجنة المراجعة. وتتعلق هذه الامور بحسابات او افصاحات هامة وجوهرية في القوائم المالية والتي تعتبر الاكثر عرضة لمخاطر وجود تحريفات جوهرية بها، او تتضمن تلك الامور الموضوعات او القضايا التي تتطلب من المراجع استخدام حكمة المهني لاتخاذ قرار بشأنها، وان الافصاح عن امور المراجعة الرئيسية لا يغير من راي المراجع بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية.

#### القسم الثاني

الحالة الاولى (عدم وجود فقرة امور المراجعة الرئيسية) (تطبيق معيار المراجعة المصري ٥٤٠، ٢٠٠٤)

بافتراض ان شركة عباد الرحمن للخدمات الالكترونية شركة مساهمة مقيدة بالبورصة خاضعة للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١، وقد تسلمت القوائم المالية ومرفق معها تقرير المراجع الخارجي غير المعدل للشركة، وكان تقرير المراجع الخارجي كالتالي:

جزء من تقرير المراجع الخارجي لشركة عباد الرحمن للخدمات الالكترونية لعام ٢٠١٩

الى السادة مساهمي شركة عباد الرحمن للخدمات الالكترونية

#### فقرة الراي

لقد قمنا بمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة عباد الرحمن للخدمات الالكترونية شركة مساهمة مصرية والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩ وكذا قوائم الدخل والتغير في

حقوق الملكية والتدفقات النقدية وذلك عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والايضاحات المتممة وملخص للسياسات المحاسبية الهامة.

ومن رأينا ان القوائم المالية المذكورة تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالي لشركة عباد الرحمن للخدمات الالكترونية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩، وعن نتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير التقرير المالي الدولي وفي ضوء القوانين واللوائح ذات الصلة بإعداد هذه القوائم المالية.

#### فقرة اساس الراي

تم اجراء عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المصرية، حيث تتطلب هذه المعايير تخطيط واداء عملية المراجعة وذلك لتوفير توكيد معقول بان القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية سواء الناتجة عن الاخطاء او الغش. كما تتضمن عملية المراجعة تنفيذ مجموعة من الاجراءات لتقييم مخاطر وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية وتشمل هذه الاجراءات مجموعة من الخطوات والاختبارات التي يتم القيام بها للحصول على ادلة تؤيد وتدعم الافصاحات الموجودة في التقارير المالية، كذلك تشمل عملية المراجعة تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي توصلت اليها الادارة وكذلك تقييم العرض الكلي للقوائم المالية، ونحن مستقلون عن الشركة، كما قمنا بالوفاء بمسئوليتنا الاخلاقية الاخرى، وذلك وفقا للمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة بعملية المراجعة. كما ان الادلة التي قمنا بالحصول عليها كافية وملائمة لتوفير اساس لإبداء الراي.

#### تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الاخرى

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب اثباته فيها، وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات. البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الادارة المعد وفقا لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

توقيع مراقب الحسابات

المصريون المتحدون للمراجعة

اسم شريك المراجعة

عبد الرحمن عمرو

القاهرة في ٢٦ فبراير ٢٠٢٠



المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٢، ع ٢٤، ج ٢، يوليو ٢٠٢١)  
د. بوسي حمدي موسى

- افترض ان هناك تحريف جوهري في قيمة شهرة المحل كأحد عناصر الاصول غير الملموسة، حيث اتضح ان هناك زيادة في قيمة شهرة المحل تقدر بحوالي ٣٢٠٠٠٠٠٠ جنية والتي تمثل نسبة هامة من أصول الشركة، وذلك لوضع تقديرات منخفضة لإهلاك هذا العنصر ولم يستطع المراجع اكتشاف هذا التحريف، برجاء تحديد حجم المسؤولية القانونية التي تقع على المراجع الخارجي (مكتب المراجعة) نتيجة فشله في اكتشاف هذا التحريف.

مسؤولية قانونية منخفضة										
١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	مسؤولية قانونية مرتفعة

- افترض ان هناك تحريف جوهري في قيمة شهرة المحل كأحد عناصر الاصول غير الملموسة، حيث اتضح ان هناك زيادة في قيمة شهرة المحل تقدر بحوالي ٣٢٠٠٠٠٠٠ جنية والتي تمثل نسبة هامة من أصول الشركة، وذلك لوضع تقديرات منخفضة لإهلاك هذا العنصر ولم يستطع المراجع اكتشاف هذا التحريف، برجاء تحديد احتمالات تعرض المراجع الخارجي (مكتب المراجعة) لخطر التقاضي نتيجة عدم كشف هذا التحريف.

احتمالات منخفضة لتعرض المراجع لمخاطر التقاضي										
١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	احتمالات مرتفعة لتعرض المراجع لمخاطر التقاضي

الحالة الثانية: (عدم وجود فقرة امور المراجعة الرئيسية) (تطبيق معيار المراجعة المصري ٥٤٠، ٢٠٠٤)

نفس تقرير المراجعة الخاص بالحالة الأولى ولكن مع عدم الافصاح عن أسم شريك المراجعة من تقرير المراجعة، وتم طرح نفس الأسئلة الخاصة بالحالة الأولى على المشاركين في الحالة الثانية.

الحالة الثالثة: (إضافة فقرة أمور المراجعة الأساسية تتضمن معلومات متعلقة بالتحريف الذي لم يتم اكتشافه، بالإضافة الى وصف لإجراءات المراجعة التي قام بها المراجع بشأن هذا الموضوع "Related Key Audit Matters" Paragraph) (تطبيق معيار المراجعة الدولي (٢٠١٥، ٧٠١)

جزء من تقرير المراجع الخارجي لشركة عباد الرحمن للخدمات الالكترونية لعام ٢٠١٩

الى السادة مساهمي شركة عباد الرحمن للخدمات الالكترونية

#### فقرة الراي

لقد قمنا بمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة عباد الرحمن للخدمات الالكترونية شركة مساهمة مصرية خاضعة للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩ وكذا قوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية وذلك عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، والايضاحات المتممة وملخص للسياسات المحاسبية الهامة.

ومن رأينا ان القوائم المالية المذكورة تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالي لشركة عباد الرحمن للخدمات الالكترونية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩، وعن نتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير التقرير المالي الدولي وفي ضوء القوانين واللوائح ذات الصلة بإعداد هذه القوائم المالية.

#### فقرة أمور المراجعة الأساسية

##### اهلاك شهرة المحل

بلغ رصيد شهرة المحل في ٢٠١٩/١٢/٣١ مبلغ ٨٢ مليون جنية، وهذه القيمة موزعة على تسعة وحدات، ويتم احتساب اهلاك شهرة المحل مرة واحدة سنويا على مستوى كل وحدة من هذه الوحدات، ويعتبر تقدير اهلاك شهرة المحل من أمور المراجعة الرئيسية، ويرجع ذلك الى ان تقدير اهلاك شهرة المحل على مستوى كل وحدة من هذه الوحدات يتطلب من الادارة تقدير القيمة العادلة لكل وحدة، وان تقدير القيمة العادلة لكل وحدة يتطلب قيام الادارة بتقدير التدفقات النقدية المستقبلية ومعدلات الخصم، وان تقدير الادارة للتدفقات النقدية المستقبلية لكل وحدة يتضمن قيام الادارة بتقييم النتائج التاريخية والتوقعات الخاصة بالأداء التشغيلي المستقبلي، وذلك اعتمادا على استخدام مجموعة من المعلومات الملائمة والمتاحة لهم بخصوص التوقعات الخاصة بأداء الصناعة واداء الشركة. كما ان تقدير الادارة لمعدلات الخصم يتطلب من الادارة القيام بتقييم علاوة الخطر المناسب بناء على احكامهم المتعلقة بمخاطر الصناعة والمخاطر الخاصة بالمنشأة، وبذلك يتضح ان أي تغيير في هذه الافتراضات سوف يؤثر على القيمة العادلة للوحدات ومقدار اهلاك شهرة المحل، لذلك يجب على المراجع ان يقوم باستخدام حكمة المهني لتقييم وتقدير احكام وتقييمات الادارة للتدفقات النقدية المستقبلية ومعدلات الخصم.

وتم القيام بمجموعة من اجراءات المراجعة المتعلقة بتقدير اهلاك شهرة المحل للوحدات وهي:

أ-تم اختبار تصميم وتشغيل فعالية الرقابة الداخلية على اهلاك شهرة المحل والتي تتضمن الرقابة على تقديرات وتقييمات الادارة للعناصر الاساسية التي تتمثل في التدفقات النقدية المستقبلية ومعدلات الخصم.

ب-تم تقييم الاداء التاريخي للإدارة فيما يتعلق بتنبؤاتها للإيرادات وهامش الربح التشغيلي.

ت-تم اجراء تحليل الحساسية على الايرادات المستقبلية للشركة وهامش الربح التشغيلي وذلك لتحديد مدى معقولية تنبؤات الادارة.

ث- تم الاستعانة بخبير تقييم للمساعدة في تقييم نموذج التدفقات النقدية المخصومة للشركة وتقييم مدى معقولية افتراضات هذا النموذج بما فيها معدلات الخصم.

#### فقرة اساس الراي

تم اجراء عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المصرية، حيث تتطلب هذه المعايير تخطيط واداء عملية المراجعة وذلك لتوفير توكيد معقول بان القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية سواء الناتجة عن الاخطاء او الغش. كما تتضمن عملية المراجعة تنفيذ مجموعة من الاجراءات لتقييم مخاطر وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية وتشمل هذه الاجراءات مجموعة من الخطوات والاختبارات التي يتم القيام بها للحصول على ادلة تؤيد وتدعم الافصاحات الموجودة في التقارير المالية، كذلك تشمل عملية المراجعة تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي توصلت اليها الادارة وكذلك تقييم العرض الكلي للقوائم المالية، ونحن مستقلون عن الشركة، كما قمنا بالوفاء بمسئوليتنا الاخلاقية الاخرى، وذلك وفقا للمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة بعملية المراجعة. كما ان الادلة التي قمنا بالحصول عليها كافية وملائمة لتوفير اساس لإبداء الراي.

#### تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الاخرى

تمسك الشركة بحسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب اثباته فيها، وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات. البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الادارة المعد وفقا لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولانحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

توقيع مراقب الحسابات

المصريون المتحدون للمراجعة

اسم شريك المراجعة

عبد الرحمن عمرو

القاهرة في ٢٦ فبراير ٢٠٢٠

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٢، ع ٢، ج ٢، يوليو ٢٠٢١)  
د. بوسي حمدي موسى

- افترض ان هناك تحريف جوهري في قيمة شهرة المحل كأحد عناصر الاصول غير الملموسة، حيث اتضح ان هناك زيادة في قيمة شهرة المحل تقدر بحوالي ٣٢٠٠٠٠٠٠٠ جنية والتي تمثل نسبة هامة من أصول الشركة، وذلك لوضع تقديرات منخفضة لإهلاك هذا العنصر ولم يستطع المراجع اكتشاف هذا التحريف، برزاء تحديد حجم المسؤولية القانونية التي تقع على المراجع الخارجي (مكتب المراجعة) نتيجة فشله في اكتشاف هذا التحريف.

مسؤولية قانونية منخفضة										
١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	مسؤولية قانونية مرتفعة

- افترض ان هناك تحريف جوهري في قيمة شهرة المحل كأحد عناصر الاصول غير الملموسة، حيث اتضح ان هناك زيادة في قيمة شهرة المحل تقدر بحوالي ٣٢٠٠٠٠٠٠٠ جنية والتي تمثل نسبة هامة من أصول الشركة، وذلك لوضع تقديرات منخفضة لإهلاك هذا العنصر ولم يستطع المراجع اكتشاف هذا التحريف، برزاء تحديد احتمالات تعرض المراجع الخارجي (مكتب المراجعة) لخطر التقاضي نتيجة عدم كشف هذا التحريف.

احتمالات منخفضة لتعرض المراجع لمخاطر التقاضي										
١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	احتمالات مرتفعة لتعرض المراجع لمخاطر التقاضي

الحالة الرابعة: (إضافة فقرة امور المراجعة الاساسية تتضمن معلومات متعلقة التحريف الذي لم يتم اكتشافه، بالإضافة الى وصف لإجراءات المراجعة التي قام بها المراجع بشأن هذا الموضوع "Related Key Audit Matters" Paragraph) (تطبيق معيار المراجعة الدولي (٢٠١٥، ٧٠١)

نفس تقرير المراجعة الخاص بالحالة الثالثة ولكن مع عدم الافصاح عن أسم شريك المراجعة من تقرير المراجعة، وتم طرح نفس الأسئلة الخاصة بالحالة الثالثة على المشاركين في الحالة الرابعة.

الحالة الخامسة (إضافة فقرة امور المراجعة الرئيسية تتضمن معلومات غير متعلقة بالتحريف  
الذي لم يتم اكتشافه من قبل المراجع "unrelated Key Audit Matters" Paragraph)  
(تطبيق معيار المراجعة الدولي ٧٠١، ٢٠١٥)

جزء من تقرير المراجع الخارجي لشركة عباد الرحمن للخدمات الالكترونية لعام ٢٠١٩

الى السادة مساهمي شركة عباد الرحمن للخدمات الالكترونية

فقرة الراي

لقد قمنا بمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة عباد الرحمن للخدمات الالكترونية شركة مساهمة  
مصرية خاضعة للقانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩  
وكذا قوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية وذلك عن السنة المنتهية في ذلك  
التاريخ، والايضاحات المتممة وملخص للسياسات المحاسبية الهامة.

ومن رأينا ان القوائم المالية المذكورة تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، عن المركز  
المالي لشركة عباد الرحمن للخدمات الالكترونية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩، وعن نتائج عملياتها  
وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير التقرير المالي الدولي  
وفي ضوء القوانين واللوائح ذات الصلة بإعداد هذه القوائم المالية.

فقرة امور المراجعة الاساسية

اعفاء بعض الديون المشكوك فيها

تقوم الشركة في بعض الاحيان بإجراء اعفاء عن بعض الديون المشكوك فيها وتحويلها الى ديون  
معدومة، والتي تتضمن الخسائر الناتجة عن فشل بعض العملاء في الوفاء بالمدفوعات المستحقة  
عليهم نتيجة خدمات لهم في الفترات السابقة، ويعتبر هذا الموضوع من امور المراجعة الاساسية،  
وذلك نظرا الى ان تقييم مدى احقية الاعفاء الممنوح للحسابات المشكوك فيها يعتمد على ملائمة  
وموضوعية احكام وتقديرات الادارة، وتوجد صعوبة بالغة في تقييم هذه الاعفاءات نظرا لوجود  
العديد من العوامل التي يجب اخذها في الاعتبار عند اجراء هذا التقييم منها تحديد قدرة العميل على  
سداد المدفوعات المستحقة عليه في المستقبل والتي تحدد بناء على الخبرة السابقة في التعامل مع هذا  
العميل، اتجاهات التحصيل الحالية، عوامل اقتصادية اخرى مثل معدلات افلاس العميل ومخاطر  
انتمان العميل.

### فقرة اساس الراي

تم اجراء عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المصرية، حيث تتطلب هذه المعايير تخطيط واداء عملية المراجعة وذلك لتوفير توكيد معقول بان القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية سواء الناتجة عن الاخطاء او الغش. كما تتضمن عملية المراجعة تنفيذ مجموعة من الاجراءات لتقييم مخاطر وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية وتشمل هذه الاجراءات مجموعة من الخطوات والاختبارات التي يتم القيام بها للحصول على ادلة تويد وتدعم الافصاحات الموجودة في التقارير المالية، كذلك تشمل عملية المراجعة تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرية الجوهرية التي توصلت اليها الادارة وكذلك تقييم العرض الكلي للقوائم المالية، ونحن مستقون عن الشركة، كما قمنا بالوفاء بمسئوليتنا الاخلاقية الاخرى، وذلك وفقا للمتطلبات الاخلاقية ذات الصلة بعملية المراجعة. كما ان الادلة التي قمنا بالحصول عليها كافية وملائمة لتوفير اساس لبدء الراي.

### تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الاخرى

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب اثباته فيها، وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات. البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الادارة المعد وفقا لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

توقيع مراقب الحسابات

المصريون المتحدون للمراجعة

اسم شريك المراجعة

عبد الرحمن عمرو

القاهرة في ٢٦ فبراير ٢٠٢٠

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية (م ٢، ع ٢٤، ج ٢، يوليو ٢٠٢١)  
د. بوسي حمدي موسى

- افترض ان هناك تحريف جوهري في قيمة شهرة المحل كأحد عناصر الاصول غير الملموسة، حيث اتضح ان هناك زيادة في قيمة شهرة المحل تقدر بحوالي ٣٢٠٠٠٠٠٠٠ جنية والتي تمثل نسبة هامة من أصول الشركة، وذلك لوضع تقديرات منخفضة لإهلاك هذا العنصر ولم يستطع المراجع اكتشاف هذا التحريف، برحاء تحديد حجم المسؤولية القانونية التي تقع على المراجع الخارجي (مكتب المراجعة) نتيجة فشله في اكتشاف هذا التحريف.

مسؤولية قانونية منخفضة										
١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	مسؤولية قانونية مرتفعة

- افترض ان هناك تحريف جوهري في قيمة شهرة المحل كأحد عناصر الاصول غير الملموسة، حيث اتضح ان هناك زيادة في قيمة شهرة المحل تقدر بحوالي ٣٢٠٠٠٠٠٠٠ جنية والتي تمثل نسبة هامة من أصول الشركة، وذلك لوضع تقديرات منخفضة لإهلاك هذا العنصر، ولم يستطع المراجع اكتشاف هذا التحريف، برحاء تحديد احتمالات تعرض المراجع الخارجي (مكتب المراجعة) لخطر التقاضي نتيجة عدم كشف هذا التحريف.

احتمالات منخفضة لتعرض المراجع لمخاطر التقاضي										
١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨	٩	١٠	احتمالات مرتفعة لتعرض المراجع لمخاطر التقاضي

الحالة السادسة (اضافة فقرة امور المراجعة الرئيسية تتضمن معلومات غير متعلقة بالتحريف الذي لم يتم اكتشافه من قبل المراجع "unrelated Key Audit Matters" Paragraph) (تطبيق معيار المراجعة الدولي ٧٠١، ٢٠١٥)

نفس تقرير المراجعة الخاص بالحالة الخامسة ولكن مع عدم الافصاح عن أسم شريك المراجعة من تقرير المراجعة، وتم طرح نفس الأسئلة الخاصة بالحالة الخامسة على المشاركين في الحالة السادسة.

---

---

**The Impact of The Existence of "Key Audit Matters" Paragraph, and  
The Disclosure of Audit Partner Name in The Audit Report on External  
Auditor's Legal Liability and The Risk of Auditor Litigation**

By

**Dr. Poussy Hamdy Hassan Moussa**

**Lecturer of Accounting and Auditing**

Faculty of Commerce – Damanhur University

poussy\_moussa@yahoo.com

**Abstract**

The Objective of This Research is to Study and Analyze the Impact of Existence of " Key Audit Matters" Paragraph, and The Disclosure of Audit Partner Name in The Audit Report, on External Auditor's Legal Liability and The Risk of Auditor Litigation. Moreover, The Research also aims at studying The Combined Effect of These two Variables on Auditor's Legal Liability and The Risk of his Litigation. to achieve The Aim of The Research, an Experimental Study was conducted on a sample of 102 Auditors at Audit Firms in Egypt. The Study shows That both The Existence of " Related Key Audit Matters" Paragraph, and The Disclosure of Audit Partner Name in The Audit Report have Significant Negative Effect on Auditor's Legal Liability and The Risk of his Litigation. While the Existence of " unrelated Key Audit Matters" Paragraph in The Audit Report has Significant Positive Effect on Auditor's Legal Liability. The Research also Reveals That There is a Combined Effect of The Existence of " Related or unrelated Key Audit Matters" Paragraph, The Disclosure of Audit Partner Name in The Audit Report on Auditor's Legal Liability and The Risk of his Litigation.

**KEYWORDS:** "Key Audit Matters" Paragraph – Audit Partner – Auditor's Legal Liability- The Risk of Litigation