

## تقارير الشفافية المهنية في شركات المحاسبة والمراجعة

### دعاية للكبار أم حوكمة للمهنة

#### حمادة السعيد المعصراوي

#### باحث دكتوراه في مجال المحاسبة والتمويل

إنّ الوظيفة الأساسية للمراجعة هي إضفاء مزيد من الثقة في بيانات التقارير المالية المنشورة من أجل مساعدة مستخدمي التقارير المالية في اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية المتعلقة بالوحدة الاقتصادية التي تفصح عن تقاريرها المالية. وتتعرض مهنة المراجعة من وقت لآخر لهزات عنيفة ملازمة للانهيارات والأزمات المالية التي تتعرض لها شركات حصلت من قبل على تقارير مراجعته إيجابية غير متحفظة، مما أفقد مهنة المراجعة مكانتها، وصوبت إليها سهام النقد أحياناً والاتهام والتواطؤ في كثير من الأحيان.

لكن المتبع بدقه لتلك الأزمات والانهيارات المالية سيجد أن مهنة المحاسبة والمراجعة متورطة بالفعل في كثير من تلك الانهيارات والأزمات المالية ويرجع ذلك في المقام الأول لضعف قوانين وقواعد حوكمه الشركات وحوكمه مكاتب المحاسبة والمراجعة؛ فمكاتب المحاسبة والمراجعة تستغل القاعدة الشهيرة التي تقول "إن القوانين تخبرك فقط بما لا يجب أن تفعله وليس ما يجب أن تفعله" ومن ثم الاتجاه نحو إحكام الرقابة على مكاتب المحاسبة والمراجعة في معظم دول العالم وأشهرها كان إصدار قانون ساربنز اوكسلي SOX في الولايات المتحدة الأمريكية والذي بموجبه تم إنشاء مجلس الرقابة المحاسبية على الشركات العامة **The Public Company Accounting Oversight Board**.

واهتم مجلس الرقابة المحاسبية على الشركات العامة **The Public Company Accounting Oversight Board** بجودة عمليات المراجعة من خلال تحسين شفافية عمليته المراجعة. وفي عام 2006 بادر البرلمان بالاتحاد الأوروبي بإصدار توجيه خاص بأن تقوم شركات المحاسبة والمراجعة التي تقوم بمراجعة الشركات ذات المصلحة العامة بنشر تقارير شفافية مهنية سنوية ( **European Parliament and Council, 2006** ).

تم تنفيذ هذا التوجيه عام 2008 وقد أدخل قانون المحاسبين القانونيين المعتمدين في اليابان لعام 1948 ( المعدل في عام 2007 عام 2007، والذي بدأ سريانه في عام 2008 ) شرطاً عاماً لرفع تقارير الشفافية لشركات المحاسبة والمراجعة / التدقيق في اليابان. ويطلب مجلس المساءلة العامة الكندي من كل شركة لمراجعة الحسابات الكندية إعداد تقارير مراقبة الجودة. غير أن هذه التقارير غير متاحة للجمهور، ولكن يلزم الكشف عن معلومات معينة ( مثل عدد مكاتب الشركة ) علناً. وفي الولايات المتحدة الأمريكية، يطالب مجلس الرقابة المحاسبية على

الشركات العامة **The Public Company Accounting Oversight Board** كبرى شركات التدقيق بإعداد تقارير سنوية عامة تتضمن معلومات مماثلة لتلك التي يطلبها التوجيه الخاص بالاتحاد الأوروبي، وقد أصبح إصدار تقارير الشفافية اتجاهًا عالمياً (Fu et al., 2015). فما هي تقارير الشفافية المهنية؟ وما هي مزاياها؟ وما هي الانتقادات الموجهة لها؟ وكيف يمكن تطوير تقارير الشفافية؟ وهذا ما سيحاول الباحث الإجابة على هذه الأسئلة في باقي الورقة البحثية.

### أولاً: تعريف تقرير الشفافية ومكوناته

أدى انهيار وإفلاس بعض الشركات العالمية إلى بزوغ مفاهيم ومصطلحات جديدة، بهدف السيطرة على تلك التأثيرات وكذلك لتفادي حدوثها في المستقبل، وهذا حدا بتكليف الفكر وإعمال التفكير للخروج برؤى جديدة للتخفيف من وطأه تلك التأثيرات وكانت النتيجة ظهور مفاهيم **Corporate Governance** والتي اصطلح على تسميتها حوكمة الشركات (مجدي سامي، ٢٠٠٩، ص ١٨٥). ويعد من أهم مبادئها المبدأ الخاص بالإفصاح والشفافية. ويتطلب تحقيق شفافية التقارير المالية مجموعة من الأبعاد للشفافية هي: (علاء الدين توفيق، ٢٠٠٩، ص ٧٨ : ٧٩ نقلاً عن **Mensah, et al, 2006, pp. 3-5; Patel and Dallas, 2002, pp. 47-55**)

١. شفافية المعاملات والأحداث: ويقصد بذلك ضرورة أن تتضمن التقارير المالية المنشورة معلومات كافية عن الأحداث والعمليات التي تمت خلال الفترة والتي تؤثر على القوائم المالية.
٢. شفافية المبادئ والطرق المحاسبية: ويقصد بذلك أن تتضمن التقارير المالية المنشورة معلومات كافية عن المبادئ والطرق المحاسبية التي تم استخدامها.
٣. شفافية تقديرات الإدارة العليا: ويقصد بذلك ضرورة أن تتضمن التقارير المالية المنشورة معلومات كافية عن تقديرات الإدارة العليا المستخدمة في إعداد هذه التقارير والافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة العليا لتكوين التقديرات.
٤. شفافية التنبؤ: ويقصد بذلك ضرورة أن تتضمن التقارير المالية المنشورة معلومات كافية، بحيث يمكن مستخدميها الاعتماد عليها في التنبؤ بالأحداث المستقبلية للشركة.
٥. شفافية عرض المعلومات: ويتعلق هذا النوع من الشفافية بطريقه عرض التقارير المالية المنشورة، حيث يجب عرض التقارير المالية المنشورة بطريق يسهل فهمها وتتيح حصول جميع الأطراف المهتمة بالشركة على المعلومات في أن واحد.
٦. شفافية هيكل الملكية وحقوق المساهمين: ويقصد بذلك ضرورة أن تتضمن التقارير المالية المنشورة معلومات كافية عن هيكل الملكية وحقوق المساهمين مثل معلومات عن أنواع أسهم الشركة وأنواع المستثمرين بها.

٧. شفافية هيكل مجلس الإدارة: ويقصد بذلك ضرورة أن تتضمن التقارير المالية المنشورة معلومات كافية عن الهيكل العام والمهام الرئيسية لمجلس إدارة الشركة واللجان التابعة، وكذلك معلومات عن سياسات مكافآت وحوافز أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا بالشركة.

وعلى غرار شفافية التقارير المالية، أصبح هناك متطلبات شفافية مطلوبة من شركات المحاسبة والمراجعة، فوفقاً لمعايير المراجعة الاسترالية فإن المراجعون / المدققون يقومون بدور هام " حارس بوابة gatekeeper " في ضمان مصداقية التقارير المالية ( ASIC, 2013 ) ويرى المنظمون وواضعو المعايير أن زيادة الشفافية في الحوكمة الداخلية لشركات التدقيق تساعد على الحد من عدم التماثل في المعلومات بين شركات التدقيق والمشاركين في السوق، والحفاظ على خدمات تدقيق عالية الجودة، وبالتالي الحفاظ على استقرار سوق رأس المال ( Deumes et al., 2012 ). ويرى جيمس دوتي James R. Doty رئيس مجلس إدارة مجلس الرقابة المحاسبية على الشركات العامة The Public Company Accounting Oversight Board " إن المراجعة مهنة مبنية على السمعة built on reputation, " ( PCAOB, 2016 )

فمنذ عام ٢٠٠٨ إلزام الاتحاد الأوروبي شركات المحاسبة والمراجعة التي تقوم بتدقيق التقارير المالية للشركات ذات المصلحة العامة Public Interest Entities بنشر تقرير شفافية سنوي تفصح فيه عن بعض المعلومات المتعلقة بالهيكل القانوني والملكية، وهيكل الحوكمة، ونظام مراقبة الجودة الداخلية، وضمان الجودة، وممارسات التعليم والاستقلال، ومكافآت الشركاء ( Deumes et al., 2012 ). وتم الالتزام الفعلي بهذه التقارير ليس فقط من قبل شركات المحاسبة والمراجعة الأوروبية بل قامت مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبيرة ( PWC, B4 ) ( KPMG, E&Y, Deloitte ) بنشر هذه التقارير في دول خارج الاتحاد الأوروبي مثل استراليا ونيوزيلندا والولايات المتحدة الأمريكية وغيرها وهذه الدول تكون تقارير الشفافية فيها بعضها إلزامي والبعض الآخر اختياري.

ويعد الإفصاح بتقارير الشفافية المهنية مؤشر عن مدى التزام شركات المحاسبة والمراجعة بمتطلبات وممارسات الحوكمة ويشمل هيكل الحوكمة وإدارة المنشأة والترتيبات القانونية والهيكلية المتعلقة بشبكة أو شبكات المراجعة ونظم رقابة الجودة بما تشمله من معلومات حول فعالية تشغيلها وما تتضمنه من سياسات وإجراءات إدارة المخاطر وخاصة المخاطر المرتبطة بالدعاوى القضائية والسياسات والإجراءات المتعلقة بإدارة الأفراد خاصة التعليم والتدريب المستمرين والأخلاق والسلوك المهني والاستقلال ( هشام الابيارى، ٢٠١٦، ص ٢ ) ويجب أن يتضمن تقرير الشفافية السنوي ما يلي:

١. وصف الهيكل القانوني وهيكل ملكية شركة المحاسبة.
٢. إذا كانت المنشأة تتبع شبكة ما يتم وصف الشبكة والترتيبات القانونية والهيكلية لها.
٣. وصف هيكل حوكمة الشركات.

- ٤ . وصف النظام الداخلي لرقابة الجودة لدى المنشأة وبيان من الجهة الإدارية عن فعالية أدائه .
- ٥ . إشارة إلى آخر موعد لفحص توكيد الجودة .
- ٦ . قائمة بوحدات المصلحة العامة التي قامت المنشأة بمراجعتها في السنة المنقضية .
- ٧ . بيان بخصوص ممارسات الاستقلالية في المنشأة .
- ٨ . بيان بخصوص السياسة المتبعة من قبل المنشأة بخصوص التعليم المستمر للمراجعين .
- ٩ . المعلومات الخاصة بأساس وضع مكافآت المراجعين والشركاء .
- ١٠ . البيانات المالية مثل أتعاب المنشأة من خدمات المراجعة وخدمات التوكيد والخدمات الأخرى بخلاف المراجعة ( عبد الوهاب نصر، ٢٠١٧، ص ٧) .

وتصنف المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في تقارير الشفافية إلى واحدة من الفئات ال ١١ المتاحة بموجب الجدول ٧ من اللائحة المعدلة لمراجعة حسابات الشركات الأسترالية لعام 2012 (رقم 5): **Schedule 7A of Australian Audit Corporations Amendment Regulation**

(No. 5) 2012 وهو يتسق مع تقارير الشفافية الأوروبية لكنها ليس متطابقة وهي أكثر تفصيلاً وشمولاً من مكونات تقرير الشفافية الأوروبي ويشمل (الهيكل القانوني للمؤسسة الرقابية والملكية- والترتيب القانوني والهيكل لـ 43 لشبكة- هيكل الحوكمة- نظام مراقبة الجودة الداخلي من شركة التدقيق- بيان عن فعالية عمل نظام مراقبة الجودة الداخلي- اسم كل هيئة مرخص لها بمراجعة شركة المراجعة وتاريخ آخر مراجعة أجزائها الجهاز- اسم "الكيانات الهامة" المدققة من قبل الشركة- ممارسات استقلالية شركة التدقيق- سياسة التعليم المستمر- معلومات مالية- هياكل الأجور الخاصة بالشركاء) (Fu et al., 2015).

وهذه التقارير تتسق مع النهج الذي اتبعه مجلس معايير المراجعة وخدمات التوكيد الدولي **International Auditing and Assurance Standards Board** الذي ينص في الفقرة ٣٧ و ٣٨ على أن إتاحة مثل هذه المعلومات للجماهير في تقارير شفافية شركة مراجعة الحسابات يحقق الآتي:

- يمكن أن يساعد مستخدمي البيانات المالية المراجعة الذين ليس لديهم قرب من وعملية التدقيق لفهم خصائص شركات التدقيق الفردية، ودوافع جودة التدقيق في تلك الشركات. وفي الحالات التي لا يستطيع فيها أصحاب المصلحة الرئيسيون تقييم نوعية مراجعة الحسابات مباشرة، قد تساعد هذه المعلومات الكيانات في اختيار شركة جديدة لمراجعة الحسابات (الفقرة ٣٧).

- تتيح تقارير الشفافية أيضاً فرصة لشركات مراجعة الحسابات للتمييز عن طريق تسليط الضوء على جوانب معينة من سياساتها ونهجها في عمليات مراجعة الحسابات ومن ثم التنافس على جوانب نوعية مراجعة الحسابات. إن نشر المعلومات عن عمليات وممارسات الشركة على سبيل المثال لمراقبة الجودة، وضمن الاستقلال،

وحكمها يوفر حافزا واضحا للجميع داخل شركة التدقيق للارتقاء إلى روح التزامات الشركة (على حد سواء) الفقرة ٣٨ (IAASB 2014).

وفى الولايات المتحدة الأمريكية طالب مجلس الرقابة المحاسبية على الشركات العامة **The Public Company Accounting Oversight Board** كبرى شركات التدقيق بإعداد تقارير سنوية عامة تتضمن معلومات مماثلة لتلك التي يطلبها التوجيه الخاص بالاتحاد الأوروبي، وقد أصبح إصدار تقارير الشفافية اتجاها عالميا (Fu et al., 2015).

وفي عام ٢٠١٦ أصدر مجلس الرقابة المحاسبية على الشركات العامة قواعدها لتحسين شفافية التدقيق وتحسين جودة المراجعة/التدقيق، ومن الطرق الهامة التي يمكن للمستثمرين تقييم جودة التدقيق هو معرفة من أجرى التدقيق". فيطلب من شركات المراجعة استيفاء "نموذج **Form AP** عن طريق الكشف عن أسماء شركاء المشاركة في التدقيق، وكذلك المعلومات عن الشركات الأخرى التي تشارك في عمليات المراجعة، ووافقت عليها لجنة الأوراق المالية والبورصات. ويطلب من شركات التدقيق أن تقدم ملفا جديدا في شكل جديد، وهو نموذج أب، واسم شريك المشاركة لجميع عمليات مراجعة حسابات الشركات العامة الصادرة في أو بعد ٣١ يناير ٢٠١٧. ويجب تقديم معلومات عن شركات التدقيق الأخرى المشاركة في عملية التدقيق لجميع تدقيقات الشركات العامة الصادرة في أو بعد ٣٠ يونيو ٢٠١٧. وستكون المعلومات المقدمة في النموذج متاحة من خلال قاعدة بيانات قابلة للبحث حيث يمكن للمستخدمين البحث عن طريق اسم شريك المشاركة، من قبل الشركة العامة أو اسم المصدر، ومن قبل شركة مراجعة الحسابات لرؤية شريك الارتباط المعين للتدقيق. (PCAOB, 2016).

### ثانياً: مزايا تقارير الشفافية المهنية

أن عدم توفر المعلومات أو قلتها لدى المستثمرين في الأوراق المالية تجعلهم يصدقون الشائعات بل ويزيد من تداولها بينهم، في حين أن تطبيق الشفافية يوفر المعلومات الصحيحة في الأسواق المالية مما يترتب عليه اتخاذ القرارات الصحيحة من جانب المستثمرين وتخفيض نسبة المخاطرة لديهم (حسين شحاتة، ٢٠٠٥) **فمهنة** المراجعة تعتمد في الأساس على سمعة من يقوم بها وفي نفس الوقت ثقة المجتمع في المهنة، ولتقارير الشفافية العديد من المزايا التي تدعم ومنها:

١ / إن هدف نشر تقارير الشفافية في منشآت المراجعة هو تعزيز ثقة أصحاب المصالح في المنشأة وبالتالي تحسين سمعتها ومركزها التنافسي مما يساهم في تحقيق الهدف الاقتصادي للمنشأة المتمثل في تحقيق الربح بما لا يخل بالسمعة المهنية للمنشأة (عبدا لوهاب نصر، ٢٠١٧، ص ٣٠). وقد قامت دراسة (Rose and caserio, 2014) بفحص تأثير تقارير الشفافية في ١٠ دول أوروبية على ثقة المستثمرين خلال الفترة

من ٢٠١٠ إلى ٢٠١١ ووجدت أن تقارير الشفافية تخفض من عدم تماثل المعلومات في الأسواق المالية بين شركة المراجعة وأصحاب المصالح الآخرين، وإن ثقة المستثمرين تتحسن بنشر تقارير الشفافية المهنية.

٢ / إن تقرير الشفافية يمكن أن يستخدم كأداة فعالة لشركات مراجعة الحسابات للتمييز عن المنافسين الآخرين في سوق مراجعة الحسابات؛ وبالتالي، من المرجح أن يخلق هذا الإبلاغ حوافز لشركات مراجعة الحسابات لزيادة جودة مراجعة، ففي مجال الاستقلال تتطلب شركة EY من شركائها تأكيد امتثالهم لجميع جوانب سياسة الاستقلال بشكل ربع سنوي، وليس أكثر شيوعاً "مرة واحدة على الأقل كل عام". (Fu et al., 2015)

بالإضافة إلى أن تقرير شفافية المراجعة تعد أحد الآليات المعاصرة لتدعيم جودة المراجعة والتي تعنى إظهار مدى التزام شركات المراجعة بالمعايير والممارسات المهنية ومتطلبات الحوكمة المقررة (هشام الابيارى، ٢٠١٦، ص ١٧).

٣ / تقديم معلومات على درجة عالية من الأهمية من وجه نظر الممارسين، فقد حاولت دراسة (Pott et al ٢٠٠٨) إجراء مسح/استقصاء على ٩٢ ممارساً **practitioners** وتقديم أدلة على الأهمية النسبية لمختلف بنود المعلومات الموجودة في تقرير الشفافية المهنية. ووجدت أن الإفصاح عن النظام الداخلي لمراقبة الجودة وممارسات الاستقلال ينظر إليه على أنه أمر مهم من جانب المحاسبين والمراجعين على حد سواء. ومع ذلك، يتم تقييم المعلومات المالية للشركة المراجعة على أنها أكثر أهمية من قبل المحاسبين مقارنة بمراجعي الحسابات، والمعلومات المتعلقة بهيكل حوكمة شركة المحاسبة والمراجعة / التدقيق تعتبر أكثر أهمية من قبل المراجعين / المدققين مقارنة بالمحاسبين.

### ثالثاً: الانتقادات الموجهة لتقرير الشفافية السنوي

يوجه إلى تقرير الشفافية المهني السنوي العديد من الانتقادات منها ما يلي:

١ / لا يوجد نمط موحد يلتزم به عند الإعداد من قبل شركات المحاسبة والمراجعة مثل تقرير المراجعة، لذلك هناك اختلاف في محتويات التقرير وطريقة العرض. فقد استهدفت دراسة (FU et al., 2015) مقارنة المعلومات التي أفصحت عنها شركات مراجعة الحسابات الأسترالية الرائدة في تقارير الشفافية لأول مرة في ٢١ شركة للمحاسبة والمراجعة / التدقيق عام ٢٠١٣. وقد ألزمت أستراليا بإعداد تقارير الشفافية وإصدارها من قبل شركات مراجعة الحسابات في عام ٢٠١٣ لتوفير معلومات أفضل لأصحاب المصلحة بشأن حوكمة شركات المراجعة وحوكمت أنظمتها الداخلية. وتعزز هذه التقارير زيادة الشفافية فيما يتعلق بالقضايا التي يعتقد أنها تسهم في جودة مراجعة الحسابات. ووجدت أن شركات المحاسبة والمراجعة / التدقيق تفي بمتطلبات الإفصاح في حدها الأدنى عن الشفافية، ولكن لديها نهج مختلفة للحوكمة في المناطق التي قد تؤثر على جودة المراجعة / التدقيق. وتشمل هذه المجالات ما يلي: النظم الداخلية لمراقبة الجودة، وممارسات الاستقلال، والتعليم المستمر، وهياكل أجور الشركاء.

ومن خلال فحص ودراسة تقارير الشفافية الصادرة عن ١٠٣ من شركات المحاسبة والمراجعة / التدقيق في عدد من ٤ دول بالاتحاد الأوروبي قام بها مجموعه من الباحثين ( روجير ديومز، كارن شليمان، هايدي فاندر بوهيد، آن أنسترايلن ) وجدت أن هناك تبايناً في نطاق ونوع إفصاحات الحوكمة عبر شركات المحاسبة والمراجعة / التدقيق، وفي نفس الوقت لا يوجد ارتباطاً مع الجودة الفعلية للتدقيق / المراجعة، وبصرف النظر عن ارتباط ضعيف مع تقرير الشركة المراجعة على فعالية نظام مراقبة الجودة الداخلية **audit firms statement on the effectiveness of its internal quality control** (Deumes, et al., 2012)

٢ / تحتوي هذه التقارير على الكثير من الإفصاح الاختياري الدعائي، فهو يحتوي في غالبية على معلومات عامة وغير محددة، لا يحتوي التقرير على معلومات مالية تفصيلية مما دعي كثير من الشركات غير الملزمة بنشر التقرير إلى نشره.

فقد سارعت كبرى شركات المحاسبة والمراجعة إلى نشر تقرير الشفافية المهنية قبل الإلزام بها في العديد من دول العالم، ففي استراليا نشرت شركة KPMG اختيارياً تقرير الشفافية منذ عام ٢٠١٠، وشركة جرانث ثورنتون Grant Thornton منذ عام 2011 و EY، ديلويت وبريس ووترهاوس كوبرز EY, Deloitte and PwC استراليا في عام ٢٠١٢. وقامت كبرى ٤ شركات مراجعة بنشر تقرير الشفافية قبل الإلزام به في عام ٢٠٠٨. وفي الولايات المتحدة نشرت ديلويت Deloitte تقريراً في عام ٢٠١٠ بعنوان "الجودة من خلال الشفافية النهوض" تتضمن معلومات عن الهيكل القانوني والحكم والمبادئ الأخلاقية والاستقلال ومراقبة الجودة على الرغم من عدم الإلزام (Bedard et al., 2010). وأحد الأسباب الرئيسية لسبب اختيار شركات المراجعة أن تعد طوعاً تقرير الشفافية والإفصاح عنه هو أن شركات المراجعة قد تستخدم التقرير للإشارة إلى جودة خدمات المراجعة التي تقدمها إلى السوق. (Fu et al, 2015).

وفي نفس الوقت قامت دراسة ( Oh & Dowling, 2014 ) بفحص ودراسة التباين في تقارير الشفافية المهنية الاختيارية من قبل ٤ شركات المحاسبة والمراجعة الاسترالية عام ٢٠١٢ قبل الإلزام بها عام ٢٠١٣ ووجدت تباين كبير في مدى المهنية والتجارية **find variation in the extent of professionalism and commercialism** التي نقلت في تقارير الشفافية الأسترالية الأربعة الصادرة طوعاً في عام ٢٠١٢.

٣ / يمثل تحدي لشركات المراجعة الصغيرة والمتوسطة لأنه يعزز من تركيز سوق خدمات المراجعة في يد مكاتب المراجعة الكبرى فمن الأسباب التي قد تمنع شركات مراجعة الحسابات من القيام بذلك تشمل ارتفاع تكاليف إنتاج المعلومات وتكاليف الكشف عن الملكية. وسوف تختار شركات التدقيق الكشف عن متى تفوق الفوائد التكاليف. هذا من شأنه أن يفسر ملاحظة أن مسارعة شركات المحاسبة والمراجعة الأربعة الكبار إلى نشر هذه التقارير عن طريق الإفصاح الاختياري (Fu et al., 2015) وقد وجدت دراسة (Rose and

( caserio, 2014 ) أن هناك ارتباط إيجابي بين مدى الإفصاح بتقارير الشفافية وحجم شركة المحاسبة والمراجعة. وبالتالي فإن تقرير الشفافية المهنية في ظل الظروف الحالية يمثل تحدي كبير لشركات المحاسبة والمراجعة الصغيرة وبالتالي زيادة تركيز خدمات المراجعة في الأسواق المالية في أيدي شركات المحاسبة والمراجعة الكبيرة. ٤ / غير موثق أو معتمد لأنه لا يخضع لأي نوع من أنواع المراجعة أو التدقيق من أي جهة خارج مكتب المحاسبة. ٥ / يناسب الدول التي بها جهات مهنية قوية على سبيل المثال في العالم العربي الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

٦ / إن هذه التقارير تعرض ما يجب أن يكون من قواعد الحوكمة داخل مكاتب المراجعة وليس المطبق فعلا، فقد أشارت دراسة ( Deumes, et al., 2012 ) إلى أنه لا يوجد ارتباطا مع الجودة الفعلية للتدقيق / المراجعة، وبصرف النظر عن ارتباط ضعيف مع تقرير الشركة المراجعة على فعالية نظام مراقبة الجودة الداخلية **audit firms statement on the effectiveness of its internal quality control**. ووجدت دراسة ( Rose and caserio, 2014 ) أن تقارير الشفافية قد لا تكشف جودة المراجعة الفعلية.

٧ / أن تقرير الشفافية قد يصبح وثيقة " نموذجية boilerplate " وبالتالي يفتقر إلى معلومات قيمة للمستخدمين **information value to users** في السنوات المقبلة. نحن مقيدون بالمحتويات والمعلومات المقدمة من قبل شركات التدقيق في تقارير الشفافية وأحكام الباحثين **We are limited by the contents and the information provided by audit firms in their transparency reports and the judgements of the researchers** .. ( Fu et al., 2015 )

نخلص مما سبق على الرغم من أن تقرير الشفافية المهنية السنوية تعزز من ثقة المجتمع في مهنة المراجعة وهو بالتأكيد خطوه في اتجاه حوكمه شركات المحاسبة والمراجعة، إلا أن هذه التقارير في شكلها الحالي تصب بشكل أساسي في مصلحة شركات المحاسبة والمراجعة الكبيرة من خلال احتوائها المبطن على دعاية لمثل هذه الشركات، فتقارير الشفافية المهنية من الممكن أن تكون مجرد تقارير معيارية تعبر عن ما يجب أن يكون وليس واقع الممارسات الفعلية القائمة في شركات المحاسبة والمراجعة خاصة في ظل عدم وجود مراجعه أو فحص لهذه التقارير من جهات مستقلة مما يجعلها وسيله دعائية لكبريات الشركات في مجال المراجعة دون اهتمام بتمكين المستثمرين وأصحاب المصالح الآخرين من تقييم جوده المراجعة المقدمة، ومن أجل تطوير هذه التقارير لابد من:

١. توافر تنظيم مهني قوي يستطيع متابعه نشر والتحقق من محتويات هذه التقارير.
٢. عمل نموذج موحد تلتزم بها جميع شركات المحاسبة والمراجعة كحد أدنى للإفصاح.



٣. مراجعته أو فحص محدود على الأقل من قبل الجهات المهنية أو هيئات الرقابة في الأسواق المالية لمحتويات هذه التقارير، أو أن يقوم مراجع الحسابات المستقل لشركة المحاسبة والمراجعة بعمل مراجعة أو فحص محدود لتقرير الشفافية على أن يتم نشره مع التقارير المالية لشركة المحاسبة والمراجعة.
٤. أن يكون نشر هذا التقرير من خلال الانترنت فقط لانخفاض تكاليف النشر.
٥. أن يشمل التقرير بيان بالشركات المقيدة في سوق المال التي تم مراجعتها من قبل شركة المراجعة أو تقديم خدمات أخرى لها واسم شريك المراجعة الذي قام بذلك مع بيان القيمة المالية لأتعاب المراجعة أو الخدمات الأخرى المقدمة لتلك الشركات.
٦. إن الإفصاح عن الجودة ونظم الجودة في تقارير الشفافية لا يعني أن هناك جودة فعلية مطبقة من قبل شركة المحاسبة والمراجعة.

### قائمة المراجع

- عبدا لوهاب نصر على، 2017 "حوكمة منشآت المحاسبة في مصر بين القصور الأكاديمي وغياب التنظيم المهني" مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد 54، يناير.
- علاء الدين توفيق إبراهيم، "دراسة العلاقة بين آليات حوكمة الشركات ونطاق الإفصاح الاختياري للتقارير المالية المنشورة: دراسة نظرية ميدانية" رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة جامعة طنطا، 2009.
- حسين حسين شحاتة، 2005م، "الحكم الشرعي للتلاعب في سوق الأوراق المالية"، سلسلة دراسات وبحوث في الفكر الاقتصادي الإسلامي.
- مجدي محمد سامي، "دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جوده القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية"، مجله كلية التجارة للبحوث العلمية - جامعه الإسكندرية، المجلد 46، العدد 2، يونيو 2009.
- هشام فاروق الابياري، 2016 "قياس جودة المراجعة باستخدام تقارير الشفافية المهنية (نموذج مقترح ودراسة تجريبية)" مجلة البحوث المحاسبية / كلية التجارة جامعة طنطا، العدد الأول، يونيو

Rogier Deumes, Caren Schelleman, Heidi Vander Bauwhede, Ann Vanstraelen \*  
(2012) Audit Firm Governance: Do Transparency Reports Reveal Audit Quality?.  
AUDITING: A Journal of Practice & Theory: November 2012, Vol. 31, No. 4, pp.  
193-214.

Yi Fu, Elizabeth Carson, Roger Simnett, (2015) "Transparency report disclosure by  
Australian audit firms and opportunities for research", Managerial Auditing  
Journal, Vol. 30 Issue: 8/9, pp.870-910.

PCAOB, 2016 PCAOB Rules to Improve Transparency by Disclosing Engagement \*  
Partner Name and Information about Other Audit Firms are Approved by  
SEC" <https://pcaobus.org>.

Australian Securities and Investments Commission (ASIC) (2013), "Information \*  
sheet 184", available at: [link](#) (accessed International Auditing and Assurance  
Standards Board (IAASB) (2014), "A framework for audit quality", available  
at: [www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-](http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-)

## Quality–Key–Elements–that–Create–an–Environment–for–Audit–Quality–

\*European Parliament and Council (2006), “Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council of 17 May 2006 on statutory audits of annual accounts and consolidated accounts, amending Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC and repealing Council Directive 84/253/EEC”, available at: <http://eur-lex.europa.eu>

Oh, K. and Dowling, C. (2014), “Professionalism versus commercialism: an analysis\* of the image conveyed by audit firms in transparency reports”, Working Paper, University of Melbourne. [[Google Scholar](#)]

\*Pott, C. , Mock, T.J. and Watrin, C. (2008), “The effect of a transparency report on auditor independence: practitioners’ self-assessment”, Review of Managerial Science, Vol. 2 No. 2, pp.111–127.

\*Bedard, J. , Johnstone, K. and Smith, E. (2010), “Audit quality indicators: a status update on possible public disclosures and insights from audit practice”, Current Issues in Auditing, Vol. 4 No. 1, pp. C12–C19.

La Ros, Fabio; Caserio, Carlo. ,2014, Investigating the Usefulness of Audit Firm Transparency Reports in Increasing Investors’ Confidence and Auditors Competition. A Europe-wide Analysis" International OFEL Conference on Governance, Management and Entrepreneurship; Zagreb: 256–276. Zagreb: Centar za istrazivanje i razvoj upravljanja d.o.o. (Apr 2014),available at: <https://search.proquest.com>.