

دراسة تحليلية ميدانية  
لمقترحات تطوير جودة المراجعة وموقف البيئة المصرية منها

د/ مجدي مليجي عبد الحكيم مليجي  
مدرس بقسم المحاسبة - كلية التجارة  
جامعة بنها

د/ نصر طه حسن عرفه  
مدرس بقسم المحاسبة - كلية التجارة  
جامعة بنها

## دراسة تحليلية ميدانية لمقترحات تطوير جودة المراجعة وموقف البيئة المصرية منها

د/ نصر طه حسن عرفه  
مدرس بقسم المحاسبة - كلية التجارة  
جامعة بنها

د/ مجدي مليجي عبد الحكيم مليجي  
مدرس بقسم المحاسبة - كلية التجارة  
جامعة بنها

### ملخص البحث :

استهدف هذا البحث عرض وتحليل الاقتراحات الحديثة التي قدمتها عدد من المنظمات المهنية في الوقت الحالي مثل: مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية (IAASB)، المفوضية الأوروبية (EC)، ومجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة في أمريكا (PCAOB) وذلك بهدف الارتقاء بجودة عملية المراجعة وتحليل موقف البيئة المصرية منها، ومدى ملاءمة تلك الاقتراحات لها ولتحقيق ذلك اعتمد البحث على الدراسة النظرية لكل من اقتراحات التطوير وموقف مهنة المراجعة في مصر من تلك الاقتراحات مع تدعيم تلك الدراسة النظرية بدراسة ميدانية للتعرف على آراء عينة مكونة من (٢٤٦) مفردة من الأطراف المرتبطة بمهنة المراجعة- مثل المهنيين (مراقبي الحسابات سواء في مكاتب خاصة أو بالجهاز المركزي للمحاسبات)، والأكاديميين (أعضاء هيئة التدريس) والمستخدمين لمخرجات المراجعة (شركات الوساطة المالية، المحللين الماليين، أعضاء لجنة المراجعة)- في تلك الاقتراحات حيث تم تصميم قائمة استقصاء لتجميع تلك الآراء. وقد قدمت الدراسة بالاعتماد على تلك الاقتراحات إطار لتطوير عملية المراجعة يعتمد على ثلاث أبعاد، وهي تحسين استقلال مراقب الحسابات وتطوير تقرير المراجعة وتحسين شفافية عملية المراجعة، وقد أوضحت نتائج الدراسة الميدانية أن نموذج عملية المراجعة الحالي في البيئة المصرية أصبح غير ملائم خاصة بعد الأزمات المالية الأخيرة وعدم ثقة المستثمرين في تقرير مراقب الحسابات، لذلك تزداد الحاجة إلى تطويره في ضوء ما قدمته المنظمات المهنية من اقتراحات، خاصة بعد ما اتفقت عينة الدراسة على ملاءمة هذه الاقتراحات للبيئة المصرية، كما توصلت الدراسة إلى أن أفضل بديل لتحسين استقلال مراقب الحسابات في البيئة المصرية من بين البدائل المطروحة هو وضع قيود على الخدمات الأخرى التي يقدمها، كما يعد استخدام فقرة التأكيد لتطوير المحتوى المعلوماتي للتقرير من أفضل البدائل المطروحة لتحسين منفعة التقرير، وأخيراً توصلت الدراسة إلى أن تحسين شفافية عملية المراجعة يتطلب أن يقوم مكتب المراجعة من خلال موقعه الإلكتروني ببعض الإفصاح مثل (الإفصاح عن الأفراد الأساسيين في مكتب المراجعة، الخبرات المتوافرة في المكتب، سياسات الرقابة الداخلية بمكتب المراجعة، سياسات رقابة الجودة والإثابة). وتوصي الدراسة بضرورة إعادة النظر في معايير المراجعة والتشريعات والقوانين المنظمة لها في البيئة المصرية لتحسين جودتها ومواكبتها للتطورات على المستوى الدولي، وكذلك الاستعانة بالمدخل المقترح لتطوير جودة المراجعة خاصة بعد قبوله في بيئة الممارسة العملية.

### المصطلحات الأساسية:

جودة المراجعة، استقلال مراقب الحسابات، تقرير المراجعة، الشفافية في عملية المراجعة.

## ١- القسم الأول

### مقدمة

تعتبر جودة المراجعة من أكثر الموضوعات اهتمامًا من جانب الباحثين في الأدب المحاسبي ، ويزداد هذا الاهتمام بصورة خاصة مع حدوث أزمات اقتصادية أو مالية، ففي خلال فترة الأزمة المالية (عام ٢٠٠٨م)، والتي هددت الكثير من المؤسسات المالية في الدول المختلفة أثرت العديد من التساؤلات حول قيمة الدور التقليدي لمراقب الحسابات، وما إذا كان يجب أن يتسع بما يعكس المنفعة العامة لدور المراجعة بالمساهمة في الاستقرار المالي للأسواق ودعم الثقة فيها، وتشمل تلك التساؤلات أمور جوهرية تتعلق بطبيعة ونطاق، ووسائل اتصال عملية المراجعة، وبالرغم من أن مراقبي الحسابات لم يتم النظر إليهم كمتسببين في الأزمة المالية الأخيرة إلا أنه قد ظهرت بعض الأسئلة الحتمية عن دورهم، فالبعض يمكن أن يتساءل حول كيف يمكن لبنك أن يسقط بعد شهور قليلة من تقرير المراجعة النظيف؟، فمن الواضح أن القوائم المالية وتقرير المراجعة لم تحذر من وجود مخاطر، وبالتالي فلماذا توجد المراجعة طالما لا تثير الانتباه للمخاطر؟. وقد قامت المفوضية الأوروبية (EC) بتحديد المشاكل التي تواجه عملية المراجعة في الشركات ذات النفع العام (PIE) وهي فجوة التوقعات والاستقلال وتركز السوق ونقص الاختيارات، حيث يسيطر على السوق ما يعرف بالمكاتب الأربع الكبرى والتي تستحوذ على ما يقرب من (٨٥%) من عمليات المراجعة وبالرغم من أن المطالبات بتحسين جودة المراجعة، هي مطالبات قديمة وحديثة وأن محاولات واقتراحات ذلك التطوير هي محاولات مستمرة منذ فترة زمنية طويلة، إلا أن محاولات واقتراحات التطوير قد وجدت دوافع أقوى بعد الأزمة المالية العالمية، والتي بلغت ذروتها في عام (٢٠٠٨م)، وفي هذا الإطار فهناك فجوتان أساسيتان من المفيد تضييقهما، (الفجوة الأولى) بين ما يتوقعه المستثمرين من عملية المراجعة وما يمكن فعلًا أن تقوم به عملية المراجعة، أما (الفجوة الثانية) بين المعلومات التي يحتاجها المستثمرون من مراقب الحسابات، وما يوفره المراقب بالفعل في تقرير المراجعة عن القوائم المالية وفي محاولة للاستجابة للشكوك والتساؤلات التي صاحبت الأزمة المالية فإن العديد من واضعي السياسات والتشريعات اقترحوا تغييرات في النظام المالي لتدعيم الاستقرار، كما أن العديد من المنظمات المهنية قدمت اقتراحات للارتقاء بجودة عملية المراجعة، ومقابلة احتياجات المستخدمين لمخرجات عملية المراجعة، والمساهمة في تحقيق الاستقرار في الأسواق. وتتناول الدراسة الحالية تحليل لأهم تلك المقترحات وعرضها في إطار متكامل لتطوير جودة المراجعة ثم اختبار مدى ملاءمتها لبيئة الأعمال المصرية.

ويمثل انخفاض مستوى جودة المراجعة في بيئة الأعمال المصرية الدافع وراء القيام بتلك الدراسة حيث أوضحت بعض الدراسات ضعف مستوى جودة المراجعة، فقد خلصت دراسة (عيسي، ٢٠٠٨م) إلي ضعف مصداقية تقرير المراجعة عن القوائم المالية للشركات في الإفصاح عن ممارسات إدارة الربح ، كما أن طول مدة المراجعة وعدم استقلال وموضوعية مراقب الحسابات فضلاً عن عدم كفاية تأهليه وتزايد المنافسة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة، كان له أكبر الأثر في انخفاض جودة المراجعة، كما أن دراسة (الأبياري، ٢٠١١م) أكدت على أهمية تحسين جودة المراجعة

في البيئة المصرية خاصة مع تزايد ممارسات إدارة الربح، واتجاه بعض المكاتب في سوق خدمات المراجعة إلى قبول أتعاب متدنية في ظل ممارسات مراجعة غير منضمة (Irregular Audit)، كما أشارت إلى حاجة البيئة المصرية لتفعيل شفافية الإفصاح عن الأتعاب، وتفعيل دور لجان المراجعة بما يضمن جودة أداء عملية المراجعة، بينما خلّصت دراسة (عبيد، ٢٠٠٨م) إلى حاجة البيئة المصرية لدعم استقلال مراقب الحسابات لضمان ثقة المستخدمين في القوائم المالية وتحسين أداء عملية المراجعة من خلال إلزام الشركات بالإفصاح عن الأتعاب المدفوعة للمراجعة، الحد من قدرة مراقب الحسابات على تقديم الخدمات الأخرى، وتغيير مكتب المراجعة كل خمس سنوات، كما قدمت دراسة (الشريف، ٢٠١٠م) دليلاً ميدانياً على حاجة المستثمرين للتوسع في واجبات مراقب الحسابات خاصة بعد تزايد ممارسات المحاسبة الاحتياطية لتحسين جودة المراجعة من خلال إصدار تقرير إضافي جديد بعنوان (التألفات الرقابية الداخلية بالمنشأة) وضرورة إصدار معيار مراجعة بعنوان (التألفات الرقابية وتطوير هيكل الرقابة وجودة التقارير المالية)، كما أن دراسة (الشريف، ٢٠١١م) أكدت على أن هناك حاجة لقياس درجة جهد مراقب الحسابات أثناء أداء عملية المراجعة في بيئة الأعمال المصرية لتحسين جودة المراجعة، ويعتبر الإلتزام بتطبيق معايير المراجعة الدولية أحد متطلبات العناية المهنية التي تعتبر أحد آليات جهد مراقب الحسابات وقد جاءت معايير المراجعة المصرية (الصادرة بالقرار الوزاري رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨م) لتؤكد على أهمية مراقبة الجودة على عمليات المراجعة (المعيار رقم ٢٢٠)، كما أكد قرار الهيئة العامة للرقابة المالية رقم ٩٦ لسنة (٢٠٠٦م) على أهمية الجودة من خلال اقتصار أداء خدمة المراجعة لكل من الشركات المسجلة بالبورصة المصرية والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وصناديق الاستثمار على المراجعين المقيدين بسجل خاص لدى الهيئة.

وعلى ذلك فإن المشكلة محل الدراسة تتبلور في الإجابة على السؤال العام التالي:

ما مدى ملاءمة اقتراحات تطوير عملية المراجعة لبيئة الأعمال المصرية؟

وفى إطار الإجابة على هذا السؤال فهناك بعض الأسئلة المرتبطة بها قد تمت الإجابة عليها وهي :

(أ) ما مدى الحاجة إلى تطوير عملية المراجعة في بيئة الأعمال المصرية؟

(ب) أى من البدائل التي تقدمها تلك الاقتراحات يعتبر الأفضل لتحقيق هدف تطوير عملية

المراجعة؟

(جـ) أى من البدائل التي تقدمها تلك الاقتراحات يعتبر الأكثر ملاءمة لبيئة الأعمال المصرية؟

وقد أوضحت نتائج الدراسة أن هناك ضعف في جودة عملية المراجعة في مصر، وأن الحاجة إلى تطويرها تتطلب الاهتمام بثلاثة جوانب أساسية أولها استقلال مراقب الحسابات من خلال الحد من تقديم مراقب الحسابات لخدمات أخرى لعميل عملية المراجعة، وثانيها تحسين شفافية المراجعة من خلال امتداد نطاق إفصاح مكتب المراجعة عن طريق موقعه الإلكتروني للإفصاح عن أهم سياسات المكتب، وأخيراً تطوير تقرير المراجعة من خلال إدخال تعديلات جوهرية وشكلية على التقرير وتوفير تلك النتائج مفيدة لوضع التشريعات والمعايير في مصر عند محاولتهم تطوير عملية المراجعة.

وبذلك تتمثل أهمية البحث على المستوى العملي في عرض وتحليل أحدث الاقتراحات المطروحة في الدول المتقدمة في تطوير جودة المراجعة واختبار مدى ملاءمتها للبيئة المصرية خاصة في ظل طبيعة المرحلة التي تمر بها بيئة الأعمال المصرية بعد ثورة ٢٥ يناير (٢٠١١م)، حيث تمر السوق المالية في مصر بمرحلة من عدم الاستقرار وتحتاج لتدعيم ثقة المستثمر الداخلي والخارجي فيها، وتعتبر عملية المراجعة أحد أهم أدوات تحقيق الاستقرار ودعم الثقة في السوق. كما أن نتائج الدراسة يمكن أن توفر معلومات هامة لوضعي التشريعات والمعايير في مصر. وعلى المستوى الأكاديمي تقدم الدراسة مدخل متكامل لتطوير جودة المراجعة في ضوء اقتراحات المنظمات الدولية، كما تقدم الدراسة مجالات عديدة تحتاج لمزيد من الدراسة في البيئة المصرية.

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة مشكلته بصورة علمية، تم تنظيم ماتبقى من البحث على النحو التالي يعرض القسم الثاني تطوير جودة المراجعة في ضوء اقتراحات بعض المنظمات والهيئات المهنية المسئولة عن تطوير مهنة المراجعة، ويناقش القسم الثالث استقرار وتحليل مقترحات تطوير جودة المراجعة في بيئة الأعمال المصرية، ويعرض القسم الرابع منهجية الدراسة، ويحلل القسم الخامس الدراسة الميدانية، ويعرض القسم الأخير نتائج وتوصيات ومجالات البحث المستقبلية.

## ٢- القسم الثاني

### تطوير جودة المراجعة

بالرغم من الاهتمام الكبير بجودة المراجعة إلا أن أدبيات الفكر المحاسبي لم تتفق على تعريف واحد ومقبول بصورة عامة لمفهوم جودة المراجعة والواقع أن وجهات النظر حول مفهوم جودة المراجعة تختلف بين الأطراف المرتبطة بعملية المراجعة، فمستخدمي القوائم المالية يمكن أن ينظروا إلى جودة المراجعة على أنها عدم وجود تحريفات جوهرية، أما مكتب المراجعة فيمكن أن ينظر إلى جودة المراجعة على أنها إلى أي مدى يمكن الدفاع عن عملية المراجعة في مواجهة أي تحديات قانونية، أما جهات التشريع فيمكن أن تنظر إليها على أنها الإلتزام بالمعايير المهنية والقانونية، وأخيراً فإن المجتمع ككل ينظر إلى جودة المراجعة على أنها تجنب المشاكل الاقتصادية للشركة وللسوق وبالتالي مفهوم جودة المراجعة يعتبر مفهوم متعدد الجوانب وقد قدم مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية (IAASB) مفهوم جودة المراجعة من خلال ثلاث جوانب أساسية هي المدخلات (معايير المراجعة، خصائص مراقب الحسابات) والمخرجات (تقرير مراقب الحسابات واتصالاته) والسياق الذي تتم فيه عملية المراجعة (الحوكمة - القانون - السمعة) (IAASB, 2011). ويرى الباحثان أن الأكثر أهمية من تعريف جودة المراجعة هو العمل على تحسين وتدعيم تلك الجودة من خلال تناول أوجه القصور في عملية المراجعة والأراء المختلفة في تلك الأوجه. والواقع أن تحسين جودة المراجعة يواجه تحديين أساسيين هما (CICA, 2012 A):

أ- التحدي الأول: يتعلق بمطالبة المستثمرين لمراقبي الحسابات بجودة المعلومات المالية بالرغم من أنهم لا يتدخلوا في إنتاجها.

ب- التحدي الثاني: يتعلق بأنعاب المراجعة فمن الطبيعي أن من يتلقى الخدمة هو من يدفع مقابلها، أما عقود المراجعة فتخضع لأنماط مختلفة حيث أن من يعين مراقب الحسابات ويحدد أتعابه هي

لجنة المراجعة بتوصية من الإدارة أكثر من المساهمين، وبالتالي فالمستثمر دائماً يتوقع أن أى تعارض للمصلحة بين الإدارة والمساهمين سيتم حله فى صالح الإدارة. هذا وقد ظهرت العديد من الاقتراحات الحديثة التى تهدف إلى الارتقاء بجودة عملية المراجعة، لذا ركز الباحثان فى تلك الدراسة على الاقتراحات التى قدمتها الجهات المسؤولة عن إصدار معايير أو تشريعات تنظم مهنة المراجعة، وهى مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية (IAASB)، والمفوضية الأوروبية (EC)، ومجلس الإشراف على محاسبى الشركات العامة فى أمريكا (PCAOB) وتتمثل الاقتراحات التى قدمتها تلك الجهات فيما يلى:

أولاً: إصدارات (PCAOB) فى عام (٢٠١١م): أصدر (PCAOB) عدة إصدارات للمفاهيم (Concept Releases) وذلك لاستكشاف التغييرات الممكنة فى عملية المراجعة والتى تقابل احتياجات المستثمرين فى الشركات العامة، ومنها ما يلى :

١- إصدار (PCAOB) فى يونيو (٢٠١١م) وذلك لاستكشاف التغييرات الممكنة فى نموذج تقرير المراجعة وتشمل:

أ) استخدام فقرات التأكيد لإلقاء الضوء على الأمور الجوهرية فى القوائم المالية وإجراءات المراجعة المرتبطة بتلك الأمور.

ب) تأكيد إضافى على بعض الأمور خارج القوائم المالية.

ج) إضافة ملحق للتقرير بعنوان مناقشة وتحليل مراقب الحسابات.

د) توضيح اللغة المستخدمة فى التقرير.

٢- إصدار (PCAOB) فى أغسطس (٢٠١١م) عن استقلال مراقب الحسابات، والتغيير الدوري لمكتب المراجعة ويتناول الإصدار طرق التعامل مع تضارب المصالح الموجودة حالياً فى نموذج المراجعة، والتأكد من أداء مراقب الحسابات لعملية المراجعة باستقلال وموضوعية والشك المهنى المطلوب.

٣- إصدار (PCAOB) فى أكتوبر (٢٠١١م) لتحسين الشفافية فى عملية المراجعة، وتشمل الإفصاح عن اسم مراقب الحسابات الذى قام بأداء عملية المراجعة والمراقبين الآخرين الذين اشتركوا فى أدائها، والإفصاح عن الأشخاص الأساسيين فى مكتب المراجعة.

ثانياً: اقتراحات مفوضية الإتحاد الأوربي فى نوفمبر (٢٠١١م) لاستعادة الثقة فى نظام المراجعة فى الإتحاد الأوربي، وتعتمد تلك الاقتراحات على جانبين أساسيين وهما كيف يمكن تطوير سياسة المراجعة، وما هى أفضل إستجابة للأزمة المالية فيما يخص مهنة المراجعة؟ وتشمل تلك الاقتراحات على ما يلى:

أ) إلزامية التغيير الدورى لمراقب الحسابات (الإزام التغيير بعد فترة ٦ سنوات).

ب) أن تكون هناك مكاتب لمهنة المراجعة فقط، ولا تودى الخدمات الأخرى.

ج) وضع قيود على تقديم الخدمات الأخرى.

د) الإلزام بإجراء مناقصات دورية وشفافة لعمليات المراجعة.

ه) تقرير مراجعة مفصل ومطول .

و) إشراف أكبر على مهنة المراجعة.

ثالثاً: مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية (IAASB) يواصل عمله لتطوير معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠٠) الخاص بتقرير مراقب الحسابات بهدف الوصول إلى تقرير مراجعة أكثر فائدة.

وتهتم تلك الاقتراحات بجوانب ثلاث: وهى (تطوير تقرير مراقب الحسابات، وتحسين استقلاله، وتحسين الشفافية فى عملية المراجعة)، ويمكن عرض تلك الإقتراحات من خلال تأثيرها على المراجعة كنظام متكامل من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (١) أثر إقتراحات التطوير على المراجعة كنظام متكامل

في ضوء الشكل السابق تناول الباحثان تلك الاقتراحات من خلال ثلاث نقاط أساسية هي (تطوير تقرير المراجعة، تحسين استقلال مراقب الحسابات، تحسين الشفافية في عملية المراجعة) كما يلي:

## ٢-١ تطوير تقرير المراجعة:

عادة ما يُنظر إلى دقة تقارير المراجعة على أنها أحد علامات جودة المراجعة، فتقرير مراقب الحسابات يمكن أن يؤثر إيجابياً على جودة المراجعة إذا كان يوصل بوضوح نتيجة عملية المراجعة فعلى سبيل المثال إذا كان التقرير يوفر معلومات عن نطاق إجراءات المراجعة أو وجه الانتباه لإفصاحات معينة في القوائم المالية، فإن ذلك يمكن (CICA, 2012 C):

- أ- أن يمثل دافع لمراقب الحسابات لأداء إجراءات مراجعة أكثر جودة.
  - ب- بحث على المناقشة بين مراقب الحسابات والإدارة ولجنة المراجعة بما يحسن من كفاءة المراجعة وعملية التقرير المالي.
  - ج- يوفر معلومات إضافية للجهات المسؤولة عن تقييم عمليات المراجعة.
- وقد أوضحت بعض الدراسات أن النموذج الحالي لتقرير مراقب الحسابات (التقرير المختصر) محدود القيمة، حيث استنتجت دراسة (Church et al, 2008) من استقراء الدراسات السابقة أن لتقرير المراجعة قيمة رمزية إلا أن قيمته التوصيلية محدودة، كما أشارت دراسة Mock, (et al, 2012) إلى أن هناك حدود على نموذج التقرير الحالي تسبب فجوة المعلومات بين مراقبي الحسابات والمستخدمين.

هذا وتعتمد فلسفة اقتراحات تطوير تقرير مراقب الحسابات على تحسين جودة المحتوى المعلوماتي لذلك التقرير واستبدال نموذج التقرير النمطي المختصر الحالي بتقرير مطول يتضمن فقرات أكثر. وتتمثل تلك الاقتراحات بصورة أساسية في اقتراحات (IAASB) لتطوير معيار المراجعة الدولي رقم (700) الخاص بتقرير المراجعة، اقتراحات (PCAOB) لتطوير تقرير المراجعة، واقتراحات (EC) فيما يخص تقرير المراجعة وتركز تلك الاقتراحات على تقرير المراجعة المطول، وذلك بالإضافة بعض الفقرات إلى نموذج التقرير. وقد اقترح (IAASB) إضافة بعض الفقرات عن تعليق مراقب الحسابات، واستمرارية الشركة و دور مراقب الحسابات بخصوص المعلومات الأخرى، أما (PCAOB) فقد اقترح إضافة مناقشة، وتحليل مراقب الحسابات، واستخدام فقرة التأكيد، وامتداد تأكيد المراقب لأمر خارج القوائم المالية. ويتضح للباحثان أن تلك الفقرات يمكن تصنيفها في اتجاهين هما: تحسين المحتوى المعلوماتي للتقرير، وامتداد التقرير لمعلومات أخرى بجانب القوائم المالية، وبالإضافة إلى الفقرات المقترحة فهناك اقتراحات أخرى تتناول الأمور الشكلية مثل (تغيير هيكل التقرير، وتوضيح اللغة المستخدمة)، وبالتالي فتطوير تقرير مراقب الحسابات يعتمد على ثلاث محاور وهي (تحسين المحتوى المعلوماتي للتقرير، وامتداد التقرير لمعلومات أخرى بجانب القوائم المالية، وتغييرات شكلية).



## ١-١-٢ تحسين المحتوى المعلوماتى للتقرير:

يعتبر تحسين المحتوى المعلوماتى للتقرير هو الهدف الرئيسى لجهود ومحاولات تطوير تقرير مراقب الحسابات، حيث يعد المطلب الأساسى لمستخدمى التقرير. وفى هذا الإطار فقد اقترحت (EC) أن يتم توصيل مخرجات عملية المراجعة للشركات ذات النفع العام من خلال تقريرين، هما: (تقرير المراجعة، وتقرير آخر موجه للجنة المراجعة) ويمتد محتوى تقرير المراجعة ليشتمل شرح للمنهجية المستخدمة، كما يجب أن يوضح أى تغيير فى وزن اختبارات الالتزام والاختبارات الجوهرية عن العام السابق، ويقوم مكتب المراجعة بإعداد تقرير آخر للجنة المراجعة يتضمن معلومات أكثر تفصيلاً عن عمل المراجعة الذى تم وموقف الشركة ونتائج عملية المراجعة مصحوبة بالشرح اللازم وهذا التقرير يوجه للجنة المراجعة والإدارة والجهة المنظمة لمهنة المراجعة حسب الطلب على ألا يكون متاح للعامة. ولتحقيق هدف تحسين المحتوى المعلوماتى للتقرير فإن كل من (IAASB, PCAOB) قد اقترحت إضافة الفقرات التالية للتقرير:

### ١-فقرة تعليق مراقب الحسابات :

اقترحت (IAASB) إضافة فقرة إلى تقرير المراجعة بهدف توفير معلومات تساعد المستخدمين على فهم القوائم المالية وعملية المراجعة، وتسمى تلك الفقرة بتعليق مراقب الحسابات (Auditor Commentary) واقترحت أن تتضمن هذه الفقرة الأمور المرتبطة بعملية المراجعة والقوائم المالية، وتبدو أكثر أهمية للمستخدمين. وفى نفس المضمون فقد اقترح مجلس التقرير المسالى بالمملكة المتحدة (FRC) (Financial Reporting Council)، أن يقوم مراقب الحسابات بتوفير تعليق على القوائم المالية وأى أمور قد ظهرت؟ وكيف تم حلها؟. وقد قام معهد المحاسبين القانونيين الكندى (CICA) بتكوين مجموعة عمل لتقييم اقتراحات تطوير تقرير مراقب الحسابات Auditor (ARWG) (Working Group)(Report) والتي أوردت المزايا التالية لإضافة قسم تعليق مراقب الحسابات:

- أ- زيادة التركيز على الإفصاح داخل القوائم المالية فى تقرير مراقب الحسابات سيؤدى لزيادة المناقشة بين المراقب والإدارة ولجنة المراجعة حول ذلك الإفصاح، وهو ما قد يؤدى بدوره إلى تغييرات إيجابية فى الإفصاح فى القوائم المالية وجودة المراجعة.
- ب- المستخدمون قد يستفيدوا من قيام مراقب الحسابات بتوجيه الإنتباه لإفصاح معين فى القوائم المالية كما أن إهتمامه بشرح أسباب هذا التوجيه سوف يحسن من فهم المستخدمين لذلك الأمر.
- ج- قيام مراقب الحسابات بشرح تقديراته الجوهرية فى قسم التعليق يمكن أن يؤدى إلى زيادة تقدير المستخدمين لقيمة المراجعة، وتضييق فجوة التوقعات.

### ٢- مناقشة وتحليل مراقب الحسابات:

اقترح (PCAOB) أن يقوم مراقب الحسابات بإصدار ملحق لتقرير المراجعة يسمى مناقشة وتحليل مراقب الحسابات (Auditor Discussion & Analysis) بحيث يوفر للمستخدمين معلومات لفهم القوائم المالية، بجانب معلومات حول الأحكام الجوهرية التى قام بها المراقب فى تكوين رأيه. فعلى سبيل المثال يمكن توفير معلومات أكثر حول التقديرات المستخدمة فى إعداد

القوائم المالية، مناطق الخطر الجوهرية فى القوائم المالية وعملية المراجعة، وكيف تم تناولها فى عملية المراجعة، وجودة التطبيقات والسياسات المحاسبية بالشركة وأى عمليات غير عادية أو إعادة تقرير. ولا يهدف ذلك الملحق إلى توفير تأكيد منفصل حول أرصدة فردية أو إفصاح معين، ولكن يهدف لتسهيل فهم رأى مراقب الحسابات حول القوائم المالية ككل، وقد يتضمن مناقشة بعض المعلومات التى قام مراقب الحسابات بتوصيلها للجنة المراجعة. ويرى المؤيدون لذلك الاقتراح أنه قد يحسن من شفافية القوائم المالية، ويوفر للمستثمرين معلومات حول نقاط القوة والضعف فى التقارير المالية. وقد وصفت (ARWG) تحليل ومناقشة مراقب الحسابات على أنه نظرة لعملية المراجعة والقوائم المالية من خلال أعين المراقب، وأشارت إلى أن ذلك الاقتراح قد يودى إلى تحسين فهم المستخدم لعملية المراجعة وبالتالي قد يمثل حافزاً لتحسين جودتها. إلا أن (ARWG) أورد العديد من الاعتبارات التى تحد من فعالية هذا الاقتراح، وترتبط تلك الاعتبارات بسوء الفهم الذى قد يحدث حول دور ومسئولية مراقب الحسابات.

### ٣ - استخدام فقرة التأكيد فى تقرير مراقب الحسابات:

اقتراح (PCAOB) أن يقوم مراقب الحسابات بتوفير فقرات التأكيد فى كل تقارير المراجعة، واتساعها لتلقى الضوء على الأمور الجوهرية فى القوائم المالية، خاصة وأنه فى الوضع الحالى يعد استخدام فقرة التأكيد أمر اختياري لمراقب الحسابات. ويتطلب الاقتراح أن تتضمن فقرات التأكيد عنصرين رئيسيين هما فقرات حول المناطق ذات الأهمية الجوهرية فى القوائم المالية، وفقرات حول إجراءات المراجعة الأساسية التى تم أدائها. وقد أوضحت (ARWG) أن المزايا المتوقعة من ذلك الاقتراح تتمثل فى معرفة المستخدم إلى أين يتجه حتى يفهم الأجزاء الرئيسة فى القوائم المالية بالإضافة إلى توفير شفافية أكثر حول الأمور التى قام مراقب الحسابات بمناقشتها مع لجنة المراجعة. إلا أن (ARWG) قد تحفظ على توفير معلومات حول إجراءات المراجعة.

وفى ضوء ما سبق يتضح للباحثان أن الفقرات الثلاث السابقة تعد بمثابة بدائل يمكن الإختيار من بينها لتحقيق هدف تحسين المحتوى المعلوماتي للتقرير، مما يثير التساؤل حول ما هو البديل الأفضل لتحقيق ذلك الهدف؟ وفى هذا الإطار عبر مركز جودة المراجعة (CAQ) (Centre for Audit Quality) التابع لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكى عن عدم تأييده لاقتراح تعليق مراقب الحسابات حيث سيترتب عليه آثار ضارة غير مقصودة. وبخصوص اقتراح مناقشة وتحليل مراقب الحسابات فإن مكاتب المراجعة الكبرى مثل (PWC و KPMG) لم تؤيد ذلك الاقتراح حيث أورد (KPMG) الأسباب التالية لعدم تأييده: (أ) إنه سيضع مراقب الحسابات فى موقف توفير معلومات أساسية عن الشركة، (ب) المعلومات المختصرة عن عملية المراجعة لا تبدو مفيدة للمستثمرين ويمكن أن تكون مضللة، (ج) النقص المحتمل فى القابلية للمقارنة والتناسق بين تحليل ومناقشة مراقب الحسابات للشركات التى تتشابه فى عوامل الخطر قد يسبب ارتباك لدى المستثمرين، (د) قد يتحول ملحق مناقشة وتحليل مراقب الحسابات إلى الشكل النمطى بمرور الوقت بما يزيد من نقص فعاليته. وكذلك عبر (CAQ) عن عدم تأييده لذلك الاقتراح حيث سيترتب عليه

أثار ضارة غير مقصودة تفوق أى منافع متوقعة منه، كما أن اقتراح استخدام فقرات التأكيد قد يكون أفضل منه حيث يوفر المعلومات المطلوبة، ويتجنب الآثار الضارة غير المقصودة، والتي تتمثل فى:

أ. قد يتطلب ذلك الاقتراح من مراقب الحسابات توصيل معلومات تعبر عن وجهة نظره، وتفقد للموضوعية مما يصعب معه تحقيق التناسق فى تقارير المراجعة.

ب. قد ينتج عنه أن يقوم مراقب الحسابات بتوصيل معلومات أساسية عن الشركة وهو ما يخرج عن طبيعة دوره.

أما الاقتراح الخاص بفقرات التأكيد فقد عبر (PWC) عن تأييده لامتداد تلك الفقرات واتساعها، لتوفير معلومات أكثر للمستخدمين، إلا إنه يعارض تضمين تلك الفقرات لإجراءات المراجعة التى قام بها مراقب الحسابات، حيث يرى أن تلك المعلومات لا تحسن من فهم المستخدمين لما قام به المراقب، وقد يؤدى بالعكس إلى زيادة فجوة التوقعات، كما أوضح (PWC) أن ذلك الاقتراح سيترتب عليه زيادة فى التكاليف إلا أنها زيادة بسيطة، وتعتبر أقل من التكاليف المرتبطة بالبدائل الأخرى. وقد أيد أيضاً مكتب (KPMG) ذلك الاقتراح وذلك لأنه يختلف عن بديل مناقشة وتحليل مراقب الحسابات فعند استخدام فقرات التأكيد سيقوم المراقب بتوصيل معلومات موضوعية لإلقاء الضوء على الأمور الجوهرية فى القوائم المالية، بينما فى المناقشة والتحليل سيقوم بتوصيل معلومات أساسية عن الشركة. كما يرى (CAQ) أن ذلك الاقتراح هو الوسيلة الملائمة لتوفير معلومات أكثر حول القوائم المالية، كما أنه يتفق مع الآراء الأخرى فى عدم ملاءمة تضمين فقرات التأكيد لمعلومات حول إجراءات المراجعة وذلك لعدة أسباب منها : (أ) قد يكون من الصعب على المستخدمين فهم تلك الإجراءات، (ب) الوصف المختصر لن يكون كافى لإجراءات المراجعة، (ج) الوصف التفصيلي لتلك الإجراءات قد يقود إلى مشكلة زيادة عبء المعلومات. كما يرى (CAQ) أن استخدام فقرات التأكيد قد يحقق عدة مزايا من أهمها ما يلي:

أ- يعتبر إستجابة لطلبات المستثمرين بإلقاء الضوء على الأمور الجوهرية بالقوائم المالية فى تقرير مراقب الحسابات.

ب- ذلك الاقتراح سيحافظ على دور مراقب الحسابات كما هو.

ج- قد يمثل حافز للارتفاع بجودة التقرير المالي.

د- ذلك الاقتراح يتجنب العديد من الآثار الضارة غير المقصودة التى يمكن أن تنتج عن اقتراح تحليل ومناقشة مراقب الحسابات.

أما عن مدى ملاءمة تلك البدائل للبيئة المصرية وأى بديل يعتبر الأفضل لها فيرى الباحثان أن كل من بديل إضافة قسم تعليق مراقب الحسابات وبديل إضافة ملحق مناقشة وتحليل المراقب، يتطلب جهد أكبر ووقت وتكاليف أكثر فى حين أن الاتساع فى استخدام فقرات التأكيد يمكن أن يوفر المعلومات المطلوبة لتحسين المحتوى المعلوماتى فى التقرير وتتطلب تكاليف أقل مقارنة بالبدائل الأخرى، وبالتالي يمكن أن يعتبر البديل الأفضل لتحقيق الهدف، ويمكن أن يكون أكثر ملاءمة للبيئة المصرية، ويتفق ذلك مع وجهات نظر منظمات مهنية مثل (CICA, AICPA) وممارسين للمهنة مثل (PWC, KPMG).

#### ٤ - فقرة بخصوص الاستمرارية :

يعتبر الاستمرار من أكثر الأمور التي نالت الاهتمام والنقاش خلال فترة الأزمة المالية الأخيرة، وقد اقترحت (IAASB) أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات فقرة عن إستنتاجه بخصوص مدى ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرار، وعبارة بخصوص ما إذا كان هناك عدم تأكيد جوهري يرتبط بأحداث أو ظروف تلقى شك حول استمرار الشركة. وفي ذات السياق فقد اقترحت (EC) أن يوفر مراقب الحسابات عبارة حول تقييمه لقدرة الشركة على مقابلة التزاماتها في المستقبل القريب؛ وبالتالي استمراريتها. ومعظم الدراسات السابقة التي اختبرت رد فعل المستخدمين تجاه تقارير الاستمرار أوضحت أن تلك التقارير تعتبر ذات قيمة معلوماتية للمستثمرين وإشارة لجودة مرتفعة لعملية المراجعة (Carson et al. 2012).

في إطار تقييم ذلك الاقتراح عبر (CAQ) عن عدم تأييده له، حيث أن توفير معلومات عن الاستمرار هو مسئولية الإدارة ولا يجب أن يطلب من مراقب الحسابات توفير معلومات أساسية عن الشركة. وكذلك أبدى (KPMG) قلقه من وجود عبارة واضحة تخص ملاءمة استخدام الإدارة لفرض الاستمرار حيث قد يزداد احتمال سوء الفهم حول تلك العبارة. كما عبرت (ARWG) عن عدم تأييدها لذلك الإقتراح لأنه قد يؤدي إلى: عدم توفير معلومات محدودة القيمة للمستخدمين.

ب- فهم المستخدمين لرأى مراقب الحسابات فيما يتعلق باستخدام الإدارة لفرض الإستمرار بطريقة خاطئة.

ج- توسيع نطاق مسئوليات مراقب الحسابات بما يتعدى قدراته.

د- توسيع نطاق مسئوليات مراقب الحسابات بما يتعدى مسئوليات الإدارة.

مما سبق يتضح للباحثان أن ذلك الاقتراح بالرغم من قيمته المعلوماتية للمستثمرين إلا إنه قد يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات، حيث قد يفهم المستخدمون تلك الفقرة بطريقة خاطئة، بالإضافة إلى إنه يؤثر قلق كل من المنظمات المهنية وممارسي المهنة، حيث قد يؤدي إلى زيادة غير مرغوبة في مسئولية مراقب الحسابات، وقد يكون ذلك القلق أكبر في البيئة المصرية ومن ثم يمكن افتراض عدم ملاءمته.

#### ٢-١-٢ إمتداد التقرير لمعلومات أخرى بجانب القوائم المالية:

##### ١- فقرة المعلومات الأخرى:

اقترحت (IAASB) أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات فقرة توضح ما إذا كان هناك (بناء على قراءته للمعلومات الأخرى) أي عدم اتساق جوهري بين القوائم المالية التي تم مراجعتها والمعلومات الأخرى، كما اقترحت (EC) في نفس السياق أن يتضمن تقرير المراجعة للشركات ذات النفع العام رأى مراقب الحسابات بخصوص اتساق أو عدم اتساق التقرير السنوي مع القوائم المالية. في نفس الإطار اقترح (FRC) في المملكة المتحدة أن يقرر مجلس الإدارة في التقرير السنوي الأساس الذي بناء عليه يعد التقرير السنوي عادل ومتوازن ومفهوم ويوفر معلومات هامة

للمستخدمين ، وأن يقرر مراقب الحسابات بالاستثناء إذا كان ذلك التقرير من مجلس الإدارة غير متناسق مع ما توصل إليه فى سياق عملية المراجعة.

٢- توفير التأكيد لمعلومات خارج القوائم المالية:

اقترح (PCAOB) أن يقوم مراقب الحسابات بتوفير التأكيد لمعلومات خارج القوائم المالية مثل: إصدارات الأرباح، وتحليل ومناقشة الإدارة أو المعلومات التى يتم تقديمها بدون التوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة. والواقع أن توصيل الأداء المالي للشركة يتخطى حدود القوائم المالية، حيث قد يجد المستثمرون معلومات ذات قيمة خارج القوائم المالية، ونظراً لأن قيمة المعلومات تتوقف على مدى ثقة المستخدمين فيها لذلك قد يجدوا قيمة فى إمتداد تأكيد مراقب الحسابات لمعلومات خارج القوائم المالية.

وبالنظر إلى الاقتراحين السابقين كبديلين فقد عبر (CAQ) عن تأييده لاقتراح وجود فقرة بالتقرير عن المعلومات الأخرى بالرغم من ارتباط ذلك بخطر سوء فهم تلك الفقرة من قبل المستخدمين حيث أنها بمثابة توفير تأكيد من مراقب الحسابات حول المعلومات الأخرى، ولتخفيض ذلك الخطر فقد اقترح (CAQ) استخدام لغة نمطية فى تلك الفقرة . كما أوضح (KPMG) أن اقتراح توفير التأكيد للمعلومات الأخرى سيتطلب توسع جوهري فى إجراءات مراقب الحسابات، وبالتالي يجب تطبيقه فقط مع المعلومات التى تكون أكثر أهمية للمستخدمين وكذلك فى حالة إذا تخطى اختبار التكلفة والعائد. هذا وقد عبر (PWC) عن تأييده لامتداد تقرير مراقب الحسابات ليشمل معلومات خارج القوائم المالية ولكن فقط إذا رأى المستثمرون أن ذلك التأكيد الإضافى ذو قيمة وأن الفوائد تزيد عن التكاليف، كما يرى (PWC) أن ذلك يعد تطور طبيعى لسدور مراقب الحسابات، بالإضافة إلى أن امتداد التأكيد خارج القوائم المالية يتطلب من المراقب القيام بإجراءات إضافية وبالتالي فقد ينتج عن ذلك تأخر فى إصدار القوائم المالية.

وفيما يتعلق بالبيئة المصرية يتضح للباحثان أن البديل الأول (وجود فقرة فى التقرير حول اتساق المعلومات الأخرى مع القوائم المالية التى تم مراجعتها)، لا يتطلب من مراقب الحسابات جهد إضافى، فطبقاً للمعيار (٧٢٠) يجب على المراقب قراءة المعلومات الأخرى لتحديد أى عدم تناسق جوهري مع القوائم المالية التى تمت مراجعتها. بينما البديل الثانى (امتداد التأكيد لمعلومات بخلاف القوائم المالية) يتطلب جهد إضافى من مراقب الحسابات حتى يتمكن من توفير تأكيد إضافى حول المعلومات المالية. مقابل ذلك فإن البديل الأول يوفر معلومات ذات قيمة محدودة للمستثمرين بينما البديل الثانى يوفر معلومات أكثر قيمة. لذلك يرى الباحثان بالنسبة للبيئة المصرية أن البديل الأول قد يكون الأفضل خاصة فى ظل ما يتسبب به البديل الثانى من ضغوط على تكاليف عملية المراجعة وخاصة الأتعاب.

## ٢-١-٣ اقتراحات شكلية:

### ١- تغيير هيكل التقرير وتغيير ترتيب فقراته:

اقترحت (IAASB) أن يأتي رأى مراقب الحسابات فى مقدمة التقرير على أن يكون مصحوبًا بوصف للقوائم المالية مع إشارة واضحة للإيضاحات المتممة، وتكون الفقرة التالية لفقرة الرأى هي فقرة أساس الرأى.

### ٢- توضيح اللغة المستخدمة فى التقرير:

يتطلب ذلك البديل أن يتضمن التقرير توضيح وشرح لطبيعة ومعنى بعض الأمور فى التقرير مثل شرح معنى "معيار التأكيد المناسب" و"مسئوليات مراقب الحسابات المرتبطة به" مثل المسؤولية عن الخداع والإفصاح خارج القوائم المالية. ويرى (CAQ) أن ذلك الاقتراح يساعد على تضيق فجوة التوقعات من خلال تحسين فهم دور مراقب الحسابات ومسئوليته وعملية المراجعة ومسئولية الأطراف المختلفة فى عملية التقرير المالى. كما يساعد على تحقيق التناسق بين تقارير المراجعة ولن ينتج عنه زيادة فى نطاق عملية المراجعة أو فى مسئوليات مراقب الحسابات، ولكنه سيحسن من فهم دور ومسئوليات المراقب. كما أيد (KPMG) ذلك الاقتراح، حيث إنه لن يودى إلى توسيع محتوى تقرير مراقب الحسابات، ولكنه سيساعد المستخدمين على فهم مسئولياته.

وفى ضوء ما سبق يتضح للباحثان أن الاقتراحات الشكلية سواء تغيير هيكل التقرير أو توضيح اللغة المستخدمة فيه بالرغم من عدم توفيرها لمعلومات إضافية للمستخدمين إلا إنها تسهل توصيل مخرجات عملية المراجعة وفهم نتائجها. كما أن تلك الاقتراحات لن يترتب عليها أعباء إضافية على مراقب الحسابات أو زيادة فى نطاق مسئولياته. لذلك يرى الباحثان أن تلك الإقتراحات قد تكون ملائمة للتطبيق فى البيئة المصرية.

### ٢-٢ تحسين استقلال مراقب الحسابات:

يعد استقلال مراقب الحسابات أمر حيوى وضرورى لجودة المراجعة والتساؤل حول استقلال المراقب استحوذ على إهتمام كبير من سلطات التشريع، الأكاديميين والممارسين حول العالم فى السنوات الحديثة خاصة بعد الفشل فى كثير من عمليات المراجعة (Hope & Langli, 2009) فنقص استقلال المراقب قد يكون له تأثير كبير جدًا على عملية المراجعة وبالتالي على جودتها (Abdullah, 2003) كما يرى البعض أن نقص استقلال مراقب الحسابات يعتبر السبب الرئيس فى انهيار العديد من الشركات حول العالم بما فى ذلك حالة شركة (Enron) فى أمريكا (Terry, 1996) وقد قدم كل من (PCAOb، EC) اقتراحات لتحسين استقلال المراقب، وقد إتمتت تلك الاقتراحات على أفكار تم تداولها كثيرًا فى الدراسات المحاسبية ومن تلك الإقتراحات ما يلي :

### ٢-٢-١ التغيير الدورى الإلزامى لمراقب الحسابات:

فكرة التغيير الإلزامى لمراقب الحسابات بعد فترة زمنية تم تداولها فى الكونجرس الأمريكى فى عام (٢٠٠٢م) أثناء مناقشة قانون (Sarbanes -Oxley ACT) إلا إنه قرر أن الأمر يحتاج إلى مزيد من الدراسة، وتم تكليف مكتب المحاسبة العامة (GAO) بإعداد تقرير وقد صدر التقرير فى العام التالى موضحًا أن التغيير الإلزامى لمراقبي الحسابات لا يعتبر الطريقة الأفضل لتحسين

استقلالية المراقب وجودة المراجعة (PCAOB,2011). وفي أكتوبر (٢٠١٠م) أصدرت (EC) ورقة خضراء (Green Paper) حول الإصلاح التشريعي للأسواق المالية في الاتحاد الأوروبي كاستجابة للأزمة المالية العالمية في عام (٢٠٠٨م). وقد صدرت التشريعات المقترحة في نوفمبر (٢٠١١م) تتضمن التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات. كما أصدر (PCAOB) في أغسطس (٢٠١١م) بعض الاقتراحات لتحسين استقلال مراقب الحسابات والموضوعية والشك المهني، وتضمنت التغيير الإلزامي للمراقب بدون تحديد فترة دورية معينة. ومن الجدير بالذكر أن التغيير الإلزامي للمراقب موجود في تشريعات عدد من الدول (البرازيل - الصين - الهند - إندونيسيا - إيطاليا - السعودية - تركيا) ويعتمد على فكرة أن افتتاح المراقب الذي يبدأ عمله مع عميل جديد بشأن أعقاب المراجعة التي سيتلقاها من العميل تكون مستمرة وغير محدودة قد يحدث تشوه في نظام المراجعة، لذلك فالتغيير الإلزامي لمراقب الحسابات قد يخفف من ذلك التشوه، نظراً لأن المراقب الذي يعلم من البداية أن علاقته بالعميل ستنتهي حتماً بعد فترة معينة سيكون أكثر حرصاً على استقلاله وعدم تعرض سمعته للخطر حتى يحافظ على علاقته مع العميل.

وقد قام (CICA) بتكوين مجموعة عمل لتقييم اقتراحات تحسين استقلال مراقب الحسابات (IWG) وقد أوردت النقاط التالية عند مناقشتها لذلك الاقتراح (CICA,2012 B):

- أ- يحد من خطر تنامي علاقة الارتباط بين (مراقب الحسابات، والعميل).
  - ب- يؤدي إلى خسارة المعرفة المترابطة لدى مراقب الحسابات.
  - ج- قد يؤثر سلباً على جودة المراجعة في المدة الأولى من التعاقد، حيث يكون مراقب الحسابات في حالة تكوين المعرفة عن الشركة.
  - د- قد يؤدي إلى زيادة الوقت الذي تقتضيه الإدارة في تعريف مراقب الحسابات الجديد حول الشركة.
  - هـ- قد يؤدي إلى تخفيض مسؤولية لجنة المراجعة عن التقييم الدوري لمراقب الحسابات.
  - و- فترة التغيير قد تتسبب في مشكلة للشركة إذا جاءت في وقت غير مناسب.
  - ز- لجنة المراجعة خلال فترة نهاية عمل مراقب الحسابات ستركز على تقييم المراقب الجديد بدلاً من التركيز على تقييم عمل واستقلال المراقب الحالي.
  - ح- معظم الدول لا يوجد بها تشريع لإلزام التغيير الدوري لمراقب الحسابات.
- ويستند المؤيدون لذلك الاقتراح على أنه سيحسن من استقلال مراقب الحسابات، وبالتالي تحسين جودة المراجعة من خلال منع فريق المراجعة من إقامة علاقة مع إدارة الشركات، التي يقومون بمراجعتها، التعرف على وجهات نظر جديدة مع المراقب الجديد، والتشجيع على تحسين جودة المراجعة حيث أن المراقب الجديد سيقوم بمراجعة عمل المراقب السابق (CICA,2012 B). وقد أوضح (PCAOB) أن معرفة مراقب الحسابات بأن عمله سيتم تدقيقه من قبل منافسين له في وقت ما سيخفف من قابلية المراقب لقبول قوائم مالية غير متناسقة مع المبادئ المحاسبية (PCAOB,2011). بالإضافة إلى ذلك ترى (SEC) أن ذلك الاقتراح يعالج مشكلة تركز السوق حيث يشجع على تعيين مكاتب المراجعة متوسطة وصغيرة الحجم. إلا أن اتحاد

المحاسبين الأوروبي (FEE) أوضح أن الأثر الفعلي للتغيير الدوري الإلزامى للمراقب على هيكل السوق مازال غير معروف بناء على الخبرة المحدودة المتوفرة، وبالتالي قد يرى البعض أنه قد يؤدي إلى زيادة (وليس خفض) تركيز السوق وفي كل الأحوال فإن ذلك الاقتراح سيؤدي إلى آثار عكسية (FEE,2012).

كما يستند المعارضون لفكرة التغيير الإلزامى لمراقبي الحسابات على أنها يمكن أن تأتي بنتائج عكسية، فالدراسات التطبيقية أوضحت أن احتمال حدوث خداع يكون أكثر في السنوات الأولى من علاقة المراقب بالعميل (PCAOB,2011). وقد أشار مكتب المحاسبة العامة في أمريكا (GAO) إلى أن (٧٩%) من الشركات العامة (Fortune 1000) لديهم قلق من أن التغيير الإلزامى يزيد من خطر فشل المراجعة في السنوات الأولى، حيث يحتاج المراقب للتعرف على عمليات ونظم الشركة، ويمكن تفسير تلك الظاهرة ببطء منحنى التعلم للمراقب.

وفي هذا الإطار أوضحت لجنة (COSO) في تقاريرها عن التقارير المالية الاحتمالية (COSO,1987,1999,2010) أن معظم الشركات تقوم غالباً باستبدال المراقب وذلك للخلاف حول السياسات المحاسبية، مما يثير التساؤل حول ما إذا كان العش (التحاييل) يبدأ خلال فترة المراقب الذي تم استبداله أم الأخر؟ وقد أشارت اللجنة في تقريرها الأخير إلى أن هناك حاجة لمزيد من البحث حول العلاقة بين تغيير مراقب الحسابات والتحاييل في التقارير المالية. هذا وقد علق (AICPA) على اقتراح (PCAOB) بخصوص التغيير الإلزامى للمراقب على أنه قد يؤدي إلى تكاليف إضافية وآثار سلبية محتملة على جودة المراجعة، وذلك لما يلي (AICPA, 2011):

- أ- قد يحد من معرفة وخبرة مراقب الحسابات بالشركة وكذلك يحد من التخصص الصناعي.
- ب- يؤدي إلى تحمل تكاليف وموارد إضافية حيث أوضح مكتب المساعلة الحكومية (GAO) أن الشركات تقدر الزيادة في تكاليف المراجعة بنسبة ٢٠% مع التغيير الدوري الإلزامى .
- ج- يحد من دور لجان المراجعة .

بالإضافة إلى ذلك يرى (AICPA) أن قواعد الاستقلال التي أقرتها (SEC) في عام (٢٠٠٢م) تعتبر كافية وفعالة، وتلك القواعد تشمل منع تقديم بعض الخدمات الأخرى، ومنع الاستعانة بمكتب المراجعة السابق، التغيير الدوري لمراقب الحسابات والذي يؤدي عملية المراجعة كل خمس سنوات (التغيير الدوري الداخلي)، وقد أشارت دراستي (Chi et al. (2009) و (Hamilton et al. (2005) إلى نجاح أسلوب التغيير الدوري الداخلي في كل من تايوان وأستراليا. ومن التكاليف المحتملة للتغيير الدوري للمراقب تكاليف التحول من مراقب لآخر بالنسبة للعميل وتكاليف البداية بالنسبة للمراقب الجديد (Causholli, 2012).

كما أكد مركز جودة المراجعة (CAQ) على أن التغيير الإلزامى لن ينتج عنه أي تحسن ملموس في جودة المراجعة وفي المقابل سوف ينتج عنه تكاليف وآثار ضاره غير مقصودة ليس على مراقب الحسابات فقط و لكن على الشركات العامة ولجان المراجعة والمستثمرين. ويتفق مع ذلك مكتب (Deloitte) (أحد المكاتب الأربع الكبرى) حيث أشار إلى أن بعض مقترحات (EC) سينتج عنها آثار ضارة غير مقصودة، وليس لها أي منافع ملموسة، فالتغيير الدوري الإلزامى للمراقب



والإلزام بإجراء المناقصة سيحد من قدرة مجلس الإدارة ولجنة المراجعة على اختيار المراقب الأكثر قدرة ويضع عبء مالي وإداري على الشركة؛ كما أكد المكتب على أن الآثار الضارة لتلك الاقتراحات ستكون أكثر حدة في المنشآت المالية حيث تكون أكثر تعقيداً، وتتطلب مهارات خاصة. بالإضافة إلى ذلك فسوف تواجه الشركات متعددة الجنسية صعوبة كبيرة في تطبيق اقتراح التغيير الدوري الإلزامي للمراقب حيث تحتاج لمراقبي حسابات لديهم القدرة الملائمة لأداء مراجعة عالية الجودة بالنسبة للبيانات المختلفة التي تعمل فيها الشركات متعددة الجنسية. وفي نفس السياق يرى إتحاد البنوك الأوروبي (EBF) أن التغيير الدوري الإلزامي للمراقب بعد (٦) سنوات يحمل خطر تخفيض جودة المراجعة بما يتعارض مع الهدف الرئيس للاقتراح، حيث أن المراقب الجديد عليه أن يتعرف بصورة سريعة في بداية فترة التغيير على بيئة عمل الشركة وعملياتها، ويعتبر ذلك شئ معقد وخاصة في المنشآت المالية، حيث تعتبر تلك المنشآت ذات بيئة عمليات معقدة وأي تغيير لمكتب المراجعة سيخفض من فهم هذه العمليات، ويتسبب في زيادة جوهرية في التكاليف إذا كانت هناك رغبة في عدم المساس بمستوى الجودة، بالإضافة إلى ذلك فإن التغيير الدوري الإلزامي قد يدفع الشركة إلى تغيير مقدم الخدمات الأخرى، حيث تواجه الشركة مشكلة نقص الاختبارات في الحالتين. وفي ضوء ذلك يرى (EBF) أن ذلك الاقتراح يجب التخلي عنه حيث أنه لن يؤدي إلى تحسين الجودة أو تحسين الاستقلال كما يرى (EBF) التغيير الدوري لمراقب الحسابات داخل مكتب المراجعة -التغيير الدوري الداخلي- يمكن أن يكون حل لمشكلة وجود علاقة إرتباط بين مراقب الحسابات والعميل نتيجة طول مدة التعامل مما يؤثر على استقلال المراقب.

ولقد اهتم الأدب المحاسبي بدراسة العلاقة بين فترة ارتباط مراقب الحسابات بالعميل وجودة عملية المراجعة ومعظم هذه الدراسات تشير إلى أن فترة الارتباط القصير بين المراقب والعميل تكون أكثر خطورة، حيث أشارت - بصورة عامة- إلى أن جودة المراجعة تتجه إلى التحسن مع الاحتفاظ بالمراقب على أساس زيادة معرفته بالشركة، بينما نقص خبرة وفهم المراقب بأعمال الشركة سيؤثر سلباً على جودة المراجعة (Caneran et al, 2010), (Gul et al, 2007), (Caneran et al, 2008), (Jachsán et al, 2007), (Srinidh et al, 2010); (Stefaniak, et al, 2009). وقد تناولت الدراسات العلاقة بين فترة بقاء مراقب الحسابات ومختلف مقاييس جودة المراجعة، Palmrose (1991), (Stice, 1991) and (1987, 1991), حيث أوضحت أن المراقب قد يواجه مخاطر قانونية عالية في الفترة الأولى من المراجعة كما أوضح (AICPA, 1992) أن المراقب قد يواجه مخاطر قانونية عالية خلال عملية المراجعة الأولى والثانية أكثر من باقي العمليات كما أوضحت دراسات (Johnson et al. 2002), (Myers et al. 2003), (Chung and Kallapur, 2003), and (Gul et al. 2009) أن فترة الارتباط القصيرة (ثلاث سنوات فيما أقل) ترتبط مع وجود مستحقات أكبر وأكثر تشتتاً. في حين وجد (Chen et al. 2008) أن قيمة الاستحقاق الاختباري تنخفض مع طول فترة الارتباط. كما وجد (Stanley & DeZoort, 2007) أن إعادة التقرير أكثر احتمالاً مع قصر مدة الارتباط. بالإضافة إلى أنه لا يوجد دليل على تزايد التحايل في القوائم المالية مع زيادة فترة الارتباط مع مراقب الحسابات (Carcell & Nagy, 2004). وقد أوضحت دراسة Beasley, et

(al, 2010)، والتي قامت بتغطية الفترة من (١٩٩٢م) حتى (٢٠٠٧م) أن (٢٦%) من الشركات التي مارست التقرير المالي الاحتياطي قامت بتغيير المراقب ما بين آخر قوائم مالية نظيفة وآخر قوائم مالية بها تحايل، بينما (١٢%) من الشركات التي لم تمارس التحايل قاما بتغيير المراقب في نفس الفترة. أما دراسة (Chi et al., 2004) فقد أشارت إلى أن الاقتراح لن يؤدي إلى تحسين الاستقلال طالما ظل نمط التعاقد كما هو، كما قامت بعض الدراسات بتقييم تجربة تطبيق الاقتراح في بعض الدول مثل دراسة (Kwon et al., 2010) التي قامت باختبار أثر التغيير الإلزامي في كوريا الجنوبية ووجدت أنه منذ تطبيق ذلك النظام في عام (٢٠٠٦م) فإن جودة المراجعة لم تتغير أو انخفضت بشكل طفيف في حين أن دراسة (Velte & Stiglbauer 2012) أشارت إلى أن التغيير الدوري الإلزامي يتم تطبيقه في إيطاليا منذ عام (١٩٧٤م) ولم يمنع حدوث تحايل مالي في إحدى الشركات الكبرى (Parmalat).

مما سبق يتضح للباحثان أنه في حالة تطبيق التغيير الدوري الإلزامي فإن جودة المراجعة قد تتأثر في بداية التعاقد ونهايته. ففي بداية التعاقد تنشأ المشكلة لأن مراقب الحسابات الجديد ليس لديه الفهم الكامل لأعمال الشركة أما في نهاية التعاقد فإن المراقب قد يكون لديه دوافع سلبية لإدراكه بعدم الاستمرار مع العميل وأنه سينتقل لمكان آخر، بينما يرى المؤيدون لذلك الاقتراح أن جودة المراجعة تزداد مع بداية التعاقد وذلك لوجود (أعين جديدة) بينما في نهاية التعاقد يكون لدى المراقب حوافز إيجابية لإدراكه بأن عمله سوف يقيم من مراقب آخر، وبالتالي فإكتشاف أي أخطاء يمكن أن يؤثر على سمعته. كما أشارت دراسات (Romanus, et al, 2008; Gul, et al, 2009) إلى ضرورة تقييم أثر ذلك الاقتراح على مختلف عوامل جودة المراجعة ككل لما قد يكون له من آثار ضارة على التخصص الصناعي الذي يعد أحد عوامل جودة المراجعة، ومن هذه الآثار الضارة الأخرى الحد من قدرة لجان المراجعة على تحديد أفضل مراقب حسابات للشركة، و نقص المعرفة والخبرة، و الحد من تخصص مراقبي الحسابات، و استهلاك موارد أكثر، و الحد من القدرة على اجتذاب الكفاءات، وزيادة تركيز سوق المراجعة.

وفيما يخص البيئة المصرية وبالإضافة إلى الانتقادات والآراء المعارضة السابقة، فإن مؤيدي اقتراح التغيير الدوري الإلزامي لديهم افتراض مبدئي وهو أن مكاتب المراجعة متساوية فيما بينها، ويرى الباحثان أن ذلك الافتراض يصعب تحقيقه عملياً في البيئة المصرية والتي تتسم بسيطرة مكاتب المراجعة الفردية وصغيرة الحجم على سوق المراجعة مع نسبة من المكاتب الكبيرة التي تستحوذ على عمليات مراجعة الشركات الكبرى وبالتالي فالاختيارات تبدو شديدة المحدودية. بالإضافة إلى أن الخبرة المكتسبة من الدول التي قامت بتطبيق التغيير الدوري الإلزامي توضح عدم فعاليته، ففي البرازيل عام (٢٠٠٨م) قام قطاع البنوك بالغاء مطلب التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات وفي عام (٢٠١١م) تم تعديل فترة التغيير الدوري الإلزامي من (خمس سنوات إلى عشر سنوات)؛ وبالتالي يمكن افتراض عدم ملاءمة ذلك الاقتراح للبيئة المصرية.

## ٢-٢-٢ الزام إجراء المناقصة:

جاء ذلك الاقتراح من قبل (FRC) متضمناً أن تقوم أكبر (٣٥٠) شركة في المملكة المتحدة (FTSE,350) بوضع عقد المراجعة لديها للمناقصة على الأقل مرة كل عشر سنوات، كما أورد (PCAOB) ذلك الاقتراح كأحد البدائل للتغيير الدوري الإلزامي. ويعتمد ذلك الاقتراح على أن الإلزام بإجراء المناقصات يمكن أن:

- أ- يحفز مكاتب المراجعة لتحسين الجودة على أساس أنه لا يترتب عليه إعادة التعيين.
- ب- يشجع لجان المراجعة على تقييم أداء مراقب الحسابات بصورة أكثر تفصيلاً.
- ج- مقارنة الاقتراح للتغيير الدوري لمراقب الحسابات فإن ذلك الاقتراح يزيد من الشفافية حول قرار لجنة المراجعة في تعيين المراقب .
- د- يوفر بيئة مناسبة لتخفيض خطر وجود علاقة ارتباط بين مراقب الحسابات والعميل.
- هـ- يزيد من المنافسة في سوق المراجعة مع إتاحة الفرص للمكاتب الصغيرة ومتوسطة الحجم.

وبالرغم من المزايا السابقة المرتبطة بإجراء المناقصة إلا أن (IWG) قد أشارت إلى بعض الآثار السلبية لهذا الاقتراح ومن أهمها ما يلي :

- أ - قد تركز عملية المناقصة على أتعاب المراجعة أكثر من تركيزها على جودتها، كما أن الضغوط التنافسية على أتعاب المراجعة قد يكون لها أثر سلبي طويل الأجل على جودة المراجعة .
- ب- قد تركز لجنة المراجعة أكثر على تقييم مراقب الحسابات الجديد المحتمل، وأتعاب المراجعة أكثر من تقييم جودة واستقلال المراقب الحالي.
- ج- يمكن أن يضيف الإلزام بإجراء المناقصة وقت وتكلفة على كل من الإدارة ومراقب الحسابات.

كما أيدت سلطة الأسواق المالية بهولندا (AFM) فكرة إجراء مناقصة شفافة لعملية المراجعة للشركات ذات النفع العام وأستندت في ذلك إلى أن إجراء المناقصة يتطلب أن يتم تقييم جودة المراجعة بشكل دوري مما يمثل حافز هام لتحقيق الجودة. وفي تقييم مكاتب المراجعة الكبرى لهذا الاقتراح فقد عبرت عن رفضها له، وفي هذا الإطار ذكر (PWC) في تعليقه على اقتراحات (PCAOB) أن معظم الانتقادات الموجهة لاقتراح التغيير الإلزامي توجه إلى اقتراح المناقصات. كما علق (Ernst & Young) على هذا الاقتراح بما يلي:

- أ- الإلزام بإجراء المناقصات لن يحسن من الاستقلال الظاهري أو الجوهرى لمراقب الحسابات على أساس أن المناقصات سوف يترتب عليها معرفة الشركة بكل شيء عن عملية المراجعة، و منهجية المراجعة، والخبرة الشخصية، وكفاءة مراقب الحسابات والأتعاب كما أن الإلزام بإجراء المناقصات قد يضر باستقلال المراقب حيث يوفر له حافز إضافي لتوطيد العلاقة مع الإدارة التي ستقوم بإجراء المناقصات.

- ب- المناقصات الإلزامية قد لا تحسن من جودة المراجعة على أساس أنها قد تؤدي إلى قيام لجان المراجعة بتقليص التدقيق في أداء مراقب الحسابات وذلك لأن:
- لجنة المراجعة قد تعتبر إجراء المناقصة مؤشر على تقييم جودة المراجعة.
  - في حالة وجود أمور تمس جودة المراجعة فإنه يجب أن تؤخذ في الاعتبار بصورة فورية، وليست مرة كل عشر سنوات.
  - أيضا فإن الشركات قد تستخدم المناقصات كطريقة لتخفيض تكاليف المراجعة أكثر من كونها طريقة لتحسين أداء مراقب الحسابات وجودة المراجعة.
- ج- إن الإلزام بإجراء المناقصات سيؤدي إلى زيادة تركيز سوق المراجعة؛ وبالتالي التأثير سلبًا على جودة المراجعة.

إن الإلزام بإجراء المناقصة يمكن أن يعتبر أداة فعالة لتحسين المنافسة، بما يعكس إيجابيًا على الجودة بينما يرى البعض أن تلك الفكرة تعتبر متفاعلة، حيث أن الإلزام بإجراء مناقصة سيؤثر على الأسعار وبالتالي سلبيًا على الجودة كما أنها ترتبط بتكاليف إضافية نكل من الشركة ومراقب الحسابات. فيما يخص البيئة المصرية يتضح للباحثان أن كل الانتقادات الموجهة إلى اقتراح التغيير الدوري الإلزامى توجه إلى ذلك الاقتراح، بالإضافة إلى ما تتسم به البيئة المصرية من نقص الشفافية في عمليات المناقصات؛ وبالتالي فذلك الاقتراح قد يبدو غير ملائم للبيئة المصرية.

#### ٢-٣ وضع قيود على الخدمات الأخرى:

أدى الإهتمام باستقلال مراقب الحسابات من قبل سلطات التشريع حول العالم إلى وضع قيود على تقديم الخدمات الأخرى لعملاء المراجعة (Auditing Practices Board 2009, 2010) حيث أن ذلك قد يساعد على تحسين استقلاله، كما قد يكون أداة لهيكله السوق عن طريق تقديم مكاتب جديدة، كما دفعت المشاكل التي لحقت بمكاتب المراجعة التي تقدم الخدمات الأخرى إلى زيادة الإهتمام بها في قانون Sarbanes-Oxley Act (SOX 2002)، حيث حضر في القسم (٢٠٢) تقديم بعض الخدمات الأخرى. فالاعتماد الاقتصادي لمراقب الحسابات على أتعاب الخدمات الأخرى وطول فترة العلاقة والعلاقات الشخصية بينه وبين الإدارة قد تحد من استقلاله (Ye Carson & Simnett, 2006) لذلك فالتشريعات التي تضع قيود على تقديم مراقب الحسابات للخدمات الأخرى ستحد من علاقته بالعميل (Gul, et al, 2011). كما أوضحت دراسة (Abbott, et al, 2003) أن الشركات التي لديها لجان مراجعة مستقلة تدفع أتعاب خدمات أخرى أقل، أما دراسة (Reiner & Bent (2009) فقد اقترحت أن الخدمات الاستشارية تزيد من الاعتماد الاقتصادي لمراقب الحسابات وتمثل خطر على استقلاله. بينما أوضحت دراسة (Beattie & Fearnlay (2003) بعد انهيار شركة Enron قد أصبح هناك اعتقاد أن تقديم الخدمات الأخرى يضر باستقلال مراقب الحسابات. لذلك فمن الأهمية توضيح ماهى الخدمات المسموح بها وما هي غير المسموح بها. وفي هذا الإطار اقترحت (EC) بعض التغييرات للخدمات الأخرى التي يمكن أن يقدمها مراقب الحسابات لعميل عملية المراجعة، ومن تلك التغييرات موافقة لجنة المراجعة على تلك الخدمات بالإضافة إلى أن بعض الخدمات ستطلب موافقة مسبقة من سلطة مهينة لذلك في الدولة، أما البعض الآخر يتم منعه،

وبعضها يكون في حدود ١٥% من أتعاب المراجعة، وقد ميزت (EC) بين الأنواع التالية من الخدمات الأخرى:

أ- الخدمات التي تمثل تضارب في المصالح في كل الأحوال، ويمكن منعها تمامًا مثل خدمات الخبرة (الاستشارات الضريبية)، ومسك الدفاتر، وتصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية، خدمات التقييم، الخدمات القانونية والأكوارية، تصميم وتنفيذ نظم تكنولوجيا المعلومات المالية والإشتراك في المراجعة الداخلية.

ب- الخدمات التي تمثل تضارب في المصالح، وتتطلب موافقة مسبقة من لجنة المراجعة مثل (خدمات الموارد البشرية).

ج- الخدمات التي تتطلب موافقة مسبقة من سلطة معينة مثل (تصميم وتنفيذ تكنولوجيا نظم المعلومات للمنشآت غير المالية والخدمات المرتبطة بعملية الاندماج).

وفيما يخص أتعاب المراجعة والخدمات الأخرى المرتبطة بها اقترحت (EC) ما يلي:

أ- أتعاب الخدمات المرتبطة بعملية المراجعة المقدمة لعميل من الشركات ذات النفع العام لا يجب أن تزيد عن حد الـ (١٥%) من أتعاب المراجعة التي يدفعها العميل.

ب- إذا كانت أتعاب المراجعة من عميل من الشركات ذات النفع العام تزيد عن (٢٠%) أو (١٥%) في سنتين متتاليتين) من إيرادات مكتب المراجعة فإنه يجب الإفصاح عن ذلك للجنة المراجعة الخاصة بالعميل، والتي يجب أن تأخذ في الاعتبار، ما إذا كان يجب إجراء تقييم لرقابة الجودة من مكتب مراجعة آخر قبل إصدار تقرير المراجعة أم لا .

ج- إذا كانت أتعاب المراجعة من شركة ذات نفع عام تزيد عن (١٥%) في سنتين متتاليتين من إيرادات مكتب المراجعة فإنه يجب الإفصاح عن ذلك لسلطة التنظيم، والتي يجب أن تقرر ما إذا كان مكتب المراجعة سيستمر في تقديم الخدمة لفترة إضافية لا تزيد عن عامين أم لا .

يتضح للباحثان مما سبق أن تلك القيود الإضافية على توفير الخدمات الأخرى، التي يمكن أن يقدمها مراقب الحسابات للعميل قد تقوى من استقلاله من خلال دورها في الحد من خطر تضارب المصالح الموجود في نموذج الأعمال الحالي حيث يقوم مراقب الحسابات بتقديم خدمة الضرائب والاستشارات للشركة التي يقوم بمراجعتها، وبالتالي قد تحسن من وجهة نظر المستثمر في استقلال مراقب الحسابات، وتقتة في عملية المراجعة. وفي محاولة لتحسين استقلال مراقب الحسابات قامت (IWG) بالإجراءات التالية:

أ- تم منع بعض الخدمات التي يبدو وأنها تتعارض مع دور مراقب الحسابات فعلى سبيل المثال تم منع المراقب من تقديم خدمات مثل (إمسك الدفاتر والتقييم وتقديم خدمة المراجعة الداخلية وتصميم أو تنفيذ نظم المعلومات وأنشطة التمويل للعميل).

ب- بالنسبة للشركات الصغيرة فإنه من الأفضل أن يقوم مراقب الحسابات بتقديم الخدمات الأخرى المسموح بها بدلاً من الاستعانة بمستشارين لديهم خبرة قليلة بأعمالهم.

وترى سلطة الأسواق المالية بهولندا (AFM) عدم وجود ضرورة من تحديد أتعاب الخدمات الأخرى المرتبطة بالمراجعة بنسبة معينة، واقتُرحت تقسيم الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات إلى نوعين أساسيين: (١) خدمات لتوفير التأكيد حول معلومات يقدمها عميل المراجعة لمستخدمين خارجيين، (٢) خدمات لعميل المراجعة نفسه. فالخدمات من النوع الأول نادراً ما تمثل تهديداً للاستقلال؛ وبالتالي لا يؤيد (AFM) فكرة تقييد أتعاب تلك الخدمات في حدود (١٥%) من أتعاب عملية المراجعة، من جهة أخرى فإن الخدمات من النوع الثاني تمثل تهديداً للاستقلال؛ وبالتالي يؤيد (AFM) الاقتراح بحظر تقديم تلك الخدمات. كذلك يرى (FEE) أن تقييد تقديم الخدمات الأخرى سيُحد من قدرة مكاتب المراجعة على استقطاب الكفاءات ذات الخبرات المتنوعة والمعرفة المطلوبة أيضاً في أداء عمليات المراجعة. في حين أورد (AICPA) العوامل التي تؤيد تقديم مراقب الحسابات للخدمات الأخرى وهي أن تنوع المهارات في مكتب المراجعة سوف يحسن من جودة المراجعة والخدمات الأخرى، وفي المقابل فإن تقديم الخدمات الأخرى سوف يحسن من عملية استقدام الكفاءات لمكتب المراجعة (AICPA,2010)

في هذا الإطار فإن المنشآت المالية تحتاج لوجود كم متنوع من مكاتب المراجعة، والتي تستطيع أن توفر الخبرات الضرورية المطلوبة، واقتراح منع تقديم بعض الخدمات الأخرى، وكذلك اقتراح وجود مكاتب للمراجعة فقط سيُحد من حرية اختيار هذه المنشآت بما يفى باحتياجاتهم (EBF,2012). وطبقاً لوجهة نظر (EBF) فإن الحد من الخدمات الأخرى يمكن تبريره فقط في حالة اشتراك مراقب الحسابات في وضع وتصميم نظم المحاسبة التي سيكون عليه بعد ذلك أن يقوم بمراجعتها وهو ما يمثل خطر مراجعة النفس، لذلك يرى (BEF) أن البديل المناسب لذلك الاقتراح أن يكون تقديم الخدمات الأخرى بموافقة لجنة المراجعة حيث يتم إتخاذ القرار في كل حالة حول ما إذا كان من المناسب قيام مكتب المراجعة بتوفير الخدمات الأخرى.

ومن الجدير بالذكر أن العديد من الدراسات الأكاديمية السابقة لم تتجح في إيجاد ارتباط جوهري بين الخدمات الأخرى وجودة المراجعة (Habib, 2009) ويمكن تفسير ذلك بشكل جزئي من خلال وجود آثارين متعارضين، فهناك وجهتي نظر متعارضتين بخصوص الخدمات الأخرى، فمن ناحية قد تزيد هذه الخدمات من الإرباط الاقتصادي بين مراقب الحسابات والعميل مما يؤثر سلباً على استقلال مراقب الحسابات وعلى جودة المراجعة (Levitt, 2000)، وقد أشارت دراسة (Gul et al., 2007) إلى أن استقلال المراقب يتأثر سلباً بأتعاب الخدمات الأخرى وقصر مدة الارتباط أكثر من طول الفترة. كما أوضحت دراسة (Frankel et al., 2002) أن تقديم مراقب الحسابات للخدمات الأخرى يرتبط بتقرير مالي منخفض الجودة يقاس بزيادة المستحقات الاختيارية. أما دراسة Srinidhi (and Gul 2007) فقد وجدت ارتباطاً سلبياً بين تقديم الخدمات الأخرى وجودة المستحقات. في حين أن دراسة (Koh et al. 2011) وجدت ارتباطاً إيجابياً بين الخدمات الأخرى والمستحقات الاختيارية. ومن ناحية أخرى فإن تراكم المعرفة يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة فالخدمات الأخرى يمكن أن تكون مصدر هام للمعلومات لإثراء معرفة مراقب الحسابات بعمليات العميل بشكل أكبر مما يكتسبه خلال عملية المراجعة (Wu, 2006). كما أكدت كل من دراسة (Paterson & Valenciae)

(Kinney et al, 2004; 2011) على أن الأنواع المختلفة من الخدمات الأخرى لها آثار مختلفة على جودة المراجعة. كما وجدت دراسة Kinney et al. (2004) ارتباطاً سلبياً بين أتعاب خدمات الضرائب واحتمال إعادة التقرير، مما يدل على أن خدمات الضرائب تحسن من جودة المراجعة وكذلك وجدت دراسة (Krishnan and Visvanathan, 2011) ارتباطاً سلبياً مع عمليات إدارة الربح، بينما وجدت دراسة (Paterson and ( However, Elder et al, 2008) and ( Valencia, 2011) أن خدمات الضرائب ترتبط بجودة مراجعة منخفضة.

في ضوء ذلك يتضح للباحثان أن الخدمات الأخرى تحتاج إلى دراسة كل نوع منها على حدة لتحديد آثاره المحتملة على جودة المراجعة ووضع القيود الملائمة في ضوء تلك الدراسة. وفيما يخص البيئة المصرية فإن اقتراح تقييد الخدمات الأخرى (بعد دراسة طبيعتها وتحديد القيود الملائمة) يبدو مناسباً خاصة وأنه أقل تكلفة من الاقتراحات الأخرى الخاصة باستقلال مراقب الحسابات، كما إنه يمكن أن يكون له أثر إيجابي على سوق المراجعة في مصر، حيث يؤدي إلى التنوع والاستعانة بمكاتب أخرى.

#### ٢-٢-٤ مكاتب للمراجعة فقط:

تعد المفوضية الأوروبية (EC) هي الجهة الوحيدة التي قدمت ذلك الاقتراح، والذي يقضى بمنع مكاتب المراجعة والتي لديها نسبة كبيرة من سوق المراجعة من تقديم الخدمات الأخرى لعملائها. وقد أشارت (IWG) في تقييمها لذلك الاقتراح إلى ما يلي:

أ- ذلك الاقتراح يتعامل مع مشكلة تركز سوق المراجعة أكثر من تحسين جودة المراجعة.  
ب- مكاتب المراجعة فقط تكون أكثر ميلاً للاستثمار في التدريب والأدوات التي تزيد من مهارات مراقب الحسابات.

ج- المكاتب التي تقدم مجموعة من الخدمات تكون أكثر جذباً للكفاءات حيث أنها تقدم فرص أوسع للنمو.

د- وجود مكاتب للمراجعة فقط قد يجعلها لا تمتلك الخبرات الكافية لأداء عمليات المراجعة في ظل بيئة الأعمال المعقدة حالياً.

بينما يؤيد (AFM) المنافع المتوقعة من اقتراح وجود مكاتب للمراجعة فقط فهو غير مقتنع بضرورة فصل الخدمات الأخرى عن مكاتب المراجعة الكبرى في المرحلة الحالية. حيث يرى (AFM) أن وجود مكاتب للمراجعة فقط قد يزيد من الخيارات المتاحة أمام الشركات الكبرى للتعاقد مع مراقب حسابات مستقل، كما أنه يحسن من جودة المراجعة من خلال التركيز الكامل على عملية المراجعة، ونموذج تسعير واضح. بالإضافة إلى حماية استقلال مراقب الحسابات من خلال أداء عملية المراجعة فقط دون أي خدمات أخرى أما (EBF) فقد أشار إلى تحفظه الشديد على منع مكاتب المراجعة الكبرى التي تتلقى ثلث إيراداتها من الشركات الكبرى من تقديم الخدمات الأخرى، حيث يجب منع تقديم تلك الخدمات عند وجود خطر تعارض المصالح فقط، كما أن الشركات الكبرى تعتمد بصورة خاصة على أنواع الخبرات التي توفرها مكاتب المراجعة الكبرى؛ وبالتالي لن

يستطيعوا أن يجدوا بديل مناسب بدون مواجهة صعوبات وخطر انخفاض الجودة . في حين يري (اتحاد المحاسبين الأوربي)(FEE) أن اقتراح وجود مكاتب للمراجعة فقط لن يؤدي إلى حدوث ارتباك في الأسواق وللمهنة ككل فقط، بل أيضا إلى تخفيض في جودة المراجعة ، حيث أنها تؤدي إلى خسارة الخبرات المطلوبة مما يمثل صعوبة لمكاتب المراجعة في جذب الكفاءات إليها. مما سبق يتضح للباحثان أن ذلك الإقتراح قد يبدو غير ملائم بالنسبة للبيئة المصرية في ضوء ما يمكن أن يحدثه من ارتباك كبير في سوق المراجعة، حيث تستحوذ مكاتب المراجعة الكبرى على الكفاءات والخبرات الأفضل المتوفرة في السوق.

## ٢-٣-٢ تحسين الشفافية في عملية المراجعة:

٢-٣-٢-١ الإفصاح عن مراقب الحسابات الذي قام بأداء عملية المراجعة والمشاركين الآخرين معه: اقترح كل من (PCAOB, IAASB) أن يتم الإفصاح عن كل من اسم مراقب الحسابات الذي قام بأداء عملية المراجعة وأي مراقبين آخرين اشتركوا معه في تقرير المراجعة. وقد أوضح (PCAOB) أن الإفصاح عن اسم المراقب الذي قام بأداء عملية المراجعة سيزيد من الإحساس الشخصي بالمسئولية، كما أنه يوفر معلومات مفيدة للمستثمرين ويحفز مكاتب المراجعة على تعيين الأشخاص ذوي الخبرة والكفاءة. ومن الجدير بالذكر أن هناك العديد من الأسباب الأخرى التي قد تدعم فكرة الإفصاح عن اسم مراقب الحسابات الذي قام بأداء عملية المراجعة منها ما يلي:

- أ- الأثر الإيجابي على الجودة حيث أن الإفصاح عن اسم مراقب الحسابات سيشجعه على إتباع إجراءات أفضل وتوخي الحرص.
- ب- تدعيم الشفافية وتحسين التواصل.
- ج- تسهيل مساعلة كل من مراقب الحسابات ومكتب المراجعة عند الفضل.
- د- تشجيع استقلال مراقب الحسابات .

وقد أوضح مكتب (PWC) في تعليقه على اقتراحات (PCAOB) عدم اقتناعه بأن تلك الاقتراحات ستوفر معلومات مفيدة للمستثمرين أو تزيد من جودة المراجعة، كما أن تلك الاقتراحات قد يترتب عليها التزامات قانونية للأفراد الذين يتم تحديدهم في التقرير. وكذلك أوضح (CAQ) عدم اقتناعه بأن تلك الاقتراحات ستزيد من الإحساس بالمسئولية الشخصية لمراقب الحسابات .

## ٢-٣-٢-٢ إفصاحات أخرى:

اقترح (PCAOB) أن يتم الإفصاح عن الأفراد الأساسيين بمكتب المراجعة مثل: (الإفصاح عن فريق مراجعة الجودة، والأفراد أصحاب الخبرات في مجال غير المحاسبة، والمراجعة). وفي إطار تطوير الشفافية في مهنة المراجعة طلب الإتحاد الأوربي (EU) من مكاتب المراجعة أن تقوم من خلال موقعها الإلكتروني بنشر تقرير شفافية يتضمن: (١) الهيكل القانوني والملكية، (٢) الارتباط بأى شبكة، (٣) هيكل الحوكمة، (٤) نظام رقابة الجودة الداخلي والتقرير حول فعاليته، (٥) تاريخ آخر مراجعة للتأكد من الجودة، (٦) قائمة بالوحدات التي تمت مراجعتها خلال السنة الأخيرة، (٧)



الممارسات التي توفر الاستقلال، (٨) سياسات التعليم المهني المستمر، (٩) معلومات مالية مثل: (نسبة أتعاب المراجعة إلى إجمالي الإيرادات وأتعاب الخدمات الأخرى، (١٠) سياسات الإثابة.

بالنسبة للبيئة المصرية وفيما يخص الاقتراح الأول يتضح للباحثان أن الإفصاح عن اسم مراقب الحسابات الذي قام بأداء عملية المراجعة يبدو أنه غير عملي حيث أن نسبة كبيرة من سوق المراجعة تتمثل في مكاتب فردية، أما بالنسبة لفرض أن الإفصاح عن اسم مراقب الحسابات سيزيد إحساسه بالمسئولية الشخصية فقد يبدو غير منطقي، حيث أنه في ظل المعايير الأخلاقية للمهنة يلتزم المراجع بأداء عملية المراجعة بعنايه مهنيه كافية. فضلاً عن عدم وجود دراسات توفر أدلة عملية على أن الإفصاح عن اسم المراقب سيحسن من الإحساس بالمسئولية؛ وبالتالي فإن البديل الثاني يبدو أنه الأفضل والأكثر عملية للبيئة المصرية.

في ختام ذلك العرض والتحليل لاقتراحات تطوير المراجعة المطروحة حالياً في الفكر المحاسبى في الدول المتقدمة، يمكن للباحثان اقتراح مدخل لتطوير عملية المراجعة فى البيئة المصرية يعتمد على الجوانب الأساسية التالية :

أ- قيام الجهات المسئولة عن إصدار المعايير، والتشريعات لمهنة المراجعة بدراسة أنواع الخدمات الأخرى التي يمكن أن يقدمها مراقب الحسابات لعمل عملية المراجعة، وذلك لصياغة قيود ملائمة على تقديم تلك الخدمات بما يحقق أكبر درجة ممكنة من استقلال المراقب، على أن يؤخذ في الاعتبار السمات الخاصة بسوق المراجعة فى بيئة الأعمال المصرية.

ب- إلزام مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة الشركات المسجلة بالبورصة بوجود مواقع إلكترونية توفر من خلالها معلومات أساسية عن المكتب وعن العمليات التي يقوم بها.

ج- تطوير تقرير مراقب الحسابات بتحسين المحتوى المعلوماتي للتقرير، وذلك باستخدام فقرات التأكيد فى كافة تقارير المراجعة مع اتساعها لتشمل أمور أساسية فى القوائم المالية بما يزيد من فهم المستخدمين لتلك القوائم.

### ٣- القسم الثالث

#### استقراء وتحليل مقترحات تطوير جودة المراجعة فى البيئة المصرية

تعددت أدبيات المحاسبة، والقرارات، والمعايير التي تناولت تطوير جودة المراجعة من عدة جوانب مختلفة لذا ركز الباحثان في هذا القسم على أهم الدراسات، وكذلك القرارات، والمعايير التي اهتمت بتطوير جودة المراجعة فى بيئة الأعمال المصرية للوقوف على ما توصلت إليه ومدى متابعتها لمقترحات التطوير التي تبنتها المنظمات، والهيئات العالمية مثل: (PCAOB)، (IAASB) (EC)، وذلك كما يلي:

٣-١ الدراسات، والقرارات، والمعايير التي اهتمت باستقلال مراقب الحسابات:

١- التغيير الدوري الإلزامي لمراقب الحسابات:

حاولت دراسة (جاب الله، ٢٠٠٥) تقييم سياسة التغيير الدوري الإلزامي لمراقب الحسابات وأثر هذه السياسة على جودة المراجعة والأرباح المحاسبية من خلال منهج نظري تناول مدى تطبيق الدول لسياسة التغيير الدوري الإلزامي، وإيجابياتها وسلبياتها، وقد توصلت الدراسة إلى أن سياسية التغيير الدوري الإلزامي قد تحقق إيجابيات منها دعم استقلال مراقب الحسابات وموضوعيته وزيادة مستوى الثقة في التقارير المالية كما يرتبط بها سلبيات تتعلق بارتفاع تكلفة عملية المراجعة، وصعوبة الاحتفاظ بالتخصص في صناعة معينة، وكذلك تقسيم سوق المراجعة بين شركات المراجعة الكبرى.

وقد أكدت دراسة (طلبة، ٢٠٠٠) على أهمية إحلال مراقب الحسابات الذي ثبتت تحيزه نتيجة وجوده فترة طويلة في عملية المراجعة مع العميل (أكثر من ٤ سنوات) لأن طول هذه الفترة قد يؤدي إلى فشل عملية المراجعة نتيجة تحيز مراقب الحسابات حتى لو نجحت في تدنيه مخاطر الخطأ العشوائي إلى الصفر. واعتمدت في ذلك على استقصاء (٣٦) من مراقبي الوحدات التي يكون فيها المراقب قد قضى فترة قصيرة (٤ سنوات) فأقل، وكذلك (٧٣) من مراقبي الوحدات التي يكون فيها المراقب قد قضى فترة طويلة (٤ سنوات) فأكثر. وقد توصلت الدراسة إلى أنه لا ينبغي إحلال مراقب الحسابات في الفترة القصيرة، لأن الإدارة عادة ما تتجح في إخفاء الغش عن المراقب الجديد، وبالتالي يحدث فشل في المراجعة نتيجة الخطأ العشوائي. كما يجب إحلال مراقب الحسابات الذي يثبت تحيزه نتيجة وجوده فترة طويلة في عملية المراجعة.

هذا وقد أشارت دراسة (بركات، ٢٠٠٧) إلى وجود علاقة غير خطية بين جودة المراجعة المدركة، وطول مدة بقاء المكتب في خدمة منشأة العميل واعتمدت في ذلك على دراسة ميدانية على عينة مكونة من (١٠٠) مفردة من متخذي قرارات الاستثمار في الأوراق المالية بصناديق الاستثمار، وشركات التأمين، والمسؤولين في البنوك عن اتخاذ قرارات الائتمان، أو منح القروض للشركات، ولعل ذلك قد يرجع إلى أن مكونات جودة المراجعة، وهي الجدارة والاستقلالية لا تعملان في اتجاه واحد مع زيادة مدة بقاء مراقب الحسابات في خدمة منشأة العميل، فكلما زادت هذه المدة كلما تحسن تعلم المراقب، وزادت خبرته بالمنشأة وبالتالي يرتفع مستوى جودة المراجعة، ومن ناحية أخرى كلما زادت هذه المدة كلما تهددت استقلالية المراقب، بسبب العلاقات الوطيدة التي تنشأ بمرور الزمن مع المنشأة العميل ومن ثمَّ تتخفص جودة المراجعة.

كما أن دراسة (عيسى، ٢٠٠٨) قد حددت عدة مقاييس يمكن الاعتماد عليها عند قياس جودة المراجعة، ومن أهمها حجم منشأة المراجعة، سمعتها، مراقبة أداء مراقبي الحسابات والتفتيش الداخلي على الجودة لمنشأة المراجعة، وتخصص الصناعة، ومدة خدمة المراجعة، وأهمية العميل موضوع المراجعة وأتعاب المراجعة وتعرض مراقب الحسابات للمساءلة القانونية واستقلال وموضوعية المراقب، وتأهيله ومهاراته واعتمدت في ذلك على استقصاء (٧٤) من مديري المراجعة بمكاتب

المراجعة الخارجية. وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين استقلال وموضوعية مراقب الحسابات وجودة المراجعة فإستقلال وموضوعية المراقب تضمن نزاهته في اكتشاف أي تلاعب ترتكبه الإدارة بغرض التأثير على عدالة القوائم المالية مما ينعكس إيجابيًا على جودة المراجعة في حين توجد علاقة سلبية بين كل من أهمية العميل، ومدة خدمة المراجعة وبين جودة المراجعة، كما توصلت إلى ضعف مصداقية تقرير مراقب الحسابات في الإفصاح عن ممارسات إدارة الربح، وأن تزايد المنافسة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة وعدم التأهيل الكافي للمراقبين كان له أكبر الأثر في انخفاض جودة المراجعة.

كما أشار الميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة في الفقرة رقم (٢٩-١٥٤) إلى أن طول مدة استخدام مراقب الحسابات تمثل تهديدًا عليه، وقد أكدت على:

أ- ينبغي تغيير مراقب الحسابات بعد فترة محددة مسبقًا وفي الغالب لا تزيد عن سبعة أعوام .  
ب- لا ينبغي على مراقب تم تغييره بعد فترة محددة مسبقًا أن يشارك في عملية المراجعة حتى إنقضاء فترة زمنية أخرى لا تقل في العادة عن عامين.

كما أكد الميثاق في الفقرة (٢٩-١) على أهمية تحقيق الاستقلال لمراقب الحسابات من أجل تحسين ثقة المستثمر في جودة المراجعة، ويتطلب ذلك حماية مراقب الحسابات من أي تهديدات، كما أشار الميثاق إلى أن الاستقلال يجب أن يكون في الجوهر والشكل.

في إطار تحسين استقلال مراقب الحسابات ألزم قرار الجهاز المركزي للمحاسبات بتدوير المراقب كل خمس سنوات كحد أقصى وبحيث تنقضي مدة لا تقل عن ثلاث سنوات قبل إعادة تعيين المراقب لذات الشركة. كما ألزمت القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية (الهيئة العامة لسوق المال، ٢٠٠٧) بتدوير المراقب بحد أقصى كل ست سنوات.

هذا وقد أشار القرار رقم ١٧٠٦ في ١٣ سبتمبر (٢٠٠٥م) بشأن ضوابط مدة عمل مراقبي حسابات البنوك إلى قصر عمل مدة المراقب الذي يعين باسمه كشخص طبيعي للبنك الواحد على خمس سنوات كحد أقصى وبحيث تنقضي فترة لا تقل عن ٣ سنوات قبل إعادة تعيين المراقب لذات البنك، وبصدور هذا القرار أصبح متاحًا للبنك تغيير مراقب الحسابات بعد الفترة المنصوص عليها في القرار مما يوفر لها فرصة الاستفادة من خدمات مكاتب المراجعة الأخرى، وتحسين مستوى الخدمة المقدمة من المراقب.

## ٢-وضع قيود على الخدمات الأخرى:

أكدت دراسة (عوض، ٢٠٠٣) على أن استقلالية مراقب الحسابات هي القضية الرئيسية في أداء عملية المراجعة وتتأثر هذه الاستقلالية بالخدمات غير المهنية (Non Audit Services)، حيث قد تجعل مراقب الحسابات متردد في انتقاد أعمال المجموعة الاستشارية للمنشأة، كما قد يصبح المراقب أكثر اعتمادًا على أتعاب الخدمات غير المهنية وهو ما يؤثر على رأيه ودوره في تقييد الممارسات المحاسبية لإدارة الربح، واعتمدت في ذلك على تحليل التقارير المالية لعدد (٢٢) شركة مسجلة بالبورصة المصرية خلال عام ١٩٩٧ حتى عام (٢٠٠٣م) موزعة على عدة قطاعات

اقتصادية مختلفة، كما أكدت على أن التعاقب الإلزامى لمكتب المراجعة يعتبر وسيلة لتعزيز استقلال مراجع الحسابات. وقد أكدت على أن تخصص المراجع في قطاع صناعي معين ( Industry Specialization) يعد بمثابة إستراتيجية تميز تلجأ إليها مكاتب المراجعة لتحقيق عائدات إضافية من خلال التميز عن المنافسين في السوق، والقطاع الصناعي الذي تعمل فيه مكاتب مراجعة أخرى، كما تعكس على جودة المراجعة، وتحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية.

كما أن كل من دراسة (إبراهيم، ٢٠٠٦)، دراسة (إبراهيم، ٢٠٠٨)، دراسة (أحمد، ٢٠١٠)، دراسة (خليل، ٢٠١٠)، دراسة (هاشم، ٢٠١٠) أكدت على أن لجنة المراجعة لها دوراً هاماً في تحقيق الاستقلال لمراقب الحسابات من خلال اختيارها، وتعيينها، وعزلها له، وتحديد أتعابه، كما أشارت إلى أن الخدمات الأخرى تؤدي إلى التأثير السلبي على استقلال المراقب لذا يجب عدم تقديمه لهذه الخدمات أو التعاقد عليها مع الشركة إلا بعد موافقة لجنة المراجعة عليها خاصة إذا كانت متعلقة بالآتي:

أ-خدمات تتعلق بتمويل الشركة مثل تقديم مقترحات لزيادة رأس المال بإصدار أسهم جديدة.  
ب-الاشتراك في تصميم نظام الرقابة الداخلية بالشركة، والنظم المحاسبية التي ستخضع بعد ذلك لمراجعتها.

أما دراسة (عوض، ٢٠٠٩م) فقد حددت العوامل التي تؤثر على استقلال مراقب الحسابات ومن أهمها (تهديدات المنفعة أو المصلحة الذاتية وتهديدات متعلقة بالفحص الذاتي، والتهديدات الناتجة عن علاقات اجتماعية قوية (عائلية)، والتهديدات الاستشارية، وأشارت الدراسة إلى أن الإجراءات الوقائية لتحسين استقلال المراقب ترتبط ببعض المجالات التنظيمية والمهنية والقانونية (مثل الفحص الخارجي لنظام الرقابة على جودة المراجعة، التشريعات التي تحكم استقلاله)، كما ترتبط بالمنشأة موضوع المراجعة (مثل ترشيح لجنة المراجعة لأفضل مراقبي الحسابات، واتخاذ الإجراءات الداخلية التي تضمن الاختيار الموضوعي في تفويض الخدمات غير المهنية)، وكذلك ترتبط بمكتب المراجعة (مثل رقابة الجودة على عمليات، ومهام المراجعة، السياسات، والإجراءات المتخذة للإشراف على قيمة الأتعاب) كما أشارت الدراسة إلى استقلال مراقب الحسابات يعد مسؤولية كل من مراقب الحسابات والإدارة.

كما أكدت الدراسة على أن الخدمات غير المهنية تؤثر على استقلال مراقب الحسابات فالأتعاب المرتفعة التي يحصل عليها نظير تقديم هذه الخدمات مقارنة بأتعاب المراجعة تجعله يعتمد على العميل وبالتالي يكون لديه رغبة أقل للضغط على الإدارة خوفاً من فقدان عمله.

هذا وقد سعت دراسة (شيتوى، ٢٠٠٨م) إلى تقييم مدى فعالية القواعد التنفيذية لهيئة سوق المال المصري بشأن حوكمة الشركات في تحسين جودة أعمال مراقبي الحسابات، وقد توصلت الدراسة إلى أن القواعد التنفيذية تتضمن بعض القواعد التي تساهم في تحسين جودة خدمات المراجعة بشكل مباشر أو غير مباشر، مثل الخدمات التي يحظر على مراقبي الحسابات تقديمها أثناء إنجاز عملية المراجعة، وموافقة لجنة المراجعة على أداء الأعمال أخرى.

كما أن دراسة (الببيب، ٢٠٠٤م) قد وضعت مدخل مقترح لتفعيل الإلتزام بمعيار الاستقلال يرتكز على عدة أركان هي: (تطوير معيار الاستقلال وتطوير دليل السلوك الأخلاقي لمهنة المراجعة الخارجية وتطوير فعالية المسؤولية القانونية والتأديبية وتطوير عمل لجان المراجعة وتفعيل دور حوكمة الشركات)، وقد توصلت الدراسة من خلال عينة قدرها (٦٥) شركة من مختلف القطاعات الاقتصادية من شركات قطاع الأعمال في المملكة العربية السعودية إلى وجود تأثير سلبي لأثر أتعاب الخدمات بخلاف مهام المراجعة على استقلال المراجع الخارجي.

٢-٣ الدراسات، والقرارات، والمعايير، التي اهتمت بتحسين الشفافية في عملية المراجعة:

١- الإفصاح عن مراقب الحسابات الذي قام بأداء عملية المراجعة والمشاركين الآخرين معه:

في إطار تحسين الشفافية لعملية المراجعة وتطوير تقرير المراجعة صدر المعيار رقم (٧٠٠) بعنوان "تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة"، وقد أشارت الفقرة رقم (٥٠) من المعيار إلى توقيع التقرير بالاسم الشخصي للمراقب أو باسم مؤسسة المراجعة إذا سمحت القوانين بذلك.

٢- إفصاحات أخرى :

أشار المعيار رقم (٣٣٠) بعنوان "إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها" في الفقرة رقم (٦٥) إلى أنه ينبغي على مراقب الحسابات أن يؤدي إجراءات المراجعة لتقييم ما إذا كان العرض الكلي للقوائم المالية بما في ذلك الإفصاحات الأخرى عن الأمور الهامة والمؤثرة يتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

كما هدفت دراسة (صبيحي، ٢٠٠٢م) إلى التعرف على مدى وفاء تقرير المراجعة بوضعه الحالي في إضفاء الثقة في البيانات والمعلومات المالية وغير المالية التي تهم مستخدمي التقارير المالية مثل بيانات الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة، الأداء الاجتماعي للمنشأة، وتبؤات الإدارة. وقد توصلت الدراسة إلى قصور تقرير مراقب الحسابات في الإفصاح عن رأيه في بعض المجالات التي تعتبر هامة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية فضلاً عن عدم مساهمة نموذج تقرير المراجعة الوارد بمعيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠م) لاحتياجات المستخدمين من ناحية ولا لتوصيات الأكاديميين والمهنيين من ناحية أخرى حيث لا يتضمن التقرير الإشارة إلى مدى تحقيق المنشأة لأهدافها المعلنة، ومدى تنفيذ المنشأة لمسئوليتها الاجتماعية، مدى صحة وسلامة نظم الرقابة الداخلية، و الإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية للمنشأة واستقلال مراقب الحسابات.

كما نص معيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠) على أن من التزامات مكتب المراجعة تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة في المكتب، والإفصاح عنها، والتحقق من مدى التزام العاملين بمبادئ الاستقلال والأمانة والموضوعية، والحفاظ على السرية وأخلاقيات المهنة ومتابعة تنفيذ رقابة الجودة على الأفراد.

### ٣-٣ الدراسات، والقرارات، والمعايير التي اهتمت بتطوير تقرير المراجعة:

#### ١-المعلومات الأخرى:

أشارت دراسة (خليل، ٢٠٠٦م) إلى أنه يجب تضمين تقرير مراقب الحسابات في إطار حوكمة الشركات لقرارات إيضاحية يعبر فيها عن رأيه بشكل إيجابي أو سلبي لاحتياجات الأطراف الخارجية المرتبطة بالحوكمة عن مدى احتمال تعرض الشركة لخطر التعثر أو الإفلاس، و مدى خلو القوائم المالية من حالات التحريف الجوهرى نتيجة الأخطاء، والغش، والمخالفات القانونية، و مدى التزام الشركة بقواعد ومعايير الحوكمة، و مدى فاعلية الرقابة الداخلية.

كما أشار معيار المراجعة المصرى رقم (٧٠٠) في الفقرة رقم (٤٩) إلى إبداء مراقب الحسابات لرأيه في المتطلبات القانونية والإلزامية الأخرى في قسم منفصل من التقرير وذلك للتمييز الواضح بينها وبين مسؤوليات المراقب تجاه القوائم ورأيه بشأنها.

في حين هدفت دراسة (غريب، ٢٠٠٧) إلى التعرف على مدى توافر الخصائص المرغوبة في تقرير مراقب الحسابات باعتباره قناة الاتصال بين المراقب ومستخدمي القوائم المالية ، ومدى إدراك واستجابة المستثمرين في البيئة المصرية للمحتوى الإعلامى لهذا التقرير ، واعتمدت في ذلك على توزيع (٣١٢) قائمة استقصاء على كل من المستثمرين والعاملين بالبنوك. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها: أن هناك اتفاق بين مستخدمي القوائم المالية على ضرورة توافر عدة خصائص في تقرير المراجعة حتى يمكن الاعتماد عليه في اتخاذ القرار منها الموضوعية، وعدم التحيز، والسهولة في الفهم والإيضاح، وتناسب صياغة التقرير مع مستوى إدراك مستخدميه، والمرونة لمواجهة التغيرات التي تطرأ على محتوى التقرير، والشفافية والصدق في النتائج ، وقد أشارت الدراسة إلى إفتقاد التقرير في البيئة المصرية لهذه الخصائص.

كما هدفت دراسة (الدويرى، ٢٠٠٩م) إلى استكشاف ما إذا كانت المعلومات التي يحتوى عليها تقرير مراقب الحسابات معلومات إضافية لها دورًا هامًا ومؤثرًا على قرارات منح الائتمان في البنوك التجارية العاملة في مصر. واعتمدت في ذلك على تحليل آراء (١١٢) مسئول من مسؤولي الائتمان بالبنوك التجارية المصرية سواء أكانت بنوك عامة وخاصة أم فروع لبنوك أجنبية. وقد توصلت الدراسة إلى أن تقرير مراقب الحسابات حتى يكون له دورًا مؤثرًا في قرارات منح الائتمان فلا بد أن تكون صياغته واضحة وبشكل مفهوم وأن يكون رأيه مكتوب بشكل واضح وصريح في فقرة الرأي، كما يجب مراعاة التعديلات الدولية التي تتم على تقرير مراقب الحسابات وتحديث معايير المراجعة المصرية بها.

#### ٢-الاستمرارية :

أشار المعيار رقم (٥٧٠) بعنوان الاستمرارية في الفقرة رقم (٩) إلى أنه يجب على مراقب الحسابات دراسة مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية مع مراعاة أنه إذا كان هناك شك كبير في قدرة المنشأة على الاستمرارية أن يتم الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية، كما يجب أن يقوم المراقب أيضًا بدراسة مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية حتى لو لم يتضمن إطار إعداد التقارير المالية المستخدم في إعداد القوائم المالية صراحة من الإدارة

عمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الاستمرارية. كما أشار المعيار في الفقرة رقم (١٠) أن المراقب لا يستطيع توقع كل الظروف أو الأحداث المستقبلية التي قد تؤدي إلى عدم قدرة المنشأة على الاستمرارية، لذلك لا يجب النظر إلى تقرير مراقب الحسابات الذي لا يتضمن أي إشارة للشك في قدرة المنشأة على الاستمرار كضمان لقدرتها على الاستمرار.

كما أشارت الفقرة رقم (٢٦) من نفس المعيار إلى أنه في حالة وجود أحداث أو ظروف قد تؤدي إلى شك جوهري في مدى قدرة المنشأة على الاستمرار فيجب على المراقب أن يقوم بما يلي:

أ- فحص خطة الإدارة وإجراءاتها المستقبلية بناء على تقييمها لفرض الاستمرارية.  
ب- الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتأكيد أو استبعاد الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار وذلك عن طريق تنفيذ الإجراءات التي يعتبرها ضرورية مثل دراسة مدى فعالية خطط الإدارة.

ت- الحصول على إجراءات مكتوبة عن خططها وإجراءاتها المستقبلية.

في ضوء العرض السابق (للدراسات، والقرارات، والمعايير) التي تناولت تطوير جودة المراجعة في بيئة الأعمال المصرية يمكن للباحثان عرض الملاحظات التالية:

أ- ركزت بعض الدراسات التي تناولت استقلال مراقب الحسابات كأحد العوامل المؤثرة في جودة المراجعة على بعض العناصر مثل: سياسة التغيير الدوري الإلزامي (دراسة جاب الله، ٢٠٠٥م)، إلا أنها اقتصرت على عرض إيجابياتها، وسلبياتها في شكل نظري دون أن تحاول اختبار تأثير هذه السياسة على استقلال مراقبي الحسابات ومن ثم جودة المراجعة في بيئة الممارسة العملية، كما أنها لم تتطرق إلى مدة التغيير. وتأثيرها على كل من مراقب الحسابات والمنشأة محل المراجعة، كما أن دراسة (عوض الله، ٢٠٠٣م)، (ليبب، ٢٠٠٤م)، تناولوا الخدمات المهنية كأحد العوامل المؤثرة في استقلال مراقب الحسابات إلا أنها لم تتطرق بشكل واضح إلى ماهي الخدمات الأخرى المسموح به وغير المسموح بها، وعلاقتها بألعاب المراجعة، وما هي القيود المفروضة على مكتب المراجعة عند تقديم هذه الخدمات لضمان استقلال مراقب الحسابات وهو ما تتطرق إليه الدراسة محل البحث.

ب- تتناسب إلى حد ما المدة المطلوبة لسياسة التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات كما حددتها القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية، وهي (٦) سنوات مع المدة التي اقترحتها بعض المنظمات المهنية الدولية، مثل: (EC) إلا أنها فرقت بين تعامل المنشأة مع مكتب مراجعة واحد أو أكثر من مكتب، إلا أن الباحثان يرون أن تحديد المدة المثلى لسياسة التغيير الدوري الإلزامي تتطلب المزيد من استطلاع رأى مراقبي الحسابات ومنشآت الأعمال في البيئة المصرية، حتى تكون هذه المدة مناسبة ولا تؤدي إلى آثار سلبية على كل من مراقب الحسابات والمنشأة محل المراجعة وهو ما تتطرق إليه الدراسة محل البحث.

ج- هناك بعض العوامل المؤثرة في استقلال مراقب الحسابات ومن ثم جودة المراجعة ولم تتطرق إليه الدراسات السابقة بالرغم من أنها بدأت تحظى باهتمام المنظمات والهيئات المهنية الدولية (IFRS)، (EC) ومن هذه العوامل منع مكاتب المراجعة التي لديها نسبة كبيرة من سوق

المراجعة من تقديم الخدمات الأخرى وطرح عقود المراجعة للمناقصة ومدى تأثير ذلك على أتعاب المراجعة، وهو ما يحاول الباحثان تناوله في هذه الدراسة لمعرفة تأثيرها على جودة المراجعة في بيئة الأعمال المصرية.

دركزت الدراسات السابقة في تحسين شفافية عملية المراجعة، ومن ثم تحسين جودتها على الإفصاح عن الاسم الشخصي للمراقب أو اسم مؤسسة المراجعة (معيان المراجعة المصري رقم ٧٠٠)، وضرورة توافر خصائص الموضوعية وعدم التحيز، والسهولة، والفهم، والشفافية والصدق في النتائج (دراسة غريب، ٢٠٠٧)، دراسة (الدويرى، ٢٠٠٩) والإفصاح عن المعلومات التي يحتاجها المستخدمون مثل مدى تحقيق المنشأة لأهدافها المعلنة، ومدى صحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، واستقلال مراقب الحسابات (صبيحي، ٢٠٠٢)، إلا أن (IAASB) قد أكدت على ضرورة الإفصاح عن الاسم الشخصي لمراقب الحسابات الذي قام بأداء عملية المراجعة، كما أكدت (PCAOB) على أهمية إعداد مراقب الحسابات لتقرير عن الشفافية ينشره على موقعه الإلكتروني وهو ما يتناوله الباحثان في هذه الدراسة .

هـ- أكدت الدراسات السابقة على وجود فجوة في تقرير المراجعة بين معدي التقرير ومستخدميه في بيئة الأعمال المصرية وحاولت بعض الدراسات تطوير تقرير المراجعة من خلال فقرة عن تقييم مدى استخدام الإدارة لفرض الاستمرار المعياري رقم (٥٧٠) بعنوان الاستمرارية في الفقرة رقم (٢٦)، إلا أن هذه الدراسات لم تتطرق إلى جوانب التطوير التي اقترحتها (IAASB)؛ والتي من أهمها تحسين المحتوى المعلوماتي للتقرير من خلال إضافة فقرة عن تعليق مراقب الحسابات وفقرة عن التأكيد، وامتداد التقرير لمعلومات أخرى مثل: (فقرة المعلومات الأخرى، وتوفير التأكيد لمعلومات خارج القوائم المالية)، واقتراحات شكلية مثل: (ترتيب هيكل التقرير ، وتوضيح اللغة المستخدمة في التقرير وهذا ما يتناوله الباحثان في هذه الدراسة).

#### ٤- القسم الرابع

##### منهجية البحث

استهدف البحث تحديد مدى ملاءمة الاقتراحات التي قدمتها بعض المنظمات المهنية لتطوير جودة المراجعة في بيئة الأعمال المصرية ولتحقيق هذا الهدف فقد اعتمد البحث على أسلوب الدراسة الميدانية وهو الأسلوب الملائم لقياس وجهات نظر مجموعة من الأطراف المرتبطة بمهنة المراجعة. وقد تم بناء قائمة الاستقصاء بشكل يغطي كافة اقتراحات التطوير، وتم توزيعها على عينة مختارة من مجتمع الدراسة ( Pilot Study )، من خلال مقابلات شخصية أو عن طريق البريد الإلكتروني للتعرف على مدى فهم هذه العينة للعبارات والألفاظ المستخدمة ودرجة وضوحها وسهولتها، حيث قام الباحثان بالتعديل المطلوب على الفقرات التي أدت إلى صعوبة في الفهم.

وقد تناول الباحثان منهجية البحث كما يلي:

#### ٤-١ أداة البحث:

اعتمد الباحثان على الاستقصاء كوسيلة لجمع البيانات اللازمة لإنجاز أهداف البحث، وقد تضمنت القائمة خمسة أجزاء هي :



الجزء الأول: يتضمن بيانات عامة عن المستقصى منهم .  
الجزء الثاني: يتضمن تقييم مستوى الرضا عن جودة عملية المراجعة في البيئة المصرية، ويتكون من (٣ أسئلة).

الجزء الثالث: يتضمن استقلال مراقب الحسابات ويتكون من (٤ أسئلة).  
الجزء الرابع: يتضمن تقرير مراقب الحسابات ويتكون من (٥ أسئلة).  
الجزء الخامس: يتضمن تحسين الشفافية في عملية المراجعة ويتكون من (٤ أسئلة).

#### ٢/٤ مجتمع وعينة الدراسة:

اشتمل مجتمع الدراسة على الفئات الأكثر ارتباطاً بإمكانية الحكم على أهمية، ومدى ملاءمة اقتراحات تطوير جودة المراجعة للبيئة المصرية وهي:  
أ- مراقبو حسابات شركات المساهمة المصرية المقيدة ببورصة الأوراق المالية والمسجلين، لدى الهيئة العامة للرقابة المالية حتى نهاية عام (٢٠١٢م)، وقد حدد الباحثان عينة مراقبي الحسابات في:

(٨٠) مراقب تم اختيارهم من مديري المراجعة والشركاء في عدد من مكاتب المراجعة الكبرى (تشمل مكاتب مراجعة وطنية ومراسلين لأحد مكاتب (Big 4)، وذلك طبقاً لإمكانياتها المادية والبشرية).

ب- مراقبو حسابات الجهاز المركزي للحسابات، حيث يتوافر لديهم الخبرات الكافية في مراجعة حسابات شركات المساهمة، وقد حدد الباحثان عينة البحث في (٦٠) مراقب.

ج- أعضاء هيئة التدريس المتخصصين في بعض الجامعات المصرية، وقد حدد الباحثان عينة البحث في (٧٠) عضو هيئة تدريس، تم اختيارهم من أعضاء هيئة التدريس بدرجة أستاذ، أستاذ مساعد.

د- شركات الوساطة المالية المقيدة لدى البورصة المصرية ويبلغ عددها (١٢٣) شركة، تتركز في منطقتي القاهرة والإسكندرية (البورصة المصرية [www.egyptse.com](http://www.egyptse.com))، حيث تتوب هذه الشركات عن المستثمرين في اتخاذ قرارات الاستثمار (بيع وشراء الأسهم) وقد حدد الباحثان عينة البحث منها في (٨٠) شركة .

هـ- أعضاء لجنة المراجعة بشركات المساهمة المصرية بإعتبارهم مسئولين عن تدعيم استقلال مراقب الحسابات، وقد حدد الباحثان عينة البحث في (٥٠) عضو لجنة مراجعة .  
ويوضح الجدول التالي قوائم الاستقصاء الموزعة والصالحة للتحليل الإحصائي:

جدول رقم (١) يوضح عدد القوائم والصالحة للتحليل الإحصائي

البيان	القوائم الموزعة	القوائم المرتدة والصالحة للتحليل الإحصائي	القوائم المرتدة وغير صالحة للتحليل الإحصائي	القوائم غير المرتدة	نسبة المرتد والصالح للتحليل الإحصائي لإجمالي الموزع لكل فئة
مراقبو الحسابات	٨٠	٦٥	٥	١٠	٨١,٢٥
مراقبو حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات	٦٠	٤٣	٣	١٤	٧١,٦٧
أعضاء هيئة التدريس	٧٠	٥١	٣	١٦	٧٢,٨٦
شركات الوساطة المالية	٨٠	٥٢	٨	٢٠	٦٥
أعضاء لجنة المراجعة	٥٠	٣٥	٣	١٢	٧٠
الإجمالي	٣٤٠	٢٤٦	٢٢	٧٢	٧٢,٣٥

٣/٤ أساليب التحليل الإحصائي المستخدمة :

استخدم الباحثان برنامج (SPSS) لحساب المتوسطات الحسابية، والانحراف المعياري، وكذلك الجداول التكرارية لاختبار صحة فروض الدراسة، كما أعتمد الباحثان على معامل (ألفا كرونباخ) لقياس مدى ثبات أسئلة الاستقصاء ووفقاً لهذا المعامل تتصف القائمة بالثبات إذا كان المعامل أكبر من أو يساوي (٠,٠٥) وقد بلغت قيمته المحسوبة (٠,٧).

٥- القسم الخامس

الدراسة الميدانية

استهدفت الدراسة الميدانية اختبار مدى قبول بيئة الممارسة المهنية في مصر لاقتراحات تطوير جودة المراجعة من خلال استطلاع رأى عينة من المهنيين (مراقبي الحسابات سواء في مكاتب خاصة أو بالجهاز المركزي للمحاسبات، المحللين الماليين، أعضاء لجنة المراجعة)، والأكاديميين (أعضاء هيئة التدريس) والمستخدمين لمخرجات المراجعة (شركات الوساطة المالية)، ولتحقيق هذا الهدف تم تناول الدراسة الميدانية كما يلي:

١/٥ فروض الدراسة :

في ضوء التحليل السابق لاقتراحات تطوير عملية المراجعة فإن البحث يعتمد على الفرض

العام التالي:

تؤدى إقتراحات تطوير عملية المراجعة إلى تحسين جودتها وتعتبر ملائمة لبيئة الأعمال المصرية.

و فى إطار ذلك الفرض العام تم اختبار الفروض التالية:

الفرض الأول: هناك حاجة لتطوير عملية المراجعة فى بيئة الأعمال المصرية لتحسين جودتها.  
الفرض الثانى: يعد استخدام فقرات التأكيد واتساعها البديل الأفضل لتحسين المحتوى المعلوماتى لتقرير المراجعة فى البيئة المصرية.

الفرض الثالث: تضمنين تقرير مراقب الحسابات فقرة بخصوص الاستمرارية يعتبر غير ملائم لبيئة الأعمال المصرية.

الفرض الرابع: وجود قسم فى تقرير مراقب الحسابات حول المعلومات الأخرى يعتبر أفضل من امتداد تأكيد المراقب إلى المعلومات الأخرى، وذلك فى البيئة المصرية.

الفرض الخامس: يعد وضع قيود على تقديم الخدمات الأخرى بعد دراسة طبيعة كل منها على حدة البديل الأفضل لتحسين استقلال مراقب الحسابات فى بيئة الأعمال المصرية.

الفرض السادس: قيام مكتب المراجعة بتوفير بعض المعلومات الأساسية من خلال موقعه الإلكترونى يعتبر البديل الأفضل لتحسين الشفافية فى عملية المراجعة.

٢/٥ نتائج الدراسة الميدانية :

تم التحليل الإحصائى لنتائج الدراسة الميدانية من خلال العناصر التالية :

١/٢/٥ الإحصاء الوصفي لعينة الدراسة:

تتكون عينة البحث من (٢٤٦) مفردة ، تنقسم إلى (٥) فئات لها ارتباطاً وثيقاً بعملية المراجعة، وهى مراقبي الحسابات (٦٥) مراقب بنسبة (٢٦,٤%)، مراجعي الجهاز المركزى للمحاسبات (٤٣) مراقب بنسبة (١٧,٥%)، شركات الوساطة المالية (٥٢) شركة بنسبة (٢١,١%)، أعضاء لجان المراجعة (٣٥) عضو بنسبة (١٤,٢%)، والأكاديميين (٥١) أكاديمي بنسبة (٢٠,٧%)، وتتراوح أعمار العينة ما بين (٣٥) و(٦٨) عام ، ويبلغ متوسط العمر لأفراد العينة (٤٩,٢) عام، ويبلغ متوسط مدة الخبرة بين أفراد العينة ما بين (١٥) و(٢٠) عام، وفيما يخص المؤهلات العلمية لأفراد العينة فأغلبهم لديهم الشهادة الجامعية الأولى فقط، وتبلغ نسبتهم (٦١,٨٤%)، وهناك فئة لديها شهادات فوق الجامعية (ماجستير، دكتوراه) تبلغ نسبتها (٣٠,١%)، بينما تبلغ نسبة من لديهم شهادات مهنية (٨,١%).

٢/٢/٥ تحليل الإجابات واختبار الفروض :

تعبّر النتائج عن عدم رضا العينة ككل عن (نموذج عملية المراجعة الحالى فى البيئة المصرية)، حيث تميل آراء العينة إلى تقييم ذلك النموذج على أنه ضعيف، فقد قام (٥١,٢%) من العينة بتقييم نموذج المراجعة على أنه ضعيف و قام (١٤,٢%) بتقييمه على أنه ضعيف جداً، وارتباطاً بذلك النتيجة فقد عبرت العينة عن عدم موافقتها على أن النموذج الحالى لعملية المراجعة

يعتبر ملائم، حيث كان ملائم لفترة ماضية، ولكنه أصبح الآن غير ملائم فى ظل التطورات والأزمات فى بيئة الأعمال، وتتقارب وجهات نظر فئات العينة ككل فى تلك النتيجة، وحول العوامل التى تؤثر فى تقييم العينة لنموذج عملية المراجعة توضح نتائج تحليل ردود العينة ككل أن أهم تلك العوامل هو درجة استقلال المراجع ثم النموذج الحالي لتقارير المراجعة، ثم الإطار العام لمعايير عملية المراجعة، وتتفق وجهات نظر كل من مراقبى الجهاز المركزى للمحاسبات، وشركات الوساطة المالية وأعضاء لجان المراجعة على النتيجة السابقة، بينما يرى مراقبى الحسابات أن أهم تلك العوامل هي النموذج الحالي لتقارير المراجعة ثم الإطار العام لمعايير عملية المراجعة، ثم درجة استقلال المراجع، أما الأكاديميون فيرون أن درجة استقلال مراقب الحسابات هي أهم تلك العوامل، ثم الإطار العام لمعايير عملية المراجعة، ثم الإطار القانوني المنظم لمهنة المراجعة. وتوضح تلك النتائج أن درجة استقلال المراجع ونموذج تقرير المراجعة هما أكثر العوامل تأثيراً على جودة عملية المراجعة فى البيئة المصرية وهما العاملان الأساسيان فى اقتراحات التطوير السابق عرضها بما يوفر السدليل العملي لأهمية دراسة تلك الاقتراحات فى البيئة المصرية، كما أن النموذج المقترح لتطوير جودة عملية المراجعة والذي يعتمد على ذلك العاملان بصورة أساسية يعتبر ملائم للاختبار والدراسة فى البيئة المصرية.

وفيما يخص المحور الأول من محاور الارتقاء بجودة عملية المراجعة، وهو استقلال مراقب الحسابات فقد أظهرت ردود العينة أن استقلال المراقب فى ظل النموذج الحالي لعملية المراجعة فى بيئة الأعمال المصرية يعتبر ضعيف وهو ما أكدته (١٦٤) مفردة بنسبة (٦٦,٧%) من العينة حيث قيموا استقلال المراقب على أنه ضعيف أو ضعيف جداً، وارتباطاً بذلك فهناك اتجاه داخل العينة بأن هناك حاجة قوية لإجراء تعديلات فى نموذج المراجعة الحالي لتدعيم استقلال مراقب الحسابات حيث أن (١٧٩) مفردة بنسبة (٧٢,٨%) من العينة أوضحوا أن الحاجة لتلك التعديلات إما قوية أو قوية جداً، وتتقارب وجهات نظر فئات العينة حول تلك النتيجة مع قبول أكثر لمدى مراقبى الحسابات لاتخاذ تلك الإجراءات.

وحول الإجراءات المقترحة لتدعيم استقلال مراقب الحسابات فالعينة ككل أبدت بصورة عامة موافقتها على تلك الإجراءات وذلك لتأثيرها الإيجابي على استقلال المراقب، ويمكن ترتيب أهمية تلك الإجراءات طبقاً لمدى تأثيرها الإيجابي على الإستقلال من وجهة نظر أفراد العينة كما يلى:

أ-وضع قيود على تقديم الخدمات الأخرى.

ب-التغيير الدورى الإلزامى كل (٦) سنوات.

ج-إجراء مناقصة على عقود المراجعة.

د-وجود مكاتب للمراجعة فقط.

وتتقارب وجهات نظر الفئات المختلفة داخل العينة على قبول تلك الإجراءات بصورة عامة، مع وجود اختلاف طفيف بين تلك الفئات حول مدى التأثير على الاستقلال، فمراقبى الحسابات ينظرون بدرجة متساوية من حيث التأثير لكل من إجراء المناقصة ووضع القيود على الخدمات الأخرى. بينما يرى مراقبى الجهاز المركزى للمحاسبات أن إجراء المناقصات أكثر تأثيراً بلبه التغيير

الدورى الإلزامى، فى حين ترى شركات الوساطة المالية وأعضاء لجنة المراجعة والأكاديميون أن وضع قيود على الخدمات الأخرى أكثر تأثيراً ثم التغيير الدورى الإلزامى، هذا وتعتبر فئة الأكاديميين من بين فئات العينة الأكثر تأييداً لوضع قيود على الخدمات الأخرى لتحسين استقلال مراقب الحسابات.

أما عن مدى ملاءمة الاقتراحات لبيئة الأعمال المصرية فردود العينة ككل تتشابه مع الردود السابقة، حيث ترى العينة بصورة عامة أن كل تلك الاقتراحات ملائمة للبيئة المصرية، وأن أكثرها ملاءمة هو وضع قيود على الخدمات الأخرى، ثم التغيير الدورى الإلزامى ثم وجود مكاتب للمراجعة فقط ثم إجراء المناقصات، ويأخذ ترتيب إجراء المناقصات المرتبة الأخيرة من حيث الملاءمة لبيئة الأعمال المصرية لأنه يعكس وجود مخاوف من أفراد العينة تجاه شفافية وملاءمة عمليات المناقصات فى بيئة الأعمال المصرية وتتفق وجهات نظر فئات العينة حول تلك النتيجة باستثناء فقط أن شركات الوساطة المالية تميل إلى أن التغيير الدورى الإلزامى أكثر ملاءمة بشكل طفيف من وضع القيود على الخدمات الأخرى.

وبالنظر إلى الاقتراحات السابقة كبداية فقد أوضحت ردود العينة بشأن ترتيب تلك البدائل من حيث الأهمية أن هناك تقارب شديد بين بديل وضع القيود على الخدمات الأخرى، والذي يعتبر أكثر أهمية من وجهة نظر العينة وبديل التغيير الدورى الإلزامى، والذي يليه فى الأهمية حيث يرى (129) مفردة بنسبة (52,4%) من العينة أن بديل وضع القيود على الخدمات الأخرى يأتى أولاً، بينما يرى (124) مفردة بنسبة (50,4%) أن بديل التغيير الإلزامى يأتى أولاً، وتتفق فئات العينة على تلك النتيجة باستثناء شركات الوساطة المالية، حيث تميل تلك الفئة إلى اعتبار أن التغيير الدورى الإلزامى يأتى فى مقدمة البدائل، ومن ناحية أخرى فإن أعضاء لجان المراجعة يبدو أنهم أكثر الفئات تأييداً لترتيب بديل وضع قيود على الخدمات الأخرى كأكثر البدائل أهمية.

وفيما يخص المحور الثانى من محاور الارتقاء بجودة عملية المراجعة، وهو تطوير تقرير مراقب الحسابات فقد أوضحت ردود العينة تقييمها لقيمة ومنفعة النموذج الحالى للتقرير على أنه ضعيف حيث أن (163) مفردة بنسبة (66,3%) من العينة قاموا بتقييم نموذج التقرير الحالى على أنه ضعيف أو ضعيف جداً، وارتباطاً بذلك فإن (173) مفردة بنسبة (70,3%) من العينة أوضحوا أن الحاجة إلى إجراء تعديلات على نموذج التقرير الحالى للارتقاء بجودة عملية المراجعة قوية أو قوية جداً، ولا يوجد اختلاف بين فئات العينة حول تلك النتيجة، كما تشير النتائج إلى أن شركات الوساطة والأكاديميين هما الأكثر تأييداً للحاجة إلى تطوير التقرير، وحول تلك الاقتراحات المطروحة لتطوير تقرير مراقب الحسابات فردود العينة أوضحت أن هناك إتفاق على أهمية تلك الاقتراحات بصورة عامة لتطوير التقرير، كما أن هناك تقارب فى متوسط ردود العينة حول أهمية تلك الاقتراحات الخاصة بتطوير المحتوى المعلوماتى للتقرير حيث يوجد تفوق طفيف لاقتراح استخدام فقرات التأكيد. وبالرغم من اتفاق كل فئات العينة على تلك النتيجة إلا أن دعم اقتراح استخدام فقرة التأكيد كان أكبر من جانب كل من مراقبى الحسابات وشركات الوساطة المالية، ثم يليهم فى ذلك الأكاديميين. وكذلك الأمر بالنسبة لاقتراحات امتداد التقرير لمعلومات أخرى مع تفوق طفيف فى

متوسط ردود العينة حول أهمية اقتراح إمتداد التأكيد لمعلومات أخرى بجانب القوائم المالية. ويستثنى من تلك النتيجة كل من مراقبي الحسابات وشركات الوساطة المالية، حيث يميل متوسط ردود الفئتين لازدياد أهمية بديل وجود فقرة حول دور مراقب الحسابات بخصوص المعلومات الأخرى، أيضاً بالنسبة للاقتراحات الشكلية فهناك تقارب في مدي أهمية الاقتراحين مع زيادة طفيفة لأهمية اقتراح توضيح اللغة المستخدمة في التقرير، وقد يرجع ذلك لرغبة مراقبي الحسابات في زيادة توضيح طبيعة عملهم ومسئولياتهم من خلال ذلك الاقتراح. بينما أبدى أعضاء لجان المراجعة اهتماماً أكثر باقتراح تغيير هيكل التقرير. أما عن مدي ملاءمة تلك الاقتراحات لبنية الأعمال المصرية فإن النتائج تتشابه مع النتائج السابقة حول أهمية تلك الاقتراحات باستثناء أن العينة تميل إلي تفعيل اقتراح وجود فقرة حول دور مراقب الحسابات بالنسبة للمعلومات الأخرى وتري العينة أنه أكثر ملاءمة للبنية المصرية، ويؤيد مراقبي الحسابات بشكل قوى ملاءمة استخدام فقرة المعلومات الأخرى للبنية المصرية كما أنهم يؤيدون أيضاً بشكل كبير استخدام فقرات التأكيد، بينما تتقارب وجهات نظرهم بشكل كبير حول ملاءمة الاقتراحات الشكلية.

وبالنظر إلي اقتراحات تحسين المحتوى المعلوماتي كبداية، فإنه يمكن ترتيب تلك البدائل من وجهة نظر العينة حيث يأتي استخدام فقرات التأكيد كبديل أول، ثم فقرة تعليق مراقب الحسابات كبديل ثاني، وأخيراً مناقشة وتحليل المراقب، حيث قام (٦٥%) من العينة بترتيب استخدام فقرات التأكيد أولاً مقابل (٢٤%) و(٦٥%) للبدلين الآخرين على الترتيب، وتتفق كل فئات العينة على ذلك الترتيب، وبالنظر إلي اقتراحات إمتداد تقرير مراقب الحسابات لمعلومات أخرى بجانب القوائم كبداية فإنه يمكن ترتيب تلك البدائل على أساس أن استخدام فقرة المعلومات الأخرى هو البديل الأول وامتداد تأكيد المراقب لمعلومات خارج القوائم هو البديل الثاني، حيث قام (٧١,١%) من العينة بترتيب استخدام فقرة المعلومات الأخرى كبديل أول، بينما قام (٣٥,٤%) من العينة بترتيب امتداد التأكيد لمعلومات أخرى كبديل أول.

أما فيما يتعلق بال محور الثالث من إطار تطوير جودة المراجعة، وهو الخاص بتحسين الشفافية في عملية المراجعة، فإن النتائج تشير إلى عدم رضا العينة عن مستوى الشفافية في عملية المراجعة، حيث قام (٧٢,٨%) من العينة بتقييم مستوى الشفافية في عملية المراجعة في بيئة الأعمال المصرية، على أنه ضعيف أو ضعيف جداً، واتفقاً مع ذلك فإن (١٨٧) مفردة بنسبة (٧٦%) من العينة يرون أن الحاجة إلي إجراء تعديلات في نموذج المراجعة الحالي لتحسين مستوى الشفافية في عملية المراجعة قوية أو قوية جداً. وهناك اتفاقاً بين مختلف فئات العينة على تلك النتيجة، بالإضافة إلى ذلك فإن ردود العينة ككل ومختلف فئاتها تشير إلي أن شفافية عملية المراجعة لها تأثير قوى على جودة المراجعة، واتفقاً مع تلك النتيجة فهناك اتفاقاً على أهمية اقتراحات تحسين الشفافية وملاءمتها لبنية الأعمال المصرية، وبالرغم من التقارب في وجهات النظر حول أهمية تلك الاقتراحات وملاءمتها للبنية المصرية، فإن اقتراح الإفصاحات الأخرى يبدو أكثر أهمية وملاءمة من وجهة نظر العينة ككل، وتتفق فئات العينة على تلك النتيجة باستثناء أعضاء لجان المراجعة الذين أبدوا أن الإفصاح عن اسم مراقب الحسابات الذي قام بأداء عملية المراجعة والمشاركين الآخرين معه

أكثر أهمية وملاءمة للبيئة المصرية، واتفاقاً مع تلك النتائج وبالنظر إلى اقتراحات تحسين الشفافية كبدائل، ترى العينة أن بديل الإفصاحات الأخرى يأتي أولاً يليه الإفصاح عن اسم مراقب الحسابات وتتفق فئات العينة على ذلك الترتيب باستثناء أعضاء لجان المراجعة.

٣/٢/٥ التحليل والمناقشة:

تناول تلك الدراسة عرض وتحليل لأحدث الاقتراحات حول تطوير جودة عملية المراجعة واستقصاء مدى ملاءمتها لبيئة الأعمال المصرية، وقد أوضحت نتائج الدراسة الميدانية عدم الرضا بصورة عامة عن جودة عملية المراجعة بوضعها الحالي في البيئة المصرية، وذلك بين مختلف الأطراف المرتبطة بعملية المراجعة، وتتفق تلك النتيجة مع ما توصل إليه البنك الدولي عند تقييمه لممارسات المحاسبة والمراجعة في مصر، وما أكدته دراسات سابقة (الإيبساري، ٢٠١١م، الشريف ٢٠١٠م، ٢٠١١م) وهو ما يبرر الأهمية التطبيقية لذلك البحث، حيث أنه يساهم في التعرف على أحدث الاقتراحات الموجودة في البيئات المتقدمة للإستفادة منها في بيئة الأعمال المصرية، بالإضافة إلي ذلك فإن درجة استقلال مراقب الحسابات ونموذج تقرير المراجعة هما أكثر العوامل تأثيراً على جودة عملية المراجعة في البيئة المصرية، وهما العاملان الأساسيان في اقتراحات التطوير السابق عرضها بما يوفر الدليل العملي لأهمية دراسة تلك الاقتراحات في البيئة المصرية. كما يمثل ما سبق الإجابة على تساؤل البحث حول مدى الحاجة إلى تطوير عملية المراجعة، حيث طالبت الأطراف المختلفة بذلك التطوير، وهو ما يجب أن يدفع الجهات المختلفة المسؤولة عن عملية المراجعة في مصر إلي دراسة وتحليل الأفكار المطروحة حالياً على النطاق الدولي، وتحديد مدى ملاءمتها لبيئة الأعمال المصرية وهو الأمر الذي يساهم فيه البحث الحالي.

وتتفق ردود العينة حول أهمية وتأكيد استقلال مراقب الحسابات مع ما أشارت إليه الدراسات السابقة مثل (Hope&Langli,2009,Abdullah,2003). كما أن التقييم الضعيف لدرجة استقلال المراقب حالياً والحاجة إلى إجراءات لتحسين ذلك الاستقلال، جاء اتساقاً مع توصلت إليه قبل ذلك دراسة (عبيد، ٢٠٠٨م)، وحول الإجراءات المقترحة لتحسين الاستقلال، فهناك قبول عام لكل تلك الاقتراحات مع تفضيل بديل وضع القيود على الخدمات الأخرى والتغيير الدوري الإلزامي ويعتبر بديل وضع القيود على الخدمات الأخرى أكثر البدائل أهمية وملاءمة لبيئة الأعمال المصرية، ويمكن تبرير ذلك على أساس أنه أقل تكلفة من الاقتراحات الأخرى الخاصة باستقلال مراقب الحسابات، كما قد يكون له أثر إيجابي على سوق المراجعة في مصر حيث يؤدي إلى التنوع والاستعانة بمكاتب أخرى. ويحتاج هذا الاقتراح إلى دراسة أعمق حيث أن الدراسات الأكاديمية السابقة فشلت في إيجاد ارتباط جوهري بين الخدمات الأخرى وجودة المراجعة (Habib, 2009)، لذلك فهناك حاجة إلى دراسات تطبيقية لتحديد أثر ذلك الاقتراح على جودة المراجعة في البيئة المصرية، والواقع أن الأنواع المختلفة من الخدمات الأخرى لها آثار مختلفة على جودة المراجعة (Paterson & Valenciae, 2004; Kinney et al, 2011)، ومن الأفضل في البيئة المصرية دراسة وضع قيود على الخدمات الأخرى التي يقدمها مراقب الحسابات لعميله، وفي هذا الإطار فإن وضع قيود على الخدمات الأخرى

التي يقدمها المراقب يعتمد على ثلاثة مبادئ: (١) المراقب لا يؤدي دور الإدارة، (٢) المراقب لا يمكن أن يراجع عمله، (٣) المراقب لا يؤدي دور المدافع عن عميله.

وتتفق وجهة نظر العينة مع وجهة نظر (AICPA) في تأييد القيود على الخدمات الأخرى، وتعارض مع وجهة نظر (FEE)، كما أنه يجب أن يأخذ في الاعتبار وجهة نظر (EBF) حول المنشآت المالية وطبيعة نشاطها والتي قد تحد من فاعلية ذلك الاقتراح، وبخصوص اقتراح التغيير الإلزامي فإن موافقة العينة على ذلك البديل تتعارض مع العديد من الدراسات الميدانية التي تمت في السوق الأمريكية حول التغيير الدوري، وأغلب تلك الدراسات أوضحت عدم الموافقة على تلك الفكرة. إلا أن بعض الدراسات أوضح وجود آثار إيجابية لتلك الفكرة فقد أشارت دراسة Dopuch (2001) et al. إلى أن التغيير الدوري يمكن أن يؤدي إلى تجنب الأخطاء، كما أشارت دراسة (2009) Davis et al. إلى أن هناك ارتباط إيجابي بين فترة الارتباط مع مراقب الحسابات وإدارة الأرباح كما أكدت على أن التغيير الدوري قد يؤدي إلى زيادة الجودة ولكن بعد فترة طويلة، كما وجدت دراسة (2008) Boone et al. أن تكلفة رأس المال تميل إلى الانخفاض في السنوات الأولى من الارتباط مع مراقب الحسابات وتزيد بعد ذلك. بينما أوضحت دراسة (2002) Johnson et al. أن فترة الارتباط القصيرة (سنتان أو ثلاث سنوات) تتسبب في تكاليف تدريب عالية وانخفاض في جودة المحاسبة في حين أوضح Myers et al. (2003) أن مراقب الحسابات مع فترة الارتباط الكبيرة (أكثر من خمس سنوات) يكون أكثر كفاءة وقدرة على رفض السياسات المحاسبية، كما وجد (2011) Al-Thuneibat et al. علاقته ارتباط سلبية بين التغيير الدوري وجودة المحاسبة، كما وجد (2005) Ghosh and Moon أن المستثمرين ووكالات التصنيف والمحللين يفترضوا أن هناك ارتباط إيجابي بين فترة عمل مراقب الحسابات وجودة المحاسبة بينما أوضح (2007) Gates et al. أن ثقة المستثمرين في جودة التقرير المالي لا تتأثر بالتغيير الدوري، هذا وقد وجدت دراسة (2004) Mansi et al. رد فعل سلبي من الأسواق المالية تجاه التغيير الدوري حيث أنها تهتم أكثر بآثار خبرة وتعلم مراقب الحسابات - خلال الارتباط طويل المدة - من الاهتمام بالحدود الممكنة على الاستقلال.

وقد قدم (PWC) اقتراحات يمكن أن تؤخذ في الاعتبار كبداية لاقتراح التغيير الدوري الإلزامي، مما يتطلب الأمر دراستها لمعرفة مدى ملاءمتها للبيئة المصرية (PWC, 2011):

١- أن تقوم مكاتب المراجعة التي تراجع أكثر من مائة شركة عامة بإصدار تقرير سنوي يتضمن وصف لنظام رقابة الجودة والخطوات التي تتخذ للحفاظ على الاستقلال.

٢- تطوير معايير لتحسين التواصل مع لجان المراجعة.

٣- تطوير تقرير المراجعة وبصورة خاصة استخدام فقرات التأكيد.

٤- زيادة الإفصاح للمساهمين عن عملية تغيير المراجع مراقب الحسابات أكثر من الوضع الحالي.

وفيما يخص تقرير مراقب الحسابات فقد اتفقت آراء العينة على انخفاض قيمة التقرير بالنموذج الحالي، وتتسق تلك النتيجة مع دراسات (2012, Moc, et al, 2008, Church, et al)



ويتأكد ذلك التقييم المنخفض لقيمة التقرير من خلال موافقة العينة على كافة الآراء المطروحة لتطوير التقرير واعتبارها هامة وملائمة للبيئة المصرية، ويأتى تفضيل العينة لبديل استخدام فقرات التأكيد لتحسين المحتوى المعلوماتى ليؤكد وجهة النظر فى أن الإتساع فى استخدام فقرات التأكيد يمكن أن يوفر المعلومات المطلوبة لتحسين المحتوى المعلوماتى فى التقرير، ويتطلب تكاليف أقل مقارنة بالبديلين الآخرين؛ و بالتالى يمكن أن يعتبر البديل الأفضل لتحقيق الهدف ويمكن أن يكون أكثر ملاءمة للبيئة المصرية. ويتفق ذلك مع وجهات نظر منظمات مهنية مثل (CICA, AICPA) وممارسين للمهنة مثل (PWC, KPMG). وبالرغم من المخاطر المرتبطة بوجود فقرة فى التقرير حول الاستمرارية إلا أن عينة البحث ترى أن القيمة المعلوماتية لتلك الفقرة تفوق المخاطر المرتبطة بها، وبالتالي فقد أيدت أهمية وملاءمة تلك الفقرة لبيئة الأعمال المصرية، وتخالف تلك النتيجة وجهة النظر المتعلقة بأن وجود تلك الفقرة فى تقرير مراقب الحسابات، يثير قلق كل من المنظمات المهنية و ممارسى المهنة حيث قد يؤدي إلى زيادة غير مرغوبة فى مسئولية المراقب.

ومن بين فئات العينة يبدو أن أعضاء لجان المراجعة هما الأكثر تأييداً لوجود تلك الفقرة، وقد يرجع ذلك إلى الاعتقاد بأن تلك الفقرة يمكن أن تحسن من عملية الإفصاح وتمثل حماية أكبر للمستثمرين الخارجيين وهو الأمر الذى يهتم به أعضاء لجان المراجعة، أما الاقتراحات الخاصة بالمعلومات الأخرى فقد اتفقت النتيجة التى أوردتها العينة مع وجهة النظر بأن وجود فقرة فى تقرير مراقب الحسابات توضح دوره فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى لا يتطلب منه جهد إضافي فطبعاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٧٢٠) يجب على مراقب الحسابات قراءة المعلومات الأخرى لتحديد أى عدم تناسق جوهرى مع القوائم المالية التى تمت مراجعتها، لذلك يعتبر هو البديل الأفضل من وجهة نظر العينة، ويتفق ذلك مع وجهة نظر كل من (KPMG), (CAQ) أما نتائج العينة حول تلك الاقتراحات الشكلية فقد جاءت لتؤكد وجهة النظر بأن الاقتراحات الشكلية سواء تغيير هيكل التقرير أو توضيح اللغة المستخدمة فيه بالرغم من أنه لن يوفر معلومات إضافية للمستخدمين، إلا أنه سيسهل توصيل مخرجات عملية المراجعة وفهم نتائجها. كما أن تلك الاقتراحات لن يترتب عليها أعباء إضافية على مراقب الحسابات أو زيادة فى نطاق مسئولياته، لذلك يمكن للباحثان افتراض ملاءمة تطبيق تلك الاقتراحات فى البيئة المصرية وكذلك جاءت آراء العينة فى الاقتراحات الشكلية مؤيدة لوجهة النظر بأن الإفصاح عن اسم مراقب الحسابات الذى قام بأداء عملية المراجعة يبدو أنه غير عملى حيث نسبة كبيرة من سوق المراجعة تتمثل فى مكاتب فردية، أما بالنسبة لفرض أن الإفصاح عن اسم مراقب الحسابات سيزيد من إحساسه بالمسئولية الشخصية فيبدو غير منطقي وذلك لأنه فى ظل المعايير الاخلاقية للمهنة يلتزم المراجع بأداء عملية المراجعة بعناية مهنية كافية. بالإضافة إلى عدم وجود دراسات توفر أدلة عملية على أن الإفصاح عن اسم المراقب سيحسن من إحساسه بالمسئولية، لذلك فإن البديل الثانى يبدو أنه الأفضل والأكثر عملية للبيئة المصرية.

وفى ختام ذلك التحليل فإن نتائج الدراسة الميدانية تكون قد وفرت إجابة على الأسئلة التالية كما يلي:

- السؤال العام حول مدى ملاءمة الاقتراحات لبيئة الأعمال المصرية، حيث أوضحت النتائج إتفاق العينة وجميع فئاتها على ملاءمة تلك الاقتراحات بصورة عامة للبيئة المصرية.

- السؤال حول مدى الحاجة الى تطوير عملية المراجعة فى بيئة الأعمال المصرية، حيث أوضحت النتائج أن هناك حاجة قوية لذلك التطوير.

السؤال حول أفضلية البدائل التى تطرحها الاقتراحات فقد حددت النتائج أفضلية البدائل كما يلي:

أ- بديل وضع قيود على الخدمات الأخرى هو الأفضل لتطوير استقلال مراقب الحسابات.

ب- بديل استخدام فقرات التأكيد لتطوير المحتوى المعلوماتى للتقرير، وبديل وجود فقرة حول دور مراقب الحسابات بخصوص المعلومات الأخرى لإمتداد التقرير إلى المعلومات الأخرى.

ج- بديل أن يقوم مكتب المراجعة من خلال موقعه الإلكتروني بتوفير بعض الإفصاحات لتحسين الشفافية فى عملية المراجعة.

وبالتالى فإن نتائج الدراسة الميدانية توفر الدعم للإطار والخطوات المقترحة لتطوير جودة

المراجعة فى بيئة الأعمال المصرية.

#### ٦- القسم السادس

### النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية

#### ١/٦ النتائج:

توصل الباحثان من خلال ما أسفرت عنه كلاً من الدراسة النظرية والميدانية إلى النتائج التالية:

١- أكدت الدراسة الميدانية على انخفاض مستوى الرضا عن جودة نموذج عملية المراجعة فى البيئة المصرية، حيث أصبح غير ملائم فى الفترة الحالية ويحتاج إلى تعديلات جوهرية لتطويره فى عدة جوانب أساسية وهى الاستقلال والشفافية وتقرير المراجعة خاصة بعد الأزمات المالية التى شهدتها العديد من دول العالم، وعدم الثقة الكافية من جانب مستخدمي القوائم المالية فى جودة المراجعة (و هو ما يثبت صحة الفرض الأول من فروض الدراسة).

٢- يعد استخدام فقرات التأكيد واتساعها البديل الأفضل لتحسين المحتوى المعلوماتى لتقرير المراجعة فى البيئة المصرية، حيث أكدت عينة الدراسة على أنه الأكثر ملاءمة للبيئة المصرية والأقل تكلفة مقارنة بالبدائل الأخرى، كما أنه يوفر الثقة للمستخدمين فى تقرير المراجعة (و هو ما يثبت صحة الفرض الثانى من فروض الدراسة).

٣- على الرغم من أن بعض المنظمات المهنية مثل (CAQ) و (ARWG) أشارت الى أن وجود فقرة عن الاستمرار فى تقرير مراقب الحسابات قد يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات، حيث قد يفهمها المستخدمون بطريقة خاطئة فضلاً عن زيادة مسئولية المراقب، إلا أن عينة البحث أكدت على أن وجود هذه الفقرة لتوضح ما إذا كان هناك أمور عدم تأكد جوهرى يرتبط بأحداث أو ظروف تلقى شك حول استمرار المنشأة فى المستقبل سيكون له أثره الإيجابي على تحسين تقرير مراقب

الحسابات، كما أن قيمته المعلوماتية ستفوق المخاطر المرتبطة بها، (و هو ما يثبت خطأ الفرض الثالث من فروض الدراسة).

٤-يودى وجود فقرة فى تقرير مراقب الحسابات عن المعلومات الأخرى إلى إضفاء الثقة على التقرير حيث يمتد دور المراقب إلى فحص هذه المعلومات، والتحقق من عدم وجود أى تحريفات جوهرية، قد تؤثر على القوائم المالية التى تم مراجعتها (و هو ما يثبت صحة الفرض الرابع من فروض الدراسة).

٥-أكدت الدراسة الميدانية على أن أفضل بديل لتحسين استقلال مراقب الحسابات فى البيئة المصرية، هو وضع قيود على الخدمات الأخرى التى تقدمها مكاتب المراجعة نظراً لتأثيره الإيجابى على سوق المراجعة وإنخفاض تكلفته بالمقارنة بالبدائل الأخرى (و هو ما يثبت صحة الفرض الخامس من فروض الدراسة).

٦-يحتاج تحسين مستوى الشفافية فى عملية المراجعة إلى قيام مراقب الحسابات ببعض الإفصاحات الأخرى مثل أن يفصح من خلال موقعه الإلكتروني الخاص به عن الأفراد الأساسيين فى مكتب المراجعة، والخبرات المتوافرة فى المكتب، وسياسات الرقابة الداخلية بمكتب المراجعة، وسياسات رقابة الجودة والإثابة وهو ما أكدته عينة البحث حيث أشارت إلى أن هذه الإفصاحات قد تساهم فى تحسين شفافية المراجعة أكثر من الإفصاح عن اسم مراقب الحسابات الذى قام بعملية المراجعة (و هو ما يثبت صحة الفرض السادس من فروض الدراسة).

٧-المدخل المقترح لتطوير جودة المراجعة فى بيئة الأعمال المصرية يركز على ثلاثة جوانب أساسية: أولهما: تحسين استقلال مراقب الحسابات من خلال وضع قيود على الخدمات الأخرى التى يقدمها لعميل المراجعة، ثانيهما: تحسين شفافية عملية المراجعة من خلال إفصاح مراقب الحسابات فى موقعه الإلكتروني عن بعض المعلومات الأساسية عن المكتب والعمليات التى يقوم بها، ثالثهما: استخدام فقرات التأكيد فى كافة تقارير المراجعة، وقد أكدت عينة الدراسة على قبول هذا المدخل فى واقع الممارسة العملية.

## ٢/٦ التوصيات :

فى ضوء مات وصل إليه الباحثان من نتائج فإنهم يوصون بما يلى :

١- مطالبية الجهات المسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر بإصدار معيار عن جودة المراجعة، فى ضوء الاقتراحات التى قدمتها المنظمات المهنية الدولية مثل: مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية (IAASB) والمفوضية الأوروبية (EC)، ومجلس الإشراف على محاسبة الشركات العامة فى أمريكا (PCAOB)، بحيث يغطي هذا المعيار تحسين استقلال مراقب الحسابات، وتحسين الشفافية فى عملية المراجعة وتطوير تقرير المراجعة.

٢- قيام الهيئة المسؤولة عن إصدار معايير المراجعة فى مصر، حالياً و وزارة الاستثمار بتعديل معيار المراجعة رقم (٧٠٠) وتعديلاته، بما جاء فى الاقتراحات التى قدمتها المنظمات المهنية الدولية سواء (أكانت اقتراحات شكلية متمثلة فى تغيير هيكل التقرير وترتيب فقراته وتوضيح اللغة المستخدمة فيه، أو اقتراحات جوهرية) مثل: (إضافة فقرة عن تعليق المراقب، وفقرة عن التأكيد، وكذلك إمتداده لمعلومات أخرى خارج القوائم المالية).

٣- إجراء المزيد من البحوث المحاسبية لتقديم أدلة ميدانية أخرى على مدى تأثير الاقتراحات التي قدمتها المنظمات المهنية الدولية على جودة المراجعة في بيئة الأعمال المصرية، للوصول إلى مؤشرات للاستدلال على هذه الجودة، فيما يتعلّق باستقلال مراقب الحسابات والشفافية وتقرير المراجعة.

٤- الاستعانة بالمدخل المقترح لتطوير جودة المراجعة في بيئة الأعمال المصرية، والذي يعتمد على إصدار المعايير والتشريعات التي تنظم الخدمات الأخرى، التي يقدمها مراقب الحسابات لتدعيم استقلاله، الإفصاح بالموقع الإلكتروني لمكتب المراجعة عن المعلومات الأساسية للمكتب والعمليات التي يقوم بها لتحسين شفافية عملية المراجعة وكذلك استخدام فقرات التأكيد فسي كافة تقارير المراجعة واتساع نطاقها لتشمل أمور أساسية في القوائم المالية لتحسين المنفعة المعلوماتية لتقرير المراجعة.

### ٣/٦ مجالات البحث المستقبلية:

في ضوء ما توصل إليه البحث من نتائج، يري الباحثان أن هناك العديد من المجالات التي يمكن أن تشكل أساساً لبحوث مستقبلية، يتمثل أهمها فيما يلي:

١- دراسة تأثير الاقتراحات التي قدمتها المنظمات المهنية في أنواع معينة من المنشآت مثل المنشآت المالية والشركات متعددة الجنسية.

٢- دراسة القيود المقترحة على تقديم الخدمات الأخرى وتأثيرها على سوق المراجعة في مصر.

٣- دراسة الأنواع المختلفة من الخدمات الأخرى حسب طبيعة كل نوع وأثاره المحتملة على جودة المراجعة وتحديد القيود الملائمة لكل نوع.

## ٧- المراجع :

### أولاً: المراجع باللغة العربية :

#### أ-الدوريات :

١. إبراهيم ، محمد بهاء الدين ،(٢٠٠٨م)، مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر على قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية مع التطبيق على قطاع المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة جامعة الزقازيق ،العدد الثاني ،المجلد الثلاثين ، ص٢٠٥.
٢. إبراهيم ،حسام الدين حسين ،(٢٠٠٦م)، قياس أثر محددات اختيار مراجعي الحسابات ومعدلات دورانهم على استقلالهم وجودة الأداء المهني في السوق المصرية للمراجعة ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة جامعة بنها السنة السادسة والعشرون ، ملحق العدد الثاني ، ص ص ٧٤-١١٧.
٣. الابيارى ،هشام فاروق،(٢٠١١م) ، أثر أتعاب المراجعة الخارجية Audit Fees على جودة أرباح (Earning Quality) منشآت الأعمال (دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المصرية )، المجلة العلمية للتجارة والتمويل،كلية التجارة جامعة طنطا ، العدد الثاني. ص ص٩١-١٣١.
٤. أحمد ، محمد بهاء الدين إبراهيم ، إطار مقترح لتحديد منهج تطبيقي لآليات حوكمة الشركات بهدف زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية للشركات المساهمة مع التطبيق على بيئة المراجعة بجمهورية مصر العربية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة جامعة بنها، السنة الثلاثون ، العدد الثاني ، ص ص٦٠-١٢٩.
٥. بركات، سعيد بركات، حجم مكتب المراجعة والعلاقة المدركة بين خصائص المراجع الخارجي وجودة المراجعة في السوق المصري دراسة ميدانية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد التاسع والعشرون ، ص ٢٠٤.
٦. جاب الله، سامية طلعت ،(٢٠٠٥م)، سياسة التغيير الدوري الإلزامى لمراجع الحسابات وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية، مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية ،السنة الثالثة والعشرون، العدد الثالث ، يوليو ، ص ص٦٠-٨٢.
٧. خليل ،عبد اللطيف محمد خليل ،(٢٠١٠م)، نطاق مقترح لمسؤوليات لجنة المراجعة المرتبطة بالمراجع الخارجي وإجراءات أدائها في ضوء الإصدارات المهنية العالمية (دراسة تحليلية ميدانية في بيئة الأعمال المصرية )، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة جامعة الزقازيق ،العدد الأول ، يناير ،ص ص ١٣٧-١٨٥.
٨. خليل ،عبداللطيف محمد ،(٢٠٠٦م)، إطار مقترح لنطاق مسؤولية المراجع الخارجي في ظل الالتزام بتطبيق قواعد ومعايير الحوكمة بالشركات المصرية -دراسة تحليلية ،مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة جامعة الزقازيق ، العدد الأول ، المجلد الثامن والعشرون ، ص ص ٣٣٧-٣٨٧.

٩. الدويرى، صفوت مصطفى محمد إبراهيم، (٢٠٠٩م)، أثر تقرير مراقب الحسابات على قرارات منح الائتمان ،دراسة ميدانية على البنوك العاملة في مصر، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة جامعة عين شمس ،العدد الأول ، يونيو ، ص ص ٩٩-١٠٠.
١٠. سالم ، أحمد محمد كامل ،(٢٠٠٦م)، المعايير الدولية لتعديل تقرير مراقب الحسابات مدى الاتفاق وإمكانيات التطبيق في بيئة الممارسة المهنية ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية والإدارية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية ، دمنهور ،العدد الرابع ،المجلد الثاني، ص ص ٦٠-١٠١ .
١١. الشريف ، أحمد زكى متولى،(٢٠١٠م)، دور تقارير التآلفات الرقابية في تطوير هيكل الرقابة الداخلية للحد من ممارسات المحاسبة الاحتمالية مع دراسة ميدانية ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة جامعة طنطا ،العدد الثانى ،٢٠١٠، ص ص ٤٠-١٠١.
١٢. الشريف ،أحمد زكى متولى،(٢٠١١م)، نموذج مقترح لقياس العلاقة بين درجة جهد المراجع الخارجي والمتغيرات المهنية المؤثرة في عملية المراجعة في ضوء متطلبات الحوكمة ،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة جامعة عين شمس ،العدد الثانى، ص ١٩٧.
١٣. شيتوى ،أمين أحمد ،(٢٠٠٨م)، تقييم فعالية القواعد التنفيذية لهيئة سوق المال بشأن حوكمة الشركات في تحسين جودة أعمال مراجعي الحسابات في مصر، مجلة البحوث العلمية ، كلية التجارة جامعة الإسكندرية ، المجلد (٤٥) ،العدد (٢) ، يوليو، ص ص ٤٩-١١٣.
١٤. صبيحى ، محمد حسنى عبد الجليل ،(٢٠٠٢م)، دور المراجع الخارجي في زيادة فعالية الإفصاح والشفافية في التقارير المالية المنشورة في البيئة المصرية ،المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة طوان، العدد الأول، ص ص ٥٧-١٠١.
١٥. طلبة ، على إبراهيم ،(٢٠٠٠م)، نموذج مقترح لقياس العلاقة بين فشل / نجاح المراجعة والإحلال (التدوير) الإجبارى للمراجع ،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس ،العدد الثالث ، ص ١٧١.
١٦. عبید ،ابراهيم السيد ،(٢٠٠٨م)، دور آليات حوكمة الشركات في تحسين إدراك مستخدمي القوائم المالية لاستقلال مراجع الحسابات - دراسة نظرية ميدانية ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا ،المجلد الثانى العدد الأول ، ص ص ٧٢-١٠٨.
١٧. عوض ، أمال محمد محمد ،(٢٠٠٣م)، قياس أثر الدور الحوكمى لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري ، مجلة

- الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة جامعة بنى سويف جامعة القاهرة، العدد الثالث، ديسمبر، ص ص ١-٤٧.
١٨. عوض، أمال محمد محمد، (٢٠٠٩م)، مصداقية المعلومات المحاسبية في إطار خدمات الثقة وأثرها على استقلال المراجع، مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد، ص ص ٤٨٥-٤٩٥.
١٩. عيسى، سمير كامل محمد (٢٠٠٨م)، أثر جودة المراجعة على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية، مجلة البحوث العلمية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد (٤٥)، يوليو، ص ص ١-٤٧.
٢٠. غريب، عادل ممدوح، (٢٠٠٧م)، مدى إدراك واستجابة المستثمرين للمحتوى الإعلامى لتقرير مراقب الحسابات وأثره على قراراتهم الاستثمارية دراسة تطبيقية، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة جامعة بنى سويف، العدد الأول، ص ص ٢٩٥-٣٢٩.
٢١. لبيب. خالد محمد عبد المنعم، (٢٠٠٤م)، الخدمات الأخرى بخلاف مهام المراجعة، وحجم شركة المراجعة، استقلال المراجع الخارجي حراسة ميدانية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، العدد الثاني، ص ص ٤٧-١٠٢.
٢٢. هاشم، محمد صالح، (٢٠١٠م)، الصعوبات التي تحد من قيام لجنة المراجعة بدورها تجاه الأطراف المختلفة ببيئة الأعمال المعاصرة في ضوء الإصدارات المهنية الدولية وقواعد حوكمة الشركات المصرية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد السادس والسبعون، السنة التاسعة والأربعون، ص ص ٢٨٧-٣٦٤.
- ب-أخرى :
- ١- البنك المركزي المصري، القرار رقم ١٧٠٦ في ١٣ سبتمبر ٢٠٠٥م بشأن ضوابط مدة عمل مراقبي حسابات البنوك .
- ٢- الجهاز المركزي للمحاسبات، نشرة تدوير مراقبي الحسابات للشركات المساهمة كل ٥ سنوات، ٢٠٠٥م.
- ٣- قرار رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨م، المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى، الجهاز المركزي للمحاسبات، ٢٠٠٩م.
- ٤- قرار رقم ١٣٠٠ لسنة ٢٠٠٨م، المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى، معيار المراجعة رقم (٥٧٠) بعنوان "الاستمرارية"، الجهاز المركزي للمحاسبات، ٢٠٠٩م.
- ٥- الميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة، الهيئة العامة لسوق المال.
- ٦- الهيئة العامة لسوق المال، القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية، ٢٠٠٧م، القاهرة، ص ٢٥ .

- 1- Abbolt, J.L., Parker, S., Peter, F.G., and Raghunanda (2003). An Empirical Investigation of Audit Fees, Non-Audit Fees and Audit Committee. *Contemporary Accounting Research* 20(2), 220-245.
- 2- Abdullah, D.F. (2003). "Auditor Independence Debate: A Critical Review of the UK and the US Responses and Proposed Reforms to Strengthen Auditor Independence in the Wake of Enron-Anderson Scandal". **Unpublished MSc Thesis**. University of Essex.
- 3- AICPA (1992), *Statement of Position Regarding Mandatory Rotation of Audit firms of Publicly Held Companies*, New York.
- 4- AICPA, 2011, Re: Request for Public Comment: Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation, [http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket037/413\\_AICPA.pdf](http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket037/413_AICPA.pdf).
- 5- Al-Thuneibat, A.A., Al Issa, R.T.I. and Baker, R.A.A. (2011), "Do audit tenure and firm size contribute to audit quality", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26, pp. 317-334.
- 6- Auditing Practices Board (2009). APB Issues a **Consultation Paper on Firms Audit Firms Providing Non-Audit Services to Listed Companies That They Audit**.
- 7- Auditing Practices Board (2010). APB Issues a Field Back and Consultation Paper on The Provision Of Non-Auditing Services and FRC Consults on Related New Guidance in Audit Committee. <http://www.frc.org.uk/apb/press/pub 2326.html>
- 8- *Auditor Industry Specialization, Auditor Changes, and Accounting Restatements*, **Accounting Horizons**, Vol. 22, No. 4, Robin N. Romanus, John J. Maher, and Damon M. Fleming (2008)
- 9- Beattie, V. and Fearnley, S (2003). Auditor Independence and Non-Audit Services: A Literature Review. Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
- 10- Boone, J.P., Khurana, I.K. and Raman, K.K. (2008), "Audit firm tenure and the equity risk premium", *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 23, pp. 115-140.
- 11- CAQ, Re: Request for Public Comment: Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation, PCAOB Rulemaking Docket Matter No. 037, [http://www.thecaq.org/newsroom/pdfs/CAQCommentLetter\\_Auditor\\_Independence\\_and\\_Audit\\_Firm\\_Rotation.pdf](http://www.thecaq.org/newsroom/pdfs/CAQCommentLetter_Auditor_Independence_and_Audit_Firm_Rotation.pdf)
- 12- Carcello, J. V. and A. L. Nagy. 2004. Audit firm tenure and fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 23 (2): 55-69.
- 13- Carcello, J.V. and Nagy, A.L. (2004), "Audit firm tenure and fraudulent financial reporting", *Auditing*, Vol. 23, PP. 55-69.
- 14- Carson, E., N. Fargher, M. Geiger, C. Lennox, K. Raghunandan, and M. Willekens. 2012. Auditor reporting on going-concern uncertainty: A research synthesis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (forthcoming).



- 15-Causholli, M., D. Chambers, and J. L. Payne. 2012. Does the combination of pressure on auditors to sell non-audit services, and clients' willingness to buy future services, result in reduced audit quality? **Working paper**, University of Kentucky.
- 16-Center for Audit Quality (CAQ), 2011, Re: Request for Public Comment: Concept Release on Possible Revisions to PCAOB Standards Related to Reports on Audited Financial Statements and Related Amendments to PCAOB Standards, PCAOB Rulemaking Docket Matter No. 34, <http://www.thecaq.org/newsroom/pdfs/CAQCommentLetter-AuditorsReportingModel.pdf>.
- 17-Center for Audit Quality (CAQ), 2012, *Re: Invitation to Comment on Improving the Auditor's Report*, <http://www.thecaq.org/newsroom/pdfs/CAQCommentLetter-InvitationtoCommentonImprovingtheAuditorsReport.pdf>.
- 18-Chen, C., C. Lin, and Y. Lin. 2008. Audit partner tenure, audit firm tenure, and discretionary accruals: Does long auditor tenure impair earnings quality? *Contemporary Accounting Research* 25 (2): 415-445.
- 19-Chi, W., Huang, H., Liao, Y. and Xie, H. (2009), "Mandatory audit-partner rotation, audit quality, and market perception", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 26, pp. 359-391.
- 20-Chi, W., Yu, H. and Chiu, S. (2004), "Mandatory rotation and auditor independence", *Taiwan Accounting Review*, Vol. 5, pp. 71-104.
- 21-Chung, H., and S. Kallapur. 2003. Client importance, nonaudit services, and abnormal accruals. *The Accounting Review* 78 (4): 931-955.
- 22-Church, B. K., S. M. Davis, and S. A. McCracken. 2008. The auditor's reporting model: A literature overview and research synthesis. *Accounting Horizons* 22 (March): 69-90.
- 23-Davis, L.R., Soo, B. and Trompeter, G. (2009), "Auditor tenure and the ability to meet or beat earnings forecasts", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 26, pp. 517-548.
- 24-Dopuch, N., King, R.R. and Schwartz, R. (2001), "An experimental investigation of retention and rotation requirements", *Journal of Accounting Research*, Vol. 39, pp. 93-117.
- 25-*Earnings Quality: Some Evidence on the Role of Auditor Tenure and Auditors' Industry Expertise*, Ferdinand A. Gul, Simon Yu Kit Fung, and Bikki Jaggi (March 2009).
- 26-eCenter for Audit Quality (CAQ), 2011, Re: Request for Public Comment: Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation, PCAOB Rulemaking Docket Matter No. 037, [http://www.thecaq.org/newsroom/pdfs/CAQCommentLetter\\_Auditor\\_Independence\\_and\\_Audit\\_Firm\\_Rotation.pdf](http://www.thecaq.org/newsroom/pdfs/CAQCommentLetter_Auditor_Independence_and_Audit_Firm_Rotation.pdf).
- 27-Elder, R. J., D. G. Harris, and J. Zhou. 2008. Tax consulting and reported weaknesses in internal control, **Working paper**, Syracuse University.
- 28-European Commission (EC), 2011, Proposal for a Regulation of The European Parliament and of The Council on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities, Brussels, 30.11.2011,

COM(2011) 779 final, [http://ec.europa.eu/internal\\_market/auditing/docs/reform/regulation\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/regulation_en.pdf)

- 29-Federation of European accountants (FEE), 2012, re: consultation by the Irish department of jobs, enterprise and innovation on EU audit proposals-proposal for a regulation of the European parliament and of the council on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities, [http://www.fee.be/publications/default.asp?library\\_ref=4&content\\_ref=1506](http://www.fee.be/publications/default.asp?library_ref=4&content_ref=1506)
- 30-Frankel, R.M., Johnson, M.F., and Nelson, K.K. 2002. The relation between auditors' fees for nonaudit services and earnings management. *The Accounting Review* 7 (Supplement): 71-105.
- 31--Fraudulent Financial Reporting 1998-2007: An Analysis of U.S. Public Companies," by M. Beasley, J. Carcello, D. Hermanson, and T. Neal , **Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission** (2010).
- 32-Gates, S.K., Lowe, D.J. and Reckers, P.M. (2007), "Restoring public confidence in capital markets through auditor rotation", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22, pp. 5-17.
- 33-General Accounting Office, "Public Accounting Firms: Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation," **GAO-04-216** (Nov. 2003).
- 34-Ghosh, A. and Moon, D. (2005), "Auditor tenure and perceptions of audit quality", *The Accounting Review*, Vol. 80, pp. 585-612.
- 35-Gul, F. A., S. Y. K. Fung, and B. Jaggi. 2009. Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise. *Journal of Accounting and Economics* 47: 265-287
- 36-Gul, F.A. Basioudis, I. G. & Nig. A.C. (2011) Non-audit Fees, Auditor Tenure and Auditor Independence accessed on 1/7/2011
- 37-Gul, F.A., Jaggi, B.L. and Krishnan, G.V. (2007), "Auditor independence", *Auditing*, Vol. 26, pp. 117-142.
- 38-Habib, A. 2009. Non-Audit Service Fees and Financial Reporting Quality: A Meta-Analysis (July 15). Working paper. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1434354>
- 39-Hamilton, J., Ruddock, C.M.S., Stokes, D.J. and Taylor, S.L. (2005), "Audit partner rotation, earnings quality and earnings conservatism", **Working Paper**, Sydney.
- 40-Hope, O.K., Langli, J.C., (2009) Auditor Independence in a Private Firm and Low Litigation Risk Setting Centre for Corporate Governance Research. **Working Paper** Norwegian School of Management, April.
- 41-IAASB, 2011, Audit Quality. An IAASB Perspective, <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/audit-quality-an-iaasb-per.pdf>
- 42-Johnson, V. E., J. K. Khurana, and J. K. Reynolds. 2002. Audit firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research* 19 (4): 637-660.

- 43-Johnson, V.E., Khurana, I.K. and Reynolds, J.K. (2002), "Audit firm tenure and the quality of financial reports", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 19, pp. 637-660.
- 44-Kinney, W.R. Jr., Palmrose, Z-V., and Scholz, S. 2004. Auditor independence, non-audit services, and restatements: was the U.S. Government right? *Journal of Accounting Research* 42 (3): 561-588.
- 45-Koh, K., S. Rajgopal, and S. Srinivasan. 2011. Non-audit services and financial reporting quality: Evidence from 1978-1980. *Review of Accounting Studies*, Forthcoming.
- 46-KPMG, 2011, PCAOB Rulemaking Docket Matter No. 034 *Concept Release on Possible Revisions to PCAOB Standards Related to Reports on Audited Financial Statements and Related Amendments to PCAOB Standards*, <http://www.kpmginstitutes.com/financial-reporting-network/insights/2011/pdf/kpmg-comment-letter-pcaob-release-2011-003.pdf>
- 47-Krishnan, G. V., and G. Visvanathan. 2011. Is there an association between earning management and auditor provided tax-services? *Journal of American Taxation Association*, Forthcoming.
- 48-Kwon, S. Y., Y. D. Lim, and R. Simnett. 2010. Mandatory audit firm rotation and audit quality: Evidence from the Korean audit market. *Working paper*, Korea University.
- 49-Levitt, A. 2000. **Renewing the covenant with investors. Remarks delivered at NYU Center for Law and Business**, New York University, NY, May 10.
- 50-Mansi, S.A., Maxwell, W.F. and Miller, D.P. (2004), "Does auditor quality and tenure matter to investors?", *Journal of Accounting Research*, Vol. 42, pp. 755-793.
- 51-Mock, T. J., J. Bedard, P. Coram, S. Davis, R. Espahbodi, R. C. Warne. 2012. The auditor's reporting model: Current research synthesis and implications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (forthcoming)
- 52-Myers, J. N., L. A. Myers, and T. C. Omer. 2003. Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation? *The Accounting Review* 78 (3): 779-799.
- 53-Myers, J.N., Myers, L.A. and Omer, T.C. (2003), "Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings", *The Accounting Review*, Vol. 78, pp. 779-799.
- 54-Palmrose, Z. 1987. Litigation and independent auditors: The role of business failures and management fraud. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 6 (2): 90-103.
- 55-Palmrose, Z. 1991. Trials of legal disputes involving independent auditors: Some empirical evidence. *Journal of Accounting Research* 29 (Supplement): 149-185.
- 56-Paterson, J. S., and A. Valencia. 2011. The effects of recurring and non-recurring tax, 23-audit-related, and other nonaudit services on auditor independence. *Contemporary Accounting Research* Forthcoming.
- 57- PCAOB, 2011, Docket 029 : Improving Transparency Through Disclosure of Engagement Partner and Certain Other Participants in Audits, [http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Pages/Docket 029.aspx](http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Pages/Docket%20029.aspx).

- 58-PCAOB, 2011, Docket 034 : Concept Release on Possible Revisions to PCAOB Standards Related to Reports on Audited Financial Statements and Related Amendments to PCAOB Standards, <http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Pages/Docket034.aspx>.
- 59-PCAOB, 2011, Docket 037 : Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation, <http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Pages/Docket037.aspx>.
- 60-PWC, 2011, PwC Comments on Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation, <http://www.pwc.com/us/en/cfodirect/publications/comment-letter-pcaob/pwc-comments-on-concept-release-on-auditor-independence-and-audit-firm-rotation.jhtml>.
- 61-PWC, 2011, PwC Comments on Concept Release on Possible Revisions to PCAOB Standards Related to Reports on Audited Financial Statements and Related Amendments to PCAOB Standards, <http://www.pwc.com/us/en/cfodirect/publications/comment-letter-pcaob/pwc-comments-on-concept-release-on-possible-revisions-to-pcaob-standards-related-to-reports-on-audited-financial-statements-and-related-amendments-to-pcaob-standards.jhtml?display=/us/en/cfodirect/publications/comment-letter-pcaob>
- 62-PWC, point of view. PCAOB Proposed Auditor Reporting Model Changes, [https://www.pwc.com/en\\_US/us/point-of-view/assets/pov-emphasis.pdf](https://www.pwc.com/en_US/us/point-of-view/assets/pov-emphasis.pdf).
- 63-Reiner, Q. and Bent, W. (2009): Auditor Independence and the Provision of Non-Audit Service. Perceptions by German Investors, *International Journal of Auditing*, 13(2), 141-165.
- 64-Srinidhi, B. N. and F. A. Gul. 2007. The differential effects of auditors' nonaudit and audit fees on accrual quality. *Contemporary Accounting Research* 24 (2): 595-629.
- 65-Stanley, J. D., and F. T. DeZoort. 2007. Audit firm tenure and financial restatements: An analysis of industry specialization and fee effects. *Journal of Accounting and Public Policy* 26: 131-159.
- 66-Stice, J. D. 1991. Using financial and market information to identify pre-engagement factors associated with lawsuits against auditors. *The Accounting Review* 66 (3): 516-533.
- 67-Terry, E. (1996). Revisiting Independence, *The Journal of Auditing*, 53(6), 66-70.
- 68-The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), 2012 A, Enhancing Audit Quality: Canadian Perspectives—Initiative Overview, <http://www.cica.ca/enhancing-audit-quality-canadian-perspective/item67553.pdf>
- 69-The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), 2012 B, Enhancing Audit Quality: Canadian Perspectives— Auditor Independence, <http://www.cica.ca/enhancing-audit-quality-canadian-perspective/item68293.pdf>

- 70-The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA), 2012 C, Enhancing Audit Quality: Canadian Perspectives—the auditor reporting model, <http://www.cica.ca/enhancing-audit-quality-canadian-perspective/item67551.pdf>
- 71-C. Stefaniak, J. Robertson, and R. Houston, 2009, The Causes and Consequences of Auditor Switching: A Review of The Literature”, **Journal of Accounting Literature**, Vol. 28, Pages 47-121.
- 72-The Netherlands Authority for the Financial Markets (AFM),2012, Analysis of the proposals from the European Commission for the reform of the audit market, <http://www.afm.nl/~media/Files/rapport/2012/analysis-proposals-ec.ashx>
- 73-Wu, M. 2006. An Economic Analysis of Audit and Non-Audit Services: The Trade-off between Competition Crossovers and Knowledge Spillovers. **Contemporary Accounting Research** 23: 527-54
- 74-Ye, P. Carson, E and Simnett, R. (2006): Threats to Auditor Independence The Impact of Non-Audit Services Tenure and Alumni, [www.paperssrn.com](http://www.paperssrn.com), accessed on 30/08/2011.

## ٨- ملاحق البحث

### ١/٨ ملحق (١) قائمة الاستقصاء

السيد الأستاذ المحترم:

تحية طيبة و بعد،،،

يقوم الباحثان بإعداد بحث حول تحليل مقترحات تطوير جودة المراجعة التي قدمتها بعض الهيئات والمنظمات المهنية الدولية، مثل: المفوضية الأوروبية (EC)، مكتب متابعة المحاسبة في الشركات العامة في أمريكا (PCAOB)، ومجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية (IAASB)، وموقف البيئة المصرية من هذه المقترحات خاصة بعد الأزمة المالية العالمية وتزايد فجوة الثقة بين مستخدمي القوائم المالية ومراقب الحسابات. ويعتمد البحث على قياس وجهات نظر عينة من المهتمين بجودة المراجعة، وهم معدي التقرير (مراقب الحسابات) ومستخدمي التقرير (شركات الوساطة المالية، وأعضاء لجنة المراجعة)، وأعضاء هيئة التدريس المتخصصين، ويأمل الباحثان في الاستفادة من خبرات سيادتكم في إثراء الجوانب و النقاط النظرية المختلفة للبحث من خلال آراء سيادتكم المعتمدة على خبرة عملية.

اعتمد الباحثان على دراسة وتحليل الاقتراحات التي قدمتها (IAASB)، (EC)، (PCAOB)، بشأن تطوير جودة المراجعة، وتتعلق بتحسين استقلال مراقب الحسابات وتحسين الشفافية في عملية المراجعة، وتطوير تقرير المراجعة، واستخدام تلك الاقتراحات في صياغة مجموعة من النقاط تمثل جوانب التطوير المقترحة على عملية المراجعة. ويعتقد الباحثان بأن نتائج تلك الدراسة ستوفر مجموعة من النقاط التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند تطوير جودة المراجعة في مصر على المستوى المهني. كما أنها توفر للجهات المسؤولة عن تطوير المهنة في مصر رؤية مبكرة لتلك الاقتراحات، ومدى ملاءمتها للبيئة المصرية.

و يؤكد الباحثان لسيادتكم أن المعلومات و الآراء التي تفصحن عنها هي لأغراض التحليل الإحصائي فقط، وسيتم التعامل معها بأقصى درجات السرية والحفاظ على الخصوصية. وعلى ذلك لن يتم الإشارة إلى سيادتكم مطلقاً عند التقرير عن أي نتائج مستمدة من ذلك الاستقصاء. إلا أننا نؤكد لسيادتكم على مدى أهمية مشاركتكم في الوصول لنتائج تعكس الواقع العملي في البيئة المصرية. و يقدر الباحثان وقت سيادتكم الثمين الذي سوف تقضونه في إتمام ذلك الاستقصاء في أقرب وقت مناسب لسيادتكم.

جزيل الشكر و الاحترام على مساعدتكم القيمة،

الباحثان

NT\_hassan@yahoo.com

Magdymelegy1975@yahoo.com

الجزء الأول معلومات شخصية :

(إذا رغبت)

الاسم

السن:

الوظيفة:

مراقب حسابات	شريك مراجعة	مراقب حسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات	شركات الوسطة المالية	عضو لجنة مراجعة	عضو هيئة تدريس

المؤهل العلمي:

بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه	شهادات مهنية, CPA أو عضوية زمالة جمعية المحاسبين المصرية	أخرى (من فضلك اذكرها)

الخبرة:

أقل من ٥ سنوات	ما بين ٥ و ١٠ سنوات	ما بين ١٠ و ١٥ سنوات	ما بين ١٥ و ٢٠ سنوات	٢٠ سنة فأكثر

الجزء الثاني: تقييم مستوى الرضا عن جودة عملية المراجعة في البيئة المصرية

السؤال الأول:

يمكن تقييم جودة نموذج عملية المراجعة الحالي في البيئة المصرية على إنه:	ضعيف جداً (١)	ضعيف (٢)	محايد (٣)	جيد (٤)	جيد جداً (٥)
--	---------------	----------	-----------	---------	--------------

السؤال الثاني: في ضوء إجابتك على السؤال السابق من فضلك حدد مدى موافقتك على العبارات

التالية:

مدى الموافقة					نموذج عملية المراجعة
موافق جداً (٥)	موافق (٤)	محايد (٣)	غير موافق مطلقاً (١)	غير موافق (٢)	
					١-النموذج الحالي لعملية المراجعة يعتبر ملائم وكاف لتحقيق أهداف عملية المراجعة.
					٢-النموذج الحالي لعملية المراجعة كان ملائم لفترة ماضية ولكنه أصبح الآن غير ملائم في ظل التطورات والأزمات في بيئة الأعمال.
					٣-النموذج الحالي لعملية المراجعة يحتاج لتعديلات جوهرية.

السؤال الثالث: ما مدى تأثير الجوانب التالية على تقييمك لجودة عملية المراجعة في السوابق السابقين؟

مدى التأثير					عناصر جودة عملية المراجعة
جيد جداً (٥)	جيد (٤)	محايد (٣)	ضعيف (٢)	ضعيف جداً (١)	
					١- درجة استقلال مراقب الحسابات.
					٢- الإطار العام لمعايير عملية المراجعة.
					٣- الإطار القانوني المنظم لمهنة المراجعة.
					٤- الإطار الحالي لمهام ومسئوليات لجان المراجعة .
					٥- النموذج الحالي لتقارير المراجعة .

الجزء الثالث: استقلال مراقب الحسابات:

السؤال الرابع:

مدى التأثير					استقلال مراقب الحسابات
جيد جداً (٥)	جيد (٤)	محايد (٣)	ضعيف (٢)	ضعيف جداً (١)	
					١- ما مدى تقييمك لدرجة استقلال مراقب الحسابات في ظل النموذج الحالي لعملية المراجعة في بيئة الأعمال المصرية؟
					٢- ما مدى الحاجة إلى إجراء تعديلات في نموذج المراجعة الحالي لتدعيم استقلال مراقب الحسابات في بيئة الأعمال المصرية؟
					٣- ما مدى تقييمك لتأثير استقلال مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة؟

السؤال الخامس: الاقتراحات التالية ظهرت في أمريكا والاتحاد الأوربي لتدعيم استقلال مراقب الحسابات ما تقييمك لتأثير تلك الاقتراحات في تدعيم استقلال المراقب ؛ وبالتالي جودة عملية المراجعة؟

مدى التأثير					الاقتراحات
جيد جداً (٥)	جيد (٤)	محايد (٣)	ضعيف (٢)	ضعيف جداً (١)	
					١- إلزام القانوني بالتغيير الدوري لمراقب الحسابات كل (٦) سنوات.
					٢- إلزام الشركات المسجلة في البورصة بإجراء



					مناقصة على عقود المراجعة الخاصة بها على الأقل كل (١٠) سنوات.
					٣- وضع قيود على تقديم مكتب المراجعة للخدمات الأخرى للعميل الذي يقوم بمراجعة قوائمه المالية.
					٤- إلزام مكاتب المراجعة التي لديها حصة معينة من سوق المراجعة بتقديم خدمات المراجعة فقط دون تقديم أي خدمات أخرى.

السؤال السادس: ما تقييمك لمدى ملائمة الاقتراحات السابقة لتدعيم استقلال مراقب الحسابات في بيئة الأعمال المصرية؟

مدى الملاءمة					الاقتراحات
جيد جداً (٥)	جيد (٤)	محايد (٣)	ضعيف (٢)	ضعيف جداً (١)	
					١- إلزام القانوني بالتغيير الدوري لمراقب الحسابات كل ٦ سنوات.
					٢- إلزام الشركات المسجلة في البورصة بإجراء مناقصة على عقود المراجعة الخاصة بها على الأقل كل ١٠ سنوات.
					٣- وضع قيود على تقديم مكتب المراجعة للخدمات الأخرى للعميل الذي يقوم بمراجعة قوائمه المالية.
					٤- إلزام مكاتب المراجعة التي لديها حصة معينة من سوق المراجعة بتقديم خدمات المراجعة فقط دون تقديم أي خدمات أخرى.

السؤال السابع: بالنظر إلى الاقتراحات السابقة على أنها بدائل يمكن الاختيار من بينها، من فضلك رتب تلك الاقتراحات من حيث أهميتها .

الترتيب				الاقتراحات
الأول (٤)	الثاني (٣)	الثالث (٢)	الرابع (١)	
				١- إلزام القانوني بالتغيير الدوري لمراقب الحسابات ( ٦ ) سنوات.
				٢- إلزام الشركات المسجلة في البورصة بإجراء مناقصة على عقود المراجعة الخاصة بها على الأقل كل ( ١٠ ) سنوات.
				٣- وضع قيود على تقديم مكتب المراجعة للخدمات الأخرى للعميل

الذي يقوم بمراجعة قوائمته المالية.

٤- إلزام مكاتب المراجعة التي لديها حصة معينة من سوق المراجعة بتقديم خدمات المراجعة فقط دون تقديم أي خدمات أخرى.

الجزء الرابع: تقرير مراقب الحسابات:

السؤال الثامن:

جيد جداً (٥)	جيد (٤)	محايد (٣)	ضعيف (٢)	ضعيف جداً (١)	تقرير المراجعة
					١- ما مدى تقييمك لقيمة و منفعة تقرير مراقب الحسابات في ظل النموذج الحالي لعملية المراجعة في بيئة الأعمال المصرية؟
					٢- ما مدى الحاجة إلى إجراء تعديلات في نموذج المراجعة الحالي لتدعيم جودة تقرير مراقب الحسابات
					٣- ما مدى تقييمك لتأثير تقرير مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة؟

السؤال التاسع: الاقتراحات التالية ظهرت في أمريكا والاتحاد الأوروبي لتدعيم جودة تقرير مراقب الحسابات، ما تقييمك لتأثير تلك الاقتراحات في تدعيم جودة التقرير؛ وبالتسالي جودة عملية المراجعة؟

مدى التأثير					الاقتراحات
جيد جداً (٥)	جيد (٤)	محايد (٣)	ضعيف (٢)	ضعيف جداً (١)	
					أولاً: تحسين المحتوى المعلوماتي للتقرير من خلال:
					١- فقرة تعليق مراقب الحسابات.
					٢- مناقشة وتحليل مراقب الحسابات.
					٣- استخدام فقرة التأكيد.
					٤- فقرة بخصوص الاستمرارية.
					ثانياً: امتداد التقرير لمعلومات أخرى بجانب القوائم المالية و ذلك من خلال:
					١- فقرة المعلومات الأخرى.

					٢- امتداد التأكيد لمعلومات خارج القوائم المالية.
					ثالثاً: اقتراحات شكلية:
					١- تغيير هيكل التقرير و تغيير ترتيب فقراته.
					٢- توضيح اللغة المستخدمة في التقرير.

السؤال العاشر: ما تقييمك لمدى ملائمة الاقتراحات السابقة لتدعيم جودة تقرير مراقب الحسابات في بيئة الأعمال المصرية؟

مدى التأثير					الاقتراحات
جيد جداً (٥)	جيد (٤)	محايد (٣)	ضعيف (٢)	ضعيف جداً (١)	
					أولاً: تحسين المحتوى المعلوماتي للتقرير من خلال:
					١- فقرة تعليق مراقب الحسابات.
					٢- مناقشة وتحليل مراقب الحسابات.
					٣- استخدام فقرة التأكيد.
					٤- فقرة بخصوص الاستمرارية.
					ثانياً: امتداد التقرير لمعلومات أخرى بجانب القوائم المالية و ذلك من خلال:
					١- فقرة المعلومات الأخرى.
					٢- امتداد التأكيد لمعلومات خارج القوائم المالية.
					ثالثاً: اقتراحات شكلية:
					١- تغيير هيكل التقرير و تغيير ترتيب فقراته.
					٢- توضيح اللغة المستخدمة في التقرير.

السؤال الحادي عشر : بالنظر إلى الاقتراحات التالية لتحسين المحتوى المعلوماتي للتقرير على أنها بدائل يمكن الاختيار من بينها، من فضلك رتب تلك الاقتراحات من حيث الأهمية:

الترتيب			الاقتراحات
الأول (٣)	الثاني (٢)	الثالث (١)	
			١-فقرة تعليق مراقب الحسابات.
			٢-مناقشة وتحليل مراقب الحسابات.
			٣-استخدام فقرة التأكيد.

السؤال الثاني عشر: بالنظر إلى الاقتراحات التالية لامتداد التقرير ليتناول معلومات أخرى بجانب القوائم المالية على أنها بدائل يمكن الاختيار من بينها، من فضلك رتب تلك الاقتراحات من حيث الأهمية :

الترتيب		الاقتراحات
الأول (٢)	الثاني (١)	
		١-فقرة المعلومات الأخرى.
		٢-امتداد التأكيد لمعلومات خارج القوائم المالية.

الجزء الرابع: تحسين الشفافية في عملية المراجعة:  
السؤال الثالث عشر:

جدا (٥)	جيد (٤)	محايد (٣)	ضعيف (٢)	ضعيف جدا (١)	الشفافية في عملية المراجعة
					١-ما مدى تقييمك لمستوى الشفافية في عملية المراجعة في ظل النموذج الحالي لعملية المراجعة في بيئة الأعمال المصرية؟
					٢- ما مدى الحاجة إلى إجراء تعديلات في نموذج المراجعة الحالي لتحسين مستوى الشفافية في عملية المراجعة في بيئة الأعمال المصرية؟
					٣-ما مدى تقييمك لتأثير مستوى الشفافية في عملية المراجعة على جودة عملية المراجعة؟

السؤال الرابع عشر: الاقتراحات التالية ظهرت في أمريكا والاتحاد الأوروبي لتحسين مستوى الشفافية في عملية المراجعة، ما تقييمك لتأثير تلك الاقتراحات في تحسين مستوى الشفافية؛ وبالتالي جودة عملية المراجعة؟

مدى التأثير					الاقتراحات
جيد جداً (٥)	جيد (٤)	محايد (٣)	ضعيف (٢)	ضعيف جداً (١)	
					١- الإفصاح عن المراجع الذي قام بأداء عملية المراجعة والمشاركين الآخرين في عملية المراجعة.
					٢- إفصاحات أخرى مثل أن يقوم مكتب المراجعة من خلال الموقع الإلكتروني الخاص به بالإفصاح عن الأفراد الأساسيين في مكتب المراجعة، الخبرات المتوفرة في المكتب، سياسات الرقابة الداخلية بمكتب المراجعة، وسياسات رقابة الجودة و الإثابة.

السؤال الخامس عشر: ما تقييمك لمدى ملاءمة الاقتراحات السابقة لتحسين الشفافية في عملية المراجعة ببيئة الأعمال المصرية؟

مدى التأثير					الاقتراحات
جيد جداً (٥)	جيد (٤)	محايد (٣)	ضعيف (٢)	ضعيف جداً (١)	
					١- الإفصاح عن المراجع الذي قام بأداء عملية المراجعة والمشاركين الآخرين في عملية المراجعة.
					٢- إفصاحات أخرى مثل أن يقوم مكتب المراجعة من خلال الموقع الإلكتروني الخاص به بالإفصاح عن الأفراد الأساسيين في مكتب المراجعة، والخبرات المتوفرة في المكتب، وسياسات الرقابة الداخلية بمكتب المراجعة، وسياسات رقابة الجودة و الإثابة.

السؤال السادس عشر : بالنظر إلى الاقتراحات التالية لتحسين مستوى الشفافية في عملية المراجعة على أنها بدائل يمكن الاختيار من بينها، من فضلك رتب تلك الاقتراحات من حيث الأهمية.

الترتيب		الاقتراحات
الأول (٢)	الثاني (١)	
		١- الإفصاح عن مراقب الحسابات الذي قام بأداء عملية المراجعة والمشاركين الآخرين في عملية المراجعة.
		٢- إفصاحات أخرى مثل أن يقوم مكتب المراجعة من خلال الموقع الإلكتروني الخاص به بالإفصاح عن الأفراد الأساسيين في مكتب المراجعة، الخبرات المتوفرة في المكتب، وسياسات الرقابة الداخلية بمكتب المراجعة، وسياسات رقابة الجودة والإثابة.

٢/٨ ملحق (٢) التحليل الإحصائي :

Descriptive Statistics

Q	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
q1	246	1.00	5.00	2.4959	1.09823
q21	246	1.00	5.00	2.4106	1.16677
q22	246	1.00	5.00	3.5366	1.18351
q23	246	1.00	5.00	3.4919	1.25110
q31	246	1.00	5.00	4.0650	.89661
q32	246	1.00	5.00	3.9309	.93857
q33	246	1.00	5.00	3.7154	1.01435
q34	246	1.00	5.00	3.7114	1.14733
q35	246	1.00	5.00	3.9472	1.03473
q41	246	1.00	5.00	2.4309	1.13986
q42	246	1.00	5.00	3.7073	1.14451
q43	244	1.00	5.00	3.9713	.97457
q51	246	1.00	5.00	3.7561	1.16997
q52	246	1.00	5.00	3.6098	1.22979
q53	245	1.00	52.00	3.9796	3.25734
q54	246	1.00	5.00	3.4512	1.32313
q61	246	1.00	5.00	3.6992	1.14596
q62	245	1.00	5.00	3.3755	1.28588
q63	246	1.00	5.00	3.8740	.97540
q64	246	1.00	5.00	3.3984	1.16927
q71	246	1.00	4.00	3.2683	.88131
q72	246	1.00	4.00	2.4593	.94996
q73	246	1.00	5.00	3.2967	.92876
q74	246	1.00	4.00	2.0854	1.17318
q81	246	1.00	5.00	2.4431	1.07419
q82	246	1.00	5.00	3.6098	1.14738
q83	244	1.00	6.00	3.6762	1.17137
q91	246	1.00	5.00	3.6341	1.16946
q92	245	1.00	5.00	3.5918	1.15798
q93	246	1.00	5.00	3.8984	.99480
q94	244	1.00	5.00	3.6598	1.11622
q95	245	1.00	6.00	3.6408	1.18459
q96	246	1.00	5.00	3.7195	1.13145
q97	246	1.00	5.00	3.6585	1.19406
q98	246	1.00	42.00	3.8659	2.69434

q101	246	1.00	5.00	3.6789	1.21828
q102	246	1.00	5.00	3.6301	1.13090
q103	246	1.00	5.00	3.9228	.94228
q104	246	1.00	5.00	3.8821	1.06825
q105	246	1.00	44.00	4.0244	2.77147
q106	246	1.00	5.00	3.6911	1.14735
q107	246	1.00	5.00	3.8171	1.11898
q108	246	1.00	5.00	3.8943	1.00864
q111	246	1.00	3.00	2.1585	.54517
q112	246	1.00	3.00	1.4146	.61181
q113	246	1.00	3.00	2.4797	.78089
q121	246	1.00	2.00	1.7114	.45404
q122	246	1.00	2.00	1.3537	.47908
q131	246	1.00	5.00	2.3130	1.01599
q132	246	1.00	5.00	3.7764	1.11521
q133	246	1.00	5.00	3.7683	1.07626
q141	246	1.00	5.00	3.9065	1.05143
q142	246	1.00	5.00	3.9593	.87969
q151	246	1.00	5.00	3.9228	.98049
q152	246	1.00	5.00	4.0528	.85789
q161	246	1.00	2.00	1.5854	.49366
q162	246	1.00	2.00	1.6870	.46466
OLD	246	35.00	68.00	49.2033	6.35091
JOB	245	1.00	6.00	3.5918	1.84122
EDU	246	1.00	4.00	1.7846	1.06825
EXP	246	2.00	5.00	4.4919	.63723
Valid N (listwise)	235				

### Correlations

		Q1	Q21	Q22	Q23	Q31	Q32	OLD	JOB	EDU	EXP
Q1	Pearson Correlation	1	.200**	.074	.095	-.095	.045	.015	-.106	.008	-.012
	Sig. (2-tailed)		.002	.248	.137	.137	.480	.818	.099	.901	.847
	N	246	246	246	246	246	246	246	245	246	246
Q21	Pearson Correlation	.200**	1	-.092	.043	-.045	-.030	-.004	-.052	.084	-.022
	Sig. (2-tailed)	.002		.149	.504	.481	.641	.948	.415	.187	.726
	N	246	246	246	246	246	246	246	245	246	246
Q22	Pearson Correlation	.074	-.092	1	-.033	.175**	.118	-.026	.060	.001	.023
	Sig. (2-tailed)	.248	.149		.608	.006	.065	.685	.147	.982	.722
	N	246	246	246	246	246	246	246	245	246	246
Q23	Pearson Correlation	.095	.043	-.033	1	.022	-.006	.069	.066	.070	.034
	Sig. (2-tailed)	.137	.504	.608		.728	.929	.281	.307	.271	.594
	N	246	246	246	246	246	246	246	245	246	246
Q31	Pearson Correlation	-.095	-.045	.175**	.022	1	.010	.061	.115	.108	-.006
	Sig. (2-tailed)	.137	.481	.006	.728		.873	.343	.072	.090	.926
	N	246	246	246	246	246	246	246	245	246	246
Q32	Pearson Correlation	.045	-.030	.118	-.006	.010	1	-.071	-.052	.136*	-.129*
	Sig. (2-tailed)	.480	.641	.065	.929	.873		.268	.418	.033	.043
	N	246	246	246	246	246	246	246	245	246	246

OLD	Pearson Correlation	.015	-.004	-.026	.069	.061	-.071	1	.529**	.467**	.184**
	Sig. (2-tailed)	.818	.948	.685	.281	.343	.268		.000	.000	.004
	N	246	246	246	246	246	246	246	245	246	246
JOB	Pearson Correlation	-.106	-.052	.060	.066	.115	-.052	.529**	1	.348**	.121
	Sig. (2-tailed)	.099	.415	.347	.307	.072	.418	.000		.000	.060
	N	245	245	245	245	245	245	245	245	245	245
EDU	Pearson Correlation	.008	.084	.001	.070	.108	.136*	.467**	.348**	1	.024
	Sig. (2-tailed)	.901	.187	.982	.271	.090	.033	.000	.000		.708
	N	246	246	246	246	246	246	246	245	246	246
EXP	Pearson Correlation	-.012	-.022	.023	.034	-.006	-.129*	.184**	.121	.024	1
	Sig. (2-tailed)	.847	.726	.722	.594	.926	.043	.004	.060	.708	
	N	246	246	246	246	246	246	246	245	246	246

\* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).