

## "دراسة تحليلية للإطار العام لجودة المراجعة الصادر

### عن مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي"

نهى محمد زكي على\*

#### 1- مقدمة:

تعد القوائم المالية بمثابة أداة رئيسية لتلبية احتياجات أصحاب المصالح من المعلومات المحاسبية وحتى تكون المعلومات المحاسبية قادرة على تلبية احتياجات مستخدميها يجب أن تتسم بالعديد من الخصائص النوعية، والتي منها التمثيل الصادق Faithful Representation (أو ما يُعرف بإمكانية الاعتماد Reliability سلفاً)، نظراً لارتباط تلك الخاصية بانخفاض مستوى خطر المعلومات الذي يواجهه متخذى القرارات (Arens et al., 2014).

ونتيجة لقدرة الإدارة على إساءة استغلال السلطة الممنوحة لها في تزيف القوائم المالية من خلال التدخل المُتعمد في عملية إعداد هذه القوائم (Pustynick, 2015; Mahama, 2015; Bandyopadhyay et al., 2014; 2011)، انعكس ذلك سلباً على إمكانية الاعتماد علي (أي الوثوق في) المعلومات التي توصلها تلك القوائم المالية. وهو الأمر الذي أوجد الحاجة الملحة لضرورة الاعتماد على آلية فاعلة، لضمان سلامة ونزاهة عملية إعداد القوائم المالية (Goodwin and Wu, 2015)، وهو ما تم تأييده من جانب بعض الدراسات (مشابط، 2010؛ الصيرفي، 2015) في بيئة الأعمال والممارسة المهنية المصرية.

وفي ذلك السياق توصل كل من (IFAC, 2013; Sarwoko and Agoes, 2014; Saladrignes and Grano, 2014; Wudu, 2014; Birjandi et al., 2015; Caskey and Laux, 2015) إلى إمكانية الاعتماد على عملية المراجعة

\* مدرس مساعد - قسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.

الخارجية<sup>(1)</sup>، التي تساهم فى إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية، من خلال إبداء مراقب الحسابات لرأيه الفنى المحايد بشأن مدى خلو هذه القوائم من التحريفات الجوهرية<sup>(2)</sup> من عدمه.

وبالنظر لعملية المراجعة الخارجية يتضح أن تحقيقها لدورها الرقابي مرهون بالارتقاء بجودتها، والتي استند البعض (Al- Khaddash et al., 2013; Okolie and Izedonmi, 2014; Blay et al., 2014; Anis, 2014; Johnstone et al., 2014; Bills et al., 2015; Ball et al., 2015; Birjandi et al., 2015; Tyokoso and Tsegba, 2015; Nawaiseh et al., 2016) توصيفه لها على التعريف المقترح من قبل (De Anglo, 1981) على أنها قدرة مراقبي الحسابات على اكتشاف التحريفات الجوهرية والتقارير عنها. ويستلزم تحقيق هذه الجودة أن يكون مراقب الحسابات لديه الحد الأدنى من المهارات والخبرة اللازمة للكشف عن هذه التحريفات، فضلاً عن تمتعه بالاستقلال والموضوعية للتقرير عنها.

ويعتقد الباحث من تحليل مفهوم جودة المراجعة أنه على الرغم من اتفاق البعض على التعريف المقترح من قبل (De Anglo, 1981) لتوصيفها، إلا أنه يتضح عدم وجود تعريف عام ومحدد يمكن الاعتماد عليه لتوصيف هذه الجودة، لإعتبارها مفهوماً نسبياً قد يختلف باختلاف وجهات نظر مختلف أصحاب المصالح<sup>(3)</sup>.

<sup>(1)</sup> تُعرف المراجعة الخارجية **External Audit** بأنها عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة Management Assertions، بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تمشي تلك المزاعم مع المعايير المحددة، وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية وأصحاب المصلحة فى الشركة (Porter et al., 2008)

<sup>(2)</sup> التحريف الجوهرى **Material Misstatement** هو الخروج عن إطار إعداد التقارير المالية فيما يتعلق بالقياس والاعتراف والعرض والإفصاح، وهو ما ينعكس سلباً على ملاءمة المعلومات الواردة بالقوائم المالية، ومن ثم التأثير على عملية إتخاذ القرارات الاقتصادية (Arens, 2014; IFAC, 2013)، ذلك بالإضافة لانقسامها إلى تحريف جوهرى غير متعمد (خطأ Error)، وتحريف جوهرى متعمد (غش Fraud) (SAS No. 99).

<sup>(3)</sup> حيث يرى مستخدمو القوائم المالية أن جودة المراجعة تتمثل فى الحصول على أقصى كمية ممكنة من أدلة المراجعة. ووفقاً لذلك المنظور فإن ارتفاع جودة المراجعة يرتبط بتوافر المزيد من

وهو الأمر الذي أوجد ضرورة الحاجة لوضع إطار عام لجودة المراجعة، يُمكن من خلاله الوصول إلى العوامل التي يمكن الاستناد عليها للمساهمة في الارتقاء بجودة المراجعة من جهة، وتقييم جودة أداء عملية المراجعة من جهة أخرى.

**وتلبيةً للحاجة الملحة** بشأن إمكانية الوصول لوصف محدد لماهية جودة المراجعة، فقد قام مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)، بإصدار الإطار العام لجودة المراجعة A Framework for Audit Quality في يناير 2013، والذي استهدف في الأساس زيادة الوعي بالعناصر الأساسية لجودة المراجعة، والتحقق من؛ طرق تحسين هذه الجودة، تبسيط النقاش فيما بين أصحاب المصالح الرئيسيين بشأنها، وإتخاذ الإجراءات الإيجابية لتحقيقها بصورة مستمرة.

**وبناء على ما سبق يستهدف البحث** إجراء دراسة تحليلية للإطار العام لجودة المراجعة الصادر عن IAASB، ذلك بالإضافة لبلورة دلالاته المهنية لأصحاب المصالح ومراقبي الحسابات. وتتخلص مشكلة البحث تحليل العناصر المحددة لهذا الإطار. وبالتالي فسوف يقتصر البحث على التحليل النظري للإطار العام لجودة المراجعة الخارجية، ويخرج نطاق البحث التركيز على جودة عملية المراجعة الداخلية والتي لن يتعرض الباحث لها إلا بالقدر الذي يلزم لتناول مشكلة البحث بصورة علمية ومنطقية.

**ووفقاً لذلك فسوف يشتمل البحث على ثلاثة فروعيات رئيسية كالتالي:**

أولاً: تحليل الإطار العام لجودة المراجعة.

ثانياً: الدلالات المهنية للإطار العام لجودة المراجعة من منظور أصحاب المصالح ومراقب الحسابات.

---

الموارد (الكمية والنوعية) اللازمة لأداء عملية المراجعة، بينما يكون من مصلحة الإدارة تقييد أتعاب عملية المراجعة حتى يتم الانتهاء منها في أسرع وقت ممكن. ووفقاً لذلك المنظور فإن جودة المراجعة تتحقق عندما تكون الموارد المخصصة لعملية المراجعة عند حدها الأدنى (IFAC, 2013).

ثالثاً: خلاصة البحث والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

### أولاً: تحليل الإطار العام لجودة المراجعة:

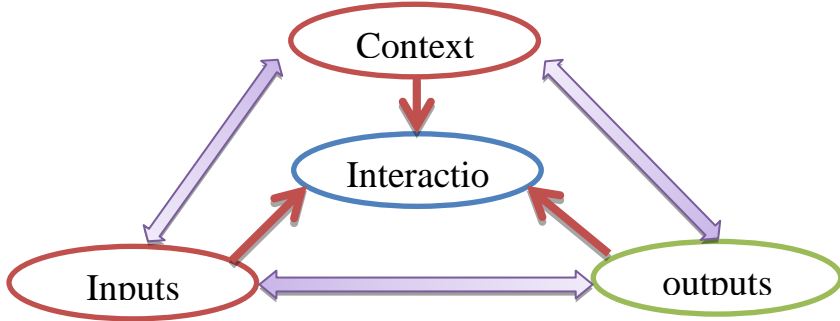
لزيادة الإدراك والوعى لدى مختلف أصحاب المصالح فيما يتعلق بالعناصر المحددة لجودة أداء عملية المراجعة الخارجية وتنمية مهارات مراقبي الحسابات، للتحقق من الطرق التى يمكن الاستناد عليها للقيام بالتحسين المستمر لجودة علمية المراجعة، قام مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي (IAASB) بوضع إطار عام لجودة المراجعة<sup>(1)</sup>، ليس الهدف منه أن يحل محل معايير المراجعة التى تحكم أداء عملية المراجعة، وإنما يمكن اعتباره بمثابة أداة داعمة لإجراء عملية المراجعة، نظراً لإنطوائه على مجموعة من المتطلبات الإجرائية الواجب الالتزام بها عند أداء عملية المراجعة، وكذا سمات جودة المراجعة التى تعكس وجهات نظر مختلف أصحاب المصالح، وتنعكس فى نهاية المطاف على الارتقاء بجودة عملية المراجعة. ذلك مع إمكانية تطبيقه من قبل كافة مكاتب المحاسبة والمراجعة الأعضاء أو غير الأعضاء بالجمعيات المحاسبية<sup>(2)</sup>.

ويتحليل إطار جودة المراجعة اتضح تضمنه أربعة أبعاد رئيسية يمكن الاعتماد عليها فى الارتقاء بجودة عملية المراجعة نظراً لجوهرية تأثير كل منها على هذه الجودة، حيث يتمثل البعد الأول فى عوامل مدخلات عملية المراجعة Input Factors، بينما يتضمن البعد الثانى عوامل مخرجات عملية المراجعة Output Factors، ويعبر البعد الثالث عن التفاعلات الرئيسية بين مختلف أطراف سلسلة توريد إعداد التقارير المالية Financial Reporting Supply Chain، وأخيراً يعبر البعد الرابع عن العوامل المحددة لسياق إعداد التقارير المالية Contextual

<sup>(1)</sup> ملحق (1) يوضح ملخص للأبعاد الأساسية المكونة لإطار جودة المراجعة الخارجية.

<sup>(2)</sup> تعرف الجمعيات المحاسبية Accounting Association على أنها منظمات مستقلة تتضمن كافة أعضاء مكاتب المراجعة المستقلين فى الأسم والهيكل القانوني، تساهم فى توفير الموارد اللازمة لمكاتب المراجعة صغيرة الحجم لأداء عملها كما ينبغى أن يكون، وزيادة قدرتها على منافسة المكاتب كبيرة الحجم (Bills et al., 2015)

Factors والتي تؤثر ضمنياً على جودة المراجعة، وهو ما يمكن توضيحه، وفقاً  
للشكل التالي:  
Audit Quality



المصدر: (IFAC, 2013, P.19)

وفيما يلي تحليل للأبعاد المكونة لإطار جودة المراجعة المشار إليها أعلاه  
بإيجاز، ذلك بالإضافة للتحقق من مدى تأييد ودعم وجهات نظر الدراسات السابقة  
ذات الصلة لكل بعد من هذه الأبعاد الأربع كل على حده، وذلك على النحو التالي:

#### 1) عوامل المدخلات Input Factors:

بتحليل البعد الأول لإطار جودة المراجعة المتمثل في عوامل مدخلات عملية  
المراجعة، فقد تم تجميع تلك العوامل في ثلاث فئات رئيسية هي؛ القيم والأخلاق  
والاتجاهات لدى مراقبي الحسابات، المعرفة والخبرة والوقت المخصص لأداء عملية  
المراجعة، إجراءات عملية المراجعة ورقابة الجودة. كما تم تناول تلك الفئات على عدة  
مستويات وهي؛ مستوى التكلفة، مستوى مكتب المحاسبة والمراجعة، والمستوى  
القومي<sup>(1)</sup> National Level

1/1) القيم والأخلاق والاتجاهات - على مستوى التكلفة بعملية المراجعة:

<sup>(1)</sup>ملحق البحث رقم (2).

نتيجة لاعتبار شريك الارتباط هو المسئول عن أداء عملية المراجعة بالجودة المرجوة، يجب عليه أن يتأكد من توافر عدة سمات لدى أعضاء فريق التكليف لتحقيق جودة المراجعة، والتي تتمثل في؛ إدراك ووعى فريق التكليف بأن الهدف من أداء عملية المراجعة تحقيق المصلحة العامة، تمتع فريق التكليف بالموضوعية والنزاهة والاستقلال، بذل فريق التكليف الكفاءة المهنية والعناية الكافية، وأخيراً توافر الشك المهني (العقلية التساؤلية Questioning Mind) لدى أعضاء فريق التكليف.

### 2/1) القيم والأخلاق والاتجاهات - على مستوى مكتب المحاسبة والمراجعة:

تؤثر الثقافة السائدة داخل مكتب المحاسبة والمراجعة على القيم والأخلاق والاتجاهات لدى الشركاء ومختلف أعضاء فريق التكليف، نظراً لتأثير بيئة العمل بالمكتب على عقلية العاملين به ومن ثم التأثير على طريقة الوفاء بمسئولياتهم. ونتيجة لكون مكاتب المحاسبة المراجعة كيانات تسعى لتحقيق الأرباح، فتعتبر الثقافة السائدة عاملاً جوهرياً لتحقيق العاملين للمصلحة العامة عند أداء عملية المراجعة بدلاً من تحقيق هدف الربحية.

وحتى يمكن أن تساهم الثقافة السائدة في دعم جودة المراجعة يجب أن تتسم بالآتي؛ وجود إجراءات للحوكمة تعمل على تحقيق الاستقلال والملاءمة، تحديد السمات الشخصية للعاملين الواجب توافرها لضمان تحقيق جودة المراجعة، عدم الاعتماد على الاعتبارات المالية كمحرك أساسي لاتخاذ القرارات المتعلقة بأداء عملية المراجعة، التأكد من توافر القدرات الفنية والمهنية والخبرات للشركاء والموظفين العاملين بالمكتب، دعم إنتشار ثقافة التشاور لمعالجة القضايا الصعبة الناجمة عن عملية المراجعة، وأخيراً وجود نظم قوية لاتخاذ قرار القبول والاستمرار مع العملاء.

### 3/1) القيم والأخلاق والاتجاهات - على المستوى القومى:

يؤثر تنظيم مهنة المراجعة على الثقافة السائدة داخل مكاتب المحاسبة والمراجعة، ومن ثم التأثير على القيم والأخلاق والاتجاهات لدى العاملين بها. ولتحقيق

جودة المراجعة، يلزم توافر السمات التالية؛ تحديد المتطلبات الأخلاقية العامة<sup>(1)</sup>/أو الخاصة الواجب توافرها لدى مراقبي الحسابات، تؤكد الجهات التنظيمية من استيعاب مراقبي الحسابات لكيفية الوفاء بالمتطلبات الأخلاقية، ضرورة تبادل المعلومات فيما بين مكاتب المحاسبة والمراجعة بشأن القبول و/أو الاستمرار في أداء التكليف مع أحد العميل.

#### 1/4 المعرفة والخبرة والوقت - على مستوى التكليف بعملية المراجعة:

وفقا لذلك العامل فإن تحقيق جودة المراجعة يتطلب تأكد شريك التكليف من توافر الآتي؛ التخصصات الضرورية للشركاء وأعضاء فريق التكليف<sup>(2)</sup>، الفهم

<sup>(11)</sup> تحدد المتطلبات الأخلاقية العامة الواجب توافرها لدى مراقبي الحسابات، وفقا لقانون IESBA

إصدار الإتحاد الدولي للمحاسبين The International Federation of Accountants (IFAC)، والتي تتمثل في كل من؛ النزاهة Integrity والتي تتطلب إتسام كافة علاقات

ومعاملات مكتب المحاسبة والمراجعة بالعدالة والمصادقية والوضوح، الموضوعية Objectivity والتي تشير لعدم السماح بتضارب المصالح والتحيز لتحقيق مصلحة أحد الأطراف

على حساب الأطراف الأخرى، الكفاءة المهنية والعناية الكافية Professional Competence and Due Care والتي تتطلب توافر المعرفة والمهارات اللازمة لأداء العمل

بكفاءة ومواكبة التطورات عند تطبيق التشريعات ذات الصلة، فضلا عن الاعتماد على التقنيات المختلفة، الخصوصية والسرية Confidentiality وهو ما يشير للحفاظ على سرية وخصوصية

المعلومات المتحصل عليها من عملية المراجعة، وعدم الإفصاح عنها لأى طرف مالم يكن هناك حق قانونى أو مهني ملزم للإفصاح، وعدم استخدام تلك المعلومات لتحقيق أحد أعضاء مكتب

المحاسبة والمراجعة لأى منفعة شخصية له، السلوك المهني Professional Behavior وهو ما يتطلب الالتزام بالقوانين واللوائح ذات الصلة لتجنب الأعمال المسيئة لمهنة المراجعة.

<sup>(2)</sup> علسبيل المثال؛ قد يتطلب أداء التكليف توافر بعض المهارات فى تكنولوجيا المعلومات، أو

الحاجة لآراء الخبراء فى معالجة بعض القضايا المتعلقة بعملية إعداد التقارير المالية. وفى حالة تضمين أحد الخبراء أو المتخصصين كأحد أعضاء فريق التكليف سواء أكانوا من داخل مكتب

المحاسبة والمراجعة أو من خارجه، لابد من تحديد مسئوليتهم والاشراف الفعال على كيفية الوفاء بتلك المسئوليات. وللتحقق من الكفاءات والتخصصات الواجب توافرها لدى مراقبي الحسابات فقد

العميق لطبيعة عمل الشركة محل المراجعة، إصدار الشركاء وأعضاء فريق التكاليف أحكام مهنية معقولة، مشاركة شريك التكاليف فى أنشطة تقييم المخاطر والتخطيط والإشراف وفحص (Reviewing) جودة أداء عملية المراجعة، توافر الخبرة الكافية لأعضاء فريق التكاليف، تحديد مسؤوليات كل عضو بشكل مفصل والإشراف على أداء العمل، توافر الوقت الكافى للشركاء وأعضاء فريق التكاليف لإجراء عملية المراجعة بفاعلية، الاتصال المباشر بين الشريك وأعضاء فريق التكاليف ذوى الخبرة من جهة والإدارة والمسئولين عن الحوكمة من جهة أخرى.

### 5/1) المعرفة والخبرة والوقت - على مستوى مكتب المحاسبة والمراجعة:

تؤثر الإجراءات والسياسات المنظمة لمكتب المحاسبة والمراجعة على المعرفة والخبرة الواجب توافرها لدى الشركاء وأعضاء فريق التكاليف، وكذلك الوقت المخصص لهم لأداء عملية المراجعة. ووفقاً لذلك العامل فإن تحقيق جودة المراجعة يتطلب توافر كلا من: الوقت الكافى للشركاء وأعضاء فريق التكاليف لمناقشة القضايا الصعبة الناجمة عن إجراء عملية المراجعة، إجراء الهيكلية الملائمة لفريق التكاليف<sup>(1)</sup>، تقييم أداء عمل الشركاء وأعضاء فريق التكاليف من حيث الكفاءة والخبرة والوقت، الاهتمام بالتدريب الكافى للشركاء وأعضاء فريق التكاليف فيما يتعلق بالمراجعة والمحاسبة المتعلقة بقضايا الصناعات المتخصصة - كلما أقتضى الأمر-.

---

تم تحديدها بالمعايير الدولية للتعليم International Education Standards (IES) الصادرة عن International Accounting Education Standards Board (IAESB) والتي منها معيار (8 IES NO.) الذى يوضح الفرق بين الكفاءات الفنية والمهارات والقيم الفنية والأخلاقيات والاتجاهات (IFAC 2013).

<sup>(1)</sup> تعبر الهيكلية الملائمة لفريق التكاليف عن التوزيع الأمثل للموارد البشرية المتاحة لدى مكتب المحاسبة والمراجعة على كافة عمليات المراجعة المكلف المكتب بأدائها، بحيث لا يتم تخصيص الموارد البشرية الكفاء عند أداء عملية المراجعة لكبار العملاء وإغفال توافر الكفاءات عند أداء عملية المراجعة للعملاء الآخرين، وهو ما ينعكس سلباً على زيادة احتمال عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية التى تمت مراجعتها للعملاء الآخرين.



### 6/1) المعرفة والخبرة والوقت - على المستوى القومى:

وفقا لذلك العامل فإن زيادة جودة المراجعة تتطلب؛ إصدار إجراءات صارمة لمنح التراخيص لمكاتب المحاسبة والمراجعة والعاملين بها، تحديد الحد الأدنى من المتطلبات التعليمية والتدريبية الواجب توافرها، وجود إجراءات لإمامراقبى الحسابات بالقضايا الراهنة، إجراء العديد من الدورات التدريبية فى مجالى المحاسبة والمراجعة أو المتطلبات التنظيمية الواجب الوفاء بها، وأخيرا الارتقاء بمهنة المراجعة لجذب موارد بشرية عالية الجودة.

### 7/1) إجراءات عملية المراجعة والرقابة على الجودة - على مستوى التكليف:

يتطلب أداء عملية المراجعة الوفاء بالمعايير ذات الصلة وإجراءات رقابة الجودة الموجودة داخل مكاتب المحاسبة والمراجعة، نظراً لاعتبارها الأساس والنهج الواجب اتباعه لتقييم المخاطر والتخطيط وأداء إجراءات المراجعة. ووفقا لذلك العامل فإن تحقيق جودة المراجعة يتطلب توافر عدة خصائص وهى؛ التزام فريق التكليف بمعايير المراجعة والقوانين واللوائح ذات الصلة وإجراءات رقابة الجودة بمكاتب المحاسبة والمراجعة، استخدام فريق التكليف لتكنولوجيا المعلومات الملائمة<sup>(1)</sup>، وجود تفاعل بين مختلف الأطراف المشاركين فى عملية المراجعة من جهة والمراجعين الداخليين - كلما اقتضى الأمر، وجود إجراءات ملائمة للتعامل مع الإدارة لتحقيق كفاءة عملية المراجعة<sup>(2)</sup>، وأخيراً ضرورة التوثيق الملائم لعملية المراجعة.

<sup>(1)</sup> على الرغم من تأثير استخدام تكنولوجيا المعلومات على طريقة أداء عملية المراجعة، إلا أنها قد يترتب عليها عدة آثار سلبية بسبب كل من؛ التزام فريق التكليف بتنفيذ برامج المراجعة دون البحث والتعمق فى الخصائص المميزة للشركة محل المراجعة، إهدار أعضاء مكاتب المحاسبة والمراجعة الوقت فى تعلم كيفية استخدام برامج المراجعة وإغفال الفهم الكافى لمختلف مفاهيم وأساسيات علم المراجعة، أداء الشركاء وأعضاء فريق التكليف ذوى الخبرة عملهم عن بعد، وهو ما يؤدى لتخفيض فرص تدريب وتوجيه الأعضاء الأقل خبرة (IFAC, 2013).

<sup>(2)</sup> حتى يمكن أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية لابد من؛ التخطيط الدقيق لأداء عملية المراجعة، الالتزام بالجدول الزمنى المحدد ومواعيد تقديم التقارير، تجنب تكرار الاستفسارات من الإدارة عن

#### 8/1 إجراءات عملية المراجعة ورقابة الجودة - على مستوى مكتب المحاسبة والمراجعة:

وفقاً لذلك العامل فإن جودة المراجعة تتطلب تحقيق الآتى؛ مواكبة منهجية<sup>(1)</sup> أداء عملية المراجعة لتطورات المعايير المهنية والنتائج الناجمة عن التفتيش والفحص على مكاتب المحاسبة والمراجعة، دعم المنهجية لتطبيق أعضاء فريق التكاليف الشك المهني وإصدار الحكم المهني الملائم، أن تتطلب المنهجية المستند عليها الاشراف على كيفية أداء خطة عمل المراجعة والتوثيق الملائم لعملية المراجعة، وضع إجراءات صارمة للرقابة على جودة عملية المراجعة واتخاذ الإجراءات الملائمة، الفحص الفعال لرقابة جودة التكاليف وذلك للمساعدة في التقييم الموضوعي للأحكام المهنية المُصدرة من قبل فريق التكاليف عند أداء عملية المراجعة.

#### 9/1 إجراءات عملية المراجعة ورقابة الجودة - على المستوى القومى:

تؤثر الأنشطة التنظيمية المطبقة محلياً على جودة عملية المراجعة. ولزيادة تلك الجودة لا بد من؛ إصدار معايير المراجعة التى تساهم فى تحديد المتطلبات الواجب توافرها بوضوح، تحديد الجهات المسؤولة عن التفتيش على مكاتب المراجعة للخصائص الواجب توافرها لتحقيق جودة المراجعة سواء على مستوى مكتب المحاسبة والمراجعة أو عند أداء ما يعرف بفحص الشريك Peer Review، وجود نظم فاعلة للتحقق من مزاعم الفشل فى إجراء عملية المراجعة ومعاينة المكاتب التى يثبت عدم صحة إدعائها.

---

نفس الأمور من قبل مختلف أعضاء فريق التكاليف على قدر الإمكان، تنسيق العمل فيما بين مختلف أعضاء فرق التكاليف بكفاءة عند مراجعة الشركات القابضة والشركات التابعة لها (IFAC, 2013)

<sup>(1)</sup>تعتبر منهجية أداء عملية المراجعة آلية فاعلة للالتزام بمعايير المراجعة ذات الصلة، والتحقق من التنفيذ السليم لكافة خطوات عملية المراجعة، فضلاً عن اعتبارها وسيلة لتبادل المعلومات من خلال توثيقها إلكترونياً (IFAC, 2013)

ويخلص الباحث مما سبق إلى إمكانية الارتقاء بجودة المراجعة من خلال إمام مراقبي الحسابات بعوامل المدخلات، التي تمثلت في كل من؛ القيم والأخلاق والاتجاهات، والمعرفة والخبرة والوقت، وإجراءات عملية المراجعة ورقابة الجودة، وذلك في ظل مستوى التكاليف بعملية المراجعة ومستوى مكتب المحاسبة والمراجعة والمستوى القومي. والتي يجب أخذها في الاعتبار عند أداء عملية المراجعة للارتقاء بجودتها.

كما يتضح للباحث من تحليل الدراسات السابقة ذات الصلة تأييدها لتأثير عوامل المدخلات على الارتقاء بجودة المراجعة، حيث اتفق البعض (Johnstone *et al.*, 2014; Aobdia *et al.*, 2015; Bills *et al.*, 2015; Cahan and Sun, 2015; Ahsan & Shahneaz, 2015; Ball *et al.*, 2015; Smii, 2016; Nawaiseh *et al.*, 2016) على وجود العديد من المتغيرات المؤثرة على الارتقاء بجودة عملية المراجعة والتي منها؛ التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات ومختلف أعضاء فريق المراجعة وتطوير كفاءاتهم ومهاراتهم المختلفة، وكذلك حفاظ مراقب الحسابات على استقلاله الذهني والحقيقي لأداء عمله بموضوعية وحيادية، والمعرفة المتعمقة بطبيعة عمليات صناعة العميل ومختلف التعقيدات التشغيلية بها والمخاطر المحتمل أن تواجه العميل، خبرة مراقب الحسابات، والأهمية النسبية للعميل، وطبيعة النظام القانوني.

ويعتقد الباحث من تحليل المتغيرات المؤثرة على جودة المراجعة من وجهه نظر الدراسات السابقة بإمكانية التعبير عنها في القيم والاتجاهات والأخلاق والمعرفة الواجب توافرها في مراقبي الحسابات، والتي أمكن التعبير عنها كأحد عوامل مدخلات عملية المراجعة المحددة وفقا لإطار جودة المراجعة.

## (2) عوامل المخرجات Output Factors:

يمكن تقييم جودة المراجعة من خلال فحص مخرجات عملية المراجعة، والتي قد تنطوي فقط على إعداد مراقب الحسابات تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد على القوائم المالية للشركة محل المراجعة، ذلك بالإضافة لإمكانية تضمينها العديد من التحسينات على ممارسات إعداد التقارير المالية، وكيفية معالجة أوجه قصور الرقابة

الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية. والتالى فإن مخرجات عملية المراجعة تساعد فى تقديم رؤية شاملة عن جودة المراجعة وهو ما يمكن الاعتماد عليه للمساهمة فى الارتقاء بجودة المراجعة. وفى ذلك الصدد تم تقسيم عوامل المخرجات وفقا لإطار جودة المراجعة، إلى مجموعتين، حيث تتمثل المجموعة الأولى فى عدة مخرجات على مستوى التكاليف فى عملية المراجعة، بينما تتمثل المجموعة الثانية فى عدة مخرجات على مستوى مكتب المحاسبة والمراجعة والمستوى القومى، وذلك على النحو التالى:

## (1/2) المخرجات على مستوى التكاليف بعملية المراجعة:

تمثلت مخرجات عملية المراجعة على مستوى التكاليف فى أربعة تقارير وهى؛ تقرير مراقب الحسابات لمستخدمى القوائم المالية التى تم مراجعتها، حيث يتمثل الهدف النهائى لعملية المراجعة فى إبداء المراجع لرأيه الفنى المحايد، والذى يزيد من ثقة المستخدمين فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على القوائم المالية التى تم مراجعتها. كما يشير ذلك الرأى لمدى فاعلية أداء عملية المراجعة، لذا يعتقد البعض أنه يمكن زيادة مردود وقيمة تقرير المراجعة، خاصة فى ظل إجراء العديد من التحسينات فى صياغة وهيكل تقرير المراجعة الحالى.

أضف إلى ذلك تقرير مراقب الحسابات للمسؤولين عن الحوكمة، حيث تتطلب معايير المراجعة الدولية أن يتواصل مراقب الحسابات مع المسؤولين عن الحوكمة، بشأن كل من؛ تحديد مسؤولياته، تخطيط وتحديد نطاق وتوقيت عملية المراجعة، توفير المعلومات الكافية المتعلقة بالتهديدات التى يعتقد مراقب الحسابات أنها قد تحد من موضوعيته، فضلا عن تحديد الضمانات الواجب تطبيقها لمواجهة مثل هذه التهديدات، توصيل النتائج الناجمة عن أداء عملية المراجعة. كما يمكن دعم تحقيق أهداف ذلك التقرير من خلال إجراء المناقشات المفتوحة بين مراقب الحسابات والمسؤولين عن الحوكمة، وأخذها فى الاعتبار عند تقييم الجودة الشاملة لعملية المراجعة.

وكذلك تقرير مراقب الحسابات للإدارة، حيث تتم أثناء عملية المراجعة العديد من الاتصالات بين مراقب الحسابات والإدارة، والتي قد تكون غير رسمية بشأن بعض الأمور التي يحتاج مراقب الحسابات معرفتها. كما يضيف مراقب الحسابات الطابع الرسمي على تلك الاتصالات، من خلال إصدار تقرير مكتوب بشأنها. وعند تقييم الجودة الشاملة لعملية المراجعة تركز الإدارة على القيمة المدركة من تلك التقارير ووقيتها. وأخيراً تقرير مراقب الحسابات للمنظمين الماليين ومتخذى الإجراءات المتحفظة Prudential Regulators، حيث تتطلب القوانين واللوائح أن يكون مراقب الحسابات على اتصال مع المنظمين الماليين ومتخذى الإجراءات المتحفظة إما بشكل روتينى أو فى ظل ظروف محددة، ذلك مع توفير مراقب الحسابات توكيد عن مختلف جوانب عملية إعداد التقارير المالية، والتي منها؛ هيكل الرقابة الداخلية، والأمور التي يعتقد المنظمون الماليون بأنها أمور جوهرية، والأعمال غير المشروعة بما فى ذلك الاشتباه بوجود عملية غسل الأموال Money Laundering.

## 2/2- المخرجات على مستوى مكتب المحاسبة والمراجعة، والمستوى القومى:

تتمثل مخرجات عملية المراجعة على مستوى مكتب المحاسبة والمراجعة والمستوى القومى فى نوعين من التقارير، والتي يمكن أن تدعم جودة عملية المراجعة، وهى؛ تقارير الشفافية التي تتضمن معلومات عن حوكمة مكاتب المحاسبة والمراجعة ونظم رقابة الجودة، تساعد الشركات محل المراجعة عند الاختيار بين مختلف مكاتب المحاسبة والمراجعة وتوفر فرصة لتمييز المكتب على نظرائه وذلك من خلال تسليط الضوء على سياسات عمل المكتب والمنهج المتبع فى أداء عملية المراجعة، وهو ما يؤدي للمنافسة فيما بين مكاتب المراجعة لتحقيق جودة المراجعة. والتقارير السنوية، حيث تصدر مكاتب المحاسبة والمراجعة تقارير سنوية لوصف مؤشرات الأداء الرئيسية المتعلقة بجودة المراجعة والإجراءات المتبعة لزيادة الجودة. كما يساعد إعداد ونشر هذه التقارير فى تمييز مكتب المحاسبة والمراجعة عن نظيره منافسيه.

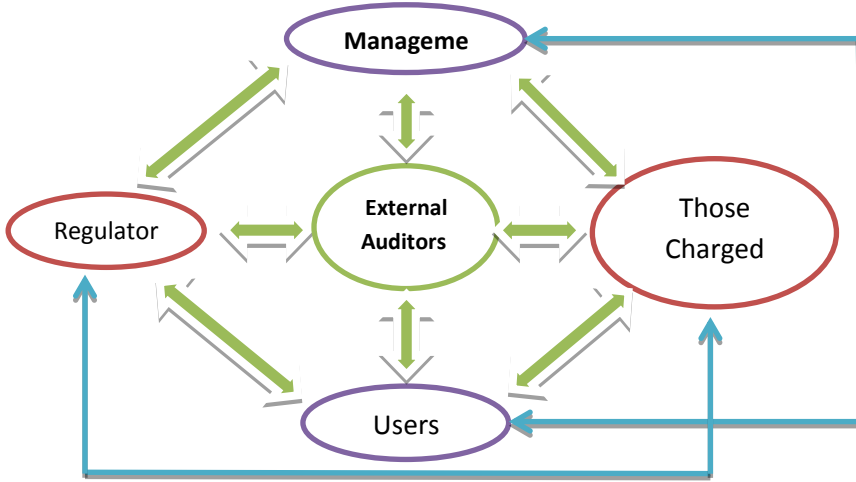
ويخلص الباحث مما سبق لإمكانية تقسيم مخرجات عملية المراجعة إلى مجموعتين، حيث تتمثل المجموعة الأولى في المخرجات على مستوى التكلفة، والتي تتضمن عدة تقارير وهي؛ تقرير مراقب الحسابات لمستخدمى القوائم المالية التي تم مراجعتها وتقرير مراقب الحسابات للمسؤولين عن الحوكمة وتقرير مراقب الحسابات للإدارة، وأخيراً تقرير مراقب الحسابات للمنظمين الماليين ومتخذى الإجراءات المتحفظة. بينما تتمثل المجموعة الثانية في المخرجات على مستوى مكتب المحاسبة والمراجعة، والمستوى القومى والتي تتضمن تقارير الشفافية والتقارير السنوية.

كما يتضح للباحث من تحليل الدراسات السابقة ذات الصلة (Arens *et al.*, 2014; Omid, 2015) دعمها لأهمية مخرجات عملية المراجعة، وبصفة خاصة، تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية، والذي يعتبر الأداة الرئيسية للتواصل مع مختلف أصحاب المصالح. كما أشار (Bills *et al.*, 2015) لإمكانية الاعتماد على محتوى تقارير التفتيش على مكاتب المحاسبة والمراجعة كأحد المتغيرات، التي تعكس مدى جودة أداء عملية المراجعة من عدمه. وعليه فيعتقد الباحث بضرورة تأييد الإطار العام لجودة المراجعة، فيما يتعلق بتأثير مخرجات عملية المراجعة على الارتقاء بجودة المراجعة وضرورة اهتمام مكاتب المحاسبة والمراجعة بتلك المخرجات.

### 3) تأثير التفاعلات الرئيسية بين أطراف سلسلة توريد إعداد التقارير المالية على جودة المراجعة:

تمثل سلسلة توريد إعداد التقارير المالية مختلف الأفراد والعمليات المشاركة فى إعداد وتحليل ومراجعة واستخدام التقارير المالية، والتي تتمثل فى كل من؛ الإدارة، والمسؤولين عن الحوكمة كلجنة المراجعة (IFAC, 2013; CAQ, 2010). كما أشار (CAQ, 2010) لضرورة الأخذ فى الاعتبار المراجع الداخلى، كأحد الأطراف المدعمة لعملية إعداد التقارير المالية.

وأضاف (IFAC, 2013) منظمى مهنة المراجعة كأحد الأطراف، التي تقوم بدور إشرافى ورقابى على أداء مختلف أطراف سلسلة توريد إعداد التقارير المالية، وكذلك مستخدمى القوائم المالية على إعتبارهم المستفيدين من المعلومات الواردة بالقوائم المالية. كما يساعد إدراكهم لمهنة المراجعة على الإرتقاء بجودتها. وفيما يلى توضيح لمختلف أطراف سلسلة توريد إعداد التقارير المالية وفقا لإطار جودة المراجعة:



المصدر: (IFAC, 2013, P.50)

وبالتالى فإن زيادة جودة المراجعة تتطلب التفاعل والاتصال الفعال بين مختلف أطراف سلسلة توريد إعداد التقارير المالية عند أداء عملية المراجعة، خاصة الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة والمراجع الداخلى والجهات المهنية. وفيما يلى تحليلهم التفاعلات الرئيسية التي تتم بين مختلف أطراف سلسلة التوريد هذه، كما وردت بالإطار العام لجودة المراجعة:

(1/3) التفاعلات بين مراقب الحسابات والإدارة:

تعتبر الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وتصميم وتنفيذ هيكل الرقابة الداخلية لضمان إمكانية الاعتماد على المعلومات الواردة بتلك القوائم وإتاحتها

فى الوقت المناسب، وضمان إتساق إعداد القوائم المالية مع إطار إعدادها. كما يحتاج مراقب الحسابات للتواصل مع كافة أفراد الإدارة لتجميع أدلة المراجعة الكافية والملائمة. وبالتالي فإن بناء العلاقات المفتوحة مع مختلف الأطراف، ذات الصلة بالشركة محل المراجعة، يساعد مراقب الحسابات فى تحديد وتقييم والإستجابة لمخاطر التحريفات الجوهرية، لأنه فى ظل غياب ذلك التعاون تتخفف قدرة مراقب الحسابات على أداء عملية المراجعة بكفاءة. (2/3) التفاعلات بين مراقب الحسابات والمسؤولين عن الحوكمة:

تتمثل مسئولية القائمين على الحوكمة، بما فى ذلك لجنة المراجعة، فى الاشراف على التوجه الاستراتيجى للشركة وعملية إعداد التقارير المالية، وتفعيل مساهمة الإدارة. وبالتالي فإن الاتصال الفعال بين مراقبى الحسابات والمسؤولين على الحوكمة، يساهم فى وفاء المسؤولين عن الحوكمة بمسئولياتهم، من خلال الاستفادة من وجهات نظر مراقبى الحسابات، فيما يتعلق بالأمور ذات الصلة بجودة التقارير المالية وأوجه الضعف الجوهرية بهيكل الرقابة الداخلية.

كما ينعكس ذلك التفاعل على جودة المراجعة، من خلال؛ تقديم المسؤولين عن الحوكمة لوجهات نظرهم عن المخاطر الكامنة بالتقارير المالية ومجالات عمل المراجعة التى تستدعى اهتماما من مراقب الحسابات، عند إجراء عملية المراجعة، وكذلك النظر إلى ما إذا كانت الموارد المخصصة لعملية المراجعة كافية لأداء عملية المراجعة على نحو فعال، ذلك بالإضافة لتحديد مدى عدالة أتعاب المراجعة وتناسقها مع المجهود المبذول فى أداء عملية المراجعة، وخلق بيئة مرنة تمتاز بعدم مقاومة الإدارة لوجهات نظر مراقب الحسابات، عند مناقشة الأمور المثيرة للجدل داخل القوائم المالية.

### 3/3 التفاعلات بين مراقب الحسابات ومستخدمى القوائم المالية:

يتضح أن الموافقة على تعيين أو إعادة تعيين أو تغيير مراقب الحسابات، المنوط به إجراء عملية المراجعة، تتم من قبل الجمعية العامة للمساهمين، كما يكون للمساهمين القدرة على الشك فى موضوعية واستقلال مراقب الحسابات، وبالتالي فإن



التواصل بين مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية قد يوفر الحافز الإضافي لمراقب الحسابات للارتقاء بجودة عملية المراجعة.

#### **(4/3) التفاعلات بين مراقب الحسابات والمنظمين:**

تتأثر عملية المراجعة بالمنظمين الماليين ومتخذي الإجراءات المتحفظة وبالتالي يجب على مراقبي الحسابات التفاعل والتواصل مع المنظمين الماليين، وتبادل المعلومات فيما بينهم، لتحسين العمليات التنظيمية والمساهمة في زيادة جودة أداء عملية المراجعة. كما يجب على مراقب الحسابات التواصل مع منظمي مهنة المراجعة Audit Regulators، حيث تعتبر تلك الجهات مسؤولة عن عملية التفتيش على أداء عمل مكاتب المحاسبة والمراجعة، وبالتالي فإن التواصل فيما بين مراقبي الحسابات وتلك الجهات يساهم في زيادة جودة وشفافية عملية المراجعة، من خلال زيادة إدراك المكاتب لأوجه قصورها التي انتهت إليها عملية التفتيش ومن ثم كيفية معالجتها.

#### **(5/3) التفاعلات بين الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة:**

لزيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات الواردة بالتقارير المالية يجب الالتزام بالقوانين واللوائح والمتطلبات ذات الصلة بإعدادها والعمل على تنفيذها بنزاهة ومصداقية، وهو ما يؤثر إيجاباً على زيادة جودة المراجعة. كما يجب على المسؤولين عن الحوكمة وكبار أعضاء الإدارة العمل على انتشار ثقافة العمل بنزاهة ومصداقية وذلك لضمان إعداد تقارير مالية ذات جودة مرتفعة.

#### **(6/3) التفاعلات بين الإدارة والمنظمين:**

يختلف مدى التفاعل بين الإدارة والمنظمين الماليين فيما يتعلق بعملية إعداد التقارير المالية باختلاف الدولة والقطاع الصناعي، فعلى سبيل المثال قد تقوم البنوك والجهات التنظيمية المتحفظة بأنشطة رقابية، تعتمد على التفاعل مع الإدارة، والتي يكون لها تأثير إيجابي على عملية إعداد التقارير المالية، وهو ما يتطلب من مراقب الحسابات فهم طبيعة تلك التفاعلات.

### (7/3) التفاعلات بين الإدارة ومستخدمى القوائم المالية:

يمكن أن تتفاعل الإدارة مع المستخدمين، خاصة المستثمرين، من خلال عدة طرق، مثل؛ إصدار النشرات المطبوعة للإعلان عن المعاملات الجوهرية أو الأحداث التى تمت والاجتماعات، وكلما زاد التفاعل بين الإدارة والمستخدمين زادت فرصة تحسين فهم وإدراك المستخدمين للقوائم المالية.

### (8/3) التفاعلات بين المسؤولين عن الحوكمة والمنظمين:

يختلف مدى التفاعل بين المسؤولين عن الحوكمة والمنظمين باختلاف الدولة وطبيعة القطاع الصناعى. وعلى الرغم من انخفاض ذلك التفاعل، تشير الجهات القضائية إلى ضرورة التواصل بين منظمى مهنة المراجعة والمسؤولين عن الحوكمة، فيما يتعلق بنتائج عملية التفتيش على مكاتب المحاسبة والمراجعة، كما يمكن للجهات التنظيمية إستطلاع آراء المسؤولين عن الحوكمة بشأن جودة كل عملية مراجعة على حده.

### (9/3) التفاعلات بين المسؤولين عن الحوكمة ومستخدمى القوائم المالية:

يكون للمسؤولين عن الحوكمة، ومنهم لجنة المراجعة، مسئوليات محددة ودور اشرافى على عملية المراجعة وأداء مراقبى الحسابات، كما تتفاوت درجة التواصل بين لجنة المراجعة ومستخدمى القوائم المالية باختلاف طريقة الوفاء بمسئولياتهم المحددة.

### (10/3) التفاعلات بين منظمى مهنة المراجعة ومستخدمى القوائم المالية:

يحدث الفحص الخارجى لجودة عملية المراجعة بالعديد من الدول كجزء من إجراءات الرقابة على عملية المراجعة، كما تقوم الجهات التنظيمية بإصدار تقرير عن نتائج مختلف أنشطة التفتيش، وهو ما يوفر إنطبعا للمستخدمين عن مدى جودة المراجعة بصفة عامة. كما أنه فى بعض الأحيان تقوم تلك الجهات بإصدار تقارير بالنتائج المتعلقة بجودة كل عملية مراجعة على حده، وهو ما يساهم فى توفير معلومات مفيدة لمستخدمى القوائم المالية.

ويخلص الباحث مما سبق لإمكانية الارتقاء بجودة المراجعة من خلال تفعيل العديد من التفاعلات، التى تتم بين مختلف أطراف سلسلة توريد إعداد التقارير

المالية، والتي تتضمن كلا من؛ التفاعلات بين مراقبي الحسابات من جهة وكل من الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة ومستخدمي القوائم المالية والجهات التنظيمية كل على حده من جهة أخرى، وكذلك التفاعلات بين الإدارة من جهة والمسؤولين عن الحوكمة والجهات التنظيمية ومستخدمي القوائم المالية كل على حده من جهة ثانية، وكذا التفاعلات بين المسؤولين عن الحوكمة من جهة والجهات التنظيمية ومستخدمي القوائم المالية كل على حده من جهة ثالثة، وأخيراً التفاعل بين منظمى مهنة المراجعة ومستخدمي القوائم المالية من جهة رابعة.

وتأكيداً على دور تلك التفاعلات، التي تتم بين مختلف أطراف سلسلة التوريد، المشار إليها أعلاه، في التأثير على جودة المراجعة، فقد أشار (Kilgore *et al.*, 2011) إلى أن الاتصال الفعال بين فريق المراجعة والإدارة، يساهم في زيادة جودة المراجعة، من خلال زيادة قدرة فريق المراجعة في الحصول على المعلومات اللازمة لأداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية. كما أوضح كل من (بهاء الدين، 2008؛ السيد، 2012) إلى أن الاتصال الفعال بين لجنة المراجعة وفريق عمل المراجعة يساهم في زيادة جودة المراجعة، نتيجة لقدرة لجنة المراجعة على دعم عمل مراقب الحسابات وضمان استقلاليتهم وموضوعيتهم، ذلك بالإضافة إلى المساهمة في حل النزاعات التي قد تنشأ بين مراقب الحسابات وإدارة الشركة محل المراجعة، وهو ما ينعكس إيجاباً على جودة أداء عملية المراجعة.

وعلى نحو آخر أشار (بهاء الدين، 2008) إلى أن زيادة كفاءة وفعالية أداء عمل المراجع الداخلي تؤثر إيجاباً على جودة عملية المراجعة الخارجية، حيث خلص كل من (Abdulrahman *et al.*, 2004; Suwaida and Qasim, 2010) إلى إمكانية اعتماد مراقب الحسابات على موضوعية وكفاءة أداء عمل المراجع الداخلي، كأساس لاتخاذ قرار قبول أو رفض التكاليف بعملية المراجعة. كما توصل (Atanasiu, 2005) إلى أنه يمكن تحسين جودة المراجعة من خلال الاتصال الفعال بين المراجع الداخلي والخارجي عند أداء عملية المراجعة، والذي ينعكس إيجاباً على زيادة قدرة

المراجع الخارجى فى تحديد وتقييم المخاطر الكامنة، ومن ثم زيادة كفاءة وفاعلية أداء عملية المراجعة.

وعلى نحو آخر توصل (Kim and Yi, 2009) لتأثير الجهات المنظمة لمهنة المراجعة إيجاباً على جودة المراجعة، من خلال قيام تلك الجهات بإعداد الدورات وورش العمل المتعلقة بأداء عملية المراجعة، وتحديد الإرشادات التي تمكن مراقب الحسابات من أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية، وفرض العقوبات على مراقبى الحسابات، فى حالة الفشل فى أداء عملية المراجعة عن عمد، والتفتيش على مكاتب المراجعة وتقديم حوافز لمراقبى الحسابات عند أداء عملية المراجعة بمستوى جودة مرتفع.

وبناء على ما سبق؛ يتضح أنه حتى يمكن زيادة كفاءة وفاعلية أداء عملية المراجعة، ومن ثم زيادة جودتها، يجب الأخذ فى الاعتبار مختلف التفاعلات، التي يمكن أن تتم بين الأطراف المكونة لسلسلة توريد إعداد التقارير المالية عند القيام بعملية المراجعة، والعمل على استمرارية وانتظام تلك التفاعلات، لما لها من تأثير إيجابى على زيادة جودة المراجعة وانعكاسها على زيادة مصداقية القوائم المالية.

#### 4) سياق إعداد التقارير المالية:

تختلف العوامل المحددة لسياق إعداد التقارير المالية، والتي تؤثر على جودة تلك التقارير، باختلاف خصائص بيئة تطبيق عملية إعداد التقارير المالية. وتحليل العوامل البيئية وفقاً لإطار جودة المراجعة، فيمكن توضيحها، بالشكل التالى:



المصدر: (IFAC, 2013, P.55)

#### 1/4 ممارسات الأعمال والقانون التجاري Business Practices and Commercial Law :Commercial Law

تتأثر ممارسات الأعمال بالقانون التجاري السائد في الدولة، ففي بعض الأحيان قد يكون من المعتاد على الشركات الدخول في معاملات مع الأطراف الأخرى بشكل غير رسمي والاعتماد على العلاقات المبنية على الثقة المتبادلة بين أطراف المعاملة الواحدة. ويعتقد الباحث أنه يمكن أن يؤثر القانون السائد على شكل المعاملات التي تتم بين مختلف الأطراف، وهو ما يؤثر بالتبعية على كيفية أداء عملية المراجعة ومدى جودتها.

#### 2/4 القوانين واللوائح المتعلقة بإعداد التقارير المالية Laws and Regulations :Relating to Financial Reporting

تساعد القوانين واللوائح بصورة مباشرة في زيادة جودة التقارير المالية خاصة إذا تم تنفيذها بصرامة وحزم، حيث تساهم تلك القوانين واللوائح في تحديد مسؤوليات

الإدارة فيما يتعلق بإعداد التقارير المالية والإجراءات التأديبية المُتخذة ضد الإدارة فى حالة إعداد تقارير مالية مضللة، ذلك بالإضافة لقدرتها على تشجيع الإلتزام بمتطلبات إعداد التقارير المالية من خلال آليات الرقابة والتنفيذ والزام الإدارة بالتعاون بشكل كامل مع مراقبى الحسابات، بما يمكن من توفير مختلف المعلومات الكافية والملائمة لأداء عملية المراجعة، تحديد الإجراءات التأديبية المُتخذة ضد الإدارة عند تقديم معلومات مضللة لمراقبى الحسابات. ويعتقد الباحث بإمكانية تأثير قوة وصرامة تطبيق القوانين واللوائح ذات الصلة بإعداد التقارير المالية على كفاءة وفاعلية أداء عملية المراجعة، وهو الأمر الذى ينعكس إيجابا على جودة عملية المراجعة.

### **(3/4) إطار إعداد التقارير المالية المطبق The Applicable Financial Reporting Framework**

يعتبر إطار إعداد التقارير المالية المطبق أحد العوامل المؤثرة على جودة التقارير المالية، كما تؤثر طبيعة ومدى تعقد أطر إعداد التقارير المالية على التصورات المتعلقة بجودة المراجعة، وبالنظر للتطورات فى عملية إعداد التقارير المالية بالسنوات الأخيرة فيتضح تركيزها على تلبية احتياجات مستخدميالقوائم المالية، من خلال توفير معلومات أكثر ملاءمة مع التضحية بجزء من إمكانية الاعتماد على تلك المعلومات، وهو الأمر الذى يشير للاتجاه المتزايد نحو استخدام محاسبة القيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية.

ونتيجة لزيادة الاتجاه نحو تطبيق محاسبة القيمة العادلة تطلب ذلك من مراقبى الحسابات القيام بكل من؛ تخصيص الوقت الكافى لفريق المراجعة لأداء عملية المراجعة وتناول التعقيدات المحاسبية، زيادة الاشراف على أداء عمل فريق المراجعة، تجميع المعلومات الملائمة اللازمة لإصدار الحكم المهني، فيما يتعلق بمدى مصداقية الافتراضات المعتمد عليها فى إعداد التقارير المالية وممارسة الإدارة للحكم الشخصى، وهو ما يتطلب توافر خبرات متخصصة لمراجعتها.

#### **(4/4) حوكمة الشركات Corporate Governance:**

تعتمد جودة التقارير المالية على مهارات ومعرفة الإدارة عند إعداد التقارير المالية، ودوافعها للافصاح عن المعلومات المالية، التي يمكن الاعتماد عليها من قبل مستخدمي التقارير المالية. كما تؤثر ممارسات حوكمة الشركات القوية إيجاباً عن إمكانية الاعتماد على المعلومات الواردة بالتقارير المالية. ويتبع آليات حوكمة الشركات، والتي منها لجنة المراجعة، فيتضح وجود دور إشرافي لها على وظيفة المراجعة الداخلية، فضلاً عن تأكدها من وجود تفاعل متبادل بين المراجع الداخلي والخارجي، وبالتالي فإن إدراك المستخدمين لجودة المراجعة، يزداد، خاصة في ظل وجود لجنة مراجعة تتطوى على أعضاء مستقلين، وعلى درجة مرتفعة من الخبرة والمعرفة المالية والمحاسبية. والتي تنعكس على زيادة الثقة في عملية المراجعة.

#### **(5/4) نظم المعلومات Information System:**

تعتبر نظم المعلومات من الدعائم الرئيسية لجودة التقارير المالية، كما تحدد الجهات التنظيمية العديد من المتطلبات القانونية والمعايير المتعلقة بالنظم المحاسبية والرقابة الداخلية عليها. وفي ظل تطور بيئة الأعمال زاد الاعتماد على نظم المعلومات، وبالتالي فإن توافر نظم المعلومات يساهم في دعم جودة المراجعة.

#### **(6/4) الجدول الزمني لإعداد التقارير المالية Financial Reporting**

##### **:Timetable**

يحد التعجيل في عملية إعداد التقارير المالية من أداء عمل مراقب الحسابات، وهو ما يؤثر على كفاءة وفاعلية أداء عملية المراجعة، ومن ثم التأثير سلباً على جودة عملية المراجعة في كثير من الأحيان، نتيجة زيادة ضغط العمل.

#### **(7/4) العوامل الثقافية الأوسع Broader Cultural Factors:**

تؤثر الاختلافات الثقافية والتي منها؛ عدم مهاجمة السلطة Deference of Authority والتحفظ Conservatism والشفافية Transparency، بصورة مباشرة على اتجاهات الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة عند إعداد التقارير المالية، ذلك

بالإضافة لتأثيرها غير المباشر على طبيعة ومدى القوانين واللوائح المطبقة، وبالتالي يحتاج مراقب الحسابات أن يكون مؤهلاً وعلى دراية بمختلف ممارسات الأعمال التجارية والعوامل الثقافية التي تختلف باختلاف بيئة التطبيق، عند تخطيط وإجراء عملية المراجعة، وذلك لضمان الاتساق في جودة المراجعة بمختلف بيئات التطبيق. ويخلص الباحث مما سبق إلى أنه يمكن التأثير على جودة التقارير المالية عن طريق العديد من العوامل المحددة لسياق إعداد تلك التقارير، والتي قد تختلف باختلاف النظام القانوني السائد، حيث تتضمن تلك العوامل كل من؛ ممارسات الأعمال والقوانين واللوائح ذات الصلة بإعداد التقارير المالية وإطار إعداد التقارير المالية المطبق وحوكمة الشركات ونظم المعلومات والجدول الزمني لإعداد التقارير المالية وأخيراً العوامل الثقافية الأوسع. والتي يمكن أن تنعكس إيجاباً على جودة المراجعة، نتيجة لاعتبار جودة التقارير المالية بمثابة انعكاس لجودة أداء عملية المراجعة.

كما يتضح للباحث من تتبع الدراسات السابقة ذات الصلة (Ziaee, 2014; Ani, 2014; Tyokoso and Tsegba, 2015; Ching *et al.*, 2015; Smii, 2016; Nawaiseh *et al.*, 2016) أهمية الأخذ في الاعتبار العوامل البيئية التي من المحتمل أن تؤثر على الارتقاء بجودة المراجعة، والتي تدعم ما تم تناوله أعلاه، فيما يتعلق بتأثير تلك العوامل ضمناً على زيادة جودة المراجعة، والتي يمكن تصنيفها لعدة عوامل على مستوى كل من؛ مكتب المراجعة، ومراقب الحسابات وفريق المراجعة، وتنظيم مهنة المراجعة في بيئة الممارسة المهنية.

وفي ذلك السياق اتفق كل من (Kwon *et al.*, 2014; Lennox *et al.*, 2014; Svanberg and Ohman, 2014; Blay *et al.*, 2014; Deng *et al.*, 2014; Ettredge *et al.*, 2014; Johnstone *et al.*, 2014; Aobdia *et al.*, 2015; Bills *et al.*, 2015; Cahan and Sun, 2015; Ahsan & Shahneaz, 2015; Ball *et al.*, 2015; Smii, 2016; Nawaiseh *et al.*, 2016) على وجود العديد من المتغيرات المؤثرة على الارتقاء بجودة عملية



المراجعة، والتي منها؛ أداء الخدمات الإستشارية<sup>(1)</sup>، وأتعب عملية المراجعة، وتطبيق سياسة التدوير الأزمى، والاستقلال<sup>(2)</sup>، والتخصص الصناعي<sup>(3)</sup>، والاعتماد على عملية المراجعة المشتركة<sup>(4)</sup>، وممارسة العملاء للضغط على مراقبي الحسابات لتخفيض عملية المراجعة، وحجم مكتب المراجعة.

وبناء على ما سبق يعتقد الباحث بأهمية وحتمية الأخذ فى الاعتبار العوامل البيئية واعتبارها من أكثر النقاط جوهرية فى التأثير على الارتقاء بجودة عملية المراجعة، وهو ما يشير لضرورة استناد مكاتب المحاسبة والمراجعة، وكذلك الشركات

<sup>(1)</sup> تعتبر الخدمات الإستشارية **Management Consulting** أحد الخدمات غير التوكيدية **Non Assurance Services** التى يقوم بها مراقب الحسابات من خلال تقديم المشورة والمساعدة لإدارة الشركة. كما أنها تتضمن أيضا خدمات الضرائب **Tax Services** والمحاسبة وإعداد القوائم المالية **Accounting and bookkeeping Services**. ويتضح خروج تلك الخدمات عن نطاق الخدمات التوكيدية **Assurance Services** التى يقوم بها مراقب الحسابات لتحسين جودة المعلومات المحاسبية (Arens, 2014). وهو ما يشير لإمكانية تأثير أدائها على موضوعية واستقلال مراقب الحسابات عند أداء عمله.

<sup>(2)</sup> يعرف الاستقلال **Independence** على أنه تحرر مراقب الحسابات من الرقابة والسيطرة من الأطراف المختلفة وعدم التحيز عند جمع الأدلة وتكوين رأيه، ذلك بالإضافة إلى عدم وجود أى مصالح مادية فيما بينه وبين الشركة محل المراجعة (Arens, 2014; Sarwoko and Agoes, 2014)

<sup>(3)</sup> يشير التخصص الصناعي **Industry Specialization** إلى وجود فهم عميق وخبرة طويلة للمراجع بطبيعة الأعمال الخاصة بصناعة العميل وكيفية تطبيق المعالجات المحاسبية والفترة على تحديد كافة التحديات التشغيلية التى من الممكن ان تواجه الصناعة (Sarwoko and Agoes, 2014)

<sup>(4)</sup> تشير عملية المراجعة المشتركة إلى القيام بعملية المراجعة بشكل متزامن وبصورة منفصلة بين مكاتب مراجعة ونقسيم العمل فيما بينهما، وكذلك فحص كل منهما لعمل الأخر وإصدار تقرير مراجعة واحد يوقعان عليه معاً (Deng et al., 2014)

محل المراجعة، على ما يحتويه الإطار العام لجودة التقارير المالية، لما له من أهمية فى دعم وتحسين جودة المراجعة والوصول بها إلى مستوى مرتفع يعكس مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية.

ثانياً: الدلالات المهنية للإطار العام لجودة المراجعة من منظور أصحاب المصالح

### ومراقب الحسابات:

نتيجة للدور الحيوى الذى تلعبه عملية المراجعة الخارجية فى ضمان دقة المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية ومدى تمثيلها للواقع الحقيقى للشركة، أدى ذلك لزيادة الطلب على جودة المراجعة، حيث يتمثل الهدف الأساسى لعملية المراجعة فى إبداء مراقب الحسابات لرأيه الفنى المحايد على مدى خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية وتعبيرها، بصدق، عن كافة الجوانب الهامة المتعلقة بالشركة محل المراجعة (IFAC, 2013)، وهو ما يؤدي لزيادة مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية، وزيادة ثقة وإمكانية اعتماد مستخدمى القوائم المالية على المعلومات المحاسبية، فى اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية، نتيجة لانعكاس جودة المراجعة على زيادة جودة القوائم المالية.

وبالتالى فإن الارتقاء بجودة المراجعة ينجم عنه العديد من الآثار الإيجابية والتي يكون لها مردود إيجابى على مختلف أصحاب المصالح. وفى ذلك السياق أشار البعض (Okolie and Izedonmi, 2014; Kwon *et al.*, 2014; Birjandi *et al.*, 2015; Ching *et al.*, 2015; Goodwin and Wu, 2015; Nawaiseh *et al.*, 2016) إلى أن زيادة جودة المراجعة ترتبط سلباً بممارسات إدارة الأرباح Earning Management، نتيجة لأن جودة المراجعة المرتفعة تنعكس فى زيادة احتمال اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح وتقييد السلوك الانتهازي للمديرين، ومن ثم الحد من تلك الممارسات، وتدنية مستوى تلاعبات الأرباح المفضح عنها بقائمة الدخل. وهو ما ينعكس إيجاباً على قرارات مستخدمى القوائم المالية، كالمساهمين والمستثمرين المحتملين والمقرضين وغيرهم.

كما توصل البعض (Sarwoko and Agoes, 2014; Saladrignes and Grano, 2014; Wudu, 2014; Birjandi *et al.*, 2015; Caskey and

(Laux, 2015) إلى وجود علاقة سلبية بين جودة المراجعة الخارجية ووجود الغش، وذلك من خلال؛ تخطيط وأداء إجراءات المراجعة الكافية للكشف، والتقرير عنه، وأداء المزيد من الإجراءات الإضافية لضمان تتبع كافة احتمالات ارتكابه، وهو ما يؤدي لإضفاء الثقة على القوائم المالية التي تمت مراجعتها وضمان إمكانية اعتماد أصحاب المصالح عليها.

وعلى نفس النحو أشار كل من (Okolie and Izedonmi, 2014; Aobdia et al., 2015; Birjandi et al., 2015) إلى تأثير جودة المراجعة المرتفعة إيجاباً على القيمة السوقية للشركة، ومن ثم زيادة عوائد الأسهم، وهو ما يمثل مؤشراً إيجابياً للمستثمرين. كما توصل (Aobdia et al., 2015) إلى تأثير إرتفاع جودة المراجعة إيجاباً على انخفاض تكاليف الاقتراض، وهو ما ينعكس على زيادة فرص حصول الشركة على التمويل الخارجي.

وأما من منظور مراقب الحسابات فإن جودة المراجعة المحققة فعلاً تنعكس إيجاباً على سمعته المهنية وحصته من السوق وأيضاً عوائد المكتب المالية، وأخيراً دعم ثقة أصحاب المصالح، خاصة المساهمين فيه (Blay et al., 2014; Bills et al., 2015)

وبناء على ما سبق يخلص الباحث من تحليل الدراسات السابقة إلى وجود اتفاق فيما بينها، حول المردود الإيجابي لجودة المراجعة، والذي ينعكس بالتبعية إيجاباً على القرارات الاقتصادية لمختلف أصحاب المصالح، وسمعة وعوائد المراجعة لمراقب الحسابات، ويزيد من ضرورة الاهتمام والحاجة لأداء عملية المراجعة بالجودة المرتقبة، خاصة في ظل زيادة وعي مستخدمي القوائم المالية للأثار الإيجابية الناجمة عن جودة المراجعة، وهو ما يشير إلى وجود العديد من الدلالات المهنية التي قد تتجم من خلال تطبيق إطار جودة المراجعة، الذي يؤثر إيجاباً على جودة المراجعة، في واقع الممارسة العملية.

### ثالثاً: خلاصة البحث وأهم التوصيات ومجالات البحث المقترحة:

يعرض الباحث فى هذه الفرعية لخلاصة البحث وأهم التوصيات ومجالات

البحث المقترحة كما يلى:

#### 1- خلاصة البحث:

استهدف البحث إجراء دراسة تحليلية انتقادية للإطار العام لجودة المراجعة، الصادر عن مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي IAASB. وفى سبيل تحقيق هذا الهدف تم استعراض العوامل المكونة للإطار العام لجودة المراجعة مدعماً ببعض الدراسات السابقة ذات الصلة. وقد خلص البحث إلى أنه حتى يمكن لمراقبى الحسابات أداء عملية المراجعة بالجودة المرتقبة فإنه لابد من الامام بالأبعاد الأربع المحددة لإطار جودة المراجعة.

ويتمثل البعد الأول لإطار جودة المراجعة فى عوامل المدخلات التى تشمل القيم والأخلاق والاتجاهات والمعرفة والخبرة والوقت، وكذلك إجراءات عملية المراجعة ورقابة الجودة كل على مستوى التكاليف، ومستوى مكتب المحاسبة والمراجعة، والمستوى القومى. كما يعبر البعد الثانى للإطار عن عوامل المخرجات التى يمكن تقسيمها إلى مجموعتين وهما؛ تقرير مراقب الحسابات لمستخدمى القوائم المالية التى تم مراجعتها وتقرير مراقب الحسابات للمسؤولين عن الحوكمة وتقرير مراقب الحسابات للإدارة وأخيراً تقرير مراقب الحسابات للمنظمين المالىين ومتخذى الإجراءات المتحفظة التى تمثل مجموعة التقارير على مستوى التكاليف، وتقارير الشفافية والتقارير السنوية التى تمثل مجموعة التقارير على مستوى مكتب المحاسبة والمراجعة، والمستوى القومى.

بينما يعبر البعد الثالث للإطار عن التفاعلات بين مختلف أطراف سلسلة توريد إعداد التقارير المالية التى تتضمن التفاعل بين مراقبى الحسابات من جهة وكل من الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة ومستخدمى القوائم المالية والجهات التنظيمية كل على حده من جهة أخرى، وكذلك التفاعلات بين الإدارة من جهة

والمسؤولين عن الحوكمة والجهات التنظيمية ومستخدمى القوائم المالية كل على حده، من جهة اخرى، وأخيراً التفاعلات بين المسؤولين عن الحوكمة والجهات التنظيمية ومستخدمى القوائم المالية، والتفاعل بين منظمى مهنة المراجعة ومستخدمى القوائم المالية. وأخيراً يتمثل البعد الرابع فى العوامل المحددة لسياق إعداد التقارير المالية التى تتضمن ممارسات الأعمال والقوانين واللوائح ذات الصلة بإعداد التقارير المالية وإطار إعداد التقارير المالية المطبق وحوكمة الشركات ونظم المعلومات والجدول الزمنى لإعداد التقارير المالية، وأخيراً العوامل الثقافية الأوسع.

كما يتضح للباحث من تحليل الدراسات السابقة ذات الصلة تأييدها لتأثير العوامل المحددة لإطار جودة المراجعة، بصفة خاصة، عوامل المدخلات والتفاعلات بين مختلف أطراف سلسلة التوريد إعداد التقارير المالية وكذلك العوامل المحددة لسياق إعداد التقارير المالية، ذلك بالإضافة لتأييد البعض لتأثير أحد عوامل المخرجات، وهو تقرير مراقب الحسابات لمستخدمى القوائم عن القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة، على جودة المراجعة. وأخيراً فقد خلص الباحث إلى أن تطبيق إطار جودة المراجعة له العديد من الدلالات المهنية عن طريق مردوده الإيجابى على مختلف أصحاب المصالح من جهة، ومراقب الحسابات من جهة أخرى.

## 2-توصيات البحث:

وفقاً لأهداف وحدود البحث وما خلص إليه يوصى الباحث بما يلى:

أ- ضرورة تفعيل تطبيق الإطار العام لجودة المراجعة، بما يلائم واقع الممارسة المهنية فى البيئة المصرية حتى يمكن الاستفادة من مردوده الإيجابى فى تحسين جودة المراجعة.

ب- يجب على أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية إعادة النظر فى المحتوى العلمى لمقررات المراجعة فى مرحلة البكالوريوس والدراسات العليا، بحيث تشمل إطار جودة المراجعة.

د- على الباحثين من المحاسبين إجراء البحوث الميدانية والتجريبية فى مجال تطبيق الإطار العام لجودة المراجعة، فى بيئة الممارسة المهنية المصرية.

### 3- مجالات البحث المقترحة:

بناءً على ما خلصت إليه الدراسة التحليلية من نتائج، ووفقاً لهدف البحث وحدوده يمكن اقتراح عدد من مجالات البحث المستقبلية، على النحو التالى:

أ- إطار مقترح لجودة المراجعة فى مصر واختبار مدى قبوله من جانب المهتمين بالمهنة.

ب- أثر تفعيل إطار جودة المراجعة على إدراك أصحاب المصالح فى مكاتب المحاسبة والمراجعة لجودة أداء عملية المراجعة.

ج- أثر تفعيل إطار جودة المراجعة على خلو القوائم المالية من الغش- دراسة تجريبية.

## قائمة المراجع

### المراجع العربية:

- السيد، محمود محمد. 2012. أثر حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده بسبب مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية على جودة المراجعة الخارجية دراسة تجريبية. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية.
- الصيرفي، أسماء احمد. 2015. أثر مدى وفاء الشركات بمسئوليتها الإجتماعية ومستوى إلتزام محاسبها الماليين أخلاقيا على جودة تقاريرها المالية دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. رسالة دكتوراة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة- جامعة دمنهور.
- بهاء الدين، إبراهيم. 2008. مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر على قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية مع التطبيق على قطاع مكاتب المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية. مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، مجلد 30 العدد 2 المجلد 30: 149-243.
- مشابط، نعمة حرب محمدى. 2010. إطار مقترح لدور المراجعة الاستقصائية فى تفعيل حوكمة الشركات المقيدة بالبورصة المصرية مع دراسة تطبيقية فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر. رسالة دكتوراة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية- فرع دمنهور.

### المراجع الأجنبية:

- Abdulrahman, A. M., J. A. Brierley, and D. R. Gwilliam. 2004. An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian Corporate Sector. *Managerial Auditing Journal* 19(7): 929-944.
- Al- Khaddash, H., R. Al Nawas, and A. Ramadan. 2013. Factors affecting the quality of Auditing: the Case of Jordanian

- Commercial Banks. *International Journal of Business and Social Science* 4(11): 206- 222
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).2002. **Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit**. Statements on Auditing Standards No. 99 AU Section 316 Available at: [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org).
- Ani, O. N. 2014. Fraudulent Financial Reporting: the Nigerian Experience. *The Clute Institute International Academic Conference, San Antonio- USA*.
- Anis, A. 2014. Auditor Perceptions of Audit firm Rotation impact on audit quality in Egypt. *Accounting & Taxation* 6(1): 105-120.
- Aobdia, D., C. J. Lin, and R. Petacchi. 2015. Capital Market Consequences of Audit Partner Quality. *The Accounting Review*90(6): 2143-2176.
- Arens, A. A., R. J. Elder, and M. S. Beasley. 2014. **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach 14<sup>th</sup> Edition**. Upper Saddle River, NJ: Prentice- Hall.
- Ashan, M. M., and M. A. Shahneaz. 2015. The Effects of Prohibition of Non-Audit Services on Audit Quality and Fees: A Study on Bangladesh. *Research Journal of Finance and Accounting* 6(9): 216-224.
- Atanasiu, p. 2005. The Relationship between Internal and External Audit. Available at: [www.google.com](http://www.google.com).
- Ball, F., J. Tyler, and P. Wells. 2015. Is Audit Quality Impacted by Auditor Relationships?.*Journal of Contemporary Accounting & Economics* 11(2): 166-181.
- Bandyopadhyay, S. P., C. Chen, and Y. Yu. 2014. Mandatory Audit Partner Rotation, Audit Market Concentration, and



- Audit Quality: Evidence from China. *Advances in Accounting* 30(1): 18-31.
- Bills, K. L., L. M. Cunningham, and L. A. Myers. 2015. Small Audit Firm Membership in Associations, Networks, and Alliances: Implications for Audit Quality and Audit Fees. *American Accounting Association* 9(2): 29-35.
- Birjandi, H., M. H. Kaveh, and M. S. Khorrami. 2015. The Effect of Audit Quality Adjustment on the Relationship between Earnings Management and Return on Equity in Listed Companies in Tehran Stock Exchange. *Research Journal of Finance and Accounting* 6(11): 25- 37.
- Blay, A. D., M. Notbohm, C. Schelleman, and A. Valencia. 2014. Audit Quality Effects of an Individual Audit Engagement Partner Signature Mandate. *International Journal of Auditing* 18(3): 172-192.
- Cahan, S. F., and J. Sun. 2015. The Effect of Audit Experience on Audit Fees and Audit Quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 30(1): 78-100.
- Center For Audit Quality (CAQ). 2010. **Deterring and Detecting Financial Reporting Fraud, A Platform for Action.**
- Caskey, J., and V. Laux. 2015. Corporate Governance, Accounting Conservatism, and Manipulation. Available at: <http://ssrn.com>.
- Ching, C. P., B. H. The, O. T. San, and H. Y. Hoe. 2015. The Relationship among Audit quality, Eaning Management, and Financial performance of Malaysian Public Listed Companies. *International Journal of Economics and Management* 9(1): 211-229.
- Deng, M., T. Lu, D. A. Simunic and M. Ye. 2014. Do Joint Audits Improve or Impair Audit Quality?. *Journal of Accounting Research* 52(5): 1029-1060.

- Ettredge, M., E. E. Fuerherm, and C. Li. 2014. Fee Pressure and Audit Quality. *Accounting, Organizations and Society* 39(4): 247-263.
- Goodwin, J., and D. Wu. 2015. What is the Relationship Between Audit Partner Busyness and Audit Quality?. Available at: <http://ssrn.com>.
- International Federation of Accountants (IFAC). 2013. **A Framework for Audit Quality.**
- Johnstone, K. M., C. Li, and S. Luo. 2014. Client-Auditor Supply Chain Relationships, Audit Quality, and Audit Pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 33(4): 119-166.
- Kilgore, A. R. Radich, and G. Harrison. 2011. The Relative Importance of Audit Quality Attributes. *Australian Accounting Review* 21(3): 253-265.
- Kim, J. B., and C. H. Yi. 2009. Does Auditor Designation by the Regulatory Authority Improve Audit Quality? Evidence from Korea. Available at: [www.ssrn.com](http://www.ssrn.com).
- Kwon, S. Y., Y. Lim, and R. Simnett. 2014. The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality and Audit Fees: Empirical Evidence from the Korean Audit Market. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 33(4): 167-196.
- Lennox, C. S., X. Wu, and T. Zhang. 2014. Does Mandatory Rotation of Audit Partners Improve Audit Quality?. *The Accounting Review*, 89(5): 1775-1803.
- Mahama, M. 2015. Detecting Corporate Fraud and Financial Distress using the Altman and Beneish Models the Case of Enron Coro. *International Journal of Economics, Commerce and Management* III(1): 1-18.
- Nawaiseh, M. E. 2016. Impact of External Audit Quality on Earnings Management by Banking Firms: Evidence from

- Jordan. *British Journal of Applied Science and Technology* 12(2): 1-14.
- Okolie, A. O., F. O. I. Izedonmi, and A. O. Enofe. 2014. The Impact of Audit Quality on the Share Prices of Quoted Companies in Nigeria. *Research Journal Finance and Accounting* 5(8): 150-166.
- Omid, A. M. 2015. Qualified audit opinion, Accounting Earning Management and real earning management: Evidence from Iran. *Asian Economic and financial Review* 5(1): 46-57.
- Porter, B., J. Simon, and D. Hatherly. 2008. **Principles of External Auditing, Third Edition.** John Wiley and Sons, Ltd., Publication. Bibliotheca Alexandrina
- Pustylnick, I. 2011. Empirical Algorithm of Detection of Manipulation with Financial Statements. *Journal of Accounting, Finance and Economics* 1(2): 54-67.
- Saladrigues, R., and M. Grano. 2014. Audit Expectation Gap: Fraud Detection and other Factors. *European Accounting Management Review* 1(1): 120-142.
- Sarwoko, I., and S. Agoes. 2014. An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: Evidence from Indonesia. *Procardia- Social and Behavioral Sciences* 164: 271-281.
- Skinner, D. J., and S. Srinivasan. 2012. Audit Quality and Auditor Reputation: Evidence from Japan. *The Accounting Review* 87(5): 1737- 1765.
- Smii, T. 2016. The impact of the Audit Quality on that of the Accounting Profits: the Case of Companies Listed on the TSE. *International Journal of Managing Value and Supply Chains (IJMVSC)* 7(1): 39- 54.

- Suwaida, M. S., A. Qasim. 2010. External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees. *Managerial Auditing Journal* 25(6): 509-525.
- Svanberg, J., and P. Öhman. 2015. Auditors' Identification with Their Clients: Effects on Audit Quality. *The British Accounting Review* 47(4): 395-408.
- Tobias, S. 2013. Non-audit Services and Audit Quality: Evidence from Private Firms. *European Accounting Review* 22(2):337-366.
- Tyokoso, G. M., and L. N. Tsegba. 2015. Audit Quality and Earnings Management of Listed Oil Marketing Companies in Nigeria. *European Journal of Business and Management* 7(29): 34- 42.
- Wudu, A. 2014. **Auditor responsibility and fraud detection: in Ethiopian private audit firms.** Published Presented in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master of Science, the Department of Accounting and Finance, Addis Ababa University
- Ziaee, M. 2014. The Effect of Audit Quality on the Performance of listed Companies in Tehran Stock Exchange. *International Letters of Social and Humanistic Science* 21(2300-2697): 36-43.

## ملاحق البحث

### ملحق (1)

#### ملخص لعناصر إطار جودة المراجعة الصادر عن IAASB

عناصر الإطار	السمات
1) عوامل المدخلات:	<p>1/1) مستوى التكليف:</p> <p>1/1/1- إدراك ووعي فريق التكليف بأن عملية المراجعة المؤداة يتم تنفيذها في إطار تحقيق المصلحة العامة.</p> <p>2/1/1- إتسام فريق التكليف بالموضوعية والنزاهة.</p> <p>3/1/1- استقلال فريق التكليف.</p> <p>4/1/1- بذل فريق التكليف الكفاءة المهنية والعناية الكافية.</p> <p>5/1/1- توافر الشك المهني لدى فريق التكليف.</p> <p>2/1) مستوى مكتب المحاسبة والمراجعة:</p> <p>1/2/1- وجود إجراءات للحوكمة تساهم في تحقيق الاستقلال والملائمة.</p> <p>2/2/1- تحديد المكتب للخصائص الشخصية الواجب توافرها لضمان تحقيق جودة المراجعة.</p> <p>3/2/1- عدم الاعتماد على الاعتبارات المالية كمحرك أساسي لاتخاذ القرارات، نظراً لتأثيرها السلبي على جودة المراجعة.</p> <p>4/2/1- تأكد مكتب المحاسبة والمراجعة من توافر القدرات الفنية والمهنية والخبرات للشركاء والموظفين العاملين به</p> <p>5/2/1- دعم مكتب المحاسبة المراجعة لانتشار ثقافة التشاور لمعالجة القضايا الصعبة الناجمة عن عملية المراجعة.</p>
- القيم والأخلاقيات والاتجاهات.	

السمات	عناصر الإطار
<p>6/2/1- وجود نظم قوية لاتخاذ قرار القبول والإستمرار مع العملاء.  <b>(3/1) المستوى القومى:</b>                      1/3/1- تحديد المتطلبات الأخلاقية العامة أو الخاصة الواجب توافرها.                      2/3/1- تأكد الجهات التنظيمية للمهنة من فهم كيفية التطبيق والاستمرار فى تطبيق المتطلبات الأخلاقية.                      3/3/1- تبادل المعلومات فيما بين مكاتب المراجعة بشأن القبول والاستمرار فى أداء تكليف العميل.</p>	
<p><b>(4/1) مستوى التكليف:</b>                      1/4/1- توافر التخصصات الضرورية للشركاء وأعضاء فرق التكليف.                      2/4/1- الفهم العميق لطبيعة عمل الشركة من قبل الشركاء وأعضاء فرق التكليف.                      3/4/1- إصدار الشركاء وأعضاء فريق التكليف لأحكام مهنية معقولة.                      4/4/1- مشاركة شريك الإرتباط فى أنشطة تقييم المخاطر والتخطيط والإشراف وفحصجودة أداء كل عملية المراجعة.                      5/4/1- توافر الخبرة الكافية لأعضاء فريق التكليف، وتحديد وظائف كل منهم بشكل مفصل، والإشراف على أداء العمل مع وجود درجة معقولة من استمرارية الأعضاء فى نفس التكليف.                      6/4/1- توافر الوقت الكافى للشركاء وأعضاء فريق التكليف لإجراء عملية المراجعة بطريقة فاعلة.                      7/4/1- الاتصال المباشر بين الشريك وأعضاء فريق التكليف ذوى الخبرة من جهة والإدارة والمسئولين عن الحوكمة من جهة أخرى.  <b>(5/1) مستوى مكتب المحاسبة والمراجعة:</b>                      1/5/1- توافر الوقت الكافى للشركاء وأعضاء فريق</p>	<p>- المعرفة والوقت والخبرة</p>

عناصر الإطار	السمات
	<p>التكليف لتناول القضايا الصعبة التي تنشأ نتيجة لإجراء عملية المراجعة.</p> <p>2/5/1- الهيكله الملائمة لفريق التكليف.</p> <p>3/5/1- تقييم الشركاء وأعضاء فريق التكليف من حيث الكفاءة والوقت والخبرة.</p> <p>4/5/1- الاهتمام بالتدريب الكافي للشركاء وأعضاء فريق التكليف فيما يتعلق بالمراجعة والمحاسبة المتعلقة بقضايا الصناعات المتخصصة - كلما أقتضى الأمر-.</p> <p><b>(6/1) المستوى القومي:</b></p> <p>1/6/1- إصدار إجراءات صارمة لمنح ترخيص مكاتب المراجعة والمراجعين العاملين بها.</p> <p>2/6/1- التحديد الواضح للمتطلبات التعليمية والتدريبية الواجب توافرها.</p> <p>3/6/1- وجود إجراءات لإلزام المراجعين بالقضايا الراهنة، والتدريب اللازم لهم في مجال المحاسبة والمراجعة أو المتطلبات التنظيمية الواجب الوفاء بها.</p> <p>4/6/1- الإرتقاء بمهنة المراجعة لجذب موارد بشرية عالية الجودة.</p>
<p>- إجراءات عملية المراجعة ورقابة الجودة.</p>	<p><b>(7/1) مستوى التكليف:</b></p> <p>1/7/1- التزام فريق التكليف بمعايير المراجعة والقوانين واللوائح ذات الصلة وإجراءات رقابة الجودة بمكاتب المراجعة.</p> <p>2/7/1- استخدام فريق التكليف لتكنولوجيا المعلومات الملائمة.</p> <p>3/7/1- وجود تفاعل بين مختلف الأطراف المشاركين في عملية المراجعة من جهة والمراجعين الداخليين - كلما اقتضى الأمر.</p> <p>4/7/1- وجود إجراءات ملائمة للتعامل مع الإدارة لتحقيق كفاءة عملية المراجعة.</p>

عناصر الإطار	السمات
<p>5/7/1- التوثيق الملائم لعملية المراجعة.</p> <p><b>8/1 مستوى مكتب المحاسبة والمراجعة:</b></p> <p>1/8/1- تكييف منهجية عملية المراجعة مع تطورات المعايير المهنية، والنتائج الناجمة عن الفحص الخارجى والتحقق من رقابة الجودة.</p> <p>2/8/1- دعم منهجية عملية المراجعة لأعضاء فريق التكاليف فى عملية المراجعة لتطبيق الشك المهنى وإبداء الحكم المهنى الملائم.</p> <p>3/8/1- تتطلب منهجية أداء عملية المراجعة الاشراف على كيفية أداء خطة عمل المراجعة.</p> <p>4/8/1- تتطلب منهجية عملية المراجعة التوثيق الملائم لعملية المراجعة.</p> <p>5/8/1- وضع إجراءات صارمة للرقابة على جودة عملية المراجعة، وإتخاذ الإجراءات الملائمة.</p> <p>6/8/1- إجراء الفحص الفعال لرقابة الجودة فى التكاليف بعملية المراجعة.</p> <p><b>9/1 المستوى القومى:</b></p> <p>1/9/1- إصدار معايير المراجعة التى تجعل الأهداف الكامنة والمتطلبات الواجب توافرها محددة بوضوح.</p> <p>2/9/1- تحديد الجهات المسؤولة عن التفتيش على مكاتب المراجعة الخصائص الواجب توافرها لتحقيق جودة المراجعة سواء على مستوى المكتب أو الشريك.</p> <p>3/9/1- وجود نظم فاعلة للتحقق من مزاعم الفشل فى إجراء عملية المراجعة، ومعاينة المكاتب التى يثبت عدم صحة إدعائها.</p>	



السمات		عناصر الإطار
<p>أ. من قبل مراقبي الحسابات: 1/1/2- تقرير مراقب الحسابات لمستخدمي القوائم المالية التي تم مراجعتها. 2/1/2- تقرير مراقب الحسابات للمسؤولين عن الحوكمة. 3/1/2- تقرير مراقب الحسابات للإدارة. 4/1/2- تقرير مراقب الحسابات للمنظمين الماليين، ومتخذي الإجراءات المتحفظة Prudential Regulators.</p> <p>ب. من قبل الشركة محل المراجعة: 5/1/2- القوائم المالية التي تم مراجعتها. 6/1/2- تقارير المسؤولين عن الحوكمة، بما في ذلك لجنة المراجعة.</p> <p>ج. من المنظمين لمهنة المراجعة: 7/1/2- توفير المعلومات عن أداء كل عملية مراجعة على حده.</p>	<p>(1/2) مستوى التكليف</p>	<p>(2) عوامل المخرجات:</p>
<p>أ. من مكتب المحاسبة والمراجعة: 1/2/2- تقارير الشفافية. 2/2/2- التقارير السنوية.</p>	<p>(2/2)</p>	

عناصر الإطار		السمات
		ب. من المنظمين لمكاتب المحاسبة والمراجعة: 3/2/2- تقديم نظرة عامة بشأن نتائج التفتيش على مكاتب المحاسبة المراجعة.
		مستوى مكتب المحاسبة والمراجعة، والمستوى القومى
3) التفاعلات بين مختلف أطراف سلسلة توريد إعداد التقارير المالية		حيث تتضمن تلك التفاعلات الآتى: - التفاعل بين مراقبى الحسابات من جهة، وكل من؛ والإدارة والمسؤولين عن الحوكمة ومستخدمى القوائم المالية ومنظمى المهنة من جهة أخرى. - التفاعل بين الإدارة من جهة، وكل من؛ المسؤولين عن الحوكمة ومنظمى المهنة ومستخدمى القوائم المالية من جهة أخرى. - التفاعل بين المسؤولين عن الحوكمة من جهة، وكل من؛ منظمى المهنة ومستخدمى القوائم المالية من جهة أخرى. - التفاعل بين منظمى المهنة ومستخدمى القوائم المالية.
4) العوامل المحددة لسياق إعداد التقارير المالية		1/4- ممارسات الأعمال والقانون التجارى. 2/4- القوانين واللوائح المتعلقة بإعداد التقارير المالية. 3/4- إطار إعداد التقارير المالية. 4/4- حوكمة الشركات. 5/4- نظم المعلومات. 6/4- الجدول الزمنى لإعداد التقارير المالية. 7/4- العوامل الثقافية الأوسع.

المصدر: (IFAC, 2013, P.20:23)

## ملحق (2)

تقسيم عوامل مدخلات عملية المراجعة وفقاً لإطار جودة المراجعة

يمكن تجميع عوامل المدخلات، الواردة بذلك الإطار، إلى ثلاث فئات رئيسية هي؛ القيم والأخلاق والاتجاهات لدى مراقبى الحسابات، المعرفة والخبرة والوقت المخصص لأداء عملية المراجعة، إجراءات عملية المراجعة ورقابة الجودة. وذلك فى

ضوء ثلاث مستويات وهي؛ مستوى التكليف، مستوى مكتب المحاسبة والمراجعة، والمستوى القومي، وفقا للجدول التالي:

المستوى القومي National Level	مستوى مكتب المحاسبة والمراجعة Firm Level	مستوى التكليف Engagement Level	
(3/1)	(2/1)	(1/1)	القيم والأخلاق والاتجاهات Value, Ethics, and Attitudes
(6/1)	(5/1)	(4/1)	المعرفة والخبرة والوقت Knowledge, Experience, and Time
(9/1)	(8/1)	(7/1)	إجراءات عملية المراجعة ورقابة الجودة Audit Process and quality Control Procedures

المصدر: (IFAC, 2013, P.24)

