

## إطار مقترح لإمكانية تطبيق برنامج مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في مصر محمد متولي محمد ابراهيم بركات

### الملخص:

يهدف هذا البحث إلى اقتراح إطار بالمقومات التي يجب توافرها لتفعيل مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة في مصر، حيث إستخدمت العديد من التجارب الدولية أساليباً ووسائلاً مختلفة لضمان الإلتزام بسياسات وإجراءات رقابة جودة المراجعة، بما يساهم في تقليل حجم الصعوبات وحل المشكلات التي قد تواجه مكاتب المراجعة عند تطبيقها نظام لرقابة الجودة بها ، وما يترتب علي ذلك من تحسين لجودة عملية المراجعة والمهنة بصفة عامة والعمل على تحسين مستوى جودة عملية المراجعة والارتقاء به بما يخدم المصلحة العامة وقامت الكثير من هذه المنظمات بوضع ضوابط ومعايير للتأكيد على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة . وتوصل البحث الى عدم اهتمام مصر بأسلوب مراجعة النظير على الرغم من الفوائد والمنافع المتعددة لمثل هذا النوع من الفحص، ومؤخراً في عام ٢٠٠٨ أنشأت هيئة الرقابة المالية وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المسجلين في سجل الهيئة، ولم تعلن الوحدة أي تقارير للفحص حتى الآن. لذا أوضح البحث بوجود قصور لدى مكاتب المراجعة في مصر والمنظمات المهنية بها في فهم مدى أهمية أسلوب مراجعة النظير وأستخدامه كأداة للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة . وأوصى البحث بناء الى الإطار المقترح بتطبيق برنامج مراجعة النظير كأحد أساليب الرقابة على جودة المراجعة .

### Abstract:

The aim of this paper is to propose a framework for the necessary elements to activate peer review as a tool to control the quality of auditing in Egypt, where many international experiences have used various methods and means to ensure compliance with audit quality control policies and procedures, The review of the implementation of a system of quality control, and the consequent improvement of the quality of the audit process and the profession in general and work to improve the

quality of the audit process and upgrading it to serve the public interest and many of these organizations set controls and standards for the Hands on the performance of the professional offices of audit quality.

The research found that Egypt was not interested in peer review, despite the many benefits and benefits of such inspection. Recently, in 2008, the FSA established the Quality Control Unit for the auditors' work in the Authority's registry.

Therefore, the research revealed that there is a lack of audit firms in Egypt and their professional organizations in understanding the importance of the peer review method and its use as a tool to control the quality of audit offices performance.

The research recommended building on the proposed framework by applying the peer review program as one of the methods of auditing audit quality.

### مقدمة البحث:

إهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية فى كافة أنحاء العالم بموضوع رقابة جودة الأداء المهني فى مكاتب المراجعة ، وبالتالي يعكس ذلك جهود وتجارب الدول فى هذا المجال والسعى نحو أن يكون لكل دولة سبق بالأرتقاء بمستوى الرقابة على جودة مهنة المراجعة بصفة عامة ، وإن دل ذلك على شيء فإنما يدل على أن توفير نظام سليم للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة يُعتبر العامل الأساسي للقضاء على المظاهر السلبية التي تعاني منها المهنة.

كما توجّعت جهود وتجارب الدول نحو إستخدام أساليباً ووسائلاً مختلفة لضمان الإلتزام بسياسات وإجراءات رقابة جودة المراجعة، بما يساهم فى تقليل حجم الصعوبات وحل المشكلات التي قد تواجه مكاتب المراجعة ، وما يترتب على ذلك من تحسين لجودة عملية المراجعة والمهنة بصفة عامة.

ومثال لذلك تُطبق الولايات المتحدة الأمريكية أسلوبين مختلفين للرقابة على جودة أعمال مكاتب المراجعة، الأسلوب الأول يتمثل فى برنامج مراجعة النظير التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، أما الأسلوب الثانى فيتمثل فى تكوين مجلس

للإشراف على شركات المحاسبة العامة (PCAOB) والمكون من خلال قانون Sarbanes-oxley ٢٠٠٢. وفيما يلي توضيح لأهم مكونات الأسلوبين:

وقد قامت العديد من الدول بإنشاء جهة حكومية مستقلة عن مهنة المراجعة لتقوم بالرقابة على جودة أداء عملية المراجعة، ومن هذه الدول الولايات المتحدة الأمريكية، حيث أصدر الكونجرس الأمريكي قانون Sarbanes Oxley 2002 الذي أشتمل على العديد من القواعد المتعلقة بمهنة المراجعة والتي أحدثت تغييرات أساسية بالنسبة للمهنة والرقابة عليها، ومن أهم تلك التغييرات إنشاء مجلس للإشراف على مكاتب المحاسبة العامة (PCAOB) والذي حل محل مجلس الإشراف العام (POB) ، كما قامت المملكة المتحدة بإنشاء مجلس التقارير المالية (FRC) ، وقامت بعض الدول العربية مثل الإمارات العربية المتحدة بإنشاء جهاز أبوظبي للمحاسبة وهيئة دبي للخدمات المالية.

#### مشكلة البحث:

نتيجة لزيادة كل من الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة ، والضغوط على مهنة المحاسبة والمراجعة وبعد السلسلة المتعددة للأزمات المالية المختلفة التي حدثت لكثير من الشركات والبنوك العالمية في العالم، وما صاحبها من انهيارات مالية وإفلاس، تعرضت مهنة المحاسبة والمراجعة في الأونة الأخيرة للعديد من الانتقادات لفشلها في حماية مصالح المستثمرين، وأدى ذلك إلي حدوث رد فعل قوي من قبل المجتمع المالي ولعل السبب يرجع إلي انخفاض جودة المراجعة نتيجة التطورات التي ظهرت خلال العقد السابقين. حيث تزايدت أهمية الاعتماد علي تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة مع تزايد استخدام عملاء المراجعة لتكنولوجيا المعلومات في أعمالهم مما أدى إلي اتساع نطاق اعمال مهنة المراجعة وتعمدها.

لذا توجهت جهود وتجارب الدول نحو إستخدام أساليباً ووسائلاً مختلفة لضمان الإلتزام بسياسات وإجراءات رقابة جودة المراجعة، بما يساهم في تقليل حجم الصعوبات وحل المشكلات التي قد تواجه مكاتب المراجعة ، وما يترتب علي ذلك من تحسين لجودة عملية المراجعة والمهنة بصفة عامة.

ومن أهم هذه التجارب برنامج مراجعة النظر والذي أعتبر لسنوات عديدة جزءاً مكملاً لبرنامج المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لتحسين الجودة في مهنة المراجعة والرقابة على الجودة في مكاتب المراجعة العاملة بالولايات المتحدة الأمريكية. وأسس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) برنامج مراجعة النظر إختيارياً إعتباراً من ١٩٧٦م، كإستجابة للإنهيارات البنكية وحالات الإفلاس

في السبعينات من القرن السابق، وأصبح إلزامياً اعتباراً من عام ١٩٨٩م، حيث تخضع مكاتب المراجعة المسجلة لدى البرنامج لفحص النظير.

وتتبع مشكلة البحث من أنه بالرغم من الفوائد والمنافع التي يحققها برنامج مراجعة النظير كأحد أساليب الرقابة على جودة المراجعة والتي تشمل بوجه عام الأرتقاء بمستوى المهنة والأداء المهني لمكاتب المراجعة وبالتالي زيادة أضعاف الثقة على التقارير والقوائم المالية بما يخدم مستخدميها إلا أنه تشير العديد من الدراسات التي أجريت على مكاتب المراجعة في مصر إلى عدم اهتمامها بأسلوب مراجعة النظير على الرغم من وجود أسلوب محدد للفحص وكذلك عدم وجود جهة مهنية تقوم بفحص اعمال مكاتب المراجعة في مصر ، ومؤخراً في عام ٢٠٠٨ أنشأت هيئة الرقابة المالية وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المسجلين في سجل الهيئة، ولم تعلن الوحدة أي تقارير للفحص حتى الآن.

#### أهداف البحث:

يهدف البحث بصفة عامة وضع إطار يحتوى على مقومات واضحة تمكن من تطبيق أسلوب مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في مصر ومن خلال الهدف الرئيسي للبحث يمكن أستنباط مجموعة من الأهداف الفرعية للبحث كما يلي:

- ١- التعرف على كيفية نشأة برنامج مراجعة النظير
- ٢- التعرف أنواع وطرق الفحص التي يتضمنها برنامج مراجعة النظير
- ٣- التعرف التقرير عن نتائج فحص النظير
- ٤- بيان الفوائد والمنافع الناتجة عن استخدام أسلوب مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة وكذلك الأنتقادات الموجهة اليه .
- ٥- التعرف على الواقع الحالي لمهنة المراجعة في مصر

#### أهمية البحث:

تتلور أهمية البحث في النقاط التالية :

- ١- تعتبر البيانات المالية المراجعة من قبل مراجعي الحسابات مهمة لكثير من الأطراف المهتمة بمهنة المحاسبة والمراجعة ومستخدمي القوائم المالية ، ومصداقية تلك البيانات تعتمد على العوامل التي تؤثر في إصدار تلك البيانات.
- ٢- التأكيد على ضرورة أتباع مكاتب المراجعة لأجراءات الرقابة على جودة المراجعة وفقاً للمعايير الدولية للرقابة على الجودة ، عن طريق استخدام الأساليب المناسبة في الرقابة على جودة أداء هذه المكاتب .

## فروض البحث:

يمكن صياغة فروض البحث في فرض واحد شامل وهو  
يمكن تفعيل برنامج مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب  
المراجعة في مصر عند توفر مقومات معينة تسمح بالتطبيق .

### متغيرات البحث:

- المتغير المستقل: أسلوب مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة.
- المتغير التابع: وهو الرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في مصر .

### منهج البحث:

أعتمد الباحث على المنهج الأستقرائي والذي يتأسس على الدراسة النظرية من خلال الأطلاع على المراجع العلمية والمقالات المنشورة بالدوريات المختلفة والبحوث والرسائل العلمية التي تهتم بتحليل وتقييم الدراسات السابقة في مجال تطبيق برنامج مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة .

### خطة البحث:

أطلاقاً من مشكلة وأهداف وفروض البحث تتحدد خطة البحث في العناصر التالية :  
أولاً : برنامج مراجعة النظير كأحد برامج المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في  
تحسين جودة مهنة المراجعة والرقابة عليها

### أ- النشأة

لسنوات عديدة أُعتبر برنامج مراجعة النظير جزءاً مكملاً لبرنامج المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لتحسين الجودة في مهنة المراجعة والرقابة على الجودة في مكاتب المراجعة العاملة بالولايات المتحدة الأمريكية. وأسس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) برنامج مراجعة النظير إختيارياً إعتباراً من ١٩٧٦م، كإستجابة للإنتهيارات البنكية وحالات الإفلاس في السبعينات من القرن السابق، وأصبح إلزامياً إعتباراً من عام ١٩٨٩م، حيث تخضع مكاتب المراجعة المسجلة لدى البرنامج لفحص النظير.

ومع بداية ظهور برنامج مراجعة النظير بدأت معه حملة قوية من قبل المنظمات المهنية لإقناع أعضاء المهنة – بصفة خاصة مكاتب المراجعة – بتدعيم البرنامج، وإعتمدت الحملة على إلتزام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بوعدين في تصميمه للبرنامج، تمثل الوعد الأول في أن الهدف من البرنامج تصحيحي وعلاجي للممارسات المحاسبية الخاطئة ولا يهدف إلى تطبيق أي إجراءات تأديبية أو عقابية، أما الوعد الثاني فتمثل في أن تكون جميع البيانات والمعلومات الصادرة عن البرنامج سرية عن جميع الأفراد فيما عدا القائمين بالفحص، وقد حقق برنامج مراجعة النظير في بدايته الهدف من تكوينه وهو تحسين الثقة في المهنة عن طريق إتاحة الفرصة

لمراقبي الحسابات ليعرفوا نقاط ضعفهم ويتعلموا من أخطائهم، وضمان إستمرارهم في تقديم خدمات جودة مناسبة.

ومن الجدير بالذكر أن برنامج مراجعة النظر التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين شمل جميع مكاتب المراجعة بدءاً من إنشائه وحتى تكوين مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) والذي أختص بفحص مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة القوائم المالية للشركات العامة المقيدة في البورصة الأمريكية (SEC practice section (SECPS) بدءاً من عام ٢٠٠٤، أما مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة القوائم المالية للشركات الخاصة غير المقيدة في البورصة الأمريكية (PCPS) the private companies practice section فاستمرت في الخضوع لبرنامج فحص النظر التابع للمعهد. كما تتعدد مكاتب المراجعة التي تخضع لكلا النوعين من الفحص والتفتيش حيث يتنوع عملاؤها بين الشركات العامة المقيدة في البورصة والشركات الخاصة غير المقيدة في البورصة.

#### ب- أنواع الفحص التي يتضمنها برنامج مراجعة النظر

يتضمن برنامج مراجعة النظر ثلاثة أنواع من الفحص تخضع لها مكاتب المراجعة وفقاً لطبيعة نشاط المكتب والمعايير التي اعتمدت عليها إدارة عميل المراجعة في إعداد القوائم المالية محل المراجعة، ويمكن توضيح أنواع الفحص كما يلي:

- ١- فحص النظام (system review): تخضع له مكاتب المراجعة التي تؤدي خدمات مراجعة القوائم المالية طبقاً لمعايير المراجعة الحكومية والصادرة عن (AICPA)، أو التي تقوم بأداء خدمات التصديق طبقاً لـ.. statement on standards for attestation engagements (SSAEs).
- ٢- فحص الإرتباط (engagement review): تخضع له مكاتب المراجعة التي تؤدي خدمات المراجعة طبقاً لـ.. Statement on standards for accounting and review services.
- ٣- فحص التقرير (Report review): تخضع له مكاتب المراجعة التي تؤدي خدمات مراجعة القوائم المالية التي حُذفت منها المعلومات المتممة للقوائم المالية.

ويمكن لمكتب المراجعة أن يخضع لجميع أنواع الفحص المتوفرة لدى برنامج مراجعة النظر في حالة تنوع عملائه، حيث يعتمد العملاء على إعداد القوائم المالية وفقاً للأنواع المختلفة من المعايير.

### ج- طرق إختيار فريق الفحص طبقاً لبرنامج مراجعة النظر

مكاتب المراجعة التي تقوم بخدمات مراجعة القوائم المالية للشركات الخاصة غير المقيدة في البورصة الأمريكية، والتي تنتمي لقسم شئون مكاتب المحاسبة والمراجعة لدى (AICPA) تخضع لأحد ثلاثة أنواع من الفحص كما سبق توضيحهم. ويتم تحديد فريق الفحص وفقاً للبدائل التالية:

- ١- **الفحص عن طريق مكتب مراجعة آخر (firm on firm review):** وفيه يُوظف مكتب المراجعة مكتباً آخر أعلى في الجودة وفقاً لتصنيف البرنامج للقيام بالمهمة. ويُستخدم هذا النوع من فرق الفحص في فحص النظام أو الارتباط أو التقرير.
- ٢- **الفحص عن طريق فريق مشترك من مكاتب مراجعة متعددة (association review):** وفيه يطلب مكتب المراجعة من مجموعة من مكاتب المراجعة لتحديد فريق فحص للقيام بهذه المهمة. ويستخدم هذا النوع من فرق الفحص في فحص النظام أو الارتباط أو التقرير.

- ٣- **الفحص عن طريق فريق محدد بواسطة وحدة تعيين فرق الفحص التابعة لـ AICPA (committee-appointed review team):** وفيها يطلب مكتب المراجعة من وحدة تعيين فرق الفحص التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لتختار فريق الفحص الخاص به، ويُستخدم هذا النوع من فرق الفحص في فحص الارتباط وفحص التقرير فقط.

وفي أحد التقارير الصادرة عن (AICPA) تم الإعلان عن عدد المسجلين كفاحصين للجودة، حيث بلغ العدد الإجمالي لهم ١٧٩٣ فاحص جودة، فقط ١٤٤٤ منهم يتوافر فيه شروط القيام بالمهمة ولديهم التصريح بذلك. ويشترط المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الشروط التالية في فاحص الجودة:

- أن يكون عضواً في (AICPA) ويعمل كمدير أو شريك في مكتب مراجعة حصل على تقرير غير متحفظ لفحص النظر في آخر مرة للفحص.
- يمتلك المعرفة بالمعايير المهنية بما فيها رقابة الجودة ومراجعة النظر.
- لديه خبرة خمس سنوات على الأقل في مجال المحاسبة والمراجعة.
- أن يُكمل ويجتاز برنامجاً تدريبياً تابعاً للمعهد عن مراجعة النظر.

### د- التقرير عن نتائج عملية فحص النظر

يلتزم القائم بالفحص بتقديم تقرير بنتائج فحص المكتب الخاضع للفحص مرفقاً بخطاب الملاحظات المكتشفة خلال الفحص (letter of comments) لإتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة، وتقرير آخر إلى قسم شئون مكاتب المحاسبة

والمراجعة التابع للمعهد، وبصفة عامة يجب أن يشتمل تقرير مراجعة النظير على العناصر التالية:

- ١- المكتب الخاضع للفحص والفترة التي يغطيها التقرير.
  - ٢- وصف الخصائص العامة وأوجه القصور في نظام رقابة الجودة بالمكتب محل الفحص.
  - ٣- رأى الفريق القائم بمراجعة النظير من حيث مدى إلتزام المكتب الخاضع للفحص بمعايير رقابة الجودة أم لا.
  - ٤- مقترحات الفريق القائم بمراجعة النظير لتدعيم وتحسين نظام رقابة الجودة في مكتب المراجعة محل الفحص.
- أما عن أنواع تقارير مراجعة النظير وفقاً للأنواع الثلاثة للفحص والتي يشملها البرنامج، فيمكن توضيحها كما يلي:
١. فحص النظام: يُصدر فريق الفحص رأياً غير مُعدل أو مُعدل أو عكسي.
  ٢. فحص الإرتباط: يُصدر فريق الفحص تأكيداً محدوداً غير مُعدل أو مُعدل أو عكسي.
  ٣. فحص التقرير: يُصدر فريق الفحص ملاحظات وتوصيات ولا يتضمن رأياً أو تأكيداً.

#### هـ محاولات التطوير والانتقادات الموجهة للبرنامج

مع بداية إشتراك مجلس (PCAOB) في فحص جودة مكاتب المراجعة التي تؤدي مهام مراجعة القوائم المالية للشركات العامة المقيدة في البورصة الأمريكية في أغسطس ٢٠٠٤، أنشأ مجلس ولاية نيويورك للمحاسبين القانونيين لجنة quality enhancement policy committee (QEPC) للنظر في برنامج مراجعة النظير وتقديم توصيات لتطويره، وتمثلت توصيات اللجنة واللازمة لتحسين البرنامج في الآتي:

- يجب إعتبار برنامج مراجعة النظير جزء من عملية شاملة للمراجعة والتفتيش على الجودة، بحيث يشتمل أيضاً فحص الأخلاقيات والتعليم المهني المستمر والرقابة الذاتية.
- المجتمع لا يمتلك السلطة الضرورية لممارسة الضغوط على برنامج مراجعة النظير الحالي، وهو أمر يجب معالجته.
- يجب أن يكون البرنامج إجبارياً في جميع مكوناته وأكثر مرونة ليتناسب مع كونه برنامج قومي.
- تشير اللجنة إلى أن فحص الجودة يجب أن يُطبق على جميع ممارسي المهنة ولا يقتصر على المراجعين فقط في المستقبل.

ونتيجة لتزايد الضغوط على برنامج مراجعة النظير لتحسين جودة التقارير الصادرة عنه، قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتشكيل لجنة للنظر في تحسين برنامج فحص النظير وإقتراح نظام مثالي لفحص الجودة بما يحقق إعتقاد الجمهور عليه، وبالفعل قام المعهد بتعديل البرنامج وبدأ تطبيقه في يناير ٢٠٠٥، ويُتوقع أن تزيد التعديلات على البرنامج من وضوح وشفافية ومصداقية التقارير الصادرة عنه.

وعلى الرغم من الجهود المستمرة في تطوير وتحسين برنامج مراجعة النظير لتحقيق الآمال المرجوة منه، إلا أنه تعرض للعديد من الإنتقادات من وجهة نظر الباحثين والكتاب، ويمكن توضيح أهم هذه الإنتقادات ونقاط الضعف على النحو التالي:

- ١- إنخفاض النزاهة والإستقلالية في البرنامج نتيجة السماح لمكتب المراجعة الخاضع للفحص بإختيار فريق الفحص، وغالبية مكاتب المراجعة تعتمد على طريقة (firm on firm review) على الرغم من توافر طرق أخرى تضمن النزاهة والإستقلالية.
- ٢- برنامج فحص النظير عبارة عن برنامج علاجي وتصحيحي أكثر منه عقابي، وهو ما يُفقد البرنامج قوته ومصداقيته.
- ٣- النطاق المحدود للفحص: حيث أن البرنامج لا يشمل الإطلاع على وثائق ومستندات المراجعة التي يمتنع المكتب عن تقديمها لفريق الفحص بناءً على رغبة العميل في عدم الإطلاع عليها.
- ٤- لا يشترط البرنامج توثيق مكتب المراجعة لنظام رقابة الجودة لديها، حيث يتم إختبار ذلك عن طريق قائمة استقصاء معدة بواسطة فريق الفحص في حالة عدم توافر التوثيق الملائم.

### ثانياً : الرقابة على جودة المراجعة

#### ١- مفهوم رقابة جودة المراجعة

تعددت الدراسات الأكاديمية والإصدارات المهنية التي تناولت مفهوم رقابة جودة المراجعة، ومنها على سبيل المثال ما يلي :

#### أ- تعريف الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)

حيث عرّفت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الرقابة على جودة مكتب المراجعة على أنها " التنظيم الإداري لمكتب المراجعة، وجميع السياسات والإجراءات التي أقرها المكتب من أجل التحقق بدرجة معقولة من التزام العاملين بالمكتب بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة، والتي تحكم أدائهم المهني عند تقديم

الخدمات المهنية لعملاء المكتب بما في ذلك قواعد سلوك وآداب المهنة، والالتزام بالأنظمة التي تحكم مزاولة المهنة".

## ب- تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

وفقاً لما جاء في معايير رقابة الجودة الصادرة عن (AICPA) والتي اعترف بها مجلس (PCAOB) في المعيار رقم ٢٠ والخاص برقابة الجودة، فإن الرقابة على جودة المراجعة تعني " الرقابة على جودة الهيكل التنظيمي للمكتب، وكذلك السياسات (الأهداف) التي يضعها ذلك المكتب ويسعى إلى تحقيقها، ثم الإجراءات التي تُتبع لتحقيق هذه السياسات والتي يمكن أن تكون في إطار خطة أو برنامج للرقابة على جودة الأداء المهني للحصول على التأكيد المناسب على إلتزام العاملين بالمكتب بالمعايير المهنية المطبقة ونظام الرقابة على الجودة والمطبق بالمكتب".

مما سبق يتضح وجود اتفاق على مفهوم رقابة جودة المراجعة، من حيث ما يلي :

١- ترتكز رقابة جودة المراجعة على مجموعة من السياسات والإجراءات التي تحقق الجودة في خدمات مكاتب المراجعة.

٢- تُعبر سياسات رقابة الجودة عن الأهداف العامة التي يسعى مكتب المراجعة إلى تحقيقها، في حين تعبر إجراءات رقابة الجودة عن متطلبات تحقيق هذه الأهداف.

٣- ضرورة تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مكتب المراجعة بشكل شامل.

٤- الهدف الأساسي من رقابة جودة المراجعة هو توفير تأكيدات مناسبة عن الإلتزام بالمعايير وقواعد سلوك وآداب المهنة.

٥- سياسات وإجراءات رقابة الجودة لا تهدف فقط إلى المحافظة على مستوى الجودة في أداء المكتب، بل تمتد أيضاً إلى تحسين الجودة بحيث تصل إلى المستوى الذي يتوقعه المجتمع.

## ٢- أسباب ظهور الحاجة إلى الرقابة على جودة المراجعة

يتمثل السبب الرئيسي الذي ترتب عليه نشأة رقابة جودة مكاتب المراجعة في الإنتقادات التي وجهت لمهنة المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٧٣، عقب الدعوى القضائية التي عُرفت بإسم (The Equity Funding)، والتي استندت إلى إكتشاف تلاعب قام به بعض المساهمين بالشركة من خلال التواطؤ من موظف الكمبيوتر بالشركة، ولم ينجح مراقب الحسابات في إكتشاف هذا التواطؤ، مما أدى إلى استجابة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وإصدار نشرة معايير المراجعة رقم (٤) الخاصة بفرض معايير الرقابة على جودة أداء المراجعين.

كما توجد أسباب أخرى أكدت على أهمية رقابة وفحص جودة مكاتب المراجعة وتمثل في الآتي :

- ١- طبيعة مخرجات مهنة المراجعة والتي تتصف بكونها خدمة غير ملموسة لا يمكن التحقق من تنفيذها بالشكل المقبول إلا من خلال تنفيذ أسلوب جيد للرقابة على عملية المراجعة وفي جميع مراحلها.
- ٢- عمليات المراجعة لا يقوم بها فرد واحد بل فريق للمراجعة، مما يتطلب توافر آلية يتبناها مكتب المراجعة لتوفير الإتصال والتكامل بين أعضاء الفريق على المستوى العلمي والعملية، بالإضافة إلى الرقابة عليهم وتنظيمهم، ويضمن ذلك توافر معايير لرقابة الجودة.
- ٣- أكثر من ٥٠% من وقت مراقب الحسابات المسئول عن عملية المراجعة وحوالي ٣٠% من الوقت الكلي لعملية المراجعة يخصص لعملية فحص جودة عملية المراجعة، ولذلك تسعى مكاتب المراجعة إلى تقييم الطرق التي يمكن بها تحسين كفاءة وفعالية عملية الفحص.
- ٤- صعوبة التأكد من إلتزام العاملين بمكتب المراجعة بالمعايير الفنية والأخلاقية للأداء المهني، مما أدى إلى ضرورة توافر أداة للتحقق من ذلك والتأكيد عليه.

### ٣- أهداف رقابة الجودة في مهنة المراجعة:

- يُعد الهدف الأساسي لرقابة الجودة هو المحافظة على تقديم خدمات مراجعة حسابات ذات جودة عالية وعدم السماح للتدني بمستوى فعالية نظام رقابة الجودة المعتمد في مكتب المراجعة وهناك العديد من الأهداف ومنها:
١. الوقوف على مشاكل ومعوقات تنفيذ فعاليات رقابة الجودة، بهدف توفير معلومات دقيقة للمسئول عن هذا النظام عن مدى ملاءمة فعاليات الجودة المعتمدة وجودة أداء الخدمة المفروضة، لتحقيق المواصفات المطلوبة، من خلال مقارنة مستوى الجودة المتحقق مع المستوى المستهدف طبقاً لاستراتيجية المكتب.
  ٢. تقييم الأنظمة الفرعية لمنظومة رقابة الجودة المعتمدة في المكتب، وتقديم مقترحات تقويمها في حالة السلب ومجالات تطويرها نحو الأفضل في حالة الإيجاب.
  ٣. تحديد الإجراءات التصحيحية المناسبة لمعالجة أي نوع من أنواع الخلل أو القصور الشخصي للمراجع ومتابعة تنفيذها بغية التأكد من فعالية نتائج تطبيقها.
  ٤. تقديم مقترحات لتبسيط إجراءات العمل والتي تضمن انجاز العمل في الوقت المحدد بجانب تحقيق متطلبات الجودة المطلوبة، من خلال تعديل الإجراءات المعتمدة أو إصدار إجراءات جديدة.

٥. تخفيض تكاليف عملية المراجعة، وذلك ليعظم المكتب أرباحه ويكون قادراً على المنافسة.
  ٦. تخفيض عدد الدعاوي القضائية، وذلك بزيادة جودة خدمة عملية المراجعة التي يقدمها المكتب.
  ٧. زيادة الحصة السوقية لمكتب المراجعة، لأن تطبيق إجراءات الرقابة على عملية المراجعة تعمل على زيادة عدد عملاء المكتب.
  ٨. تحسين سمعة مكتب المراجعة، ويؤدي ذلك لزيادة الحصة السوقية للمكتب.
- ويرى الباحث ما يلي:**

١. أنه من المتطلبات الأساسية للمراجع اكتساب معارف في مختلف المجالات، التي لها أثر مباشر وغير مباشر على مهنة المراجعة، ولا يكفي بدراسة العلوم التجارية فقط.
  ٢. أن معرفة المراجع بالبيئة التي يعمل بها عملاء المراجعة، تؤدي في النهاية إلى تسهيل عملية الفحص واكتشاف الأخطاء.
  ٣. وجود معايير رقابية موثقة ومكتوبة تسهم في تنفيذ أعمال المراجعة بكفاءة وفعالية وتوفير أساس واضح، لتحقيق الجودة المهنية في العمل المؤدى، كما تسهم في قياس وتقييم ذلك العمل من خلال إيضاح مدى الالتزام بتطبيق المعايير ودرجة تحقيق الجودة المطلوبة. كما تعتبر متابعة نظام الرقابة على الجودة أمراً حيوياً، وذلك لضمان عمل هذا النظام بكفاءة وفعالية، ويعد ذلك أمراً مهماً لتحقيق جودة المراجعة.
  ٤. ضرورة اتباع أحد أساليب رقابة جودة المراجعة وذلك لإحكام الرقابة على أداء مكاتب المراجعة وتحقيق مدى التزامها بمتطلبات الرقابة على الجودة وفقاً للمعايير الدولية والمحلية للرقابة على الجودة.
- ٤- أنواع الرقابة على جودة المراجعة**

يمكن مراقبة ومتابعة الجودة في مكاتب المراجعة والتزامها بالمعايير المهنية والقوانين ذات الصلة باستخدام وسيلتين، تتمثل الوسيلة الأولى في الفحص الداخلي لجودة عملية المراجعة من قبل فريق متخصص في مكاتب المراجعة الكبيرة أو أحد أعضاء فريق المراجعة في مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة. أما الوسيلة الثانية فتتمثل في الفحص والمتابعة الخارجية للجودة والمطبقة من قبل المنظمات المهنية التي يخول لها القانون السلطة اللازمة لذلك. ويمكن القول بأن الرقابة على جودة المراجعة تتضمن النوعين الآتيين:

#### ١- الرقابة الذاتية (Self Control)

وتقع مسئوليتها على مكتب المراجعة ذاته، حيث يلتزم المكتب بوضع مجموعة من السياسات والإجراءات التي تكفل له تحقيق الجودة المطلوبة في الأداء

طبقاً للمعايير والمتطلبات المهنية كما يجب عليه أن يتأكد من تطبيقها وتقييم كفايتها وفعاليتها. ويمكن التمييز بين نوعين من الرقابة الداخلية للمكتب هما :

- رقابة جودة المكتب : وتتم من قبل إدارة مستقلة مسؤولة عن فحص الإلتزام بسياسات وإجراءات رقابة جودة عمليات المراجعة لضمان تنفيذها بمستوى مقبول من العناية المهنية.

- الرقابة على أعضاء فريق المراجعة : وتعتمد على متابعة أعضاء فريق المراجعة فى المستوى المنخفض من الهيكل التنظيمي للمكتب، من قبل أعضاء فريق المراجعة الأعلى فى المستوى التنظيمي بالمكتب، وهو ما يسمى بالمتابعة أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

وتتم عملية الرقابة على أعضاء فريق المراجعة بشكل روتيني ومستمر من قبل الأعضاء الأكثر خبرة، كجزء من نظام رقابة الجودة فى عملية فحص الجودة، كما يرى أحد الباحثين أن فحص أوراق عمل المراجعة يُعبر بصفة مبدئية عن نظام رقابة الجودة بمكتب المراجعة، وأن الرقابة الداخلية وفحص جودة عمل فريق المراجعة يمكن أن يتم بأحد أسلوبين كما يلي:

• الأسلوب التقليدى للفحص (Traditional Review): يعتمد على قيام المسؤولين عن فحص الجودة بمهامهم بعد الإنتهاء من عملية المراجعة وقبل إصدار تقرير المراجعة، ويتم فحص أوراق العمل فى حضور فريق المراجعة وتقديم التوصيات والمقترحات الواجب تنفيذها لتحسين جودة المهمة، وتوفير مستندات تؤيد رأي مراقب الحسابات فى تقريره عن عملية المراجعة.

• الأسلوب التفاعلى للفحص " فى وقت حقيقي " ( Real-Time Interactive Review ) يعتمد هذا الأسلوب على عدم إصدار فريق الفحص لمذكرات عن الفحص حيث يتم تنفيذ الفحص بالتوازي مع تنفيذ مهمة المراجعة وأول بأول فى مكان المراجعة.

ويحقق أسلوب الفحص التفاعلى "فى وقت حقيقي" العديد من المزايا والمنافع لمكتب المراجعة والفريق المخصص لتنفيذ عملية المراجعة، ومن أهم هذه المنافع:

- تخفيض هيكلية الفحص.
- ضمان انتظام عمل فريق المراجعة، وتقديم العلاج المناسب لأى صعوبات تعوق أدائهم.
- تخفيض الوقت اللازم لتنفيذ عملية المراجعة.
- تحسين خبرة فريق المراجعة والتأكد من جودة أدائهم.

## ٢- الرقابة الخارجية (Public Or Governmental Control)

تُفرض الرقابة الخارجية على مكاتب المحاسبة والمراجعة بناء على إلزام خارجي يتمثل في تدخل خارجي تلجأ إليه الحكومة أو المجتمع في حالة قصور الرقابة الذاتية للمهنة مما يؤدي إلى إنهيار مجموعة من الشركات، للتأكد من إعداد المكتب لقائمة كافية وملائمة من سياسات وإجراءات رقابة جودة المراجعة، بالإضافة إلى التأكد من الإلتزام بتطبيقها وتطويرها بشكل مستمر، ويتم الفحص على فترات دورية مناسبة. ويمكن أن تتم الرقابة الخارجية بأحد أو كلا الأسلوبين الآتيين :

- مراجعة النظر : حيث تقوم مكاتب المراجعة بفحص بعضها البعض من حيث توافر وكفاية وملاءمة والإلتزام ببرنامج رقابة الجودة بالمكتب موضوع الفحص.

- جهة مهنية مستقلة : تختص بفحص إلتزام مكاتب المراجعة بمتطلبات رقابة الجودة، كما يتوافر في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة العربية السعودية.

**ثالثا : الواقع الحالي لجودة المراجعة في مصر ومدى الحاجة إلى تطبيق متطلبات**

### **الإطار الدولي للرقابة على جودة المراجعة**

بعد التعرف على مفهوم رقابة جودة المراجعة وأبعادها يجدر بنا التعرف على المظاهر والأسباب التي تدعم دراسة وتطبيق والإلتزام برقابة الجودة على الأداء المهني من قبل مكاتب المراجعة العاملة في مصر. ويمكن توضيح مظاهر وأسباب إنخفاض جودة المراجعة بالإعتماد على نتائج الدراسات السابقة، على النحو التالي :

#### **أ- مظاهر انخفاض جودة المراجعة في مصر**

بعد مراجعة الأدب المحاسبي وجهود الباحثين للوقوف على أهم مظاهر إنخفاض جودة المراجعة في مصر يمكن أن نستخلص منها أهم المظاهر والتي يمكن توضيحها في النقاط التالية :

١- الإنهيارات العالمية لأكبر مكاتب المراجعة في بداية الألفية الثالثة وإنخفاض الثقة في مهنة المحاسبة والمراجعة على مستوى العالم بما فيها مصر، وتزايدت التساؤلات عن مدى فعالية المعايير المحاسبية والإجراءات المطبقة في الشركات وعلاقة ذلك بمراقب الحسابات. وقد أدى ذلك إلى زيادة الإهتمام بكيفية التأكد من قيام المراجعين بالأعمال المطلوبة منهم بصورة مرضية ومستوى مقبول.

٢- ضعف إلتزام الممارسين للمهنة في مصر بمعايير المحاسبة والمراجعة، حيث

تناول التقرير السنوي لعام ٢٠٠٢ للهيئة العامة لسوق المال المصري تحليل الممارسات الخاطئة في مجال المحاسبة والمراجعة والإفصاح في سوق رأس

- المال المصري، وأظهر هذا التقرير العديد من المخالفات فى القوائم المالية المصدّقة على سلامتها من قبل مراقبي الحسابات المقيدين لدى الهيئة.
- ٣- التزايد فى الدعاوى القضائية والتسويات المرتبطة بها والمرفوعة ضد مراقبي الحسابات نتيجة لتطور مسئولية مراقبي الحسابات، وبصفة خاصة القضايا المرفوعة من جانب الطرف الثالث فى عملية المراجعة وهم المستخدمون للقوائم المالية.
- ٤- انتشار ظاهرة المراجعة غير المنظمة، ويشير هذا المصطلح فى البحث الأكاديمي إلى مجموعة من الممارسات تتم من قبل بعض المستويات فى مكاتب المراجعة، تتضمن خللاً وظيفياً وإنحرافاً عن قواعد السلوك المهني المتعارف عليها، فى ضوء مجموعة من المتغيرات الداخلية والخارجية بعضها يخص مكتب المراجعة كضغوط الوقت وضغوط الأتعاب والضغوط التجارية ونقص خبرة المساعدين، وبعضها الآخر يخص البيئة التي تعمل فيها هذه المكاتب كالمنافسة وغيرها، وقد يؤدي هذا السلوك إلى نتائج سلبية تؤثر بشكل جوهري على نتائج ومخرجات المراجعة، وبالتالي على مصداقية المعلومات المحاسبية والقرارات التي تُتخذ بناءً عليها.
- ٥- ضعف التأهيل العلمي والعملى للممارسين لمهنة المراجعة، ويرجع ذلك إلى عدم وجود ضوابط لممارسة المهنة على أساس الكفاءة، وعدم كفاية برامج التعليم المحاسبى القائمة حالياً، وعدم تمتع المنتمين للمهنة بمستوى مناسب من مهارات الإتصال والمهارات العقلية والفكرية، وعدم وجود قواعد للرقابة على عمليات التدريب فى مكاتب المراجعة .
- ٦- إتساع فجوة التوقعات فى المراجعة، وهى عبارة عن الفجوة بين توقعات وبيّن إدراك مستخدمي التقارير المالية لأداء مراقب الحسابات، ويمكن تقسيمها إلى ثلاثة مكونات هى فجوة المعقولة وفجوة قصور المعايير وفجوة قصور أداء مراقب الحسابات وعلى الرغم من وجود هذه الفجوة فى جميع الدول ولا يمكن القضاء عليها، إلا أن المتعلق بفجوة الأداء والذي يرجع إلى إنخفاض كفاءة مراقبي الحسابات وعدم إلترامهم بالمعايير والقوانين المنظمة للمهنة يتزايد أهميته ضمن مكونات فجوة المراجعة وهى أمر يعكس إتجاه سلبي حول فعالية الرقابة على المنتمين للمهنة.
- ٧- ضعف استخدام أساليب التكنولوجيا الحديثة فى المراجعة، حيث يُعيب مكاتب المراجعة العاملة فى مصر ضعف استخدام نظم الخبرة وتكنولوجيا المعلومات فى المراجعة، فى الوقت الذى يستخدم فيه معظم عملاء المراجعة الحاسبات

الإلكترونية لتشغيل البيانات المالية وإنتاج المعلومات المحاسبية، وظهور أجيال متطورة من الحاسبات والبرامج المتخصصة في ذلك.

٨- عدم إلزام بعض مراقبي الحسابات بأداب وسلوك مهنة المحاسبة والمراجعة، والمتتبع لبيئة المراجعة يلاحظ وجود العديد من المنتمين للمهنة - يطلق عليهم اسم حاملي الأختام- ويتمثل عملهم في التصديق على الميزانيات دون أن يقوموا بمراجعة فعلية لها.

#### ب- أسباب انخفاض جودة المراجعة في مصر

المظاهر السلبية السابق مناقشتها تؤكد على انخفاض مستوى جودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر. ومن المعروف أن لكل ظاهرة أسباب أدت إلى حدوثها وبالتالي فإن تعدد مظاهر انخفاض جودة المراجعة نتج عن تعدد الأسباب التي أدت إلى انخفاض جودة المراجعة في مصر، ويمكن توضيح بعض هذه الأسباب في النقاط التالية :

١- تقادم قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، حيث أن التشريع الذي ينظم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر مضي عليه أكثر من ٦٠ عاماً (قانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١)، هذا بالإضافة إلى صدور العديد من القوانين ذات الصلة بمهنة المحاسبة والمراجعة ويؤخذ عليها عدم الإتساق فيما بينها نظراً لصدور كل منها في أوقات مختلفة.

٢- عدم وجود هيئة (منظمة) موحدة لتنظيم وتقويم والإشراف على أداء مكاتب المراجعة في مصر، حيث تتعدد المنظمات المهتمة بممارسة المهنة في مصر وهي جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، والمعهد المصري للمحاسبين والمراجعين، شعبة المحاسبة والمراجعة بنقابة التجاريين، ووزارة الإستثمار المصرية.

٣- التوسع في تقديم الخدمات خلاف خدمات التأكد على حساب المهمة الأساسية لمراقبي الحسابات وهي مهام الفحص والتأكد .

٤- غياب شركات المحاسبة والمراجعة المهنية، حيث حدد القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١م مزاولة المهنة بإسم الشخص الطبيعي وليس بإسم الشخص المعنوي. وترتب على ذلك أنهيار المكتب بعد وفاة صاحبه أو تقاعده عن العمل، في الوقت الذي تظل فيه مكاتب المحاسبة والمراجعة في الدول الأجنبية تعمل تحت أسم معنوي دون أن تتأثر بتغير أسماء الشركاء فيها.

#### رابعاً : الإطار المقترح لإمكانية تطبيق أسلوب مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في مصر

يفترح الباحث إطاراً يتضمن مجموعة من الإرشادات التي تتعلق بالمقومات التي يجب توافرها لتفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة ، وتتمثل تلك الإرشادات فيما يلي :

١- إرشادات تتعلق بالجهة التي تتولى مراجعة النظر من حيث تحديد محتويات برنامج مراجعة النظر ، وتنفيذ ذلك البرنامج ، وتحديد إجراءات تقييم أداء مكتب المراجعة الخارجي باستخدام مراجعة النظر ، وتحديد محتويات تقرير مراجعة النظر ، وتحديد الثواب والعقاب بناء على الرأي في تقرير مراجعة النظر :  
يشير الباحث إلى أنه يتم اتخاذ القرار الذي يتعلق بمراجعة النظر في ضوء الإرشادات التالية :

**الإرشاد الأول :** يتعلق بالجهة التي تقوم بإعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظر : يقوم هذا الإرشاد على قيام هيئة قانونية متخصصة بالتعاون مع الأكاديميين والمهنيين المتخصصين في المراجعة بتحديد محتويات البرنامج التدريبي مع مراعاة أن تتضمن محتويات البرنامج كل من معايير الرقابة على جودة المراجعة ومتطلبات مراجعة النظر ، كما تقوم تلك الهيئة بتنفيذ البرنامج التدريبي لمراجعة النظر وذلك من خلال مجموعة من الأكاديميين والمهنيين (كمدرسين) ومجموعة من مكاتب المراجعة (كمدرسين) ، وتقوم تلك الهيئة أيضاً بعقد اختبارات لتحديد اجتياز مكتب المراجعة لبرنامج مراجعة النظر وإصدار الشهادات بناء على نتيجة الإختبار .

**الإرشاد الثاني :** يتعلق بالجهة التي تتولى الأعمال الإدارية التي تتعلق بتنفيذ برنامج مراجعة النظر وتقييم أداء مكتب المراجعة في ضوء معايير رقابة الجودة ومتطلبات برنامج مراجعة النظر : يقوم هذا الإرشاد على قيام هيئة قانونية متخصصة مستقلة بتحديد مكاتب المراجعة التي تشترك في برنامج مراجعة النظر كمدرسين ، وتحديد مكاتب المراجعة التي يتم فحص وتقييم أدائها وفقاً لمراجعة النظر ، وتحديد فريق العمل الذي يتولى عملية التقييم ، وإصدار خطاب تكليف لفريق العمل موضحة فيه أسماء أعضاء الفريق ، ومكتب المراجعة الخاضع للتقييم ، والفترة التي يتم خلالها تقييم أداء مكتب المراجعة ، كما تقوم تلك الهيئة بإجراء ترتيبات الانتقال والإقامة لفريق العمل القائم بالفحص ، والرجوع على مكتب المراجعة بتكاليف تلك الترتيبات ، وتقوم أيضاً بتحديد المزايا التي يحصل عليها مكتب المراجعة عند اجتيازه برنامج مراجعة النظر ، والعقوبات التي تفرض على مكتب المراجعة في حالة عدم وصول أدائه للمستوى المحدد في برنامج مراجعة النظر .

وفيفد ذلك الإرشاد فى تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة كما يلى :

(١) إن قيام هيئة قانونية متخصصة مستقلة بتحديد مكاتب المراجعة المشتركة فى برنامج مراجعة النظر كمتدربين يجعل عملية التحديد أكثر موضوعية وبعيدة عن التحيز الشخصى ، كما أن قيام تلك الهيئة بتحديد تكاليف البرنامج التدريبى لمراجعة النظر وتوزيع تلك التكاليف على المتدربين تجعل مكاتب المراجعة أكثر إلزاماً بتدبير وسداد المستحق عليها .

(٢) إن قيام هيئة قانونية متخصصة مستقلة بتنفيذ البرنامج التدريبى بالتعاون مع الأكاديميين والمهنيين لعملية المراجعة يجعل البرنامج أكثر فائدة للمتدربين .

(٣) إن تدريب مكتب المراجعة على المقاييس التى يتم بناء عليها تقييم أدائه - وهى معايير الرقابة على جودة المراجعة ومتطلبات مراجعة النظر - تجعل تلك المكاتب أكثر دراية بالأسس التى يتم تقييم أدائهم بناء عليها ؛ ومن ثم تسعى تلك المكاتب جاهدة للوصول لتلك المقاييس .

(٤) إن قيام هيئة قانونية متخصصة مستقلة بتحديد المزايا التى يحصل عليها مكتب المراجعة عند اجتيازه برنامج مراجعة النظر يجعل مكاتب المراجعة الأخرى حريصة على اجتياز ذلك البرنامج ، كما أن تحديدها للعقوبات التى تفرض على مكتب المراجعة فى حالة عدم وصول أدائه للمستوى المحدد فى برنامج مراجعة النظر يجعل مكتب المراجعة حريصاً على الوصول للمستوى المطلوب من الأداء .

٢- إرشادات تتعلق بدور فريق العمل فى تقييم أداء مكتب المراجعة : يشير الباحث إلى أنه يتم اتخاذ القرار الذى يتعلق بمراجعة النظر فى ضوء الإرشادات التالية :

**الإرشاد الأول :** يتعلق بالجهة التى تحدد أسماء فريق العمل والأمور التى تتعلق به : يقوم هذا الإرشاد على قيام هيئة قانونية متخصصة بتحديد أسماء فريق العمل القائم بتقييم أداء مكتب المراجعة وإصدار خطاب تكليف له تحدد فيه أسماء الفريق ومكتب المراجعة الخاضع للفحص ، كما تحدد له الفترة التى يتم خلالها تقييم أداء مكتب المراجعة ، ومواعيد زيارات مكتب المراجعة مع مراعاة أن تكون تلك المواعيد سرية لا يعلم بها مكتب المراجعة الخاضع للفحص مسبقاً .

**الإرشاد الثانى :** يتعلق بدور فريق العمل : يقوم هذا الإرشاد على قيام فريق العمل بتخطيط عملية مراجعة النظر ، وتحديد المستندات وأوراق العمل التى يحتاج الإطلاع عليها ، ومقارنة أداء مكتب المراجعة بمعايير رقابة الجودة ومتطلبات

مراجعة النظر ، وإصدار تقرير مراجعة النظر وتسليمه للهيئة العامة التابع لها والتي كلفته بتقييم أداء مكتب المراجعة .

**الإرشاد الثالث :** يتعلق بمقومات فريق العمل : يقوم هذا الإرشاد على ضرورة أن يكون كل عضو من أعضاء فريق العمل قادراً على اكتشاف الخطأ والتعامل مع الغير وتوجيه الأسئلة التي تكشف بشكل غير مباشر عن وجود أخطاء ، هذا بالإضافة إلى السمعة الطيبة والإستقلال والنزاهة والموضوعية والولاء للهيئة العامة المستقلة التي يتبعها .

وتفيد الإرشادات السابقة في تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة كما يلي :

(١) إن سرية مواعيد زيارات فريق العمل لمكتب المراجعة تفيد في عدم إخفاء ذلك المكتب لمستندات ومعلومات جوهرية وعدم أخذ احتياطاته لتلك الزيارات .

(٢) إن وجود معايير أو مقاييس لفريق العمل يتم على أساسها تقييم أداء مكتب المراجعة يجعل عملية التقييم واضحة ومحددة وأكثر موضوعية .

(٣) إن تمتع فريق العمل بمقومات معينة وولائه للهيئة العامة المستقلة التي يتبعها تجعله أكثر حرصاً على الفحص بعناية وتقديم تقرير موضوعي لتلك الهيئة .

٣- إرشاد يتعلق بالزامية أو إختيارية خضوع مكتب المراجعة لتقييم أدائه من خلال مراجعة النظر :

يشير الباحث إلى أنه يتم اتخاذ القرار الذي يتعلق بتفعيل مراجعة النظر في ضوء الإرشاد التالي والذي يقوم على أن خضوع مكتب المراجعة للتقييم من خلال مراجعة النظر يمثل عملية إلزامية تقوم بها هيئة قانونية متخصصة ، ويتم تقنين تلك العملية من حيث تحديد الفترة التي يخضع خلالها المكتب للتقييم ، وطول المدة بين كل عملية تقييم والعملية التالية لها ، والعقوبات المفروضة على مكتب المراجعة في حالة عدم وصول أدائه لمعايير رقابة جودة المراجعة ومتطلبات برنامج مراجعة النظر .

ويفيد هذا الإرشاد في تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة في أن تقنين عملية خضوع مكتب المراجعة للتقييم والفحص من خلال مراجعة النظر يجعل عملية التقييم أكثر وضوحاً وإلزامية من قبل مكتب المراجعة .

٤- إرشاد يتعلق بطول المدة بين كل عملية تقييم والعملية التالية لها :

يشير الباحث إلى أنه يتم اتخاذ القرار الذي يتعلق بتفعيل مراجعة النظر في ضوء الإرشاد التالي والذي يقوم على أن المدة بين كل عملية تقييم والعملية التالية لها يجب أن تكون متوسطة (كل ثلاث سنوات مثلاً) وليست طويلة أو قصيرة الأجل . ويفيد هذا الإرشاد في تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة كما يلي :

(١) إن عدم خضوع مكتب المراجعة للتقييم والفحص من خلال فريق مراجعة النظر سنوياً يترتب عليه عدم تحمل مكتب المراجعة نفقات التقييم سنوياً .

(٢) إن عدم خضوع مكتب المراجعة للتقييم والفحص من خلال فريق مراجعة النظر كل فترة طويلة يترتب عليه عدم تعرض المكتب لمخاطر عدم متابعة سير الأداء به .

#### ٥- إرشاد يتعلق بواجبات مكتب المراجعة الخاضع للفحص :

يشير الباحث إلى أنه يتم اتخاذ القرار الذي يتعلق بتفعيل مراجعة النظر في ضوء الإرشاد التالي والذي يقوم على أنه يجب على مكتب المراجعة الخاضع للفحص توفير المستندات وأوراق العمل التي يطلبها فريق العمل ، والإحتفاظ بأوراق وتقرير مراجعة النظر حتى المرة القادمة للتقييم .

وفيد هذا الإرشاد في تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة في زيادة الإلزام لمكتب المراجعة الخاضع للفحص بتوفير المستندات وأوراق العمل المطلوبة .

#### ٦- إرشادات تتعلق بوثائق ومستندات مراجعة النظر :

يشير الباحث إلى أنه يتم إتخاذ القرار الذي يتعلق بتفعيل مراجعة النظر في ضوء الإرشادات التالية :

**الإرشاد الأول :** يتعلق بضرورة احتفاظ مكتب المراجعة بتقرير مراجعة النظر : يقوم هذا الإرشاد على ضرورة احتفاظ مكتب المراجعة الخاضع للفحص بتقرير مراجعة النظر وذلك حتى المرة التالية التي يخضع فيها المكتب للفحص بواسطة فريق مراجعة النظر لعرضه على ذلك الفريق عند طلبه .

**الإرشاد الثاني :** يتعلق بضرورة احتفاظ مكتب المراجعة وفريق العمل بأوراق العمل : يقوم هذا الإرشاد على ضرورة أن يحتفظ كل من مكتب المراجعة وفريق العمل بأوراق العمل التي استخدمت في التقييم وذلك حتى المرة التالية التي يخضع فيها المكتب للفحص بواسطة فريق مراجعة النظر وذلك حتى يمكن لفريق العمل من المقارنة بينهما في المرة التالية .

#### ٧- إرشاد يتعلق بمحتويات برنامج مراجعة النظر :

يشير الباحث إلى أنه يتم إتخاذ القرار الذي يتعلق بتفعيل مراجعة النظر في ضوء الإرشاد التالي والذي يقوم على أنه من الضروري أن يتضمن برنامج مراجعة النظر بيانات تتعلق بمراجعة النظر من حيث ماهية وأهمية مراجعة النظر ، ومعايير رقابة جودة عملية المراجعة ومتطلبات تنفيذ تلك المعايير ، ومؤهلات ومقومات مراقب الحسابات التي ينبغي توافرها ، ومؤهلات ومقومات المساعدين في مكتب المراجعة الخارجي ، وشروط انضمام مكتب المراجعة للهيئة العامة المتخصصة والتي تتولى إعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظر ، ومحتويات تقرير مراجعة النظر ومدى اختلافه عن تقرير المراجعة العادي ، وأسباب ومعوقات المراجعة غير المنظمة ووسائل عم تحقق تلك الأسباب والمعوقات ، وواجبات مكتب المراجعة الذي يخضع للفحص وتقييم الأداء من خلال مراجعة النظر ، وإلزامية خضوع مكتب المراجعة للفحص وتقييم الأداء من خلال مراجعة النظر ، والعقوبات التي يتحملها في حالة عدم وصول أدائه لمعايير رقابة الجودة ومتطلبات مراجعة النظر ، والمزايا التي تعود عليه في حالة حصوله على برنامج مراجعة النظر وصدور تقرير نظيف لمراجعة النظر بخصوصه .

#### ٨- إرشادات تتعلق بتقرير مراجعة النظر :

يشير الباحث إلى أنه يتم إتخاذ القرار الذي يتعلق بتفعيل مراجعة النظر في ضوء الإرشادات التالية :

**الإرشاد الأول :** يتعلق بعنوان تقرير مراجعة النظر : يقوم هذا الإرشاد على ضرورة أن يتضمن عنوان تقرير مراجعة النظر اسم الهيئة القائمة على تنفيذ مراجعة النظر ، واسم التقرير ، ومكتب المراجعة الخاضع لمراجعة النظر .

**الإرشاد الثاني :** يتعلق بتضمين تقرير مراجعة النظر بداية ونهاية فترة الفحص : يقوم هذا الإرشاد على ضرورة أن يتضمن تقرير مراجعة النظر بداية ونهاية الفترة التي يغطيها فحص فريق العمل لأوراق العمل ومستندات مكتب المراجعة الخاضع للتقييم من خلال مراجعة النظر .

**الإرشاد الثالث :** يتعلق بتضمين تقرير مراجعة النظر مسؤولية كل فرد من فريق العمل القائم بالفحص ومكتب المراجعة الخاضع للفحص : يقوم هذا الإرشاد على ضرورة أن يتضمن تقرير مراجعة النظر مسؤولية مكتب المراجعة عن إعداد تقرير المراجعة ، ومسؤولية فريق العمل التابع للهيئة العامة المتخصصة عن فحص مستندات وأوراق المراجعة لمكتب المراجعة في ضوء معايير رقابة الجودة ومتطلبات مراجعة النظر ، والتقرير عن نتائج الفحص .

**الإرشاد الرابع :** يتعلق بتضمين تقرير مراجعة النظر رأى فريق الفحص : يقوم هذا الإرشاد على ضرورة أن يتضمن تقرير مراجعة النظر رأى فريق الفحص :

في نظام الجودة الخاص بالمكتب محل الفحص وما إذا كان يعطي ضماناً معقولاً بأن الأداء داخل المكتب يتم وفقاً لمعايير رقابة الجودة ومتطلبات مراجعة النظر .

## النتائج والتوصيات

### نتائج البحث:

توصلت الدراسة النظرية إلى مجموعة من النتائج يمكن توضيحها كما يلي :

❖ تُعرف مراجعة النظر على أنها: قيام هيئة عامة قانونية متخصصة بإعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظر لمكاتب المراجعة الخارجية، وتقييم أداء مكتب المراجعة المؤهل في ضوء معايير البرنامج ومعايير رقابة الجودة مع توفير مزايا معينة للحاصلين من مكاتب المراجعة على شهادة باجتياز برنامج مراجعة النظر وتقرير مراجعة نظير نظيف، وإعداد تقرير مراجعة النظر وتوجيهه إلى جهة أو جهات

❖ تمثل مراجعة النظر أداة لتأكيد جودة عملية المراجعة، وجودة المراحل التي تمر بها ابتداء من مرحلة تخطيط المراجعة، ومرحلة تنفيذ إجراءات المراجعة، وأخيراً مرحلة إعداد تقرير المراجعة وتعتبر العلاقة بينهما علاقة طردية حيث أنه مع زيادة الاتجاه نحو تفعيل مراجعة النظر تزيد جودة المراجعة .

❖ يتم القيام بمراجعة النظر بواسطة هيئة عامة يتم إنشاؤها بقانون ومتخصصة في مجال المراجعة وتضم فريق عمل بمؤهلات ومقومات معينة.

❖ توجيه تقرير مراجعة النظر إلى الجهات التالية:

أ- الهيئة العامة المستقلة التابع لها فريق العمل القائم بفحص أوراق عمل مكتب المراجعة

ب- مكتب المراجعة الذي خضع للتقييم من خلال مراجعة النظر وذلك للفت نظره إلى نقاط القوة في أدائه لتدعيمها، ونقاط الضعف لتقويمها.

ت- لجان المراجعة وذلك للاستفادة من هذا التقرير في اتخاذ قرارات معينة مثل القرارات التي تتعلق باختيار المراجع الخارجي، والقرارات التي تتعلق باستمرار التعامل مع المراجع الخارجي أو تغييره.

❖ يوجه إلى مراجعة النظر بعض الانتقادات مثل أن هذا الأسلوب يحمل شبهة المجاملة فيما بين مكاتب المراجعة، ويمكن تلافي تلك الانتقادات من خلال تشكيل هيئة عامة قانونية متخصصة في مجال المراجعة تتولى إعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظر، وتقييم أداء مكاتب المراجعة الخارجية في ضوء معايير رقابة الجودة ومتطلبات برنامج مراجعة النظر، كما تقوم تلك الهيئة بتحديد مكاتب المراجعة التي يتم تقييم أدائها من خلال مراجعة النظر، وإبلاغ

مكاتب المراجعة بذلك، وتحديد فريق العمل القائم على التقييم دون علم مسبق لمكتب المراجعة الخاضع للفحص، وتحديد الفترة التي يتم تقييم أداء المكتب خلالها، وأوراق العمل والمستندات التي يجب على مكتب المراجعة توفيرها لفريق العمل... إلخ.

### التوصيات:

في ضوء نتائج الدراسة ، يمكن التوصل الى التوصيات الخاصة بالدراسة على النحو التالي :

يوصي الباحث بضرورة العناية بمقومات تفعيل مراجعة النظر مرتبة حسب أهميتها النسبية كما يلي:

- أ- تحديد الجهة التي يسند إليها الإشراف على إعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظر، وتقييم أداء مكاتب المراجعة الخارجية من خلال فريق عمل تابع لها، ويتم تقييم أداء مكتب المراجعة في ضوء متطلبات مراجعة النظر .
- ب- تحديد مؤهلات ومقومات فريق مراجعة النظر.
- ت- تحديد محتويات برنامج مراجعة النظر.
- ث- تحديد واجبات مكتب المراجعة الخاضع للتقييم من خلال مراجعة النظر.
- ج- إلزامية خضوع مكتب المراجعة للتقييم من خلال مراجعة النظر.

## المراجع

### المراجع العربية:

- ❖ أحمد ، محمد بهاء الدين إبراهيم ، ( ٢٠٠٢ ) ، " إطار مقترح لتضيق فجوة التوقعات في المراجعة من خلال إلزام المراجع الخارجي بنشرات معايير المراجعة : دراسة نظرية تطبيقية ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة - جامعة بنها ، العدد الثاني ، ص ص ٣١٩ - ٣٦٩ .
- ❖ بدر ، عصام على فرج ، ( ٢٠٠١ ) ، " الإطار العام لقياس وتطوير جودة أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة بنين ، جامعة الأزهر .
- ❖ جمعة ، على سعد الدين محمد ، ( ٢٠٠٩ ) ، " قياس التركيز في سوق خدمات المراجعة في مصر وأثره على جودة عملية المراجعة مع دراسة تطبيقية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية .
- ❖ حسنين ، طارق محمد ، أحمد سباعي قطب ، ( ٢٠٠٣ ) ، (ب) ، "دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية علي الحسابات " ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة - جامعة القاهرة ، عدد ٦٠ - سنة ٤٢ ، ص ص ٣٥٥-٤٠٦ .
- ❖ الحملاوي، صالح محمد حسني محمد، ( ٢٠١١ ) ، "مدخل مقترح لرفع وفعالية الأداء المهني للمراجع الخارجي مع دراسة تطبيقية" ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة-جامعة بنها، السنة ٣١، العدد الأول، مجلد ٢ ، ص ص ٢٣١ - ٢٧٨ .

- ❖ الصباغ ، أحمد عبدالمولى ، ( ٢٠٠٣ ) ، " الإطار العام لرقابة جودة عمليات المراجعة : رقة بحثية " ، مؤتمر مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، ١٩-٢٠ مارس ٢٠٠٣ ، ص - ص ١ - ١٧ .
- ❖ عبدالدايم ، رضوة ماهر أحمد ، ( ٢٠٠٥ ) ، " إطار مقترح لتطوير مهنة المراجعة الخارجية في مصر ، دراسة تحليلية مقارنة " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان .
- ❖ العلى، منهل محمود احمد والراوي، شيماء محمد سمير، ( ٢٠١٠ ) ، "تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات وفقا لمعايير التدقيق الدولية\_ دراسة حالة \_ لإحدى مكاتب التدقيق في محافظة نينوى" ، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، المجلد ٦ ، العدد ٩ ، ص ص ١٥٩ - ١٨٢ .
- ❖ عوض، أمال محمد إبراهيم ، (٢٠٠٨)، "أثر ممارسات المراجعة غير المنظمة علي جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، المجلد ٤٥ ، يوليو ٢٠٠٨ ، ص ص ٣٩٥ - ٤٧٨ ..
- ❖ عيد ، السيد عيد محمد ، ( ٢٠١٣ ) ، " دور التعليم المهني المستمر لمراقبي الحسابات في تضييق فجوي التوقعات في المراجعة - دراسة ميدانية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية .
- ❖ مبارك ، الرفاعي إبراهيم ، ( ٢٠٠٠ ) ، " تحليل العوامل المؤثرة في جودة خدمات مهنة المحاسب " ، المجلة العلمية التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، الملحق الثاني ، ص ص ١-٥٢ .
- ❖ محمد، سامي حسن علي، (٢٠٠٣)، "نموذج مقترح لقياس وضبط الأداء المهني في المراجعة" دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس .
- ❖ النفراوى ، محمد محمود ، ( ٢٠٠٣ ) ، " مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر : الواقع وضرورات التطوير " ، مؤتمر مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، ١٩ - ٢٠ مارس ٢٠٠٣ .
- ❖ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ( ( SCOPA ، 1998 ) ( أ ) ) ، " معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة " ، ١٤١٨ هـ ، ص ص ٢٢٠١ - ٢٢٢١ .
- ❖ الهيئة العامة لسوق المال ، ( ٢٠٠٢ ) ، " التقرير السنوي للهيئة العامة لسوق المال لعام ٢٠٠٢ " .
- ❖ وهدان ، محمد علي ، ( ٢٠١٣ ) " التحديات المعاصرة لمهنة المراجعة في مصر وأساليب مواجهتها : دراسة ميدانية " ، المجلة العلمية - التجارة والتمويل ، مجلة كلية التجارة ، جامعة طنطا ، المجلد الثاني ، العدد الأول ، ص ص ٦٩٠ - ٧٣٤ .

#### المراجع الأجنبية:

- ❖ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (2008), "Questions and Answers about the AICPA Peer Review Program", Jan., Available at: [http:// www.aicpa.org](http://www.aicpa.org) (Accessed Feb. 2011).
- ❖ Anonymous, (2006), "Quality Review: Working Toward a System for the Public and the Profession", the CPA Journal, March, Vol. 76, PP. 12-20.

- ❖ Bedard, J. C., Dies D. R., Curtis M. B., and Jenkins J. G., (2008), " Risk Monitoring and Control in Audit Firms: A Research Synthesis ", Auditing: A Journal of Practice & Theory, May, Vol. 27, No. 1, PP. 187-218.
- ❖ Buslepp, W. L., and Victoravich L. M., (2011), " Firms that fail to Address PCAOB Quality Control Criticisms Satisfactorily New Insights on Audit Quality and Going Concern Reports ", July, Available at: <http://www.ssrn.com> (Accessed June2012).
- ❖ Casterella, J. R., Jensen K. L. and Knechel W. R., (2009), "Is Self-Regulated Peer Review Effective at Signaling Audit Quality? ", the Accounting Review, May, Vol. 84,No. 3,PP.713-735.
- ❖ Coates, J. C., (2007), "the Goals and Promise of the Sarbanes-Oxley Act", Journal of Economic Perspectives, winter, Vol. 21, No. 1, PP. 91-116..
- ❖ Graham, G. W., (2009), "Introducing the New Principles-Based Peer Review Standards: Enhancing the Clarity and Integrity of Peer Review Reports", Journal of Accountancy, May., Vol. 205, No.1, PP. 39-43.
- ❖ Gunny, K., and Zhang T., (2009), "PCAOB Inspection Reports and Audit Quality", Sep., Available at: <http://www.ssrn.com> (Accessed June 2012).
- ❖ Hermanson, D. R. and Houston R. W., (2008), "Quality Control Defects Revealed in Smaller Firm's PCAOB Inspection Reports ", Dec., The CPA Journal, Vol. 78, PP. 36-37.
- ❖ Jentho, D., and Beddow D., (2005), "Peer Review is Stronger and Better Now ", Journal of Accountancy, April, Vol. 199, No. 4, PP. 44-46.
- ❖ Payne, E. A., Ramsay R. J. and Bamber E. M., (2010), " the Effect or Alternative Types of Review on Auditors' Procedures and Performance " , Auditing: A Journal of Practice & Theory, May, Vol. 29, No. 1, PP. 207-220.
- ❖ Russell, J., and Armitage J., (2006), " Peer Review effectiveness: An analysis of Potential Loopholes within the USA Peer Review Program ", Managerial Auditing Journal, Vol. 21, No. 1, PP. 46-62.
- ❖ Salehi, M., (2011), "Audit Expectations Gap: Concept, nature and trace", African Journal of Business Management, Sep., Vol. 5(21), PP. 8376-8392.
- ❖ Schmutte J. and Thieling J., (2008),"Peer Review: An Emerging Niche Market", The CPA Journal, July, Vol. 78, PP. 56-60.

- ❖ Stoel, D., Havelka, D., and Merhout, J. W., (2012), "An analysis of attributes that impact information technology audit quality: A study of IT and Financial audit practitioners", International Journal of Accounting Information Systems, Vol. 12, pp. 60-79.
- ❖ Tan, H. T. and Shankar P. G., (2010), "Audit Reviewers' Evaluation of Subordinates' Work Quality ", Auditing: A Journal of Practice & Theory, May, Vol. 29, NO. 1, PP. 251-266.
- ❖ Vessel H., (2006), "Is the Public Ready for Transparent Peer Reviews?", The CPA Journal, Vol. 76, PP. 9-11.