



كلية التجارة  
قسم المحاسبة والمراجعة

**تقييم دور الهيئة العامة للرقابة المالية في تنشيط الرقابة على التقارير المالية  
وجودة أعمال المراجعين وأثر ذلك على البورصة المصرية  
(دراسة ميدانية على الشركات المقيدة أوراقها بالبورصة المصرية)**

رسالة مقدمة  
للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الباحث  
**محمد صابر محمد أحمد**  
مراجع مالي بشركة الإسماعيلية  
للإستثمار الزراعي والصناعي

تحت إشراف

د/ محمود محمد عبد الرحيم  
مدرس المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة - جامعة بنها

أ.د/ فاروق جمعة عبد العال  
أستاذ المحاسبة والمراجعة  
وكيل الكلية للأسبق - جامعة بنها

المعلومات المالية التي تحتويها القوائم المالية للتعديل وإنما أيضاً في تقرير المراجعة مما ينعكس على قرارات مستخدمي القوائم المالية في إتخاذ العديد من القرارات الإستثمارية. (١)

لذلك تعتبر البيئة التنظيمية The Institutional Setting لمهنة المراجعة - والتي يتم في إطارها أداء عمليات المراجعة في أي مجتمع- من أهم العوامل المؤثرة في جودة أداء المهنة ومدى الإعتماد على مخرجاتها بهدف تحسين القرارات المرتبطة بمستخدمي القوائم المالية وهو الأمر الذي يعتمد بشكل كبير على جودة عملية المراجعة، والتي تعتبر مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية المراجعة (مستخدمي القوائم المالية، مكاتب المراجعة، المنظمات المهنية، الأجهزة الحكومية، والشركة محل المراجعة).

وتشير البيئة التنظيمية- في هذا الخصوص- إلى كل من النظام القانوني المطبق داخل الدولة بهدف تحديد المسؤولية القانونية (مدنية- جنائية- تأديبية) للمراجع الخارجي، وكذلك القوانين المنظمة للأسواق المالية، فضلاً عن مجموعة الجهات الرقابية والهيئات التنظيمية والمنظمات المهنية العاملة بالدولة التي تضطلع بمهمة التنظيم والرقابة على الممارسات المحاسبية والأداء المهني لعمليات المراجعة.

ولكل دولة آليات تنظيمية مختلفة تضطلع بتنظيم المهنة وأداء المراجعين العاملين بها والرقابة على جودة الأداء المهني بشكل عام، وعلى الرغم من أن العديد من الدول، تتبنى معايير المراجعة الدولية مع إدخال تعديلات طفيفة تعكس البيئة القانونية المحلية إلا أن القواعد التنظيمية المحلية هي التي تحكم الممارسات المهنية المتبعة في عمليات المراجعة. (٢)

نتيجة لذلك، اهتمت العديد من المنظمات المهنية بموضوع رقابة الجودة في مكاتب المراجعة، والعمل على تحسين مستوى جودة عملية المراجعة والإرتقاء به بما يخدم المصلحة العامة، وقامت الكثير من هذه المنظمات بوضع ضوابط ومعايير للتأكيد على جودة الأداء منها الأتحاد الدولي للمحاسبين الذي قام بإصدار الإرشاد رقم (٧) والخاص بالرقابة على مستوى أداء أعمال المراجعة، ثم قام بإصدار معيار المراجعة رقم (٢٢٠) الخاص بالرقابة على جودة أعمال المراجعة والذي يهدف إلى تحديد معايير وتوفير إرشادات للرقابة على الجودة.

وفي هذا الخصوص، كانت الرقابة الذاتية تمثل حجر الأساس في ضمان جودة أداء عمليات المراجعة ودعم إستقلالية المراجع الخارجي، وبالتالي تخفيض احتمال فشل المراجعة، وتتم ممارسة هذا النوع من الرقابة من خلال المنظمات والجمعيات المهنية المختلفة العاملة

(١) / أحمد سليم محمد سليم ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣.  
(٢) د/ أحمد أنيس أحمد، "دراسة مدى فعالية إجراءات الرقابة الحكومية على جودة الأداء المهني لأعمال المراجعة في بيئة الأعمال المصرية"، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة ، العدد الثامن، السنة الرابعة، ٢٠١٤، ص ص ١٦٠-١٦١.

## المقدمة:

تواجه مهنة المراجعة العديد من التحديات وذلك مع بداية القرن الحادى والعشرين بسبب ما يوجه إليها من انتقادات طالبت العديد من ممارسي المهنة الذين قاموا بتجاوزات كان لها أبلغ الأثر فى حدوث انهيار للعديد من منشآت الأعمال ومكاتب المراجعة العالمية وهو الأمر الذى أدى إلى حدوث الكثير من العواقب السلبية على الاقتصاد العالمى، وبعد السلسلة المتعددة للأزمات المالية المختلفة التى حدثت لكثير من الشركات فى العالم، وما صاحبها من انهيارات وفضائح مالية حدثت فى عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية عام ١٩٩٧، وأزمة شركة (Enron) عام ٢٠٠١، وكذلك أزمة شركة (World Com) عام ٢٠٠٢، وأخيراً الأزمة المالية العالمية فى الربع الأخير من عام ٢٠٠٨، والتى لا تزال آثارها ماثلة أمام أعيننا حتى هذه اللحظة، وما نتج عنها من إفلاس الكثير من الشركات والبنوك العالمية فى أمريكا على وجه الخصوص والزيادة المضطردة لإفلاس شركات كثيرة فى جميع دول العالم<sup>(١)</sup>.

بدأ العالم يحمل المراجعين جزءاً كبيراً من المسؤولية بإتهامهم بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية بأسلوب يتماشى مع مبادئ ومعايير المراجعة والإلتزام بأداب وسلوك المهنة، مما أدى إلى اهتزاز صورة مراجع الحسابات وانتشار سمعة سيئة عن مكاتب المراجعة والمحاسبة ومراجعي الحسابات فى العالم، كما حدث لمكتب المراجعة "آرثر أندرسون" واحد من مكاتب المراجعة الكبيرة فى العالم، والذى كان يقوم بمراجعة الحسابات والقوائم المالية لشركتي (Enron) و (World Com) وعلى إثر ذلك اختفى اسم مكتب المراجعة "آرثر أندرسون" من السوق المهنية.<sup>(٢)</sup>

ومما تجدر الإشارة إليه أنه قد صاحب تصاعد الأزمات المالية إثارة المزيد من الشكوك حول حقيقة نزاهة مراجعي الحسابات، ومن ثم تزايد الشك فى تحقيق جودة مراجعة القوائم المالية فى بيئة الممارسة المهنية، لذا توجه الكثير من الكتاب والباحثين إلى القيام بمزيد من الدراسات التى أهتمت بدراسة كيفية تحقيق الجودة والعوامل أو المتغيرات المؤثرة فيها، حيث أن تحقيق الجودة يؤدي إلى تحقيق الثقة لدى مستخدمى القوائم المالية ليس فقط فى

(١) / أحمد سليم محمد سليم، "نموذج مقترح لتفسير العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة وجودة مراجعة القوائم المالية (دراسة ميدانية)"، رسالة دكتوراة فى المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٤، ص ٣.

(٢) / محمد سامى محمد على، " دور الهيئة العامة للرقابة المالية فى تحسين جودة أداء عملية المراجعة فى مكاتب المراجعة المصرية: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة ٢٠١٢، ص ٢.

داخل كل دولة، والتي عليها تطوير وإعتماد معايير المحاسبة والمراجعة، وكذلك وضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية على جودة أعمال مكاتب المراجعة والتأكد من إلزامها بتطبيق المعايير الخاصة بالرقابة على الجودة.

يُعد إدخال مفهوم المراجعة بواسطة النظراء (فحص النظر) كأحد وسائل الرقابة الذاتية الداخلية لمهنة المراجعة لم يسلم من النقد خصوصاً بعد الأحداث التي تعرضت لها المهنة في السنوات الأخيرة وإزدياد حالات فشل المراجعة وإفلاس الشركات العامة (التي تتداول أسهمها في أسواق المال)، وكانت أهم الانتقادات الموجهة إلى هذا الأسلوب ما يلي: أن فحص النظر يؤدي بشكل روتيني، ويهتم القائمون به بالشكل أكثر من المضمون، وأن الأشخاص القائمين به غير متفرغين لهذا العمل وقد يكونوا غير صالحين في بعض الأحيان للقيام به، فضلاً عن أن هذا الأسلوب يحمل شبهة المجاملة فيما بين مكاتب المراجعة، حيث أتاح قسم فحص النظر بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فرصة لمكتب المراجعة لأختيار المكتب القائم بمراجعته مما يؤثر على استقلالية وحياد المكتب القائم بالمراجعة وبالتالي تقرير المراجعة، كما أن المنافسة قد تؤثر أيضاً على اختيار المكتب، حيث يمكن أن يختار المكتب مكتب منافس له كي يقوم بإظهار عيوب المكتب الأخر.<sup>(1)</sup>

نتيجة للانتقادات السابقة الموجهة لمراجعة النظر، أثير العديد من الجدل حول كفاية وفعالية أدوات الرقابة الذاتية للمهنة ومدى الحاجة إلى البحث عن أدوات أخرى أكثر موضوعية للرقابة المستقلة عن مهنة المراجعة لتقوم بالرقابة على جودة أداء عملية المراجعة. وفي هذا الصدد، قد تظهر الحاجة إلى إنشاء جهة حكومية مستقلة عن مهنة المراجعة تقوم بالرقابة على جودة أداء عملية المراجعة، حيث أصدر الكونجرس الأمريكي قانون Sarbanes Oxley 2002 الذي اشتمل العديد من القواعد المتعلقة بمهنة المراجعة والتي أحدثت تغييرات أساسية بالنسبة للمهنة والرقابة عليها، ومن أهم تلك التغييرات إنشاء مجلس للإشراف والرقابة 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 المملكة العربية السعودية بإنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، وفي الإمارات العربية المتحدة بإنشاء جهاز أبو ظبي للمحاسبة (ADGM) وهيئة دبي للخدمات المالية (DFSA).

(1) / خالد أحمد الفخراي، "إثرون — الإنهيار المالي والدروس المستفادة"، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، الجزء الثاني، العدد ١٥، ٢٠٠٢، ص ص ٢٦-٢٧.



وفى جمهورية مصر العربية، أنشئت الهيئة العامة للرقابة المالية (FRA) بموجب القانون رقم ١٠ لسنة ٢٠٠٩ وتختص الهيئة بالرقابة والإشراف على الأسواق والأدوات المالية غير المصرفية بما فى ذلك أسواق رأس المال، وذلك بهدف تحقيق سلامة واستقرار تلك الأسواق والأدوات المالية وتنظيم الأنشطة وتعظيم قدرتها التنافسية على جذب المزيد من الإستثمارات المحلية والأجنبية، والعمل على الحد من مخاطر عدم التنسيق ومعالجة المشاكل التى تنتج عن اختلاف الطرق أو الأساليب الرقابية.

### أولاً: طبيعة المشكلة

إن عمل مراقب الحسابات يُعد الركيزة الأساسية، والتى يتم الإستناد إليها فى إتخاذ القرارات، الأمر الذى يدعو إلى ضرورة أن يعمل المراجع على الوصول إلى أعلى مستوى لجودة الأداء المهني<sup>(١)</sup>

وعلى الرغم من الكفاءة المهنية التى يتميز بها الكثير من مراقبى الحسابات المصريين، والتزامهم بأداب وسلوكيات المهنة وبمعايير الإستقلالية ومعايير المراجعة، فإن الهيئة العامة للرقابة المالية التى أدمج فيها الهيئة العامة لسوق المال لدى تسلمها للقوائم المالية لبعض الشركات المسجل أوقها المالية لدى البورصة المصرية قد لاحظت بعض الممارسات الخاطئة، وما صاحبها من تقاعس مراقبى حسابات تلك الشركات عن الاحتفظ على تلك الممارسات فى تقاريرهم عن مراجعة حسابات تلك الشركات.

هذا إلى جانب إكتشاف الهيئة لبعض الأخطاء المهنية التى مارسها بعض مراقبى الحسابات فى أداء أعمالهم، وقد تبين للباحث بعد الإطلاع على الممارسات الخاطئة المرتبطة بتقرير مراقب الحسابات داخل وحدة الرقابة على الأدوات والتقارير المالية وأيضاً من داخل وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبى الحسابات داخل الهيئة العامة للرقابة المالية تبين ما يلى:

١- أنه يجب على مراقبى الحسابات تحديد القوائم المالية (الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير فى حقوق الملكية والإيضاحات المتممة للقوائم المالية) التى قام بمراجعتها، والتاريخ والفترة التى تعبر عنها القوائم المالية، كما يجب أن يتضمن التقرير عبارة تفيد أن القوائم المالية مسؤولة إدارة الشركة وأخرى تفيد أن مسؤولية مراقبى الحسابات هى إبداء الرأى عليها بناءً على مراجعته لها<sup>(٢)</sup>، ومع ذلك فقد وردت

(١) / سامى حسن على محمد، "نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني فى المراجعة"، رسالة دكتوراة فى المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٣، ص ٢.

(٢) الهيئة العامة للرقابة المالية، "الممارسات الخاطئة فى المحاسبة والمراجعة"، مذكرة داخلية، وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبى الحسابات، وحدة الرقابة على الأدوات والتقارير المالية، بدون تاريخ، ص ٥٥ - ٥٧.

بعض تقارير مراقبي الحسابات دون الإشارة إلى قيامهم بمراجعة قائمة التدفقات النقدية وقائمة التغير في حقوق الملكية.

٢- يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات وصفاً لنطاق المراجعة، وأنه تمكن من أداء الإجراءات التي رآها ضرورية، وأن المراجعة قد خططت ونفذت للحصول على تأكيد مناسب عن مدى خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وأنه قد قام بتقييم السياسات المحاسبية والتقديرات الهامة المستخدمة في إعداد القوائم المالية وتقييم عرض القوائم المالية.

ومع ذلك فقد وردت إلى الهيئة بعض التقارير التي تضع قيوداً خاصة على نطاق أعمال المراجعة التي مارسها مراقب الحسابات.

٣- يتضمن تقرير مراقب الحسابات رأياً صريحاً عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بوضوح في كل جوانبها الهامة عن المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية، وما إذا كانت هذه القوائم تتفق مع ما يتصل بمراجعتها من القوانين واللوائح المصرية السارية.

فإذا وجد المراقب ما يستوجب التحفظ يكون من الواجب عليه الإشارة إلى ذلك صراحة قبل إبداء الرأي في القوائم المالية، ومع ذلك فقد وردت بعض تقارير مراقبي الحسابات التي يشير فيها المراقب إلى أحد الإيضاحات المتممة للقوائم المالية والتي تشرح معالجة محاسبية إتبعها الشركة على خلاف ما تتطلبه معايير المحاسبة المصرية، مما كان يستوجب من المراقب أن يتحفظ في تقريره على تأثير تلك المعالجة على القوائم المالية، ومع ذلك فإن مراقب الحسابات لم يضع هذا التحفظ في تقريره.

ولكل هذه الأسباب ولغيرها التي لا يتسع المجال لتحديدتها، كان لزاماً على الهيئة العامة للرقابة المالية أن تتخذ الإجراءات الكفيلة بزيادة درجة المصداقية والثقة في القوائم المالية المنشورة للشركات المسجلة لدى بورصة الأوراق المالية، وكذا للشركات الخاضعة لأحكام قانون سوق رأس المال، حتى تواجه تلك الممارسات الخاطئة التي لا زالت تتعرض لها الهيئة العامة للرقابة المالية حتى الآن.

وبناءً على ما تقدم يمكن تلخيص مشكلة البحث فيما يلي:

- (١) يوجد بعض الأخطاء المهنية التي يمارسها بعض مراقبي الحسابات فى أداء أعمالهم.
- (٢) قصور تقارير المراجعة المالية لمراقبي الحسابات نتيجة تقاعس بعض مراقبي حسابات شركات المساهمة عن التحفظ على بعض الممارسات المحاسبية الخاطئة فى تقاريرهم عند مراجعة حسابات تلك الشركات.
- (٣) رغم الإهتمام الأكاديمي والمهني بجودة أعمال مراقبي الحسابات إلا أنه لم يتم تحديد القرارات والإجراءات التنفيذية والعوامل أو المتغيرات التي تؤثر على تحقيق درجة عالية من الجودة فى أعمال مراقبي الحسابات بصورة دقيقة.

مما سبق تتبلور مشكلة البحث فى التساؤلات البحثية التالية:

- (أ) هل يؤدي الدور الحالي للـ FRA (وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات) إلى تنشيط الرقابة على التقارير المالية وجودة أعمال المراجعين؟
- (ب) هل يؤدي الدور الحالي للـ FRA إلى تحسين جودة أداء عملية المراجعة، أم أن دور الهيئة يحتاج إلى تطوير لزيادة فعاليته؟

#### ثانياً: هدف البحث

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث فى تقييم دور الهيئة العامة للرقابة المالية فى تنشيط الرقابة على التقارير المالية وجودة أعمال المراجعين وإنعكاس ذلك على تحسين جودة أداء عملية المراجعة وأثر ذلك على البورصة المصرية.

ويتحقق الهدف الرئيسي من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- ١- التعرف على دور الهيئة العامة للرقابة المالية فى تحقيق جودة أعمال مراقبي الحسابات بدرجة عالية وتقييمها من خلال مناظراتها بالدور التي تقوم به الجمعيات المهنية بالتنظيم الذاتي للمهنة.
- ٢- التعرف على أهم المتغيرات وكافة الأساليب والعوامل المرتبطة بضبط جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات.
- ٣- التعرف على الدور الذي تقوم به الهيئة العامة للرقابة المالية، وتقييم أثرها على كل من جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات وجودة المعلومات المحاسبية وتأثيره على البورصة المصرية ومدى ملاءمة تلك الإجراءات للمستثمر المصري وحمايته.

٤- التعرف على آليات الرقابة وتأثير نظم المحاسبة والمراجعة على التقارير المالية السنوية والربع سنوية داخل الهيئة العامة للرقابة المالية المصرية.

### ثالثاً: أهمية البحث

تتضح أهمية البحث من الناحيتين العلمية والعملية على النحو الآتى:

#### ١- الأهمية العلمية:

تتبع الأهمية العلمية لهذا البحث من ضرورة الإعراف بوجود ممارسات محاسبية خاطئة، وما قد يصاحبها من نقاعس بعض مراقبي حسابات الشركات المسجل أوراقها المالية لدى البورصة المصرية عن التحفظ على تلك الممارسات فى تقاريرهم عن مراجعة حسابات تلك الشركات وذلك على الرغم من الكفاءة المهنية التى يتميز بها الكثير من مراقبي الحسابات المصريين، وعلى ذلك فإن المطلع على أحدث الإتجاهات البحثية فى المراجعة يرى أن هناك تركيزاً على موضوع جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات، ولذلك تمت مجموعة من الدراسات السابقة بالخارج وفى مصر، إلا أن الدراسات التى تمت فى البيئة المصرية ذات عدد محدود للغاية، وأنها لم تتعرض بعد فى حدود علم الباحث لمحاولة الوصول إلى تقييم دور الهيئة العامة للرقابة المالية فى تنشيط الرقابة على التقارير المالية و جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدىن بسجلات الهيئة، ولعل ذلك هو أهم ما شجع الباحث على إجراء هذا البحث.

#### ٢- الأهمية العملية:

تتمثل الأهمية العملية للبحث سواء على المستوى القومى أو على مستوى مكاتب المحاسبة والمراجعة على النحو الآتى:

##### (أ) الأهمية العملية على المستوى القومى:

إن إتجاه الإقتصاد المصرى نحو آليات السوق سوف يؤدى إلى زيادة فى كمية ونوع الطلب على خدمات المراجعة، وبالتالي لابد فى هذه الحالة من تدعيم جودة أعمال مراقبي الحسابات حتى تزيد درجة المصداقية والثقة فى القوائم المالية المنشورة للشركات المسجلة لدى البورصة وبالتالي تتحقق جودة التقارير المالية لتلك الشركات مما يحقق زيادة معدل الإستثمار لدى البورصة لترتقى بأعلى مكانة للإقتصاد المصرى.

##### (ب) الأهمية العملية على مستوى مكاتب المحاسبة والمراجعة:

هذه المكاتب تسعى جاهدة إلى رفع مستوى جودة أداء أعمال المراجعين بها نظراً لزيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة المصرية أو الأجنبية، الأمر الذى يدعو المؤسسات المصرية فى المحاسبة والمراجعة إلى حماية نفسها من هذه المنافسة الشديدة وذلك لن يتم إلا



من خلال زيادة مستوى جودة أداء أعمال المراجعين، وذلك بضرورة وضع برنامج لمراقبة جودة أداء مكاتب المراجعة المحلية، كوسيلة من وسائل الرقابة على مراقبي حسابات الشركات ولعل ذلك هو أهم ما شجع الباحث لإجراء هذا البحث.

### رابعاً: الدراسات السابقة

يُعرض هذا الجزء أبرز الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث التي توصل إليها الباحث، وذلك للتعرف على ما توصلت إليه هذه الدراسات من نتائج، وسوف يقوم الباحث بعرض تلك الدراسات كما يلي:

#### ١- دراسة ريمون ميلاد، ٢٠٠٤ (١)

##### الهدف من الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أثر توافر مقومات جودة المراجعة على قيام منشآت الأعمال باستبدال مراجعي حساباتها بأخرين من عدمه، ومحاولة التوصل لمفهوم متفق عليه لجودة المراجعة، وتحديد مقومات جودة المراجعة في المحيط المهني لجمهورية مصر العربية.

##### أهم نتائج الدراسة

توصلت الدراسة إلى أنه على الرغم من الاهتمام الذي حظي به مفهوم جودة المراجعة على المستوى الأكاديمي، ومستوى المنظمات المهنية إلا أنه لم يتم التوصل إلى تعريف واضح ومتفق عليه لجودة المراجعة نظراً لعدم وجود حدود أو ضوابط واضحة لجودة المراجعة.

#### ٢- دراسة بونس عقل، ٢٠٠٥ (٢)

##### الهدف من الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل وتقييم دور الهيئة العامة لسوق المال في مجال الإفصاح والشفافية كأحد المبادئ الرئيسية لحوكمة الشركات وتقديم بعض المقترحات التي يمكن أن تؤدي إلى زيادة فعالية التقرير المالي في ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية بناءً على نتائج هذا التقييم.

(١) أ/ ريمون ميلاد فؤاد، "جودة المراجعة وإنعكاساتها على إستبدال مراجعي الحسابات في مصر - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق - فرع بنها، ٢٠٠٤، ص ص ٢ - ٨.

(٢) د. بونس حسن عقل، "تقييم دور الهيئة العامة لسوق المال في تحسين فعالية التقرير المالي في ضوء المبادئ الدولية لحوكمة الشركات - دراسة تحليلية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الأول، ٢٠٠٥، ص ص ٢٦ - ٨٩.

### أهم نتائج الدراسة

أسفرت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

١- تعد مصر من الدول التي قامت بجهود ملموسة في مجال حوكمة الشركات، حيث تقوم الحكومة بجهود واضحة لتأسيس هيكل تنظيمي ومؤسسي قوى لتحسين مستوى حوكمة الشركات.

٢- تهدف الهيئة العامة لسوق المال إلى تحسين مستوى حوكمة الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية وذلك من خلال الآتي:

أ. تحقيق إتساق قواعد القيد وإستمرار القيد أو الشطب للأوراق المالية مع المعايير الدولية.

ب. إمداد المستثمرين بالمعلومات المالية عن الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية.

### ٣- دراسة Zeff, 2007<sup>(1)</sup>

#### الهدف من الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم الجهود الجارية لوضع المعايير المحاسبية وذلك لتقييم أداء الشركات ومراقبي الحسابات حتى يتحقق التحسين المستمر في تقييم التقارير المالية عن تلك الشركات، وأشارت أنه يجب أن تقوم جميع شركات المساهمة بتنفيذ المعايير الدولية للمحاسبة حيث أوضحت أنه دخل ذلك حيز التنفيذ منذ عام ٢٠٠٢.

#### أهم نتائج الدراسة

توصلت الدراسة إلى أن مصطلح المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد يكون المصطلح الأكثر ملاءمة للتعبير عن IFRS، لكون الأخيرة موروثاً جديداً لمعايير المحاسبة الدولية، وتمثل امتداداً طبيعياً لها، وتصدر من قبل IASB، أن الإلتزام بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والأعتماد عليها إنما يشكل حافزاً قوياً لتشجيع الإستثمار الأجنبي من خلال تقديم تقارير مالية موحدة تسمح بإزالة الحواجز الدولية بين البلدان التي اعتمدت على تلك المعايير.

(1) Zeff S.A., "Some Obstacles to Global Financial Reporting Comparability and Convergence at High Level of Quality", the British Accounting Review, 2007, Vol.39, No.4, PP. 290-302, www.elsevier.com, 5/9/2012.

#### ٤ - دراسة Buuren 2007<sup>(1)</sup>

##### الهدف من الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة تقييم جودة مراجعة الحسابات وذلك من خلال تقييم أداء مراقبي الحسابات، وقد أوضحت أن شركات المراجعة الصغيرة حجماً تقدم أقل جودة للمراجعة بالمقارنة مع شركات المراجعة الكبيرة.

##### أهم نتائج الدراسة

توصلت الدراسة إلى أن الإلتزام بمعايير المراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني للمراجع يُعد من أهم العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة من وجهة نظر الأطراف المهتمة بعملية المراجعة، وأن وجود معايير للرقابة على جودة عملية المراجعة يُعد أهم وسائل تحسين جودة المراجعة تلاها بعد ذلك تدعيم استقلال المراجع.

#### ٥ - دراسة Cearn & Ferran, 2008<sup>(2)</sup>

##### الهدف من الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى دور الهيئات العامة المسئولة عن الرقابة المالية وكيفية إرتباطها بهيئة الخدمات المالية حيث أوضحت أن الرقابة المالية تُعد من الآليات الهامة التي تلعب دوراً هاماً في تقديم معلومات دقيقة لسوق رأس المال.

##### أهم نتائج الدراسة

أن تُلزم كافة معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً والقوانين المنظمة للمهنة والإصدارات الصادرة عن المنظمات المهنية في مجال رقابة جودة المراجعة كافة مكاتب المراجعة بتطبيق نظام ملائم لرقابة الجودة بها، وذلك وفقاً لإجراءات وسياسات رقابة الجودة مما يؤثر على مكاتب المراجعة.

- (1) Van Buuren J.P., "Audit Quality, Information Dynamics and the Partner Effect", 2007, PP.2-32, [JP.VanBuuren-aaahq.org](http://JP.VanBuuren-aaahq.org), 5/9/2012.
- (2) CearnK and Ferran E, "Non-Enforcement Led Public Oversight of Financial and Corporate Governance Disclosures and of Auditors", 2008, PP.1-63, <http://SSRN.Com/abstract=11779>, [www.ecgi.Org/wp](http://www.ecgi.Org/wp), 5/9/2012.

## ٦- دراسة إيمان سعد الدين، ٢٠٠٨<sup>(١)</sup>

### الهدف من الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى تحسين جودة التقرير المالى وحماية أموال المستثمرين ومن ثم إستعادة ثقة جمهور المتعاملين فى الأسواق المالية، وأوضحت أنه نظراً لإرتكاز جودة التقرير المالى على فعالية الرقابة الداخلية، فقد تضمن قانون SOX القسم رقم (٤٠٤) بعنوان "تقييم الإدارة للرقابة الداخلية" تأكيداً على ضرورة تقرير كل من إدارة المنشأة والمراجع عن فعالية الرقابة الداخلية على التقرير المالى.

### أهم نتائج الدراسة

أسفرت الدراسة إلى النتائج التالية:

١- أن التقرير عن فعالية الرقابة الداخلية يحقق العديد من المنافع التى تؤدى إلى تحسين جودة التقرير المالى، وأن أكثر منافع التقرير هى: "خفض المخاطر المالية مما يزيد مصداقية وجودة المعلومات المحاسبية"، وأقل منافع التقرير هى: "توضيح مدى إلترام الإدارة بقواعد الحوكمة"

٢- تمثلت أهم المعوقات التى تحد من التقرير عن الرقابة الداخلية فى "ارتفاع تكاليف تكوين فريق عمل مؤهل لإجراء اختبارات تقييم الرقابة الداخلية"، و"ارتفاع تكلفة نظم المعلومات الكفاء اللازمة للتوافق مع متطلبات التقرير".

## ٧- دراسة عبده شلى، ٢٠٠٨<sup>(٢)</sup>

### الهدف من الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجى على جودة المراجعة فى جمهورية مصر العربية، من خلال التعرف على مفهوم جودة المراجعة والخبرة المهنية فى المراجعة والتعرف على مقومات الخبرة المهنية فى المراجعة وكذلك محاولة وضع إطار مقترح لتطوير الخبرة المهنية فى المراجعة فى جمهورية مصر العربية.

(١) د. إيمان محمد سعد الدين، "أثر تقرير الإدارة والمراجع الخارجى عن فعالية الرقابة الداخلية فى ضوء قانون Sarbanes-Oxley على تحسين جودة التقرير المالى بالتطبيق على البيئة المصرية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، العدد الأول، ٢٠٠٨، ص ٣١٢-٣٤٤.

(٢) د/ عبده على شلى، "أثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجى على جودة المراجعة بجمهورية مصر العربية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الثانى، ٢٠٠٨، ص ١٤٣-١٤٨.



## أهم نتائج الدراسة

توصلت الدراسة لعدة نتائج وهي:

- ١- تؤثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجى تأثيراً إيجابياً على جودة المراجعة.
- ٢- تُعتبر معرفة المراجع الخارجى الأساس فى تحقيق الخبرة المهنية فى المراجعة.
- ٣- يودى التخصص الدقيق للمراجع الخارجى فى نشاط العمل إلى تحسين جودة المراجعة.
- ٤- تُعتبر الممارسة المهنية الركيزة الأساسية فى تكوين الخبرة المهنية للمراجع الخارجى، كما يُعتبر التعليم المهنى المستمر الركيزة الأساسية لتطوير تلك الخبرة المهنية والمحافظة عليها.

## ٨- دراسة Mona & Peek, 2011<sup>(١)</sup>

### الهدف من الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى ما إذا كانت تقارير تفتيش و مراقبة أعمال مراجعى الحسابات التى تُعد عن طريق "PCAOB" وفقاً لمتطلبات قانون Sarbanes Oxley Act نجحت فى توفير إشارة ذات مغزى لجودة مراجعة الحسابات.

### أهم نتائج الدراسة

توصلت تلك الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها:

- ١- تحسين عمليات مراجعة حسابات شركات المحاسبة العامة.
- ٢- تحسين إجراءات عمليات مراقبة تقارير مراجعى الحسابات.
- ٣- توليد إشارة ذات مغزى لجودة مراجعة الحسابات إستجابة لجمهور المستثمرين وسوق الأوراق المالية.
- ٤- تقييم مدى الكشف على أوجه القصور فى عمليات المراجعة.

## ٩- دراسة محمد سامى، ٢٠١٢<sup>(٢)</sup>

### الهدف من الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة وتحديد دور الهيئة العامة للرقابة المالية وتطويره لتحسين جودة أداء عملية المراجعة فى مكاتب المراجعة المصرية، وإبراز أهمية جودة عملية المراجعة وذلك من خلال دراسة أثر الرقابة والإشراف على مكاتب المراجعة المصرية فى تحسين جودة عملية المراجعة.

(1) Mona O. and Peek E. "Investor Reactions to PCAOB Inspection Reports", 2011, PP.1-18, <http://SSRN.COM/Abstract=1807994>, April, 20/10/2019.

(٢) أ/ محمد سامى محمد على، "دور الهيئة العامة للرقابة المالية فى تحسين جودة أداء عملية المراجعة فى مكاتب المراجعة المصرية: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير فى المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٢، ص ١ - ٢٠.

## أهم نتائج الدراسة

توصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها:

- 1- تم وضع إطار شامل للعوامل التي تؤثر في جودة المراجعة والتي من أهمها حجم وسمعة مكتب المراجعة، مدة ارتباط مكتب المراجعة بالعميل، تقديم مكتب المراجعة الخدمات بخلاف المراجعة لعميل المراجعة، حجم الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة، الأتعاب المهنية، الخبرة المهنية، التخصص النوعي.
- 2- ضرورة النظر في تطبيق التنظيم المهني المطبق في المملكة المتحدة، حيث تقوم الوحدة بالتنسيق مع الهيئات المهنية في مصر مثل جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية والهيئات المهنية الأخرى بتسجيل المراجعين.
- 3- ضرورة قيام وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات بعمل دورات تدريبية وندوات تدريبية بشكل مكثف حول الموضوعات التي يثار جدل حول طريقة تطبيقها.

١٠- دراسة Krishnan et al., 2014<sup>(1)</sup>

## الهدف من الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى أهمية دور هيئة الإشراف والرقابة الأمريكية في الرقابة على شركات المحاسبة والمراجعة وأشارت إلى أن لدور هيئة الإشراف والرقابة الأمريكية أثر في تحسين جودة أداء مهنة المراجعة وأنها أنشئت لتحقيق تحسين جودة رقابة نظام مراقبة الجودة داخل شركات المراجعة وقد ترتب على ذلك التأكيد على جودة التقارير المالية.

## أهم نتائج الدراسة

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج لعل من أهمها ما يلي:

- 1- يعتبر مجلس الإشراف والرقابة على مكاتب المحاسبة العامة "PCAOB" بكافة أنشطته ووظائفه ودوره في الرقابة والتفتيش على مكاتب المحاسبة والمراجعة من أهم عوامل تحقيق جودة عملية المراجعة بالولايات المتحدة الأمريكية.
- 2- مجلس الإشراف والرقابة يُعتبر جهة مستقلة يتبعها فريق من المراجعين يقومون بأداء مراجعة مكاتب المحاسبة والمراجعة من أجل تعزيز ثقة الجمهور في عملية إعداد التقارير المالية مع حماية مصالح المستثمرين والجمهور لاستعادة الثقة في البيانات المالية التي تمت مراجعتها.
- 3- يوجد علاقة قوية بين PCAOB وجودة عملية المراجعة.

(1) Krishnan J & Krishnan J\* and Song H, "PCAOB International Inspection and Audit Quality", 2014, PP. 1-30, [Audsymp.Dept.ku.Edu/wp-Content/Uploads/2014/05/Saturday-Paper-1-by-krishnan-Krishnan-song.pdf](http://Audsymp.Dept.ku.Edu/wp-Content/Uploads/2014/05/Saturday-Paper-1-by-krishnan-Krishnan-song.pdf), January, 31/10/2014.

## ١١- دراسة إبراهيم عبد الهادي، ٢٠١٤<sup>(١)</sup>

### الهدف من الدراسة

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة دور هيئة الإشراف والرقابة على شركات المحاسبة العامة (PCAOB) في تحقيق مراجعة الجودة الشاملة لشركات المراجعة وإمكانية تطبيق نظام مراجعة الجودة الشاملة لشركات المراجعة في مصر.

### أهم نتائج الدراسة

توصلت هذه الدراسة إلى نتائج هامة منها:

- إن مراجعة الجودة الشاملة لشركات المراجعة ليست مجرد مصطلح للجودة بل يركز على ستة مناطق أساسية في شركات المراجعة يجب اخضاعها للمراجعة وهي:
  - مراجعة الأفراد ذوى السلطة داخل شركة المراجعة.
  - مراجعة تقييم الشركاء والترقية وتخصيص المسؤولية.
  - مراجعة سياسات الإستقلال لشركة المراجعة والعاملين فيها.
  - مراجعة سياسات قبول عملاء جدد والإبقاء على العملاء الحاليين.
  - مراجعة برنامج رقابة الجودة الداخلى لشركة المراجعة.
  - مراجعة ممارسات تأسيس وتوصيل سياسات وإجراءات ومنهجيات المراجعة للأفراد داخل شركة المراجعة شاملة التدريب.

## ١٢- دراسة Gipper et al. 2015<sup>(٢)</sup>

### الهدف من الدراسة

أشارت الدراسة حول كيفية أثر الرقابة والإشراف على مراجعة حسابات الشركات العامة والشركات المصدرة الأخرى من جانب مجلس الرقابة على شركات المحاسبة العامة (PCAOB) وذلك من أجل حماية مصالح المستثمرين وتقييمهم حول مصداقية التقارير المالية وعن ما إذا كان نظام الرقابة والتفتيش المُعد من قبل (PCAOB) قد عزز من دور سوق الأوراق المالية (SEC) أم لا.

(١) د. إبراهيم عبد الحفيظ عبد الهادي، دراسات وبحوث علمية متقدمة في المراجعة- بحوث علمية محكمة ومنشورة،

كلية التجارة، جامعة بنى سويف، دار النهضة العربية، ٢٠١٤، ص ١٣٠-١٧٧.

(2) Gipper B. & Leuz C. and Maffett M., "Public Audit Oversight and Reporting Credibility: Evidence from the PCAOB Inspection Regime". PP.1-43, <http://ssrn.com/abstract id= 2641211>, [www.eccgi.org/wp](http://www.eccgi.org/wp), August, 2015, 14/12/2016.

## أهم نتائج الدراسة

توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج لعل من أهمها ما يلي:

١- أن التقرير عن فعالية الرقابة الداخلية يحقق العديد من المنافع التي تؤدي إلى تحسين جودة التقرير المالي.

٢- الإهتمام بالإطار المتكامل للرقابة الداخلية وفق قانون Sarbanes-Oxley Act 2002 وإصداره في صورة معيار من معايير المراجعة وخدمات التأكيد.

٣- ضرورة الإهتمام بتدريس أهم النصوص التي تضمنها قانون SOX ضمن برنامج المحاسبة الذي يدرس لطلاب الجامعات والأكاديميين والممارسين لمهنة المراجعة، وبخاصة القسم رقم (٤٠٤) لما له من تأثير مباشر على مهنة المحاسبة والمراجعة.

## **خامساً: فروض البحث**

تتمثل فروض البحث في:

**الفرض الأول:** يؤثر دور الهيئة الرقابية في تحسين مستوى جودة أعمال المراجعين وسلامة التقارير المالية.

**الفرض الثاني:** يعتبر إلتزام المراجعين بمعايير المراجعة والسلوك المهني و الإستقلالية الركيزة الأساسية لتطوير الأداء المهني للمراجعة وضبط جودتها.

**الفرض الثالث:** تتحسن جودة عملية المراجعة والتقارير المالية عن طريق تأسيس وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات لمراقبة أعمال مراقبي الحسابات والتحقق من جودتهم.

**الفرض الرابع:** يوجد تأثير جوهري بين تفعيل آليات الرقابة عن طريق حوكمة شركات المساهمة وبين تحسين مستوى حوكمة شركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية.

**الفرض الخامس:** يؤثر دور الهيئة الرقابية - بشكله الحالي - على تنشيط البورصة المصرية. سيقوم الباحث باختبار صحة هذه الفروض وذلك من خلال الدراسة الميدانية - التي يتناولها في الفصل الرابع من البحث - وذلك باستخدام مجموعة البرامج الإحصائية (SPSS).

## **سادساً: منهج البحث**

تحقيقاً لأهداف البحث سوف يعتمد الباحث على المناهج المتنوعة للبحث العلمي المعاصر، القائم على المنهج الإستقرائي، حيث يقوم الباحث بإستقراء ما جاء في الأدب



المحاسبى من أبحاث وإصدارات المنظمات المهنية بخصوص موضوع البحث، للوقوف على المفاهيم المختلفة للرقابة الخارجية كأداة لتحسين جودة عملية المراجعة وأهميتها، لتحديد تقييم دور الهيئة العامة للرقابة المالية (وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبى الحسابات) لتنشيط الرقابة على التقارير المالية وجودة أعمال المراجعين وتأثير ذلك على البورصة، ثم صياغة الفروض واختبارها فى الدراسة الميدانية.

### سابعاً: حدود البحث

لن يتعرض البحث إلى ما يلى:

١- دور الهيئة العامة للرقابة المالية فى الرقابة على كل من نشاط التأمين وإعادة التأمين والتمويل العقارى والتأجير التمولى وصناديق التأمين، بل سيقصر الدراسة الإستقصائية على عينة من شركات المساهمة التابعة للقطاع الخاص نشطة التداول والمقيدة أوراقها فى بورصة الأوراق المالية المصرية.

٢- دور الجهاز المركزى للمحاسبات فى مجال الرقابة المالية بشقيها المحاسبى والقانونى على الأداء ومتابعة تنفيذ للخطة والرقابة القانونية على القرارات الصادرة فى شأن المخالفات المالية.

٣- مكاتب المحاسبة والمراجعة التى تقوم بمراجعة حسابات شركات غير مسجلة بهيئة الرقابة المالية المصرية، بل سيقصر الأمر على بعض مكاتب المحاسبة والمراجعة التى تتولى مهام مراجعة حسابات شركات مسجلة بهيئة الرقابة المالية المصرية.

### ثامناً: مجتمع وعينة الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة الميدانية واختبار فروض البحث، حدد الباحث مجتمع الدراسة الميدانية من الفئات ذات الصلة الوثيقة بعملية المراجعة، فمن الطبيعى فى الغالب أن يكون مجتمع الدراسة يتكون من مراقبى الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة المقيدى بسجل الهيئة، بإعتبارهم الفئة التى تتعامل مع جميع المشاكل والقضايا التطبيقية التى تعترض المهنة فى الواقع العملى، والتى تمتاز أرائهم بالواقعية فى حل تلك المشاكل أو المساعدة فى صياغة القوانين واللوائح والتشريعات وغيرها من النواحي الأخرى.

ونظراً لأن مسألة تحديد مجتمع وعينة الدراسة هى مطلب مهم، لأنها أداة رئيسية لتجميع البيانات الأولية فى مثل هذا النوع من البحوث، لذا فإن مجتمع البحث وبالتحديد أكثر يتكون من مراجعى الحسابات المقيدى بسجل الهيئة وأعضاء هيئة التدريس المتخصصين فى المحاسبة والمراجعة، ويتمثل مجتمع الدراسة فى مراقبى الحسابات المقيدى بسجل مراقبى الحسابات لدى FRA وعددهم نحو ٢٦٨ مراقب حسابات (FRA,2020).

ولقد تم سحب عينة طبقية عشوائية Stratified Probability Sample من مجتمع الدراسة كما يلي:

تحدد عينة الدراسة اعتماداً على معادلة تحديد حجم العينة من (٢٠٠) مراقب حسابات، (١٠٠) من أعضاء هيئة التدريس المتخصصين في المحاسبة والمراجعة، وقد قام الباحث بتوزيع عدد (٣٠٠) استثمار إستقضاء على هذه العينة وقد بلغت الإستثمارات المستردة والصحيحة وبعد إستبعاد الإستثمارات غير الصحيحة (٢٥٠) استثمار قابلة للتحويل الإحصائي وبمعدل إستجابة (٨٣%) تقريباً، وكانت تفاصيلها على النحو التالي:

**المجموعة الأولى:** تم توزيع (٢٠٠) استثمار إستقضاء بلغت الردود الصحيحة (١٧٠) بمعدل إستجابة (٨٥%).

**المجموعة الثانية:** تم توزيع عدد (١٠٠) استثمار إستقضاء بلغت الردود الصحيحة (٨٠) بمعدل إستجابة (٨٠%).

#### **أولاً: أسلوب جمع البيانات.**

إعتمدت الدراسة على البيانات الأولية عند جمع البيانات، حيث إعتد الباحث على أسلوب قائمة الإستقضاء كأداة لجمع البيانات، والمقابلات الشخصية في جمع البيانات اللازمة لإختبار فروض الدراسة، كما اعتمد الباحث على أسلوب التوزيع الشخصي، ويظهر الجدول التالي توزيع الإستثمارات على عينة الدراسة ومعرفة عدد ونسب الإستثمارات المستردة والقابلة للتحويل كما يلي:

#### **جدول رقم (١)**

**عدد ونسب الإستثمارات المستردة والقابلة للتحويل**

المجموعات	البيانات	عدد الإستثمارات المستردة	عدد الإستثمارات القابلة للتحويل	النسبة (النسبة المئوية)
المجموعة الأولى	مراجع أو محاسب قانوني	٢٠٠	١٧٠	%٨٥
المجموعة الثانية	عضو هيئة تدريس	١٠٠	٨٠	%٨٠
الإجمالي		٣٠٠	٢٥٠	%٨٣

يلاحظ من الجدول السابق أن معدل الإستجابة الإجمالي قد وصل إلى ٨٣% وهي نسبة مرتفعة إلى حد ما نظراً للصعوبات المتعارف عليها عند إستخدام قوائم الإستقضاء في عملية تجميع بيانات الدراسة الميدانية.

ثانياً: اختبارات فروض الدراسة.

اختبار الفرض الأول القائل بأن: " يؤثر دور الهيئة الرقابى فى تحسين مستوى جودة أعمال المراجعين وسلامة التقارير المالية ."

أولاً: نتائج التحليل الوصفي لآراء عينة الدراسة حول الفرض الأول (القسم الأول):

جدول (٢)

الاحصاء الوصفي لنتائج آراء العينة حول عناصر الفرض الأول

الفرض الأول: يؤثر دور الهيئة الرقابى فى تحسين مستوى جودة أعمال المراجعين وسلامة التقارير المالية.

الردود	النسبة المئوية	المتوسط الحسابى	الانحراف المعياري	البيانات
١	٦٤.٦	٠.٣٧	٤.٩	تؤدى قيام الهيئة بالرقابة والإشراف على مكاتبة المراجعة المصرية إلى تحسين جودة عملية المراجعة
١	٦٤.٦	٠.٣٧	٤.٩	إلتزام مراقبي الحسابات المقيدون بسجل الهيئة بمتطلبات التطوير المهني المستمر المنصوص عليه في سياسات وإجراءات القيد بسجل مراقبي الحسابات يحقق جودة عملية المراجعة
١	٥٦.٧	٠.٤١	٤.٩	تؤدى التزام مراقبي الحسابات بالقوانين واللوائح التي تضعها الهيئة إلى تحقيق جودة أعمال المراجعين
١	٧٥.٢	٠.٣٢	٤.٩	تتحقق جودة عملية المراجعة من خلال الإلتزام بالإجراءات والتدابير التأديبية المقررة بواسطة وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات
١	٤٨.٣	٠.٤٦	٤.٨	هناك الإلتزام بمعايير المراجعة المصرية والمتضمنة معايير الجودة ومعايير الإستقلالية المهنية من قبل مراقبي الحسابات المقيدون فى السجل العام لدى FRA
١	٦٦.٦	٠.٣٦	٤.٩	إن دعم دور المراجعة الخارجية والرقابة على جودة أداء مراقبي الحسابات يعمل على زيادة مصداقية القوائم المالية والإرتقاء بجودة المراجعة
١	٦٥.٦	٠.٣٦	٤.٩	يحقق إصدار الهيئة العديد من القرارات والإجراءات الرقابية عند رقابتها على جودة أداء أعمال مراقبي الحسابات عند تقديمهم لتقاريرهم المالية جودة أعمال المراجعين وسلامة التقارير المالية
		٠.٤١	٤.٩	إجمالى محور

يتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة لبعض العناصر أقل من ٠.٠٥ مما يعني وجود دلالة معنوية أي أنه تمت الموافقة تماماً على جميع عناصر الفرض الأول يؤثر دور الهيئة الرقابى فى تحسين مستوى جودة أعمال المراجعين وسلامة التقارير المالية.



اختبار الفرض الثاني القائل بأن توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين التزام المراجعين بمعايير المراجعة والسلوك المهني والإستقلالية وبين تطوير الأداء المهني للمراجعة وضبط جودتها".

أولاً: نتائج التحليل الوصفي لآراء العينة حول عناصر الفرض الثاني:

توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين إلتزام المراجعين بمعايير المراجعة والسلوك المهني والإستقلالية وبين تطوير الأداء المهني للمراجعة وضبط جودتها.

### جدول (٣)

الإحصاء الوصفي لنتائج آراء العينة حول عناصر الفرض الثاني  
توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين إلتزام المراجعين بمعايير المراجعة والسلوك المهني والإستقلالية وبين تطوير الأداء المهني للمراجعة وضبط جودتها.

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	البيان
٠	٢٧.٩	٠.٥٣	٤.٣	يؤدي أداء العينة العامة للرقابة المالية إلتزام مراجعي الحسابات بتطبيق قواعد وأداب السلوك مراعاتاً للمهنة وتطوير أداء عملية المراجعة
٠	٦٧.٨	٠.٣٨	٤.٩	يساهم تدعيم إستقلالية أعضاء فريق المراجعة عند أداء عملية المراجعة في تطوير الأداء المهني للمراجعة
٠	٦٩.٩	٠.٣٤	٤.٩	يساعد مراقبة الإلتزام بقواعد الإستقلال على تطوير الأداء المهني لمراجع الحسابات ويزيد من جودة أدائه
٠	٧١.٧	٠.٣٧	٤.٩	يحقق حرص الهيئة الرقابية على مكاتب المراجعة بالإلتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفقاً لقواعد وأداب السلوك المهني لمراجع الحسابات ويزيد من جودة أدائه
٠	٦٦.٦	٠.٣٦	٤.٩	يؤثر تطبيق وإلتزام مكاتب المراجعة المصرية بالمعايير الدولية للمراجعة على تطوير الأداء المهني للمراجع وجودة أدائه
٠	٧٥.٢	٠.٣٧	٤.٩	يؤدي الإلتزام بالإصدارات والقواعد المهنية ومعايير الرقابة على الجودة إلى زيادة جودة خدمات المراجعة
٠	٨١.٨	٠.٣٠	٥	يؤدي الإلتزام بالإصدارات والقواعد المهنية ومعايير الرقابة الصادرة عن الهيئة إلى زيادة جودة خدمات المراجعة
٠	٦٣.٨	٠.٣٨	٤.٩	يؤدي وجود برنامج فعال للتعليم المهني المستمر إلى المحافظة على مهارات وقدرات مراقبي الحسابات الخارجيين المهنية على القيام بمتطلبات عملية المراجعة
٠	٦٣.٨	٠.٣٨	٤.٩	يعد تطبيق مكاتب المراجعة لبرامج التعليم المهني المستمر من أهم عناصر الرقابة على جودة عملية المراجعة
٠	٢٥.٠	٠.٥٢	٤.٢	يلائم الإهتمام بأنظمة الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجع تلك المسئوليات الجديدة التي تقع على عاتق ممارسي المهنة
٠	٥٦.٨	٠.٤١	٤.٩	يحقق إلتزام المراجع بالمعايير المهنية الخاصة بالمراجعة مستوى جيد من جودة الأداء المهني ويحسن من زيادة جودة أدائه
		٠.٣٨	٤.٩	إجمالي محاور

يتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة لبعض العناصر أقل من ٠.٠٥ مما يعني وجود دلالة معنوية أي أنه تمت الموافقة تماماً على جميع عناصر الفرض الأول توجد علاقة



ذات دلالة معنوية بين التزام المراجعين بمعايير المراجعة والسلوك المهني والإستقلالية وبين تطوير الأداء المهني للمراجعة وضبط جودتها.  
اختبار الفرض الثالث القائل بأن " تتأثر جودة عملية المراجعة والتقارير المالية من خلال تأسيس وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات لمراقبة أعمال مراقبي الحسابات والتحقق من جودتهم".

أولاً: نتائج التحليل الوصفي لآراء العينة حول عناصر الفرض الثالث:

جدول (٤)

الإحصاء الوصفي لنتائج آراء العينة حول عناصر الفرض الثالث

تتأثر جودة عملية المراجعة والتقارير المالية من خلال تأسيس وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات لمراقبة أعمال مراقبي الحسابات والتحقق من جودتهم.

مستوى الأهمية Sig.	النسبة المئوية	الرد على السؤال	الاحتمال	المتوسط	البيان
0	80.0	الموافقة تماماً	0.30	4.9	يساهم تأسيس وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة في ضمان جودة التقارير وتحسين أداء أعمال المراجعين
0	59.6	الموافقة تماماً	0.40	4.9	يحقق قيام الوحدة بالإجراءات الرقابية الخاصة باستقلال المراجع جودة عملية المراجعة
0	65.6	الموافقة تماماً	0.37	4.9	يحقق قيام الوحدة بالإجراءات الرقابية الخاصة بالفحص والرقابة على جودة الأداء المهني لأعمال المراجعة جودة المراجعة والتقارير المالية
0	59.6	الموافقة تماماً	0.40	4.9	يحقق قيام الوحدة بالإجراءات الرقابية الخاصة بالتوجيه والإشراف على جودة الأداء المهني لأعمال المراجعة تحسين جودة المراجعة
0	71.2	الموافقة تماماً	0.34	4.9	توافق الآراء محددة لضمان استقلال الفاحصين التابعين للوحدة يحقق أهداف الرقابة على جودة التقارير المالية وأعمال المراجعين
0	30.7	الموافقة تماماً	0.64	4.6	هناك حاجة للمزيد من الصلاحيات والسلطات التي يجب منحها للوحدة لأداء عملها الرقابي بفعالية
0	14.2	الموافقة تماماً	0.63	4	تتوافق لدى الوحدة الإمكانيات المادية والإدارية اللازمة لأداء عملها بشكل فعال
0	34.7	الموافقة تماماً	0.64	4.8	يُشترط للأعضاء المنتمين للوحدة القائمين بالفحص حد أدنى من الخبرات العملية في مجال مراجعة حسابات شركات المساهمة المسجلة بهيئة الرقابة المالية
0	75.3	الموافقة تماماً	0.33	4.9	ضرورة تمتع عضو الوحدة بالإستقلالية شكلاً وموضوعاً
0	75.3	الموافقة تماماً	0.33	4.9	ضرورة خضوع عضو الوحدة (الفاحص) لبرامج تدريب دورية متخصصة
0	32.3	الموافقة تماماً	0.69	4.8	هناك صعوبة في ضم كفاءات مهنية ذات خبرة ملائمة للعمل بالوحدة
0	71.3	الموافقة تماماً	0.34	4.9	وحدة الرقابة لديها الآليات محددة للرقابة على جودة أدائها
0	76.8	الموافقة تماماً	0.32	5	هناك حاجة إلى تفعيل الآليات الجديدة للرقابة المالية على مستوى الأداء المهني لأعمال المراجعة على حسابات شركات المساهمة المسجلة لدى هيئة الرقابة المالية
			0.69	4.8	إجمالي محور

يتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة أقل من ٠.٠٥ مما يعني وجود دلالة معنوية أي أنه تمت الموافقة تماماً على جميع عناصر محور تتأثر جودة عملية المراجعة والتقارير المالية من خلال تأسيس وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات لمراقبة أعمال مراقبي الحسابات والتحقق من جودتهم.

اختبار الفرض الرابع القائل بأن "يوجد تأثير جوهري بين تفعيل آليات الرقابة المالية عن طريق حوكمة شركات المساهمة وبين تحسين مستوى حوكمة شركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية".

أولاً: نتائج التحليل الوصفي لآراء العينة حول عناصر الفرض الرابع:

#### جدول (٥)

الإحصاء الوصفي لنتائج آراء العينة حول عناصر الفرض الرابع  
وجود تأثير جوهري بين تفعيل آليات الرقابة المالية عن طريق حوكمة شركات المساهمة  
وبين تحسين مستوى حوكمة شركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية.

مستوى الدلالة (Sig.)	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الدرجة	الرد	التعليق
٠	٩٢.٨	٠.٢٧	٥	الموافقة تماماً	إن تحقيق اتساق فواعد القيد واستمرار القيد أو الشطب للأوراق المالية بالبورصة المصرية يحسن مستوى حوكمة الشركات المساهمة المقيدة في البورصة.
٠	١٠١.٩	٠.٢٤	٥	الموافقة تماماً	عملت الهيئة على تحسين مستوى شفافية الإفصاح في التقارير المالية من خلال إصدار لائحة حوكمة الشركات
٠	٧٨.٦	٠.٣١	٥	الموافقة تماماً	عملت الهيئة على تحسين مستوى شفافية الإفصاح في التقارير المالية من خلال تدعيم وجود لجنة المراجعة
٠	١٠١.٩	٠.٢٤	٥	الموافقة تماماً	أسهمت الهيئة بشكل كبير في تحسين الإفصاح المحاسبي وحماية المتعاملين في سوق الأوراق المالية من خلال إصدار القواعد التنفيذية لحوكمة الشركات
٠	٩٢.٨	٠.٢٧	٥	الموافقة تماماً	قيام الهيئة بإلزام الشركات بتكوين لجان المراجعة والعمل على توفير الآليات اللازمة لتحقيق فعاليتها يحقق جودة عملية المراجعة
٠	٥٦.٧	٠.٤١	٤.٩	الموافقة تماماً	إن أهمية جودة عملية المراجعة تنبع من خلال تأكيد الالتزام بقواعد الحوكمة
٠	٧٢.٥	٠.٣٤	٤.٩	الموافقة تماماً	إن أهمية جودة عملية المراجعة تتحقق من خلال تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية
٠	٦٠.٣	٠.٤٠	٤.٩	الموافقة تماماً	إن المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة وتخفيض مخاطر أعمال الشركة محل المراجعة يزيد من جودة التقارير المالية وجودة أعمال المراجعة



مستوى الدلالة SLE	قيمة	درجة الموافقة	الاحتراف المعطى	المتوسط المرجح	الملاحظات
٠	٧١.٣	الموافقة تماماً	٠.٣٤	٤.٩	دعتم أليات حوكمة الشركات المساهمة وأليات الرقابة والإفصاح المحاسبي والشفافية على التقارير المالية يحقق جودة عملية المراجعة
٠	٨٣.٩	الموافقة تماماً	٠.٣٠	٥	زيادة الوعي بأهمية حوكمة الشركات فى مهنة المحاسبة والمراجعة قد أعاد بناء ثقة الجمهور فى نزاهة التشريعات والقوانين وزيادة ثقتهم فى المعلومات المالية التى تمت مراجعتها
٠	14.9	محايد	٠.٧٨	٢.٧	إن متطلبات الإفصاح وفقاً لقواعد القيد بالهيئة العامة للرقابة المالية لم تلزم الشركات المقيدة بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية الإضافية اللازمة لمساعدة المستثمر فى الأوراق المالية
٠	٣١.٧	الموافقة تماماً	٠.٦٩	٤.٨	إن قواعد القيد واستمرار القيد أو شطب الأوراق المالية للشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية قد عملت على تحسين الإطار الحاكم للإفصاح والشفافية لحوكمة الشركات المساهمة فى مصر
٠	٥.٨	الموافقة	١.٤٤	٣.٩	إن تأكيد المنظمات الدولية وهيئات الإشراف والرقابة على أسواق الأوراق المالية والمنظمات المهنية المحاسبية على الإفصاح والشفافية لا يطبق بشكل عملى يمكن استخدامه فى التقرير عن الحوكمة
٠	٢٧.٠	الموافقة تماماً	٠.٨٠	٤.٨	يؤدى عدم الإفصاح عن حوكمة الشركات إلى تدخل الغير فى إدارة الشركة مثل هيئات الإشراف والرقابة على أسواق الأوراق المالية والمنظمات ذاتية التنظيم
٠	٦٢.٠	الموافقة تماماً	٠.٣٩	٤.٩	يؤدى الإفصاح عن مستوى حوكمة الشركات إلى زيادة شهرة أعضاء مجالس الإدارات
٠	٧٢.٤	الموافقة تماماً	٠.٣٣	٤.٩	يؤدى الإفصاح عن تقرير حوكمة الشركات وزيادة الإفصاح المحاسبي وتفعيل نظام الرقابة الداخلية إلى تحسين الإدارة واجتذاب الإستثمارات بشروط مواتية، وتحسين أداؤها
٠	٧٨.٣	الموافقة تماماً	٠.٣١	٤.٩	دور الهيئة بالإفصاح عن مستوى حوكمة الشركات يزيد من فعالية التقرير المالي والأداء المالي للشركات المساهمة المقيدة فى بورصة الأوراق المالية
٠	٧٨.٣	الموافقة تماماً	٠.٣١	٤.٩	يجب على مراقبي الحسابات الإلتزام بمعايير المراجعة المصرية وقواعد السلوك المهني من حيث المضمون وليس من حيث الشكل فقط
			٠.٦٩	٤.٨	إجمالي محور

يتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة لبعض العناصر أقل من ٠.٠٥ مما يعني وجود دلالة معنوية أي أنه تمت الموافقة والموافقة تماماً على جميع عناصر محور وجود تأثير جوهرى بين تفعيل أليات الرقابة المالية عن طريق حوكمة شركات المساهمة وبين تحسين مستوى حوكمة شركات المساهمة المقيدة فى بورصة الأوراق المالية.

اختبار الفرض الخامس القائل بأن " يؤثر دور الهيئة الرقابية - بشكله الحالي - على تنشيط البورصة المصرية "

أولاً: نتائج التحليل الوصفي لآراء العينة حول عناصر الفرض الخامس:

جدول (٦)

الإحصاء الوصفي لنتائج آراء العينة حول عناصر الفرض الخامس  
يؤثر دور الهيئة الرقابية - بشكله الحالي - على تنشيط البورصة المصرية.

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	التعليق
١	٧٣.٨	٠.٣٢	٤.٩	يؤدي قيام الهيئة (وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات) بدورها إلى تنشيط التقارير المالية وجودة عملية المراجعة
١	٦٦.٦	٠.٣٦	٤.٩	يحتاج دور الهيئة (وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات) إلى تطوير لزيادة فعاليته
١	٦٥.٦	٠.٣٧	٤.٩	إن لدور الهيئة العامة للرقابة المالية (وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات) أثر إيجابي في الحد من الآثار السلبية على مهنة المراجعة
١	٧٥.٢	٠.٣٢	٤.٩	يؤدي دور الهيئة بالرقابة والإشراف على مراقبي الحسابات المقيدين بسجل الهيئة إلى تنشيط التقارير المالية وتحسين جودة عملية المراجعة
١	٧٥.٢	٠.٣٢	٤.٩	إن لدور الهيئة العامة للرقابة المالية دوراً هاماً في تدعيم فعالية المعلومات المحاسبية ورفقيتها على تقارير مراقبي الحسابات التي يعتمد عليها المستثمرين في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية المختلفة
١	٧٥.٢	٠.٣٢	٤.٩	يؤدي قيام الهيئة بالرقابة على مراقبي الحسابات إلى إلزامها بتطبيق متطلبات معيار الجودة إلى تحسين جودة أعمال المراجعين
١	٧٥.٢	٠.٣٢	٤.٩	تسعى الهيئة إلى التركيز على اكتشاف الغش والأخطاء الواردة بالقوائم المالية لشركات المساهمة لتحقيق جودة التقارير المالية وعملية المراجعة
١	٧٢.٥	٠.٣٣	٤.٩	تعرض مكاتب المراجعة للتفتيش والرقابة من الهيئة له تأثيراً إيجابياً على جودة المراجعة
١	٦٠.٣	٠.٣٩	٤.٩	عدم فعالية الهيئة (وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات) يرجع إلى عدم وجود سلطة مستقلة على مكاتب المراجعة
١	٧٦.٧	٠.٣١	٤.٩	تأكيد الهيئة (الوحدة) على الالتزام بالقواعد والإرشادات التي أقرتها فيما يتعلق بالأداء المهني لعمليات المراجعة يحقق جودة التقارير المالية والمراجعة
١	-7.0	٠.٧٣	٣.١	يؤدي تطبيق أسلوب مراجعة النظير إلى الوفاء بمسئوليات المهنة تجاه الجمهور واستعادة الثقة في المهنة
١	-5.7	٠.٧٦	٣.١	إن تطبيق أسلوب مراجعة النظير يساهم في اكتساب المراجعين للمزيد من الخبرات التي تساعدهم على تطوير الأداء المهني ذاتياً



مستوى الدلالة SLR	قيمة	درجة الموافقة	الإحرام المعنوي	المتوسط المرجح	البيانات
.	٥٨.٨	الموافقة تماماً	٠.٤٠	٤.٩	إن (PCAOB) يحقق تأثيراً إيجابياً في تحسين جودة المراجعة من خلال تقديم نظرة ثاقبة حول مخاطر المراجعة والعوامل البيئية المؤثرة في عملية المراجعة
.	٥٨.١	الموافقة تماماً	٠.٤١	٤.٩	يمثل (PCAOB) من حيث وظائفه وأهدافه وطرق تكوين لجانته لإصدار المعايير وطرق الرقابة والتفتيش مثال قوى يحتذى به للهيئة (الوحدة)
.	٥٨.١	الموافقة تماماً	٠.٤١	٤.٩	إن لدور الهيئة العامة للرقابة المالية من خلال وضع قواعد وإجراءات تلزم مراقبي الحسابات بالالتزام بالمعايير المهنية وقواعد آداب وسلوك وأخلاقيات المهنة أهمية بالغة في تحقيق زيادة ثقة المستثمرين
.	٦٢.٠	الموافقة تماماً	٠.٣٩	٤.٩	إن الإرتقاء بجودة عملية المراجعة وتحسين استقلال مراقبي الحسابات وتطوير تقرير المراجعة وتحسين شفافية عملية المراجعة لهم تأثير مباشر على جذب المستثمرين للإستثمار وانعكاس ذلك على تنشيط سوق الأوراق المالية
.	٦٠.٣	الموافقة تماماً	٠.٤٠	٤.٩	إن لدور الهيئة العامة للرقابة المالية في الرقابة على تنفيذ الالتزام بالإفصاح والشفافية دوراً أكبر من الدور الذي تقوم به البورصة
			٠.٣١	٤.٩	(إجمالي محور)

يتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة لبعض العناصر أقل من ٠.٠٥ مما يعني

وجود دلالة معنوية أي أنه تمت الموافقة تماماً على جميع عناصر محور تأثير دور الهيئة الرقابى - بشكله الحالى - على تنشيط البورصة المصرية.

#### النتائج والتوصيات:

##### أولاً: النتائج:

يمكن عرض أهم نتائج العمل البحثى الحالى فيما يلى:

- ١- يوجد تأثير لدور الهيئة العامة للرقابة المالية في تنشيط مستوى جودة أعمال المراجعين وسلامة التقارير المالية.
- ٢- يوجد تأثير إلى حد كبير لدور الهيئة من خلال (وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات) في تنشيط التقارير المالية وجودة عملية المراجعة.
- ٣- توجد علاقة بين عمل وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية بفحص أعمال مراقبي الحسابات المسجلين بقيد مراقبي الحسابات لدى الهيئة وبين جودة عملية المراجعة وسلامة التقارير المالية.
- ٤- يؤثر دور الهيئة بالإفصاح عن مستوى حوكمة الشركات على فعالية التقرير المالى والأداء المالى للشركات المساهمة المقيدة فى بورصة الأوراق المالية.
- ٥- أثبتت الدراسة الميدانية أنه يوجد علاقة طردية وذات دلالة معنوية بين دور الهيئة الرقابى وتحسين مستوى جودة أعمال المراجعين وسلامة التقارير المالية.

- ٦- يوجد علاقة طردية وذات دلالة معنوية بين إلتزام المراجعين بمعايير المراجعة والسلوك المهني والإستقلالية وبين تطوير الأداء المهني للمراجعة وضبط جودتها.
- ٧- يوجد علاقة طردية وذات دلالة معنوية بين تأسيس وحدة الرقابة على جودة أعمال مُراقبي الحسابات لمراقبة أعمال مراقبي الحسابات والتحقق من جودتهم وجودة عملية المراجعة والتقارير المالية.
- ٨- يوجد علاقة طردية وذات دلالة معنوية بين تفعيل آليات الرقابة المالية عن طريق حوكمة شركات المساهمة وتحسين مستوى حوكمة شركات المساهمة المقيدة فى بورصة الأوراق المالية.
- ٩- يوجد علاقة طردية وذات دلالة معنوية بين دور الهيئة الرقابى - بشكله الحالى - وتنشيط البورصة المصرية.
- ١٠- يوجد علاقة قوية بين PCAOB وجودة عملية المراجعة، وارتباط قوى بين النهوض بهيئة الرقابة المالية والإقتداء بمجلس الرقابة على مكاتب المحاسبة العامة PCAOB.

### ثانياً: التوصيات.

- فى ضوء أهداف البحث وحدوده وطبيعة مشكلته ومنهجه وأدواته، وما إنتهى إليه من نتائج فإن الباحث يوصى بما يلى:
- ١- إجراء المزيد من الدراسات فى مجال العلاقة بين التنظيم المهنى من خلال المنظمات المهنية (كهيئة الرقابة المالية) بكل أبعادها من ناحية، وجودة أعمال المراجعين وسلامة التقارير المالية فى مصر من ناحية أخرى.
- ٢- دراسة كيفية تعظيم دور الهيئة (الوحدة) فى وضع وتفعيل الإجراءات والضوابط الرقابية التى تهدف إلى تحفيز السلوك الإيجابى لمراقبي الحسابات المسجلين لديها والمنتتمين لمكاتب المراجعة بمختلف أحجامها.
- ٣- ضرورة الرقابة على الجودة على مستوى كل من التنظيم المهنى ومنشأة المحاسبة والمراجعة كل على حده.
- ٤- تفعيل الهيئة برامج الرقابة على الجودة من خلال إعداد نماذج لتقارير الفحص والتفتيش عن رقابة جودة مراقبي الحسابات وكذلك تفعيل برامج التدريب والتعليم المستمر بصفة دورية لمراجعي الحسابات.
- ٥- وضع آليات رقابية جديدة تلزم منشآت المحاسبة والمراجعة بوضع سياسات وإجراءات لكافة العوامل المؤثرة فى جودة عملية المراجعة.
- ٦- إعادة النظر فى التنظيم المهنى فى مصر بما يدعم مقدرته على مواجهة مستجدات بيئة الممارسة المهنية العالمية من خلال الإقتداء بالمنظمات المهنية العالمية.

٧- أن يتضمن التنظيم الجديد للمهنة الآليات الفعالة للبت فى قضايا مخالفات وإخلال مراقبى الحسابات فى الإلتزام بالمنظمات التشريعية والقانونية واللائحية وكذلك القواعد والإجراءات التى تلزم مراقبى الحسابات بالإلتزام بالمعايير المهنية وقواعد آداب وسلوك وأخلاقيات المهنة.

٨- ضرورة دعم الكفاءات المهنية لمراقبى الحسابات على مستوى التنظيم المهنى ومنشآت المحاسبة والمراجعة على حد سواء من خلال وضع السياسات والإجراءات والخطط والبرامج التطويرية ومتابعة تنفيذها وتحديثها بصفة مستمرة بما يضمن الإرتقاء بالمستوى المهنى لمزاوى المهنة والذى ينعكس بدوره إيجابياً على جودة عملية المراجعة بل والمهنة ككل.

٩- تعظيم دور الهيئة (وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبى الحسابات) من خلال الدور الرقابى المستقل الذى تضطلع به الوحدة، وتأثير ذلك على ترشيد قرارات المستثمرين فى سوق المال المصرى.

### ثالثاً: التوجهات البحثية المستقبلية.

فى ضوء النتائج السابقة والتوصيات التى انتهى إليها البحث، يقترح الباحث التوجهات البحثية المستقبلية التالية:

- ١- تأثير نشر تقرير فحص وحدة رقابة جودة أعمال مراقبى الحسابات على جودة أعمالهم.
- ٢- تأثير نشر تقرير فحص وحدة رقابة جودة أعمال مراقبى الحسابات على مستوى ثقة أصحاب المصلحة (من جمهور المستثمرين) فى المهنة.
- ٣- أثر دور الهيئة العامة للرقابة المالية بفحص أعمال مكاتب المراجعة على تقدير خطر المراجعة.
- ٤- تأثير قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بفحص مكاتب المراجعة على تخطيط عملية المراجعة وإعداد تقرير المراجعة.
- ٥- دراسة مقارنة للتحقق من تأثير المراجعة اللاحقة فى تعديلات المراجع لتخطيط المراجعة وتقارير المراجعة من خلال فحص الهيئة العامة للرقابة المالية لمكاتب المراجعة ومراجعة الجودة بالمكاتب.
- ٦- أثر إلتزام مراقبى الحسابات بالقواعد والإرشادات المتعلقة بالأداء المهنى لعمليات المراجعة وكذلك إلتزامهم بالمعايير المهنية وقواعد آداب وسلوك وأخلاقيات المهنة على جودة إختبار المعلومات المالية المستقبلية.



- ٧- مدى إدراك مستخدمي القوائم المالية بأهمية تأثير دور الهيئات الرقابية بوجود أو وضع بيئة تشريعية فعالة على جودة المراجعة الخارجية.
- ٨- إطار مقترح للتطبيق الفعال لمتطلبات الرقابة على الجودة في ضوء معوقات ومشكلات تطبيق متطلبات الرقابة على الجودة في بيئة المراجعة المصرية.

### قائمة المراجع

#### أولاً: المراجع العربية:

##### الكتب:

- ١- د/ إبراهيم عبد الحفيظ عبد الهادي، "دراسات وبحوث علمية متقدمة في المراجعة- بحوث علمية محكمة ومنشورة"، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، دار النهضة العربية، ٢٠١٤.

##### الدوريات العلمية:

- ١- د/ أحمد أنيس أحمد، "دراسة مدى فعالية إجراءات الرقابة الحكومية على جودة الأداء المهني لأعمال المراجعة في بيئة الأعمال المصرية"، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثامن، السنة الرابعة، ٢٠١٤.
- ٢- د/ إيمان محمد سعد الدين، "أثر تقرير الإدارة والمراجع الخارجى عن فعالية الرقابة الداخلية في ضوء قانون Sarbanes-Oxley على تحسين جودة التقرير المالى بالتطبيق على البيئة المصرية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، العدد الأول، ٢٠٠٨.
- ٣- أ/ خالد أحمد الفخرانى، "إنرون — الإنهيار المالى والدروس المستفادة"، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، الجزء الثانى، العدد ١٥، ص ص ٢٦-٢٧.
- ٤- د/ عبده على شلبي، "أثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجى على جودة المراجعة بجمهورية مصر العربية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الثانى، ٢٠٠٨.
- ٥- د/ يونس حسن عقل، "تقييم دور الهيئة العامة لسوق المال فى تحسين فعالية التقرير المالى فى ضوء المبادئ الدولية لحوكمة الشركات - دراسة تحليلية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الأول، ٢٠٠٥.



### الرسائل العلمية:

- ١- / أحمد سليم محم سليم، "نموذج مقترح لتفسير العلاقة بين تقديم الخدمات بخلاف المراجعة وجودة مراجعة القوائم المالية (دراسة ميدانية)"، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠١٤.
- ٢- / ريمون ميلاد فؤاد، "جودة المراجعة وإنعكاساتها على إستبدال مراجعي الحسابات في مصر - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق - فرع بنها، ٢٠٠٤.
- ٣- / سامى حسن على محمد، "نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة"، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٣.
- ٤- / محمد سامى محمد على، "دور الهيئة العامة للرقابة المالية في تحسين جودة أداء عملية المراجعة في مكاتب المراجعة المصرية: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٢.

### مصادر أخرى:

- ١- الهيئة العامة للرقابة المالية، "الممارسات الخاطئة في المحاسبة والمراجعة"، مذكرة داخلية، وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات، وحدة الرقابة على الأدوات والتقارير المالية، بدون تاريخ.

### ثانياً: المراجع الأجنبية:

1. CearnsK and Ferran E, "Non-Enforcement Led Public Oversight of Financial and Corporate Governance Disclosures and of Auditors", 2008, PP.1-63, <http://SSRN.Com/abstract=11779>, [www.ecgi.Org/wp](http://www.ecgi.Org/wp), 5/9/2012.
2. Gipper B. & Leuz C. and Maffett M., "Public Audit Oversight and Reporting Credibility: Evidence from the PCAOB Inspection Regime", PP.1-43, [http://ssrn.com/abstract\\_id=2641211](http://ssrn.com/abstract_id=2641211), [www.ecgi.org/wp.August.2015.14/12/2016](http://www.ecgi.org/wp.August.2015.14/12/2016).
3. Krishnan J & Krishnan J\* and Song H, "PCAOB International Inspection and Audit Quality", Audsymp.Dept.ku.Edu/wp-Content/Uploads/2014/05/Saturday-Paper-1-by-krishnan-Krishnan-song.pdf, January, 31/10/2014.

4. Mona O. and Peek E. "Investor Reactions to PCAOB Inspection Reports", 2011, PP.1-18, <http://SSRN.COM/Abstract=1807994>, April, 20/10/2019.
5. Van Buuren J.P., "Audit Quality, Information Dynamics and the Partner Effect", 2007, PP.2-32, JP Van Buuren-aaahq.org, 5/9/2012.
6. Zeff S.A., "Some Obstacles to Global Financial Reporting Comparability and Convergence at High Level of Quality", the British Accounting Review, Vol. 39, No.4, [www.elsevier.com](http://www.elsevier.com), 5/9/2012.