

أثر إستراتيجية المراجعة على جودة عملية المراجعة

د. مجدي محمد سامي

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة - جامعة طنطا

ملخص عام للبحث

Abstract

تُعد إستراتيجية المراجعة بمثابة الخطة التي يضعها المراجع بهدف إنجاز عملية المراجعة، ويسعى المراجع من خلالها إلى وضع خطة المراجعة في ضوء برنامج تنفيذي يعكس أهداف الخطة في إطار إجراءات عملية يمكن تتبعها والإشراف عليها.

لقد هدفت هذه الدراسة تقييم دور المراجع الخارجي في اختيار الإستراتيجية الملائمة، ودراسة وتحليل العلاقة بين إستراتيجية المراجعة وجودة عملية المراجعة.

وللوفاء بأهداف هذه الدراسة فقد تم طرح عدة تساؤلات رئيسة للإجابة عليها وهي:

- طبيعة وكنهه المدخل المهني للمراجعة، وهل يحقق جودة عملية المراجعة؟
 - إلى أي مدى يمكن أن تساهم إستراتيجية المراجعة في تحسين جودة المراجعة؟
- وفي ضوء المحاور الأساسية المطروحة للدراسة فقد خلصت الدراسة بعدة نتائج أهمها:
- هناك ثمة علاقة جوهريّة بين معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، ومعايير الرقابة على جودة عملية المراجعة حيث أن الهدف الرئيس من إصدار معايير المراجعة هو التزام المراجعين بها، بما يؤدي إلى الارتقاء بمستوى الجودة النوعية.
 - تركز جودة عملية المراجعة بصفة رئيسة على إستراتيجية المراجعة التي ينتهجها المراجع، وترتكز تلك الإستراتيجية على المجموعة الثانية من معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS والتي تتعلق بأداء العمل الميداني.

وطرح الباحث عدة معايير لقياس جودة عملية المراجعة وهي:

المصداقية والموثوقية، ومدى التزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية، شهرة مكتب المراجعة، مدى استخدام المعايير المتعلقة بجودة الأداء المهني.

إطار البحث

طبيعة المشكلة والباحث على الدراسة:

ركز معيار التخطيط كأحد معايير المراجعة الدولية على أن يقوم المراجع بتخطيط عملية المراجعة بصورة كافية لتحقيق عدة اعتبارات أساسية من أهمها وضع إستراتيجية المراجعة.

وتشير إستراتيجية المراجعة التي يضعها المراجع بهدف انجاز عملية المراجعة، ويسعى المراجع من خلالها إلى وضع خطة المراجعة في ضوء برنامج تنفيذي يعكس أهداف الخطة في إطار إجراءات عملية يمكن تتبعها والإشراف عليها. وتتعدد مداخل بناء الإستراتيجية للقيام بمهام المراجعة ما بين المدخل المستندي، ومدخل النظم، والمدخل الجوهري، والمدخل المهني.

لقد جاء الإحساس بمشكلة الدراسة الحالية من تباين النتائج التي يفضي إليها كل مدخل، وما يطرحه كل منها من مزايا وعيوب فضلاً عن علاقة مستوى جودة عملية المراجعة بكل منها.

ولتحقيق أهداف الدراسة، فإن ذلك يتطلب الإجابة عن التساؤلات الرئيسة التالية:

- التساؤل الأول:

ما هي طبيعة المدخل المهني، وهل يحقق جودة عملية المراجعة؟

- التساؤل الثاني:

إلى أي مدى يمكن أن تساهم إستراتيجية المراجع التي يضعها للمنظمة محل المراجعة في تحسين جودة عملية المراجعة؟

أهداف البحث:

يسعى البحث إلى تحقيق مجموعة الأهداف التالية:

- 1- الوقوف على الأدبيات السابقة لموضوع إستراتيجية المراجعة، وجودة عملية المراجعة في ضوء الضوابط المتعلقة بتنظيم مهنة المراجعة، وكذلك المعايير الصادرة عن المنظمات المهنية لدراسة انعكاسها على جودة الأداء المهني.
- 2- تقييم دور المراجع الخارجي في اختيار الإستراتيجية الموائمة.
- 3- دراسة وتحليل العلاقة بين إستراتيجية المراجعة وجودة عملية المراجعة.
- 4- ماهية المعايير المطروحة لإستراتيجية المراجعة وكذا جودة عملية المراجعة.

أهمية البحث:

تُسلط هذه الدراسة الضوء على إستراتيجيات المراجعة في الأدبيات والدراسات السابقة، كما تبرز أهمية هذه الدراسة في تناولها لموضوع من الموضوعات التي تتسم بالمحدودية بشأن علاقة الإستراتيجية المتبعة بجودة عملية المراجعة. وتُعد الدراسة محاولة من جانب الباحث في تقديم دراسة تتميز عن الدراسات السابقة بطرحها لدراسة تحليلية تتناول علاقة إستراتيجية المراجعة بجودة عملية المراجعة.

هذا فضلاً عن تعاظم الاهتمام على المستوى الدولي بتحسين مستوى جودة عملية المراجعة خاصة في ظل الأزمة

الاقتصادية العالمية وانحياز كبرى الشركات العالمية.

منهج البحث:

يعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي لملائمته لطبيعتها، وذلك بتحليل ما ورد في بعض الدراسات العربية والأجنبية السابقة، مع التركيز على الجانب التحليلي الناقد والتفسير، بغية الإجابة على تساؤلات الدراسة المطروحة، وهذا ما يتناسب مع طبيعة الموضوعات المعاصرة.

حدود البحث:

- 1) لن يتعرض البحث لمفهوم الجودة الشاملة، ولكن يكفي بتناول الجودة في مجال عملية المراجعة.
- 2) يقتصر البحث على تناول معايير العمل الميداني كأحد معايير المراجعة، دون التطرق للمعايير العامة ومعايير إعداد التقرير.

خطة وتنظيم البحث:

بغية تحقيق أهداف الدراسة تناول الباحث في **القسم الأول** تحليل ودراسة الأدبيات والدراسات السابقة في مجال إستراتيجية المراجعة في علاقاتها بجودة عملية المراجعة وفي **القسم الثاني** تناول الباحث تقييم جودة عملية المراجعة من المنظور المهني، أما **القسم الثالث** فتناول إستراتيجية المراجعة من منظور المنظمات المهنية، أما **القسم الرابع** فكان مدار اهتمامه إستراتيجية المراجعة وأثرها على جودة عملية المراجعة، وذلك لاستخلاص بعض المعايير لإستراتيجية المراجعة، وكذا معايير جودة عملية المراجعة.

1) الدراسات والأدبيات السابقة:

يشتمل هذا الجانب على تحليل لأهم الدراسات والأدبيات السابقة التي تناولت جودة عملية المراجعة، وكذا استراتيجيات المراجعة والموضوعات ذات الصلة بالبحث، حيث يتناول الباحث بالتحليل أهم أهداف، ونتائج الدراسات السابقة، وتقوم الباحث لها، وذلك على النحو التالي:

هدفت الدراسة الميدانية التي قام بها⁽¹⁾ Sutton & lamp (1991) الوقوف على أهم العوامل التي تؤثر على جودة عملية المراجعة. حيث اشتملت قائمة الاستبيان التي أعدها الباحثان على تسعة عشر عنصر للجودة (منها 3 عناصر تتعلق بتخطيط عملية المراجعة، و12 عنصر تختص بالعمل الميداني، و4 عناصر ترتبط بالجانب الإداري لعملية المراجعة).

ولقد توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك أربعة عوامل أساسية يمكن أن يُسترد بها كمقياس لجودة عملية المراجعة وهي مدى توافر الخبرة المهنية لفريق عمل المراجعين، ومدى فاعلية الاتصال بين فريق عمل المراجعين والعميل، ومدى استفادة العميل من الخدمات الاستشارية التي يقدمها مكتب المراجعة، وأخيراً، توافر نظام فعال للرقابة على جودة الأداء المهني.

أما دراسة⁽²⁾ Wong & (1993) فقد سعت للوقوف على علاقة مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) بجودة عملية للمراجعة.

وتوصلت الدراسة إلى اعتبار المصدقية - كإحدى خصائص المعلومات المحاسبية - ممثلة لجودة عملية المراجعة، حيث تتحقق المصدقية من خلال توافر المعلومات لمستخدمي القوائم المالية والتي يتضمنها تقرير مراجع الحسابات الخارجي الذي يفيد بأن القوائم والتقارير المالية قد أعدت طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً. وفي دراسة قام بها سامي راضي⁽³⁾ (1998) استهدفت تحديد خصائص جودة عملية المراجعة أو العوامل المؤثرة فيها أحياناً في الاعتبار المحيط المهني في مصر.

وخلصت الدراسة إلى أنه لا يوجد إطار عام محدد لخصائص جودة عملية المراجعة نظراً لاختلاف وجهات نظر الأطراف ذات العلاقة بيئة المراجعة في تقويمها لخصائص جودة عملية المراجعة، كما توصلت الدراسة أيضاً إلى أن هناك سبع خصائص فرضية يمكن أن تمثل جودة المراجعة، وهي شهرة مكتب المراجعة، وخبرة مكتب المراجعة بالصناعة التي ينتمي إليها العميل، والخبرة المهنية لمكتب المراجعة، والتزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية، وارتباط مكتب المراجعة بأحد مكاتب المراجعة العالمية، وعدم وجود دعاوي قضائية مرفوعة على مكتب المراجعة، واستقلال مكتب المراجعة. أما الرفاعي مبارك⁽⁴⁾ (2000) فقد قام بدراسة تمثل الهدف الرئيس لها في تحديد واختبار العوامل المؤثرة على جودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة في جمهورية مصر العربية.

فلقد أسفرت نتائج تلك الدراسة عما يلي:

تدنى مستوى جودة خدمات المحاسبة والمراجعة في جمهورية مصر العربية حالياً قياساً على مثيله في الدول المتقدمة، ويرجع ذلك إلى أمرين هما:

أ. وجود قصور في بعض العوامل التي تؤثر تأثيراً مباشراً على جودة الأداء المهني.

ب. عدم الأخذ بالنظم التي تحقق الرقابة على جودة الأداء المهني.

وقدمت دراسة⁽⁵⁾ Brad et.al., (2000) لاختبار علاقة شهرة مكتب المراجعة بجودة عملية المراجعة، بمعنى هل هناك علاقة بين جودة عملية المراجعة، ومكاتب المراجعة الكبيرة.

وخلصت هذه الدراسة إلى أن شهرة مكتب المراجعة تُعد من العوامل الأساسية لتحقيق جودة عملية المراجعة، كما أن هذا العامل يساهم في خفض مخاطر المراجعة.

وأجرى⁽⁶⁾ Lasse Niem (2002) دراسة تمثلت أهم أهدافها في الوقوف على الفروق الجوهرية عند تقويم جودة عملية المراجعة في منشآت المراجعة الكبيرة.

وتوصلت تلك الدراسة إلى أن منشآت المراجعة الكبيرة بما لديها من إمكانيات مادية وبشرية هائلة تعطي عناية فائقة بجودة عملية المراجعة، وهذا الاهتمام بجودة عملية المراجعة يساعد منشآت المراجعة الكبيرة في تحميل العملاء أتعاباً أكبر عن منشآت المراجعة الصغيرة.

وتعتبر دراسة المفتي⁽⁷⁾ (2004) من الدراسات التي استهدفت الوقوف على أثر الصفات الشخصية للمراجع على جودة عملية المراجعة في ظل التطورات الحديثة لتقنية المعلومات، وقد أجريت هذه الدراسة على عينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة بمدينة جدة.

وقد ركزت هذه الدراسة على عنصرين أساسيين لهما دوراً هاماً في التأثير على جودة عملية المراجعة وهما مدى قبول المراجع واستخدامه لتقنية المعلومات Information Technology والتفكير التحليلي للمراجع Analytical Mentality. وتوصلت الدراسة إلى صياغة نموذج مقترح يتضمن مجموعة من العوامل السلوكية المؤثرة على جودة عملية المراجعة واختبارها بشكل مباشر مستقل وأيضاً بشكل غير مباشر من خلال استخدام تقنية المعلومات.

وأجرى (8) Nelson (1995) دراسة سعت إلى اختبار إستراتيجيات التقييم التي يتبعها المراجعين عند أداء مهام مهنية مختلفة، ودراسة تكلفة الفرصة البديلة للإستراتيجية المتبعة.

ولقد خلصت هذه الدراسة إلى أن الإستراتيجية التي ينتهجها المراجع تتوقف على الدراسة المتأنية لخصائص بيئة المراجعة وكذا التكلفة المستنفدة لاختيار تلك الإستراتيجية.

وتعرضت دراسة (9) Shelley (1991) إلى أثر جودة عملية المراجعة على القوائم المالية المطلوبة من ممولي الضرائب وتقديمهم قوائم مضللة بالتزاماتهم الضريبية.

ولقد خلصت الدراسة إلى أن إستراتيجية المراجعة تساعد في الوقوف على التزاماتهم الضريبية الصحيحة.

أما دراسة (10) Evelyn & James (2003) فقد أشارت إلى أن إستراتيجية وخطة المراجعة تتأسس في ضوء تقييم المراجع لمخاطر الغش وتنوعها.

أما دراسة (11) Ohata (2009) فقد هدفت إلى تحليل اثر أدلة الإثبات المستهدفة قبل عملية المراجعة، وأدلة الإثبات المستخدمة بعد عملية المراجعة. ووفقاً لهذه الدراسة فإن المراجع يعتمد على المعلومات المقدمة إليه وفي هذه الحالة ينصب التحليل على أدلة الإثبات المتاحة ومدى أتساعها مع خطر المراجعة.

ولقد توصلت هذه الدراسة إلى تزايد خطر المراجعة مع قصور أدلة الإثبات المتاحة للمراجع للإدلاء برأي سليم.

وفي دراسة قام بها العقدة والجوهر (12) (2010) استهدفت تحليل عناصر البيئة الداخلية والخارجية لمهنة المحاسبة القانونية في الأردن باستخدام نموذج Swot باعتباره أداة مهمة في تحليل الوضع العام للمهنة.

وتمثلت أهم نتائج هذه الدراسة في ضرورة تطوير معايير مهنية تتعلق بجودة الأداء المهني تتناسب مع متغيرات البيئة من خلال تشكيل لجنة تتولى دراسة معوقات تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، وإيجاد بيئة قادرة على التأقلم مع هذه المعايير.

تأسيساً على ما سبق، وفي ضوء دراسة وتحليل ما ورد بالدراسات السابقة يخلص الباحث إلى أن هناك تبايناً واضحاً بين نتائج تلك الدراسات، وأنه لم يتبلور بعد مفهوم واحد محدد لجودة عملية المراجعة، وكذا تعددت استراتيجيات المراجعة، ويمكن القول بأن كل دراسة من الدراسات السابقة أتسمت بخاصية معينة وتمثلت أهم النتائج التي تم استخلاصها من خلال محورين هما: جودة عملية المراجعة وإستراتيجية المراجعة.

- أن هناك عدة عوامل يمكن الاسترشاد بها كمقياس لجودة عملية المراجعة، وهي مدى توافر الخبرة المهنية لفريق عمل المراجعة، ومدى فاعلية الاتصال بين فريق عمل المراجعة والعميل، ومدى استفادة العميل من الخدمات التي قدمها مكتب المراجعة، وتوافر نظام فعال للرقابة على جودة الأداء المهني.
- أن هناك علاقة ارتباط بين جودة عملية المراجعة وإتباع الشركات محل المراجعة لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً تاماً.

● عدم توافر إطار محدد لخصائص جودة عملية المراجعة وهناك سبعة خصائص فرضيه يمكن أن تمثل خصائص أو عناصر تؤثر في جودة عملية المراجعة، وهي شهرة مكتب المراجعة، وخبرة مكتب المراجعة بالصناعة التي ينتمي إليها العميل، والخبرة المهنية لمكتب المراجعة، والتزام مكتب المراجعة بالمعايير المهنية، وارتباط مكتب المراجعة بأحد مكاتب المراجعة العالمية، وعدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة على مكتب المراجعة واستقلال مكتب المراجعة.

● وجود قصور في بعض العوامل التي تؤثر تأثيراً مباشراً على جودة الأداء المهني، مع ضرورة الأخذ بالنظم التي تحقق الرقابة على جودة الأداء المهني.

● أن شهرة مكتب المراجعة من العوامل التي تسهم في تحقيق جودة عملية المراجعة.

● أن منشآت المراجعة ذات الحجم الكبير بما لديها من مقومات مهنية تقدم خدمات ذات جودة عالية بالمقارنة بمنشآت المراجعة الصغيرة.

● ركزت بعض الدراسات على إختبار الصفات الشخصية للمراجع بشكل مباشر وأيضاً بشكل غير مباشر.

● إن الإستراتيجية التي ينتهجها المراجع تتوقف على الدراسات المتأنية لخصائص بيئة المراجعة.

● أن إستراتيجية المراجعة تساعد في الوقوف على الالتزامات الضريبية الصحيحة.

● تتأسس إستراتيجية المراجعة وكذا خطة المراجعة في ضوء تقييم المراجع لمخاطر الغش وتنوعها.

● يتزايد خطر المراجعة مع قصور أدلة وقرائن الإثبات وضرورة تطوير المحاسبة والمراجعة بما يحقق جودة الأداء المهني.

وما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة أنها تركز على بناء الإستراتيجية الفعالة للمراجعة وانعكاسها على جودة عملية المراجعة.

2) تقييم جودة عملية المراجعة من المنظور المهني.

تناولت أدبيات المراجعة تعريفات كثيرة لجودة عملية المراجعة، وتناولها كثيراً من الكتاب والباحثين بالدراسة والتحليل من جوانب عديدة. فضلاً عن الدور البارز للمنظمات والهيئات المعنية. فقد أسفرت دراسة (13) Thomas التي تمت عام 1994 حول مستخدمي القوائم المالية إلى أن 70% من المستثمرين يعتقدون بأن جودة عملية المراجعة تعني مصداقية المعلومات الواردة بتلك القوائم المالية وأنها خالية من الغش والتدليس.

أما المراجعون فلهم رأي آخر لمفهوم جودة عملية المراجعة. على الرغم من التزام المراجعين بتطبيق معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً (GAAS) إلا أنهم يسعون إلى تقليل درجة مخاطر المراجعة، مع محاولة كسب رضا العملاء والاحتفاظ بعلاقات طيبة معهم.

ويمكن تعريف جودة عمليات المراجعة Audit Quality بأنها الوسائل والإجراءات التي يجب إتباعها لضمان

تنفيذ عملية المراجعة بدرجة عالية من الجودة(14)

ويضيف (15) Perry أن هناك شرطين أساسيين يتعين توافرها لتحقيق جودة عملية المراجعة هما: مدى التزام

المراجع بالتشخيص الدقيق لطبيعة عملية المراجعة المطلوب تنفيذها، ومدى التزام المراجع بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً

عاماً، والتي تصدرها المنظمات المهنية المعنية، وفي حالة غياب أحد الشرطين أو كلاهما فإنه ينتفي عن عملية المراجعة صفة الجودة، ولا يتسم عمل المراجع في هذه الحالة بالكفاءة والفعالية.

ويضيف⁽¹⁶⁾ Larry أن مفهوم جودة عملية المراجعة يتمثل في الالتزام بمعايير وقواعد السلوك المهني التي وضعها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

ويرى⁽¹⁷⁾ Copley Doucet أن جودة عملية المراجعة تتوافر في حالة التزام المراجع بالمعايير المهنية المتعلقة بكل من العمل الميداني، وإعداد التقرير.

بينما يُعرف⁽¹⁸⁾ Wilox & Disease جودة عملية المراجعة "بأنها الأداء الجيد الواجب إتباعه في كل عملية للتأكد من كفاءة وفعالية الإجراءات المتبعة والأساليب المطبقة للوفاء بحاجة العميل ورغبة المجتمع."

ويرى الباحث أن جودة عملية المراجعة من الموضوعات التي نالت اهتماماً بالغاً في الآونة الأخيرة، وتعددت الآراء نحو تعريفها وأساليبها ومدى إمكانية تطبيقها في المنشآت المهنية. ويمكن تعريفها بأنها هي قيام المراجع الملتزم بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، بالتشخيص الدقيق الواعي لعملية المراجعة والقدرة على سبر أغوارها والكشف عن عمليات الغش والخداع.

وخلاصة ما تقدم أن جودة عملية المراجعة عملة ذات وجهين:

- الوجه الأول:

يمثل عملية المراجعة ذاتها ويقاس نجاح أدائها بالتشخيص الدقيق الواعي لها، والقدرة على سبر أغوارها والتقرير عنها والكشف عن عمليات الغش والخداع.

- الوجه الثاني:

ويتمثل في مدى كفاءة وفعالية المراجع في مدى التزامه بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً وما يرتبط بها من قواعد وإرشادات وآداب السلوك المهني، ومدى استيفائه لمعيار الكفاءة من خلال ضمان جودة مخرجات عملية المراجعة في ضوء الإمكانيات المتاحة وكذا معيار الفعالية من خلال تنفيذه لعملية المراجعة وفقاً للأهداف المرسوم لها.

ويترتب على عدم الالتزام بتحقيق جودة عملية المراجعة عدة مخاطر أهمها أن تتكبد بعض منظمات الأعمال والمنشآت المهنية خسائر مالية على المستوى العالمي بسبب الأضرار التي تلحق بمستخدمي القوائم المالية نتيجة عدم التزام بعض المراجعين بمعايير وإرشادات المراجعة بصفة عامة، ومعايير جودة عملية المراجعة بصفة خاصة. كذلك قد يترتب على إغفال معايير جودة عملية المراجعة عدم مصداقية القوائم المالية، وبالتالي فقد الثقة بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية. هذا فضلاً عن عدم قدرة منشآت المراجعة على الاستمرار في المستقبل مع احتمال انخفاض القدرة الايرادية لها.

ويمكن تناول وتحليل أهم المعايير الصادرة عن المنظمات المهنية حول معايير جودة عملية المراجعة من خلال القرارات الوزارية أو المنظمات المهنية المنوط بها تنظيم مهنة المراجعة، وفي حالة عدم كفايتها سوف يتعرض الباحث للمعايير المناظرة لها دولياً.

-معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً:

Generally Accepted Auditing Standards (GAAS)

تعتبر معايير المراجعة بمثابة أي تساؤلات عامة يتوجب الالتزام بها عند انجاز عملية المراجعة، وفي عام 1947 أصدرت لجنة إجراءات المراجعة تقريراً خاصاً بعنوان "معايير المراجعة" والذي تمسك به أعضاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA). وتتكون معايير المراجعة التي اقترحتها اللجنة من ثلاثة مجموعات أساسية وهي المعايير العامة General Standard ومعايير العمل الميداني Standards of Fieldwork، ومعايير إعداد التقرير Standards of Reporting⁽¹⁹⁾.

ويعتقد الباحث أن معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً قد نالت اهتماماً بالغاً باعتبارها مصدراً أساسياً ومعياراً حقيقياً لتقييم جهود مراجع الحسابات في ضوء متطلبات العناية المقبولة وكانت وسيلة فاعلة لأداء مراجع الحسابات قبل ظهور الحاجة الملحة إلى معايير الرقابة على جودة عملية المراجعة.

- معايير المراجعة المصرية:

صدر قرار وزير الاستثمار رقم 2008/166 بشأن إصدار معايير المراجعة المصرية، هذا ويمثل المعيار رقم (211) الذي يتناول رقابة الجودة على عمليات مراجعة معلومات تاريخية مالية أحد المعايير الأساسية في مجال جودة عملية المراجعة⁽²⁰⁾.

- معيار المراجعة المصري رقم (7)

أصدر المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين معيار المراجعة رقم (7) "الرقابة على مستوى أداء أعمال المراجعة Quality Control" بهدف توضيح السياسات والإجراءات الواجبة الإتباع من قبل مكتب المراجعة لتوفير الاطمئنان المناسب لمستوى أداء خبير لأعمال المراجعة عامة. وإن كان إصدار هذا المعيار خطوة على الطريق الصحيح، إلا أنه غير ملزم⁽²¹⁾.

- معيار المراجعة الدولي رقم (220)

الرقابة على جودة أعمال المراجعة Quality Control for Audit Work

تناول هذا المعيار عدة ملامح أساسية وفقرات تفصيلية لجوانب الرقابة على جودة أعمال المراجعة⁽²²⁾. ويعتقد الباحث أن المعيار الدولي رقم (220) الخاص بالرقابة على جودة عملية المراجعة قد أتسم بالوضوح والشمول الكافي، ويراعي اعتبارات الجودة في كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة، وكذلك إجراءات عملية المراجعة والقائمين على تنفيذها والإشراف عليها بحيث يصدر تقرير المراجع وهو محصلة جهده ومشاركة فريق العمل معه مراعيًا لكافة المعايير والقواعد والآداب المهنية بما يضمن معه تطبيق معيار جودة عملية المراجعة.

- إيضاحات معيار جودة عملية المراجعة الإنجليزي Quality Control for Audit Work

- يتمثل الغرض الأساسي لإيضاحات معيار المراجعة (240) SAS في صياغة معايير وأدلة لضمان رقابة جودة عملية المراجعة وتتضمن إيضاحات المعيار ما يلي: (23)
- أشار (SAS240) إلى مجموعة سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي يتعين تنفيذها سواء بالنسبة للمراجعة الفردية أو مراجعة الشركات.
- تم إصدار الإيضاح (240) في سبتمبر 2000 ليحل محل الإيضاح السابق إصداره بتاريخ 1995. (24)

الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) معيار المراجعة الدولي (7).

- أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في عام 1981 معيار المراجعة الدولي رقم (7) المتعلق بأدوات الرقابة على جودة عملية المراجعة والقاضي بضرورة قيام مكتب المراجعة بتطبيق سياسات الرقابة على الجودة واتخاذ الإجراءات الملائمة التي تؤكد بضرورة مناسبة تحقق الأغراض التالية: (25)
- الخصائص الشخصية، المهارات والكفاءات، تخصيص فريق العمل، التوجيه والإشراف، قبول العميل واستمرار تقديم الخدمة له، الفحص والمراجعة.
- ويخلص الباحث بوجود ثمة علاقة جوهرية بين معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً ومعايير الرقابة على جودة عملية المراجعة حيث الهدف الرئيس من إصدار معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً هو التزام المراجعين بتلك المعايير وهي عنصر رئيس في جودة عملية المراجعة كمرجعية أساسية، أما معايير المراجعة التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين والمراجعين فقد استهدفت تنظيم سلوك المهنيين عند تأدية عملهم بما يؤدي إلى الارتقاء بمستوى الجودة النوعية للمراجعة.
- هذا فضلاً عن مجموعة الإجراءات التي يتعين إتباعها لمراقبة جودة عملية المراجعة في كل مراحلها وهي: تخطيط عملية المراجعة، تنفيذ عملية المراجعة، إعداد التقرير (26).

3 إستراتيجية المراجعة من منظور المنظمات المهنية

- تساهم إستراتيجية المراجعة دوراً فاعلاً في إدارة المخاطر، وتساعد في تقييم نظام الرقابة الداخلية، وكذا التنسيق بين كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي (27).
- ويمكن تحديد الأبعاد الإستراتيجية للمراجعة من خلال العناصر التالية (28)
- أ. الرقابة: تستخدم المراجعة الداخلية كأداة رقابية من قبل الإدارة
- ب. التقييم: يعتبر التقييم أهم عنصر تم تناوله من قبل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في معايير العمل الميداني، وتعمل المراجعة بشكل عام والمراجعة الداخلية على وجه خاص على تقييم الوظائف، العمليات.
- ج. النتائج: بعد فحص ومراجعة العناصر المراد مراجعتها يستطيع المراجع من أن يبدي رأياً فنياً محايداً حول مدى دلالة هذه العناصر على عملية المراجعة الفعلية، وعليه قد يؤثر هذا الرأي على طبيعة القرارات المراد اتخاذها من قبل الأطراف المتعددة.
- د. الالتزام بالسياسات الإدارية: تعمل المراجعة على الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة.

وتشير إستراتيجية المراجعة إلى الخطة التي يضعها المراجع بهدف إنجاز عملية المراجعة خلال فترة زمنية معينة، يسعى المراجع من خلالها إلى تقسيم العمل بين فريق المراجعة وفقاً لطبيعة عمليات المنظمة محل المراجعة عن طريق برنامج تنفيذي يعكس أهداف الخطة في إطار إجراءات عملية يمكن تتبعها والإشراف على تنفيذها.

وعند وضع إستراتيجية المراجعة يتعين الأخذ بعين الاعتبار نشاط العميل محل المراجعة، وكذلك ماهية المخاطر التي تواجه نشاط العميل، كما يتم تحديد العوامل الكفيلة ببلوغ أهداف عملية المراجعة، وذلك من خلال إعداد خطة تمكن المراجع من إعداد تقرير المراجعة النهائي.

وهناك العديد من المدخل المتبعة لبناء إستراتيجية المراجعة من أهمها:

1) المدخل المستندي:

حيث يعتمد هذا المدخل على المراجعة المستندية، وفيها يبدأ المراجع بالتركيز على المستندات مروراً بالسجلات ثم القوائم المالية، وهذه المراجعة الدقيقة المتتابعة تعتبر حلقة من الحلقات التي تمكن المراجع من إعداد تقرير المراجعة حول مدى عدالة الإفصاح عن القوائم المالية.

2) مدخل النظم:

أدى كبر حجم المنظمات إلى عدم قدرة الإدارة على إخضاع كافة العمليات للرقابة، وحمية أصول المنظمة بطريقة مباشرة، مما أدى إلى تفويض الصلاحيات وتصميم الهيكل التنظيمي، بما يؤدي إلى تقسيم العمل وإنجاز الأهداف من خلال المسؤوليات المطلوبة والصلاحيات الممنوحة.

3) المدخل الجوهرية:

هذا المدخل يركز على القوائم الختامية، ومدى توافقها مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، من خلال الاعتماد على أقوى أدلة وقرائن الإثبات. أي أن هذا المدخل يعتمد على إجراءات المراجعة، وعدم الاكتفاء بنظم الرقابة على المنظمة.

4) المدخل المهني:

وهذا المدخل يعتمد على المعايير المهنية، ويعتبر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي من أقوى المنظمات المهنية الدولية، حيث وضع عشرة معايير ثلاثة منها يخص العمل الميداني.

- معيار التخطيط: الإشراف على العمل الميداني وتوزيع العمل.
- وضع إستراتيجية قائمة على فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية.
- تحديد حجم وطبيعة الاختبارات الجوهرية.

(وهذا المدخل يجمع بين مدخل النظم والمدخل الجوهرية)

ويتسم المدخل المهني بالتأكيد على المعايير المهنية والتي تركز على التخطيط، ووضع الإستراتيجيات التي تهتم بفحص وتقويم نظم الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن الضعف ثم تصميم حجم وطبيعة الإجراءات الجوهرية والتركيز على مخاطر المراجعة.

ويهدف هذا المدخل إلى تحديد مسؤولية المراجع، وارتكازه على أسس موضوعية، والحد من التلاعب والغش.

ويعتمد المدخل المهني على تقويم نظم الرقابة الداخلية، وما يتوافر لديه من معلومات يتسنى له من خلالها تصميم إستراتيجية المراجعة بما يسمح استخدام إجراءات جوهرية تؤدي إلى اكتشاف الغش المحتمل من خلال الشكل المهني والذي يساعد في تقدير إمكانية وجود التحريف الجوهرية في القوائم المالية.

ولقد نص مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي على معايير المراجعة المتعارف عليها في المجموعات الثلاثة التالية: (29)

• المجموعة الأولى: المعايير العامة.

• المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني.

• المجموعة الثالثة: معايير إبداء الرأي (التقرير).

وينصب هذا البحث على إستراتيجية المراجعة بالتركيز على تخطيط عملية المراجعة باعتبارها محوراً رئيساً.

وتحتوي معايير العمل الميداني على نقاط رئيسة أهمها:

- يجب أن يتم تخطيط خطوات العمل الميداني تخطيطاً مناسباً وكافياً، ويجب أن يتم الإشراف على المساعدين بطريقة مناسبة وفعالة.

- دراسة واستيعاب نظام الرقابة الداخلية بشكل تفصيلي وكاف حتى يمكن تحديد نوعية الاختبارات اللازمة عند تطبيق إجراءات المراجعة.

- يجب الحصول على أدلة الإثبات الكافية والمقنعة عن طريق الفحص والملاحظة الشخصية والاستفسارات والمصادقات بغرض تكوين أساس مناسب لإبداء الرأي على القوائم المالية موضوع المراجعة.

- **معيير التخطيط:** الإشراف على العمل الميداني وتوزيع العمل:

يركز معيار التخطيط كأحد معايير المراجعة الدولية على أن يقوم المراجع بتخطيط عملية المراجعة بصورة كافية لتحديد عدة مقاصد.

ولقد تناول معيار المراجعة الدولي (IAASB, IAS 300, 2009) تخطيط مراجعة القوائم المالية، حيث أشار بوضوح إلى عدة عناصر أساسية يتعين على المراجع أن يأخذها بعين الاعتبار عند وضع إستراتيجية المراجعة⁽³⁰⁾.

أ. خصائص ونطاق مهمة المراجعة.

ب. طبيعة نشاط المنظمة موضوع المراجعة، حتى يتسنى له تحديد تلك العمليات والأحداث التي من المحتمل أن يكون لها تأثير على القوائم المالية.

ج. طبيعة أي تغيرات هامة تؤثر على المنظمة موضوع المراجعة أو أي تغيرات هامة في الأنشطة والإجراءات المحاسبية المتعلقة بها.

د. توظيف خبراته السابقة فيما يتعلق بدرجة الاعتماد على إدارة المنظمة وموظفيها، ودقة اكتمال السجلات المحاسبية، فضلاً عن أي مؤشرات تدعو إلى الشك في موضوعية الإدارة.

هـ. وضع إستراتيجية المراجعة التي يرتأى المراجع مواءمتها للمنظمة موضوع المراجعة مع مراعاة القرارات المتعلقة بالأهمية النسبية. ومشاكل المراجعة السابقة والحالية ومصادر أدلة قرائن المراجعة الموائمة، وتوقيت إجراءات المراجعة كما صدر

عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA معيار تخطيط عملية المراجعة حيث تناولت الفقرة (2010) أهم الاعتبارات التي يتعين على المراجع أخذها في الحسبان عند تخطيط عملية المراجعة⁽³¹⁾.

كما أشار معيار المراجعة المصري رقم (300) إلى تخطيط عملية المراجعة⁽³²⁾.

وتتمثل نقطة البدء لتخطيط عملية المراجعة في وضع برنامج المراجعة، بحيث يتضمن الأهداف، والمجال، والإجراءات، وتوقيت المراجعة، وفريق العمل. ثم يتولى قائد فريق العمل عرض برنامج المراجعة على مراقب جودة عملية المراجعة Audit Quality Control لمناقشته معاً، وبعد وضع برنامج المراجعة في شكله النهائي يقدم لعضو لجنة الإشراف للحصول على موافقته.

4 إستراتيجية المراجعة وأثرها على جودة عملية المراجعة.

تتمثل الإستراتيجية الشاملة للمراجعة في تخطيط عملية المراجعة ويبدأ المراجع في التخطيط لعملية المراجعة عقب الاتفاق مع العميل، لأن التخطيط الجيد يتطلب من المراجع ضرورة وضع الخطة الإستراتيجية الشاملة للمراجعة، ويجب أن يتم تخطيط العملية تخطيطاً كافياً.

وتعتمد جودة عملية المراجعة بصفة أساسية على إستراتيجية المراجعة التي ينتهجها المراجع، وترتكز تلك الإستراتيجية على المجموعة الثانية من معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS)، والتي تتعلق بأداء العمل الميداني وتشمل ثلاثة معايير هي:

- أولاً: التخطيط الجيد لأعمال المراجعة والإشراف على المساعدين.
- ثانياً: دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية.
- ثالثاً: جمع أدلة وقرائن الإثبات الكافية.

ويعتبر التخطيط الجيد لتنفيذ عملية المراجعة نقطة البداية، والذي ينتهي بإعداد برنامج المراجعة، وكذلك إعداد خطة لتقسيم العمل على أعضاء فريق المراجعة من المراجعين والمساعدين.

1/4 ممر عملية تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بعدة مراحل رئيسية هي⁽³³⁾

- دراسة قبول المهمة، والتمهيد لتخطيط عملية المراجعة.
- جمع المعلومات عن المنظمة محل المراجعة.
- التحليل والتقويم المبدئي لمحتويات القوائم المالية.
- تقدير الأهمية النسبية وخطر المراجعة وخطر النشاط.
- دراسة العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية وخطر المراجعة.
- إعداد برنامج المراقبة والتنسيق مع فريق العمل.

ويمثل دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية أحد المعايير الأساسية من معايير العمل الميداني، ويشتمل نظام الرقابة الداخلية على الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من طرق وأساليب وإجراءات بغية دعم الأهداف المرسومة بما يكفل الحفاظ على أصول المنظمة، اختبار دقة البيانات المحاسبية، وضمان السير بالسياسات المرسومة، ورفع الكفاءة الإنتاجية.

ويجب دراسة تقييم نظام الرقابة الداخلية المطبق، وذلك لتقدير مدى الاعتماد عليه، ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة والتي ستفيد بها إجراءات المراجعة.

ويشتمل المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على جمع أدلة وقرائن الإثبات الكافية، فيجب الحصول على أدلة كافية ومقنعة عن طريق الفحص المستندي، والملاحظة والاستفسارات والمصادقات بحيث تكون أساساً مقبولاً لرأي المراجع فيما يختص بالقوائم المالية محل الفحص.

ولقد صدرت بعض التقارير بشأن تخطيط عملية المراجعة والأبعاد الإستراتيجية لها، ومن أهمها ما صدر عن المجلس الأعلى للإشراف على مهنة المحاسبة والمراجعة **Public Company (PCAOB) Accounting Oversight Board** عام 2007⁽³⁴⁾ حول العقبات التي تواجه المراجع لاكتشاف الأخطاء والغش، وأهم الاستراتيجيات التي يمكن إتباعها لمحاربة الغش، ولن يتحقق للمراجع ذلك إلا من خلال ضبط خطة وإجراءات المراجعة سواء من حيث طبيعة المراجعة، أو محتواها، أو توقيتها.

وتأسيساً على معيار المراجعة الدولي رقم (7) الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بشأن رقابة جودة عملية المراجعة وكذا معيار المراجعة الدولي (ISA)300 بشأن تخطيط عملية مراجعة القوائم المالية، وإنه يمكن صياغة العلاقة بين جودة عملية المراجعة وإستراتيجية المراجعة فيما يلي:

- أنه تتضمن مراقبة جودة عملية المراجعة في مراحلها الثلاث تخطيط عملية المراجعة، تنفيذ عملية المراجعة، إعداد التقرير.
- أن وضع إستراتيجية المراجعة يتطلب مراعاة طبيعة المنظمة محل المراجعة.
- القرارات المتعلقة بالأهمية النسبية.
- مشاكل المراجعة الحالية والمستقبلية.
- مصادر أدلة وقرائن المراجعة الملاءمة، وتوقيت إجراءات المراجعة.

2/4 معايير جودة عملية المراجعة

تأسيساً على ما أسفرت عنه الأدبيات والدراسات السابقة في مجال جودة عملية المراجعة، يمكن القول بأن هناك تبايناً كبيراً حول وجود إطار مرجعي محدد لخصائص جودة عملية المراجعة نظراً لتباين وجهات نظر ورؤى الأطراف ذات العلاقة ببيئة المراجعة في تقييمها لمعايير جودة عملية المراجعة، لذلك أقترح الباحث طرح أربعة معايير يمكن أن يسترشد بها لجودة عملية المراجعة وذات الصلة بإستراتيجية المراجعة الموضوعية كما يتضح فيما يلي:

المعيار الأول: المصادقية والموثوقية:

تعتبر المصادقية والموثوقية إحدى خصائص المعلومات المحاسبية، حيث تتحقق المصادقية والموثوقية من خلال توفير المعلومات الملاءمة للمستفيدين من القوائم المالية، والتي يحتوي عليها تقرير مراجع الحسابات بما يفيد أن القوائم المالية قد أعدت طبقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً، والتي تصدرها المنظمات المهنية المعنية.

المعيار الثاني: الالتزام بالمعايير المهنية:

هذا المعيار يتطلب مراعاة المعايير العامة، ومعايير العمل الميداني، ومعايير إعداد التقرير، وهذا يتطلب توافر الخبرة المهنية لفريق عمل المراجعين، فضلاً عن ضرورة استقلال مكتب المراجعة. وتشير بعض الدراسات إلى أن توافر المعايير المهنية تساعد على خفض درجة مخاطر المراجعة.

المعيار الثالث: شهرة مكتب المراجعة:

تعني شهرة مكتب المراجعة ارتباط مكتب المراجعة بإحدى مكاتب المراجعة العالمية، مع توافر الإمكانيات المادية والبشرية، واستخدام التقنية الحديثة للمعلومات، فضلاً عن عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة على مكتب المراجعة.

المعيار الرابع: استخدام معايير جودة الأداء المهني:

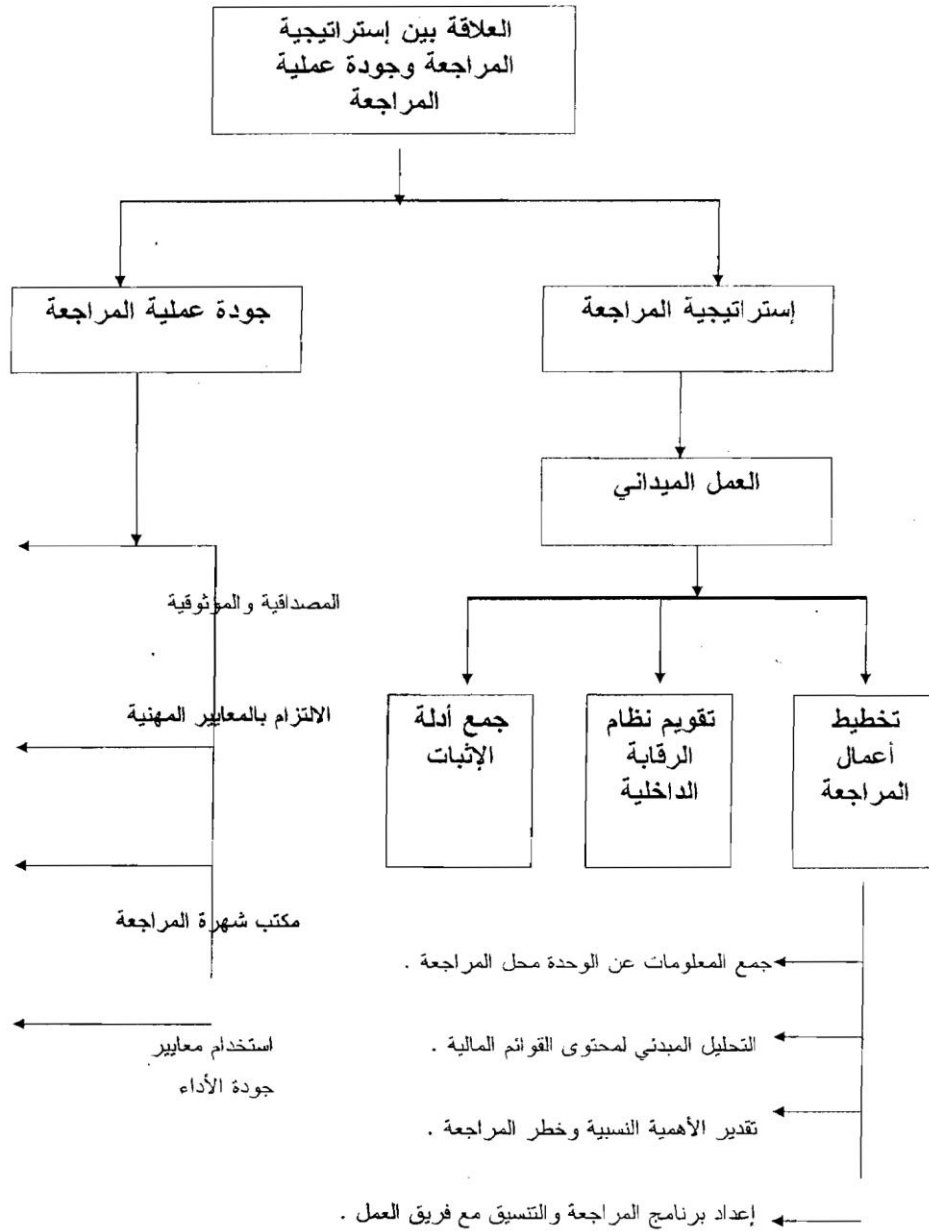
يعني هذا المعيار توافر نظم تحقق الرقابة على جودة الأداء المهني مع مراعاة قواعد السلوك المهني التي نصت عليها المنظمات المهنية.

ويمكن تحديد العلاقة بين جودة عملية المراجعة وإستراتيجية المراجعة فيما يلي:

يشير المعيار الأول من معايير جودة عملية المراجعة إلى المصدقية والموثوقية، بما يفيد أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وهذا ما يتسق مع طبيعة العمل الميداني الذي ينضوي تحت إستراتيجية المراجعة. كما أن إستراتيجية المراجعة تراعي تقويم نظام الرقابة الداخلية. وهذا ما يرتبط أيضاً بمعايير المصدقية. يتضمن المعيار الثاني من جودة عملية المراجعة الالتزام بالمعايير المهنية (المعايير العامة - معايير العمل الميداني - معايير إعداد التقرير).

كما أن الالتزام بالمعايير المهنية يرتبط ويؤثر في تقدير الأهمية النسبية وتساعد على خفض درجة المخاطر. بالإضافة إلى ما سبق فإن وضع إستراتيجية المراجعة يتطلب مراعاة خبرات فريق العمل والتنسيق بينهم. يشير المعيار الثالث من معايير جودة عملية المراجعة إلى شهرة مكتب المراجعة كما يتضمن في بعض تفاصيله إلى عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة على مكتب المراجعة، وهذا ما يرتبط بالعمل الميداني، إذ يقتضي الحصول على أدلة وقرائن الإثبات الكافية، وهذا يدعم موقف مراجع الحسابات تجاه أي دعاوى قضائية مرفوعة على مكتب المراجعة. أن وضع إستراتيجية المراجعة يراعي المعيار الرابع من معايير جودة عملية المراجعة، استخدام معيار جودة الأداء المهني بأن يأخذ في الحسبان نظم الرقابة على جودة الأداء المهني، وقواعد السلوك المهني.

يوضح الشكل التالي رقم (1) العلاقة بين إستراتيجيه المراجعة وجودة عملية المراجعة على النحو التالي:



خلاصة ونتائج البحث

هدفت هذه الدراسة إبراز وتحليل دور المراجع الخارجي في اختيار الإستراتيجية الملائمة ودراسة وتحليل العلاقة بين

إستراتيجية المراجعة وجودة عملية المراجعة.

ولتحقيق أهداف الدراسة، فقد تم تقسيمها إلى أربعة أقسام رئيسية، وخلص الباحث إلى النتائج التالية:

أستهل البحث بطرح إطار عام اشتمل على مشكلة الدراسة ومنطقاتها الفكرية، أهداف الدراسة، أهمية الدراسة،

حدود الدراسة، تساؤلات الدراسة، تنظيم البحث.

ثم تلي ذلك:

القسم الأول: وفيه عرض الباحث لأهم الدراسات والأدبيات التي تناولت الموضوعات ذات الصلة بإستراتيجية

المراجعة وجودة المراجعة. وخلص الباحث في ضوء دراسة وتحليل ما ورد بتلك الدراسات إلى أن هناك تباين واضح بين

نتائج كل منها، ويمكن القول أن كل دراسة من الدراسات السابقة اتسمت بخاصية معينة حيث تناولت كل دراسة بُعد

من أبعاد الموضوع المتعددة.

أما القسم الثاني: فتناول فيه الباحث تقييم جودة عملية المراجعة من المنظور المهني، حيث اشتمل على أهم

المعايير الصادرة في مجال جودة عملية المراجعة مثل معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، ومعايير المراجعة المصرية، وكذا معيار

جودة عملية المراجعة الإنجليزي، وإصدار الإتحاد الدولي للمحاسبين.

القسم الثالث: تناول الباحث فيه إستراتيجية المراجعة من منظور المنظمات المهنية.

وخلص الباحث إلى النتائج التالية:

1. عند وضع إستراتيجية المراجعة يتعين الأخذ بعين الاعتبار نشاط العميل محل المراجعة، وكذلك ماهية المخاطر التي

تواجه نشاط العميل، كما يتم تحديد العوامل الكفيلة ببلوغ أهداف عملية المراجعة، وذلك من خلال إعداد

خطة عمل وتمكن المراجع من إعداد تقرير المراجعة.

2. تتعدد مداخل إستراتيجية المراجعة ما بين المدخل المستندي ومدخل النظم، والمدخل الجوهرى، والمدخل المهني وهو ما يجمع بين مدخل النظم والمدخل الجوهرى.

3. يتسم المدخل المهني بالتأكيد على المعايير المهنية، والتي تركز على التخطيط ووضع الاستراتيجيات التي تهتم بفحص وتقويم نظم الرقابة الداخلية بغية تحديد مواطن الضعف والقوة، ثم تصميم حجم العينة والإجراءات الجوهرية، والتركيز على مخاطر المراجعة.

القسم الرابع: عرض فيه الباحث بالدراسة والتحليل لإستراتيجية المراجعة وأثرها على جودة عملية المراجعة.

• وخلص الباحث إلى النتائج التالية:

1. تشير طبيعة عملية المراجعة إلى خطة المراجعة، وحجم العينة المختارة أما التوقيت فيشير إلى توقيت الحصول على أدلة الإثبات، وهل يحصل عليها المراجع بشكل مستمر أو في نهاية العام، أما المحتوى فيشير إلى حجم أدلة الإثبات التي يسعى إلى الحصول عليها.

2. يمكن صياغة العلاقة بين جودة عملية المراجعة وإستراتيجية المراجعة فيما يلي:

تتضمن مراقبة جودة عملية المراجعة ثلاث مراحل هي تخطيط عملية المراجعة، بتنفيذ عملية المراجعة، إعداد

التقرير.

• إن وضع إستراتيجية المراجعة يتطلب مراعاة طبيعة المنظمة محل المراجعة.

• القرارات المتعلقة بالأهمية النسبية.

• مشاكل المراجعة الحالية والمستقبلية.

• مصادر أدلة وقرائن المراجعة الملاءمة وتوقيت وإجراءات المراجعة.

3. إن إستراتيجية المراجعة تركز بصفة أساسية على معيار العمل الميداني ويتضمن:

أ. تخطيط أعمال المراجعة والذي يشتمل على:

• دراسة قبول المهمة.

• جمع المعلومات عن الوحدة محل المراجعة.

• التحليل المبدئي لمحتوى القوائم المالية.

• تقدير الأهمية النسبية وخطر المراجعة.

• إعداد برنامج المراجعة والتنسيق مع فريق العمل.

ب. تقويم نظام الرقابة الداخلية.

ج. جمع أدلة الإثبات.

4. أن جودة عملية المراجعة تعتمد على أربعة معايير رئيسية:

• المصداقية والموثوقية.

• الالتزام بالمعايير المهنية.

• شهرة مكتب المراجعة.

• استخدام معايير جودة الأداء.

5. تم تحديد العلاقة بين جودة عملية المراجعة وإستراتيجية المراجعة من خلال المعايير السالف الإشارة إليها.

هوامش البحث

- 1-Sutton, S.g.,and J.C.Lampe.1991."A Framework for Process Quality for Audit Engagements," Accounting and Business Research, Summer.
- 2- Siew Hong Teoh & T.J.Wong.1993. "Perceived Auditor Quality and the Earnings Response Coefficient," the Accounting Review, April.
3. د/محمد سامي راضي. 1980. "الخصائص المحددة لجودة المراجعة، دراسة ميدانية للمحيط المهني في مصر"، مجلة آفاق جديدة، جامعة المنوفية، ابريل.
4. د. الرفاعي إبراهيم مبارك 2000. "تحليل العوامل المؤثرة على جودة خدمات مهنة المحاسبة" مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، الملحق الثاني.
- 5- Brad, J. Reed,A. Mark Trombley, S, Dan Dhaliwal.2000." Demand for Audit Quality: The Case of Laventhol and Horwath's Auditees," Journal of Accounting, Auditing & Finance., Spring.
- 6- Lasse Niemi.2002. Can Small Audit Firms Signal their audit Quality?" Workshop Auditing and Financing Accounting Research, 18th -19th April, vassa.
7. د.محمد حسن مفتي. 2004. "اثر الصفات الشخصية للمراجع على جودة عملية المراجعة في ظل التطورات الحديثة لتقنية المعلومات، دراسة تطبيقية على عينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة بمدينة جدة" مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثالث والستون.
- 8- Martha Krug Nelson. 1995."Strategien of Auditors: Evaluation of Samples Results", Auditing :A Journal of Practice & Theory Vol.14.No.1.Spring.
- 9- Shelley C.Rhoades.1999. "The Impact. of Multiple. Component Reporting on Tax Compliance and Audit Strategies", The Accounting Review, V0 1 .74No. 1. January.
- 10- Evelyn Patterson and James Noel 2003. Audit Strategies and Multiple Fraud Opportunities of Misreporting and Defalcation,"Contemporary Accounting Research V01,20No.3. Fall.

11- Yasuhiro Ohtn.2009." The role of audit evidence Strategic. Audit, J.Accounting public policy, & pp.58-67

12. العقدة والجوهر -2010. التحليل الاستراتيجي لبيئة مهنة المحاسبة القانونية في الأردن، المجلة العربية

للمحاسبة المجلد الثالث عشر، العدد الأول، يونيو، ص10 - ص36.

13- Thomas C. Wooten .2003. Research about audit quality,CPA Journal,V01.73, January. P.18.

14. د. أحمد عبد المولى الصباغ. 1993 "استخدام أسلوب الفحص بواسطة النظراء لرقابة جودة عمليات

المراجعة" مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العدد الأول، السنة الثالثة والعشرون، يناير، مايو، ص64.

15-William E.Perry.1988.EDP Auditing, "Accounting on EDP,Winter.p.48.

16- Larry F.Konrath.1986.'Auditing Concept & and Applications. A Risk Analysis Approach", st Paul: west publishing,p.25

17- Copley A. Paul and S. Mary Doucet 1993." The Impact of Competition on Quality of Governmental Audits", Auditing A journal of Practice & Theory. Spring.

18- Wilox K. and R. Dscenza.1994. "The TQM Advantage, CA Magazine, May,pp.35.36.

19- Konnth R. Austin and C. David Langston.1981." peer Review its Impact on Quality Control", Journal of Accountancy ,July, PP. 78 -79.

20. صدرت معايير المراجعة المصرية بموجب قرار وزير الاستثمار رقم 2008/166، وبلغ عددها 38 معيار دولي

بالإضافة إلى إطار لعمليات خدمة المعايير وفقاً لآخر إصدارات خرجت من الاتحاد الدولي للمحاسبين.

21. معايير المراجعة المصرية، المعهد المصري للمحاسبين المراجعين بدون سنة نشر.

22. د. أمين السيد أحمد لطفي. 2004. موسوعة المعايير الدولية للمراجعة وإيضاحات تطبيقاتها، القاهرة، جمعية

الاستشارات المصرية، ص 178 - ص 188.

23- Auditing - practices Board -UK .1995: Statement of Auditing Standards 240: Quality Control for Audit Work. Accountancy. April, pp.126-127

24- Quality Control for Audit Work.2000 Auditing practices Board SAS 240, Accountancy., October .pp. 146-150.

25- IFAC," IFAC Hand book.1993. Technical pronouncements, "New York.

26- [http/ WWW. Bpkgo-id/ English/ audit quality control . htm](http://WWW.Bpkgo-id/English/audit%20quality%20control.htm) pp.1-4.

27- H.M Treasury, Good Practice Guide : audit Strategy 2010.hm Treasury. Jov.uk.7

28. مسعود صديقي. 2002. دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية" مجلة

الباحث عدد (1) ص 660.

29. د. مجدي محمد سامي 2010. أصول المراجعة: مدخل علمي وعملي، طنطا، دار الإشراف، ص 22- ص

.24

30- international Auditing Assurance. Standard Board. (IAASB). intentional Standard on Auditing (IAS) 300 Planning and Audit of Financial Statements (2009).

31- [http:// www.SOCPA.Org.Sa](http://www.SOCPA.Org.Sa).

32. صدرت معايير المراجعة المصرية بموجب قرار وزير الاستثمار رقم 166 لسنة 2008 وبلغ عددها (38)

معياري دولي، ويعتبر المعيار المصري رقم (300) تخطيط عملية المراجعة المناظر للمعيار الدولي رقم (300).

33. لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

• د. أمين السيد أحمد لطفي. كيف تراجع حسابات منشأة، دار النهضة العربية، القاهرة، ص 81 - ص 85.

• د. مجدي محمد سامي. 2010. أصول المراجعة: مدخل علمي وعملي دار الأشراف، طنطا.

• معيار المراجعة المصري رقم (300).

• الإرشاد الدولي الرابع وعنوانه (Planning)، والإرشاد الدولي السابع وعنوانه Control of the

(Quality Audit Work)

34- Vicky B. Hoffman and Mark F. Zimbelman.2009. Dostrategy Reasoning and Brainstorming Help Auditors Change their Standard Audit Procedures in Response to Fraud Risk? ", the Accounting Review Vol. 84.No.3 pp 811-857.