

قيمة المراجعة - رؤية تحليلية معاصرة ومستقبلية

Audit Value: Looking Ahead

إعداد

الأستاذ الدكتور

هشام فاروق الإبياري

أستاذ المراجعة بكلية التجارة - جامعة طنطا

ملخص البحث

استجابة لتعالى التأكيد على أهمية المراجعة بمنشآت الأعمال - كأحد أركان نظم حوكمة الشركات ومحدد أساسي لجودة التقرير المالي، حيث تعد المراجعة حلقة رئيسية بسلسلة توريد المعلومات Financial Reporting Supply Chain لبيئة الأعمال - وأهمية قيمتها في تحقيق قيم منشآت الأعمال كان التساؤل البحثي عن مدى حاجة واقع المراجعة المعاصر لإعادة الهندسة Audit Process Reengineering، وما هي مسببات الحاجة لإعادة هندسة المراجعة، فهل المراجعة في حاجة إلى تطور أم ثورة Evolution or Revolution. خاصة مع ما تشهده المحاسبة - فكراً ومهنة - من تغيرات جذرية تزايدت وتيرتها مع التحرك المتسارع تجاه أسواق المال الدولية؛ كشفت عن أهمية تطور Re-examination دور المراجع Gatekeeper/ Economic Agent الحالي والمتوقع (المنتظر) بما يضمن مقابلة المراجعة لاحتياجات بيئة الأعمال المعاصرة وتغييراتها. ولقد هدفت الورقة البحثية إلى طرح رؤى مستقبلية للمراجعة في ظل تغيرات بيئة الأعمال المتوقعة أملاً في طرح عدد من النقاط البحثية في مجال المراجعة، وأن تكون لبنة في الدفع بعجلة البحث في المراجعة إلى الأمام، وفي تحفيز المتخصصين باستكمالها من خلال إضافة أفكار جديدة لتشكل معاً مشعل الأمل في مستقبل المراجعة.

الكلمات المفتاحية:

إعادة هندسة المراجعة Audit Reengineering، المراجعة الأمامية Predictive Audit، تقارير الأعمال المتكاملة Integrated Reporting

Abstract

In response to the emphasis placed on the importance of audit in business environment - as one of the pillars of corporate governance systems and as a determinant of the quality of the financial report, where the audit is a key link in the financial reporting supply chain for the business environment - and the importance of its value in achieving the values of business, the research question was whether the reality of contemporary audit needs reengineering, and what are the reasons for the need to audit process reengineering, does the audit need to evolution or revolution?. Particularly with the changes in accounting - both intellectually and professionally - those are accelerating with the accelerated movement towards the international financial markets. These changes revealed the importance of the development of the role of the current and expected auditor to ensure that the audit meets the needs and changes of the contemporary business environment. The research paper aimed to present future visions for audit in light of the expected changes in the business environment, hoping to raise a number of research points in the field of auditing, and to be a building block in pushing forward the research in the audit, and to motivate specialists to complete it by adding new ideas to form together a torch of hope for the future of new audit. There are many challenges for the profession of auditing, but we can conclude that the future of audit is a positive one with considerable ability to contribute to economic well-being.

Key words: Audit Reengineering, Predictive Audit, Integrated Reporting.

قيمة المراجعة- رؤية تحليلية معاصرة ومستقبلية

Audit Value: Looking Ahead

مقدمة

Research in Auditing and the Audit Profession are two Sides of the Same Coin.

مع تطور وتطور بيئة الأعمال، تعالی التأكيد على أهمية المراجعة World-Class Audit بمنشآت الأعمال كأحد أركان نظم حوكمة الشركات ومحدد أساسي لجودة التقرير المالي. حيث تعد المراجعة حلقة رئيسية بسلسلة توريد المعلومات Financial Reporting Supply Chain لبيئة الأعمال.

وفي مواجهة ما شهدته بيئة الأعمال - في الآونة الأخيرة- من أزمات مالية، وما تعرضت له منشآت الأعمال من انهيارات، تم التحويل على قصور المراجعة باعتبارها أحد أركان بيئة الرقابة، وكألية حوكمة رئيسية وموجهة (قائدة) Leading لكفاءة وفعالية آليات الحوكمة الأخرى (DeZoort et al., 2002)؛ اعتماداً على علاقات السبب والنتيجة في سلسلة توريد المعلومات. فالمراجعة آلية الحوكمة المنوط بها الدور الرقابي على كافة أطراف عملية إعداد المعلومات (مالية وغير مالية)، إضافة لدورها المتوقع والهام في تحسين وتدعيم علاقة المنشأة بأصحاب الحقوق والمصالح بها. الأمر الذي يكشف عن أهمية المراجعة كألية حوكمة محورية؛ وأهمية قيمتها في تحقيق قيم منشآت الأعمال؛ ويطرق باب البحث في كيفية عمل آلية المراجعة مع آليات حوكمة الشركات في بيئة لا تقوم على وجود آليات حوكمة تتصف بالجودة فحسب وإنما تقوم على وجود آليات حوكمة عالية الجودة High-Quality Corporate Governance.

وتؤكد ما تشهده المحاسبة - فكرياً ومهنةً- من تغيرات جذرية (تشمل Principles-Based Accounting Approach, Fair Value-Based measurement Approach, Integrated Business Reporting, Real-Time Accounting Systems, Transparency Accounting)؛ تزايدت وتيرتها مع التحرك المتسارع تجاه أسواق المال الدولية؛ على أهمية تطور Re-examination دور المراجع Gatekeeper/ Economic Agent الحالي والمتوقع (المنتظر) بما يضمن مقابلية المراجعة لاحتياجات بيئة الأعمال المعاصرة وتغيراتها، مع إعادة تقييم مدى مناسبة فكر المراجعة لهذا التطور. فاستجابة مهنة

تعمل المراجعة بدورها على تدعيم فعالية لجنة المراجعة ولجنة الحوكمة في خدمة مجلس الإدارة، كما تعمل المراجعة ولجنة المراجعة معاً على ضمان منفعة المعلومات المالية لخدمة مجلس الإدارة وأصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة Stakeholders وعلى رأسهم المساهمين. فترتبط عناصر الحوكمة في سلسلة من علاقات السببية، يتفاعل من خلالها كل من المراجعة ولجنة المراجعة ولجنة الحوكمة لتصب في مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين، والذان بدورهما يتحكمان ويؤثران في أطراف الحوكمة السابقة؛ فهناك تأثير محتمل متبادل مباشر وغير مباشر بين أطراف الحوكمة، يتأثر خلاله كل طرف بنتائج الطرف السابق، ويؤثر بدوره في تقديرات وأحكام الطرف التالي. الأمر الذي يعكس مدى الأهمية البالغة لآلية المراجعة في نظام حوكمة الشركات.

المراجعة لتغيرات البيئة المحيطة؛ بما يضمن استمرارية قيمتها؛ يتطلب بالضرورة موازنة فكر المراجعة لها.

ولقد تم التأكيد- مطلع القرن الحالي- على قيمة المراجعة لمنشآت وبيئة الأعمال، وهو تأكيد قائم على الاعتقاد بأن منشآت المراجعة لا تحقق أرباحها من خلال عملاتها بل من خلال أنشطة إحداث القيمة للعملاء، اعتماداً على تحديد العملاء واحتياجاتهم.

وإذا كانت قيمة المراجعة المحققة محل تساؤل في ظل الظروف الراهنة، والتي شهدت فشل المراجعة للعديد من منشآت الأعمال، فإن المراجعة في حاجة إلى التطوير. وإذا كان بقاء ونمو منشآت المراجعة- كمنشآت أعمال- يتوقف على قدرتها على تحقيق القيمة، فإنها يجب أن تسعى إلى إدراك وتفعيل سبل تحقيق هذه القيمة.

وكان من المتوقع، أن تتوجه دراسات أدب المراجعة تجاه قضايا تحقيق القيمة. لكن هذه القضايا - في اعتقاد الباحث وعلى حد معرفته- لم تلقى اهتمام فكر المراجعة بالقدر الكاف، مما كان وراء انخفاض رصيدها المعرفي، وبما يفتح مجالات البحث مستقبلاً بشأن قيمة المراجعة، ومداخل ووسائل تحقيق القيمة القائمة على منهجية خلق القيمة Value Creation.

وإذا كانت قيمة المراجعة تدرك بواسطة أصحاب الحقوق والمصالح بمنشأة عميل المراجعة، فإن كل ما تقدمه منشأة المراجعة من خدمة مراجعة هو مقترحات للقيمة.^٢

وحتى تتحقق قيمة المراجعة فإنه يجب بالضرورة أن يترتب عليها قيمة أو قيمة للمنشأة (كنظام معقد من علاقات متعددة ومتشابكة- قائمة ومتوقعة)، وبما يعكس تحركاً نحو استخدام منهجية ومدخل للمراجعة على أساس خلق القيمة Value Creation.^٣ وما يطرحه هذا التحرك من حاجة فكر المراجعة إلى دراسات بحثية بشأن متطلبات وكيفية تحقيق القيمة؛ وفي إطار توقع ارتباط تحقيق قيمة المراجعة بحدوث تغير هيكل وليس إجراءات في كيفية أداء عملية المراجعة؛ بما قد يحمله من تبخير جوهري في آلية المراجعة. في إطار استراتيجية مراجعة تعتمد في جوهرها Key Success Factor على عملية خلق القيمة، بما يتطلبه من تغيير مقابل للإطار الفكري (نظرية) المراجعة لمواكبة تغيرات بيئة الأعمال المعاصرة.^٤

^٢ يعتقد الباحث، أن استخدام مدخل القيمة في المراجعة يقوم على تأكيد إضافة القيمة لأصحاب الحقوق والمصالح بمنشأة العميل، المرتبطة بخدمة (أداء منشأة) المراجعة من ناحية، وبداء المنشأة محل المراجعة من الناحية الأخرى. فإذا كان على إدارة منشأة العميل الحفاظ على حقوق ومصالح أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة وإدارة هذه الحقوق والمصالح (الموارد المتاحة) تبعاً للتواعد الاقتصادية ومعايير الكفاءة والفعالية، فإن على المراجع تقييم إدارة منشأة العميل لأنشطة إضافة القيمة من خلال تتبع ورقابة وتقييم ملامح القيمة التي تحقق أهداف المنشأة في إطار استراتيجيتها المقررة. وهو ما يعكس بالضرورة تغييراً في آلية المراجعة، فعملية المراجعة لا يجب أن تقتصر على الجانب المالي لمنشأة العميل وإنما يجب أن تشمل جوانب المنشأة المختلفة بميلاتها وأنشطتها.

^٣ يعتقد الباحث، أن ضرورة التحول لاستخدام مدخل القيمة في المراجعة جاءت استجابة لظهور محاسبة سلسلة القيمة (المحاسبة العلمية محاسبة للقيمة المضاعفة) أواخر منتصف العقد الماضي (Yan 2004). ومحاسبة سلسلة القيمة هي محاسبة إدارة القيمة. وتعتبر محاسبة سلسلة القيمة شكلاً مختلفاً يدمج صفات وخصائص معينة لكل من نظرية المحاسبة المالية ونظرية المحاسبة الإدارية.

^٤ من المعتقد، قيام مدخل المراجعة الملائم على تحرك المراجعة من نقطة التحقق من ملامحة التقرير المالي لمنشأة العميل من التحريقات الهامة، إلى منطلقة التحقق من مدى إنجاز إدارة المنشأة محل المراجعة لأهداف القوائم المالية، وهو تحرك يعكس تحولاً في الرؤية من خدمة العميل Shareholders إلى خدمة أصحاب الحقوق والمصالح بمنشأة العميل Stakeholders.

وترتيباً على ما سبق، فإن التساؤل الذي يطرح نفسه على مائدة البحث هو:

هل توائم المراجعة- فكرياً ومهنة- احتياجات بيئة الأعمال المعاصرة، وتتطوراتها بشأن القيمة؟
وبمعنى، ما مدى حاجة-فكر المراجعة للتغيير لنموئة التطبيق-لاحتياجات بيئة الأعمال الحالية
والمتوقعة؛ وهل واقع المراجعة المعاصر في حاجة لإعادة الهندسة - Audit Process -
Reengineering، بما قد تتطلبه من تطوير لفكر المراجعة؛ والذي يعد بدوره أساس تطور
مهنة المراجعة؟

فتهدف هذه الورقة البحثية إلى طرح رؤى مستقبلية للمراجعة في ظل تغيرات بيئة الأعمال
الحالية والمتوقعة أولاً في طرح عدد من النقاط البحثية في مجال المراجعة، وأن تكون لبنة في
الدفع بعجلة البحث في المراجعة إلى الأمام، وفي تحفيز المتخصصين باستكمالها من خلال
إضافة أفكار جديدة لتشكل معاً مشعل الأمل في مستقبل المراجعة.

المراجعة : تطور- أم ثورة Evolution or Revolution

يقوم مدخل خلق القيمة في المراجعة على فلسفة تعتمد على ثلاثة مفاهيم أساسية، أولهما مفهوم
تجنب الإهمال (Waste) Eliminate Negligence بكافة صورته سواء الناتجة عن أحداث
مرتبطة أو غير مرتبطة بالالتزام بمعايير المراجعة، وثانيهما مفهوم كفاية مهارات وقدرات
المراجعين، وثالثهما مفهوم التحسين المستمر. وثالث الإهمال هو وقت مراجعة عديم القيمة
Valueless Audit Time وأنشطة مراجعة عديمة القيمة Valueless Audit Activity
وانحرافات (أداء غير مرضى)، وجميعها تعد مسببات أساسية للتحسين المستمر (Rodriguez
(2008). والتحسين المستمر للعمليات يجب أن يكون في تحديد الإهمال ثم تخفيضه أو إزالته
خلال مجرى خلق القيمة للعميل من بدايته لنهايتها (Womack and Daniel 2004). حيث
يقوم مدخل خلق القيمة على السعي المستمر لتحديد واستبعاد الإهمال من كل عمليات وأنشطة
المراجعة من خلال التقييم المستمر لكافة عمليات منشأة (فريق) المراجعة بما يضمن التحسين
المستمر لها، وبما يحقق متطلبات مستخدمى التقرير المالى، تحت افتراض كفاية مهارات
وقدرات المراجعين على الأداء.

⁶ يعتقد الباحث، باعتماد منهجية خلق القيمة في المراجعة على خمسة مبادئ، أولها تحديد أو تعريف القيمة، ويعنى تحديد ووصف كل ما يخلق (ما له) قيمة من وجهة نظر Stakeholders من خلال توصيف عمليات وأنشطة المراجعة توصيفاً دقيقاً من حيث المحتوى والتوقيت والتلفيع وغيرها. وبناءً على تحديد القيمة يمكن بناء وتحسين عمليات خلق القيمة Value-Creating Process. والثاني، التعرف على مسار (تدفق) القيمة Value Stream من خلال التعرف على كافة الخطوات المرافقة لسلسلة كل عملية وما تتضمنه من أنشطة خلق القيمة (Baggaley 2003,24). والثالث، التدفق Flow، ويعنى انسياب القيمة خلال مجرى أو مسار تدفق القيمة من خلال تدفق الموارد والمعلومات وغيرها خلال كل عملية. ويعنى التدفق العمل على إزالة أى شكل من أشكال الإهمال في أداء عمليات وأنشطة المراجعة. والرابع، المنحرب Pull، ويعنى تقديم خدمة المراجعة كما يريد أصحاب الحقوق والمصالح وحسب احتياجاتهم. والخامس، الكمال Perfect، ويعنى السعي المستمر للتخلص من الإهمال، والعمل على إحداث التحسين المستمر عند كل مستوى داخل تدفق القيمة. كما يعتقد الباحث، بأن استخدام منهجية خلق القيمة في المراجعة يتطلب عدة مقومات أساسية، أهمها، بيئة عمل متعاونة؛ نظراً للاعتماد المتبادل Interdependency بين أجزاءها، وإدارة تدفق القيمة Value Stream Management (VSM)- بما يتطلبه من توافر خرائط تدفق القيمة Value Stream Maps (والتي تصف وتوثق الحالة الحالية لعمليات وأنشطة المراجعة، وبما يسمح بتقييم وتصنيف خطوات كل عملية أو نشاط على أساس قيمتها من رؤية مستخدمى التقرير المالى (تصنيف قيمة، لا تصنيف قيمة لكنها ضرورية، لا تصنيف قيمة وغير ضرورية)، وتطوير خريطة الحالة المستقبلية لبيان ما سوف يجر عليه العمليات إذا ما تم اعتماد الإهمال المحدد)، وتحليل سلسلة القيمة (VCA) Value Chain Analysis ارتباطاً بأشطة خلق القيمة، واستخدام نظام تكاليف تدفق القيمة (Value Stream Costing (VSC)، والذي يوفر معلومات محاسبية عن تكلفة التدر المستخدم من موارد المراجعة المخصصة للنشاط أو عملية ما داخل سلسلة تدفق القيمة (Cooper and Slagmulder 1999, 20)- والتي يمكن من خلالها التعرف على الأنشطة التي تسهم على خلق

ومن المتوقع، أن يتشكل مسار خلق القيمة في المراجعة من خلال ثلاث حلقات متتابعة، هي:-
- السببية Causality، وتتطلب أن يعكس تدفق موارد المراجعة وكافة التكاليف المرتبطة بها علاقة السبب والأثر Cause-Effect، والتي تحكمها سلسلة القيمة بمنشأة المراجعة.⁷
- الاستجابة Responsiveness، حيث تعتبر الاستجابة بمثابة المكمل والمفسر للسببية. وترتبط الاستجابة بتحديد كل من المسارات السببية ذات التأثير المتكافئ وغير المتكافئ على القيمة.

- التشغيل Process، حيث يعد التشغيل ناتج تفعيل الاستجابة، فتكون أنشطة خلق القيمة سبباً لاستهلاك موارد المراجعة، والتي تمثل عوامل إنتاج خدمة المراجعة. فاستخدام موارد المراجعة يُحدث التكاليف التي تحمل على الأنشطة ثم تحمل على خدمة المراجعة. ويتطلب تحقيق التشغيل على أساس الاستجابة فهم وتحليل المراجع لموارد المراجعة، وعلاقتها ببعضها البعض (العلاقات التبادلية (التفاعلية))، وعلاقتها بأنشطة خلق القيمة.
ولقد بات من الضروري - مع طرق مجال البحث بشأن قيمة المراجعة (الطبيعية) - المحددات - القياس (٠٠٠-) - أن يكون لأنشطة المراجعة قيمة موجهة Oriented Values في ضوء خدمات تأكيدية حالية ومتوقعة، الأمر الذي يوجب ما يلي:

أولاً: ضرورة التعامل مع أنشطة المراجعة - من منظور إدارة القيمة - كأنشطة مضيقة للقيمة. الأمر الذي يتطلب تحليل الأنشطة للتخلص من تلك الأنشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة Non Value Activities، وتوجيه خدمة المراجعة نحو خلق مزيد من القيمة إضافة إلى المصدقية Credibility لتشكل معاً قيمة مضافة New Added-Values لأصحاب الحقوق والمصالح بمنشأة العميل (7, 2017, PCAOB). واستجابة لهذا التوجه، يتوقع الباحث بأن يكون هناك تيار بحثي مستقبلي لدراسة مدى إمكانية تطوير أدوات إدارة التكلفة في تحسين كفاءة المراجعة، خاصة مع استخدام مدخل تكلفة المعاملات Cost Economics Transaction. كما بدت تساؤلات جديدة بشأن المؤشرات التي يمكن استخدامها لقياس أداء أنشطة المراجعة، وهل قيمة المراجعة تقابل توقعات إدارة المنشأة والمساهمين وأصحاب الحقوق والمصالح الآخرين؟

ثانياً: أن يترتب على قيمة المراجعة قيمة للمنشأة (كنظام معقد من علاقات متعددة ومتشابكة - قائمة ومتوقعة)، وبما يعكس تحركاً نحو استخدام مدخل مراجعة على أساس القيمة، ويترك باب البحث في كيفية تطوير مداخل المراجعة القائمة على منهجية خلق القيمة Value

القيمة (Kennedy and Huntzinger 2005)، وتطبيق نظام للتحسين المستمر! على نظير نظام Kaizen (Heijunka) في المنشآت الصناعية، والذي يعمل على امتداد الأعمال من خلال الالتزام بعمليات التغيير والتحسين بشكل متواصل وتكراري.
7 تستند السببية على مصطلح الصلة Relevant Term، وهو المصطلح الذي أُرجد مفهوم التكلفة القابلة للتبرير Attributable وفقاً للعلاقات السببية بين التكلفة وغرضها.

Creation، وما تطرحه من حاجة فكر المراجعة إلى دراسات بحثية بشأن متطلبات وكيفية تحقيق القيمة، ومدى اختلاف القيمة بين منشآت المراجعة باختلاف استراتيجية المراجعة.^٧

لقد جاءت الرؤية المعاصرة للمراجعة بهدف جديد لا يقف عند تحقيق قيمة للمراجعة كمهنة فحسب بل لأن يكون مصب تلك القيمة في تحقيق قيمة للمنشأة، ممثلة في أصحاب الحقوق والمصالح بها. وبما يعكس تحركاً من مجرد الاهتمام بجودة أداء خدمة المراجعة فحسب إلى الاهتمام بخدمات خلق وإضافة قيمة. الأمر الذي يعكس تحولاً في الرؤية للهدف من المنظور الضيق إلى منظور أكثر اتساعاً، لتنتقل المراجعة من خدمة المساهمين Shareholders إلى خدمة المنشأة ممثلة في أصحاب الحقوق والمصالح بها Stakeholders (Koletar 2003).^٨

وتطرح هذه الرؤية الجديدة لهدف المراجعة أهمية وضرورة تحول الاهتمام - عند تقييم المراجعة - من تحليل عملية المراجعة إلى تحليل قيمة هذه العملية Process Value Analyses. وهو تحول يتوافق مع التحول المفاهيمي لدى منشآت المراجعة في إدارة عملية المراجعة من المداخل التقليدية (كمدخل العمليات، ومدخل خطر المراجعة) إلى مدخل خلق القيمة Value Creation Approach القائم على إدراك قيمة المراجعة للمنشأة، وأهمية تطوير فاعلية المراجعة كمنشاط مضيف للقيمة من خلال تبنى وتطبيق الآليات المناسبة التي تكفل فاعلية الأداء من منظور سلسلة القيمة.^٩

ومن المتوقع، أن يقابل استخدام مدخل القيمة في المراجعة بتحديات ومعوقات، ويتطلب مستوى عال من المعرفة (بمنشأة العميل، وبيئتها، والمخاطر، ٠٠٠) ومهارات إضافية لجودة أداء عملية المراجعة، ويحمل فرص نجاح محتملة في المستقبل.

إن استخدام مدخل القيمة في المراجعة يحمل تغيرات تشكل تهديداً لفكر المراجعة التقليدي. ومن المتوقع، ارتباط معوقات التطبيق المناسب لمدخل القيمة بما تواجهه منشآت المراجعة. من ضغوط خفض تكلفة المراجعة والسعى نحو تحقيق كفاءة المراجعة، وبحاجة عملية المراجعة للتطوير بشكل كاف لاستخدام المدخل. فمدخل القيمة في المراجعة يمثل تحدياً للتمثيل التقليدي لهيكل

^٧ لقد أدركت بعض منشآت المراجعة ضرورة الحاجة إلى تطوير مدخل المراجعة لتدعيم كل من فاعلية وكفاءة المراجعة وخدمة العميل. فعلى سبيل المثال، طالبت شركة Deloitte & Touche بإعادة هندسة Reengineering مدخل المراجعة للتأكيد على إضافة قيمة للعملاء من خلال تدعيم الجودة وإعادة تعريف طريقة تقديم المراجعة العالمية بما يخلق فرص خلق القيمة للعميل، كتوفير أفكار لتحسين أداء المنشأة محل المراجعة المستقبلي كجزء من عملية المراجعة. كما نادت شركة Ernst & Young بتطوير مدخل المراجعة Audit Innovation من خلال زيادة قيمة الخدمات التي يقدمها المراجع للمنشأة محل المراجعة والقائمة على اهتمام وفهم المراجع لمخاطر أعمال المنشأة.

^٨ من المتوقع، أن تحقق المراجعة كمنشأة قيمة للمنشأة محل المراجعة من خلال المساهمة في تحقيق كفاية وتحسين العمليات وضمن الالتزام بالسياسات والتشريعات والعقود والنظم الرقابية الموضوعية وضمن جودة التقرير المالي وغيرها. ولهذه القيمة أبعاد عديدة منها ما يتعلق بتجنب المنشأة تبيد مواردها في دفع غرامات أو مخالفات أو تعويضات أو تحمل خسائر بسبب سوء استخدام الأصول أو التلاعب أو عدم الالتزام بقرود أو تشريعات أو غيرها، وما يتصل بثقة أصحاب الحقوق والمصالح Stakeholders بإدارة المنشأة، وما يرتبط بتحقيق وفورات تكلفة. وعلى حسب استثمار منشأة المراجعة في خدمة المراجعة تكون القيمة المحققة منها، ويكمن الاختلاف في جودتها من منشأة مراجعة لأخرى.

^٩ يقصد بسلسلة القيمة مجموعة أنشطة المراجعة المتتالية التي تضيف قيمة للمنشأة محل المراجعة من وجهة نظر أصحاب الحقوق والمصالح بها.

ممارسات المراجعة، في ظل عدم التأكد والشك بشأن فعالية (جودة) المراجعة، وحاجة المراجعة للاستجابة لمتطلبات جديدة لبيئة الأعمال المعاصرة. ومن المتوقع، حدوث تطور محتمل لاستخدام مدخل القيمة في المستقبل.

ويعد التوجه لاستخدام مدخل القيمة - كمدخل للمراجعة- هو نتيجة محتومة لما تواجهه المهنة من مشاكل قصور الفعالية وتدهور مهارة المراجع، والتي توجب ضرورة البحث عن مدخل مراجعة جديد. ومن المعتقد، أن متطلبات تطبيق مدخل القيمة في المراجعة، وموائمة المرجعة كمنهنة لاحتياجات بيئة الأعمال- الحالية والمتوقعة- تفرض تغييرات جذرية بنظرية (الإطار الفكري) للمراجعة (المفهوم- الهدف- الاستراتيجية- الأدوار-1000)، تُشكل فكرياً جديداً للمراجعة New Conceptualization يوجب ويبرز استخدام منظور إعادة هندسة Reengineering Paradigm المراجعة (الإطار التطبيقي). حيث من المتوقع، أن يتطلب الاستخدام المناسب لمدخل القيمة تعديلات على مستوى مكونات الإطار الفكري للمراجعة (النظرية)؛ قد تمثل تطويراً لنظرية المراجعة؛ والتي تؤدي بدورها إلى تغييرات على مستوى آلية المراجعة (الممارسة).¹¹ فلقد شهد فكر المراجعة، أوائل القرن الحالي، تغييرات- تعد في اعتقاد الباحث- تغييرات جوهرية (جذرية) تستوجب إعادة هندسة المراجعة، جاءت على عدة مستويات شملت ما يلي:-
أولاً: المستوى المفاهيمي

يعد المستوى المفاهيمي أساس بناء الافتراضات والفروض ووضع الأهداف وصياغة المعايير. فيعد التعديل على مستوى مفاهيم المراجعة أساس تغيير الإطار الفكري جوهرياً. ويعتقد الباحث، أن التحول من الرؤية المحدودة لمداخل المراجعة التقليدية بشأن منشأة العميل إلى الرؤية الكلية لمدخل القيمة - القائمة على الاهتمام باحتياجات أصحاب الحقوق والمصالح بها- يحمل ثورة في الإطار الفكري للمراجعة بما تتضمنه من تعديلات في مكونات نظرية المراجعة خاصة على المستوى المفاهيمي استجابة لمتغيرات بيئة الأعمال المعاصرة.¹¹ كما يعتقد الباحث، أن رؤية المراجع الجديدة لمنشأة العميل Holistic View قد تدحض بعض افتراضات Postulates المراجعة، كافتراض قصر المراجعة على التحقق من القوائم والبيانات المالية. كما قد يدحض انهيار منشآت الأعمال وفشل المراجعة، وما صاحبها من أزمات مالية عالمية؛ افتراض أن القوائم المالية والمعلومات الأخرى محل المراجعة خالية من التحريفات الهامة (Mautz and Sharaf 1986, 42). ومن المتوقع، أن يُحدث مدخل القيمة في المراجعة تعديلات على

¹¹ يفرض استخدام منشأة المراجعة الأولى لمدخل القيمة ضرورة تطويره، بما يضمن استخدامه بشكل مناسب في المراجعة.
¹² مفاهيم المراجعة هي أفكار عامة أو تعميمات فكرية (ذهنية) أساسية تقوم عليها المراجعة، وتلقى قبولاً عاماً، وتعد أساس تكوين فروض المراجعة، كما تمثل أداة التعبير عن المعايير المهنية. ويعد ضبط المفاهيم أمراً أساسياً لإمكانية بناء إطار فكري للمراجعة. ومن المتوقع، أن تتأثر مفاهيم المراجعة بتوسع رؤية المراجع لمنشأة العميل، ويتوعدت الأطراف المهتمة باختلافها لدور آلية المراجعة، ودرجة موائمتها لمتغيرات بيئة الأعمال المعاصرة (8, 2007, Soltani).

مستوى مفاهيم المراجعة، بما يتضمنه من تعريفات كتعريف المراجعة، وتعريف فرص توفير قيمة مضافة لعميل المراجعة، وتعريف عميل المراجعة (Curtis and Turley 2007). وهو ما يعنى- فى اعتقاد الباحث- أن تطبيق مدخل القيمة فى المراجعة يتطلب ضبط مفاهيم المراجعة، وتعديل ما قد يلزم منها، ومن المتوقع، أن يشمل هذا التغيير بعض مفاهيم المراجعة الأساسية، وهى كما يلى:-

(أ) مفهوم عميل المراجعة

تحدد قيمة المراجعة بناءً على عميل المراجعة؛ الذى يرغب فى الحصول عليها وتحمل تكلفتها. وتعد معرفة العميل ومتطلباته بشأن المراجعة هى أساس تحديد سلسلة القيمة Value Chain، حيث تبدأ سلسلة القيمة للمراجعة بتحديد العميل ومتطلباته Voice of the Customer (VOC)، والتى على أساسها يتم تحديد أهداف وعمليات وأنشطة ومقايين سلسلة القيمة؛ كما تعد معرفة متطلبات العميل وتحديد المسببات الرئيسية لرضا Key Drivers of Satisfaction أساس تخطيط التحسين اللازم، بما يجعلها جزءاً أساسياً من عمل منهجية إعادة هندسة المراجعة. ومع تغير مفهوم خلق القيمة؛ والذى تحول من المفهوم التقليدى (الضيق) القائم على خلق القيمة للمساهمين إلى مفهوم أكثر اتساعاً قائم على خلق القيمة لأصحاب الحقوق والمصالح (بما فيهم المساهمين) كمفهوم معاصر (Vandervelde et al. 2009)؛ تغير مفهوم عميل المراجعة - المعنى بتحقيق القيمة- ليصبح المنشأة ممثلة فى أصحاب الحقوق والمصالح بها، ولتتحول المراجعة من خدمة المساهمين (كطرف) إلى خدمة أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة (مساهمين، مستثمرين محتملين، إدارة، عملاء، موردين، ٠٠٠) Primary Stakeholders (Significant) (Mallik and Koletar 2003; IAASB 2019,7; Mitra 2009; PCAOB 2017, 7). فى ضوء اعتبار أن استجابة المنشأة لاحتياجات أصحاب الحقوق والمصالح بها يعد أساس بقاءها ونموها، وأن أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة يعدوا شركاء فى تحقيق القيمة Value-Added Partners (Handfield et al. 2009, 24). الأمر الذى يوجب على المراجع ضرورة اعتبار كافة أصحاب المصالح على مستوى سلسلة القيمة بالمنشأة محل المراجعة. وأصبح على المراجعة ضرورة تقييم قرارات إدارة المنشأة بمنظور أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة. ويعد هذا التغيير تغييراً جوهرياً فى طريقة التفكير بشأن المنشأة من خلال تغيير الرؤية للمنشأة من مساهمين إلى أصحاب الحقوق والمصالح باختلافهم. الأمر الذى يفرض ضرورة الاعتبار المتوازن للقيمة المحققة لأصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة، وبما لا يسمح بتحسين القيمة لطرف دون أو على حساب طرف أو أطراف أخرى. ورؤية المراجع للمنشأة العميل؛ والتى يتطلبها مدخل القيمة؛ هى رؤية يعيّن إدارة منشأة العميل تسمح للمراجع بفهم المنشأة لا لغرض إضافة المصدقية للتقرير المالى فحسب،

وإنما لتحقيق قيم مضافة جديدة من خلال توفير ما يلزم من تأكيدات Assurances أو معلومات لتلبية احتياجات أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة بما فيهم إدارة المنشأة ذاتها.¹² وهي رؤية تعكس توجهاً جديداً للمراجعة نحو توسيع قيمة المراجعة، وبما يكشف عن أهمية استخدام مدخل القيمة في المراجعة.

وفهم المراجع لمنشأة العميل عملية مستمرة وديناميكية خلال المراجعة. وهناك فرق ما بين فهم المراجع للمنشأة محل المراجعة- وهو ما يتطلبه استخدام مدخل القيمة- وفهم المراجع لإدارة المنشأة، فالأخير جزء من الأول.¹³

ولقد جاء تغير مفهوم عميل المراجعة؛ ليحل مفهوم أصحاب الحقوق والمصالح بمنشأة العميل Stakeholders محل مفهوم المساهمين Shareholders كعميل (Mallik and Mitra (2009؛ نتيجة ما فرضته الأزمات المالية -التي شهدتها الاقتصاد العالمي- من ضرورة استجابة منشآت الأعمال لاحتياجات أصحاب المصالح بها Significant Stakeholders، الحاليين ودون إلحاق الضرر بأصحاب المصالح المستقبليين، حتى يمكنها البقاء والنمو. وقد تطلبت هذه الاستجابة ضرورة تحول بؤرة اهتمام منشأة المراجعة من المساهمين إلى الاهتمام بأصحاب الحقوق والمصالح بمنشأة العميل (IAASB 2019, 7, 17; Vaicekauskas and Mackevicius 2014, 178). فلم يصبح عميل المراجعة قاصراً على المساهمين Shareholders فحسب وإنما أصبح كل من له مصلحة أو حق بالشركة Stakeholders. ومع تغير العميل ومع التأكيد على قيمة المراجعة فمن المنطقي أن يتحمل تكلفتها العميل بمنظوره الجديد. وهذا قد يفرض في المستقبل إعادة اعتبار قيمة المراجعة لأصحاب الحقوق والمصالح.

ومن المتوقع، أن يصاحب هذا التحول تغير النظرة إلى المراجع من اعتباره وكيلاً عن مساهمين إلى اعتباره وكيلاً عن أصحاب الحقوق والمصالح بمنشأة العميل، بشكل مباشر للبعض (كالمساهمين وأصحاب العقود من الموردين والدائنين والمقرضين وغيرهم)، وبشكل غير مباشر للبعض الآخر (كالمستثمرين المحتملين، والهيئات الحكومية كمصلحة الضرائب وغيرها)، استجابة للنظرة الجديدة التي جاءت بها حوكمة الشركات والتي ركزت على حماية حقوق أصحاب المصالح بمنشآت الأعمال كمبدأ حوكمة أساسى. (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠١٦). ويعتقد الباحث، أن تغير نظرة المراجع لعميل المراجعة يساهم في تحقيق قيمة (تقرير)

¹² لقد عبر عن ذلك الباحثين بقوله: "...Once Purpose of the Business Risk Approach is that it Assists the Auditor to form a View of the Entity that is Consistent with that of Management as Stated by one Firm, The New Approach is Useful for Aligning our Audit Process more closely with Management's Needs to Improve Business Performance and Manage Business Risks." (Lemon et al. 2000, 16).

¹³ على الرغم من أن المعيار الأمريكية والنوالة قد أكدت على حاجة المراجع لفهم المنشأة محل المراجعة ككل في إطار مخاطر الأعمال المحتملة، فإن هناك معايير مهنية أخرى (مثل معايير المراجعة في كندا) تناولت فهم المراجع لإدارة منشأة العميل وليس لمنشأة العميل.

المراجعة؛ والتي تتوقف على كفاءة وعناية المراجع؛ على اعتبار أن أحد مؤشرات تحقق الكفاءة والعناية أن يكون المراجع - عند أداءه لعملية المراجعة- محكوماً بتوقعات رشيدة Rational Expectations لمن يستخدم تقريره، والتي على أساسها تتحدد درجة الثقة Inspired Confidence (Soltani 2007,9). ففهم المراجع لتوقعات مستخدمى التقرير-المالى ومنشأة العميل هو أساس تحقيق قيمة المراجعة، والتي تتحقق معها جودة المراجعة (Vaicekauskas and Mackevicius 2014, 185).

(ب) تغيير مفهوم خطر المراجعة؛ ليحل مفهوم مخاطرة الأعمال محل مفهوم خطر المراجعة. فلقد بات واضحاً، أن هناك توجه نحو توسيع مفهوم خطر المراجعة من كونه احتمال فشل المراجع فى تعديل رأيه عن قوائم مالية تحوى تحريفات هامة (Sennetti 1990) إلى احتمال توصل المراجع إلى تقييم أو رأى غير مناسب بشأن عدالة التقرير المالى للمنشأة محل المراجعة (O'Regan 2004). وأصبح على المراجع عند تقدير خطر المراجعة دراسة وتحليل مخاطر أعمال منشأة العميل، ومدى فعالية إدارة المنشأة لها؛ باعتبارها جزء أساسى من الإدارة الاستراتيجية؛ فى ضوء دراسة وتحليل المخاطر المصاحبة لإصدار رأى مراجعة غير مناسب (Kutum 2010, 51).

ويعتقد الباحث، أن تحول الاهتمام من تحليل خطر المراجعة إلى تحليل مخاطرة الأعمال يعكس تحول الاهتمام من تحديد حجم اختبارات المراجعة Audit Scale إلى الاهتمام بكفاءة تحديد مجال وحجم اختبارات المراجعة Audit Scope and Scale. وهو تحول من مدخل تقليدى للمراجعة- يسمح للمراجع بأن يغالى فى تقدير خطر المنشأة محل المراجعة (خطر التحريف الهام فى تأكيدات الإدارة بشأن القوائم المالية محل المراجعة)؛ فيتحمل تكلفة مراجعة عالية غير مبررة تضعف من كفاءة المراجعة، أو يدنى من قيمة الخطر؛ فيحقق كفاءة المراجعة على حساب فعاليتها- إلى مدخل معاصر للمراجعة يسعى إلى تحسين فعالية المراجعة مع الحفاظ على مستوى كفاءتها.¹⁴

كما وأن التحرك من استخدام مدخل خطر المراجعة (كمدخل جزئى) إلى استخدام مدخل مخاطرة الأعمال (كمدخل شامل أو كلى) فى المراجعة هو تحرك من الاهتمام بالقوائم المالية محل المراجعة فحسب إلى الاهتمام بخدمات خلق وإضافة القيمة لمستخدمى التقرير المالى.

(ج) مفهوم موضوع المراجعة Audit Subject

تشهد بيئة الأعمال تغيرات جذرية فى طبيعة تقارير المنشآت العاملة بها، حيث ظهر الاتجاه نحو إعداد تقارير الأعمال المتكاملة Integrate Business Reporting وتقارير الاستدامة Sustainable Development Reporting، وتقارير المسؤولية الاجتماعية بما تحمله من

¹⁴ هناك توجه معاصر للعمل عند تحقيق فعالية المراجعة على تحقيق كفاءة المراجعة (أنظر على سبيل المثال (AS 5) PCAOB).

تأثير على رؤية (تصور) Image أصحاب الحقوق والمصالح Significant Stakeholders لمنشآت وبيئة الأعمال.¹⁰ ولقد فرضت هذه التغيرات توسع نطاق ومجال المراجعة لتقديم تأكيدات جديدة New Assurances تلبية لإحتياجات أصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت وبيئة الأعمال؛ بما يحمله ذلك من رؤية مستقبلية لمهنة المراجعة. الأمر الذي قد يعكس تحولاً لخدمة المراجعة لتصبح تأكيدات - وليس تأكيداً - مهنياً.

كما بات ضرورياً، إعادة النظر في طبيعة خدمة المراجعة التي تقدمها منشآت المراجعة؛ بما يضمن بقاء المهنة وقدرتها على الاستجابة لتغيرات بيئة الأعمال ولإحتياجات أصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت الأعمال؛ فسي إطار توجهه معاصر نحو إعادة تقييم شقى المراجعة Predictive Audit، Retroactive Audit، ليلقى الشق الثانى اهتمام أكبر، بما يحمله ذلك من تحديات وما يفرضه من تغييرات فى فلسفة وفكر المراجعة Rethinking in Audit Theory.¹¹

(د) مفهوم التأكيد Reasonable Assurance

لقد ارتبط مفهوم التأكيد Reasonable Assurance فى نظرية المراجعة بقيود Inherent Limitations المراجعة. ومع التوجه نحو تخفيف هذه القيود يصبح من الضروري تغيير هذا المفهوم جذرياً من خلال التحول إلى High level Assurance (Not Absolute but Approximately Absolute). فعلى سبيل المثال، يودى استخدام أدوات تكنولوجيا المعلومات (ITT) إلى تخفيض قيود المراجعة وتكون النتيجة زيادة مستوى التأكيد المقدم. فمثلاً، مع استخدام Data Analytic يمكن التعامل مع مجتمعات كاملة بما يسمح للمراجع بتقديم مستوى تأكيد أعلى. فهناك تحول متوقع فى نوعية التأكيد المقدم من تأكيد معقول Reasonable Assurance إلى تأكيد إيجابى عال مطمئن إلى درجة كافية (تأكيد كافٍ أو وافي) Sufficient Assurance، بما يحمله ذلك من تغييرات جوهرية بمكونات نظرية المراجعة خاصة ما يتعلق بتطوير المعايير، والتي تلقى - حالياً - عناية الهيئات المهنية والتنظيمية بجداول أعمالها (أنظر على سبيل المثال، 2017, 2015, 2014 IAASB). ومن المتوقع، أن تشهد الفترة القادمة تحول المراجعة إلى خدمات تأكيد، وتحولاً فى طبيعة خدمات التأكيد Assurance Services من اعتبارها أبنية أو قبلية Historical Service إلى

¹⁰ هناك اهتمام حال بالمسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال كأحد أوجه الاستجابة الرئيسية لتوجه بيئة الأعمال المعاصرة نحو إعداد تقارير أعمال متكاملة Integrated Business Reporting؛ تقدم صورة شاملة عن الأداء الكلى للمنشأة بأبعاده المختلفة، مالية وبيئية واجتماعية وحوكومية واستراتيجية والأداء الممتد؛ من خلال معلومات مالية وغير مالية؛ وبما يسمح لأصحاب الحقوق والمصالح بتقييم الأداء الشامل للمنشأة الحالية والمستقبلية. ومن المتوقع، أن تفرض العلاقة بين الاستدامة ومنسلة القيمة بمنشأة الأعمال أن تسعى المنشأة إلى تحقيق حد أدنى من قيم أبعاد الاستدامة (بيئية-اقتصادية-اجتماعية) Triple Bottom Line Value Creation.

¹¹ تقوم المراجعة تقليدياً على التحقق من أحداث وعمليات وقعت لغرض تقديم تأكيدات بشأن معلومات تاريخية Historical، وهو ما يسمى Retroactive Audit، فضلاً على إمكانية استخدام المعلومات التاريخية فى التشخيص Diagnostic والتنبؤ (مثل تقييم قدرة منشأة العمل على الاستمرار) وهو ما يسمى Predictive Audit.

اعتبارها أنية وأمامية Historical and Future Services، وبما يحمله ذلك من اتساع نطاقها ومجالها من معلومات مالية لخدمة مستثمرين ودائنين إلى معلومات لخدمة أصحاب الحقوق والمصالح Information Chosen by Users.¹⁷ لتخرج المراجعة عن قيود أو حدود التوجه قصير الأجل، فتصبح ذات توجه قصير وطويل الأجل. وعليه فمن المتوقع، أن تتغير طبيعة المراجعة لتصبح خدمات تأكيد متنوعة (8, 2019 IAASB) ليست بمعلومات تاريخية فحسب وليست مرتبطة بقضية قصيرة الأجل كتحقيق قدرة منشأة العمل على الاستمرار وإنما لتمتد إلى نوعية جديدة من خدمات التأكيد Assurance Services بعضها قد نتوقه الآن كقضايا Non-GAAP Information وعمليات أطراف سلسلة الإمداد (التوريد). وبعضها الآخر قد يتكشف مستقبلاً. الأمر الذي قد يعكس اتساع نطاق المراجعة مستقبلاً ليتضمن تأكيدات جديدة بشأن جودة المحتوى المعلوماتي لتقارير الأعمال، وبما يفتح مجالاً للبحث المستقبلي بشأن استراتيجيات ومداخل وآليات ومعايير المراجعة الملائمة لإمكانية تقديم مثل هذه التأكيدات الجديدة.¹⁸ وبخاصة دراسة وتحليل استراتيجيات وآليات وأدوات وأساليب كيفية إحداث موائمة المراجعة للتحول المستقبلي إلى تقارير الأعمال المتكاملة Integrate Business Reporting (Integrated Reporting). وهو ما يعكس أدوار مراجعة متوقعة جديدة ستفرض بالضرورة إعادة هندسة المراجعة (Audit Reengineering (New Roles)). ومن المتوقع، أيضاً، أن تثير هذه التحولات قضايا جديدة بشأن من يتحمل تكلفة المراجعة؟ وما هية الاستقلال Independence؟ وغيرها. فعلى سبيل المثال، تطرح قيمة المراجعة المحققة لأصحاب الحقوق والمصالح بمنشأة الأعمال التساؤل بشأن من يتحمل أتعاب وتكلفة المراجعة؟ فإذا كانت المراجعة خدمات تأكيد، وكان لخدمات التأكيد قيمة فمن يحصل عليها يجب أن يساهم في تحمل تكلفتها، وهذا قد يفرض بدوره ألا تكون خدمات التأكيد مجانية لطرف أو أطراف وغير مجانية لطرف أو أطراف أخرى بل يجب أن لا تكون مجانية لكافة الأطراف Stakeholders وبما يضمن تحمل كل منهم لتكلفتها بقدر المنفعة المحققة. ليتحول الدفع من المساهمين Auditee Pays إلى أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة Users Pay. ومن المتوقع، سهولة تفعيل ذلك مع التحرك المستقبلي نحو تقارير التأكيد الإلكترونية (غير الورقية)، والتي من المنتظر ألا تكون متاحة إلا لأصحاب الحقوق والمصالح بعد تحمل تكلفتها كل بقدر تلك الحقوق والمصالح (المنفعة المحققة).

¹⁷ فقد اتسع دور المراجعة التوكيدي نتيجة توجه منشآت الأعمال نحو إعداد تقارير الاستدامة Sustainable Development Reporting وتقارير الأعمال المتكاملة Integrated Business Reporting، وهي تقارير تقدم صورة شاملة عن الأداء الكلي للمنشأة بأبعاده المختلفة (مالية تشغيلية اجتماعية حوكمة...).

¹⁸ على الرغم من محاولات وضع معايير لتقرير الاستدامة لمنشآت الأعمال ووفقاً على المحتوى والشكل، فما زال الجدول دائراً بشأن مدخل وألية إعداده، بما تتضمنه من سياسات وطرق وإجراءات، وبما تجمله من تأثير على مدخل وألية أو آليات المراجعة.

(هـ) مفهوم المراجعة كعملية Systematic Process

لقد تغير مفهوم المراجعة كعملية Systematic Process؛ ليحل مفهوم المراجعة عملية مستمرة Sequential (Accumulated) Systematic Process محل مفهوم المراجعة كعملية تنتهي بتقديم تقرير المراجعة. فعلمية المراجعة عملية مترابطة ومتفاعلة وذات طبيعة تتابعية تعكس استراتيجية تشغيل متتابع Step By Step Strategy قرأها عمليات فرعية وأنشطة في سلسلة حلقات مستمرة تؤثر وتتأثر ببعضها.

(و) مفهوم المساءلة في المراجعة.

يعتمد تطور خدمة المراجعة- في ظل استخدام مدخل القيمة في المراجعة- على تطور مفهوم المساءلة في المراجعة. ومفهوم المساءلة في المراجعة ليس مفهوماً ثابتاً، وإنما هو مفهوم متغير (Yang 1998). ولقد قام مفهوم المساءلة في المراجعة على مفهوم الوكالة (المساهمين Shareholders) ثم تحول مع تسعينات القرن الماضي إلى مفهوم أصحاب الحقوق والمصالح Stakeholders. ويتطور نظرية أصحاب الحقوق والمصالح Stakeholder Theory تطور محتوى المساءلة في المراجعة ليشمل مساءلة المراجع عن كشف تصرفات منشأة العميل (مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية) وآثارها تجاه أصحاب الحقوق والمصالح بها، كما اتسع نطاق المساءلة ليشمل تقييم إدارة المخاطر والحوكمة والرقابة على العمليات بدلاً من الاقتصار على الدور الرقابي التقليدي على الأنشطة المالية لمنشأة العميل.¹⁹ ومن المنتظر تطور المراجعة من مجرد مراجعة مالية تقليدية إلى مراجعة مالية متطورة نتيجة تطور مفهوم المساءلة مع التوجه نحو تدعيم مساءلة أشمل وأوسع (8, 2017, PCAOB)، لتشمل مساءلة عن المعلومات المالية والمعلومات الأخرى (أنظر على سبيل المثال، ISA 720, 2015)، ومساءلة إدارية بما تتضمنه من مساءلة مالية، ومساءلة عن النتائج Outcome Accountability. بما تتضمنه من مساءلة عن العمليات Process Accountability (Wang 2002). فالمراجعة، مع استخدام مدخل القيمة، لا يقف دورها عند حد اكتشاف التحريفات الهامة في القوائم المالية وإبداء الرأي عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، وإنما يجب أن يمتد لتوفير ما قد يلزم من تأكيدات Assurances أو معلومات لأصحاب الحقوق والمصالح سواء بذات تقرير المراجعة أو بتقارير ملحقة أخرى كتقرير تقييم الرقابة الداخلية، تشكل بجانب الرأي المهني قيمة المراجعة المضافة -Added Value.

¹⁹ مساءلة المراجع عن منشأة العميل هي، في الأساس، مساءلة عن شفافية نتائج المنشأة ولكن في ضوء السلوك والقرارات (استراتيجية وتشغيلية) والمعايير والإجراءات والعمليات والأنشطة وكل ماله تأثير معنوي مباشر وغير مباشر عن ما حدث من نتائج. فهي مساءلة عن شفافية النتائج ومسيباتها. ومن المتوقع، أن إدارة منشأة العميل تعلم أن شفافية تقريرها المالي تصبح تصرفاتها ومبررات تصرفاتها معلنة وبمهمة من قبل أصحاب الحقوق والمصالح بها (Hall et al. 2009, 407). ويجب أن تُعبر منشأة المراجعة بمسئوليتها تجاه أصحاب الحقوق والمصالح بمنشأة العميل، فالمسئولية أساس المساءلة (Frink and Klimoski 2004, 4).

²⁰ لقد توجهت الهيئات المهنية (أنظر على سبيل المثال، مجلس الإشراف المحاسبي الأمريكي (PCAOB 2010)) نحو التأكيد على أهمية إمتداد تأكيد المراجع لمعلومات خارج القوائم المالية بذات تقرير المراجعة أو بإضافة ملحق للتقرير Auditor's Discussion & Analysis - كتحفيز معلومات عن مناطق الخطر الجوهرية في القوائم المالية، وتقديم تأكيد بشأن مدى فعالية إدارة منشأة العميل لمخاطر أعمالها خاصة المتصلة بنظم المعلومات المالي، وغيرها.

(ر) مفهوم الرقابة بمنشأة العميل

يؤثر استخدام مدخل القيمة على مفهوم الرقابة بمنشأة العميل عند المراجع، ليتحول مفهوم الرقابة من الرقابة الداخلية إلى الرقابة الشاملة (تشمل متغيرات الرقابة داخل وخارج المنشأة). فمنشأة العميل قد تكون ناجحة في التعامل مع (معالجة) المخاطر من المستوى الداخلي، لكنها قد لا تهتم أو لا تعطى الاهتمام الكاف بالمخاطر الخارجية كالاستثمارات عالية الخطر أو دورات الاقتصاد المنخفضة أو التقاضي. واستخدام المراجع لمدخل القيمة - بشكل مناسب- سيكشف عن وجود هذه المخاطر الخارجية ودرجة عناية ومراقبة منشأة العميل لها.

(ى) مفهوم تقرير المراجعة

مع استخدام مدخل القيمة، فإن تقرير المراجعة يعد لخدمة المنشأة- لا لخدمة المساهمين فقط- ممثلة في أصحاب الحقوق والمصالح باختلافهم، وبما يضمن تحقيق قيمة المراجعة المضافة Added-Value. ويحمل هذا التوجه تغيير في الرؤية لتقرير المراجعة، باعتباره تقريراً لخدمة المنشأة يتصف بالشفافية، ويحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات (Archambeault et al. 2008, 376). وتولى الهيئات التنظيمية عنايتها لحاجة تقرير المراجعة للتغيير طبقاً لاحتياجات أصحاب الحقوق والمصالح بمنشأة العميل (أنظر على سبيل المثال، 7، 2019، IAASB). حيث تعالى التأكيد على حاجة المراجعة للتطوير من محور معلوماتية Informativeness الرأى المهني بشأن خدمات الضمان أو التأكيد Assurance Services. ومن المتوقع اهتمام دراسات أدب المراجعة خلال الفترات المقبلة بقضية القيمة المعلوماتية لفقرات تقارير مراقبي الحسابات المهنية، مثل معلوماتية تقرير الرقابة الداخلية المعد من قبل المراجع فى مقابل معلوماتية تقرير الرقابة الداخلية المعد من قبل إدارة منشأة عميل المراجعة، وفقرات التأكيدات بشأن القضايا الحرجة الرئيسية Key Audit Matters. فضلاً على محددات هذه القيمة وبخاصة ملائمة توقيتها، حيث تتوقف القيمة المعلوماتية لتقرير التأكيد على توقيت إصداره، ومدى تأثير تأخير التقرير على قيمة منشأة عميل التأكيد. فى ظل الاعتقاد بأن فترة تأخير تقرير التأكيد غير المتوقع قد تمثل إشارة خطر قد تحمل تأثيراً سلبياً على قيمة المنشأة. هذا ويعتقد الباحث، أنه من الضروري اعتبار آثار تغيير بعض مفاهيم المراجعة؛ نتيجة استخدام مدخل القيمة؛ على مفاهيم المراجعة الأخرى كمفهوم العناية المهنية الواجبة ومفهوم أدلة الإثبات ومفهوم العرض الصادق والعاقل وغيرها.

ثانياً: مستوى أهداف المراجعة

من المتوقع، أن يؤثر تغيير المستوى المفاهيمى على المكونات الأخرى للإطار الفكرى للمراجعة، والتي تشمل فروض وأهداف ومعايير المراجعة. ويعتقد الباحث، أن التحول نحو الاهتمام بقيمة المراجعة سيؤدى إلى توسع أهداف المراجعة، فضلاً عن تعديل المعايير بما يحقق الموائمة مع

الإطار. فمن ناحية، يتطلب تغيير المستوى المفاهيمي للمراجعة بالضرورة تعديل مستوى أهداف المراجعة. ويعتقد الباحث، أن التحول لمدخل القيمة سيؤدي إلى توسع أهداف المراجعة، لتشمل العديد من الأهداف الفرعية لتحقيق هدفها الرئيسى وهو إضافة القيمة للمنشأة، مثل تقييم مدى التزام المنشأة بمتطلبات حوكمة الشركات، وقدرتها على الاستمرارية، وتوفير معلومات عن قضايا أعمال منشأة العميل المرتبطة بالقوائم المالية، وغيرها. (Porter et al. 2003).

ومن المعتقد، أن استخدام مدخل القيمة فى المراجعة يدفع المراجع نحو التحرك من نقطة التحقق من سلامة القوائم المالية لمنشأة العميل من التحريفات الهامة، إلى منطقة التحقق من مدى إنجاز إدارة المنشأة محل المراجعة لأهداف القوائم المالية (Lemon et al. 2000)، وهو تحرك يوافق التحول فى الرؤية من خدمة المساهمين Shareholders إلى خدمة أصحاب الحقوق والمصالح بمنشأة العميل Stakeholders (Koletar 2003). فالهدف من استخدام مدخل القيمة فى المراجعة هو تحسين عملية ومنهج المراجعة لمقابلة احتياجات أصحاب الحقوق والمصالح بمنشأة عميل المراجعة Primary Stakeholders.

ويتبنى مدخل القيمة رؤية جديدة لأهداف المراجعة تقوم على تحول المراجع من الرؤية الجزئية القائمة على القوائم المالية محل المراجعة Financial Statement View - والتي تُبنى عليها مداخل المراجعة التقليدية- إلى الرؤية الكلية Holistic View لأعمال المنشأة محل المراجعة Entity's Business. وهى رؤية جديدة Substantive View لمنشأة العميل- باعتبارها نظام معقد- تقوم على منظور كلى (شامل) وليس منظوراً مالياً قاصراً على نتائج الأعمال والمركز المالى (Bell et al. 1997, 15)، يتحقق من خلالها فهم المراجع للمنشأة وعلاقاتها المختلفة والمتشابكة بأصحاب الحقوق والمصالح بها فى إطار بيئة الأعمال، ويتحمل خلالها المراجع مسؤولية أعلى تجاه حماية حقوق ومصالح مستخدمى التقرير المالى.

كما بات من الضرورى أن ترتبط أهداف واستراتيجية المراجعة باستراتيجية وأولويات منشأة العميل وفى ضوء الموازنة ما بين تكلفة المراجعة والقيمة المحققة لأصحاب الحقوق والمصالح وبما يحقق كفاءة وفعالية استغلال الموارد المتاحة للمراجعة (PCAOB 2017, 11). لبيتسع دور المراجعة ليشمل دوراً استراتيجياً فى تحقيق (الحفاظ) وتحسين قيمة المنشأة والتبعية القيمة المحققة لأصحاب الحقوق والمصالح بها.

ثالثاً: مستوى معايير المراجعة

إن إحداث تغيير فى الإطار الفكرى للمراجعة يوجب تعديل المعايير بما يحقق الموائمة مع الإطار. ولقد تم التوجه، مع مطلع القرن الحالى، نحو تطوير معايير المراجعة من خلال إعادة تقييم المعايير القائمة وإصدار معايير جديدة (مثل، ISA 701, 720). فعلى سبيل المثال يتولى مجلس الإشراف المحاسبى الأمريكى (PCAOB) - منذ نشأته ٢٠٠٢- إصدار وتعديل معايير

المراجعة بما يحقق مراجعة عالية الجودة كهدف أساسي (7, 2017 PCAOB). ومن المتوقع، أن تشهد معايير المراجعة تغييرات جوهرية خلال السنوات القليلة القادمة، خاصة مع تطبيق مدخل القيمة في المراجعة والتأكيد على أهمية اهتمام وعناية المراجع بقيمة المنشأة محل المراجعة (Saudagaran 2005, 317)، وهو تأكيد يولد رغبة المراجع في معرفة (متعمقة) ومراقبة مخاطر أعمال منشأة العميل (Kutum 2010, 62).

رابعاً: مستوى استراتيجية المراجعة

"The Movement from Audit Risk to Business Risk can be Thought of Graphically along one Axis Moving from Right to Left, with Financial Statement Attention and Value Added Client Services on Another Axis Moving from Bottom to Top" (Kutum 2010, 116).

لقد واكب ما شهدته منشآت الأعمال من تغيرات وتحولات خلال تسعينات القرن الماضي - شملت إدارة المخاطر في إطار الاستراتيجية Risks in the Context of Business Strategy (Soltani 2007, 322)، وتفعيل الإطار التشغيلي على المستوى الاستراتيجي من خلال استخدام مدخل خلق القيمة Value Creation Approach القائم على إدراك القيمة، وإعادة هندسة العمليات، والتحول من قياس الأداء إلى إدارة الأداء وغيرها (Rodríguez 2008) (26 - استجابة فكر المراجعة بضرورة تغيير وتحسين منهجية المراجعة لتوفير ما يلزم من خدمة مراجعة ذات جودة توافق هذه التغيرات (Lemon et al. 2000, 8; IAASB 2019).^{٢١} ولقد تمثلت الاستجابة في طرح منهجية جديدة للمراجعة عرفت بمنهجية مراجعة مخاطرة الأعمال (Business Risk Audit Methodology (BRAM)، كمولود جديد يحمل تغييراً جوهرياً في آلية المراجعة لمواكبة تغيرات بيئة الأعمال المعاصرة.^{٢٢}

وتعد منهجية مخاطرة الأعمال منهجية مراجعة حديثة (Tahir and Paino 2013)، وليدة ثورة داخلية في مجال المراجعة، باعتبارها الإدراك المتزايد لأهمية مخاطرة الأعمال كمسبب لخطر المراجعة، والاعتراف بحاجة المراجعة للتوسع الأفقي وتضمين أصحاب الحقوق والمصالح بمنشأة

^{٢١} لقد أدركت منشآت المراجعة ضرورة الحاجة إلى تطوير مدخل المراجعة لتدعيم كل من فعالية وكفاءة المراجعة وخدمة العميل. فطى سبيل المثال، طالبت شركة Deloitte & Touche بإعادة هندسة Reengineering مدخل المراجعة للتأكيد على إضافة قيمة للعملاء من خلال تدعيم الجودة والابتكارية وإعادة تعريف طريقة تقديم المراجعة المالية بما يخلق فرص خلق القيمة للعميل، كتوفير أفكار لتحسين أداء المنشأة محل المراجعة المستقبلية كجزء من عملية المراجعة (Kutum 2010, 105). كما نالت شركة Ernst & Young بتطوير مدخل المراجعة Audit Innovation من خلال زيادة قيمة الخدمات التي يقدمها المراجع للمنشأة محل المراجعة والقائمة على اهتمام وفهم المراجع لمخاطر أعمال المنشأة.

^{٢٢} تُعد منهجية مراجعة مخاطرة الأعمال Business Risk Audit Methodology في منتصف تسعينات القرن الماضي، كمنهجية مراجعة جديدة تحمل تغيرات في طريقة عمل المراجع وأداء منشأة المراجعة، على يد شركة KPMG - إحدى شركات المراجعة الأربعة للكبار Big Four (Abdel-Khalik and Solomon 1988, 19). ولقد تم اعتبار منهجية مخاطرة الأعمال طرح ابتكاري عظيم للقيمة في مناهج علم المراجعة (Curtis and Turley 2006). ولقد ارتبط هذا الطرح بتغيرات في مجال تخطيط وعمليات تقدير الخطر في المراجعة والمتعلقة بإجراءات جمع أدلة المراجعة.

العمل داخل نظام المراجعة (Knechel 2007).^{٢٣} وتتبنى منهجية مخاطرة الأعمال تحولاً من المفهوم الضيق لمخاطرة المراجعة إلى مفهوم أكثر اتساعاً هو مفهوم مخاطرة الأعمال. ولقد جاء التأكيد على أهمية استخدام منهجية مخاطرة الأعمال في المراجعة، مع إصدارات معايير المراجعة الدولية (ISA) International Standards on Auditing حديثاً، لمنافعها المتوقعة على مستوى كل من منشأة المراجعة - ممثلة في زيادة فعالية المراجعة - والمنشأة محل المراجعة - ممثلة في خلق قيمة مضافة لعمل المراجعة.^{٢٤} وهو ما قد يعكس تغيراً في نوعية التأكيدات التي قد يوفرها المراجع لعمل المراجعة بشكل أساسي، ولمستخدمي التقرير المالي بشكل عام.^{٢٥}

ويحمل استخدام منهجية مخاطرة الأعمال في المراجعة ضرورة اعتبار التوجه الاستراتيجي لمنشآت الأعمال - القائم على رؤية ورسالة في إطار التوافق مع توقعات أصحاب الحقوق والمصالح - بما يفرضه من تأثير جوهري على رؤية ودور المراجعة ليتسع فيشمل تقييم استراتيجية وأنشطة المنشأة والتقييم الشامل للمخاطر وإدارة الأداء والجودة والحوكمة وغيرها. فأصبحت المراجعة منوطة بأهداف منشأة عميل المراجعة، الأمر الذي نطلب ضرورة فهم أهداف المنشأة، بما يضمن اتساق أهداف المراجعة معها، كمتطلب نجاح للمراجعة. وتفرض هذه الاستراتيجية تحولاً لخطة المراجعة لتقوم على العمليات وخلق القيمة Process-Oriented View of Value Creation (Ruud 2006, 74)، والقيمة المحققة للمنشأة، بما يعكس تحولاً من التخطيط على أساس الخطر Risk-Based Plan إلى العمل على أساس القيمة Value-

^{٢٣} يعتقد الباحث، أن تحول اهتمام المراجع من خدمة المهاميين إلى خدمة أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة محل المراجعة قد يفرض عليه ضرورة التحول من مدخل المراجعة على أساس خطر المراجعة (كمدخل تقليدي) Audit Risk-Based-Audit Approach إلى مدخل جديد هو مدخل المراجعة على أساس مخاطرة الأعمال Business Risk-Based-Audit Approach، استجابة للانتقادات المعنوية الحادة التي تلقاها المدخل التقليدي خلال ما شهدهته مهنة المراجعة من أزمات معاصرة للفضائح المحاسبية (Vanderveelde et al. 2009, 145).

^{٢٤} لقد صدر العديد من معايير المراجعة (أنظر على سبيل المثال، معايير المراجعة المصرية رقم (٣١٥)، (٢٢٠))، والمعايير الأمريكية [AICPA 2006] (SAS 107, 108, 109) ذات الصلة باستخدام مدخل مخاطرة الأعمال في المراجعة، والتي أكدت على أهمية فهم المراجع للمنشأة محل المراجعة، وتولت اختبارات وإجراءات تحديد وتقييم المخاطر المختلفة. فطى سبيل المثال، أكد معيار المراجعة الأمريكي (SAS 108, 1595-1597) على مسئولية المراجع عن إدارة موارد المراجعة لأداء مراجعة كاملة لمنشأة العميل، وأن خطة المراجعة يجب أن تشمل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة اللازم لتنفيذ مدخل مخاطرة الأعمال. كما قرر معيار المراجعة المصري (رقم (٣١٥) فقرة (٤)) أن توصل المراجع لفهم منشأة العميل وبيئتها بعد أمراً أساسياً لأداء عملية المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المصرية. كما طابقت المعايير الدولية (مثل، 315, 330 ISA) بوجوب فهم المراجع لمنشأة العميل وصناعاتها، وفهمه للمخاطر التي تقع على إدراك استراتيجيات وخطط منشأة العميل المستقبلية؛ حتى يكون قادر على تقييم المخاطر والتحديات الهامة المحتملة في المعلومات المالية. ولقد أشارت بعض المعايير (أنظر على سبيل المثال، 110, 330 ISA) إلى أن أداء إجراءات المراجعة إنما يكون استجابة لتقييم مخاطر الأعمال وفي ضوء مدى معنويتها، فليست كل مخاطر الأعمال مخاطر للتحريف الهام في التوائم المالية محل المراجعة، كما وأن مخاطر التحريف ليست كلها معنوية.

^{٢٥} لقد أكدت المنظمات المهنية (مثل، ASB, IAASB, PCAOB) على أهمية منهجية مخاطرة الأعمال؛ وضرورة إدراك منشآت المراجعة لها؛ في تدعيم دور المراجعة استجابة للرغبة في تحقيق حماية أفضل للمستثمرين وجودة أعلى للمعلومات (Soltani 2007, 5; Vanderveelde et al. 2009, 166). ومن المتوقع، أن يحقق استخدام منهجية مخاطرة الأعمال فعالية المراجعة، حيث يدعم فهم المراجع (العميق) لأعمال منشأة العميل، وبيئة وعمليات الأعمال. وفق مفهوم خلق القيمة كدوره على مراجعة ما قد يتضمنه التقرير المالي من معلومات خارج النظام المحاسبي (مثل القيمة العادلة وتمادج قبيلها، ووصف حالات تعرض المنشأة لمخاطر أعمال)، ومعرفة وكشف تلاعب الإدارة Management Fraud ومخاطر فشل الأعمال (Curtis and Turley 2006). كما وأنه من المتوقع، أن تسهم منهجية مخاطرة الأعمال في تحسين سمعة وريحية منشأة المراجعة (Curtis and Turley 2006). خاصة، مع توقع أن تكون منشآت المراجعة - التي تطبق منهجية مخاطرة الأعمال - أعلى قدرة على جذب العملاء مقارنة بغيرها ممن تطبق المداخل التقليدية، الأمر الذي قد يؤثر إيجاباً على حصتها السوقية، إضافة إلى قدرتها على بيع خدمات مهنية أخرى، كالخدمات الاستشارية (Lemon et al. 2000, 23; Kutum 2010, 127).

أدوار مستحدثة فرضتها متغيرات بيئة الأعمال الحالية. (Shen 2010) Based Plan). فأتسع نطاق المراجعة ليشمل أنشطة مراجعة جديدة فى إطار كما يحمل استخدام منهجية مخاطرة الأعمال فى المراجعة تغييراً جوهرياً فى طريقة التفكير بشأن عملية المراجعة (Ger 2013)، القائم على تقييم المخاطر كعملية مستمرة فى ضوء مسبباتها وتحت اعتبار أنها مخلقة بالدرجة الأولى داخل منشأة العميل، وتحسين رؤية المراجعين للبيئة التى تعمل بها منشأة العميل ولمصادر مخاطر الأعمال فى إطار اعتبار وفهم كافة جوانب أعمال منشأة العميل المختلفة (المالية والفنية والإدارية وغيرها) وتقييم ما يحيط بها من مخاطر حالية ومستقبلية (مالية وغير مالية) 'Company' Risky Behavior بما تشمله من متغيرات لم تكن محل اهتمام المراجع فى ظل مداخل المراجعة التقليدية (Kutum 2010, 108).²⁶ ومن المتوقع، أن تثار عدة تساؤلات، بشأن مدى تأثير استخدام منهجية مخاطرة الأعمال على كل من ممارسات وقيمة المراجعة، ومساهمتها فى مواجهة حالات فشل المراجعة (Knechel 2007).

فاستخدام منهجية مخاطرة الأعمال يتطلب تعديل فكر مراقبى الحسابات بشأن كيفية مراجعة منشأة العميل (Bell et al. 1997; Bell et al. 2005; Lemon et al. 2000)، وهو تعديل فكرى قائم على إدراك ضرورة تغيير الطريقة التقليدية التى يعمل بها المراجعون، وأداء منشأة المراجعة (Bell et al. 1997; Kutum 2010; Naibei et al. 2014)، بما يضمن الاستجابة لمتغيرات بيئة الأعمال المعاصرة. وبما يجعل هذا التغيير تغييراً ديناميكياً يسمح بموائمة عملية المراجعة لظروف المستقبل. الأمر الذى يعنى، إمكانية إدراك بعض هذه التغيرات فى ظل ظروف منشآت الأعمال الحالية، وإدراك البعض الآخر منها فى ظل ظروف المستقبل القريب والبعيد (Kutum 2010, 11). ومن المتوقع، أن يعمل هذه التغيرات على مواجهة الضعف المحتمل لآلية المراجعة وما يصحبه من انخفاض قيمة المراجعة من خلال تجنب إصدار المراجع الأحكام وقرارات تؤثر سلباً على القيمة Value Destroying. وهو ما قد يجعل من منهجية مخاطرة الأعمال أحد مسببات إحداث ثورة فى معايير وممارسات المراجعة (Kutum 2010, 119).

ومن المتوقع، أن تطوير آلية المراجعة؛ نتيجة استخدام منهجية مخاطرة الأعمال؛ قائم على تغيير فكر المراجع بشأن عملية المراجعة من خلال ما يلى:-

²⁶ يتطلب استخدام المراجع لمنهجية مخاطرة الأعمال توسيع نطاق المخاطر محل التقييم وصولاً للمخاطر الهامة (الموترة) Critical Risks. ويشمل تقييم المراجع المخاطر الأعمال التقرير عن غياب مخاطر الأعمال الهامة بالمنشأة، أو وجودها وما اتخذته المنشأة من تصرفات تجاهها (Koletar 2003).

- تغيير رؤية المراجع للمخاطر؛ نتيجة تغير رؤيته للبيئة التي تعمل بها منشأة العميل؛ تشمل ناحيتين رئيسيتين، الأولى أنها بيئة داخلية (داخل منشأة العميل) في المقام الأول، والثانية أن مصدرها العمليات Processes لا الأفراد.^{٢٧}

- إدراك المراجع لتقييم مخاطرة الأعمال بمنشأة العميل كعملية مستمرة.
- اهتمام المراجع المتوازن بعناصر مخاطرة الأعمال واعتبار المخاطرة المالية أحد هذه العناصر.
- تقييم مدى إدارة ومراقبة منشأة العميل لمخاطرة الأعمال، خاصة عناصرها التي لا يمكن تجنبها بشكل كامل في بيئة الأعمال، ومدى قدرتها على تجنب المستويات غير المقبولة منها (Robson et al. 2007).

ويطلب ما سبق، أن يكون المراجع قادراً على جمع المعلومات اللازمة من مختلف مصادرها عن مختلف عمليات منشأة العميل، والتي قد يبدو بعضها غير مرتبط بشكل مباشر أو كامل بالتقرير المالي وما هو مقرر بالقوائم المالية لمنشأة العميل، مثل التفاعل مع الموردين والعملاء، وخطط المنشأة للنمو المستقبلي، وتنمية وتحسين مهارات العاملين، وغيرها.
وتفرض منهجية مخاطرة الأعمال أن تقوم المراجعة في الأساس على منظور أمامي Forward Looking Audit، يستند على منظور خلفي، يناسب استخدام مدخل القيمة وما يفرضه من تغيير لطبيعة واتساع دور المراجعة المعاصرة.^{٢٨} وهو ما يعنى تحول المراجعة التقليدية من قصر التحقق (التأكيدات) على أنشطة المنشأة الواقعة (الماضية) فحسب إلى الاهتمام بالتقييم الأمامي لأحداث مستقبلية ولغرض تحسين الرقابة ومنع وقوع أحداث أو عمليات لا تضيف قيمة للمنشأة Faulty. وهو ما يعكس تغير استراتيجيات المراجعة المعاصرة لتتبنى مدخل مراجعة أمامي Forward Looking Approach يضمن فحص صلاحية الأحداث أو العمليات من خلال مقارنة الأنشطة الفعلية بنماذج عيارية آنية Timely Normative Models، بما يحمله ذلك من تغير فاعل Proactive Stance في طبيعة وأداء أنشطة المراجعة ليس من قبل فريق مراجعة تقليدي وإنما من قبل فريق مراجعة يتضمن فرق عمليات ذات مهام مترابطة لأداء متعدد

^{٢٧} تقوم مداخل المراجعة التقليدية، على الاعتقاد بأن عدم أو قصور فعالية الأفراد في المنشأة هو مصدر مخاطر الأعمال. ولقد جاء مدخل مخاطرة الأعمال لتغيير تفكير المراجع بشأن مصدر مخاطر الأعمال نحو العمليات، وبعيداً عن الأفراد، تحت الاعتقاد بأنه لا يوجد فرداً في منشأة العميل يستطيع أن يصنع تحديفاً هماً، أو يتخذ تصرفاً يبدو أنه غير قانوني أو غير أخلاقي (Robson et al. 2007; Kutum 2010).
^{٢٨} انتقدت المراجعة التقليدية باعتبارها مراجعة كبلية (تاريخية) Retrospective audit - قائمة على منظور خلفي Backward Looking Audit - منخفضة القيمة The Traditional (Retroactive) Audit Provides After-the-Fact Audit Reports, and is of Limited Value in the ever Changing Modern Business Environment because it is Slow and Backwards Looking. (Kuenkaikaw and Vasarhelyi 2013, 44).

الأبعاد.²⁹ الأمر الذي قد يجعل للمراجعة المعاصرة دوراً استشارياً (إضافي)، قد يحتل أهمية بجانب دورها التوكيدي (الرئيسي).³⁰

ومن المتوقع، أن يفرض استخدام منهجية مخاطرة الأعمال تكلفة مراجعة عالية مقارنة بمنهج المراجعة التقليدية؛ تتطلب بالضرورة تحقق كفاءة إدارة موارد المراجعة.³¹

جودة المراجعة: المشكلة

"A Primary Goal of Both Financial Reporting Research and Audit Research is to understand the Determinants of Quality" (Gaynor et al. 2016, 1).

في إطار التوجه نحو تحقيق قيمة المراجعة تتعالى التساؤلات بشأن جودة المراجعة؛ بمفهوم جديد؛ وكيفية وضع إطار شامل بمحدداتها وصولاً للمسببات الرئيسية للجودة Audit Quality

²⁹ يوجب استخدام منهجية مخاطرة الأعمال أن يتكون فريق المراجعة من أعضاء مختلفي المعرفة والمهارة، يتمتع قائدهم (المراجع المسئول عن عملية المراجعة) بالقدر المناسب من هذه المعارف والمهارات، وبما يمكن فريق المراجعة من تطبيق منهجية مخاطرة الأعمال (PCAOB 2017, 13).

³⁰ يعتقد الباحث، أن التغيرات الجوهرية السابقة بشأن المراجعة التقليدية يجب أن يتبعها بالضرورة حدوث تغييرات أخرى تستهدف إعادة الهندسة. ومن المقترح أن يشمل إطار إعادة هندسة المراجعة التغيرات التالية، والتي يصورها الجدول التالي:-

جدول (1) إطار إعادة هندسة المراجعة

إعادة هندسة المراجعة (مدخل القيمة)	المراجعة (المدخل التقليدي)
- إضافة قيمة للمنشأة ممثلة في أصحاب الحقوق والمصالح بها. - عمليات متوازية Parallel Processes - الاعتماد على وجود فرق عمليات داخل فريق المراجعة مدخل خلق القيمة	(أ) الهدف (ب) عملية المراجعة (ج) مدخل المراجعة (د) جودة المراجعة (هـ) مهام المراجعة (و) التحسين المستمر Continuous Improvement
- ارتباط الجودة بأنشطة المراجعة وقيمتها المنشأة محل المراجعة - تلبية حاجة العميل Stakeholders Satisfaction. - مهام مترابطة لأداء متعدد الأبعاد. - التحسين الجوهري (الجذري) Innovation القائم على تغير تصوري جوهري Drastically للعمليات. - تحسين مبني على الأداء (الإنجاز) Performance Based Advancement	أيدار رأى عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية المراجعة - عمليات خطية ومتتابعة Linear and Sequential Processes - فريق مراجعة مدخل العمليات أو مدخل الخطر في المراجعة ارتباط الجودة بمقدمي الخدمة (أفراد المراجعة) مهام مستقلة ارتباطاً بتأكيدات مقرر. - برامج ومبادرات تسعى إلى تحسين إضافي في أداء العمليات والمخرجات خلال فترة زمنية غير محددة Open-Ended Period of Time. - تحسين مبني على القدرة Ability Based Advancement
- تدعيم أفراد المراجعة Empowered Auditors - التعامل مع البيانات وموارد المراجعة. - بنظام السحب Pull system. - اعتبار المدخلات في الحال عند الحاجة. - الاعتماد على مصادر متعددة لتتصف بالموثوقية للمدخلات من البيانات. - تحليل شامل Universe وكلي.	- تدريب أفراد المراجعة التعامل مع البيانات وموارد المراجعة: - بنظام الدفع Push System. - اعتبار مدخلات المراجعة عند الطلب. - الاعتماد على مصدر أو مصادر محدودة للمدخلات من البيانات. - تحليل مبني على الخطر (تحليل البيانات على أساس الخطر).
	(ز) كفاءة المراجعة

³¹ يُقصد بإدارة المراجعة إدارة موارد وعملية المراجعة من وقت ومهام وخبرة وغيرها. فالمراجعة هي مجموعة من العمليات المتداخلة Interdependent Operations أو الأنشطة تحكمها موارد متلحة (مالية، ومعلوماتية، وفنية، وغيرها) (Bihemaiso 2007, 8). وعلى قدر الموارد وكفاءة إدارتها يتحدد مستوى الخطر وجودة المراجعة (Bihemaiso 2007, 5).

Key Drivers (Indicators) بدلاً من الاعتماد على أحد أو بعض مؤشرات الجودة (FEE) (2016).^{٢٢}

إن تطوير إطار بمؤشرات جودة المراجعة واستخدامه لفهم وإدارة جودة المراجعة والتقرير عنها، وكيفية اعتبار قيمة هذه المؤشرات من منظور مختلف أصحاب الحقوق والمصالح، وكيفية استخدامها في تقييم جودة المراجعة تشكل جميعها تحديات رئيسية لفكر ومهنة المراجعة (Defond and Zhang 2014; PCAOB 2017, 8).^{٢٣} خاصة وأن نتائج دراسات أدب المراجعة Literature بشأن الجودة كانت محدودة أو مختلطة، وبما قد يثير الشك في سلامة القياس الحالي لجودة المراجعة Imperfect Measurement. ^{٢٤} والحاجة لقياس أفضل لجودة المراجعة قائم على معرفة وفهم لمحددات الجودة. وهو ما يطرح قضية ما هية محددات جودة المراجعة في ظل استخدام مدخل القيمة، خاصة مع الاعتقاد بأن الهدف الأساسي لبحوث المراجعة هو فهم محددات الجودة، كمتغيرات داعمة أو مقودة للجودة.^{٢٥}

^{٢٢} يقترح الباحث، تعريف جودة المراجعة بأنها مستوى تقابل خلق قيمة المراجعة بتوقعات مستخدمي التقرير المالي Stakeholders بشأن قيمة المراجعة.

^{٢٣} يعد قياس جودة المراجعة موضوعاً معقداً لأسباب منها اعتماد عملية المراجعة على التقدير Judgment، وتأخر التغذية المرتدة Feedback بشأن نتائج عدم جودة المراجعة. إضافة إلى كون نتائج المراجعة احتمالية، فجودة منخلات المراجعة وجودة التشغيل لا يضمن بالضرورة جودة النتائج، وإن كان يزيد من احتمال تحققها. تشمل منخلات المراجعة قيم وأخلاق واتجاهات المراجع- والتي تتأثر بثقافة منشأة المراجعة، والمعرفة والمهارة والخبرة والتخصص، فضلاً عن تكنولوجيا وموارد المراجعة ووقت المراجعة وتوزيعه وغيرها. ويثار التساؤل بشأن قياس جودة المراجعة كتقدير نقطة Estimated point أو كفترة (مدى) Low to High. فعلى سبيل المثال، فإن اعتبار الفشل أو عدم الفشل في اكتشاف التحريفات الهامة كنتائج للمراجعة وكتياف للجودة هو تقدير نقطة. وتتمثل مشكلة عدم دقة قياس جودة المراجعة في شقين، الأول عدم دقة منخلات القياس، وبما يعنى استخدام بيئات غير دقيقة للقياس والاعتماد على مقاييس بديلة (قائمة على بعض منخلات عملية المراجعة مثل حجم الاستحقاق المحاسبي وحجم التحفظ المحاسبي وأتعاب المراجعة Abnormal Fees والتخصص الصناعي أو القطاعي / أو بعض مخرجاتها مثل إعادة إصدار القوائم المالية Restatements و/ أو بعض مؤشرات القياس البديلة Proxies مثل حجم منشأة المراجعة Big N، والتقاضى Litigation، ونتائج فحص الجهات الإشرافية أو الرقابية، وفترة الارتباط بالعميل (Auditor Tenure (Rotation)). أما الشق الثاني فيتمثل في استخدام نموذج قياس غير ملائم. فتكون النتيجة أخطاء قياس (جودة) معنوية، لا يوجد مدخل شائع لقياس جودة المراجعة، على الرغم من وجود عدد من المبادرات Initiatives التي قدمت عدداً من مؤشرات Indicators الجودة.^{٢٤} ويعتقد الباحث، أن طرح قياس لجودة المراجعة يتطلب الوكوف بداية على مفهوم لجودة المراجعة بلقي قبولاً عاماً Universally Accepted Definition. ورغم وجود تعريف يلقي قبولاً للجودة يمثل التحدي الأساسي لقياس يمكن الاعتماد عليه Reliably لجودة المراجعة. وترجع صعوبة وضع تعريف لجودة المراجعة - باعتباره معضلة Complex Subject - إلى اختلاف إدراك أصحاب الحقوق والمصالح Stakeholders لها. فعلى سبيل المثال، يعتقد المستثمرون بتحقيق جودة المراجعة عندما تكون القوائم المالية خالية من التحريفات الهامة (المؤثرة)، بينما تعتقد الجهات التنظيمية والإشرافية بتحقيق الجودة إذا التزم المراجع بمعايير المراجعة، بينما تعتقد الجهات المهنية والمراجعين بتحقيق الجودة إذا ما تم اعتبار مخاطر المراجعة عند التخطيط والأداء والتقرير، بينما يعتبر الأكاديميون الجودة بأنها الاحتمال المشترك Joint Probability لاكتشاف المراجع لأي خرق Breach أو انتهاك Violation في النظام المحاسبي والتقرير عنه، وهو ما يعنى إمكانية رؤية جودة المراجعة كدالة لتأهيل المراجع واستقلاله.

^{٢٤} لقد قامت العديد من البحوث بقياس جودة المراجعة من أحد منظوريين إما مدخلات عملية المراجعة أو مخرجاتها. ولقد تم التعامل مع المقاييس المبنية على المنخلات داخل مقاييس ترتبط بخصائص المراجع وعلاقته بالعميل، بينما تم التعامل مع المقاييس المبنية على المخرجات كمؤشرات لجودة التقرير المالي كالتحريفات المكتشفة وحجم الاستحقاق الاختياري وإعادة إصدار القوائم المالية Restatements.

^{٢٥} يعتقد الباحث، بأنه على الرغم من وجود بعض المحاولات لوضع إطار بمحددات جودة المراجعة فبها قد تعد بدايات في حلقة للتقييم والتحسين. فعلى سبيل المثال محاولة (Audit Scotland 2017) بوضع إطار بستة محددات لجودة المراجعة، يصل بمنشأة المراجعة إلى العالمية World-Class؛ هي الاستقلال (خاصة عن صراع المصالح الفطري أو المحتمل) والحوكمة (ترتيبات حوكمة - ضمان- جودة المراجعة) والأفراد (ثقافة جودة- تعليم - تدريب- معرفة - مهارات - قيم - أخلاق- تخصص صناعي- ...). وطرق مراجعة (جديدة لتدعيم التحسين المستمر وتحقيق قيمة المراجعة) وتقارير (قائمة على أدلة والتزام بالمعايير والتشريعات والإصدارات ذات الصلة، وبما يضمن وثقيتها وإضافة القيمة) والأثر (ويتمثل في رضا أصحاب الحقوق والمصالح Stakeholders والذي يعكس تفاعلات (اتصالات رسمية وغير رسمية) داخل سلسلة التقرير المالي Financial Reporting Supply Chain)، قد أغلقت متغيرات بيئة المراجعة بما تمكنه من إطار حاكم وما تتضمنه من عوامل وتبؤد وهياكل تنظيمية وجهات وضع المعايير وجهات فحص وإشراف ومساءلة والتقاضى وغيرها. ولقد قدم مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي (IAASB 2014b) إطاراً لجودة المراجعة يقوم على ثلاث مستويات هي مستوى المهمة ومستوى منشأة المراجعة ومستوى الدولة

ومن المعتقد، أن الوقوف على محددات جودة المراجعة يعد أساس التوجه نحو قياس جودة المراجعة (مقياس مركب Multiple Measure أم مقاييس لجودة المراجعة).^{٢٦} وفي إطار التوجه نحو تحقيق جودة المراجعة من منظور القيمة ظهر تدفق بحثي معاصر من دراسات أدب المراجعة في عدة اتجاهات، تشمل:

- جودة معايير المراجعة وتفسيرات المراجعين لها، ومدى تأثير المراجعة ومعاييرها على السلوك الأخلاقي لإدارات منشآت الأعمال، ومدى مناسبة إستراتيجية التفاوض - بين الإدارة والمراجع بشأن التحريفات الهامة والهامة نسبياً - المقررة والإدارة Negotiated Materiality Assessments. خاصة مع تعالي الحاجة إلى تدعيم معايير المراجعة (8, 2019, IAASB) وتوفير إرشادات فكرية Conceptual Guidance أفضل في المراجعة (De Fond and Zhang 2014). وهو توجه يتبنى مدخل يقوم على كيفية تطوير وتحسين معايير المراجعة في ضوء المتغيرات الجديدة والمستقبلية لبيئة الأعمال. الأمر الذي يفتح مجالات للبحث المستقبلي بشأنها. خاصة ما يتعلق بقضايا المفاضلة ما بين المعايير المهنية القائمة على المبادئ

ويتضمن خمسة محددات للجودة هي المخالفات (من قيم وأخلاق واتجاهات ومعرفة ومهارات وخبرة ووقت مراجعة وغيرها) والتشغيل (عملية المراجعة وإجراءات رقابة الجودة) والمخرجات (التقارير بمحتواها المعلوماتي) والتفاعلات الرئيسية (بما تتضمنه من اتصالات رسمية وغير رسمية مع أصحاب الحقوق والمصالح) داخل سلسلة التقرير المالي Financial Reporting Supply Chain والبيئة (بما تعكسه من إطار حاكم وما تتضمنه من عوامل ومتغيرات تشمل القوانين والتشريعات وحرمة الشركات ونظم المعلومات والتنظيم المهني والعوامل الثقافية وغيرها).

من المعتقد، أنه من غير المناسب استخدام مقاييس جودة التقرير المالي (مثل حجم الاستحقاق الاختياري ومستوى الإفصاح والتحفيز المحاسبي Earnings Conservatism وعوائد الاسهم Abnormal - Stock Returns وإعادة إصدار القوائم المالية Restatements) كمقياس لجودة المراجعة. فمحددات جودة المراجعة ليست بمحددات جودة التقرير المالي، حيث من المقترض، أن كل من جودة المراجعة وجودة التقرير المالي بناءً على مفصلان Separate Constructs. فجودة المراجعة محدودة لجودة التقرير المالي بعد المراجعة، Post-audit financial reporting quality لا العكس. فتحقق جودة التقرير المالي يؤكد جودة التقرير المالي. كما تؤثر التوقعات بشأن جودة المراجعة على جودة التقرير المالي قبل المراجعة Pre-audit financial reporting quality. وما سبق، لا يعني غياب العلاقة بين محددات جودة التقرير المالي ومحددات جودة المراجعة. حيث من المتوقع، أن يستجيب المراجع لمحددات جودة التقرير المالي عند التخطيط والأداء والتقرير. وتتمثل محددات جودة التقرير المالي في ثلاثة محددات تتضمن العديد من المتغيرات، وهذه المحددات هي خصائص معدى التقرير المالي وخصائص المهمة Task (من تعدد العمليات وتدرج الأنشطة ودرجة التقدير الشخصي وغيرها) والخصائص البيئية والتي تعكس الظروف والخصائص المحيطة بالتقارير بإعداد التقرير المالي متضمنة هيكل مجلس الإدارة ولجانه واليات الحركة ومعايير المحاسبة المقررة والنظام الضريبي وغيرها.

يتبنى المراجع إستراتيجية للتفاوض بينه وبين إدارة منشأة عميل المراجعة بشأن تحريفات القوائم المالية، تقع تحت نوعين، أولهما إستراتيجية الحوار Distributive Strategy، والثانية الإستراتيجية التكاملية Integrative (Win-Win) Strategy. الإستراتيجية التكاملية Integrative (Win-Win) Strategy هي إستراتيجية تفاوض تقوم في الأساس على جودة المراجعة، وتهدف إلى تحقيق جودة التقرير المالي، وتعتمد على التوصل إلى اتفاق لا يؤثر سلباً على جودة كل من المراجعة والتقرير المالي، فيحافظ على مصالح وحقوق (منافع) كلا طرفي التفاوض. فعلى سبيل المثال، قد يسمع المراجع لإدارة العميل بعدم تسوية بعض التحريفات الهامة جداً طالما تُفصح عنها بمرقات القوائم المالية. أما إستراتيجية الحوار فتقوم على تفاوض بين المراجع والإدارة لا يحقق الحفاظ على توازن حقوق ومصالح أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة محل المراجعة، وتشمل عدد من الإستراتيجيات أهمها، إستراتيجية المساومة Reciprocity-Based-Strategy، وتعني توصل المراجع إلى اتفاق مع إدارة العميل يحقق رغبتهما معاً (Hatfield et al. 2005). وإستراتيجية التسوية (الحل الوسط) Compromising (Win-Loss) Strategy، وفيها يعمل المراجع على إقناع الإدارة بتسوية أو تعديل محتوى القوائم المالية بالتحريفات الهامة. فعلى سبيل المثال، يمكن للمراجع إقناع الإدارة بتصحيح بنود (تحريفات) غير هامة، ثم التخلي عن مطالبتها بالتصحيح في محاولة تشجيعها على أن تكون أكثر تعاوناً في إجراء التعديلات أو التسويات اللازمة (Hatfield et al. 2005). وإستراتيجية الإستجابة لإدارة عميل المراجعة Concessionary (Loss-Win) Strategy وفيها يخضع المراجع لرغبات إدارة العميل بشأن تحريفات القوائم المالية، رغبة في تحقيق رضا العميل وبالتالي الاحتفاظ به (Sanchez et al. 2007). وإستراتيجية التصعيد أو الجمود Avoiding، وطبقاً لها تحدث استجابة ضعيفة من كلا طرفي التفاوض بشأن تسوية التحريفات. ومن المقترض، أن تؤثر إستراتيجية التفاوض، التي يتبناها المراجع لحل خلافته مع الإدارة بشأن التحريفات، على جودة القوائم المالية المراجعة (Gibbins and Salterio 2000; Hatfield et al. 2005). فالقوائم المالية التي تقدمها الإدارة هي نتاج عملية التفاوض ما بين المراجع والإدارة (Gibbins et al. 2010).

والمعايير القائمة على القواعد ارتباطاً بمدى جودتها.³⁸ وبما يتسق مع التحرك المعاصر - على المستويات التنظيمية والمهنية والأكاديمية- بتفضيل استخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ، كالمعايير الدولية (IAS/IFRS) في إعداد التقرير المالي (IAASB 2019, 11).³⁹ وي طرح التوجه الحالي للفكر المحاسبي نحو استخدام المبادئ في بناء المعايير المحاسبية- سعياً نحو تحقيق جودة التقرير المالي- قضية مدّى تأثير هذا الاستخدام على فعالية المراجعة، باعتبارها- عماد جودة المراجعة. ولقد صاحب هذا التوجه تدفق بحثي نحو دراسة وتحليل أثر أساس إعداد المعايير المحاسبية على جودة إعداد ومراجعة التقرير المالي من خلال دراسة العلاقة ما بين أساس إعداد المعايير المحاسبية وفرص ممارسة إدارة الأرباح عند إعداد القوائم المالية، وسلوك مراقب الحسابات تجاهها (أنظر على سبيل المثال، Backof et al. 2011; Folsom et al. 2012; Hronsky and Houghton 2001; Mayhew et al. 2001).⁴⁰ هذا وتعرض معايير المراجعة والتأكيد- حالياً- للتقييم والتعديل والتطوير من قبل الهيئات المهنية والتنظيمية خاصة ما يتعلق بكل من نموذج تقرير المراجعة والتأكيد، ومراجعة التقديرات المحاسبية واستخدام المراجع لعمل متخصصين وما هية مجالات استخدامهم ،

³⁸ منذ ثمانينات القرن الماضي، كان التوجه نحو بناء معايير المراجعة على أساس المبادئ (مثل، معايير المراجعة الصادرة عن Institutes of England and Wales, Scotland, Ireland، ومعايير المراجعة الصادرة عن مجلس معايير المراجعة والتحقق الدولي (IAASB) International Auditing and Assurance Standards Board)، في إطار توقع عدم ملائمة المنطل القائم على القواعد لبناء معايير المراجعة استناداً على أنه من غير العملي بناء دليل قواعد تفصيلي يتحكم بشكل كاف وقاطع في ممارسات المراجعة في ظل كل المواقف والظروف التي قد يواجهها المراجع. مثل هذا الدليل قد لا يوفر إمكانية التطوير والابتكار في الأداء والممارسات المهنية، وقد يعوق التجريب في المراجعة.

³⁹ على الرغم من أن دراسات جودة المعايير المحاسبية قد بدأت مع تسعينات القرن الماضي فإنها قد حظيت بالاهتمام مع مطلع القرن الحالي وما قد شهده من أزمات مالية وفضائح محاسبية، كحال الولايات المتحدة الأمريكية بعد صدور قانون SOX. وترجع نتائج هذه الدراسات، بوجه عام، من احتمال أن تتخطى جودة المعايير القائمة على المبادئ- كالمعايير الدولية- جودة المعايير القائمة على القواعد، لتنتج المعايير القائمة على المبادئ تقريراً مالياً أعلى جودة (Agoglia et al. 2011; Jamal and Tan 2010; Segovia et al. 2009; Stone 2006). ومنها الولايات المتحدة الأمريكية، بعد ما تم. الكشف في ضوء الفضائح من الدول (Carrmona and Trombetta 2008) ومنها الولايات المتحدة الأمريكية، بعد ما تم. الكشف في ضوء الفضائح المحاسبية، عن أن تكاليف استخدام المعايير القائمة على القواعد تتخطى منافعتها (Benston et al. 2006, 168). الأمر الذي قد دفع بهيئات تنظيمية ومهنية، حديثاً، نحو تعضيد استخدام المعايير المحاسبية القائمة على المبادئ، SEC 2003; FASB 2002 (2008)، كحال مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) الذي وقع اتفاق Norwalk مع مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لتبني معايير محاسبية قائمة على المبادئ لإعداد التقرير المالي (Global Financial Reporting (Beast 2009)، ولجنة معايير المحاسبة التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية والتي أبدت تأييداً قوياً للتحويل إلى منطل المبادئ في إعداد المعايير الأمريكية؛ باعتباره يحقق أهداف التقرير المالي (AAA 2003). وهناك اهتمام بحثي معاصر حول فهم النتائج المحتملة للتحرك إلى المعايير القائمة على المبادئ، كالمعيار الدولية (IAS/IFRS) (Carmona and Trombetta 2008)، على جودة إعداد ومراجعة التقرير المالي.

⁴⁰ من المتوقع، أن هناك العديد من القضايا البحثية تشمل:-

- (أ) دراسة وتحليل أثر أساس إعداد المعايير المهنية (المبادئ مقابل القواعد) على سلوك مراقبي الحسابات تجاه تحقيق سلامة القياس والعرض واكتمال الإفصاح بالتقرير المالي والحد من ممارسات إدارة منشأة العميل للأرباح.
- (ب) دراسة وتحليل أثر استخدام المعايير المهنية (القائمة على المبادئ مقارنة بالقواعد) على دافع ورغبة مراقبي الحسابات في الحد من سلوك إدارة منشأة العميل بشأن إعداد تقرير مالي متجمل Aggressive Reporting، ومدى قدرتهم على مقاومة ممارسات إدارة منشأة العميل غير المناسبة لإعداد تقرير مالي متجمل.
- (ج) فحص الآثار المشتركة لأساس إعداد المعايير المهنية وبيئة التفاضل على جودة تقديرات وأحكام مراقبي الحسابات.
- (د) دراسة مقارنة لأثر أساس إعداد معايير المهنية (المبادئ مقابل القواعد) على أداء كل من فريق المراجعة Hierarchical Teams ومراقب الحسابات (كفرد) لتشغيل (عملية) المراجعة.
- (هـ) دراسة وتحليل أثر أساس إعداد المعايير المهنية (المبادئ مقابل القواعد) على محتوى تقرير المراجعة.
- (و) البحث عن آليات لتحسين الإجماع بين مراقبي الحسابات مع المعايير القائمة على المبادئ وفي الحالات عالية الغموض.

والإشراف على المراجعين الآخرين (الذين تم الاستعانة بهم في أداء جزء من عملية التأكيد)،
وتقييم افتراض استمرارية منشأة العميل.⁴¹

استراتيجية وآلية أو آليات المراجعة المعاصرة، وهو توجه يتبنى مدخل يقوم على دراسة وتحليل
استراتيجيات وآليات وأدوات وأساليب كيفية إحداث موائمة المراجعة للتحويل المستقبلي إلى تقارير
الأعمال المتكاملة (Integrate Business Reporting (Integrated Reporting) ٤٢.

وبما يضمن عمل آلية المراجعة بتوافق مع آليات حوكمة الشركات الأخرى High-Quality
Corporate Governance.

- أثر توجه منشآت المراجعة نحو الاندماج Consolidation Merger أو الاتحاد أو التحالف
على المنافسة ودرجة التركيز السوقى Audit Concentration، وبالتبعية جودة المراجعة
وخدمات التأكيد. حيث من المتوقع أن يعمل الاندماج أو الاتحاد أو التحالف على زيادة درجة
التركيز بالسوق ويخفض من درجة المنافسة ويدفع إلى الاحتكار Monopoly حيث تصبح
اختيارات العملاء محدودة أو محددة. وهذا التوجه قد يحمل مشاكل التركيز كالتسبير Low-
Ball Bidding, Audit Pricing وتوسيق الرأي Opinion Shopping ويثير قضايا الجودة
والتكلفة.

- مدى كفاية مستوى الشك المهني Professional Skepticism عند تقديم خدمات التأكيد
Assurance Services، في ضوء التأكيد على أهمية ممارسة المراجعين للمستوى المناسب
للشك المهني عند أداء المراجعة (Hurtt et al. 2013). هذا ويلقى الشك المهني إهتماماً
معاصراً من قبل الباحثين والهيئات المهنية والتنظيمية (أنظر على سبيل المثال، IAASB
3, 10, 11, 2017; PCAOB 2017, 10, 11, 2019). وترتبط كفاية مستوى الشك المهني بعدد من
القضايا أهمها قضية إدارة عميل المراجعة لعملية المراجعة Audit Management، والتي تعد
إحدى قضايا المراجعة المعاصرة، والتي قد تحمل تفسيراً لانخفاض جودة المراجعة وفشل
المراجعة Audit Failure.⁴³ وتقع دراسات الشك المهني ضمن البحوث التفسيرية في المراجعة
Audit Explanation Literatures. ومن الضروري طرق مدخل أخرى بخلاف المدخل

⁴¹ أنظر على سبيل المثال، لجنة عمل مجلس الإشراف المحاسبى الأمريكى (PCAOB 2017).

⁴² يعد الإهتمام بالمسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال أحد أوجه الاستجابة الرئيسية لتوجه بيئة الأعمال المعاصرة نحو إعداد تقارير
أعمال متكاملة Integrate Business Reporting؛ تقدم صورة شاملة عن الأداء الكلى للمنشأة بأبعاده المختلفة، مالية وبيئية
 واجتماعية وحركية واستراتيجية والأداء المستدام؛ من خلال معلومات مالية وغير مالية؛ وبما يسمح لأصحاب الحقوق والمصالح
 بتقييم الأداء الشامل للمنشأة الحالية والمستقبلية.

⁴³ لقد كشف الفكر المحاسبى، مؤخراً، عن قيام إدارة منشآت الأعمال التي تعتمد على ممارسات إدارة الأرباح Earnings
Management وإعداد تقارير مالية احتيالية إلى محاولة إدارة عملية المراجعة Audit Management بهدف جذب هذه
الممارسات وتحريفات التقرير المالى عن المراجع الخارجى عند أدائه لعملية المراجعة من خلال ممارسات
Tactics تهدف إلى إضعاف شكه المهني وتحويل انتباهه بعيداً عن تحريفات وممارسات إدارة عميل المراجعة بشأن التقرير المالى
(أنظر على سبيل المثال، Lüippold 2009).

السلوكي كمدخل علم النفس ومدخل الهندسة البشرية Human Engineering عند دراسة الشك المهني في المراجعة. وتشمل قضية الشك المهني في المراجعة العديد من المشاكل البحثية منها: غياب الإطار الفكري بمحددات الشك المهني بما تتضمنه من عوامل ومتغيرات مؤثرة إيجاباً وسلباً (سلوكية) (مثل سلوك إدارة العميل التعاوني Trusting Behavior، والسلوكيات الجاذبة للثقة، ...). - نفسية- موقفية [مثل، طول العلاقة مع العميل، تكرار التفاوض، ...]. فضلاً على غياب الإرشادات المهنية بشأن مستوى الشك المهني المناسب، وغياب مؤشرات ونماذج قياس مستوى الشك المهني في المراجعة.

- عدوى التأثير بخصائص منشأة العميل عند مراجعة منشآت أخرى بذات القطاع أو بقطاعات أخرى، والتي تعرف بقضية Contagion Problem. ومن المتوقع، أن تشهد الممارسة في المراجعة اهتماماً بحثياً بمشاكل التأثير بخصائص الصناعة أو القطاع عند المراجعة.

- حوكمة منشآت المراجعة، وما يرتبط بها من آليات تفعيل- تمثل توصيات بأفضل الممارسات المهنية- والتي قد تعد قضايا بحثية مستقبلية في فكر المراجعة (La Rosa et al. 2018).⁴⁴ وتعد قضية الشفافية المهنية أحدث آليات تفعيل حوكمة منشآت المراجعة على الساحة المعرفية، والمطروحة للدراسة والبحث في ظل التوجه التنظيمي نحو تدعيم الشفافية (PCAOB 2017; 10).⁴⁵ كما تعد قضية شفافية المراجعة Audit Transparency - قلب الشفافية المهنية- إحدى مجالات البحث المستقبلية باعتبارها آلية دعم معاصرة لجودة المراجعة في ظل التوجه المستقبلي نحو إلزام منشآت المراجعة بإعداد ونشر تقارير بالشفافية المهنية.⁴⁶

⁴⁴ تعد حوكمة منشآت المراجعة كأحد أهم المنشآت اللابعية في سوق المال والاقتصاد بوجه عام. إحدى القضايا المعاصرة على الساحة المعرفية والمطروحة للدراسة والبحث. وتشمل موضوعات بحثية أهمها، البحث في كيفية وضع إطار بالممارسات القياسية لحوكمة منشآت المراجعة، والبحث عن آليات إلزام منشآت المراجعة بهذا الإطار، والآليات الكفء عن مدى التزام منشآت المراجعة به.

⁴⁵ يشهد فكر المراجعة حالياً، توجهاً نحو الاهتمام بقضية الشفافية المهنية، تجلى في إلزام منشآت المراجعة- بالعديد من الدول، خاصة الأوروبية- بإعداد ونشر تقارير بالشفافية المهنية، استجابة لطلب أصحاب الحقوق والمصالح للشفافية. حيث تشهد بيئة المراجعة توجهاً معاصراً نحو إلزام منشآت المراجعة خاصة التي تقدم خدمات المراجعة للشركات المقيدة بأسواق المال (Public List Firms - بإعداد تقارير شفافية مهنية سنوية. وكان للإتحاد الأوروبي واليابان السابق في ذلك، حيث أصدر البرلمان الأوروبي تشريع 8th Company Law Directive رقم Ec/43/2006 تم تفعيله في يونيو عام ٢٠٠٨. كما أصدرت اليابان تشريعاً CPA Act تم تفعيله في أبريل من عام ٢٠٠٨. كما استجاب مجلس الأشراف المحاسبي الأمريكي (PCAOB) عام ٢٠٠٨ بتطبيق قواعد لإعداد تقرير دوري عن الإفصاح والشفافية بمنشآت المراجعة القائمة بمراجعة الشركات العامة (Public List Firms). كما طالب دليل حوكمة منشآت المحاسبة والمراجعة Audit Firm Governance Code الصادر عام ٢٠١٠ من قبل معهد المحاسبين القانونيين بالمتجر وويلز (ICAEW Institute of Chartered Accountants in England and Wales) منشآت المراجعة - التي تراجع منشآت مقيدة بأسواق المال- بإصدار تقرير شفافية مهنية. كما ألزم التشريع في استراليا منشآت المراجعة بنشر تقارير شفافية سنوية- على مواقعها الإلكترونية- عند مراجعة ١٠ فاكتر من منشآت أعمال مقيدة بالبورصة ومنشآت تلقى الودائع، وقد تم تفعيل هذا التشريع في يوليو ٢٠١٣. وتعني الشفافية توفير رؤية للحالة الحقيقية (العملية) لمنشأة المراجعة يعين إدارتها لأصحاب الحقوق والمصالح. ويتطلب تحقيق الشفافية المهنية توافر المحتوى المعلوماتي الإيجابي (positive) Signals والسلبى (Bad (negative) Signals-Red Flags) وبما يحول دون توجه منشآت المراجعة نحو الإفصاح عن مؤشرات إيجابية مقلتة أو نعمة Tone الإفصاح عن المؤشرات الإيجابية. ومن المفترض أن تكشف تقارير الشفافية المهنية عن جودة الخدمات المقدمة بما يسمح لمستخدميها بإدراكها وتقييمها.

⁴⁶ تشير قضية الشفافية المهنية العديد من التساؤلات تشمل: هل المحتوى المطلوب بتقارير الشفافية يتضمن اتصالاً قبالاً للتطبيق؟ وهل يجب أن يكون الإفصاح بتقرير الشفافية إجبارياً أم يترك اختيارياً لمنشأة المراجعة في إطار مقرر للإفصاح؟ وهل يمكن تحقيق الشفافية المهنية بمستوى الإفصاح الكاف، والذي يوفر الحد الأدنى لمتطلبات الإفصاح بتقارير الشفافية؟ (Fu et al. 2015).

- الرفع التكنولوجي للمراجعة Audit IT: Leverage

يعتقد الباحث، بتوجه مستقبلي نحو تطوير المراجعة لأدوات تكنولوجيا المعلومات Information Technology Tools (ITTs) (مثل، Block chain, Cloud Computing; Social networks, New Digital Payment Platforms)، وتوقع والاستجابة لتغيرات البيئة التكنولوجية بما يضمن إدراك المخاطر والفرص (9, 2017; PCAOB 2017, 7; IAASB 2019). ومن المتوقع، انتشار المراجعة المستمرة (Continuous Auditing; Barr-Pulliam 2018; Tjebbes 2018) لتتخفى أجلاً المراجعة السنوية (Annual Auditing)، وبعض خدمات التأكيد كالفحص المحدود Limited Review. حيث من المتوقع، أن تعكس المراجعة المستمرة Continuous Auditing - في ظل التوجه لتوفير متطلبات استخدامها خاصة ما يتعلق بالبنية التنظيمية Organizational Infrastructure، وبرامج المحاسبة Real-time Accounting Systems، والنماذج المتطورة مثل Time Focus Models, Forensic Models - الرفع التكنولوجي المعاصر كمنهجية لتوفير تأكيد مستمر Continuous Assurance باستخدام سلسلة من تقارير المراجعة الإلكترونية (غير الورقية) تصدر في توقيت متزامن أو بعد فترة وجيزة من حدوث الحدث أو العملية موضوع المراجعة (1999 CICA & AICPA). وللتأكيد المستمر خمسة عناصر رئيسية هي البيانات والرقابة والإلتزام والخطر والمتابعة تكشف عن حاجة عملية المراجعة لتغيير جذري حتى تحقق المراجعة قيمتها. وي طرح هذا التحول توجهاً نحو البحث في كيفية بناء وتحسين برامج المراجعة المستمرة؛ خاصة مع التطور التكنولوجي المتسارع وظهور تقنيات جديدة كالتقنية السحابية Cloud Computing، ونظم التشغيل المباشرة On-Line Computer System، و On-Line Transactions، ونظم قواعد البيانات Data Base System، وتكنولوجيا البيانات (مثل (e.g. Process mining) Data Analytic)، وغيرها والتي تمثل تحديات تواجه الممارسة ومعايير المراجعة، مع توجه منشآت الأعمال المعاصر نحو البيانات غير المالية وغير المهيكلة والتحول من داخل المنشأة إلى خارجها Financial Reporting Supply Chain.

-
- ما هي محددات الإفصاح بتقارير الشفافية المهنية، وعلاقتها بجودة الخدمات المهنية المقدمة وعلى رأسها خدمة المراجعة.
 - ما هو تأثير المحتوى المعلوماتي لتقارير الشفافية المهنية على المنافسة في سوق الخدمات المهنية.
 - ما هو تأثير وجود (أو غياب) جهات الإشراف والفحص والرقابة المستقلة على قيمة تقارير الشفافية المهنية؟
 - ما هو دور ومسئولية المراجع المرتبط بالمعلومات الأخرى Non GAAP.
 - ما هي مسببات الفجوة ما بين بيئة المراجعة الدولية وبيئة المراجعة المحلية بشأن قضية الشفافية المهنية ودور الهيئات الرقابية (مهنية وتنظيمية).
 - ما هو تأثير وجود (أو غياب) جهات الإشراف والفحص والرقابة المستقلة على قيمة تقارير الشفافية المهنية؟
- كما يثار تساؤلاً بحثياً هو " لماذا تعيب تقارير الشفافية المهنية في بيئة المراجعة المصرية؟"
كما قد تثير الشفافية المهنية قضايا أخرى كمدى شفافية المعايير المهنية، والتي تتحدد بشفافية ما تطرحه وما ينتج عن تطبيقها من اتساق في الأداء ونتائجه، ومدى اكتمال الإفصاح Full Disclosure الذي يحقق التوازن ما بين المستوي الذي تقبل به منشأة المراجعة والمستوى المطلوب (المرغوب) من قبل أصحاب الحقوق والمصالح بها.

لقد أعادت تكنولوجيا المعلومات IT وتطورتها تشكيل بيئة الأعمال، لتصبح البيئة الرقمية Digitized Environment مسبباً لإعادة هندسة المراجعة نتيجة التغيرات الجذرية التي حملتها IT فى طريقة عمل المراجع، وبما يعكس تطوير الممارسة والتحديات التي تواجهها معايير المراجعة، خاصة ما يتعلّق بمدى كفاية المعايير الحالية فى مواجهة مستوى التطور المهني.^{٤٧} ويطرح هذا التوجه المعاصر مجالات بحثية مستقبلية تشمل:

- تقييم مداخل المراجعة الحالية وفرص إعادة هندستها.
 - طرح مدى إمكانية وضع واستخدام نماذج مراجعة عيارية ومباشرة On-Line.
 - استكشاف أثر البيئة الرقمية Digitization Environment على مستوى التأكيد المقدم، للخروج من قيد مستوى التأكيد المعقول Reasonable Assurance إلى مستويات تأكيد أعلى.
 - الكشف عن مؤشرات جودة المراجعة وقيمة المراجعة فى البيئة الرقمية.
 - اعتبار البيئة الرقمية عند المراجعة بما تشمله من قوانين وتشريعات وقرارات وتعليمات، وما تفرضه من إدراك لآثارها الممكنة على تقارير الأعمال عند القياس والاقصاح.
 - أهمية التوجه نحو اتساق ممارسات المراجعة دولياً فى البيئة الرقمية، وفى إطار تحليل مسببات الفجوة ما بين بيئة المراجعة الدولية وبيئة المراجعة المحلية، ودور الهيئات الرقابية (مهنية وتنظيمية) بشأن تضيق اتساع هذه الفجوة.
- وختاماً، فإن هذه ورقة بحثية متواضعة، قد تحمل أمل فتح أبواب جديدة فى أبحاث فكر المراجعة وتطورها، بما قد تحمله من أمل تطوير مساقات (مقررات) Curriculums المراجعة على مستوى مرحلة التعليم الجامعى والدراسات العليا.

^{٤٧} فعلى سبيل المثال، أثار ما يعرف بتحليل البيانات Data Analytic - والتي تشير إلى الطريقة التي يستطيع المراجع من خلالها تقديم تأكيد بشأن بيانات رقمية أو نمذجة البيانات Data Standardization والشبكات- التساؤل بشأن مدى فعالية إجراءات المراجعة التقليدية وثار التساؤل فى واقعية نموذج المراجعة الحالي - الذي يقع ما بين الإجراءات التحليلية واختبارات تفاصيل العمليات والأرصدة Tests of Details - وعدم كفايته لدراسة Data Analytic وبما يكشف عن حاجة معيار المراجعة للتعديل، وهو ما قامت عليه لجنة Agenda عمل IAASB ٢٠١٥-٢٠١٩ والتي وصفت التطورات المتعلقة باستخدام البيانات الإلكترونية Electronic Data تحت عنوان "اجتبار الموضوعات المتعلقة بأدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها خلال استخدام طرق تحليل بيانات معقدة". وتعد CAATs أول تعميم لـ Data Analytic داخل ممارسة المراجعة، والتي هدفت إلى تخفيض الأدلة اليدوية فى مرحلة تنفيذ المراجعة، وهذا لا يمثل إعادة نمذجة عملية المراجعة Remodeling of Audit Process بل تغيير جذري يعتمد على زيادة كفاءة عملية المراجعة (كفاءة اختبارات المراجعة) ولمجتمعات مراجعة أكبر أو شاملة. كما يشمل تحليل البيانات ما يعرف باسم Process Mining والتي تلحق اهتمام الممارسة حالياً وتهدف إلى الحصول على رؤية مراجعة ملائمة من خلال استنباط ما وراء البيانات Meta Data فى محاولة تكميل وتشكيل الصورة بشأن بيانات العميل مما يخلق للمراجع فرص إحداث توجيه أفضل لجهود وقت المراجعة تجاه خطر المعلومات. ومع Big Data اتسع نطاق ومجال البيانات وتعال التساؤل بشأن استخدام البيانات المهيكلة وغير المهيكلة داخل مراجعة القوائم المالية.

المراجع References

- الهيئة العامة للرقابة المالية، مركز المديرين المصري. ٢٠١٦. الدليل المصري لحوكمة الشركات. الإصدار الثالث (أغسطس ٢٠١٦)، مصر.
- وزارة الاستثمار. ٢٠٠٨. معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥). تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام. معايير المراجعة المصرية، القرار رقم ١٦٦، القاهرة، مصر.
- وزارة الاستثمار. ٢٠٠٨. معيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠). إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها. معايير المراجعة المصرية، القرار رقم ١٦٦، القاهرة، مصر.
- Abdel – Khalik, A. R., and I. Soloman. 1988. *Research Opportunities in Auditing. The Second Recade, AAA.*
- Adams, T, and Ying Zhou . 2018. The Effect of Audit Quality on a Firm's Internal Information Environment: Evidence from Group Audits. University of Connecticut School of Business 2100 Hillside Road, Unit 1041A Storrs, CT 06269-1041 Version: March 27, 2018.
- Agoglia, C. P.; T. S. Douplik; and G. T. Tsakumis. 2011. Principles-Based Versus Rules-Based Accounting Standards: The Influence of Standard Precision and Audit Committee Strength on Financial Reporting Decisions. *The Accounting Review* 86 (3):747-767.
- Alles, M.G., A. Kogan, and M.A. Vasarhelyi. 2008. Putting Continuous Auditing Theory into Practice: Lessons from Two Pilot Implementations. *Journal of Information Systems* 22(2): 195–214.
- American Accounting Association 2003. Evaluating Concepts-Based vs. Rules-Based Approaches to Standard Setting. *Accounting Horizons* 17 (1): 73-89.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2015. Audit analytic and continuous Audit: Looking Toward the Future. New York, NY 10036-8775.
- -----(AICPA). 2014. *Auditing Standards*. Available at: www.aicpa.org.
- -----(AICPA). 2006a. *Statement on Auditing Standards (SAS) 107*. Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit. ASB. Available at: www.aicpa.org.
- -----(AICPA). 2006. *Statement on Auditing Standards (SAS) 108*. Planning & Supervision. New York: Auditing Standards Board.
- ----- (AICPA). 2006. *Statement on Auditing Standards (SAS) 109*. Understanding the Entity and its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement. New York: Auditing Standards Board.
- -----(AICPA). 2006. *Statement on Auditing Standards (SAS) 110*. Performing Audit Procedures in Response to Assessed Risks and Evaluating the Audit Evidence Obtained. New York: Auditing Standards Board.
- Amin, H., and E. Mohamed. 2016. Auditors' Perceptions of the Impact of continuous Auditing on the Quality of Internet Reported Financial Information in Egypt. *Managerial Auditing Journal* 31(1): 111-32.
- Archambeault, D.; F. T. DeZoort; and T. P. Holt. 2008. Governance Transparency and the Need for an Internal Audit Report to External Stakeholders. *Accounting Horizons* (December): 375-88.

- Audit Scotland. 2014. Transparency and Quality- Annual Report 2013/2014. Available at: www.google.com/as/audit/transparency/pdf
- -----, 2017. A Framework for Audit Quality. Available at: www.google.com/audit/auditquality/pdf
- Australian Securities and Investment Commission. 2013. Information Sheet 184: Audit Transparency Reports. Available at: www.asic.gov.au.
- Backof, A., E.M. Bamber, and T. Carpenter. 2011. International Financial Reporting Standards and Aggressive Reporting: An Investigation of Proposed Auditor Judgment Guidance. Working Paper; University of Georgia.
- Baggaley, B. L. 2003. Value Stream Management for Lean Companies. *Cost Management* 17(2): 23-28.
- Barr-Pulliam, D. 2018. The Effect of continuous Auditing and Role Duality on the Incidence, and Likelihood of Reporting Management Opportunism. *Management Accounting Research*.
- Bayer, T. E. 1999. Risk-Based Auditing: a New Approach. Retrieved from the Construction Financial Management Association (CFMA) Web site: <http://www.sikich.com/sg/pdf/bayer.pdf>.
- Bedard, J. C., K. M. Johnstone, and E. F. Smith. 2010. Audit quality indicators: A Status Update on Possible Public Disclosures and Insights from Audit Practice. *Current Issues in Auditing* 4 (1): C12–C19.
- Beest, F. V. 2009. Rules-Based and Principles-Based Accounting Standards and Earnings Management. NiCE Working Paper 09-114, December 2009. Nijmegen Center for Economics (NiCE) Institute for Management Research Radboud University Nijmegen. <http://www.ru.nl/nice/workingpapers>.
- Bell, T. B.; F. O. Marrs; I. Solomon; and I. Thomas. 1997. Auditing Organizations through a Strategic Systems Lens. Montvale, NJ: KPMG LLP.
- -----; M. Peecher; and I. Solomon. 2005. The 21st Century Public Company Audit: Conceptual Elements of KPMG's Global Audit Methodology. Montvale, NJ: KPMG LLP.
- Benston, G.J.; Bromwich, M.; Litan, R.E.; and A. Wagenhofer. 2006b. Principles-Versus Rules-Based Accounting Standards: the FASB's Standard Setting Strategy. *Abacus* 42, 165–188.
- Bihemaiso, K. g. 2007. Audit Resources, Audit Risk and Quality of Audit in the Public Sector. Research Report Submitted in Partial Fulfillment of the Requirement for the Award of the Degree of Master of Business Administration of Makerere University.
- CICA/AICPA Study Group, 1999. Research Report: Continuous Auditing. Toronto, Canada: The Canadian Institute of Chartered Accountants, American Institute of Certified Public Accountants, 1999.
- Carmona, S., and M. Trombetta. 2008. On the Global Acceptance of IAS/IFRS Accounting Standards: The Logic and Implications of the Principles-Based System. *Journal of Accounting and Public Policy* 27: 455–61.
- Cooper, R., and R. Slagmulder. 1999. Integrating Activity Based Costing and Theory of Constraints. *Management Accounting* 80 (8): 20.
- Curtis, E. and Turley, S. 2007. The Business Risk Audit – A Longitudinal Case Study of an Audit Engagement. *Accounting, Organizations and Society* 32, May: 439-61.
- Dee, C.C., A. Lulseged, and T. Zhang. 2015. Who Did the Audit? Audit Quality and Disclosures of Other Audit Participants in PCAOB Filings. *The Accounting Review* 90 (5): 1939-1967.

- DeFond, M., and J. Zhang. 2014. A Review of Archival Auditing Research. *Journal of Accounting and Economics* 58: 275-326.
- DeZoort, F. T.; D. R. Hermanson; D. S. Archambeault; and S. A. Reed. 2002. Audit Committee Effectiveness: A Synthesis of the Empirical Audit Committee Literature. *Journal of Accounting Literature* 21.
- Dhaliwal, D.S., P. Lamoreaux, L. Litov, and J. Neyland. 2016. Shared Auditors in Mergers and Acquisitions. *Journal of Accounting and Economics* 61 (1): 49-76.
- Dimitrova, P., and A. Sorova. 2016. The Role of Professional Skepticism in Financial Statement Audit and Its Appropriate Application. Faculty of Economics, University Goce Delcev.
- Elliott, R. K., 1994. The future of audits. *Journal of Accountancy* 178 (3): 74–82.
- Elliott, R. K., 2002. Twenty-First Century Assurance. *Auditing* 21 (1): 139.
- Federation of European Accountants (FEE). 2016. Overview of Audit Quality Indicators Initiatives. Information Paper. Audit and Assurance, July.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). 2002. Principles-Based Approach to Standard Setting. Available at: http://www.fasb.org/project/principles_based_approach_project.shtml.
- Folsom, D.; P. Hribar; R. Mergenthaler; and K. Peterson. 2012. Principles- Based Standards and Earnings Attributes. Working Paper, Lehigh University, University of Iowa, and University of Oregon.
- Francis, J. R. 2011. A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30 (May): 125–152.
- Frink, D.D., and R.J. Klimoski. 2004 Advancing Accountability Theory and Practice: Introduction to the Human Resource Management Review Special Edition. *Human Resource Management Review* 14. Available at: <http://www.sciencedirect.com/bam/humres>.
- Fu, Y.; E. Carson; and R. Simnett. 2015. Transparency Report Disclosure by Australian Audit Firms and Opportunities for Research. *Managerial Auditing Journal* 30(8/9).
- Gaynor, L.; A. Kelton; M. Mercer; and T. Yohu. 2016. Understanding the Relation Between Financial Reporting Quality and Audit Quality. University School of Business. Available at: [http://www.Google.com/audit Quality/pdf](http://www.Google.com/audit%20Quality/pdf).
- Ger, L. M. 2013. Audit Risk and Business Risk. *CPA Certified Public Accountants*.
- Gibbins, M.; S. A. McCracken; and S. E. Salterio. 2010. The Auditor's Strategy Selection for Negotiation with Management: Flexibility of the Initial Accounting Position and Nature of the Relationship. *Accounting, Organizations and Society* 35: 579–95.
- -----; and S. E. Salterio. 2000. Modeling the Auditor's Intended Strategy in Auditor-Client Negotiation. *The Canadian Academic Accounting Association for Financial Assistance*: 3-17.
- Girdhar, S., and K. Jeppesen. 2018. Practice Variation in Big-4 Transparency Reports. *Accounting, Auditing& Accountability Journal* 31 (1): 261-285.
- Hall, A.T., M.G. Bowen, G.R. Ferris, M.T. Royle, and D.E. Fitzgibbons. 2009, The Accounting Lens: A New Way to View Management issues. Helley School of Business, Indiana University. Available at: <http://www.science direct.com>.

- Handfield, R.; R. Monczka; L. Giunipero; J. Patterson. 2009. Sourcing and Supply Chain Management. Fourth Edition. South-Western.
- Hatfield, R.; C. Agoglia; and M. Sanchez. 2005. The Effect of Client Characteristics on the Negotiation Tactics of Auditors. College of Business. Available at: <http://www.eric/pdf>.
- Hronsky, J. F., and K. A. Houghton. 2001. The Meaning of a Defined Accounting Concept: Regulatory Changes and the Effect on Auditor Decision Making. *Accounting, Organizations and Society* 26 (2): 123-39.
- Hurtt, R.; H. Brown-Liburd; C. Earley; and G. Krishnamoorthy. 2013. Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 32 (1): 45-97.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). 2010. The Audit Firm Governance Code. Available at: www.icaew.com.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2019. Proposed Strategy for 2020-2023 and Work Plan for 2020-2021. IFAC.
- (IAASB). 2016. ISA 720 (Revised). The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information. Available at: <http://www.ifac.org>.
- (IAASB). 2015. ISA 701. Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report.
- (IAASB). 2014a. Addressing Disclosures in the Audit of Financial Statements: *Exposure Draft*. Available at: <http://www.ifac.org>.
- (IAASB). 2014b. Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality. Available at: www.ifac.org/audit/transparency/pdf.
- (IAASB). 2013. Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment. *International Standards on Auditing (ISA) 315 (Revised)*. Available at: <http://www.ifac.org>.
- (IAASB). 2009. *International Standard on Auditing (ISA) 315*, "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment." Available at: www.ifac.org
- (IAASB). 2009. *International Standard on Auditing (ISA) 330*. Auditor's Responses to Assessed Risks. Available at: <http://www.ifac.org>.
- Institute of Internal Auditors (IIA). 2012. Leading Practice: Transparency of the Internal Audit Report in the Public Sector. IIA, Global: 1-24. Available at: www.globaliia.org/standards-guidance.
- (IIA). 2010. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing. Copyright by IIA, Inc.
- (IIA). 2005. Global Technology Audit Guide (GTAG) 3: Continuous Auditing: Implications for Assurance, Monitoring, and Risk Assessment.
- (IIA). 2002. The Professional Practices Framework. (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 2002).
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). 2010. The Audit Firm Governance Code. Available at : www.icaew.com.
- International Organization of Securities Commission (IOSCO). 2009. Transparency of Firms that Audit Public Companies: Consultation Report. Madrid, Spain.

- Jamal, K., and H.-T. Tan. 2010. Joint Effects of Principles-Based versus Rules-Based Standards and Auditor Type in Constraining Financial Managers' Aggressive Reporting. *The Accounting Review* 85 (4):1325-46.
- Kennedy, F. A., and J. Huntzinger. 2005. Lean Accounting: Measuring and Managing the Value Stream. *Cost Management* 19 (5): 31-9.
- Knechel, R. 2007. The Business Risk Audit: Origins, Obstacles and Opportunities. *Accounting, Organizations and Society* 32, May: 383-408.
- Koletar, J. W. 2003. *Fraud Exposed: What You Don't Know Could Cost Your Company Millions*. New York: John Wiley and Sons.
- Kotchetova, N. V. 2003. An Analysis of Client's Strategy Content and Strategy Process: Impact on Risk Assessment and Audit Planning. School of Accountancy, Faculty of Arts University of Waterloo. Available at: www.google.com/br/sa/pdf.
- KPMG. 2012a. Continuous Auditing and Continuous Monitoring: The Current Status and the Road Ahead. Retrieved from www.kpmg.com/us/en/services/advisory/risk-and-compliance/internal-audit-risk-and-regulatory-compliance/pages/continuous-auditing-continuous-monitoring.aspx.
- Kuenkaikaew, S., M. A. Vasarhelyi. 2013. The Predictive Audit Framework. *The International Journal of Digital Accounting Research* 13: 37 – 71. ISSN: 1577-8517.
- Kutum, I. 2010. The Application of Business Risk Audit Methodology within Non-Big 4 Firms. Submitted for *the Degree of Doctor of Philosophy in Accountancy*, Division of Accounting & Finance, Stirling Management School, University of Stirling.
- La Rosa, F.; C. Caserio; and F. Bernini. 2018. Corporate Governance of Audit Firms: Assessing the Usefulness of Transparency Reports in a Europe-Wide Analysis. *Corporate Governance An International Review* (March).
- Lemon, W. M.; K. W. Tatum; and W. S. Turley. 2000. *Developments in the Audit Methodologies of Large Auditing Firms*. London, ABG Publications.
- Lüppold, B. 2009. *Managing Audits to Manage Earnings: The Impact of Baiting Tactics on an Auditors' Ability to Uncover Earnings Management Errors*. PhD Dissertation, Isenberg School of Management, University of Massachusetts-Amherst. Available at: http://www.Google.com/managing_audit/baiting_tactics/pdf.
- Mallik, A.; and S. Mitra: 2009. Accounting and Accountability: A Stakeholder-Agent Perspective. *The IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices* VIII (3&4): 7-19.
- Martin, R. 2015. Audit Quality Indicators: Audit Practice Meets Audit Research. *Current Issues in Auditing American Accounting Association* 7 (2): A17-A23.
- Mautz, R. K., and H. A. Sharaf. 1986. *The Philosophy of Auditing*. American Accounting Association. Thirteenth Printing.
- Mayhew, B. W., S. J. W., and S. G. R. 2001. The Effect of Accounting Uncertainty and Auditor Reputation on Auditor Objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 20 (2):3.
- Minnis, M. 2011. The Value of Financial Statement Verification in Debt Financing: Evidence from Private U.S. Firms. *Journal of Accounting Research* 49 (2): 457-506.

- Naibei, K.; D. Oima; and P. Ojera. 2014. Moderating Effect of Business Risk on the Audit Fee Model among Small Audit Firms: Case of Western Region, Kenya. *European Scientific Journal* 10 (10): 445-62.
- Ndubuisi, A., B. Ezechukwu. 2017. Determinants of Audit Quality: Evidence from Deposit Money Banks Listed on Nigeria Stock Exchange. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences* 7 (2): 117:130.
- O'Regan, D. 2004. Auditor's Dictionary: Terms, Concepts, Processes, and Regulations. New York: John Wiley and Sons.
- Porter, B., Simon, J. and Hatherly, D. 2003. Principles of External Auditing. John Wiley & Sons, LTD, England.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2017. Strategic Plan 2018-2022.
- -----(PCAOB). Recently Completed Standard-Setting Activities. 2017-2018. Available at: [http://www.Google.com/audit quality/pdf](http://www.Google.com/audit%20quality/pdf).
- -----(PCAOB). 2015. Release No. 2015-008: Improving the Transparency of Audits. Available at: <https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket029/Release-2015-008.pdf>. Accessed on September 9, 2017. PCAOB. 2017. Registration, Annual and Special Reporting. <https://rasr.pcaobus.org/Search/Search.aspx>. Accessed March 6, 2017.
- -----(PCAOB). 2012. PCAOB Strategic Plan: Improving the Relevance and Quality of the Audit for the Protection and Benefit of Investors, 2012-2016. Available at: <http://pcaobus.org/About/Ops/Documents/Strategic%20Plans/2012-2016>
- -----(PCAOB). 2011. Improving the Transparency of Audits: Proposed Amendments to PCAOB Auditing Standards and Form 2. PCAOB Release No. 2011-007. Washington, D.C.: PCAOB. Retrieved from [http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket029/PCAOB Release 2011-007.pdf](http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket029/PCAOB%20Release%202011-007.pdf).
- -----(PCAOB). 2010. Auditing Standards Related to the Auditor's Assessment of and Response to Risk and Related Amendments to PCAOB Standards. PCAOB Release No. 2010-004.
- Rajjopal, S.; S. Srinivasan; X. Zheng. 2018. Measuring Audit Quality. Available at: [http://www.Google.com/audit quality/pdf](http://www.Google.com/audit%20quality/pdf).
- Rezaee, Z.; A. Sharbatoghlie; R. Elam; and P. Mc Mickle. 2018. Continuous Auditing: Building Automated Auditing Capability. AAA, University of Portsmouth (December).
- -----; R. Elam; A. Sharbatoghlie. 2001. Continuous Auditing: The Audit of the Future. EKB Data Center. *Managerial Auditing Journal* 16/3: 150-158.
- Robson, K., Humphery, C., Khalifa, R. and Jones, J. 2007. Transforming Audit Technologies: Business Risk Audit Methodologies and the Audit Field. *Accounting, Organizations and Society* 32 (May): 409-38.
- Rodriguez, A. B. 2008. A Framework to Align Strategy, Improvement Performance, and Customer Satisfaction Using an Integration of Six Sigma and Balanced Scorecard. A Dissertation for *the Degree of Doctor of Philosophy* in the Department of Industrial Engineering and Management Systems at the University of Central Florida, Orlando.
- Ruud, T. Flemming. 2006. Research Opportunities in Internal Auditing: The Internal Audit Function: An Integral Part OF Organizational Governance. The Institute of Internal Auditors Research Foundation: 74-96.

- Sanchez, M., C. Agoglia, and R. Hatfield. 2007. The Effect of Auditors' Use of a Reciprocitybased Strategy on Auditor-Client Negotiations. *The Accounting Review* 82 (1): 241-263.
- Saudagaran, S. M. 2005. *Asian Accounting Handbook*. Tokyo: Academic Foundation.
- Sennetti, J. T. 1990. Toward a More Consistent Model for Audit Risk. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 9(2): 103-12.
- Soltani, B. 2007. *Auditing: An International Approach*. Pearson Prentice Hall, England.
- SEC. 2003. Study Pursuant to Section 108(d) of the Sarbanes Oxley Act of 2002 on the Adoption by the United States Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System. Available at: <http://www.sec.gov/news/studies/principlesbasedstand.htm>
- Segovia, J., and S. G. Sutton. 2009. Do Principles- Vs. Rules-Based Standards have a Differential Impact on U.S. Auditors' Decisions? *Advances in Accounting Behavioral Research* 12:61-84.
- Shen, K. 2010. Shareholder Value-Based Auditing. *The Internal Auditor* 67 (2): 61-65.
- Stone, C. 2006. A Practitioner's Perspective on Current Choices in Respect of Rules- or Principles-Based Auditing Standards. *Presented at the National Auditing Conference University of Manchester*
- Tahir, W. M., and H. Paino. 2013. The Influence of Business Risk on Audit Pricing and Fraud. DOI: 10.7763/IPEDR. 2013. V67. 11.
- Teeter, R., and Vašarhelyi, M., June 2011. Audit Theory and Assurance Automation. Rutgers University Presentation.
- Titera, W.R., 2013. Updating Audit Standards—Enabling Audit Data Analysis. *Journal of Information Systems* 27 (1): 325–31, Spring.
- Tjebbes, J. A. 2013. Lessons Learned in Moving to Continuous Auditing, Applicable for the Public Sector. Faculty of Science, Leiden Institute of Advanced Computer Science, Leiden University.
- Vaicekauskas, D., and J. Mackevicius. 2014. Developing a Framework for Audit Quality Management in Audit Firms. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, tom 75 (131), SKwP, Warszawa: 171–93.
- Vandervelde, S. D.; R. M. Tubbs; A. Schepanski; and W. F. Messier. 2009. Experimental Tests of a Descriptive Theory of Combined Auditee Risk Assessment. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 28 (2): 145-69.
- Wang, G. Y. 2002. View of Accounting Accountability and Auditing Accountability. *Journal of Financial Accountant* 2: 2-7.
- Womack, J.P.; T. J. Daniel. 2004. *Lean Thinking: Banish Waste and Create Wealth in your Corporation*. 2nd ed., New York, Simon & Schuster. <http://www.proquest.com/lean-enterprise/htm>.
- Xu, Y.; E. Carson; N. Fargher; and L. Jiang. 2011. Auditor Responses to Changes in Business Risk: The Impact of the Global Financial Crises on Auditors' Behaviour in Australia. Working Paper. Available at: www.ssrn.com/pdf.
- Yan, D. W. 2004. Accounting Research on Value Chain: Review and Expectation. *Journal of Accounting Research* 2: 3-7.
- Yang, S. Z. 1998. Preface of Global Audit History. Enterprise Management Publishing House, China.