

المدخل الملانم لتقييم الأداء الخدمى

لمراجع الحسابات لسائرة متطلبات

حوكمة الشركات

"دراسة تحليلية ميدانية"

د/غريب جبر جبر غنام

## مقدمة البحث وطبيعة المشكلة :

يعتلى مدخل حوكمة الشركات قمة اهتمامات مجتمع الأعمال الدولى والمؤسسات المالية العالمية الآن، وذلك إثر العديد من حالات الفشل والعسر المالى التى منيت بها العديد من الشركات الكبرى فى الآونة الأخيرة، وانهيارات أسواق المال فى بعض بلدان جنوب شرق آسيا، والخوف من تكرار ذلك مستقبلاً. وقد أرجع المحللون السبب الرئيسى لذلك، إلى افتقار هذه الشركات- بالرغم من كبر حجمها وسمعتها العريضة- إلى القواعد الجيدة لإدارتها، وأصول الرقابة والمتابعة من قبل أصحاب المصالح بها.

وهذا ما جعل المؤسسات المالية الدولية تقرر وضع مجموعة من الضوابط والمعايير فى صورة مبادئ لتكفل حسن الأداء لمثل هذه الشركات، كما تعمل على توفير

الرقابة الفعالة لملاكها وأصحاب المصالح بها. وكانت هذه الضوابط والمعايير قد أطلق عليها مصطلح "حوكمة الشركات"، ولم تتوقف هذه المؤسسات عند هذا الحد بل خصصت التمويل اللازم لنشر الوعى بهذه المبادئ واخراجها إلى حيز التنفيذ، وتقوم تلك المؤسسات المالية بتطبيق تلك المبادئ فى الواقع الميدانى بكثير من الدول ومنها مصر بطبيعة الحال. وتجرى التقييم اللازم لها دورياً.

والمتتبع لهذه الضوابط والمعايير (أو المبادئ)، يجد أنها تتضمن فى فحواها ما يرجع أثره سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، على المعاملات المالية للشركات، والنشاط المحاسبى بها وقوائمها المالية المنشورة التى خضعت لعملية المراجعة، وبمعنى آخر أنها تؤثر وتتأثر بصورة أو بأخرى بالأداء الخدمى للمحاسب والمراجع، والذى ينبغى أن يرقى أدائهما المهنى فى هذه الخدمات إلى درجة عالية من الجودة، لتلائم مع متطلبات ومبادئ حوكمة الشركات.

وبناء على ذلك خرجت بعض الدراسات البحثية وكذلك التوصيات المهنية فى دول العالم المتقدمة، لتلقى الأضواء على كيفية قياس وتقييم الأداء الخدمى لمهنة المراجعة، باعتبار أنه عند تحقيق جودتها ينعكس

آليات مبادئ حوكمة الشركات فى مصر بعد اخفاق ذلك فى التقييم الذى يجرى سنوياً وكان أخرها عام ٢٠٠٤م.

### أهمية وأهداف البحث :

تستمد هذه الدراسة أهميتها من اهتمام المنظمات المهنية والهيئات العلمية فى العديد من الدول المتقدمة، بموضوع تقييم الأداء الخدمى لمهنة المراجعة، ولما يفرضه موضوع تقييم الجودة وتحسينها فى صناعة الخدمات المقدمة للعملاء والنهائين فى السوق- بوجه عام- من دور بارز فى المجتمعات المتقدمة، والاتجاه نحو ضرورة تقييم أداء عمل المراجع بعد موجة الفشل التى اجتاحت نتائج المراجعة فى كثير من الدول الكبرى. كما تستمد أهميتها محلياً، من زيادة نمو سوق المراجعة فى مصر- من حيث العملاء والقائمين بالمهنة على حد سواء- وتعظيم الدور الذى يمكن أن تقدمه مهنة المراجعة كخدمة فى البيئة المصرية فى كثير من المواقع، وخاصة فى ظل ظروف النشاط الاقتصادى الحالية بالتحول نحو التخصصة واقتصاديات السوق، من ناحية وما يفرضه مبادئ حوكمة الشركات ونتائج تقييم تطبيقها المتكررة فى مصر من ناحية أخرى.

بالتبعية على تحسين أداء المحاسب أيضاً. وقد كثرت وتضاربت الأساليب المقدمة والطرق المتاحة للرقابة على جودة الأداء المهنى للمراجع، ولكن غاب عنها تحديد ملامح المدخل المناسب لتقييم الأداء الخدمى لهذه المهنة. فهناك فريق خاص فى هذه الأساليب والطرق من خلال مدخل الأداء الفعلى القائم على التقييم المباشر للعمليات والمهام المصاحبة لأداء الخدمة، وآخر سار فى اتجاه مدخل جودة الخدمة القائم على طرح إدراكات مستقبلى الخدمة من توقعاتهم لمستوى تلك الخدمة وما يجب أن تقدمه<sup>(١)</sup>.

ويعتبر هذا التضارب والتداخل غير الواضح أو محدد المعالم فى مدخل تقييم الأداء الخدمى، من أبرز ما جعل هذه الدراسات تذهب هباء وتعرض لكثير من الانتقاضات. ومن هنا يحاول الباحث تحليل تلك المداخل المتاحة لتقييم الأداء الخدمى، وملاءمتها لخدمة المراجعة فى محاولة للتطوير الذى يسعى إليه الباحث للمدخل الذى يتلاءم مع تقييم الأداء الخدمى لمهنة المراجعة، ويعود بالنفع على المستفيدين من عمليات المراجعة، ويقلل من فرص الانتقادات ونقاط الضعف به، ويسهل قبوله فى بيئة المراجعة المصرية، ومن ثم يفعل

أو الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها، دون الخوض فى تحليل مداخل تقييم الأداء الخدمى بالشكل الذى يبيغه الباحث، كما تناولت معظم الدراسات الأساليب والتوصيات المهنية فى هذا المجال مسانيرة منها لتحقيق الرقابة على جودة الأداء المهنى، دون تحديد واضح لملاح المدخل المتبع فى تقييم الأداء الخدمى لممارسى هذه المهنة، والاكثفاء بالتركيز على أحد الأساليب فقط.

وكنموذج لبعض هذه الدراسات ما يلى :

١- دراسة د. الصباغ عام ١٩٩٣م (٢):

أشارت هذه الدراسات بشكل عام إلى استخدام أسلوب الفحص بواسطة النظراء لرقابة جودة عمليات المراجعة وإمكانية تطبيقه فى البيئة المصرية. كما تعرض البحث فيها أيضاً إلى عدد من الأساليب التى يمكن استخدامها لتحقيق رقابة جودة عمليات المراجعة، كأسلوب الشريك الثانى وأسلوب المراجعات الساخنة، وأسلوب المراجعات اللاحقة. ولكن دون تحديد للمدخل الذى تسلكه لتقييم الأداء الخدمى أو معرفة به.

ثم أيدت الدراسة أسلوب الفحص بواسطة النظراء، مسانيرة لما جاء بتوصيات مجمع المحاسبين

وعلى ذلك يهدف هذا البحث إلى :  
أ) تحليل مداخل تقييم الأداء الخدمى بالتطبيق على مهنة المراجعة، سعياً لتحقيق أعلى جودة ممكنة فى أداء مراجع الحسابات، فى ظل ما سبق وقدم من دراسات بحثية وأساليب وتوصيات مهنية واجتهادات فى هذا المجال.

ب) تطوير المداخل المتاحة لتقييم الأداء الخدمى، بما يلائم أداء خدمة المراجعة فى البيئة المصرية، ويحقق متطلبات جوكمية الشركات، ويعود بالنفع والإيجاب على ممارسى المهنة ومستخدمى نتائجها.

ج) إجراء دراسة ميدانية لمدى إيجابية المدخل المقترح لتقييم الأداء الخدمى لمهنة المراجعة على ممارسى المهنة فى مصر سواء من خلال مكاتب كبرى أو إدارات مراقبة الحسابات بالجهاز المركزى للمحاسبات.

## الدراسات السابقة :

يتلاحظ للباحث ندرة الدراسات البحثية المقدمة فى هذا المجال - على المستويين المحلى والخارجى - حيث ركزت معظم الدراسات على قضايا جودة عملية المراجعة، من زاوية العوامل والخصائص المؤثرة فى هذه الجودة،

المراجعين للإجراءات والأساليب السليمة التي تتفق ومتطلبات المعايير المهنية المتعارف عليها، ومعايير الرقابة على جودة الأداء المهني التي يجب أن تتبعها مكاتب المحاسبة والمراجعة التي يعملون بها.

وأوصت الدراسة أيضاً بتأييد فكرة أسلوب مراجعة النظير أو الزميل كأحد الأساليب الرقابية للنهوض بالمهنة والمشتغلين بها، بالرغم من عدم تأييد ممارسي المهنة من خلال المكاتب الصغيرة لهذا الأسلوب في دراستها الميدانية التي أجرتها على عينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة الزملاء بجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

ويؤخذ على هذه الدراسة مثل غيرها، أنها لم تأخذ في اعتبارها وجود مداخل محددة لتقييم الأداء الخدمي، وبذلك لم تراعى مزايا كل من المدخلين المحددين لذلك، ولم تأتى بجديد مما سبقوها من دراسات.

٣- دراسة (Imhoff & Evgene) عام ٢٠٠٣ م<sup>(٣)</sup>:

تناولت هذه الدراسة الركن المفتقد في الدراستين السابقتين، وهو العلاقة بين جودة المحاسبة والمراجعة وحوكمة الشركات، مع بيان أسباب فشل التقارير المالية وعلاج ذلك لضمان جودتها ونزاهتها. وفي

القانونيين الأمريكي (AICPA)، التي ترى ضرورة صياغة برنامج للرقابة على معايير المراجعة، ويقوم زملاء من مكاتب مراجعة أخرى بمراجعة أو فحص مدى الالتزام بهذا البرنامج مرة كل عدة سنوات. وأوصت بمزيد من البحوث والدراسات في هذا المجال.

وبذلك اقتصررت هذه الدراسة على أحد المداخل المتاحة لتقييم الأداء الإداري دون سواه ودون أن يدرك القائم بالدراسة لذلك، وهذا يجعلها قاصرة على تحقيق بعض مزايا هذا المدخل وفي نفس الوقت تتعرض للانتقادات التي توجه لذات المدخل، دون تطوير يذكر في هذا المجال.

٢- دراسة د. فايزة يونس عام ١٩٩٧ م<sup>(٣)</sup>:

سارت هذه الدراسة على درب دراسات أخرى سابقة- مثل دراسة د. ثناء د. آمال عام ١٩٩٤ م<sup>(٤)</sup>- دون التطرق لمتطلبات حوكمة الشركات من قريب أو بعيد. واعتمدت على تبيان أن جودة عملية المراجعة لن تتحقق إلا بإشباع

(٥) د. ثناء عطية فراج، د. آمال محمد كمال إبراهيم، نحو إطار لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة والرقابة عليها- دراسة تطبيقية، المجلسة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، المجاد ١٨، العدد الرابع، ١٩٩٤، ص: ٦٠-١.

علم مقدميها بذلك، ويكون هذا الإدراج أفضل وصولاً إلى أوجه القصور في تلك الأساليب لمعالجتها.

(ب) أن كافة الأساليب التي قدمت الدراسات البحثية والميدانية في مجال تقييم جودة المراجعة، لم يحالفها النجاح أو التطبيق الفعلي حتى الآن في بيئة المراجعة المصرية، وتحتاج إلى تدعيم من خلال مدخل تقييم الأداء الخدمي لمهنة المراجعة.

(ج) أن تطوير مدخل تقييم الأداء الخدمي المتفق عليهما الآن لخدمة الأداء المهني لمراجع الحسابات، يعود بالنفع على المهنة والمستفيدين منها، ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة المصرية بدلاً من الأساليب المعتادة أو المستوردة.

### حدود البحث :

يتناول الباحث في دراسته هذه، المدخل الملائم لتقييم الأداء الخدمي لمهنة المراجعة، في ضوء ما تهدف إليه الأساليب المختلفة والتوصيات المهنية، وذلك تحقيقاً لمطالبات حوكمة الشركات ومسايرة لمبادئها. وكل ذلك من خلال ما يغلف تلك الأساليب من مداخل لتقييم الأداء الخدمي. وبذلك يخرج عن نطاق

مواجهة ذلك أوصت الدراسة بالألا يزاول المراجع عمله المهني في إحدى الشركات التي سبق له العمل بها كمدير أو عضو مجلس للإدارة، دعماً لاستقلاله، فضلاً عن ضرورة التغيير الإلزامي لمنشأة المراجعة مرة كل ثلاثة سنوات، بالإضافة إلى ضرورة تطوير مبادئ المحاسبة المتعارف عنها بشكل مستمر.

وبذلك ركزت هذه الدراسة على بعض عوامل تحسين الأداء المهني للمراجع، دون الخوض في مداخل تقييم الأداء الخدمي وكيفية الاستفادة منها في أداء المراجعة كخدمة، تساعد في تحقيق متطلبات حوكمة الشركات.

### فرضيات البحث :

يقوم الباحث في هذه الدراسة بتحليل مدخل تقييم الأداء الخدمي بالتطبيق على مهنة المراجعة، من خلال الأساليب التي قدمت بشكل متفرق. وذلك للوصول إلى المدخل الملائم للتقييم الذي يحقق من خلاله متطلبات حوكمة الشركات، وفي نفس الوقت يناسب البيئة المصرية، وذلك في ضوء الفرضيات التالية :

(أ) أن كافة الأساليب التي قدمت والتوصيات المهنية لتقييم أداء المراجع، يمكن إدراجها تحت أحد مداخل تقييم الأداء الخدمي، دون

الدراسة ما يلي :

أ) متغيرات وعوامل جودة عملية المراجعة أو خصائصها، التي تناولتها كثير من الدراسات البحثية السابقة، سواء على المستوى العامل أو المحلي، وذلك لغياب مدخل تقييم الأداء الخدمي للمهنة عن مقدمى تلك الدراسات.

ب) طبيعة جودة الأداء المهني للمراجع، من حيث المفاهيم المقدمة لجودة المراجعة أو ما يتصل بها من علاقات لتدعيمها، سواء من وجهة نظر ممارس المهنة أو معدى القوائم المالية و مستخدميها. ومن ثم الأساليب والتوصيات المهنية لمعالجة جودة المراجعة.

ج) طبيعة مدخل حوكمة الشركات من حيث أبعاده ومفهومه والتطور الحادث في مبادئه وكذلك تجارب الدول الرائدة في تطبيقه، أو نتائج التقييم المتتالي لتطبيقه على المجتمعات المختلفة، بوجه عام وعلى البيئة المصرية بوجه خاص، منذ نهاية التسعينات من القرن العشرين، وذلك في نطاق ما يخدم الدراسة.

وفي خطة الدراسة، يحاول الباحث أن يستخدم أسلوب التحليل العلمي والتقييم وكذلك الدراسة الميدانية في تحقيق هدف البحث. وفي المسار العلمي لهذه الدراسة يتناول الباحث أهم متطلبات حوكمة الشركات فى ضوء المبادئ الموضوعية لها، ويواعى تحسين الأداء الخدمي لمهنة المراجعة فى ظل متطلبات المستفيدين منها، وتحليل مدخل الأداء الفعلي للخدمة والأساليب المستخدمة فيه، ثم تحليل مدخل جودة الخدمة والأساليب المستخدمة فيه، وذلك فى حالة الأداء الخدمي لمهنة المراجعة للحالتين، ويعقب ذلك المدخل المقترح لتقييم الأداء الخدمي لمهنة المراجعة من منظور متطلبات حوكمة الشركات، وأخيراً دراسة ميدانية على بيئة المراجعة المصرية للوقوف على مدى ملائمة المدخل المقترح لتقييم الأداء

### منهج وخطة الدراسة :

تقوم دراسة الباحث هنا على استخدام المنهج العلمى المعاصر،

١- التحقق من وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات.

٢- حقوق المساهمين والوظائف الأساسية لحقوق الملكية.

٣- المساواة بين المساهمين في المعاملة والمعرفة.

٤- دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات.

٥- الإفصاح والشفافية.

٦- مسئوليات مجلس الإدارة.

ووفقاً لمبادئ حوكمة

الشركات، فإن نطاق متطلبات تلك الحوكمة يتسع ليشمل ضرورة توفير

حد أدنى من الإفصاح والشفافية، التي تتبع من الآليات المحاسبية، سواء من

حيث إعداد القوائم المالية للشركات وما يتعلق بذلك من معايير محاسبية

مطبقة وأسس الرقابة والضبط الداخلي، ثم نزاهة في عملية

المراجعة الخارجية تزيد من ثقة مستخدمي تلك القوائم. وهو ما تطلق

عليه كثير من الدراسات المعاصرة الآن مصطلح "جودة المراجعة".

وهذا يمكن أن يعكس فحوى كل مبدأ من المبادئ الستة المتفق

عليها لتحقيق حوكمة الشركات. وقد يتجلى بصورة أوضح وبشكل مباشر

بالنسبة للمبتدئين الأول والخامس، وبصورة غير مباشرة من خلال باقى

مبادئ حوكمة الشركات- والتي لا تحتاج هنا لمزيد من الشرح

الخدمى لمهنة المراجعة.

## أولاً: أهم متطلبات حوكمة الشركات فى ضوء المبادئ الموضوعية لها:

فرض موضوع حوكمة

الشركاء نفسه على الواقع الميدانى فى كثير من دول العالم، منذ بداية

التسعينات من القرن العشرين، وفى مصر منذ نهاية ذلك العقد وبداية

الألفية الثالثة الميلادية وهو يتبلور فيما وضعته لجنة (Cadbury) بلندن

عام ١٩٩٢م بأنه "نظام بمقتضاه تدار وتراقب الشركات التي يعتمد اقتصاد

الدولة على كفاءة أدائها وإدارة مجالس إدارتها لمسئولياتها<sup>(٥)</sup>.

وعرفته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) فى تقريرها

الصادر عام ٢٠٠٠م بأنه "نظام يتم من خلاله توجيه ومراقبة

الشركات"<sup>(٦)</sup>.

وقد تم الاتفاق على صياغة ما يعرف بمبادئ حوكمة الشركات

فى مايو ١٩٩٩م، ومن ثم تشكيل المجلس العالمى للحوكمة (The

World Council for Corporate Governance) فى نفس العام<sup>(٧)</sup>.

وعدلت مبادئ الحوكمة عدة مرات كان آخرها فى أبريل عام ٢٠٠٤م،

من قبل حكومات الدول لأعضاء فى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية،

لتصبح كالتالى<sup>(٨)</sup>:

واشتراطات الجودة في الأداء المهني لممارسي تلك الدور الخدمي الهام. وهذا ما يجعل الباحث يتطرق إلى دواعي تحسين الأداء الخدمي لمهنة المراجعة، في ظل متطلبات المستفيدين منها التي تزايدت في الآونة الأخيرة، حيث أن هناك الآن متطلبات لنتائج عملية المراجعة - ليس لعملاء المراجعة فقط - بل لكافة فئات المجتمع. فالمراجعة الآن أصبح لها مسئولية اجتماعية لا يمكن تجاهلها تنفذ من خلالها مبادئ حوكمة الشركات التي تهم المجتمع ككل.

### **ثانياً: دواعي تحسين الأداء الخدمي لمهنة المراجعة في ظل تزايد متطلبات المستفيدين :**

بجانب الدور الهام والرئيسي الذي تقوم به عملية المراجعة في ظل الظروف الاقتصادية المعاصرة - من خصخصة وتجارة حرة واقتصاد حر - بإضفاء الثقة والمصداقية في العلاقات المالية التي تتم بين فئات وطوائف المجتمع، وذلك من خلال إيداء الرأي الفنى المحايد والمستقل حل إنجازات الإدارة التي تعكسها القوائم والتقارير المالية والمخاسبية المنشورة لمنظمات الأعمال، وخاصة المقيد منها في سوق الأوراق المالية. فقد أصبح للمراجعة الآن دوراً

والتفصيل، لكون العديد من الدراسات سبق وأوضحت ذلك بإسهاب<sup>(٩)</sup>.

وقد قدمت عدة تقارير لتقييم مدى تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في مصر من خلال الآليات المختلفة لذلك، وذلك في أعوام ٢٠٠١، ٢٠٠٢، ٢٠٠٤م على التوالي. سواء من البنك الدولي أو صندوق النقد الدولي - والتي يمكن الرجوع إليها تفصيلاً من خلال موقعهما على شبكة الإنترنت - ولكن الذي يود الباحث أن يلفت الأنظار إليه، أنه جاء بالتقرير الأخير في مارس عام ٢٠٠٤م، أن هناك قصور في آليات المحاسبة والمراجعة لتحقيق الرقابة المبتغاة والمنشودة من إنتاج البيانات والمعلومات المالية أو التقارير المحاسبية الختامية. ومن ثم جاءت في توصيات ذلك التقرير، ضرورة توافر عناصر الجودة لعمليات المراجعة الخارجية للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية. وإنشاء مجلس أعلى للإشراف على مهنة المراجعة في مصر<sup>(١٠)</sup>.

ويفهم من ذلك أنه لتحقيق متطلبات تنفيذ حوكمة الشركات في مصر بصورة فاعلة، لابد من الاهتمام بتحسين وتجويد الأداء الخدمي لمهنة المراجعة، وتفعيل دورها بشكل يتفق ومتطلبات معايير المراجعة الدولية من ناحية،



المجتمع الحديث. وأصبح المراجع يوظف خبرته وكفاءته من أجل العميل، ويقدم نراهته وسمعته للجمهور الذي يعتمد على رأيه وحكمه المهني<sup>(١١)</sup>.

ويأتى المطالب الأول لتحسين الأداء الخدمي لمهنة المراجعة، من أن أهم خدمة تقدمها المهنة للمجتمع على الطلاق، تتمثل فى وظيفة التصديق على القوائم المالية- التى تعكس كافة الأنشطة سواء الاقتصادية أو الاجتماعية أو البيئية- وباعتبار أن هذا التصديق يمثل الخاصية الفريدة التى تتميز بها المراجعة. ولعل هذا ما دعا (Fox) إلى القول بأن وظيفة التصديق وما يترتب عليها من منفعة اجتماعية يمثل المسؤولية الاجتماعية للمهنة ومساهمتها بالنسبة للمجتمع، وخاصة أن هذا التصديق يحقق الثقة والمصدقية للعلاقات المالية التى تتم بين فئات وطوائف المجتمع الواحد<sup>(١٢)</sup>.

وقد تصاعد الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية لمهنة المراجعة بعد ذلك- فى الولايات المتحدة الأمريكية من خلال بعض الأحداث الاقتصادية المفزعة، بتعرض بعض الشركات الهامة والبارزة للفشل المالى بالرغم من أن قوائمها المالية كانت قد سبق وأوضحت تمتعها بدرجة عالية من اليسر والربحية،

اجتماعياً لا يمكن تجاهله، يستمد من مسؤولياتها الاجتماعية، حتى يمكن القول الآن أن أهم وظائف عملية المراجعة على الاطلاق الوظيفة الاجتماعية. تلك الوظيفة التى تقوم على خدمة محورين أساسيين، هما : الأول : أن المراجعة نظام للرقابة الاجتماعية يساهم فى تحقيق محاسبة المسؤولين بمنظمات الأعمال.

الثانى : أن يقع على عاتق مهنة المراجعة مسؤولية اكتشاف أخطاء القصور والأداء الاجتماعى لمنظمات الأعمال، وهو مطلب للمجتمع قبل أصحاب تلك المنظمات.

وبناء على ذلك فهناك خاصة لتحسين الأداء الخدمي لمهنة المراجعة، وذلك بتعميق الدور الاجتماعى للمراجعة، والتركيز على مراقبة جودة الأداء الخدمي للمهنة فى كافة مراحل عملية المراجعة. فلم يعد يقتصر دور المراجعة على كونها أداة تخدم النشاط الاقتصادى بل امتد هذا الدور لتصبح أداة رئيسية فى قياس العلاقات الاقتصادية بين الأفراد والجماعات المتنافسة داخل المجتمع. واتسع دور المهنة ليصبح ممثلاً فى تجميع وتفسير الحقائق المتعلقة بقياس مساهمات ومكافآت كافة الأفراد والجماعات المختلفة التى تشكل

الاجتماعى بين المهنة والمجتمع وأن تحديد حقوق وواجبات مهنة المراجعة ومن ثم مسؤولياتها تجاه المجتمع، يمكن أن يتم من خلال ما يسمى بالجدل السياسى، وكحصىلة مشتركة لاختبارات كل من المجتمع والمهنة<sup>(١١)</sup>. وهذا يعنى أن مهنة المراجعة وجدت لخدمة المجتمع، وبالتالي فمن حق أفرادها أن تطور وظيفتها وأدائها لتساير حاجات هؤلاء الأفراد داخل المجتمع للمعلومات والبيانات المالية، نظراً لأنهم ليسوا بقادرين على الحصول بأنفسهم على المعلومات أو البيانات ذات المصادقية والتأكد، التى يبغونها فى استخدامهم منهم المختلفة لها.

وبالتالى تبدل المفهوم الاجتماعى للمراجعة، من كونه نوع من الفحص الذى يجريه شخص بخلاف معد البيانات، والذى يتم بموجب مقارنة الأداء بالتوقعات مع إعداد تقرير بالنتيجة. إلى كونها جزءاً من النظام الرقابى العام لأغراض تحقيق محاسبة المسئولية على مختلف الأطراف، لخدمة جمهور المتعاملين فى مخرجات أى منظمة أعمال. ومن ثم يمكن الحكم على قيمة المراجعة وأدائها لدورها الاجتماعى، من خلال قدرتها على محاسبة المسئولية لكافة المشاركين فى التنظيم. ولاشك أن هذا المفهوم

وذلك فى مطلع القرن الحادى بل أكثر من ذلك تورط بعض مكاتب المراجعة الكبرى فى مثل هذه الأحداث.

الأمر الذى دعا لجنة سوق الأوراق المالية الأمريكية (SEC)، وكذلك لجان الكونجرس، إلى توجيه العديد من الاستفسارات والتساؤلات التى تدور حول تحديد مسئوليات مراجعى الحسابات، فيما يتعلق بتوثيق المعلومات المالية ومدى وفائهم بهذه المسئولية على الوجه الأكمل، مع ضرورة تحديد التغييرات الملائمة والواجب إضافتها على طبيعة مسئوليات المراجعة ودرجة تنظيم المهنة لأموها ذاتياً<sup>(١٢)</sup>. وفى مواجهة احتمالات التدخل الحكومى وفرض تنظيم إجبارى على المهنة لزيادة المسئوليات الاجتماعىة لها، حاولت التنظيمات المهنية الشهيرة بالولايات المتحدة الأمريكية إجراء العديد من التعديلات فى هيكل العلاقة بين المهنة وأفراد المجتمع فى فترة التسعينات من القرن العشرين، ولكن كان ذلك بصورة اختيارية.

وبناء على ما تقدم، أصبح للمجتمع حقوق على مهنة المراجعة فى مواجهة الحقوق التى تحصل عليها فى مجال تنظيمها لأموها ذاتياً. وذلك كجزء من العقد

والاحتياجات، فقد يرفض المجتمع أدواراً سبق أن اعتبرها مقبولة، ومن هنا دعا (Mautz) المراجعين المستقلين أن يختاروا لأنفسهم ما يبدو أنه دور مقبول، وأن يعملوا على الوفاء بهذا الدور وإقناع الآخرين بملاءمته، وأن يقوموا بتعديل نشاطهم إذا ما فشلوا في إحداث هذا التأثير حتى يكتشفوا دوراً يقبله المجتمع ويمكنهم تنفيذه<sup>(١٦)</sup>.

ولكى تحقق المراجعة الوظيفة الاجتماعية لها في ظل المحورين السابقين، لابد أن تقدم خدمة نهائية للعملاء والمجتمع بالصورة التي تلقى قبولاً من المستفيدين وفقاً لتوقعاتهم من هذه الخدمة أي تحقيق درجة رضا لهم، مع الالتزام بالمعايير المحددة للمهنة وأدائها، وتكون في النهاية ملائمة وصالحة لمتطلبات حوكمة الشركات. في هذه الحالة تصل المهنة إلى ما يمكن أن يطلق عليه جودة الأداء الخدمي، وتضيق بذلك "فجوة الأداء" الموجودة حالياً. تلك الفجوة التي تستند على عاملين - لا يمكن تجاهلها - هما<sup>(١٧)</sup>:

الأول: قصور الأداء ... أي الفجوة بين المهام التي يمكن توقعها بصورة معقولة من المراجعين، من قبل مستخدمي القوائم المالية وتقارير المراجعة المرفقة بها

الاجتماعي الجديد للمراجعة يتطلب ضرورة تحسين وتجويد الأداء الخدمي للمهنة، بحيث يمكن أن تقوم المراجعة مستقبلاً بدورها القضائي من خلال تقديم المقصر للمحاسبة الجنائية<sup>(١٥)</sup>.

ويأتي المطلب الثاني لتحسين الأداء الخدمي لمهنة المراجعة، من أن الوظيفة الاجتماعية للمراجعة يمكن أن ترتبط بالجوانب الأخلاقية، حيث تهدف عملية المراجعة إلى مراقبة الممارسات غير الأخلاقية في النشاط الاقتصادي، وتحدد هذه الجوانب الأخلاقية من خلال وضع المجتمع القِيم السلوكية لكافة تنظيماته. هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى لابد أن تهتم المهنة بالجوانب والممارسات الأخلاقية لمن يمارس عملية المراجعة، وتطبيق معايير المراجعة المتعارف عليها كحد أدنى عند ممارسة المهنة. فدور المراجع المستقل في ظل اقتصاد السوق، يتم تحديده بصورة كلية من خلال القبول الاجتماعي (Social Consent)، إذ يقبل المجتمع أو يرفض الدور الذي تفرضه المجموعة المهنية لنفسها، وبمضي الوقت قد تجد هذه المجموعة لنفسها دوراً يقبله المجتمع. وإما أن تتلاشى وتذول. ونظراً لتغير الظروف

جودة الأداء الخدمي للمراجع، وتحقيقه كمطلب إجتماعي. حتى لا تتعمق فكرة فشل المراجعة في تحديد الدور الذي يتوقعه المجتمع منها، ومن ثم تؤثر على اعتراف المجتمع بهذه المهنة. فالملاحظ أنه بالرغم من كثرة النشرات الصادرة في الفترة الأخيرة عن المجمع المهني ذات الصيت الواسع في كبرى دول العالم، كمجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية (AICPA)، ومجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز (ICAEW)، ومجمع المحاسبين الكندي والأسترالي، وكذلك اللجان المنبثقة عنها كجنة (Cadbury)، ولجنة (Adam)، ولجنة (MacDonald)، إلا أنه يكاد لا يرى أية إشارة في تقارير المراجعين خلال حقبة التسعينات من القرن العشرين - في العالم بأسره - تقدم تأكيدا معقولا على أن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية، بالرغم من أن مثل هذه الإشارة مطلوبة بشكل صريح<sup>(١٩)</sup>.

وبناء على ذلك ركزت الدراسات البحثية السابقة، التي تسعى إلى تحقيق الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجع، على بعدين أساسيين هما : تحسين الأداء من خلال الاهتمام بتطبيق وتنفيذ معايير

لكافة منظمات الأعمال، والمهام الحالية التي يقوم بها فعلاً ممارس المهنة أو الأداء الخدمي الفعلي المهني. وباختصار عدم وضوح دور المراجعة والمراجع في المجتمع الذي ينتظر الكثير من المراجع بخلاف ما يقوم به فعلاً.

الثاني : قصور المعايير... أي الفجوة بين المعايير المتوقعة لأداء المهام الحالية للمراجعين، ومعايير الأداء الفعلي لممارسي المهني. أي ضعف أو قصور معايير المراجعة للوفاء بمتطلبات ورغبات المستفيدين من خدمات المراجعة وتوقعات المجتمع ككل من هذه الخدمة.

ولعل هذا الأمر هو ما دفع ببعض الكتاب إلى الإشارة في الأونة الأخيرة، إلى أن مهنة المراجعة تواجه منعطف خطير، وأزمة لا بد من التصدي لها، وهو ما يمكن أن يؤثر على إمكانية استمرارها في الأجل الطويل كمنشآت مهني، وما زاد على ذلك بدء ظهور بوادر مبادئ حوكمة الشركات وما تتطلبها إلى تحقيقه في ذلك الوقت<sup>(١٨)</sup>.

وفي ضوء كل ما تقدم كانت هناك حتمية وضرورة للرقابة على

منظور، إضافة إلى تداخل عمليات إنتاج وتوزيع الخدمة، وسيطرة الغنصر البشرى على المراحل المختلفة لهذه العمليات.

وزغم تعدد محاولات قياس وتقييم جودة الخدمة، إلا أن هناك شبه اتفاق بين الباحثين والمهتمين بهذا المجال منذ النصف الأول من تسعينات القرن العشرين، على أنه يوجد مدخلين يتمتعان بقبول واسع بين الدارسين، بالرغم من اختلاف فلسفة القياس التي يستند إليها كل منهما. وهما (٢٠):

الأول : مدخل الأداء الفعلى للخدمة (SERVPERE) ...

وتوصلاً إليه بشكل نهائى الباحثين ( Cronin & Taylor) بعد عدة دراسات منشورة كان آخرها عام ١٩٩٤م، حيث يقوم على التقييم المباشر للأساليب والعمليات (المهام) المصاحبة لأداء الخدمة. أى أنه يعتمد فى قياس جودة الخدمة على شكل الأداء الفعلى لها، ويمتاز هذا المدخل - من وجهة نظر مقترحيه - بالبساطة والموضوعية، وإن كان يتجاهل قياس توقعات طالبي الخدمة، أو التعرف على فجوة أداء الخدمة.

المراجعة المتعارف عليها، أو كشف الأخطاء والانحرافات الجوهرية والتلاعب فى القوائم المالية. دون الالتفات إلى مداخل تقييم الأداء الخدمى ككل التى يمكن أن تدرج خدمة المراجعة تحت جناحيها. وهذا ما يجعل الباحث يختلف عما سبقه من باحثين فى مجال تحسين الأداء الخدمى لمهنة المراجعة، لئسلك مسلك مداخل تقييم الأداء الخدمى المتاحة، وصولاً إلى هدفه المنشود ومتطلبات حوكمة الشركات.

### ثالثاً: تحليل مداخل قياس وتقييم الأداء الخدمى المتاحة بالتطبيق على مهنة المراجعة :

بعد أن تعددت المحاولات البحثية التطبيقية التى استهدفت تقييم الجودة فى صناعة الخدمات التقليدية المقدمة للعملاء النهائيين فى السوق، لتشمل الخدمات المصرفية والصحية والنقل والتعليم والاستشارات الإدارية وغيرها. فقد احتلت قضية تعريف وقياس جودة الخدمة وتقييمها، مكان الصدارة فى الجهود البحثية بالسنوات الأخيرة. إلا أن هذه الجهود قد تباينت تبايناً ملحوظاً فى المداخل التى يمكن إتباعها، والنتائج التى تم التوصل إليها. ولعل سر هذا التباين يكمن فى كون الخدمة ذاتها تعتبر شيئاً غير

والممارسين للمراجعة مرشداً لهم. نجد أنها لم تراعى أو حتى تعى ما جاء بالمدخلين السابقين لقياس وتقييم الأداء الخدمي، الأمر الذي جعلها تحمل بكافة الانتقادات التي يمكن أن توجه إلى مدخل تقييم الأداء الخدمي ذاته في أحد نواقصه، أو مزيج من الانتقادات لمدخلي الأداء الخدمي السابقين، وخاصة أن كثير من هذه الدراسات والتوصيات اهتمت بمحتوى المدخل الأول من تقييم الأداء الخدمي دون الثاني، وفي نفس الوقت دون ما علم بتلك المداخل بصورة مباشرة. ولعل تحليل تلك الدراسات والتوصيات يؤكد رأي الباحث هذا.

فعند مراجعة تلك الدراسات التي قدمت خلال فترتي الثمانينات والتسعينات من القرن العشرين، وناقشت موضوعات جودة الأداء المهني للمراجعة، وكذلك توصيات المجمع المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة خلال التسعينات من ذات القرن، يتضح أنها تكاد تكون قد أجمعت على التركيز على استخدام أحد المحورين التاليين في التقييم لجودة خدمة المراجعة، دون ثالث لهما، وهي :

١- القدرة على تزايد احتمالات اكتشاف الأخطاء والغش أو التلاعب والتحريفات الجوهرية

الثاني : مدخل جودة الخدمة (SERVQUAL) ... وتوصل إلى هذا المدخل بعد عدة دراسات بحثية منشورة في سنوات متتالية، الباحثون (Parsuraman et al.) كان آخرها منشوراً عام ١٩٩٤م. ويقوم هذا المدخل في القياس والتقييم للأداء الخدمي- بوجه عام- على مدخل الفجوة، إشارة إلى طرح إدراكات مستقبلية الخدمة من توقعاتهم لمستوى أداء هذه الخدمة وما يجب أن تقدمه. وبمقتضى هذا المدخل يمكن الحكم على مستوى جودة الخدمة من خلال معرفة مدى التطابق بين توقعات المستفيدين من الخدمة والأداء الفعلي لها. وهو بذلك يعالج الانتقادات التي وجهت إلى المدخل السابق له القائم على الأداء الفعلي.

وبالرجوع إلى معظم الدراسات- إن لم يكن أغلبها- التي تناولت مجال جودة خدمة الأداء المهني لمراجع الحسابات، وكذلك التوصيات المهنية التي قدمت من المجمع المهنية العالمية في هذا الشأن مؤخراً، ويعتبرها كثير من الباحثين

المراجعة إذا صادف المراجع قوائم مالية خالية من الأخطاء أو الغش والتدليس. وهو ما لم يأخذه أصحاب هذا الفكر فى تقييم الأداء الخدمى لمهنة المراجعة فى الحسبان.

ومن ناحية أخرى، وعند الأخذ بفكرة المحور الثانى فى التقييم، أن جودة الأداء الخدمى لمهنة المراجعة تتحقق إذا استخدم المراجع الطرق والأساليب التى تجعله أكثر تأكيداً من قيامه بمسئوليته المهنية تجاه العميل، أى أن هذا الاتجاه ينصب على الإجراءات والوسائل التى يجب أن يتبعها المراجع لتحقيق الأداء الجيد للمراجعة. وبما يتناسب مع المعايير المهنية المتفق أو المتعارف عليها، ليزيد من مقدار الثقة التى يشعر بها مستخدمى القوائم المالية التى تمت مراجعتها، أو المستفيدين بنتائج عملية المراجعة بوجه عام. ولكن ما العمل إذا كان المراجع قد راعى ذلك كله وفى نفس الوقت ليس لديه "ملكة المراجعة"، أو لم يكن موفقاً فى اختيار عيناته، ولم تتاح له أية معلومات عند اختيار العينة تلفت نظره إلى موقع القصور، إلى آخر هذه الاحتمالات، لذا يصعب على المستفيد هنا الحكم على جودة أداء خدمة المراجعة.

ولمعالجة هذا وذلك - أى القصور والانتقادات فى الحالتين -

فى القوائم المالية، أثناء القيام بمهام عملية المراجعة أو على الأقل الأخطاء ذات الأهمية النسبية فى القوائم محل المراجعة<sup>(٢١)</sup>. أو

٢- القيمة المضافة نتيجة تحسين إجراءات المراجعة المستخدمة لتتناسب أداء الخدمة، أو بمعنى آخر السياسات والإجراءات التى تؤدى إلى الالتزام بالمعايير المهنية المتفق عليها أو متعارف عليها<sup>(٢٢)</sup>.

ومتابعة هذين المحورين فى تقييم الأداء الخدمى لمهنة المراجعة، يجد الباحث أن تلك الدراسات أو التوصيات التى ركزت على استخدام المحور الأول فى عملية التقييم، قد ربطت بين جودة الأداء المهني والخدمي للمراجعة ودرجة اكتشاف الأخطاء أو الغش والفروق الواردة فى القوائم المالية، أى أن احتمالات اكتشاف الأخطاء والتمرينات الجوهرية يعد مقياساً أو مؤشراً فى حد ذاته لجودة الخدمة، ولكى يحقق المراجع أحسن هذه الاحتمالات فإن عليه أن يتبع من الأساليب والإجراءات ما يمكنه من تحقيق ذلك. وهو بطبيعة الحال ربط خاطئ ويشوبه كثير من القصور، لأنه بمنظور عكسى لذلك فإنه يصعب الحكم على جودة الأداء الخدمى لمهنة

للمراجع، ولم تصل إلى نتائج لقياس جودة الأداء الخدمي لمهنة المراجعة على وجه اليقين، يمكن الاعتماد عليها. وكذلك تلك الدراسات التي اعتمدت على ترتيب الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في جودة المراجعة أو عناصرها، خرجت دون اتفاق في النتائج للترتيب الموجه لها، وبذا لم تصل إلى حل إيجابي يفيد في تقييم الأداء الخدمي لمهنة المراجعة.

وحتى تلك الدراسات البحثية التي استشر مقدميها لما تقدم، فلجأ إلى القياس الكمي لجودة عملية المراجعة لعلها تكون هي الحل. ومن أشهر تلك الدراسات وأبرزها دراسة الباحثين (Sutton & Lampe) عام ١٩٩١<sup>(٢٥)</sup>، والتي تأسست على تقديم نموذج كمي يقوم على أساس عمل مصفوفة كبيرة تتسع للعوامل التي تؤثر على إجراءات المراجعة، ومهام عملية المراجعة بعد تجزئتها إلى مهام فرعية، وصولاً إلى تحديد العوامل الرئيسية المؤثرة في الجودة داخل كل مجموعة مهام فرعية.

وكذلك دراسة (Copley et al.) عام ١٩٩٤<sup>(٢٦)</sup>، التي اعتمدت على أن المراجعة تقدم خدمات متجانسة غير متشابهة، مع اعتمادها على الخبرة والمعرفة المنظمة للمراجع، بالإضافة إلى رغبة العميل في وجود مستوى ثقة كبير في عملية

وبعيداً عن فكرة مداخل التقييم للأداء الخدمي، حاولت دراسات بحثية أخرى أن تضع قيوداً، لتضيف الإيجابية لتلك المقاييس، مثل: الاستعانة ببعض إرشادات المنظمة الدولية لتوحيد المعايير (ISO)، أو وضع معايير مهنية متعارف عليها من المهنيين والمستفيدين من خدمات المراجعة، وتكون صادرة عن سلطة أو جهة لها حق إلزام الممارسين لمهنة المراجعة بإتباعها<sup>(٢٣)</sup>. في حين تطلبت دراسات أخرى في هذا المجال، ضرورة فهم متطلبات العميل وطبيعة عمله، ودراسة المراجعات السابقة لتطويرها، وإجراء مقابلات مع العملاء لتطوير أهداف عملية المراجعة، وتعريف وتقييم مخاطر المراجعة ووضع البرامج الملائمة لممارسة النشاط<sup>(٢٤)</sup>.

وعلى ذلك يرى الباحث أن الدراسات البحثية والتوصيات المهنية التي قدمت خلال العقد الماضي، في مجال تقييم الأداء الخدمي لمهنة المراجعة وجودتها، لم تساهم من قريب أو بعيد في الوصول للمقياس المناسب لتقييم جودة الأداء الخدمي لمراجع الحسابات، حيث اقتصر معظم الدراسات البحثية في هذا المجال، على الربط بين عامل أو أكثر من العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة وجودة الأداء المهني



المناسب لمهنة المراجعة، والذي يصلح لبيئة المراجعة فى أى مجتمع ومنها المجتمع المصرى بطبيعة الحال، وهو موضوع البند التالى.

#### رابعاً : تطيل مداخل تقييم الأداء الخدمى للمراجع ومحاولة تطويرها :

يتبع التطور التاريخى لممارسات مداخل تقييم الأداء الخدمى لمراجع الحسابات، من خلال توصيات أشهر المنظمات المهنية المتخصصة فى العالم، وهما : مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى (AICPA) ومجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز (ICA)، والاتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC)، والتي عادة ما تأتى توصيات معظم الدراسات البحثية مؤيدة لها ومستتيرة بتوجيهاتها. يمكن ملاحظة أن هذا الاتجاه نحو تحسين جودة المراجعة وبالتالي أداء المراجع وصيانة استقلاله، بدأ منذ بداية السبعينات من القرن العشرين، حين أوصت لجنة التخطيط بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى عام ١٩٧١م، بضرورة وضع برنامج لمراجعة منشآت المراجعة المحلية بأمريكا، أو بمعنى آخر إجراء عملية مراجعة لعمليات المراجعة التى تقوم بها منشآت

المراجعة، وبذا يكون له تأثيراً مباشراً على الأتعاب. ومن هنا تأسس النموذج المقترح من هذه الدراسة على فلسفة أن الجودة دالة لخصائص طلب العميل والأجر، والأخير دالة لتركيبات العميل والمناقسة وعوامل إنهاء عملية المراجعة والجودة. ثم باستخدام مصفوفة الارتباط لسبيرمان يمكن التوصل - نظرياً - إلى مدى التأثير الإيجابى أو السلبى لكل متغير من متغيرات الدالتين تم التوصل إلى المزج التبادلى لمتغيرات النموذج.

وهناك دراسات أخرى سارت على نهج الدراستين السابقتين مثل دراسة الباحثين (Malone & Roberts) عام ١٩٩٦<sup>(٢٧)</sup>، وذلك باستخدام نموذج خطى لدراسات سابقة لها وتطويره لقياس سلوك جودة المراجعة المنخفضة. ولكن جاءت جميعها بنتائج نظرية على الورق فقط ويصعب استخدامها فى الواقع الميدانى لصعوبة التعبير عن المتغيرات النظرية بأرقام سواء قيم أو كميات ملموسة. وهكذا يرى الباحث أن موضوع تقييم الأداء الخدمى لمهنة المراجعة، قد صادفه كثير من الصعوبات فى ظل غياب الفلسفة الأساسية لمدخل تقييم الأداء الخدمى بوجه عام. وهذا ما يتطلب شئ من البلورة والتطوير يمكن من خلالها الوصول إلى التقييم الخدمى

المراجعة. وبالفعل شكلت لجنة للتنظيم الذاتي لمنشآت المراجعة عام ١٩٧٤م، التي أوصت بعمل برنامج تطوعي لمراجعة الزملاء. وحينئذ قرر المجتمع وضع برنامجاً خاصاً لمراجعة المنشآت المهنية ذات الفروع المتعددة<sup>(٢٨)</sup>. وفي نفس العام أصدر ذات المجمع قائمة معايير المراجعة رقم (٤) - SAS No. 4 - والتي اشتملت على اعتبارات تسعة، تتعلق بالرقابة على الجودة في منشآت المراجعة، وهي:

- ١- الاستقلالية.
- ٢- تخصيص العاملين على وظائف المراجعة.
- ٣- الاسترشاد برأى الآخرين.
- ٤- الإشراف.
- ٥- التوظيف.
- ٦- تنمية القدرات المهنية.
- ٧- الترقية في الوظيفة.
- ٨- قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع الحاليين.
- ٩- الفحص الدوري لبرامج رقابة جودة الأداء.

وحتى عام ١٩٩١م، كان مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)، قد حدد ثلاثة برامج للرقابة على الأداء المهني للمراجعين، على الوجه التالي<sup>(٢٩)</sup>:

- ١- برنامج لمراقبة جودة الأداء يخص منشآت المحاسبة والمراجعة الأعضاء في قسم منشآت المراجعة العامة للشركات التي تخضع لإشراف

المراجعة. وبالفعل شكلت لجنة للتنظيم الذاتي لمنشآت المراجعة عام ١٩٧٤م، التي أوصت بعمل برنامج تطوعي لمراجعة الزملاء. وحينئذ قرر المجتمع وضع برنامجاً خاصاً لمراجعة المنشآت المهنية ذات الفروع المتعددة<sup>(٢٨)</sup>. وفي نفس العام أصدر ذات المجمع قائمة معايير المراجعة رقم (٤) - SAS No. 4 - والتي اشتملت على اعتبارات تسعة، تتعلق بالرقابة على الجودة في منشآت المراجعة، وهي:

- ١- الاستقلالية.
- ٢- تخصيص العاملين على وظائف المراجعة.
- ٣- الاسترشاد برأى الآخرين.
- ٤- الإشراف.
- ٥- التوظيف.
- ٦- تنمية القدرات المهنية.
- ٧- الترقية في الوظيفة.
- ٨- قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع الحاليين.
- ٩- الفحص الدوري لبرامج رقابة جودة الأداء.

ثم عاد نفس المجمع وأصدر عام ١٩٧٩م، قائمة لمعايير الرقابة على الجودة رقم (١) بدلاً من القائمة السابقة لمعايير المراجعة رقم (٤). والتي اشتملت على اعتبارات الرقابة على جودة المراجعات، وأمثلة

وكانت أهداف تلك اللائحة قد تضمنت عشرة معايير مقترحة للرقابة على الأداء المهني، هي (٣١):

- ١- النزاهة المهنية أو الاستقلال.
- ٢- قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم.
- ٣- التوظيف.
- ٤- التعليم الدوري المستمر.
- ٥- التدريب والتطوير المهني.
- ٦- الكفاية المهنية والإشراف.
- ٧- الالتزام بشروط التسجيل.
- ٨- الفحص الداخلي.
- ٩- تجنب الظروف التي قد تؤدي إلى تأثير غير مناسب على موضوعية الأداء.

١٠- الاستشارة.

وتأكيداً للاتجاه السابق، والخاص بتحقيق الرقابة على جودة الأداء المهني من خلال معايير تتعلق بمنشأة المراجعة ذاتها، أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ضمن إرشادات المراجعة الدولية عام ١٩٩٣م، إرشاد يتعلق برقابة جودة أعمال المراجعة (٣٢). وكان الغرض منه وضع وصياغة معايير لرقابة جودة الأداء المهني للمراجع وكذلك المصاعدين له، ويتطلب من منشأة المراجعة تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تم قبولها، والتي صممت للتأكد من أن كافة المهام في عملية المراجعة قد تمت حسب

هيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية.

٢- برنامج لمراقبة جودة الأداء يخص منشآت المحاسبة والمراجعة الأعضاء في قسم منشآت المراجعة العامة شعبة الشركات التي لا تخضع لإشراف هيئة سوق الأوراق المالية الأمريكية.

٣- برنامج لمراقبة جودة الأداء يخص منشآت المحاسبة والمراجعة غير الأعضاء قسم منشآت المراجعة العامة، ويشرف عليها شعبة فحص الجودة التابعة للمجمع.

هذا وفي نفس الوقت قام مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز، بتنظيم برنامج لرقابة جودة الأداء المهني، أقرته وزارة التجارة والصناعة بالمملكة المتحدة من أكتوبر عام ١٩٩١م، يلزم منشآت المحاسبة والمراجعة بأن يكون بها نظام للرقابة على الأداء، يحقق أهداف الرقابة على جودة الأداء الواردة باللائحة التنفيذية للمراجعة وإرشاداتها الصادرة في أغسطس عام ١٩٩١م، وذلك كشرط أساسي من شروط التسجيل أو استمراره. وعلى كل منشأة مراجعة إقرار السياسات التي تراها مناسبة وتوفر درجة معقولة من الأداء المهني الجيد.

ناتجة عن كبرى المنظمات المهنية في العالم، جاءت مقترحات كثير من الدراسات البحثية بشأن تقييم الأداء الخدمي لمهنة المراجعة، والتي تكاد تكون قد انحصرت في فكرة مراجعة النظراء (الزملاء)، من خلال الاقتصار على مراجعة برامج رقابة الجودة الصادرة عن المنظمات المهنية، والتي يترك تحديد السياسات والإجراءات التفصيلية لها لكل منشأة مراجعة على حدة. وعند هذا الحد يكفي في المراجعة - في ظل أسلوب مراجعة النظراء - بالتقرير عنها إذا كانت منشأة المراجعة محل الفحص قد أعدت سياسات وإجراءات مناسبة وكافية لعناصر الرقابة على الجودة التسع الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) عام ١٩٧٩م أم لا.

ولما كان هذا الأسلوب أو الاتجاه يواجه بعض الصعوبات والمشاكل، فقد خرجت بعد ذلك محاولات لتطويره، باعتباره الاتجاه الأكثر قبولاً عن غيره في عملية تقييم الأداء الخدمي لمهنة المراجعة، وخاصة في غياب تفهم مداخل تقييم الأداء الخدمي بوجه عام. فكانت هناك بعض المحاولات التي سارت في ثلاثة اتجاهات محددة، هي (٣٣):

١- أسلوب الشريك الثاني ... حيث يتطلب ذلك الاتجاه تخصيص

المعايير الدولية للمراجعة، أو المعايير والممارسات الوطنية المناسبة. مع الأخذ في الاعتبار أن طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات رقابة الجودة لمنشأة المراجعة، تتفق وعدد من العوامل كحجم المنشأة وطبيعة أعمالها المهنية، واتساع نشاطها الجغرافي، وهيكلها التنظيمي والاعتبارات الملائمة التي تتعلق بالتكلفة والمنفعة. لذا فإن السياسات والإجراءات التي تتبناها منشآت المراجعة وتوثيقها سوف يختلف من منشأة إلى أخرى.

وتتمثل أهداف سياسات رقابة الجودة التي ينبغي أن تتبناها منشأة المراجعة وفقاً لما تقدم، في الآتي:

(أ) المتطلبات المهنية التي تقضى بالالتزام بمبادئ الاستقلال والأمانة والموضوعية والسرية.

(ب) المهارات والكفاءة.

(ج) توزيع المهام.

(د) الإشراف والمتابعة للأعمال على كافة المستويات.

(هـ) التشاور مع ذوى الخبرة المناسبة عند الضرورة.

(و) قبول العملاء والمحافظة عليهم.

(ز) المراقبة لمدى فعالية وملاءمة تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

وبناء على ما تقدم من توصيات مهنية ومعايير وإرشادات

حلاً عملياً لكون الاستشارة مطلوبة في كافة الأحوال، وهذا لا يغني عن تقييم الأداء الخدمي ذاته. كما أنه إذا كان هناك شريكان لعملية مراجعة واحدة فهما مسؤولان بالتضامن عن عملية المراجعة.

## ٢- أساليب المراجعات الساخنة...

حيث يقوم هذا الاتجاه في التطوير على أساس تعيين مدير المراجعة بمنشأة المراجعة، يكون مسؤولاً عن تنفيذ كافة المراجعة الساخنة. حيث يكون مستقلاً في عمله ترفع إليه كافة الملفات لفحصها قبل المراجعة النهائية بواسطة الشريك المقرر، حيث تتحدد واجبات ومسئوليات الفاحص هنا على النحو التالي :

- التأكد من أن ملفات المراجعة تتسق مع السياسات الخاصة بالمنشأة محل المراجعة.
- التأكد من وجود كافة المصادقات الملزمة وخطاب العميل.
- اتفاق الدفاتر والسجلات مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومع متطلبات التشريع.
- أنه تم إعداد الخطاب الملزم للإدارة.
- التأكد من أن برنامج المراجعة محدد ومعتمد ومنفذ بالكامل.

شريك ثانٍ لكل عملية مراجعة، يكون مسؤولاً عن إجراء الفحص الانتقادي الشامل لكافة ملفات العملية والمهام قبل استكمال تقرير المراجعة النهائي لمنشأة العميل بواسطة الشريك الأول المسؤول. وهي أشبه بفكرة المراجع الداخلي في منظمات الأعمال، لذا أطلق البعض على هذا الاتجاه مصطلح "فحص ما قبل الإصدار" Pre-Issuance.

ويؤخذ على هذا الاتجاه في تقييم الأداء الخدمي لمراجع الحسابات وتحقيق جودة الأداء المهني له، أن إجراء فحص انتقادي شامل بواسطة شريك ثانٍ لكافة عمليات المراجعة ومهامها، يعتبر من الأمور غير المنطقية وغير الاقتصادية. بل هو عبء إضافي على تكلفة المراجعة، وربما يرفض العميل زيادة الأتعاب لهذا السبب، لأنه يكفيه توخي الدقة في الفحص من الشريك الأول وفريقه بدلاً من ازدواجية وتكرار العمل مرتين، والذي يمكن أن يترتب عليه تعطيل أعمال منشأة العميل ذاته.

وحاول البعض معالجة هذا القصور بالاكْتفاء بأن يكون الشريك الثاني مجرد مصدراً للاستشارة فقط إذا لزم الأمر أو واجه الشريك الأول مشكلة جوهرية. ولكن هذا بطبيعة الحال - من وجهة نظر الباحث - ليس

ومن الجدير بالذكر أن تلك المراجعات المتقدمة تتم على أساس اختياري، حيث يتم فحص نسبة محددة من عمليات المراجعة المنفذة. وعلى أن تتضمن النسبة عمليات المراجعة التي تم تنفيذها بواسطة كافة الشركاء دون تمييز. ويعاب على هذا الاتجاه، أنه لم يراع أن في عملية التبادل ما قد يساعد على التفاضل عن بعض النواقص في الأداء لتلك المنشأة على أن تتم المعاملة بالمثل، كما أن بعض منشآت المراجعة ربما ترفض هذا الاتجاه من زاوية عدم اطلاع منافسيها على أسرار عملاتها. ثم في جميع الحالات السابقة لم يتحدد الجهة التي سيقدم إليها تقرير المراجعة عن أداء المنشأة محل المراجعة، ولا من سيتحمل أتعابها: ومن هنا يرى الباحث أن غياب مدخل تقييم الأداء الخدمي لمنشآت المراجعة، أدى إلى هذا التضارب وعدم وضوح الهدف لأصحاب تلك المحاولات من ناحية أو لتوصيات المنظمات المهنية في هذا الاتجاه من ناحية أخرى. ويبقى الآن في ظل تحديد مداخل التقييم الخدمي - السابق الإشارة إليها - أن يقدم الباحث مدخله المقترح لتقييم الأداء المهني والخدمي لمراجع الحسابات.

ويرى الباحث أن هذا الاتجاه في التطوير أيضاً لا يختلف كثيراً عما سبقه، ولذا يمكن أن توجه إليه نفس الانتقادات السابق الإشارة إليها عند عرض الاتجاه الأول.

٣- أسلوب المراجعات المتقدمة ... حيث يعتمد هذا الاتجاه على قيام مراجعة منشأة المراجعة لبعضها البعض بالتبادل، وذلك في نطاق المهام التالية فقط :

- التأكيد من أن السياسات والمعايير الموضوعية لرقابة الجودة بواسطة منشأة المراجعة قد روعيت منذ بداية عملية المراجعة حتى نهايتها.

- تحديد ما إذا كان نطاق ونتائج عمل المراجعة موثق بشكل ملائم وكاف، لتأييد الرأي الفني الوارد بتقرير المراجعة.

- إبداء الرأي في مواطن الضعف في الممارسة المهنية داخل منشأة المراجعة، مع اقتراح إجراءات مراجعة جديدة لمعالجة ذلك الضعف.

- فحص مستقل للملفات ومناقشة نتائج الفحص مع الشركاء المقررين وأعضاء فريق المراجعة.

المحاسبين القانونيين  
الأمريكي وإصدارات الاتحاد  
الدولي للمحاسبين في هذا  
الشأن.

وبغض النظر عن الجهة التي  
تقوم بهذا الإجراء أو تلك، فإن هذا  
يصلح في حالة ما إذا كان سيتم  
فحص نظام الجودة الموضوع من قبل  
منشأة المراجعة فحسب. ولكن  
لأغراض تقييم الأداء الخدمي ككل  
لمنشأة المراجعة فإن الأمر ينبغي أن  
يتعدى ذلك بكثير، للحكم على نفس  
الأداء المهني للقائمين بعملية  
المراجعة من ناحية، ولضمان  
الاستقلالية والحياد والموضوعية من  
ناحية أخرى.

وعلى ذلك يقترح الباحث قيام  
جهة خارجية محايدة عن منشأة  
المراجعة، تتمتع بمواصفات خاصة،  
وفي ظل مقومات معينة، بأداء مهام  
تختلف عن المهام التقليدية لمنشآت  
المراجعة، وذلك في منشأة العميل  
بطريقة اختبارية للتأكد من صحة  
نتائج منشأة المراجعة محل الفحص،  
وتقديم تقرير عن نتائج تلك المهمة  
لمن يهمه الأمر، ليس عن منشأة  
العميل منفردة، ولكن عن كافة منشآت  
العملاء لذات منشأة المراجعة محل  
الفحص. على أن يكون هذا العمل  
بصفة اختبارية، ويطلق عليها

## خامساً: المدخل المقترح لتقييم الأداء الخدمي لمهنة المراجعة :

على ضوء العرض المتقدم  
لمداخل تقييم الأداء الخدمي، يمكن  
الاستفادة بفلسفة الدمج بين مدخلي  
التقييم المتعارف عليهما، وهما مدخل  
الأداء الفعلي، ومدخل جودة الخدمة.  
وذلك في تطوير أسلوب المراجعة  
المتقدمة، الوصول إلى أسلوب فعال  
ومتقن للمراجعة المتقدمة للنظير لتقييم  
الأداء الخدمي لمهنة المراجعة.  
وبحيث يتلاقى عيوب ما سبق من  
أساليب أشار إليها الباحث مسبقاً.

ويتحليل اتجاهات التطوير  
السابقة لتقييم جودة الأداء المهني  
للمراجع، نجد أنها كانت تعتمد على  
تحقيق عنصرين رئيسيين فقط، هما  
(٣٤):

(الأول) إجراء دراسة وتقييم لنظام  
الرقابة على الجودة بالنسبة  
لمنشأة المراجعة الخاضعة  
لمراجعة النظير، والسابق  
وضعه من قبل المنشأة ذاتها  
لنفسها وليس من جهة  
خارجية عنها.

(الثاني) إجراء اختبارات التحقق من  
التزام منشأة المراجعة  
بسياسات وإجراءات الرقابة  
على الجودة، الموضوعية من  
قبل المنشأة لذاتها - أيضاً -  
في ضوء إرشادات مجمع



"المراجعة اللاحقة".

البدائل يمكن أن ينطوى على بعض المزايا والعيوب. فعلى سبيل المثال فإن البديل الأول يعد أكثر موضوعية واستقلالاً حيث ينتقى معه وجود أى مصلحة ذاتية في الكشف عن أسرار المنافسين في المهنة وعمالئهم، إلا أنه قد يعيبه عدم توافر الخبرة والعلم الكافيين بالإجراءات والممارسات أو المهام محل الفحص من قبل هؤلاء الأفراد. على النقيض من ذلك فإن البديل الرابع المتعلق بقيام منشأة مراجعة بفحص أداء منشأة مراجعة أخرى ينطوى على الخطر المتعلق باحتمال الاطلاع على أسرار وملفات عملاء المنشآت المنافسة.

ومن ثم فإن (Flint) يفضل البديل المتعلق بقيام أفراد متفرغين تابعين لهيئات مهنية أو جهات إشرافية، بعملية فحص أداء منشأة المراجعة، باعتبار أن هذا البديل أكثر ملاءمة وفعالية من وجهة نظر التكاليف، نظراً لأن الهيئة المهنية أو الجهة الإشرافية تركز نحو تقديم الخدمة لأعضائها مع الاهتمام بالجانب التعليمي<sup>(٣٧)</sup>.

ويرى الباحث أن هذا البديل الذي انتهى إليه (Flint)، يعد أكثر البدائل ملاءمة نظراً لأنه يساعد في إرساء وتدعيم ثقة جمهور المتعاملين في المهنة. إلا أنه تبدو هناك صعوبة في تطبيق هذا البديل في حالة انعدام

ويتطلب أن يقوم بإجراءات الفحص لعملية المراجعة اللاحقة، منشآت متخصصة تتكون لهذا الغرض تحديداً بمواصفات ومتطلبات خاصة- يحددها الباحث فيما بعد- وهذا يختلف بطبيعة الحال عما سبق وأوصت به لجنة (Cohen) أن تتم مراجعة النظير بالنسبة لمنشأة المراجعة من قبل منشأة أخرى كبيرة ذات خبرة وقدرة في إجراء عمليات ومهام المراجعة المعقدة، بدلاً من المراجعة بصورة تبادلية بين كلتا المنشأتين<sup>(٣٥)</sup>.

كما كان الباحث (Flint) قد أشار في هذا الشأن أن إجراء مهمة التفتيش على الأداء من خلال مراجعة النظير، يمكن أن يتم من خلال عدة بدائل، هي<sup>(٣٦)</sup>:

(أ) أفراد متفرغون لهذه المهمة يتبعون لهيئات مهنية أو جهات إشرافية.

(ب) أفراد متفرغون لهذه المهمة يتبعون لهيئات مهنية أو جهات إشرافية، مدعمون بأفراد ينتمون لمنشآت مهنية.

(ج) أفراد تابعون لمنشآت مهنية معارون لأداء هذه المهمة.

(د) منشأة مراجعة أخرى ولا يشترط المبادلة بالمثل.

ويعلق نفس هذا الباحث على ذلك، بأن استخدام أى بديل من هذه



د) التكلفة المتوقعة.

هـ) توقيت أداء المهمة.

ويخلص الباحث مما تقدم، إلى أن الجهة التي يجب أن تقوم بأداء المراجعة اللاحقة - أى تقييم الأداء الخدمي لمنشآت المراجعة - ينبغي أن تتكون من أفراد متفرغون لهذه المهمة، ويتبعون إحدى الهيئات المهنية أو الجهات الإشرافية، التي تتمتع بثقة جمهور المتعاملين مع منشآت المراجعة من العملاء، ومنشآت المراجعة ذاتها موضوع الفحص. كما ينبغي أن يتمتع أفرادها بصفات شخصية وعامة، تلتخص في الأتي :

١- توافر الخبرة العلمية والعملية اللازمة لهم، ولذا يفضل من سبق له ممارسة المهنة من خلال منشآت كبرى للمراجعة، وتفرغ الآن لهذا العمل التطوعي.

٢- تمتعهم بالحياد والاستقلال التام، فلا تربطهم بمنشآت المراجعة محل الفحص أو عملائها أية علاقات من أى نوع، أو مصالح خاصة، وتكون أتعابهم وجهة تكليفهم بالعمل محايدة تماماً.

٣- مراعاة العناية المهنية الواجبة عند أداء عملهم، دون أية مجاملات أو تنازلات من أى نوع، تحقيقاً لجودة الأداء المهني

أو نقص ثقة الجمهور فى الهيئات المهنية أو الجهات الإشرافية فى مجال المهنة وما تصدره من معايير. حيث يصبح من غير الملائم فى هذه الظروف أن يعهد لتلك الجهات ذاتها بالقيام بعملية فحص الأداء لمنشآت المراجعة، ومن ثم يكون من الأوفى للجوء إلى بديل أكثر استقلالية، سعياً وراء تدعيم الثقة فى المهنة.

وكان فى هذا المجال أيضاً، قد توصل برنامج مراجعة النظير لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى (AICPA) لإمكانية إجراء هذه المهمة من قبل منشأة أخرى للمراجعة، أو عن طريق لجنة مكونة من أفراد تابعين لمنشآت متطوعة للخدمة فى هذا المجال، ولكن بشرط أن يقوم بإجراء الفحص مدراء أو شركاء<sup>(٣٨)</sup>.

ويرى (Batwin) أنه من الضروري مراعاة بعض العوامل الهامة عند اختيار البديل المتعلق بتحديد الجهة القائمة بعملية المراجعة اللاحقة، وهى<sup>(٣٩)</sup>:

أ) الموقع الجغرافى وأثره على تكلفة إجراء هذه المهمة.

ب) حجم وهيكل المنشأة الخاضعة للمراجعة.

ج) الخبرة فى الصناعة والنشاط الذى تمارسه المنشأة الخاضعة للمراجعة.

للقبول العام :

١- تتمثل الهيئة المهنية أو الجهة الإشرافية التي يتبع لها الأفراد القائمون بعملية المراجعة اللاحقة، في منظمة مهنية مستقلة ومتخصصة في شئون المحاسبة والمراجعة كالجهاز المركزي للمحاسبات في مصر، يتوافر لها الضمانات التالية :

(أ) التبعية لأعلى سلطة تشريعية في الدولة (مجلس الشعب في مصر مثلاً).

(ب) الاستقلال المالي عن منشآت المراجعة محل الفحص، حيث يكون تمويلها من المبالغ التي تستقطع من أتعاب منشآت المراجعة سنوياً في شكل محدد يرسل للإدارة مباشرة ودورياً كل سنة، فضلاً عن تمويل من جانب النقابة المهنية المختصة بأعمال المحاسبة والمراجعة (كنقابة التجاريين في مصر)، وجزء آخر يساهم فيه العملاء ضمن أتعابهم والدولة نيابة عن المجتمع ككل.

(ج) أن يتوافر لها فريق من الاستشاريين الفنيين في مجال المهنة، من أساتذة الجامعات الذين سبق لهم مزاوله العمل المهني.

(د) استصدار تشريع قانوني يجبر مزاولي المهنة بضرورة الالتزام بما تقره هذه المنظمة المهنية

التي يتطلبها المجتمع بأسره.

هذا فضلاً عن ضرورة مراعاة أن تكون تلك الجهة التي تقوم بالمراجعة اللاحقة، تحتل عدة مواقع جغرافية منتشرة لترشيد تكاليف إجراء المهام المكلفة بها. وتضم من بين فريق العمل بها أفراد تتمتع بخبرات متعددة وكبيرة في مختلف الصناعات والأنشطة، وملمين بعلوم الحاسب ونظم المعلومات والقانون وخلافه. على أن يتحدد توقيت معين لإجراء عمليات المراجعة اللاحقة لا يتعارض مع أعمال منشآت المراجعة مع العملاء، ويقترح الباحث لذلك أن يكون في الفترة التي تعقب الانتهاء من إعداد تقارير المراجعة لمنشآت المراجعة بالنسبة لعملائها- أي بعد ستة أشهر من نهاية السنة المالية للعملاء مثلاً- ويكون العمل اختياريًا لنشاط منشأة المراجعة وليس بطريقة الفحص الشامل، وعلى أن تشمل العينات نطاق عمل منشأة المراجعة بالكامل من حيث عدد العملاء.

ولاشك أن هذا الاتجاه المستحدث- والمقترح من الباحث- يتطلب ضرورة توافر مجموعة من المقومات والدعائم، ينبغي مراعاتها جيداً حتى يتحقق له النجاح، ويقترح الباحث المقومات التالية- كحد أدنى- لملاءمة مدخل المراجعة اللاحقة لتقييم الأداء الخدمي لمهنة المراجعة،

المجتمع، إما أداء خدمي يتمتع  
بجودة عالية، وإما تقصير في  
الأداء الخدمي لها. ولا يمنع أن  
تمنح منشآت المراجعة ذات  
الأداء الخدمي المتميز شهادات  
تفيد ذلك.

٤- أن تقصر البنوك التجارية منح  
التسهيلات الائتمانية والقروض  
لمنشآت العملاء، الذين تخضع  
شركاتهم للمراجعة من قبل  
منشآت خضعت لعملية المراجعة  
اللاحقة دون غيرها.

### ركائز الإطار المقترح للمراجعة اللاحقة :

هناك قناعة من الباحث  
بأسلوب المراجعة اللاحقة - وفقاً  
لتصوره - لأن يكون المدخل الملائم  
لتقييم الأداء الخدمي لمنشآت  
المراجعة. ولكن بعد أن عرض  
لفلسفة هذا المدخل وأهم مقومات أو  
متطلبات نجاحها، لابد أن يحدد ركائز  
هذا الإطار، التي تعتمد على ركيزتين  
أساسيتين هما :

#### (أ) نطاق عمل المراجعة اللاحقة :

يمكن النظر إلى عملية  
المراجعة اللاحقة، على أنها عملية  
الغرض منها تحقيق ثلاثة عناصر  
أساسية، الأول يتعلق بتقييم نظام  
الرقابة على الجودة الذي وضعت  
منشأة المراجعة لنفسها وتسير عليه،

طالما يلقي قبولاً عاماً ويساير  
معايير المراجعة، كما يكون فيه  
عقوبات رادعة لمن لم يلتزم  
بقراراتها، يمكن أن تصل إلى حد  
الشطب من سجل المزاولين  
للمهنة أو الإقصاح عن اسمه  
علانية حتى يبتعد العملاء عن  
التعامل معه مستقبلاً.

هـ) يكون لأعضاء هذه المنظمة  
السلطة الكافية لمزاولة مهامهم  
دون التعرض إلى حجب لبعض  
العمليات عنهم بحجة السرية.

٢- أن يكون أعضاء المنظمة المهنية  
التي تهيمن على عمليات  
المراجعة اللاحقة، من الأعضاء  
ذوي الخبرة المهنية الطويلة في  
مجال المحاسبة والمراجعة،  
وسبق لهم مزاولة المهنة، فضلاً  
عن تمتعهم بالدرجات العلمية  
المناسبة والتي يفضل أن تصل  
إلى درجة الزمالة المهنية أو  
الدكتوراه في مجال التخصص.  
ولا يمنع من الاستعانة بالخبرات  
الجيدة ممن ليسوا لهم مكاتب  
خاصة، ويتمتعون بحسن السيرة  
والنزاهة والموضوعية،  
ويتصفون بالحياد في عملهم.

٣- أن يتم نشر تقارير المراجعة  
اللاحقة في الصحف اليومية  
واسعة الانتشار حتى يكون تقييم  
منشآت المراجعة واضحاً أمام

وإجراءات الرقابة على الجودة، والالتزام بتنفيذ ما جاء بها.

- التقرير عن النتائج التى يتم التوصل إليها من فحص وتحقق وتقييم هذه الاختبارات تمهيداً لنشرها للجُمهور ضمن التقرير.

والعنصر الثالث يتعلّق بالقيام بعملية فحص ومراجعة لبعض عمليات ومهام منشأة المراجعة طرق العملاء، وهو ما لم تتعرض له الدراسات أو التوصيات المهنية السابقة، أى ما أضافه الباحث بحيث يتأسس على ضرورة خضوع بعض عمليات منشأة المراجعة ومهامها المكلفة بها من عملائها، للفحص من فريق العمل القائم بعملية المراجعة اللاحقة، حتى يتم الاطمئنان لحسن سير العمل المهني لمنشأة المراجعة، ويكون تقييم الأداء الخدمي له قد تحقق بشكل مكتمل الجوانب.

هذا وتم عملية المراجعة اللاحقة بنفس مراحل عملية المراجعة التقليدية، من حيث التخطيط وإعداد برنامجاً للمراجعة يتم إتباعه، ثم تخير الأدلة والقرائن التى تساعد على التحقق والتثبت من صحة المطلوب، ثم أخيراً التقرير بإيداء الرأى الفنى المحايد عن نتائج المراجعة اللاحقة مكتملة بعناصرها الثلاثة.

ولا يختلف فكر الباحث عنا عما سبق وورد بهذا الشأن من قبل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى (AICPA) أو بمعيار المراجعة الدولى رقم (٧) الصادر من الاتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) عام ١٩٩٣م، وعرضهما الباحث تفصيلاً فيما تقدم.

والعنصر الثانى يتعلّق باختبارات التحقق من التزام المنشأة بسياسات وإجراءات نظام الرقابة على الجودة، والتى جاءت تفصيلاً بإصدارات مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى عام ١٩٩٦م<sup>(٤٠)</sup>، والتى حددت للفريق المكلف بالرقابة على الجودة (المراجعة اللاحقة فى المدخل المقترح للباحث هنا) بالمهام التالية داخل منشأة المراجعة موضوع الفحص :

- دراسة وتقييم نظام الرقابة على الجودة الذى تم تصميمه داخل المنشأة.
- فحص مدى التزام منشأة المراجعة بسياسات وإجراءات الرقابة على الجودة الموضوعه.
- فحص مدى توثيق سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة الموضوعه من قبل منشأة المراجعة.
- التحقق من فهم الأفراد داخل منشأة المراجعة لسياسات

## (ب) التقرير عن المراجعة اللاحقة:

يرى الباحث أنه فيما يتعلق بنمط التقرير في المراجعة اللاحقة، فيتفق مع ما جاء بتقرير لجنة (Cohen) عام ١٩٧٨م<sup>(٤١)</sup>، من أن التقرير ذي الصيغة المختصرة قد يثير الشكوك حول مصداقية أداء المراجعة اللاحقة. ولذا فقد اقترحت اللجنة آنذاك ضرورة صياغة التقرير في صيغة مطولة، مع جعله متاحاً للاطلاع من قبل كافة الأطراف ذات المصلحة. وفي نفس الوقت لا يمنع أن يصدر تقريراً مختصراً ينطوي على نتيجة إجمالية شاملة من جودة الأداء الخدمي للمنشأة المهنية، مع ضرورة إتاحة التقرير المطول للاطلاع المجاني لكل من يطلب ذلك. وعلى هذا تتمثل معايير إعداد تقرير المراجعة اللاحقة النظيف، في الآتي :

١- ضرورة تضمين التقرير ثلاث فقرات على الأقل، تكون فحواها على النحو التالي :

- الفقرة الأولى : تتعلق بإيضاح الفترة التي تشملها عملية المراجعة اللاحقة، وكذلك اسم وعنوان المنشأة محل الفحص، وملخصاً لنطاق ومدى عملية المراجعة.

- الفقرة الثانية : تتعلق بإيضاح الخصائص العامة والقيود

الملازمة لأي نظام للرقابة على الجودة، والتي تتضح من خلال عملية تقييم النظام.

١- الفقرة الثالثة : تتعلق بإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى تأكيد نظام الرقابة على الجودة في المنشأة بصورة معقولة، وأن المنشأة ملتزمة بتطبيق المعايير المهنية، وأنها قد أدت عملها تجاه عملائها بالصورة اللاتقنة بتحقيق جودة الأداء المهني لها، وذلك طبقاً للنطاق السابق تبيانه من الباحث للمراجعة اللاحقة.

٢- ضرورة إعداد تقرير مكتوب عن كل عملية لاحقة، يلخص الأمور التي كشفت عنها المراجعة والتي تستدعي اتخاذ إجراءات مصححة أو التي يترتب عليها ادخال تحسين في نظام الرقابة على الجودة.

٣- وجوب قيام المنشأة الخاضعة للمراجعة اللاحقة بالرد كتابة على ملاحظات المراجعين لها.

٤- وجوب نشر هذا التقرير والرد عليه، وإتاحة الاطلاع عليه لمن يهمه الأمر.

## سادساً : دراسة ميدانية لمدى ملاءمة مدخل المراجعة اللاحقة المقترح لبيئة المراجعة المصرية :

تهدف هذه الدراسة الميدانية إلى اختبار مدى ملاءمة المدخل المقترح للمراجعة اللاحقة، في تقييم الأداء الخدمي لمنشآت المراجعة، عما سبقه من أساليب توصل تحليل الباحث النظرة لها إلى احتوائها على العديد من أوجه القصور، ثم مدى قبول المراجعين المزاوئين للمهنة في مصر لتطبيق هذا المدخل، باعتباره أحد مداخل تقييم الأداء الخدمي لمهنة المراجعة، مما يساعد على إعطاء الثقة في أداء منشآت المراجعة في مواجهة مثيلتها بالدول المتقدمة.

ويكون ذلك من خلال استطلاع آراء المستقصى منهم (المحاسبون والمراجعون ذوي الخبرة المهنية الكبيرة في منشآت المراجعة الكبرى بجمهورية مصر العربية)، وتحليل إجاباتهم على الأسئلة الواردة باستمارة الاستقصاء المعروضة عليهم، وذلك باستخدام أساليب التحليل والاستدلال الإحصائي المناسبة لهذا الغرض.

ويعتقد الباحث أن شمول مجتمع الدراسة لكافة المنشآت الممارسة لمهنة المراجعة في البيئة المصرية - صغيرة ومتوسطة

وكبيرة - قد يأتي بنتائج غير منطقية وربما متعارضة طبقاً لحكم الأهواء الشخصية والصراع على المصالح لمجيبى الاستقصاء في هذه الحالة. ولذا يستبعد الباحث من نطاق الدراسة تلك المنشآت الممارسة للمهنة في مصر صغيرة ومتوسطة الحجم، والتي عادة يكون مزاولتها لمهنة المراجعة غير مسير للهدف الاجتماعي الحقيقي المنشود، بل تمزج بين العمل المحاسبي والمراجعة والضرائب وغيرها لنفس العميل - وهو ما يخالف بطبيعة الحال ما جاء بدستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر عن نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية (التجارين الآن) عام ١٩٥٨ - وأيضاً ما يخالف كافة التوصيات والإرشادات المنظمة لمهنة المراجعة على النطاق الدولي.

ومن ناحية أخرى، فإن قيام المنشأة بأكثر من نشاط لنفس العميل يبعد الأفراد عن الالتزام بصفة الحياد والاستقلال وإيداء الرأي الفني المحايد، ويجعل الهدف الأساسي وربما الأوحد لها هو الناحية الاقتصادية البحتة المتمثلة في محاولة الحصول على أعلى عائد من الأتعاب والمحافظة على العميل. وهذه الأمور في حد ذاتها كفيلة بهدم الهدف النبيل الذي تسعى إليه هذه الدراسة الميدانية. لأن هؤلاء الأفراد الذين

لنطاق الدراسة وفقاً لانتطاق أحد أو كل الشروط التالية على هذه المنشأة، وهي :

١- أن تمثل أحد بيوت الخبرة العالمية فى المراجعة داخل الوطن مثل : Ernst & Ernst أو Arther أو Anderson Co. أو Price Water House أو غيرها.

٢- أن تكون المنشأة ذات فروعاً متعددة وتمارس المهنة فى الشركات المساهمة الكبرى المسجلة بالبورصة.

٣- أن يكون الشركاء أو أحدهم على الأقل فى هذه المنشأة من ذوى الدرجات العلمية العليا (دكتوراه أو زمالة) وعضواً فى أحد التنظيمات المهنية ذات السمعة فى الدول المتقدمة.

٤- أن تكون المنشأة بالإضافة إلى ما تقدم تؤدى أعمال المراجعة فقط للعملاء دون الخوض فى أعمال المحاسبة والضرائب وخلافه لنفس العميل إلا من خلال مؤسسات استشارية أخرى غير القائمة بأعمال المراجعة.

ولاشك أن اختيار الباحث لهذه النوعية من منشآت المراجعة فى مصر لإجراء الدراسة الميدانية عليها، يرجع إلى ما تتميز به ويعرف عنها من كفاءة ومهارة علمية وعملية

يمارسون المهنة من خلال منشآت المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم، سيرفضون التطوير وتطبيق مدخل من أبرز أهدافه ودعاماته تقييم الأداء الخدمى والمهنى لأعمال المراجعة لمسايرة متطلبات مبادئ حوكمة الشركات، والتي ينبغى قيام المنشأة بممارستها فقط لنفس العميل دون غيرها من الأعمال المحاسبية المتصلة بها.

ويعتمد الباحث فى دراسته- علاجاً لما تقدم- على التركيز على تنوع الخبرة بقدر الإمكان فى منشآت المراجعة الكبرى، لأن وجود التباين بين ممارسى المهنة من حيث عدد سنوات الخبرة قد يؤدى إلى التفاوت فى وجهات النظر، الأمر الذى يمكن أن يثرى نتائج الدراسة. ولذا يركز الباحث فى هذه الدراسة الميدانية على مجتمع الأفراد والعاملين الفنيين فى منشآت المراجعة الكبرى فى مصر، من ذوى الخبرات المتفاوتة وهم (شريك/ مدير للمراجعة/ مراجع أول)، حيث يكون متوسط فترة الخبرة لهم فى مزاولة المهنة عملياً لا يقل عن عشر سنوات، وهى فترة كافية من وجهة نظر الباحث لأن يحكم على الأمور بعقلانية وموضوعية كاملة.

ويعتبر الباحث أن منشأة المراجعة من المنشآت كبيرة الحجم فى ممارسة المهنة، وبالتالي تصلح

عن عشر سنوات. ولما كانت إدارة مراقبة الحسابات التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات في مصر هي (٤٢) مراقبة- وفقاً للبيان الذي تحصل عليه الباحث من إدارة مراقبة حسابات الشركات بالجهاز المركزي للمحاسبات بالقاهرة- معظمها بمحافظة القاهرة ما عدا أربعة منها بمحافظة الإسكندرية هي: مراقبة هيئة النقل العام، ومراقبة الغزل والنسيج، ومراقبة القطن، ومراقبة حسابات المضارب. فقد اكتفى الباحث بإرسال عدد (٣٨٠) استمارة استقصاء لباقي الإدارات بواقع عشرة استمارات لكل إدارة يتم تجميعها خلال أسبوع يدوياً أيضاً. وبذلك يكون مجتمع الدراسة من المزاويلن للمهنة من خلال منشآت المراجعة الكبرى في مصر أو إدارات مراقبة الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات، ذوى الخبرة المهنية غير القليلة.

وهكذا فإنه قد خرج عن نطاق الدراسة الميدانية، المنشآت المزاولة لمهنة المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم، وكذا العاملين بالمنشآت كبيرة الحجم من ذوى الخبرة المحدودة التى تقل عن عشر سنوات، وأيضاً العاملين فى مراقبات الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات من ذوى الخبرة المحدودة،

عالية، وما يتوقع من هذه الطائفة محل الاستقصاء من التزام وموضوعية واهتمام بإرشادات جودة الأداء المهني التى تعتبر من أولويات أهدافها، ولذا يمكن الاستفادة من إجاباتهم على أسئلة الاستقصاء وتعميم نتائج الدراسة الميدانية.

هذا وبعد إجراء الباحث لمسح شامل لمجتمع الدراسة السابق، وجد أن منشآت المراجعة التى تتطبق عليها تلك الشروط فى مصر، هي (٢٢) منشأة بالتقريب. وعلى ذلك لم يلجأ الباحث إلى أخذ عينة محددة بل شمل بدراسته كافة نطاق المجتمع، مع إتاحة الفرصة لكافة العاملين بها وينطبق عليهم شروط الخبرة السابق تبيانها ويشغل وظيفة (شريك/ مدير للمراجعة/ مراجع أول). ولذا أعد الباحث (٢٠٠) استمارة استقصاء قام بتوزيعها على هذه المكاتب، تضمنت مقدمة للتعرف بفكرة الدراسة، ثم طلب تجميع الإجابات بعد ذلك بأسبوع (يدوياً بالمكاتب).

وقد شمل مجتمع الدراسة كذلك الأعضاء الفنيين (ذوى الخبرة) بإدارات مراقبة الحسابات التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، وذلك بدرجة وظيفية (مدير إدارة/ مراقب أول للحسابات/ مراقب حسابات) حتى تتطبق عليهم سنوات الخبرة العملية التى افترضها الباحث والتى لا تقل



الدراسة الميدانية، التي يحاول الباحث اختبار مدى صحتها، في الفروض الثلاثة التالية :

**الفرض الأول (ف١) :** لا يوجد حالياً مدخلاً أو أسلوباً معيناً بذاته لتقييم الأداء الخدمي للمنشآت المراجعة المزاولة للمهنة في مصر، أو حتى إلزام من قبل أى تنظيم مهني محلي بذلك، كما أنه لا يوجد تشريع يوصى بذلك، بالرغم من المسؤولية التي تقع على عاتق المراجعين تجاه متطلبات حوكمة الشركات.

**الفرض الثاني (ف٢) :** أن هناك حاجة ماسة لدى مستخدمي تقارير المراجعة وممارسي المهنة لتطبيق مدخل يتيح تحقيق الرقابة على جودة الأداء المهني والخدمي للمراجع في مصر، وذلك لخلق عامل تنافسي مقبول بينهم، ويضمن الجودة في عملية المراجعة لصالح العميل، وفي النهاية يتفق ومتطلبات الحوكمة.

**الفرض الثالث (ف٣) :** أن هناك أفضلية مبدئية لتطبيق مدخل المراجعة اللاحقة على

ويشغلون وضع وظيفي فيما دون مراقب حسابات. ويعتقد الباحث أن هذه الطائفة الباقية التي تمثل نطاق المجتمع موضوع الدراسة، كافية وواعية بالدرجة التي يمكن أن يعتد برأيها في تعميم نتائج الاستقصاء، فضلاً عن تفهمها المعقول لفكرة تقييم الأداء الخدمي لمهنة المراجعة، وأقلها سعياً لتحقيق الكسب المادي على الاهتمام بجسود الأداء المهني والحرص على سمعة ونتائج المهنة في أعين مستخدمي نتائجها وتقاريرها، مسايرة لمتطلبات الحوكمة.

### **فروض الدراسة الميدانية وتصميم قائمة الاستقصاء:**

يهدف الباحث من دراسته الميدانية هذه إلى الوقوف على مدى إمكانية تطبيق مدخل المراجعة اللاحقة - باعتباره أسلوباً رقيبياً متطوراً - لتقييم الأداء الخدمي للمنشآت الممارسة لمهنة المراجعة في مصر، وتهتم بمعيار الرقابة على جودة الأداء الخدمي لمهنة المراجعة لمسايرة متطلبات حوكمة الشركات. وأيضاً مدى ملاءمة ذلك المدخل للتطبيق في بيئة المراجعة المصرية عن غيره من المداخل المتاحة حالياً وغير المطبقة أيضاً في مصر. وعلى ذلك تتمثل فروض

الإزام لذلك بالرغم من تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، وعدم وجود تشريع يوصى بهذا الإجراء. وتتضمن أربعة أسئلة.

● المجموعة الثانية : تتضمن خمسة أسئلة متنوعة لقياس اتجاهات ممارسي المهنة حول دور المنظمات المهنية والهيئات العلمية في سعيها لإلزام منشآت المراجعة بتطبيق مدخل يحقق جودة الأداء المهني، ويخدم متطلبات الحكومة السائدة في مجال التطبيق العملي لمخرجات عملية المراجعة، ثم كيفية تحقيق ذلك.

● المجموعة الثالثة : تتضمن خمسة أسئلة لقياس اتجاهات ممارسي المهنة لمدى أفضلية تطبيق مدخل المراجعة اللاحقة عن غيره من المداخل المتاحة حالياً، وما يحققه من مزايا متوقعة في مجال تقييم الأداء الخدمي لمهنة المراجعة ومسيرة متطلبات حوكمة الشركات، وملاءمته لبيئة المراجعة المصرية أكثر من غيره من المداخل.

هذا وقد تضمنت الأسئلة باستمارة الاستقصاء إجابات متعددة، وفقاً لمقياس ليكرت (Likert Scale) حيث يسهل من خلاله تحويل

ممارسة مهنة المراجعة عن غيره من المداخل المتاحة حالياً، لكونه يتيح تحقيق تقييم الأداء الخدمي والمهني للمراجع من ناحية، ويعالج سلبيات ما سبقه من مداخل من ناحية أخرى، فضلاً عن ملاءمته لبيئة المراجعة المصرية أكثر من غيره من المداخل ومن ناحية أخرى يحقق متطلبات حوكمة الشركات.

وعلى ضوء هذه الفروض جاء تصميم الباحث لاستمارة الاستقصاء ليتلاءم معها ويفى بالغرض منها في نفس الوقت. وعلى ذلك اشتملت الاستمارة على مقدمة تعطي للقارئ صورة موجزة عن فكرة الدراسة وهدف تقييم الأداء الخدمي لممارسة المهنة وأهمية ذلك لبيئة المراجعة المصرية، ثم البيانات العامة للمستقصى منه، وأربعة عشر سؤالاً في ثلاثة مجموعات لقياس الاتجاهات التالية :

● المجموعة الأولى : تقيس الاتجاهات العامة لدى ممارسي المهنة، لمدى قبول أيضاً من المداخل التي تسعى لتقييم الأداء المهني والخدمي للمراجع، ورفض الوضع الحالي للمهنة الذي يخلو من تطبيق أي نظام أو

(٥٨٠) استمارة.

وقد بلغت الاستثمارات الصالحة للدراسة، والتي تسلمها الباحث من منشآت المراجعة الكبرى- محل الدراسة- عدد (١٦٩) استمارة، أي بنسبة استجابة قدرها ٨٤.٥%، كما بلغت الاستثمارات الصالحة للدراسة، والتي تسلمها الباحث من ممارسي المهنة بإدارة مراقبة الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات- محل الدراسة- عدد (٢٧٠) استمارة، أي بنسبة استجابة قدرها ٧١.١% تقريباً. وعلى ذلك يكون مجمل الاستثمارات الصالحة للدراسة قد بلغت (٤٣٩) استمارة من إجمالي (٥٨٠) استمارة أي بنسبة استجابة إجمالية قدرها ٧٥.٦٩% تقريباً. وهي نسبة استجابة تعتبر مقبولة ومناسبة جداً في رأي الباحث. ومن واقع الإجابات على البيانات الشخصية باستمارات الاستقصاء، تم تقسيم عدد الاستثمارات السليمة في مجتمع الدراسة وفقاً للخبرة وعدد سنواتها المنقضية في الممارسة المهنية، وذلك لأغراض التحليل الإحصائي، إلى :

- خبرة كبيرة في مجال المهنة (أكثر من ٣٠ سنة).

- خبرة متوسطة في مجال ممارسة المهنة (من ٢٠-٣٠ سنة).

- خبرة قليلة نسبياً في ممارسة المهنة

الإجابات غير المقيسة (الأراء الوصفية) إلى قيم كمية مقيسة لأغراض التحليل الإحصائي على النحو التالي (٤٢) :

• موافق تماماً : ويكون الترجيح الرقمي لها هو ٥.

• موافق : ويكون الترجيح الرقمي لها هو ٤.

• لا يمكن إبداء الرأي : ويكون الترجيح الرقمي لها هو ٣.

• غير موافق : ويكون الترجيح الرقمي لها هو ٢.

• غير موافق تماماً : ويكون الترجيح الرقمي لها هو ٥.

ويعرض الباحث نموذج لاستمارة الاستقصاء المستخدمة في الدراسة الميدانية بملحق البحث.

## التحليل الإحصائي للبيانات ونتائج الدراسة :

نظراً لأنه تم توزيع استمارات الاستقصاء على المستقصى منهم بالاتصال الشخصي ومعاودة استلامها بعد أسبوع، فكانت نسبة الاستثمارات غير المجاب عليها محدودة نسبياً، حيث بلغ عدد الاستثمارات التي قدمت لمنشآت المراجعة (٢٠٠) استمارة، وعدد الاستثمارات التي قدمت لإدارات مراقبة الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات (٣٨٠) استمارة، بإجمالي

سنوات الخبرة في ممارسة المهنة وفقاً للتصنيف المشار إليه مسبقاً.

(من ١٠-٢٠ سنة).  
ويوضح الجدول التالي رقم (١) نسبة الإجابات السليمة موزعة بحسب

### جدول رقم (١)

نسبة الإجابات السليمة موزعة بحسب سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	الإجابات السليمة	النسبة المئوية
من ٣٠ سنة فأكثر	١١٩	%٢٧.١٠
من ٢٠-٣٠ سنة	١٦٩	%٣٨.٥٠
من ١٠-٢٠ سنة	١٥١	%٣٤.٤٠
الإجمالي	٤٣٩	%١٠٠

استخدمه الباحث لأغراض عمل الترتيب المختلف لقياس أولويات الإجابات على الأسئلة الموجهة باستمارة الاستقصاء وصياغتها في شكل عبارات تساهم في إثبات مدى صحة فروض الدراسة التي يقدمها الباحث.

جـ) اختبار "Z" لدراسة الفروق بين درجات الموافقة وعدم الموافقة على العبارات الواردة بالأسئلة الموجهة إلى المستقصى منهم، سواء الممارسين من خلال منشآت المراجعة الخاصة كبيرة الحجم، أو المزاولين من خلال إدارات مراقبة الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات.

هذا وقد قام الباحث بتفريغ بيانات استمارات الاستقصاء وتجهيزها للتحليل الإحصائي باستخدام الحاسب الآلي وفقاً لبرنامج

هذا وقد تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية لقياس مدى قبول ممارسي المهنة في بيئة المراجعة المصرية لمدخل المراجعة اللاحقة، كوسيلة لتقييم الأداء الخدمي لمهنة المراجعة في ظل مبادئ حوكمة الشركات :

أ) حساب التكرارات والنسب المئوية، وذلك لدراسة آراء المستقصى منهم تجاه مدى قبول فكرة تطبيق مدخل المراجعة اللاحقة في بيئة المراجعة المصرية، وأهمية دور المنظمات المهنية المتخصصة- المستقلة والمحايدة- في هذا الشأن، وحثية استصدار تشريع يلزم باتخاذ الإجراءات الرقابية على جودة الأداء المهني لممارسي مهنة المراجعة في مصر.

ب) استخدام المتوسط المرجح، الذي

الكبرى أو إدارات مراقبة الحسابات بالجهاز المركزى للمحاسبات، وفقاً لدرجة الخبرة لهم، وكذلك المتوسط المرجح لترتيب العبارات.

"أكسل وورد". قد تم إعداد الجداول أرقام (٢، ٣، ٤) التالية لحساب التكرارات والنسب لدراسة المراجعين الممارسين للمهنة سواء بالمكاتب

## جدول رقم (٢)

التوزيع التكرارى والنسب المئوية والمتوسط المرجح وترتيب العبارات  
لآراء ممارسي المهنة من ذوى الخبرة الكبيرة

الترتيب	المتوسط المرجح	غير موافق تماماً (١)	غير موافق (٢)	لا يمكن إيذاء الرأي (٣)	موافق (٤)	موافق تماماً (٥)	العبارات موضوع الاستقصاء
٢	٤.٥٥	-	-	-	٥٤ %٤٥.٣٨	٦٥ %٥٤.٦٢	ضرورة تطبيق مبدئياً لتقييم الأداء الخدمى فى بيئة المراجعة المصرية لمسايرة حوكمة الشركات.
٣	٤.٥٤	-	-	-	٥٥ %٣٦.٢	٦٤ %٥٢.٨	إن عدم وجود تقييم للأداء الخدمى للمراجع يفتقد المنشآت المزاولة للمهنة القدرة على المنافسة.
٦	٤.٥٠	-	-	-	٦٠ %٥٠.٤٢	٥٩ %٤٩.٥٨	إن إصدار تشريع ملزم لتقييم الأداء الخدمى لمهنة المراجعة يرفع من كفاءة أداء المهنة، ويفعل الحوكمة.
١١	٢.٨٥	-	٧٣ %٦١.٣٥	-	٣٧ %٣١.٠٩	٩ %٧.٥٦	يجب أن يكون التشريع الملزم بتقييم الأداء الخدمى لمهنة المراجعة قاصراً على المنشآت الكبرى فقط.
١٩	٤.٣٢	-	١٤ %١١.٧٦	٧ %٥.٨٨	٢٥ %٢١.٠١	٧٣ %٦١.٣٥	إجاء الإرشاد الصادر عن جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية فى بداية التسميات بالرقابة على جودة الأداء المهني للمراجع وتطبيقه الآن فى ظل الحوكمة.
١	٤.٦٩	-	-	-	٣٧ %٣١.٠٩	٨٢ %٦٨.٩١	ضرورة تكوين تنظيم معنى محايد ومستقل تكون قراراته ملزمة لممارسي المهنة يستصدر معياراً لتوفير مبدئياً لتقييم الأداء الخدمى لممارسي مهنة المراجعة.
٧	٤.٣٥	-	٩ %٧.٥٣	-	٥٥ %٤٢.٠٢	٦٠ %٥٠.٤٢	وضع عقوبات مترتبة من قبل التنظيمات المهنية على مزاول المهنة فى حالة عدم التزامهم بالرقابة على جودة الأداء المهني لهم.
٨	٤.٣٣	-	١٧ %١٤.٢٨	-	٢٩ %٢٤.٣٧	٧٣ %٦١.٣٥	الزام المنشآت الحديثة التى ستزاول المهنة بتطبيق معيار الرقابة على جودة الأداء المهني.

٩	١٨	-	٦	٩٥	١٠٠	١٢	يقتصر الالتزام بالرقابة على جودة الأداء المهني على المنشآت الكبيرة الحجم فقط دون غيرها.
١٠	٢٧	١٩	٧٣	-	٢٠	٢٠	يقتصر أسلوب تقييم الأداء المهني للمراجع على قيام جهة خارجية بالتحقق من ذلك دورياً بشكل إداري فقط.
١١	٩	-	٢٢	٨٨	١٠٠	١٤	يقتصر أسلوب تقييم الأداء المهني على قيام منشأة للمراجعة بفحص أعمال منشأة أخرى بالتبادل.
١٢	١٠	-	٢٩	٨٠	١٠٠	١٣	يقتصر أسلوب تقييم الأداء المهني للمراجع على قيام كل مستوى إشرافي أعلى بمراجعة أعمال المستوى الأدنى له في ذات المنشأة.
١٣	٥٥	٦٤	-	-	-	٤	يكون أسلوب تقييم الأداء المهني من خلال مدخل المراجعة اللاحقة الذي تقوم به منشآت متخصصة مستقلة ومحادية.
١٤	٥٩	٦٠	-	-	-	٥	إن تنفيذ مدخل المراجعة اللاحقة ليس بيئة المراجعة المصرية يعود بنتائج إيجابية على مستخدمى نتائج المراجعة، ويسائر مبادئ حوكمة الشركات.

وقد تبين من الجدول السابق رقم (٢) ما يلي :

١- جاءت العبارة رقم (٦) في الترتيب الأول من مجموع الأسئلة، مما يدل على ضرورة تكوين تنظيم مهني محايد ومستقل تكون قراراته ملزمة لممارسى المهنة، ويستصدر معياراً لتوفير مدخلاً للرقابة على الأداء المهني للمراجع، وهى من الأمور المسيطرة على فكرة ممارسى المهنة فى مصر.

٢- العبارتان رقمى (١، ٢) جاءتا فى الترتيب الثانى والثالث من مجموعة الأسئلة، وهذا يوضح مدى حرص مزاولى المهنة من ذوى الخبرة الكبيرة على

ضرورة تطبيق إجراءات رقابية لتقييم الأداء الخدمى فى بيئة المراجعة المصرية لمسايرة مبادئ حوكمة الشركات، وعدم وجود مثل هذه الإجراءات تفقد المنشآت المزاولة للمهنة القدرة على المنافسة الجيدة فى السوق.

٣- جاءت العبارة رقم (١٣) فى الترتيب الرابع من مجموع الأسئلة، مؤيدة لمدخل المراجعة اللاحقة وفقاً للفكر الذى انتهجه الباحث.

٤- العبارة رقم (١٤) جاءت فى الترتيب الخامس من مجموع الأسئلة، مؤيدة لتنفيذ مدخل المراجعة اللاحقة فى بيئة المراجعة المصرية، لكونه يعود

في مزاولة المهنة عند الترخيص لها لتستقيم الأمور مستقبلاً.

٧- جاءت العبارة رقم (٥) في الترتيب التاسع من مجموع الأسئلة، وهي تعنى أنه إذا لم يتحقق ما تقدم فعلى الأقل نحاول إحياء الإرشاد الموجود فعلاً بالرغم من قصوره.

٨- جاءت العبارة أرقام (١٠، ١١، ١٢) في ترتيب متأخر من مجموع الأسئلة لعدم اقتناع ممارسي المهنة بهذه الأساليب في تقييم الأداء الخدمي لمهنة المراجعة، ربما لذات الانتقادات التي سبق وأشار لها الباحث في دراسته من قبل.

٩- أيضاً العبارة رقم (٤) أخذت الترتيب الحادي عشر لعدم القناعة باقتصار إجراءات تقييم الأداء الخدمي لمهنة المراجعة على المنشآت الكبرى فقط.

بنتائج إيجابية على مستخدمي نتائج المراجعة، ويفعل مبادئ حوكمة الشركات.

٥- جاءت العبارتان رقمي (٣، ٧) في الترتيب السادس والسابع على التوالي من مجموع الأسئلة، وهذا يؤيد حاجة ممارسي المهنة لوجود تشريع ملزم بتحقيق إجراءات الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجع للرفع من كفاءة المهنة وخدمة لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات، ويلزم ذلك وضع عقوبات متدرجة في حالة عدم الالتزام بالرقابة على جودة الأداء المهني.

٦- جاءت العبارة رقم (٨) في نفس ترتيبها الثامن من مجموع الأسئلة، تكلمة لما سبق بأن الالتزام بالرقابة على جودة الأداء المهني يجب أن يفرض من الآن على المنشآت الحديثة.

### جدول رقم (٣)

التوزيع التكراري والنسب المئوية والمتوسط المرجح وترتيب العبارات لأراء ممارسي المهنة من ذوي الخبرة المتوسطة

م	العبارات موضوع الاستقصاء	(٥) موافق تماماً	(٤) موافق	(٣) لا يمكن إصدار رأي	(٢) غير موافق	(١) غير موافق تماماً	المتوسط المرجح	الترتيب
١	ضرورة تطبيق إجراءات رقابية لتقييم الأداء الخدمي لمهنة المراجعة المصرية لمشارحة حوكمة الشركات.	٦٨ %٤٠.٢٤	٦٣ %٣٧.٢٨	-	٣٨ %٢٢.٤٨	-	٢.٩٥	٦
٢	إن عدم وجود تقييم للأداء الخدمي للمراجع يفتقر المنشآت المزاوله للمهنة للفترة على المنافسة.	٣١ %١٨.٣٥	٦٧ %٣٩.٦٤	-	٧١ %٤٢.٠١	-	٤.٥٢	١

٣	٤٠٠	-	٣٠ %١٧.٧٥	٥ %٢.٩٦	٦١ %٣٦.٠٩	٧٣ %٤٣.٢٠	إن إصدار تشريع ملزم لتقييم الأداء الخدمي لمهنة المراجعة يرفع من كفاءة أداء المهنة، ويفعل حوكمة الشركات.
٤	٢.٦٩	١٧ %١٠٠.٦	٨٥ %٥٠.٣٠	-	٦٧ %٣٩.٦٤	-	يجب أن يكون التشريع الملزم بتقييم الأداء الخدمي لمهنة المراجعة قاصراً على المنشآت الكبرى فقط.
٥	٣.٦٣	-	٥١ %٢٠.١٨	-	٧٩ %٤٦.٧٤	٣٩ %٢٣.٠٨	إحياء الإرشاد للمصادر من جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية في بداية التسميات بالرقابة على جودة الأداء المهني للمراجع وتطبيقه الآن في ظل حوكمة الشركات.
٦	٤.٠٦	-	١٠ %٥.٩١	١٥ %٨.٨	٦٤ %٣٧.٨٧	٨٠ %٤٧.٢٤	ضرورة تكوين تنظيم مهني محايد ومستقل تكون قراراته ملزمة لممارسي المهنة يستصدر ميثاقاً لتسويق مستقلاً لتقييم الأداء الخدمي لممارسي مهنة المراجعة.
٧	٣.٧٦	-	٤١ %٢٤.٢٦	-	٧٦ %٤٤.٩٧	٥٢ %٣٠.٧٧	وضع عقوبات مقترحة من قبل التنظيمات المهنية على مزاول المهنة في حالة عدم التزامهم بالرقابة على جودة الأداء المهني لهم.
٨	٣.٧٠	-	٤٧ %٢٧.٨١	-	٧٩ %٤٦.٧٥	٤٣ %٢٥.٤٤	الزام المنشآت الحديثة التي ستزاول المهنة بتطبيق معيار الرقابة على جودة الأداء المهني.
٩	٢.٧٢	١٧ %١٠٠.٦	٨٣ %٤٩.١١	-	٦٩ %٤٠.٨٣	-	يقتصر الالتزام بالرقابة على جودة الأداء المهني على المنشآت كبيرة الحجم فقط دون غيرها.
١٠	٢.١٠	٤٧ %٢٧.٨١	٨٣ %٤٩.١١	-	٣٩ %٢٣.٠٨	-	يقتصر أسلوب تقييم الأداء المهني للمراجع على قيام جهة خارجية بالتحقق من ذلك دورياً بشكل إداري فقط.
١١	١.٥٣	٨٠ %٤٧.٣٤	٨٩ %٥٢.٦٦	-	-	-	يقتصر أسلوب تقييم الأداء المهني على قيام منشأة المراجعة بمحض أعمال منشأة أخرى بالتبادل.
١٢	٣.٢٢	-	٧١ %٤٢.٠١	-	٧١ %٤٢.٠١	٢٧ %١٥.٩٨	يقتصر أسلوب تقييم الأداء المهني للمراجع على قيام كل مستوى إشرافي أعلى بمراجعة أعمال المستوى الأدنى له في ذات المنشأة.
١٣	٤.٠٦	-	١٦ %٩.٤٧	٢٠ %١١.٨٣	٧١ %٤٢.٠١	٦٢ %٣٦.٦٩	يكون أسلوب تقييم الأداء المهني من خلال مدخل المراجعة لللاحقة الذي تقوم به منشآت متخصصة مستقلة ومحايدة.
١٤	٤	-	٣١ %١٨.٣٤	٧ %٤.١٤	٦٢ %٣٦.٦٩	٦٩ %٤٠.٨٣	إن تنفيذ مدخل المراجعة لللاحقة في بيئة المراجعة المصرية يعود بنتائج إيجابية على مستخدمي نتائج المراجعة، ويساهم في مبادئ حوكمة الشركات.

المراجعة على ضرورة وجود تقييم للأداء الخدمي للمراجع حتى تستقيم عملية المنافسة بين المنشآت المزاول للراجعة، في ظل مبادئ حوكمة الشركات.

٢- العبارة رقم (٦) جاءت في الترتيب الثاني، وهذا يدل على مدى الاهتمام بضرورة وجود تنظيم مهني محايد ومستقل تكون قراراته ملزمة لممارسي المهنة،

كما تبين من الجدول السابق رقم (٣) الخاص بالتوزيع التكراري والنسب المئوية والمتوسط المرجح وترتيب العبارات لآراء ممارسي المهنة من ذوى الخبرة المتوسطة، الآتى:

١- أن العبارة الثانية جاءت في الترتيب الأول، وهذا يعتبر مؤشراً جيداً على مدى حرص هؤلاء الممارسين لمهنة



العبارة رقم (١) فى مجموع الأسئلة التى جاءت فى الترتيب السادس أى التالى مباشرة لذلك.

٦- جاءت العبارتان رقمى (٧، ٨) فى نفس ترتيبيهما وهو أمر منطقي ليكمل إطار معيار تحقيق الرقابة على الأداء المهني للمراجع والمدخل المنظم لذلك.

٧- جاءت العبارة رقم (٥) فى الترتيب التاسع، ربما لعدم الثقة فى هذا الإرشاد الصادر فى بداية التسعينيات ولم يتخذ صفة الإلزام إلى الآن، أو لعدم قناعة المستقصى منهم بالجمعية المصدرة لهذا الإرشاد لعدم تنوافر المواصفات اللازمة للاستقلال والحياد لأعضائها بعد.

٨- جاءت العبارتان رقمى (٤، ٩) فى ترتيب الأسئلة فى الترتيب الثانى عشر والحادى عشر، لعدم قناعة المستقصى منهم من فرض أسلوب لتقييم الأداء الخدمى للمراجع والرقابة على جودة الأداء المهني على المنشآت كبيرة الحجم فقط، وذلك لأنه ربما يخرجها من المنافسة مع المنشآت متوسطة وصغيرة الحجم، وهو الأمر الذى يرفضه ممارسى المهنة بطبيعة الحال.

٩- جاءت العبارات أرقام (١٠، ١١، ١٢) على التوالي من

كما يشير الباحث فى بحثه إلى ذلك بحيث لا يكون لأعضائه أية ممارسات مهنية حالية، ومنتفرغ لشئون المهنة، حتى تأتى قراراته عادلة وفى صالح تطوير المهنة دون الدخول فى الأهواء الشخصية، ويستصدر معياراً لتوفير مدخل لتقييم الأداء الخدمى لممارسى مهنة المراجعة، يمكن أن يلقى قبولا عاما.

٣- جاءت العبارة رقم (١٣) فى الترتيب الثالث، وهذا يعكس مدى حاجة ممارسة المهنة لأسلوب لتقييم الأداء المهني فى مصر ويتصف بالاستقلال والحياد.

٤- جاءت العبارة رقم (٣) فى الترتيب الرابع لتؤكد نفس المفهوم وهو الحاجة إلى وجود تشريع ملزم لتقييم الأداء الخدمى لمهنة المراجعة، ويفعل مبادئ حوكمة الشركات.

٥- جاءت العبارة رقم (١٤) فى الترتيب الخامس مما يؤكد حرص ممارسى المهنة- وهم فى هذه المرحلة من الخبرة نوى أكبر عدد من مجتمع الدراسة- على حاجة بيئة المراجعة المصرية لمدخل المراجعة اللاحقة بالكيفية التى عرضها الباحث. كما أكد ذلك ترتيب

مجموع الأسئلة فى نهاية الترتيب لرفض الممارسين لأساليب تقييم الأداء الخدمى غير المتوازن، أو التى يغيب عنها صفة الحياد والاستقلال أو الموضوعية، وهو ما سبق وأشار إليه الباحث فى دراسته النظرية وعرضه بالنقد وعدم القبول من جانبه.

ثم جاء الجدول رقم (٤) التالى بغرض حساب التكرارات والنسب لدراسة آراء ممارسي المهنة من نوى الخبرة القليلة نسبياً حول تطبيق مدخل المراجعة اللاحقة، وكذلك المتوسط المرجح لترتيب العبارات لتحديد أولوياتها لديهم.

جدول رقم (٣)

التوزيع التكرارى والنسب المئوية والمتوسط المرجح وترتيب العبارات لآراء ممارسي المهنة من نوى الخبرة القليلة نسبياً

الترتيب	متوسط المرجح	غير موافق تماماً (١)	غير موافق (٢)	لا يمكن إيذاء رأى (٣)	موافق (٤)	موافق تماماً (٥)	العبارات موضوع الاستقصاء
١	٤.٧٩	-	-	-	٣٢ %٢١.١٩	١١٩ %٧٨.٨١	ضرورة تطبيق إجراءات رقابية لتقييم الأداء الخدمى فى بيئة المراجعة المصرية لمسايرة حوكمة الشركات.
٣	٤.٦٥	-	-	-	٥٣ %٣٥.١٠	٩٨ %٦٤.٩٠	إن عدم وجود تقييم للأداء الخدمى للمراجع يفتقر المنشآت المزاوله للمهنة القدرة على المنافسة.
٢	٤.٧٩	-	-	-	٣٢ %٢١.١٩	١١٩ %٧٨.٨١	إن إصدار تشريع ملزم لتقييم الأداء الخدمى لمهنة المراجعة يرفع من كفاءة أداء المهنة، ويفعل حوكمة الشركات.
١١	٣.٤٥	-	٦٥ %٤٣.٠٤	-	٣٩ %٢٥.٨٣	٤٧ %٣١.١٣	يجب أن يكون التشريع الملزم بتقييم الأداء الخدمى لمهنة المراجعة قاصراً على المنشآت الكبرى فقط.
٩	٣.٩٨	-	٣١ %٢٠.٥٣	-	٦١ %٤٠.٤٠	٥٩ %٣٩.٠٧	إجراء الإرشاد الصادر عن جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية فى بداية التسميات بالرعاية على جودة الأداء المهني للمراجع وتطبيقه الآن فى ظل حوكمة الشركات.
٤	٤.٦٢	-	-	-	٥٨ %٣٨.٤١	٩٣ %٦١.٥٩	ضرورة تكوين تنظيم معنى مجايد ومستقل تكون قراراته ملزمة لممارسي المهنة يستصدر مبادئاً لتوفير مدخلاً لتقييم الأداء الخدمى لممارسي مهنة المراجعة.

٧	٦٠	٦٧	٢٤	-	٤٠٨	٨	وضع عقوبات متدرجة من قبل التنظيمات المهنية على مزاول المهنة في حالة عدم التزامهم بالرقابة على جودة الأداء المهني لهم.
٨	٦٣	٦٧	٢١	-	٤١٤	٧	الزم المنشآت الحديثة التي ستزاول المهنة بتطبيق معيار الرقابة على جودة الأداء المهني.
٩	٤٧	٤٣	٦٦	-	٣٥٠	١٠	يقتصر الالتزام بالرقابة على جودة الأداء المهني على المنشآت كبيرة الحجم فقط دون غيرها.
١٠	-	٤٧	٣٨	-	٢١٩	١٣	يقتصر أسلوب تقييم الأداء المهني للمراجع على قيام جهة خارجية بالتحقق من ذلك دورياً بشكل إداري فقط.
١١	-	٣١	٩٢	-	٢٢٣	١٢	يقتصر أسلوب تقييم الأداء المهني على قيام منشأة المراجعة بمخصص أعمال منشأة أخرى بالتناوب.
١٢	-	٣١	٤٨	-	١٩٣	١٤	يقتصر أسلوب تقييم الأداء المهني للمراجع على قيام كل مستوى إشرافي أعلى بمراجعة أعمال المستوى الأدنى له في ذات المنشأة.
١٣	٨٩	٦٢	-	-	٤٠٩	٥	يكون أسلوب تقييم الأداء المهني من خلال مدخل المراجعة اللاحقة الذي تقوم به منشآت متخصصة مستقلة ومحايدة.
١٤	٨٩	٦٢	-	-	٤٠٩	٦	لن تتخذ مدخل المراجعة اللاحقة في بيئة المراجعة المصرية يسود نتائج إيجابية على مستخدمي نتائج المراجعة، ويساير مبادئ حوكمة الشركات.

وقد تبين من الجدول السابق

رقم (٤) ما يلي :

١- جاءت العبارة رقم (١) في  
الترتيب الأول للأسئلة مما يدل  
على قناعة ممارسي المهنة ذوي  
الخبرة القليلة نسبياً بضرورة  
تحقيق إجراءات رقابية لتقييم  
الأداء الخدمي في بيئة المراجعة  
المصرية لمسايرة مبادئ حوكمة  
الشركات.

٢- جاءت العبارتان رقمي (٢، ٣)  
في الترتيب الثالث والثاني مما  
يكمل نفس الاتجاه الحادث في

العبارة الأولى.

٣- جاءت العبارة رقم (٦) في  
الترتيب الرابع من مجموعة  
الأسئلة للقناعة بضرورة تكوين  
تنظيم مهني مستقل ومحايد  
يرعى عملية تقييم الأداء الخدمي  
لممارسي مهنة المراجعة.

٤- جاءت العبارتان رقمي (١٣، ١٤)  
في الترتيب الخامس  
والسادس على التوالي، مما يدل  
على القناعة بمدخل المراجعة  
اللاحقة وإيجابيته في بيئة  
المراجعة المصرية تمشياً مع

الباحث يستبعد من مجتمع الدراسة تلك المنشآت المزاوله للمهنة المتوسطة أو صغيرة الحجم، لكونها سترفض هذا الاتجاه ربما لتعارضه مع مصالحها من ناحية، وربما لأنه يخرجها من حيز المناقسة الجادة أصلاً من ناحية أخرى. لأنه من المعروف أن مستخدم نتائج المراجعة عادة ما يفضل جودة الأداء المهني للمراجع الذى يخضع للتقييم من جهات محايدة ومستقلة وذات خبرة كافية للحكم على مجريات الأمور، حتى يطمئن ويثق فى مخرجات منشآت العملاء، والتي تتضمنها القوائم المالية المنشورة.

#### وباستخدام اختبار (Z)

لتوضيح الفروض بين درجات الموافقة وعدم الموافقة فى الحالات الثلاث السابقة، على العبارات الموجهة لممارسى المهنة فى منشآت المراجعة الكبرى فى مصر وممارسى المهنة من خلال إدارات مراقبة الحسابات بالجهاز المركزى للمحاسبات، يتضح من الجدول رقم (٥) التالى - بعد الأخذ فى الاعتبار أن الإجابات الموافقة تماماً والموافقة هى إجابات موافقة بوجه عام، والإجابات غير الموافقة وغير الموافقة تماماً غير موافقة بوجه عام. وفى نفس الوقت استبعاد الإجابات التى جاءت تحت بند لا يمكن إبداء الرأى فيها- وحيث كان حجم المجتمع

نفس الاتجاه الوارد فى ترتيب العبارات السابقة من الاستقصاء.

٥- جاءت العبارة رقم (٨) فى الترتيب السابع، للاقتناع بضرورة تطبيق معيار الرقابة على جودة الأداء المهني على المنشآت المزاوله للمهنة حديثاً لحين يتم التعامل مع المزاوله فعلاً ليشمل التطبيق كافة المنشآت مستقبلاً.

٦- جاءت العبارة رقم (٩) فى الترتيب العاشر، والعبارة رقم (٤) فى الترتيب الحادى عشر، نظراً لعدم القناعة باقتصار التطبيق بالنسبة لتقييم الأداء الخدمى لمهنة المراجعة على المنشآت الكبرى فقط.

٧- جاءت العبارات أرقام (١٠)، (١١)، (١٢) فى نهاية الترتيب لعدم القناعة بهذه المداخل لتقييم الأداء المهني لممارسى المهني فى بيئة المراجعة المصرية، لما يتضمنه كل مدخل من أوجه قصور سبق أن أشار إليها الباحث فى حينه.

وختلصة القول هنا أن هذا الاستقصاء قد أيد إلى حد بعيد فكرة مدخل المراجعة اللاحقة فى تقييم الأداء الخدمى لمراجع الحسابات، لقناعة الممارسين به وبفكرة ضرورة تحقيق الرقابة على جودة الأداء المهني فى نفس الوقت، لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات. وهذا ما جعل

الحسابات بالجهاز المركزي  
للمحاسبات :

للدراسة هو (١٦٩) ممارس للمهنة  
من خلال المكاتب الخاصة، وعدد  
(٢٧٠) عضو فني بإدارات مراقبة

### الجدول رقم (٥)

توضيح الفروق بين درجات الموافقة وعدم الموافقة على العبارات الموجهة  
لممارسي المهنة من المزاولين من خلال المنشآت الخاصة

مستوى الدلالة	'Z'	غير موافق		موافق		رقم العبارة
		%	عدد	%	عدد	
-	-	-	-	١٠٠	١٦٩	١
-	-	-	-	١٠٠	١٦٩	٢
-	-	-	-	١٠٠	١٦٩	٣
٠.٠٥	٢.٩٠١ (-)	٨٤.٦٠	١٤٣	١٥.٤	٢٦	٤
٠.٠٥	٢.٣٧٤	٤.٤٠	٧	٩٥.٦	١٦٢	٥
-	-	-	-	١٠٠	١٦٩	٦
-	-	-	-	١٠٠	١٦٩	٧
-	-	-	-	١٠٠	١٦٩	٨
٠.٠٥	٢.٥٤٣ (-)	٨٦.٩٩	١٤٧	١٣.٠١	٢٢	٩
٠.٠٥	١.٧٣٥ (-)	٥١.٤٨	٨٧	٤٨.٥٢	٨٢	١٠
٠.٠٥	١.٧٣٥ (-)	٥١.٤٨	٨٧	٤٨.٥٢	٨٢	١١
٠.٠٥	١.٧٦٦ (-)	٥٢.٦٦	٨٩	٤٧.٣٤	٨٠	١٢
-	-	-	-	١٠٠	١٦٩	١٣
-	-	-	-	١٠٠	١٦٩	١٤

الأسئلة التي تؤيد تطبيق مدخلا آخر  
غير المراجعة اللاحقة، أو الإقتضار  
على المنشآت كبيرة الحجم في  
الالتزام بالرقابة على جودة الأداء  
المهني. حيث أشار الجدول إلى قيمة  
(Z) المحسوبة سالبا أو موجبا بحسب  
الأحوال كما هو مشار إليه عند  
مستوى دلالة (٠.٠٥).

ويعرض الجدول رقم (٦)  
التالي الفروق بين درجات الموافقة  
وعدم الموافقة على نفس العبارات  
الموجهة إلى ممارسي المهني من

ويتلاحظ من الجدول رقم (٥)  
السابق أنه لا توجد فروق معنوية بين  
درجات الموافقة وعدم الموافقة على  
تطبيق مدخل المراجعة اللاحقة لتقييم  
الأداء الخدمي في بيئة المراجعة  
المصرية، والدور الإيجابي للتنظيم  
المهني في هذا الشأن، وإيجابية  
إجراءات الرقابة على جودة الأداء  
المهني للمراجع، وذلك في كل الأسئلة  
التي تتضمن ذلك وهي أرقام (١، ٢،  
٣، ٦، ٧، ٨، ١٣، ١٤). في الوقت  
الذي كانت هناك اختلافات في  
درجات الموافقة وعدم الموافقة لباقي

خلال إدارات مراقبة الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات :

الجدول رقم (٦)

توضيح الفروق بين درجات الموافقة وعدم الموافقة على العبارات الموجهة للممارسين للمهنة من خلال إدارات مراقبة الحسابات

رقم العبارة	موافق		غير موافق		مستوى الدلالة	Z
	عدد	%	عدد	%		
١	٢٧٠	١٠٠	-	-	-	-
٢	٢٧٠	١٠٠	-	-	-	-
٣	٢٠١	٧٥.٨٥	٦٤	٢٤.١٥	٢.٦٣١	٠.٠٥
٤	٦٦	٢٤.٤٤	٢٠٤	٧٥.٥٦	٢.٦٥٢ (-)	٠.٠٥
٥	٢٠٠	٧٦.٠٥	٦٣	٢٣.٩٥	١.٠٢٦	٠.٠٥
٦	٢٧٠	١٠٠	-	-	-	-
٧	٢٧٠	١٠٠	-	-	-	-
٨	٢٧٠	١٠٠	-	-	-	-
٩	٦٦	٢٤.٤٤	٢٠٤	٧٥.٥٦	٢.٦٥٢ (-)	٠.٠٥
١٠	١٨٨	٦٩.٦٣	٨٢	٣٠.٣٧	٤.٣١٣	٠.٠٥
١١	٩٠	٣٣.٣٣	١٨٠	٦٦.٦٧	٢.١١١ (-)	٠.٠٥
١٢	١٠٦	٣٩.٢٦	١٦٤	٦٠.٧٤	١.٧٣٦	٠.٠٥
١٣	٢٥٠	١٠٠	-	-	-	-
١٤	٢٦٣	١٠٠	-	-	-	-

هناك اختلافات في درجات الموافقة وعدم الموافقة لباقي الأسئلة التي تؤيد تطبيق مدخلا آخر غير المراجعة اللاحقة، أو قصر ذلك على المنشآت كبيرة الحجم فقط دون المتوسطة أو الصغرى، وذلك لتقييم الأداء الخدمي لها سعياً وراء تحقيق جودة الأداء المهني بها وتفعيل حوكمة الشركات. حيث أشار الجدول إلي قيمة (Z) المحسوبة سالباً أو موجبا عند مستوى دلالة قدره (٠.٠٥)، ومراعاة أن حجم المجتمع محل الدراسة قد تغير بالنسبة للعبارات أرقام (٣، ٥، ٦، ١٣، ١٤) باستبعاد الإجابات التي

يتلاحظ من الجدول السابق رقم (٦)، أنه لا توجد فروق معنوية بين درجات الموافقة وعدم الموافقة على تطبيق مدخل المراجعة اللاحقة في بيئة المراجعة المصرية، والدور الإيجابي في حالة وجود تنظيم مهني مستقل ومحايد لتنظيم أمور المهنة في المنشآت المزاوله للمراجعة، وكذلك ايجابية وجود إجراءات للرقابة على جودة الأداء المهني للمراجع، لمسايرة مبادئ حوكمة الشركات وتفعيلها. وذلك كما أوضحته الأسئلة الموضحة بالعبارات أرقام (١، ٢، ٦، ٧، ٨، ١٣، ١٤). في الوقت الذي كانت

ثالثاً : هناك تأكيد واضح وملحوس من قبل ممارسي المهنة - سواء من خلال منشآت المراجعة الخاصة أو العاملين في إدارات مراقبة الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات - على قبول فكرة مدخل المراجعة اللاحقة بالأسلوب المقدم من الباحث، عن باقي المداخل المعروضة التي تنفذ إلى الحياض والموضوعية وعدم تناسبها مع بيئة المراجعة المصرية، وهذا يتفق وصحة الفرض الثالث من فروض الدراسة الميدانية التي قدمها الباحث.

وبوجه عام يرى الباحث أن نتائج الدراسة الميدانية جاءت متفقة تماماً مع نتائج الدراسة النظرية التحليلية التي قدمها في بحثه.

### نتائج البحث وتوصياته :

1- من خلال الدراسة النظرية والميدانية التي قدمها الباحث، يتوصل إلى النتائج التالية:

أ- أن هناك حاجة ملحة إلى وجود أسلوب لتقييم الأداء الخدمي للمراجع، نتيجة للتغيرات المستمرة في المتطلبات والتوقعات المتزايدة من قبل مستخدمي القوائم المالية التي خضعت لعملية المراجعة من

جاءت تحت عبارة لا يمكن إيداء الرأي، كما سبق للباحث أن أشار. ويستخلص الباحث مما تقدم، النتائج العامة التالية للدراسة الميدانية: أولاً : أنه لا يوجد حتى الآن مدخلا أو أسلوباً معيناً بذاته لتقييم الأداء الخدمي لمنشآت المراجعة المزاوله للمهنة في مصر، أو حتى إلزاماً من قبل أى تنظيم مهني أو سلطة إشرافية عليا بذلك، بالرغم من متطلبات مبادئ حوكمة الشركات. كما أنه لا يوجد تشريع يوصى بذلك، وهو ما يحقق صحة الفرض الأول من الدراسة.

ثانياً : لا يوجد حتى الآن في مصر جهة رقابية أو تنظيم محايد مستقل يضع نظاماً يكفل الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجع، من خلال أسلوب محدد لتقييم الأداء الخدمي لممارسي المهنة، في الوقت الذي يعتبر تحقيق ذلك في ظل وجود تشريع ملزم، الطريق إلى رفع الكفاءة المهنية وتحقيق القدرة على المنافسة الجيدة في سوق المهنة، والمساعدة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، وهو ما يحقق صحة الفرض الثاني من فروض الدراسة.

شاب المداخل السابقة لمراجعة الزملاء، إلا أن الدراسات الميدانية التي جرت في هذا المجال أثبتت أنه يمكن أن تمثل أداة فعالة لتنفيذ عملية الرقابة على جودة الأداء المهني والخدمي للمراجع، ويساير متطلبات حوكمة الشركات، إذ تمت معالجتها بالمزج بين مزايا المدخلين الرئيسيين في تقييم الأداء الخدمي. وذلك لما تتصف فلسفتها معاً على ديناميكية الأداء الفعلي، وجودة الخدمة، دون الاعتماد على نفسه أحدهما فقط دون الآخر.

٥- إن نجاح مدخل المراجعة اللاحقة يتوقف على استقلالية وحياد فريق العمل وعدم خضوعه لتبعية أصحاب النفوذ للمهنة. وذلك بجانب تمتع أفرادها بقدر مناسب من العلم والخبرة، وكذلك التفرغ لأداء مهنة المراجعة اللاحقة وليس من خلال المراجعة المتبادلة بين المكاتب بعضها البعض كما ترى معظم الاتجاهات السابقة.

٦- أن تحقيق عملية جودة الأداء المهني للمراجع في بيئة المراجعة المصرية، أمر أصبح حتمي وضروري في ظل متطلبات معايير المراجعة المصرية الصادرة عن وزارة

ناحية، وإضفاء الثقة على تلك القوائم الختامية المنشورة من ناحية أخرى، ولتفعيل مبادئ حوكمة الشركات من ناحية ثالثة.

٢- هناك مدخلين لقياس وتقييم جودة الخدمة، هما مدخل الأداء الفعلي ومدخل جودة الخدمة أو مدخل الفجوة. وعلى ذلك يمكن إرجاع كافة المحاولات البحثية في مجال تقييم الأداء الخدمي لهذين المدخلين. ويرى الباحث أن معظم الدراسات التي تناولت موضوع الرقابة على الأداء المهني للمراجع تحقيقاً للجودة ارتكزت على المدخل الأول، بينما يركز مدخله المقترح على مزايا المدخلين مجتمعين لكونه يقوم على التقييم المباشر للعمليات والعوامل المصاحبة والمؤثر في أداء الخدمة.

٣- أن المحاولات السابقة في مجال تقييم الأداء الخدمي لمراجع الحسابات، وهي أسلوب الشريك الثاني أو المراجعات الساخنة أو مراجعة النظراء، يشوبها كثير من أوجه القصور الذي لا يمكن التغاضي عنه، الأمر الذي أفسح الطريق للباحث لصياغة مدخله المقترح، والذي يفعل مبادئ حوكمة الشركات في نفس الوقت.

٤- أنه بالرغم من أن القصور الذي



أعضائه للمراجعة اللاحقة، والقيام بعمل اختبارات لمراجعة بعض العمليات لعملاء منشأة المراجعة، ونشر التقرير، حتى يجبر المراجع الخارجى على إتباع إجراءات وقواعد جودة المراجعة بالصورة المطلوبة، وفى نفس الوقت يضيف المصداقية على تقاريره.

(ج) عدم تطبيق المداخل الأخرى لتقييم الأداء الخدمى، التى أوصت بها بعض التنظيمات المهنية فى الدول الكبرى للرقابة على جودة الأداء المهنى، لكونها تتطوى على بعض العيوب وأوجه القصور الواضحة، ويمكن أن تبرز بشكل أكبر فى بيئة المراجعة المصرية.

(د) أن يصاحب ذلك صدور تشريع أو إرشاد ملزم بضرورة تقييم الأداء الخدمى لممارسى المهنة من أجل تحقيق الرقابة على جودة ذلك الاداء فى بيئة المراجعة المصرية، وخاصة أن الدراسة الميدانية للباحث أثبتت أهمية ذلك المطلب.

الاقتصاد والتجارة الخارجية بالقرار رقم ٦٥٢ لسنة ٢٠٠٠ من ناحية، والمادة رقم (٨٥) من اللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال المصرى رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ من ناحية أخرى. ومتطلبات مبادئ حوكمة الشركات من ناحية ثالثة، وهذا يتأتى من خلال وجود مدخل لتقييم الأداء الخدمى للمهنة يمكن الاعتماد عليه والارتكان إليه.

وفى ضوء النتائج السابقة التى توصل إليها الباحث، يوصى بالآتى :

(أ) ضرورة الاهتمام بتقييم الأداء الخدمى لمهنة المراجعة فى البيئة المصرية، لتحقيق المتطلبات المتزايدة لمستخدمى القوائم المالية من ناحية وإقضاء الثقة على تلك القوائم المالية المنشورة من جهة أخرى، ومسايرة لمبادئ حوكمة الشركات من جهة ثالثة. ويصحب ذلك ضرورة تكوين تنظيم مهنى محايد ومستقل يتصف بمواصفات خاصة، يكون أعضائه من المتفرغين للعمل التنظيمى ولهم خبرة علمية وعملية كافية للإشراف على مدخل تقييم الأداء الخدمى للمراجع، والقيام بأعمال المراجعة اللاحقة.

(ب) أن يقوم مدخل المراجعة اللاحقة على ركائز أساسية، أهمها تفرغ

## هوامش البحث

- (OECD), Principles of Corporate Governance, OECD, Paris, 2000.
- (7) Ashbugh, Collins and Lafond, "The Effects of Corporate Governance on Firms Credit Ratings", 2004 (<http://www.papersssrn.com/paper.taf>).
- (8) Ibidem.  
(٩) من هذه الدراسات على سبيل المثال:  
- د. محسن أحمد الخضري، حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، القاهرة، ٢٠٠٥م.  
- د. جون سوليفان وآخرون، (ترجمة: سمير كريم)، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، مركز المشروعات الدولية الخاصة بواشنطن، ٢٠٠٣م.  
- د. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم- المبادئ- التجارب)، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٥م.  
- د. سميحة فوزي، "تقييم مبادئ حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية"، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ورقة عمل رقم (٨٢)، أبريل ٢٠٠٣م.  
- <http://www.oecd.org>. (2004).
- (10) World Bank- International Monetary Fund (IMF), "Report on The Observance of Standards and Codes- Corporate Governance Country
- (1) Cronin, J and Taylor, S., "SERVPERF versus SERVQUAL: Reconciling Performance Based and Perceptions- Minus- Expectations Measurement of Service Quality", Journal of Marketing, January 1994, Pp: 125-131.
- (٢) د. أحمد عبد المولى الصباغ، "استخدام الفحص بواسطة النظراء لرقابة جودة عمليات المراجعة وإمكانية تطبيقه في البيئة المصرية"، مجلة التكاليف، الجمعية العزيبية للتكاليف، العدد الأول- السنة الثالثة والعشرون، يناير- مايو ١٩٩٣، ص:ص ٦١-٩٦.
- (٣) د. فايزة محمود حلمي يونس، "مراجعة النظر لمكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر كإداة رقابية لتحسين جودة الأداء المهني- دراسة ميدانية استطلاعية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة- جامعة عين شمس، العدد الثالث، ١٩٩٧، ص:ص ٥٦٣-٦١٦.
- (4) Imhoff, J.R. and Evgene, A., "Accounting Quality, Auditing and Corporate Governance", Auditing: A Journal of Practice and Theory, January 2003, Pp: 1-26.
- (5) Cadbury Committee, Report of The Committees on The Financial Aspects of Corporate Governance, Gee Publishing, London, 1992.
- (6) Organization for Economic Co-operation and Development

- Expectations Gap", Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 7, No. 2, 1994, Pp.: 30-49.
- (19) Tony, Bingham, "Year 2000: The Ultimate Expectation Gap: Issue?", Accountancy, Sep. 2000, Pp.: 98-99.
- (٢٠) للتوسع يمكن الرجوع إلى:
- Parsuraman, A., Zeithanal, V. and Berry, L., "Reassessment of Expectations as A Comparison Standard in Measuring Service Quality: Implications for Future Research", Journal of Marketing, January, 1994, Pp.: 111-124.
  - Cronin, J. and Taylor, S., Op. Cit., Pp.: 125-131.
- (٢١) يمكن الرجوع إلى هذه الدراسات على سبيل المثال:
- De Angelo, L.E., "Auditor Independence, Auditor Size and Audit Quality", Journal of Accounting and Economics, December 1981, P. 83.
  - Palmrose, Z., "An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality", The Accounting Review, January 1988, P. 22.
  - Knapp, M., "Factors that Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality", Auditing: A
- Assessment: Arab Republic of Egypt", March 2004, (<http://www.worldbank.org>).
- (11) Cashin, J.A. and Ownes, G.C., Auditing, The Ronald Press Company, N.Y., 1993, Pp: 3-5.
  - (12) Fox, Kenneth L., Auditing Objectives, Grid Inc., Columbus, Ohio, 1995, Pp: 2-3.
  - (13) Gao, James C., "Critical Commentaries- The Expectation Game: Regulation of Auditor by Government and Profession", Critical Perspectives on Accounting, February 2001, Pp.: 83-107.
  - (14) Ibid, P. 91.
  - (15) Sherver, Michael and Kent, David, Auditing and Accountability, Paul Chapman Publishing Ltd, N.Y., 1998, Pp.: 8-9.
  - (16) Mautz, R.K., "The Role of The Independent Auditor in a market Economy", A Study Paper Prepared for The Commission on Auditors Responsibilities, University of Illony, 1975, Pp.: 2-3.
  - (17) Porter, Brenda, "An Empirical Study of The Audit Expectation Performance Gap", Accounting and Business Research, Vol. 42, No. 93, 1993, Pp.: 49-68.
  - (18) Lee, Tom, "Financial Reporting Quality Labels: The Social Construction of The Audit Profession and The

Engagement Fees for Audits of Recipients of Federal Financial Assistance", The Accounting Review, January 1994, Pp.: 244-256.

(٢٧) يمكن الرجوع إلى :

- Malone, C.F. and Roberts, R.W., "Factors Associated with Incidence of Reduced Audit Quality Behavior", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Fall 1996, Pp.: 49-64.

(28) Carmichael, D.R. and Willingham, J.J., Perspectives in Auditing, (International Editions), McGraw- Hill, N.Y., 1986, Pp.: 76-79.

(29) Rittenberg, L.E. and Schweiger, B.J., Auditing: Concepts for A Changing Environment, The Dryden Press Harcourt Brace College Publishers, Fort Worth, 1994, Pp.: 102-104.

(٣٠) يمكن الرجوع إلى :

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), SEC Practice Section Reference Manual, Organizational Documents Standards for Peer Review Administration, Division for CPA Firms, AICPA, New York, 1991.

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Private Companies Practice Section Reference

Journal of Practice and Theory, Spring 1991, P. 38.

(٢٢) من هذه الدراسات على سبيل المثال :

- Arens, A. and Loebbecke, J.K., Auditing: An Integrated Approach, (4<sup>th</sup> Edition), Prentice- Hall, New York, 1988, Pp.: 20-22.

- Wilox, K. and Discenza, R., "The TQM Advantage", CA Magazine (CCA), Vol. 127, May 1994, Pp.: 37-40.

- د. ثناء عطية فراج محمد، د. أمال محمد كمال إبراهيم، "نحو إطار لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة والرقابة عليها- دراسة تطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد ١٨، العدد الرابع، ١٩٩٤، ص:ص ٦٠-٦١.

(23) Stevn, G., "Can Auditing Play Role in The New International Quality Standards", Internal Auditor, Vol. 49, 1992, P. 18.

(24) Hutchins, G., Standard Manual of Quality Auditing, Prentice-Hall, N.J., 1992, P. 57.

(٢٥) للتوسع يمكن الرجوع إلى :

- Sutton, S. and Lampe, J., "A Framework for Evaluating Process for Audit Engagements", Accounting and Business Research, Vol. 21, No. 83, 1991, Pp.: 274-290.

(٢٦) يمكن الرجوع إلى :

- Coley, P.A., Doucet, M.S. and Gover, K.M., "A Simultaneous Equations Analysis of Quality Control Review Outcomes and

- 1988, Pp.: 167-169.
- (37) Ibid, P. 169.
- (38) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "System of Quality Control for A CPA Firm's Accounting and Auditing Practice", System on Quality Control Standards, New York, AICPA, 1996, P. 19.
- (39) Botwin, Bruce S., "Arranging for A Successful Review", Journal of Accountancy, December 1999, Pp.: 72-80.
- (40) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Op. Cit., (1996), Pp.: 190-191.
- (41) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Op. Cit., (1978), P. 147.
- (42) Claire Selltitz, Marie Jahoda, Morotn Duetsch, and Stuart W. Cook, Research Methods in Social Relations, 2nd Ed., N.Y., Holt Rinehart and Winston, 1995, Pp. 366-370.
- Manual, Organizational Documents Standards for Peer Review Administration, Division for CPA Firms, AICPA, New York, 1991.
- (31) The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Audit Regulations and Guidance, ICA, U.K., 1991.
- (٣٢) الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين لعام ٢٠٠١ - إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، عام ٢٠٠١، ص.ص: ١٥٩-١٦٢
- (٣٣) يمكن الرجوع في ذلك تفصيلاً إلى :  
- Johnson, R., "The Role of Prior Work Papers in Audit Planning", Accountancy, July 1993, P. 83.
- د. أحمد عبد المولى الصياغ، مرجع سبق ذكره، ص.ص: ٧٧-٧٨
- د. فايزة محمود حلمي، مرجع سبق ذكره، ص. ٥٦٣
- (34) Robertson, Jack, C., Auditing, Irwin Burr Ridge, Illinois, 1993, P. 57.
- (35) American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), Commission on Auditor's Responsibilities: Report, Conclusions and Recommendations, (Cohen Commission), New York: AICPA, 1978, P. 146.
- (36) Flint, David, Philosophy and Principles of Auditing, MacMillan Education, London,

## ملحق البحث قائمة الاستقصاء

برجاء وضع علامة (✓) أمام الإجابة التي ترى أنها تتاسب رأيكم الكريم في هذه القائمة، ومع التأكيد على سرية تلك البيانات التي ستكون لأغراض الدراسة والبحث العملي فقط وليست للنشر بأى شكل من الأشكال.

### أولاً : البيانات العامة :

- الاسم /  
اسم المكتب / أو إدارة مراقبة الحسابات /  
الدرجة الوظيفية الحالية /  
تاريخ الحصول عليها /  
المؤهل العلمي وتاريخ الحصول عليه /  
عدد سنوات الخبرة العملية /  
العضوية في التنظيمات المهنية المتخصصة /

### ثانياً : قياس الاتجاهات العامة لمزاولة المهنة في شأن تقييم الأداء الخدمي :

يهدف هذا الجزء إلى التعرف العام لمزاولة المهنة في قبول فكرة تطبيق مدخل لتقييم الأداء الخدمي والمهني في بيئة المراجعة المصرية.

١- إن التحديات التي تواجه مهنة المراجعة الآن، والمنافسة الشرسة لمكاتب المراجعة الأجنبية لنظيرتها المحلية، تستدعي ضرورة تطبيق تقييم للأداء الخدمي للمراجع بما يحقق ضمان لمستويات متميزة، يجعل المكاتب المحلية قادرة على المنافسة وتحقيق الثقة في نتائجها، ومسايرة مبادئ حوكمة الشركات.

موافق تماماً	موافق	لا يمكن إيداء الرأي	غير موافق	غير موافق تماماً

٢- إن بقاء المنشآت المزاولة لمهنة المراجعة في مصر سواء الكبيرة منها أو الصغيرة بدون وجود مدخل أو أسلوب لتقييم الأداء الخدمي لمهنة المراجعة، يفقد المصدقية في نتائجها تدريجياً وكذلك القدرة على المنافسة، ويجعل نتائجها غير مواكبة لمتطلبات حوكمة الشركات.

موافق تماماً	موافق	لا يمكن إيداء الرأي	غير موافق	غير موافق تماماً

٣- إن إصدار تشريع يلزم جميع مزاولة مهنة المراجعة في مصر سواء من خلال مكاتب خاصة أو إدارات مراقبة لنحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات،

بالخضوع لتقييم الأداء المهني، لمن شأنه أن يرفع من كفاءة مهنة المحاسبة والمراجعة بوجه عام، ويفعل مبادئ حوكمة الشركات.

موافق تماماً	موافق	لا يمكن إبداء الرأي	غير موافق	غير موافق تماماً

٤- هل توافق على أنه في حالة إصدار تشريع ملزم بتقييم الأداء المهني في بيئة المراجعة المصرية، أن يكون قاصراً على المنشآت المزاوله لمهنة المراجعة الكبرى دون غيرها؟

موافق تماماً	موافق	لا يمكن إبداء الرأي	غير موافق	غير موافق تماماً

**ثالثاً : قياس اتجاهات مزاولي المهنة حول دور المنظمات المهنية والهيئات العلمية في سعيها لإيجاد معايير للرقابة على جودة الأداء المهني ومدخل يحقق ذلك:**

٥- سبق أن أصدرت جمعية المحاسبين والمراجعين المصريين ضمن إرشادات المراجعة، إرشاداً يتعلق بالرقابة على جودة الأداء المهني، ولكن لم يكن له صفة الإلزام في التطبيق، فهل توافق على تطبيقه الآن بالرغم من قصوره النسبي، وخاصة في ظل متطلبات حوكمة الشركات؟

موافق تماماً	موافق	لا يمكن إبداء الرأي	غير موافق	غير موافق تماماً

٦- في حالة تكوين هيئة علمية أو منظمة مهنية تكون إرشاداتها ملزمة لممارسي مهنة المراجعة في مصر. هل توافق على استصدار معيار من شأنه تحقيق الرقابة على جودة الأداء المهني بين منشآت المراجعة في مصر؟

موافق تماماً	موافق	لا يمكن إبداء الرأي	غير موافق	غير موافق تماماً

٧- هل توافق على وضع عقوبات متدرجة من قبل المنظمات المهنية على مزاولي مهنة المراجعة والمنشآت الخاصة بذلك، في حالة عدم التزامها بتطبيق معايير الرقابة على جودة الأداء المهني في بيئة المراجعة المصرية؟

موافق تماماً	موافق	لا يمكن إبداء الرأي	غير موافق	غير موافق تماماً

٨- هل توافق على ضرورة إلزام منشآت المراجعة الجديدة والتي ترغب في التسجيل لمزاولة المهنة لأول مرة، بالالتزام بتطبيق وإتباع المعايير والمدخل

التي من شأنها تحقيق جودة الأداء المهني كخطوة نحو تعميم ذلك على باقى المنشآت المزاوله؟

موافق تماماً	موافق	لا يمكن إبداء الرأى	غير موافق	غير موافق تماماً

٩- هل يقتصر دور المنظمات المهنية والهيئات العلمية عند صياغة معايير للرقابة على جودة الأداء المهني أو مدخل يحقق ذلك، على المنشآت المزاوله للمراجعة كبيرة الحجم فقط؟

موافق تماماً	موافق	لا يمكن إبداء الرأى	غير موافق	غير موافق تماماً

#### رابعاً : قياس اتجاهات ممارسي المهنة عن مدخل تقييم الأداء الخدمي لهم

١٠- هل توافق على أن يقتصر تقييم الأداء الخدمي لمهنة المراجعة فى البيئة المصرية، على إصدار كل منشأة مزاوله للمهنة معايير لتحقيق الرقابه على الأداء المهني، ثم قيام جهة خارجية بالتحقق من تطبيقها والالتزام بها دورياً؟

موافق تماماً	موافق	لا يمكن إبداء الرأى	غير موافق	غير موافق تماماً

١١- هل ترى أن أسلوب تقييم الأداء الخدمي لمهنة المراجعة فى البيئة المصرية، يمكن تحقيقه من خلال اختيار منشأة للمراجعة تقوم بأعمال فحص منشأة أخرى بالتبادل؟

موافق تماماً	موافق	لا يمكن إبداء الرأى	غير موافق	غير موافق تماماً

١٢- هل توافق على أن أسلوب تقييم الأداء الخدمي لمهنة المراجعة فى البيئة المصرية، يتحقق من خلال إلزام كل مستوى إشرافى أعلى بمراجعة أعمال المستوى الإشرافى الأدنى فى ذات المنشأة فقط؟

موافق تماماً	موافق	لا يمكن إبداء الرأى	غير موافق	غير موافق تماماً

١٣- هل توافق على أن أسلوب تقييم الأداء الخدمي لمهنة المراجعة فى البيئة المصرية، يتحقق بشكل أفضل إذا طبق مدخل المراجعة اللاحقة من قبل منشآت متخصصة ومتفرغة لهذا العمل تتمتع باستقلالية وحياد كاملين؟



موافق تماماً	موافق	لا يمكن إيداء الرأي	غير موافق	غير موافق تماماً

١٤- هل توافق على أن وضع معايير ومدخل لتقييم الأداء الخدمي لمهنة المراجعة في البيئة المصرية ووضع موضع الإلزام، يأتي بنتائج إيجابية على مستخدمي نتائج المراجعة، ويجعل المنشآت المزاوله والمتصفة بعدم المصداقية تتوارى وتنتهي، في ظل مبادئ حوكمة الشركات؟

موافق تماماً	موافق	لا يمكن إيداء الرأي	غير موافق	غير موافق تماماً

مع خالص شكرى وتقديرى،

