

دور محتوى تقارير الشفافية بشركات المراجعة في تحسين ادراك الطرف الثالث لجودة خدماتها "دراسة تحليلية إنتقادية وأفاق مستقبلية"

أ. د/ أحمد محمد كامل سالم

أستاذ المحاسبة و المراجعة - كلية التجارة
جامعة الاسكندرية - المعار حالياً
بجامعة أم القرى - مكة المكرمة

مقدمة

ادي ذلك الي ظهور ازمة ثقة بين المهنة والطرف الثالث من جمهور المهتمين ، مما ترتب عليه ان حاولت المهنة استعادة ثقة الطرف الثالث، وذلك من خلال عدد من التشريعات (مثل قانون اوكسلي - Sarbanes Oxley Act) التي حاولت تدعيم استقلالية المراجع الخارجي في مواجهة ضغوط الادارة، ووضع القواعد التي تكفل نوع من الرقابة المجتمعية علي عمل المراجعين الخارجيين، بالإضافة لذلك فقد أنشأت عدد من التنظيمات الهادفة الي فرض نوع من الرقابة علي عمل المراجعين الخارجيين مثل Public Company Accounting Oversight Board (PCA-OB). تمثل الاجراءات السابقة نوعاً من الرقابة الخارجية علي المهنة، وبخاصة في حالة مراجعة الشركات المقيدة في البورصة.

فرضت الاجراءات السابقة -كما سبق القول - نوعاً من الرقابة الخارجية علي المهنة، لذلك ظلت المهنة لفترة تقوم بتنفيذ الدور المرسوم لها من قبل اطراف خارجية، دون ان يكون لها القدرة علي صياغة التعديلات الملائمة علي دورها المُفترض ان تلعبه، الي ان تحركت

تُعتبر المراجعة الخارجية للقوائم المالية ذات قيمة اقتصادية مضافة، حيث انها تُضفي الثقة علي بيانات القوائم المالية، مما يترتب عليه امكانية استخدام تلك البيانات - بعد تشغيلها وتحويلها الي معلومات- في اتخاذ تشكيلة متباينة من القرارات الاقتصادية بواسطة الطرف الثالث (جمهور المهتمين بامر الوحدة الاقتصادية). ظلت تلك القيمة المضافة امراً مسلماً به نظرياً وعملياً في المراجعة، الي ان ظهرت علي السطح مجموعة من الانهيارات المالية لعدد من كبريات الكيانات العملاقة في الولايات المتحدة وغيرها من البلدان، وقد كان التساؤل المبدئي انذاك هو "اين كانت المراجعة الخارجية؟ ولماذا لم تمارس دورها كجرس انذار لجمهور المهتمين بامر الوحدة الاقتصادية من الطرف الثالث؟".

اوضحت التحقيقات التي اهتمت ببحث اسباب وملايسات تلك الازمات (وما اسفرت عنه تلك التحقيقات من كشف اسباب تلك الانهيارات) ان للمراجعة دوراً اعتبره البعض دوراً مساعداً - ان لم يكن متواطئاً او متسترأ - في حدوث تلك الازمات.

تقارير الشفافية، مع إقتراح صور التحسين الذاتية، وذلك في صورة الاهتمام بجودة الخدمات المهنية، والافصاح عن ذلك في شكل تقارير تتطلب المهنة من شركات المراجعة اصدارها، و تُسمى تلك التقارير "تقارير الشفافية"، والتي تُعتبر محور موضوع البحث.

الخطة

انطلاقاً من المشكلة التي تم عرضها والهدف المرتجي ستتقسم خطة البحث الي ما يلي:

اولاً: استقراء بعض من الاصدارات المهنية المرتبطة بتقرير الشفافية.

ثانياً: استعراض محتوى تقارير الشفافية لعدد من كبريات شركات المراجعة في ضوء الاصدارات السابقة.

ثالثاً: تقييم ومجالات تحسين محتوى تقارير الشفافية.

رابعاً: خلاصة و توصيات البحث.

خامساً: اهم مجالات البحث المقترحة.

سيتم تناول كل نقطة من النقاط السابقة علي النحو التالي:

اولاً: استقراء بعض الاصدارات المهنية المرتبطة بتقرير الشفافية

يهدف الباحث من تناول تلك النقطة الي توضيح وتبرير الطلب علي تقرير الشفافية من قبل الطرف الثالث من جمهور المستفيدين من (المهنيين بـ) الخدمات المقدمة من شركات المراجعة (سواء اكانت خدمات مراجعة القوائم المالية التاريخية السنوية التي تقدمها شركات المراجعة لعملائها او خدمات اخري بخلاف خدمات المراجعة والتي تقدمها شركات المراجعة لعملائها او لشركات اخري بخلاف عملائها)، مما يعطي مبرراً علمياً وعملياً لتناول تلك النقطة البحثية.

المهنة في محاولة منها لفرض نوع من الرقابة الذاتية، وذلك في صورة الاهتمام بجودة الخدمات المهنية، والافصاح عن ذلك في شكل تقارير تتطلب المهنة من شركات المراجعة اصدارها، و تُسمى تلك التقارير "تقارير الشفافية"، والتي تُعتبر محور موضوع البحث.

المشكلة

تتمثل المشكلة التي يتصدي لها البحث في تحديد كيفية إختبار الدور التأثري المُفترض لتقارير الشفافية التي تعدها شركات المراجعة كوسيلة إيجابية لتدعيم ادراك الطرف الثالث من جمهور المهتمين لجودة الخدمات المهنية التي تقدمها شركات المراجعة.

الهدف

يهدف البحث من تحليل محتوى تقارير الشفافية التي اعدتها مجموعة من شركات المراجعة الكبرى، إليالوقوف علي محددات دور تلك التقارير - ان وُجدت- في التأثير علي ادراك الطرف الثالث لجودة خدمات المراجعة مع إقتراح مجالات التحسين. ولا شك أن تحقيق البحث لهدفه قد يُسهم - بشكل كبير - في استعادة ثقة ذلك الطرف فيما تقدمها المهنة من خدمات لعملائها.

منهجية البحث

يعتمد منهج البحث - من خلال إستقراء تقارير الشفافية التي اعدتها بعض كبريات شركات المراجعة - علي تحليل محتوى تقارير الشفافية بصورة إنتقادية، وذلك بهدف الوقوف علي أوجه القصور - إن وُجدت - في الممارسات الحالية ذات الصلة بإعداد ومحتوي

الاساليب التي يتعين علي شركات المراجعة الالتزام بها لحماية مصالح المجتمع. تتمثل اهم تلك الاساليب في الحفاظ علي استقلال الافراد داخل تلك الشركات، مراعاة الجودة الفائقة في كل ما تقدمه شركة المراجعة من خدمات، مع مراعاة الجوانب الاخلاقية التي يتعين الالتزام بها من قبل الافراد بشركات المراجعة. يتطلب ما سبق تقوية جهاز الرقابة بتلك الشركات، اعداد تلك الشركات لتقارير اكثر شفافية عن انشطتها، مما يسمح للطرف الثالث بتكوين راي افضل حول دور هيكل الحوكمة بتلك الشركات في حماية مصالح المجتمع، ولذلك فقد تضمن الدليل وصفاً للممارسات القياسية للحوكمة الواجب ان تتبعها شركات المراجعة.

مكونات الدليل

يقدم الدليل مجموعة من الارشادات العامة غير الملزمة لشركات المراجعة، حيث يمكن لكل شركة مراجعة وضع الدليل الخاص بها مع الالتزام بالخطوط العامة الواردة بالدليل. قدم الدليل ثلاثة مبادئ رئيسية هي :

العمليات (operations)

يركز ذلك المبدأ علي عدة نقاط مثل مراعاة مصلحة المجتمع، الرقابة علي جودة الخدمات المقدمة بواسطة شركات المراجعة، السياسات المطبقة بشركة المراجعة لادارة الموارد البشرية، السياسات المطبقة بشركة المراجعة لادارة المخاطر، الاهتمام بملاحظات وشكاوي الطرف الثالث، والسياسات المطبقة بشركة المراجعة لاختيار اعضاء مجلس ادارة شركة المراجعة وتحديد مكافاتهم.

يعتبر اهم الاصدارات المهنية ذات الصلة بتقارير الشفافية هو الدليل الاوروبي لشركات المراجعة الصادر عن مجلس المحاسبين القانونيين الاوروبي، والذي يرتبط بشركات المراجعة، وبخاصة المرخص لها ممارسة المهنة في انجلترا. تضمن الدليل عدداً من التوصيات الهامة لتلك الشركات منها:

- قيام تلك الشركات باعداد تقرير يُسمى تقرير الشفافية Transparency report، و ذلك بهدف الافصاح عن مجموعة من النقاط بشركات المراجعة، والتي تحظى باهتمام الطرف الثالث، والتي سيتم تناولها لاحقاً.

- قيام تلك الشركات - بغرض ممارسة الدور الرقابي السابق - بتعيين عدد من المديرين بها من غير التنفيذيين المستقلين (عادة من الشركاء غير الموكل اليهم القيام باية خدمات لعملاء شركة المراجعة سواء اكانت خدمات مراجعة او خدمات اخري بخلاف خدمات المراجعة) بغرض الرقابة علي جودة الخدمات المقدمة بواسطة تلك (سواء اكانوا شركاء او رؤساء فرق مراجعة او اعضاء فرق مراجعة او مراجعين تحت التمرين او غيرهم من العاملين) بقواعد اداب سلوك المهنة.

تضمن الدليل - الذي شاركت في اعداده عدد من شركات المراجعة الكبرى - النقاط التالية:

هدف الدليل

يُعتبر الهدف الاساسي للدليل هو تدعيم ثقة الطرف الثالث في اية تقارير تُعدها شركات المراجعة، من خلال حماية مصالح المجتمع بتلك الشركات. اشار الدليل الي عدد من

الرقابة (oversight)

يركز ذلك المبدأ علي عدة نقاط مثل تصميم الهيكل التنظيمي للرقابة، مراعاة مصلحة المجتمع عند القيام بالرقابة، واجبات ومسئوليات اللجنة المسؤولة عن حماية مصلحة المجتمع، الرقابة علي تعيين وتحديد مكافآت كل من المراجعين و الشركاء و أعضاء مجلس الادارة بشركة المراجعة، والرقابة علي عملية التقرير عن النتائج.

المساءلة (accountability)

يركز ذلك المبدأ علي نشر كل من القوائم المالية التي تمت مراجعتها، تقرير المراجعة، وتقرير هيكل الرقابة.

اوضح الدليل ضرورة ان يتضمن تقرير الشفافية وصف شركة المراجعة لكيفية تطبيق القيم الواردة في الدليل، كيفية الالتزام بمبادئ الدليل، مع ضرورة ان يتضمن التقرير نتائج فحص أنشطة المراجعة بواسطة الهيكل التشريعية التي تتولي الرقابة علي المهنة، وكذلك اية اجراءات تصحيحية يتم اتخاذها، واية شكاوي مجتمعية تتعلق بشركة المراجعة، كما يجب ان يعرض الدليل النتائج التي توصلت لها لجنة حماية مصالح المجتمع، اخيراً ان يتضمن التقرير نتائج التواصل مع الطرف الثالث ودور اللجنة المختصة بحماية الصالح العام في ذلك التواصل.

نتيجة لحدثة تطبيق الدليل، فقد اقترح ان تتم مراجعة الدليل وتنقيحه - ان لزم الامر - بعد اربعة سنوات من التطبيق، وان تتم المراجعة بواسطة مجلس التقرير المالي FRC

(Financial reporting council). اكدت مراجعة

الدليل بواسطة المجلس السابق توصيات مجموعة المشاركين في السوق (market participants group (Mpg)) عقب الانهيارات المالية بشركة انرون وغيرها من الشركات من ضرورة تحديد الممارسات القياسية للحوكمة الواجب اتباعها بشركات المراجعة، بهدف دعم جودة خدمات المراجعة بتلك الشركات، واستعادة ثقة الطرف الثالث فيما تقدمه تلك الشركات من خدمات. كما يترتب كذلك علي علي اتباع تلك الممارسات تقوية سوق راس المال من خلال تخفيض مخاطر خروج شركات مراجعة اخري من السوق (بعد خروج شركة ارثر اندرسون)، كما اوصي مجلس التقرير المالي في هذا الصدد بتدعيم تقارير الشفافية بشركات المراجعة، والاهتمام باية تغييرات بتلك الشركات تهدف الي تحسين اسلوب الحوكمة بها.

يتطلب تنفيذ التوصيات السابقة كل من احساس ادارة شركات المراجعة بمسئوليتها تجاه المستثمرين بالشركات التي تقوم بمراجعتها، عدم اعطاء الادارة بشركات المراجعة منفردة سلطة مطلقة لاتخاذ القرارات، ضرورة اداء شركة المراجعة لما تقدمه من خدمات مع مراعاة بعض القيم مثل الموضوعية والنزاهة بطريقة تراعي مصالح المجتمع، تعيين عدد من المديرين المستقلين غير التنفيذيين بتلك الشركات لضمان مراعاة تلك الشركات لمصالح المجتمع فيما تتخذه من قرارات والرقابة علي تطبيق الممارسات القياسية للحوكمة بتلك الشركات، ضرورة تطبيق شركات المراجعة لاجراءات ضمان جودة ما تقدمه من خدمات وكذلك اجراءات ادارة المخاطر مع ضرورة

المجتمع، وكبار الشركاء فى شركات المراجعة.

يُلاحظ ان التغييرات المقترحة السابقة فى الدليل تهدف الى تخفيض احتمال خروج شركة مراجعة اخرى من سوق خدمات المراجعة - وذلك بعد خروج شركة ارثر اندرسون - وما يترتب على ذلك الخروج من ارتباك فى سوق خدمات المراجعة، والتاثير السلبى على ثقة الطرف الثالث فى جودة ما تقدمه شركات المراجعة من خدمات. بالإضافة الى المقترحات السابقة، توجد عدد من المقترحات المرتبطة بتعديل تقرير الشفافية، وتتمثل تلك المقترحات فيما يلى:

- اقتراح ان يكون اعداد شركات المراجعة لتقرير الشفافية اجبارياً، وذلك بالنسبة لشركات المراجعة التى تقدم خدمات مراجعة لشركة (او اكثر بالطبع) من الشركات المقيدة ببورصة الاوراق المالية.

- ضرورة ان يتضمن تقرير الشفافية لشركات المراجعة وصفاً لنظام الرقابة الداخلية على الجودة المطبق بتلك الشركات، مع توضيح مدى فاعلية تشغيله والذي يرتبط بنجاحه فى تحقيق الاهداف التى تم انشاؤه من اجل تحقيقها.

- ضرورة ان توضح شركات المراجعة فى تقرير الشفافية مدى التزامها (او عدم التزامها) بالدليل، واسباب عدم الالتزام ان وجدت. كما يجب ان تتم المصادقة على ذلك الايضاح من خلال تقرير مستقل منفصل عن تقرير الشفافية صادر عن المديرين غير التنفيذيين

التحقق من التزام تلك الشركات بالقوانين والتشريعات ذات الصلة، وتشجيع شركات المراجعة على اعداد تقارير ذات جودة مرتفعة للطرف الثالث، وضرورة تواصل شركات المراجعة مع المستثمرين بالشركات التى تقوم بمراجعتها ومع ادارة تلك الشركات ولجان المراجعة بها.

تمثلت اهم التعديلات التى اقترحت على الدليل فيما يلى:

- تعيين المديرين التنفيذيين المستقلين اما كاعضاء فى مجلس الادارة او فى لجنة مستقلة لمراعاة مصالح المجتمع، مع ضرورة المراجعة المستمرة للدليل لضمان انه يحقق مصالح المجتمع.

- قيام هيكل الحوكمة (مسئولي الحوكمة) بشركات المراجعة بالرقابة على جودة ما تقدمه تلك الشركات من خدمات لعملائها، سواء اكانت خدمات مراجعة او خدمات اخرى.

- ضرورة التواصل المستمر بين شركات المراجعة والمستثمرين وباقي فئات الطرف الثالث بالشركات التى تقوم تلك الشركات بمراجعتها.

- اقتراح ان يكون المديرين غير التنفيذيين المستقلين مسئولين امام المستثمرين او امام لجنة التقرير المالى، بطريقة لا تؤدى الى عرقلة عمل اولئك المديرين او الى التاثير سلباً على جودة الحوكمة. بالإضافة الى ذلك ضرورة استمرارية التواصل بين لجنة التقرير المالى مع كل من لجنة حماية مصالح

المستقلين و لجنة الحفاظ على مصالح المجتمع.

ثانياً: استعراض محتوى تقارير الشفافية لعدد من شركات المراجعة فى ضوء الإصدارات السابقة.

يقوم الباحث فى تلك النقطة بإستعراض تقارير الشفافية الصادرة عن شركات مراجعة كبيرة، وذلك بهدف الوقوف على مدى التزام تلك الشركات بما ورد بالدليل الذى تم تناوله فى النقطة السابقة، مما سيوفر مؤشر للباحث عن مدى وفاء الدليل بإحتياجات شركات المراجعة.

أ - تقرير الشفافية لشركة ديلويت (الصادر فى ٣١ مايو ٢٠١٤).

أوضح الاستهلال الخاص بالتقرير انه تم اعداد ذلك التقرير التزاماً بتعليمات هيئة الرقابة المهنية (Professional Oversight Boa-

rd(pob)) المنبثقة من مجلس التقرير المالي

(Financial reporting council(FRC))

، والذان تم انشاؤهما بناءً على توصية مؤسسة المحاسبين القانونيين فى انجلترا و ويلز. تطلبت تلك الهيئات من شركات المراجعة اعداد تقرير يُسمى تقرير الشفافية، والذي يجب ان يتضمن عدداً من الافصاحات،بالاضافة الى ضرورة افصاح شركات المراجعة فى ذلك التقرير عن الخطوات التي تم اتخاذها للتوافق مع الدليل الاوروي لشركات المراجعة السابق الاشارة اليه فى النقطة السابقة.

مكونات التقرير

اشتمل التقرير على الاقسام التالية:

١ - المقدمة.

٢ - جودة المراجعة.

٣ - الحوكمة.

٤ - الاخلاقيات.

٥ - تقرير المديرين غيرالتنفيذيين.

سيتناول الباحث الاقسام المختلفة للتقرير على النحو التالي:

١ - المقدمة

تم التركيز فى ذلك القسم على اهمية الحفاظ على وتدعيم ثقة مستثمري الشركات المستفيدة من خدمات شركة المراجعة،وذلك من خلال تحسين جودة تلك الخدمات،وإعمال الشك المهني عند اداء تلك الخدمات. اشارت كذلك مقدمة التقرير الى الرؤية المستقبلية لادارة شركة المراجعة، والتي اوضحت تطلعات الشركة الى رفع ترتيبها فى قائمة افضل شركات المراجعة،وذلك من خلال وضع جودة الخدمات المقدمة و تلبية احتياجات العملاء على راس اولويات الشركة.

٢ - جودة المراجعة

ركز ذلك القسم على هدف الشركة فى الوصول الى التميز المهني فى ظل البيئة التنافسية التي يتصف بها سوق الخدمات المقدمة بواسطة شركات المراجعة،حيث اوضح التقرير ان ذلك التميز يتطلب الاتي:

- ان يتم اداء اجراءات المراجعة بطريقة تعكس كل من الاستقلالية وإعمال الشك المهني.
- توافر الخبرة الفائقة فى كل خطوات المراجعة وبصفة خاصة عند فهم واختبار الانشطة الرقابية للشركة،مع التحسين المستمر للخبرات و المهارات،وذلك بهدف تدعيم مفهوم الجودة على مستوى الفرد والمجموعة.

- تصميم و تطوير خطط لرفع كفاءة الاداء و درجة التميز المهني خلال عملية المراجعة، مع الاستعانة - اذا تطلب الامر - بخبرات المتخصصين في ذلك المجال.
 - الاشراف علي وفحص عمل المراجعين وبناء قنوات اتصال قوية معهم اثناء عملية المراجعة.
 - الفهم العميق للمنشأة وبيئتها وتحسين اجراءات تقييم الخطر.
- ب - ضرورة توجيه اهتمام اكبر لجودة المراجعة في حالة مراجعة المجموعة.
- ج - وجود مناطق مقترحة للتحسين مثل الاهتمام بمراجعة مخصصات القروض المتعثرة في المنشآت المالية،مراجعة الاجراءات الرقابية لتكنولوجيا المعلومات، والاستجابات لمخاطر الغش.

٣ - الحوكمة

تهدف ديلويت من هذا القسم الي إظهار قوة هيكل الحوكمة لديها ودوره في الرقابة علي أنشطة الشركة. اشارت تلك الفقرة من التقرير الي دليل حوكمة شركات المراجعة الذي اصدرته مؤسسة المراجعين القانونيين في إنجلترا وويلز، والذي يوضح الممارسات القياسية للحوكمة في شركات المراجعة، وقد اشار تقرير الشفافية في هذا الصدد الي نقطتين هامتين هما:

أ - الدور الرقابي للمديرين غير التنفيذيين المستقلين. حيث ان لهؤلاء المديرين (يتم اختيارهم عادة من اقدم الشركاء) دوراً رقابياً فيما يتعلق بانشطة شركة المراجعة، وذلك من حيث تقييم تاثير تلك الانشطة علي المجتمع، وكذلك من حيث التواصل مع ادارة ديلويت بما يسمح بتوجيه أنشطة الشركة والتاثير عليها. مع ضرورة توافر اشتراطات الاستقلال في اولئك المديرين بما يدعم الدور الرقابي المطلوب منهم، حيث تتعلق تلك الاشتراطات بعدم وجود مصالح مادية لهؤلاء المديرين (مثل المصالح المالية، صلات القرابة، صلات العمل)، وكذلك عدم مسؤولية اولئك المديرين عن اية أنشطة تنفيذية (وذلك

يدعم ما سبق مفهوم المراجعة المتميزة (distinctive audit) والذي يقوم علي تضافر المراجعين المميزين، التفكير والرؤية الثاقبة و الوسائل التكنولوجية الذكية لانجاز عملية المراجعة بصورة تقوم علي فاعلية ادارة المخاطر واعمال الشك المهني.بالاضافة لما سبق،تتطلب المراجعة المتميزة كل من فرض رقابة علي عمليات المراجعة من قبل شركات المراجعة،مع توفير معلومات في التوقيت الملائم عن مدي التقدم في عملية المراجعة،زيادة الاستثمارات الموجهه الي تدريب كوادر بشرية،وامعاناً في الوصول الي مراجعة متميزة، فقد تم فحص عينة من عمليات المراجعة بشركة ديلويت بواسطة فريق فحص جودة المراجعة (وهو فريق يهتم بفحص جودة عمليات المراجعة التي تتم بإنجلترا)، وقد اوضح تقرير ذلك الفريق عن عمليات المراجعة في ديلويت ما يلي:

أ- الاهتمام الفائق لشركة ديلويت بجودة المراجعة، وبخاصة في مجال اليات الاتصال بين اعضاء فريق المراجعة و شركة المراجعة.

المراجعين، والرقابة علي مدى وفاء شركة المراجعة بمسئولياتها في الحفاظ علي مصالح المجتمع.

– المجموعة التنفيذية

يتكون ذلك المستوي من عدد من من الشركاء بشركة المراجعة، ويتم تعيينهم بواسطة اقدم الشركاء، و يُعتبر مسئولاً عن تنفيذ السياسات و الاستراتيجيات الموضوعة بواسطة مجلس الشركاء، والمسئولية عن الوظائف التشغيلية بالشركة.

– المراجعة التنفيذية

يتم تعيين اعضاء ذلك المستوي بواسطة الشريك المدير، و يُعتبر ذلك المستوي مسئولاً عن توصيل اهداف ديوليت الي كل المستويات بشركة المراجعة.

٤ – الاخلاقيات

تهدف ديوليت من هذا القسم الي التاكيد علي حرصها التام علي تقديم كل خدماتها باعلي جودة ممكنة، مع مراعاة الجوانب الاخلاقية ذات الصلة في ذلك الصدد مثل الموضوعية والامانة، وان يصل ذلك التاكيد الي الطرف الثالث. يتم تخصيص احد الشركاء ليكون مسئولاً عن ذلك، ويكون لديه كل الصلاحيات المطلوبة للاطلاع بمسئولياته، مثل توافر قنوات اتصال مباشرة مع مع كل المستويات، ومناقشة اي موضوعات هامه معالمستوي الملائم. كما يتحقق ذلك الشريك من حفاظ مراجعي ديوليت علي الاستقلال وتجنب تعارض المصالح وهم بصدد اداء خدماتهم لعملاء الشركة. كما يُعتبر ذلك الشريك مسئولاً عن

حتي لا يراقب المدير انشطة كان مسئولاً عن انجازها مما يُفقد الاستقلال المنشود)، وكذلك مراعاة اشتراطات الاستقلال بالتشريعات الامريكية والانجليزية والدولية. من ناحية اخري، تتطلب فاعلية الدور الرقابي لهؤلاء المديرين ضرورة تواصلهم المستمر مع المستثمرين ولجان المراجعة بالشركات التي تقدم ديوليت لها خدمات مراجعة او خدمات اخري، وذلك حتي يمكن للمديرين القيام بدورهم الرقابي بما يحقق توقعات الاطراف المستفيدة من خدمات شركة المراجعة. اشار التقرير في ذلك الصدد الي عدد من اللقاءات التي تم عقدها بين هؤلاء المديرين وعدد من فئات الطرف الثالث، وذلك لتحقيق الفهم المتبادل بين المديرين بشركات المراجعة والمستفيدين من خدمات تلك الشركات.

ب – هيكل الحوكمة

اشار التقرير الي هيكل الحوكمة بشركة ديوليتو الذي يتكون من اربعة مستويات وهي

– مجلس الشركاء

يتكون من رئيس مجلس الادارة، اقدم التنفيذيين من الشركاء، وغير التنفيذيين المستقلين، و يُعتبر مسئولاً عن الرقابة علي ادارة المخاطر وجودة الخدمات المقدمة بواسطة شركة المراجعة، وكذلك وضع الاستراتيجيات طويلة الاجل للشركة.

– مجلس اللجان الفرعية

يتكون من عدد من الاعضاء المنتخبين من مجلس الشركاء، و يُعتبر مسئولاً عن ادارة المخاطر بشركة المراجعة، تحفيز ومكافاة

المطلوب منها، تتمثل أهم مناطق أنشطة تلك اللجنة فى كل من التحقق من استقلال المراجع القانونى لشركة المراجعة (تحقق اللجنة من عدم وجود علاقات مالية أو غير مالية بين المراجع وشركة المراجعة على نحو مؤثر على استقلاله سلبياً)، التحقق من إعطاء شركة المراجعة أولوية لمصالح المجتمع فيما تقوم به من أنشطة، وقد تأكد الشركاء المستقلين غير التنفيذيين من ذلك. أعداد التقارير بما يحقق مصالح الطرف الثالث، وقد تأكد الشركاء من ذلك، كذلك فقد تأكدوا من كفاءة إدارة المخاطر بالشركة وحرصها على الجودة فيما تقدمه من خدمات، مع مراعاة الاعتبارات الأخلاقية، وكذلك التوافق مع معايير أمن البيانات.

ب - تقرير الشفافية لشركة (KPMG)

الصادر فى ٢٠١٤

تعتبر شركة (KPMG) أول شركة مراجعة فى السوق الاسترالى لخدمات المراجعة التى نشرت تقرير شفافية وذلك فى عام ٢٠١٠، وقد اوضحت آراء الشركاء فى شركة (KPMG) اقتناعهم بأهمية خدمات المراجعة فى الوصول الى ثقة سوق المال فى البيانات المحاسبية. نتيجة لما سبق، تستثمر شركة (KPMG) بكثافة فى كل الوسائل التى تساعد على رفع مستوى جودة المراجعة، حتى انها قامت فى عام ٢٠١٤ بإنشاء شبكة داخلية للاستجابة على استفسارات فرق المراجعة بالشركة (audit coaching network) حول كيفية

المراجعة المستمرة لدليل الاخلاقيات بشركة ديلويت بغرض تحديثه والتحقق من استمرارية ملائمة. بالإضافة الى ذلك التحقق من ملاءمة البرامج التدريبية فى دعم الاستقلال.

٥- تقرير المديرين (الشركاء) غير التنفيذيين المستقلين

يهدف ذلك الجزء من تقرير الشفافية الى تقديم شهادة المديرين (الشركاء) غير التنفيذيين المستقلين فيما يتعلق بجودة ما تقدمه شركة المراجعة من خدمات، ودورهم فى التحقق من ذلك، ودرجة المرونة التى توفرها لهم شركة المراجعة للقيام بذلك الدور. اشارت شهادة اولئك الشركاء الى النقاط التالية:

- تعطى شركة ديلويت اولئك الشركاء السلطات اللازمة للقيام بمسئولياتهم، وذلك من خلال حق حضور اجتماعات جميع اللجان بالشركة، وحرية التواصل مع جميع المستويات، ومناقشة كافة الموضوعات.
- يلعب هؤلاء الشركاء دوراً هاماً فى التواصل مع الطرف الثالث، بهدف اعطاء ذلك الطرف نظرة خارجية مستقلة عن الشركة، مما قد يوفر لهذا الطرف الثقة المطلوبة فى هيكل الحوكمة بالشركة.
- دور لجنة المراجعة والخطر فى إدارة المخاطر والتحقق من جودة الخدمات التى تقدمها الشركة لعملائها، مع السماح لممثلين عن الطرف الثالث بحضور اجتماعات اللجنة بهدف التحقق من كفاءة قيامها بالدور

٢ - اهتمامات الإدارة

تمثل اهتمامات الإدارة العليا محركاً لتقافة التنظيم ومحدداً للسلوكيات المقبولة، وعلي مستوي (KPMG) تُعتبر جودة المراجعة مكوناً أساسياً من نسيج قيم الشركة وثقافتها غير قابل للتفاوض أو التنازل عنه، ويمكن استعراض ما ورد في الدليل اهتمامات الإدارة في النقاط التالية:

ثقافة وقيم التنظيم وقواعد السلوك المطبقة

قامت (KPMG) تدعياً لقيم وثقافة الجودة ووضع دليل يوضح القيم والسلوكيات المرغوبة، مع التأكيد علي مسؤولية كل الشركاء في الحفاظ علي المعايير المهنية، الاخلاقية، والقانونية ذات الصلة، بالاضافة الي جميع جوانب السلوك التي يتوقع الطرف الثالث الالتزام بها من قبل الافراد في (KPMG) نتيجة لذلك تقوم ادارة الشركة بتشجيع كل اعضائها علي تبني ثقافة الالتزام بالقيم (مثل الامانة والنزاهة والاستقلال) مع حثهم علي الابلاغ عن حالات عدم الالتزام. فيما يتعلق بتلك الحالات، تقوم الادارة بالمتابعة والتحقق من اتخاذ الاجراءات التصحيحية الملائمة ومن تنفيذ تلك الاجراءات.

التركيز علي الجودة كجوهر استراتيجيية المراجعة

ترتكز استراتيجيتنا في المراجعة علي جودة اداء وتوصيل الخدمات لعملائنا، في ظل الالتزام بالقواعد الاخلاقية، مما يكفل اداء وتوصيل خدمات توكيدية مستقلة تحظى بثقة الطرف

التصرف في بعض المواقف التي يواجهونها اثناء ادائهم خدمات للعملاء.

مكونات التقرير

اشتمل التقرير علي الاقسام التالية:

١ - مقدمة.

٢ - اهتمامات الإدارة.

٣ - الارتباط مع العملاء الجيدين

٤- وضوح المعايير وقوة ادوات المراجعة.

٥- تعيين، تنمية قدرات، كفاءة تخصيص الافراد الملائمين المؤهلين.

٦- الالتزام بالتميز المهني وجودة اداء الخدمات للعملاء.

٧- كفاءة وفاعلية اداء المراجعة.

٨- الالتزام بالتحسين المستمر.

سيتم تناول كل نقطة مما سبق علي النحو الوارد في الصفحات التالية.

١ - المقدمة

تضمنت المقدمة التأكيد علي تبني شركة (KPMG) مفهوماً لجودة المراجعة لا يقتصر فقط علي الوصول الي الراي الملائم في القوائم المالية، بل علي الوصول الي ذلك الراي بطريقة تتصف بالموضوعية والنزاهة، وان الاطار المطبق بالشركة للجودة يركز علي الاهتمام بجوانب الجودة التي تقع تحت سيطرة الشركة. بالاضافة الي ما سبق اكدت المقدمة علي ان الرقابة علي وتقييم جودة اداء عمليات المراجعة تتم من خلال عدة اطراف وهي مستخدمي خدمات المراجعة (الطرف الثالث)، المشترين لتلك الخدمات (الشركات محل المراجعة)، ولجان المراجعة بالشركات محل المراجعة.

استمرارية قدرة الشركة على تقديم خدماتها للعميل بجودة فائقة، مع متابعة اية تغيرات تطرأ على طبيعة نشاط العميل و/أو المركز المالي للعميل و/أو هيكل الملكية للعميل، مما قد يؤثر على قرار الاستمرار مع العميل.

- وسائل الحماية من المخاطر المرتفعة يتعامل عدد من الاطراف داخل شركة المراجعة مع المخاطر المرتفعة للعملاء، مثل الشريك المسئول عن ادارة المخاطر، (professional practice department)

وقسم الممارسات المهنية، وبناءً على رأي تلك الاطراف يتم تصنيف العملاء ذوي الخطورة المرتفعة في شريحة خاصة من العملاء تتطلب تخصيص فرق مراجعة ذات كفاءة متميزة. على مستوي كل شريك (KPMG) - ادارة مخاطر العميل يتم فحص مخاطر عملاء سنوياً، وذلك من خلال المناقشة بين الشريك المسئول عن ادارة المخاطر والشريك المسئول عن مراجعة العميل، حيث توضح تلك المناقشة المخاطر التي يتعرض لها العميل والاستجابات الملائمة لتلك المخاطر. لا شك ان هذا النقاش يسهم - في حد كبير - في تمكين الشريك المسئول عن المراجعة من اداء خدمات مراجعة ذات جودة مرتفعة للعميل.

٤ - وضوح المعايير وقوة ادوات المراجعة

يعتمد دليل المراجعة في (KPMG) على كل من المعايير الدولية للمراجعة، المعايير الدولية للرقابة على الجودة، والمعايير الاسترالية للمراجعة، كما تعتمد الشركة على ادوات التكنولوجيا الحديثة لانتاج ملفات مراجعة الكترونية، والتي تُمكن المراجع من

الثالث. يُعتبر كل الشركاء التنفيذيين (المُسند اليهم عمليات مراجعة) مسئولين عن مرعاة الجودة وهم بصدد اصدار الاحكام المهنية التي يتطلبها اداء عملية المراجعة، وكذلك عند اِعمال الشك المهني، وتقع مسؤولية التحقق من تلك الامور على عاتق (Quality partner) الشريك المسئول عن الجودة، كما يوجد أيضاً شركاء مسئولون عن ادارة المخاطر والرقابة على الجودة، مما يساعد على غرس ثقافة الجودة في كل المستويات داخل شركة المراجعة.

هيكل الحوكمة

بمثل مجلس ادارة شركة المراجعة اعلى سلطة حوكمة، وتتضمن اختصاصاته كل من الرقابة على تطبيق استراتيجية المراجعة، و رقابة ادارة الشركة، كما يتضمن هيكل حوكمة الشركة عدة لجان مسئولة عن الخطر و الجودة والتاثير بصورة ايجابية في اتجاهات الجودة التي تتبناها الشركة.

يخضع ذلك لعدة معايير وهي:

- تقييم العميل (وبخاصة في حالة العملاء الجدد) من حيث امانة الادارة لديه ومسئولي الحوكمة، حيث تشير نتائج التقييم الي درجة خطورة العميل. يتم اتخاذ قرار قبول او رفض العميل وفقاً لدرجة خطورة العميل، مدي استقلال شركة المراجعة عن العميل (من حيث وجود مصالح مالية او اداء خدمات للعميل بخلاف المراجعة) ، وقدرة شركة المراجعة على اداء خدمات مراجعة للعميل تتمشي مع معايير الجودة بالشركة. كما يتم التقييم ايضا للعملاء القدامى للتحقق من

الامريكية للمحاسبة و المراجعة،توافر نظام موضوعي لتقييم الاداء يتحدد علي اساسه قرار الاحتفاظ بالمراجعين وتزقيتهم او الاستغناء عنهم،توافر نظام عادل لمشاركة الشركاء في ارباح الشركة،وتوافر نظام قوي لتخصيص الشركاء و المراجعين واعضاء الفريق الملائمين علي مهام المراجعة حسب مهاراتهم ومؤهلاتهم وخبراتهم بنوع الصناعة التي ينتمي لها العميل.

٦ - الالتزام بالتميز المهني وجودة اداء الخدمات للعملاء.

يتم تحقيق ذلك من خلال برامج التعليم والتدريب التي تقدمها مدرسة الادارة التابعة لشركة(KPMG)،بالاضافة الي ضرورة حصول الشركاء و المراجعين واعضاء فريق المراجعة علي عضوية جمعية المحاسبين القانونيين في استراليا ونيوزلندا،كذلك ضرورة انخراط الشركاء و المراجعين واعضاء فريق المراجعة في برامج التعليم المستمر في مجالات المراجعة والتقارير المالي.كذلك حضور الندوات خاصة المرتبطة بالخصائص المميزة لبعض الصناعات ذات الطبيعة الخاصة،والتي قد يكلف المراجع بمراجعتها، الاطلاع علي علي احدث الابحاث التي تناقش المجالات الحديثة في المحاسبة والمراجعة،واخيراً حضور واجتياز مجموعة من المقررات الاجبارية مع ضرورة الحصول علي حد ادني من الدرجات في اختبارات المقررات.تدعيماً لجودة خدمات المراجعة يتوافر لدي (KPMG) فريق استشاري علي مستوي عالي لتقديم المشورة لفرق المراجعة في اية مواقف تواجهها الفرق اثناء المراجعة ولا

استخلاص الادلة المطلوبة - مع اعمال الشك المهني - المرتبطة بالاتجاهات غير العادية في بيانات العميل.بالاضافة لما سبق، يجب ان يوقع المراجعون و الشركاء التنفيذيين علي التزامهم بدليل اجراءات ادارة المخاطر،والذي يعكس كل من معايير مجلس المعايير الدولية للاخلاقيات لمهنة المحاسبة

، وكذلك (International Ethics Standards Board for Accountants)

نشرات لجنة البورصة والمبادلات الامريكية (SEC) وكذلك اصدارات مجلس الرقابة علي المحاسبة والمراجعة في شركات الاكنتاب العام (PCAOB). حيث يتضمن ذلك الدليل السياسات والاجراءات المرتبطة بعدة مناطق منها الاستقلال الشخصي وتعاقب المراجعين،والتحقق من عدم وجود تعارض مصالح بين المراجعين والشركات التي يقومون بمراجعتها،اخيراً فقد استحدثت (KPMG) نظام الخط الساخن للإبلاغ عن اية حالات لسلك غير ملائم للمراجعين.

٥ - تعيين،تنمية قدرات، كفاءة تخصيص الأفراد الملائمين المؤهلين.

يُعتبر تخصيص الشركاء والمراجعين واعضاء فريق المراجعة علي عمليات المراجعة المختلفة وفقاً لمؤهلاتهم ومستوي خطر العميل من اهم محركات جودة المراجعة.تتطلب تنمية قدرات الشركاء والمراجعين واعضاء فريق المراجعة كل من تطوير المهارات والمؤهلات الشخصية،ضرورة حصول المراجعين علي ترخيص مزاوله المهنة،حصول المراجعين علي دراسات في معايير التقرير المالي و المعايير

تستطيع التعامل معها، وبخاصة تلك المواقف المرتبطة بالاستجابة للمخاطر.

٧- كفاءة وفاعلية اداء المراجعة.

يتم اداء المراجعة بكفاءة وفاعلية من خلال إعمال الشك المهني، والذي يتطلب عقلية تساؤلية تبحث عن المسببات بصورة مستمرة، وتهتم بكل مظاهر عدم الانتظام بغرض الوصول الي احكام مهنية اقرب ما تكون الي الدقة، كذلك تتطلب كفاءة وفاعلية الاداء ضرورة تدخل الشريك المسئول عن المراجعة في تخطيط وتحديد نطاق المراجعة، وتحديد الاستجابات للمخاطر الهامة، والامور التي تتطلب اصدار احكام مهنية او إعمال الشك المهني. يساعد التدخل السابق للشريك المسئول عن المراجعة في اكساب المراجعين واعضاء الفريق المهارات والخبرات اللازمة بصورة تدريجية من خلال ملاحظة اسلوب تدخل ذلك الشريك في مواقف مختلفة. تُعتبر الخبرات في مجال الاحكام المهنيه وإعمال الشك المهني وتقييم ادلة المراجعة من اهم الخبرات التي تنتقل من الشريك المسئول عن الارتباط الي المراجعين واعضاء فريق المراجعة، وذلك عن طريق الملاحظة لاسلوب وكيفية تدخل الشريك.

تتطلب كذلك كفاءة وفاعلية اداء المراجعة التوثيق المستندي للدلة التي يتم جمعها، وتتطلب معايير الجودة المطبقة بشركة (KPMG) فحص ومراجعة ذلك التوثيق بواسطة فرق ذات خبرة في ذلك المجال، كما تتطلب الكفاءة والفاعلية فحص اسلوب الرقابة علي جودة الخدمات المقدمة لعملاء الشركة، وهو ما يتم بالشركة من خلال احد

الشركاء، بالاضافة الي امكانية الاستعانة بخبير من الشركاء لاجراء فحص اضافي للرقابة علي الجودة للمواقف التي تم اصدار احكام مهنية معقدة بشأنها او إعمال الشك المهني. اخيرا تتطلب الكفاءة والفاعلية التقرير الواضح عن النتائج الهامة للمراجعة من خلال تقارير المراجعة، والاتصال بمسؤولي الحوكمة واعضاء لجان المراجعة بالشركات التي تتم مراجعتها، ويتم التحقق من ذلك بواسطة احد الشركاء ذوي الخبرة بالشركة.

٨ - الالتزام بالتحسين المستمر.

تسعي دائماً (KPMG) الي الاستفادة من جميع الفرص التي تُتاح للتحسين في الاداء بصورة مستمرة، وتعتمد علي كل من الرقابة الداخلية والخارجية لتقييم مستوي جودة الاداء الحالي وتحديد مناطق التحسين المقترحة. فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، فانها تتم من خلال نظامين للرقابة، حيث يهتم اولهما بفحص جودة الاداء ومجالات تحسينه بواسطة احد الشركاء ذوي الخبرة من خارج فريق المراجعة، بينما يتم ثانيهما من خلال الشريك المسئول عن الارتباط واعضاء الفريق بشأن عدد من القضايا مثل الاستجابات للمخاطر، الاستقلال، والالتزام بالمتطلبات الاخلاقية. فيما يتعلق بالرقابة الخارجية فإن (KPMG) نرحب بما تبديه الاطراف الخارجية من ملاحظات تتعلق بجودة خدماتها، ومن اهم تلك الجهات :

لجنة البورصة والمبادلات باستراليا التي تراجع مدي الالتزام بمتطلبات الاستقلال وجودة الخدمات المقدمة للعملاء، ولم ترد اية ملاحظات من تلك اللجنة عن العام الحالي.

على الجودة الموضح بذلك التقرير يعمل بفاعلية"

ثالثاً: تقييم ومجالات تحسين محتوى تقارير الشفافية.

يهدف الباحث من تلك النقطة الى تقييم محتوى التقريرين السابقين للشفافية، وذلك لاقتراح مجالات لتحسين الممارسة المهنية فى هذا الصدد. يمكن ايجاز التقييم المقارن فى النقاط التالية:

١ - عدم وجود آلية واضحة لتحديد نقاط ومحاو التركيز بتقارير الشفافية، كما أن نقاط التركيز بتقرير الشفافية لم يتم تحديدها وفقاً - كما هو مُفترض - لإحتياجات المستخدمين الموجه اليهم تلك التقارير ، مما يعني أن فاعلية تلك التقارير فى الوفاء بالإحتياجات المعلوماتية للمستخدمين المعنيين تظل محل شك، وذلك لعدم التحقق من إحتياج المستخدمين المعنيين لمحتوي تلك التقارير من المعلومات، مما يجعل تحقيق تلك التقارير للأهداف منها - والمرتبطة بثقة المستخدمين المعنيين فى جودة ما تقدمه تلك الشركات من خدمات - أمراً غير مؤكد.

٢- تأكيداً للنقطة السابقة، اختلفت محاور التركيز بكل تقرير من التقارير التي تم التعرض لها، حيث ركز تقرير ديلويت على كل من النواحي المرتبطة بالهيكل التنظيمي للشركة وهيكل الحوكمة ومستوياتها التنظيمية المختلفة، وقنوات الاتصال داخل التنظيم بين المستويات المختلفة للحوكمة، وكذلك قنوات الاتصال بين التنظيم

الجهات التشريعية الاخرى مثل (PCAOB) والتي تقوم بالفتيش على عينة من ارتباطات (KPMG) ، وخلال العام الحالي لم ترد اية ملاحظات من تلك الجهات.

جمعية المحاسبين القانونيين باستراليا ونيوزلندا والتي تركز على تحديد نقاط التحسين المقترحة. اشارت ملاحظات الجمعية الى عدد من مناطق التحسين منها أعمال الشك المهني، الاستقلال ، الاشراف على المساعدين.

الشركة محل المراجعة حيث تهتم (KPMG) براء عملائها فيما يتعلق بجودة الخدمات المؤداة لهم، مع محاولة التحسين المستمر بناءً على تلك الملاحظات. عادة تتعلق الملاحظات بالكفاءة الفنية لفريق المراجعة، او دراية الفريق بالطبيعة المميزة للصناعة بالشركة محل المراجعة.

اخيراً انتهى التقرير بشهادة من رئيس مجلس ادارة الفرع باستراليا و المدير التنفيذي للفرع حول فاعلية الرقابة على الجودة بالشركة، وقد نصت تلك الشهادة على مايلي:

" نشق بان الاطار المطبق لدينا يشجع مراجعينا ويمكنهم من اداء خدمات بجودة مرتفعة وطريقة مستقلة موضوعية اخلاقية تحظى بثقة الطرف الثالث و المجتمع.

يساعد نظام الرقابة على الجودة المطبق بشركتنا من اداء عمليات المراجعة بصورة تتمشي مع المعايير والقوانين السارية ذات الصلة. توفر نتائج الانظمة المطبقة للرقابة الداخلية والخارجية اساساً معقولاً لمجلس الادارة بشركة (KPMG) للاستنتاج بان نظام الرقابة

يعرضها التقرير وإمكانيات التواصل مع المستويات المختلفة داخل شركة المراجعة لإستقاء المعلومات المطلوبة لأغراض إعداد ذلك التقرير، حيث يُفترض إذا تم إعداد تلك التقارير بواسطة مستويات مرتفعة نسبياً في الهيكل التنظيمي لشركة المراجعة، فإن المعلومات التي يتضمنها التقرير ستكون أكثر شمولاً (وذلك لإرتفاع الصلاحيات المخولة للمستويات المسؤولة عن الإعداد في الدخول علي أية معلومات والتواصل مع أية مستويات عما لو كانت مسئولية إعداد تلك التقارير مخولة إلي مستويات أقل إرتفاعاً في الهيكل التنظيمي لشركة المراجعة) و أقل في التفاصيل الدقيقة التي ربما لا يهتم بها و/أو لا يستوعبها المستخدمين المعنيين.

٤- عدم التصديق علي كل من التقارير التي تم التعرض لها من قبل جهة خارجية مستقلة، مما قد يلقي بظلال الشك من قبل المستخدمين المعنيين الموجه اليهم التقرير بشأن ما ورد به من معلومات . كما قد ورد بتقرير (KPMG) تصديق داخلي علي فاعلية نظام الرقابة علي الجودة بالشركة، وقد تم توقيع ذلك التصديق من رئيس مجلس الادارة لفرع الشركة وكذلك المدير التنفيذي للفرع. يري الباحث ان هذا التصديق يمثل شهادة تفتقر الي الموضوعية لانها من جهة داخلية، مما يجعل ثقة الطرف الثالث الموجه له التقرير بصفة خاصة والمجتمع بصفة عامة منخفضة ان لم تكن منعدمة.

والاطراف الخارجية المستفيدة من خدمات شركة المراجعة من الطرف الثالث، وكذلك المجتمع ككل. خلافاً للتقرير السابق، ركز تقرير (KPMG) بصورة كبيرة علي توضيح الخطوات المختلفة لانجاز عملية المراجعة وزوايا الجودة في كل منها، وكذلك كيفية الرقابة علي الجودة بكل منها، مع اهتمام اقل نسبياً بكل من قنوات الاتصال داخل وخارج الشركة، وكذلك المستويات المختلفة لهيكل الحوكمة . يتبين مما سبق وجود اختلاف جذري في محتوى تقارير الشفافية، مما يعني عدم وجود صيغة موحدة ملزمة افرزتها المعايير والاصدارات المهنية ذات الصلة، الأمر الذي يجعل الإفصاحات الواردة بتلك التقارير من قبل الإفصاحات الإختيارية، التي لا يُمكن مقارنة جودة إفصاح شركات المراجعة الوارد بتلك التقارير.

٣ - إمتداداً للنقطتين السابقتين، فقد اختلفت - من واقع تقارير الشفافية التي تم التعرض لها -ميكانيكية إعداد تقارير الشفافية، وما يتضمنه ذلك من تحديد المستوي الإداري المسئول داخل شركة المراجعة عن إعداد تلك التقارير، سلطات ذلك المستوي ومسئوليته، طبيعة التواصل بين ذلك المستوي والكيان المسئول عن مراجعة صدق محتوى تقارير الشفافية، وعن مدي إحتواء تلك التقارير علي العناصر التي تحددها الإصدارت المهنية المأمول صدورها في هذا الصدد. ولا شك وأن ذلك إنعكس علي طبيعة المعلومات التي

٥- وجود اسهاب فى محتوى التقريرين اللذان تم التعرض لهما، حيث تم التاكيد فى اكثر من موضع بكل تقرير على مراعاة شركة المراجعة لمتطلبات جودة خدمات المراجعة، وعلى قيام الشركاء والمراجعين واعضاء فرق المراجعة باصدار الاحكام المهنية الصائبة، وكذلك إعمال الشك المهني اثناء اداء خطـوات المراجعة،بالإضافة الي حرص الشركة على التواصل المستمر مع الطرف الثالث من المستفيدين بخدماتها والمجتمع بصفة عامة. كذلك تم التاكيد فى اكثر من موضع على الاولوية التي توليها شركات المراجعة لمصالح المجتمع.يؤدى التكرار المبالغ فيه للنقاط السابقة فى مواضع مختلفة من التقرير الي اعطاء احياء للقاريء بإفتقار التقرير للاسلوب العلمي وانه يغلب عليه الطابع الاعلاني، مما يؤثر سلباً على تقييم الطرف الثالث لمصادقية التقرير (والتي تتأثر سلباً بعدم التصديق على التقرير من جهة مستقلة وذلك كما سبقت الإشارة اليه فى النقطة السابقة).

رابعاً: خلاصة و توصيات البحث.

إستهدف البحث - من خلال تحليل محتوى تقارير الشفافية التي اعدتها مجموعة من شركات المراجعة الكبرى- الوقوف على محددات دور تقارير الشفافية - ان وُجدت - فى التأثير على ادراك الطرف الثالث لجودة خدمات المراجعة. مما قد يُسهم - بشكل كبير - فى استعادة ثقة ذلك الطرف فيما تقدمه المهنة من خدمات لعملائها. إنطلاقاً من هدف البحث تم تناول ثلاثة نقاط التي إرتأى الباحث

انها تسهم فى تحقيق الهدف (بالإضافة إلى خلاصة وتوصيات البحث، و اهم مجالات البحث المقترحة ذات الصلة). تناولت **النقطة الأولى** إستقراء أهم الإصدارات المهنية ذات الصلة بتقارير الشفافية،و يعتبر من اهم تلك الاصدارات هو الدليل الاوروبي لشركات المراجعة الصادر عن مجلس المحاسبين القانونيين الاوروبي، والذي يرتبط بشركات المراجعة، وبخاصة المرخص لها ممارسة المهنة فى انجلترا.تضمن الدليل عدداً من التوصيات الهامة لتلك الشركات، والتي ترتبط بقيام تلك الشركات باعداد تقرير يُسمى تقرير الشفافية **Transparency report**، بهدف الافصاح عن مجموعة من العناصر بشركات المراجعة، والتي تحظى باهتمام الطرف الثالث،و كذلك قيام تلك الشركات بتعيين عدد من المديرين بها من غير التنفيذيين المستقلين (عادة من الشركاء غير الموكل اليهم القيام باية خدمات لعملاء شركة المراجعة سواء اكانت خدمات مراجعة او خدمات اخري بخلاف خدمات المراجعة) بغرض الرقابة على جودة الخدمات المقدمة بواسطة تلك الشركات، ومدى التزام الافراد بتلك الشركات (سواء اكانوا شركاء او رؤساء فرق مراجعة او اعضاء فرق مراجعة او مراجعين تحت التمرين او غيرهم من العاملين) بقواعداداب سلوك المهنة. كما تم تناول مكونات الدليل وأهم التعديلات التي طرأت عليه من خلال ما أفرزته الممارسه المهنية.تناولت **النقطة الثانية** استعراض محتوى تقارير الشفافية لعدد من شركات المراجعة فى ضوء الاصدارات السابقة،حيث تم استعراض تقرير الشفافية لشركة ديلويت، كما تم تناول أهم عناصره والتي بدأت بمقدمة عن الشركة ثم تناول التقرير مجهودات الشركة لتدعيم جودة

الاتصال بين التنظيم والاطراف الخارجية المستفيدة من خدمات شركة المراجعة من الطرف الثالث، وكذلك المجتمع ككل. خلافاً للتقرير السابق، ركز تقرير (KPMG) بصورة كبيرة علي توضيح الخطوات المختلفة لانجاز عملية المراجعة وزوايا الجودة في كل منها، وكذلك كيفية الرقابة علي الجودة بكل منها، مع اهتمام اقل نسبياً بكل من قنوات الاتصال داخل وخارج الشركة، وكذلك المستويات المختلفة لهيكل الحوكمة . كما إتضح عدم وجود ميكانيكية موحدة لإعداد تلك التقارير وما يتضمنه ذلك من تحديد المستوي الإداري المسئول داخل شركة المراجعة عن إعداد تلك التقارير، سلطات ذلك المستوي ومسئوليته، طبيعة التواصل بين ذلك المستوي والكيان المسئول عن مراجعة صدق محتوى تقاريرالشفافية. ولا شك وأن ذلك إنعكس علي طبيعة المعلومات التي يعرضها التقرير وأدراك المستخدمين المعنيين لصدق محتوى التقرير . كما يؤثر - سلباً - علي ذلك الإدراك عدم التصديق علي كل من التقارير التي تم التعرض لها من قبل جهة خارجية مستقلة. أخيراً تبين وجود اسهاب في محتوى التقارير، حيث تم التاكيد في أكثر من موضع بكل تقرير علي مراعاة شركة المراجعة لمتطلبات جودة خدمات المراجعة،وعلي قيام الشركاء والمراجعين واعضاء فرق المراجعة باصدار الاحكام المهنية الصائبة ، وكذلك أعمال الشك المهني اثناء اداء خطوات المراجعة،بالاضافة الي حرص الشركة علي التواصل المستمر مع الطرف الثالث من المستفيدين بخدماتها والمجتمع بصفة عامة. كذلك تم التاكيد في أكثر من موضع علي الاولوية التي توليها شركات المراجعة لمصالح المجتمع.يري الباحث أن التكرار المبالغ فيه

المراجعة، وكذلك اساليب الحوكمة المطبقة لتحقيق ذلك الغرض، وكذلك إيضاح مدي حرص الشركة علي إتزام أعضائها بقواعد آداب سلوك المهنة، وأخيراً إختتم تم تناول تقرير المديرين غير التنفيذيين عن مدي إتزام الشركة بما سبق، ومدي حرصها علي مصالح الطرف الثالث من جمهور المنفعين بخدماتها. كما تم إستعراض تقرير الشفافية لشركة (KPMG)و التي تُعتبراول شركة مراجعة في السوق الاسترالي لخدمات المراجعة التي نشرت تقرير شفافية . وقد إشتملتلتقرير علي عدد من الأقسام، إهتمت بكل من :إعطاء فكرة عن الشركة، عرض لإهتمامات الإدارة،خطوات الإرتباط مع العملاء الجيدين، مدي وضوح وقوة أدوات المراجعة ،تعيين وتنمية قدرات، كفاءة تخصيص الافراد الملائمين المؤهلين،الإلتزام بالتميز المهني وجودة اداء الخدمات للعملاء،كفاءة وفاعلية اداء المراجعة، والإلتزام بالتحسين المستمر.تتاولت **النقطة الثالثة** تقييم ومجالات تحسين محتوى تقارير الشفافية، حيث تبين عدم وجود آلية واضحة لتحديد نقاط ومحاور التركيز بتقارير الشفافية، كما أن نقاط التركيز بتقرير الشفافية لم يتم تحديدها وفقاً - كما هو مُفترض - لإحتياجات المستخدمين الموجه اليهم تلك التقارير ، مما يعني أن فاعلية تلك التقارير في الوفاء بالإحتياجات المعلوماتية للمستخدمين المعنيين تظل محل شك. نتيجة لذلك فقد اختلفت محاور التركيز بكل تقرير من التقارير التي تم التعرض لها، حيث ركز تقرير ديلويت علي كل من النواحي المرتبطة بالهيكل التنظيمي للشركة وهيكل الحوكمة ومسئولياتها التنظيمية المختلفة،قنوات الاتصال داخل التنظيم بين المستويات المختلفة للحوكمة، وكذلك قنوات

بالمحتوي الموحد لتقرير الشفافية، وذلك حتى يكتسب التقرير ثقة الطرف الثالث والمجتمع بوجه عام، كما يجب ان يتم التصديق بواسطة جهة خارجية مستقلة عن شركة المراجعة. يري الباحث ان تكون تلك الجهة هي الكيان المسئول عن الرقابة علي اعمال المراجعين علي غرار (PCAOB) في الولايات المتحدة الامريكية.

٤ - ضرورة الإهتمام بالآليات التي يُمكن تطبيقها لحوكمة شركات المراجعة، ومن أهمها آليات جودة المراجعة التي تُطبق بتلك الشركات، وما يتضمنه ذلك من إعداد ونشر تقارير الشفافية، والتي يجب إلزام شركات المراجعة بإعدادها ونشرها خلال فترات محددة من نهاية السنة المالية لتلك الشركات علي أن توقع عقوبات صارمة علي الشركات غير الملتزمة سواء علي مستوي تاريخ نشر التقرير أو المحتوى الذي يجب أن يتضمنه التقرير، كما يمكن أن تكون تلك العقوبات تصاعدية تبدأ بإنذار شركة المراجعة، مروراً بالإيقاف المؤقت لنشاط الشركة في حالة تكرار المخالفة خلال فترة معينة، وإنهاءً بالإيقاف النهائي للشركة.

٥ - ضرورة حفز شركات المراجعة - في المرحلة قبل تقنين إعداد تقارير الشفافية - علي تفعيل تطبيق آليات الحوكمة علي مستوي الشركة، وما يتضمنه ذلك من تطبيق متطلبات جودة خدمات المراجعة، وكذلك إعداد تقارير الشفافية. يمكن حفز شركات المراجعة بعدة وسائل منها تطبيق معاملة ضريبية مميزة لشركات المراجعة الملتزمة، والسماح فقط لشركات المراجعة الملتزمة بالتسجيل في هيئة سوق المال

للنقاط السابقة في مواضع مختلفة من التقرير يشير إلي إفتقار التقرير للأسلوب العلمي وانه يغلب عليه الطابع الاعلاني، مما يؤثر سلباً علي تقييم الطرف الثالث لمصادقية التقرير (والتي تتأثر سلباً بعدم التصديق علي التقرير من جهة مستقلة وذلك كما سبقت الاشارة اليه).

بناءً علي نقاط التقييم السابقة، يمكن إقتراح عدد من التحسينات الممكن اجرائها بغرض زيادة محتوى تقارير الشفافية، وتتمثل تلك التحسينات فيما يلي:

١ - زيادة اهتمام المعايير والاصدارات المهنية بقضية تحديد محتوى موحد لتقارير الشفافية التي تصدرها شركات المراجعة، وذلك بدلاً من ترك الامر اختياريًا لكل شركة مراجعة لكي تحدد النقاط التي تغطيها في تلك التقارير. يساعد توحيد محتوى تقرير الشفافية - ولا شك - علي امكانية مقارنة جودة افصاحات تلك الشركات، مع امكانية تحديد مدي الالتزام (او عدم الالتزام) بالمحتوي المحدد لتقارير الشفافية و المحدد في الاصدارات المهنية ذات الصلة.

٢ - إستكمالاً للنقطة السابقة، يجب - بعد صدور تلك المعايير - أن يتم إجراء دراسات اكاديمية لإستقصاء آراء المستخدمين في المحتوى الذي إقترحته المعايير والإصدارات المهنية المُشار إليها في الفترة السابقة، بحيث يتم تعديل تلك المعايير بناءً علي تغير إحتياجات المستخدمين المعنيين، مما يكفل لتلك المعايير الملاءمة المستمرة لإحتياجات المستخدمين المعنيين.

٣ - ضرورة التصديق علي صحة المعلومات الواردة بتقرير الشفافية ومدي الالتزام

المختلفة من تلك التقارير ومتطلبات إعداد كل منها.

خامساً: أهم مجالات البحث المقترحة ذات الصلة.

يمكن ان يتم اجراء عدد من الابحاث المرتبطة بتقرير الشفافية في المجالات التالية:

١ - تقييم جودة افصاح شركات المراجعة الوارد في تقارير الشفافية المنشورة بواسطة تلك الشركات ، ويمكن أن يتأتى ذلك من خلال تصميم مؤشر لجودة افصاحات تلك الشركات ، بحيث تتم مقارنة عناصر ذلك المؤشر مع تقرير الشفافية المنشور بواسطة الشركة.

٢ - علاقة جودة افصاح شركة المراجعة من واقع تقرير الشفافية المنشور بواسطة الشركة مع نصيب شركة المراجعة من سوق الخدمات المهنية التي تقدمها شركات المراجعة.

٣ - علاقة جودة افصاح شركة المراجعة من واقع تقرير الشفافية المنشور بواسطة الشركة مع اسعار اسهم شركة المراجعة (في حالة شركات المراجعة المدرجة في سوق الأوراق المالية).

٤ - إقترح شكل و محتوى قياسيين (معياريين) لتقرير الشفافية، مما يؤدي إلي ممارسة مهنية أفضل، وكذلك إمكانية مقارنة جودة إفصاح مكاتب المراجعة المختلفة.

لمراجعة الشركات المساهمة المدرجة في سوق الأوراق المالية

٦- ضرورة زيادة إهتمام شركات المراجعة بميكانيكية إعداد تقارير الشفافية، وما يتضمنه ذلك من تحديد المستوي الإداري المسئول داخل الشركة عن إعداد تلك التقارير، سلطات ذلك المستوي ومسئوليته، طبيعة التواصل بين ذلك المستوي والكيان المسئول عن مراجعة صدق محتوى تقارير الشفافية، وعن مدى إحتواء تلك التقارير علي العناصر التي تحدها الإصدارات المهنية المأمول صدورها في هذا الصدد.

٧- علي المستوي الأكاديمي، يجب أن يزداد إهتمام المقررات الدراسية التي تُطرح في الجامعات - سواء علي مستوي الدراسات العليا أو المستويات السابقة عليها - بقضية تقارير المراجعة بمختلف أنواعها، سواء التي تُعدها شركات المراجعة عن نتائج مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية، أو تُعدها تلك الشركات عن نتائج خدمات أخرى (بخلاف مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية) تم ادائها سواء لعملاء الشركة أو لغيرهم، أو ما تُعدم من تقارير ترتبط بما تقوم به من خدمات - والتي تُعتبر تقارير الشفافية نوعاً منها - يتضمن ذلك الإهتمام تركيزاً إضافياً في مقررات المراجعة علي شكل ومحتوي تلك التقارير والإصدارات المهنية ذات الصلة، والأنواع

المراجع

- 1 – Deloitte audit transparency report for the year ended 31 May (2014).
- 2 – KPMG transparency report for the year ended (2014).
- 3 – Oversight and transparency: A code for audit firms holding a PIE license, (2012).
- 4 – Audit firm governance code: A review of its implementation and operation, (May 2015).
- 5–The Netherlands authority of financial markets (AFM),” Results of the inspection of the quality of the statutory audits at the big 4 audit firms” .Sept, 2014, PP 1 – 121.
- 6- The consultive committee of accountancy bodies,” Audit quality and transparency: A study of the usage and impact of public reports on audit governances: Are they providing appropriate reassurance on audit quality?” April, 2011, pp. 1- 36.
- 7–SakshiGirdhar,” The internationalization of big accounting firms and the implications on their practices and structures: an institutional analysis.” Unpublished PHD thesis, department of economics and business. AARHUS univ. DENMARK.
- 8 –The Netherlands authority for the financial markets,” results of the inspection of the quality of statutory audits at the big 4 audit firms” 2014.
- 9–Deloitte,” our unwavering commitment to audit quality” 2014.
- 10 - ALMER, E. D., LIGHTBODY, M., SINGLE, L. E. & VIGILANTE, B. 2011.” New leadership tracks in accounting firms: An alternative to the partnership.” *Current Issues in Auditing*, 5, A39-A53.
- 11 - BASKERVILLE, R. F. & HAY, D. 2010. The impact of globalization on professional accounting firms: Evidence from New Zealand. *Accounting History*, 15, 285-308.
- 12 - CARTER, C. & SPENCE, C. 20-13. Being a successful professional: an exploration of who makes partner in the Big Four. *Contemporary Accounting Research*, 31, 949-981.
- 13 - DEUMES, R., SCHELLEMAN, C., VANDER BAUWHEDE, H. & VANSTRAELEN, A. 2012. Audit Firm Governance: Do Transparency Reports Reveal Audit Quality? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31, 193-214.
- 14 - GENDRON, Y. & SPIRA, L. F. 2010. Identity narratives under threat: A study of former members of Arthur Andersen. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 275-300.
- 15 - HURTT, R. K., BROWNLIBURD, H., EARLEY, C. E. & KRISHNAMOORTHY, G. 2013. Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research . *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32, 45-97.
- 16- JEPPESEN, K. K. 2007. Organizational risk in large audit firms. *Managerial Auditing Journal*, [22, 590-603.

