



## اثر التزام مراقب الحسابات بمتطلبات توثيق المراجعة على سلامة أحكامه المهنية دراسة تجريبية

أ/ هبة الله محمود خليل

باحثة بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

### ملخص البحث<sup>١</sup>

إجراء تجربة ميدانية على مجموعة من المشاركين، وتشمل هذه المجموعة ٩٧ مشاركاً من المحاسبين القانونيين بمكاتب المراجعة. وتتضمن الدراسة التجريبية استخدام التصميم التجريبي (١x٣)، حيث ينقسم المتغير المستقل، مدى التزام مراقب الحسابات بمتطلبات توثيق المراجعة، إلى ثلاثة مستويات (الالتزام تام أو متوسط أو محدود). ويتمثل المتغير التابع في سلامة الأحكام المهنية. وتوصلت النتائج إلى اتفاق الشق النظري والتجريبى على وجود علاقة ارتباط (حتى وإن كانت ضعيفة) بين درجة التزام مراقب الحسابات بمتطلبات التوثيق وسلامة أحكام مراقبي الحسابات، وهذا ما يؤيد فرض البحث.

تختبر هذه الدراسة اثر التزام مراقب الحسابات بمتطلبات توثيق المراجعة على سلامة أحكامه المهنية. وتوصلت أبحاث المراجعة إلى وجود دليل على أهمية وثائق المراجعة من كونها توفر دليلاً كافياً على أن المراجع قد قام بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بما يتفق مع متطلبات معايير المراجعة والمتطلبات القانونية والتنظيمية، وإيضاً توفر سجلاً كافياً وملائماً كأساس لإعداد تقرير المراجع. فعندما يلتزم مراقب الحسابات بمتطلبات التوثيق وفقاً لمعايير المراجعة، فمن المتوقع أن تزيد فعالية وكفاءة مراقب الحسابات فى الحصول على معلومات كافية وملائمة والتي تمكنه من اصدار احكاماً مهنية سليمة. ولاختبار فرض البحث، تم

\* البحث مشتق من رسالة دكتوراه يعدها الباحث بعنوان " أثر التزام مراقب الحسابات بمتطلبات توثيق المراجعة على سلامة أحكامه المهنية وحكم فاحص الرقابة على جودة التكليف - دراسة تجريبية" تحت إشراف: أ. د/ عبد الوهاب نصر علي - أستاذ المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، أ. د/ شحاته السيد شحاته - أستاذ المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

## Abstract

This study examines the effect of auditor's compliance with the audit documentation requirements on auditor's professional judgement.

The audit research has found evidence that the audit documentation is an essential element of audit quality.

There is an importance of the audit documentation being to provide sufficient evidence that the audit team plan and perform the audit in accordance with auditing standards and regulatory requirements, and also provide a sufficient appropriate audit record on which to base an audit opinion. When the auditor's compliance with the documentation requirements accordance with auditing standards, I predict increasing auditors effectiveness and efficiency in obtaining sufficient and appropriate information and that enable him to issue a professi-

onal judgments. To test the hypotheses of the study, a subject group participated in a field experiment. This group consists of external auditors participated in the experimental from different size audit firms.

The experimental design is a 3 x 1 between- subjects design, where the independent variable, auditor's compliance with the audit documentation requirements, was manipulated in three levels (Full/Medium/limited commitment), and the dependent variable is the auditor's professional judgments. Results indicated a positive relationship between the level of auditor's compliance with the audit documentation requirements and the professional judgments. Therefore, the hypothesis was supported.

## ١- مقدمة البحث

شهد العالم فى الآونة الأخيرة أزمة مالية عالمية انعكست فى انهيار كبرى الشركات بالعالم، وعلى وجه الخصوص بالولايات المتحدة الأمريكية، مثل شركتى Worldcom و Enron. وقد تم توجيه العديد من الإنتقادات إلى مهنة المحاسبة والمراجعة نتيجة لعدم الوفاء بمسئوليتها فى التحذير من حالات الإفلاس. وقد أرجع البعض القصور فى المهنة إلى عدم التزام مراقب الحسابات بمتطلبات توثيق عملية المراجعة Audit Documentations Requirements وفقاً لمعايير المراجعة والمتطلبات القانونية واللائحية ذات الصلة. ونتيجة لذلك، استجابت بعض المنظمات المهنية لتداعيات الأزمة المالية، ومن صور هذه الإستجابة مشروع الوضوح Clarity Project الذى قدمه الإتحاد الدولى للمحاسبين IFAC. فقد قام ال IFAC بإجراء بعض التعديلات فى نسخة معايير المراجعة الدولية الصادر فى سنة ٢٠٠٩ كإعكاس للأزمة المالية العالمية، والتى من بينها إجراء بعض التعديلات على معيار التوثيق الدولى ISA 230، وإضافة متطلبات توثيق جديدة لم تكن موجودة من قبل، ضمن معايير مراجعة دولية أخرى.

لقد أكدت بعض المنظمات المهنية (e.g., ISA 230; AU-C 230; AS No. 1215; ASA 230) على أهمية توثيق عملية المراجعة من خلال إصدار مجموعة من المعايير والإرشادات المهنية التى تحدد مسؤوليات مراقب الحسابات عن توثيق عملية المراجعة. وقد اشارت تلك الإصدارات إلى أن وثائق المراجعة تعد بمثابة تسجيل كاف وملائم لما قام به مراقب الحسابات من اعمال المراجعة، وتمتد مراقب الحسابات بالأدلة الكافية التى

تعتبر اساساً معقولاً لأبداء الراى من خلال ما حققه المراجع من اهداف، وتعد دليلاً كافياً على انه قَبِلَ التكاليف وقام بالتخطيط واداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة والمتطلبات القانونية واللائحية. كما تساعد فريق عمل المراجعة على التخطيط واداء اعمال المراجعة، وتساعد اعضاء فريق عمل المراجعة والمسئولين عن الاشراف على متابعة ومباشرة اعمال المراجعة. كما تمثل وثائق المراجعة اساساً لمحاسبة فريق عمل المراجعة على ما قام به من اعمال، وتمكنه من القيام باعمال المراجعة فى المستقبل. كما تساعد على فحص الرقابة على جودة اعمال المراجعة، والقيام بعمليات الفحص الخارجى. وقد أضاف معيار 1215 AS الصادر عن PCAOB أن الهدف الأساسى من توثيق أعمال المراجعة يتمثل فى "تحسين جودة المراجعة وزيادة ثقة الشركات المقيدة بالبورصة فى جودة المراجعة". كما أكد أيضاً على ضرورة إعداد وثائق المراجعة فى شكل مفصل وكاف Sufficient Detail وذلك لتوفير فهم واضح لهدف وثائق المراجعة ومصادرها والنتائج التى تم التوصل إليها (PCAOB 2004). وبالرغم من اهمية التزام مراقب الحسابات بمتطلبات توثيق أعمال المراجعة، إلا أن هذا الموضوع لم يلقى إهتمام الدراسات الأكاديمية بالقدر اللائق. فقد اهتمت تلك الدراسات بإختبار مجموعة من المتغيرات المتعلقة بالتوثيق مثل طرق التوثيق، ومدى أو مستوى التوثيق (Agoglia, et al, 2003; Payne and Ramsay, 2008). إلا أن هناك قصوراً فى الدراسات لأبراز اهمية التزام مراقب الحسابات بمتطلبات التوثيق والآثار المترتبة على ذلك، وبالتالي يحتاج هذا الموضوع لمزيد من البحث.

## ٢- مشكلة البحث

تتركز مشكلة البحث في دراسة واختبار اثر درجة الالتزام بمتطلبات توثيق أعمال المراجعة، وفقاً لمعايير المراجعة والمتطلبات التنظيمية والقانونية واللوائح ذات الصلة، على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات في اصدار أحكامه، ويمكن صياغة مشكلة البحث في صورة تساؤلات على النحو التالي:

- ما المقصود بتوثيق عملية المراجعة، وما الهدف منها؟
- ما هي متطلبات التوثيق من منظور معايير المراجعة والقوانين واللوائح ذات الصلة؟
- إلى أى مدى يمكن أن يؤثر استيفاء مراقب الحسابات لمتطلبات التوثيق على سلامة أحكام المهنية؟
- وهل تتحسن جودة الاداء المهني لمراقب الحسابات، في اصدار الاحكام، الذى يلتزم بمتطلبات التوثيق بالمقارنه بغير الملتمزم بتلك المتطلبات؟ وإن كان الأمر كذلك فهل يوجد دليل تجريبي على ذلك فى بيئة الممارسة المهنية المصريه؟

## ٣- هدف البحث

يهدف هذا البحث إلى تحليل وتقييم الاصدارات والدراسات السابقه التى تختص بدراسة تأثير درجة التزام مراقب الحسابات بمتطلبات التوثيق على سلامة أحكامه المهنية. وبيان تأثير التزام مراقب الحسابات بتلك المتطلبات على تحسين جودة ادائه المهني ككل وهذا يمثل الشق النظرى فى البحث.

كما يهدف البحث إلى الحصول على دليل، والتعرف، على ردود أفعال وإستجابة مراقبى الحسابات المشاركين فى الدراسة نحو تأثير التزام مراقب الحسابات بتلك المتطلبات على سلامة أحكامه المهنية.

## ٤ - أهمية ودوافع البحث

تتبع أهمية البحث من دوره فى الإرتقاء بعملية التوثيق، حيث يبرز البحث الحالى أهمية الإلتزام بمتطلبات توثيق أعمال المراجعة ودوره فى تحسين وسلامة الأحكام المهنية، وكفاءة الأداء المهني لمراقب الحسابات. إضافة إلى محاولة الوصول لدليل تجريبي فى هذا الصدد. ويمثل ذلك مساهمة علمية نظرية وتجريبية تخدم الجانب الأكاديمي والتطبيقي (الممارسه).

ويعد من دوافع البحث ندرة البحوث الأكاديمية على مستوى العالم، وبمصر، التى تربط بين إستيفاء مراقب الحسابات لمتطلبات التوثيق و جودة الأداء المهني بشأن اصدار الأحكام. كذلك يعد من دوافع البحث ضرورة الوقوف على أهمية إدراك مراقبى الحسابات لمتطلبات توثيق أعمال المراجعة وأهمية الإلتزام بها. ولعل من الدوافع الأخرى التى أدت بالباحثة إلى القيام بهذا البحث هو ندرة الدراسات التى تتناول هذا الموضوع فى بيئة الممارسة المهنية المصريه.

## ٥ - منهجية البحث

نظراً لطبيعة هذا البحث وارتباطه بجوانب سلوكية ومهنية تحكم أداء المراجع فى قيامة بعملية المراجعة، فإن الأمر يتطلب إجراء دراسة تجريبية لدراسة اثر التزام مراقب الحسابات بمتطلبات التوثيق على سلامة أحكامه المهنية، ويتطلب القيام بمثل

## ٧- خطة البحث

انطلاقاً من مشكلة البحث والهدف منه وفي إطار حدوده، يستكمل البحث علي النحو التالي:

### ١/٧- التأصيل العلمي للأحكام المهنية

#### في المراجعة

تتطوى المراجعة على سلسلة من الأحكام المهنية بداية من قبول التكليف، مروراً بمخاطر المراجعة والأهمية النسبية، وطبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة، وكفاية وملاءمة أدلة الإثبات، وإنهاءً بالرأى الفنى لمراقب الحسابات (CICA, 1995; Hassan, 2011). ويعتمد مراقب الحسابات فى إصدار أحكامه المهنية على معايير المراجعة والقوانين واللوائح ذات الصلة، والتي تمثل الأساس فى إصدار حكم مهني سليم (KPMG, 2009; CICA, 1995). فإذا لم تتوافر القواعد والمعايير والإرشادات اللازمة لمعرفة ما يجب أدائه، فى هذه الحالة يتم الإعتماد على الحكم الشخصى بصورة كاملة "Pure Judgment" (CICA, 1995). وتهدف هذه الجزئية إلى التعرف على ماهية الأحكام المهنية وقياسها وخطوات اصدار حكم مهني لكل من المراجعين وفاحصى الجودة المهنية.

### ١/١/٧ ماهية الأحكام المهنية فى المراجعة

اهتمت العديد من الدراسات بالبحث فى ماهية الأحكام المهنية لمراقب الحسابات (e.g., CICA, 1995; KPMG, 2009; 2014; Kemp, 2012; Hartheuly, 1999). وتعرف الأحكام المهنية على أنها " العملية التى تؤدى إلى الوصول إلى قرار أو إستنتاج عندما يكون هناك عدد من البدائل المتاحة" (KPMG, 2009; 2014). وعرفها (CICA, 1995, P.2) على أنها

هذه الدراسة ضرورة تحليل وتقييم الدراسات السابقة التى تناولت تأثير هذا المتغير، وذلك لبناء أساس نظرى يشق منه فرض البحث، والذى يتم اختباره من خلال الدراسة التجريبية.

وتم اجراء دراسة تجريبية على عينة من المحاسبين القانونيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة وذلك للوقوف على آرائهم فيما يتعلق بموضوع البحث. وتم تصميم حاله عملية لتقييم خطر بيئة الرقابة الداخلية، مع استخدام تصميم تجريبى (١×٣)، يتضمن ثلاثة معالجات تجريبية للمتغير المستقل (التزام مراقب الحسابات بمتطلبات التوثيق). وتم تحليل نتائج الدراسة التجريبية من خلال استخدام اختبار مربع كا Chi-square test واختبار سبيرمان للارتباط Spearman correlation Test.

## ٦- حدود البحث

لن يتناول البحث علاقة التوثيق بجودة المراجعته مباشرة، ولكن من خلال علاقتة بأبعاد جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات فى مجال اصدار الأحكام المهنية، ولن يدرس العلاقة فى حالة قيام مراقب الحسابات بخدمات أخرى توكيدية أو غير توكيدية، تصديقية أو غير تصديقيه، بخلاف مراجعته القوائم المالية. ولن يتعرض البحث لعلاقة التوثيق بجودة الأداء المهني لمراقب حسابات الجهاز المركزى للمحاسبات، أو مراقبى الحسابات غير المقيدى لدى هيئة الرقابة المالية. وأخيراً فإن قابلية النتائج للتعميم مشروطة بظوابط اختيار عينة الدراسة.

والمعرفة بأعمال المراجعة بما يؤدي إلى اختيار بين البدائل والوصول إلى قرار".

٢/١/٧ - الإطار المهني للأحكام المهنية

### للمراجعين

يرى (Ballou and Dan, 2005) أن معظم الأحكام المهنية تتم وفقاً لخطوات منطقيه، وأن فهم هذه الخطوات المنطقيه يعد ضرورة لسلامة الأحكام المهنية. وقد حاولت العديد من الدراسات (e.g., ICAS, 2012; IAASB, 2013; CSA, 2014; CFAQ, 2015)، وضع إطار محدد لكي يستند إليه المراجع عند ممارسته للحكم المهني، إلا أن هذه الدراسات لم تتفق على إطار مهني واحد للحكم المهني.

وقد اتفقت بعض الدراسات على خطوات يجب أن يقوم بها المراجع لإصدار أحكاماً مهنيه سليمة (١٩٩٦، غالي؛ Tysiac, 2015; CSA, 2014; CAQ, 2014). فقد قام مركز جودة المراجعة بالولايات المتحدة CAQ بإصدار تقرير عن جودة الحكم المهني لسنة ٢٠١٤. وقد قدم إطاراً يتضمن خطوات لمساعدة المراجع للوصول إلى حكم مهني معقول وليس مطلق. واتفق هذا الإطار مع تقرير مجلس المحاسبين القانونيين باليابان CSA بعنوان "إرشادات عن الأحكام المهنية للمراجعين القانونيين" لسنة ٢٠١٥. واتفقت مع هذه التقارير دراسات (١٩٩٦، غالي؛ Tysiac, 2014; KPMG, 2014). وتتمثل هذه الخطوات فيما يلي:

### أ- تحديد وتعريف موضوع الحكم المهني

**Identify and Define the Issue:** يتمثل موضوع الحكم المهني في المعاملات والأحداث والظروف المحيطه ببيئة العميل، والتفاعل مع،

"تقدير للمخرجات وتقييم نتائج المخرجات، بما يؤدي إلى إتخاذ قرار، أو إختيار بين البدائل". وبالتالي فإن الأحكام المهنية تهدف إلى تقييم البدائل المتاحة للوصول إلى رأى فنى سليم. وقد اتفقت الدراسات السابقة فى مجال الأحكام المهنية وإتخاذ القرارات على أن إصدار مراقب الحسابات أحكاماً مهنيه سليمة يعتمد على مدى توافر القدر الكافي من المهارة والخبرة والمعرفة الجيدة بأعمال المراجعة (e.g., ICAS, 2012; KPMG, 2009; CICA, 1995). وقد ركزت دراسة (Kemp, 2012) على جودة الشك المهني باعتبارها الحالة التي يكون عليها المراجع أثناء إتخاذة القرار. وعادة يتم إصدار الأحكام المهنية فى ظل ظروف عدم التأكد والمخاطرة. كما تستخدم الأحكام المهنية فى مجالات عديدة أهمها تقييم أدلة الأبحاث، وتقدير الإحتمالات، والإختيار بين البدائل (KPMG, 2009).

ويختلف مفهوم الأحكام المهنية عن إتخاذ القرار، فالحكم المهني Professional Judgment هو العملية التي تؤدي إلى الوصول إلى قرار (KPMG, 2011, P 4). فالأحكام المهنية هي التقييم الموضوعى الذى يسبق تصرف معين، أما القرار Decision فهو ذلك التصرف الذى يتخذة الفرد لأداء بعض المهام أو حل بعض المشاكل (Soloman and Trotman, 2003, P. 396).

ويخلص الباحث إلى أن الحكم المهني يعد جوهر مهنة المراجعة، ولا بد من ممارسته فى جميع مراحل المراجعة. وما زال هناك جدل حول تعريف الحكم المهني. ويرى الباحث أنه يمكن تعريف الحكم المهني بأنه "تقييم موضوعى للبدائل المتاحة من قبل مراجع لديه القدر الكافي من المهارات والخبرات

والتحديد الجيد لموضوع الحكم المهني (خطوة أ) يؤثر على تقييم البدائل.

**د- إتخاذ القرار Make the Decision:** يصل المراجع إلى قرارة عند تحليل البدائل المحتملة. وبعد إتخاذ القرار، يجب على المراجع أن ينظر، بصورة أكبر، إلى إجمالي الخطوات السابقة، وما إذا كان يجب عليه الحصول على أدلة اخرى ملائمة.

**ه- استكمال وثائق المراجعة وفحصها Review and Complete the Docu-**

**entation:** تمثل وثائق المراجعة الأساس لبناء الحكم المهني للمراجع وتدعم تقرير المراجعة. كما أنها تمثل الدليل على ممارسة المراجع للشك المهني في التعرف على، وتحديد المعلومات الملائمة والتقييم المعقول للبدائل المتاحة للوصول إلى استنتاجاته. فيجب على المراجع أن يقوم بإعداد وثائق المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعلقة بالتوثيق. فالتوثيق يساعد على التقييم الموضوعي للبدائل وإتخاذ القرارات. ويعد أحد الخطوات الأساسية لإصدار أحكاماً مهنية سليمة (Tysiac, 2014).

وقد قدم البعض (ICAS, 2012; IA-ASB, 2013) منهجاً/ مدخلاً آخر لوضع إطار للأحكام المهنية يعتمد على القائمين على ممارسة الحكم المهني من المراجعين والفاحصين<sup>٢</sup>. ويوضح الإطار مجموعة من المبادئ يمكن أن يعتمد عليها كل من المحاسبين والمراجعين والفاحصين، وسوف يقتصر على عرض وتحليل المبادئ التي يجب أن يتبناها المراجعون والفاحصون لإصدار أحكاماً مهنية سليمة، وهو ما يوضحه شكل (١).

<sup>٢</sup> يمكن تطبيق هذا الإطار في جميع الشركات المقيدة وغير المقيدة بالبورصة، الكبيرة والصغيرة (ICAS, 2012).

ومناقشة، عميل المراجعة لفهم هذه المعاملات والظروف، للتعرف على تأثيرها على المراجعة<sup>١</sup>. ويلاحظ أن المراجع يمكن أن يُحسن قدرته على تحديد وتعريف موضوع الحكم المهني من خلال فهم التعاملات مع العديد من الجهات مثل، الإدارة والمنظمين والمستثمرين والمحللين والعملاء. كما يجب عليه تحديد مستوى تعقد موضوع الحكم المهني، وما الذي سيؤثر على تخطيط إجراءات المراجعة.

**ب- تجميع الحقائق والمعلومات Gather the Facts and Information:** يحتاج

المراجع الحصول على فهم للحقائق والمعلومات المتاحة المتعلقة بموضوع الحكم المهني. وعادة فإن عملية تجميع الحقائق والمعلومات بصاحبها مناقشات مع العاملين الذين لديهم معرفة بمعاملات الشركة. كما يجب على المراجع أن يقوم بتجميع المعلومات والحقائق بصورة مستمرة خلال عملية إتخاذ القرار، والتأكد من أن فريق العمل لديه الخبرة الكافية لتجميع والحصول على المعلومات.

**ج- تحليل والتعرف على البدائل المحتملة Perform the Analysis and Identify**

**Potential Alternatives:** في هذه الخطوة يقوم المراجع بتحليل موضوع الحكم المهني اعتماداً على تجميع الحقائق والمعلومات (الخطوة ب)، وبالتالي يواجه المراجع ببعض البدائل المحتملة. ويجب عليه تقييم المخرجات المتوقعة من كل بديل بطريقة موضوعية، وتجدر الإشارة إلى أن التعريف

<sup>١</sup> عادة لا يمكن التعرف على جميع الظروف والأحداث في بداية عملية إتخاذ الأحكام المهنية، ولكن يجب على المراجع في البدايه ان يفهم موضوع الحكم المهني بصورة مبدئية وبعد ذلك يتعرف على ظروف أخرى تحتاج إلى تحليل إلى أن يصل إلى استنتاجه النهائي.

على موضوعية المراجع، وعمل مناقشات مع عميل المراجعة...، وينص **المبدأ الرابع** على توثيق إجراءات المراجعة والأحكام المهنية والاستنتاجات، التي تم التوصل إليها، وتسجيل جميع المعلومات التي تمت مراجعتها، والأدلة المدعمة التي تم الحصول عليها والعمل المؤدى، والحصول على نسخ من سجلات العميل التي تدعم أحكامه المهنية (أدلة الإثبات)

كما يوضح الإطار ثلاثة مبادئ يجب أن يتبناها **الفاحص** عند اصداره أحكاماً مهنية . وينص **المبدأ الأول** على ضرورة قيام الفاحص بالتأكد من أن القوائم المالية قد تم عرضها وفقاً للمعايير المتعارف عليها، و**المبدأ الثاني** يركز على ضرورة فحص وثائق المراجعة من قبل الفاحص للتأكد من أن أعمال المراجعة قد تم أداؤها بفعالية، حيث تعد وثائق المراجعة بمثابة دليل على أعمال المراجعة، ودليل على فهم المراجعين والمعاملات الهامة للعميل. وينص **المبدأ الثالث** على أن الفاحص يجب عليه ان يقيم مدى موضوعية وسلامة الأحكام المهنية الصادرة عن فريق العمل وذلك فى ظل الظروف والأحداث التي حدثت فى تاريخ إصدار فريق العمل أحكامهم المهنية.

ويوضح هذا الإطار أن هناك أربعة مبادئ يجب على **المراجع** اتباعها لإصدار احكام مهنية سليمة، وينص **المبدأ الأول** على ضرورة قيام المراجع بتجميع وتحليل أدلة كافية وملائمة، والإطلاع على جميع الوثائق الملائمة مثل التعاقدات، والإتفاقات، وفهم بيئة العميل وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية، وفهم وتحليل المعاملات المحاسبية الهامة ...، وينص **المبدأ الثاني** على ضرورة تقييم المراجع لأدلة المراجعة، وفقاً لإطار تنظيمى من المعايير والإرشادات الملائمة، والتأكد من أن المعاملات المحاسبية قد تمت فى ظل معايير محاسبية ملائمة وتطبيق معايير وإرشادات المراجعة الملائمة، وممارسة الشك المهني، وإتباع معايير السلوك المهني والأخلاقي. وينص **المبدأ الثالث** على ضرورة إصدار الأحكام المهنية فقط، بعد إتخاذ الإجراءات اللازمة لتقييم تأكيدات العميل، والتأكد من مدى معقولية التأكيدات، وما إذا كانت المعلومات المالية ملائمة ويمكن الإعتماد عليها، وما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصدق وعدالة عن المركز المالى ونتيجة النشاط، وما إذا كان هناك تعارض فى المصالح قد يؤثر



المراجعين	الفاحصين
<p><b>المبدأ الأول: تجميع وتحليل المعلومات</b></p> <p>يمكن إصدار الحكم المهني السليم فقط إذا تم تجميع وتحليل جميع المعلومات الملائمة.</p> <p><b>المبدأ الثاني: تقييم أدلة المراجعة والمحاسبه</b></p> <p>يمكن إصدار الحكم المهني فقط إذا كان هناك إطار تنظيمي ملائم من المعايير وإرشادات المحاسبه والمراجعة.</p> <p><b>المبدأ الثالث: تقييم تأكيدات العميل</b></p> <p>يمكن إصدار حكم مهني سليم فقط بعد إتخاذ الإجراءات اللازمه لتقييم تأكيدات عميل المراجعة</p> <p><b>المبدأ الرابع: توثيق إجراءات المراجعة والأحكام المهنية</b></p> <p>يجب توثيق الإجراءات التي تمت لتقييم تأكيدات العميل والأحكام المهنية التي تم إتخاذها بطريقة سليمة.</p>	<p><b>المبدأ الأول: فحص القوائم المالية</b></p> <p>يجب التأكد من أن الأحكام المهنية (تأكيدات العميل) تم الإفصاح عنها بعدالة</p> <p><b>المبدأ الثاني: فحص وثائق المراجعة والمحاسبه</b></p> <p>يجب التأكد من القيام بمهام المراجعة وإصدار الأحكام المهنية بطريقة ملائمة</p> <p><b>المبدأ الثالث: القرار</b></p> <p>يجب على الفاحص إصدار أحكامه المهنية بناءاً على الحقائق والظروف المتاحة في وقت إصدار الحكم المهني.</p>

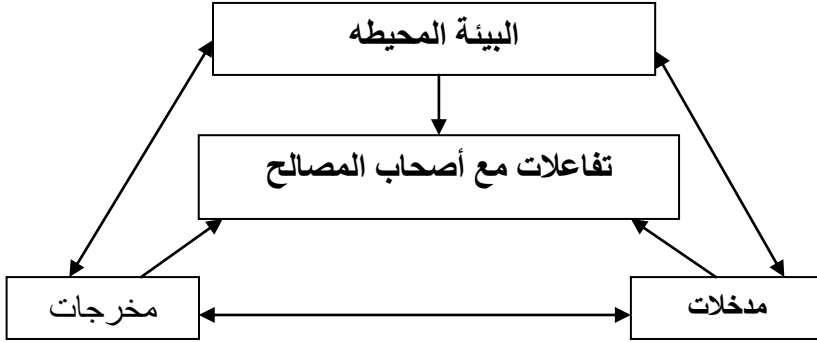
### شكل (1) الإطار المهني للأحكام المهنية للمراجعين والفاحصين

والتنظيمات (البيئة المحيطة). كما أن بعض التفاعلات مع أصحاب المصالح يمكن أن تؤثر على المخرجات، مثل المناقشات مع المسؤولين عن الحوكمة في مرحلة التخطيط، والتي يمكن أن تؤثر على تقرير المراجعة للمسؤولين عن الحوكمة.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن وجود وثائق مراجعة ملائمة، معدة وفقاً لمعايير المراجعة، تمثل أحد العناصر الهامة لبناء إطار للأحكام المهنية السليمة، كما أن هذه الوثائق تمثل أحد المدخلات الهامة لجودة المراجعة، ويؤثر إعداد هذه الوثائق على مخرجات جودة المراجعة، المتمثلة في الأحكام المهنية لكل من المراجعين والفاحصين. وسوف تقتصر هذه الدراسة على اختبار اثر إلتزام فريق العمل بمتطلبات التوثيق وفقاً لمعايير المراجعة على سلامة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات.

واتفق البعض على مدخل/ منهج لبناء إطار للأحكام المهنية يعتمد على مدخلات ومخرجات جودة المراجعة وتفاعلات البيئة المحيطة<sup>3</sup> (IAASB, 2013, P. 19) كما في الشكل رقم (2). ووفقاً لهذا المدخل فإن جودة المراجعة تتأثر بكل من المدخلات (القيم الأخلاقية وسلوكيات المراجع/ المعرفة وخبرة المراجعين والوقت المتاح/ فعالية إجراءات المراجعة وإجراءات رقابة الجودة) وبالبيئة المحيطة وبالتفاعلات مع أصحاب المصالح وبالمخرجات. أما المخرجات (الأحكام المهنية للمراجعين والفاحصين) فتتأثر بالمدخلات، وعادة تتحدد من خلال ما تتطلبه المعايير والقوانين

<sup>3</sup> يشير الإطار إلى أن جودة المراجعة ستتحقق عندما يصدر المراجعون والفاحصون أحكاماً مهنية، تعتمد على أدلة مراجعة كافية وملائمة، تم الحصول عليها من فريق عمل لدية القيم الأخلاقية والسلوكيات الملائمة، ولديه المعرفة والخبرة الكافية، والوقت الكافي للقيام بأعماله، ويطبق ويلتزم بمتطلبات عملية المراجعة وإجراءات رقابة الجودة، وينقل بطريقتة مناسبة مع أصحاب المصالح (IAASB, 2013).



شكل رقم (٢): إطار جودة المراجعة  
(IAASB, 2013, P. 19)

بأنها "تسجيل الاجراءات التي تم تنفيذها، الأدلة الملائمة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها في مهمة المراجعة والتي يحتفظ بها مراقب الحسابات" (e.g., ISA 230; SAS No. 103; ASA 230; AS 1215) ، إلا أن معيار AS1215 الصادر عن مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة PCAOB استخدم تعبير "سجلات مكتوبة Written record" لتعريف عملية التوثيق.

ومن هذا التعريف، يتضح أن توثيق عملية المراجعة هو بمثابة دليل ملموس على العمل الذي قام به المراجع، وتمثل الأساس الذي يستند إليه المراجع في إعداد تقريره النهائي متضمناً رأيه في عدالة القوائم المالية .

#### ٢/٢/٧ - أهداف توثيق المراجعة

اتفقت الإصدارات المهنية والدراسات السابقة على أن الهدف الرئيسي من إعداد وثائق المراجعة،

الرقابي (ISSAI 1230) الصادر عن المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة INTOSAI لسنة ٢٠٠٩).

#### ٢/٧ - توثيق عملية المراجعة من منظور الإصدارات المهنية والدراسات السابقة

تستهدف الدراسة في هذه الفرعية عرض وتحليل متطلبات توثيق مراجعة القوائم المالية Audit Documentation Requirements من منظور الإصدارات والدراسات المهنية، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف، سوف يعرض الباحث لكل من؛ مفهوم توثيق المراجعة، وطبيعة وأهداف توثيق المراجعة، ومتطلبات توثيق المراجعة العامة والخاصة، وذلك على النحو التالي:

#### ١/٢/٧ - مفهوم توثيق عملية المراجعة

اتفقت الإصدارات المهنية<sup>٤</sup> على تعريف "عملية توثيق المراجعة Audit Documentation"

<sup>٤</sup> اعتمد الباحث على أهم الإصدارات الحديثة لتوثيق المراجعة (معيار المراجعة الدولي (ISA 230) لسنة ٢٠٠٩ ، ومعيار المراجعة الأمريكي (AU-C 230) لسنة ٢٠١٢ والصادر عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA، ومعيار (AS 1215) الصادرة عن مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة PCAOB لسنة ٢٠١٦ ، معيار المراجعة المصري رقم ٢٣٠ الصادر عن الهيئة العامة للرقابة المالية لسنة ٢٠٠٨ ، معيار التوثيق

## ٣/٢/٧ - شكل وتنظيم وثائق المراجعة

قد يتم الاحتفاظ بوثائق المراجعة في صورة ورقية أو الكترونية أو أي صورة أخرى. ومن أمثلتها برامج المراجعة، والتحليل المالي، ومذكرات، وملخصات، خاصة بموضوعات هامه، وخطاب الإرتباط Engagement Letter، وقوائم الفحص، والمراسلات (بما في ذلك البريد الإلكتروني) الخاصه بالموضوعات والقضايا الخاصه<sup>٥</sup> (Payne and Ramsay, 2008).

ووفقاً للإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، يمكن تنظيم وثائق المراجعة في ملفين: ملف المراجعة الدائم وملف المراجعة المؤقت Current Audit File (IFAC, 2009). ويتم انشاء ملف المراجعة الدائم للشركه عند أول عملية مراجعة لها. وفى السنوات القادمة يقوم المراجع، المكلف بالمراجعة، بإضافة أو حذف أو تعديل بعض عناصره. ويحتوى هذا الملف على معلومات عامة مثل الهيكل التنظيمى للشركه، كشف بأسماء العاملين ومسئولياتهم، عرض موجز لتاريخ الشركه وتطوره، عقد تاسيس الشركه واللوائح الداخليه، نسخ من محاضر إجتماعات مجلس الإدارة، معلومات محاسبية مثل النظام المحاسبى المطبق، خرائط تدفق المستندات داخل الشركه، صور من الحسابات الختامية والميزانيه العموميه لعدة سنوات سابقه. أما ملف المراجعة المؤقت فيختص بحفظ المعلومات فى السنه محل المراجعة. ويتضمن؛ برنامج المراجعة، تقرير المراجعة عن تقييم بيئة الرقابه الداخليه، القوائم الماليه السنويه، مستندات التحليل مثل كشوف

توفير دليل كافٍ على أن المراجع قد قام بتخطيط وتنفيذ عمليه المراجعة بما يتفق مع متطلبات معايير المراجعة والمتطلبات القانونيه والتنظيميه، وايضاً توفير سجل كافٍ وملائم كأساس لإعداد تقرير المراجع (e.g., ISA 230; AU-C 230; ASA 1215; Aggoglia, et al, 2003; 230; AS 2009; Hassink, et al, 2010). كما أن هناك مجموعه من الأهداف الفرعيه التى يستهدفها توثيق المراجعة، حيث يساعد فريق العمل فى تخطيط وأداء مهمه المراجعة، وفهم مهمه المراجعة الحاليه من خلال مراجعة وثائق المراجعة عن العام السابق. ويساعد المشرفين فى متابعه وفحص أعمال المراجعة. كما أنه يمثل الأساس لمحاسبه فريق عمل المراجعة عما قام به من أعمال ويمكنه من القيام بأعمال المراجعة فى المستقبل. كما يساعد فاحصى الرقابه على جودة المراجعة ويمكنهم من فهم ما توصل إليه فريق العمل من استنتاجات (ISA 230; SAS No. 103; ASA 230; AS 1215; Asare et al, 2007; Payne and Ramsay, 2008). وازضاف معيار AS 1215 الصادر عن PCAOB أن الهدف الأساسى من توثيق المراجعة يتمثل فى تحسين جودة المراجعة وزيادة ثقة الشركات المقيدة بالبورصه "

ويخلص الباحث إلى أن جودة التوثيق تنعكس ايجاباً على جودة الاداء المهني وجودة المراجعة ككل. فالتوثيق الكافى والملائم هو الأساس الذى يبنى عليه المراجع رأيه، ويصدر على أساسه أحكامه المهنيه.

<sup>٥</sup> لا تتضمن وثائق المراجعة المسودات الملغاه أو الملاحظات الميدنيه وغير المكتمله أو نسخ من اوراق عمل سابقه تم تصحيح أخطاء بها أو نسخ مكررة من اوراق العمل.

وثائق المراجعة، و توثيق الخروج عن متطلبات معايير المراجعة، كما يلي:

١/٤/٢/٧ - اعداد وثائق المراجعة فى الوقت

### المناسب

إن اعداد وثائق عمل كافيه وملائمه فى الوقت المناسب يحقق زيادة فى جودة المراجعة، ويسهل عمليات الفحص وتقييم الأدله، التى تم الحصول عليها، والإستنتاجات التى تم التوصل إليها، وذلك قبل الإنتهاء من إعداد تقرير المراجعة (ISQC 1; ISA 230; AU- C 230; ASA 230; AS 1215). وتكون وثائق المراجعة اكثر دقه إذا تم اعدادها فى نفس توقيت أداء اعمال المراجعة أو بعد أداء الأعمال مباشرة ( McNellis, 2011).

٢/٤/٢/٧ - توثيق إجراءات المراجعة التى

تم ادائها والأدله التى تم الحصول عليها

يتطلب توثيق المراجعة ما يلي:

أ- متطلبات تتعلق بشكل ومحتوى ومدى وثائق المراجعة

قامت الإصدارات الجديدة لمعيار التوثيق (ISA 230; AU- C 230; ASA 230; AS 1215) بإحداث تغييرات جوهرية عن الإصدارات التى كانت موجودة من قبل. فقد انفتحت هذه الاصدارات على الزام المراجع بتوفير وثائق مراجعة كافية ، تمكن المراجع الخبير<sup>٦</sup>، الذى ليس لديه معرفة سابقة بعملية المراجعة، من فهم طبيعه

<sup>٦</sup> المراجع الخبير هو الشخص الذى يمتلك الخبرة العملية والفهم المعقول لأساليب المراجعة، ومعايير المراجعة والمتطلبات القانونية والتنظيمية القابلة للتطبيق فى بيئه العمل التى تعمل فيها المنشأ، والموضوعات المتعلقة بالمراجعة وإعداد التقارير المالية المناسبة للصناعة التى تنتمى إليها الشركه.

تحليل الإيرادات والمصروفات وبنود الميزانية العمومية، الرأى الفنى على القوائم الماليه...

وتحدد سياسات مكتب المراجعة آلية تنظيم وفهرسة ملف المراجعة المؤقت. واتفق البعض (IFAC, 2009; Henderson, 2009) على أن إستخدام مكتب المراجعة مدخل متسق لتنظيم وفهرسة هذا الملف، يحقق العديد من المزايا أهمها، سهولة الحصول على أوراق العمل المطلوبة وإستخدامها من قبل أعضاء فريق عمل المراجعة، وسهولة القيام باعمال الفاحصين مثل المدير والشريك وفاحص الرقابه على جودة التكلفة، ودعم الرقابه على الجودة، وتحقيق الإتساق بين ملفات المراجعة.

ويمكن تنظيم وفهرسة ملف المراجعة الجارى وفقاً للعديد من المداخل منها، تنظيم ملف أوراق العمل وفقاً لمراحل المراجعة<sup>٧</sup> Audit Phase ، أو وفقاً لعناصر القوائم الماليه<sup>٨</sup>، أو يمكن الدمج بين المدخلين، فيعض الوثائق يمكن تنظيمها وفقاً لمرحلة المراجعة والبعض الآخر وفقاً لعناصر القوائم الماليه (IFAC, 2009, P.208; Henderson, 2009).

٤/٢/٧ - متطلبات التوثيق العامه

تتمثل متطلبات التوثيق العامه فى؛ اعداد وثائق المراجعة فى الوقت المناسب، وتوثيق إجراءات المراجعة التى تم ادائها والأدله التى تم الحصول عليها من حيث شكل ومحتوى ومدى

<sup>٦</sup> قد يتم تنظيم ملف أوراق العمل وفقاً لمراحل المراجعة، فمثلاً تتضمن مرحلة تخطيط المراجعة الوثائق المتعلقة بإستراتيجية المراجعة والأهمية النسبية، وتتضمن مرحلة تقييم المخاطر الوثائق المتعلقة بفهم الوحدة والرقابه الداخليه... (IFAC, 2009)

<sup>٧</sup> يمكن تنظيم ملف أوراق العمل وفقاً لعناصر القوائم الماليه مثل النقدية، العملاء، المخزون، الموردين، الإيرادات. فعنصر النقدية مثلاً يتضمن جميع وثائق المراجعة والأدله المتعلقة بعنصر النقدية... (IFAC, 2009)

و توقيت ومدى ونتائج إجراءات المراجعة، وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، الأمور الهامة التي حدثت أثناء المراجعة والأحكام المهنية والإستنتاجات التي توصل إليها المراجع بشأنها. ويجب إعداد وثائق المراجعة لكل مهمه، بشكل تفصيلي، بما يحقق الفهم الكافي لأعمال المراجعة المؤداة، بما في ذلك: ١- طبيعة، توقيت، ومدى إجراءات المراجعة التي تم أدؤها، ٢- الأدلة التي تم الحصول عليها ومصدرها، ٣- الاستنتاجات التي تم التوصل إليها. وقد اتفقت الاصدارات على الزام المراجع بتوثيق العناصر التالية (ISA 230; AU- 230; ASA 230; AS 1215):

**\* توثيق أعمال معدي وفاحصي وثائق المراجعة:** يجب أن توضح وثائق المراجعة من الذي قام بأعمال المراجعة وتاريخ الإنتهاء منها، وأعمال المراجعة التي تم فحصها ومن قام بالفحص ومتى تم الفحص. ولا يعني هذا المتطلب أن تتضمن كل وثيقة دليلاً للفحص.

**\* توثيق الخصائص المميزة للعناصر أو البنود التي يتم اختبارها<sup>١٢</sup>:** عند إجراء اختبارات الرقابة أو الإختبارات الأساسية، يجب تحديد الخصائص المميزة للعناصر التي يتم اختبارها، مما يسهل من فحص العناصر الإستثنائية أو غير المتسقة.

**ب- توثيق الخروج عن متطلبات معايير المراجعة**

يجب على المراجع الإلتزام بمتطلبات توثيق المراجعة<sup>١٣</sup>. ولكن في الظروف الإستثنائية، قد يرى

توثيق ومدى ونتائج إجراءات المراجعة، وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، الأمور الهامة التي حدثت أثناء المراجعة والأحكام المهنية والإستنتاجات التي توصل إليها المراجع بشأنها. ويجب إعداد وثائق المراجعة لكل مهمه، بشكل تفصيلي، بما يحقق الفهم الكافي لأعمال المراجعة المؤداة، بما في ذلك: ١- طبيعة، توقيت، ومدى إجراءات المراجعة التي تم أدؤها، ٢- الأدلة التي تم الحصول عليها ومصدرها، ٣- الاستنتاجات التي تم التوصل إليها. وقد اتفقت الاصدارات على الزام المراجع بتوثيق العناصر التالية (ISA 230; AU- 230; ASA 230; AS 1215):

**\* توثيق الأمور الهامة والأحكام المهنية المرتبطة بها:** يجب على المراجع توثيق الأمور الهامة<sup>٩</sup> التي ظهرت أثناء عمليه المراجعة، والاستنتاجات التي تم التوصل إليها بشأنها. ويجب توثيق المناقشات التي تدور حول الأمور الهامة مع الإدارة والمسؤولون عن الحوكمة وغيرهم<sup>١٠</sup>، بما في ذلك طبيعة الأمور الهامة التي تمت مناقشتها وتوقيت حدوثها والجهة التي تمت المناقشة معها. وأيضاً يجب توثيق الأحكام المهنية المرتبطة بالأمور الهامة، حيث يساعد توثيق هذه الأحكام على تفسير استنتاجات المراجع، وزيادة جودة الأحكام المهنية. وتأخذ مثل هذه الأمور إهتماماً

<sup>٩</sup> من أمثلة الأمور الهامة:

- الأحداث التي تؤدي إلى زيادة المخاطر الجوهرية.
- الظروف التي تؤدي إلى صعوبة تطبيق إجراءات مراجعة هامة، والحاجة إلى مراجعة تقدير المراجع السابق لمخاطر التحريف الجوهرى واستجابته لهذة المخاطر.
- نتائج إجراءات المراجعة التي تشير إلى أن القوائم الماليه قد تكون محرفة بشكل جوهري،
- استنتاجات المراجع والتي تؤدي إلى تعديل رأى المراجع، أو تضمين تقرير المراجع فقرة تؤكد أمراً معيناً.
- <sup>١٠</sup> غيرهم من موظفي المنشأة وأطراف خارجيه، مثل الأشخاص الذين يقدمون استشارة مهنيه للمنشأة.

<sup>١١</sup> قد يقوم المراجع بإعداد والإحتفاظ بجزء من وثائق المراجعة كملخص، والذي يعرف بمذكرات الإستكمال Completion Memorandum، يحتوى على الأمور الهامة التي تم تحديدها خلال عملية المراجعة وكيف تم التعامل معها. ويسهل هذا الملخص عملية فحص وثائق المراجعة.

<sup>١٢</sup> أمثله على الخصائص المميزة للعناصر التي يتم اختبارها:

- عند اجراء اختبار تفصيلي لأوامر الشراء، يمكن للمراجع تصنيف المستندات التي تم اختبارها للاختبار حسب تواريخها وأرقام أوامر الشراء.
- عند إجراء استفسارات من الموظفين بالمنشأة، يمكن للمراجع تسجيل تواريخ الإستفسارات، وأسماء الموظفين، والتوصيف الوظيفي لهم.
- عند إجراء ملاحظات، يمكن للمراجع تسجيل ما يتم ملاحظته، وأين ومتى سيتم تنفيذ هذه الملاحظات.
- <sup>١٣</sup> يعد متطلب معايير المراجعة غير ملائم إذا كان:

أوراق العمل (ISA 230). فقد حددت المعايير الأمريكية ٦٠ يوماً بعد تاريخ إصدار التقرير<sup>١٤</sup> لإتمام عملية التجميع (AU-C 230)، أما المعايير الدولية فقد حددت ٦٠ يوماً أيضاً ولكن من بعد تاريخ التقرير (ISA 230; ISQC No.1). وحدد PCAOB تاريخ إتمام تجميع الملف بعد ٤٥ يوماً من تاريخ إصدار التقرير (AS 1215).

• **فترة الإحتفاظ بملف المراجعة النهائي**  
Documentation Retention Period: لا تقل فترة الإحتفاظ بوثائق المراجعة عن ٥ سنوات من تاريخ التقرير إلا إذا تطلبت القوانين، والتنظيمات، أو سياسات الرقابة على الجودة فترة أطول من هذه الفترة (ISA 230; ISQC No.1)<sup>١٥</sup>.

ويمكن للمراجع إحداث تغييرات على وثائق المراجعة في الفترة بين تاريخ التقرير وتاريخ إتمام ملف المراجعة فقط، إذا كانت المعلومات المراد إضافتها لوثائق المراجعة متفق عليها قبل تاريخ التقرير، أو إذا كانت التغييرات إدارية بطبيعتها، مثل حذف أو الغاء وثائق تم استبدالها بأخرى، أو ترتيب وتجميع وثائق المراجعة، توثيق أدلة تم الحصول عليها ومناقشتها والإتفاق عليها قبل إصدار

المراجع أنه من الضروري الخروج عن متطلب ملائم ظروف المراجعة، وفي هذه الحالة يجب توثيق إجراءات المراجعة البديله لتحقيق هدف المراجعة، وكيفية تنفيذها، وأسباب الخروج عن هذا المتطلب (ISA 230; AU- C 230; ASA 230; AS 1215).

### ٧/٢/٤-٣ - تجميع والإحتفاظ بملف المراجعة النهائي (الشامل)

يتطلب الأمر الوقوف على؛ ماهية تاريخ التقرير، تاريخ اتمام عملية التوثيق، وفترة الإحتفاظ بملف المراجعة، وذلك على النحو التالي:

• **تاريخ التقرير Report Date:** هو ذلك التاريخ الذى عنده يكون المراجع قد حصل على الأدلة الكافية والملائمة لتدعيم رأيه بشأن صحة وعدالة القوائم المالية، وأن وثائق المراجعة قد تم فحصها، وتم إعداد القوائم المالية وإفصاحاتها، حيث تكون الإدارة هى المسئولة عن إعدادها. وبعد تاريخ التقرير هو بداية فترة الإحتفاظ بأوراق العمل، كما يجب أن يكون هو نفسه خطاب الاقرار الادارى Representation Letter Management (Henderson, 2009)

• **تاريخ إتمام عملية التوثيق Documentation Completion Date:** فى هذا التاريخ يجب أن تكون وثائق المراجعة قد تم استكمالها، ولا يجب أن يتم حذف أو إلغاء وثائق مراجعه بعد هذا التاريخ. وقد اختلفت الإصدارات المهنية فى الوقت المناسب الذى يتم فيه إتمام عملية تجميع ملف

<sup>١٤</sup> وفقاً لمعيار المراجعة الأمريكى (AU-C 230)، يعرف تاريخ إصدار تقرير المراجعة والقوائم الماليه Report Release Date، بأنه التاريخ الذى يسمح فيه المراجع بأن يُستخدم تقرير المراجعة من قبل اصحاب المصالح. وعادة يكون هذا التاريخ بعد تاريخ التقرير بفترة قصيرة. وإذا كان هناك تأخير فى تاريخ إصدار التقرير، فهذا يعنى أن هناك إجراءات اضافيه تتخذ نتيجة لوجود أحداث لاحقه. ويجب أن يتم توثيق هذا التاريخ. ويعد هذا التاريخ هاماً لأنه بداية تاريخ إتمام تجميع ملف المراجعة.

<sup>١٥</sup> بعد استكمال ملف المراجعة، تؤول ملكية هذا الملف إلى المراجع وقد يقوم بعمل نسخه تكون متاحه للعميل محل المراجعة.

- معيار المراجعة بالكامل غير ملائم (مثال، إذا لم يكن لدى الشركه هيكل رقابه داخليه، فلايُطبق معيار المراجعة المتعلق باستخدام عمل المراجعين الداخليين ISA 610).

- هناك شرط يجب أن يتحقق للإلتزام بمتطلب معين (مثال، يجب تعديل رأى المراجع فى حالة عدم القدرة على الحصول على أدلة كافية، ولكن تحققت القدرة).

التقرير ... (ISA 230; AS 1215; AU-C 230). وفى الظرف الاستثنائي، إذا قام المراجع بإداء إجراءات جديدة أو توصل إلى نتائج جديدة، يجب عليه توثيق الظروف التي تم مواجهتها، وإجراءات المراجعة الجديدة، والادله، ومتى ومن قام بهذا الإجراء (ISA 230; AS 1215; AU-C 230).

وقد يجد المراجع أيضاً ضرورة لتعديل وثائق المراجعة الموجودة، أو إضافة وثائق جديدة فى الفترة بين تاريخ تجميع ملف المراجعة وقبل إنتهاء المده المقررة للإحتفاظ بها، فيجب عليه توثيق الأسباب وراء هذا الإجراء، ومتى ومن قام بإجراء هذه التعديلات (ISA 230; AS 1215; AU-C 230).

#### ٥/٢/٧ - متطلبات التوثيق الخاصه

### Specific Documentation Requirements

هناك معايير أخرى للمراجعة- بخلاف معايير توثيق أعمال المراجعة السابق تناولها- والتي أشارت إلى متطلبات توثيق خاصه بمرحلة أو مهمة مراجعة معينة. وتحليل الفقرات الخاصة بالتوثيق، كما جاءت بهذه المعايير، يخلص الباحث إلى أن توثيق أعمال المراجعة يجب أن يشمل بالضرورة توثيق شروط قبول التكليف بالمراجعة كما يظهرها خطاب قبول التكليف (ISA 210). وكذلك توثيق بعض الأمور المتعلقة بالرقابة على جودة التكليف بالمراجعة (ISA 220)، ومسئولية المراجع عن اكتشاف التلاعب فى القوائم الماليه (ISA 240)، وتوثيق الأمور المتعلقة بعدم الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها (ISA 250)، والإتصال مع المسؤولين عن الحوكمة (ISA 260)، وتخطيط عملية مراجعة القوائم الماليه (ISA 300)، وتحديد وتقدير خطر التحريفات الجوهرية (ISA 315)،

والأهمية النسبية (ISA 320)، واستجابات (ردود) المراجعين للمخاطر التي تم تقييمها (ISA 330)، وتقييم التحريفات الجوهرية خلال عملية المراجعة (ISA 450)، ومراجعة التقديرات المحاسبية بما فى ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، والإفصاحات ذات الصله (ISA 540)، والأطراف ذات الصلة (ISA 550)، والإستعانة بمهام المراجعين الداخليين (ISA 610).

#### ٦/٢/٧ - توثيق المراجعة وفقاً لمعايير

### المراجعة المصرية

اشتملت معايير المراجعة والتوكيد والفحص المحدود المصريه الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨ على معيار المراجعة المصرى رقم ٢٣٠ " توثيق أعمال المراجعة". إلا أنه لم يتم إجراء اية تعديلات على معايير المراجعة المصرية لتتوافق مع المعايير الدولية فى أحدث نسخة لها فى عام ٢٠٠٩. وبالتالي لا يتضمن هذا المعيار اية تعديلات جديدة وردت بمعايير المراجعة الدولية عن عام ٢٠٠٩. فقد اضافت المعايير الدولية عن عام ٢٠٠٩ متطلبات توثيق جديده لم تكن موجودة من قبل، مثل متطلبات التوثيق الواردة بمعيار ISA 540 والمتعلقة بمراجعة التقديرات المحاسبية، بما فى ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات الصلة، ومتطلبات التوثيق الواردة بمعيار ISA 320 والمتعلقة بالأهمية النسبية فى التخطيط وأداء أعمال المراجعة، ومتطلبات التوثيق الواردة بمعيار ISA 550 والمتعلق بالأطراف ذوى العلاقة.

## ٣/٧- التوثيق وسلامة الأحكام المهنية

تناولت العديد من الدراسات السابقة موضوع توثيق المراجعة واثرة على سلامة الأحكام المهنية للمراجعين، وهو الأمر الذي يفترض أن ينعكس على جودة المراجعة (e.g., Kopp, 2000; Payne, 2002; Aggolia, et al, 2003; 2009; Payne and Ramsay, 2008). وهذا ما سيعرض له البحث من خلال عرض كل من؛ محتوى وطرق التوثيق وسلامة الأحكام المهنية، العلاقة بين التوثيق وسلامة الأحكام المهنية من الناحية السلوكية، أهمية الالتزام بمعايير المراجعة ذات الصلة بالتوثيق والمردود المهني لذلك، وذلك على النحو التالي:

## ١/٣/٧- محتوى وطرق التوثيق وسلامة الأحكام المهنية

قد تتأثر سلامة الأحكام المهنية بمحتوى توثيق المراجعة، فإختلاف محتوى التوثيق قد يؤثر على سلامة الأحكام المهنية وفعالية وكفاءة المراجعة (e.g., Aggolia, et al, 2003; 2009; Yip-ow and Tan, 2000; Tan and Yip-ow, 2008). فقد اختلفت الدراسات فيما بينها فى تقسيم محتوى التوثيق وأثرها على الأحكام المهنية. فالبعض قام بتقسيم محتوى التوثيق إلى ثلاثة مستويات (توثيق داعم Supporting Documentation، وتوثيق متوازن Balanced Documentation، وتوثيق المكونات Component Documentation). وفقاً للتوثيق الداعم، يكون مطلوب من معدى وثائق المراجعة تقديم دليل يدعم استنتاجاتهم، أما التوثيق المتوازن، يكون مطلوب من معدى وثائق المراجعة توثيق الأدلة الإيجابية والسلبية الهامة (مثل أوجه

الضعف والقوة فى بيئة الرقابة الداخلية للعميل، وتوثيق المكونات والذى يتطلب من معدى وثائق المراجعة تقسيم مهمة مراجعة معينة إلى مكونات صغيرة، وتجميع وتوثيق المعلومات الهامة لكل جزء من اجزاء مهمة المراجعة. واثبتت الدراسات فعالية كل من التوثيق الداعم والمتوازن فى اصدار احكام مهنية سليمة بالمقارنة بتوثيق المكونات (Aggolia, et al, 2003; 2009).

وقامت بعض الدراسات الأخرى بتقسيم محتوى التوثيق إلى (توثيق مختصر Summary Memos، وتوثيق تفصيلى Detailed Documentation). ووفقاً للتوثيق المختصر، يكون المطلوب من معدى وثائق المراجعة تفسير الإستنتاجات والإجراءات ككل التى قام بها المراجع وتقديم تفسير فقط للإستثناءات. أما التوثيق التفصيلى، من خلاله يتم عمل قائمة بكل العناصر التى تم اختيارها والإجراءات التى تم اتخاذها لكل عنصر، والنتائج التى تم التوصل اليها لكل عنصر (Rich, et al, 1997). وقد توصلت الدراسة إلى أن التوثيق المختصر يكون أكثر كفاءة وينتج عنه تذكر للأدلة بشكل أفضل Memory. أما التوثيق التفصيلى يكون الأكثر فعالية فى اكتشاف الأخطاء من ثم زيادة فعالية الأحكام المهنية، كما يدعم فحص جودة مهمة المراجعة والفحص الخارجى والمراجعة المستقبلية وزيادة مستوى ادراك المراجعين بمهمة المراجعة (Payne and Ramsay, 2008; Rish, et al, 1997).

ولم تُلزم معايير المراجعة المراجعين بطريقة توثيق معينة، بل اتاحت لهم المجال لاختيار طريقة التوثيق الملائمة والتى تمكنهم من توثيق المراجعة بكفاءة وفعالية. فمثلاً، قد يستخدم المراجعين طريقة



هنا بالعديد من العوامل والضغوط المحيطة، ومن ثم على تلك القرارات والأحكام المهنية التي يتخذها المراجع. ولذلك لا يمكن إغفال النواحي السلوكية للمراجع في دراسات المراجعة. وسوف يهتم هذا البحث بدراسة "الحاجة الإدراكية The Need for Cognitive (NFC)، كأحد المفاهيم النفسية التي لها تاريخ في علم النفس الإجتماعي، والتي يمكن أن يؤثر في العلاقة بين التوثيق والأحكام المهنية للمراجع، كما يلي:

### ١/٢/٣/٧ - مفهوم الحاجة إلى المعرفة الإدراكية NFC

وفقاً لنظرية كاسيو وبيتي (Cacioppo and Petty Theory)، فإن الحاجة إلى المعرفة الإدراكية تشير إلى " ميل الأفراد للإنشغال والتمتع بالتفكير والسعي لبذل الجهود المعرفية الإدراكية" (Cacioppo and Petty, 1982, P. 116). فالأفراد ذوي الحاجة المرتفعة إلى المعرفة لديهم الدافع للبحث بدقة عن المعلومات الملائمة واكتسابها والانشغال والتفكير بها لإستيعاب العلاقات وتكوين اتجاهات إيجابية نحوها وبالتالي إيجاد الحلول وإتخاذ القرارات السليمة (Cacioppo and Petty, 1982, p.304). والأفراد ذوي الحاجة المرتفعة للمعرفة تكون معالجتهم للمعلومات متعمقة ومركزة إعتياداً على دافعتهم وحاجتهم للمعرفة. كما انهم يمتازون بالنشاط الذهني والتفكير وأكثر دافعية ورغبة في اكتساب الخبرات الجديدة التي تثير التفكير وجمع المزيد من المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات الملائمة (Cacioppo, et al., 1996). أما الافراد ذوي الحاجة المنخفضة للمعرفة تكون

التوثيق الورقي أوالإلكتروني ، أو قد يستخدم المراجعون اساليب/ طرق مختلفة لتوثيق تقييم الرقابة الداخلية منها التقرير الوصفي، وقوائم الإستقصاء، وخرائط التدفق، والمصفوفات. وقد تناولت بعض الدراسات تأثير الاختلاف في طرق التوثيق على سلامة الأحكام المهنية للمراجعين (e.g., Bible, et al, 2005; Bedard, 2007; Briestaker, 1999; 2008). فعلى سبيل المثال، توصلت دراسة (Briestaker, 1999) إلى أن استخدام أكثر من طريقة للتوثيق لتقييم الرقابة الداخلية (التقرير الوصفي، خرائط التدفق، قوائم الاستقصاء..) يؤدي إلى اكتشاف أوجه القصور في هيكل الرقابة الداخلية بطريقة أكثر فعالية<sup>11</sup>.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن اختلاف محتوى التوثيق قد يؤثر على سلامة الأحكام المهنية للمراجعين. وتجدر الإشارة إلى أن معيار المراجعة AS 1215 الصادر عن PCAOB قد اوصى باعداد وثائق المراجعة بشكل مفصل وكاف (التوثيق التفصيلي) وليس المختصر، وذلك لتوفير فهم واضح للهدف من وثائق المراجعة ومصادرها والنتائج التي تم التوصل إليها.

### ٢/٣/٧ - العلاقة بين التوثيق وسلامة الأحكام المهنية من الناحية السلوكية

يقوم المراجع بإتخاذ القرارات والأحكام المهنية في جميع مراحل المراجعة. ويتاثر سلوك المراجع

<sup>11</sup> توصل (Bierstaker, 1999) إلى أن التقرير الوصفي يعد أفضل طريقة لتوثيق الرقابة الداخلية وبلية قائمة الإستقصاء ثم خرائط التدفق والمصفوفات. ويفضل المراجعين كل من التقرير الوصفي وقوائم الإستقصاء لسهولة إعدادها بالمقارنة بالمصفوفات وخرائط التدفق. أيضاً الإعتياد على شكل/ طريقة واحدة قد يؤدي إلى انخفاض التكلفة وزيادة الكفاءة. ولكن استخدام طرق متعددة تساعد في اكتشاف أوجه الضعف في الرقابة الداخلية بطريقة أفضل وزيادة الفعالية.

## ٢/٢/٣/٧ - الحاجة إلى المعرفة والتوثيق والأحكام المهنية

لاشك أن المراجعين ذوى الحاجة المرتفعة لادراك يكونون اكثر قدرة على الحصول على معلومات ملائمة وكافية ولديهم القدرة على التفكير العميق وتقييم المهام الأكثر تعقيداً، ولديهم الحافز للحصول على تقييم أفضل من قبل الفاحصين بالمقارنة بالمراجعين ذوى الادراك المنخفض. ولذلك فمن المتوقع أن يكون المراجعون ذوى الحاجة المرتفعة لادراك High NFC لديهم دافعية وقدرة اكبر على الحصول على معلومات ملائمة وكافية تمكنهم من اعداد وثائق مراجعه تتفق مع معايير المراجع وانهاء المهام بشكل افضل وبالتالي اصدار احكاماً مهنية سليمة.

## ٣/٣/٧ - تحليل العلاقة بين متطلبات التوثيق وسلامة الاحكام المهنية واشتقاق فرض البحث

اهتمت العديد من الدراسات السابقة بالبحث فى أثر الالتزام بمعايير المراجع بصفة عامة على سلامة الأحكام المهنية التى يصدرها المراجع خلال مراحل المراجع ككل (e.g., ICAEW, 2006; KPMG, 2009; CICA, 1995; Hassink, 2010; 1995, سالم. وقد اتفق البعض على أن التزام المراجع بمعايير المراجع يعد أحد العناصر الهامة اللازمة لتحسين جودة المراجع، حيث أن التزام المراجعين بتنفيذ اعمالهم وفقاً لمعايير المراجع فى جميع مراحلها بداية من قبول التكليف وانتهاءً بإبداء الراى يُمكن المراجعين من التقرير بشأن صدق وعدالة القوائم المالية وسلامتها فى التعبير عن المركز المالى للمنشأة ونتيجة نشاطها بشكل كفاء

معالجتهم للمعلومات سطحية حيث ينتبهون للجوانب غير الأساسية دون مراجعه دقيقه للمعلومات.

وتناولت العديد من الدراسات غير المحاسبية بالبحث موضوع الحاجة إلى المعرفة NFC. وتوصلت إلى أن NFC ترتبط إيجاباً مع ميل الأفراد للبحث والتقييم واستخدام المعلومات الملائمة فى اتخاذ القرارات وحل المشاكل (Ford and Pasewark, 2015; Trongmateerut, 2011; Ho and Rogers, 1993). اما الدراسات السابقة فى المحاسبة فقد ركزت على كل من الانماط<sup>١٧</sup> Style والقدرات الادراكية/المعرفية أكثر من تركيزها على الحاجة إلى المعرفة (Ford NFC and Pasewark, 2012). والقليل من الدراسات فى المراجع التى ركزت على الحاجة إلى المعرفة (Ford and Pasewark, 2012; Trongmateerut, 2011). فقد استخدمت دراسة (Trongmateerut, 2011) الحاجة إلى المعرفة NFC فى تقييم خطر الغش. واتفقت نتائجها مع الدراسات السابقة فى هذا المجال، حيث توصلت إلى أن المراجعين ذوى الحاجة المرتفعة للمعرفة يكونوا اكثر قدرة على الحصول على المعلومات الملائمة، وحل المشاكل، واتخاذ القرارات الرشيدة، كما أن لديهم عمق فى التفكير، وتقييم المهام الاكثر تعقيداً كتقييم خطر الغش.

<sup>١٧</sup> النمط الادراكي Cognitive Style، هو الأسلوب الذى يتبعه الفرد فى التفكير وفهم المعلومات، أو الأسلوب الذى يتبعه الفرد فى تشغيل المعلومات لحل المشاكل، أما القدرات الادراكية Cognitive Abilities فترتبط بكفاءة اداء الفرد لمهام ادراكية معينة (Ho and Rodgers, 1993).

وفعال (KPMG, 2009 ; ٢٠٠٨، الجلال). وإذا لم تتوفر القواعد والمعايير اللازمة لمعرفة ما يجب أدائه، في هذه الحالة سيتم الإعتماد على الحكم الشخصي بصورة كاملة Pure Judgement (CICA, 1995). وأشارت دراسة ( ICAEW, ) (2006) إلى أن معايير المراجعة تعد جزءاً هاماً من أدوات المراجع، ولا بد من تطبيق هذه المعايير في ظل النزاهة المهنية والمعايير الأخلاقية.

وأوصت دراسة (سالم، ١٩٩٥) بضرورة تطبيق معايير المراجعة لأن تطبيق تلك المعايير هو الذى يدعم مكانة وشهرة تلك المكاتب، كما يؤدي إلى تحسين فعالية المراجعة والإرتقاء بها. ومن حيث كفاءة المراجعة، فقد اشارت الدراسة إلى ضرورة وضع موازنات للوقت اللازمة لإنجاز أعمال المراجعة، وتصميم برامج لإيضاح الخطوات أو الإجراءات الضرورية لاداء المهام آخذاً في الإعتبار تكلفة تصميمها. ومن الجدير بالذكر أن معايير المراجعة قد وضعت بعض المتغيرات، مثل إستخدام العينات الإحصائية في المراجعة، والتي تؤدي إلى تحقيق وفورات في التكلفة نتيجة خفض موازنة الوقت. واتفقت هذه الدراسة مع ما توصلت إليه دراسة (Hassink, 2010) من نتائج. وأضاف Hassink أن هناك عدة اسباب لعدم الإلتزام بالمعايير، ومن اهمها، مواجهة المراجعين بالتضارب في المصالح، أو عدم الإهتمام بتطبيق المعايير ، أو لأسباب الكفاءة وضغط الوقت، أو أن يكون ليس لدى المراجعين المعرفة الكافية بمتطلبات المعايير.

ولم تتفق دراسة (Zhang, 2011) مع ما توصلت إليه الدراسات السابقة، حيث اهتمت هذه الدراسة بتحليل تأثير توقعات المجتمع نحو المراجع على جودة المراجعة، حيث اشارت إلى أن الإلتزام بالمعايير يضع مستويات مرتفعه من المسؤوليات على عاتق المراجع ويعرضه للمساءلة القانونية وبالتالي فإن الإلتزام بالمعايير غير كاف لتضيق فجوة التوقعات. وأشارت دراسة (Epstein, 1994) إلى أن هناك عدد كاف من المستثمرين مازالوا يريدون التوكيد المطلق وليس المعقول.

وخلصت إلى أن معظم الدراسات، التي اهتمت بالبحث في المردود المهني للإلتزام بمعايير المراجعة بصفة عامة، خلصت إلى أن الإلتزام بمتطلبات معايير المراجعة يؤثر إيجاباً على كفاءة وفعالية المراجعة في جميع مراحلها وبالتالي على جودة المراجعة. كما يؤثر على زيادة الحصة السوقية

ولا تقتصر أهميه الإلتزام بمعايير المراجعة على تحقيق كفاءة وفعالية للمراجعة، بل تمتد إلى تحقيق العديد من المزايا الأخرى، والتي من أهمها زيادة الحصة السوقية لمكتب المراجعة وجذب

وأوصت دراسة (سالم، ١٩٩٥) بضرورة تطبيق معايير المراجعة لأن تطبيق تلك المعايير هو الذى يدعم مكانة وشهرة تلك المكاتب، كما يؤدي إلى تحسين فعالية المراجعة والإرتقاء بها. ومن حيث كفاءة المراجعة، فقد اشارت الدراسة إلى ضرورة وضع موازنات للوقت اللازمة لإنجاز أعمال المراجعة، وتصميم برامج لإيضاح الخطوات أو الإجراءات الضرورية لاداء المهام آخذاً في الإعتبار تكلفة تصميمها. ومن الجدير بالذكر أن معايير المراجعة قد وضعت بعض المتغيرات، مثل إستخدام العينات الإحصائية في المراجعة، والتي تؤدي إلى تحقيق وفورات في التكلفة نتيجة خفض موازنة الوقت. واتفقت هذه الدراسة مع ما توصلت إليه دراسة (Hassink, 2010) من نتائج. وأضاف Hassink أن هناك عدة اسباب لعدم الإلتزام بالمعايير، ومن اهمها، مواجهة المراجعين بالتضارب في المصالح، أو عدم الإهتمام بتطبيق المعايير ، أو لأسباب الكفاءة وضغط الوقت، أو أن يكون ليس لدى المراجعين المعرفة الكافية بمتطلبات المعايير.

ولا تقتصر أهميه الإلتزام بمعايير المراجعة على تحقيق كفاءة وفعالية للمراجعة، بل تمتد إلى تحقيق العديد من المزايا الأخرى، والتي من أهمها زيادة الحصة السوقية لمكتب المراجعة وجذب

بمتطلبات التوثيق أحد أهم اسباب فعالية أداء مراقبي الحسابات باليابان وسلامة أحكامهم المهنية.

وفى دراسة أخرى قام بها مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا (ICAEW, 2009) والتي استهدفت البحث فى مدى ادراك مراقبي الحسابات لطبيعة معايير المراجعة، وأثر تطبيق تلك المعايير على جودة المراجعة. وأشار المجمع إلى أن معايير المراجعة جزءاً هاماً من أدوات مراقبي الحسابات والتي تمكّنه من أداء أعمال المراجعة بكفاءة وفعالية. وأوضحت أن التركيز على التوثيق والإلتزام به يكون أكثر فعالية عند مراجعة الشركات المقيدة بالبورصة نظراً لزيادة المساءلة القانونية Litigation Risk لمراقب الحسابات، إلا أن زيادة المتطلبات الخاصة بتوثيق أعمال المراجعة قد تؤثر سلباً على كفاءة المراجعة، حيث يحتاج مراقب الحسابات إلى زيادة وقت المراجعة للإلتزام بتلك المتطلبات المتعلقة بالتوثيق، ومن ثم زيادة اتعاب المراجعة.

وخالصة ما سبق أن معظم الدراسات تؤكد على أهمية الإلتزام بمعايير التوثيق وتأثيرها الإيجابي على فعالية وكفاءة المراجعة ومن ثم جودة المراجعة، كما تؤثر أيضاً على تخفيض خطر المساءلة القانونية، حيث تعد بمثابة دليل كاف وملائم على ما قام به المراجع من اعمال. إلا أن البعض قد اختلف مع هذه الدراسات فى وجود تأثير سلبى للإلتزام بمتطلبات التوثيق على كفاءة المراجعة.

وبالرغم من اتفاق العديد من الدراسات على أهمية الإلتزام بمعايير التوثيق، إلا أن البعض ينتقد الزيادة التى متطلبات معايير التوثيق، حيث ينظر البعض إلى الزيادة فى المتطلبات الإجرائية للتوثيق على أنها تصب فقط فى مصلحة المنظمين

لمكتب المراجعة وجذب العملاء وتضييق فجوة التوقعات. ولابد من تطبيق هذه المعايير فى ظل الحفاظ على السلوك الأخلاقى والنزاهة المهنية.

وبالرغم من اهتمام الهيئات المهنية بموضوع التوثيق كما سبق وأوضح الباحث، إلا أن القليل من الدراسات التى اهتمت بطريقة مباشرة بالمرود المهني للإلتزام بمعيار التوثيق بصفة خاصة (ICAEW, 2009; Eldebs, 2011; Obaidat, 2007; Dennis, 2000). فقد بحث (Dennis, 2000) عن الممارسات الأفضل للحفاظ على وتحسين جودة المراجعة، ومن خلال عمل استقصاء عن عينة من شركاء ومراقبي حسابات أول Audit Senior فى ١٤ مكتب محاسبة ومراجعة فى العديد من الدول، توصل إلى بعض الممارسات الهامة التى يمكن القيام بها لزيادة جودة المراجعة، والتى من أهمها، التزام مراقبي الحسابات بمتطلبات توثيق أعمال المراجعة، وفحص أوراق العمل التى تم اعدادها مسبقاً للبحث فى أوجه القصور التى تم اكتشافها وإمكانية إجراء التحسينات اللازمة. وانفتت معه دراستا (Eldebs, 2011) ودراسة (Obaidat, 2007)، حيث اشار Eldebs إلى أن الإلتزام بالمعايير والقوانين واللوائح المتعلقة بالتوثيق يؤدي إلى تحسين كفاءة وفعالية المراجعة.

كما قام (Obaidat, 2007) بإختبار مدى التزام مراقبي الحسابات باليابان بمعايير المراجعة الدولية ISA. وتوصل إلى إرتفاع نسبة التزام مراقبي الحسابات فى اليابان بمتطلبات التوثيق وفقاً لمعايير المراجعة الدولية (87.59%) نظراً لإدراكهم أهمية الإلتزام بمتطلبات التوثيق. وأشار إلى أن هذه النتيجة متوقعة لأن معظم وقت المراجعة يوجه إلى تخطيط وتوثيق أعمال المراجعة. ويمثل هذا الإلتزام

الحسابات بمجموعة من المتطلبات المتعلقة بتوثيق أعمال المراجعة والتي تتعلق بتوثيق إعداد وثائق المراجعة، توثيق إجراءات المراجعة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وتجميع ملف المراجعة النهائي. وقد اتفقت الكثير من الدراسات الأكاديمية السابقة مع الإصدارات المهنية على أن التزام مراقبي الحسابات بمتطلبات توثيق أعمال المراجعة وفقاً للمعايير والقوانين واللوائح ذات الصلة يؤثر إيجاباً على سلامة الأحكام المهنية، ومن ثم تحسين جودة المراجعة. وهذا ما يقود الباحث إلى إشتقاق فرض البحث على النحو التالي:

**H:** يؤثر التزام مراقب الحسابات بمتطلبات توثيق المراجعة إيجاباً على سلامة أحكامه المهنية.

#### ٤/٧ - منهجية البحث

تهدف الدراسة في هذه الفرعية إلى عرض أهداف الدراسة التجريبيه، ومجتمع وعينة الدراسة، وتوصيف وقياس متغيرات الدراسة، وأدوات البحث، وإجراءات الدراسة التجريبيه، والتصميم التجريبي المستخدم والمعالجات التجريبيه، ونتائج هذه الدراسة وذلك على النحو التالي:

#### ١/٤/٧ - أهداف الدراسة التجريبيه

تم استخدام التجارب الميدانيه Field Experiments في هذا البحث نظراً لإتساع استخدامها في العديد من الدراسات الهامه التي تتعلق بتوثيق عملية المراجعة والأحكام المهنيه لمراقبي الحسابات (e.g., Aggoglia, et al, 2003; 2009; Emby and Favere- Marc-hesi, 2010; Payne and Ramsay, 2008) وحيث أن هذا البحث يعد من الأبحاث السلوكيه، فإن استخدام التجارب الميدانيه يتناسب مع طبيعة هذه الأبحاث. حيث تتميز هذه التجارب بإمكانية

"Regulators"، وذلك لاغراض الالتزام فقط بالمعايير. كما أن الامتثال إلى هذه المتطلبات يؤدي إلى زيادة في الوقت المستغرق في عمل المراجعة وبالتالي زيادة في تكاليف المراجعة وانخفاض في الوقت اللازم لاداء مهام مراجعه أخرى. والمحصلة النهائية تكون تحسن محدود في جودة المراجعة أو في القيمة التي يقدمها المراجعون للعملاء، بمعنى أن المنظمون يحاولون أن يؤدي المراجعون أعمالهم وأصحاب المصالح هم من يدفعون ثمن هذه الخدمات (ICAEW, 2006).

كما أن هناك وجهه نظر أخرى في هذا الموضوع، وهي أن معايير التوثيق والالتزام بها تعد دالة في أسواق رأس المال. فإذا لم تحدث اية مشاكل أو أزمات في أسواق رأس المال لن تحدث تغييرات جوهرية في معايير ومتطلبات المراجعة، وإذا حدثت أية مشكلات يبدأ المنظمون في وضع متطلبات إضافية على المراجعين والمطالبة بالالتزام بها وتطبيقها. وهناك جدل في العديد من القضايا المتعلقة بالتوثيق منها هل اجراءات المراجعة التي تم ادائها ولم توثق ليس لها قيمة، وهل التفسيرات الشفوية للمراجعين التي تتعلق باعمال المراجعة من الضروري توثيقها، كما أن البعض يرى أن ما لم يوثق لم يؤدي والبعض يرى انه من المستحيل توثيق كل شئ حدث في المراجعة. والجدل مازال مستمر...

ويخلص الباحث، في ضوء عرض وتحليل الإصدارات المهنية والدراسات الأكاديمية المتعلقة بموضوع التوثيق، إلى أن الهدف الأساسي من التزام مراقب الحسابات بمتطلبات التوثيق هو تحسين جودة المراجعة. وقد قامت الإصدارات المهنية بتدعيم هذا الهدف، من خلال التأكيد على ضرورة التزام مراقب

الحسابات بشأن التوثيق وعلاقته بالأحكام المهنية (e.g., McNellis, 2011; Agoglia, et al, 2003; 2009; Dennis, 2000; Obaidat, 2007; Eldebs, 2011). وتتمثل هذه العينة في ٩٧ مشاركاً. ولم تقتصر عينة الدراسة على العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الكبيرة ذات الصلة بمكاتب المراجعة العالمية (Big 4)، وإنما اشتملت على مراجعين من مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة الحجم. ويمثل المشاركون في هذه المجموعه دور المراجعين الذين يقومون بإصدار أحكام مهنية تتعلق بتقييم خطر الرقابة لبيئة الرقابة الداخلية للعميل. ومن خلال المناقشات مع هذه العينة، تبين أن لديهم معرفة مسبقه بتخطيط المراجعة وتقييم بيئة الرقابة الداخليه. ويوضح الجدول التالي الإحصاء الوصفي لعينة الدراسة:

الحصول على المزيد من الواقعية وتحسين قوة النتائج التجريبيه وإمكانية تعميمها (مشابط، ٢٠٠٦، ص ١٠٧). وتهدف الدراسة التجريبيه في هذا البحث إلى إختبار ما إذا كان هناك دليل عملي على وجود علاقة تأثيريه بين مدى التزام مراقب الحسابات بمتطلبات توثيق المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة وسلامة أحكامه المهنية، وذلك في بيئة الممارسة المهنية المصريه. حيث أن إختلاف درجة الإلتزام بالتوثيق قد يؤثر على نوع ومقدار المعلومات التي يعتمد عليها المراجع في إصدار حكمه المهني.

#### ٢/٤/٨ - مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين القانونيين الذين يمارسون مهنة المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة المصريه، وذلك بالتشابه مع استطلاع بعض الدراسات لآراء عينه من مراقبي

جدول (١): الإحصاء الوصفي لعينة الدراسة

الوسط (الوسيط) {الانحراف المعياري} عضوية الجمعيات المهنية	الوسط (الوسيط) {الانحراف المعياري} الدرجة العلمية	الوسط (الوسيط) {الانحراف المعياري} الخبرة	الوسط (الوسيط) {الانحراف المعياري} المستوى الوظيفي	عينة الدراسة
3.85 (3) {1.642}	1.25 (1) {0.630}	2.66 (3) {0.828}	04.3 (3) {0.912}	مراقبو الحسابات

من الحاصلين على بكالوريوس التجارة، حيث بلغ عددهم ٨٣ مشاركاً من إجمالي حجم العينة. وتتراوح سنوات الخبرة للأغلبية منهم (٥٥%) بين ٥ - ١٠ سنوات والذي بلغ عددهم ٥٣ مشاركاً. واتضح أن من بينهم ٥٤ مشاركا من الحاصلين على عضويه

بينت نتائج التحليل الإحصائي والبيانات العامة الواردة بقائمة الإستقصاء لعينة الدراسة أن المستوى الوظيفي لأغلبية المشاركين هو درجة المراجع الأول Senior Auditing و يبلغ عددهم ٤٧ مشاركاً (٤٨%). كما أن ٨٦% من حجم العينة

خطر بيئة الرقابة الداخلية (Aggolia, el at, 2003; 2009)

#### ٧/٤/٤ - أدوات وإجراءات البحث

قام الباحث بإستخدام أسلوب قائمة الإستقصاء مع مزجه بالمقابلات الشخصية وذلك للحصول على المعلومات المطلوبة بدرجة عالية من الدقة. وقد تم مراعاة بعض الجوانب الهامة عند تصميم قائمة الإستقصاء والتي تتمثل فى أن تكون الأسئلة واضحة ومحددة وأن تكون الأسئلة من الممكن الإجابة عليها، وأن تتضمن القائمة الأسئلة الهامة فقط، أى الأسئلة التى تعطى المعلومات المطلوبه للبحث فقط (حسن وحلاوة، ٢٠٠١).

وقام الباحث بتصميم ثلاثة قوائم إستقصاء وذلك للتعرف على إتجاهات المراجعين نحو تأثير درجة التزام فريق العمل بمتطلبات التوثيق وفقاً لمعايير المراجعة (المتغير المستقل) وسلامة الاحكام المهنية للمراجعين (المتغير التابع). وقد تم اجراء المقابلات الشخصية مع أفراد العينه وذلك عند تسليم القوائم أو استلامها بهدف تقديم الإيضاحات لهم والردود على استفسارات قد يراها المستقصى هامه لفهم قائمة الاستقصاء وإستيفائها.

وتوزع قوائم الإستقصاء بطريقه عشوائيه على المشاركين محل الدراسه، حيث تختلف هذه القوائم فيما بينها وفقاً لدرجة التزام فريق العمل بمتطلبات التوثيق التى تنص عليها معايير المراجعة (التزام تام/ متوسط/ محدود). وسوف يتم توضيح هذه الإختلافات فى سياق شرح أقسام قوائم الاستقصاء المقدمة للمشاركين فى الدراسه، حيث تنقسم قوائم الاستقصاء إلى قسمين: بيانات عامه والحاله العمليه. وفيما يلي شرح محتويات قوائم الاستقصاء.

جميعه المحاسبين القانونيين المصريين، و٩ من المشاركين الحاصلين على عضوية مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى.

#### ٧/٤/٣ - متغيرات الدراسه وقياسها:

تتكون متغيرات الدراسه من متغير مستقل وهو درجة التزام مراقبى الحسابات بمتطلبات توثيق المراجعة ومتغير تابع يتمثل فى سلامة أحكامهم المهنية، تم قياسها على النحو التالى:

#### أ- المتغير المستقل: درجة التزام مراقبى الحسابات بمتطلبات توثيق المراجعة

ويقصد به مدى استيفاء فريق عمل المراجعة لمتطلبات توثيق المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة. وتم قياس هذا المتغير من خلال نسبة متطلبات التوثيق التى تم الالتزام بها إلى إجمالى متطلبات التوثيق وفقاً لمعايير المراجعة (مقدار المعلومات التى تم توثيقها فى أوراق العمل)، وذلك على نحو مشابه لبعض الدراسات (Aggolia, el at, 2003; 2009). ولتفعيل قياس هذا المتغير تم تقسيم درجة الالتزام بمتطلبات التوثيق إلى ثلاثة مستويات (التزام تام/ التزام متوسط/ التزام محدود)، كلما زادت درجة الالتزام بمتطلبات التوثيق وفقاً لمعايير المراجعة، كلما زاد مقدار المعلومات التى تم توثيقها فى اوراق العمل.

#### ب- المتغير التابع: سلامة الأحكام المهنية لمراقبى الحسابات

ويقصد به درجة الالتزام بمعايير الأداء المهني والفنى لتوفير توكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية . ويقاس هذا المتغير فى هذه الدراسه بقدرة مراقب الحسابات على تقييم

بالمسئوليات<sup>٢٣</sup>، ممارسات وسياسات الموارد البشرية<sup>٢٤</sup> وتختلف قوائم الإستقصاء الثلاثة فيما بينهما وفقاً لدرجة إلتزام فريق العمل بمتطلبات التوثيق الواردة بمعايير المراجعة. وتصف قائمة الإستقصاء الأولى حالة الإلتزام التام بمتطلبات التوثيق المتعلقة ببيئة الرقابة الداخلية الواردة بمعايير المراجعة، وفيها يكون فريق العمل قد استوفى جميع هذه المتطلبات. أما قائمة الإستقصاء الثانية فتصف حالة الإلتزام المتوسط بمتطلبات التوثيق المتعلقة ببيئة الرقابة الداخلية، وفيها يكون فريق العمل قد استوفى البعض من هذه المتطلبات. وتصف قائمة الإستقصاء الثالثة حالة الإلتزام المحدود بمتطلبات التوثيق المتعلقة ببيئة الرقابة الداخلية، وفي هذه الحالة لم يستوف فريق العمل الأغلبية من هذه المتطلبات. وإستناداً إلى هذه الوثائق، يكون المطلوب من المشاركين إعطاء تقييم لخطر بيئة الرقابة الداخليه.

احتوت قوائم الاستقصاء على حالة عملية تتعلق ببيئة الرقابة الداخلية لاحدى الشركات. وقد استندت الباحثة على دراسة (Aggolia, et al, 2003) فى الحصول على بيانات هذه الحالة. مع العلم بان هذه الدراسه هى حالة عملية فعلية لإحدى الشركات. وتحتوى الحالة على خلفية عن عميل المراجعة، ومعلومات عن بيئة الرقابة الداخلية تم تقديمها للمشاركين فى صورة وثائق مراجعہ أعدها فريق العمل. وفيما يتعلق بتصميم وثائق المراجعة، فقد تم الإستناد إلى معايير المراجعة الدوليہ كممارسة قياسية Benchmark لتحديد متطلبات توثيق بيئة الرقابة الداخليه<sup>١٨</sup> والمتمثلة فى سبعة مكونات (ISA 315): القيم الأخلاقية والنزاهه<sup>١٩</sup>، مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة<sup>٢٠</sup>، الإلتزام بالكفاءة<sup>٢١</sup>، فلسفة الإدارة ونمط التشغيل، الهيكل التنظيمى<sup>٢٢</sup>، تفويض السلطات والتكليف

<sup>١٨</sup> البيئة الرقابية ، يقصد بها الإجراءات والسياسات التي تعكس توجيهات مجلس الإدارة والإدارة العليا وتنظم هيكل وعمل المؤسسات بطريقة تؤثر في وعي موظفيها وسلوكياتهم وأدائهم

<sup>١٩</sup> يجب أن تنقل الإدارة رساله إلى الموظفين مؤداها أن القيم الأخلاقية والنزاهه لا يمكن المساس بها. ويجب أن توضح الإدارة، من خلال الكلمات والأفعال، أهمية الإلتزام بقواعد السلوك الأخلاقى. وتعد القيم الأخلاقية والنزاهه أحد المحددات الأساسية التي تؤثر على فعالية، تصميم، إدارة، ومتابعه أوجه الرقابة الأخرى.

<sup>٢٠</sup> يعتبر مجلس الإدارة مسئولاً أمام المساهمين عن الاستراتيجية العامة للشركة وأدائها. ويقوم بتوجيه نشاط الشركة وأعمالها، واتخاذ القرارات الهامة وفقاً لمبادئ القانون المصري واللوائح العامة بالشركة. ويجب أن يمارس مجلس الإدارة سلطته الرقابيه على الإدارة. كما يجب أن يكون مستقل عن الإدارة.

<sup>٢١</sup> يجب أن تحدد الإدارة مستوى الكفاءة المطلوب للوظائف بالشركة، وتترجم المستوى المرغوب من الكفاءة إلى معرفة ومهارات مطلوبة.

<sup>٢٢</sup> لا يجب أن يكون الهيكل التنظيمى للشركة بسيط جداً بحيث لا يعكس أنشطة الشركة الرئيسية، ولا أن يكون معقداً بحيث يعوق تدفق المعلومات الهامه. ولابد أن يكون المديرين التنفيذيين على دراية كافية بمسئولياتهم الرقابيه ولديهم الخبرة والمعرفة الكافية.

<sup>٢٣</sup> يوفر التكليف بالمسئوليات، والفصل بين السلطات، والسياسات الأخرى ذات الصله الأساس للمحاسبية والرقابة.  
<sup>٢٤</sup> إن سياسات الموارد البشرية هى الأساس فى تعيين والحفاظ على العمالة لتحقيق خطط الشركة واهداف الشركة.



## ٥/٤/٧ - التصميم التجريبي والمعالجات التجريبية

(التزام تام، متوسط، محدود). ومن ثم تحتوى التجربة على ثلاثة معالجات:

- المعالجة (١): التزام تام/مراقبى الحسابات
- المعالجة (٢): التزام محدود/مراقبى الحسابات
- المعالجة (٣): التزام متوسط/مراقبى الحسابات

تم استخدام التصميم التجريبي (١×٣) - كما هو موضح فى الجدول رقم (٣) والذى يعتمد على تقسيم المتغير المستقل ، مدى التزام مراقبى الحسابات بمتطلبات التوثيق إلى ثلاثة مستويات

### جدول (٣): تصميم تجريبي (١×٣) لفرض البحث

مراقبى الحسابات (عينة الدراسة الأولى)	عينة الدراسة بدائل معالجات المتغير المستقل
معالجة (١)	التزام تام
معالجة (٢)	التزام متوسط
معالجة (٣)	التزام محدود

### أ- الإختبارات الإحصائية المستخدمة

استخدم الباحث اساليب احصائية لامعلمية<sup>٢٥</sup> Non Parametric Tests لإجراء التحليل الإحصائى اللازم للمشاهدات التى تم تجميعها من قوائم الإستقصاء للتوصل إلى نتائج إحصائية تؤيد قبول أو رفض فرض البحث. وقد تم استخدام اساليب لامعلمية نظراً لاستخدام الباحث مقاييس اسمية وترتيبية. وتتمثل الأساليب الإحصائية فيما يلى:

وسيتم إجراء مقارنه بين مجموعة المعالجة (١) (التزام تام/مراقبى الحسابات)، والمعالجة (٢) (التزام متوسط/ مراقبى الحسابات)، والمعالجة (٣) (التزام محدود/ مراقبى الحسابات)، لبيان أثر تعرض المفردة (المشاركين فى الدراسة) لبدائل معالجات المتغير المستقل (التزام تام/ متوسط/ محدود)، ومن ثم اختبار فرض البحث .

### ٦/٤/٧ - تحليل النتائج واختبار فروض البحث

تهدف هذه الفرعية إلى عرض الإختبارات الإحصائية التى تم الاعتماد عليها لتحليل البيانات ونتائج اختبار فرض البحث.

<sup>٢٥</sup> "لا تعتمد الطرق الامعلمية على افتراض شكل معين لتوزيع المجتمع الأصلي، أى انها طرق حرة التوزيع "Distribution- Free"" (لكولن تشاو، ترجمة عبد المرضى عزام، ١٩٩٠، ص ٩٣٧).

## ١/ اختبار مربع كا $\chi^2$ The Chi-Square Test

من الاختبارات اللامعلمية الأكثر شيوعاً هو اختبار مربع كا  $\chi^2$ . ويحدد إذا ما كانت هناك علاقة/ ارتباط بين المتغيرين ولكن لا يحدد قوة واتجاه هذه العلاقة. ومن خلال هذا الاختبار تُقارن قيمة مربع كا المحسوبة (observed) بقيمة مربع كا النظرية (الجدولية)، فإذا كانت قيمة مربع كا المحسوبة تساوي، أو أكبر من، الجدولية فمعنى ذلك أن هناك ارتباط بين المتغير الأول والثاني ومن ثم يمكن رفض فرض العدم، أما إذا كانت مربع كا المحسوبة أقل من الجدولية فلا وجود لهذه العلاقة أو أن هذين المتغيرين مستقلان عن بعضهما البعض (لنكولن تشاو، ترجمة عبد المرضى عزام، ١٩٩٠).

## ٢- اختبار الارتباط لسبيرمان Spearman's Rank Correlation Test

عند استخدام هذا الاختبار فإن فرض العدم ينص على عدم وجود علاقة ارتباط معنوية بين متغيري الدراسة، بينما ينص الفرض البديل على وجود ارتباط بين المتغيرين. ويمكن تأييد الفرض البديل بوجود درجة ارتباط معنوية بين المتغيرين ورفض فرض العدم إذا كانت قيمة R قريبة بدرجة كافية من +١ أو -١ وبالتالي فإن هذا الاختبار يقيس قوة واتجاه العلاقة بين متغيرات الدراسة (لنكولن تشاو، ترجمة عبد المرضى عزام، ١٩٩٠، ص ٩٥٩).

### ب- نتيجة اختبار فرض البحث

استهدف هذا الفرض اختبار مدى وجود دليل عملي على العلاقة بين التزام فريق العمل بمتطلبات التوثيق وفقاً لمعايير المراجعة وسلامة أحكام مراقبي الحسابات. ومن خلال إجراء مقارنة بين مجموعة

المعالجة الأولى (الالتزام تام/ مراقبي الحسابات)، ومجموعة المعالجة الثانية (الالتزام متوسط/ مراقبي الحسابات)، ومجموعة المعالجة الثالثة (الالتزام محدود/ مراقبي الحسابات)، يتضح أن الفرق الوحيد بين مجموعات المعالجة الثلاثة هو مدى التزام مراقبي الحسابات بمتطلبات التوثيق، وذلك إذا لم يوجد تأثير لعوامل أخرى. ولإجراء المقارنة بين المجموعات، تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على الحالة العملية باستخدام مجموعه من أساليب تحليل البيانات.

وقد تم استخدام اختبار مربع كا  $\chi^2$  لإجراء المقارنة بين مجموعات المعالجة وتحديد مدى وجود علاقة / ارتباط بين متغيري الدراسة. وتظهر نتائج التحليل الإحصائي، كما هو موضح في الجدول رقم (٤). ويتضح من الجدول أنه يوجد ارتباط / علاقة بين إجابات المعالجات لكل مكون من مكونات بيئة الرقابة الداخلية السبع. ويتضح ذلك من خلال مقارنة قيمة احصائية الاختبار (المحسوبة)  $\chi^2$  مع القيمة الحرجة الجدولية لجميع مكونات بيئة الرقابة الداخلية، حيث اتضح أن قيمة  $\chi^2$  المحسوبة أكبر من قيمة  $\chi^2$  الجدولية. كما أن مستوى المعنوية  $\alpha$  أقل من مستوى المعنوية P- Value. وبالتالي يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل. وبالتالي تقدم هذه النتائج دليلاً على وجود علاقة ارتباط بين درجة التزام مراقب الحسابات بمتطلبات التوثيق وسلامة أحكام مراقبي الحسابات إذا لم يكن هناك تأثير لعوامل أخرى.

ولتدعيم التحليل الإحصائي، فقد تم استخدام اختبار سبيرمان للارتباط كاختبار لا معلمى لإجراء المقارنة بين المعالجات لتحديد قوة واتجاه العلاقة بين متغيرات الدراسة. ويظهر التحليل الإحصائي،

كما هو موضح فى الجدول رقم (٤). ويؤيد هذا الإختبار نتائج اختبار  $\chi^2$  فى وجود ارتباط بين اجابات المعالجات لكل مكون من مكونات بيئة الرقابه الداخلية السبع. ويتضح من نتائج التحليل أن معامل ارتباط سبيرمان R أقل من ٠.٥، وذلك لكل مكونات بيئة الرقابه الداخلية السبع أى انه توجد علاقة ارتباط ضعيفة بين اجابات المعالجات.

#### جدول (٤): التحليل الإحصائى للعلاقة بين الالتزام بالتوثيق وسلامة رأى مراقبى الحسابات

معامل سبيرمان للارتباط Spearman Correlation	إحصائية مربع كا ( $\chi^2$ ) Chi-Square Test	مستوى خطر الرقابة لمكونات بيئة الرقابه الداخلية
0.332 (0.001)	13.724 (0.008)	١ - القيم الأخلاقية والنزاهة
0.337 (0.001)	38.645 (0.000)	٢ - مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة
0.467 (0.000)	28.839 (0.000)	٣ - الإلتزام بالكفاءة
0.269 (0.008)	28.244 (0.000)	٤ - فلسفة الإدارة ونمط التشغيل
0.487 (0.000)	50.438 (0.000)	٥ - الهيكل التنظيمى
0.444 (0.000)	31.807 (0.000)	٦ - تفويض السلطات والتكليف بالمسئوليات
0.448 (0.000)	31.036 (0.000)	٧ - ممارسة وسياسات الموارد البشرية

#### ٥/٧ - النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

تهدف هذه الجزئية إلى عرض أهم النتائج التى توصل إليها البحث فى الشق التجريبي ثم استعراض أهم التوصيات التى انتهت إليها الدراسة، وأخيراً، مجالات البحث المقترحة كالتالى:

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصل إليه الشق النظري للدراسة، حيث اتفق كل من (e.g., ICAEW, 2009; KPMG, 2009; CICA, 1995; Hassink, 2010; Dennies, 2000) على أن التزام مراقبى الحسابات بمتطلبات توثيق أعمال المراجعة، وفقاً للمعايير والقوانين واللوائح ذات الصلة، يؤثر إيجاباً على سلامة الأحكام المهنية، ومن ثم تحسين جودة المراجعة.

## ١/٥/٧ - نتائج البحث

## ٢/٥/٧ - التوصيات

- أن الهدف من التزام مراقب الحسابات بمتطلبات التوثيق هو تحسين جودة المراجعة. وقد قامت الإصدارات المهنية بتدعيم هذا الهدف من خلال التأكيد على ضرورة التزام مراقب الحسابات بمجموعة من المتطلبات المتعلقة بتوثيق أعمال المراجعة والتي تتعلق بتوثيق إعداد وثائق المراجعة، توثيق إجراءات المراجعة وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وتجميع ملف المراجعة النهائي. وقد اتفقت الكثير من الدراسات الأكاديمية السابقة مع الإصدارات المهنية على أن التزام مراقبي الحسابات بمتطلبات توثيق أعمال المراجعة وفقاً للمعايير والقوانين واللوائح ذات الصلة يؤثر إيجاباً على سلامة الأحكام المهنية، ومن ثم تحسين جودة المراجعة. وهذا ما يقود الباحث إلى اشتقاق فرض البحث (يؤثر التزام مراقب الحسابات بمتطلبات توثيق المراجعة إيجاباً على سلامة أحكامه المهنية).
- تم اختبار فرض البحث (مدى وجود دليل عملي على علاقه بين التزام فريق العمل بمتطلبات التوثيق وفقاً لمعايير المراجعة وسلامة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات)، وتوصلت النتائج إلى اتفاق الشق النظري والتجريبي على وجود علاقة ارتباط (حتى وإن كانت ضعيفة) بين درجة التزام مراقب الحسابات بمتطلبات التوثيق وسلامة أحكام مراقبي الحسابات إذا لم يكن هناك تأثير لعوامل أخرى.
- تفعيل مشاركة المنظمات المهنية في مصر مثل جمعية المحاسبين المصرية في تنظيم المهنة من خلال المشاركة في تطوير معايير للممارسة تتناسب مع طبيعه بيئة المهنة في مصر، كما يجب تفعيل دور تلك الجهات المهنية في تشجيع برامج التحسين المستمر .
- بالرغم من أن جهود هيئة الرقابة المالية المتعلقة بجودة المراجعة تعتبر إيجابية فيما يتعلق بتسجيل عدد من المراجعين المكلفين بمراجعة شركات مقيدة بالبورصة مع محاولة إيجاد لجنة تابعة للهيئة تقوم بفحص جودة أداء منشآت المراجعة المسجلة لدى الهيئة، لكن هذه الجهود تحتاج للمزيد من الفعالية من خلال وجود معايير واضحة ومناسبة للبيئة المصرية والثقافة السائدة تتعلق بجودة عملية المراجعة، مع إنشاء لجنة تتمتع بالفعالية لرقابة جودة عملية المراجعة تصدر تقارير متابعة، للشركات المقيدة، ولجان المراجعة بها، بنتائج فحص منشآت المراجعة المسجلة. بحيث تكون تلك التقارير عاملاً حاسماً في قرارات لجان المراجعة بتغيير أو الإبقاء على مراجع الحسابات حتى تخلق عامل ضغط لتحقيق الهدف العام من فحص نظم رقابة الجودة في مكاتب المراجعة وهو الشفافية والتحسين المستمر.
- يجب على مكاتب المراجعة في مصر الاهتمام بخلق كوادر قادرة على فحص اداء مراقب الحسابات ، خاصة ما يتعلق بسلامة الأحكام المهنية.

## ٣/٥/٧ - مجالات البحث المقترحة:

- فى ضوء النتائج السابقة والتوصيات التى انتهى اليها البحث، يرى الباحث أهمية البحث مستقبلاً فى المجالات التالية:
- أثر مستوى توثيق أعمال الفحص المحدود على سلامة الأحكام المهنية.
  - أثر مستوى توثيق المراجعة المستمرة على سلامة الأحكام المهنية.
  - أثر السمات السلوكية لمراقب الحسابات على سلامة أحكامه المهنية.

## المراجع

## أولاً: المراجع العربي

الجلال، أحمد محمد صالح، ٢٠٠٨. أهمية الرقابة على جودة تنفيذ عملية المراجعة. *شئون العصر - اليمن*، ١٢ (٣٠): ٦٤-٨٠.

الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠٠٨. توثيق أعمال المراجعة، معيار المراجعة المصرى رقم (٢٣٠)، متاح على: <http://www.efsa.gov.eg>

حسن، أمثال محمد و عادل محمود، حلاوة. ٢٠٠١. مبادئ الأحصاء الوصفى، قسم الأحصاء والرياضة والتأمين، كلية التجارة، جامعة الأسكندرية.

غالى، جورج دنيال، ١٩٩٦. العوامل المؤثرة على ممارسة المراجع للتقدير المهني: دراسة تحليلية، *المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة - مصر*، العدد ٢، ١٥٧-٢٥٥.

سالم، ابراهيم طة عبد الوهاب، ١٩٩٥. نحو تحقيق فعالية وكفاية المراجعة من خلال متطلبات معايير المراجعة، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، ١٩ (٣): ٥١-١.

لنكون تشاؤ. ١٩٩٠. الأحصاء فى الإدارة، ترجمة الدكتور عبد المرضى عزام، دار المريخ، الرياض.

مجاهد، سمير مرتضى محمد، ٢٠٠٢. إطار مقترح لتطوير مداخل ترشيد الحكم المهني بغرض زيادة فعالية أعمال المراجعة فى ضوء التغيرات الإقتصادية المعاصرة. *الفكر المحاسبى - مصر*، مجلد ٦، عدد ٢، ص ٢٠٩-٢٨٠.

مشابط، نعمة حرب. ٢٠٠٦. دراسة تحليلية للعلاقة بين التكوين الأخلاقى والسلوكى للمحاسب وجودة التقارير الماليه مع دراسته تجريبية، رسالة ماجستير فى المحاسبه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الأسكندرية.

## ثانياً: المراجع الأجنبي

Abdel-Khalik, A.R. and B.B. Ajinkya. 1979. Empirical Research in Accounting, A Methodological Viewpoint American Accounting Association 4: 1-125

Agoglia , C.P., C. Beaudoin, and G. T. Tsakumis. 2009. The Effect of Fraud Assessment Documentation Structure on Auditors' Ability to Identify Control Weaknesses: The Moderating Role of Reviewer Experience." *Behavioural Research in Accounting* 21: 1-17.

\_\_\_\_\_, T. Kida, and D. M. Hanno. 2003. The Effects of Alternative Justification Memos on the Judgments of Audit Reviewers and Reviewers. *Journal of Accounting Research* 41:33-46.

Auditing Standards Board (ASB). 20-12. Audit Documentation. Statement on Auditing Standards, (AU-C Section 23-0), New York, NY: AICPA.

- \_\_\_\_\_. 2012. Quality Control for an Engagement Conducted in Accordance With Generally Accepted Auditing Standards, Statement on Auditing Standards (AU-C Section 220), New York, NY: AICPA.
- \_\_\_\_\_. 2012. A Firm's System of Quality Control, Statement on Auditing Standards (QC 10). New York, NY: AICPA.
- Asare, S. K., C. H. Haynes, and J. G. Jenkins. 2007.** The effects of client and preparer risk factors on workpaper review effectiveness. *Behavioral Research in Accounting* 19: 1-17.
- Bierstaker, J.L. 1999.** Internal control documentation: Which format is preferred?. *The Auditor's Report* 22(2): 12-13.
- Cacioppo, J. T., & R. E. Petty. 1982.** The need for cognition. *Journal of Personality and Social Psychology*, 42(1), 116-131
- \_\_\_\_\_, **Petty, R. E., Feinstein, J. A., & Jarvis, W. B. G. 1996.** Dispositional differences in cognitive motivation: The life and times of individuals varying in Need for Cognition, *Psychological Bulletin*, 119: 197-253.
- Dennis, A. 2000.** Best Practices for Audit Efficiency. *Journal of Accountancy*. 65-68
- Ford C.O., W. R. Pasewark 2015.** The Effects of the Need for Cognition in Audit Sampling, in Donna Bobek Schmitt (ed.) *Advances in Accounting Behavioral Research*, ( 15) :29 – 52
- Frank A. B. and R. L. Peace. 1993.** The Influence of the Source of Professional Standards on Juror Decision Making. *The Accounting Review*, 68(1) :164-175
- Hassan, A. 2011.** How Professional judgment and Professional skepticism are different in application?. Available at: <http://pakaccountants.com/profession-judgement-and-professional-skepticism-difference-in-application/>
- Hassink, H., R. Meuwissen and L. Bollen. 2010.** Fraud detection, redress and reporting by auditors. *Managerial Auditing Journal*. 25(9): 861-881
- Hatherly, D. 1999,** The future of auditing: the debate in the UK, *The European Accounting Review*, No 2:P. 51– 65
- Henderson, P.M., 2009.** Top Auditing Issues for 2009: CPE Course. Module 2, Available at: [http://tax.cchgroup.com/downloads/files/PDFs/TestingCenter/Top\\_Aud\\_14.pdf](http://tax.cchgroup.com/downloads/files/PDFs/TestingCenter/Top_Aud_14.pdf)
- Ho, J.L. and W. Rodgers. 1993.** "A review of accounting research on cognitive characteristics", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 12, 101 – 130
- McNellis, C. J. 2011.** The impact of inconsistent evidence documentation on third-party perceptions of audit quality and judgments of auditor liability: An examination of the effectiveness of AS3 documentation expectations in audit litigation. PHD Washington State University, College of Business.
- Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS). 2012.** A Professional Judgement Framework For Financial Reporting: An international guide for preparers, auditors, regulators and standard setters. Available at: <http://professionaljudgmentmatters.blogspot.com/2012>

/09/a-professional-judgment-framework-for.html

**International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2009.** Audit Documentation, International Standard on Auditing (ISA) 230. Available at: [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

\_\_\_\_\_. **2010.** Framework for International Education Standards for Professional Accounts. Available at: [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

\_\_\_\_\_. **2009.** Quality Control for an Audit of Financial Statements, International Standard on Auditing (ISA) 220. Available at: [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

\_\_\_\_\_. **2009.** Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and other assurance and related Services Engagements, International Standard on Quality Control (ISQC) 1. Available at: [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

\_\_\_\_\_. **2013.** A Framework for Audit Quality - Consultation Paper. Available at: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A%20Framework%20for%20Audit%20Quality.pdf>

**Kemp, S. 2012,** Audit skepticism: an international perspective , FCA, Charter, September, Available at: <http://www.charteredaccountants.com.au/NewsMedia/Charter/Charter-articles/Audit-and-assurance/2012-09-Audit-Scepticism-An-International-Perspective>

**Kopp, L.S. 2000.** The Role of Documentation and Memory in Internal Control Evaluation. University of Manitoba. Winnipeg, MB, Canada. Available at: [http://aaahq.org/audit/midyear/01midyear/papers/Kopp\\_Doc.pdf](http://aaahq.org/audit/midyear/01midyear/papers/Kopp_Doc.pdf)

**KPMG. 2014.** Elevating professional judgment in auditing and accounting: The KPMG professional judgment framework, Available at: [https://www.researchgate.net/publication/258340692\\_Elevating\\_Professional\\_Judgment\\_in\\_Auditing\\_and\\_AccountingThe\\_KPMG\\_Professional\\_Judgment\\_Framework](https://www.researchgate.net/publication/258340692_Elevating_Professional_Judgment_in_Auditing_and_AccountingThe_KPMG_Professional_Judgment_Framework)

\_\_\_\_\_, **2009.** Professional Judgment Framework: Understanding and Developing Professional Judgment in Auditing. Available at: [http://highereducation.mcgrawhill.com/sites/dl/free/0078025435/928521/Professional\\_Judgment\\_Module.pdf](http://highereducation.mcgrawhill.com/sites/dl/free/0078025435/928521/Professional_Judgment_Module.pdf)

**Payne, E. A., 2002.** An Examination of the Effects of Documentation Levels and Workpaper Review Methods on Auditors. Ph.D., University of Kentucky.

\_\_\_\_\_ and **R. J. Ramsay. 2008.** Audit Documentation Methods: A Path Model of Cognitive Processing, Memory and Performance. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 27(1): 151-168.

**Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2016.** Audit Documentation. Auditing Standard No. 1-215 (AS1215). Washington, DC: PCAOB.

\_\_\_\_\_. **2016.** Engagement Quality Review No. 1220 (AS1220). Washington, DC: PCAOB.

\_\_\_\_\_. **2009.** Engagement Quality Review No. 7 (AS7). Washington, DC: PCAOB.

**Rezaee, z and C. Larry, 2007.** The Role of Forensic Auditing Techniques in Restoring Public Trust and Investor Confidence in Financial Information, *Forensic Examiner* 16(1): 44-49

- Rich, J. S., I. Solomon, and K. T. Trotman. 1997.** Multi-auditor judgment/-decision making research: A decade later. *Journal of Accounting Literature* 16: 86-126.
- \_\_\_\_\_. **1997.** The audit review process: A characterization from the persuasion perspective. *Accounting, Organizations and Society* 22(5): 481-505
- Solomon, J. and Trotman, K. T., (2003),** Experimental judgment and decision research in auditing: the first 25 years of AOS, *Accounting, Organizations and Society*, 28(4):395-412.
- Tan, H., and J. Yip – OW. 2001.** Are Reviewers' Judgments Influenced by Memo Structure and Conclusions Documented in Audit Workpapers?. *Contemporary Accounting Research* 18(4): 66-78
- The Canadian Institute of Chartered Accountant (CICA).1995.** Professional Judgment and The Auditor. Available at:<https://docs.google.com/file/d/0B2ccgmZijI4UODkxODbjZDAtY2VmNC00YzBkLTkzOWMtN2Q5YmQwNjRkZTRm/edit?hl=en&pli=1>
- The Center for Audit Quality (CAQ), 2014.** Professional Judgment Resource. Available at:<http://www.aicpa.org/intereareas/centerforauditquality/newsandpublications/caqalerts/2014/downloadabledocuments/caqalert201408.pdf>
- The Chinese Institute of Certified Public Accountants (CSA), 2015.** Guidance on Professional Judgment for CPAs. Available at: <http://www.cicpa.org.cn/introcicpa/laws/201505/W020150513370220774305.pdf>
- The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). 2009.** Audit Quality Fundamentals – Principles-based auditing standards . Available at: <http://www.icaew.com/~media/Files/Technical/Ethics/audit-quality-fundamentals-principles-based-auditing-standards.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), 2013.**A Framework for Audit Quality , Consultation Paper. Available at: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A%20Framework%20for%20Audit%20Quality.pdf>
- The Sarbanes-Oxley Act. 2002.** Auditing, quality control, and independence standards and rules. Sec. 103. Available at: <http://www.sarbanes-oxley.act.biz/SarbanesOxleySection103.htm>
- Trongmateerut, P. 2011.** The Impact of Assessment Procedures and Need for Cognition on Fraud Risk Assessments. Thesis, Washington State University
- Tysiac, Ken. 2014.** Five Elements of Effective Judgement Process of Auditors", *Journal of Accountancy*, August. Available at: <http://www.journalofaccountancy.com/news/2014/aug/201410836.html>.
- Yip-Ow, J., and H. T. Tan. 2000.** Effects of the preparer's justification on the reviewer's hypothesis generation and judgment in analytical procedures *Accounting, Organizations and Society* 25 (2): 203-215
- Zhang, Y. M.P. 2011.** The Impact of Auditing Standards Convergence on Audit Value. (abstract). Available at: [http://www.researchgate.net/publication/228299562\\_The\\_Impact\\_of\\_Auditing\\_Standards\\_Convergence\\_on\\_Audit\\_Value](http://www.researchgate.net/publication/228299562_The_Impact_of_Auditing_Standards_Convergence_on_Audit_Value)



