

" محددات سلامة الحكم المهني لفاحص الرقابة  
على جودة التكليف بمراجعة - الحسابات من داخل  
منشأة المحاسبة و المراجعة - دراسة تجريبية "

أ / هبة الله محمود خليل

باحثه بقسم المحاسبه  
كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

ملخص البحث

المتوقع أن يؤثر التعليم المستمر ايجابا على سلامة الاحكام المهنية لفاحص الرقابة على جودة التكليف. ولاختبار فرضى البحث، تم إجراء تجربة ميدانية، تصميم التجريبي (٢٨٣)، على عينتين ، العينة الاولى تتمثل فى المحاسبين القانونيين الذين يمارسون مهنة المراجعة فى مكاتب المحاسبة والمراجعه المصريه والعينة الثانية تتمثل فى شركاء المراجعه (الفاحصين). وقد تم تدعيم فرض البحث الأول، حيث اشارت النتائج إلى اتفاق الشق النظرى والتجريبى على وجود علاقة ارتباط (حتى وإن كانت ضعيفة) بين درجة التزام مراقب الحسابات بمتطلبات التوثيق وسلامة أحكام فاحصى الرقابة على جودة التكليف بالمراجعة، وهذا ما يؤيد فرض البحث الأول. كما تم تدعيم فرض البحث الثانى، حيث اشارت النتائج إلى أن وجود علاقة ارتباط (حتى وإن كانت ضعيفة) بين التنمية المهنية وسلامة أحكام فاحصى الرقابة على جودة التكليف بالمراجعة، وهذا ما يؤيد فرض البحث الثانى.

يحاول هذا البحث دراسة اثر كل من التزام مراقبى الحسابات بمتطلبات التوثيق وفقاً لمعايير المراجعه والتنمية المهنية على سلامة الحكم المهني لفاحص الرقابة على جودة التكليف بالمراجعه. وتوصلت ابحاث المراجعه إلى وجود دليل على أن التزام مراقب الحسابات بمتطلبات توثيق أعمال المراجعه يؤثر ايجاباً على تقييم فاحص الرقابة على جودة التكليف لأداء مراقبى الحسابات. وبالتالي فقد يؤثر التزام مراقب الحسابات بمتطلبات توثيق أعمال المراجعه على اجتيازة لفحص الرقابة على جودة التكليف ومن ثم حصوله على تقييم أفضل من جانب الفاحص. كما توصلت أبحاث المراجعه أيضاً إلى أن التنمية المهنية تعمل على رفع كفاءة مراقبى الحسابات، وزيادة قدرتهم على ممارسة الشك المهني، واستخدام اساليب التفكير التى تساعد على اداء الاجراءات التحليلية بفعالية، وتساعد على الفهم الكافى لاختفاء القوائم المالية، والقدرة على تجميع الأدلة التى تفسر هذه الأخطاء، واصدار احكام مهنية سليمة فى الوقت المناسب. وبالتالي فمن

البحث مشنق من رسالة دكتوراه بعدها الباحث بعنوان " أثر التزام مراقب الحسابات بمتطلبات توثيق المراجعه على سلامة أحكامه المهنية و حكم فاحص الرقابة على جودة التكليف - دراسة تجريبية " تحت إشراف : أ.د/ عبد الوهاب نصر على - أستاذ المحاسبة و المراجعة - كلية التجارة جامعة الإسكندرية و أ.د/ شحاته السيد شحاته أستاذ المحاسبه و المراجعة كلية التجارة جامعة الإسكندرية.

## Abstract

This study examines the effects of auditor's compliance with the audit documentation requirements and continuing professional development on the Judgement of the Engagement Quality Control Reviewer. The audit research has found evidence that audit documentation requirements may positively affect the Judgement of the Engagement Quality Control Reviewer. Therefore auditor's compliance with the audit documentation requirements may affect passing this review and have better evaluation from the reviewer. In addition, Audit research has found that continuing professional development can improve the effectiveness of auditors, their ability to professional skepticism, use of methods of thinking that help to perform analytical procedures effectively, understand the misstatement of the financial statements, ability to collect the evidence that explain errors, and make professional Judgement

on time. Therefore, I predict that continuing professional development may positively affect on the Judgement of the Engagement Quality Control Reviewer. To test the hypotheses of the study, two subject groups participated in a field experiment. Ninetyseven external auditors participated in the experimental from different size audit firms. The second group consists of twelve audit partners from audit firms. The experimental design is a 3 x 2 between-subjects design. The first hypothesis was supported. Results indicated a positive relation between auditor's compliance with the audit documentation requirements and the Judgement of the Engagement Quality Control Reviewer. The second hypothesis was supported. Results indicated a positive relation between continuing professional development and the Judgement of the Engagement Quality Control Reviewer.

## ١ - مقدمة

الفحص. وتعد هذه العوامل المصادر الأساسية التي تؤدي إلى حدوث تفاوت أو اختلاف في الأحكام المهنية بين الفاحصين (e.g., Peecher, 1996; Schneider and Messier, 2007; Schneider and Messier, 2007). فقد يكون هناك عوامل ترتبط بمكتب المراجع مثل حجم مكتب المراجع، أو عوامل ترتبط بالبيئة الخارجية مثل عدد الدعاوى القانونية المرفوعة على المكتب والمساعدة القانونية والضغط التنافسي، أو عوامل تتعلق بمهمة المراجع ذاتها مثل ضغط الوقت، تعقد مهمة المراجعة، صناعة العميل، مدى الالتزام بمعايير المراجع، سلوك شريك المراجعة، أو عوامل ترتبط بشخصية الفاحص نفسه، مثل الإستقلال، الموضوعية، الخبرة، والتنمية المهنية المستمرة.

وفي ضوء ما سبق يثار تساؤل مهم وهو، هل تتأثر سلامة حكم فاحص الرقابة على جودة المراجعة بكل من؛ مدى التزام مراقب الحسابات بمتطلبات التوثيق، ومستوى التعليم المستمر؟ هذا ما سيجيب عنه هذا البحث نظرياً وتجريبياً.

## ٢ - مشكلة البحث

اهتمت الهيئات المهنية بالرقابة على جودة المراجع وذلك في محاوله لرفع مستوى المهنة وإضفاء الثقة على المعلومات الماليه (ISA, e.g., ISA, 2002; AU- C 220; ASA 220). ويذا هذا الاهتمام واضحاً من خلال إصدار تلك الهيئات معايير تحدد القواعد العامه التي يجب أن يتبعها مراقب الحسابات عند القيام بعملية المراجعة. وقد حددت تلك المعايير مجموعة من إجراءات الرقابة على جودة التكليف بالمراجعة Engagement

تتميز بيئة المراجعة بزيادة حدة التنافس المهني وزيادة تعقد أنشطة الوحدات الاقتصادية وزيادة مخاطر الأعمال. كما أن هناك فجوة التوقعات Expectation Gap وهي الفرق بين ما يتوقعة مستخدمو القوائم المالية من المراجع وبين ما يعتقد المراجعون أن بإمكانهم تقديمه. ونتيجة لانهايار بعض الشركات الأمريكية، فقد أثيرت تساؤلات هامة حول مصداقية تقرير المراجع عن القوائم المالية للشركات، ومدى جودة مخرجات عملية المراجعة.

ونتيجة لهذه الظروف المحيطة بالمهنة، اتجه الباحثون، سواء على المستوى المهني والأكاديمي، نحو محاولة رفع مستوى المهنة وإضفاء الثقة على المعلومات الماليه. ولذلك أوصت العديد من المنظمات والهيئات المهنية بضرورة تقديم المراجع للخدمات المهنية بأعلى مستوى ممكن من الجودة. ومن هنا كان اتجاة العديد من الباحثين، على المستوى المهني والأكاديمي، نحو البحث في وسائل تدعم جودة عملية المراجعة.

وفي السنوات الأخيرة تزايد الإهتمام والتركيز على عمليات رقابة الجودة ومدى مساهمة الفحص الفعال للرقابة على جودة التكليف EQCR في متابعة وتحسين جودة المراجعة (IFAC, 2016; ISQC No.1; ISA 220; Emby and Favere-Marchesi, 2010). ويعد هذا الفحص أحد العناصر الهامه للرقابة على ومتابعة جودة مكتب المراجع، كما يساهم في توفير دليل ملائم لفحص عما قام به فريق العمل وكيف توصل إلى الأحكام المهنية الهامه.

وتوجد العديد من العوامل والمحددات التي تؤثر في الأحكام المهنية للفاحصين عند أداءهم لأعمال

- إلى أى مدى يمكن أن يؤثر التزام مراقب الحسابات بمتطلبات التوثيق على حكم فاحص الرقابة على جودة التكليف؟
- إلى أى مدى يؤثر التعليم والتدريب المستمر على حكم فاحص الرقابة على جودة التكليف؟
- هل يوجد دليل تجريبي في بيئة الممارسة المهنية على اثر كل من التزام مراقبي الحسابات بمتطلبات التوثيق والتعليم والتدريب المستمر على حكم فاحص الرقابة على جودة التكليف؟

### ٣ - هدف البحث

يهدف البحث إلى دراسة واختبار تأثير التزام مراقب الحسابات بمتطلبات التوثيق ومستوى التعليم والتدريب المستمر على سلامة الاحكام المهنية لفاحص الرقابة على جودة التكليف.

### ٤ - أهمية ودوافع البحث

تتبع أهمية البحث من دورة في الإرتقاء بعملية التوثيق والتعليم المستمر، حيث يبرز البحث الحالي أهمية الإلتزام بمتطلبات توثيق أعمال المراجعة والتعليم المستمر ودورها في تحسين سلامة الأحكام المهنية لفاحص رقابة جودة التكليف، وكفاءة الأداء المهني. إضافة إلى محاولة الوصول لدليل تجريبي في هذا الصدد. ويمثل ذلك مساهمة علمية نظرية وتجريبية تخدم الجانب الأكاديمي والتطبيقي (الممارسه). ومن أهم دوافع البحث تضيق فجوة البحث المحاسبي في مصر في هذا المجال من ناحية، ودعم دور وحدة الرقابة على الجودة المهنية التابعة لهيئة الرقابة المالية من ناحية أخرى.

### ٥ - منهجية البحث

نظراً لطبيعة هذا البحث وارتباطة بجوانب سلوكية ومهنية تحكم أداء الفاحص في قيادة بعملية

Quality Control، وذلك لتوفير تأكيد معقول بأن أداء فريق عمل المراجعة يتفق مع المعايير والمتطلبات المهنية والقانونية واللأئحية، وأن تقرير المراجعة يتفق مع ظروف العمل. واستيفاء مراقب الحسابات لمتطلبات رقابة الجودة على مستوى التكليف يضمن تحقيق مستوى الجودة المرغوب.

وتعد عملية فحص وثائق المراجعة أحد أهم مسؤوليات فاحص الرقابة على جودة التكليف Engagement Quality Control Reviewer

وفقاً لما تتطلبه الإصدارات المهنية. حيث يجب على فاحص رقابة الجودة أن يأخذ في إعتباره ما إذا كانت وثائق المراجعة التي تم اختبارها أثناء الفحص تعكس أداء فريق العمل وتدعم الإستنتاجات التي توصل إليها. بالإضافة إلى ذلك، يجب التأكد من تطبيق متطلبات التوثيق التي تتعلق بتقييم الأحكام المهنية الهامة لفريق عمل المراجعة. وطالما أن عملية فحص وثائق المراجعة تعد من أهم مسؤوليات فاحص الرقابة على جودة التكليف، وفقاً لما تتطلبه الإصدارات المهنية، فقد يؤثر التزام مراقب الحسابات بمتطلبات توثيق عملية المراجعة على حكم فاحص الرقابة على جودة التكليف.

وتتركز مشكلة البحث في دراسة اثر كل من التزام مراقبي الحسابات بمتطلبات التوثيق وفقاً لمعايير المراجعة ومستوى التعليم والتدريب المستمر على سلامة الحكم المهني لفاحص الرقابة على جودة التكليف بالمراجعة، ويمكن صياغة مشكلة البحث في صورة تساؤلات على النحو التالي:

- ما هو فحص الرقابه على جودة التكليف؟ وما أهميته واهدافه ومسؤوليات ومهام فاحص الرقابه على جودة التكليف؟

## ٧- خطة البحث

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

### ١/٧- فحص الرقابه على جودة التكليف

#### بالمراجعة

لقد ادركت الهيئات المهنية والمنظمون أهمية فحص الرقابة على جودة التكليف<sup>١</sup> لكونه أحد الآليات الهامة للرقابة على جودة المراجعة (Sarbanes-Oxley Act, sec 103; AICPA, 2012). ففي عام ٢٠٠٢، ألزم قانون سربانيس أوكسلي (Sarbanes-Oxley Act, sec 103) مكاتب المراجعة، التي تقوم بمراجعة الشركات المقيدة بالبورصة، بإجراء فحص الرقابة على جودة المهمة (EQCR) والتصديق على كل تقارير المراجعة التي تصدرها (PCAOB, 2009). وكإستجابة لهذا القانون، قام PCAOB بإصدار معيار المراجعته AS No. 7 "فحص جودة التكليف"، والذي يتضمن إطار يضم مجموعة من الإرشادات تتعلق بمؤهلات فاحص جودة التكليف، ومسئوليته اللازمة لعمل تقييم موضوعي للأحكام المهنية الهامة الصادرة عن فريق المراجعة. وعلى المستوى الدولي، تناول الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في عام ٢٠٠٩ فحص الرقابه على الجودة، بإعتبارة أحد متطلبات نظام الرقابة على الجودة الذي يجب أن يلتزم به مكتب المراجعة، أو المراجع، عند ادائه مهمة مراجعة معينة، وذلك في كل من معيار الجودة

الفحص، فإن الأمر يتطلب إجراء دراسة تجريبية لدراسة اثر التزام مراقب الحسابات بمتطلبات التوثيق ومستوى التعليم المستمر على سلامة الاحكام المهنية لفاحص الرقابة على جودة التكليف، ويتطلب القيام بمثل هذه الدراسة ضرورة تحليل وتقييم الدراسات السابقة التي تناولت تأثير هذه المتغيرات وذلك لبناء أساساً نظرياً يشتق منه فرضى البحث والذي يتم اختباره من خلال الدراسة التجريبية.

وتم اجراء دراسة تجريبية على عينة من المحاسبين القانونيين بمكاتب المحاسبة والمراجعته وعينة من شركاء المراجعته وذلك لاستطلاع رأيهما فيما يتعلق بموضوع البحث. وتم تصميم حاله عملية لتقييم خطر بيئة الرقابة الداخلية يتضمن ثلاثة معالجات تجريبية. 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 كل من التوثيق والتعليم المستمر بجودة المراجعته مباشرة ولكن من خلال علاقتهم بأبعاد جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات، ولن يتم دراسة واختبار العلاقة في حالة قيام مراقب الحسابات بخدمات أخرى توكيدية أو غير توكيدية، تصديقية أو غير تصديقيه بخلاف مراجعته القوائم المالية. ولن يتعرض البحث لعلاقة التوثيق والتعليم المستمر بجودة الأداء المهني لمراقب حسابات الجهاز المركزي للمحاسبات، أو مراقبى الحسابات غير المقيدين لدى هيئة الرقابة المالية. وأخيراً فإن قابلية نتائج البحث للتعميم مشروطة بضوابط اختيار عينة الدراسة.

<sup>١</sup> سابقاً كان يشار إلى " فحص الرقابه على جودة التكليف EQCR" بمصطلح " فحص الشرك المتزامن Concurring Partner Review" أو " فحص الشرك الثانى Second Partner Review". إلا أنه استخدم مصطلح فحص الرقابه على جودة التكليف EQCR لأنه يصف بطريقة أدق طبيعة وأهداف الفحص ( Jones, et al, 2015).

المراجعته. ويتم إجراء فحص الرقابة على جودة التكليف عند مراجعته الشركات المقيدة بالبورصة، أو إذا تطلب الأمر، وفقاً لسياسات مكتب المراجعة، يمكن إجراء هذا الفحص في شركات أخرى بخلاف الشركات المقيدة بالبورصة (ISQC No.1; ISA 1220; AU-C 220; AS 220)، معيار المراجعته (المصرى ٢٢٠).

كما اتفقت الإصدارات المهنية على تعريف **فاحص الرقابة على جودة التكليف - Engagement Quality Control Review** بأنه **wer** شريك<sup>٢</sup> أو شخص آخر فى المكتب أو شخص من خارج المكتب مؤهل أو فريق مكون من هؤلاء الأشخاص، ولا يشكل أياً منهم جزءاً من فريق مهمة المراجعة، ويتمتع بخبرة وسلطة كافية وملئمة لتقييم الأحكام المهنية الهامة والإستنتاجات التى توصل إليها فريق المراجعته بطريقه موضوعيه وبإستقلالية (معيار المراجعته المصرى ٢٢٠ ISQC No.1; ISA 220; AU-C 220; AS 1220). إلا أن PCAOB نص على ضرورة أن يكون الفاحص من مكتب مراجعته يراجع حسابات الشركات المقيدة بالبورصة AS 1220.

٢/١/٧ - أهمية فحص الرقابة على جودة

### التكليف EQCR

أكدت العديد من الإصدارات المهنية على أهمية تطبيق إجراءات فحص الجودة على مستوى مهمة المراجعة (ISA 220; AU-C 220; AS 1220; ISQC No.1; ISA 220; AU-C 220; AS 1220)، معيار المراجعته المصرى، (٢٢٠). واتفقت هذه الإصدارات على أن تطبيق

<sup>٢</sup> شريك مهمة المراجعة هو الشخص المسؤول عن المهمة وأدائها وعن التقرير الذى يتم اصداره والتوقيع عليه، وقد يكون شريك أو مدير (ISA 220).

رقم ١ (ISQC No. 1) ومعيار المراجعته الدولى ISA220. وفى عام ٢٠١٢، اتفقت معظم متطلبات المعايير الأمريكيه الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الامريكى (AU-C 220; QC 10; AS 1220) مع إرشادات المعايير الدوليه المتعلقه بفحص الرقابه على جودة التكليف. وفى عام ٢٠١٦ قام ال PCAOB باصدار معيار جديد AS 1220، حيث تم إجراء بعض التعديلات على معيار فحص جودة التكليف السابق له AS No.7. وقد تناولت بعض الدراسات السابقه موضوع فحص الرقابه على جودة التكليف EQCR من خلال البحث فى السمات والمؤهلات المطلوبة للفاحص، ومدى فعالية هذا الفحص وتأثيره على جودة المراجعة، ومدى تطبيق مكاتب المراجعته لهذا الفحص. وسوف يختص هذا الجزء بدراسه وتحليل الإصدارات المهنية والدراسات السابقه المتعلقه بفحص الرقابه على جودة التكليف من خلال؛ ماهيه وأهمية فحص الرقابه على جودة التكليف، اهداف فحص الرقابه على جودة التكليف، مسؤوليات ومهام فاحص الرقابه على جودة التكليف، تقييم مدى فعالية فحص الرقابه على جودة التكليف، وذلك على النحو التالى:

١/١/٧ - ماهية فحص الرقابه على جودة

### التكليف EQCR

اتفقت الإصدارات المهنية على تعريف **فحص الرقابه على جودة التكليف Engagement Quality Control Review (EQCR)** بأنه عملية مصممة لتوفير تقييم موضوعى فى تاريخ إصدار التقرير، أو قبل ذلك التاريخ، عن الأحكام المهنية الهامة التى أصدرها فريق العمل والإستنتاجات التى توصل إليها عند صياغة تقرير

المراجعة المستقبلية. كما اتفق ( Jones, et al, 2003; Schneider, et al, 2015) على أن فحص الرقابة على جودة التكليف يعد إليه هامه تقلل من تأثير تحيز شريك المراجع لتفضيلات عميل المراجعة في إختياراته المحاسبية.

وبالإضافة إلى كون عملية الفحص وسيلة (أداة) للرقابة على الجودة، فإنها تعد طريقه للتدريب والتغذية العكسيه Feedback للمراجعين (Roebuck and Trotman, 1992; Fedor ) (and Ramsay, 2007). فقد أختبر ( Roebuck and Trotman, 1992) ٢٠٠٨ ملاحظه فعليه من ملاحظات الفحص، التي تم إعدادها من خلال مديري المراجعة، وذلك ل٢٨ مهمة مراجعة. وتوصلت الدراسه إلى أن ٤% من ملاحظات الفحص، التي تم أختبارها، لديها هدف واحد وهو إعطاء نصائح مباشرة للمراجعين. وبالرغم من ذلك، فقد خلصت الدراسه إلى أن معظم ملاحظات الفحص كان هدفها الأساسي؛ توثيق أفضل، المزيد من التفسير، المزيد من أعمال المراجع (إداء إجراءات مراجعته إضافيه). وتوفر هذه الأهداف أيضاً نصائح مباشرة وغير مباشرة لتدريب المراجعين. وقد قام (Fedor and Ramsay, 2007) بالبحث في أثر الفحص ، كشكل من أشكال التغذية العكسية، على أداء المراجعين. وتوصل إلى أن إدراك المراجعين لعملية الفحص يؤدي إلى؛ تحسين أدائهم، إدارة انطباعات الفاحصين لأدائهم، والبحث عن تغذية عكسيه إضافيه من الفاحصين.

وبالإضافة إلى اختبار عمليه فحص المراجعه كشكل من أشكال التدريب والتغذية العكسيه للمراجعين، فقد تم تفسير عمليه الفحص من خلال القابليه للمساءلة Accountability ( Johnson )

إجراءات فحص EQCR يدعم جودة الاداء المهني لمكتب المراجعة ومن ثم جودة المراجعة ككل. وأهتمت العديد من الدراسات السابقة بالبحث في دور و أهمية EQCR ومدى تأثيره على جودة المراجعه ككل (e.g., Schneider and Messier, 2007; Bedard et al, 2008; Epps and Messier, 2007; Knechel, 2013; Jones, et al, 2015). وفي هذا الصدد، استهدفت دراسة (Epps and Messier, 2007) تحليل دور وأهداف فحص الرقابة على جودة التكليف ومدى فعاليتها في استدعاء/ الحصول على المعلومات. وقد تم إجراء دراسة تجريبية على ١٢٣ مشارك من فاحصي رقابة الجودة، وتم تقديم حالة عملية وكان المطلوب فيها تقييم قرارات شريك مهمه المراجعه وتصرفاته أثناء مراجعته العميل. وتوصلت الدراسه إلى أن إختلاف الهدف من EQCR يؤثر على مدى فعالية الفاحص في الحصول على معلومات تتعلق بأداء شريك المراجع. فإذا كان الهدف من الفحص هو **هدف تطوري Developmental Purpose**، يقدم الفاحص تغذيه عكسيه للمفحوص عليهم reviewee وذلك لتحسين جودة المراجع. وإذا كان **الهدف تقييمي Evaluation Purpose**، يقوم الفاحص بالتأكد عما إذا كان أداء شريك مهمة المراجعة متسقاً مع إرشادات المكتب.

وتوصلت الدراسه أيضاً إلى أن EQCR الذين يتبعون هدف التطوير يكون لديهم قدرة أكبر على الحصول على معلومات أكثر من الفاحصين الذين يتبنون هدف التقييم، إلا أن الفاحصين الذين يتبعون هدف التطوير تنخفض جودة تقييمهم لأداء الشريك عن فاحصي هدف التقييم. ويعتقد الباحث أن تزامن هدف التقييم مع هدف التطوير سيركز على كل من جودة مهمة المراجعة الحالية، وتحسين جودة مهمة

الأحكام المهنية: أولاً، عندما يهتم المراجعون بتفضيلات الفاحصين قبل أداء مهام الفحص، فقد يؤدي ذلك إلى تحيز في أحكامهم المهنية (Peecher, 1996; Turner, 2001; Shanker and Tan, 2006.) ثانياً، زيادة ثقة Over Confident الفاحصين في فريق عمل المراجعة، وقد يؤثر ذلك عكسياً على قرارات فريق العمل (Messier, et al, 2008)، وأشار البعض إلى أن الأحكام المهنية للفاحصين قد تتأثر بسمعه أداء فريق العمل (Tan and Jamal, 2001). ويخلص الباحث مما سبق إلى أن هناك اتفاقاً من جانب المنظمات المهنية، ومعظم الدراسات السابقة، على أهمية EQCR من كونه أداة للرقابة على جودة مهمة المراجعة، تؤثر على جودة أداء مكتب المراجعة، ومن ثم جودة المراجعة ككل. كما يعد طريقة للتدريب والتغذية العكسية للمراجعين، ويعد مصدراً هاماً لشعور المراجع بالقابلية للمساءلة. إلا أن بعض الدراسات أشارت إلى بعض الأبعاد السلبية لعملية EQCR والتي يمكن أن تؤثر على جودة الأحكام المهنية مثل توقعات المراجعين (المفحوص عليهم) لما سيتم في الفحص وبالتالي تحيز أحكامهم، وزيادة ثقة الفاحصين في فريق العمل.

٣/١/٧ - مسؤوليات ومهام فاحص الرقابة على

### جودة التكليف

اتفقت الإصدارات المهنية على الزام فاحص الرقابة على جودة التكليف بمجموعة من المهام والمسؤوليات ( ISQC No.1; ISA 220;AU-C ) AS 1220، معيار المراجعة المصري،

وتعد (and Kaplan, 1991; Lord, 1992). عملية الفحص مصدراً هاماً لشعور المراجع بالقابلية للمساءلة، وبالتالي زيادة الجهد المبذول وتحسين أداء عملية المراجعة (Payne, et al, 2010). فقد قامت دراسة (Johnson and Kaplan, 1991) بتقسيم المشاركين إلى مجموعتين. وتعرض المجموعه الأولى للفحص (كنوع من أنواع المساءلة) عن طريق باحثين ومراجعين من مكاتب مراجعة، ويكون المطلوب منهم تفسير أدائهم (حكمهم المهني)، ولا تتعرض المجموعه الثانيه للفحص. وتشير النتائج إلى أن المجموعه الأولى Accountable Auditors حققت مستوى مرتفعاً من النتائج، أعلى من المجموعه الثانيه Non Accountable Auditors. واتفقت هذه الدراسه مع ما توصل إليه (Lord, 1992)، حيث أشار (1992) Lord إلى أن المجموعه التي تعرضت للمساءلة Accountability Group أقل إصداراً للرأى النظيف من المجموعه التي لم تتعرض للمساءلة. كما أشار (Koonce, 1995) إلى أن المراجعين الذين يتوقعون فحص أوراق عملهم أكثر تبريراً more justification لخطة المراجعة من الذين لا يتوقعون فحص أدائهم. ويتضح من هذه الدراسات أن عملية الفحص تحدث نوع من المساءلة للمراجعين.

وبالرغم من أن العديد من الدراسات السابقه أوضحت التأثير الإيجابي لعمليات الفحص ورقابة الجودة على جودة المراجعة ككل (e.g., Epps and Messier, 2007; Schneider and Messier, 2007; Bedard et al, 2008; Knechel, 2013) إلا أن بعض هذه الدراسات أوضحت بعض الأبعاد السلبية لعملية الفحص ورقابة الجودة، والتي يمكن أن تؤثر على جودة



- ٢٢٠). إلا أن معيار المراجعة<sup>٣</sup> AS 1220 الصادر عن PCAOB كان أكثر تفصيلاً. وتتمثل هذه المهام والمسئوليات فيما يلي:
- تقييم الأحكام المهنية الهامة المتعلقة بالتخطيط، والتي تتضمن الإعتبارات الخاصة بقبول العميل والإستمرار معه، والإعتبارات الخاصة بأنشطته العميل الهامة وتأثيراتها فى القوائم الماليه والمخاطر، والأحكام المهنية التى تتعلق بالأهمية النسبية وتأثير هذه الأحكام على إستراتيجية مهمة المراجعة.
  - تقييم إستجابة فريق العمل للمخاطر الهامة<sup>٤</sup> التى حددها فريق المراجعة، والتى تتضمن خطر الغش، والمخاطر الأخرى التى حددها فاحص الرقابة على الجودة أثناء أدائه للإجراءات المطلوبة.
  - تقييم الأحكام الهامة المتعلقة بالأهميه النسبية والمخاطر الهامة، وأوجه ضعف الرقابه الداخليه.
  - فحص تقييم فريق العمل المتعلق بإستقلال مكتب المراجعة عن العميل.
  - مناقشه القضايا الهامة مع شريك مهمة المراجعة، وفريق عمل المهمة حول ما تم خلال عملية المراجعة.
  - فحص القوائم المالية أو المعلومات محل المراجعة والتقرير المقترح، وتقرير الإدارة عن الرقابه الداخليه.
- فحص وثائق المراجعته المتعلقه بالأحكام المهنية الهامة التى توصل إليها فريق العمل، وما إذا كانت هذه الوثائق تعكس العمل المؤدى، والتأكد من شريك المراجعته أنه لا يوجد قضايا لم يتم حلها.
- تقييم ما إذا كان فريق العمل قد اتخذ الإجراءات المناسبة لمواجهة التحريفات الجوهرية التى أدركها فاحص الرقابه على جودة التكليف.
- تقييم ما إذا تم الإستعانه بالإستشارات اللزمه للأمور الصعبة أو التى عليها نزاع، وفحص الوثائق المتعلقه بهذه الإستشارات.
- تقييم ما إذا تم توصيل الأمور الملائمة appropriate matters إلى لجنة المراجعة، والإدارة، والأطراف الأخرى ذات العلاقة.
- ويجب على مكاتب المراجعته أن تضع آليات وسياسات وإجراءات تُلزم فاحص الرقابه على الجودة بأداء هذه المهام والمسئوليات (ISA; ISQC No.1; AS 1220; QC 10; 220). أيضاً يجب عليها أن تضع السياسات والإجراءات لمعالجة الإختلاف فى الرأى بين شريك المراجعته والمسؤل عن EQCR. وتقتضى هذه السياسات توثيق الاستنتاجات التى تم التوصل إليها فى هذا الشأن، وعدم وضع تاريخ للتقرير حتى يتم وضع حلول لهذه الإختلافات. وفى هذا الشأن اقترحت دراسة ( Epps and Messier, 2007) أنه على كل من شريك المراجعته و EQCR جمع معلومات إضافيه تساعد فى حل هذا التناقض، وإمكانية الإستعانه بإستشارى إذا حدث تناقض.

<sup>٣</sup> وضع معيار المراجعة AS 1220 "فحص جودة التكليف بالمراجعه Engagement Quality Review" الصادر عن PCAOB لسنة ٢٠١٦، مجموعه من الإرشادات التى تتعلق بمؤهلات ومسئوليات وتوثيق ومتابعة فحص الرقابه على جودة التكليف بالمراجعه

<sup>٤</sup> الخطر الهام هو خطر التحريفات الجوهرية الذى يتطلب إعتبارات مراجعة خاصة (PCAOB, 2016).

المتعلقة بالتخطيط وبالأهمية النسبية والمخاطر الهامة، وبإستقلال مكتب المراجعة وفحص وثائق المراجعة وفحص القوائم المالية والتقرير المقترح. أى ان هذا الفحص يشمل العديد من الأمور الهامة، بداية من مرحلة التخطيط وصولاً إلى مرحلة اصدار الراى والتقرير.

١٧/٤- تقييم مدى فعالية فحص الرقابة على جودة التكليف

من الضروري التأكد من فعالية فحص الرقابة على جودة التكليف، وذلك لحماية استقلالية المراجع وللتحقق من جودة أعمال المراجعة. وقد اهتمت الهيئات المهنية (ISA 220; AU-1; ISQC No.1; AS 1220; C 220، معيار المراجعة المصرى 220) بتقييم مدى فعالية هذا الفحص ، من حيث ما إذا كان هناك دليل على أن أعمال الفحص قد تم تنفيذها وفقاً للمعايير، وما إذا كانت أعمال الفحص قد حققت الهدف من وجودها، وذلك على النحو التالى:

أ- الرمت المعايير المهنية (ISA 220; AU-C 220; AS 1220) بوضع سياسات وإجراءات تتعلق بتوثيق أعمال الفحص ليكون دليلاً ملائماً على أن أعمال الفحص قد تم اداؤها. وتتطلب هذه الهيئات توثيق ما يلى:

- أن الإجراءات التى يتطلبها مكتب المراجعة المتعلقة بفحص الرقابة على جودة التكليف قد تم اداؤها.

ب- تعد التغذية العكسية هامة للتعرف على أوجه القوة والضعف فى نظام الرقابة على الجودة، وبالتالي إجراء التحسينات اللازمه لفعالية هذا النظام. وقد أوصت المعايير المهنية (ISA 220) مكاتب المراجعة بوضع دورة لمتابعه نظام الرقابة على الجودة لتوفير التأكيد المعقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بهذا النظام مناسبة وملائمه وفعاله.

وقد أوصت دراسة (IFAC, 2016)° بضرورة قيام مكاتب المراجعة بتقييم فحص الرقابة على جودة

° استهدفت دراسته (IFAC, 2016) اختبار فعالية EQCR فى منع القصور فى الجودة وتدعيم الثقة فى المراجعة. وتم اجراء دراسته على ٩ مكاتب مراجعة تطبيق فحص الرقابه على جودة التكليف، وذلك للتحقق من منهجية المراجعة،

التكليف، وما إذا كان هذا الفحص يساهم بشكل فعال في تحسين جودة المراجعة، كما يجب أن يكون هذا التقييم مع التقييم السنوي لأداء مكتب المراجعة ككل. وقد تم تقييم بعض عمليات الفحص على انها ضرورية والبعض الآخر على أنها أدت إلى تحسينات محدودة limited improvements. وهذا يشير إلى أن فحص الرقابة على جودة التكليف قد يكون غير فعال. كما اتفقت دراسة (Majid, 2010) مع هذه الدراسة على ضرورة الاهتمام بما بعد الفحص والتأكد من فعاليته.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أهمية التأكد من فعالية فحص الرقابة على جودة التكليف، وذلك لحماية استقلالية المراجع وللتحقق من جودة أعمال المراجعة. ويمكن التحقق من فعالية الفحص من خلال وضع مكاتب المراجعة للسياسات والإجراءات، التي تتعلق بكل من توثيق أعمال الفحص والتغذية العكسية وبالتالي إجراء التحسينات اللازمة لفعالية هذا الفحص.

وتوصلت دراسته (De Anglo, 1981) إلى وجود علاقة ايجابية بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة والأرباح التي يحصل عليها المراجع. فطالما يحصل المراجع على أرباح شبه محدودة من العميل Client Specific Quasi-Rents، فإن نسبة إجمالي الأرباح التي تحصل عليها مكاتب المراجعة كبيرة الحجم، التي لديها عدد كبير من العملاء، ستكون كبيرة، وبالتالي سيقبل الدافع لدى هذه المكاتب لمخالفة المعايير المهنية من أجل الحفاظ على عميل معين لأن ذلك يعنى تعرضها لمزيد من الخسائر، والمتمثلة في احتمال فقد باقي العملاء، إذا انخفضت الجودة عن المستوى المتوقع للعميل. أما المكاتب الصغيرة، التي لديها عدد محدود من العملاء، فيمكن أن يكون لديها الدافع لمخالفة المعايير المهنية للحفاظ على العميل وبالتالي انخفاض جودة المراجعة.

كما ذكرت دراسة (Knapp, 1991) أن هناك عوامل يستخدمها أعضاء لجان المراجعة لقياس جودة المراجعة، وتمثل في حجم مكتب المراجعة، وطول فترة مراجعة نفس العميل، واستراتيجية المراجعة التي يستخدمها المراجع.<sup>٦</sup> وفقاً للمعيار الدولي للجودة (ISQC No.1)، فإن نطاق/ مدى فحص الرقابة على الجودة قد يعتمد على مدى تعقد مهمة المراجعة.<sup>٧</sup>

## ٢/٧ - محددات سلامة الحكم المهني لفاحص الرقابة على جودة التكليف

توجد العديد من العوامل أوالمحددات التي تؤثر في الأحكام المهنية للفاحصين عند أدائهم لأعمال الفحص. وتعد هذه العوامل المصادر الأساسية التي تؤدي إلى حدوث تفاوت، أو اختلاف، في الأحكام المهنية بين الفاحصين (e.g., Peecher, 1996; Messier, 2007; Schneider and مجاهد، ٢٠٠٢). فقد يكون هناك عوامل ترتبط بمكتب

<sup>٦</sup> اختبرت دراسة (Leuhlfing, et al, 2005) العلاقة بين العديد من عوامل الخطر وفعالية EQCR، وتوصلت إلى أن الخطر الوحيد الذي له تأثير جوهري على مدى فعالية الفحص هو صناعة العميل.

<sup>٧</sup> توصل (Tan, 1995) إلى أن إدراك المراجعين لوجود فحص سيؤدي إلى زيادة انتباههم لأعمالهم، ويكون هناك أثر ايجابي على كل من المصووعية والإستقلال. وجاء ذلك على عكس ما توصل إليه (Entwistle and Lindsay, 2002).

والإرشادات، والتدريبات التي يقدمها المكاتب لشركاء وفريق المراجعة، الذين يقومون بمهمة فحص الرقابة على جودة التكليف، وإجراء مقابلات شخصيه مع EQCR لفهم كيفية أداء دورهم والتحديات التي تواجههم.

يجب أن تقوم مكاتب المراجعة بتعيين EQCR فيها (e.g., Epps and Messier, 2007; Schneider et al, 2003; Schneider and Messier, 2007.) فبعض مكاتب المراجعة تقوم بتعيين EQCR في مرحلة التخطيط (Epps and Messier, 2007<sup>10</sup>)، إلا أن الدراسات التجريبية أشارت إلى أن هناك إمكانية لإصدار أحكام مهنية متحيزة Judgment Bias ناتجة عن القيام بالفحص منذ مرحلة التخطيط (Schneider and Messier, 2007) فقد توصل (Schneider et al, 2003) إلى أن EQCR المشاركين في مرحلة التخطيط يوافقون على أحكام شركاء المهنة أكثر من الفاحصين غير المشاركين في مرحلة التخطيط، وبالتالي فإن مشاركة EQCR في مرحلة التخطيط قد يؤدي إلى تحيز أحكام المهنة. وبالتالي فهناك جدل حول مرحلة المراجعة المناسبة لتعيين EQCR والقيام بأعماله.

**ب- توقعات فريق المراجعة المتعلقة بالفحص**  
وفقاً لدراسة (Peecher, 1996) فإن قرارات المراجعين يمكن أن تتأثر بمعرفتهم المسبقة لتفضيلات الفاحصين - الذين يقومون بمراجعة أعمالهم - عما سيقومون بفحصه. ومن خلال إجراء دراسة تجريبية، فإن المعرفة المسبقة لتفضيلات الفاحصين أثرت على عملية جمع الأدلة والتوثيق وأحكامهم المهنية. كما أشارت دراسة (Koonce, 1995) إلى أن المراجعين الذين يتوقعون فحص

١/٢/٧- تحليل المحددات التي تتعلق بمهمة المراجعة محل الفحص واشتقاق الفرض الأول للبحث

تتأثر الأحكام المهنية لفاحص الرقابة على جودة التكليف بالعديد من العوامل التي تتعلق بمهمة المراجعة، أهمها ما يلي:

#### أ- الوقت المناسب لأداء الفحص

وفقاً للإصدارات المهنية المتعلقة بفحص الرقابة على جودة التكليف، يجب على مكاتب المراجعة أن تضع السياسات والإجراءات التي تحدد طبيعة، وتوقيت، ومدى عملية فحص الرقابة على جودة التكليف. حيث أن أداء عملية الفحص في الوقت المناسب، وفي مرحلة المراجعة المناسبة يؤدي إلى معالجة القضايا الهامة بسرعة بشكل يحقق الرضا لفاحص الرقابة على جودة التكليف (ISAQC (No.1; ISA 220; AS 1220; AU-C 220).

ومن المهم أن يتم تعيين الفاحص في الوقت المناسب لأداء فحصه، وذلك لكي يسأل أي أسئلة ضرورية يحتاجها لتقييم الأحكام المهنية، التي توصل إليها فريق العمل. وفي دراسته (IFAC, 2016) كان هناك دليل على أن معظم الفاحصين قاموا بإنجاز أعمالهم في الوقت المناسب، وخلال المراحل المناسبة لعملية المراجعة، مما أدى إلى شعورهم بالرضا. إلا أن بعض الفاحصين قاموا بالفحص في وقت مبكر، أو متأخر، عن الوقت المناسب. وفي الحالتين كان هناك قصور في أعمال الفحص.

وقد انتقدت بعض الدراسات الإصدارات المهنية الحديثه المتعلقة بفحص الرقابة على جودة التكليف EQCR بعدم التحديد الواضح لمرحلة المراجعة التي

<sup>10</sup> توصلت دراسة (Epps and Messier, 2007) إلى أن الوقت الذي استغرقه EQCR من المشاركين في دراسته خلال المراحل الثلاثة الأساسية للمراجعة (التخطيط/ التنفيذ/ التقرير) كانت في مرحلة التخطيط ٢١%، ومرحلة التنفيذ ٢٣%، ومرحلة التقرير ٥٦%. ويتضح من ذلك أن معظم الوقت كان في المرحلة الأخيرة، حيث الفحص النهائي لوثائق المراجعة.

ونظراً لأهمية إعداد والإحتفاظ بوثائق المراجعة، فقد أكدت العديد من الهيئات المهنية، والباحثين على ضرورة فحص أعمال فريق العمل (ISA, 220; SAS 22)، وذلك من خلال قيام فاحص، على قدر كافٍ من الخبرة والكفاءة، بفحص تلك الوثائق. ويهدف فحص وثائق المراجعة Audit Workpaper Review إلى التأكد من مدى ملاءمة وكفاءة عملية التوثيق، وذلك تمهيداً لإعداد تقرير المراجعة النهائي. وبالتالي يعد فحص وثائق المراجعة مصدراً هاماً للرقابة على جودة المراجعة.

وقد أشارت بعض الإصدارات المهنية إلى القائم بعملية فحص وثائق المراجعة. فقد يتم فحص وثائق المراجعة بواسطة أعضاء داخل فريق العمل، أو بواسطة آخرين من خارج فريق عمل المراجعة (AS3). وقدم معيار المراجعة AS1220 الصادر عن الPCAOB أمثلة للفائمين بعملية فحص وثائق المراجعة وهم:

■ المراجعون الجدد، الذين يقومون بفحص وثائق العام الماضي لفهم أعمال المراجعة التي تمت، والتي تستخدم كأداة مساعدة للتخطيط وأداء أعمال التكليف الحالي بالمراجعة.

■ المشرف Supervisory Personal الذي يقوم بفحص وثائق المراجعة التي تم إعدادها بواسطة أعضاء آخرين في مهمة المراجعة.

■ فاحصو جودة التكليف بالمراجعة Engagement Quality Reviewers، والذين يفحصون وثائق المراجعة، لفهم كيف توصل فريق التكليف للاستنتاجات الهامة، وهل تمثل دليلاً ملائماً لتدعيم هذه الاستنتاجات أم لا؟.

أوراق عملهم يكونون أكثر تبريراً Justification لخطة المراجعة من الذين لا يتوقعون فحص أدائهم.

### ج- توثيق فريق العمل لعملية المراجعة

اهتمت العديد من الهيئات المهنية بموضوع توثيق عملية المراجعة Audit Documentation، حيث قامت بإصدار مجموعته من المعايير والإرشادات المهنية التي تحدد مسؤوليات المراجع عن توثيق عملية المراجعة (eg, ISA 230; SAS 230 No.103; AS 1215; ASA 230). وقد اتفقت تلك المعايير المهنية على ضرورة قيام المراجع بإعداد، والإحتفاظ بوثائق المراجعة، والتي تتضمن تسجيلاً لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المؤداة ونتائج هذه الإجراءات، وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، والاستنتاجات التي توصل إليها المراجع. كما اتفقت المعايير المهنية على أهمية توثيق المراجعة، من حيث أنها تعد دليل إثبات على ما أنجز من أعمال المراجعة تدعم رأى المراجع، ودليل على أنه تم تخطيط وأداء أعمال المراجعة بما يتفق مع المعايير والمتطلبات القانونية والتنظيمية ذات الصلة، وتساعد في تخطيط وأداء المراجعة، وتساعد في الإشراف على وفحص أعمال المراجعة (e.g., ISA 230; SAS No.103; PCAOB 1215; ASA 230.)

وقد اتفق (Arens and Loebbecke, 2003) مع المعايير المهنية، حيث أشار إلى أن الهدف الأساسي من إعداد أوراق عمل المراجعين، يتمثل في تقديم تأكيد معقول بأن عملية المراجعة قد تم اداؤها وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، كما أن أوراق العمل تعتبر سجلاً للأدلة التي تم تجميعها ونتائج الاختبارات التي تم القيام بها، وتمثل أساساً لتحديد نوع الرأى في تقرير المراجعة.

ذكرت دراسة (Messier, et al, 2010) أن فشل المراجعة في مكتب آرثر اندرسون - الذى تسبب فى عدم اكتشاف حالات الإفلاس بشركة انرون- قد نتج عن إغفال دور فاحص رقابة جودة التكليف. وبالتالي فإن إجتياز مراقب الحسابات لفحص الرقابة على جودة التكليف يعطى مؤشراً إيجابياً على جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات.

واتفق البعض على أن التوثيق الجيد يؤثر إيجاباً على تقييم فاحصي رقابة جودة التكليف لأداء مراقبي الحسابات (Majid, 2010; Messier, et al, 2010; Epps and Messier, 2007; Payne and Ramsay, 2008). دراسة (Payne and Ramsay, 2008) إلى أن التزام مراقبي الحسابات بتوثيق أعماله وفقاً لما تتطلبه معايير المراجعة يؤدي إلى حصولهم على تقييمات أفضل من قبل فاحص وثائق المراجعة. وقد اختبرت الدراسة مدى التوثيق (توثيق مختصر/ توثيق مفصل) على تقييم فاحص وثائق المراجعة لأداء مراقبي الحسابات. وتوصلت الدراسة إلى أن مراقبي الحسابات الذين يقومون بتوثيق أعمالهم بطريقة مفصلة، أى وفقاً لما يتطلبه معيار المراجعة AS3 الصادر عن ال PCAOB، حصلوا على تقييمات أفضل، وبالتالي تزداد إمكانية إجتيازهم لفحص الرقابة على جودة التكليف. وأشارت الدراسة أيضاً إلى أن التزام مراقبي الحسابات بمعايير التوثيق يؤدي إلى تحسين فعالية الأحكام المهنية للفاحصين فى اكتشاف، وتقييم، الأحكام التى قام بها مراقبو الحسابات.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن عملية فحص وثائق المراجعة تعد من أهم مسؤوليات فاحص الرقابة على جودة التكليف وفقاً لما تتطلبه

المراجع اللاحق successor auditor، والذى يفحص عمل المراجع السابق له والذى قام بتوثيق أعمال المراجعة.

■ فرق الفحص الداخلى والخارجى Internal and external inspection teams الذين يفحصون وثائق المراجعة، لتقييم جودة المراجعة، ومدى الالتزام بالمعايير المهنية، والقوانين واللوائح، وتطبيق سياسات الرقابة على الجودة.

ووفقاً لهدف وحدود البحث، سيتم التركيز على تقييم فاحص الرقابة على جودة التكليف لوثائق أعمال المراجعة، وإلى أى مدى يمكن لمراقب الحسابات إجتياز الفحص الداخلى للرقابة على جودة التكليف. ونظراً لأهمية هذا الموضوع التى تتبع من أهمية تطبيق إجراءات رقابة جودة التكليف، وخاصة فى ظل التطورات والتغيرات التى تشهدها مهنة المراجعة.

وقد اتفقت العديد من الدراسات مع الإصدارات المهنية على أهمية دور فاحص الرقابة على جودة التكليف فى فحص وثائق أعمال المراجعة، وتقييم الأحكام المهنية الهامة والإستنتاجات التى توصل إليها فريق العمل. (e.g., Majid, 2010; Messier, et al, 2010; Epps and Messier, 2007). كما أضافت دراسة (Epps and Messier, 2007) أنه عادة ما يتم تعيين فاحص الرقابة على جودة التكليف الذى يمتلك مستوى عال من الخبرة. ومن خلال إجراء مناقشة مع بعض شركاء المراجعة فى ستة مكاتب مراجعه كبرى<sup>11</sup>، تبين أن فاحص الرقابة على جودة التكليف يقدم مساعداته لشريك المراجعة الأقل خبرة، أو الجديد، لتطوير مهاراته اللازمة للقيام بالتكليف. كما

<sup>11</sup> فى ذلك الوقت.

الواضحة، التي تتعلق بالظروف، التي يمكن أن يواجهها فاحص الرقابة على جودة التكليف والتي تؤثر على موضوعيته ، وكيف يمكن الحفاظ عليها، وكيف يمكن لهذا الفاحص أن يقيم موضوعيته خلال كل عملية مراجعة ( IFAC, 2016; Emby and Favere-Marchesi, 2010).

وقد انتقدت دراسته (Jones, et al, 2015) معيار المراجعة AS1220 الصادر عن PCAOB، والمتعلق بالرقابة على جودة التكليف، من زاوية أنه قد يؤدي إلى الإخلال بموضوعية الفاحص. حيث نص المعيار على أنه يمكن أن يكون كل من فاحص الرقابة على جودة التكليف وشريك المهمة من نفس مكتب المراجعة (مكتب مراجع واحد) بما قد يؤثر على موضوعية الفاحص. ومن خلال الدراسة التجريبية، والتي تم فيها تقسيم المشاركين إلى مجموعتين: مجموعته من الفاحصين من نفس مكتب شريك المراجعة، والأخرى ليست من نفس المكتب، توصلت الدراسة إلى أن وجود الفاحص وشريك المراجعة في مكتب واحد قد يؤدي إلى وجود علاقات إجتماعية، إقتصادية، وإدارية تؤثر على موضوعية الفاحص، وتعرضه لضغط الموافقة على إستنتاجات شريك المراجعة وقبول قراراته.

واضافت دراسته (IFAC, 2016) أن هناك بعض الظروف التي قد تؤدي إلى الإخلال بموضوعية فاحص الرقابة على جودة التكليف مثل: - أن يأخذ فاحص الرقابة على جودة التكليف دور شريك مهمة المراجعة. فقد لاحظ الباحثون أنه في إحدى مهام المراجعة محل الدراسة يقوم الفاحص بدور شريك المراجعة التي تتعلق بإنهاء عملية

العديد من الإصدارات المهنية. وقد اتفقت بعض الدراسات السابقة مع الإصدارات المهنية على أن التزام مراقب الحسابات بمتطلبات توثيق أعمال المراجعة يؤثر إيجابياً على تقييم فاحص الرقابة على جودة التكليف لأداء مراقبى الحسابات في إصدار الأحكام المهنية. وبالتالي فقد يؤثر التزام مراقب الحسابات بمتطلبات توثيق أعمال المراجعة على إجتيازه لفحص الرقابة على جودة التكليف ومن ثم حصوله على تقييم أفضل من جانب الفاحص. وبالتالي يمكن إشتقاق فرض البحث الأول على النحو التالي:

**H1: تؤثر درجة التزام فريق عمل المراجعة بالمتطلبات المهنية للتوثيق على سلامة حكم فاحص الرقابة على جودة التكليف بمراجعة الحسابات.**

**٢/٣/٧ - تحليل المحددات الخاصة بالسماة الشخصية والفنية للفاحص واشتقاق الفرض الثاني للبحث**

قد تتأثر فعالية الأحكام المهنية لفاحص الرقابة على جودة التكليف بالخصائص والصفات الشخصية لديه مثل الموضوعية والإستقلال والخبرة والتنمية المهنية والمستوى الوظيفي، وذلك كما يلي:

**أ- موضوعية فاحص الرقابة على جودة التكليف**  
وفقاً للمعيار الدولي للرقابة على جودة التكليف (ISCQ No.1, 40 and 41; AS 1220; AU-C 220)، يجب على مكاتب المراجعة أن تضع السياسات والإجراءات التي تحافظ على موضوعية فاحص الرقابة على جودة التكليف EQCR Objectivity ، واستبدال هذا الفاحص بآخر إذا كان هناك إخلال بموضوعيته. فيجب على مكاتب المراجعة أن تضع الإرشادات والإجراءات

نزاهة وأمانة العميل وفريق عمل المراجعة، ولكي يكون موضوعياً عند اداء إجراءات الفحص (ISA 220; AS 1220; AU-C 220) معيار المراجع المصري، ٢٠٢٠).

- هوية فاحص الرقابة على جودة التكليف EQCR Identity، وجد الباحثون في بعض مهام المراجعة أن أسم وهوية الفاحص ورقم هاتفه موجود في وثائق تتعلق بلجان المراجعة. ووجود اتصال مباشر بين فاحص الرقابة على جودة التكليف وبين لجنة المراجعة، فهذا بالتأكيد يهدد موضوعيته، فمن الأهمية ان تأخذ مكاتب المراجعة في إعتبارها أن هذا الفاحص هو جزء من إجراءات رقابة الجودة لمكتب المراجعة وليس أحد أعضاء فريق عمل المراجعة.

ويخلص الباحث مما سبق إلى ضرورة وضع مكاتب المراجعة السياسات والإجراءات التي تحافظ على موضوعية فاحص الرقابة على جودة التكليف، كما أن هناك جدل مازال قائم حول ما يهدد موضوعية EQCR.

**ب- الإستقلال<sup>١٣</sup>**

أوصت الإصدارات المهنية المتعلقة بفحص الرقابة على جودة التكليف EQCR بأهمية استقلال EQCR عن عميل المراجع، وذلك للقيام بفحص

<sup>١٢</sup> لجان المراجعة هي لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة مكونة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين. في الغالب ثلاثة أعضاء على الأقل في الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة بحيث يكون أعضاؤها مستقلين، ومهامها مراجعة القوائم المالية قبل رفعها لمجلس الإدارة، وتعد حلقة وصل بين المراجع ومجلس الإدارة، وتدعم استقلالية المراجعين.

<sup>١٣</sup> يُعرف الإستقلال على أنه عدم التحيز من جانب المراجع ومحاباته لفنه على حساب فنه أخرى، وذلك بغرض زيادة ثقة مستخدمي القوائم الماليه في رأيه عن مدى صدق المعلومات الواردة بهذه القوائم (مجاهد، ٢٠٠٢).

وعلی استقلاله. وأشارت النتائج إلى أن كل من أهمية العميل وأهمية صناعة العميل لن تؤثر على قرارات واختيارات EQCR وبالتالي لن تؤثر على استقلاله.

ويخلص الباحث مما سبق إلى اهتمام العديد من الباحثين والهيئات المهنية بموضوع استقلال فاحص EQCR. وقد اهتم الباحثون بدراسة العوامل التي يمكن أن تؤثر على استقلال EQCR مثل طول فترة

وتتعلق باستقلال فاحص الرقابة على جودة التكليف (EQCR e.g., Favere – Marchesi and Emby, 2005; Tan and Shankar, 2010; Kraut and Davidson, 1998). على سبيل المثال، أشار بعض الباحثين إلى أن إستقلال EQCR يمكن أن يتأثر بطول العلاقة بينه وبين عميل المراجعة (فترة الارتباط بعميل المراجع). فقد توصل ( Favere – Marchesi and Emby, 2005) إلى أن طول علاقته بين EQCR والعميل يمكن أن تؤثر سلباً على استقلال EQCR بالمقارنه بفاحص EQCR الجديد. واتفقت نتائج هذه الدراسة مع ما توصل إليه (Tan and Shankar, 2010) في أن EQCR الذى قام بالفحص لمهام مراجعة سابقة يكون لديه إتجاه أكبر نحو الحقائق المتسقة Consistent Facts عن الحقائق غير المتسقة بالمقارنه بالفاحصين الذين ليس لديهم سابق معرفه بالعميل. واختبر ( Kraut and Davidson, 1998) ما إذا كانت أهمية العميل وأهمية صناعة العميل تؤثر على الأحكام المهنية لفاحص EQCR وعلى استقلاله. وأشارت النتائج إلى أن كل من أهمية العميل وأهمية صناعة العميل لن تؤثر على قرارات واختيارات EQCR وبالتالي لن تؤثر على استقلاله.

ويخلص الباحث مما سبق إلى ضرورة وضع مكاتب المراجعة السياسات والإجراءات التي تحافظ على موضوعية فاحص الرقابة على جودة التكليف، كما أن هناك جدل مازال قائم حول ما يهدد موضوعية EQCR.

### ب- الإستقلال<sup>١٣</sup>

أوصت الإصدارات المهنية المتعلقة بفحص الرقابة على جودة التكليف EQCR بأهمية استقلال EQCR عن عميل المراجع، وذلك للقيام بفحص

<sup>١٢</sup> لجان المراجعة هي لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة مكونة من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين. في الغالب ثلاثة أعضاء على الأقل في الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة بحيث يكون أعضاؤها مستقلين، ومهامها مراجعة القوائم المالية قبل رفعها لمجلس الإدارة، وتعد حلقة وصل بين المراجع ومجلس الإدارة، وتدعم استقلالية المراجعين.

<sup>١٣</sup> يُعرف الإستقلال على أنه عدم التحيز من جانب المراجع ومحاباته لفنه على حساب فنه أخرى، وذلك بغرض زيادة ثقة مستخدمي القوائم الماليه في رأيه عن مدى صدق المعلومات الواردة بهذه القوائم (مجاهد، ٢٠٠٢).



التعلم على كفاءة EQCR وقدرته على اصدار احكام مهنية سليمة.

وقد اتفق البعض على أن التعلم المستمر يساعد على الفهم الكافي لأخطاء القوائم الماليه، والقدرة على تجميع الأدلة التي تفسر هذه الأخطاء، وإتخاذ قرارات سليمة فى الوقت المناسب (Mansouri, et al, 2009; Chen, etal, 2008). وقد اعتمد (Ho and May, 1993) على كل من المراجعين (الأكثر خبرة) والطلبة (الأقل خبرة) فى تحليل حالتين، الأولى تحتاج إلى تعلم ومعرفة فى المراجعة، والثانية لا تحتاج إلى هذه المعرفة. وتوصلت الدراسة إلى أنه لا توجد إختلافات جوهرية بين المراجعين والطلاب فى قراراتهم، فى ظل الحالة التى لا تتطلب معرفة فى المراجعة، بينما توجد إختلافات جوهرية فى الحالة التى تحتاج إلى تعلم ومعرفة فى المراجعة.

ويجب أن يتوافر لدى المراجع المعرفة الكافية بالعديد من الأمور مثل المبادئ المحاسبية، ومعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً وقواعد السلوك المهني والممارسات الملائمة لتلك المبادئ والمعايير والقوانين التى تؤثر على تنفيذ واجباته المهنية (غالى، ١٩٩٦). وقد اكدت بعض الدراسات على أهمية مواكبة المراجع لبيئة الأعمال الحديثة، من حيث التطورات التكنولوجية الحديثة والتطورات التكنولوجية التى طرأت على بيئة الأعمال، وذلك من خلال التعليم والتدريب المستمر الذى يُمكن المراجع من مواكبة تلك التطورات (e.g., Lin, 2008; Gungormus, Howieson, 2011)

وكما اتضح سابقا فإن EQCR هو شريك أو شخص لدية الخبرة اللازمة للقيام بمسئوليته، فهل

الارتباط بعميل المراجعة، اتعاب المراجعة، المنافع المالية من عميل المراجعة.. ومازال البحث والجدل قائماً فى هذه الجزئية.

### ج-التدريب والتعليم المستمر (التنمية المهنية)

اكادت الهيئات المهنية على أهمية التدريب والتعليم المستمر، باعتبارهما محورى التنمية المهنية. فقد اكد AICPA، من خلال معايير المراجعة المتعارف عليها، على أهمية التأهيل العلمى للمراجع لضمان جودة الأحكام المهنية. كما أكد اصدار (IAASB, 2010) على أهمية تنمية وتحسين عملية التعلم، ليتمكن المراجع من القيام بمسئوليته بكفاءة وفعالية. وقد قامت الهيئة العامة للرقابة المالية فى مصر بإصدار العديد من القرارات والمعايير لضمان جودة الأحكام المهنية، ومن ثم جودة المراجعة، واهمها القرار رقم ٣٣ لسنة ٢٠٠٩،

والذى يؤكد على ضرورة التدريب والتعليم المستمر. وقد اختبرت العديد من الدراسات العلاقة بين التدريب والمعرفة والتعلم المستمر للمراجع مع قدرتهم على إصدار الأحكام المهنية وإتخاذ القرارات e.g. Mansouri, at al 2009; Lin, 2008; Plumlee, et al, 2015; Gungormus, 2011). فقد اتفق البعض على اهمية التدريب والتعلم المستمر فى رفع كفاءة المراجعين (Gungormus, 2011; Lin, 2008). وقد اشارت دراسة (Plumlee, et al, 2015) إلى أهمية تدريب المراجعين على التشغيل الذهنى للمعلومات واساليب التفكير، حيث يساعد المراجع على زيادة قدرته على ممارسة الشك المهني واختيار ادق للتفسيرات ومن ثم زيادة قدرته على اصدار احكام مهنية سليمة. وبالتالي فمن المتوقع أن يؤثر

إستخدامها فى العديد من الدراسات الهامه التى  
بسلامة الأحكام المهنيه للمراجعين ولفاحصى الرقابته  
على جودة التكليف (e.g., Aggoglia, et al, 2003;  
2009; Emby and Favere-Marchesi, 2010; Jones, et al, 2015;  
Payne and Ramsay, 2008; Majid, 2010;  
Messier, et al, 2010; Epps and Messier,  
2007.) وحيث أن هذا البحث يعد من الأبحاث  
السلوكيه، فإن إستخدام التجارب الميدانيه يتناسب  
مع طبيعة هذه الأبحاث. حيث تتميز هذه التجارب  
بإمكانية الحصول على المزيد من الواقعية وتحسين  
قوة النتائج التجريبيه وإمكانية تعميمها (مشابط،  
٢٠٠٦، ص ١٠٧) .

وتهدف الدراسة التجريبيه فى هذا البحث إلى  
إختبار ما إذا كان هناك دليل عملى على وجود  
علاقة تأثيريه بين التنمية المهنيه لفاحص الرقابة  
على جودة التكليف وسلامة حكمه المهنى. وأيضاً ما  
إذا كان هناك علاقه تأثيريه بين إتزام فريق عمل  
المراجعته بمتطلبات التوثيق وسلامه حكم فاحص  
الرقابه على جودة مهمه المراجعته، وذلك فى بيئة  
الممارسة المهنيه المصريه.

#### ٧/٤/٢ - مجتمع وعينة الدراسة:

قامت الباحثه بإختيار عينة تتمثل فى ١٠٩  
مشاركاً موزعة على مجموعتين، وذلك على النحو  
الموضح بالجدول رقم (١). فقد تم تقسيم عينة  
الدراسة إلى مجموعتين: الأولى، وتشمل أفراد العينه  
الذين يمثلون المحاسبين القانونيين الذين يمارسون  
مهنة المراجعته فى مكاتب المحاسبية والمراجعته  
المصريه. ولم تقتصر عينة هذه المجموعه على  
العاملين بمكاتب المحاسبية والمراجعته الكبيرة ذات  
الصلة بمكاتب المراجعته العالمية (Big 4)، وإنما  
إشتملت على مراجعين من مكاتب المراجعته

يمكن أن تؤثر التنمية المهنية على اداء EQCR،  
الذى لديه هذا المستوى المرتفع من الخبرة العملية.  
فى هذا الصدد، لاحظ (Bedard, 1989) أن  
التعلم يمكن أن يؤثر بطريقة افضل فى اداء  
المراجعين الأكثر خبرة عن المراجعين الأقل خبرة.  
وبالتالى فإن التعلم يمكن أن يؤثر على ادراك  
EQCR (الأكثر خبرة) وبساعده على تحليل وتفسير  
افضل واصدار احكام مهنية سليمة.

مما سبق يتضح أن التنمية المهنية تعمل على  
رفع كفاءة المراجعين، وزيادة قدرتهم على ممارسة  
الشك المهني، واستخدام اساليب التفكير التى تساعد  
على اداء الاجراءات التحليلية بفعالية. كما تساعد  
على الفهم الكافى لأخطاء القوائم المالية، والقدرة  
على تجميع الأدلة التى تفسر هذه الأخطاء،  
واصدار احكام مهنية سليمة فى الوقت المناسب.  
وبالتالى فمن المتوقع أن تؤثر التنمية المهنية  
المستمرة ايجاباً على سلامة الاحكام المهنية  
لفاحص الرقابة على جودة التكليف. ولذلك يمكن  
صياغه فرض البحث الثانى على النحو التالى:

H2: تؤثر التنمية المهنية لفاحص الرقابه على  
جودة التكليف إيجاباً على سلامة أحكامه المهنية.

#### ٧/٤/٤ - منهجيه البحث

تهدف الدراسة فى 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 التالى:

#### ٧/٤/١ - أهداف الدراسة التجريبيه:

تم استخدام التجارب الميدانيه E-Field  
xperiments فى هذا البحث نظراً لإتساع

المتوسطة والصغيرة الحجم. ويمثل المشاركون في هذه المجموعة دور المراجعين (المفحوص عليهم) الذين يقومون بإصدار أحكاماً مهنية تتعلق بتقييم خطر الرقابة لبيئة الرقابة الداخلية للعميل. ومن خلال المناقشات مع هذه العينة من مراقبي الحسابات تبين أن لديهم معرفة مسبقه بتخطيط المراجعة وتقييم بيئة الرقابة الداخليه.

أما المجموعه الثانيه فتتمثل فى شركاء المراجعة Audit Partner الذين يمارسون مهنة المراجعة بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية. ويمثل المشاركون فى هذه المجموعه دور فاحصى الرقابة على جودة التكليف بالمراجعة EQCR. ومن خلال المناقشات مع هذه المجموعه تبين أنهم قاموا بتقييم وإصدار أحكام مهنيه تتعلق بأداء فريق عمل المراجعة.

## جدول (١): عينة الدراسة

رقم المجموعه	مجتمع الدراسة	عدد مفردات العينه
١	مراجعو الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة	٩٧
٢	شركاء المراجعة بمكاتب المحاسبة والمراجعة	١٢
	الإجمالى	١٠٩

ويوضح الجدول التالى الإحصاء الوصفى لعينة الدراسة:

## جدول (٢): الإحصاء الوصفى لعينة الدراسة

عينة الدراسة	الوسط (الوسيط) {الإحتراف المعيارى} المستوى الوظيفى	الوسط (الوسيط) {الإحتراف المعيارى} الخبرة	الوسط (الوسيط) {الإحتراف المعيارى} الدرجة العلميه	الوسط (الوسيط) {الإحتراف المعيارى} عضوية الجمعيات المهنيه
مراقبو الحسابات	٣.٠٤ (٣) {٠.٩١٢}	٢.٦٦ (٣) {٠.٨٢٨}	١.٢٥ (١) {٠.٦٣٠}	٣.٨٥ (٣) {١.٦٤٢}
شركاء المراجعة	١.٢٥ (١) {0.434}	4.00 (4) {0.000}	1.29 (١) {0.577}	3.14 (٣) {0.645}

وتوضح نتائج التحليل الإحصائى والبيانات العامه الواردة بقائمة الإستقصاء لعينة مراقبي الحسابات، أن المستوى الوظيفى لأغلبية المشاركين هو درجة المراجع الأول Senior Auditing ويبلغ عددهم ٤٧ مشاركاً (٤٨%) . كما أن ٨٦% من حجم العينه من الحاصلين على بكالوريوس التجارة،

تام/ التزام متوسط/ التزام محدود)، كلما زادت درجة الالتزام بمتطلبات التوثيق وفقاً لمعايير المراجعة، كلما زاد مقدار المعلومات التي تم توثيقها في أوراق العمل.

#### ب- المتغير المستقل الثاني: التنمية المهنية لفاحص الرقابة على جودة التكليف

ويقصد بـ التنمية المهنية والتدريب المستمرين الذين يحافظان على قدرات مراقب الحسابات ( IAASB, 2010). ويقاس هذا المتغير في هذه الدراسة من خلال تقسيم الدرجة العلمية التي حصل عليها الفاحص إلى أربع درجات، مرحلة البكالوريوس/دبلوم دراسات عليا/ ماجستير /دكتوراة.

#### ج- المتغير التابع: سلامة الأحكام المهنية لفاحص الرقابة على جودة التكليف بالمراجعة

ويقصد بـ توفير تأكيد معقول بأن ما قام به فريق العمل، وما توصل إليه من استنتاجات وأحكام مهنية تتماشى مع معايير المراجعة. ويقاس هذا المتغير في هذه الدراسة بالفرق بين ردود (استجابات) الفاحصين فيما يتعلق بتقييمهم لأحكام المراجعين لخطر بيئة الرقابة وما يجب أن يكون وفقاً لمعايير المراجعة (Aggoglia, et al, 2003; 2009).

#### ٧/٤/٤ - أدوات وإجراءات البحث:

قام الباحث بتصميم ثلاثة قوائم إستقصاء وذلك للتعرف على إتجاهات المشاركين نحو تأثير كل من درجة التزام فريق العمل بمتطلبات التوثيق وفقاً لمعايير المراجعة (المتغير المستقل الأول) والتنمية المهنية المستمرة لفاحص الرقابة على جودة التكليف (المتغير المستقل الثاني) على سلامة أحكامهم المهنية (المتغير التابع). وقد تم إجراء المقابلات الشخصية مع أفراد العينة وذلك عند تسليم القوائم أو استلامها بهدف تقديم الإيضاحات لهم

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 مشاركاً من الحاصلين على عضوية جمعيه المحاسبين القانونيين المصريه، و ٩ مشاركاً حاصلين على شهادة CPA من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي.

كما بينت نتائج التحليل الإحصائي والبيانات العامه الواردة بقائمة الإستقصاء لعينة شركاء المراجعة، أن المستوى الوظيفي لأغلبية المشاركين هو درجة شريك Audit Partner وتبلغ نسبتهم (٧٥%). كما أن ٧٧% من حجم العينة من الحاصلين على بكالوريوس التجارة، وتبلغ سنوات الخبرة جميعاً أكثر من ١٠ سنوات. واتضح أن من ٥٧% منهم من الحاصلين على عضويه جمعيه المحاسبين والمراجعين المصريه، و ١٤% من الحاصلين على CPA الأمريكيه.

#### ٧/٤/٣ - متغيرات الدراسة وقياسها:

تتكون متغيرات الدراسة من متغيرين مستقلين، ومتغير تابع وذلك على النحو التالي:

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

ويقصد به مدى استيفاء فريق عمل المراجعة بمتطلبات توثيق المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة. وتم قياس هذا المتغير من خلال نسبة متطلبات التوثيق التي تم الإلتزام بها إلى إجمالي متطلبات التوثيق وفقاً لمعايير المراجعة (مقدار المعلومات التي تم توثيقها في أوراق العمل)، وذلك على نحو مشابه لبعض الدراسات (Aggoglia, et al, 2003; 2009). ولتفعيل قياس هذا المتغير تم تقسيم درجة الإلتزام بمتطلبات التوثيق إلى ثلاثة مستويات (الالتزام

والردود على استفسارات قد يراها المستقصى هامه لفهم قائمة الاستقصاء وإستيفائها.

وتحتوى قوائم الاستقصاء على حالة عملية تتعلق ببيئة الرقابة الداخلية لإحدى الشركات. وقد استتدت الباحثة على دراسة ( Aggolia, et al, 2003) فى الحصول على بيانات هذه الحالة. مع العلم بان هذه الدراسة تستند إلى حالة عملية فعلية لإحدى الشركات. وتحتوى الحالة على خلفية عن عميل مراجعه، ومعلومات عن بيئة الرقابة الداخلية تم تقديمها للمشاركين فى صورة وثائق مراجعه أعدها فريق العمل. وفيما يتعلق بتصميم وثائق المراجع، فقد تم الإستناد إلى معايير المراجع الدولي Benchmark لتحديد متطلبات توثيق بيئة الرقابة الداخليه<sup>14</sup> والمتمثلة فى سبعة مكونات ( ISA 315): القيم الأخلاقية والنزاهه<sup>15</sup>، مجلس الإدارة أو لجنة المراجع<sup>16</sup>، الإلتزام بالكفاءة<sup>17</sup>، فلسفة الإدارة ونمط التشغيل<sup>18</sup>، الهيكل التنظيمى<sup>19</sup>، تفويض

السلطات والتكليف بالمسئوليات<sup>20</sup>، ممارسات وسياسات الموارد البشرية<sup>21</sup>

وتختلف قوائم الإستقصاء الثلاثة فيما بينهما وفقاً لدرجة التزام فريق العمل بمتطلبات التوثيق الواردة بمعايير المراجع. وتصف قائمة الإستقصاء الأولى حالة الإلتزام التام بمتطلبات التوثيق المتعلقة ببيئة الرقابة الداخلية الواردة بمعايير المراجع، وفيها يكون فريق العمل قد استوفى جميع هذه المتطلبات. أما قائمة الإستقصاء الثانيه تصف حالة الإلتزام المتوسط بمتطلبات التوثيق المتعلقة ببيئة الرقابة الداخلية، وفيها يكون فريق العمل قد استوفى البعض من هذه المتطلبات. وتصف قائمة الإستقصاء الثالثه حالة الإلتزام المحدود بمتطلبات التوثيق المتعلقة ببيئة الرقابة الداخلية الواردة بمعايير المراجع، وفى هذه الحاله لم يستوفى فريق العمل الأغلب من هذه المتطلبات. وإستناداً إلى هذه الوثائق، يكون المطلوب من المشاركين إعطاء تقييم لخطر بيئة الرقابه الداخليه.

وإختبار فرض البحث الأول والمتعلق بمدى استجابة فريق العمل لمتطلبات التوثيق وأثرة على سلامة الأحكام المهنية لفاحص الرقابة على جودة التكليف، كان لابد أن تمر التجربة بمرحلتين:

القوائم المالية، وظيفه المحاسبية، تشغيل المعلومات، والموظفين.

<sup>14</sup> لا يجب أن يكون الهيكل التنظيمى للشركة بسيطاً جداً، بحيث لا يعكس أنشطة الشركة الرئيسية، ولا أن يكون معقداً بحيث يعوق تدفق المعلومات الهامه. ولا بد أن يكون المديرين التنفيذيين على دراية كافية بمسئولياتهم الرقابية ولديهم الخبرة والمعرفة الكافية.

<sup>20</sup> يوفر التكليف بالمسئوليات، والفصل بين السلطات، والسياسات الأخرى ذات الصله الأساس للمحاسبية والرقابة. إن سياسات الموارد البشرية هى الأساس فى تعيين والحفاظ على العمالة لتحقيق خطط الشركة واهداف الشركة.

<sup>14</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>15</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 التى تؤثر على فعالية، تصميم، إدارة، ومتابعه أوجه الرقابة الأخرى.

<sup>16</sup> يعتبر مجلس الإدارة مسئولاً أمام المساهمين عن الإستراتيجية العامة للشركة وأدائها. ويقوم بتوجيه نشاط الشركة وأعمالها، واتخاذ القرارات الهامة وفقاً لمبادئ القانون المصرى واللوائح العامة بالشركة. ويجب أن يمارس مجلس الإدارة سلطته الرقابيه على الإدارة. كما يجب أن يكون مستقل عن الإدارة.

<sup>17</sup> يجب أن تحدد الإدارة مستوى الكفاءة المطلوب للوظائف بالشركة، وتترجم المستوى المرغوب من الكفاءة إلى معرفة ومهارات مطلوبة.

<sup>18</sup> إن فلسفة الإدارة ونمط التشغيل المتعلق بالإدارة لة تأثير إيجابى أو سلبى على الشركة، حيث يتعلق نمط وفلسفة التشغيل بإتجاه الإدارة نحو إدارة مخاطر الأعمال، إعداد

المرحلة الثانية، سيتم اختبار ما إذا كانت هناك علاقة بين مدى حصولهم على درجات علمية (التتمية المهنية) وسلامة أحكامهم المهنية.

٧/٤/٥ - التصميم التجريبي والمعالجات التجريبية

أ- اختبار فرض البحث الأول:

تم استخدام التصميم التجريبي (2×3) - كما هو موضح في الجدول رقم (3) والذي يعتمد على تقسيم المتغير المستقل، مدى التزام مراقبي الحسابات بمتطلبات التوثيق إلى ثلاثة مستويات (التزام تام، متوسط، محدود). ومن ثم تحتوى التجربة على ثلاثة معالجات:

- المعالجة (١): التزام تام/ مراقبي الحسابات
- المعالجة (٢): التزام متوسط/ مراقبي الحسابات
- المعالجة (٣): التزام محدود/ مراقبي الحسابات
- المعالجة (٤): التزام تام/شركاء المراجعة
- المعالجة (٥): التزام متوسط/شركاء المراجعة
- المعالجة (٦): التزام محدود/شركاء المراجعة

المرحلة الأولى، تهدف إلى الحصول على تقييمات مراقبي الحسابات (عينة الدراسة الأولى) لخطيئة الرقابة للعميل من خلال توزيع الثلاثة قوائم إستقصاء (حالة الإلتزام التام/ المتوسط/ المحدود) على هذه العينة بطريقة عشوائية،

والمرحلة الثانية، تهدف إلى الحصول على تقييم عينة الدراسة الثانية/ شركاء المراجعة لردود/ استجابات عينة الدراسة الأولى/ مراقبي الحسابات فيما يتعلق بخطيئة الرقابة للعميل. حيث تم توزيع تقييمات مراقبو الحسابات (عينة الدراسة الأولى) لخطر الرقابة، التي تم الحصول عليها من المرحلة الأولى، بطريقة عشوائية، على عينة الدراسة الثانية للحصول على تقييماتهم.

ولإختبار فرض البحث الثانى، والمتعلق بأثر التتمية المهنية على حكم فاحص الرقابة على جودة التكليف EQCR، فقد تم سؤال المشاركين فى عينة الدراسة الثانية عن الدرجة العلمية التي تم الحصول عليها. وتم تقسيم الدرجات العلمية إلى أربعة درجات: مرحلة البكالوريوس/دبلوم دراسات عليا/ ماجستير /دكتوراة. ومن خلال ردود المشاركين فى

جدول رقم (3): تصميم تجريبي (2×3) لفرض البحث الأول

عينة الدراسة بدائل معالجات المتغير المستقل	مراقبو الحسابات (العينة الأولى)	شركاء المراجعة (الفاحصين) (العينة الثانية)
التزام تام	معالجة (1)	معالجة (4)
التزام متوسط	معالجة (2)	معالجة (5)
التزام محدود	معالجة (3)	معالجة (6)

تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الأولى (التزام تام/مراقبي الحسابات)، والمعالجة الثانية (التزام متوسط/ مراقبي الحسابات)، والمعالجة الثالثة (التزام محدود/ مراقبي الحسابات)، وتهدف هذه المقارنة إلى معرفة اثر التزام مراقبي الحسابات بمتطلبات التوثيق على احكامهم المهنية (المرحلة الأولى).

وسيتم بيان أثر تعرض المفردة (المشاركين فى الدراسة) لبدائل معالجات المتغير المستقل الأول (التزام تام/ متوسط/ محدود)، ومن ثم اختبار فرض البحث الأول، وذلك على النحو التالى:

المقارنة الأولى:

**المقارنة الثانية:**

تتم هذه المقارنة بين مجموعة المعالجة الرابعة (التزام تام/شركاء المراجعة)، والمعالجة الخامسة (التزام متوسط/ شركاء المراجعة)، والمعالجة السادسة (التزام محدود/ شركاء المراجعة)، وتهدف هذه المقارنة إلى معرفة اثر التزام مراقبي الحسابات بمتطلبات التوثيق على الاحكام المهنية لفاحصي الرقابة على جودة التكليف (المرحلة الثانية).

**ب- اختبار فرض البحث الثاني**

لاختبار فرض البحث الثاني، اثر التنمية المهنية على مدى سلامة أحكام فاحصي الرقابة على جودة التكليف ، لا بد من قياس مدى وجود فروق بين الأحكام المهنية للفاحصين (عينة الدراسة الثانية) في ظل إختلاف مستوى التنمية المهنية (الدرجات العلمية) لهم. وبالتالي يتم إجراء مقارنة بين أحكامهم المهنية في ظل أربعة درجات علمية (مرحلة البكالوريوس/دبلوم دراسات عليا/ ماجستير/دكتوراة).

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

تهدف هذه الجزئية إلى عرض الإختبارات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها لتحليل البيانات ونتائج اختبار فرضي البحث كالتالي:

**أ- الإختبارات الإحصائية المستخدمة:**

استخدمت الباحثة اساليب احصائية لامعلمية<sup>٢٢</sup> Non Parametric Tests لإجراء التحليل الإحصائي اللازم للملاحظات التي تم تجميعها من قوائم الإستقصاء للتوصل إلى نتائج إحصائية تؤيد قبول أو رفض فروض البحث. وقد تم استخدام

اساليب لامعلمية نظراً لاستخدام الباحثة مقاييس اسمية وترتيبية. وتمثل الأساليب الإحصائية فيما يلي:

**أ/1- اختبار مربع كاي  $\chi^2$  The ChiSquare Test**

الامعلمية الأكثر شيوعاً هو اختبار مربع كاي  $\chi^2$  . ويحدد اذا ما كانت هناك علاقة/ ارتباط بين المتغيرين ولكن لا يحدد قوة واتجاه هذه العلاقة. ومن خلال هذا الاختبار تُقارن قيمة مربع كاي

المحسوبة (observed) بقيمة مربع كاي النظرية (الجدولية) ، فإذا كانت مربع كاي 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 كاي المحسوبة أقل من الجدولية فلا وجود لهذه العلاقة أو أن هذين المتغيرين مستقلان عن بعضهما البعض (لنكون نشاو، ترجمة عبد المرضى عزام، ١٩٩٠).

**أ/2- اختبار الارتباط لسبيرمان Spearman's Rank Correlation Test**

تعتبر طريقة سبيرمان لمعامل ارتباط الرتب من الطرق اللامعلمية التي لا تتطلب أية افتراضات عن توزيع مجتمعي المتغيرين العشوائيين. وتتحدد العلاقة بين المتغيرين على اساس رتب مشاهدات كل متغير على حدة. وتستخدم في مواقف لا نستطيع فيها الحصول على مقاييس كمية. وتتطلب هذه الطريقة حساب مجموع مربعات فروق رتب مشاهدات كل زوج من القيم. وعند استخدام هذه الطريقة فإن فرض العدم ينص على عدم وجود علاقة ارتباط معنوية بين متغيري الدراسة، بينما ينص الفرض البديل على وجود ارتباط بين المتغيرات. ويمكن تأييد الفرض البديل بوجود درجة ارتباط معنوية بين المتغيرين

<sup>٢٢</sup> "لا تعتمد الطرق الامعلمية على افتراض شكل معين لتوزيع المجتمع الأصلي، أي انها طرق حرة التوزيع "Distribution- Free"" (لنكون نشاو، ترجمة عبد المرضى عزام، ١٩٩٠، ص ٩٣٧).

قيمة احصائية الإختبار (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. ويتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل. وبالتالي تقدم هذه النتائج دليلاً على وجود علاقة ارتباط بين درجة التزام مراقب الحسابات بمتطلبات التوثيق وسلامة أحكام فاحصى EQCR إذا لم يكن هناك تأثير لعوامل أخرى.

ولتدعيم التحليل الإحصائي، فقد تم استخدام اختبار سبيرمان للإرتباط، 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 أرتباط بين اجابات المعالجات لكل مكون من مكونات بيئة الرقابة الداخلية السبع. ويتضح من نتائج التحليل أن معامل ارتباط سبيرمان R أقل من ٠.٥، وذلك لكل مكونات بيئة الرقابة الداخلية السبع أى انه توجد علاقة ارتباط ضعيفة بين اجابات المعالجات. وبالتالي تقدم هذه النتائج دليلاً على وجود علاقة ارتباط (حتى وإن كانت ضعيفة) بين درجة التزام مراقب الحسابات بمتطلبات التوثيق وسلامة أحكام فاحصى EQCR إذا لم يكن هناك تأثير لعوامل أخرى. ويتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل.

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- نتائج اختبار فرض البحث الأول:

استهدف هذا الفرض اختبار علاقته بين درجة التزام فريق العمل بمتطلبات التوثيق وفقاً لمعايير المراجعته وسلامة أحكام فاحصى الرقابة على جودة التكليف EQCR. ومن خلال اجراء مقارنة بين مجموعة المعالجة الرابعة (التزام تام/ شركاء المراجعته) ومجموعة المعالجة الخامسة (التزام متوسط/ شركاء المراجعته)، ومجموعة المعالجة السادسة (التزام محدود/ شركاء المراجعته)، يتضح أن الفرق الوحيد بين مجموعات المعالجة الثلاثة هو مدى التزام مراقبى الحسابات بمتطلبات التوثيق، وذلك إذا لم يوجد تأثير لعوامل أخرى. ولإجراء المقارنة بين المجموعات، تم تحليل البيانات التى تم الحصول عليها من إجابات المشاركين على الحالة العملية بإستخدام مجموعه من أساليب تحليل البيانات.

وقد تم استخدام اختبار مربع كا  $\chi^2$  لإجراء المقارنة بين مجموعات المعالجة، وتحديد مدى وجود علاقة / ارتباط بين متغيرى الدراسة. وتظهر نتائج التحليل الإحصائي، كما هو موضح فى الجدول رقم (٤). ويتضح من الجدول أنه يوجد ارتباط / علاقة بين اجابات المعالجات لكل مكون من مكونات بيئة الرقابة الداخلية السبع. ويتضح ذلك من خلال مقارنة



## جدول (٤) : التحليل الإحصائي للعلاقة بين الالتزام بالتوثيق وسلامة رأى فاحص EQCR

معامل سبيرمان للأرتباط Spearman Correlation	إحصائية مربع كا ( $\chi^2$ ) Chi-Square Test	مستوى خطر الرقابة لمكونات بيئة الرقابة الداخلية
-0.102 (0.321)	13.774 (0.001)	١ - القيم الأخلاقية والنزاهة
0.026 (0.799)	10.761 (0.005)	٢ - مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة
0.233 (0.022)	27.268 (0.000)	٣ - الالتزام بالكفاءة
-0.054 (0.602)	12.642 (0.002)	٤ - فلسفة الإدارة ونمط التشغيل
0.092 (0.368)	13.555 (0.001)	٥ - الهيكل التنظيمي
0.247 (0.015)	15.180 (0.001)	٦ - تفويض السلطات والتكليف بالمسئوليات
0.106 (0.303)	6.249 (0.044)	٧ - ممارسة وسياسات الموارد البشرية

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصل إليه الشق النظري للدراسة، حيث اتفق كل من ( e.g., Majid, 2010; Messier, et al, 2010; Epps and Messier, 2007; Payne and Ramsay, 2008) على وجود علاقة بين درجة التزام مراقب الحسابات بمتطلبات التوثيق وسلامة أحكام EQCR

ج- نتائج اختبار فرض البحث الثاني:

استهدف هذا الفرض اختبار علاقته بين التزام فريق العمل بمتطلبات التوثيق وفقاً لمعايير المراجعة وسلامة أحكام فاحص الرقابة على جودة التكليف EQCR. ومن خلال اجراء مقارنة، بالنسبة لعينة الدراسة الثانية، بين مجموعة المعالجة الأولى (درجة

البكالوريوس/ شركاء المراجعة)، ومجموعة المعالجة الثانية (دبلوم دراسات عليا / شركاء المراجعة)، ومجموعة المعالجة الثالثة (ماجستير/ شركاء المراجعة)، ومجموعة المعالجة الرابعة (دكتوراة/ شركاء المراجعة)، يتضح أن الفرق الوحيد بين مجموعات المعالجة الثلاثة هو الدرجة العلمية 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 مجموعة من أساليب تحليل البيانات. وقد تم استخدام اختبار مربع كا  $\chi^2$  لإجراء المقارنة بين مجموعات المعالجة وتحديد مدى وجود علاقة /

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصل إليه الشق النظري للدراسة، حيث اتفق كل من ( e.g., Majid, 2010; Messier, et al, 2010; Epps and Messier, 2007; Payne and Ramsay, 2008) على وجود علاقة بين درجة التزام مراقب الحسابات بمتطلبات التوثيق وسلامة أحكام EQCR

ج- نتائج اختبار فرض البحث الثاني:

استهدف هذا الفرض اختبار علاقته بين التزام فريق العمل بمتطلبات التوثيق وفقاً لمعايير المراجعة وسلامة أحكام فاحص الرقابة على جودة التكليف EQCR. ومن خلال اجراء مقارنة، بالنسبة لعينة الدراسة الثانية، بين مجموعة المعالجة الأولى (درجة

ارتباط بين متغيري الدراسة. وتظهر نتائج التحليل الإحصائي، كما هو موضح في الجدول رقم (٥). ويتضح من الجدول أنه يوجد ارتباط / علاقة بين اجابات المعالجات لكل مكون من مكونات بيئة الرقابة الداخلية السبع. ويتضح ذلك من خلال مقارنة قيمة احصائية الإختبار (المحسوبة)  $\chi^2$  مع القيمة الحرجة الجدولية لجميع مكونات بيئة الرقابة الداخلية، حيث اتضح أن قيمة  $\chi^2$  المحسوبة أكبر

من قيمة  $\chi^2$  الجدوليه. كما أن مستوى المعنوية  $\alpha$  أقل من مستوى المعنوية P- Value. وبالتالي يتم رفض فرض العدم ومن ثم قبول الفرض البديل. وبالتالي تقدم هذه النتائج دليلاً على وجود علاقة ارتباط بين مستوى التعليم والتدريب المستمرين (التنمية المهنية) وسلامة أحكام EQCR إذا لم يكن هناك تأثير لعوامل أخرى.

جدول(٥): التحليل الإحصائي للعلاقة بين التعليم والتدريب المستمر وسلامة رأى فاحص EQCR

معامل سبيرمان للارتباط Spearman Correlation	إحصائية مربع كا Chi-Square Test	مستوى خطر الرقابة لمكونات بيئة الرقابة الداخلية
-0.104 (0.312)	3.131 (0.209)	١ - القيم الأخلاقية والنزاهة
0.070 (0.494)	0.504 (0.777)	٢ - مجلس الإدارة أو لجنة المراجعة
0.018 (0.863)	0.062 (0.969)	٣ - الإلتزام بالكفاءة
-0.158 (0.123)	3.106 (0.212)	٤ - فلسفة الإدارة ونمط التشغيل
0.078 (0.450)	2.412 (0.299)	٥ - الهيكل التنظيمي
0.209 (0.040)	4.250 (0.119)	٦ - تفويض السلطات والتكليف بالمسئوليات
0.038 (0.714)	0.167 (0.920)	٧ - ممارسة وسياسات الموارد البشرية

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

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

• كما توصل الشق النظري أيضاً إلى أن التنمية المهنية تعمل على رفع كفاءة المراجعين، وزيادة قدرتهم على ممارسة الشك المهني، واستخدام أساليب التفكير التي تساعد على أداء الإجراءات التحليلية بفعالية. كما تساعد على الفهم الكافي لأخطاء القوائم المالية، والقدرة على تجميع الأدلة التي تفسر هذه الأخطاء، وإصدار أحكام مهنية سليمة في الوقت المناسب. وبالتالي فمن المتوقع أن تؤثر التنمية المهنية إيجاباً على سلامة الأحكام المهنية لفاحص الرقابة على جودة التكليف.

• تم اختبار فرض البحث الأول (مدى وجود دليل عملي على علاقه بين التزام فريق العمل بمتطلبات التوثيق وفقاً لمعايير المراجع وسلامة أحكام فاحص الرقابة على جودة التكليف (EQCR)، وتوصلت النتائج إلى اتفاق الشق النظري والتجريبي على وجود علاقة ارتباط (حتى وإن كانت ضعيفة) بين درجة التزام مراقب الحسابات بمتطلبات التوثيق وسلامة أحكام EQCR إذا لم يكن هناك تأثير لعوامل أخرى.

• وتم اختبار فرض البحث الثاني (مدى وجود دليل عملي على علاقه بين مستوى التعليم والتدريب المستمرين (التنمية المهنية) وسلامة أحكام فاحص الرقابة على جودة التكليف (EQCR)، وتوصلت النتائج إلى اتفاق الشق النظري والتجريبي على وجود علاقة ارتباط (حتى وإن كانت ضعيفة) بين مستوى التنمية المهنية وسلامة أحكام فاحص الرقابة على جودة التكليف (EQCR) إذا لم يكن هناك تأثير لعوامل أخرى.

#### ٢/٥/٧ - توصيات البحث

يوصى الباحث بما يلي:

• ضرورة انشاء هيئة مهنية للزام مكاتب المراجعة بالتعليم والتدريب المهني المستمرين للمراجعين، وتقييم مدى قيام تلك المكاتب بعقد دورات تدريبية للمراجعين في مجالات مزاوله مهنة المراجعة وتعريفهم بالتطورات في أساليب تنفيذ مهام المراجعة،

نتائج التحليل أن معامل ارتباط سبيرمان R أقل من ٠.٥، وذلك لكل مكونات بيئة الرقابة الداخلية السبع أي انه توجد علاقة ارتباط ضعيفة بين اجابات المعالجات. وبالتالي تقدم هذه النتائج دليلاً على وجود علاقة ارتباط (حتى وإن كانت ضعيفة) بين مستوى التعليم والتدريب المستمرين ( التنمية المهنية) وسلامة أحكام EQCR إذا لم يكن هناك تأثير لعوامل أخرى. أي يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل.

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصل إليه الشق النظري للدراسة، حيث اتفق كل من ( Mansouri, e.g., at al 2009; Lin, 2008; Plumlee, et al, 2015; Gungormus, 2015) على وجود علاقة بين مستوى التعليم والتدريب المستمرين (التنمية المهنية) وسلامة أحكام EQCR.

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

فيما يلي عرض لأهم النتائج التي توصل إليها البحث في الشق التجريبي وأهم التوصيات التي انتهت إليها الدراسة.

#### ١/٥/٧ - نتائج البحث:

• توصل الشق النظري من الدراسة إلى أن عملية فحص وثائق المراجعة تعد من أهم مسؤوليات فاحص الرقابة على جودة التكليف، وفقاً لما تتطلبه العديد من الإصدارات المهنية. وقد اتفقت بعض الدراسات السابقة مع الإصدارات المهنية على أن التزام مراقب الحسابات بمتطلبات توثيق أعمال المراجعة يؤثر إيجاباً على تقييم فاحص الرقابة على جودة التكليف لأحكام مراقبي الحسابات. وبالتالي فقد يؤثر التزام مراقب الحسابات بمتطلبات توثيق أعمال المراجعة على إجتيازه لفحص الرقابة على جودة التكليف، ومن ثم حصوله على تقييم أفضل من جانب الفاحص.

الأحصاء والرياضة والتأمين، كلية التجارة، جامعة الأسكندرية.

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

٣. لنكولن تشاو. ١٩٩٠. **الأحصاء فى الإدارة**، ترجمة الدكتور عبد المرضى عزام، دار المريخ، الرياض.

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

٥. مشابط، نعمة حرب. ٢٠٠٦. **دراسه تحليلية للعلاقة بين التكوين الأخلاقى والسلوكى للمحاسب وجوده التقارير المالىه مع دراسه تجريبية**، رسالة ماجستير فى المحاسبه، غير منشوره، كلية التجارة، جامعة الأسكندرية.

٦. الهيئة العامة للرقابة المالية، 2008. **مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالىه تاريخيه**، معيار المراجع المصرى رقم (٢٢٠)، متاح على <http://www.efsa.gov.eg>

٧. \_\_\_\_\_، 2008. **توثيق أعمال المراجع**، معيار المراجع المصرى رقم (٢٣٠)، متاح على: <http://www.efsa.gov.eg>

٨. \_\_\_\_\_، ٢٠٠٩. **ضوابط القيد واستمرار القيد والشطب فى سجل مراقبى الحسابات لدى الهيئة**، قرار رقم ٣٣ لسنة ٢٠٠٩، متاح على:

<http://www.efsa.gov.eg>

والتعديلات والإضافات فى معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني.

• يجب أن تكون هناك 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، بنتائج فحص منشآت المراجعة المسجلة، بحيث تكون تلك التقارير عاملاً حاسماً فى قرارات لجان المراجعة بتغيير أو الإبقاء على مراجع الحسابات حتى تخلق عامل ضغط لتحقيق الهدف العام من فحص نظم رقابة الجودة فى مكاتب المراجعة وهو الشفافية والتحسين المستمر.

• يجب أن تهتم أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية بتدريس، والبحث فى، آليات تدعم رقابة الجودة فى مكاتب المراجعة، خاصة تلك التى تراجع حسابات شركات مقيدة بالبورصة.

### ٣/٥/٧ - مجالات البحث المقترحة:

يرى الباحث أهمية البحث مستقبلاً فى المجالات التالية:

• المحددات السلوكية لاحكام فاحصى الرقابة على جودة الأحكام المهنية - دراسة تجريبية.

• محدّدات سلامة الأحكام المهنية فى مكاتب المراجعة والجهاز المركزى للمحاسبات - دراسة تجريبية مقارنة.

• أثر متغيرات بيئة العمل الداخلية بمكاتب المراجعة على سلامة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات- دراسة تجريبية.

## المراجع

### أولاً: المراجع العربي:

١. حسن، أمثال محمد و عادل محمود، حلاوة. ٢٠٠١. **مبادئ الأحصاء الوصفى**، قسم

## ثانياً: المراجع الأجنبية:

- 1) Abdel-Khalik, A.R. and B.B. Ajinkya.1979 . Empirical Research in Accounting, A Methodological Viewpoint, *American Accounting Association* 4: 1- 125
- 2) 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.
- 3) \_\_\_\_\_, 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.
- 4) AUDITING STANDARDS BOARD (ASB). 2012. *AUDIT DOCUMENTATION. STATEMENT ON AUDITING STANDARDS, (AU-C SECTION 230)*, NEW YORK, NY: AICPA.
- 5) \_\_\_\_\_. 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.
- 6) \_\_\_\_\_. 2012. *A Firm's System of Quality Control*, Statement on Auditing Standards (QC 10). New York, NY: AICPA.
- 7) Arens, A. A and J. L. Loebbecke. 2003. *Auditing: An Integrated Approach*, New Jersey Prentice Hall Inc.
- 8) Ashton, R.H., and P.R. Brown. 1980. "Descriptive Modeling of Auditors' *Internal Control* Judgments: Replication and Extension" *Journal of Accounting Research* 18: 269-277
- 9) Bamber, E.M., and R. J. Ramsay. 1997 An Investigation of the Effects of Specialization in Audit Workpaper Review. *Contemporary Accounting Research* 14 :501- 513
- 10) \_\_\_\_\_, E.A. Payne and R. J. Ramsay. 2011. The Effect of Alternative Methods of Review on Auditors' Accountability and Performance. Available at: [http://www.isarhq.org/papers/C6-3\\_Bamber\\_Payne\\_Ramsay\\_ISAR\\_2011.pdf](http://www.isarhq.org/papers/C6-3_Bamber_Payne_Ramsay_ISAR_2011.pdf)
- 11) Bedard, J. *Expertise in Auditing: Myth or Reality*.1989. *Accounting, Organizations and Society* 14:113-132
- 12) Bonner, S.E., B.L. Lewis. 1990. Determinants of Auditor Expertise. *Journal of Accounting Research*, 28: 1-20
- 13) Davis, J.T. 1996. *Experience and Auditors' Selection of Relevant Information* for Preliminary Control Risk Assessments, *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 15(1): 16-37
- 14) De Angelo, L., 1981. "Auditor Size and Audit Quality" *Journal of Accounting and Economics*, 3 (December): 183-199.
- 15) Emby C. and M. Favere-Marchesi. 2010. *Review Partners and Engagement Partners: The Interaction Process in Engagement Quality Review*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29(2):215-233.

- 16) Entwistle, G.M. and Lindsay, D. 2002, "Audit partner judgment: the effects of concurring reviews, compensation practices, and accounting flexibility", paper presented at *the 2002 AAANZ Meeting*. Available at: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=298428](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=298428)
- 17) Epps, K. and W.F.Messier, Jr . 2006, Improving the effectiveness of engagement quality review, working paper, Georgia State University/Kennesaw State University, Atlanta, GA
- 18) \_\_\_\_\_ . 2007. "Engagement Quality Reviews: A Comparison of Audit Firm Practices. *Auditing : A Journal of Practice & Theory* 26(2) :167-81.
- 19) Favere-Marchesi, M. and Emby, C.E.N. 2005. "The impact of continuity on concurring partner reviews: an exploratory study", *Accounting Horizons*, Vol. 20 No. 1, pp. 1-10
- 20) Fedor, D. B., and R. J. Ramsay. 2007. Effects of Supervisor Power on Preparers' Responses to Audit Review: A Field Study. *Behavioral Research in Accounting* 19: 91-106.
- 21) Financial Reporting Council (FRC). 2016. *Audit Quality Thematic Review*. Available at: <https://frc.org.uk/Our-Work/Publications/Audit-Quality-Review/Audit-Quality-Thematic-Review-Engagement-Quality.pdf>
- 22) Hamilton, R. E. and W. F. Wright. 1982. Internal control judgments and effects of experience: Replications and extensions. *Journal of Accounting Research* (Part 2), Autumn: 756- 765.
- 23) 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/](http://PAKACCOUNTANTS.COM/PROFESSION-JUDGEMENT-AND-PROFESSIONAL-SKEPTICISM-DIFFERENCE-IN-APPLICATION/)
- 24) Hatherly, D. 1999. The future of auditing: the debate in the UK, *The European Accounting Review*. 2: 51– 65
- 25) Ho, J. L. and R. G. May. 1993. Auditors' causal probability judgments in analytical procedures for auditing. *Behavioral Research in Accounting* .5: 78-100.
- 26) Howieson, B. 2003. Accounting Practice in the new Millennium: Is Accounting Education Ready to Meet The Challenge? *The British Accounting Review*. 35: 69-103
- 27) 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>
- 28) 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).
- 29) \_\_\_\_\_, 2010. *Framework for International Education Standards for Professional Accounts*. Available at: [www.ifac.org](http://www.ifac.org).

- 30) \_\_\_\_\_ . 2009. *Quality Control for an Audit of Financial Statements*, International Standard on Auditing (ISA) 220. Available at: [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
- 31) \_\_\_\_\_ . 2009. *Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and related Services Engagements*, International Standard on Quality Control (ISQC) 1. Available at: [www.ifac.org](http://www.ifac.org).
- 32) \_\_\_\_\_ , 2013. *A Framework for Audit Quality - Consultation Paper*. Available at: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A%20Framework%20for%20Audit%20Quality.pdf>
- 33) Johnson, P.E., Jamal, K. and Berryman, R.G. 1991 Effects of framing on auditor decisions, *Organizational Behavior and Human Decision Processes*. (October) 75-105.
- 34) \_\_\_\_\_ , V. E., and S. E. Kaplan. 1991. Experimental evidence on the effects of accountability on auditors' judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* .10: 96-107.
- 35) Jones, A., C.S. Norman, and J.M. Rose. 2015. Are Engagement Quality Reviews Really Objective?. *Advances in Accounting Behavioral Research*. (Mar): 143-164.
- 36) Kemp, S. 2012, Audit skepticism: an international perspective, FCA, Charter, September, Available at: <http://www.charteredaccountants.com.au/News-Media/Charter/Charter-articles/Audit-and-assurance/2012-09-Audit-Scepticism-An-International-Perspective>
- 37) Knapp, M. 1991. Factor that Audit Committees Use as Surrogates for Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 10(1) :35-52.
- 38) Knechel, W. R., G. V. Krishnan, M. Pevzner, L. B. Shefchik, and U. K. Velury. 2013. Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1):385-421.
- 39) Koonce, L., Anderson, U., and Marchant, G. 1995. Justification of Decision in Auditing. *Journal of Accounting Research*, 33(2):369-384.
- 40) 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\\_Accounting\\_The\\_KPMG\\_Professional\\_Judgment\\_Framework](https://www.researchgate.net/publication/258340692_Elevating_Professional_Judgment_in_Auditing_and_Accounting_The_KPMG_Professional_Judgment_Framework)
- 41) \_\_\_\_\_ . 2009. *Professional Judgment Framework: Understanding and Developing Professional Judgment in Auditing*. Available at: [http://highered.mcgrawhill.com/sites/dl/free/0078025435/928521/Professional\\_Judgment\\_Module.pdf](http://highered.mcgrawhill.com/sites/dl/free/0078025435/928521/Professional_Judgment_Module.pdf)
- 42) Kraut, M. and Davidson, R. 1998. Effects of incentives and risks on decisions made by engagement and review partners, *Journal of Accounting and Economics*, 29-41
- 43) Leuhlfing, M.S., Copley, P.A. and Shockley, R.A. 1995 "An examination of the relationship between audit-related risks and the

- second partner review”, *Journal of Accounting, Auditing & Finance* (Winter):43-50.
- 44) Lin, Z.J. 2008. A factor Analysis on Knowledge and skill components of Accounting Education: Chinese Case, *Advances in Accounting*, 24:110-118.
- 45) **Libby**, R., & Frederick, D.M. 1990. **Experience** and the ability to explain audit findings. *Journal of Accounting Research*, 28: 348-367
- 46) Lord, A. (1992). Pressure: A Methodological Consideration for behavioral Research in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 11 (2): 90-109.
- 47) Majid, T. A., 2010. **Engagement quality control review pain or gain?**. *BSc. Accountancy SA* (Feb): 16-17.
- 48) Messier Jr., W. F. , T. M. Kozloski, and K. Natalia 2010. An Analysis of SEC and PCAOB Enforcement Actions against Engagement Quality Reviewers. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 29(2):233-252.
- 49) \_\_\_\_\_, V. Owghoso, and C. Rakovski. 2008. Can Audit Partners Predict Subordinates’ Ability to Detect Errors?. *Journal of Accounting Research* 46(5):1241-1264
- 50) Payne, E. A., 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.
- 51) Pecher, M.E. 1996. “The influence of auditors’ justification processes on their decisions: A cognitive model and experimental evidence.” *Journal of Accounting Research* 34: 125 – 140
- 52) Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2016. *Audit Documentation*. Auditing Standard No. 1215 (AS1215). Washington, DC: PCAOB.
- 53) \_\_\_\_\_, 2016. *Engagement Quality Review* , Auditing Standard No. 1220 (AS1220). Washington, DC: PCAOB.
- 54) \_\_\_\_\_, 2009. *Engagement Quality Review*, Auditing Standard No. 7 (AS7). Washington, DC: PCAOB.
- 55) Roebuck P., K.T. Trotman, 1992, 'A Field Study of the Review Process: Research Note', *Abacus*, 28:200 - 210, <http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-6281.1992.tb00280.x>
- 56) Schneider A., B. K. Church, and A. J. Ramsay. 2003. Concurring partner review: Does level of involvement affect objectivity. *Research in Accounting Regulation* 16:185–19
- 57) \_\_\_\_\_, and W. F. Messier. 2007. Engagement quality review: insights from the academic literature. *Managerial Auditing Journal*. 22(8):823 – 839
- 58) Shankar, P. G. and H. Tan. 2006. Determinants of Audit Preparers' Workpaper Justifications, *The Accounting Review* 81(2): 473-495
- 59) 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.



- 60) Tan, C., C. Jubb, and K. Houghton. 1997. Auditor Judgments: The Effects of the Partner's Views on Decision Outcomes and Cognitive Effort. *Behavioral Research in Accounting* 9(Supplement): 157-175.
- 61) ———, H., and K. Jamal. 2006. Managing Perceptions of Technical Competence: How Well Do Auditors Know How Others View Them?. *Contemporary Accounting Research* 23(3):761-87
- 62) ———. 1995. Effects of expectations, prior involvement, and review awareness on memory for audit evidence and judgment, *Journal of Accounting Research*, 33(1): 113-35.
- 63) ——— and P.G. Shankar, 2010. Audit Reviewers' Evaluation of Subordinates' Work Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29(1):251-266
- 64) The Canadian Institute of Chartered Accountant (CICA). 1995. *Professional Judgment and the Auditor*. Available at: <https://docs.google.com/file/d/0B2ccgmZijI4UODkxOD BjZDA tY2VmNC00YzBkL TkzOWMtN2Q5YmQwNjR kZTRm/edit?hl=en&pli=1>
- 65) The Center for Audit Quality (CAQ), 2014. *Professional Judgment Resource*. Available at:
- 66) The Chinese Institute of Certified Public Accountants (CSA), 2015. **Guidance on Professional Judgment for CPAs**. . Available at: <http://www.cicpa.org.cn/intro/cicpa/laws/201505/W020150513370220774305.pdf>
- 67) 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>
- 68) Turner, C. 2001. Accountability Demands and the Auditor's Evidence Search Strategy: The Influence of Reviewer Preferences and the Nature of the Response (Belief vs. Action). *Journal of Accounting Research* 39(3): 683-706.
- 69) 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>
- 70) .



