

"إطار مقترح للآليات الإجرائية لكفاية درجة جهد المراجع الخارجي في ضوء متطلبات تطبيق المعايير المختلطة العالمية" آية محمود أحمد توفيق

الملخص:

الهدف: تمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في بلورة إطار موسع يشمل بعض الحلول الإجرائية والارشادات العامة التي تساعد المراجع الخارجي في أداء مهمته في ظل المعايير المحاسبية المختلطة الجديدة.

التصميم والمنهجية: طرح الباحث خطة نظرية متكاملة لتفعيل كفاية درجة الجهد المهني المبذول من قبل المراجع الخارجي نتيجة تطبيق نوع جديد من المعايير المحاسبية المختلطة، حيث تم عرض هذه الخطة في ثلاثة محاور رئيسية تحددت في مبررات ودوافع طرح هذا الإطار الاجرائي، والآليات التي تكفل كفاية الجهد المهني في ضوء تطبيق المعايير المحاسبية الجديدة، واخيراً متطلبات هذا الإطار في ضوء الإرشادات والمقترحات المهنية والأكاديمية.

النتائج والتوصيات: توصل الباحث إلى مساهمة الآليات الإجرائية التي تم طرحها بناء على الإرشادات والمقترحات الأكاديمية والمهنية في كفاية الجهد المهني المبذول من قبل المراجع الخارجي في البيئة المصرية، وفي ضوء ذلك تم التوصية بتضمين بعض الآليات التطبيقية للإطار الموسع المقترح للاستفادة منه في التغلب على معوقات وسلبيات مسار العمل المهني للمراجع الخارجي بما ينعكس ايجابياً على وقت وجهد المراجعة في ظل التطورات في الإصدارات المحاسبية.

Abstract:

Objective: the key objective of this research is to articulate an expanded framework which includes the operational solutions and general guidelines to help the external auditor to perform his task under the new mixed accounting standards.

Design and methodology: the researcher presents an integrated theoretical plan to operationalize the adequacy of the professional effort exerted by the external auditor as a result of implementing the new type of mixed accounting principles. This plan is presented in three key aspects represented by the justifications

and motivations of introducing this operational framework, the mechanisms which ensure the adequacy of the professional effort in the light of implementing the new accounting standards, and finally the requirements of this framework in the light of the professional and academic guidelines and suggestions.

Conclusions and recommendations: the researcher found that the operational mechanisms which are presented based on the academic and professional guidelines and suggestions in the light of implementing the global mixed standards. Drawing on the above, the study recommends that it is necessary to incorporate the practical mechanisms of the proposed expanded framework in order to benefit from which in overcoming the barriers and negatives of the professional career path of the external auditor. In turn, this will be reflected positively on the time and effort of auditing under the developments of accounting issuances.

مقدمة:

يكتنف تطبيق خطط وإجراءات المراجعة والقدرة على صنع الأحكام المهنية المثلى في ضوء الاستجابة المهنية لمتطلبات المعايير المختلطة العالمية، العديد من التحديات والعقبات التي تواجه المراجع الخارجي وتؤثر على قدرته وجهده المبذول وإجراءات وأساليب مراجعته، وانبثقت هذه التحديات من مصادر متعددة منها ما يرتبط بتطبيق النوع الجديد من المعايير المحاسبية والظروف الغامضة التي تلحق بها، مما يؤدي إلى تأدية مهام المراجعة بمستويات متباينة، ومنها ما يرتبط أيضاً بتعدد وتعدد طرق ونماذج القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة وما ينتج عنه من المطالبة بتجميع أدلة أثبات موسعة وملائمة لطبيعة هذا القياس، بالإضافة إلى حاجة المراجع لتطوير مهاراته وأدواته وقدراته المهنية والفنية لتصميم وتنفيذ إجراءات المراجعة كاستجابة للمخاطر المرتفعة إزاء ذلك التطور المحاسبي.

كل تلك التحديات وغيرها أدت إلى جملة من المشاكل الإجرائية والفكرية التي من المحتمل أن تؤثر بشكل أو بآخر على تأدية العمل المهني للمراجع الخارجي، وفي محاولة للكشف عن تلك التحديات ومواجهتها، ومن أجل توسيع قيمة التأكيد الخارجي

إطار مقترح للآليات الإجرائية لكفاية درجة جهد المراجع الخارجي في ضوء متطلبات تطبيق المعايير

آية محمود أحمد توفيق

الذي يُقدم من خلال تقارير المراجعة، قام الباحث ببلورة إطار موسع يشمل بعض الحلول الإجرائية والارشادات العامة التي تساعد المراجع الخارجي في أداء مهمته، وتحديدًا يتم التركيز على آليات ذلك الإطار التي تضمن مضاعفة وتكثيف جهد المراجعين، وتقديم الأفكار فيما يتعلق بمدى منفعة المؤشرات المحتملة لكفاية الجهد من ناحية تأثيرها على جودة عملية مراجعة القوائم المالية المعدة في ظل المعايير الجديدة.

وعلى هذا النهج يمكن تناول هذا الإطار الإجرائي الموسع من خلال ما يلي:-

أولاً: مبررات ودوافع الإطار الإجرائي:

تنعكس مبررات هذا الإطار في دوافع وأسباب كفاية جهد مراجعة القوائم المالية المعدة في ضوء متطلبات تطبيق المعايير المختلطة العالمية والتي تتمثل - ومن وجهة نظر الباحث - في ٣ مبررات أساسية وهي:-

١- ارتكاز المعايير الجديدة المعدة في ضوء الإطار الفكري المشترك للمحاسبة

المالية على المبادئ والقيمة العادلة بصفة أساسية:

اعترفت دراسة [NVCA, (2014)]^(١) بتحديات المراجعة المحتملة نتيجة الاستخدام المرتفع للقيم العادلة وتقديراتها بصورة أوسع في ظل تطبيق المعايير الحالية، حيث تظهر أهم المشاكل والتحديات الإجرائية لمراجعة القياس والإفصاح المحاسبي لمعلومات القيمة العادلة كأساس ترتكز عليه المعايير الجديدة فيما يلي:-

- تعقد طرق ونماذج قياس القيمة العادلة، بالإضافة إلى الاعتماد على طرق تقييم ونماذج وافتراضات وبيانات معرضة بشكل أكبر لعوامل تحد من موضوعيتها مع صعوبة التحقق من سلامتها.

- تحديد القيمة العادلة والاعتراف بها ينطوي على قدر كبير من عنصر التقدير والحكم الشخصي واتباع أسس قياس مختلفة، مما يخلق مجالاً كافياً لعدم موثوقية بعض التقديرات وانخفاض ملائمة المعلومات أو تلاشيها، وقد يؤدي ذلك إلى تشويه صافي الدخل من خلال الاعتراف بالمكاسب أو الخسائر غير الحقيقية.

ويرى الباحث أنه لكي يستطيع المراجع قيامه بأداء واجباته المهنية في ظل تحديات ذلك النوع الجديد من المعايير لابد من تفعيله لمستوى جهد إضافي مكثف لا يخلو من قواعد واضحة ودقيقة، وإجراءات مراجعة إضافية، مع حفاظه على المستوى الملائم من الشك المهني والاستقلالية والتشاور مع الخبراء، وأن يكون قادراً على مراجعة القيم العادلة للأصول والالتزامات ارتكازاً على تقييم الفرضيات الكمية

إطار مقترح للأليات الإجرائية لحماية درجة جهد المراجع الخارجي في ضوء متطلبات تطبيق المعايير

آية محمود أحمد توفيق

والكيفية معاً التي يستخدمها المشاركون في السوق بالفعل وذلك لتوثيق أساس استنتاجاته ودعم جودة التقارير المرجعية.

٢- توفير القواعد والارشادات المهنية التي تضمن حماية المراجع الخارجي وإرساء

حدود مسؤوليته تجاه مراجعة استراتيجية المعايير المختلطة:

تحتاج المعايير المختلطة الجديدة إلى وقت وجهد إضافي من قبل المراجع الخارجي نتيجة التغيير في مهامه، حيث يظهر أمامه عقبة صعوبة فهم واستيعاب تطبيقها نتيجة لاختلاف البيئات والثقافات والفكر الرقابي في العديد من الدول، فضلاً عن عدم إلمام المعدين أيضاً بكيفية التطبيق مما ينتج عنه ممارسات محاسبية متنوعة ومن ثم التباين في الأحكام والتفسيرات المترتبة عليها، وهو ما يظهر كدافع أساسي لبذل المراجعين المستوى الكافي من الجهد وتطوير أدواتهم وأساليبهم لإدارة عملية المراجعة وذلك نتيجة: (٢)

- تطبيق نوع جديد من المعايير المحاسبية يفرض على المراجع اكتساب الفهم الجيد للحقائق والظروف المحيطة بالأسلوب الصحيح لعملية التطبيق.
- ارتفاع مخاطر العميل المصاحبة لتطبيق تلك المعايير تتوسط تأثير العوامل المتعددة على جهد المراجعة، وهذا يقود المراجعين إلى تخصيص جزء مرتفع من جهودهم إلى مناطق التحريف الهامة وهو ما يشير إلى الحاجة لمضاعفة جهود المراجعة الكلية.
- الدعاوى القضائية التي من المحتمل أن ترفع ضد المراجع الخارجي في ظل تلك الإصدارات المتطورة من المعايير المحاسبية نتيجة فرض أعباء جديدة عليه في حالة عدم اتخاذه موقف رادع مع إدارة المنشآت لاستخدامها ممارسات محاسبية مضللة ناتجة عن التطبيق الخاطئ للمعايير المختلطة الجديدة.
- الحاجة إلى توفير الآليات والطرق والإجراءات المهنية التي تساعد المراجع الخارجي على تنفيذ عملية المراجعة بطريقة سليمة، مما يساهم في حل المشاكل التي من المحتمل أنها تعترض المراجع عند مراجعة القوائم المالية المعدة في ضوء المعايير الجديدة والتي تضمن كفاية جهده بما يعظم جودة أدائه المهني.
- افتقار المراجعين إلى المهارات والمعارف المتخصصة التي تناسب مراجعة القوائم المالية المعدة في ظل استراتيجية المعايير المختلطة، مما يعكس حاجتهم

إطار مقترح للآليات الإجرائية لكفاية درجة جهد المراجع الخارجي في ضوء متطلبات تطبيق المعايير

آية محمود أحمد توفيق

لإرشادات تفصيلية توجههم نحو معرفة أبعاد عملية القياس والإفصاح المحاسبي في ضوءها، وكيفية تقدير خطر المراجعة المرتفع نتيجة تطبيقها.

٣- عدم كفاية الإصدارات والإرشادات المهنية المرتبطة بمراجعة هذا النوع الجديد من المعايير المختلطة:

في البيئة المصرية اتفق كلاً من [د. شاهين (٢٠١٣) & د. جمعة (٢٠١٣)]^(٣) على عدم كفاية وفعالية الإصدارات المهنية الدولية والأمريكية المعنية بمراجعة القيمة العادلة [المعيار الدولي رقم (٥٤٥)، والمعيار الأمريكي رقم (١٠١)] بعنوان مراجعة القياس والإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة] والسبب الأساسي في ذلك هو أنها لا توفر توجيهاً تفصيلياً لمراجعة أنواع محددة من تقديرات القيمة العادلة، وإنما تكتفي بتقديم إرشادات عامة حول فهم العمل الذي تقوم به الإدارة لتطوير تقديرات القيمة العادلة، كما تقتصر على توضيح أهمية قيام المراجع ببذل العناية المهنية الواجبة لمراجعة القيمة العادلة دون إعطاء توجيهات تفصيلية ترشد العمل المهني للمراجع الخارجي وتمكنه من الحكم على كفاية ومناسبة أدلة الأثبات، وهو ما يؤدي بدوره إلى ميل المراجعين لتكريس جهد قليل نسبياً لمراجعة افتراضات الإدارة مقارنة بالجهد المبذول في تنفيذ أعمال المراجعة، وهو ما لا يدعم ولا يوفي باحتياجات القراء والمحللين الماليين لبيانات ومعلومات كمية ونوعية كافية فيما يتعلق بالأساليب المختلفة المستخدمة في وضع تلك الافتراضات، مما يعكس حاجة تلك المعايير والإصدارات المهنية إلى المزيد من الإيضاح والتفصيل للربط بين كفاية جهد وإجراءات المراجعة وبين بنود القوائم المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً للمعايير المختلطة الجديدة.

ويتوقع الباحث احتمالية عدم ملائمة المعايير المحاسبية العالمية الجديدة للاحتياجات المالية في الدول النامية ومنهم مصر فالالتزام بالمعايير يفوق احتياجات المنشآت وينعكس على تعقيد عملية المراجعة مما يستدعي بذل جهد إضافي لمراحلها.

وإجمالاً لما سبق، يعتقد الباحث أن تلك المبررات والدوافع بما تشمله من تحديات تعوق الخطوات الإجرائية للعمل المهني للمراجع الخارجي قد أدت إلى الحاجة لإطار موسع متضمناً الإرشادات والآليات الممكنة للتخفيف من حدتها والتي تعزز جودة الأداء المهني وفقاً لمتطلبات المجتمع المالي وبيئة الأعمال المعاصرة والتي أصبحت أكثر تعقيداً من أي وقت مضى، ومندمجاً مع الاعتبارات الواجب

إطار مقترح للآليات الإجرائية لكفاية درجة جهد المراجع الخارجي في ضوء متطلبات تطبيق المعايير

آية محمود أحمد توفيق

تنفيذها ومقترحات التطوير وفقاً للإطار الشامل لمراجعة القوائم المالية المعدة في ضوء المعايير المتكاملة العالمية.

ثانياً: مكونات الإطار الإجرائي:

يرتكز الإطار على مجموعة من الآليات الإجرائية المقترحة التي تضمن كفاية جهد المراجع في ضوء متطلبات تطبيق المعايير المختلطة العالمية وهي:

١ - مستوى التفصيل المالي في القوائم المالية:

وفيما يتعلق بالمعايير المختلطة الجديدة أثرت دراسة [Koh, K., et al, (2016)]^(٤) العلاقة بين المشروع المستمر لكلاً من الـ "IASB, FASB" ومستوى التفصيل المالي حول عرض القوائم المالية والذي يقترح الصيغة التي تقدم البنود والمبالغ الأكثر تفصيلاً في القوائم المالية، حيث تنص مسودة الإصدار المبدئي الصادرة في ظل المشروع المشترك للمجلسين على أن المعلومات المالية الحالية مجملة بصورة كبيرة ومقدمة بصورة غير ملائمة، فما يصعب فهم العلاقة بين القوائم المالية للمنشأة ونتائجها المالية بصورة كاملة حيث أن المنشآت ذات المعلومات المالية الأقل تفصيلاً تظهر جودة تقارير منخفضة، فالتفصيل غير الكافي يصعب على المستخدمين فهم كيفية ارتباط البنود في إحدى القوائم المالية بالمعلومات الأخرى المقدمة في القوائم المالية الأخرى، وقد ذكرت نفس المسودة أن إمكانية فهم واستيعاب ومقارنة القوائم المالية المعدة في ضوء [IAS/IFRS – U.S GAAP] معاً سوف تتحسن إذا قدم المزيد من البنود المفصلة في قوائم الدخل والمركز المالي مقارنة بالصيغ الأخرى، وهو ما يعني أن تفصيل القوائم المالية يرتبط إيجابياً بجودة التقارير المالية وبذلك يبدو أن واضعي المعايير يرون أن المستوى المرتفع من التفصيل المالي لبنود القوائم المالية يؤدي إلى المعلومات الملائمة والنافعة لمستخدميها.

وفي ضوء ما سبق يقترح الباحث العلاقة الارتباطية بين تفصيل القوائم المالية في ظل المعايير المختلطة العالمية وضمان كفاية جهد المراجعة، حيث يظهر تفصيل القوائم المالية في ظل إصدارات الـ FASB / IASB كآلية موجهة لتفعيل الجهود الإضافية للمراجع الخارجي للتخفيف من احتمالية الدعاوي القضائية ومخاطر الاكتشاف المرتفعة، وكبح ميول بعض المديرين لاستخدام التفصيل المالي في التلاعب وإخفاء الأرباح والمعلومات الهامة والإبلاغ عن البنود الخاصة بصورة منفصلة تؤدي إلى تخفيض الأرباح وإعداد ما يسمى بالتقارير الانتهازية.

٢- إعادة صياغة القوائم المالية:

ولأن عمليات إعادة الصياغة عادة ما تستخدم كمقياس لمخرجات جودة المراجعة اختير [Lobo, G., Zhao, Y., (2013)]^(٥) العلاقة بين أتعاب المراجعة كمعوض للجهد وتحريفات القوائم المالية مقاسة بإعادة صياغة القوائم المالية، وأكد بالأدلة التجريبية باستخدام بيانات المنشآت الأمريكية خلال الفترة من [٢٠٠٠ لـ ٢٠٠٩] على ارتفاع أتعاب المراجعة الكلية من ٢٥% إلى ٧٥% وانخفاض إعادة صياغة التقارير السنوية المستقبلية من ٧.٦٧% إلى ١.١٥% بالنسبة للعينة الكلية، وبالتالي تنعكس أتعاب المراجعة المرتفعة بالنسبة للعملاء ذوي مخاطر التحريف المرتفعة على جهود وجودة المراجعة المرتفعة. كذلك قدم كلاً من [EL – Gazzar, (2017)]^(٦) وجهة نظر مفادها أن مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية العالمية عالية الجودة تركز بصفة عامة على المبادئ التي تسمح بقدر أكبر من حرية التصرف لإدارة الشركات والمراجعين في تفسير وتطبيق تلك المعايير، قد تؤدي إلى المزيد من التناقضات وإعادة الصياغة، حيث يشير تبني معايير المبادئ إلى الحصول على معلومات عالية الجودة وشاملة فهو مصدر لإعادة التصحيح ومؤشر على تزويد المستثمرين وأصحاب المصالح بمعلومات موثوقة وشفافة، وبالتالي فإن انخفاض معدلات الأخطاء والاحتيال وارتفاع معدلات إعادة الصياغة كمقياس لجودة المحاسبة يمثل أحد فاعليات النظام المحاسبي الموحد الجديد.

وعليه يوثق الباحث إن جهود المراجعة المرتفعة تعمل بصورة فعالة في خفض احتمال إعادة الصياغة باهظة التكلفة بناء على وجود علاقة سلبية بينهم، حيث يستجيب المراجع الخارجي للزيادة في مخاطر التحريف المادي بالزيادة في جهود المراجعة لاكتشافها، ومع زيادة الجهد المبذول فإن المراجع الأكثر كفاءة واستقلالية من المحتمل أن يتعرف على ويصحح تلك التحريفات الفعلية وبالتالي تنخفض عمليات إعادة الصياغة اللاحقة، ونظراً لارتفاع مخاطر التحريفات الجوهرية في ظل المشروع المشترك لكلاً من FASB / IASB فإن إعداد القوائم المالية في ظل متطلبات معايير المختلطة يساهم في إعادة وتعديل القوائم المالية، ومن ثم تشكل إعادة الصياغة اعترافاً صريحاً كآلية لتعزيز وضمان كفاية جهد المراجعة المبذول للكشف عن التحريفات المادية والممارسات الانتهازية في ظل الإصدارات المحاسبية الحديثة.

٣- التعقيدات المحاسبية للمعايير المختلطة الجديدة:

أشارت العديد من الأدبيات [Loukil,] (2016) – Khlif, H., Achek, I., (2016) [L., (2016) – Lin, H., Yen, A., (2016) – Ghosh, A., et al, (2016) ^(٧) إلى أن هناك تأثير اللوائح والإصدارات المحاسبية الجديدة والتعقيدات المتعلقة بتطبيقها (مثل الـ IFRS) على درجة جهد المراجع الخارجي، حيث تزيد من تعقيد التقارير المالية، ومن ثم زيادة فرص الإدارة في إصدار تقارير مالية مضللة مما يسبب المزيد من مخاطر التقاضي ضد المراجعين وينشأ عنه زيادة في أتعاب المراجعة وعدد ساعات العمل المنقضية حيث تتأثر تكاليف المراجعة بصورة ذات دلالة بخطر التقاضي هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى تؤدي الزيادة في تلك التشريعات والتعقيدات إلى الزيادة في تعقيد مهام المراجعة.

وعليه **يستنتج الباحث** أن التعقيدات المحاسبية الناتجة عن التطورات في المعايير المختلطة (IAS / IFRS – U.S GAAP) الصادرة في ضوء الإطار الفكري المشترك للمحاسبة المالية تشكل سبباً رئيسياً لمهام وإجراءات المراجعة المعقدة، وهو ما يعمل بشكل مباشر كآلية تحفيزية لضمان بذل المراجعين الجهد الكافي في عملية المراجعة من خلال تكثيف حجم اختبارات المراجعة لمواجهة مخاطر الأخطاء المقصودة وغير المقصودة والتي قد تنتج عن تعقيدات تلك المعايير أو القوانين، وقلة الخبرة بتطبيقها أو المرونة فيها، بالإضافة إلى ضمان اكتساب المراجعين لمهارات جديدة ومعقدة في مجال التطبيق الصحيح للملائم لبيئة الممارسة الحديثة مما يؤدي إلى تخفيض تعقيدات عملية المراجعة في الأجل الطويل.

٤- تقييد التقارير الإبداعية:

وبافتراض ارتفاع أتعاب المراجعة بالنسبة للعملاء ذوي مخاطر التلاعب بالأرباح المرتفعة ومخاطر حوكمة الشركات المرتفعة، توصل كلاً من [Lennox,] (2014) Black, D., et al, (2014) [C.& Kausar, A., (2017) ^(٨).

إلى أن جهود المراجعة الإضافية (مقاسة بأتعاب المراجعة الأعلى من العادية) ترتبط سلبياً بإعداد التقارير الشكلية الإبداعية، فبرغم أن المراجعين بصفة عامة يقدمون عطاء بسعر ثابت في المهام المختلفة ارتكازاً على ساعات مراجعتهم المختلفة، إلا أن أتعاب المراجعة الفعلية تختلف عن العطاء ارتكازاً على الساعات الفعلية المقضية في أداء وظيفة المراجعة، فإذا أدرك المراجعين أن هناك ضرورة للعمل الإضافي طوال العام بسبب الخطر المدرك ارتكازاً على سلوك المديرين

إطار مقترح للأليات الإجرائية لكفاية درجة جهد المراجع الخارجي، في ضوء متطلبات تطبيق المعايير

آية محمود أحمد توفيق

الأنتهازى فقد تصبح اتعاب المراجعة اعلى من المتوقع، حيث قد يتوافر شك لديهم بأن المديرين يستخدمون تقنيات التقارير الشكلية لتشتيت اهتمام أصحاب المنافع بعيداً عن الأداء التشغيلي السيئ للمنشأة.

ومما سبق وفي ضوء ارتكاز المعايير المختلطة الجديدة على المبادئ بصفة عامة **يستنبط الباحث** أن التقارير المالية الإبداعية تعمل كإشارة تحذيرية أو خط أحمر بالنسبة للمراجعين تؤدي إلى إجراءات المراجعة المكثفة وأتعاب المراجعة المرتفعة بما يضمن كفاية الجهد المبذول ويوفر احتياجات المستخدمين من المعلومات حول عدالة عرض القوائم المالية، حيث أن جهود المراجعة المرتفعة للكشف عن ذلك التلاعب في الأرباح يمنع المديرين من استخدام التقارير الشكلية كأداة إبداعية، بالإضافة إلى إمكانية توفير مستوى أعلى من الاطمئنان والراحة للمستثمرين وأصحاب المنافع، فالمرجعين الذين يحتسبون أتعاب مراجعة مرتفعة ويبدلون مستوى جهد عالي يكون لديهم احتمال مرتفع لتدقيق إصدارات أو تصريحات الأرباح لدى عملائهم قبل إصدارها للجمهور وهو ما قد يردع المديرين عن السلوك الإبداعي لتلك التقارير حيث تنخفض لديهم احتمالات التلاعب التي لا يسهل الدفاع عنها.

ومن ثم **يمكن القول** بأن جهود المراجعة المرتفعة والكافية تمثل صورة فعالة جداً من صور العوامل المانعة للتقارير الإبداعية في ظل البيئة المهنية والتشريعية للمعايير المختلطة الجديدة.

٥- العوامل التحفيزية للأداء (الدوافع الداخلية والخارجية):

اختبرت دراسة [Iskandar, T., et al, (2012)]^(١) التأثير التوسطي للجهد على العلاقة بين ضغوط المسائلة والفعالية الذاتية وبين أداء المراجعين، حيث تشتمل العوامل التحفيزية على بعدين وهما **[الدوافع الداخلية]** وتأخذ صورة الفعالية الذاتية التي تعبر عن اعتقاد وإيمان المراجع من الداخل بقدراته على تنظيم وتنفيذ مسارات العمل المطلوبة لتحقيق المستوى المتوقع من الأداء، و**[الحوافز الخارجية]** وتأخذ صورة ضغوط المسائلة القانونية والتي تعكس مسؤولية المراجع تجاه الأطراف الأخرى عن الوفاء بالالتزامات والواجبات والتوقعات وغيرها من المسؤوليات وفقاً لمعايير المراجعة المقررة، وتوصلت الدراسة إلى أن كلاهما يمثل أحد عوامل النجاح في أداء أحكام المراجعين من خلال رفع مستوى جهودهم، حيث أن مسائلة المراجعين عن طريق مراجعة المديرين أو الشركاء أو المستثمرين لأدائهم [الاستجابة الرسمية الصريحة التي يتلقها المراجعين حول أدائهم] سوف يخلق ضغوطاً عليهم ليكونوا أكثر

إطار مقترح للأليات الإجرائية لحماية درجة جهد المراجع الخارجي في ضوء متطلبات تطبيق المعايير

آية محمود أحمد توفيق

مسائلة وليضعوا جهوداً أكبر للأداء بصورة أفضل، فعندما يكون المراجع مسؤولاً عن الوظيفة التي يقوم بها وحفاظاً على سمعته وشهرته من مخاطر التقاضي التي من المحتمل أن يرفعها الغير ضده فإنه يصبح أكثر تحفظاً وشمولاً لبذل المزيد من الجهد، وبالتالي فإن المراجعين ذوي المستوى المرتفع من ضغوط المسائلة لديهم تباين منخفض في أداء أحكام المراجعة وكمية مرتفعة من جهود المراجعة، حيث يستخدم المراجعين الأحكام عند تحديد مدى ملائمة اختبارات وإجراءات المراجعة، وارتباط معايير المراجعة، وتحديد نطاق عمل المراجعة، واختيار المنهجية الصحيحة للمراجعة، وتحديد كفاءة وارتباط أدلة المراجعة، وعلاوة على ذلك تؤثر الفعالية الذاتية إيجابياً على الأداء المرتبط بالعمل المهني حيث يؤثر سلوك المراجع وقدرته على الاستمرارية والمثابرة في تطبيق وتنفيذ المهام التي يقوم بها للتغلب على صعوبات ومعوقات العمل على مستوى جهده المبذول وصولاً إلى النتيجة المرغوبة، حيث يميل المراجعين ذوي المستوى المرتفع من الفعالية الذاتية إلى تحفيز الجهود الكفئة لتحقيق نتائج أفضل، ويكون لديهم قدرة عالية على مواكبة عملهم ببذل جهود كافية للاستمرار في تعديل استراتيجيتهم.

وفي ظل اتساع نطاق المسؤولية القانونية اعتماداً على المعايير العالمية المختلطة الصادرة عن مجلسي الـ IASB / FASB **يقتنع الباحث** بأن ضغوط المسائلة كآلية خارجية والفاعلية الذاتية كآلية داخلية يمثلان أحد المضامين العملية لتحفيز المراجعين وكفاية الجهد المبذول لديهم والتغلب على عدد من المشكلات المرتبطة بالأداء المالي للعملاء في بيئة الممارسة المهنية الحديثة ذات المستويات المتباينة من التعقيد، والتي تستدعي الاستجابة السريعة لها لتدعيم الثقة بها ولحماية مصالح المستثمرين والمصلحة العامة.

٦- برامج المراجعة المشتركة:

أشار (Lesage, C., et al, (2017))^(١٠) إلى إن ارتباطات المراجعة المشتركة توفر الوقت اللازم لتعديل إجراءات المراجعة المخططة بناء على عوامل خطر الغش التي تم اكتشافها، وتعطي القدرة لشركات المراجعة للتفاوض مع العميل على اتعاب أعلى، مما يضمن توفير الوقت والتكلفة التي تغطي الجهد المبذول في ضوء المعايير المهنية والتنظيمية والقانونية التي تكون محصلتها في النهاية جودة أداء مهني مرتفع، حيث إن عمل اثنين أو أكثر من مراجعي الحسابات على تخطيط وتخصيص جهد واتعاب المراجعة فيما بينهم سيؤدي بالضرورة إلى إتاحة وقت أكبر لإجراء أية

تعديلات لازمة لخطة المراجعة فيما يتعلق بتعرض القوائم المالية محل الفحص للتحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش والتلاعب.

واستكمالاً لما سبق، وفي ضوء العلاقات المتشابكة بين استقلال المراجعين المشتركين وجودة واتعاب عملية المراجعة وإعادة صياغة القوائم المالية كمحددات للجهد المبذول، يجد الباحث إن المراجعة المشتركة كآلية لتعزيز مهنة المراجعة تقدم ضمان لتفعيل جهد المراجعة بمستوى كافي في ضوء متطلبات تطبيق المعايير المختلطة العالمية من خلال:

١- مناقشة التخطيط لمدى وطبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة بين شريكي المراجعة وعدم مضاعفة المهام يساهم في التخصيص الأمثل للجهد وإدارة فريق المراجعة من خلال توزيع المهام والمسئوليات والتقسيم المتوازن للعمل المرجعي وفقاً للأمور الهامة والجوهرية.

٢- برنامج المراجعة المشتركة يساعد على توجيه الجهد المبذول إلى مناطق التحريف الجوهرية والوصول لأدلة ملائمة وكافية لتقليل مخاطر المراجعة المرتفعة المصاحبة للمعايير المختلطة.

٣- القيام بالاختبارات والإجراءات الإضافية في حالة عدم اقتناع أحد شريكي المراجعة بعمل الآخر بما يضمن كفاية الجهد المهني المبذول وتعميق الحصول على تأكيد معقول حول عدالة عرض القوائم المالية وخلوها من التحريفات الهامة.

٤- تعزيز استقلالية المراجعة الخارجية المشتركة ودورها في الحد من إعادة صياغة القوائم المالية يرتبط إيجابياً ببذل درجات مرتفعة من الجهد بما يحقق جودة التقرير المالي والمراجعي في ظل الاصدارات المهنية الحديثة.

٥- سمعة المراجعين المشتركين تعكس زيادة مخاطر التقاضي الأمر الذي يكفل حرصهم على الارتقاء بمستوي الجهد والجودة المراجعية، والتغلب على التحديات والصعوبات المتعلقة بالمعايير الجديدة لتفادي تحمل المسؤولية القانونية المشتركة.

٦- تنوع خبرات ومهارات المراجعين المشتركين والاستفادة منها يعكس اطلاعهم على الأساليب المتطورة في المراجعة ويضمن تطبيق أفضل لإجراءاتها والتغلب على تعقيداتها، وهو نتاج مباشر للتطور في المعايير المحاسبية بما يخدم أهدافها ويحقق التكامل بين مهنتي المحاسبة والمراجعة.

كما يعتقد الباحث أنه في ظل إعداد القوائم المالية وفقاً للـ (IAS/ IFRS- U.S GAAP) معاً وما يترتب عليها من زيادة المخاطر وتعقيد عملية المراجعة وفرض

إطار مقترح للأليات الإجرائية لحماية درجة جهد المراجع الخارجي في ضوء متطلبات تطبيق المعايير

آية محمود أحمد توفيق

عبء مراجعة إضافي على المراجعين، فإن وجود زوج من المراجعين إحداهما على الأقل مؤسسة مراجعة من الـ (Big4) قد يسهل من العمل المراجعي ويساهم في تقليل مخاطر المراجعة والكشف عن التحريفات ومتابعة كلاً المراجعين عمل الآخر ومناقشة الأمور الهامة واتخاذ رأى واحد مشترك للوصول إلى تقرير ذات جودة عالية.

ومن ثم يمكن القول بأن تطبيق برامج المراجعة المشتركة بشكل موسع في سوق خدمات المراجعة يضمن إمكانية امتثال المؤسسات المالية بصورة أكبر لمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المختلطة الجديدة مقارنة بالمراجعة الفردية خاصة في حالة تعيين زوج من المراجعين إحداهما تابع لمؤسسة مراجعة كبرى.

٧- درجة الانتماء الصناعي:

وفي محاولة لتوضيح تأثير الانتماء الصناعي لمكتب المراجعة على جهد المراجعة المبذول من خلال تأثيره على جودة الخدمة المقدمة وتكلفة تقديم تلك الخدمة، أشارت دراستي [Huang, L., et al, (2015)& Gil, B., et al, (2016)]^(١١) إلى أن مكاتب المراجعة المتخصصة في صناعة العميل تقدم خدمات مراجعة متميزة ذات مستويات مرتفعة من الجودة بالمقارنة مع مكاتب المراجعة غير المتخصصة في تلك الصناعة حيث تتميز مؤسسات المراجعة المتخصصة بكبر رأسمالها المستثمر في السمعة، وعليه فإن مراجعها لديهم دوافع قوية لحماية سمعتهم الكبيرة من خلال بذل جهد عالي (ساعات مراجعة أكبر) لزيادة قدرتهم على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية والتقارير عنها بما يعزز من سمعتهم المرتبطة بتقديم خدمات ذات جودة عالية، بالإضافة إلى أنه مع زيادة مخاطر خسائر المسؤولية يواجه المراجعين الذين ينتمون لصناعة معينة بتكاليف إضافية (تعاب المراجعة العالية) مترتبة على الزيادة في جهد المراجعة ومقابل المخاطر أو كلاهما.

ويضيف الباحث أن درجة الانتماء الصناعي تمثل إطاراً مرجعياً يضمن بذل المراجع الخارجي المستوي الكافي من الجهد في ظل تطبيق المعايير المختلطة الجديدة (IAS/ IFRS- U.S GAAP) للوصول لفهم أفضل للقضايا والمخاطر والممارسات المحاسبية المتعلقة بها، ومن ثم يكون لديه احتمال مضاعف للكشف عن التحريفات الناتجة في ضوءها، وبالتالي يقضي المراجع المتخصص وقتاً أقل للبحث وقراءة المعلومات المتعلقة بصناعة العميل، ويكرث جهد أكبر لتطوير أفكار

إطار مقترح للآليات الإجرائية لحماية درجة جهد المراجع الخارجي في ضوء متطلبات تطبيق المعايير

آية محمود أحمد توفيق

واستراتيجيات للمساعدة في تقديم إرشادات تطبيقية وحلول للمشكلات والتعقيدات المحاسبية للمعايير الجديدة بما يحقق جدوى تطبيقها ويحسن من كفاءة وجودة عملية المراجعة.

٨- آليات حماية استقلال المراجع الخارجي:

ومن أهم العوامل التي تدعم تمتع المراجع بقدر كبير من الاستقلالية ومن ثم تؤثر في جهده المبذول ما يلي:

أ- التغيير الإلزامي للمراجع:

وفيما يتعلق بالبيئات التي تعاني من نقص في الاستقلالية بما يؤدي إلى فقدان المهنة لأهم الدعائم المبررة لوجودها في الواقع العملي يؤيد الباحث دراسة [Brocard, M., et al, (2017)]^(١١) بشأن تفعيل الدورات التدريبية لرفع المستوي المهني والتعريف بإيجابيات التغيير الإلزامي للمراجع والتي من أهمها منع فريق المراجعة إقامة علاقة مع إدارة الشركات التي يقومون بمراجعتها، والتعرف على وجهات نظر جديدة مع المراجع الجديد والتشجيع على تجويد التقارير المراجعية، حيث ان المراجع الجديد سيقوم بمراجعة عمل المراجع السابق، وبالتالي فإن معرفة المراجع بأن عمله سيتم مراجعته من قبل منافسين له في وقت ما سيخفف من قابلية المراجع بقبول قوائم مالية غير متناسقة مع المبادئ المحاسبية، وبالرغم من وجود بعض الآراء [Rickett, L., et al, (2016)]^(١٢) التي ترفض تقييد العلاقة التعاقدية بين المراجع وعميله لفترة زمنية معينة بسبب النتائج السلبية للتغيير الإلزامي المتمثلة في نقص المعرفة والخبرة المؤسسية بالعميل، وتحمل تكاليف وموارد إضافية حيث تقدر الزيادة في تكاليف المراجعة بنسبة ٢٠% مع تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع، يستطيع الباحث الرد على هذه الآراء بأن تلك السلبيات في حد ذاتها تتضمن بشكل مباشر تفعيل الجهد الكفاء لزيادة فعالية وجودة عملية المراجعة من خلال تدعيم فكرة التواصل الجيد بين المراجعين السابقين واللاحقين وزيادة فرص الرقابة الذاتية لديهم، ففي بداية التعاقد تزداد جودة المراجعة نظراً لوجود اعين جديدة (المراجع اللاحق) وكذلك في نهاية التعاقد يتكون لدى المراجع السابق حوافز ايجابية لإدراكه بأن عمله سوف يقيم من مراجع آخر، وبالتالي فإن اكتشاف أي اخطاء يمكن ان يؤثر على سمعته لذلك يكون الأرتفاع في الأتعاب اكبر دليل على تجنب مخاطر الشهرة واداء الجهد المهني الكافي هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن نقص المعرفة المرتبطة بالشركة محل المراجعة يدفع المراجع للتعرف على عمليات ونظم الشركة

المحاسبية حتى يتكون لديه الفهم الكامل بأعمال الشركة، فكلما زاد معدل دوران المراجع بين الشركات محل المراجعة، وطالما أن هناك إلزام ببقائه فترة معينة لدى كل عميل أو شركة على حدة فإن ذلك يضمن اكتسابه خبرات ومهارات عالية ناتجة من الزيادة في الممارسات للصناعات والأنشطة المختلفة ومن ثم الارتقاء بمستواه المهني، بالإضافة إلى أن ذلك يحمل المراجع بتكلفة الوقت الإضافي لفهم طبيعة ونشاط العمل والرقابة الداخلية والنظم والسياسات المحاسبية الخاصة بكل عميل جديد لتخفيض مستوي الخطر المحتمل التعرض له، مما يجعله أكثر حفاظاً على سمعته وقادراً على منافسة الشركات الكبرى مما يحد من تركيز السوق.

وبناء على ما سبق وفي ضوء تحقيق أهداف الإطار الفكري المشترك للمحاسبية المالية لتجويد القوائم والتقارير المالية والمراجعية ووفقاً لارتفاع مخاطر التحريفات الجوهرية المصاحبة لمعاييرها المختلفة، **يمكن القول** بأن سياسة التغيير الإلزامي تمثل آلية العلاج الفعال لتدعيم استقلالية المراجع الخارجي ووسيلة الأمان التي تضمن مستوي الجهد الكافي والملائم للحفاظ على الموضوعية والديناميكية في سوق المراجعة خاصة في حالة ارتفاع المخاطر حيث يستثمر المراجع موارده وجهوده في التعرف على نشاط العميل والإجراءات المحاسبية الجديدة المتبعة لديه واختبار مدى قوة تصميم هيكل الرقابة الداخلية مما يعكس حاجته لوقت كافي وجهد عالي لإجراء الاختبارات الإضافية للكشف عن الأخطاء الممكنة.

ب- تقييد الخدمات الإضافية بخلاف المراجعة:

أوضحت دراسة د. آدم (٢٠١٥)^(٤) أن من أهم وسائل السيطرة على تلك الخدمات وضع حدود للأتعاب المرتبطة بتقديمها بحيث لا تزيد عن حد الـ (١٥%) من أتعاب المراجعة التي يدفعها العميل، بالإضافة إلى فصل وتخصيص عملية تقديم تلك الخدمات من خلال وجود مكاتب للمراجعة فقط وإنشاء أقسام ومراكز خاصة بتقديمها.

ويؤيد الباحث آلية تقييد الخدمات الإضافية بخلاف المراجعة ودراسة كل نوع منها على حدة وتحديد آثاره المحتملة ووضع القيود الملائمة له، فيجب أن يتصرف المراجع بشكل حصري بدون تقديم أي خدمات إضافية أخرى لعملائه، كما أن وجود مكاتب للمراجعة فقط قد يزيد من الخيارات المتاحة أمام الشركات الكبرى للتعاقد مع مراجع مستقل، كذلك فهو يزيد من جودة وجهد المراجعة من خلال التركيز الكامل على عمليات المراجعة الأساسية دون غيرها وتوجيه وتخصيص الجهد الكافي لأداء مراحلها المختلفة بما يضمن حماية استقلال المراجع الخارجي ويزيد من قدرته على

اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية خاصة في ظل الاصدارات المتطورة من المعايير المحاسبية.

٩- برامج التفتيش بواسطة الـ PCAOB:

ولفهم تأثير برامج التفتيش بواسطة الـ PCAOB على جهود وجودة المراجعة قدمت دراسة [Aobdia, D., (2017)]^(١٥) فهماً متعمقاً لكيفية تحقيق الـ PCAOB لرسالته لحماية المستثمرين ودعم المصلحة العامة عند إعداد تقارير المراجعة المعلوماتية الدقيقة والمستقلة وتحديد تأثير تلك البرامج على الساعات التي يقضيها المراجعين في كل ارتباط مراجعة، وتوصلت إلى وجود تأثير إيجابي لبرامج التفتيش بواسطة الـ PCAOB على جهود المراجعة من خلال فرض الحد الأدنى من جودة المراجعة، وأثبتت أن المعلومات والإجراءات الإضافية والتصحيحية التي يتم توصيلها بواسطة الـ PCAOB إلى مؤسسات المراجعة لها نفع كبير حيث يتخذ المراجعين الإجراءات اللازمة حيال أوجه القصور التي تم التعرف عليها ويكون رد الفعل في صورة ساعات عمل المراجعة الإضافية، وتحديداً يرفع المراجعين ساعات المراجعة الفعلية بين ٥% و ٨% في العام اللاحق للتغلب على نواقص المراجعة وهذه الزيادة في الجهود تترجم إلى زيادة في الاتعاب أيضاً تصل إلى ٣%.

ولأن ارتباطات المراجعة المختارة لعمليات التفتيش بواسطة الـ PCAOB يتم ارتكازها على المخاطر يري الباحث ان تطبيق برامج التفتيش في ظل مخاطر المراجعة المرتفعة المصاحبة للمعايير المختلطة الحديثة الصادرة عن الاطار الفكري المشترك للمحاسبة المالية من أهم الآليات التي تضمن كفاية الجهد المبذول والتي تتوافق قدرتها مع زيادة جودة المراجعة من خلال تحسين قدرة المراجعين على التعرف على والابلاغ عن نقاط الضعف المادية، وعلاوة على ذلك فإن التواجد المباشر للمفتشين التابعين للـ PCAOB اثناء العمل الميداني قد يرفع التأثير الردعي المدرك الناتج من التفتيش مما يعكس استعداد المراجعين لذلك التفتيش من خلال رفع جهودهم وحرصهم على كفاية العمل المهني وقضاء وقت أكثر في توثيق إجراءات المراجعة، لتفادي النتائج السلبية الصادرة من PCAOB بفشل عمليات مراجعتهم بما يؤثر على سمعتهم، ومن ثم فإن الجدول الزمني للتفتيش يترك بصفة عامة وقتاً كافياً لفريق المراجعة لتعديل جهوده لعمليات المراجعة في العام اللاحق، وهذا يقودهم إلى المحافظة على نفس مستوي الجهد الكافي أو رفعه بصورة بسيطة في ارتباطات المراجعة اللاحقة تبعاً لتفتيش الـ PCAOB.

إطار مقترح للأليات الإجرائية لكفاية درجة جهد المراجع الخارجي في ضوء متطلبات تطبيق المعايير

آية محمود أحمد توفيق

وإجمالاً يعتقد الباحث أن هذه النتائج تتلاءم مع مطالبة مؤسسات المراجعة وعملاء المراجعة بأداء المدى المحدد من عمل المراجعة الذي يكون ضرورياً وكافياً للامتثال للمعايير المحاسبية الصادرة عن مجلسي الـIASB، IASB ومعايير المراجعة الصادرة عن الـPCAOB أيضاً مما يحقق التكامل بين مهنتي المحاسبة والمراجعة.

ثالثاً: متطلبات ومقترحات الإطار الإجرائي:

تقوم هذه المتطلبات على محورين لا بد من تفعيلهما حتى يتم تحقيق الأهداف المرجوة من هذا الإطار والتي تتمثل في مجملها في ضمان كفاية الجهد المبدول من قبل المراجع الخارجي في ظل التطورات الحديثة للمعايير المحاسبية المختلطة.

ويمكن عرض المحورين كما يلي:

١- الخطوات الإجرائية التي يجب تتبعها وتنفيذها لتفعيل درجات الجهد الكافية ولتطوير الأداء المهني المراجع الخارجي^(١٦):

- تلقي المراجعين دورات التعليم المهني المستمرة فيما يتعلق بالمعرفة الفنية للمجموعة الواسعة من معايير المحاسبة والمراجعة الأمريكية والدولية الحديثة وبما يدعم ثقتهم في تطبيقها.
- تدعيم متطلبات تكيف المراجعين مع التطور في المعايير المحاسبية الجديدة لمعرفة الأسلوب الصحيح لتطبيقها واكتساب الفهم الجيد للحقائق والظروف المحيطة بها، بالإضافة إلى الاعتماد على إجراءات مراجعة متنوعة في طبيعتها وتوقيتها بما يتلاءم مع ذلك التطور.
- الاستفسار من الإدارة وتوثيق الإجابات بشأن الاطلاع على الأسباب المعلنة لاختيار طريقة محددة في معالجة الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة.
- تفهم عمليات القياس في ضوء المعايير المختلطة بما في ذلك درجة تعقيدها مما يساعد في تحديد مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة وتقييمها من أجل تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.
- اكتساب المهارات اللازمة التي تساعد المراجعين في التعرف على كيفية إدارة الشركة محل المراجعة لأصولها وخصومها وفقاً للمعايير الجديدة وتساعدهم أيضاً في تقييم عمل الخبراء الذين قد تستعين بهم الإدارة.
- قضاء مؤسسة المراجعة وقت كافي لتفعيل الأنشطة الداعمة لجودة وجهد

إطار مقترح للآليات الإجرائية لحماية درجة جهد المراجع الخارجي في ضوء متطلبات تطبيق المعايير

آية محمود أحمد توفيق

المراجعة مثل جلسات العصف الذهني، والإشراف على تطبيق الارشادات المهنية، حيث أن القوة المدركة لدى المراجعين فيما يتعلق برقابة الجودة على مؤسساتهم وإجراءات المعاينة والمراجعة ترتبط سلبياً بالسلوكيات التي تخفض جودة المراجعة.

- تشجيع المراجعين على ممارسة الشك المهني المعقول والحكم المستقل بالتشاور مع الخبراء المهنيين في تقييم فرضيات القيمة العادلة، وهذا يتطلب العمل المكثف والإضافي لدعم جودة التقارير المالية أو منفعة البيانات المالية المعدة وفقاً للمعايير الجديدة.

- تجنب حمولة العمل المرتفعة والضغوط الزمنية مما يؤدي إلى الأداء المهني المنخفض.

٢- الإجراءات والارشادات المقترحة الصادرة عن المؤسسات والهيئات المهنية لدعم الأداء والجهد المهني:

أ- اقتراحات وارشادات الـ PCAOB^(١٧):

- طالب الـ PCAOB المراجعين بإمداد مستخدمي القوائم والتقارير المالية بالمعلومات حول كيفية تقييمهم لتقديرات القيمة العادلة من خلال اختبار القيمة الملائمة للإفصاحات الإضافية للإدارة فيما يتعلق بالموضوعات الانتقادية حول المستوى المرتفع من عدم التأكد الجوهرى من القياس المرتبط بالمعايير الجديدة، وهي ما يضمن قيامهم بالجهد الكافي في أداء عمليات المراجعة.

- الامتثال لمتطلبات الإفصاح في تقرير المراجع بشأن تقديم المعلومات الحقيقية حول عملية إنتاج التأكيد والتي تشمل الإفصاح عن إجراءات وجهود وأدلة المراجعة وتقييمات المخاطر، ومن ثم يعكس هذا الإفصاح امتثال المراجع لبذل العناية المهنية اللازمة والجهد المطلوب.

- الاهتمام بصورة كبيرة بالحكم المهني والاعتماد بصورة منتظمة على المستوى الملائم من الشك المهني والاستقلالية الذى يقود إلى تفعيل الجهد الكفاء بما يضمن تحقيق الجودة الملائمة لعمليات المراجعة والحفاظ على ثقة الجمهور.

- تشجيع برامج التدريب على القيمة العادلة والمناطق الأخرى التي يتم فيها صنع التقديرات الشخصية، واعتبار كل الأحكام الكمية والكيفية المصنوعة فعلياً

إطار مقترح للأليات الإجرائية لحماية درجة جهد المراجع الخارجي في ضوء متطلبات تطبيق المعايير

آية محمود أحمد توفيق

بواسطة المشاركين في السوق مفتاح التقييم الدقيق والشامل للقيمة العادلة، بدلاً من مجرد التركيز الضيق على النماذج الميكانيكية المحددة.

- تطوير تقارير المراجعة لتقديم تفسيراً معقولاً لكيفية قيام المراجعين بالمهام المطلوبة وفقاً لمتطلبات مراجعة المعايير الحديثة.

- تطوير معايير المراجعة المرتكزة على المبادئ للتغلب على تحديات مراجعة تقديرات وقياسات القيمة العادلة بصورة أكثر شمولاً، بالإضافة إلى تطوير معايير المراجعة التي تساهم في نقل المعلومات النافعة والموثوقة بالنسبة للمستثمرين.

ب- اقتراحات وإرشادات الـ CAQ^(١٨):

قدم مركز جودة المراجعة [CAQ Center for Audit Quality] وهو منظمة سياسية عامة مستقلة تسعى لتنمية الأداء عالي الجودة من قبل مراجعي الشركات العامة، مجموعة من الاقتراحات والإرشادات لدعم أداء وجهد المراجعة للتأقلم مع التطور المستمر في معايير المحاسبة وتحقيق التوافق والانسجام مع توقعات مستخدمي القوائم المالية أهمها:

- تطوير معيار مراجعة شامل لمعالجة كل المشكلات المرتبطة بمراجعة التقديرات المحاسبية وقياسات القيمة العادلة لدعم المستوى المرتفع من الملائمة والفعالية في التطبيق.

- تعزيز معايير المراجعة الحالية لدعم جودة المراجعة والعمل على تضيق أو على الأقل عدم توسعة فجوة توقعات أصحاب المنافع.

- تقييم المخاطر من قبل المراجعين عند تحديد كفاءة وملائمة الطبيعة التراكمية لأدلة المراجعة.

- تدعيم الخبرة المعرفية والإدراكية للمراجعين للتغلب على المستويات المتنوعة من التعقيد والمخاطر المصاحبة للتطور في الإصدارات المهنية.

- تفعيل مستويات مرتفعة من الجهود تتلاءم مع الدرجات المرتفعة من عدم التأكد من القياس فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.

- الاعتراف بقدرة المراجع على الاعتماد على عمل المتخصصين عندما يبدوا أن الموقف يتطلب المعرفة المتخصصة ولا يمتلك فيه المراجع الخبرة الكافية.

- تطوير وأداء الإجراءات الإضافية والكافية لتقييم ملائمة واعتمادية المعلومات للحصول على المستوى الملائم من أدلة المراجعة.

إطار مقترح للأليات الإجرائية لكفاية درجة جهد المراجع الخارجي في ضوء متطلبات تطبيق المعايير

آية محمود أحمد توفيق

- توضيح ماهية الإجراءات التي يجب على المراجع أدائها للائتمثال مع عبارة "يجب على المراجع الحصول على الفهم الكافي حول كيفية تطوير الشركة لتقديراتها المحاسبية" تلائماً مع المتطلبات في المعايير المحاسبية الجديدة. وفي النهاية يتوقع الباحث أن يساهم الإطار الإجرائي المقترح في التغلب على التحديات والعقبات التي تواجه المراجع الخارجي وتحول دون تحقيقه المستوى الكافي من الجهد عند مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لهذا النوع الجديد من المعايير المحاسبية بما يضمن تجويد عملية المراجعة والقيام بالإجراءات الخاصة بها على أكمل وجه، ويدعم ثقة واعتمادية المستثمرين وغيرهم من أصحاب المنافع على المعلومات الواردة في القوائم المالية بعد أن تأكدت مصداقيتها. وكذلك يوصي الباحث بالمزيد من البحوث الحالية والأدلة المستقبلية لكسب فهم أفضل لكيفية تأثر الجهد المهني المبذول من قبل المراجع الخارجي نتيجة تطبيق المعايير المختلطة الجديدة بين القواعد والمبادئ الصادرة في ضوء الإطار الفكري المشترك لضمان أفضل ممارسات وأداء لعملية المراجعة. وأخيراً، تبدو أهمية إجراء دراسة ميدانية للوقوف على مدى سلامة الإطار الإجرائي كمدخل لاقتراح آليات كفاية جهد المراجعة في ظل الإطار الفكري المشترك للمحاسبة المالية وتحديد مدى قبول الفروض من عدمه وهو ما يتم عرضه لاحقاً.

المراجع:

(¹) National venture capital Association (NVCA), (2014), "RE: PCAOB Staff consultation paper: Auditing Accounting Estimates and fair value Measurements", 1666 k street, N.W, Washington, D.C. 20006-2803, available at: www.pcaobus.org, p.p (2,3,5).

(²) For More details:-

- Public company Accounting oversight Board (PCAOB), (2010), "standing ADVISORY Group Meeting: FASB/IASB projects and potential challenges to Auditing", 1666 k street, N.W, Washington, D.C. 20006, available at: www.pcaobus.org, p (8).

- Jennifer R. Joe, et al, (2017), Jennifer R. Joe, et al, (2017), "Use of high Quantification Evidence in fair value Audits: Do auditor stay in their comfort Zone?", **The Accounting Review**, Vol. (92), Issue (5), p.p (5,6).

(٢) **لمزيد من التفصيل يرجع إلى:**

- د. أحمد حلمي جمعة (٢٠١٣)، "تقييم فعالية تطور محتوى تقرير مراقب الحسابات في ضوء متطلبات المجتمع المالي"، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة - جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الثاني، ص (٧٥).

- د. عبد الحميد أحمد أحمد شاهين (٢٠١٣)، "مدخل مقترح لمراجعة القيمة الحالية كأحد مقاييس القيمة العادلة في إطار المعايير الدولية للمراجعة - دراسة ميدانية"، **المجلة العلمية للتجارة والتمويل**، كلية التجارة - جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الرابع، ص.ص (٢١٧-٢١٨).

- (٤) Koh, K., et al, (2016), "The Effects of financial Statement Disaggregation on Audit pricing", **SSRN Electronic Journal available at: <http://ssrn.com/abstract=2795401>**, p.p (5-6).

- (٥) Lobo, G. & Zhao, y., (2013), "Relation between Audit Effort and financial Report Misstatements: Evidence from Quartely and Annual Restatements", **Accounting Review**, Vol. (88), Issue (4),.p (1390).

- (٦)El- Gazzar, S. & Finn, ph., (2017), "Restatements and accounting quality: a comparison between IFRS and U.S GAAP", **Journal of financial Reporting and accounting**, vol (15), Issue (1), p.p (40-41).

(٧) **For More details:**

- Ghosh, A., et al, (2016), "Audit Quality of complex Accounting Estimates: Evidence from Audit Tests of Goodwill and special charges", **Working paper, available at: <http://pdfs.semanticscholar.org>**, p (3).

- Lin, H., & Yen, A., (2016), "The Impact of IFRS experience on Audit fees for Listed companies in china", **Asian Review of Accounting**, vol (24), Issue (1), p (43).

- Loukil, L., (2016), "The Impact of IFRS on the Amount of Audit fees: The case of the large French listed companies", **Quarterly Journal of financial and Accounting: QJFA**, vol (54), Issue (1/2), p.p(44, 45).

- Khlif, H., & Achek, I., (2016), "IFRS adoption and auditing: areview", **Asian Review of Accounting**, vol (24), Issue (3), p.p (341 – 342).

(⁸) Black, D., et al, (2014), "The effects of Executive compensation contracts and auditor effort on preform Reporting Decisions", **SSRN Electronic Journal**, available at: <http://ssrn.com/abstract=1312562>, p.p (9,10).

- Lennox, C., Kausar, A., (2017), "Estimation risk and auditor conservatism", **Review of Accounting studies**, vol. (22), Issue (1), p (214).

(⁹) Iskandar, T., et al, (2012), "Enhancing auditors' performance: The Importance of motivational factors and the mediation effect of effort", **Managerial Auditing Journal**, vol. (27), Issue (5), p.p (265-266).

(¹⁰) Lesage, C., et al, (2017), "consequences of the Abandonment of Mandatory Joint audit: An Empirical study of audit costs and audit quality effects", **European accounting Review**, vol. (26), Issue (2), p (316).

(¹¹) **For More details:-**

- Huang, L., et al, (2015), "An experimental examination of the effect of client size and auditors' industry specialization on time pressure in Australia", **corporate ownership and control**, vol. (12), Issue (4), p (398).

- Gil, B., et al, (2016), "Audit Hours and unit Audit price of Industry specialist Auditors: Evidence from korea", **contemporary Accounting Research**, vol. (33), Issue (1), p.p (4-5).

(¹²) Brocard, M., et al, (2017), "Enforcement Actions and Auditor changes", **European Accounting Review**, vol. (27), Issue (3), p.p"(414-416).

(¹³) Rickett, L., et al, (2016), "Auditor tenure and accounting conservatism: Evidence from Greece", **Managerial Auditing journal**, vol. (31), Issue (6/7), p.p (541, 542).

(¹⁴) د. صالح حامد محمد علي آدم (٢٠١٥)، "تقويم انعكاسات الخدمات الاستشارية على استقلالية المراجع الخارجي ببيئة الأعمال السودانية"، **مجلة كلية الاقتصاد العلمية، جامعة إفريقيا العالمية، العدد الرابع، ص.ص (٢٦٣، ٢٦٤).**

(¹⁵) Aobdia, D., (2017), "The Impact of the PCAOB Individual Engagement Inspection process – preliminary Evidence", **The Accounting Review**,

(forthcoming), available at SSEN: <http://ssrn.com/abstract=2739442>, p.p (5,6).

⁽¹⁶⁾ **For More details:**

- Rixom, B., (2013), "Accountability and performance – based benefits: The differentiating effects of extrinsic motivators on effort and performance", **PhD Thesis – The university of Utah**, p.p (12-15).
- Chang, J., et al, (2017), "Audit deficiency and auditor work load: evidence from PCAOB triennially inspected firms", **Review of Accounting and finance**, vol. (16), Issue (4), p.p (479-480).
- Georgiades, et al, (2018), "General Accounting and auditing developments 2017/18", **Miller GAAS update service**, vol. (18), Issue (9), p.p (2-5).
- Sikchoi, Y., et al, (2018), "Audit pricing of shard leadership", **Emerging Markets finance and trade**, vol. (54), Issue (2), p.p (342-344).

⁽¹⁷⁾ **For More details:**

- William, L., et al, (2017), "PCAOB'S New Auditor Report standard: Increasing Transparency of chilling productive Discussion", **The corporate Governance Advisor**, vol. (25), Issue (5), p.p (30-32).
- Sherry, A., PCAOB reporter, (2017), "PCAOB guidance addresses impending changes to Auditor's report", **CCH Incorporated: Health & Human Resources**, vol. (15), Issue (23), p.p (6-7).
- **Public company Accounting oversight Board (PCAOB)**, (2017) "Staff Guidance changes to the Auditor's report effective for audits of fiscal years ending on or after December 15, 2017", p.p (3-7).
- David, K., (2017), "PCAOB oks first Big change to Audit Report in 70 years", **working paper, CFO.com, New York, available at: ww22.CFO.com/auditing/2017/06/Pcaob**.

⁽¹⁸⁾ **For More details:**

- Mertins, h., et al, (2013), "The outcome effect – Are view and Implications for future research", **Journal of Accounting literature**, vol. (31), p.p (5-7).

- **Center for Audit Quality (CAQ)**, (2014), **op. cit**, p.p (7-8).
- Murphy, M., (2014), "Improving Audit Quality", **The CPA Journal**, New York, vol (84), Issue (2), p.p (26-29).
- Lumb, J., (2017), " CAQ-Urges continuing collaboration on audit quality indicators", New York, **CCH Incorporated: Health & Human Resources**, vol. (15), Issue (4), p (3).
- Lumb, J., PCAOB Reporter, "(2017), "CAQ issues alert on key considerations during 2017 audit cycle", New York, **CCH Incorporated: Health & Human Resources**, vol. (15), Issue (20), p.p. (3-5).