

# تحليل مشكلات التنظير والممارسة في مجال المراجعة في البيئة المصرية مع دراسة ميدانية

دكتور

عبد الحميد أحمد أحمد شاهين

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة بالسويس - جامعة قناة السويس

## ملخص البحث

يهدف البحث إلى دراسة أوجه القصور في الإطار الفكري الحالي للمراجعة ومدى تأثير ذلك على ممارسة المهنة بواسطة مراقبي الحسابات ، وتحديد المقومات الأساسية الواجب توافرها لضمان تحقيق البناء السليم لنظرية المراجعة وإصدار المعايير ومن ثم تلاقى مشكلات التنظير ومدى مراعاة المنظمات المهنية لتلك المقومات عند أداء مهامها ، كما يهدف البحث إلى تقييم دور المنظمات المهنية في إصدار معايير المراجعة، هذا بالإضافة إلى إستطلاع آراء الأكاديميين ومراقبي الحسابات بشأن الإطار الفكري للبحث والمعنى بتحليل مشكلات التنظير والممارسة في مجال المراجعة في البيئة المصرية.

## فى البيئفة المصرفة مع دراسة مفدائفة

### دوافع ومشكلة البحث:

هناك دوافع عدة أدت إلى ظهور هذا البحث أولها أن تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة ورفع كفاءة ممارستها، إنما يعتمد على التعرف على نظرية المراجعة إلى جانب المزج بين تلك المعرفة ومجالات المعرفة الأخرى والتي تستطيع المهنة أن تستفيد من بعض جوانبها. هذا ولم تلق الجهود التي تبذل لدراسة الإطار النظرى للمراجعة ومحاولة إيجاد نظرية لها الإهتمام الكافى حتى الآن، فبالرغم من الإهتمام بالنظرية المحاسبية فإن القليل قد أعطى لنظرية المراجعة، مما جعل مراقبو الحسابات يستمدون قواعدهم ويحددون مسئولياتهم من مزاولة المهنة ذاتها دون أن يكون لهم هيكل أو نظرية لتعضيد هذه المزاولة الفعلية. (الصبان، ٢٠٠٠/٢٠٠١، ص ٤).

والدافع الثانى أن مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر ظلت متبينة لفترة طويلة معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) المصدرة عن المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA)، ثم تبنت المهنة معايير المراجعة الدولية المصدرة عن الإتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) حتى الآن، وهذا يدعونا إلى التساؤل عن مدى جدوى الإعتماد على تلك المعايير ومدى ملاءمتها لكافة العوامل البيئية (إقتصادية، سياسية، إجتماعية، قانونية، ثقافية) فى مصر.

أما الدافع الثالث فيتحدد فى إهتمام دولتنا -والذى جاء متأخرا- بتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر من خلال تشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهنى المرتبطة بهما بقرار وزير الإقتصاد والتجارة الخارجية رقم ٤٧٨ لسنة ١٩٩٧. وقد انصب إهتمام اللجنة الدائمة على ترجمة بعض معايير المحاسبة الدولية المصدرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، بالإضافة إلى ترجمة عدد محدود من معايير المراجعة الدولية

مع إجراء تعديلات طفيفة على تلك المعايير لتتلاءم مع العوامل البيئية في مصر ،  
وهنا تثار أسئلة عديدة من بينها:

- مدى ملاءمة المعايير الدولية لظروفنا وهل التعديلات التي تجرى على تلك المعايير يجعلها تتلاءم تماما مع كافة العوامل البيئية في مصر .
- إنه يوجد بمصر نخبة من العلماء الأكاديميين والخبراء الممارسين في مجال المراجعة ، وهذه النخبة قادرة بتنظيم المراجعة ووضع ما نحتاجه من معايير تتلاءم مع واقعنا في مصر إذا توافر لها كافة الظروف التي تسمح لها بالقيام بهذه المهمة ، فلماذا إذن الإعتماد بشكل كامل على المعايير الدولية وترجمتها .
- إن المعايير الدولية وضعت أساسا لخدمة الدول الصناعية الكبرى التي تتميز بقطاع خاص ضخم وسوق متقدم لرأس المال ، صحيح أن دولتنا بدأت في الأونة الأخيرة بإفصاح المجال بشكل كبير أمام القطاع الخاص للقيام بدور هام ومؤثر في مجال تحقيق خطط التنمية الإقتصادية والإجتماعية ، كما تم إنشاء سوق رأس المال بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ، ناهيك عن القيام بخصخصة جزء من الشركات العامة ، ولكن هل وضعنا الإقتصادي قد وصل إلى المستوى الذي وصلت إليه الدول المتقدمة حتى نأخذ بالمعايير الدولية دون إجراء تعديلات عليها .
- على الرغم من أن معايير المراجعة الدولية تتلاءم مع ظروف الدول المتقدمة إلا أننا نجد أن الولايات المتحدة الأمريكية بها أكبر تجمع مهني على مستوى العالم ممثلاً في المعهد الأمريكي (AICPA) ، ومازال المعهد يوالى إصدار نشرات معايير المراجعة (SAS) - الملزمة لممارسي المهنة - بما يتلاءم مع العوامل البيئية في أمريكا ، فلماذا إذا لم يأخذ المعهد بالمعايير المصدرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين .

وعلى الرغم من غزارة البحوث والدراسات سواء كانت جماعية من المنظمات العلمية والمهنية أو جهود فردية للباحثين نحو تطوير علم المراجعة للوصول إلى إطار نظري يلقي القبول العام ، إلا أنه يمكن القول أنه لم يتم حتى الآن بناء ما يمكن تسميته "نظرية المراجعة" بالمفهوم العلمي للنظرية ، وفي إطار منطقي مترابط ، ويرجع ذلك للأسباب التالية: (البناء، ١٩٩٩، ص ٥٥-٥٦)

فى مجال المراجعة فى الحسير من الأخطاء المنهجية.

- ٢- استناد محاولات تنظير المعرفة المراجعة إلى إطار نظرى يخلو من المضمون التجريبي أو عدم توافر أنظمة محاسبية متكاملة.
- ٣- عدم الإتفاق على تفاصيل وحدود نظرية المراجعة ، فمثلا لا يوجد من يستخدم التطبيق العلمى لنظرية المراجعة لحل المشاكل العملية، كما أن هناك وجهات نظر أخرى تعتبر أن النظرية أفضل ما هو موجود عمليا، بالإضافة إلى أن معظم الممارسات المهنية لمهنة المراجعة تم إعدادها دون مراعاة لمصلحة الأسس النظرية.

ويخطئ الكثيرون ممن يمارسون أعمال المحاسبة والمراجعة حينما يفرقون بين النظرية والتطبيق قائلين أن هذا الأمر صحيح نظريا غير أنه عسير التطبيق من الناحية العملية ، أو عندما يقول البعض أن ما ينادى به الأكاديميون فى مجال المحاسبة والمراجعة ما هو إلا نظريات بعيدة عن واقع التطبيق العلمى. ومن ثم تبدو أهمية الربط بين النظرية والتطبيق ، فالنظرية فى المراجعة تمدنا بالأساس العلمى لدراسة إجراءات المراجعة الحالية والمقترحة، وبما يحقق التوجيه والترشيد والتقييم وليس مجرد التبرير والشرح للممارسات المهنية ، وفى نفس الوقت يجب أن تكون النظرية قابلة للتطبيق العلمى.

وبناء على ما تقدم يثير الباحث التساؤلات التالية:

- ١- ما هو أثر غياب نظرية متكاملة للمراجعة على إصدار المعايير المتحكمة فى الممارسات المهنية ، وما هى طبيعة الممارسات المهنية لمراقبي الحسابات وما يشوبها من أوجه قصور فى غياب النظرية .
- ٢- هل من الضرورى توافر مجموعة من المقومات الأساسية لضمان تحقيق بناء فعال لنظرية المراجعة وبما يكفل إصدار معايير قابلة للتنفيذ بواسطة ممارسي المهنة. وهل المنظمات المهنية المعنية بالتنظير وإصدار المعايير لديها من المقومات ما يكفل لها العمل بكفاءة وفعالية لإنجاز مهامها.

٣- هل معايير المراجعة تعتبر حلقة الوصل بين النظرية والتطبيق العملى ، وما هو دور المنظمات المهنية فى مجال إصدار المعايير .

### أهداف البحث:

- ١- دراسة أوجه القصور فى الإطار الفكرى الحالى للمراجعة ومدى تأثير ذلك على ممارسة المهنة بواسطة مراقبى الحسابات .
- ٢- تحديد المقومات الأساسية الواجب توافرها لضمان تحقيق البناء السليم لنظرية المراجعة وإصدار المعايير ومن ثم تلافى مشاكل التنظير ومدى مراعاة المنظمات المهنية لتلك المقومات عند أداء مهامها .
- ٣- استطلاع آراء الأكاديميين ومراقبى الحسابات بشأن الإطار الفكرى للبحث والمعنى بتحليل مشكلات التنظير والممارسة فى مجال المراجعة فى البيئة المصرية .

### فروض البحث:

- يمكن صياغة فروض البحث على النحو التالى:
- ١- قصور الإطار الفكرى للمراجعة بما يؤثر بشكل سلبى على الممارسات المهنية لمراقبى الحسابات .
  - ٢- قصور الإطار الفكرى للمراجعة بما يؤثر بشكل سلبى على مصداقية نتائج المراجعة .
  - ٣- إن الجهود التى تبذل فى مجال تنظير المراجعة غير كافية مقارنة بما تحقق فى مجال التنظير المحاسبى .
  - ٤- غياب معظم المقومات الأساسية اللازمة لتنظير المراجعة وإصدار المعايير فى مصر وبما يؤدي إلى حدوث مشاكل فى عملية التنظير وإصدار المعايير .

### حدود البحث:

إن حدود البحث لا تشمل إجراء دراسة ميدانية شاملة لكافة مشاكل ممارسة عملية المراجعة المترتبة على قصور تنظير المراجعة وإصدار المعايير

وأثر ذلك على بعض جوانب الممارسة المهنية ، مع إجراء دراسة مقارنة للإستفادة من تجارب المنظمات المهنية التي سبقتنا فى مجال تنظيم المراجعة وإصدار المعايير ، وبالتحديد التجربة الأمريكية كتجربة رائدة فى هذا المجال مع الإشارة إلى تجربة الإتحاد الدولى للمحاسبين لإعتمادنا على معايير المراجعة الدولية حتى وقتنا الحاضر .

كما لا يشمل البحث التعرض لمدى مساهمة الجهاز المركزى للمحاسبات المصرى (المعنى بتنفيذ مهام مراجعة القطاع الحكومى بكل أجهزته) فى مجال التنظيم أو تحديد مشاكل الممارسة المهنية بواسطة مراقبى الحسابات بالجهاز ، فهذا يحتاج إلى بحث مستقل من ناحية ، كما أن الجهاز لم يكلف أساسا بمهمة التنظيم أو إصدار المعايير من ناحية أخرى .

### أهمية البحث:

للبحث أهمية خاصة لمراقبى الحسابات ، حيث أن عملية تنظيم المراجعة تسعى إلى ترشيد الممارسات المهنية وتضييق شقة الخلاف بين الممارسين وتوجيه الممارسات نحو أى مستجدات أو تطورات فى المعاملات الإقتصادية للمنشآت والتقنيات الحديثة فى مجال تشغيل البيانات المالية وغير المالية للمنشآت .

كما أن للبحث أهمية فيما يتعلق بتضييق فجوة التوقعات بين مراقبى الحسابات وكافة الأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة ، وذلك بالبحث عن دور أوسع وأشمل لمراقب الحسابات فيما يتعلق بإبداء الرأى الفنى والعمل على تدعيم إستقلاله وتحديد مسؤوليته بشكل أكثر دقة والتخفيف من حدة الأحكام الشخصية فى المراجعة .

وللبحث أيضا أهمية خاصة لعملية تنظيم المراجعة وإصدار المعايير فى مصر خصوصا بعد أن تم تشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة

وقواعد السلوك المهني المرتبطة بهما، وحتى تحقق اللجنة أهدافها المنشودة فيما يتعلق بإصدار معايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني بما يتلاءم مع العوامل البيئية السائدة في مصر.

## منهج البحث:

يعتمد البحث على الجمع بين المنهج الإستنباطي والمنهج الإستقرائي ، حيث تم الإعتماد على المنهج الإستنباطي فى تحديد المقومات الأساسية الواجب توافرها لتحقيق البناء السليم لنظرية المراجعة وإصدار المعايير ، أما المنهج الإستقرائي فقد استخدمه الباحث على ثلاث مراحل متكاملة ، الأولى عند محاولة إستقراء الكتابات السابقة فيما يتعلق بمشاكل الممارسة المهنية الناجمة عن عدم إكمال نظرية المراجعة وما يشوب المعايير من أوجه قصور، والثانية عند إجراء الدراسة المقارنة بين المنظمات المهنية من زاوية ضرورة توافر مقومات أساسية لتنظيم المراجعة وإصدار المعايير ، والثالثة عند إجراء الدراسة الميدانية لإستطلاع آراء كل من الأكاديميين والممارسين لمهنة المراجعة فى مصر فيما يتعلق بمشاكل التنظيم والممارسة فى مجال المراجعة.

## الدراسات السابقة :

لم تحظ عملية تنظيم المراجعة بالإهتمام الكافى من قبل الباحثين أو المنظمات المهنية المتخصصة حيث انصب الإهتمام على عملية إصدار معايير المراجعة لترشيد الممارسات المهنية لمراقبى الحسابات وذلك منذ عام ١٩٥٤ ، عندما صدرت معايير المراجعة العشرة المتعارف عليها (GAAS) بواسطة المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) ، وبدأ يظهر فى الأفق إهتمام محدود ببعض عناصر نظرية المراجعة من قبل بعض الباحثين إبتداء من عام ١٩٦١ ، ولم يتعلق هذا الإهتمام بأى حال بالمقومات الأساسية الواجب توافرها لبناء النظرية وإصدار المعايير أو بعناصر النظرية ككل للعمل على تلافى مشكلات التنظيم من ناحية والتخفيف من حدة مشكلات الممارسة من ناحية أخرى، وهذا هو الذى يميز البحث الحالى حيث أن أهداف الدراسات السابقة التى سنعرض لها بايجاز تختلف عن أهداف البحث الحالى.

بعنوان "فلسفة المراجعة" وانصبت هذه الدراسة على بيان بعض المفاهيم الأساسية فى المراجعة ، وما تركز عليه من فروض والتأكيد على أن الإجراءات التى يقوم بتنفيذها مراقب الحسابات لإبداء رأيه الفنى فى القوائم المالية إنما تتم بناءاً على منهج علمى يتفق مع المنهج الإستقرائى.

أما دراسة جمعية المحاسبة الأمريكية AAA (1972) بعنوان " تقرير عن المفاهيم الأساسية للمراجعة" فقد كانت الركيزة الأساسية للتأكيد على أن القضية الأساسية للمراجعة هى إبداء الرأى عن مدى عدالة القوائم المالية فى التعبير عن نتائج الأعمال والمركز المالى، وعلى تعريف المراجعة بشكل موسع (مما حدا بالباحثين حتى الآن إلى الإعتماد على هذا التعريف عند تناول التأصيل العلمى للمراجعة)، وقد ورد بالتقرير عدد محدود من مفاهيم المراجعة.

وأكدت دراسة Toba (1975) بعنوان "النظرية العامة للإثبات كمفهوم أساسى فى نظرية المراجعة" على أنه لبناء نظرية المراجعة يجب أن يتم الربط بين القضايا موضوع المراجعة (إبداء الرأى) وأدلة الإثبات للوصول إلى أساس لعملية الإقناع فى المراجعة.

بينما حددت دراسة Thomas & Henke (1983) بعنوان "المراجعة بين النظرية والتطبيق" عناصر نظرية المراجعة (التى يعتمد عليها مراقب الحسابات عند إتخاذة للقرارات المتعلقة بكل خطوة من خطوات المراجعة) فى مجموعة متتابعة هى الفروض، المفاهيم ، المعايير ، الأهداف ، الإجراءات.

وفى دراسة رضوان (١٩٨٧) بعنوان "الإطار النظرى والتطبيق العلمى فى منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر" تم إرساء القواعد الأساسية العلمية والعملية لمفهومى الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة. حيث قدمت الدراسة بجانبها العلمى والعملى على النحو المتعمق فى التفاصيل الفنية ونماذج الإجراءات المقترحة دليلاً شاملاً لمستلزمات تطبيق منهج المراجعة المؤسس



على مفهوم الخطر، وبما يؤدي إلى إحداث التوازن بين أهمية إصدار مراقب الحسابات رأياً فنياً سليماً وناقعاً في القوائم المالية بتكلفة إقتصادية وأخطار مهنية أقل.

أما دراسة البنا (١٩٩٩) بعنوان "البناء الفلسفي لتنظير المراجعة باستخدام قواعد المنطق الرمزي" فقد سعت إلى تحديد المفاهيم العلمية للمصطلحات الخاصة بعلم المراجعة واستنتاج الفروض التي تحكم إطار النظرية واستنباط المبادئ التي يجب تطبيقها. ويرى الباحث من خلال دراسته هذه أن الإطار الذي اقترحه لتنظير المراجعة كعلم إجتماعي وتقييمه باستخدام قواعد المنطق الرمزي يعتبر خطوة على الطريق ولبنة في هيكل نظرية المراجعة، وبداية لخيره من الباحثين والكتاب لطرق هذا المجال. وقد توصلت الدراسة إلى نتيجة أساسية وهي عدم وجود اتفاق بين الكتاب والباحثين على طبيعة وعدد العناصر والخصائص التي يجب توافرها في كل عنصر من عناصر نظرية المراجعة، مما أدى إلى وجود خلاف في نتائج التطبيق بشكل أدى بالبعض إلى التشكيك في نتائج وظيفة المراجعة.

وفيما يتعلق بالدراسات السابقة المعنية بأوجه القصور في الممارسة المهنية لمهام المراجعة الناجمة عن غياب التنظير وقصور المعايير، فإنه لا توجد دراسة شاملة لأوجه القصور وإنما تعددت الدراسات وكل أهتم بمجال محدد من مجالات المراجعة، وهذا ما سوف يوضحه الباحث عند تناول "أوجه القصور في الإطار الفكري للمراجعة".

### خطة البحث :

لتحقيق أهداف البحث تم تقسيم بقية البحث على النحو التالي:

أولاً : أوجه القصور في الإطار الفكري للمراجعة.

ثانياً : المقومات الأساسية لتنظير المراجعة وإصدار المعايير.

ثالثاً : تقييم دور المنظمات المهنية في إصدار المعايير.

رابعاً : الدراسة الميدانية المعنية بتحليل مشكلات تنظير المراجعة والممارسة المهنية.

خامساً : نتائج وتوصيات البحث.

تتعدد أوجه القصور فى الاطار الفكرى الحالى للمراجعة بما يؤكد ضرورة الحاجة إلى بناء نظرية للمراجعة لأغراض تطوير المراجعة مهنياً وأكاديمياً ، وبما يجعلها أساساً ووسيلة لضبط وترشيد الممارسات المهنية التى تتم بواسطة مراقبو الحسابات .

وفيما يلى يعرض الباحث لبعض أوجه القصور فى الاطار الفكرى الحالى للمراجعة ومدى تأثيره على الممارسة المهنية لمراقبي الحسابات:

١- عدم وجود قيود أو محددات على الحكم الشخصى فى المراجعة :

على الرغم من أهمية التقدير أو الحكم الشخصى لمراقب الحسابات فى كثير من مهام المراجعة ، إلا انه لا يوجد حتى الآن نظرية للتقدير أو الحكم الشخصى فى المراجعة ، ويتأكد ذلك من فحص الكتابات المتعلقة بالمراجعة عامة ، فالقليل فقط هو المعروف عن الكيفية التى يشغل بها مراقبو الحسابات البيانات التى يجمعونها ، وكذلك عن الكيفية التى يدمجون بها نتائج كل من اختبارات مدى الالتزام بنظام المراقبة والإختبارات الأساسية لتفاصيل العمليات والأرصدة ، فلا يوجد نموذج جيد أو نظرية وضعت للمراجعة ، ولا توجد اختبارات تكشف عن سلوك مراقب الحسابات أثناء تنفيذه لمهام المراجعة فى الواقع العملى . (مهنا ، ١٩٩٢ ، ص ٢٥٩)

وتتعدد مجالات الحكم الشخصى لمراقب الحسابات وترتبط بكافة مراحل عملية المراجعة من تخطيط ، تنفيذ ، وتقييم لنتائج المراجعة ، ومن بين هذه المجالات ما يلى :

- توقيت تنفيذ أعمال المراجعة .
- إجراءات مراجعة تفاصيل العمليات والأرصدة .
- تحديد حجم عينة الفحص الاختبارى واختيار مفردات العينة وتقييم نتائج الفحص .
- حصر وتقييم أدلة الإثبات الكافية والملائمة .
- الحكم على مدى قوة تصميم نظام المراقبة الداخلية والالتزام به .
- تحديد مدى سلامة التقديرات المحاسبية .

- تحديد مدى امكانية الاعتماد على النظم الالكترونية فى عملية المراجعة .
  - تقدير وتوزيع حدود الأهمية النسبية وتقييم مخاطر المراجعة .
  - اختيار الأساليب المناسبة لتنفيذ اختبارات المراجعة التحليلية .
- ومن ثم تبدو أهمية البحث عن الاسلوب المناسب لتحسين عملية اتخاذ القرارات من قبل مراقبى الحسابات ، وترشيد أحكامهم الشخصية من خلال التحديد الدقيق لكافة العوامل المؤثرة على دقة وصحة الأحكام الشخصية .
- ويؤكد مهنا ( ١٩٩٢ ، ص ٢٦٧ ) ان هناك ثلاثة أمور جزئية تشكل فيما بينها أساساً لنظرية متكاملة وهى :

- ١- مراقب الحسابات .
  - ٢- المراجعة .
  - ٣- كفاءة أداء المراجعة .
- ويتعلق الأمر الأول بالأفراد الذين ينفذون نوع معين من المهام التى يتطلبها المجتمع ، ويتعلق الأمر الثانى بالمهام نفسها ، أما الأمر الثالث فيتعلق بأنواع محددة من الأنشطة اللازمة لانجاز تلك المهام . ويمثل الأمران الأول والثانى الجانب الوصفى فى النظرية ، بينما يمثل الأمر الثالث الجانب الارشادى أو التوجيهى فى النظرية . وبناءاً على ذلك فقد اهتمت الدراسات الخاصة بالتقدير أو الحكم الشخصى فى المراجعة بسلوك مراقب الحسابات ولذا فانها تصنف تحت الأمر الأول (مراقب الحسابات) ، أما الكتب العلمية التى قام بتأليفها العلماء وممارسوا مهنة المراجعة فقد اهتمت بتوضيح كيفية أداء المراجعة من خلال تحديد أنشطة وإجراءات المراجعة أى أنها تصنف تحت الأمر الثالث (كيفية أداء المراجعة) والذى يعتبر مفيد جداً كأحد مصادر التبصر بما يعرفه ويطبقه أو يطالب بتطبيقه علماء المراجعة وممارسيها ، أما الأمر الثانى والخاص بالمراجعة فقد أهملته الدراسات والبحوث بصفة عامة بالرغم من كونه يمثل الأساس لفهم ما يجب ان يعرفه مراقبو الحسابات والذى يمكنهم من تأدية مهام المراجعة بكفاءة وفعالية .



١- التحديد الواضح والسليم لحجم عمليات المراجعة والتي تعتبر كافية لتقييم نتائج عملية المراجعة.

٢- يعتبر هذا المنهج الوسيلة لتقييم استراتيجيات المراجعة بغية وضع خطة أو برنامج المراجعة .

٣- يمكن من خلال هذا المنهج زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة .

٤- يوفر الحماية الكافية لمراقب الحسابات حيث يتخذ هذا المنهج كدليل اثبات على تغطية أحداث عملية المراجعة وفي توفير ثقة معقولة لنتائج المراجعة. وعلى الرغم من تعدد مناهج ممارسة عملية المراجعة فى الواقع العملى (منهج مراجعة المعاملات مستنديا ، منهج مراجعة الميزانية ، منهج المراجعة المؤسس على تقييم نظم المراقبة الداخلية ) إلا ان الإتجاه المعاصر لمهنة المراجعة يتبلور فى الإتجاه المتزايد من قبل المنظمات المهنية بمنهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر . حيث صدرت نشرة معايير المراجعة ( SAS No. 1983, 47) بعنوان "مخاطر المراجعة والأهمية النسبية فى أداء عملية المراجعة" والتي تتطلب من مراقب الحسابات ضرورة التخطيط لعملية المراجعة وتقييم نتائجها فى ضوء مخاطر المراجعة والأهمية النسبية ، كما صدر المعيار الدولى للمراجعة (ISA NO. 25, 1987) بعنوان "الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة" ويهدف المعيار إلى شرح مفهومي الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة وإلى بيان العلاقة بينهما ، وكيفية تطبيق مراقب الحسابات لهما عند تخطيط إجراءات المراجعة وتنفيذها وتقييم نتائجها.

هذا وقد عرفت نشرة معايير المراجعة رقم (٤٧) مخاطر المراجعة بأنها المخاطرة التي يمكن ان تترتب على فشل مراقب الحسابات بشكل غير مقصود فى تعديل رأيه بطريقة ملائمة عندما تتضمن القوائم المالية خطأ جوهريا للحقائق.

وتطبق بعض مؤسسات المحاسبة والمراجعة العالمية (KPMG, 1989, Ernst & Whinney, 1984) منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر كما ورد بالنشرة رقم (٤٧) . ولكن لا يوجد أى إلزام من قبل المنظمات المهنية يقضى بوجود اتباع هذا المنهج دون سواه .

تعرف الأهمية النسبية للأخطاء بأنها ذلك الحجم من طمس المعلومات أو تحريفها بصورة تجعل أنه من المحتمل أن تغيير في حكم الشخص الذي يعتمد على هذه المعلومات كنتيجة لهذه الأخطاء وفي ضوء الظروف المحيطة (Defliese , P.L. ,1987, P. 186)

وإذا نظرنا إلى معايير المراجعة المتعارف عليها نجدها خلوا من بيان الكيفية التي يعتمد عليها مراقب الحسابات في تقدير وتوزيع حدود الأهمية النسبية للأخطاء ، ومن ثم فتحت هذه المعايير المجال أمام الممارسة المهنية في شأن تقدير وتوزيع حدود الأهمية النسبية للأخطاء. ومن هذه الأساليب ما يعتمد على المنهج الشخصي والأخرى تعتمد على المنهج الكمي. (شاهين ، ١٩٩٧، ص ٣٤)

وبينما يرى البعض أن خلو الممارسة من أدلة العمل الموحدة لوضع التقدير الكمي للأهمية النسبية قد يخلق أوضاعا خلاقية كثيرة ، ومن ثم تتمتع مسؤولية مراقب الحسابات في هذا الخصوص ، فإن البعض الآخر يرى أن توحيد أدلة العمل في شأن وضع تقديرات كمية محددة للأهمية النسبية قد يصيب الممارسة بالجمود ويحد من حرية المراقب ويقلل من المرونة المطلوبة لإتخاذ مثل هذا القرار ولاسيما أنه يتم صنعه في ضوء الظروف المحيطة والتي هي بالقطع يعثرها تغييرات قد تكون مفاجئة لا تجدى معها قوالب جاهزة من التقديرات الكمية الموحدة للأهمية النسبية. (رضوان ، ١٩٨٧ ، ص ١٨)

ولقد نتج عن عدم حسم مسألة المحددات الكمية لتقدير الأهمية النسبية بين ممارسي المهنة ظهور كثير من الأساليب العرفية في الحياة العملية ، حيث تشير إتجاهات الممارسة المهنية إلى تعدد الأسس التي يمكن الإعتماد عليها عند تقدير حدود الأهمية النسبية للأخطاء في سياق عملية المراجعة ، ومن أهم هذه الأسس ما يلي : (Mascarenhas, A. & Others, 1990, Boynton, W.C. & Cell, W.G. , 1996, PP.226-227, Turner, J.L., 1997)

◆ ٥٠% إلى ١٠% من رقم الدخل قبل الضرائب (١٠% على رقم الدخل الأصغر ، ٥% على رقم الدخل الأكبر).

◆ ٥,٥% إلى ٢% من رقم إجمالي الإيراد أو رقم إجمالي الأصول.

- ◆ ٢% إلى ٥% من صافى الأصول.
- ◆ ١% من حقوق الملكية.
- ◆ ١% من مجمل الربح.
- ◆ ١% من الرقم الأكبر بين إجمالى الإيراد وإجمالى الأصول ، أو ١٠% من رقم الدخل قبل الضرائب أيهما أقل.
- ◆ استخدام مفهوم التدرج حيث تستخدم نسبة مئوية أقل نسبياً كلما زادت القيمة النقدية للأساس المختار.

وبعد قيام مراقب الحسابات بتقدير حدود الأهمية النسبية للأخطاء يتم دراسة مدى جدوى توزيع هذه الحدود على بنود القوائم المالية ، وهنا تبدو نقطة خلاف أخرى حيث يرى البعض عدم جدوى التوزيع حيث يتم معاملة القوائم المالية للمنشأة كوحدة واحدة ومجتمع فحص واحد بينما يرى البعض الآخر ضرورة توزيع حدود الأهمية النسبية على بنود القوائم المالية ، وفى هذه الحالة الأخيرة نجد أيضاً تعدد طرق توزيع حدود الأهمية النسبية وتدرج هذه الطرق تحت منهجين رئيسيين هما : المنهج الشخصى والمنهج الكمى.

(الجندي ، ١٩٨٥ ، ص ٦٣-٨٦ ، Dutta, S.K.& Lynford, E. G., 1998, PP.151- 171)

#### ٤ - محدودية دراسة وتقييم نظام المراقبة الداخلية:

تعد إختبارات دراسة وتقييم نظام المراقبة الداخلية من أهم معايير الأداء المهني نظراً لما تسهم به هذه الإختبارات فى تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إختبارات مراجعة تفاصيل العمليات والأرصدة.

ونظراً لأن نظام المراقبة الداخلية يشتمل على نوعين متكاملين من المراقبة هما المراقبة الإدارية والمراقبة المحاسبية ، بالإضافة إلى أن مراقب الحسابات مطالب بإبداء الرأى الفنى الإنتقادى عن القوائم المالية للمنشأة فإنه يوجد رباط قوى بين المراقبة الداخلية المحاسبية وطبيعة عملية المراجعة ومسئولية مراقب الحسابات ، حيث تنصب إختبارات دراسة وتقييم نظام المراقبة على المراقبة المحاسبية ، أما المراقبة الإدارية فإنه بطبيعتها لا تؤثر بشكل مباشر فى عملية تكوين الرأى الفنى عن القوائم المالية ومن ثم فمراقب الحسابات

نظام المراقبة المحاسبية ومخرجاته. وهذا ما أكدته المعيار الدولي للمراجعة (1981 ، ISA No. 6 ) بعنوان "دراسة وتقييم النظم المحاسبية والمراقبة الداخلية المتعلقة بها لأغراض المراجعة". (شاهين، ٢٠٠٠، ص٢٣٨)

وعلى النقيض مما ورد بالمعيار الدولي رقم (٦) نجد أن نشرة معايير المراجعة (SAS No. 55, 1987) من أحدث النشرات التي أكدت على أهمية دراسة وتقييم هيكل نظام المراقبة الداخلية (البيئة الرقابية ، النظام المحاسبى ، الإجراءات الرقابية).

ولقد أكد رضوان (١٩٨٩ ، ص ١٢٢) أن النشرة رقم (٥٥) قد قامت بتوسيع مسئولية مراقب الحسابات عن نظام المراقبة الداخلية، حيث أن السياسات والإجراءات التي تتخذها إدارة المنشأة إنما تتكيف مع الإجراءات الرقابية التي يكون لها تأثير مباشر وملمس على أمور تخطيطية فى العديد من عمليات المراجعة الأساسية ، نظراً لأن المكونات الثلاثة لهيكل المراقبة الداخلية (البيئة الرقابية ، النظام المحاسبى ، الإجراءات الرقابية) إنما تعتبر مصدراً هاماً للمعلومات عن الطرق والأساليب والسجلات والتقارير التي تستخدم فى إعداد القوائم المالية.

وقد أكد Robertson (1990, P. 236, نقلاً عن : شاهين، ١٩٩٧، ص٥٥) ما جاء بنشرة معايير المراجعة رقم (٥٥) حيث حدد جوانب تقييم نظام المراقبة الداخلية مع الأخذ فى الاعتبار مخاطر الرقابة من خلال عرضه للشكل التالى رقم (١):



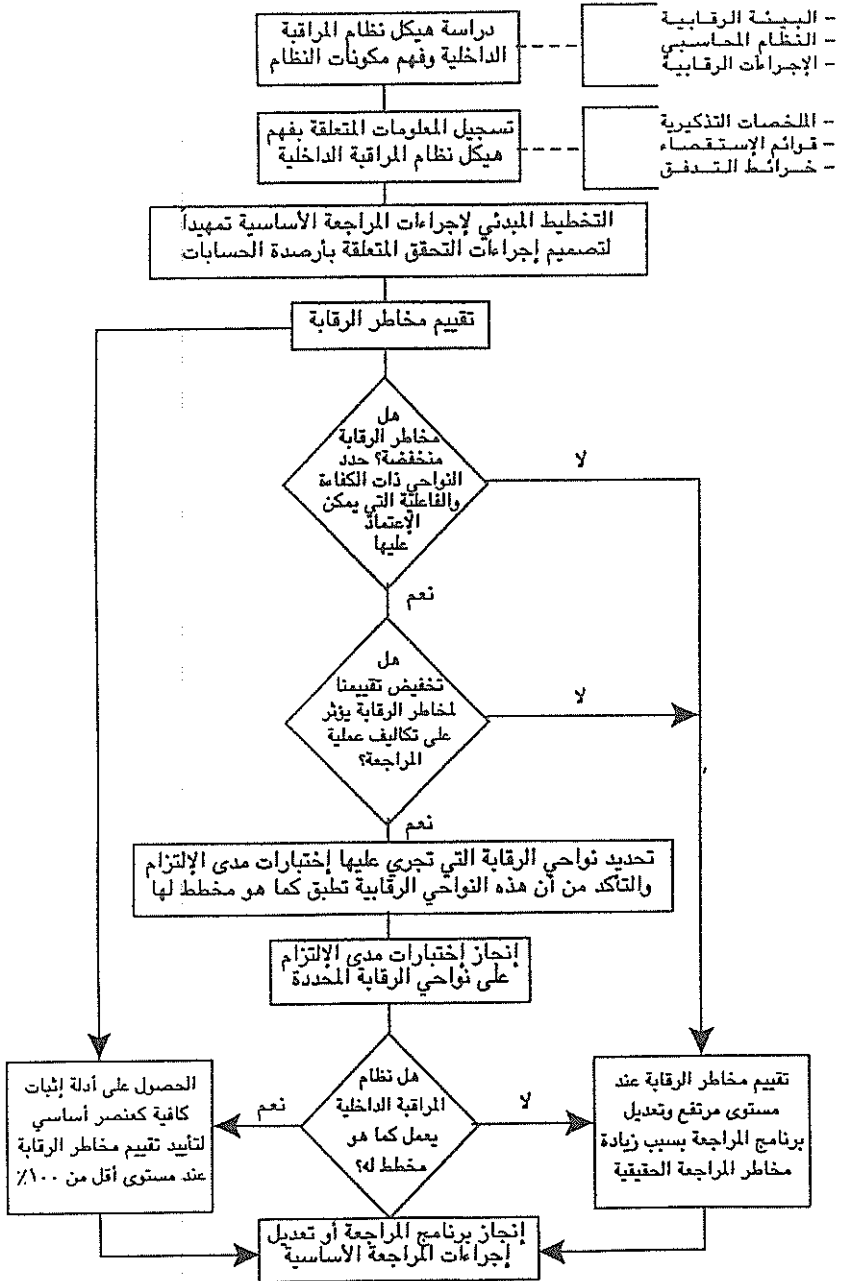
شكل رقم (١)

جوانب تقييم نظام المراقبة الداخلية

فهم مكونات النظام

التقييم

الإختبارات



- البيئة الرقابية  
- النظام المحاسبي  
- الإجراءات الرقابية

- اللخصات التذكيرية  
- قوائم الإستقصاء  
- خرائط التدفق

تعد المراجعة التحليلية أحد اختبارات التثبت الأساسية التي تعتمد على استخدام الأساليب المناسبة للحكم على مدى معقولية القيم الدفترية للبنود الواردة في القوائم المالية.

ويتحدد الهدف الرئيسي للمراجعة التحليلية في تمكن مراقب الحسابات من الحصول على تأكيدات إضافية لتدعيم ثقته في أدلة الإثبات التي توفرت لديه، وذلك من خلال تقدير وتفسير العلاقات المباشرة والمتداخلة بين المتغيرات أو البنود الواردة بالقوائم المالية وأي متغيرات أخرى خارجية متصلة بالبيئة والصناعة التي تنتمي إليها المنشأة، ثم استخدام النتائج المستخلصة لمساعدته في: (عبد السلام، ١٩٩٦، ص ٣٩)

١- الإنتباه المبكر إلى مكامن الخطر التي قد تتطوى على:

- مخاطر حدوث أخطاء جوهرية في عملية المحاسبة.

- مخاطر احتمال إخفاق الفحوص الإختبارية التي أجريت في الكشف عن الأخطاء الجوهرية.

- مخاطر احتمال التفسير الخاطئ لنتائج الفحوص الإختبارية الذي يعزى إلى تسرب الأخطاء الجوهرية إلى أرصدة الحسابات على نحو لم تكشف عنه إجراءات المراجعة الأخرى.

٢- تعديل قرارات مراقب الحسابات في شأن "مدى تغطية الفحص الإختباري" إذا ما اتضح وجود مؤشرات سلبية تقتضى إعادة النظر فيه عموماً أو في موضوع معين دون سواه.

٣- تكوين الرأي الفنى حال الإنتهاء من تنفيذ عملية المراجعة إذا ما اتضح وجود مؤشرات إيجابية لدعم الثقة في نتائج المراجعة بطريق الإختبارات.

ومما يبرهن على عدم الإتفاق على الأساليب المناسبة التي يمكن الإعتماد عليها لتنفيذ إختبارات المراجعة التحليلية ما يلي:

١- ورد بالمعيار الدولي (ISA No. 12, 1983) أن إجراءات المراجعة التحليلية يمكن تنفيذها بواسطة أسلوبى المقارنات والربط بين المعلومات، وأنه يمكن استخدام عدة أساليب لأداء المراجعة التحليلية وتدرج هذه الأساليب من

مجرد المقارنات البسيطة إلى التحليلات المركبة باستخدام أساليب إحصائية متطورة.

٢- أكدت نشرة معايير المراجعة (SAS No. 56, 1988) أن نطاق إجراءات المراجعة التحليلية يتراوح من النماذج البسيطة إلى النماذج المركبة الإحصائية والتي تتضمن علاقات وبيانات عديدة.

ويتضح مما تقدم أن معايير المراجعة المصدرة بواسطة المنظمات المهنية لم تحدد نموذج معين يمكن استخدامه لتنفيذ اختبارات المراجعة التحليلية ومن ثم تركت الباب مفتوحاً أمام مراقب الحسابات ليعتمد على حكمه الشخصي وخبرته في تحديد أنسب النماذج والتي تعمل على توفير نتائج أفضل.

٣- أكدت العديد من الدراسات السابقة على أن تنفيذ اختبارات المراجعة التحليلية تتم بالأعتماد على الأساليب الفنية التقليدية (المقارنات ، الربط بين المعلومات ، النسب المالية ، قياس الأوزان النسبية ، تحليل الاتجاه ..) على نطاق واسع من قبل مراقبي الحسابات . في حين انه ينذر الاعتماد على الأساليب الفنية الإحصائية في تنفيذ اختبارات المراجعة التحليلية .

(Spires, E.&Yardley, J.,1989, Biggs's &Others, 1988)، الجندى (١٩٨٥، سنون ١٩٩٢ ، مهنا ١٩٩٣ ، عبد السلام ١٩٩٦ ، شاهين ١٩٩٧) ولعل من أهم أسباب عدم استخدام الأساليب الإحصائية بواسطة ممارسي المهنة أنها تستلزم تاهيلاً علمياً وعملياً من نوعية متميزة وإماماً بتطبيقات الحاسب الآلى ، الأمر الذى تقفقره ممارسات العلوم الاجتماعية عموماً . هذا بالإضافة إلى تعدد النماذج الإحصائية التى يمكن استخدامها فى هذا الشأن والتي لا يوجد اتفاق نسبي بشأن أفضلية أى منها على الآخر ، ومن بين هذه النماذج ما يلى :

- نماذج تحليل الإنحدار البسيط والمتعدد والمتدرج .
- نموذج المتوسط المتحرك ذاتى الإنحدار ARIMA .
- نموذج المحاكاة بواسطة أسلوب مونت كارلو .
- نموذج تحليل المكونات X-II
- نموذج التخطيط المالى .

١ - سر عياب لجان المراجعة على مصداقية القوائم المالية ونتائج المراجعة:  
ترتب على تزايد حالات الغش الإدارى وفشل المنشآت انخفاض ثقة الجمهور فى التقارير المالية وعملية المراجعة ، وتحسن جودة تلك التقارير يعتبر أمر ضرورى وحيوى لكل من الإدارة ومراقبى الحسابات ومستخدمى القوائم المالية بصفة عامة. ويمكن للجنة المراجعة المساهمة بدور فعال فى تحقيق ذلك.  
(غالى ، ٢٠٠١ ، ص ٧١)

وتسعى لجان المراجعة إلى ممارسة المهام التالية: (Taylor, D. H. & Glezen, G. W., 1997, PP.210-211)

- ١- تعيين مراقب الحسابات وتدعيم إستقلاله.
- ٢- فحص خطة المراجعة ومستوى أداء مراقب الحسابات.
- ٣- فحص وملاحظة مدى مناسبة نظام المراقبة الداخلية.
- ٤- فحص القوائم المالية ونتائج المراجعة.

وعلى الرغم من أهمية الدور الذى تؤديه لجنة المراجعة فى مجال تدعيم جودة أداء المراجعة من ناحية وتدعيم مركز الشركة الإقتصادى من ناحية أخرى إلا أنه "لا يوجد تحديد واضح لأبعاد هذا الدور فيما يتعلق بالأنشطة التى يجب أن تمارسها اللجنة ، والإفصاح الذى يجب أن تتضمنه تقاريرها". (غالى ، ٢٠٠١ ، ص ٧٢)

وتعتبر نشرة معايير المراجعة (SAS No. 61, 1988) من أهم النشرات التى أكدت على أهمية ودور لجنة المراجعة كحلقة وصل بين مراقب الحسابات وإدارة المنشأة ، مع ضرورة قيام مراقب الحسابات بالتأكد من أن لجنة المراجعة مارست مهامها من خلال حصولها على المعلومات المتعلقة بما يلى:

- ١- السياسات المحاسبية الهامة والتقديرات المحاسبية والمعلومات الواردة بالتقرير السنوى.
- ٢- تسويات المراجعة ذات التأثير الجوهرى على القوائم المالية.

٣- عدم الإتفاق بين مراقب الحسابات وإدارة المنشأة بشأن المبادئ المحاسبية المطبقة ، نطاق المراجعة ، كفاية الإفصاح فى القوائم المالية ، وتقدير المراجعة.

٤- الخدمات الإستشارية المقدمة بواسطة مراقب حسابات آخر.

٥- الصعوبات التى تواجه مراقب الحسابات أثناء تنفيذ مهام المراجعة.

وعلى الرغم من أن لجنة المراجعة يمكنها زيادة المصداقية وتحسين النزاهة للتقارير المالية ومن ثم زيادة الثقة فيها من خلال ممارسة أنشطة متعددة ينجم عنها: ( Mc Mullen, D. A. , 1996 نقلا عن : غالى، ٢٠٠١، ص٨٧)

- تخفيض حالات القياس المحاسبى غير الملائم.

- تخفيض حالات عدم كفاية الإفصاح المحاسبى.

- تخفيض حالات الغش الإدارى والتصرفات غير القانونية.

بالإضافة إلى أهمية دور لجنة المراجعة فى تدعيم إستقلال مراقب

الحسابات من خلال التدخل المباشر لها فى عملية تعيينه وتحديد أتعابه وعزله.

إلا أن دور المنظمات المهنية فى هذا الشأن ما زال محدودا ، حيث تثار العديد من التساؤلات التى تحتاج إلى إجابات وافية بشأنها ومن بينها طبيعة تشكيل لجنة المراجعة (من حيث التخصصات ، القدرات ، الإستقلال ، التفرغ) ، السلطات والمسئوليات الممنوحة للجنة المراجعة ، أهداف لجنة المراجعة ، علاقة لجنة المراجعة بكافة الأطراف المعنية كالإدارة ومراقب الحسابات والمساهمين.

٧- عدم الإلزام بالتعليم المهنى المستمر لمراقبي الحسابات:

يشهد العالم فى السنوات الأخيرة تغيرات كثيرة متلاحقة فى تكنولوجيا المعلومات ، حيث أدى التطور الهائل فيها إلى ظهور التجارة الإلكترونية والتى أدت إلى عقد الصفقات بين البائع والمشتري دون أن ينتقل أحدهما إلى الآخر أى تتم إلكترونياً ، ولقد أصبحت التجارة الإلكترونية وما يصاحبها من نقل ومعالجة البيانات إلكترونياً أمراً حتمياً ومستهدفاً مما يستدعى معه تطوير عملية المراجعة لتتواءم مع هذه التطورات ، الأمر الذى دفع العديد من المحاسبين والكتاب إلى

الدعوة إلى ضرورة مواجهته بتحديات تكنولوجيا المعلومات وبمحد حصوات  
فورية وحاسمة تجاه تعلم هذه التكنولوجيا ومواكبتها بدلاً من الصمت عنها  
والذى قد يودى إلى الإضرار بمستقبل المهنة والمهنيين. (عبدالحفيظ، ٢٠٠١،  
ص١٣٤)

ولقد أصدر الإتحاد الدولى للمحاسبين برامج دراسية إرشادية فى علوم  
تكنولوجيا المعلومات والحاسب الآلى وذكر أنه يجب إعطاء تكنولوجيا  
المعلومات والحاسب الآلى أهمية كبيرة فى الدراسة الجامعية وفى التأهيل  
المهنى للمحاسبين والمراجعين ، ولا يقتصر ذلك على المستجدين بل يجب  
تشجيع القدامى من الممارسين للمهنة على تعلم هذه التكنولوجيا عن طريق  
برامج التعليم المهنى المستمر . (عبدالحفيظ ، ٢٠٠١، ص١٦٨)

وباستقراء الوضع الراهن فى مصر يتضح مدى النقص الواضح فى عدد  
المحاسبين المؤهلين مهنيًا بشكل جيد ، ومن أهم أسباب ذلك عدم وجود شرط  
إجتياز إمتحان خاص بالحصول على شهادة محاسب قانونى ، حيث يتعين  
إجتياز المحاسب تحت التمرين فى نهاية فترة تمرينه إمتحانًا يقترح أن تعده  
جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، حيث يتم النثب قبل منح مزاوول  
المهنة الترخيص بمزاولتها من أنه قد أستفاد من التمرين العملى فى المكتب  
الذى إلتحق به ، كما أنه يتابع التطورات العلمية والعملية المرتبطة بمهنة  
المحاسبة والمراجعة . (لطفى ، ١٩٩٧ ، ص ٦٤)

يتضح مما تقدم ضرورة قيام مراقبى الحسابات بتقل مهاراتهم العلمية  
والعملية من خلال برامج التعليم المهنى المستمر لمواكبة التطورات الحادثة فى  
مجال تكنولوجيا المعلومات ، والقدرة على إبداء الرأى الفنى فى أمور أخرى  
بخلاف القوائم المالية كذلك المتعلقة بقياس مدى قدرة المنشأة على الإستمرار فى  
النشاط ومدى كفاءة وفعالية المستويات الإدارية العليا والدور الإجتماعى للمنشأة  
ومدى مساهمتها فى الحفاظ على البيئة إلى غير ذلك .

٨- قصور تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية في سد فجوة التوقعات:  
على الرغم من ان المنظمات المهنية قد لعبت دوراً أساسياً في صياغة  
تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية للمنشأة بشكل ايجابي بحيث يسترشد  
به المراقب عند تقييمه لنتائج عملية المراجعة وابداء الرأي الفنى الإنتقادي  
المستقل .

إلا ان لجنة مسئوليات المراجع (CAR) المنبثقة عن المعهد الأمريكى  
(AICPA) قد توصلت عام ١٩٨٧ إلى نتيجة مفادها انه يصعب فهم محتوى  
تقرير مراقب الحسابات بواسطة المستثمرين مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات  
الاستثمار على نحو مخالف لتفضيلاتهم الخاصة بمحظة الأوراق المالية. وهذا  
يعنى بدهاءة وجود فجوة بين توقعات أو احتياجات المستفيدين من خدمات  
المراجعة ، وبين ما يستطيع مراقبو الحسابات تحقيقه وتقديمه لهم.

وخلصت احدى الدراسات (Humphrey, C., 1993) نقلاً عن : على ٢٠٠١  
، ص ٥٣) إلى العديد من التفسيرات لوجود فجوة التوقعات فى المراجعة بشكل  
مستمر وعلى مدار فترة طويلة من الزمن . فقد ظهرت فجوة التوقعات نتيجة  
التأخر فى التعريف بطبيعة مهنة المراجعة والاستجابة لتوقعات المستفيدين من  
خدمات المراجعة المتزايدة بشكل مستمر . وعندما بدأت المهنة بالاستجابة  
لتوقعات المستفيدين بشكل عام نوهت إلى الطبيعة المضللة لهذه التوقعات ،  
مشيرة إلى ان توقعات المستفيدين من خدمات المراجعة كثيرة ولاتناسب مع  
طبيعة وأهداف وظيفة المراجعة .

وقد تعددت الدراسات الخاصة بفجوة التوقعات فى المراجعة وتوصلت  
أحدث هذه الدراسات (على ، ٢٠٠١) المعنية بالتعرف على مدى وجود فجوة  
التوقعات فى المراجعة فى مصر إلى العديد من النتائج [ والتي تتوافق مع نتائج  
بعض الدراسات فى الخارج مثل دراسة Gay & Others (1997) ودراسة  
Monroe & Woodliff (1994) ] من بينها :

١- عدم الرضا العام عن أداء مراقب الحسابات لواجباته المحددة . وقد تمثلت  
أعلى نسبة مئوية لعدم الرضا عن أداء مراقب الحسابات لواجباته فى الإشارة  
إلى شكوكه حول مقدرة المنشأة على الإستمرار فى المستقبل ، والتأكيد على

٢- الرغبة فى وجوب تأدية العديد من الواجبات غير الموجودة حالياً ضمن معايير المراجعة . ويعنى هذا مطالبة المستفيدين من خدمات المراجعة بتوسيع وظيفة المراجعة لتحقيق احتياجاتهم المطلوبة ، ومن أمثلة هذه الواجبات التقرير للسلطات التشريعية عن التصرفات غير القانونية لموظفى المنشأة والتي لاتؤثر مباشرة على حسابات المنشأة، وضمان توافر السيولة فى المنشأة.

ولقد أوصت الدراسة بضرورة قيام المنظمات المهنية التى تشرف على مهنة المراجعة وتهتم بمستقبلها بمحاولات لزيادة جودة أداء مراقب الحسابات لواجباته المهنية حتى يصل أداؤه إلى المستوى المرضى والذى يتوقعه منه المستفيدين من خدمات المراجعة ، مع ضرورة توسيع دور المراقب بحيث يشتمل على بعض الواجبات الإضافية المعقولة التى يتوقعها المستفيدين من خدماته والتي تنمشى مع احتياجاتهم المستقبلية.

#### ٩- إن الإطار الفكرى للمراجعة غير مكتمل:

يرى الباحث ان معايير المراجعة المتعارف عليها لا تقدم أى إرشادات لمراقب الحسابات يمكن الاعتماد عليها فى مواجهة أى مستجدات أو تطورات فى المعاملات الاقتصادية للمنشآت أو تشريعات الدول ، وهذا يفتح مجالاً أوسع لعملية الحكم الشخصى لمراقب الحسابات . فمثلا لانجد فى الإطار الفكرى الحالى للمراجعة إرشادات فيما يتعلق بدور مراقب الحسابات فى المجالات التالية:

- مراجعة الكفاءة والفعالية .
  - مراجعة الأداء الاجتماعى .
  - المراجعة البيئية .
  - التحول من نظام الاقتصاد المخطط إلى نظام السوق (الخصخصة) .
  - الانترنت وتأثيره على مصداقية المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية
- كما ان من مظاهر عدم الاكتمال استخدام بعض المصطلحات بالترادف بالرغم من اختلافها من حيث الشروط المنطقية مثل مصطلحى مبدأ ومعيان ،



ومصطلحي مفهوم وفرض ، كما ان هناك بعض البحوث والدراسات تطلق مصطلحاً واحداً على مجموعة من العناصر غير المتجانسة من الناحية المنطقية كما ان هناك بعض المفاهيم تتخذ العرف والتقاليد أساساً لتعريفها كما كانت تستخدم بواسطة المهنيين ولم توضع بناءً على دراسات نظرية منظمة. (البنا ، ١٩٩٩ ، ص ٥٨)

ومما تقدم يتضح أهمية الحاجة إلى تنظير المراجعة وإصدار المعايير بما يؤدي إلى تلافى أوجه القصور سالفة الذكر ، وتأثيرها السلبي على الممارسات المهنية لمراقبي الحسابات ، وحتى يتحقق ذلك لابد من توضيح المقومات الأساسية لبناء نظرية المراجعة وإصدار المعايير ، وهذا هو موضوع المناقشة التالية.

### ثانياً : المقومات الأساسية لتنظير المراجعة وإصدار المعايير

ان نظرية المراجعة ليست هدفاً في حد ذاتها وانما وسيلة لضبط وترشيد الممارسات المهنية . ومن هنا كانت أهمية الانتقال من النظرية إلى التطبيق وذلك من خلال المعايير التي تمكن الممتهين من تنظيم الممارسات المهنية بقدر الإمكان .

وتجدر الإشارة انه من الخطأ الاعتقاد بان تنظيم الممارسات المهنية يأتي دائماً بعد الانتهاء من تطوير وبناء النظرية ، ذلك لان البحث العلمي عملية مستمرة وغير محددة بفترة زمنية معينة ، بالإضافة إلى ان هناك مشاكل تطبيقية كثيرة لاتحتمل التأجيل حتى ينتهي الباحثون من البناء الفكري ولذلك كثيراً ما يتم وضع المعايير بناءً على اعتبارات عملية بحتة . وعليه يمكن القول ان تنظيم الممارسات المهنية يجب ان يسير جنباً إلى جنب مع عملية تطوير وبناء النظرية. (الشيرازي ، ١٩٩٠ ، ص ٧٩)

ويرى الباحث ان بناء نظرية المراجعة وإصدار المعايير يجب ان يعتمد على مجموعة من المقومات الأساسية وهي :

١- وجود هيئة أو لجنة مستقلة لبناء نظرية المراجعة وإصدار المعايير .

٢- توافر عنصر الالتزام بمعايير المراجعة المصدرة .

٤- تحديد المنهج الواجب اتباعه فى بناء نظرية المراجعة وإصدار المعايير .  
ونتناول فيما يلى تلك المقومات بالتوضيح والدراسة المقارنة بين كل من  
أمريكا ومصر والاتحاد الدولى للمحاسبين .

١- وجود هيئة أو لجنة مستقلة لبناء نظرية المراجعة وإصدار المعايير :  
تعتبر المعلومات المحاسبية التى تحويها القوائم المالية من المصادر الهامة  
التي يتم الاعتماد عليها فى اتخاذ القرارات فى سوق رأس المال . كما ان الثقة فى  
صدق المعلومات المحاسبية تعتبر نقطة أساسية فى التأكد من ان نتائج القرارات  
التي يتم اتخاذها سوف تؤدى إلى توزيع أمثل لمصادر الثروة على أوجه  
الاستثمار المتاحة فى المجتمع ، وهذا بدوره يؤدى إلى تقوية دعائم نمو الاقتصاد  
الحر نظراً لثقة المجتمع بفعالية آليات هذا السوق. (مصطفى ، ١٩٩٢ ، ص ٦٠)  
وبصفة عامة يمكن القول بان مهمة اختيار الجهة التى يعهد إليها عبء  
بناء النظرية وإصدار المعايير فى دولة ما يقع على عاتق الأطراف المهمة  
بالمحاسبة والمراجعة فى تلك الدولة ولان المعايير تمس الصالح العام فى المجتمع  
، أى تؤثر فى توزيع مصادر الثروة فى هذا المجتمع على أوجه الاستثمار  
المتاحة وكذلك تؤثر بطريقة أو بأخرى على معدل النمو الإقتصادى فى المجتمع  
، فإن الطرف الأقوى فى المجتمع والذى يتمثل عادة فى الحكومة أو البرلمان يقع  
على عاتقه مهمة إختيار الجهة التى يعهد إليها بمسئولية وضع المعايير وإبرازها  
إلى حيز الوجود. (مصطفى ١٩٩٢ ، ص ٦٠)  
وعلى ذلك يمكن توضيح دور المنظمات المهنية والتشريع فى كل من  
أمريكا ومصر بالإضافة إلى دور الإتحاد الدولى للمحاسبين فى تبنى عملية  
إرساء قواعد نظرية المراجعة وإصدار المعايير من خلال العرض التالى.

**هيئة بناء نظرية المراجعة وإصدار المعايير فى أمريكا:**

إن أهم المنظمات وأكثرها تأثيراً على مهنة المراجعة هو المعهد الأمريكى  
للمحاسبين القانونيين (AICPA) والذى أنشئ عام ١٩١٦ ويضم فى عضويته  
(إختيارياً) حوالى ثلاثة أرباع العاملين فى هذه المهنة بأمريكا (توماس وهنكى،

١٩٨٩، ص ٣١). ولعل من أهم أهداف المعهد إصدار المعايير وإتخاذها كمرشد لمراقبي الحسابات في تصرفاتهم المتعلقة بالممارسة المهنية، والمحافظة على إجراء البحوث ونشر برامج التعليم المستمر، وتشجيع ممارسي المهنة على التعليم المستمر، بالإضافة إلى الإعداد والترتيب لعقد إمتحان القبول لمزاولة المهنة لمراقبي الحسابات. ( Kiger, J.E.&Scheiner, J.H.,1994, P.40, )  
Whittington, O.R.& Pany, K.,2001, PP.13-16)

وقد أنشأ المعهد أربعة أقسام لتسهيل تحقيق أهدافه وهي:

- قسم معايير المراجعة.
  - قسم شئون شركات ومكاتب المحاسبين القانونيين.
  - قسم الرقابة على جودة الأداء.
  - قسم آداب وسلوك المهنة.
- ويلقى على عاتق قسم معايير المراجعة عبء إصدار معايير المراجعة وتفسيرها ومتابعة تنفيذ المعايير من خلال أجنحة ثلاثة وهي مجلس معايير المراجعة ، اللجنة التنفيذية لمعايير المراجعة، ومجلس التوجيه والإرشاد. والمهمة الأساسية لمجلس معايير المراجعة هي إصدار تعليمات أمرية وملزمة تصدر في صورة نشرات بمعايير المراجعة (SAS) والتي تشمل إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة ، فضلاً عن إعداد تقارير المراجعة ، كما يتولى المجلس إصدار تفسير نشرات معايير المراجعة.

أما هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (SEC) فهي منظمة حكومية تم إنشاؤها عام ١٩٣٤ ومهمة هذه الهيئة الأساسية هي إصدار المعايير الفنية التي تحكم طرق إعداد التقارير المالية للشركات التي تتداول أوراقها المالية في الأسواق المالية ، وعلى الرغم من أن هذه الهيئة لها صلاحية إصدار معايير المحاسبة المتعارف عليها إلا أنها قد فوضت هذه الصلاحية إلى AICPA ثم أخيراً إلى FASB ، ومع هذا فإن الهيئة تصدر سلسلة من التعليمات أو المتطلبات المحاسبية Accounting Series Releases (ASR). كما أن تعليمات هذه الهيئة تنص على ضرورة مراجعة القوائم المالية لشركات المساهمة المملوكة ملكية عامة طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وعلى الرغم من أن مسئولية

حق تفسير قواعد ومعايير المراجعة (مثل قاعدة الإستقلال) بصورة مباشرة وواضحة مما لو تركت للمعهد الأمريكي (AICPA). (توماس وهنكى ، ١٩٨٩ ، ص ٣٣-٣٤)

وتسهم جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) بشكل غير مباشر - كما سيتضح فيما بعد- فى تطوير مهنة المراجعة ، وهى جمعية علمية تضم فى عضويتها الأكاديميين من أساتذة الجامعات العاملين فى مجال البحث العلمى، وتشجع أعمال البحث المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة. (Guy,D.M.&Others, 1999, P.15)

أما مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) - وهو منظمة مستقلة تأسست عام ١٩٧٣- فهو المعنى الوحيد حتى الآن بإرساء وإصدار قواعد ومعايير المحاسبة الأمريكية . هذا بالإضافة إلى إسهاماته فى تحديد الإطار المفاهيمى للمحاسبة (الأهداف، المفاهيم).

ويود الباحث أن يشير إلى الطريقة التى تم بها تشكيل (FASB) لما لها من آثار ناجحة على المهام التى يقوم بها فى مجال تنظير المحاسبة وإصدار المعايير ، حيث تكون قاعدة تأسيسية مكونة من ستة تنظيمات وهيئات تكون مسئولة عن البرنامج وهى: (الشيرازى، ١٩٩٠، ص ١٣٠-١٣١)

- جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA).
- المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA).
- إتحاد المحللين الماليين.
- معهد المديرين الماليين (FEI).
- الجمعية القومية للمحاسبين (NAA).
- جمعية الأوراق المالية.

وتقوم هذه التنظيمات بتحديد تسعة أعضاء ليكونوا الجمعية التأسيسية والمهمة الرئيسية للجمعية هى تعيين أعضاء FASB وعددهم سبعة أعضاء أربعة منهم محاسبين قانونيين وثلاثة منهم لهم خبرة وإهتمام بشئون المحاسبة

والتحويل والصالح العام . ويعتمد FASB على لجنة إستشارية مكونة من ثلاثون عضواً يتم تعيينهم وتمويلهم من قبل الجمعية التأسيسية ومهمة هذه اللجنة تحديد برامج البحث وأولويات المشاكل التي يجب عرضها ودراستها وأيضاً تعيين فرق العمل من الباحثين لكل بحث وأخيراً إبداء الرأي الفني فى طبيعة المشاكل والحلول المطروحة.

وبالإضافة إلى هذه التنظيمات القومية فإن كل ولاية بأمريكا يكون بها مجلس للمحاسبة القانونية تكون مسؤوليته الأساسية تحديد وتنفيذ قوانين الولاية التى تحكم ممارسة المحاسبة القانونية داخل الولاية والتي تتعلق بتصاريح المهنة والإرشاد المهني والتعليم المهني للمحاسبين القانونيين فى بعض الأحيان ، وعلى الرغم من أن مجالس الولايات لا تتبع مباشرة AICPA أو جمعيات المحاسبين القانونيين بالولاية، إلا أنها تعمل مع هذه التنظيمات على مراقبة وتنظيم المهنة. (توماس وهنكى، ١٩٨٩، ص ٣٣)

#### هيئة بناء نظرية المراجعة وإصدار المعايير فى مصر:

تجدر الإشارة أنه لا يوجد فى مصر - حتى عام ١٩٩٧ - هيئة معنية بتنظيم المراجعة أو إصدار المعايير ، وإنما صدرت عدة قوانين متتابعة بالإضافة إلى دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر عن نقابة المحاسبين والمراجعين (نقابة التجار حاليًا). وكلّ يتناول جانب محدد فيما يتعلق بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر. ويتضح ذلك من العرض التالى.

تم تأسيس جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية وصدور مرسوم بإعتماد نظامها فى ٢٤ أبريل ١٩٤٦. وقد حرص النظام الأساسى للجمعية على الإرتفاع بمستوى أعضائها فاشتراط عضويتها الكفاءة العلمية إلى جانب الخبرة العملية.

وليس للجمعية سلطة وضع أو إصدار المعايير ، وتتصب أهدافها فى تنظيم الدورات التدريبية والندوات وعقد المؤتمرات ، وكذلك عقد الإمتحانات اللازمة للراغبين فى عضوية الجمعية، هذا بالإضافة إلى إصدار نشرات بآراء أعضاء

واهتمت الدولة بمهنة المراجعة فأصدرت القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١  
بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة والذي يهدف إلى الإحتفاظ بمستوى عال لمن  
يمارسون المهنة من الناحيتين العلمية والعملية ، وإلى إستبعاد العناصر التي لا  
يتوافر فيها هذا المستوى ، وقد صدر القانون فى أربعة أقسام رئيسية وهى:

الباب الأول : السجل العام وشروط القيد فيه.

الباب الثانى : إجراءات القيد فى السجل.

الباب الثالث : حقوق المحاسبين والمراجعين وواجباتهم (الإختصاصات المهنية).

الباب الرابع : العقوبات التأديبية.

ويتضح من هذا القانون أنه قد صدر لتغطية جوانب محددة دون سواها  
فيما يتعلق بمزاولة المهنة حيث حدد مستوى التأهيل العلمى والعملى المطلوب  
من ناحية ، والإختصاصات المهنية المتعلقة بأنواع الشركات التى يمكن  
مراجعتها والعقوبات التأديبية من ناحية أخرى.

وتم إنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين بالقانون رقم ٣٩٤ لسنة ١٩٥٥  
(ثم صدر القانون رقم ٤٠ لسنة ١٩٧٢ بشأن إنشاء نقابة التجاربيين وبإلغاء  
العمل بأحكام القانون رقم ٣٩٤ لسنة ١٩٥٥) وأصدرت النقابة دستور مهنة  
المحاسبة والمراجعة بتاريخ ٤ أغسطس ١٩٥٨ وتعديلاته - وتحدد الهدف من  
الدستور فى ضمان قيام المهنة بواجبها فى ضوء مجموعة من المعايير الأخلاقية  
بما يضمن سلامة الضمير المهنى لمراقبى الحسابات وزيادة الثقة فى دورهم  
والخدمات التى يؤدونها من خلال تغليب الصالح العام على الصالح الفردى.  
ولقد تضمن دستور مهنة المحاسبة والمراجعة أربعة أبواب كما يلى:

الباب الأول : الواجبات والحقوق المهنية.

الباب الثانى : الأمانة المهنية.

الباب الثالث : إيضاحات لبعض الأوضاع الخاصة بالمهنة.

الباب الرابع : آداب وسلوك المهنة.

وكان لصدور القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١- بإصدار قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أكبر الأثر فى تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة حيث أوضح القانون بعض النصوص المتصلة بتنظيم مباشرة مهنة المراجعة والتي تتعلق بكل من:

- استقلال مراقب الحسابات.
- حقوق مراقب الحسابات أثناء تنفيذه لمهام المراجعة.
- واجبات مراقب الحسابات فيما يتعلق بإجتماع الجمعية العامة وتقرير المراجعة.
- الأمانة المهنية.
- مسئولية مراقب الحسابات.

ولقد أسفرت توصيات المؤتمر الدولى الثانى للمحاسبين والمراجعين فى ديسمبر ١٩٨٦- عن إنشاء المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين بمساعدة هيئة المعونة الأمريكية وشكل المعهد لجننتين:

- إحداهما لجنة المعايير المحاسبية المصرية والتي قامت بترجمة عشرين معياراً من المعايير الدولية للمحاسبة المصدرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) وسميت المعايير المترجمة بمعايير المحاسبة المصرية.
- والأخرى لجنة معايير المراجعة والتي قامت بترجمة ستة وعشرين معياراً من المعايير الدولية للمراجعة المصدرة عن الإتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) وسميت بمعايير المراجعة المصرية.

ويتضح مما سبق أن دور المعهد المصرى قاصر على ترجمة المعايير الدولية كما هى دون الأخذ فى الحسبان مدى ملاءمتها للبيئة المصرية ، هذا فضلاً عن أن المعهد ليس هيئة لإصدار المعايير.

ونظراً لإتجاه الحكومة المصرية نحو تعظيم دور القطاع الخاص بما يشجع التحول إلى إقتصاديات السوق وتوفير المناخ المناسب لتعبئة المدخرات وتنشيط حركة الإستثمار الإقتصادى، ومن ثم تعاظم دور مهنة المحاسبة والمراجعة لتحقيق ما تربو إليه الحكومة ، فقد ظهرت الحاجة الملحة إلى إعادة تنظيم مهنة

... إلى سرت سويرى وصح الصواب السيه لمهنة المحاسبه  
والمراجعة من خلال معايير للمحاسبة وأخرى للمراجعة.

ولهذا فقد صدر قرار وزير الإقتصاد والتجارة الخارجية رقم ٤٧٨ لسنة ١٩٩٧ بتشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بهما. (الوقائع المصرية، ١٩٩٧/٩/٢٨) ، وتختص اللجنة الدائمة بإعداد المعايير المحاسبية التى تستخدم فى إعداد القوائم المالية ، ومعايير المراجعة التى يتعين الإلتزام بها عند القيام بأعمال مراجعة الحسابات وما يرتبط بهما من قواعد السلوك المهني الواجب مراعاتها عند قيام مراقبى الحسابات بأداء واجباتهم المنصوص عليها فى القوانين واللوائح . وتشكل هذه المعايير الإطار العام سواء فى إعداد القوائم المالية أو فى القيام بأعمال مراجعة الحسابات.

وتشكل اللجنة الدائمة ثلاث لجان فرعية هي:

- لجنة معايير المحاسبة.
- لجنة معايير المراجعة.
- لجنة قواعد السلوك المهني.

ويجوز أن تقوم اللجنة الدائمة بتشكيل أى لجان فرعية أخرى تقتضيها أعمالها، وتحدد بقرار من اللجنة الدائمة إختصاصات هذه اللجان وطريقة مزاولتها لأعمالها وأعضائها.

الإتحاد الدولى المحاسبين:

أنشئ الإتحاد (IFAC) فى أكتوبر ١٩٧٧ نتيجة إتفاق وقعته ثلاثة وستون منظمة مهنية تمثل تسع وأربعون قطراً . وبدأ أعماله بصورة فعلية عام ١٩٧٨ من خلال العديد من اللجان المشكلة بواسطة وتقوم هذه اللجان بتنفيذ تكليفات الإتحاد ومن بين هذه اللجان:

- لجنة ممارسات المراجعة الدولية (IAPC) والمكلفة رسمياً بإعداد ونشر معايير المراجعة الدولية.
- لجنة التعليم.



- لجنة آداب وقواعد المهنة.

وتعمل لجنة ممارسات المراجعة الدولية على تشكيل لجان فرعية على أن تضم إلى أعضائها الأساسيين (البالغ عددهم إحدى عشر عضواً) ممثلين للدول غير الأعضاء بها، وذلك بهدف الحصول على أكبر قدر ممكن من وجهات النظر فيما يتعلق بمسودات معايير المراجعة ، ويعتبر ذلك موقفاً إيجابياً يعمل على تدعيم تحقيق أهداف اللجنة والمحددة في دستورها على النحو التالي:

- ١- السعي المستمر نحو تطوير مهنة المراجعة وجعلها مهنة دولية ، والوصول بالمعايير إلى القبول العام.
- ٢- دعم المهنة لمواكبة التطورات المستمرة في جميع أنحاء العالم بصفة عامة ومجتمع رجال الأعمال بصفة خاصة.
- ٣- تقديم العون اللازم للمنظمات والهيئات والأعضاء لتسهيل التزامهم الإختياري بمعايير المراجعة الدولية.

يخلص الباحث مما تقدم إلى تفوق التجربة الأمريكية في تنظيم هيئة بناء نظرية المراجعة وإصدار المعايير للإعتبارين التاليين:

١- يعتبر المعهد الأمريكي (AICPA) كمنظمة مهنية مستقلة هو المعنى بتنظيم مهنة المراجعة ومتابعة كافة شئونها من خلال أقسامه الأربعة والتي تعمل جميعها بشكل متكامل بما يحقق أهداف المعهد.

وفي نفس الوقت يسعى المعهد دائماً إلى التعرف على إتجاهات وآراء SEC (لإعتبارات سياسية) نحو مسؤوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بالقوائم المالية ، وعلى ضوء ذلك يقوم المعهد بعمل تعديلات في دليل آداب وسلوك المهنة أكثر تشدداً وتقيداً من ذي قبل. (توماس وهنكي، ١٩٨٩، ص ١٩٤-١٩٥) بينما نجد في مصر تعدد القوانين المنظمة للمهنة بالإضافة إلى دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر عن نقابة المحاسبين والمراجعين ، وكل يختص بجانب محدد من جوانب تنظيم مهنة المراجعة ، وقد تدارك المشرع ذلك مؤخراً فانصبت عملية تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة المشكلة عام ١٩٩٧ مع الإحتفاظ بجوانب تنظيم مهنة المراجعة المحددة في السابق (بواسطة المشرع ودستور المهنة) . وهذا

٢- مرونة المعهد الأمريكى (AICPA) ومصادقيته فى التجاوب مع البيئة المحيطة ، فى عام ١٩٧٨ أصدر مجلس إدارة سوق نيويورك للأوراق المالية قراراً يلزم فيه الشركات الأمريكية التى تتداول أوراقها بالسوق بإنشاء " لجان المراجعة " وتتكون من بعض أعضاء مجلس إدارتها الخارجيين ، وهم هؤلاء الأعضاء الذين لا يشغلون أى منصب تنفيذى فى إدارة الشركة ، وليس لديهم أى علاقة أسرية أو مالية مع أى موظف أو مدير تنفيذى أو مسئول عن إدارة الشركة ، وفى عام ١٩٧٩ قرر كذلك مجلس إدارة سوق أمريكا للأوراق المالية استخدام "لجان المراجعة" وهو ما شجعت هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (SEC) وكذلك المعهد الأمريكى (AICPA) . (توماس وهنكى، ١٩٨٩، ص ١٩٥)

حيث أصدر مجلس معايير المراجعة التابع للمعهد نشرة معايير المراجعة (SAS No. 61, 1988) بعنوان "الإتصال بلجان المراجعة"، ويطبق هذا المعيار عند مراجعة القوائم المالية للشركات التى يوجد بها لجنة مراجعة أو أى لجنة أخرى تقوم أساساً بالإشراف على إعداد القوائم المالية ، بالإضافة إلى المنشآت العامة التى تطرح أسهمها للجمهور فى السوق.

وعلى الرغم من أهمية وجود "لجان المراجعة" وعملها كحلقه وصل بين مجلس إدارة الشركة وكل من مراقب الحسابات والمراجع الداخلى، وما تسهم به هذه اللجان فى تدعيم جودة أداء المراجعة إلا أن المشرع المصرى أو المنظمات المهنية فى مصر لم تصدر أى معيار بهذا الخصوص.

## ٢- توافر عنصر الإلزام بمعايير المراجعة المصدرة:

تمر عملية الإلزام بمعايير المراجعة المصدرة بمرحلتين متكاملتين هما:

- ١- إقناع كافة الأطراف ذات العلاقة بالمعايير المصدرة وذلك من خلال مشاركتها بطريقة أو بأخرى فى وضع المعايير ، وبالرغم من أن تلك العملية

تأخذ مكانها الفعلى ضمن عملية إصدار المعايير - كما سيوضح فيما بعد- إلا أنها هي الضمان لتطبيق المعايير بمستوى الكفاءة المطلوبة من مراقب الحسابات من ناحية ، وتحقيق الثقة فى نتائج المراجعة من قبل الأطراف ذات العلاقة من ناحية أخرى.

٢- أنه لضمان إلتزام كافة الأطراف ذات العلاقة بالمعايير المصدرة لايد من البحث عن أنسب الوسائل لتحقيق هذا الغرض ، وتتعدد هذه الوسائل وتكاد تنحصر فى إحدى البدائل التالية:

- الإلزام عن طريق المنظمات المهنية المتخصصة .
  - صدور تشريع ملزم.
  - رقابة إحدى الوحدات الحكومية.
- وبناءً على ما تقدم يمكن بحث طرق الإلزام بمعايير المراجعة المصدرة فى أمريكا ومصر والإتحاد الدولى للمحاسبين على النحو الموضح فيما يلى.

### الإلزام بمعايير المراجعة فى أمريكا:

يتوافر عنصر الإلزام بمعايير المراجعة المصدرة فى أمريكا من خلال قيام المعهد الأمريكى (AICPA) بوضع إجراءات لتأديب أعضائه وكذلك المكاتب المنتمية إلى قسم شئون شركات ومكاتب المحاسبين القانونيين ، حيث يتراوح تأديب المراقب الفرد من اللوم حتى الفصل من عضوية المعهد، وقد يؤثر قرار المعهد على تصرفات مجلس المحاسبين القانونيين للولاية التى يزاول فيها المراقب عمله ، فقد يقرر المجلس وقف مزاوله مراقب الحسابات لعمله لفترة معينة أو سحب تصريح مزاوله المهنة كلية.(توماس وهنكى، ١٩٨٩، ص١٩٣)

وبشكل عام ، تحيل لجنة آداب وسلوك المهنة إلى مجلس تحقيق محلى بالولاية المختصة أى مخالفات لتعليمات وقواعد وإجراءات وأنظمة المعهد ، أو دليل آداب وسلوك المهنة الصادر عن المعهد أو جمعية المحاسبين بالولاية التى يزاول فيها مراقب الحسابات عمله. ويحق للمدعى عليه أن يطلب رفع الأمر إلى مجلس تحقيق قومى بدلاً من المجلس المحلى .أما بالنسبة لإجراءات تأديب مكاتب المحاسبة القانونية فيتم بواسطة قسم شئون مكاتب المحاسبة التابع للمعهد، كما يحق لأى جمعية أو مجلس محلى رفع دعوى تأديب مكتب المحاسبة المخالف

عمن محاسب المحاسب العدوييه وبتضمن القرارات السابقيه ضد محاسب المحاسبه  
مايلى: (توماس وهنكى، ١٩٨٩، ص ١٩٣-١٩٤)

- ١- زيادة الفحص الدورى لأداء مكتب المحاسبه بواسطة زملاء المهنة.
- ٢- مطابيه المكتب بعمل اللازم لتصحيح المخالفات.
- ٣- اللوم أو الحد من نطاق نشاط مكتب المحاسبه.
- ٤- فرض عقوبات ماليه.
- ٥- إيقاف عضويه المكتب فى الجمعيه المحليه أو المعهد لفترة محددة.
- ٦- فصل المكتب من عضويه الجمعيه المحليه أو المعهد.

هذا بالاضافه إلى أن مكاتب المحاسبه والمراجعه العضو فى المعهد تخضع لدراسة الزاميه عن نوعيه وجوده أدائها كل ثلاث سنوات يطلق عليها مراجعة القرين أو النظرير Peer Review من خلال قيام مكتب معين بمراجعة أعمال مكتب آخر للتأكد من أن مكاتب المحاسبه والمراجعه ملتزمه بمعايير الرقابه على الجوده التى أصدرها قسم الرقابه على جوده الأداء التابع للمعهد الأمريكى . وقد توقع عقوبات على المكاتب غير الملتزمه بمعايير الرقابه على جوده الأداء والتي تتضمن مايلى: ( لطفى ، ١٩٩٧، ص ٤١ )

- غرامات ماليه.
- إيقاف العضويه لفترة معينه أو الفصل منها.
- توجيه اللوم أو الإنذار.
- الالتزام ببرامج إضافيه للتعليم المستمر.
- إتخاذ اجراءات تصحيحيه حسب ما تفرضه الظروف.

ويتضح مما تقدم مدى قدرة المعهد الأمريكى (AICPA) كهيئه مستقله على الزام مراقبى الحسابات (الأعضاء فى المعهد) بمعايير المراجعه المصدرة وقواعد أداب وسلوك المهنة ومعايير الرقابه على جوده الأداء. وبالنسبه لمراقبى الحسابات غير الأعضاء بالمعهد فانهم يتعرضون للعقوبه من قبل جمعيه المحاسبين بالولاية التى يتبعونها أو مجلس المحاسبه المحلى بالولاية اذا ثبت تقصيرهم فى أداء واجباتهم.

## الإلزام بمعايير المراجعة في مصر:

نظراً لتعدد القوانين والقرارات المصدرة بشأن تنظيم بعض جوانب مهنة المراجعة في مصر قلنا أن نستنتج توافر عنصر الإلزام من زوايا متفرقة من خلال تلك القوانين والقرارات ويتضح ذلك مما يلي:

١- ورد بقانون نقابة التجارين أنه يحاكم أمام الهيئات التأديبية الأعضاء الذين يرتكبون أموراً مخلة بشرفهم أو ماسة بكرامة المهنة أو يهملون في تأدية واجباتهم. أما الأعضاء من موظفي الحكومة والقطاع العام (قطاع الأعمال العام) فلا يحاكمون أمام هذا المجلس إلا فيما يقع منهم بسبب مزاوله المهنة خارج أعمال ووظائفهم. وتكون العقوبات التأديبية متدرجة من نعت النظر ، الإنذار ، الإيقاف عن العمل لمدة لا تتجاوز سنة ، وإسقاط العضوية من النقابة ، وفي هذه الحالة الأخيرة لا يكون للعضو الحق في مزاوله المهنة إلا بعد إعادة قيده بالنقابة ، كما يجب على الوزارات والمصالح والمؤسسات والهيئات العامة والشركات العامة والخاصة تبليغ النقابة عن كل ما توقعه من عقوبات تأديبية على أعضاء النقابة العاملين بها.

٢- وورد بقانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ، أنه مع عدم الإخلال بالعقوبات الأشد المنصوص عليها في القوانين الأخرى ، يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن سنتين وبغرامة لا تقل عن ألفى جنيه ولا تزيد عن عشرة آلاف جنيه- يتحملها المخالف شخصياً - أو بإحدى هاتين العقوبتين ، كل مراقب وكل من يعمل في مكتبه تعمد وضع تقرير كاذب عن نتيجة مراجعته ، أو أخفى عمداً وقائع جوهرية ، أو أغفل عمداً هذه الوقائع في التقرير الذي يقدم للجمعية العامة وفقاً لأحكام هذا القانون . وفي حالة العود أو الإمتناع عن إزالة المخالفة التي صدر فيها حكم نهائى بالإدانة تضاعف الغرامات المنصوص عليها في حديها الأدنى والأقصى.

٣- وقد تضمن قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، والمعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بياناً بالعقوبات التي تقع لمخالفة أحكام هذا القانون كلها أو بعضها . . حيث يعاقب بالسجن كل من حرض أو أتفق أو ساعد أى ممول على التهرب من أداء إحدى الضرائب المنصوص عليها في هذا القانون كلها أو بعضها. ومع عدم الإخلال بالجزاءات المنصوص عليها

الإقرار الضريبي والوثائق والمستندات المؤيدة له في الحالتين الآتيتين:

أ- إذا أخفى الوقائع التي علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها الوثائق أو المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول.

ب- إذا أخفى الوقائع التي علمها أثناء تأدية مهمته عن أى تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات من شأنه أن يؤدي إلى تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.

وقد ورد باللائحة التنفيذية للقانون أنه يعتبر اعتماد الإقرار الضريبي من المراجع أو المراجع تحت التمرين أو مساعد المراجع المقيد بأحد جداول السجل العام للمحاسبين والمراجعين (طبقاً لأحكام القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١) إقرار منه بأن صافي الربح الخاضع للضريبة أو الخسارة كما ورد بالإقرار المقدم حسب طبقاً لأساليب وأصول وقواعد المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها ومتفقة مع تطبيق أحكام قانون الضرائب على الدخل.

٤- ونظراً لعدم وجود معايير مصرية للمراجعة حتى ٢٠٠٠/٩/٣٠ فقد كان هناك التزام عام لمراقبي الحسابات في مصر عند اعدادهم لتقرير المراجعة وهو التأكيد على أن أعمال المراجعة قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) وهي تلك المعايير العشر الأمريكية الصادرة عن AICPA عام ١٩٥٤.

وبعد أن أصدرت لجنة ممارسات المراجعة الدولية (IAPC) المنبثقة عن IFAC ثلاثين معياراً دولياً للمراجعة حتى نهاية ديسمبر ١٩٩٢، قام المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين بترجمة ونشر ست وعشرين معياراً منها عام ١٩٩٣، ولكون مصر عضو في IFAC أصبح هناك التزام عام من قبل مراقبي الحسابات في مصر بوجوب التأكيد في تقرير المراجعة على أن أعمال المراجعة قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة الدولية.

والآن أصبح على مراقبي الحسابات في مصر أن يؤكدوا التزامهم فيما يتعلق بالقوائم المالية التي تنشر عن أى فترة لاحقة على ٢٠٠٠/٩/٣٠ بمعايير المراجعة المصرية (البالغ عددها ستة معايير صدرت في أكتوبر ٢٠٠٠)

بالإضافة إلى معايير المراجعة الدولية فى شأن الموضوعات التى لم يتم تناولها فى معايير المراجعة المصرية.

مدى الإلزام بمعايير المراجعة الدولية:

استبعد الإتحاد الدولى IFAC هيمنة معايير المراجعة الدولية على الأنظمة المحلية المتحكمة فى مراجعة القوائم المالية فى دولة معينة ، وذلك لإضفاء صفة المرونة عليها من ناحية وإمكانية الحصول على قبول إختيارى على نطاق واسع لتلك المعايير من ناحية أخرى.

وليس للإتحاد سلطة فرض معايير المراجعة المصدرة على دول المنظمات الأعضاء فى الإتحاد ، حيث يعتمد الإتحاد على قيام الأعضاء بالترويج للمعايير الدولية من خلال محاولة إقناع الحكومات والهيئات المعنية بوضع المعايير والجهات المشرفة على أسواق الأوراق المالية بالتقيد بالمعايير والسعى للحصول على قبول دولى لها.

ولقد حدد دستور الإتحاد مجال معايير المراجعة الدولية وهو مراجعة الحسابات وإيداء الرأى الفنى فى القوائم المالية لأى وحدة بغض النظر عن حجمها وهدفها وشكلها القانونى ، كما يتطلب الأمر طبقاً للدستور الإلتزام بهذه المعايير كلما أمكن ذلك.

ويسهم الإتحاد فى محاولة الحصول على قبول دولى للمعايير من خلال قيام لجنة ممارسات المراجعة الدولية بدراسة معايير المراجعة المصدرة عن المنظمات المحلية ومقترحات وتوصيات جميع أعضاء الإتحاد ومراعاة كل ذلك عند إعداد المسودة النهائية للمعايير الدولية قبل إصدارها بشكل نهائى.

٣- مراعاة العوامل البيئية السائدة عند اصدار معايير المراجعة:

تتعدد العوامل البيئية (اقتصادية ، سياسية ، اجتماعية ، ثقافية ، قانونية) السائدة فى دولة ما والتى تؤثر بدورها على مهنة المحاسبة والمراجعة فيها دون سائر الدول الأخرى . ومن ثم تنشأ الحاجة إلى مراعاة هذه العوامل المتعددة عند اصدار المعايير.

أدوات التطبيق العملى ويجب عند بنائها مراعاة كافة العوامل البيئية المحيطة. فلا يكفى ان تكون المعايير متسقة منطقيا وانما يجب أيضا ان تكون ملائمة لواقع التطبيق العملى وما قد يفرضه هذا الواقع من اعتبارات خاصة اقتصادية كانت أو سياسية أو اجتماعية أو قانونية.

### تأثير العوامل البيئية على اصدار معايير المراجعة فى أمريكا:

إذا تطرقنا إلى العوامل البيئية السائدة فى أمريكا ومدى تأثيرها على اصدار معايير المراجعة يشير الباحث إلى انه على الرغم من ان معايير المراجعة الدولية تصدر غالبا لتتلاءم بشكل كبير مع العوامل البيئية السائدة فى الدول المتقدمة وخاصة أمريكا إلا ان المعهد الأمريكى AICPA ما زال يقوم بدوره الفعال فى إصدار نشرات معايير المراجعة (SAS) - التى تتلائم مع العوامل البيئية السائدة - الملزمة لمراقبى الحسابات فى أمريكا ، ولا يوجد أى الزام على مراقبى الحسابات بمعايير المراجعة الدولية.

كذلك نجد أن دليل آداب وسلوك المهنة المصدر عن المعهد الأمريكى AICPA يراعى الإعتبارات السياسية من خلال معرفة اتجاهات وآراء SEC نحو مسؤوليات مراقب الحسابات ويتم اجراء التعديلات اللازمة فى الدليل بما يتوافق مع رأى SEC.

ونتيجة لتصاعد الدعاوى القضائية فى أمريكا ضد مراقبى الحسابات قام المعهد الأمريكى بتشكيل لجنة مسؤوليات المراجع لدراسة دور ومسؤوليات مراقب الحسابات، كما كون المعهد قسم الرقابة على جودة الأداء المعنى بوضع معايير الرقابة على جودة الأداء التى تخضع لها مكاتب المحاسبة القانونية.

كذلك ونتيجة للدعاوى القضائية "وضعت مجالس المحاسبة والمراجعة القانونية بالولايات الأمريكية المختلفة حداً أدنى للمستوى التعليمى الذى يجب توفره لدى هؤلاء المتقدمين لمزاولة المهنة ، كما أن أغلب الولايات تلزم ممارسى المهنة بمواصلة تعليمهم المهنى حتى يمكنهم الإستمرار فى ممارستها".

(توماس وهنكى، ١٩٨٩، ص ٢٢٥)



## تأثير العوامل البيئية على ممارسة مهنة المراجعة في مصر:

هناك العديد من العوامل البيئية التي تميز مصر عن غيرها من الدول حيث نجد أن قطاع الأعمال العام تحمل عبء التنمية الاقتصادية والاجتماعية منذ صدور قرارات التصير ثم قرارات التأميم ، وما استتبع ذلك من صدور قوانين شكلت نظاماً إقتصادياً مخططاً ومدعماً بنظام محاسبي موحد محققاً لأهداف النظام الإقتصادي ، وقد أسفرت التجربة سواء في مصر أو في غيرها من الدول عن فشل تنظيمات قطاع الأعمال الحكومية في تحقيق الأهداف المخططة لأسباب عديدة -تخرج من نطاق البحث- ومن ثم اعتمدت مصر برنامجاً للخصخصة بهدف التحول النسبي من الإقتصاد المخطط إلى إقتصاد السوق . (حسن، ١٩٩٦ ، ص٤٥)

ويتضح مما سبق إتباع مصر لنظام الإقتصاد المختلط حيث يوجد قطاع الأعمال العام ويحكم الممارسات المحاسبية فيه النظام المحاسبي الموحد، والقطاع الخاص ويحكم الممارسات المحاسبية فيه عدة قوانين منها قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية وتعديلاته ، وقانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ .

ومن العوامل البيئية المؤثرة على مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر النظام القانوني السائد في الوقت الحالي، حيث تتعدد القوانين والقرارات المصدرة والتي تحكم بعض جوانب مهنة المراجعة بدءاً من القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة ، ومروراً بدستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر عام ١٩٥٨ وتعديلاته ، وقانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ، وقانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ، بالإضافة إلى قرار وزير الإقتصاد والتجارة الخارجية رقم ٤٧٨ لسنة ١٩٩٧ بتشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بهما .

فهذه الحزمة من القوانين والقرارات لا بد من تأثيرها على عملية إصدار معايير المراجعة في مصر ، ويتساءل الباحث عن مدى جدوى استمرار العمل بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ ، ولماذا يتناول كل قانون مصدر - من القوانين سالفة الذكر - جانب محدد من جوانب ممارسة مهنة المراجعة، وهل من

تمس مهنة المراجعة، أم تعطى تلك الصلاحية إلى اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة.

ومن العوامل البيئية الأخرى معدل التضخم السائد فى مصر وأثره الواضح على مدى تعبير القوائم المالية عن نتائج الأعمال والمركز المالى، وإذا ما أقرن معدل التضخم بالنظام الضريبي السائد بشقيه (ضريبة الدخل والضرائب على المبيعات) فما هو تأثير ذلك على عملية إيجاد المعايير بالإضافة إلى مستوى التعليم السائد حالياً فى المجتمع ومدى القدرة على التعامل مع الأساليب العلمية المتطورة، ومدى قدرة المعاهد العلمية بإمكانياتها الحالية فى تزويد طلابها وباحثيها بالمادة العلمية المتقدمة التى تناسب التغير الحادث فى عالم اليوم. (مصطفى، ١٩٩٢، ص ٥٦)

بالإضافة إلى ذلك مستوى الكفاءات الإدارية المتحكمة فى إدارة وتوجيه إستثمارات المنشآت العاملة ومدى تفهم تلك المستويات لأهمية المعلومات المحاسبية المصدق عليها من قبل مراقب الحسابات من ناحية، وقدرتهم على الإستجابة للتغيير فى أساليب الإدارة للتكيف مع التقدم التكنولوجى الحادث فى تشغيل البيانات المالية وغير المالية من ناحية أخرى.

#### ٤- تحديد المنهج الواجب اتباعه فى بناء نظرية المراجعة وإصدار المعايير:

إن النظرية العلمية صياغة من صنع العقل البشرى توضح الأسباب التى تقف وراء الحقائق العلمية والنتائج المترتبة عليها وتشرح العلاقات بين العوامل المكونة لها، وهناك منهجان رئيسيان يتبعهما الباحثون فى سبيل التوصل إلى النظريات العلمية فى كافة مجالات العلوم - ماكان طبيعياً منها أو إجتماعياً - هما المنهج الإستنباطى والمنهج الإستقرائى: (عساف، ١٩٧٦، ص ١١٨-١٢٠)

- فالمنهج الإستنباطى يعتمد على التسلسل المنطقى من البديهيات المسلم بها تماماً، إلى استنتاجات معينة تؤدى إلى تكوين نظرية خاصة محددة المعالم تفسر أوضاعاً خاصة، بمعنى ان يبدأ الباحث من العموميات المؤكدة إلى خصوصيات أو جزئيات جديدة على أساس من التحليل المنطقى.

- أما المنهج الاستقرائي فهو عكس المنهج الاستنباطي حيث يبدأ من الخصوصيات أو الجزئيات ثم ينتهي إلى العموميات ، إذ يلاحظ الباحث ظاهرة معينة في ظرف ما ويحاول أن يتعرف على العوامل التي أدت إليها ، والعلاقات بين تلك العوامل ، والأثر النسبي لكل منها، ثم يستخلص من ذلك نتائج إذا ما اختبارها وتثبت من صحتها في كافة الظروف تحولت إلى نظريات مقبولة.

وفى مجال المراجعة نجد أن العديد من الباحثين قد اتبعوا المنهج الاستنباطي في كثير من مهام المراجعة، ومن بينها:

- استخدام المعاينة الإحصائية في تحديد حجم عينة الفحص الإختباري واختيار مفردات العينة وتقييم نتائج الفحص.

- الإعتماد على نماذج تحليل الإنحدار في التنبؤ بالقيم الحقيقية لبند القوائم المالية للحكم على مدى معقولية القيم الدفترية لها لخدمة أغراض المراجعة التحليلية.

- استخدام نموذج تحليل التمايز في التنبؤ بفشل المنشآت ومن ثم الحكم على مدى قدرة المنشأة على الإستمرار في نشاطها في المستقبل (التقرير عن الإستمرارية).

ويتم الإعتماد على المنهج الإستقرائي في تنفيذ بعض إجراءات المراجعة ، حيث نجد أن مراقب الحسابات يعتمد على أسلوب قائمة الإستقصاء للحكم على مدى قوة تصميم نظام المراقبة الداخلية وأسلوب الملاحظة لإختبار مدى الإلتزام بإجراءات نظام المراقبة.

ويؤكد البعض على أن الإجراءات التي يتبعها مراقب الحسابات لإبداء الرأي الفنى الإنتقادي عن القوائم المالية تتم بناءاً على المنهج الإستقرائي ، حيث يتم تنفيذ إجراءات المراجعة بإتباع الخطوات التالية : (Mautz, R.K.&Sharaf, :  
H.A., 1961, P.27)

١- تحديد المشكلة موضوع المراجعة.

٢- ملاحظة الحقائق المتعلقة بالمسكلة.

٣- تجزئة المشكلة إلى مشكلات فرعية.

٥- تحديد الأساليب الفنية المناسبة للحصول على الأدلة وتحديد الإجراءات المناسبة.

٦- تنفيذ الإجراءات المناسبة لحصر الأدلة.

٧- تقييم أدلة الإثبات.

٨- تكوين الرأى وإصدار الحكم بالنسبة للمشاكل الفرعية والمشكلة ككل.

ويعتمد المنهج الإستقرائى عند تطبيقه على ملاحظة ما يفعله مراقبو الحسابات لتكوين فكرة عامة عن النظام الذى تخضع له عملية المراجعة ، ثم إضافة التفكير المنطقى إلى هذه الأفعال بإخضاعها لمجموعة عامة من المبادئ حتى يمكن الوصول إلى حقائق علم المراجعة ، ووفقاً لهذا المنهج يجرى مسح للقواعد والإجراءات والطرق المتبعة فعلاً فى مجال أعمال المراجعة وإعدادها وتبويبها من خلال إيجاد نوع من التشابه بينها وفقاً لأسس معينة. (البناء، ١٩٩٩ ، ص٦٣)

ويتعرض المنهج الإستنباطى لبعض أوجه الإنتقاد حيث أن الإعتماد الكامل على التبرير العقلانى قد يؤدى إلى مبادئ غير مألوفة ولا تتفق مع متطلبات التطبيق العملى، كما أن هذا المنهج هو فى حقيقته نموذج مغلق لا يضيف معلومات أو معارف جديدة حيث أن المصدر الحقيقى للمعرفة هو عن طريق الملاحظة والتجربة وليس مجرد إجراء تمرينات عقلانية مجردة ، إلا أن أوجه الإنتقاد هذه يرد عليها بأن وظيفة النظرية ليست مجرد إعطاء نتائج متفقة مع الواقع العملى أو يمكن قبولها من الممارسين للمهنة وإنما الفائدة الأساسية من بناء النظريات هو توجيه التطبيق العملى صوب مجالات جديدة تحقق التطور والتقدم المنشود ، كما أن إستخدام المنهج الإستنباطى جنباً إلى جنب مع مناهج أخرى يساعد كثيراً على تجنب الأخطاء المنطقية وعلى توجيه الإنتباه إلى ما كان يجب أن نعلمه عن الظواهر موضوع الدراسة. (الشيرازى، ١٩٩٠، ص٥٤-٥٥)

بينما يعانى المنهج الإستقرائى من بعض أوجه القصور ويتمثل ذلك فى أنه لا يتفق مع التطور المستمر فى علم المراجعة ، على أساس أن المبادئ العلمية المشتقة من هذا المنهج تصف الواقع. فى حين أنها يجب أن تكون أنماطاً لما يجب أن يكون عليه التطبيق ، كما أن هذا المنهج عند تطبيقه يتطلب الحيدة واستبعاد الجانب الشخصى ، وهذا لا يتوافر فى مجال علم المراجعة حيث أن مراقب الحسابات يعتمد على تقديره أو حكمه الشخصى فى العديد من مهام المراجعة. (البناء، ١٩٩٩، ص٦٣)

وهكذا يتضح للباحث أن الأستراتيجية الملائمة للبحث فى مجال تنظير المراجعة تقتضى التنسيق بين المنهج الإستنباطى والإستقرائى على إعتبار أنه من خلال المنهج الإستنباطى يمكن إيجاد فكر تحليلى منطقى متنسق حول الأساس الذى تستند إليه نظرية المراجعة إذا ما تم تحديد أهدافها بصورة واضحة ، وفى تحديد المفاهيم والفروض التى تحقق هذه الأهداف بما يودى إلى إيجاد تصنيف شامل لمفاهيم المراجعة يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالأهداف، ومن خلال المنهج الإستقرائى يتم إرساء مبادئ المراجعة كقواعد أساسية وترجمة هذه المبادئ إلى معايير للتطبيق العملى يغلب عليها الطابع الإستنباطى عند إعدادها بما يودى إلى صلاحيتها للتطبيق.

وعلى الرغم من عدم وجود نظرية متكاملة فى المراجعة إلا أن الباحث سوف يعرض المنهج المتبع بواسطة المنظمات المهنية المعنية بوضع نظرية المحاسبة وإصدار معايير المحاسبة والمراجعة فى أمريكا ، بالإضافة إلى دور اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهنى المرتبطة بهما فى مصر ، وكذلك الإتحاد الدولى للمحاسبين على النحو المبين فيما يلى.

**منهج بناء النظرية وإصدار المعايير فى أمريكا:**

سوف يعرض الباحث المنهج المتبع بواسطة المنظمات المهنية المعنية بوضع نظرية المحاسبة وإصدار معايير المحاسبة والمراجعة فى أمريكا للإستفادة

## المعهد الأمريكي AICPA

يعتمد المعهد على المنهج الاستنباطي - بشكل كبير - فيما يتعلق بوضع ونشر معايير المراجعة، بينما يغلب المنهج الاستقرائي على عمليات وضع قواعد آداب وسلوك المهنة وتحديد مسؤوليات مراقب الحسابات وتحقيق الرقابة على جودة الأداء، ويتضح ذلك مما يلي:

١- إن نشرات معايير المراجعة (SAS) يغلب عليها المنهج الاستنباطي، وخاصة تلك المعايير المتعلقة بالأحداث الجديدة الناشئة عن تطور الظروف الاقتصادية والسياسية والقانونية التي تعمل في ظلها المنشآت، ومن هذه المعايير - على سبيل المثال لا الحصر - ما يلي:

- نشرة معايير المراجعة (SAS No. 47, 1983) بعنوان مخاطر المراجعة والأهمية النسبية في أداء عملية المراجعة.
- نشرة معايير المراجعة (SAS No. 59, 1988) بعنوان دراسة مراقب الحسابات لمقدرة المنشأة على الإستمرار في النشاط.
- نشرة معايير المراجعة (SAS No. 61, 1988) بعنوان الإتصال بلجان المراجعة.
- نشرة معايير المراجعة (SAS No. 65, 1991) بعنوان دراسة مراقب الحسابات لوظيفة المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية.

٢- إن دليل آداب وسلوك المهنة الصادر عن المعهد عام ١٩٧٨ يغلب عليه المنهج الاستقرائي حيث يسعى المعهد دائماً إلى التعرف على إتجاهات وآراء هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (SEC) نحو مسؤوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بالقوائم المالية والتقارير التي يقدمها، وعلى ضوء ذلك يقوم المعهد بعمل تعديلات في معايير آداب وسلوك المهنة أكثر تشدداً وتقييداً من ذي قبل.

- إن قسم الرقابة على جودة الأداء يسعى دائماً إلى إصدار معايير الرقابة على جودة الأداء وتشديد إجراءات الرقابة على جودة عمل مراقب الحسابات بواسطة نظيره بمكاتب المحاسبة والمراجعة الأخرى نتيجة لكثرة العقوبات القضائية المفروضة على مراقبي الحسابات ، ويعتمد القسم فى عمله على المنهج الإستقرائى بشكل كبير وقلمما يستخدم المنهج الإستنباطى.

- تقوم لجنة مسئوليات المراجع بإستمرار بالعمل على تقليل فجوة التوقعات من خلال دراسة دور ومسئوليات مراقب الحسابات وتقديم الإقتراحات البناءة والتي تهدف إلى إسترداد ثقة الجمهور بالمهنة (تلك الثقة التي فقدها المهنة نتيجة لكثرة الدعاوى القضائية ضد مراقبي الحسابات قبل تشكيل لجنة مسئوليات المراجع عام ١٩٧٤) وتتبع اللجنة فى تحقيق أهدافها المنهج الإستقرائى.

### جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)

تعتمد بحوث AAA منذ البداية على خاصيتين رئيسيتين: (الشيرازى، ١٩٩٠، ص ٨٣)

- إتها بحوث قياسية وفى نفس الوقت تعتمد على المنهج الإستنباطى.
- إتها تأخذ بالفكر السائد فى النظرية الإقتصادية الحديثة وبصفة خاصة ما يتعلق بمجال التمويل فى الشركات المساهمة.

ولقد شكأت الجمعية لجنة لإعداد تقرير عن المفاهيم الأساسية للمراجعة ، حيث قامت اللجنة بمناقشة بعض المفاهيم الأساسية وهى مفهوم المراجعة ، ومفهوم الفحص فى المراجعة، ومفهوم تقرير المراجعة ، وقد تمت الدراسة فى ضوء علم المنطق ونظم المعلومات والإتصال، وسلكت اللجنة فى مهمتها المنهج الإستنباطى (AAA, 1972) .

### مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)

ان المنهج الذى يتبعه المجلس فى أداء المهام المكلف بها (إصدار معايير المحاسبة، تفسيرات المبادئ المحاسبية، نشرات فنية) يجمع بين المنهج الاستنباطى والاستقرائى. فقد استخدم المنهج الاستنباطى بصفة أساسية فى

المعايير قد غلبت عليه الصيغة الاستقرائية في كثير من الأحوال. ويلاحظ انه في مجال وضع المعايير يكون استخدام هذين المنهجين كما يلي: (الشيرازى ، ١٩٩٠ ، ص ١٣٤-١٣٥)

١- المنهج الاستقرائى : حيث يقوم فريق العمل بالمهام التالية :

- تحديد الموضوعات التى يلزم إعداد معايير بشأنها .
- استقراء الممارسات التى تستخدم فى التطبيق العملى .
- دراسة وتقييم هذه الممارسات لتحديد أفضلها .

ومن المعروف ان الانتقاد الرئيسى لهذا المنهج يتحدد فى انه لايسمح باستحداث ممارسات أفضل من الممارسات القائمة .

٢- المنهج الاستنباطى: حيث يقوم فريق العمل بالمهام التالية :

- تحديد أهداف التقارير المالية .
- تحديد قواعد الاستنتاج التى سوف تستخدم .
- تحديد الموضوعات المراد دراستها .
- تطبيق قواعد الاستنتاج للوصول إلى المعايير التى تتسق مع الأهداف .

ومن المعروف ان الانتقاد الرئيسى لهذا المنهج يتحدد فى ان المعايير التى نتوصل إليها قد تأتى على غير ما هو مألوف وبالتالي يتطلب هذا المنهج وقتا طويلا كى يظهر أثره على الممارسة المهنية .

**منهج إصدار معايير المراجعة المصرية :**

اعتمدت اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بهما على المنهج الاستقرائى حال إصدارها لمعايير المراجعة المصرية (ست معايير حتى الآن)، وما يبرهن على ذلك مايلي :

١- ان معايير المراجعة المصرية قد أعدت بما يتفق مع معايير المراجعة الدولية الصادرة من الاتحاد الدولى للمحاسبين فيما عدا بعض التعديلات الطفيفة التى أجريت عليها لتنمشى هذه المعايير مع القوانين المصرية .  
(الوقائع المصرية ، أكتوبر ٢٠٠٠)



- ٢- ان هذه المعايير قابلة للتعديل والإضافة والتجديد طبقا لظروف التطور الاقتصادي ومقتضيات التطبيق المصرى لمعايير التوثيق والمراجع الدولية. (الوقائع المصرية، أكتوبر ٢٠٠٠)
- ٣- ان معيار المراجعة المصرى رقم (٢٠٠) بعنوان " تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية " قد جاء متمشياً تماماً مع كل من :
- معيار المراجعة الدولى رقم (١٣) بعنوان تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الصادر عام ١٩٨٣ .
- دستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر فى ٤ أغسطس ١٩٥٨ وتعديلاته بواسطة نقابة المحاسبين والمراجعين (نقابة التجار حاليًا) بشأن تقرير مراقب الحسابات .
- قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بشأن واجبات مراقب الحسابات عند تقديمه لتقرير المراجعة .

### منهج إصدار معايير المراجعة الدولية :

اعتمدت لجنة ممارسات المراجعة الدولية ( IAPC ) المنبثقة عن الاتحاد الدولى للمحاسبين على المنهج الاستقرائى عند صياغة ونشر معايير المراجعة الدولية. ومما يبرهن على ذلك ما يلى :

١- ان ١٠% من أعضاء الاتحاد الدولى يعملون فى مجال التدريس والأعمال الحكومية، بينما يعمل ٤٠% منهم فى مجال المحاسبة والمراجعة، و ٥٠% فى الصناعات والأعمال التجارية. ولاشك ان فى ذلك دلالة على ضعف المشاركة الأكاديمية فى عمل اللجنة IAPC واعتمادها على ممثلين للمنظمات المهنية فى أعمالها مما قد يفقد ما تصدره من معايير دولية روح التفكير العلمى المنظم . (فايد ، ١٩٩٤ ، ص ١٧٦٣)

٢- تقوم اللجنة قبل اصدار معايير المراجعة الدولية بشكل نهائى بتلقى وجهات النظر والمقترحات والتوصيات التى ترد من أعضاء الاتحاد والمنظمات الدولية الأخرى بشأن مسودات المعايير المقترحة ، وتقوم اللجنة بتعديل مسودات المعايير بما يتفق ووجهات النظر السابقة- بقدر الإمكان- وتعرض للتصويت عليها، فإذا وافق عليها ثلاثة أرباع من يحق لهم التصويت تم

ان المعايير الدولية تصدر وتتسابه إلى حد كبير مع المعايير المحلية  
المصدرة بواسطة الدول الأخرى والتي سبقتها في هذا المجال مما يعد ذلك  
استقراء لما يتم تطبيقه في الماضي من معايير محلية وأخذها في الحسبان  
عند اصدار المعايير الدولية .

ومما تقدم يتضح أن المقومات الأساسية لتنظيم المراجعة وإصدار المعايير لا  
تتوافر بشكل كاف ومناسب في مصر مقارنة بنظيرتها في أمريكا . وقد أثر ذلك  
بشكل مباشر على عملية إصدار المعايير في مصر ، وهذا ما توضحه المناقشة  
التالية .

### ثالثاً : تقييم دور المنظمات المهنية في إصدار معايير المراجعة

إن وجود مجموعة من معايير الأداء المهني المتعارف عليها يعتبر من  
المقومات الأساسية لأي عمل مهني ناجح ، حيث تعبر المعايير عن قواعد  
إرشادية يمكن لأعضاء المهنة الرجوع إليها للدعم إجتهادهم واستلهم حكمتهم ،  
وبالتالى فهي تهدف إلى تقليل درجة الاختلاف فى التعبير أو الممارسة المهنية  
فى الظروف المتشابهة ، وتمثل إطاراً عاماً لتقويم نوعية وكفاءة العمل الفنى  
لتحديد طبيعة وعمق المسئولية المهنية . (أدلة التدقيق الدولية، ١٩٨٩ ، ص ١٠ )  
ويعرف المعيار بأنه هدف مرغوب ومطلوب تحقيقه أو نمط يتأسس  
بالعرف وعن طريق القبول العام ، أو من خلال الهيئات العلمية أو المهنية أو  
الحكومية أو السلطات التشريعية ، ويهدف وضع المعيار إلى تكوين قاعدة  
أساسية للعمل يسترشد بها مجموعة من الأشخاص فى نطاق وظروف أعمالهم .

(Kohler, E.L., 1972, P. 60)

وتعرف معايير المراجعة بأنها نموذج أداء ملزم يحدد القواعد العامة  
الواجب إتباعها عند تنفيذ عملية المراجعة، وتعتبر بمثابة المقاييس لتقييم كفاءة

مراقب الحسابات ونوعية العمل الذي يؤديه، ويتم صياغتها عن طريق المنظمات المهنية أو التشريع أو العرف المهني . (الشمري، ١٩٩٤، ص ١٦)

وتحقق معايير المراجعة مجموعة من الأهداف الأساسية التي تحقق بدورها مجموعة من المزايا للجهات المتعددة (المراقب ، المنظمات المهنية ، السلطات القضائية، الجهات الحكومية ، وغيرها) ويمكن إجمال هذه الأهداف في الآتي: (الصعيدى، ١٩٨٧، ص ١٦٧).

- ١- تعتبر معايير المراجعة نموذج يقتدى به مراقب الحسابات عند أداء واجباته المهنية وممارساته العملية.
- ٢- المعايير أداة إتصال وتوضيح لطبيعة متطلبات عملية المراجعة للجهات المختلفة المستفيدة منها.
- ٣- تعتبر وسيلة لتقييم الأداء المهني.
- ٤- تحدد المواصفات والمتطلبات الشخصية المفروض توافرها فيمن يقوم بعملية المراجعة.
- ٥- تزيد الثقة في المراجعة وتقضى على أى منفذ يتسرب منه الشك فى الإعتماد عليها كمهنة معترف بها.
- ٦- تساعد المعايير فى جعل مهنة المراجعة ذات كيان مستقل والتي بدونها تصبح مزاوله المهنة وظيفة آلية.
- ٧- توفر المعايير لمراقب الحسابات أساساً موضوعياً للتقييم الذاتى فى ضوء إطار المسئولية المهنية.
- ٨- تعطى المعايير للهيئات التشريعية والمحاكم تصوراً واضحاً عن درجة الأداء المهني المتوقع من مراقب الحسابات ، وتساعد هذه الجهات على تفهم المحتوى الفنى لتقريره.
- ٩- توفر معايير المراجعة لمستخدمي القوائم المالية الثقة فى رأى مراقب الحسابات ، حيث أن هذه المعايير تتسم بالموضوعية والقبول العام وتوضح لهم الكيفية التي تم بها الفحص الذي قام به مراقب الحسابات والمسئولية التي يتحملها ودرجة الإعتماد على ما ورد بالقوائم المالية من معلومات.

الإتساق داخلياً أى فيما بين المعايير وبعضها البعض ، وخارجياً بمعنى أن تكون المعايير فى مجموعها متسقة مع عناصر البناء الفكرى من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ. ونظراً لتغير العوامل البيئية من وقت لآخر ومن مكان لآخر ، فإنه من المتوقع ألا تكون للمعايير صفة الثبات أو عمومية الإستخدام ، ونتيجة للربط بين المعايير وبين العوامل البيئية نجد أن عملية بناء المعايير عملية مستمرة. (الشيرازى، ١٩٩٠، ص ١٢٣-١٢٤)

وعند وضع معايير المراجعة لابد من مراعاة أن تتصف المعايير بخاصيتين أساسيتين هما:

- ١- مرونة المعيار: بمعنى احتوائه على الإجراءات البديلة التى يمكن لمراقب الحسابات أن يختار من بينها وفقاً لظروف المنشأة من ناحية وقدرات المراقب العلمية والعملية من ناحية أخرى فلا يتصور أن يطلب من مراقب الحسابات الإلتزام بإستخدام الأساليب الإحصائية المتقدمة كنماذج تحليل الإنحدار - دون سواها - عند تنفيذ اختبارات المراجعة التحليلية ، أو أن يطلب منه الإعتماد على نموذج تحليل التمايز للتنبؤ بقدرة المنشأة على الإستمرار فى النشاط دون وجود أساليب أخرى للوصول إلى نفس الغرض.
- ٢- الإتفاق حول المعيار: بمعنى إتفاق كافة الأطراف المعنية على المعيار بحيث لا يكون متحيزاً لطرف على حساب الأطراف الأخرى ، فليس من الجائز أن يطلب من مراقب الحسابات أن يتبع أسلوب الفحص الشامل كبديل عن أسلوب الفحص الإختبارى لخدمة أغراض الملاك فى الكشف عن كافة الأخطاء والمخالفات.

وقبل تناول دور المنظمات المهنية فى عملية إصدار معايير المراجعة يؤكد الباحث أن صياغة معايير لممارسة مهنة المراجعة لا يجب أن تكون فى يد الجهات الحكومية من حيث الصياغة ، بل يتوجب صياغتها عن طريق الهيئات المهنية المتخصصة ، لأن ذلك يودى إلى زيادة الإتجاه نحو المهنية فى المراجعة

مما يساعد على تقوية الشخصية المهنية لمراقب الحسابات وذلك تأسيساً بالمهنة العريقة مثل المحاماة والطب فإنها هي التي كانت تتولى وضع معايير العمل الخاص بكل منها، وإلى جانب المنظمات المهنية يمكن الإستعانة برأى أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات والمعاهد العليا فى ضوء الأبحاث والدراسات المتخصصة فى هذا المجال، الأمر الذى يوفر تحقيق التكامل بين الجانب التطبيقى متمثلاً فى الخبرة العملية لدى أعضاء المنظمات المهنية والجانب الأكاديمى المتمثل فى آراء أساتذة الجامعات والمعاهد العليا المتخصصين، وبعد ذلك يمكن أن تتدخل الحكومة بسن التشريعات اللازمة لتطبيق هذه المعايير. (الشمري، ١٩٩٤، ص ٢٠)

ويرى الباحث بالإضافة إلى ما سبق ضرورة عدم إقتصار خبرات الفريق الذى يتولى صياغة المعايير على تخصصات المحاسبة والمراجعة فقط، وإنما (ونظراً لطبيعة علم المراجعة والذى يحتاج إلى أساليب متنوعة لتنفيذ إختبارات المراجعة من ناحية، ونظراً لطبيعة الرأى الفنى لمراقب الحسابات من ناحية أخرى) لابد من الإستعانة بخبراء فى مجالات متنوعة من بينها الإحصاء، بحوث العمليات، الحاسب الآلى، الإدارة، الإقتصاد، العلوم السلوكية، وذلك لضمان إصدار معايير تتلاءم مع العوامل البيئية المتجددة.

#### دور المعهد الأمريكى فى إصدار معايير المراجعة:

من نافذة القول أن مجلس معايير المراجعة التابع للمعهد الأمريكى AICPA هو المعنى الأساسى بإصدار نشرات معايير المراجعة (SAS) على مستوى الولايات المتحدة الأمريكية، ويتكون المجلس من خمسة عشر عضواً من ذوى الخبرة الواسعة فى مجالات المحاسبة والمراجعة وإدارة الأعمال والحكومة والمجالات الأكاديمية، كما أن الموافقة على النشر والإصدار تتطلب تسعة أصوات إيجابية من المجلس. (توماس وهنكى، ١٩٨٩، ص ٣٢-٣٣)

وقد أرسى المعهد الأمريكى معايير ممارسة مهنة المراجعة حيث أصدر المعهد عن طريق مجلس معايير المراجعة فى عام ١٩٥٤ كتيب بعنوان معايير المراجعة المتعارف عليها والمقبولة بوجه عام، وقد تضمن الكتيب عشرة

مجموعه توصيات وإيضاحات المراجعة عام ١٩٦٣ فى كتيب بعنوان معايير المراجعة وإجراءاتها. واعتمدت مهنة المراجعة فى معظم دول العالم حتى الآن على المعايير العشرة الصادرة عن المعهد الأمريكى وحظيت هذه المعايير بقبول عام على المستوى العالمى، ومع هذا تعرضت تلك المعايير لبعض الإنتقادات نظراً لعموميتها مما حدا بالمعهد إصداره لنشرات معايير المراجعة (SAS) والتي تشرح وتفسر المعايير العشرة. (Guy, D. N.& Carmichael, D.R., 2000, Arens, A.A.& Loebbecke, J.K. 2000, Whittington, O.R.& Pany, K., 2001)

وتتميز نشرات معايير المراجعة (SAS) بمرونتها حيث يتم إدخال تعديلات عليها من وقت لآخر لأغراض تحقيق التطوير بجانب أنها تتضمن قواعد مرشدة تفصيلية تتماشى مع الظروف المتغيرة وتتفق مع إتجاهات الممارسين. والهدف من إصدار نشرات معايير المراجعة المكملة للمعايير العشرة المتعارف عليها ما يلى: (لطفى، ٢٠٠١، ص ٢٢-٢٣)

- ١- معالجة المشاكل العملية التى تواجه الممارسين لمهنة المراجعة ومساعدتهم عند أدائهم لمهام المراجعة.
- ٢- كيفية تطبيق معايير المراجعة على بنود معينة فى القوائم المالية.
- ٣- كيفية تطبيق معايير المراجعة على قطاعات أو صناعات معينة أو تنظيمات أو مشروعات أو خدمات معينة.
- ٤- كيفية تطبيق المعايير على أنواع معينة من التقارير بخلاف عمليات المراجعة فى المنشآت التى تهدف إلى تحقيق الربح أو التى لا تهدف إلى تحقيق الربح.
- ٥- أمور أخرى تتعلق بالتنفيذ السليم لعملية المراجعة وبعض مجالات المراجعة التفصيلية.

ومازال مجلس معايير المراجعة يوالى إصدار نشرات معايير المراجعة (SAS) وتعتبر هذه النشرات المكملة لمعايير المراجعة العشرة (GAAS) ملازمة

لمراقبى الحسابات فى أمريكا ، تلك المعايير التى يجب أن يبرر مراقب الحسابات إنحرافه عنها ، وإلا عرض نفسه لإجراء تأديبى من قبل المعهد الأمريكى AICPA .

دور اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة فى إصدار المعايير :

قبل صدور قرار وزير الإقتصاد والتجارة الخارجية رقم ٤٧٨ لسنة ١٩٩٧ بتشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهنى المرتبطة بهما لم يكن هناك أى جهة مكلفة بإصدار المعايير فى مصر ، بإستثناء قيام المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين بترجمة ستة وعشرين معياراً دولياً من معايير المراجعة الصادرة عن الإتحاد الدولى للمحاسبين وذلك عام ١٩٩٣ ، ونشر المعهد هذه المعايير المترجمة باسم معايير المراجعة المصرية على الرغم من أن المعهد ليس جهة إصدار للمعايير .

وقد ظل مراقبو الحسابات فى مصر يبدون برأيهم الفنى الإنتقادى عن القوائم المالية مؤكدين فى تقرير المراجعة أن أعمال المراجعة قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) ، إلى أن صدرت معايير المراجعة الدولية تبعاً لإبتداءاً من عام ١٩٨٠ ووصل عددها تسعة وعشرين معياراً دولياً حتى مارس ١٩٩٢ ، وترجم المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين منها ستة وعشرين معياراً عام ١٩٩٣ عند ذلك تغيرت صيغة "معايير المراجعة المتعارف عليها" فى تقرير المراجعة لتصبح "معايير المراجعة الدولية".

وبالبحث فى عضوية اللجنة الدائمة نجد أنها مشكلة برئاسة وزير

الإقتصاد وعضوية كل من :

- رئيس الهيئة العامة لسوق المال .
- رئيس مصلحة الشركات .
- ممثل عن الجهاز المركزى للمحاسبات .
- ممثل عن جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية .

بحضور أغلبية أعضائها ، وتصدر القرارات بأغلبية قرارات الحاضرين وعند التساوى يرجح الجانب الذى منه الرئيس.

واللجنة فى سبيل مباشرة إختصاصاتها إتخاذ ما يلى: (الوقائع المصرية، أكتوبر ٢٠٠٠):

- ١- تحديد أولويات الدراسات لما يقترح من معايير وقواعد.
- ٢- الحصول على أية إستشارات فنية لازمة لوضع المعايير والقواعد.
- ٣- تكليف بعض المنظمات أو الجهات البحثية بإعداد البحوث اللازمة عن المعايير والقواعد.
- ٤- طلب آراء بعض المتخصصين من الجهات العامة إذا استلزم الأمر ذلك.
- ٥- ترتيب عقد جلسات استماع لمناقشة مشروعات المعايير والقواعد المقترحة.
- ٦- مراجعة وإعداد مشروعات المعايير والقواعد المقترحة فى صيغتها النهائية.

وتضع اللجنة الدائمة القواعد والترتيبات اللازمة لطريقة مزاولتها لأعمالها ومباشرتها لإختصاصاتها لغرض الوصول إلى تحقيق أهدافها ، ولها على الأخص: (الوقائع المصرية، أكتوبر ٢٠٠٠).

- ١- دعوة الجهات المختصة بشئون مهنة المحاسبة والمراجعة إلى تقديم مقترحاتها لتكون موضع نظر اللجنة عند إعدادها لمعايير المحاسبة ومعايير المراجعة وقواعد السلوك المهنى المرتبطة بهما.
- ٢- تحديد وسائل وطرق الإتصال والتعاون مع كافة الجهات المشار إليها فى البند السابق .
- ٣- التشاور مع مستعملى البيانات والمجموعات المهنية التى لها علاقة بالمعايير المحاسبية أو معايير المراجعة وقواعد السلوك المرتبطة بهما التى تكون محل البحث والدراسة.
- ٤- تحديد كافة الخطوات والترتيبات اللازمة من بداية تلقى مشروع المعيار المقترح حتى إعداده فى شكله النهائى.



- ٥- تحديد وسائل الإخطار العام لمناقشة المعيار، وكذا إخطار مجالس الإستماع المعنية بمناقشة مشروعات المعايير والقواعد المقترحة.
- ٦- وضع الأسس التي يتم بناءاً عليها إعتبار المعيار أو قاعدة السلوك صالحاً للتطبيق.
- ٧- وضع القواعد الخاصة بالإيضاح العام المسبق للمعيار أو قاعدة السلوك قبل إعتماده وإصداره.
- ٨- وضع أسس وطرق التعديل سواء بالإضافة أو الإلغاء وطرق النشر.
- ٩- وضع القواعد الخاصة بالتصويت والنصاب القانوني لإعداد المعيار أو قاعدة السلوك أو تعديله أو إلغائه.
- ١٠- تحديد الفترة الإنتقالية التي يصبح بعدها المعيار أو قاعدة السلوك ملزماً وواجب التطبيق.
- ١١- وضع القواعد والترتيبات اللازمة لمتابعة تطبيق المعايير والقواعد المعتمدة المصدرة وتسجيل أى خروج أو عدم التزام بها.

ولقد انصبت مجهودات اللجنة الدائمة حتى الآن فى جانبين هما:

- ( أ ) إصدار المعايير المحاسبية المصرية: (الوقائع المصرية ، اكتوبر ١٩٩٧)
- وذلك وفقاً لأحدث المعايير المحاسبية الدولية ، وبما لا يتعارض مع أحكام القوانين والقرارات التي تلتزم بتطبيقها الشركات الخاضعة والملزمة بتطبيقها فى صدر أحكام قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وقانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ وتعديلاته.
- وقد أعدت معايير المحاسبة المصرية بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية فيما عدا بعض التعديلات الطفيفة التي أجريت عليها لتتماشى هذه المعايير مع الواقع المصرى ، لذا فإن الموضوعات التي لم يتم تناولها وفقاً للمعايير المصرية يرجع فى معالجتها إلى المعايير الدولية لحين صدور المعايير المصرية التي تتناول هذه الموضوعات . وقد صدر عن اللجنة الدائمة حتى سبتمبر ٢٠٠١ اثنتان وعشرون معياراً.

وقد أعدت المعايير المصدرة بما يتفق مع معايير المراجعة الدولية المصدرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين فيما عدا بعض التعديلات الطفيفة التي أجريت عليها لتتماشى هذه المعايير مع القوانين المصرية . لذا فإن الموضوعات التي لم يتم تناولها بعد فى معايير المراجعة المصرية يرجع فيها إلى معايير المراجعة الدولية لحين صدور المعايير المصرية التي نتناول هذه الموضوعات. وقد صدر عن اللجنة الدائمة حتى الآن ستة معايير مصرية للمراجعة.

### دور الإتحاد الدولي للمحاسبين فى إصدار المعايير:

يضم الإتحاد فى عضويته ما يزيد عن ١٠٥ عضو من مختلف دول العالم ، ويمثل هؤلاء فى مجموعهم ٧٩ دولة من بينهم جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ممثلة عن مصر. ولقد شكل الإتحاد لجنة ممارسات المراجعة الدولية (IAPC) من إحدى عشر عضواً كممثلين عن الولايات المتحدة الأمريكية ، المملكة المتحدة ، ألمانيا الإتحادية ، فرنسا ، كندا ، استراليا ، هولندا ، الهند ، الفلبين ، جمهورية أيرلندا الإتحادية ، والمكسيك . ويتم إختيار أعضاء اللجنة لمدة خمس سنوات من المنظمات المهنية التابعة للدول الأعضاء التي يختارها مجلس الإتحاد لعضويتها ، ويشترط أن يكون الممثل الذي تعينه المنظمات الأعضاء عضواً فيها، وتتحدد إجراءات عمل IAPC فى الآتى:

١- تقوم اللجنة (IAPC) بتشكيل لجان فرعية على أن تضم إلى أعضائها ممثلين للدول غير الأعضاء بها، وذلك بهدف الحصول على أكبر قدر ممكن من وجهات النظر فيما يتعلق بمسودات المعايير.

٢- تقوم اللجنة الفرعية بتجهيز ودراسة وكتابة المعايير الدولية للمراجعة ثم تقوم IAPC بعد ذلك بدراسة مشروعات المعايير والتوصيات المرفقة بالإضافة إلى معايير المراجعة المصدرة عن المنظمات المحلية للدول الأعضاء ، أو أى منظمات أخرى، ويعد المعيار بعد ذلك فى صورة مسودة ، ويعرض على مجلس IAPC للدراسة والتصويت.

٣- إذا تمت الموافقة على مسودة المعيار من قبل ثلاثة أرباع من يحق لهم التصويت ، يتم توزيع المسودة على كافة أعضاء الإتحاد والمنظمات الدولية التي يختارها الإتحاد، ويخصص وقتاً كافياً لدراسة هذه المسودات.

٤- تتولى IAPC تلقى وجهات النظر والمقترحات والتوصيات التي ترد من أعضاء الإتحاد والمنظمات الدولية الأخرى، ثم تعدل المسودة بما يتفق ووجهات النظر السابقة وتعرض للتصويت عليها ، فإذا وافق عليها ثلاثة أرباع من يحق لهم التصويت تم اعتمادها وإصدارها كمعيار من معايير المراجعة الدولية.

وتجدر الإشارة إن معايير المراجعة الدولية يتم استخدامها بصفة أساسية بواسطة العديد من مؤسسات المحاسبة والمراجعة العالمية ، وبعض الشركات متعددة الجنسية والتي تصدر تقاريرها المالية خارج حدودها الوطنية ، وعدد من المنظمات العالمية مثل منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي والتي أقرت استخدام معايير المراجعة الدولية للشركات التي تقع في دائرة اختصاصها، بالإضافة إلى العديد من المنظمات المهنية الوطنية (Roussey, R.S., 1999)

ويتضح للباحث مما تقدم ما يلي:

١- نجاح التجربة الأمريكية في عملية إصدار معايير المراجعة الملزمة بواسطة المعهد الأمريكي AICPA وبما يتلاءم مع كافة العوامل البيئية بما فيها العوامل السياسية، حيث نجد أن المعهد في تنظيمه لممارسة المهنة قد قام بتوزيع المهام على أقسام ولجان متعددة ، وكل يختص بجانب محدد من جوانب مهنة المراجعة ، فهناك مجلس معايير المراجعة والمعنى بإصدار نشرات معايير المراجعة (SAS) ، ولجنة مسؤوليات المراجع والمعنية بتقليل فجوة التوقعات في المراجعة ، وقسم الرقابة على جودة أداء مراقبي الحسابات، وقسم آداب وسلوك المهنة والمعنى بوضع دليل آداب وسلوك المهنة.

وقد أنشأ المعهد بالإضافة إلى ما سبق لجنة خاصة بمسؤوليات وممارسات الخدمات الضريبية ، ولجنة خاصة لخدمات الإستشارات الإدارية ، وثالثة معنية بشؤون خدمات المحاسبة والفحص. (Kiger, J.E. &

محدودة وخاصة في مجال إصدار معايير المراجعة المصرية حيث تم إصدار ستة معايير فقط، والسؤال الذي يتبادر إلى ذهن الباحث هو إذا كان هناك إلزام على مراقبي الحسابات في مصر بهذه المعايير بالإضافة إلى معايير المراجعة الدولية بشأن الموضوعات التي لم ترد في المعايير المصرية فهل هذا يعني أن معايير المراجعة الدولية تتلاءم تماماً مع العوامل البيئية السائدة في مصر أم أنه لابد من تعديلها لتتلاءم مع الواقع المصري ، إن الإجابة على هذا التساؤل تحتاج إلى بحث مستقل بشأن مدى ملاءمة معايير المراجعة الدولية لممارسي مهنة المراجعة في مصر طالما أن هناك إلزام بهذه المعايير ، وخصوصاً أن المعايير الدولية تعرضت لبعض أوجه الانتقاد من الباحثين نذكر منها ما يلي: (فايد، ١٩٩٤، ص ١٧٦٣).

( أ ) تكونت لجنة ممارسات المراجعة الدولية (IAPC) من خلال مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين والذي أمكن تصنيف تخصصات أعضائه على النحو التالي:

- ٥٠% يعملون في الصناعات والأعمال التجارية.
  - ٤٠% يعملون في مجال المحاسبة والمراجعة.
  - ١٠% يعملون في مجال التدريس والأعمال الحكومية.
- ولا شك أن التصنيف السابق يشير إلى ضعف المشاركة الأكاديمية في عمل اللجنة ، حيث تعتمد على ممثلين للمنظمات المهنية في أعمالها ، مما يفقد ما تصدره من معايير دولية روح التفكير العلمي المنظم.

(ب) إن اللجنة (IAPC) توالى إصدار معايير المراجعة الدولية بدون الإعتماد على خطة متكاملة ومتناسقة ، لذا يوجد الآن العديد من نقاط الجدل والنقاش على مستوى الدول بشأن المعايير الدولية مما يؤثر على الفئات المختلفة المنتفعة بخدمات مراقب الحسابات وما تحويه التقارير المالية.

(ج) لم تحدد المعايير الدولية المستوى المقبول للأداء المهني ، كما لم تحدد مفهوم العناية المهنية الواجبة ، ومن ثم يصعب تحديد مسؤولية مراقب الحسابات ومحاسبته عند تقصيره في أداء عمله المهني، كما لم تحدد المعايير الأطراف التي يعتبر المراقب مسؤولاً أمامها على وجه الدقة وحدود تلك المسؤوليات أمام كل طرف. (محمود، ١٩٨٩، ص١٩٧)

٣- مما يؤخذ على عضوية اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة المصرية ما يلي:

- عدم التفرغ الكامل لأعضاء اللجنة ووقوعها تحت تأثير الضغوط السياسية في ممارستها لمهامها.

- وجود بعض أوجه القصور في طبيعة تشكيل اللجنة حيث أن لجنة وضع المعايير لا بد أن تشكل من خبراء في مجالات متنوعة لا تقتصر فقط على المحاسبة والمراجعة ، وإنما تشمل مجالات أخرى كالإحصاء ، وبحوث العمليات والحاسب الآلي والإدارة والإقتصاد والعلوم السلوكية، وهو ما لا يتوافر بشكل كاف في اللجنة الدائمة.

- انبثقت عن اللجنة الدائمة ثلاثة لجان فرعية وهي: لجنة معايير المحاسبة ، لجنة معايير المراجعة ، ولجنة قواعد السلوك المهني، وكان من الأفضل أن يتضمن القرار الوزاري تشكيل عدة لجان دائمة مستقلة عن بعضها البعض فمنها ما يختص بمعايير المحاسبة ومنها ما يختص بمعايير المراجعة وثالثة تعنى بقواعد السلوك المهني ورابعة تختص بالرقابة على جودة أداء مراقبي الحسابات وخامسة تهتم بمسئوليات مراقب الحسابات ، إلى غير ذلك من اللجان.

## رابعاً : الدراسة الميدانية المعنية بتحليل مشكلات تنظيم المراجعة والممارسة المهنية

أولاً : طبيعة الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلى إستطلاع آراء كل من الأكاديميين والممارسين لمهنة المراجعة فى مصر للوقوف على بعض أوجه القصور فى الإطار الفكرى الحالى للمراجعة ، وما نجم عنه من مشاكل فى الممارسة المهنية ، وتحديد المقومات الأساسية اللازمة لتنظيم المراجعة وإصدار المعايير لتلافى مشاكل التنظيم .

ومن ثم تحدد مجتمع الدراسة فى كل من:

- الأكاديميين من أساتذة الجامعات المصرية لما لهم من دور هام فى مجال تنظيم المراجعة وإصدار المعايير بصفة أساسية .
- مراقبو الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخاصة والمعنيين بإتخاذ معايير المراجعة كمرشد لهم أثناء أداء مهام المراجعة من ناحية، وتحديد مشاكل الممارسة المهنية من ناحية أخرى .

وقد تم تحديد حجم عينة الدراسة بعدد ١٠٠ مفردة ، وتم إختيار المفردات بطريقة تحكيمية ، حيث تم توزيع عدد ٥٠ استمارة على الأكاديميين (من الأساتذة بجامعات قناة السويس ، القاهرة ، عين شمس ، المنوفية ، الزقازيق ، طنطا ، المنصورة) . وتوزيع عدد ٥٠ استمارة على مراقبي الحسابات (من ذوى الخبرة الكبيرة) بمكاتب المحاسبة والمراجعة (بالسويس ، القاهرة ، المنوفية ، طنطا ، المنصورة).

ولقد أعتمد الباحث على أسلوب قائمة الإستقصاء كوسيلة رئيسية لجمع البيانات الأولية ، وتم تسليم القوائم عن طريق المقابلة الشخصية ، وقد روعى

فى تصميم قائمة الإستقصاء أن تحتوى على مجموعتين من الأسئلة على النحو التالى:

- أسئلة ذات نهايات مغلقة : حيث يجب على المستقصى منه أن يختار إجابة واحدة من بين خمس إجابات يكون لكل منها وزن رقمى محدد مقدماً بواسطة الباحث اعتماداً على مقياس ليكرت الدرجه ذى الخمس نقاط على النحو التالى:

٥ درجات "موافق تماماً"

٤ درجات "موافق"

٣ درجات "محايد"

٢ درجة "غير موافق"

١ درجة "غير موافق على الإطلاق"

- أسئلة ذات نهايات مفتوحة: وذلك لإعطاء المستقصى منهم مجالاً أوسع لإضافة ما يرونه مناسباً فى مجال تنظير المراجعة وإصدار المعايير ومشاكل الممارسة المهنية.

وأعتمد الباحث على بعض الأساليب الإحصائية اللازمة لتحليل بيانات الإستقصاء واختبار فروض البحث ، وتمثلت هذه الأساليب فى الآتى:

- الوسط الحسابى المرجح : لتحديد مدى الموافقة على الأسئلة الواردة بقائمة الإستقصاء.

- إختبار T : وأستخدم لقياس معنوية التباين بين آراء الأكاديميين ومراقبى الحسابات بشأن مدى الموافقة على الأسئلة الواردة بقائمة الإستقصاء عند مستوى معنوية ٥%. حيث يتم إختبار فرض العدم إحصائياً وهو "لا يوجد فرق معنوى بين الوسط الحسابى المرجح الذى يعكس آراء الأكاديميين وذلك الذى يعكس آراء مراقبى الحسابات " أو إختيار الفرض البديل وهو "وجود فرق معنوى بين الوسط الحسابى المرجح الذى يعكس آراء المجتمعين".

## ثانياً : تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفروض:

تم استخدام عدد ٧٠ إستمارة عند التحليل الإحصائي للبيانات بنسبة استجابة قدرها ٧٠% (٤٠ إستمارة مستلمة من الأكاديميين ، ٣٠ إستمارة مستلمة من مراقبي الحسابات).

والعرض الآتى بعد يوضح نتائج التحليل الإحصائي للأسئلة الواردة بقائمة الإستقصاء ومدى صحة فروض البحث:

١- أوجه القصور فى الإطار الفكرى للمراجعة ومدى تأثيره على الممارسة المهنية:

تشير نتائج التحليل الإحصائي الموضحة بالجدول التالى رقم (١) بشأن أوجه القصور فى الإطار الفكرى للمراجعة وما ترتب على ذلك من مشاكل فى الممارسة المهنية إلى ما يلى:

### جدول رقم (١)

أوجه القصور فى الإطار الفكرى للمراجعة ومدى تأثيره على الممارسة المهنية

مستوى المعنوية Sign. ≤ 0.05	الوسط الحسابى المرجح		الرمز	العبارات
	لرأى مراقبي الحسابات	لرأى الأكاديميين		
٠,٠٠٢	٢,٠٣٣	٢,٢٠٠	A1	١- إن معايير المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين أو الإتحاد الدولى للمحاسبين تعتبر كافية تماماً لترشيده الحكم أو التقدير الشخصى لمراقب الحسابات.
٠,٠٠٠	٤,٤٣٣	٤,٠٥٠	A2	٢- تتعدد مناهج ممارسة عملية المراجعة ومن بينها :- - منهج مراجعة للمعاملات مستندياً ومراجعة الميزانية.
٠,٠٠١	٤,٤٣٣	٤,٣٢٥	A3	- منهج المراجعة المؤسس على تقييم نظم المراقبة الداخلية.
٠,٠٠٠	٤,٣٣٣	٤,٣٥٠	A4	- منهج المراجعة المؤسس على مفهومي مخاطر المراجعة والأهمية النسبية.



تابع : جدول رقم (١)

مستوى المحتوى Sign. ≤ 0.05	الوسط الحسابي المرجح		الرمز	العبارات
	لرأى مراقبي الحسابات	لرأى الأكاديميين		
٠,٠٠٠	٤,٦٣٣	٤,٢٢٥	A5	٣- تتعدد الأسس التي يعتمد عليها مراقب الحسابات عند تقديره لحدود الأهمية النسبية للأخطاء فى القوائم المالية حيث تحسب كنسبة مئوية من أحد بنود القوائم المالية كصافى الدخل أو صافى الإيراد أو إجمالى الأصول أو حقوق الملكية أو غير ذلك.
٠,٠٠٢	٤,٢٣٣	٤,٥٢٥	A6	٤- نظراً لتعدد أسس تقدير حدود الأهمية النسبية لا يوجد اتفاق بين مراقبي الحسابات على أساس وحيد يمكن الإعتماد عليه فى عملية التقدير.
٠,٠٠٢	٤,١٣٣	٤,٥٢٥	A7	٥- لم تحدد معايير المراجعة المتعارف عليها طريقة بعينها يمكن أن يعتمد عليها مراقب الحسابات عند توزيعه لحدود الأهمية النسبية على بنود القوائم المالية ، ومن ثم تركت المعايير المجال أمام المراقب للإجتهاد فى عملية التوزيع اعتماداً على حكمه الشخصى بشكل كامل أو اعتماداً على الأساليب الإحصائية.
٠,٠٠٥	٤,٤٣٣	٤,٥٥٠	A8	٦- يجب أن تشمل عملية دراسة وتقييم نظام المراقبة الداخلية بواسطة مراقب الحسابات على هيكل النظام ككل والذى يتضمن :
٠,٠١٥	٤,٦٣٣	٤,٧٥٠	A9	- البيئة الرقابية
٠,٠١٥	٤,٤٦٧	٤,٧٥٠	A10	- النظام المحاسبى
٠,٠٠٠	٣,٤٣٣	٣,٨٥٠	A11	- الإجراءات الرقابية
				٧- إن معايير المراجعة المعنية باختبارات المراجعة التحليلية لا تحدد بشكل قاطع أسلوب معين يجب أن يلتزم به مراقب الحسابات عند تنفيذ تلك الإختبارات.

١ - بين مفردات العينة موافقها على جميع أوجه القصور فى الإطار الفكرى للمراجعة والذى أثر بشكل مباشر على الممارسات المهنية لمراقبى الحسابات، حيث تراوح الوسط الحسابى المرجح لرأى الأكاديميين ما بين ٤,٧٥٠ و ٣,٨٥٠ ولرأى مراقبى الحسابات ما بين ٣,٤٣٣ و ٤,٦٣٣ ، ومن ثم كانت درجة موافقة مفردات العينة تتراوح بين "موافق" و "موافق تماماً".

ب- كما أبدت مفردات العينة بعدم الموافقة على " أن معايير المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين أو الإتحاد الدولى للمحاسبين تعتبر كافية تماماً لترشيد الحكم أو التقدير الشخصى لمراقب الحسابات" ، حيث بلغ الوسط الحسابى المرجح ٢,٢٠٠ لرأى الأكاديميين ، وبلغ ٢,٠٣٣ لرأى مراقبى الحسابات.

ج- عدم وجود فروق معنوية بين آراء الأكاديميين ومراقبى الحسابات بالنسبة لأوجه القصور فى الإطار الفكرى للمراجعة وتأثيره على الممارسات المهنية حيث أن مستوى المعنوية أقل من ٥%.

ويتضح مما تقدم صحة الفرض الأول من فروض البحث وهو "قصور الإطار الفكرى للمراجعة بما يؤثر بشكل سلبى على الممارسات المهنية لمراقبى الحسابات".

٢- أوجه القصور فى الإطار الفكرى للمراجعة ومدى تأثيره على مصداقية نتائج المراجعة:

تشير نتائج التحليل الإحصائى الموضحة بالجدول التالى رقم (٢) بشأن أوجه القصور فى الإطار الفكرى للمراجعة ومدى تأثير ذلك على مصداقية النتائج المستخلصة من عملية المراجعة إلى ما يلى:

جدول رقم (٢)  
أوجه القصور فى الإطار الفكرى للمراجعة ومدى تأثيره على مصداقية نتائج المراجعة

مستوى المخضوبية Sign. ≤ 0.05	الوسط الحسابى المرجح		الرمز	العيارات
	لرأى مراقبى الحسابات	لرأى الأكاديميين		
٠,٠١٣	٤,٦٣٣	٤,٧٢٥	B1	١- يجب أن يتسع مفهوم المراجعة ليشمل أهداف أخرى بخلاف إيداء الرأى الفنى الإقتادى عن القوائم المالية ، ومن بين هذه الأهداف إيداء الرأى بشأن ما يلى: - مدى قدرة المنشأة على الإستمرار فى نشاطها فى المستقبل القريب.
٠,٠٠٤	٤,٤٦٧	٤,٦٠٠	B2	- كفاءة وفعالية المستويات الإدارية العليا بالمنشأة.
٠,٠٠١	٤,٥٠٠	٤,٤٢٥	B3	- الدور الإجتماعى للمنشأة.
٠,٠٠١	٤,٣٦٧	٤,٣٥٠	B4	- دور المنشأة فى المحافظة على البيئة.
				٢- تبدو أهمية وجود " لجان المراجعة " وعملها كحلقة وصل بين مجلس إدارة الشركة وكل من مراقب الحسابات والمراجع الدخلى من كونها تسهم فى: - تدعيم جودة أداء المراجعة من خلال تدعيم إستقلال مراقب الحسابات.
٠,٠٠٤	٤,٤٠٠	٤,٦٠٠	B5	- تدعيم مركز الشركة الإقتصادى بتحسين قرارات مجلس الإدارة المعنية بشئون الشركة
٠,٠٠٠	٤,٢٣٣	٤,١٧٥	B6	

## البيانات

مستوى المعنوية Sign. $\leq 0.05$	لرأى مراقبي الحسابات	لرأى الأكاديميين	الرمز	
٠,٠٠٤	٤,٢٣٣	٤,٦٠٠	B7	٣- إن التعليم المهني المستمر لمراقبي الحسابات يسهم في: - زيادة كفاءة وفعالية مراقب الحسابات في ممارسته لمهام المراجعة - زيادة قدرة مراقب الحسابات على خدمة المتعاملين في سوق رأس المال
٠,٠٠٠	٤,٠٦٧	٤,٣٠٠	B8	٤- تبدو أهمية وجود برنامج إلزامي للتعليم المهني المستمر لمراقبي الحسابات حتى يمكنهم الإستمرار في مزاولة المهنة
٠,٠٠١	٣,٨٣٣	٤,٤٠٠	B9	

أ - أبدت مفردات العينة موافقتها على ضرورة توسيع مفهوم المراجعة ليشمل أهداف أخرى بالإضافة إلى إبداء الرأى القنى الإنتقادى عن القوائم المالية، وعلى أهمية وجود لجان المراجعة والتعليم المهني المستمر لمراقبي الحسابات ، حيث تراوح الوسط الحسابى المرجح لرأى الأكاديميين ما بين ٤,١٧٥ و ٤,٧٢٥ ، ولرأى مراقبي الحسابات ما بين ٤,٠٦٧ و ٤,٦٣٣ ، ومن ثم كانت درجة موافقة مفردات العينة تتراوح بين "موافق" و "موافق تماماً".

ب- وفيما يتعلق بمدى ضرورة وجود برنامج إلزامى للتعليم المهني المستمر كشرط لإستمرار مراقبي الحسابات فى مزاولة المهنة ، أبدى الأكاديميون موافقتهم على ذلك حيث بلغ الوسط الحسابى المرجح ٤,٤٠٠ ، فى حين تتحصر آراء مراقبي الحسابات ما بين موافق ومحاييد بشأن أهمية وجود برنامج إلزامى للتعليم المهني المستمر كشرط لإستمرار مزاولة المهنة حيث بلغ الوسط الحسابى المرجح ٣,٨٣٣.

ج- عدم وجود فروق معنوية بين آراء الأكاديميين ومراقبي الحسابات بالنسبة لأوجه القصور فى الإطار الفكرى للمراجعة ، والتي تؤثر على مصداقية نتائج عملية المراجعة ، حيث أن مستوى المعنوية أقل من ٥%.

ويتضح مما تقدم صحة الفرض الثانى من فروض البحث وهو "قصور الإطار الفكرى للمراجعة بما يؤثر بشكل سلبى على مصداقية نتائج المراجعة".

٣-مدى كفاية الجهود التى تبذل فى مجال تنظيم المراجعة:

تشير نتائج التحليل الإحصائى الموضحة بالجدول التالى رقم (٣) إلى ما يلى:

جدول رقم (٣)

مدى كفاية الجهود التى تبذل فى مجال تنظيم المراجعة

مستوى المعنوية Sign. $\leq 0.05$	الوسط الحسابى المرجح		الرمز	العيارات
	لرأى مراقبى الحسابات	لرأى الأكاديميين		
٠,٠٠١	٤,١٦٧	٤,٤٢٥	١C	١- لم يتم حتى الآن بناء نظرية المراجعة بالمفهوم العلمى للنظرية وفى إطار منطقى مترابط.
٠,٠٠٠	٣,٨٠	٤,١٧٥	٢C	٢- لم تحظ نظرية المراجعة بنفس القدر من الإهتمام الذى حظيت به نظرية المحاسبة، حيث لم تلق الجهود التى تبذل لدراسة الإطار النظرى للمراجعة ومحاولة إيجاد نظرية لها الإهتمام الكافى حتى الآن.
٠,٠٠٠	٤,٤٦٧	٤,٤٠٠	C3	٣- إن معايير المراجعة هى أولى أدوات التطبيق العلمى حيث أنها تمثل حلقة الوصل بين نظرية المراجعة من جهة والممارسة المهنية من جهة أخرى.

أ - أبدت مفردات العينة موافقتها على أنه لم يتم حتى الآن بناء نظرية المراجعة فى إطار منطقى مترابط ، وأنه لم تحظ نظرية المراجعة بنفس القدر من الإهتمام الذى حظيت به نظرية المحاسبة ، حيث تراوح الوسط الحسابى المرجح لرأى الأكاديميين ما بين ٤,١٧٥ ، ٤,٤٢٥ ، و لرأى مراقبى الحسابات ما بين ٤,١٦٧ و ٣,٨٠ .

ب- كما أبدت مفردات العينة موافقتها على إعتبار معايير المراجعة كحلقة وصل بين التنظيم والممارسة حيث بلغ الوسط الحسابى المرجح لرأى الأكاديميين ٤,٤٧٥ ولرأى مراقبى الحسابات ٤,٤٦٧ .

# العبارات

مستوى المعنوية Sign. ≤ 0.05	الوسط الحسابى المرجح		الرمز	
	لرأى مراقبى الحسابات	لرأى الأكاديميين		
				٣- إن توافر عنصر الإلزام بمعايير المراجعة المصدرة يجب أن يتم بإحدى البدائل التالية: - الأول : المنظمات المهنية المتخصصة - الثانى : صدور تشريع ملازم - الثالث : رقابة إحدى الوحدات الحكومية
٠,٠٠٤	٤,٤٦٧	٤,٦٠٠	D9	
٠,٠٠٠	٣,٩٣٣	٣,٧٧٥	D10	
٠,٠٠٤	٢,٤٦٧	٢,٠٧٥	D11	
				٤- يجب على مراقبى الحسابات فى مصر أن يعتمدوا بشكل كامل على معايير المراجعة الدولية (التي لم يصدر بشأنها معيار مصرى) التي يصدرها الإتحاد الدولى للمحاسبين دون إجراء أى تعديلات عليها لتتلاءم مع الواقع المصرى.
٠,٠٠٠	٢,٣٠٠	١,٦٥٠	D12	
				٥- إذا كانت إجابتيكم على العبارة السابقة بعدم الموافقة ، إذاً يجب أن يتم إجراء تعديلات مناسبة على معايير المراجعة الدولية لجعلها تتلاءم مع العوامل البيئية السائدة فى مصر والتي من بينها العوامل الإقتصادية ، السياسية ، الإجتماعية ، الثقافية، والقانونية.
٠,٠٠١	٤,٣٦٧	٤,٢٢٥	D13	
				٦- إن بناء نظرية المراجعة وإصدار المعايير يجب أن يعتمد على أحد المناهج التالية: - المنهج الإستنباطى فقط - المنهج الإستقرائى فقط - الجمع ما بين المنهج الإستنباطى والمنهج الإستقرائى
٠,٠٠١	٢,٠٦٧	٢,٠٧٥	D14	
٠,٠٠٠	٢,١٦٧	١,٩٥٠	D15	
٠,٠٠٤	٤,٣٦٧	٤,٦٠٠	D16	
				٧- إن بناء نظرية المراجعة وإصدار المعايير يجب أن يعتمد على مجموعة من المقومات الأساسية وهى: - وجود هيئة أو لجنة مستقلة لبناء نظرية المراجعة وإصدار المعايير
٠,٠٠١	٤,٤٦٧	٤,٤٧٥	D17	
٠,٠٠١	٣,٨٠٠	٤,٤٧٥	D18	
				- توافر عنصر الإلزام بمعايير المراجعة المصدرة - مراعاة العوامل البيئية السائدة عند إصدار معايير المراجعة
٠,٠٠١	٤,٦٦٧	٤,٤٢٥	D19	
٠,٠٠٠	٣,٩٣٣	٤,٣٠٠	D20	
				- تحديد المنهج الواجب إتباعه عند بناء نظرية المراجعة وإصدار المعايير

وفى نفس الوقت أبدت مفردات العينة موافقتها على ضرورة إجراء تعديلات مناسبة على معايير المراجعة الدولية لجعلها تتلاءم مع العوامل البيئية السائدة فى مصر ، حيث بلغ الوسط الحسابى المرجح لراى الأكاديميين ٤,٢٢٥ و لراى مراقبى الحسابات ٤,٣٦٧ .

د- أبدت مفردات العينة عدم الموافقة على الإعتماد على المنهج الإستنباطى فقط أو المنهج الإستقرائى فقط عند بناء نظرية المراجعة وإصدار المعايير ، حيث تراوح الوسط الحسابى المرجح للبديلين وفقاً لراى الأكاديميين ما بين ١,٩٥٠ و ٢,٠٧٥ ، ووفقاً لراى مراقبى الحسابات ما بين ٢,٠٦٧ و ٢,١٦٧ .

بينما أبدت مفردات العينة موافقتها على ضرورة الجمع ما بين المنهج الإستنباطى والمنهج الإستقرائى عند تنظير المراجعة وإصدار المعايير حيث بلغ الوسط الحسابى المرجح لراى الأكاديميين ٤,٦٠٠ و لراى مراقبى الحسابات ٤,٣٦٧ .

هـ - أبدت مفردات العينة موافقتها على المقومات الأساسية اللازمة لتنظير المراجعة وإصدار المعايير ، حيث تراوح الوسط الحسابى المرجح لراى الأكاديميين ما بين ٤,٣٠٠ و ٤,٤٧٥ ، و لراى مراقبى الحسابات ما بين ٣,٨٠٠ و ٤,٦٦٧ .

و- عدم وجود فروق معنوية بين آراء الأكاديميين ومراقبى الحسابات ، حيث أن مستوى المعنوية أقل من ٥% .

يتضح مما تقدم صحة الفرض الرابع من فروض البحث وهو "غياب معظم المقومات الأساسية اللازمة لتنظير المراجعة وإصدار المعايير فى مصر وبما يودى إلى مشاكل فى عملية التنظير وإصدار المعايير" ، حيث يلاحظ فى هذا الشأن ما يلى:

١- بالنسبة للمقوم الأول وهو ضرورة وجود لجنة أو هيئة مستقلة لبناء نظرية المراجعة وإصدار المعايير (على أن تكون تخصصات أعضاء اللجنة متنوعة بحيث تشمل تخصصات المحاسبة والمراجعة والإدارة والإقتصاد والحاسب الآلى والإحصاء وبحوث العمليات والعلوم السلوكية) ، وذلك كبديل للتدخل المباشر من الدولة بإصدار القوانين، يلاحظ أن مزولة مهنة المراجعة فى

سنة ١٦٨١ ودستور مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر في أغسطس ١٩٥٨ وتعديلاته ، هذا بالإضافة إلى ما تسهم به اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني المرتبطة بهما في هذا الشأن ، تلك اللجنة التي تضم في عضويتها تخصصات المحاسبة والمراجعة فقط.

٢- بالنسبة للمقوم الثاني وهو توافر عنصر الإلزام (بالمعايير المصرية) من خلال المنظمات المهنية المتخصصة ، أو صدور تشريع ملزم يلاحظ أن الإلزام بمعايير المراجعة في مصر يتم عن طريق التشريع حيث لا تتوافق صلاحية كافية لجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، أو للمعهد المصري للمحاسبين والمراجعين ، أو حتى للجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة للإلزام مراقبي الحسابات في مصر بمعايير المراجعة.

٣- بالنسبة للمقوم الثالث وهو ضرورة مراعاة العوامل البيئية في مصر عند إصدار معايير المراجعة المصرية ، يلاحظ أننا في مصر ما زلنا نعتمد اعتماداً كبيراً على معايير المراجعة الدولية دون تعديلها لتتلاءم مع العوامل البيئية في مصر ، وحتى معايير المراجعة المصرية التي صدرت حتى الآن (وهي ست معايير) هي عبارة عن ترجمة لما صدر من معايير المراجعة الدولية.

٤- بالنسبة للمقوم الرابع وهو ضرورة الجمع بين المنهج الاستنباطي والاستقرائي عند تطوير المراجعة وإصدار المعايير ، يلاحظ أن اللجنة الدائمة تصدر معايير المراجعة المصرية اعتماداً على المنهج الاستقرائي فقط من خلال قيام اللجنة بترجمة المعايير الدولية وإصدارها في صورة معايير مصرية للمراجعة.



## خامساً : نتائج وتوصيات البحث

### ١- نتائج البحث:

يمكن عرض أهم النتائج المستخلصة من البحث بما يحقق أهدافه على

النحو التالي:

١- أهمية تنظير المراجعة وإصدار المعايير بما يؤدي إلى تلاقى أوجه القصور

في الإطار الفكرى الحالى للمراجعة، ومن بين أوجه القصور ما يلي:

- عدم وجود قيود أو محددات على الحكم الشخصى فى المراجعة.

- تعدد مناهج ممارسة عملية المراجعة.

- تعدد أسس وطرق توزيع حدود الأهمية النسبية للأخطاء.

- محدودية دراسة وتقييم نظام المراقبة الداخلية.

- تعدد الأساليب المستخدمة لتنفيذ إختبارات المراجعة التحليلية.

- أثر غياب لجان المراجعة على مصداقية القوائم المالية ونتائج المراجعة.

- عدم الإلزام بالتعليم المهنى المستمر لمراقبى الحسابات.

- قصور تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية فى سد فجوة التوقعات.

- إن الإطار الفكرى للمراجعة غير مكتمل.

٢- إن بناء نظرية المراجعة وإصدار المعايير يجب أن يعتمد على مجموعة من

المقومات الأساسية وهى:

- وجود هيئة أو لجنة مستقلة لبناء نظرية المراجعة وإصدار المعايير.

- توافر عنصر الإلزام بمعايير المراجعة المصدرة.

- مراعاة العوامل البيئية السائدة عند إصدار معايير المراجعة.

- تحديد المنهج الواجب اتباعه فى بناء نظرية المراجعة وإصدار المعايير.

٣- إن هيئة بناء نظرية المراجعة وإصدار المعايير يجب أن يتوافر لها كافة

المقومات اللازمة لتحقيق أهدافها، ومن بين هذه المقومات ، تنوع الخبرات

، الإستقلال ، تفرغ أعضائها ، وتقسيم العمل. ومن خلال الدراسة المقارنة

اتضح نجاح التجربة الأمريكية فى هذا الشأن ، حيث أن المعهد الأمريكى

فى امرىحا وىضم فى عضوىته اعضاء من نوى الخبرة الواسعة فى مجالات المحاسبىة والمراجعة وإدارة الأعمال الحكومىة والمجالات الأكادىمىة بالإضافة إلى قىامه بممارسة المهام من خلال عدة أقسام ولجان معنفة بتكلىفات محددة.

٤- تتعدد الوسائل التى يمكن من خلالها إلزام مراقبى الحسابات بمعاىير المراجعة ومن بىنها الإلزام عن طرىق المنظمات المهنفة المتخصصة ، صدور تشرىح ملزم، أو رقابة إحدى الوحدات الحكومىة ، وبالنظر للتجربفة الأمريكفة ىتضح قدرة المعهد الأمريكفى كهىئة مستقلة على إلزام مراقبى الحسابات (الأعضاء فى المعهد والذىن ىمثلون أعلبفة ممارسى المهنة فى أمريكا) بمعاىير المراجعة المصدرة وقواعد آداب وسلوك المهنة ومعاىير الرقابة على جودة الأداء ، وبالنسبة لمراقبى الحسابات غير الأعضاء فى المعهد فإنهم ىتعرضون للعقوبة من قبل جمعىة المحاسبىن بالولاية التى ىتبعونها أو مجلس المحاسبفة المحلى بالولاية إذا ثبت نقصىرهم فى أداء واجباتهم.

أما فى مصر فنجد أن الإلزام بمعاىير المراجعة ىتم من خلال رقابة إحدى الوحدات الحكومىة ، حىث نجد أن وزارة الإقتصاد التى عنىت بتشكىل اللجنة الدائمة لمعاىير المحاسبفة والمراجعة وقواعد السلوك المهنى المرتبطة بهما هى الجهة المعنفة بمتابعة مدى إلزام مراقبى الحسابات بمعاىير المراجعة المصرىة بالإضافة إلى معاىير المراجعة الدولىة فى الموضوعات التى لم ىصدر بشأنها معيار مصرى.

٥- تتعدد العوامل البىئىة (إقتصادىة ، سىاسىة ، إجتماعىة ، ثقافىة، قانونىة، ...) الساندة فى دولة ما والتى تؤثر بدورها على مهنة المحاسبفة والمراجعة فىها دون سائر الدول الأخرى ، ومن ثم تنشأ الحاجة إلى مراعاة هذه العوامل المتعددة عند إصدار معاىير المراجعة . ومن خلال الدراسة المقارنة ىتضح قىام المعهد الأمريكفى بمراعاة العوامل البىئىة المتعددة سواء عند إصدار معاىير

المراجعة أو قواعد آداب وسلوك المهنة ، أو من خلال قيامه بتشكـر  
مسئوليات المراجع لدراسة دور ومسئوليات مراقب الحسابات، وقسم الرقاب على  
جودة الأداء المعنى بوضع معايير الرقابة على جودة الأداء التي تخضع لها  
مكاتب المحاسبة القانونية.

كذلك نجد أن المعهد يواصل إصدار نشرات معايير المراجعة (SAS)  
الملزمة لمراقبي الحسابات بما يتلائم مع العوامل البيئية السائدة على الرغم من  
الإصدارات المتواصلة لمعايير المراجعة الدولية بواسطة الإتحاد الدولي  
للمحاسبين.

6- إن الإستراتيجية الملائمة في مجال تنظير المراجعة وإصدار المعايير تقتضى  
التسويق بين المنهج الإستنباطى والإستقرائى على إعتبار أنه من خلال المنهج  
الإستنباطى يمكن إيجاد فكر تحليلى منطقى متنسق حول الأساس الذى تستند  
إليه نظرية المراجعة إذا ما تم تحديد أهدافها بصورة واضحة ، وفى تحديد  
المفاهيم والفروض التى تحقق هذه الأهداف بما يودى إلى إيجاد تصنيف  
شامل لمفاهيم المراجعة يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالأهداف ، ومن خلال المنهج  
الإستقرائى يتم إرساء مبادئ المراجعة كقواعد أساسية وترجمة هذه المبادئ  
إلى معايير للتطبيق العملى يغلب عليها الطابع الإستنباطى عند إعدادها بما  
يؤدى إلى صلاحيتها للتطبيق.

ومن خلال الدراسة المقارنة إتضح أن المعهد الأمريكى يعتمد على  
المنهج الإستنباطى بشكل كبير فيما يتعلق بوضع ونشر معايير المراجعة  
بينما يغلب المنهج الإستقرائى على عمليات وضع قواعد آداب وسلوك المهنة  
وتحديد مسئوليات مراقب الحسابات وتحقيق الرقابة على جودة الأداء ، بينما  
نجد أن اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة المصرية يغلب على  
عملها المنهج الإستقرائى عند إصدار المعايير المصرية.

الإتساق المنطقي ، على أن يتم تحقيق الإتساق داخليا أى بين المعايير بعضها البعض ، وخارجياً بمعنى أن تكون المعايير فى مجموعها متنسقة مع عناصر البناء الفكرى من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ. ومن خلال الدراسة المقارنة يلاحظ نجاح التجربة الأمريكية فى عملية إصدار معايير المراجعة الملزمة بواسطة المعهد الأمريكى AICPA وبما يتلاءم مع كافة العوامل البيئية ، حيث نجد أن المعهد فى تنظيمه لممارسة المهنة قام بتوزيع المهام على أقسام ولجان متعددة وكل يختص بجانب محدد من جوانب مهنة المراجعة فهناك مجلس معايير المراجعة والمعنى بإصدار نشرات معايير المراجعة (SAS) ، ولجنة مسئوليات المراجع والمعنية بتقليل فجوة التوقعات فى المراجعة ، وقسم الرقابة على جودة أداء مراقبى الحسابات ، وقسم آداب وسلوك المهنة والمعنى بوضع دليل آداب وسلوك المهنة.

٨- إن إنجازات اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة المصرية مازالت محدودة فى مجال إصدار معايير المراجعة وقواعد السلوك المهنى حيث تم إصدار ستة معايير للمراجعة حتى الآن وعلى مراقبى الحسابات فى مصر مزاوله المهنة فى ضوء تلك المعايير بالإضافة إلى معايير المراجعة الدولية المصدرة عن الإتحاد الدولى للمحاسبين ، وهذا يستدعى ضرورة البحث عن مدى ملاءمة المعايير الدولية للعوامل البيئية فى مصر حتى يمكن تحديد درجة الإعتماد على تلك المعايير.

٩- مما يؤخذ على عضوية اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة المصرية ما يلى:

- عدم التفرغ الكامل لأعضاء اللجنة ووقوعها تحت تأثير الضغوط السياسية فى ممارستها لمهامها.

- وجود بعض أوجه القصور فى طبيعة تشكيل اللجنة حيث أن لجنة وضع المعايير لا بد أن تشكل من خبراء فى مجالات متنوعة لا تقتصر فقط على المحاسبة والمراجعة ، وإنما تشمل مجالات أخرى للإحصاء ، وبحوث

العمليات والحاسب الآلى والإدارة والإقتصاد والعلوم السلوكية  
لايتوافر بشكل كاف فى اللجنة الدائمة.

- انبثقت عن اللجنة الدائمة ثلاثة لجان فرعية وهى: لجنة معايير المراجعة  
لجنة معايير المراجعة ، ولجنة قواعد السلوك المهنى، وكان من الأفضل ان  
يتضمن القرار الوزارى تشكيل عدة لجان دائمة مستقلة عن بعضها البعض  
فمنها ما يختص بمعايير المحاسبة ومنها ما يختص بمعايير المراجعة وثالثة  
تعنى بقواعد السلوك المهنى ورابعة تختص بالرقابة على جودة أداء مراقبى  
الحسابات وخامسة تهتم بمسئوليات مراقب الحسابات.

١٠- إن نتائج الدراسة الميدانية المعنية بتحليل مشكلات التنظير والممارسة فى  
مجال المراجعة فى البيئة المصرية تتفق تماماً مع الإطار الفكرى الذى  
عرضه الباحث بما يثبت صحة فروض البحث ، ويتضمن ذلك الإطار ما  
يلى:

- أوجه القصور فى الإطار الفكرى الحالى للمراجعة ومدى تأثيره على  
الممارسة المهنية لمراقبى الحسابات من ناحية ومصداقية نتائج عملية  
المراجعة من ناحية أخرى.

- المقومات الأساسية اللازمة لتنظير المراجعة وإصدار المعايير التى بدونها  
مجتمعة تحدث مشاكل فى عملية التنظير وإصدار المعايير من ناحية ،  
ويواجه مراقبو الحسابات مشاكل متعددة فى الممارسة المهنية من ناحية  
أخرى.

## ٢- توصيات البحث:

فى ضوء نتائج البحث يعرض الباحث توصية عامة ممثلة فى ضرورة  
توجيه إهتمام الباحثين والمنظمات المهنية المتخصصة لعملية تنظير المراجعة  
جنباً إلى جنب مع إصدار المعايير على أن يتم ذلك فى ضوء المقومات  
الأساسية التى أوردها الباحث فى صلب البحث فيما يتعلق بعملية التنظير وهى:

الهيئة مقومات نجاحها فى أداء مهامها كتنوع الخبرات، الإستقلال، التفرغ، تقسيم العمل.

- الإلزام بالمعايير المصدرة عن طريق التشريع أو إعطاء سلطات وصلاحيات للهيئة بما يضمن لها إلزام مراقبى الحسابات بالمعايير.
- ضرورة مراعاة العوامل البيئية السائدة عند إصدار المعايير سواء كانت عوامل سياسية أو إقتصادية أو إجتماعية أو ثقافية أو قانونية.
- أن يتم المزج بين المنهج الإستنباطى والمنهج الإستقرائى عند تنظير المراجعة وإصدار المعايير للإستفادة من مزاياهما وتجنب عيوبهما.

كما يعرض الباحث توصية خاصة ممثلة فى تنظير المراجعة وإصدار المعايير فى مصر بعد أن تم تشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهنى المرتبطة بهما بقرار وزير الإقتصاد والتجارة الخارجية عام ١٩٩٧، حيث يجب تدعيم التشكيل الحالى للجنة بأعضاء أكاديميين وممارسين للمهنة فى مجالات متنوعة من المعرفة (المحاسبة، المراجعة، الإحصاء، بحوث العمليات، الحاسب الآلى، الإدارة، الإقتصاد، العلوم السلوكية) مع حماية اللجنة من أى ضغوط بما قد يؤثر على إستقلالها فى ممارستها لمهامها، وضمان تفرغ أعضائها، وليس هناك ما يمنع أن يختص التشكيل الحالى - بعد تدعيمه بالكوادر اللازمة- بعملية التنظير المحاسبى وإصدار المعايير المحاسبية، على أن يكون هناك تشكيل آخر يُعنى بتنظير المراجعة وإصدار معايير المراجعة، وثالث يختص بقواعد السلوك المهنى، وهكذا. على أن يكون هناك إنفصال وتنسيق وإستقلال تام بين التشكيلات المذكورة إسوة بما هو متبع فى أمريكا، حيث نجد أن المعهد الأمريكى AICPA هو المعنى بتنظير المراجعة وإصدار معايير المراجعة، ونجد مجلس معايير المحاسبة المالية FASB هو المعنى بتنظير المحاسبة وإصدار معايير المحاسبة، كذلك نجد أن لجنة معايير المحاسبة الدولية معنية بوضع معايير المحاسبة الدولية، بينما الإتحاد الدولى للمحاسبين معنى بوضع معايير المراجعة الدولية.

## مراجع البحث

أولاً : المراجع العربية:

- ١- د. إبراهيم أحمد الصعدي " معايير المراجعة الملائمة لتنظيم الممارسة المهنية بدولة الإمارات العربية المتحدة " ، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، جامعة الكويت (العدد ٥٢، ١٩٨٧).
- ٢- د. إبراهيم عبدالحفيظ " تحديات المراجعة تجاه تنمية صفقات التجارة الإلكترونية وتبادل البيانات إلكترونياً من خلال تأكيدات الثقة فى النظم الإلكترونية والثقة فى المواقع لجمهور العملاء المتعاملين فيها: دراسة ميدانية استكشافية " ، مجلة المال والإقتصاد ، جمعية الإستشارات المصرية (السنة الأولى ، العدد السادس ، ديسمبر ٢٠٠١).
- ٣- د. أبوبكر عبد العزيز البنا، " البناء الفلسفى لتظهير المراجعة باستخدام قواعد المنطق الرمزى"، المجلة العملية لكلية التجارة، فرع جامعة الأزهر للبنات (العدد السادس عشر، يونيو ١٩٩٩) .
- ٤- د. أحمد محمد عبد الروؤف فايد، " نحو اطار فكرى لمعايير أداء وظيفة المراجعة على النطاق الدولى"، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس ، (ملحق العدد الثانى، ١٩٩٤) .
- ٥- أدلة التدقيق الدولية ، ترجمة د. عصام مرعى ، ( الرياض: مطابع رعدان، ١٩٨٩) .
- ٦- د. أمين السيد أحمد لطفى، معايير المراجعة المهنية للرقابة على جودة أداء مراقبى الحسابات ، (القاهرة: دار النهضة العربية، ١٩٩٧) .
- ٧- \_\_\_\_\_ ، معايير المراجعة المصرية: دراسة مقارنة لمعايير ابداء الرأى المصرية والدولية والأمريكية ، (القاهرة: دار النهضة العربية ، ٢٠٠١) .
- ٨- د. جورج دانيال غالى ، تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة (الإسكندرية: الدار الجامعية ، ٢٠٠١) .
- ٩- د. رأفت على رضوان، " الأطار النظرى والتطبيق العملى فى منهج المراجعة المؤسس على مفهوم الخطر" ، مجلة العلوم التجارية، كلية التجارة

١٠- \_\_\_\_\_ ، دراسات فى المراجعة المالية للحسابات ، (شيبين الكوم: مطابع الولاء الحديثة، ١٩٩٧).

١١- د. سميحة أمين على، " فجوة التوقعات بالنسبة لدور المراجع الخارجى فى المجتمع: دراسة ميدانية"، مجلة المحاسبة والادارة والتامين، كلية التجارة، جامعة القاهرة (العدد السابع والخمسون، السنة الأربعين، ٢٠٠١).

١٢- د. سمير عبدالغنى محمود، " دراسة تحليلية لمعايير المراجعة الدولية من حيث النطاق، الخصائص ، الأهداف"، مجلة الادارة العامة ، معهد الادارة العامة، الرياض ( العدد ٦٣، أغسطس ١٩٨٩).

١٣- د. صلاح الدين ابراهيم مصطفى ، " معايير مصرفية للمحاسبة: الحاجة إلى وجودها - انتاجها- آثارها"، مجلة الإدارة ، اتحاد جمعيات التنمية الإدارية (المجلد الرابع والعشرون، العدد الرابع، ابريل ١٩٩٢).

١٤- د. عباس أحمد رضوان، " تقدير خطر الرقابة فى ضوء المسئوليات الجديدة للمراجع عن نظام الرقابة الداخلية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة (المجلد ١٣، العدد الثانى-١، ١٩٨٩).

١٥- د. عباس مهدي الشيرازى ، نظرية المحاسبة (الطبعة الأولى؛ الكويت: ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع ، ١٩٩٠).

١٦- عبدالحميد أحمد أحمد شاهين ، "إطار مقترح لتخطيط مراجعة استخدام قروض مصر الخارجية وتقييم مخاطر المراجعة " (رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية ، جامعة قناة السويس، ١٩٩٧).

١٧- \_\_\_\_\_ ، دراسات فى المراجعة (شيبين الكوم: دار الوثائق الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع ، ٢٠٠٠).

١٨- د. على السعيد سنون ، "مدى استعمال مراقبى الحسابات فى مصر لإجراء المراجعة التحليلية: دراسة ميدانية"، مجلة آفاق جديدة ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية (السنة الرابعة ، العدد الثانى ، أبريل ١٩٩٢).



- ١٩- عيد حامد مهيوف الشمري ، معايير المراجعة الدولية ومدى استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية : تحليلية مقارنة (الرياض : معهد الإدارة العامة ، إدارة البحوث ، ١٩٩٤).
- ٢٠- د. محمد رشاد محمد يوسف مهنا ، "التقدير الشخصي في المراجعة : دراسة تحليلية انتقادية" ، مجلة آفاق جديدة ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية (السنة الرابعة ، العدد الأول ، يناير ١٩٩٢).
- ٢١- \_\_\_\_\_ ، "استراتيجية استخدام الإجراءات التحليلية في المراجعة" ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة ببنها ، جامعة الزقازيق (السنة الثالثة عشر ، العدد الثاني ، ١٩٩٣).
- ٢٢- د. محمد سمير الصبان ، نظرية المراجعة وآليات التطبيق ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، ٢٠٠٠/٢٠٠١).
- ٢٣- د. محمود عساف ، أصول الإدارة ، (بدون ناشر ، ١٩٧٦).
- ٢٤- نجاح عبدالغفار عبدالسلام ، "تطوير نماذج التخطيط المالي لخدمة أغراض المراجعة التحليلية" ، (رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، ١٩٩٦).
- ٢٥- د. نجيب الجندي ، "الأهمية النسبية في مرحلة تخطيط عملية المراجعة" ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا (العدد الثاني ، السنة الخامسة ، ١٩٨٥).
- ٢٦- \_\_\_\_\_ ، " نحو منهج متكامل لأداء المراجعة التحليلية" مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا (العدد الثاني ، السنة الخامسة ، ١٩٨٥).
- ٢٧- د. وصفى عبدالفتاح حسن ، "دور المحاسبة في تحقيق أهداف الخصخصة : دراسة مقارنة لتقييم التجربة المصرية" ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، (العدد الثاني ، المجلد الثالث والثلاثون ، سبتمبر ١٩٩٦).
- ٢٨- د. وليم توماس و د. أمرسون هنكي ، المراجعة بين النظرية والتطبيق (الطبعة العربية ، الرياض : دار المريخ للنشر ، ١٩٨٩).

- ١- قرار وزارى رقم ٤٧٨ لسنة ١٩٩٧ بتشكيل اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهنى المرتبطة بهما، الوقائع المصرية ، العدد ٢١٩ (تابع) فى ١٩٩٧/٩/٢٨ .
- ٢- قرار وزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية لشركات المساهمة والتوصية بالأسهم ، الوقائع المصرية ، العدد ٢٣٠ (تابع) فى ١٩٩٧/١٠/١٢ .
- ٣- قرار رقم ٦٢٥ لسنة ٢٠٠٠ بإصدار معايير المراجعة المصرية ، الوقائع المصرية ، العدد ٢٣٩ (تابع) فى ٢٠٠٠/١٠/١٩ .
- ٤- مؤسسة Klynveld Peat Marwick Goerdeler ، دليل المراجعة ، الشرق الأوسط ، ١٩٨٩ .
- ٥- مؤسسة Ernst & Whinney ، دليل المراجعة ، ١٩٨٤ .

### ثالثاً : المراجع الأجنبية :

#### A: Books & Periodicals:

- 1- Arens, A. A. & Loebbecke, J. K. **Auditing An Integrated Approach** (Eighth Edition; New York: Prentice Hall International, Inc., 2000).
- 2- Biggs, S. , Mock, T. & Watkins, P. R., " Auditors Use Of Analytical Review In Audit Program Design". **The Accounting Review** (January, 1988).
- 3- Boynton, W.C. & Cell, W. G., **Modern Auditing** (Sixth Edition; New York: John Wiley & Sons, Inc., 1996).
- 4- Chambers, A. D., Selim , G. M. & Vinten, G., **Internal Auditing** (Second Edition ; London: 1987).
- 5- Defliese, P. L., **Montgomery Auditing** ( Tenth Edition; New York: John Wiley & Sons , Inc., 1987).

- , S. K. & Lynford, E. G. "Considering Multiple Materialities Account Combinations In Audit Planning and Evaluation: A st Efficient ", **Journal Of Accounting Auditing & Finance**, 13(2), 1998 .
- 7- Guy, D. M., Alderman, C. W. & Winters, A. J., **Auditing** (Fifth Edition; London: Harcourt Barce & Company, 1999).
  - 8- Guy, D. M., & Catmichael, D. R., **Practitioner's Guide to GAAS** (New York: John Wiley & Sons , Inc., 2000).
  - 9- Kiger, J. E. & Scheiner, J. H., **Auditing** (Boston: Houghton Mifflin Company, 1994).
  - 10- Kohler, E. L., **A Dictionary For Accountant** (Fourth Edition: New Delhi: Prentice – Hall, 1972).
  - 11- Mascarenhas, A.Turley,S.&Spicer, **Spicer's Practical Auditing** (Eighteenth Edition; London: Butter Worth / HFL, 1990).
  - 12- Monroe, G. S. & Woodliff, D. R. " An Empirical Investigation Of The Audit Expectation gap: Australian Eidence", **Accounting & Finance** (May 1994).
  - 13- Roberson, J. C., **Auditing** (Sixth Edition; New York: Richard D. Irwin, Inc., 1990).
  - 14- Roussey, R. S., "The Development Of International Standards On Auditing ", **The CPA Journal Online** (October 1999).
  - 15- Spires, E. & Yardley, J., "Empirical Studies On the Reliability of Auditing Procedures, " **Journal Of Accounting Literature** (Vol. 8, 1989).
  - 16- Taylor, D. H. & Glezen, G. W., **Auditing: An Assertions Approach** (Seventh Edition; New York , John Willey & Sons, Inc., 1997).

(California: Wadsowrth Inc., 1983).

18- Toba, Y. , " A General Theory Of Evidence As The Coceptual Foundation In Auditing Theory", **The Accounting Review** (Vol. 50, No.1 Jan., 1975).

19- Turner, J. L. "The Impact Of Materiality Decisions On Financial Ratio, A Computer Simulation", **Journal Of Accounting Auditing & Finance** (12 (1), 1997).

20- Whittington, O, R. & Pany, K., **Principles Of Auditing and Other Assurance Service** (Irwin: McGraw – Hill, Inc., 2001).

21- Woolf, E., **Auditing To Day** (Fourth Edition; New York: Prentice International (U.K.) Ltd., 1990).

## **B: Reports:**

1- AAA, "A Report Of The Committee On Basic Auditing Concepts" **The Accounting Review**, 1972.

2- AICPA , "Audit Risk & Materiality In Conducting An Audit " **SAS No. 47**, 1983.

3- \_\_\_\_\_, "Consideration Of The Internal Control Structure In A Financial Statement Audit" , **SAS No. 55**, 1987.

4- \_\_\_\_\_, "Analytical Procedures", **SAS No., 56**, 1988.

5- \_\_\_\_\_, " Communication With Audit Committees", **SAS No., 61**, 1988.

6- IAPC, "Evaluation Of The Accounting System & Internal Control" , **ISA No.6**, 1981.

7- \_\_\_\_\_, "Analytical Audit ", **ISA No.12** , 1983.

8- \_\_\_\_\_, "Materiality & Audit Risk, **ISA No.25** , 1987.

9- Mautz, R. K. & Sharaf, H. A., **The Philosophy Of Auditing** (Wisconsin: AAA, 1961).

ملحق رقم (١)  
قائمة الإستقصاء

## قائمة استقصاء

تعتبر هذه القائمة جزء مكمل لبحث بعنوان " تحليل مشكلات التنظير والممارسة فى مجال المراجعة فى البيئة المصرية مع دراسة ميدانية" ، وتهدف هذه القائمة إلى إستطلاع آراء كل من الأكاديميين والممارسين لمهنة المراجعة فى مصر للوقوف على بعض أوجه القصور فى الإطار الفكرى الحالى للمراجعة وما نجم عنه من مشاكل فى الممارسة العملية، وتحديد المقومات الأساسية اللازمة لبناء نظرية المراجعة وإصدار المعايير بالإضافة إلى تحديد عناصر نظرية المراجعة .

وقد تم استخدام خمس اجابات للإختيار منها وهى: موافق تماماً ، موافق ، محايد ، غير موافق ، غير موافق على الإطلاق.

برجاء التكرم بوضع علامة ( √ ) تحت الإختيار المناسب من بين الإختيارات الخمسة والذي يعبر عن حقيقة ما ترونه سائداً فى الفكر الأكاديمى أو الممارسة العملية أو فيما صدر من معايير المراجعة عن المنظمات المهنية. ويتقدم الباحث لسيادتكم بخالص الشكر والتقدير سلفاً لتفضلكم بالمعانا الصادقة والمخالصة لإستيفاء القائمة ، علماً بأن بيانات القائمة لن تستخدم إلا لأغراض البحث وبسرية تامة.

وتفضلوا بقبول وافر الإحترام والتقدير

الباحث

د. عبدالحميد أحمد أحمد شاهين  
مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة  
كلية التجارة بالسويس

بيانات خاصة
الإسم (إذا رغبت):
المؤهل العلمى :
الوظيفة :
جهة العمل :
مدة الخبرة :

المقياس					البيانات
موافق تاما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق	
					<p>- إن معايير المراجعة الصادرة عن المعهد الأمريكى للمحاسبين نانونيين أو الإتحاد الدولى للمحاسبين تعتبر كافية تماماً لترشيح حكم أو التقدير الشخصى لمراقب الحسابات. -----</p> <p>1- تتعدد مناهج ممارسة عملية المراجعة ومن بينها :  منهج مراجعة المعاملات مستندياً ومراجعة الميزانية. -----  منهج المراجعة المؤسس على تقييم نظم المراقبة الداخلية. -----  منهج المراجعة المؤسس على مفهومي مخاطر المراجعة والأهمية نسبية. -----  أخرى ... لنكرها من فضلك</p>
					<p>2- تتعدد الأسس التى يعتمد عليها مراقب الحسابات عند تقديره حدود الأهمية النسبية للأخطاء فى القوائم المالية حيث تحسب كنسبة مئوية من أحد بنود القوائم المالية كصافى الدخل أو صافى الإيراد أو إجمالى الأصول أو حقوق الملكية أو غير ذلك. -----</p>
					<p>3- نظراً لتعدد أسس تقدير حدود الأهمية النسبية لا يوجد إتفاق بين مراقبي الحسابات على أساس وحيد يمكن الإعتماد عليه فى عملية التقدير. -----</p>

## العبارات

## المقاييس

موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق

٥- لم تحدد معايير المراجعة المتعارف عليها طريقة بعينها يمكن أن يعتمد عليها مراقب الحسابات عند توزيعه لحدود الأهمية النسبية على بنود للقوائم المالية ، ومن ثم تركت المعايير المجال أمام المراقب للإجتهد في عملية للتوزيع اعتماداً على حكمه الشخصي بشكل كامل أو اعتماداً على الأساليب الإحصائية. -----

٦- يجب أن تشمل عملية دراسة وتقييم نظام المراقبة الداخلية بواسطة مراقب الحسابات على هيكل النظام ككل والذي يتضمن :  
 - البيئة الرقابية -----  
 - النظام المحاسبي -----  
 - الإجراءات الرقابية -----

٧- إن معايير المراجعة المعنية باختبارات المراجعة التحليلية لا تحدد بشكل قاطع أسلوب معين يجب أن يلتزم به مراقب الحسابات عند تنفيذه لتلك الاختبارات (علماً بأنه من بين الأساليب المستخدمة في المراجعة التحليلية : النسب المالية ، المقارنات ، تحليل الاتجاه ، نماذج تحليل الإنحدار...). -----



المقبول					العبارة
غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	
					<p>٨- يجب أن يتسع مفهوم المراجعة ليشمل أهداف أخرى بخلاف إبداء الرأى الفنى الإنتقادى عن القوائم المالية ، ومن بين هذه الأهداف إبداء الرأى بشأن ما يلى:</p> <p>- مدى قدرة المنشأة على الإستمرار فى نشاطها فى المستقبل القريب. -----</p> <p>- كفاءة وفعالية المستويات الإدارية العليا بالمنشأة. -----</p> <p>- الدور الإجتماعى للمنشأة. -----</p> <p>- دور المنشأة فى المحافظة على البيئة. -----</p> <p>- أخرى... أنكرها من فضلك</p>
					<p>٩- تبدو أهمية وجود " لجان المراجعة" وعملها كحلقة وصل بين مجلس إدارة الشركة وكل من مراقب الحسابات والمراجع الداخلى من كونها تسهم فى:</p> <p>- تدعيم جودة أداء المراجعة من خلال تدعيم إستقلال مراقب الحسابات. -----</p> <p>- تدعيم مركز الشركة الإقتصادى بتحسين قرارات مجلس الإدارة المعنية بشئون الشركة. -----</p> <p>- أخرى... أنكرها من فضلك</p>

المقاييس

العمليات

غير موافق  
على الإطلاق

غير  
موافق

محايد

موافق

موافق  
تماما

١٠- إن التعليم المهني المستمر لمراقبي الحسابات يسهم في:  
- زيادة كفاءة وفعالية مراقب الحسابات في ممارسته لمهام  
المراجعة -----  
- زيادة قدرة مراقب الحسابات على خدمة المتعاملين في سوق رأس  
المال -----  
- أخرى... أذكرها من فضلك

١١- تبدو أهمية وجود برنامج إلزامي للتعليم المهني المستمر لمراقبي  
الحسابات حتى يمكنهم الإستمرار في مزاولة المهنة -----

١٢- لم يتم حتى الآن بناء نظرية المراجعة بالمفهوم العلمي للنظرية  
وفى إطار منطقي مترابط. -----

١٣- لم تحظ نظرية المراجعة بنفس القدر من الإهتمام الذي حظيت  
به نظرية المحاسبة، حيث لم تلق الجهود التي تبذل لدراسة الإطار  
النظري للمراجعة ومحاولة إيجاد نظرية لها الإهتمام الكافي حتى  
الآن. -----

المقياس					العبارة
مواضع تماما	مواضع	محدد	غير مواضع	غير مواضع على الإطلاق	
					<p>١٤ - إن بناء نظرية المراجعة وإصدار المعايير يجب أن يتم بإحدى وسيلتين:</p> <p>الأولى: التدخل المباشر من الدولة بإصدار القوانين. -----</p> <p>الثانية: تشكيل هيئة أو لجنة متخصصة ومستقلة. -----</p> <p>- أخرى... أذكرها من فضلك</p>
					<p>١٥ - إذا كانت إجاباتكم على العبارة السابقة معنية باختيار الوسيلة الثانية وهي تشكيل هيئة أو لجنة تتولى مهام بناء النظرية وإصدار المعايير ، فإنه نظراً لطبيعة الدور الإقتصادي الذي تؤديه المراجعة يجب أن تكون تخصصات أعضاء اللجنة متنوعة بأن تشمل (بالإضافة إلى تخصصات المحاسبة والمراجعة) ما يلي:</p> <p>----- الإدارة</p> <p>----- الإقتصاد</p> <p>----- الحاسب الآلي</p> <p>----- الإحصاء</p> <p>----- بحوث العمليات</p> <p>----- العلوم السلوكية</p> <p>- أخرى... أذكرها من فضلك</p>

## المقاييس

## العبارات

غير موثق على الإطلاق	غير موثق	محايد	موثق	موثق تماماً
				<p>١٦- إن توافر عنصر الإلزام بمعايير المراجعة للمصدرة يجب أن يتم بإحدى البدائل التالية:</p> <p>- الأول : المنظمات المهنية المتخصصة -----</p> <p>- الثاني : صدور تشريع ملزم -----</p> <p>- الثالث : رقابة إحدى الوحدات الحكومية -----</p> <p>- أخرى... أذكرها من فضلك</p>
				<p>١٧- يجب على مراقبي الحسابات في مصر أن يعتمدوا بشكل كامل على معايير المراجعة الدولية (التي لم يصدر بشأنها معيار مصري) التي يصدرها الإتحاد الدولي للمحاسبين دون إجراء أى تعديلات عليها لتتلاءم مع الواقع المصري. -----</p>
				<p>١٨- إذا كانت إجاباتكم على العبارة لسابقة بعدم الموافقة ، إذاً يجب أن يتم إجراء تعديلات مناسبة على معايير المراجعة الدولية لجعلها تتلاءم مع العوامل البيئية السائدة في مصر والتي من بينها العوامل الاقتصادية ، السياسية ، الاجتماعية ، الثقافية، والقانونية. -----</p>

المقياس					العبارة
غير موافق على الإطلاق	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	
					<p>١٩- إن بناء نظرية المراجعة وإصدار المعايير يجب أن يعتمد على أحد المناهج التالية:</p> <p>- المنهج الاستنباطي فقط - - - - -</p> <p>- المنهج الإستقرائي فقط - - - - -</p> <p>- الجمع ما بين المنهج الاستنباطي والمنهج الإستقرائي - - - - -</p> <p>- أخرى... أنكرها من فضلك</p>
					<p>٢٠- إن بناء نظرية المراجعة وإصدار المعايير يجب أن يعتمد على مجموعة من المقومات الأساسية وهي:</p> <p>- وجود هيئة أو لجنة مستقلة لبناء نظرية المراجعة وإصدار المعايير - - - - -</p> <p>- توافر عنصر الإلزام بالمعايير المراجعة المصدرة - - - - -</p> <p>- مراعاة العوامل البيئية الساندة عند إصدار معايير المراجعة - - - - -</p> <p>- تحديد المنهج الواجب إتباعه عند بناء نظرية المراجعة وإصدار المعايير - - - - -</p> <p>- أخرى... أنكرها من فضلك</p>

المقياس					البيانات
غير موافق على الإطلاق	غير موافق	متعاد	موافق	موافق تماما	
					٢١- إن معايير المراجعة هي أولى أدوات التطبيق العملى حيث أنها تمثل حلقة الوصل بين نظرية المراجعة من جهة والممارسة العملية من جهة أخرى - - - - -

٢٢- إذا كان لديكم أى مقترحات أو تعليقات على القائمة بشأن تنظيم المراجعة وإصدار المعايير فى مصر... أرجو ذكرها.

---



---



---

ملحق رقم (٢)  
نتائج التحليل الإحصائي

## الرموز المستخدمة في التحليل الإحصائي لعبارات قائمة الإستقصاء

الرمز المقابل في التحليل الإحصائي		الرمز لعبارات القائمة	الرمز المقابل في التحليل الإحصائي		الرمز لعبارات القائمة
لرأى مراقبي الحسابات	لرأى الأكاديميين		لرأى مراقبي الحسابات	لرأى الأكاديميين	
LX81	LX71	D1	LX41	LX11	A1
LX82	LX72	D2	LX42	LX12	A2
LX83	LX73	D3	LX43	LX13	A3
LX84	LX74	D4	LX44	LX14	A4
LX85	LX75	D5	LX45	LX15	A5
LX86	LX76	D6	LX46	LX16	A6
LX87	LX77	D7	LX47	LX17	A7
LX88	LX78	D8	LX48	LX18	A8
LX89	LX79	D9	LX49	LX19	A9
LX810	LX710	D10	LX410	LX110	A10
LX811	LX711	D11	LX411	LX111	A11
LX812	LX712	D12	LX51	LX21	B1
LX813	LX713	D13	LX52	LX22	B2
LX814	LX714	D14	LX53	LX23	B3
LX815	LX715	D15	LX54	LX24	B4
LX816	LX716	D16	LX55	LX25	B5
LX817	LX717	D17	LX56	LX26	B6
LX818	LX718	D18	LX57	LX27	B7
LX819	LX719	D19	LX58	LX28	B8
LX820	LX720	D20	LX59	LX29	B9
			LX61	LX31	C1
			LX62	LX32	C2
			LX63	LX33	C3



Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
LX11	1.	1,12...	1,1,1,11
LX12	1.	1,1,0...	1,1,1,11
LX13	1.	1,1,20...	1,1,1,11
LX14	1.	1,1,20...	1,1,1,11
LX15	1.	1,1,20...	1,1,1,11
LX16	1.	1,1,20...	1,1,1,11
LX17	1.	1,1,20...	1,1,1,11
LX18	1.	1,1,00...	1,1,1,11
LX19	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX11.	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX111	1.	1,1,80...	1,1,1,11
LX21	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX22	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX23	1.	1,1,20...	1,1,1,11
LX24	1.	1,1,20...	1,1,1,11
LX25	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX26	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX27	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX28	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX29	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX31	1.	1,1,20...	1,1,1,11
LX32	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX33	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX34	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX35	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX36	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX37	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX38	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX39	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX41	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX42	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX43	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX44	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX45	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX46	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX47	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX48	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX49	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX51.	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX511	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX51	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX52	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX53	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX54	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX55	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX56	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX57	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX58	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX59	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX61	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX62	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX63	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX64	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX65	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX66	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX67	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX68	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX69	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX71	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX72	1.	1,1,70...	1,1,1,11
LX73	1.	1,1,70...	1,1,1,11

	N	Mean	Std. Deviation
LXV1	ε.	1,3Vo.	0,2111Y
LXV2	ε.	1,00..	22,1209
LXV3	ε.	1,2Vo.	Y., 2391
LXV4	ε.	1,2...	11,1911
LXV5	ε.	1,1...	19,0V21
LXV6	ε.	1,2Vo.	Y., 0V. 9
LXV7	ε.	2,920.	17,1009
LXV8	ε.	2,Vo..	11., 0V99
LXV9	ε.	1,7...	22,9921
LXV10	ε.	2,Vo..	11,1Y11
LXV11	ε.	2,Vo..	Y, 77. Y
LXV12	ε.	1,70..	0,21110
LXV13	ε.	1,2Vo.	Y., ...7
LXV14	ε.	2,Vo..	9,0V1.
LXV15	ε.	1,90..	1,11V7
LXV16	ε.	1,7...	22,9921
LXV17	ε.	1,1Vo.	Y., 970Y
LXV18	ε.	1,1Vo.	Y., 970Y
LXV19	ε.	1,1Vo.	Y., 0171
LXV20	ε.	1,2...	11,119V
LX21	Γ.	2,2...	0,29. 9
LX22	Γ.	2,9...	12,92. 0
LX23	Γ.	2,9222	12,0793
LX24	Γ.	2,1222	11,1. 93
LX25	Γ.	2,922V	12,9V02
LX26	Γ.	2,722V	1., 01. 1
LX27	Γ.	2,922V	12,7V0V
LX28	Γ.	2,722V	1., 029V
LX29	Γ.	1,122V	19,2012
LX30	Γ.	2,9222	12,1197
LX31	Γ.	2,122V	Y, 9V29
LX32	Γ.	Y, 2...	1., 0771
LX33	Γ.	1,222V	11,1121
LX34	Γ.	Y., 72V	0,1077
LX35	Γ.	Y, 122V	Y., 71V
LX36	Γ.	1,222V	11,1121
LX37	Γ.	1,222V	19,2012
LX38	Γ.	2,1...	12,2011
LX39	Γ.	1,222V	19,2012
LX40	Γ.	2,9222	12,0797

### Independent Samples Test

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
LX11	Equal variances assumed	2,276	28	,002	17,7000
	Equal variances not assumed	1,291	4,000	,227	17,7000

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
LX12	Equal variances assumed	4,087	28	,000	22,4000
	Equal variances not assumed	1,792	4,000	,166	22,4000

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
LX13	Equal variances assumed	2,924	28	,003	24,7000
	Equal variances not assumed	1,720	4,000	,180	24,7000

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
LX14	Equal variances assumed	4,007	28	,000	24,8000
	Equal variances not assumed	1,780	4,000	,168	24,8000

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (1-tailed)	Mean Difference
LX <sup>10</sup>	Equal variances assumed	1,168	28	,000	22,8000
	Equal variances not assumed	1,126	1,000	,109	22,8000

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (1-tailed)	Mean Difference
LX <sup>11</sup>	Equal variances assumed	2,292	28	,002	26,2000
	Equal variances not assumed	1,101	1,000	,232	26,2000

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (1-tailed)	Mean Difference
LX <sup>12</sup>	Equal variances assumed	2,292	28	,002	26,2000
	Equal variances not assumed	1,101	1,000	,232	26,2000

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (1-tailed)	Mean Difference
LX <sup>13</sup>	Equal variances assumed	2,292	28	,002	26,2000
	Equal variances not assumed	1,101	1,000	,232	26,2000

Independent Samples Test

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
LX <sup>19</sup>	Equal variances assumed	2,080	28	,10	28,....
	Equal variances not assumed	1,70	2,...	,220	28,....

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
LX <sup>11</sup>	Equal variances assumed	2,080	28	,10	28,....
	Equal variances not assumed	1,70	2,...	,220	28,....

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
LX <sup>111</sup>	Equal variances assumed	1,989	28	,00	20,800
	Equal variances not assumed	2,16	2,...	,108	20,800

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (1-tailed)	Mean Difference
LX21	Equal variances assumed	1,330	28	,112	27,8000
	Equal variances not assumed	1,331	4,000	,322	27,8000

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (1-tailed)	Mean Difference
LX22	Equal variances assumed	2,492	28	,004	21,8000
	Equal variances not assumed	1,280	4,000	,270	21,8000

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (1-tailed)	Mean Difference
LX23	Equal variances assumed	2,128	28	,037	20,4000
	Equal variances not assumed	1,066	4,000	,326	20,4000

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (1-tailed)	Mean Difference
LX24	Equal variances assumed	2,782	28	,001	24,8000
	Equal variances not assumed	1,066	4,000	,322	24,8000

## Independent Samples Test

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
LX20	Equal variances assumed	3,092	28	,004	33,800
	Equal variances not assumed	3,280	4,000	,270	33,800

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
LX26	Equal variances assumed	4,463	28	,000	33,400
	Equal variances not assumed	3,848	4,000	,128	33,400

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
LX27	Equal variances assumed	3,092	28	,004	33,800
	Equal variances not assumed	3,280	4,000	,270	33,800

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
LX28	Equal variances assumed	4,210	28	,000	34,400
	Equal variances not assumed	3,740	4,000	,106	34,400

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (1-tailed)	Mean Difference
LX29	Equal variances assumed	2,747	28	,001	20,200
	Equal variances not assumed	1,010	4,000	,207	20,200

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (1-tailed)	Mean Difference
LX22	Equal variances assumed	7,128	28	,000	0,000
	Equal variances not assumed	2,112	4,000	,024	0,000

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (1-tailed)	Mean Difference
LX23	Equal variances assumed	2,110	28	,000	4,000
	Equal variances not assumed	2,020	4,000	,020	4,000

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (1-tailed)	Mean Difference
LX21	Equal variances assumed	2,128	28	,001	20,400
	Equal variances not assumed	1,007	4,000	,207	20,400



### Independent Samples Test

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
LX <sup>vs</sup>	Equal variances assumed	0,990	28	,000	11,800
	Equal variances not assumed	2,480	4,000	,068	11,800

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
LX <sup>vs</sup>	Equal variances assumed	2,074	28	,000	26,400
	Equal variances not assumed	1,272	4,000	,272	26,400

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
LX <sup>vs</sup>	Equal variances assumed	2,482	28	,002	22,800
	Equal variances not assumed	1,442	4,000	,272	22,800

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
LX <sup>vs</sup>	Equal variances assumed	4,062	28	,000	22,600
	Equal variances not assumed	1,682	4,000	,168	22,600

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
LXV <sup>o</sup>	Equal variances assumed	3,897	28	,001	30,2000
	Equal variances not assumed	1,712	4,000	,182	30,2000

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
LXV1	Equal variances assumed	3,081	28	,001	30,0000
	Equal variances not assumed	1,482	4,000	,212	30,0000

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
LXVY	Equal variances assumed	4,122	28	,000	31,4000
	Equal variances not assumed	1,707	4,000	,112	31,4000

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
LXVA	Equal variances assumed	0,261	28	,000	30,0000
	Equal variances not assumed	2,178	4,000	,090	30,0000

### Independent Samples Test

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
LXV1	Equal variances assumed	3,092	28	,004	36,800
	Equal variances not assumed	1,280	4,000	,270	36,800

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
LXV10	Equal variances assumed	4,817	28	,000	30,200
	Equal variances not assumed	1,990	4,000	,117	30,200

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
LXV12	Equal variances assumed	7,887	28	,000	13,200
	Equal variances not assumed	3,230	4,000	,031	13,200

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference
LXV13	Equal variances assumed	3,043	28	,001	33,800
	Equal variances not assumed	1,468	4,000	,116	33,800

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (T-tailed)	Mean Difference
LXV18	Equal variances assumed	3,788	28	,001	17,700
	Equal variances not assumed	1,020	8,000	,207	17,700

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (T-tailed)	Mean Difference
LXV19	Equal variances assumed	8,382	28	,000	10,700
	Equal variances not assumed	1,798	8,000	,087	10,700

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (T-tailed)	Mean Difference
LXV16	Equal variances assumed	3,092	28	,008	37,800
	Equal variances not assumed	1,280	8,000	,270	37,800

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (T-tailed)	Mean Difference
LXV17	Equal variances assumed	3,700	28	,001	20,800
	Equal variances not assumed	1,891	8,000	,210	20,800

### Independent Samples Test

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (1-tailed)	Mean Difference
LXV1A	Equal variances assumed	2,700	28	,001	20,8000
	Equal variances not assumed	1,491	4,000	,210	20,8000

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (1-tailed)	Mean Difference
LXV11	Equal variances assumed	2,228	28	,001	20,4000
	Equal variances not assumed	1,007	4,000	,207	20,4000

		t-test for Equality of Means			
		t	df	Sig. (1-tailed)	Mean Difference
LXV20	Equal variances assumed	4,210	28	,000	24,4000
	Equal variances not assumed	1,740	4,000	,107	24,4000

التجارة بالسويس - جامعة قناة السويس ، حاصل على دكتوراه الفلسفة في  
المحاسبة عام ١٩٩٧ من كلية التجارة بالإسماعيلية - جامعة قناة السويس ، ولها  
إهتمامات بحثية في مجال المراجعة ، ومؤلفات في أصول المراجعة ودراسات  
متقدمة في المراجعة ومشاكل تطبيقية في المحاسبة الدولية.

An Analytical Of Theoretical & Practice Problems  
In The Scope Of Auditing In The Egyptian Environment  
"Empirical Study"

Dr. Abd El-Hameed Ahmed Ahmed Shahein  
Faculty Of Commerce Suez  
Suez Canal University

**Abstract**

The main objectives of this research are: first to explore the gap in the conceptual framework to audit and its effects on the professional practice to auditors. The second objective in this study is the determination of the indispensable basis of theoretical auditing, and establishing standards. The third objective to the professional organizations evaluation, signification with establishing of auditing standards. The fourth objective to opinions inductions of academic and auditors, concerning the conceptual research framework, with emphasys on the analytical, theoretical and practice problems in the scope of auditing in the Egyptian environment.