

أثر إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة على تصويت المساهمين على تعيينه وتحديد أتعابه - دراسة تجريبية

د. حنان محمد اسماعيل يوسف*

(*). د. حنان محمد اسماعيل يوسف : أستاذ مساعد في قسم المحاسبة - كلية الأعمال - جامعة الإسكندرية،

وأستاذ مشارك في كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الامام محمد بن سعود الإسلامية- المملكة العربية السعودية

Email: Hanan.ismail@alexu.edu.eg

hmyoussef@imamu.edu.sa

ملخص البحث

استهدف البحث دراسة واختبار أثر إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة على تصويت المساهمين على تعيينه وتحديد أتعابه. ولتحقيق الهدف من البحث تم تطوير إطار لجودة المراجعة يتوافق مع الإطار العام لجودة المراجعة الصادر عن IAASB في ٢٠١٤، ثم اعتمد الباحث على دراسة تجريبية باستخدام عينتين مستقلتين يمثلتا معاً مساهمي الجمعية العمومية للحالة الافتراضية التي استخدمها الباحث في الدراسة التجريبية وهما؛ عينة المساهمين غير المحترفين وتتكون من ٨١ مشاركاً من الأكاديميين في مجال المحاسبة وتمثل المساهمين من الأفراد غير المحترفين، وعينة المساهمين من المؤسسات وتتكون من ٦٨ مشاركاً من من العاملين بأقسام إدارة أمناء الاستثمار بالبنوك التجارية وشركات السمسرة وتمثل عينة المحترفين. لتمثل العينة الاجمالية للمشاركين ١٤٩ مشاركاً، مثل منهم ٧١ مشاركاً أعضاء الجمعية العمومية للشركة للحالة التجريبية الأولى (حالة عدم افصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة)، كما مثل الجمعية العمومية للشركة للحالة التجريبية الثانية (حالة افصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة) ٧٨ مشاركاً.

اعتمد الباحث على الاختبارات اللامعلمية لاختبار فرضي البحث، وأشارت نتائج الاختبارات الإحصائية إلى وجود اختلافات معنوية في قرار المساهمين بتعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه بين المساهمين الذين تلقوا تقرير عن مدى التزام مراقب الحسابات بمؤشرات جودة المراجعة ملحقاً بتقرير مراقب الحسابات والمساهمين الذين تلقوا تقرير مراقب الحسابات فقط. مما يشير إلى وجود تأثير للتقرير عن مؤشرات جودة المراجعة على قرار المساهمين عند التصويت على تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه، نتيجة زيادة ادراكهم لجودة عملية المراجعة من خلال المؤشرات المفصوح عنها، ومقابلة احتياجاتهم للإفصاح عن دلائل مدعمة بأن جميع جوانب المراجعة تعكس عملية مراجعة مستقلة يمكن الاعتماد عليها، بما حسن من منافع المساهمين في التصويت على تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه. كما أكدت مجموعة اختبارات الحساسية التي قام بها الباحث ما وصل اليه من استنتاجات. كما أشارت النتائج الإحصائية لمجموعة من التحليلات الإضافية، إلى أهمية عوامل المدخلات، والتشغيل والمخرجات لاتخاذ قراري تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه، أما عوامل التفاعلات الرئيسية احتلت الأهمية الأقل وفقاً لرأي المشاركين من غير المحترفين والمحترفين، كما أن درجة اعتماد المساهمين على المقاييس الكمية لجودة المراجعة عند اتخاذ قراري تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه على مستوى العينتين أعلى مقارنة بدرجة اعتمادهم على المقاييس الوصفية.

الكلمات المفتاحية: مؤشرات جودة المراجعة، تصويت المساهمين، تعيين مراقب الحسابات، أتعاب المراجعة.

Abstract:

The research aimed to study and test the impact of the auditor's disclosure of his commitment to audit quality indicators on shareholders' voting on his appointment and fees determination. To achieve the objective of the research, a framework for audit quality was developed according to the general framework for audit quality issued by IAASB in 2014. The researcher relied on an experimental study using two independent samples that represented the general assembly shareholders for the hypothetical case, the researcher used in the experimental study, the first sample is the non-professional shareholders sample, consisted of 81 participants from academic field of accounting and represented non-professional shareholders, the second sample is the institutional shareholders consisted of 68 participants working in investment trustee management departments in commercial banks and brokerage firms and represents a professional shareholders. The total sample consisted of 149 participants, included 71 participants as general assembly members for the first experimental case (the case of the non-disclosure of the auditor's commitment of audit quality indicators), and 78 participants as general assembly members for the second experimental case (the case of the disclosure of the auditor's commitment of audit quality indicators).

The researcher relied on the non-parametric tests to examine the research hypotheses, and the results of the statistical tests indicated that there were significant differences in the shareholders' decision to appoint the auditor and to determine his fees between the shareholders who received a report on the extent of the auditor's commitment to audit quality indicators included in the auditor's report and the shareholders who received the auditor's report only. This indicates that there is an effect of the report on the audit quality indicators on the shareholders' decision when voting on the appointment of the auditor and determining his fees, as a result of increasing their awareness of the quality of the audit process through the disclosed indicators, and fulfillment of their needs to disclose supporting evidence that all aspects of the audit reflecting an independent audit process that can be relied upon. which improved the benefits of the shareholders in voting to appoint the auditor and determine his fees. The group of sensitivity tests carried out by the researcher also confirmed his conclusions.

The statistical results of additional analyses also indicated the importance of input, operation, and output factors for making decisions about appointing an auditor and determining his fees. As for the main interaction factors, they represented the least importance according to the opinion of non-professional and professional participants. The degree of reliance of shareholders on quantitative measures of audit quality at the decisions of appointing the auditor and determining his fees at the level of the two samples were higher compared to the degree of their reliance on descriptive measures.

Keywords: Audit Quality Indicators, Shareholder Voting, Auditor Appointment, Audit Fees.

مقدمة:

يلعب استقلال مراقب الحسابات دوراً هاماً في تخفيض مشاكل الوكالة بين المديرين والمساهمين (Tanyi et al. 2020) كما أنه يشكل عنصراً هاماً في إطار حوكمة الشركات نظراً لأن المسؤولية الأساسية لمراقبي الحسابات هي تجاه المساهمين (Barua et al. 2017)، حيث يساعد رأى مراقب الحسابات في مدى عدالة وصدق القوائم المالية على تخفيض تعارض المصالح المحتمل، وعدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين، وبين الإدارة والمقرضين، ويستخدم القوائم المالية التي تم مراجعتها لتقييم وكالة الإدارة على أموالهم، واتخاذ القرارات المتعلقة ببيع أو شراء أسهم الشركة من قبل المساهمين، وللحكم على الجدارة الائتمانية للشركة من قبل المقرضين (Bao and Tanyi 2020).

وعلى الرغم من الدور الرئيسي الذي يلعبه مراقب الحسابات في إضفاء الثقة والمصادقية وإمكانية الاعتماد على القوائم المالية، إلا أن فشله مؤخراً في بعض الظروف في حماية مصالح المساهمين بصفة خاصة، والمشاركين في سوق الأوراق المالية بصفة عامة، أثار شكوكاً وتساؤلات حول استقلاله وموضوعيته (Bao and Tanyi 2020)، مما أدى إلى ردود فعل تشريعية ومهنية لتحسين التقارير المالية واستعادة ثقة المستثمرين، منها إصدار الكونجرس الأمريكي لقانون Sarbanes-Oxley Act (SOX 2002)، وإصدار اللجنة الأوروبية - الورقة الخضراء - " دروس من الأزمات " (EC, 2010)، قواعد جديدة أصدرتها هذه التشريعات بهدف تحسين حوكمة الشركات والإشراف على جودة المراجعة وضممان استقلال مراقب الحسابات، بما في ذلك التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات، وضع قيود على الخدمات بخلاف المراجعة المسموح أن يقدمها مراقبو الحسابات لعملائهم، متطلبات إفصاح حول الأهمية النسبية للرقابة الداخلية على التقارير المالية، وتوكيد مراقب الحسابات على الرقابة الداخلية المرتبطة بالتقارير المالي، وضع مسؤولية مباشرة على لجان المراجعة في اختيار وتحديد أتعاب مراقب الحسابات (Dao et al. 2008; Hermanson et al. 2019; Bao and Tanyi 2020).

ولازال المشرعون وواضعو المعايير الدولية والوطنية مستمرين في محاولة إيجاد طرق جديدة لتحسين أداء عملية المراجعة متضمنة تقرير المراجعة، خاصة بعد الانتقادات التي وجهت لقانون SOX بعدم قدرته على تخفيض التلاعب manipulations في القوائم المالية والخسائر الناتجة عنه.

ولعل أحد ردود الفعل التشريعية الهامة لتحسين التقارير المالية واستعادة ثقة المستثمرين، هي التوصية من قبل كل من اللجنة الاستشارية لمهنة المراجعة ACAP التابعة لوزارة الخزانة الأمريكية (DOT 2008) بأهمية تصويت المساهمين على قبول تعيين مراقب الحسابات خلال الاجتماع السنوي للجمعية العامة، من منطلق أن المسؤولية الأساسية لمراقب الحسابات تكون تجاه المساهمين، ومن ثم ينبغي أن يكون لهم دور في اختيار مراقب الحسابات، بما يعزز من استقلالية وموضوعية مراقب الحسابات، وتحسين عملية المراجعة (Cunningham 2017; Hermanson et al. 2019; Bao and Tanyi 2020).

من ناحية أخرى، دعمت المعايير الأمريكية والدولية مبادرات لتطوير محفظة يمكن الاعتماد عليها من مؤشرات جودة المراجعة (AQIS)، حيث أصدر مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي في فبراير ٢٠١٤ إطار عام لجودة المراجعة (IAASB A Framework for Audit Quality) (2014)، وكذلك أصدر PCAOB في ٢٠١٥ نشرة مفاهيمية لمؤشرات جودة المراجعة (PCAOB Release No. 2015-005) لما للتقرير عن مؤشرات الجودة من مردود إيجابي على جودة عملية المراجعة والتمييز بين منشآت المراجعة على أساس الجودة.

لقد أثار موضوع تصويت المساهمين على تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه البحوث المحاسبية لدراسة أثاره المحتملة على عملية المراجعة (Dao et al. 2012; Barua et al. 2020; Tanyi et al. 2017)، وما إذا كان لنتيجة تصويت المساهمين لتعيين/ لعزل مراقب الحسابات الحالي محتوى إعلامي للمتعاملين في سوق الأوراق المالية (Tanyi et al. 2017; Barua et al. 2017; Bao and Tanyi 2020). وعلى الرغم من اتفاق هذه الدراسات على أهمية تصويت المساهمين على قبول مراقب الحسابات كأداة لتدعيم استقلال مراقب الحسابات، وتحسن جودة عملية المراجعة، إلا أن هذه الأداة قد لا تأتي بالهدف المرجو منها نتيجة عدم قدرة المساهمين على تقدير جودة عملية المراجعة، فقد أشار Dao et al. (2008); Dao et al. (2017); Cunningham (2012) إلى أن نسبة التصويت ضد مراقب الحسابات الحالي نتيجة انخفاض جودة المراجعة وعدم رضا المساهمين عن عملية المراجعة منخفضة ولا تعبر بصدق عن عدم الرضا الحقيقي للمساهمين عن عملية المراجعة، كما أنها لا تشير عن وجود جودة مرتفعة، فهي لا ترتبط مع ارتفاع جودة عملية المراجعة. وقد يرجع انخفاض نسبة تصويت المساهمين ضد مراقبي الحسابات إلى عدم وجود أداة يستطيع بها المساهمين غير الخبراء تقييم جودة عملية

المراجعة، لذلك يعزفوا عن التصويت ضد مراقب الحسابات، حتى وأن كانت جودة المراجعة الفعلية منخفضة، فهم في الأساس لا يمتلكوا أداة لقياس جودة المراجعة للحكم على مراقب الحسابات. مؤخراً ظهر اتجاه للعديد من المنظمات المهنية المعنية بمهنة المحاسبة والمراجعة، لوضع إطار لجودة المراجعة بهدف مساعدة بعض الأطراف المسؤولة عن تعيين مراقب الحسابات مثل لجان المراجعة والمساهمين، على قياس وتقييم جودة عملية مراجعة التي قامت بها منشأة المراجعة لعملية محددة (Brown and Popova 2019).

وبصفة عامة، اتفقت أطر جودة المراجعة المطورة من قبل المنظمات المهنية المختلفة، على العوامل المحددة لقياس جودة المراجعة، إلا أن هذه الأطر اختلفت في نوع القياس، فقد اعتمد IASB على القياس الوصفي لمؤشرات جودة المراجعة، ولم يقدم مقاييس أداء كمية، بينما تلافى PCAOB هذا القصور وأصدر مؤشرات جودة وصفية وكمية.

إن القياس المتوازن لجودة المراجعة الذي قدمته المنظمات المهنية المختلفة (IAASB 2014; PCAOB 2015, 2018; CAQ 2019) وما توصلت إليه الدراسات السابقة في مجال قياس جودة المراجعة من جانب (Knechel et al. 2013; Brooke 2014; Pinello et al. 2019; Harris and Williams 2020) وما توصلت إليه الدراسات السابقة فيما يتعلق بانخفاض تصويت المساهمين ضد قبول مراقب الحسابات على الرغم من أن هذا الانخفاض لا يرتبط برضا المساهمين عن جودة عملية المراجعة من جانب آخر (Dao et al. 2008; Dao et al. 2012; Cunningham 2017)، أثار دافع الباحث للبحث في قضيتين، الأولى قضية تحليلية تتعلق بتطوير إطار لقياس جودة المراجعة يتضمن مجموعة من مؤشرات جودة المراجعة يقوم على التكامل بين الأطر الوصفية والكمية المطورة من قبل المنظمات المهنية والدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع قياس جودة المراجعة، والقضية الثانية ترتبط بدراسة أثر التقرير عن مؤشرات جودة المراجعة المطورة من قبل الباحث، على تفعيل آلية تصويت المساهمين على قرار تعيين مراقب الحسابات، وكذلك على تحديد حجم الأتعاب المناسبة لعملية المراجعة، من خلال مساعدة المساهمين على إدراك جودة المراجعة عند التصويت على تعيين مراقب حسابات الشركة وتحديد أتعابه، بناء على المحتوى الإعلامي الذي يقدمه تقرير مؤشرات الجودة للعملية الحالية، أو للتطور الذي حدث في جودة عملية المراجعة للعملية الحالية مقارنة بمؤشرات الجودة لنفس المكتب عن عمليات مراجعة سابقة لنفس الشركة أو شركات أخرى في نفس الصناعة.

٢ - مشكلة البحث

من الآليات المطروحة لتحسين جودة عملية المراجعة آلية تصويت المساهمين على تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه، ومما لا شك فيه أن هذا التصويت مرهون بقدرة المساهمين على قياس جودة عملية المراجعة، وناقش الكثيرون (Dao et al. 2008; Hermanson et al. 2009; Cunningham 2017; Brown and Popova 2019; Tanyi et al. 2020) أهمية افصاح مراقب الحسابات عن مؤشرات جودة المراجعة على تصويت المساهمين على تعيينه وتحديد أتعابه في الدول المتقدمة.

لذلك تتمثل مشكلة البحث في الإجابة على تساؤلين رئيسيين للبحث، **التساؤل الأول**: كيف يمكن تطوير إطار لجودة المراجعة يقوم على التكامل بين إطار جودة المراجعة المطور من قبل كل من IASB و PCAOB، والمؤشرات التي قدمتها الدراسات السابقة، للتوصل إلى إطار متكامل يجمع ما بين المؤشرات الوصفية والكمية سواء المحددة من قبل المنظمات المهنية أو التي اتفقت الدراسات السابقة على نفعيتها وملاءمتها لقياس جودة المراجعة؟

أما **التساؤل الثاني** "هل يؤدي افصاح مراقب الحسابات عن مؤشرات جودة المراجعة وفقاً لهذا الإطار المطور على تصويت المساهمين على تعيينه وتحديد أتعابه في بيئة الممارسة المهنية المصرية؟"

٣ - هدف البحث

يهدف البحث إلى تطوير إطار لجودة المراجعة يجمع ما بين المؤشرات الوصفية والكمية المحددة من قبل المنظمات المهنية أو التي اتفقت الدراسات السابقة على نفعيتها وملاءمتها لقياس جودة المراجعة من جهة، واختبار أثر الافصاح عن مؤشرات جودة المراجعة، وفق هذا الإطار، على تصويت المساهمين على تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه.

٤ - أهمية ودوافع البحث

تظهر أهمية البحث أكاديمياً من تصديه لموضوع هام وجدلي مثار في المناقشات الأكاديمية الحالية بشأن الآليات التي من شأنها التأثير إيجاباً على جودة المراجعة، وهو ما يتناوله البحث الحالي من خلال دراسة واختبار آليتين معا من الآليات التي تهدف الى تحسين جودة المراجعة، الأولى، مساعدة الأطراف مستخدمى القوائم المالية على تحديد وقياس جودة المراجعة، وتحديد الاختلاف في الجودة بين منشآت المراجعة العاملة في السوق، من خلال تطوير إطار لجودة

المراجعة، والثانية، مساعدة المساهمين عند التصويت على تعيين مراقب حسابات الشركة وتحديد أتعابه.

كما تظهر أهمية البحث عملياً من أن آلية تصويت المساهمين على تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه، مطبق بالفعل على نحو إجباري في الشركات المساهمة في بيئة الممارسة المهنية المصرية وذلك وفقاً لأحكام قانون الشركات ١٥٩ لسنة ١٩٨١، إلا أن هناك قصوراً أكاديمياً بشأن دراسة أهمية ونفعية تطبيق هذه الآلية على جودة عملية المراجعة في السوق المصرية، في حدود علم الباحث، ويحاول هذا البحث لفت الانتباه لضرورة الاهتمام بتوفير أدوات تساهم في تفعيل واهتمام المساهمين باستخدام حقهم في التصويت على تعيين مراقب الحسابات، وكذلك على تحديد الأتعاب المناسبة لعملية المراجعة، أهمها توفير تقرير عن مؤشرات جودة المراجعة يمكن المساهمين من تحديد جودة عملية المراجعة الحالية والتي قد تكون أحد العوامل المحددة للتصويت على قبول أو رفض تعيين مراقب الحسابات الحالي أو عند اختيار مراقب حسابات جديد، وتحديد أتعابه.

وتتمثل أهم دوافع البحث في محاولة تضيق فجوة البحث المحاسبي في البيئة المصرية في تطوير إطار لمؤشرات جودة المراجعة وأثره على دقة تقدير مستخدمي القوائم المالية لجودة عملية المراجعة، وفق منهجية تجريبية للاستفادة من مزايا المنهج التجريبي خاصة التحكم في، والرقابة على، العوامل السلوكية التي تحكم سلوك المساهمين أثناء التصويت على تعيين مراقب الحسابات، والذي يصعب التحكم فيها باستخدام أي منهجية أخرى بخلاف المنهج التجريبي.

٥ - حدود البحث

يخرج عن نطاق البحث دراسة واختبار أثر التقرير عن مؤشرات الجودة على المنافسة بين منشآت المراجعة، وتحديد الأتعاب، كما يخرج عن نطاق البحث دراسة واختبار التبعات الاقتصادية المختلفة على الشركة، وعلى منشأة المراجعة نتيجة قرار المساهمين لتعيين/عزل مراقب الحسابات، مع الأخذ في الاعتبار أن الباحث قد يتعرض لتلك الموضوعات في حدود ما يخدم الهدف من البحث. وأخيراً فإن إمكانية تعميم نتائج البحث مشروطة بضوابط اختيار عينة الدراسة والتصميم التجريبي المستخدم في هذا البحث.

٦ - خطة البحث

انطلاقاً من مشكلة البحث وهدفه وفي ضوء حدوده سوف يتم استكمالها على النحو التالي:

١/٦ جودة عملية المراجعة: المفهوم والقياس من منظور مهني وأكاديمي

٢/٦ تحليل مقارن للإطار العام لجودة المراجعة الصادر عن (IAASB)، ونظيره الصادر عن (PCAOB)

٣/٦ إطار مقترح لمؤشرات جودة المراجعة يلائم بيئة الممارسة المهنية في مصر

٤/٦ تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فرضي البحث

٥/٦ منهجية البحث

٦/٦ نتائج الدراسة التجريبية

٧/٦ الخلاصة والتوصيات وأهم مجالات البحث المقترحة

١/٦ جودة عملية المراجعة: المفهوم والقياس من منظور مهني وأكاديمي

تهدف المراجعة إلى تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية من خلال رأى مراقب الحسابات بشأن ما إذا كانت القوائم المالية أعدت في جميع جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق (ISA No.200)، ومن ثم مساعدة متخذي القرارات الاقتصادية في اتخاذ قرارات سليمة، مما يساهم في توجيه وترشيد موارد المجتمع، واستغلالها أفضل استغلال ممكن. فلقد أصبحت المراجعة

جزءاً هاماً من سلسلة إعداد التقرير المالي The Financial Reporting Supply Chain (FEE 2016)، من خلال مجموعة الأدوار المنوط بها القيام بها وهي، دورها الرقابي، حيث رقابة الإدارة نيابة عن حملة الأسهم، والمعلوماتي المتعلق بتخفيض عدم تماثل المعلومات، والدور التوكيدي بشأن الحصول على تأكيد معقول reasonable assurance فيما إذا كانت القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الجوهرية، والتقرير عن ذلك لأصحاب المصلحة في الشركة محل المراجعة (Fernando et al., 2010).

وتساعد جودة المراجعة على دعم ثقة المستثمرين والمساهمين في جودة الأسواق المالية. ويمكن تصنيف محددات جودة المراجعة إلى عوامل ترتبط بجانب العرض، وعوامل ترتبط بجانب الطلب، توضح عوامل العرض جودة المراجعة من وجهة نظر مراقب الحسابات، وقدرته على أداء عملية مراجعة بجودة مرتفعة، من خلال التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، وجود قدرة مادية وتكنولوجية لشركة المحاسبة والمراجعة، وجود فريق عمل على مستوى مرتفع من التأهيل العلمي والتدريب المستمر، أما العوامل الخاصة بالطلب فتركز على خصائص عميل المراجعة، ومستخدمي تقرير مراقب الحسابات، من خلال طلب زيادة اختبارات المراجعة، طلب التقرير عن فعالية هيكل الرقابة الداخلية على عملية التقرير (Dickins et al. 2018)

بشأن مفهوم جودة المراجعة فقد عرفت دراسة (1981) DeAngelo بأنها "تقييم السوق لاحتمال قيام مراقب الحسابات باكتشاف وجود انتهاكات للمعايير المحاسبية المتعارف عليها في نظام معلومات العميل، وتقديم تقرير عن تلك الانتهاكات". بينما يرى (2002) Colbert وتتفق دراسة (2003) GAO مع ذلك بأن جودة المراجعة تتمثل في الالتزام بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً لتقديم تأكيد معقول على أن القوائم المالية التي تم مراجعتها والإفصاحات المتعلقة بها تم إعدادها والتقرير عنها وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وخالية من التحريفات الجوهرية، سواء كان ذلك بسبب أخطاء أو غش. كما عرفت اللجنة الاستشارية لمهنة المراجعة في وزارة الخزانة الأمريكية (2008) DOT جودة المراجعة على أنها "موضوع أساسي في سوق خدمات المراجعة يؤدي للتنافس على عملاء المراجعة باعتبار الجودة أهم المحددات للتنافس مع وجود حد أدنى لمؤشرات جودة المراجعة يمكن استخدامها لهذا الغرض"،

ويتضح من التعريفات الرائدة في جودة عملية المراجعة أن هناك اتفاقاً فيما بينها على أهمية الالتزام بالمعايير المهنية، وجهود واستقلالية مراقب الحسابات، لتحقيق جودة مراجعة مرتفعة. كما اهتمت الاصدارات المهنية الأمريكية والدولية والدراسات المحاسبية بقياس جودة المراجعة على مستوى مراجعة القوائم المالية، فقد أصدر AICPA في عام 1979 معيار المراجعة (SAS NO.25)، وقد تضمن هذا المعيار ما يلي:

- تحديد مسئولية مراقب الحسابات عن الالتزام بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً GAAS.
- وجوب قيام مكتب المحاسبة والمراجعة بوضع سياسات وإجراءات للرقابة على الجودة والتي تؤكد بصورة معقولة الالتزام بمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً في مهام المراجعة التي تقوم بها.
- إيضاح الفرق بين معايير الرقابة على الجودة في أداء مهام المراجعة بصورة فردية، وبين معايير الرقابة على الجودة والتي يمارسها المكتب في مجال المراجعة بصفة عامة، حيث تؤثر سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة التي يطبقها المكتب بصفة عامة على أداء مهام المراجعة بصورة فردية.

كما أصدر IAASB (ISA No.220)، ويهدف هذا المعيار إلى توضيح مسئوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمراجعة القوائم المالية، حيث يكون فريق المراجعة مسؤولاً عن تنفيذ إجراءات رقابة جودة المراجعة التي تتعلق بالارتباط بهدف إمداد مراقب الحسابات بتأكيد معقول بأن عملية المراجعة تمت وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية

والقانونية، وأنه تم إصدار تقرير المراجعة المناسب للظروف. كما قدم هذا الإصدار إرشادات كافية بشأن؛ المتطلبات الأخلاقية والسلوكية، قبول واستمرار العلاقات مع العملاء ومهام المراجعة، تعيين فريق المراجعة، أداء الارتباط، التشاور، الإشراف، المتابعة، والتوثيق، والتي يجب مراعاتها عند مراجعة القوائم المالية .

لقد اهتمت الدراسات المحاسبية أيضاً بقياس جودة المراجعة، وقد فرق البعض بين جودة المراجعة المدركة (Perceived Audit Quality) وجودة المراجعة الحقيقية (Jackson et al, 2008) Actual Audit Quality، حيث تقوم جودة المراجعة المدركة على مدى إدراك ووعي مستخدمي القوائم المالية، في حين أن جودة المراجعة الفعلية تشير إلى مدى قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء والمخالفات المحاسبية.

ونظراً لصعوبة ملاحظة وتحديد المستوى الحقيقي لجودة المراجعة، فقد استخدم الباحثون العديد من المؤشرات غير المباشرة لقياس الجودة المدركة كمقاييس بديلة عن الجود الحقيقية، والتي يمكن تصنيفها من حيث عوامل مدخلات ومن حيث عوامل مخرجات عملية المراجعة، فمن مؤشرات جودة عملية المراجعة التي تعكس جودة مدخلات المراجعة، أتعاب المراجعة، ميزانية المراجعة، اجراء اختبارات المراجعة بصورة تعكس مخاطر العميل، حجم منشأة المراجعة، التخصص الصناعي، دوران مراقب الحسابات، ودوران شركة المراجعة، استقلال مراقب الحسابات، الخدمات الأخرى التي يقدمها المكتب بخلاف المراجعة، ومن مؤشرات جودة عملية المراجعة التي تعكس جودة مخرجات المراجعة ؛ مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية، جودة الأرباح ومستوى الاستحقاقات الاختيارية ومقاييس جودة الأرباح الأخرى، التناقضي والتكاليف المرتبطة به، دقة رأى المراجعة، رأى مراقب الحسابات عن الاستمرارية (Liu et al. 2009; Carcello et al. 2011; Adeyami et al. 2012; Choi and Lee, 2014; Sarwoko and Agoes, 2014; Kaawaase et al. 2016; Lamoreaux 2016; Defond and Lennox 2017; منصور ٢٠٢١; Dickins et al. 2018; السيد ٢٠١٧)

يتضح مما سبق اقتراح المنظمين والباحثين لعدد كبير من مؤشرات منفردة لجودة المراجعة، مما أظهر انتقادات تصب في ضرورة وجود قياس متوازن لأداء عملية المراجعة، فعلى سبيل المثال انتقد (Rezaee (2016) تعريف (DeAngelo; 1981) لجودة المراجعة بأنه لم يقدم رؤية عن العوامل المؤثرة على قياس قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم

المالية، كما أنه لا يوضح العملية المستمرة لجودة المراجعة، كما أنه ليس معنى أن مراقب الحسابات لم يقرر عن تحريفات جوهرية في القوائم المالية فإن أعماله لا تعبر عن الجودة، كما صور تعريف (DeAngelo; 1981)، كما أشار (Defond and zhang (2014) أن هذا التعريف لجودة المراجعة يخفض من فوائد ارتفاع جودة المراجعة، التي تمتد إلى ما هو أبعد من الاكتشاف البسيط والتقرير عن انتهاكات المعايير المقبولة قبولاً عاماً، حيث تعبر جودة المراجعة عن تأكيداً أعلى بأن تقارير الشركة تعكس بشكل يمكن الاعتماد عليه اقتصاديات الشركة الأساسية، مما يخفض خطر المعلومات، ويؤدي في النهاية إلى تحسين تخصيص الموارد وكفاءة التعاقدات، فهي ملائمة لقرارات المشاركين في سوق الأوراق المالية (Liu et al. 2009). الأمر الذي أثار دعوات من قبل المنظمين والباحثين لضرورة الدمج بين مؤشرات جودة عملية المراجعة في إطار متكامل يعكس الجوانب المتعددة لجودة المراجعة والتقرير عنه، إلا أنه يرى البعض أن هذا الأمر يتضمن صعوبات تتعلق بالتكلفة والعائد، منها زيادة تكلفة التوثيق وحفظ السجلات لمنشآت المراجعة، كما أن الإفصاح عن مؤشرات متعددة قد يؤدي إلى زيادة أتعاب المراجعة، وصعوبة فهم وتفسير المستخدمين لجودة المراجعة.

٢/٦ تحليل مقارن للإطار العام لجودة المراجعة الصادر عن (IAASB)، ونظيره الصادر عن (PCAOB)

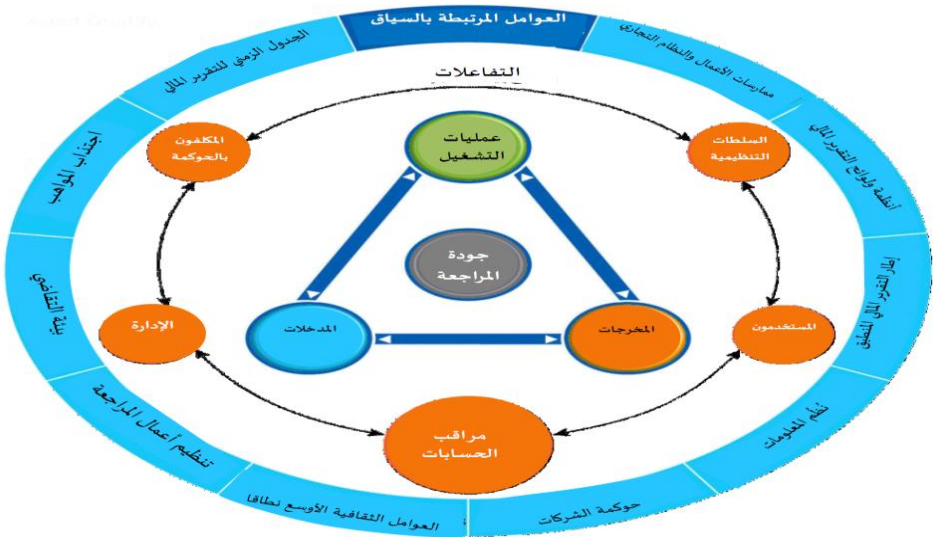
١/٢/٦ الإطار العام لجودة المراجعة الصادر عن مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي (IAASB)

قام مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي في فبراير ٢٠١٤ بإصدار إطار عام لجودة المراجعة A Framework for Audit Quality بهدف زيادة الوعي بالعناصر الأساسية لجودة المراجعة، والتحقق من؛ طرق تحسين هذه الجودة، تبسيط النقاش فيما بين أصحاب المصالح الرئيسيين بشأنها، واتخاذ الاجراءات الإيجابية لتحقيقها بصورة مستمرة. ويتعين على مراقبي الحسابات الالتزام بمعايير المراجعة ذات الصلة ومعايير رقابة الجودة داخل شركات المحاسبة والمراجعة، فضلا عن متطلبات الأخلاقيات وغيرها من المتطلبات التنظيمية. فالإطار ليس بديلا عن هذه المعايير، كما أنه لا يضع معايير إضافية أو يوفر متطلبات إجرائية لأداء عمليات مراجعة الحسابات. وإنما يمكن اعتباره أداة داعمة لإجراء عملية المراجعة حيث يعكس الإطار خصائص جودة المراجعة من وجهة نظر مختلف أصحاب المصالح، فلقد تتضمن هذا الإطار العوامل التي

تساهم في جودة المراجعة على مستوى الارتباط Engagement، وعلى مستوى مكتب المراجعة، وعلى المستوى الوطني. National Level.

ولقد قسم الإطار العام لجودة المراجعة العوامل التي تساهم في جودة المراجعة داخل خمسة أبعاد رئيسية (IAASB 2014)، يتمثل البعد الأول في عوامل مدخلات عملية المراجعة Input Factors، بينما يتمثل البعد الثاني عوامل عمليات التشغيل Process Factors، ويتعلق البعد الثالث بعوامل مخرجات عملية المراجعة Output Factors ويتمثل البعد الرابع التفاعلات الرئيسية بين مختلف أطراف سلسلة إعداد التقارير المالية Key Interactions within the Financial Reporting Supply Chain، أما البعد الخامس فيتعلق بالعوامل المرتبطة بسياق إعداد التقارير المالية Contextual Factors، والتي تؤثر ضمناً على جودة المراجعة.

ويمكن تصوير الإطار على النحو التالي:



شكل (١) أبعاد جودة المراجعة وفقاً للإطار العام لجودة المراجعة الصادر عن IAASB

المصدر: IAASB 2014

هذه الأبعاد يمكن عرضها على النحو التالي وفقاً للمستوى الذي تتحقق بداخله:

أولاً: مدخلات عملية المراجعة

تم تجميع تلك العوامل في فئتين رئيسيتين هما؛ (أ) القيم والأخلاق والاتجاهات لدى مراقبي الحسابات، التي تتأثر بدورها بالثقافة السائدة داخل مكتب المراجعة وتتمثل الخصائص الأساسية

لهذا العامل على مستوى الارتباط في؛ أن يؤدي فريق المراجعة عملية المراجعة بما يحقق المصلحة العامة، والالتزام بالمتطلبات الأخلاقية، أن يتصف فريق المراجعة بالموضوعية والنزاهة، أن يكون فريق المراجعة مستقلاً، أن يتصف فريق المراجعة بالكفاءة المهنية، وأداء العناية المهنية الكافية، وأن يتحلى فريق المراجعة بنزعة الشك المهني. وتتمثل الخصائص الأساسية للقيم والأخلاق والاتجاهات لدى مراقبي الحسابات على مستوى مكتب المراجعة في؛ أن توجد ترتيبات للحوكمة تؤسس آليات على "مستوى الإدارة العليا" تهدف إلى حماية استقلال المكتب، أن يتم تعزيز الخصائص الشخصية الضرورية من خلال نظم لتقييم الأداء والمكافآت تدعم جودة المراجعة، لا تحرك الاعتبارات المالية التصرفات والقرارات التي تضعف من جودة المراجعة، التأكيد على أهمية توفير فرص التطوير المهني المستمر للشركاء والموظفين، والوصول إلى دعم فني عالي الجودة، أن يشجع المكتب التشاور حول القضايا الصعبة، أن توجد نظم صارمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بقبول العملاء واستمرار التعامل معهم. أما على المستوى الوطني فتتمثل المؤشرات الدالة على القيم والأخلاق والاتجاهات لدى مراقبي الحسابات في؛ أن يتم نشر متطلبات الأخلاقيات المهنية الأساسية ومتطلباتها المحددة للتطبيق، أن يكون لدى السلطات التنظيمية وواضعي المعايير الوطنية ومنظمات المحاسبة المهنية دور فعال في ضمان فهم مبادئ الأخلاقيات المهنية وتطبيق المتطلبات بشكل متسق، أن تتبادل مكاتب المراجعة فيما بينها المعلومات ذات الصلة بقرارات قبول العملاء. (ب) معرفة مراقبي الحسابات وخبراتهم، والوقت المخصص لأداء إجراءات عملية المراجعة، وتتمثل الخصائص الأساسية لهذا العامل على مستوى الارتباط في؛ أن يكون لدى الشركاء والموظفين الكفاءات الضرورية، أن يفهم الشركاء والموظفين عمل العميل، أن يصدر الشركاء والموظفون أحكاماً مهنية معقولة. يشارك شريك المراجعة بفاعلية في تقييم المخاطر، والتخطيط، والإشراف، وفحص الأعمال المنفذة. أن يكون لدى الموظفين الذين يؤدون أعمال المراجعة "في موقع العميل" الخبرة الكافية، وأن يخضع عملهم للتوجيه والإشراف والفحص المناسب، وأن يتوافر عدد معقول من الموظفين المستمرين في أعمال المراجعة للشركة. أن يحصل الشركاء والموظفين على ما يكفي من الوقت لإجراء المراجعة بطريقة فعالة. أن يكون الشريك المسؤول عن تكليف المراجعة والأعضاء الآخرين من ذوي الخبرة في فريق المراجعة قادرين على الاتصال بالإدارة والمكلفين بالحوكمة. كما يتم تطبيق تلك العوامل على مستوى كل من، مكتب المحاسبة والمراجعة، وعلى المستوى الوطني، وتتمثل الخصائص الرئيسية لعامل المعرفة والمهارات والخبرة والوقت على مستوى مكتب المراجعة

في؛ أن يحصل الشركاء والموظفون على الوقت الكافي للتعامل مع القضايا الصعبة عند ظهورها، أن تكون فرق الارتباط ذات هيكل مناسب، أن يقوم الشركاء والموظفون الأعلى درجة بتزويد الموظفين الأقل خبرة بتقييمات لأدائهم في الوقت المناسب وما هو ملائم من إرشاد أو تدريب، أن يقدم للشركاء المسؤولين عن المراجعة والموظفين تدريب كاف على المراجعة والمحاسبة وأيضاً على القضايا المتخصصة في كل قطاع، متى كان ذلك مناسباً.

أما الخصائص الرئيسية لعامل المعرفة والمهارات والخبرة والوقت على المستوى الوطني تتمثل في؛ أن توجد ترتيبات صارمة لترخيص مكاتب المراجعة، مراقبي الحسابات، أن تكون المتطلبات التعليمية محددة بوضوح وأن تتوفر موارد كافية للتدريب وأن يكون التدريب فعالاً، أن توجد ترتيبات لاطلاع مراقبي الحسابات على القضايا الراهنة وتدريبهم على المتطلبات الجديدة الخاصة بالمحاسبة والمراجعة أو المتطلبات التنظيمية، أن تكون مهنة المراجعة في وضع جيد لجذب والاحتفاظ بالأفراد الذين يمتلكون المؤهلات المناسبة.

ثانياً: عمليات التشغيل

تؤثر دقة عمليات التشغيل وإجراءات رقابة الجودة على جودة عملية المراجعة، وتتمثل الخصائص الرئيسية لهذا العامل على مستوى الارتباط، بأن يلتزم فريق المراجعة بمعايير المراجعة والأنظمة واللوائح ذات الصلة وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بمكتب المراجعة، أن يستخدم فريق المراجعة تكنولوجيا المعلومات بشكل مناسب، أن يكون هناك تفاعل فعال مع الأشخاص الآخرين المشاركين في عملية المراجعة، أن توجد ترتيبات مع الإدارة من شأنها تنفيذ عمليات تشغيل المراجعة بفاعلية وكفاءة. وتتمثل الخصائص الرئيسية لعامل عمليات التشغيل على مستوى مكتب المراجعة في أن يتم تكييف منهجية عمل المراجعة تبعاً للمستجدات في المعايير المهنية ونتائج فحوصات رقابة الجودة الداخلية والتفتيش الخارجي، أن تشجع منهجية المراجعة كل عضو من أعضاء فريق المراجعة على استخدام الشك المهني، وممارسة الحكم المهني المناسب، الاشراف الفعال وفحص أعمال المراجعة، التوثيق المناسب لأعمال المراجعة، أن تنفذ عند الحاجة، فحوصات فعالة لرقابة جودة الارتباطات. وتتمثل الخصائص الرئيسية لعامل عمليات التشغيل على المستوى الوطني في أن يتم إصدار معايير المراجعة وغيرها من المعايير التي توضح الأهداف الأساسية وأيضاً المتطلبات الأخرى التي تطبق، أن تراعي الجهات المسؤولة عن التفتيش الخارجي عن أعمال المراجعة الخصائص ذات الصلة بجودة المراجعة، على مستوى مكاتب المراجعة وعلى مستوى

الارتباط، أن توجد نظم فعالة للتحقيق في مزاعم فشل المراجعة واتخاذ الإجراءات التأديبية عند الاقتضاء.

ثالثاً: مخرجات عملية المراجعة

يمكن تقييم جودة المراجعة من خلال فحص مخرجات عملية المراجعة، والتي قد تنطوي فقط على إعداد مراقب الحسابات تقرير يتضمن رأيه الفني المحايد على القوائم المالية للشركة محل، أو على مجموعة تقارير إضافية منها، تقرير مراقب الحسابات للمسؤولين عن الحوكمة، وكذلك تقرير مراقب الحسابات للإدارة لإضافة الطابع الرسمي الموثق لاتصالات مراقب الحسابات مع الإدارة، وذلك على مستوى الارتباط، أما على مستوى مكتب المحاسبة والمراجعة والمستوى الوطني، فتصدر مكاتب المحاسبة والمراجعة نوعين من التقارير وهما، تقارير الشفافية، التي تتضمن معلومات عن حوكمة مكتب المحاسبة والمراجعة ونظم رقابة الجودة لديه، والتقرير السنوي لوصف مؤشرات الأداء الرئيسية لمكتب المراجعة المتعلقة بجودة المراجعة، والإجراءات المتبعة لزيادة الجودة، وتهدف التقارير على مستوى مكتب المراجعة الى مساعدة عميل المراجعة على اختيار مكتب المراجعة، مما يؤدي الى زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة، وزيادة جودة المراجعة.

رابعاً: التفاعلات الرئيسية بين مختلف أطراف سلسلة إعداد التقارير المالية

تتطلب زيادة جودة عملية المراجعة الاتصال الفعال بين مختلف أطراف سلسلة إعداد التقارير المالية، ويصف الاتحاد الدولي للمحاسبين في تقريره الصادر في عام ٢٠٠٨ سلسلة إعداد التقرير المالي بأنها "الأشخاص المشاركون والآليات المستخدمة في إعداد التقارير المالية واعتمادها ومراجعتها وتحليلها واستخدامها" ومن التفاعلات الأكثر أهمية فيما يتعلق بجودة المراجعة هي التفاعلات بين الإدارة، والمسؤولين عن الحوكمة، منظمي مهنة المراجعة، مستخدمي القوائم المالية.

خامساً: العوامل المرتبطة بسياق (بيئة) إعداد التقارير المالية

تختلف العوامل المرتبطة بسياق إعداد التقارير المالية، والتي تؤثر على جودة تلك التقارير، باختلاف خصائص بيئة تطبيق عملية إعداد التقارير المالية. وتكون لهذه العوامل البيئية -أو العوامل المرتبطة بالسياق- مجتمعة القدرة على التأثير في طبيعة عملية التقرير المالي وجودتها. وعلى التأثير بشكل مباشر أو غير مباشر في جودة المراجعة، ويتعامل مراقبي الحسابات إذ اقتضى الأمر مع هذه العوامل عند تحديد أفضل طريقة للحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة، وتتضمن العوامل البيئية وفقاً لإطار جودة المراجعة؛ إطار التقرير المالي المطبق، حوكمة الشركات،

نظم المعلومات، العوامل الثقافية، الجدول الزمني للتقرير المالي، اجتذاب المواهب، بيئة التقاضي، تنظيم مهنة المراجعة، ممارسات الأعمال والقانون التجاري، القوانين والتنظيمات المتعلقة بالتقرير المالي.

٢/٢/٦ النشرة المفاهيمية لمؤشرات جودة المراجعة الصادرة من مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة في البورصة (PCAOB)

في ٢٠١٥ أصدر الـ PCAOB نشرة مفاهيمية لمؤشرات جودة المراجعة، تتضمن ٢٨ مؤشراً لجودة المراجعة^١ داخل ثلاث تصنيفات رئيسية؛ عملية المراجعة متمثلة في مراقبي الحسابات المؤهلين مهنيًا، وعملية المراجعة، ونتائج عملية المراجعة (الجدول رقم ١)، مع ملحق يتضمن ما يزيد عن ٧٠ قياس كمثال توضيحي لكيفية القياس الكمي لهذه المؤشرات.

يهدف مشروع مؤشرات جودة المراجعة الصادر من الـ PCAOB ، إلى تحديد مجموعة من المؤشرات لجودة المراجعة، قابلة للقياس الكمي، وذات محتوى معلوماتي لأصحاب المصالح في المنشأة، وموضوعية، تساعد على تحقيق عمليات مراجعة مرتفعة الجودة، وتحسين قدرة الأفراد على مقارنة وتقييم منشآت المراجعة وعمليات المراجعة، كما يحفز المنافسة بين منشآت المراجعة بناء على الجودة.

وقد أخذت الـ PCAOB في الاعتبار عن تطويرها لمؤشرات جودة المراجعة، جهود المنظمات الدولية التي سبقتها في وضع أطر لمؤشرات جودة المراجعة منها؛ FRC، IAASB، وقد انعكست العديد من العوامل المتضمنة في الإطار العام لجودة المراجعة الصادر عن IAASB في النشرة المفاهيمية لمؤشرات جودة المراجعة الصادر من الـ PCAOB، وبالرغم من هذا التشابه، إلا أنه لم يقدم الإطار العام لجودة المراجعة الصادر عن IAASB مقاييس كمية لمؤشرات جودة المراجعة، بما يميز مؤشرات جودة المراجعة لا PCAOB بأنها قابلة للقياس.

ويمكن عرض إطار PCAOB للثلاثة تصنيفات لجودة المراجعة على النحو التالي (PCAOB, 2015)

^١ عرف Pinello et al., (2019) مؤشرات جودة المراجعة وفقاً لإطار الـ PCAOB بأنها مركز لجودة المراجعة، يتضمن أربعة عناصر مختلفة تتكامل مع بعضها البعض مكونة رؤية شاملة لجودة المراجعة وهي؛ فلسفة وقيادة إدارة الشركة، معرفة وخبرة فريق عمل المراجعة وحجم العمل، المراقبة، تقرير مراقب الحسابات كميًا أو كميًا عن هذه المؤشرات، بما يساعد لجنة المراجعة على اختيار شركة المحاسبة والمراجعة الأفضل وفقاً لاحتياجات الشركة.

المستوى	العوامل	المؤشرات وأمثلة على القياس	
	الإتاحة	١- تطوير أداء مراقب الحسابات	
		٢- حجم العمل لشريك المراجعة	
		٣- حجم العمل للمدير ولفريق العمل	
		٤- الموارد التقنية للمحاسبة والمراجعة	
		٥- الأشخاص ذوي المهارات المتخصصة والمعرفة	
مدخلات عملية المراجعة	الكفاءة المهنية	٦- خبرة مراقب الحسابات	
		٧- التخصص الصناعي لمراقب الحسابات	
		٨- تدوير مراقب الحسابات.	
		٩- مقدار أعمال المراجعة الموجه بصورة مركزية من مراكز الخدمة	
		١٠- ساعات التدريب لمراقب الحسابات	
	التركيز	١١- ساعات المراجعة ومجالات الخطر	
		١٢- تخصيص ساعات المراجعة على مراحل المراجعة	
تشغيل عملية المراجعة	١٣- نمط القيادة	نتائج المسح المستقل من موظفي منشأة المراجعة	
	١٤- الحوافز	تصنيف الجودة والمكافآت	
	١٥- أتعاب وجهد المراجعة ومخاطر العميل		
	١٦- الاستقلالية	الامتثال لمتطلبات الاستقلال	
	١٧- البنية التحتية	الاستثمار في البنية التحتية الداعمة لجودة المراجعة	
	١٨- المتابعة والإجراءات التصحيحية	١٨- نتائج فحص المراجعة الداخلية لمنشأة المراجعة	
		١٩- نتائج تفتيش الـ PCAOB	
		٢٠- اختبار الكفاءة الفنية	
	مخرجات عملية المراجعة	القوائم المالية	٢١- تكرار وأثر إعادة إصدار القوائم المالية نتيجة وجود أخطاء
			٢٢- الغش ومجالات التضليل الأخرى في القوائم المالية
٢٣- استنتاج جودة المراجعة من مقاييس جودة القوائم المالية			
٢٤- الرقابة الداخلية		وقتيّة التقرير عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية	
٢٥- الاستمرارية		وقتيّة التقرير عن الاستمرارية	
الاتصال بين مراقب الحسابات ولجنة المراجعة		٢٦- نتائج المسح المستقل من أعضاء لجنة المراجعة	
		الاتزام والتقاضى	اتجاهات الإجراءات التنفيذية من الـ PCAOB و SEC
			٢٨- اتجاهات الدعاوي القضائية الخاصة

المصدر: PCAOB Release No. 2015-005

ويعتقد الباحث أنه بالرغم من أن الاختلاف بين الإطار العام لجودة المراجعة الصادر من IAASB وإطار مؤشرات جودة المراجعة الصادر من الـ PCAOB يتضح في عدم تطوير IAASB

لمقاييس كمية لأبعاد جودة المراجعة، وأن الـ PCAOB توافقت هذا القصور من وجهة نظرها وأصدرت مجموعة من المؤشرات القابلة للقياس الكمي، ووضعت أمثلة توضيحية لكيفية القياس، إلا أنه من وجهة نظر الباحث هذا لا يمثل اختلافاً، خاصة في ظل وجود العديد من القياسات الكمية التي اقترحتها الدراسات السابقة لمؤشرات جودة المراجعة، حتى قبل إقرار المجلسين لإطار مؤشرات جودة المراجعة الخاص بكل منهما على حدة، مما قد يكون دعي IAASB لوضع الأبعاد الرئيسية وترك المجال لمنشآت المراجعة باختيار المؤشرات المناسبة التي تتوافق مع قياس هذه الأبعاد، وهذا الأمر أيضاً ما فعلته الـ PCAOB بالرغم من وضعها لأكثر من ٧٠ مثال توضيحي لكيفية قياس الأبعاد الرئيسية لمؤشرات جودة المراجعة، إلا أن الأمر لم يتعدى أمثلة توضيحية غير ملزمة، ومن ثم لو وجدت منشآت المراجعة قياسات أخرى لمؤشرات الجودة فيمكن لها استخدامها.

هذا الأمر سواء بعدم وضع قياسات توضيحية لمؤشرات الجودة كما فعلت الـ IAASB، أو بوضع مجموعة من الأمثلة التوضيحية غير ملزمة لقياس مؤشرات الجودة كما فعلت الـ PCAOB، أخرج تلك الأطر عن الهدف الرئيسي لها وهو استخدام مؤشرات جودة المراجعة لتحسين قدرة الأفراد على مقارنة وتقييم منشآت المراجعة وعمليات المراجعة، ففي ظل عدم الإلزام بقياسات محددة لكل مؤشر من مؤشرات جودة المراجعة فمن المرجح أكثر اختلاف منشآت المراجعة في اختيار مقاييس مؤشرات جودة المراجعة، حيث تقوم كل منشأة باختيار مقاييس لمؤشرات الجودة قد تكون الأفضل من وجهة نظرها أو الممكنة لها، وفي هذه الحالة سيكون من الصعب على ذوى المصلحة في الشركة محل المراجعة مقارنة وتقييم منشآت المراجعة وعمليات المراجعة وفقاً لمؤشرات الجودة.

لذلك يرى الباحث أنه كان من الأفضل لكل من الـ IAASB و الـ PCAOB وضع قياسات كمية ملزمة التطبيق على مستوى كل منشآت المراجعة، لكل مؤشر من مؤشرات الجودة، حيث يسهل التوحيد من إمكانية المقارنة، ويحسن من عملية اتخاذ القرار فيما يتعلق بتقييم جودة منشآت المراجعة والاختيار فيما بينها ومساءلتها بناء على جودة المراجعة، ومن ثم يحفز من منافسة منشآت المراجعة على أساس جودة المراجعة، ويحسن منها.

٣/٦ إطار مقترح لمؤشرات جودة المراجعة يلائم بيئة الممارسة المهنية في مصر

بعد دراسة الإطار العام لجودة المراجعة الصادر IAASB، والنشرة المفاهيمية لمؤشرات جودة المراجعة الصادرة مع PCAOB يتفق الباحث مع (Neri and Russo (2014 في أن الإطارين يدرسان جودة المراجعة من منظورين مختلفين، ففي حين يركز PCAOB على إصدار مؤشرات

كمية لجودة مدخلات وعمليات تشغيل، ومخرجات عملية المراجعة، ينظر IAASB إلى جودة المراجعة بنهج أكثر شمولية أخذاً في الاعتبار التفاعلات الرئيسية بين مختلف أطراف سلسلة توريد إعداد التقارير المالية وعوامل السياق التي يكون لها القدرة على التأثير في طبيعة عملية التقرير المالي وجودته، وعلى التأثير بشكل مباشر أو غير مباشر في جودة المراجعة، كما أنه يوفر إرشادات عامة، التي قد لا تسمح بالتميط ومن ثم قد لا تساعد على إمكانية المقارنة بين عناصر الجودة المختلفة لمكاتب المراجعة.

لذلك يحاول الباحث تطوير إطار مقترح يتلاءم مع بيئة الممارسة المهنية في مصر يقوم على الآتي:

- أن بيئة الممارسة المهنية في مصر تقوم على تبنى معايير المراجعة الدولية ومن ثم يعتمد الباحث بشكل رئيسي على هيكل الإطار العام لجودة المراجعة الصادر IAASB.
- تطوير مؤشرات كمية تتلاءم مع الإرشادات العامة التي يشملها الإطار وذلك بالاستفادة من المؤشرات الكمية في إطار جودة المراجعة الصادر من PCAOB والمؤشرات المطورة من قبل الدراسات السابقة في مجال جودة المراجعة.
- تطوير مجموعة من الإفصاحات النوعية لعناصر جودة المراجعة التي يصعب تحويلها لمؤشرات كمية، وكذلك بعض الإفصاحات النوعية التي يمكن أن تزيد فهم المستخدم لبعض المؤشرات الكمية.
- تتضمن العوامل المتعلقة بالسياق عوامل بيئية في معظمها خارج تحكم مراقب الحسابات أو مكتب المراجعة، ومن ثم لن يقوم الباحث بتضمين تلك العوامل ضمن إطار الجودة المقترح، وسيتم تناوله فقط في الجانب النظري من الدراسة كجزء لا يتجزأ من إطار جودة المراجعة الصادر من IAASB
- تحتاج مؤشرات الجودة على المستوى الوطني إلى جهة تقوم بتجميع والتقرير عن مؤشرات الجودة على مستوى مكاتب المراجعة في مصر كوحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات، ومن ثم لن يقوم الباحث بتضمين عوامل الجودة على المستوى الوطني ضمن إطار الجودة المقترح، وإن كان سيتم تناوله في الجانب النظري من الدراسة كجزء لا يتجزأ من إطار جودة المراجعة الصادر من IAASB.

- يفترض الباحث أنه يتم التقرير عن مؤشرات الجودة على مستوى الارتباط ضمن ملحق لتقرير مراقب الحسابات الذي يعرض على المساهمين (ويستخدم عند اتخاذ قرار قبول تعيين مراقب الحسابات)، كما أنه يتم التقرير عن مؤشرات الجودة لمكاتب المراجعة المسجلة لدى هيئة السوق المالية في التقارير السنوية لها كمنطلب من الهيئة، وأن هذا التقارير متاحة للمساهمين (وتستخدم للتمييز بين مكاتب المراجعة على أساس الجودة عند اختيار مراقب حسابات جديد)، وحيث أن الباحث يدرس أثر مؤشرات جودة المراجعة على تصويت المساهمين على قبول تعيين مراقب الحسابات، فسيكتفى في الجزء العملي باختبار مؤشرات الجودة على مستوى الارتباط.
- وأخيراً، اتباع النهج التدريجي في تطوير الإطار المقترح وتطبيقه، بمعنى أن بعض عناصر جودة المراجعة الواردة في إطار جودة المراجعة الصادر من IAASB قد يصعب تطبيقه في بيئة الممارسة المهنية في مصر، نظراً لاختلاف عوامل السياق في بيئة الاقتصاديات الناشئة عن الاقتصاديات المطورة، لذلك سيخضع اختيار مؤشرات الجودة في الإطار المقترح لتقدير الباحث من ناحية، ثم يحذف منه بعض العناصر (التي تقل أهميتها عن الوسيط ٣) وفقاً لتقدير الخبراء في مجال المراجعة عن إمكانية وملاءمة تطبيق العنصر في بيئة الممارسة المهنية في مصر عند استقصاء آرائهم كمرحلة أولى من الدراسة قبل إجراء الدراسة التجريبية (Harris and Williams 2020 منصور ٢٠١٩).

ويمكن توضيح الإطار المقترح على النحو التالي:

مستوى الارتباط		مستوى مكتب المراجعة
عوامل المدخلات		
أ- القياس الوصفي ^٢ :	أ- القياس الوصفي:	أ- القياس الوصفي:
الموضوعية*	الموضوعية*	الموضوعية*
- البعد عن التحيز، وألا يكون لمراقب الحسابات أي مصالح متعارضة، ويتجنب أي علاقات قد تؤدي به إلى التحيز عند إصداره الأحكام المهنية	- البعد عن التحيز، وألا يكون لمراقب الحسابات أي مصالح متعارضة، ويتجنب أي علاقات قد تؤدي به إلى التحيز عند إصداره الأحكام المهنية	- الإفصاح بمبادئ حوكمة الشركات للمكتب
النزاهة*	النزاهة*	النزاهة*
- العمل بأمانه من أجل المصلحة	- العمل بأمانه من أجل المصلحة	- نظم تقييم الأداء والمكافآت
		- نظم للتشاور والعصف الذهني
		- قواعد قبول العملاء الجدد والاستمرار مع العميل وفقاً لتقييم نزاهة الإدارة بما يجب المكتب الارتباطات التي يرتفع فيها فرص الغش والأعمال غير القانونية.
		- فلسفة الإدارة العليا

* هذه المؤشرات يفصح عنها وصفياً لصعوبة الإفصاح عنها كمياً، ويمكن لشركة المراجعة اعداد مجموعة استبيانات بشأنها، وعرض نتائجها ضمن مؤشرات الجودة.

^٢ الامتثال لقواعد سلوك وأداب المهنة الصادرة عن مجلس المعايير الدولية لسلوك وأداب المهنة للمحاسبين.

	<p>العامّة، والتحلّي بالعدالة، والصرّاحة، والشجاعة.</p> <p>الاستقلال*</p> <p>- الامتثال لمتطلبات الاستقلال</p> <p>- عدم وجود روابط عائلية بين مراقب الحسابات وإدارة الشركة</p> <p>الشك المهني*</p> <p>- نتيجة قياس الشك المهني لفريق المراجعة^٢</p>	
<p>ب- القياس الكمي:</p> <p>- نسبة أتعاب الخدمات بخلاف المراجعة إلى إجمالي إيرادات المكتب</p> <p>- تحديد أتعاب المراجعة يتناسب مع الجهد والتكلفة</p> <p>- ساعات تكلفة التدريب والتعليم المستمر للشركاء والموظفين.</p> <p>- تكلفة التدريب والتعليم المستمر للشركاء والموظفين إلى إجمالي إيرادات مكتب المراجعة.</p>	<p>ب- القياس الكمي:</p> <p>الكفاءة وأداء العناية المهنية الواجبة</p> <p>- نسبة الحاصلين على شهادات مهنية مثل (CPA) إلى فريق المراجعة</p> <p>- نسبة الحاصلين على شهادات علمية عليا متخصصة مثل (ماجستير / دكتوراه) إلى فريق المراجعة</p> <p>الاستقلال:</p> <p>- نسبة تملك مراقب الحسابات لأسهم في الشركة</p> <p>- نسبة أتعاب بخلاف المراجعة إلى أتعاب المراجعة</p> <p>- نسبة أتعاب المراجعة إلى إيرادات مكتب المراجعة</p> <p>- مدة بقاء مراقب الحسابات مع عميل المراجعة</p>	
<p>أ- القياس الوصفي:</p>	<p>أ- القياس الوصفي:</p>	<p>المعرفة، والمهارات والخبرة، والوقت</p>
<p>لا يوجد</p>	<p>لا يوجد</p>	
<p>ب- القياس الكمي:</p>	<p>ب- القياس الكمي:</p>	
<p>نفس المؤشرات يتم التقرير عنها على مستوى المكتب</p>	<p>عبء عمل فريق المراجعة</p>	

^٢ يمكن الاعتماد على قياس (Hurt 2010) لمستوى الشك المهني الفطري لمراقب الحسابات، من خلاله يمكن قياس ست خصائص تشككية لمراقب الحسابات وهي: العقلية المتسائلة (Questioning Mind (Questioning، تعليق الأحكام Suspension of Judgment، البحث عن المعرفة Search for Knowledge، فهم جوانب الشخصية Interpersonal Understanding، احترام الذات Self-Esteem، الاستقلال الذاتي Autonomy.

	<ul style="list-style-type: none"> - المدى الزمنى بين تاريخ الارتباط بمراجعة القوائم المالية وتاريخ الميزانية. - متوسط عدد ساعات عمل مراقب الحسابات - عدد الساعات المخصصة لفريق المراجعة لعميل المراجعة/ عدد الساعات المخصصة للفريق لعملاء آخرين - عدد الساعات المخصصة لعميل المراجعة/ عدد أعضاء فريق المراجعة - الزمن المتوقع والفعلي لأداء عملية المراجعة مخصصة ما بين تخطيط عملية المراجعة، اختبارات رقابة داخلية، الاختبارات والإجراءات الأخرى - متوسط عدد عملاء المراجعة لشريك المراجعة المختص للعميل <p style="text-align: center;">التدريب والتعليم المستمر</p> <ul style="list-style-type: none"> - عدد ساعات التدريب لكل عضو في فريق المراجعة مع تحديد نوع التدريب (داخلي/خارجي/رسمي/غير رسمي) <p style="text-align: center;">الخبرة بالصناعة لفريق المراجعة المخصص على العملية</p> <ul style="list-style-type: none"> - متوسط سنوات الخبرة - متوسط سنوات الخبرة بالصناعة - عدد المتخصصين الذين تم الاستعانة بهم ونوع التخصص. <p style="text-align: center;">معدل دوران فريق المراجعة</p> <ul style="list-style-type: none"> - عدد السنوات التي قضاها كل عضو في فريق المراجعة في مكتب المراجعة 	
--	---	--

عوامل التشغيل

أ- القياس الوصفي:	أ- القياس الوصفي:	
- تكييف منهجية عمل المراجعة تبعاً للمستجدات في المعايير المهنية ونتائج فحص رقابة الجودة	- الإفصاح عن الالتزام بمعايير المراجعة والأنظمة واللوائح ذات الصلة	

<p>والنقش الخارجي.</p> <p>- الإشراف والفحص الفعالين لأعمال المراجعة</p> <p>- التوثيق المناسب لأعمال المراجعة</p>	<p>- الإفصاح عن أدوات تحديد مخاطر التحريف الجوهرى وتقييمها بناء على فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية.</p> <p>- الإفصاح الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة المتحصل عليها التي بناء عليها تم تكوين رأى حول القوائم المالية</p> <p>- الإفصاح عن مدى الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حول ما إذا توجد تحريفات جوهرية والاستجابات المصممة لمواجهة هذه المخاطر ومدى تنفيذها.</p> <p>- مدى ونوع التوثيق وإن ما كان يكفي لتمكين أي مراقب حسابات خبير من الوصول لنفس الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.</p> <p>- مدى استخدام أساليب المراجعة باستخدام الحاسب والبرامج المستخدمة مدى تطورها.</p> <p>- مدى وجود خطة واضحة للعمل لجميع المشاركين في عملية المراجعة.</p>	
<p>ب- الإفصاح الكمي:</p>	<p>ب- الإفصاح الكمي:</p>	<p>عمليات تشغيل المراجعة وإجراءات رقابة الجودة</p>
<p>لا يوجد</p>	<p>- نسبة عدد ساعات رقابة الجودة على عملية المراجعة قبل إصدار تقرير مراقب الحسابات كنسبة من إجمالي عدد ساعات المراجعة</p> <p>- عدد الساعات المخططة والفعالية لمراجعة مناطق الخطر الجوهرية في القوائم المالية</p> <p>- عدد الساعات أو النسبة من إجمالي ساعات المراجعة التي قضاها الخبير في الصناعة في مراجعة القوائم المالية.</p> <p>- مبلغ الاستثمار في تطوير منهجيات</p>	

وأدوات مراجعة جديدة كنسبة

عوامل المخرجات

أ-القياس الوصفي:	أ-القياس الوصفي:	القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات وتقرير مؤشرات جودة المراجعة
- تقارير الشفافية السنوية التي توفر فرصة للمكتب لشرح مؤشرات الأداء الرئيسية المتعلقة بجودة المراجعة والمبادرات التي طبقتها لزيادة هذه الجودة (الجانب الوصفي منها).	- وجود تأكيد إضافي بشأن أمور محددة تقتضيها الأنظمة أو اللوائح بدون أو / ويتوسيع نطاق المراجعة - تقارير مراقب الحسابات للمسؤولين عن الحوكمة - تقارير مراقب الحسابات للإدارة - إعادة اصدار القوائم المالية - وقتية تقرير المراجعة - تقرير مؤشرات الجودة على مستوى العملية - نتيجة فحص الجودة الداخلي والخارجي بعد إصدار تقرير مراقب الحسابات	
ب- الإفصاح الكمي:	ب- الإفصاح الكمي:	
- تقارير الشفافية السنوية التي توفر فرصة للمكتب لشرح مؤشرات الأداء الرئيسية المتعلقة بجودة المراجعة والمبادرات التي طبقتها لزيادة هذه الجودة (الجانب الكمي منها). - تقرير عن نتائج استبيان رضا الموظفين داخل مكتب المراجعة - عدد الدعاوى القضائية المرفوعة على المكتب	- عدد البلاغات عن الخروج عن قواعد الاستقلال كنسبة من عدد فريق المراجعة - عدد الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية التي قامت الإدارة بتصحيحها نتيجة عملية المراجعة إلى عدد الأمور ذات الأهمية النسبية التي تم مراجعتها.	

التفاعلات الرئيسية

أ- الإفصاح الوصفي	أ- الإفصاح الوصفي	مراقب الحسابات والإدارة، مراقب الحسابات والمسؤولين عن الحوكمة، مراقب الحسابات ومنظمي مهنة المراجعة،
لا يوجد	- نتائج أنشطة التقصي عن أعمال المراجعة - تحديد التحسينات من مراقب الحسابات التي أجرتها الإدارة - تحديد مراقب الحسابات لنزاهة وأمانة العلاقة بين الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة	

مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية.	ب- الإفصاح الكمي	ب- الإفصاح الكمي:
- نتائج أنشطة التقصي عن أعمال المراجعة	لا يوجد	
- تحديد مراقب الحسابات لنزاهة وأمانة العلاقة بين الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة		
- تحديد عدد التحسينات من مراقب الحسابات التي أجرتها الإدارة		
- عدد الاجتماعات مع المسؤولين عن الحوكمة		

٤/٦ تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فرضي البحث

١/٤/٦ تصويت المساهمين على تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه من منظور مهني وأكاديمي
يعتبر تصويت المساهمين على تعيين مراقب الحسابات، المرشح من قبل لجنة المراجعة
بالشركة، أحد الآليات الدالة على جودة حوكمة الشركات، كما أنها تعزز من استقلال مراقب
الحسابات الفعلية والمدركة (Dao et al. 2012; Barua et al. 2017).

وقد تطلبت العديد من التشريعات بشكل ملزم (كما في إنجلترا، وكندا وألمانيا ومصر)، أو غير
ملزم (كما في الولايات المتحدة الأمريكية) تصويت المساهمين على تعيين مراقب الحسابات، من
منطلق أن المسؤولية الأساسية لمراقبي الحسابات تجاه المساهمين، وإذا وجد مراقب الحسابات أن
الإدارة هي التي لديها سلطة تعيين وعزل وتحديد أتعاب مراقب الحسابات، فسيفقد الدافع لأداء
العناية المهنية الكافية وإجراء مراجعة موضوعية (Sec 2003)، فإن السيطرة على تعيين وتحديد
أتعاب مراقب الحسابات هو الدافع الأساسي لمراقب الحسابات للحفاظ على استقلاله أو المساومة
عليها (Mayhew and Pike 2004).

ووفقاً للتشريعات وممارسات الحوكمة الأوروبية، فإن تصويت المساهمين على التصديق على
مراقب الحسابات إلزامياً، ففي إنجلترا، تعيين وتحديد واجبات مراقبي الحسابات يحكمه القانون منذ
أول قانون للشركات المساهمة الصادر ١٨٤٤، والأحكام المعمول بها في القوانين ١٩٤٨، ١٩٦٧،
حيث تتطلب تلك القوانين من كل شركة أن تعين مراقب للحسابات أو أكثر، ينتخب من قبل
مساهمي الشركة (Hawes 1974)، كما ينص قانون الشركات المساهمة الألماني رقم ٦ لسنة
١٩٦٥ "أن تتخذ الجمعية العامة قرار تعيين مراقب الحسابات" (AktG, section 119)، ويحق
لمساهمي الشركات الألمانية المدرجة التصديق أو عدم التصديق على مراقب الحسابات الذي تم

اقتراحه من قبل مجلس الاشراف (AktG, section 124)، وفقاً لذلك لا تمتلك الشركات الألمانية الاختيار بإجراء التصويت أم لا.

وفيما يتعلق بكندا فلديها متطلب في قانون الشركات المساهمة منذ عام ١٩٢٧ أن تتخذ الجمعية العامة في اجتماعها السنوي قرار تعيين مراقب حسابات أو أكثر لشغل المنصب حتى الاجتماع السنوي التالي (1) Canada Corporations Act section 130 (Hawes 1974)، كما أشار Hawes (1974) إلى تشابه إجراءات تعيين مراقبي الحسابات في قانون الشركات المساهمة الكندي إلى حد كبير مع قانون الشركات المساهمة في إنجلترا.

أما في مصر فسيتناول الباحث إجراءات تعيين مراقب الحسابات بشكل أكثر تفصيلاً، فتعيين مراقب الحسابات من قبل مساهمي الشركة ملزم في الشركات المساهمة المصرية منذ عام ١٩٨١، فقد نصت المادة ١٠٣ من قانون الشركات ١٥٩ لسنة ١٩٨١ "يكون للشركة المساهمة مراقب حسابات أو أكثر ممن تتوافر فيهم الشروط المنصوص عليها في قانون مزاوله مهنة المحاسبة والمراجعة **تعيينه الجمعية العامة وتحدد أتعابه**، وفي حالة تعدد المراقبين يكونون مسئولين بالتضامن، واستثناء من ذلك يعين مؤسسو الشركة المراقب الأول.

ويتولى مراقب الشركة الأول مهمته لحين انعقاد أول جمعية عامة، ويباشر المراقب الذي تعينه الجمعية العامة مهمته من تاريخ تعيينه الى تاريخ انعقاد الجمعية التالية وعليه مراقبة حسابات السنة المالية التي ندب لها.

ولا يجوز تفويض مجلس الادارة في تعيين المراقب أو تحديد أتعابه دون تحديد حد أقصى. فاذا لم يكن للشركة في أي وقت لأي سبب مراقب للحسابات، تعين على مجلس الادارة اتخاذ اجراءات تعيين المراقب فوراً ويعرض ذلك على الجمعية العامة في أول اجتماع لها.

ويجوز للجمعية العامة في جميع الأحوال - بناء على اقتراح أحد أعضائها تغيير مراقب الحسابات وفي هذه الحالة يتعين على صاحب الاقتراح أن يخطر الشركة برغبته وما يستند اليه من أسباب، وذلك قبل انعقاد الجمعية العامة بعشرة أيام على الأقل، وعلى الشركة اخطار المراقب فوراً بنص الاقتراح وأسبابه وللمراقب أن يناقش الاقتراح في مذكرة كتابية تصل الى الشركة قبل انعقاد الجمعية العامة بثلاثة أيام على الأقل، ويتولى رئيس مجلس الادارة تلاوة مذكرة المراقب على الجمعية العامة. وللمراقب في جميع الحالات أن يقوم بالرد على الاقتراح وأسبابه أمام الجمعية العامة قبل اتخاذ

قرارها. ويكون باطلا كل قرار يتخذ في شأن تعيين المراقب أو استبدال غيره به على خلاف أحكام هذه المادة".

ويتسق قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم ٨٤ لسنة ٢٠١٦ بشأن إصدار الدليل المصري لحوكمة الشركات مع ما نصت عليه المادة ١٠٣ من القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١، حيث نص الباب الثاني " المحاور الرئيسية لحوكمة الشركات"، المحور الثالث المتعلق بلجان مجلس الإدارة أن من مهام لجنة المراجعة " التوصية لمجلس الإدارة بتعيين مراقب حسابات أو أكثر للشركة وكذلك مؤهلاتهم وكفاءتهم واستقلاليتهم، ويكون قرار تعيينهم وتحديد أتعابهم من اختصاص الجمعية العامة العادية للشركة".

مما سبق يتضح، إلزام الشركات المساهمة في مصر بموجب قانون الشركات ١٥٩ لسنة ١٩٨١، ودليل حوكمة الشركات لعام ٢٠١٦، على تحويل سلطة تعيين وتحديد أتعاب مراقب الحسابات إلى المساهمين، من خلال التصويت في الجمعية العامة العادية للشركة على توصية لجنة المراجعة لمجلس الإدارة بتعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه.

ومؤخراً، نتيجة مجموعة من الظروف التي فشل فيها مراقبي الحسابات في حماية مصالح المشاركين في سوق الأوراق المالية، منها عمليات غش شركتي WorldCom and Enron ، هذا الفشل وعوامل أخرى تتعلق باستقلال وموضوعية مراقبي الحسابات، قاد جهود المنظمين والمشرعين في الولايات المتحدة الأمريكية لضرورة تحسين التقارير المالية واستعادة ثقة المستثمرين من خلال مجموعة من القواعد التي سنها قانون sox 2002 (Bao and Tanyi 2020)، واحد من أحكام قانون (sox 2002) التي نفذتها (SEC 2003) أن تكون مسئولية تعيين وتحديد أتعاب مراقب الحسابات من اختصاصات لجان المراجعة بالشركات المساهمة، كما أوصت اللجنة الاستشارية لمهنة المراجعة ACAP المعينة من قبل وزارة الخزانة الأمريكية، بأن يطلب المنظمون من الشركات المساهمة المدرجة في البورصات الأمريكية بإجراء تصويت للمساهمين على قبول اختيار مراقب الحسابات بما يدعم استقلال مراقب الحسابات، والمنافسة في صناعة المراجعة (DOT 2008)

وعلى الرغم من أن الية تصويت المساهمين على تعيين مراقب الحسابات موجودة في التشريعات منذ عقود من الزمان، إلا أن الاهتمام الأكاديمي بالتبعيات الاقتصادية لها على مهنة المراجعة بصفة عامة، وجودة أداء عملية المراجعة بصفة خاصة زاد بعد توصية (DOT 2008) بأنه ينبغي على كل الشركات المدرجة في البورصات الأمريكية أن تجرى تصويتاً سنوياً للمساهمين

على تعيين مراقبي الحسابات. وذلك على الرغم من أن نتيجة مثل هذا التصويت غير ملزمة، حيث لم تسن بقانون أو تشريع محدد، إلا أن التصويت على مراقب الحسابات يمكن أن يكون أداء هامة للمساهمين لتأكيد دعمهم لمراقب حسابات الشركة ودعم استقلالية وموضوعية مراقب الحسابات، أو للتعبير عن أي استياء من أداء عملية المراجعة ومن جهد مراقب الحسابات عندما يصوت المساهمين ضد الموافقة على تعيين مراقب الحسابات أو الامتناع عن التصويت (Hermanson et al. 2009; Dao et al. 2012).

ولقد اهتمت الدراسات في مجال المراجعة (Dao et al. 2012; Barua et al. 2017; Tanyi et al. 2020) بالتبعيات الاقتصادية لتصديق المساهمين على تعيين مراقب الحسابات، وعلى مردود الإفصاح عن عدم موافقة المساهمين على مراقب الحسابات على المشاركين في سوق الأوراق المالية وما يترتب عليها من مخاطر تتعلق بالسمعة لإدارة الشركة من ناحية، ولمراقب الحسابات من ناحية أخرى (Tanyi et al. 2017; Bao and Tanyi 2020).

في سياق الدراسات التي اهتمت بدراسة التبعيات الاقتصادية لتصديق المساهمين على تعيين مراقب الحسابات، هدفت دراسة (Dao et al. 2012) الى اختبار العلاقة بين تصويت المساهمين على مراقب الحسابات وجوده عملية المراجعة ودعم المنافسة في صناعة خدمات المراجعة في بيئة الولايات المتحدة حيث الوضع الاختياري للشركات للقيام بالتصويت على تعيين مراقب الحسابات من خلال حملة الأسهم، تم استخدام عينة من ١٣٨٢ شركة المدرجة في قاعدة بيانات محلي مجلس الإدارة عام ٢٠٠٦، وأوضحت نتائج الدراسة أن الشركات التي أتاحت للمساهمين التصويت على تعيين مراقب الحسابات قامت بدفع أتعاب مراجعة أكبر بنسبة زيادة ٩% مقارنة بالشركات التي لم تقم بإتاحة التصويت على تعيين مراقب الحسابات لحملة الأسهم. كما أوضحت نتائج الدراسة أن الشركات التي اختارت أن يصوت مساهميها على تعيين مراقب الحسابات من الأقل احتمالاً وجود تعديلات لاحقة في القوائم المالية، ولديها استحقاقات غير عادية أقل في السنة التالية لعملية التصويت، بما يعتبر مؤشر على جودة القوائم المالية في السنة التالية لاختيار المساهمين لمراقب الحسابات، مقارنة بالشركات التي لم تتيح للمساهمين التصويت على اختيار مراقب الحسابات.

كما أشارت نتائج الدراسة إلى أنه على الرغم بأن آلية تصويت المساهمين على اختيار مراقب الحسابات تؤدي إلى زيادة المنافسة بين منشآت المحاسبة والمراجعة، وزيادة جودة عملية المراجعة،

إلا أن زيادة المنافسة لا ترتبط مع انخفاض أتعاب المراجعة، وإنما ترتبط مع زيادة تكلفة وجهد المراجعة ومن ثم زيادة أتعاب المراجعة، وتحسين جودة عملية المراجعة. وخلصت الدراسة إلى أن تتضمن الحوكمة والمساءلة اشتراك المساهمين في اختيار مراقب الحسابات، وأن تصويت المساهمين على تعيين مراقب الحسابات يدعم ويقوى من استقلال وموضوعية مراقب الحسابات، وبالتالي تحسين جودة المراجعة، فإذا كان مراقب الحسابات يحاول تجنب أي نقد من المساهمين في حالة إتاحة التصويت على قبول استمراره في الشركة، أو حالة تعيينه كمراقب حسابات جديد للشركة من جانب المساهمين، فمن الأكثر احتمالاً أن يبذل جهد أكبر وأن يكون أكثر حذراً عند التفاوض مع العميل، ويضع تكاليف إضافية تقابل الجهد الإضافي للوصول إلى جودة مراجعة أعلى، ومن ثم يؤدي تصويت المساهمين على اختيار مراقب الحسابات إلى منافع ترتبط بزيادة جودة المراجعة مع زيادة أتعاب المراجعة.

وفي نفس السياق، هدفت دراسة Barua et al. (2017) إلى اختبار العلاقة بين تصويت المساهمين ضد استمرار تعيين مراقب الحسابات والعزل اللاحق له، في وضع عدم الزام الشركات بإجراء تصويت للمساهمين على تعيين مراقب الحسابات في الولايات المتحدة الأمريكية، مع التشجيع عليها كأنتشطة حوكمة جيدة، وباستخدام بيانات ١٢٦٦٤ حالة تصويت خلال الفترة من ٢٠١١ إلى ٢٠١٤، أشارت نتائج الدراسة إلى أنه من الأكثر احتمالاً عزل مراقب الحسابات عندما نسبة جوهرية من تصويت المساهمين لا تدعم قبول مراقب الحسابات، فالزيادة بنسبة ١% في أصوات المساهمين الذين يصوتوا لغير صالح قبول مراقب الحسابات ترتبط بزيادة ٤% من احتمال إقالة المراقب خلال العام التالي.

وخلصت الدراسة بأن توصية ACAP المتعلقة بأن تطلب SEC من الشركات المساهمة المدرجة في البوصات الأمريكية إجراء تصويت للمساهمين على تعيين مراقب الحسابات (DOT) (2008) تخفض من هيمنة الإدارة على مجالس الإدارات، وتخفيض تأثيرها في اختيار مراقب الحسابات ومن ثم فإنه يحسن من اشراف واستقلال لجان المراجعة في اختيار مراقب الحسابات لتجنب مخاطر السمعة.

كما اختبرت دراسة Tanyi et al. (2020) أثر عدم رضا المساهمين على مراقب الحسابات مقاساً بنسبة التصويت ضد أو الامتناع عن التصويت لمراقب الحسابات، على الجهد اللاحق

لمراقب الحسابات مقاساً بأتعاب المراجعة والتأخر في تقرير مراقب الحسابات، وعلى جودة المراجعة مقاسة بالمستحقات غير العادية، ومدى التحريفات في القوائم المالية.

وباستخدام عينة مكونة من ١٢٠٨٥ مشاهدة خلال الفترة من ٢٠٠٤ إلى ٢٠١٥، من الشركات التي لديها بيانات عن تصويت المساهمين على مراقب الحسابات من قاعدة بيانات the Institutional Shareholder Services (ISS) في الولايات المتحدة الأمريكية، وجدت نتائج الدراسة ارتباط عدم رضا المساهمين على مراقب الحسابات مع أتعاب مراجعة أكبر، وتأخر في تقرير مراقب الحسابات، كما ارتبط عدم رضا المساهمين على مراقب الحسابات بمستحقات غير عادية أقل، وانخفاض في احتمال وجود تعديلات في القوائم المالية في الفترة اللاحقة لعملية التصويت.

وخلصت الدراسة إلى أن، زيادة عدم رضا المساهمين على مراقب الحسابات يرتبط مع زيادة لاحقة في جهود مراقب الحسابات وجودة المراجعة، مما يشير إلى أن تصرفات المساهمين (حتى وأن كانت غير ملزمة بقانون) يمكن أن تؤثر في مخرجات المراجعة اللاحقة.

وفيما يتعلق بمرود الإفصاح عن عدم موافقة المساهمين على مراقب الحسابات على المشاركين في سوق الأوراق المالية وما يترتب عليها من مخاطر تتعلق بالسمعة لإدارة الشركة من ناحية، ولمراقب الحسابات من ناحية أخرى، الأمر الذى قد يكون له تبعيات على التحسين اللاحق لجودة عملية المراجعة، اختبرت دراسة (Tanyi et al. (2017) ما إذا كان تصويت المساهمين ضد قبول مراقب الحسابات له محتوى معلوماتي للمستثمرين يترجم في تأثير على أسعار الأسهم، شملت عينة الدراسة ٦٦٢١ شركة/مشاهدة من قاعدة بيانات CRSP من سنة ٢٠١٠ إلى ٢٠١٥، تم قياس استجابة السوق لمدة ٩ أيام تتضمن ٤ أيام قبل و ٤ أيام بعد إعلان K-8 عن تقرير الموافقة على استمرار أو عزل مراقب الحسابات بعد فرز تصويت المساهمين على قبول تعيين مراقب الحسابات، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن نسبة أكبر من عدم قبول المساهمين لمراقب الحسابات يرتبط برد فعلي سلبي من السوق في تاريخ الإعلان عن نتائج التصويت نتيجة زيادة مخاطر الشركة المرتبطة بعدم قبول استمرار مراقب الحسابات بالشركة، وتزداد هذه الاستجابة السلبية مع معرفة المشاركين بالسوق بارتفاع جودة حوكمة الشركات وجودة عملية المراجعة، مما يمثل مفاجأة سلبية للسوق بعدم موافقة المساهمين على مراقب الحسابات، تؤدي إلى تفاقم الاستجابة السلبية لسوق الأوراق المالية على نتيجة التصويت السلبية تجاه مراقب الحسابات، ويكون استجابة السوق أقل سلبية تجاه تصويت

المساهمين لغير صالح مراقب الحسابات مع ارتفاع نسبة الأتعاب بخلاف المراجعة، أو زيادة مدة بقاء مراقب الحسابات مع العميل، أو وجود تحريفات كبيرة في القوائم المالية ترتب عليها حصول الشركة على تعديلات بالقوائم المالية، بما يشير إلى معرفة السوق بانخفاض جودة المراجعة وتوقعاتهم المسبقة بنتيجة التصويت، وفيما يتعلق باستجابة سوق الأوراق المالية لقرار عزل مراقب الحسابات، أشارت نتائج الدراسة إيجابية استجابة السوق لعزل مراقب الحسابات إذا زاد مدة بقاءه مع العميل، وحصول العميل على تعديل القوائم المالية التي تم إصدارها، وإذا كانت لجان المراجعة بها نسبة كبيرة من الخبراء في مجال المحاسبة، حيث ينخفض تقييم المستثمرين لمخاطر الشركة، وزيادة الثقة بأن لجنة المراجعة ستختار مراقب حسابات لاحق ذو جودة مرتفعة مقارنة بمراقب الحسابات الحالي.

كما اختبرت دراسة Bao and Tanyi (2020) العلاقة بين تصويت المساهمين على قبول مراقب الحسابات ومخاطر ائتمان العميل، وباستخدام بيانات ٢١٩١ مشاهدة لنسب تصويت المساهمين على قبول مراقب الحسابات خاصة بـ ٦٩٦ شركة من ٢٠٠٦ إلى ٢٠١٦، لاختبار أثر تصديق المساهمين على مراقب الحسابات في العام t على فرق عائد السندات وتصنيف السندات في العام t+1. وقد أوضحت نتائج الدراسة وجود ارتباط إيجابي بين نسبة رفض المساهمين لمراقب الحسابات والفرق في عائد السندات، فالزيادة في تصويت المساهمين لغير صالح مراقب الحسابات يرتبط مع فرق عائد أكبر معنوياً على إصدارات السندات اللاحقة، مما يشير إلى إدراك المقرضين في السوق لمخاطر ائتمان مرتفعة للشركات التي بها نسب مرتفعة لعدم قبول المساهمين لمراقب الحسابات، ولم تجد الدراسة ارتباطاً بين تصويت المساهمين برفض مراقب الحسابات وتصنيف السندات، وتفسر الدراسة النقص في المعنوية بين نسبة تصويت المساهمين بالرفض على مراقب الحسابات وتصنيف السندات، بسبب ارتباط تعديل تصنيفات السندات السنوية للتغير في المخاطر الاجمالية للشركة مقارنة بتعديل فرق العائد الذي يتأثر بمخاطر عدم القدرة على السداد.

ويخلص الباحث من تحليل الدراسات السابقة إلى أن تصويت المساهمين على تعيين مراقب الحسابات أسهم في تحسين جودة المراجعة المدركة من خلال انخفاض هيمنة الإدارة على مجالس الإدارات، وانخفاض تأثيرها في اختيار مراقب الحسابات ومن ثم تحسين استقلال وموضوعية مراقب الحسابات. كما أسهم في تحسين جودة المراجعة الفعلية حيث تشير الأدلة التطبيقية إلى أن الشركات التي أتاحت للمساهمين التصويت على استمرار تعيين مراقب الحسابات ارتبطت بأتعاب مراجعة

أعلى، وكانت من الأقل احتمالاً وجود تعديلات لاحقة في القوائم المالية، أو مستويات غير عادية من الاستحقاقات. مما يعنى أن تصويت المساهمين على استمرار تعيين مراقب الحسابات ترتب عليه جودة مراجعة لاحقة أعلى.

٢/٤/٦ تحليل العلاقة بين إفصاح مراقب الحسابات عن مؤشرات جودة المراجعة وتفعيل آلية تصويت المساهمين على عزله/ تعيينه واشتقاق فرضى البحث

هدفت دراسة Raghunandan and Rama (2003) إلى اختبار أثر إدراك المساهمين لاستقلال مراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة على التصويت على قبول مراقب الحسابات الذى تم اختياره من قبل لجنة المراجعة، كما تسمح القوانين في الولايات المتحدة، وذلك من خلال اختبار العلاقة بين تشكيل لجان المراجعة وتصرفات المساهمين تجاه التصويت على قبول مراقب الحسابات، وباستخدام بيانات التصديق على مراقب الحسابات خلال الفترة من ١ مارس ٢٠٠١ إلى ٣١ ديسمبر ٢٠٠١، اشارت نتائج الدراسة إلى أنه تؤثر لجان المراجعة الأكثر جودة التي بها مديرين مستقلين، وأعضاء لديهم خبرة مالية، على إدراك المساهمين لجودة عملية المراجعة، حيث تتخفف نسبة التصويت لغير صالح استمرار مراقب الحسابات في حالة ارتفاع نسبة الأتعاب للخدمات الاستشارية بخلاف المراجعة مقارنة بالشركات التي لديها نسبة أتعاب بخلاف المراجعة أقل، وذلك فقط في حالة وجود مديرين مستقلين في لجنة المراجعة، وأحد أعضائها ذو خبرة مالية أو محاسبية.

وترجع هذه النتيجة لإدراك المساهمين أن لجنة المراجعة الأكثر جودة تعمل لمصلحة المساهمين وتخفف من عدم استقلال المراجع الناتج عن ارتفاع أتعاب بخلاف المراجعة.

كما اختبرت دراسة Liu et al. (2009) تصويت المساهمين على التصديق على مراقب الحسابات بعد اعلان SEC عن تعديلات بالقوائم المالية Financial Restatements كمقياس لفشل عملية المراجعة، وباستخدام عينة مكونة من ٩٧ شركة للفترة ٢٠٠٥ أو ٢٠٠٦ بعد الإعلان عن تعديلات بالقوائم المالية مع عينة رقابة في نفس الفترة لم تحصل على تعديلات على القوائم المالية، أشارت نتائج الدراسة أنه من الأقل احتمالاً أن يصوت المساهمين لصالح إعادة تعيين مراقب الحسابات بعد إعلان SEC عن تعديلات القوائم المالية لشركاتهم. مما يشير إلى ارتباط تصويت المساهمين على تعيين مراقب الحسابات بإدراكهم لجودة المراجعة.

وقد اتفقت دراسة Dao et al. (2008); Hermanson et al. (2019); Tanyi et al. (2021) على إدراك المساهمين لطول بقاء مراقب الحسابات مع العميل على أنه إشارة سلبية لجودة المراجعة، فقد اتفقت نتائج هذه الدراسات وجود علاقة طردية بين التصويت ضد استمرار مراقب الحسابات أو الامتناع عن التصويت على قبول استمراره مع طول مدة بقاء مراقب الحسابات مع العميل، بما يشير إلى إدراك المساهمين لطول فترة بقاء مراقب الحسابات مع العميل بأنه دليل على ضعف استقلال مراقب الحسابات وتبعيته للإدارة ومن ثم تهديد لجودة المراجعة، وأن مراقب الحسابات الجديد يحصل على رؤيا جديدة للقوائم المالية، والتحسين من جودة المراجعة.

وفي نفس السياق، اختبرت دراسة Cunningham (2017) تأثير مجموعة أوسع من المؤشرات الدالة على عدم جودة المراجعة، وكذلك الدالة على جودة المراجعة، على تصويت المساهمين على قبول مراقب الحسابات في الولايات المتحدة الأمريكية، وأشارت نتائج الدراسة إلى أنه يزداد التصويت ضد قبول مراقب الحسابات من جانب المساهمين مع طول فترة استمرار مراقب الحسابات، زيادة نسبة أتعاب خدمات بخلاف المراجعة، وازدواجية رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب، كما أشارت نتائج الدراسة إلى انخفاض التصويت ضد مراقب الحسابات في حالة قوة الأداء المالي وعوائد الشركة، ووجود إفصاحات عن قصور في الرقابة الداخلية وتصحيحها.

اهتمت الدراسات السابق عرضها بدراسة أثر إفصاح الشركات عن أحد مؤشرات جودة عملية المراجعة على تصويت المساهمين على مراقب الحسابات، ومن هنا يأتي السؤال الذي أثار دافع الباحث وعدد من الدراسات (Rezaee 2016; Brown et al. 2016; Huang et al. 2019; Harris and Williams 2020) بعد إصدار الإطار العام لجودة المراجعة الصادر من IAASB، والنشرة المفاهيمية لمؤشرات جودة المراجعة الصادرة من PCAOB وهو ما أثر التقرير عن مجموعة معيارية من مؤشرات الجودة على إدراك المساهمين على جودة عملية المراجعة التي يقوم بها مراقب الحسابات، والتمييز بين مكاتب المحاسبة والمراجعة على أساس الجودة، وما أثر ذلك الإفصاح على زيادة نسبة التصويت ضد مراقب الحسابات الأقل جودة مقارنة بعدم التقرير عن مؤشرات الجودة، خاصة بعد دعوة واضعي المعايير الدولية والأمريكية، لإجراء مناقشات ودراسات لتقييم المنافع والتكاليف من الإفصاح عن مؤشرات جودة المراجعة وفقاً لإطار جودة المراجعة المصدر من كل منهما.

استجابات العديد من الدراسات لدعوة واضعي المعايير الدولية والأمريكية، لإجراء مناقشات ودراسات لتقييم المنافع والتكاليف من الإفصاح عن مؤشرات جودة المراجعة وفقاً لإطار جودة المراجعة المصدر من كل منهما، ومدى تحقق الهدف المرجو منها وهو زيادة قدرة المشاركين في السوق على التحقق من جودة المراجعة، والقدرة على التمييز بين منشآت المراجعة على أساس جودة المراجعة، وتحفيز منشآت المراجعة على التحسين المستمر لجودة المراجعة.

وأوضحت دراسة (Rezaee (2016 أن مؤشرات جودة المراجعة تقدم معلومات ذات محتوى معلوماتي للمهتمين بعملية المراجعة، فبينما تساعد مراجعة القوائم المالية على تخفيض عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين والإدارة، فإن مؤشرات جودة المراجعة يمكن أن تخفض عدم تماثل المعلومات بين المستثمرين ومراقبي الحسابات، مما يؤدي إلى تحسين جودة القرارات الاستثمارية، وتحسين جودة خدمات المراجعة، وقد شجعت الدراسة الإفصاح الإجمالي عن مؤشرات جودة المراجعة، موضحة ذلك بأنه يمكن أن تستخدم منشآت المراجعة الإفصاح الاختياري لمؤشرات جودة المراجعة لأغراض انتهازية وذلك بالإفصاح عن معلومات تدعمها بصورة انتهازية، لذلك قد يكون الإفصاح الإجمالي عن مؤشرات الجودة أكثر توازناً.

وقد اختبرت دراسة (Wright and Wu (2018 أثر تعقد مهمة المراجعة، ومؤشرات جودة المراجعة على مخاطر التقاضي نتيجة فشل عملية المراجعة، وتقييم المحكمين لجودة المراجعة. ومن خلال دراسة تجريبية ٢×٢×٢ حيث مستويين لصعوبة المهمة (متوسطة ومرتفعة الصعوبة)، ومستوى مؤشرات جودة مدخلات المراجعة (جودة مدخلات منخفضة، جودة مدخلات مرتفعة)، ومستوى مؤشرات جودة تشغيل عملية المراجعة (جودة تشغيل منخفضة، جودة تشغيل مرتفعة).

وقد أشارت نتائج الدراسة، إلى اختلاف تقييم المحكمين لجودة المراجعة وفقاً لمستوى صعوبة المهمة، فكلما زادت صعوبة المهمة كلما زاد تركيز المحكمين على العوامل الخارجة عن سيطرة مراقب الحسابات، ويقوم المحكمون بجودة مراجعة مرتفعة عندما يبذل مراقب الحسابات جهد معقول أو متوسط من العناية المهنية الواجبة، وأن حدوث فشل في عملية المراجعة لا يرجع لعدم بذل مراقب الحسابات للعناية المهنية الواجبة، مما يؤدي إلى تخفيض المخاطر الناتجة عن تقاضي مراقب الحسابات عن فشل المراجعة، بينما مع انخفاض صعوبة المهمة يتم التركيز على العوامل تحت سيطرة مراقب الحسابات، ويكون اكتشاف الأخطاء ضمن سيطرة مراقب الحسابات، وتقييم المحكمين جودة أقل للمراجعة حالة حدوث فشل لاحق لعملية المراجعة.

وخلصت الدراسة إلى وجود ارتباط بين تقييم المحكمين لمؤشرات جودة المراجعة والحكم على مدى أداء مراقب الحسابات للعناية المهنية الواجبة، ومسئوليته عن فشل المراجعة، فكلما دلت مؤشرات جودة المراجعة على جودة مراجعة مرتفعة، كلما انخفض الحكم على مراقب الحسابات بانخفاض أدائه للعناية المهنية الواجبة، وتخفيض مسؤوليته عن الفشل في عملية المراجعة، وتخفيض المخاطر الناتجة عن عملية التقاضي.

وقد عرض (Huang et al., 2019) إمكانية تصنيف شركات المراجعة باستخدام مؤشرات جودة المراجعة، بدلاً من التصنيف السائد على أساس منشآت المراجعة الأربعة الكبار، وقد استخدمت الدراسة عينة مكونة من ١٥٣٥٤ شركة/ سنة من الشركات المدرجة في سوق الأورق المالية الصينية خلال الفترة من ٢٠٠٣-٢٠١٣، لدراسة العلاقة بين ترتيب منشآت المراجعة الذي تم الإفصاح عنه من المعهد الصيني للمحاسبين القانونيين وجودة المراجعة.

وأشارت نتائج الدراسة إلى ارتفاع جودة مراجعة القوائم المالية التي تم مراجعتها من قبل منشآت مراجعة ذات ترتيب مرتفع، معبراً عنه بانخفاض الاستحقاقات الاختيارية، زيادة احتمال وجود رأى متحفظ.

كما قامت الدراسة بتحليل مكونات ترتيب منشآت المراجعة، بتحليل الرتب إلى مكونات تعكس إطار مؤشرات جودة المراجعة المطور من CIPA الذي يعكس أبعاده القياس المتوازن لجودة المراجعة، وأتضح وجود ارتباط بين الرتب المرتفعة والارتفاع في الأبعاد المختلفة لمؤشرات جودة المراجعة، مما يمكن من استخدام ترتيب منشآت المراجعة في الصين كمؤشر لجودة المراجعة، واستخدامه كتصنيف بديل لمنشآت المراجعة الأربعة الكبار، ومن ثم إعطاء الفرصة للشركات المحلية المنافسة في السوق الأمر الذي سيؤدي بالضرورة إلى زيادة المشاركة، وتخفيض التركيز في سوق خدمات المراجعة.

وقد هدفت دراسة (Harris and Williams 2020) استكشاف مدى ملاءمة وإمكانية استخدام مؤشرات جودة المراجعة التي أصدرها الـ PCAOB عام ٢٠١٥ لقياس جودة المراجعة من منظوري منشآت المراجعة بخلاف الأربعة الكبار وأعضاء لجان المراجعة، وقد استخدمت الدراسة عينتين مستقلتين، العينة الأولى مكونة من ٤ منشآت مراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم، والعينة الثانية مكونة من ٣٧ من أعضاء لجان المراجعة.

وتوصلت نتائج الدراسة فيما يتعلق بآراء عينة منشآت المراجعة، إلى حاجة منشآت المراجعة إلى مقاييس جودة متدرجة بها مرونة، بما يسمح للجان المراجعة بتعديلها عبر الزمن مع التركيز على قياس مؤشرات الجودة على مستوى عملية المراجعة، مع ضرورة إفصاح وصفى إضافي لهذه المقاييس، كما أشارت نتائج آراء عينة منشآت المراجعة، على أهمية عدم الالتزام بالإفصاح عن مقاييس مؤشرات جودة المراجعة، حيث يمكن لأصحاب المصالح استخلاص هذه المقاييس من خلال نتائج الفحص الذي تنشره PCAOB .

ودعمت آراء عينة منشآت المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم مقاييس رفع مهارات مراقبي الحسابات، عبء العمل للشريك، عبء العمل للمدير، على مستوى العملية وعلى مستوى منشآت المراجعة، كأكثر مقاييس جودة المراجعة ضرورة للإفصاح عنها. كما أشارت إلى أن مؤشرات جودة المراجعة المتعلقة بمستوى الكفاءة الفنية والموارد المادية لن يكون سهل قياسها والإفصاح عنها، خاصة وأنه اعتبرت مقاييس الكفاءة الفنية تدوير مراقب الحسابات مؤشر عن انخفاض الجودة، الأمر الذي يعوق تطوير مراقبي الحسابات في منشآت المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم التي تقدم فرص لمراقبي الحسابات للتدوير بين العملاء والصناعات. ولم تدعم آراء منشآت المراجعة إمكانية استخدام مؤشرات جودة المراجعة المتعلقة بالاستقلال والبنية التحتية.

بصفة عامة، ترى عينة منشآت المراجعة صغيرة ومتوسطة الحجم أن مؤشرات جودة المراجعة غير ملائمة، وعدم جدواها أو إمكانية استخدامها، كما أنها متكررة وتحتاج لتفسير حتى لا تؤدي إلى نتائج غير مقصودة.

أما فيما يتعلق بعينة أعضاء لجان المراجعة، أشارت نتائج الدراسة إلى اتفاق أعضاء لجان المراجعة على ٥ مؤشرات ذات فعالية وملائمة لتقييم لجنة المراجعة لجودة عملية المراجعة وهي؛ التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، خبرة فريق المراجعة، أتعاب المراجعة المرتبطة بجهد مراقب الحسابات ومخاطر المراجعة، التقرير في الوقت المناسب عن هيكل الرقابة الداخلية، دعم من SEC ، PCAOB لنتائج عملية المراجعة، ولمنشأة المراجعة.

وينفق رأى عينة أعضاء لجان المراجعة مع عينة منشآت المراجعة على وجود حاجة لإفصاح وصفى إضافي عن مؤشرات جودة المراجعة.

ونظراً لوجود اتفاق بين العديد من الدراسات السابقة على مساهمة إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة في مساعدة أصحاب المصالح في الشركات خاصة

المساهمين ولجنة المراجعة المنوط بهما اختيار مراقب الحسابات وتحديد أتعابه، على تقييم جودة أداء عملية المراجعة، وتخفيض عدم التماثل في المعلومات بين المساهمين ولجان المراجعة كفريق مخول له سلطة عزل/ تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه، فإنه يمكن اشتقاق فرضي البحث على النحو التالي:

H₁: يؤثر إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة معنوياً على قرار المساهمين في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بتعيينه من عدمه.

H₂: يؤثر إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة على قرار المساهمين في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بتحديد أتعابه عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة.

٥/٦ منهجية البحث

يستعرض الباحث في هذه الفرعية، أهداف الدراسة التجريبية، وتحديد مجتمع وعينة الدراسة، وصياغة نموذج الدراسة وتوصيف متغيراته، وتحديد طرق قياسها، وتحديد التصميم التجريبي الملائم، وما يلزمه من أدوات وإجراءات كما يلي:

١/٥/٦ أهداف الدراسة التجريبية

تستهدف الدراسة التجريبية اختبار فرضي البحث في بيئة الممارسة المهنية المصرية، والتوصل إلى دليل تجريبي بشأن أثر إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة على قرار المساهمين بتعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه (Dickins et al. 2018; Brown and Popova 2019; Gozali et al. 2022).

٢/٥/٦ مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المساهمين أعضاء الجمعية العامة العادية للشركة حيث إنهم من يقرر تعيين مراقب الحسابات وتحديد حجم أتعابه، وذلك وفقاً لقانون الشركات المصري ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية.

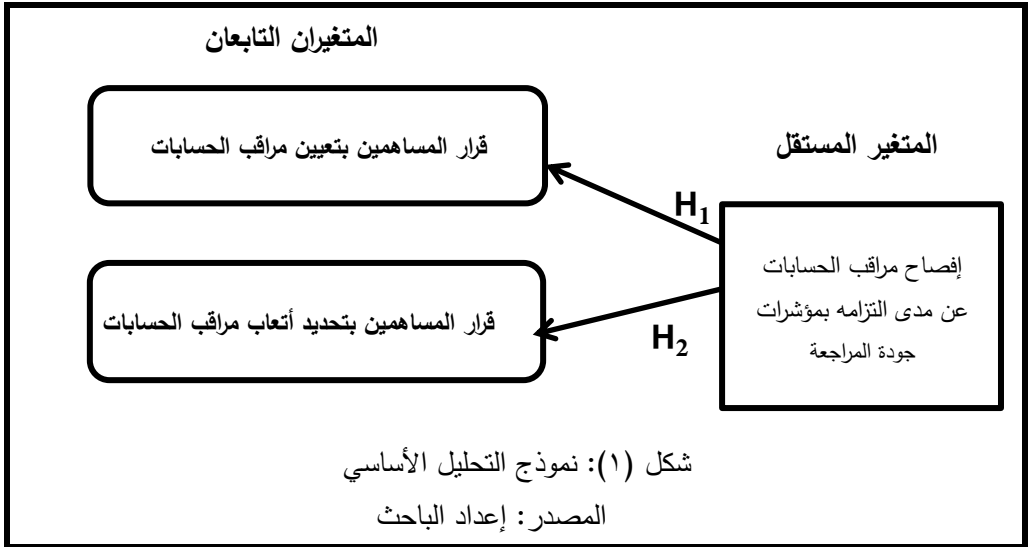
ونظراً لنشأت مجتمع الدراسة وعدم توافر إطار للمجتمع الذي يمكن الباحث من اختيار عينة ممثلة للمجتمع، فسوف يلجأ الباحث إلى اختيار عينة بديلة طبقية تحاكي أحكام وتقديرات المساهمين أعضاء الجمعية العامة العادية للشركات المقيدة بالبورصة، وحيث أنه يمكن تقسيم مجتمع الدراسة إلى مجموعتين رئيسيتين تتمثلان في مؤسسات وأفراد، فإنه يمكن تقسيم مجتمع الدراسة إلى طبقتين

والحصول علي عينة من كل طبقة، ويمثل مجموع العينتين الطبقيتين عينة الدراسة الرئيسة وتتكون من ١٤٩ مشاركاً، حيث تتكون العينة الطبقيّة الأولى من (٨١) مشارك من طلاب ماجستير ودكتوراه وأعضاء هيئة تدريس المحاسبة من الجامعات الحكومية في جمهورية مصر العربية كمثل عن المساهمين الأفراد، والثانية من (٦٨) مشارك من العاملين بأقسام إدارة أمناء الاستثمار بالبنوك التجارية وشركات السمسة كمثل عن المساهمين من المؤسسات (المساهم المؤسسي)، وذلك قياساً على (Dickins et al. 2018; Brown and Popova 2019; Gozali et al., 2022).

٣/٥/٦ نموذج الدراسة وتوصيف وقياس المتغيرات

١/٣/٥/٦ نموذج الدراسة

يمكن إيضاح فروض البحث ومتغيراته من خلال النموذج التالي:



٢/٣/٥/٦ توصيف وقياس متغيرات الدراسة

يتضح من النموذج السابق وجود متغير واحد مستقل ومتغيرين تابعين، تم توصيفهم وقياسهم على النحو التالي:

أ- المتغير المستقل: إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة يقصد بإفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة، توفير مراقب الحسابات ملحق لتقريره يتضمن مؤشرات جودة عملية المراجعة وفقاً للإطار المقترح من قبل الباحث، ويقاس من خلال إمداد المجموعة التجريبية (مجموعة المعالجة) بهذا الإفصاح كمرق

لتقرير المراجعة قياساً على الدراسات المناظرة (Dickins et al. 2018; Brown and Popova 2019)

ب- المتغيران التابعان

ب/١ قرار المساهمين بتعيين مراقب الحسابات من عدمه:

يقصد بقرار المساهمين بتعيين/عدم تعيين مراقب الحسابات، تعبير المساهمين عن رأيهم عن اختيار لجنة المراجعة لمراقب الحسابات، وذلك باتخاذ قرار بقبول /أو رفض تعيين مراقب الحسابات المرشح من قبل لجنة المراجعة للشركة (Barua et al. 2009; Hermanson et al. 2008; DOT 2008; Bao and Tanyi 2020; al. 2017)، ويمكن قياس تأثير إفصاحات مراقب الحسابات من خلال تقرير مراقب الحسابات فقط، أو من خلال تقرير مراقب الحسابات ملحقاً به تقرير عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة علي قرار تعيينه، وذلك باستخدام مقياس ليكرت سباعي النقاط، وسوف تعبر النقطة (١) عن تأثير سلبي قوي، و (٧) تأثير إيجابي قوي، وبينهما درجات متفاوتة لدرجة للتأثير علي قرار تعيين مراقب الحسابات.

ب/٢ قرار المساهمين بتحديد أتعاب مراقب الحسابات

يقصد بمتغير الأتعاب في هذا البحث، حجم الأتعاب التي يحددها مساهمو الشركة أي حجم الأتعاب المناسبة لعملية المراجعة من جانب الطلب، ويمثل هذا المتغير أحد المؤشرات الهامة لإدراك مساهمي الشركة جودة عملية المراجعة الفعلية والمدركة سواء من جانب الطلب أو العرض (Tanyi et al. 2017; Dao et al. 2012)، ويمكن قياس تأثير إفصاحات مراقب الحسابات من خلال تقرير مراقب الحسابات فقط، أو من خلال تقرير مراقب الحسابات ملحقاً به تقرير عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة على تحديد أتعابه، باستخدام مقياس ليكرت سباعي النقاط، وسوف تعبر النقطة (١) عن تأثير سلبي قوي، و (٧) تأثير إيجابي قوي، وبينهما درجات متفاوتة لدرجة للتأثير علي قرار تحديد أتعاب مراقب الحسابات.

٤/٥/٦ التصميم التجريبي المستخدم في التحليل الأساسي

ويمكن توضيح التصميم التجريبي للبحث (التحليل الأساسي) على النحو التالي:

جدول (١) تصميم تجريبي (٢ × ٢) لفروض البحث

المساهمون من المؤسسات	المساهمون غير المحترفين	سمات المستثمر بدائل معالجات المتغير المستقل
معالجة (٢) * قرار المساهمين بتعيين/ عدم تعيين مراقب الحسابات * قرار المساهمين بتحديد أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية للشركة	معالجة (١) * قرار المساهمين بتعيين/ عدم تعيين مراقب الحسابات * قرار المساهمين بتحديد أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية للشركة	عدم إفصاح مراقب الحسابات عن مؤشرات جودة المراجعة
معالجة (٤) * قرار المساهمين بتعيين/ عدم تعيين مراقب الحسابات * قرار المساهمين بتحديد أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية للشركة	معالجة (٣) * قرار المساهمين بتعيين/ عدم تعيين مراقب الحسابات * قرار المساهمين بتحديد أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية للشركة	إفصاح مراقب الحسابات عن مؤشرات جودة المراجعة

٥/٥/٦ أدوات وإجراءات الدراسة التجريبية

كمرحلة أولى من الدراسة، أجرى الباحث دراسة استطلاعية للحصول على تقدير الخبراء في مجال المراجعة عن مدى أهمية كل مؤشر من مؤشرات الجودة المقترحة على مستوى الارتباط في اتخاذ المساهمين قرار تعيين مراقب الحسابات من عدمه وتحديد أتعابه في بيئة الممارسة المهنية في مصر، واعتمد الباحث في هذه المرحلة على عينة من الخبراء في مجال المراجعة باستثناء مراقبي الحسابات في مكاتب المحاسبة والمراجعة لتخفيض التحيز في تحديد أهمية المؤشر، لذلك تم توزيع اطار مؤشرات الجودة المقترح -على مستوى الارتباط- على عينة من أعضاء لجان المراجعة بالشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، باعتبارها صاحب الحق في اقتراح تعيين مراقبي الحسابات وتقدير أتعابهم (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠١٦)، وكذلك على عينة من أعضاء هيئة التدريس في مجال المراجعة في الجامعات المصرية باعتبارهم خبراء في مجال المراجعة لتحديد الأهمية النسبية لكل مؤشر من وجهة نظرهم (الإطار المقترح المرسل لعينتي الدراسة ملحق رقم (١)). وتم اختبار أهمية كل مؤشر من مؤشرات الجودة المقترحة من وجهة نظر المستقضي منهم (تتراوح درجة الأهمية من ١ إلى ٥) من خلال اختبار وسيط أهمية كل مؤشر، حيث يعتمد هذا الاختبار على ما إذا كان الوسيط يتجاوز ٣ أم لا (Harris and Williams 2020; منصور ٢٠١٩).

وقد شارك في الدراسة الاستطلاعية ٥٣ مشارك من الخبراء في مجال المراجعة (٣٦ من الأكاديميين في مجال المراجعة، ١٧ من أعضاء لجان المراجعة بالشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية)، وقد أشارت نتائج هذا الاختبار إلى أن قيمة الوسيط لكل مؤشرات الإطار كانت أكبر من ٣، فيما عدا كل، عدد الساعات المخصصة لفريق المراجعة لعميل المراجعة/ عدد

الساعات المخصصة للفريق لعملاء آخرين، متوسط عدد عملاء المراجعة لشريك المراجعة المختص للعمل، عدد المتخصصين الذين تم الاستعانة بهم ونوع التخصص، عدد السنوات التي قضاها كل عضو في فريق المراجعة في مكتب المراجعة. وعلى أساس نتائج هذا الاختبار استبعد الباحث هذه المؤشرات، وأدرج مؤشرات الجودة التي تساوى أو أكبر من الوسيط في إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات الجودة في مادة الدراسة التجريبية.

ثم اعتمد الباحث بشكل رئيسي على حالتين تجريبيتين كأداة للبحث باستخدام عينتين مستقلتين وهما؛ عينة المساهمين غير المحترفين وتتكون من ٨١ مشاركاً من الأكاديميين في مجال المحاسبة وتمثل المساهمين من الأفراد غير المحترفين، وعينة المساهمين من المؤسسات وتتكون من ٦٨ مشاركاً من من العاملين بأقسام إدارة أمناء الاستثمار بالبنوك التجارية وشركات السمسرة وتمثل عينة المحترفين. لتمثل العينة الاجمالية للمشاركين ١٤٩ مشاركاً، وتم تقسيم كل عينة وفقاً للحالتين التجريبيتين إلي مجموعتين، ومن ثم أصبح لدى الباحث أربع مجموعات مستقلة، تم تقديم مادة التجربة لكل مجموعة، حيث اعتمد الباحث على حالة لشركة افتراضية مقيدة في البورصة المصرية تعمل في قطاع العقارات، يقوم بمراجعة قوائمها المالية أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة من الأربعة الكبار، تتضمن مادة التجربة للمجموعة الفرعية الأولى "عدم إفصاح مراقب الحسابات مؤشرات جودة المراجعة/ المساهمين غير المحترفين" فقط تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية للشركة برأي غير معدل، وتتضمن مادة التجربة للمجموعة الثانية "عدم إفصاح مراقب الحسابات مؤشرات جودة المراجعة/ المساهمين من المؤسسات" فقط تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية للشركة برأي غير معدل، بينما تتضمن مادة التجربة للمجموعة الثالثة "إفصاح مراقب الحسابات عن مؤشرات جودة المراجعة/ المساهمين غير المحترفين" تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية للشركة برأي غير معدل، ملحق به إفصاح مراقب الحسابات عن مؤشرات جودة المراجعة، وتتضمن مادة التجربة للمجموعة الرابعة إفصاح مراقب الحسابات عن مؤشرات جودة المراجعة/ المساهمين من المؤسسات" تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية للشركة برأي غير معدل، ملحق به إفصاح مراقب الحسابات عن مؤشرات جودة المراجعة.

وطلب من المشاركين في الدراسة التجريبية دراسة الحالة المقدمة إليهم، وتسجيل تأثير كل حالة على قراره بشأن تعيين مراقب الحسابات من عدمه، وتحديد أتعابه عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للفترة المالية القادمة (ملحق رقم ٢).

٦/٦ نتائج الدراسة التجريبية^٤

١/٦/٦ الإحصاءات الوصفية

جدول (٢) الإحصاء الوصفي لعينتي الدراسة

N= 149					
NAIVE INVESTOR N=81					
Gender		N	Percent	Mean	Std. Deviation
		male	48	59.3	1.41
	female	33	40.7		
Qualification	Bachelors in accounting	3	3.7	2.85	.673
	Postgraduate Diploma	16	19.8		
	Master of Accounting	52	64.2		
	PhD in Accounting	10	12.3		
Professional Certificates	NO professional certificate	62	76.5	.23	.426
	professional certificate	19	23.5		
Experience	less than 10 years	0	0	2.31	.465
	From 3 years to less than 10 years	56	69.1		
	From 10 years and over	25	30.9		
PROFESSIONAL INVESTOR N=68					
Gender	male	55	80.9	1.19	.396
	female	13	19.1		
Qualification	Bachelors in accounting	41	60.3	1.74	1.031
	Postgraduate Diploma	10	14.7		
	Master of Accounting	11	16.2		
	PhD in Accounting	6	8.8		
Professional Certificates	NO professional certificate	44	64.7	.35	.481
	professional certificate	24	35.3		
Experience	less than 10 years	3	4.4	2.54	.584
	From 3 years to less than 10 years	25	36.8		
	From 10 years and over	40	58.8		

يتضح من الجدول (٢)، بالنسبة للعينة الفرعية الاولى للدراسة (المساهمين غير المحترفين)، بلغ عدد المشاركين في التجربة 81 مشارك، وأن النسبة الأكبر كانت من الذكور بنسبة مشاركة 59.3%، وأن

^٤ استخدم الباحث برنامج (spss) الإصدار الخامس والعشرين لإجراء التحليلات الإحصائية اللازمة.

نسبة 64.2% حاصلين علي ماجستير في المحاسبة، وأن 23.5% من العينة الفرعية الأولي حاصلين علي شهادات مهنية (CPA; CFA; CMA; CIA; ESAA)، كما أن 69.1% من العينة لديهم خبرة في مجال تخصصهم تتراوح بين من 3 إلي أقل من 10 سنوات، و 30.9% منهم لديهم خبرة أكثر من 10 سنوات. بلغ متوسط والانحراف المعياري للنوع، التأهيل العلمي، حصول المشاركين على شهادات مهنية، و الخبرة (1.41، 2.85، 0.23، 2.31)، (0.494، 0.673، 0.426، 0.465) على التوالي، وفيما يتعلق بالعينة الفرعية الثانية (المساهمين من المؤسسات)، بلغ عدد المشاركين في التجربة 68 مشارك، بلغت نسبة المشاركين من الذكور 80.9%، وأن نسبة 60.3% حاصلين علي بكالوريوس في المحاسبة، وأن 35.3% حاصلين علي شهادات مهنية (CPA; CFA; CMA; CIA)، وأن 58.8% من العينة لديهم خبرة في مجال تخصصهم 10سنوات فأكثر. بلغ متوسط والانحراف المعياري للنوع، التأهيل العلمي، حصول المشاركين على شهادات مهنية، والخبرة (1.19، 1.74، 0.35، 2.54)، (0.393، 1.031، 0.481، 0.584) على التوالي

٢/٦/٦ نتائج اختبارات فرضي الدراسة^٥

يهدف هذا القسم إلى عرض نتائج فرضي الدراسة باستخدام الاختبارات اللامعلمية^٦، وتحليل الحساسية الذي يتناول اختبار مدى حساسية نتائج اختبارات فرضي البحث لاختلاف عينة الدراسة من خلال تحديد ما إذا كان هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين مجموعتي المساهمين المحترفين وغير المحترفين، فيما يتعلق بإدراكهم للمعلومات الإضافية التي يقدمها إفصاح مراقب الحسابات عن مؤشرات جودة المراجعة. والتحليل الإضافي الذي يتناول مدي أهمية العوامل المختلفة المكونة لإطار جودة المراجعة (عوامل المدخلات، التشغيل، المخرجات، التفاعلات الرئيسية) للمساهمين، ومدى اعتمادهم على نوعي المعلومات (معلومات كمية، وصفية) في حالة إفصاح مراقب الحسابات عن مؤشرات جودة المراجعة (الحالة التجريبية الثانية) عند اتخاذ قراري تعيين وتحديد آتباع مراقب الحسابات.

^٥ لتحديد الأساليب الإحصائية المناسبة لبيانات الدراسة اعتمد الباحث علي (الشافعي ٢٠١٤؛ أبو علام ٢٠١٨) تم إجراء اختبار Kolmogrov – Simimov & Shapiro-Wilk على البيانات المتحصل عليها من الاستجابات التجريبية، لتحديد التوزيع الاحتمالي للمجتمع الذي سحبت منه عينة الدراسة، وقد أشارت نتائج الاختبار إلى قيمة P-value أقل من ٥% لكل الأسئلة على مستوى عيني الدراسة، مما يشير إلى أن بيانات عيني الدراسة مسحوبة من مجتمعين لا تتبع بيانهما التوزيع الطبيعي، لذلك اعتمد الباحث على الاختبارات اللامعلمية.

أولاً: التحليل الأساسي

لاختبار فرضي البحث وللتحقق من مدى تأثير إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة على تصويت المساهمين على تعيينه وتحديد أتعابه اعتمد الباحث علي محاكاة للجمعية العمومية للشركة وفقاً للحالتين التجريبيتين (عدم افصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة (معالجة ١ + معالجة ٢) مقابل حالة افصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة (معالجة ٣+ معالجة ٤) دون الأخذ في الاعتبار سمات المستثمر .

ولاختبار الفرض الأول (H1) بأن "يؤثر إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة معنوياً على قرار المساهمين في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بتعيينه من عدمه" استخدم الباحث اختبار Mann-Whitney للتحقق من مدى وجود اختلاف معنوي في قرار المساهمين بتعيين مراقب الحسابات بين الحالتين التجريبيتين، الحالة الأولى (حالة عدم افصاح مراقب الحسابات عن التزامه بمؤشرات جودة المراجعة) والحالة الثانية (حالة افصاح مراقب الحسابات عن التزامه بمؤشرات جودة المراجعة). أظهرت النتائج الإحصائية (جدول ٣) أن متوسط الرتب للحالة الأولى (62.08) أقل من متوسط الرتب للحالة الثانية (86.76)، وكان الفرق معنوياً بين الاستجابات ($Z=-3.653$, Asymp. Sig=.000) وتدعم هذه النتيجة قبول الفرض الأول للبحث (H1) أن إفصاح مراقب الحسابات عن التزامه بمؤشرات جودة المراجعة يقدم محتوى اعلامي للمساهمين عند تقييم مراقب حسابات الشركة واستمراريته

وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Dickins et al., 2018; Brown and Popova 2019) والمنظمات المهنية (IAASB 2014; PCAOB 2015) بوجود تأثير للتقرير عن مؤشرات جودة المراجعة على قرار المساهمين عند التصويت على تعيين مراقب الحسابات، نتيجة زيادة ادراكهم لجودة عملية المراجعة من خلال المؤشرات المفصوح عنها، ومقابلة احتياجاتهم للإفصاح عن دلائل توكيدية بأن جميع جوانب المراجعة الخاصة بالعاملين في منشأة المراجعة، ويعملية تشغيل، وبناتج المراجعة، وجوانب الاتصال بين مراقب الحسابات واللجان المعنية بجودة القوائم المالية بالشركة

تعكس عملية مراجعة مستقلة يمكن الاعتماد عليها، بما يحسن من منافع المستثمرين في التصويت على تعيين مراقب الحسابات.

ويرى الباحث أن هذه النتيجة الإحصائية ترجع إلي أن إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة أدي إلي النقاط المساهمين عند التصويت لتعيين/عدم تعيين مراقب الحسابات جهد مراقب الحسابات للارتقاء إلي جودة مراجعة أعلى، وزيادة وشفافية عملية المراجعة، مقارنة بحالة التقرير فقط عن تقرير المراجعة (حالة عدم الإفصاح عن مدى التزام مراقب الحسابات بمؤشرات جودة المراجعة)، الأمر الذي أوضح حاجة المساهمين عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالشركة بصفة عامة، قرار تعيين مراقب الحسابات بصفة خاصة إلي معلومات ليس فقط عن جودة القوائم المالية ورأى مراقب الحسابات بصدقها وعدالتها، ولكن أيضا بكافة الجهود المبذولة من قبل مراقب الحسابات للوصول الي هذه النتيجة بداية بعوامل المدخلات مرورا بعمليات التشغيل وصولا إلي نتيجة المراجعة النهائية، وبذلك إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة يوفر محتوى إعلامي لمساهمي الشركة، ويكون ذو نفع عند تصويت المساهمين لتعيين مراقب الحسابات واستمراريته.

جدول (٣) نتيجة اختبار Mann-Whitney لأثر إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة

المراجعة على قرار المساهمين بتعيينه

Ranks and Test Statistics

		Mean	Sum of	VOTE Auditor's Appointment		
group	N	Rank	Ranks			
VOTE Auditor's Appointment	WITHEOUT	71	62.08	4407.50	Mann-Whitney U	1851.500
	AQI/CASE1				Wilcoxon W	4407.500
	WITHE AQI/CASE2	78	86.76	6767.50	Z	-3.653-
Total	149				Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

ولاختبار الفرض الثاني (H2) بأن " يؤثر إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة على قرار المساهمين في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بتحديد أتعابه عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة"، استخدم الباحث اختبار Mann Whitney للتحقق من مدى وجود اختلاف معنوي بين تحديد أتعاب مراقب الحسابات الحالة الأولى (عدم إفصاح مراقب

الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة) والحالة الثانية (إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة). أظهرت النتائج الإحصائية (جدول ٤) وجود اختلاف معنوي في تحديد المساهمين أتعاب مراقب الحسابات بين الحالتين) فقد أظهرت النتائج الإحصائية أن متوسط الرتب للحالة الأولى (37.58) أقل من متوسط الرتب للحالة الثانية (109.06) وأن هذا الاختلاف معنوياً حيث ($Z=-10.333$, Asymp. Sig=.000)

جدول (٤) نتيجة اختبار Mann-Whitney لأثر إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة على قرار المساهمين بتحديد أتعابه

Ranks and Test Statistics

group	N	Mean Rank	Sum of Ranks	VOTE Audit Fees	
VOTE Audit Fees WITHEOUT	71	37.58	2668.00	Mann-Whitney U	112.000
AQI/CASE1				Wilcoxon W	2668.000
WITHE AQI/CASE2	78	109.06	8507.00	Z	-10.333-
Total	149			Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

ويري الباحث أن الانخفاض في متوسط رتب الحالة الأولى معنوياً عن متوسط رتب الحالة الثانية يشير إلى عدم كفاية تقرير مراقب الحسابات بمفرده لمساعدة المساهمين عند تحديد أتعاب مراقب الحسابات للفترة القادمة بدلالة جهده في عملية مراجعة الفترة الحالية، وأن إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة وفر محتوى معلوماتي للمساهمين عن جهود فريق المراجعة في عملية المراجعة، وتقدير جهد مراقب الحسابات، وتقييم جودة أداء عملية المراجعة، مما أظهر اختلاف معنوي بين الحالتين فيما يتعلق بتحديد أتعاب مراقب الحسابات في اتجاه زيادة أتعاب المراجعة في حالة تقرير مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة. ومن ثم يمكن الباحث قبول الفرض الثاني للبحث (H2).

وجاءت نتائج هذا الفرض متفقة مع البعض (Dao et al. 2012; Chen et al. 2019) في الإفصاح عن مؤشرات جودة المراجعة يؤثر على إدراك المستثمرين لجهود عملية المراجعة، كما يؤثر علي زيادة جهد فريق المراجعة، وتفاعل العاملين يؤدي بالضرورة إلى زيادة أتعاب المراجعة، وهو ما ظهر بصورة واضحة في استجابات المساهمين الخاصة بتحديد أتعاب المراجعة عند حالة

الإفصاح عن مؤشرات جودة المراجعة مقارنة بحالة عدم الإفصاح. ومن ناحية أخرى، جاءت نتائج هذا الفرض غير متسقة مع القلق الذي عبر عنه (Clor-Proell et al. 2014) أنه في بعض الأحيان يفشل المستثمرون في دمج الإفصاحات الإضافية في نموذج صنع القرار، ومن ثم قد لا يستخدمون مؤشرات جودة المراجعة عند تقييم منشأة المراجعة أو أداء مراقب الحسابات، وبذلك تكون تكلفة الإفصاح عن مؤشرات جودة المراجعة المقصودة وغير المقصودة أكبر من المنافع المتوقعة منها.

وبأخذ النتائج السابقة معاً، يمكن القول إن الإفصاح عن مؤشرات جودة المراجعة يؤثر على قرارات المساهمين بشأن التصويت على تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه، وتفعيل الدور الحوكمي لهذه الآلية لزيادة استقلال مراقب الحسابات، حيث يوفر معلومات إضافية ذات محتوى إعلامي عن جودة عملية المراجعة، وأعمال مراقب الحسابات فيما وراء رأيه المهني عن القوائم المالية مقارنة بتوفير تقرير مراقب الحسابات فقط دون الإفصاح عن مؤشرات جودة المراجعة.

ثانياً: تحليل الحساسية

يستهدف الباحث من تحليل الحساسية اختبار مدي حساسية نتائج اختبارات فرضي البحث لاختلاف سمات المساهم، بحيث يتحقق الباحث من ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بقرار المساهمين بتعيين وتحديد أتعاب مراقب الحسابات مدفوعة بنوع المساهم المشارك في الجمعية العمومية ما إذا كان مساهم غير محترف، أو من المؤسسات، لذلك قام الباحث باختبار كيف يختلف قرار المساهمين باختلاف سماتهم بالاتساق مع (Brown et al. 2016; Harris and Williams 2020)، وبالنسبة للفرض الأول يتوقع الباحث أن إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة يؤثر على قرار المساهمين بتعيينه من عدمه، أما الفرض الثاني يتوقع الباحث أن إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة يؤثر على قرار المساهمين بتحديد أتعابه، وقام الباحث باختبار كيف يختلف القرار بين المشاركين من خلال تحليل 2×2 Kruskal-Wallis (عدم الإفصاح عن مؤشرات جودة المراجعة مقابل الإفصاح، وسمات المساهمين (المساهمين غير المحترفين مقابل المساهمين من المؤسسات).

جدول (٥) نتيجة اختبار Kruskal-Wallis لأثر إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة على قرار المساهمين بتعيينه وتحديد أتعابه بين الأربع مجموعات

Ranks and Test Statistics

				VOTE		
				Auditor's	VOTE Audit	
				Appointment	Fees	
VOTE Auditor's Appointment	group	N	Mean Rank			
	WITHEOUT AQI/NI	35	67.66			
	WITHEOUT AQI/PI	36	56.65			
	WITHE AQI/NI	46	87.18			
	WITHE AQI/PI	32	86.16			
	Total	149				
VOTE Audit Fees	WITHEOUT AQI/NI	35	42.41			
	WITHEOUT AQI/PI	36	32.88			
	WITHE AQI/NI	46	110.75			
	WITHE AQI/PI	32	106.64			
	Total	149				
				Kruskal-Wallis	14.620	107.848
				H		
				df	3	3
				Asymp. Sig.	.002	.000

وتشير النتائج الإحصائية جدول (٥) إلى وجود اختلاف معنوي بين متوسط قرار المساهمين سواء بشأن تعيين مراقب الحسابات (Asymp. Sig= .002) أو تحديد أتعابه (Asymp. Sig.= 000)، ولتحديد هذه الاختلاف المعنوي بين أي من المجموعات، قام الباحث بالمقارنات البعدية الثنائية باستخدام اختبار Mann-Whitney جدول (٥/أ)، حيث تكون استنتاجات الباحث ذات متانة في حالة ما إذا كان الإفصاح عن مؤشرات جودة المراجعة أثر علي قرارات كل من المساهمين غير المحترفين، والمساهمين من المؤسسات كل علي حدا فيما يتعلق بقرار تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه.

جدول (٥/أ) نتيجة اختبار Mann-Whitney لأثر إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة على قرار المساهمين بتعيينه وتحديد أتعابه وفقاً لسمات المساهمين

Test Statistics

	جدول (٢/١/٥) المساهمين من المؤسسات (حالة عدم الإفصاح مقابل حالة الإفصاح)		جدول (١/١/٥) المساهمين غير المحترفين (حالة عدم الإفصاح مقابل حالة الإفصاح)		
	VOTE Auditor's Appointment	VOTE Audit Fees	VOTE Auditor's Appointment	VOTE Audit Fees	
Mann-Whitney U	371.500	20.500	Mann-Whitney U	545.000	34.000
Wilcoxon W	1037.500	686.500	Wilcoxon W	1175.000	664.000
Z	-2.580-	-6.949-	Z	-2.684-	-7.579-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.010	.000	Asymp. Sig. (2-tailed)	.007	.000

وقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي جدول (١/٥)، وجود اختلاف معنوي في بين متوسط
قراري تعيين مراقب الحسابات ($Z=-2.684$, Asymp. Sig.= .007) وتحديد أتعابه ($Z=-$
(.000) 7.579, Asymp. Sig.= .000) بين عينتي المساهمين غير المحترفين، وكذلك بين عينتي
المساهمين من المؤسسات جدول (٢/٥) ($Z=-2.580$, Asymp. Sig.= .010) ، ($Z=-$
(.000) 6.949, Asymp. Sig.= .000) علي التوالي في حالة عدم الإفصاح مقابل الإفصاح عن
مؤشرات جودة المراجعة، وتتفق هذه النتائج مع نتائج التحليل الأساسي جدول (٣ و٤)، مما يدعم
النتائج الرئيسية للدراسة، وجودة وإمكانية الاعتماد على تصميم نموذج البحث واختبار فرضيه في
ظل التحليل الأساسي.

ولمزيد من التحقق من نتائج البحث، التي أظهرت أن الإفصاح عن مؤشرات جودة المراجعة يوفر
معلومات إضافية وله محتوى إعلامي للمساهمين عند اتخاذ قراري تعيين مراقب الحسابات وتحديد
أتعابه، وأن إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة حقق الهدف المرجو
منه من قبل المنظمات المهنية من زيادة شفافية عملية المراجعة ومساعدة المستثمرين عند تقييم
خدمات المراجعة في مرحلة التعاقد وقرار استمرار مراقب الحسابات (IAASB 2015; PCAOB
(2014)، قام الباحث باختبار ما إذا كان الإفصاح عن مؤشرات جودة المراجعة أدى إلي زيادة فهم
المستثمرين غير المحترفين لجودة عملية المراجعة، حيث من المتوقع عليه أن المستثمرين من
المؤسسات أكثر معرفة ولديهم موارد أعلى لتحليل المعلومات، وقنوات غير رسمية للوصول
للمعلومات مقارنة بالمستثمرين غير المحترفين (Boehmer and Kelley 2009; D'Souza et al. 2010; Cao et al. 2020)، لذلك إذا أدى الإفصاح عن مؤشرات جودة المراجعة إلي
انخفاض الاختلاف بين المساهمين غير المحترفين ومن المؤسسات عند اتخاذ قراري تعيين وتحديد
أتعاب مراقب الحسابات، سيوفر ذلك دليلا إضافيا للمحتوى الإعلامي الذي يقدمه تقرير مؤشرات
جودة المراجعة.

لذلك قام الباحث بإجراء اختبار Mann-Whitney لتحديد الاختلاف في متوسط استجابات
قرار عينتي المساهمين غير المحترفين في مقابل المساهمين من المؤسسات بشأن قراري تعيين
مراقب الحسابات، وتحديد أتعابه، في حالة عدم الإفصاح عن مؤشرات جودة المراجعة، وفي حالة
إفصاح مراقب الحسابات عن مؤشرات جودة المراجعة في تقرير ملحق بتقرير المراجعة (كما قام

الباحث بقياس الانحراف المعياري لاستجابات عينتي الدراسة، للتحقق من مدى دقة القرار خلال الحالتين التجريبتين (عدم الإفصاح / الإفصاح عن مؤشرات جودة المراجعة) جدول (٥/ب) نتيجة اختبار Mann-Whitney لأثر عدم إفصاح/مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة على قرار المساهمين بتعيينه وتحديد أتعابه

جدول (٥/ب) مساهمين غير المحترفين مقابل المساهمين من المؤسسات حالة الإفصاح			جدول (٥/ب) مساهمين غير المحترفين مقابل المساهمين من المؤسسات حالة عدم الإفصاح		
	VOTE Auditor's Appointment	VOTE Audit Fees		VOTE Auditor's Appointment	VOTE Audit Fees
Mann-Whitney U	721.500	667.000	Mann-Whitney U	460.000	473.500
Wilcoxon W	1249.500	1195.000	Wilcoxon W	1126.000	1139.500
Z	-.172-	-.767-	Z	-1.991-	-1.954-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.864	.443	Asymp. Sig. (2-tailed)	.047	.051

وقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي جدول (٥/ب/١) وجود اختلافات معنوية بين عينة غير المحترفين وعينة المحترفين عند اتخاذ قرار تعيين مراقب الحسابات، وعدم وجود اختلاف معنوي بين العينتين بشأن قرار تحديد الأتعاب عند مستوى دلالة ٥%، إلا أنه يظهر اختلاف عند مستوى دلالة ١٠%، في حين أن الاختلافات غير معنوية بين عينتي المحترفين ومن المؤسسات في حالة الإفصاح عن مؤشرات جودة المراجعة سواء لقرار تعيين مراقب الحسابات أو لقرار تحديد أتعابه، مما يستنتج معه الباحث أن الإفصاح عن مؤشرات جودة المراجعة قدم معلومات إضافية للمشاركين في الدراسة التجريبية من غير المحترفين خفضت من فجوة المعلومات بينهم وبين المساهمين من المؤسسات، مما خفض من عدم الاختلاف في استجابتهما بشأن قرار تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه مقارنة بحالة عدم الإفصاح.

كما قام الباحث بقياس مدى التشتت في قرار المساهمين في كل من عينة عدم الإفصاح/ والإفصاح عن مؤشرات جودة المراجعة، على مستوى العينتين الفرعيتين (عينة غير المحترفين، ومن المؤسسات)، وذلك لاختبار دقة القرار بشأن متغيري الدراسة. ولقد أشارت نتائج الانحراف المعياري لعينتي الدراسة إلى أن التشتت في قرار تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه في عينة عدم الإفصاح كان للقرارين على التوالي (Std. Deviation = 1.678; 0.902) أعلى منه في عينة الإفصاح والذي بلغ (Std. Deviation = 0.603; 0.698) للقرارين على التوالي. مما يشير أن إفصاح مراقب الحسابات عن مؤشرات جودة المراجعة يحسن من دقة قرار المساهمين عند التصويت على تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه بصورة أعلى مقارنة بعدم الإفصاح.

بأخذ النتائج السابقة معاً، يمكن للباحث القول إن الإفصاح عن مؤشرات جودة المراجعة قدم فهم أفضل لمستخدمي تقرير المراجعة، كما أن هذه النتائج تعطي متانة وقوة للنتائج التي توصل إليها الباحث والتي دعمت قبول فرضي الدراسة بأن يؤثر إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة على قرار المساهمين في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بتعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة.

ثالثاً: تحليلات إضافية

أوضحت بعض الدراسات (Wright and Wu (2018); Brown and Popova (2019); Harris and Williams (2020) أهمية تحديد ملاءمة مقاييس الأبعاد المكونة لمؤشر جودة المراجعة، واستخدامها كعمل مدعم للمسؤولين عند التعاقد مع مراقب الحسابات والإشراف على عملية المراجعة، كما أشار (PCAOB (2015); Harris and Williams (2020) إلى أهمية المقاييس الكمية لعناصر مؤشر جودة المراجعة لفهم مستخدمي تقرير المراجعة وتقييمهم لجودة عملية المراجعة، وأن تطوير مقاييس كمية لجودة المراجعة يمكن الاعتماد عليها يحتاج لمزيد من الجهد من قبل الأكاديميين ومنظمي مهنة المراجعة (PCAOB 2018). لذلك وجد الباحث أن اختبار مدى أهمية الأبعاد المكونة لمؤشر جودة المراجعة (عوامل المدخلات، عمليات التشغيل، المخرجات، والتفاعلات الرئيسية) في قرار المساهمين بتعيين وتحديد أتعاب مراقب الحسابات، ودرجة اعتمادهم على البيانات الكمية والوصفية المتضمنة في تقرير مؤشر جودة المراجعة الملحق بتقرير المراجعة، يقدم مزيداً من الفهم لما يتعلق بالعلاقة الرئيسية محل البحث. لذلك أجرى الباحث تحليلاً إضافياً لمجموعة الأسئلة الإضافية التي وجهت لعينتي الدراسة من غير المحترفين، ومن المؤسسات الذين استلموا الحالة التجريبية المتضمنة تقرير مؤشرات جودة المراجعة.

تتعلق الأسئلة الإضافية للمشاركين في عينتي الدراسة، بمدى أهمية الأبعاد المختلفة لمؤشرات جودة المراجعة، ودرجة اعتمادهم على البيانات الكمية والوصفية المتضمنة في تقرير مؤشرات جودة المراجعة، وذلك عند اتخاذ قرار تعيين مراقب الحسابات، وتحديد أتعابه؟ وتم قياس هذه الأسئلة من خلال ردود المشاركين وفقاً لمقياس من ليكرت تدرج خماسي (من ١ : ٥)، حيث يشير ١ إلى أن درجة منخفض جداً من الأهمية أو إمكانية الاعتماد، بينما ٥ تشير إلى درجة مرتفع جداً من الأهمية أو إمكانية الاعتماد، وبينهما درجات متفاوتة لدرجة أهمية الأبعاد المكونة لمؤشر جودة المراجعة،

وإمكانية الاعتماد على البيانات الكمية والوصفية المتضمنة في الإطار، عند اتخاذ المساهمين لقراري تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه.

وللتحقق من أهمية أبعاد مؤشرات جودة المراجعة علي مستوى كل من عينة غير المحترفين، وعينة المساهمين من المؤسسات عند اتخاذهم قرار تعيين مراقب الحسابات، استخدم الباحث اختبار Friedman لترتيب أبعاد مؤشرات جودة المراجعة وفقاً لدرجة أهميته عند اتخاذ قرار تعيين مراقب الحسابات، من وجهة نظر كل من العينتين بشكل مستقل، لاستنتاج مدى اتفاقهما أو اختلافهما بشأن أهمية الأبعاد المختلفة المكونة لمؤشرات جودة المراجعة، وتم نفس الإجراء الإحصائي فيما يتعلق بالتحقق من مدى أهمية أبعاد مؤشرات جودة المراجعة علي مستوى كل من عينة غير المحترفين، وعينة المساهمين من المؤسسات عند اتخاذهم قرار تحديد أتعاب مراقب الحسابات (جدول ١/٦).

عينة المساهمين من المؤسسات/ قرار تعيين مراقب الحسابات			عينة المساهمين غير المحترفين/ قرار تعيين مراقب الحسابات		
	Mean Rank	Rank		Mean Rank	Rank
Input Factors	2.63	2	Input Factors	2.85	1
Output Factors	3.22	1	Output Factors	2.67	2
Process Factors	2.31	3	Process Factors	2.38	3
Key Interactions	1.84	4	Key Interactions	2.10	4
Test Statistics^a			Test Statistics^a		
N	32		N	46	
Chi-Square	31.127		Chi-Square	16.358	
df	3		df	3	
Asymp. Sig.	.000		Asymp. Sig.	.001	
عينة المساهمين من المؤسسات / قرار تحديد أتعاب مراقب الحسابات			عينة المساهمين غير المحترفين/ قرار تحديد أتعاب مراقب الحسابات		
	Mean Rank	Rank		Mean Rank	Rank
Input Factors	2.41	3	Input Factors	2.61	3
Process Factors	3.20	1	Process Factors	2.73	2
Output Factors	2.61	2	Output Factors	2.96	1
Key Interactions	1.78	4	Key Interactions	1.71	4
Test Statistics^a			Test Statistics^a		
N	32		N	46	
Chi-Square	25.980		Chi-Square	35.343	
df	3		df	3	
Asymp. Sig.	.000		Asymp. Sig.	.000	

وتشير نتائج التحليل الإحصائي (جدول ١/٦)، أنه يوجد اختلافات معنوية لأهمية أبعاد مؤشرات

جودة المراجعة سواء لعينة غير المحترفين لقرار تعيين مراقب الحسابات (Chi-Square =16.358; Asymp. Sig.=.001)، ولقرار تحديد أتعابه (Chi-Square =35.343; Asymp. Sig.=.000)، أو للمشاركين من المؤسسات لقرار تعيين مراقب الحسابات (Chi-Square =31.127; Asymp. Sig.=.000)، ولقرار تحديد أتعابه (Chi-Square =25.980; Asymp. Sig.=.000) كما أعطت عينة غير المحترفين الأهمية الأكبر في اتخاذ قرار تعيين مراقب الحسابات لعوامل المدخلات يليها عوامل المخرجات، بينما كانت الأهمية الأكبر عند اتخاذ قرار تعيين مراقب الحسابات لعينة المحترفين كانت لعوامل المخرجات يليها عوامل المدخلات، ويجد الباحث هذا الترتيب منطقياً، نتيجة لإدراك المحترفين لأهمية مخرجات عملية المراجعة على تصورات المشاركين في سوق الأوراق المالية ومن ثم التأثير على القيمة السوقية لاستثماراتهم، لذلك كانت مخرجات وتقارير مراقب الحسابات ذات أهمية نسبية أكبر عند اتخاذ قرار تعيين مراقب الحسابات مقارنة بغير المحترفين التي كانت العوامل الخاصة بالقيم والاخلاقيات، والمعرفة والمهارات والخبرة والوقت ذات الأهمية الأكبر عند اتخاذ قرار تعيين مراقب الحسابات. كما اتفقت العينتين على إعطاء عوامل عوامل التشغيل، والتفاعلات الرئيسية الرتبتين الثالثة والرابعة على التوالي. وتتسق أهمية المؤشرات الخاصة بالمدخلات والمخرجات واحتلالهما الرتبتين الأولى والثانية لعينتي الدراسة مع (Wright and Wu (2018)

وفيما يتعلق بأهمية أبعاد مؤشرات جودة المراجعة لقرار تحديد أتعاب مراقب الحسابات كانت عوامل المخرجات ذات الأهمية الأكبر لعينة غير المحترفين يليها عوامل التشغيل، ثم العوامل الخاصة بالمدخلات والتفاعلات الرئيسية في الرتبتين الثالثة والرابعة على التوالي، وانفقت عينة المحترفين مع عينة غير المحترفين في إعطاء الأهمية الثالثة والرابعة لعوامل المدخلات والتفاعلات الرئيسية، في حين اختلفت معهم فيما يتعلق بالأهمية الأكبر من بين أبعاد مؤشرات جودة المراجعة، حيث احتلت عوامل التشغيل الأهمية الأكبر لها ثم العوامل المتعلقة بالمخرجات، ويرى الباحث أنه يشير ظهور عوامل التشغيل والمخرجات في الرتبتين الأكثر أهمية لعينتي الدراسة مقارنة بعوامل المدخلات والتفاعلات الرئيسية في اتخاذ قرار تحديد أتعاب مراقب الحسابات إلى ترجمة عينتي الدراسة من غير المحترفين و المحترفين الجهد المدرك لمراقب الحسابات متمثلاً في عمليات التشغيل، ومخرجات عملية المراجعة إلى أتعاب، ومن ثم ظهرت هذه العوامل ذات رتبة أعلى أهمية

في اتخاذ قرار تحديد أتعاب مراقب الحسابات، وتتسق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (Brown and Popova 2019).

ويلاحظ الباحث أن انخفاض أهمية التفاعلات الرئيسية لعينتي الدراسة على مستوى قراري تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه بشكل جوهري عن العوامل الأخرى المكونة لمؤشر جودة المراجعة قد يرجع لعدم كفاية التعلم لعينتي الدراسة لاستخدامها لقياس جودة المراجعة نظراً لاستحدثاتها كمؤشرات لجودة المراجعة، مما يتطلب أبحاث أخرى لاختبار تفسير الباحث والأسباب الأخرى الكامنة وراء عدم أهمية التفاعلات الرئيسية في قرار المساهمين بتعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه.

ولتحديد مدي وجود اختلافات معنوية بين عينتي الدراسة حول تأثير العوامل المختلفة المكونة لمؤشر جودة المراجعة على قراري تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه، تم استخدام اختبار Mann-Whitney، وقد أوضحت نتائج الاختبار (جدول ٦/ب، ٦/ج) وجود اختلافات معنوية بين آراء العينتان فيما يتعلق بأهمية عوامل المخرجات بالنسبة فقط لقرار تعيين مراقب الحسابات ($Z = -3.410$, Asymp. Sig. = .001)، وكانت متوسط الرتب أعلى لعينة المساهمين من المؤسسات، مما يدل أن هذه العوامل كانت ذات أهمية أعلى معنوياً للمساهمين المحترفين مقارنة بغير المحترفين عند اتخاذ قرار تعيين مراقب الحسابات، ولم يظهر اختلافات معنوية بين آراء العينتان لأهمية لباقي أبعاد مؤشر جودة المراجعة علي مستوى قرار تعيين مراقب الحسابات أو قرار تحديد أتعابه.

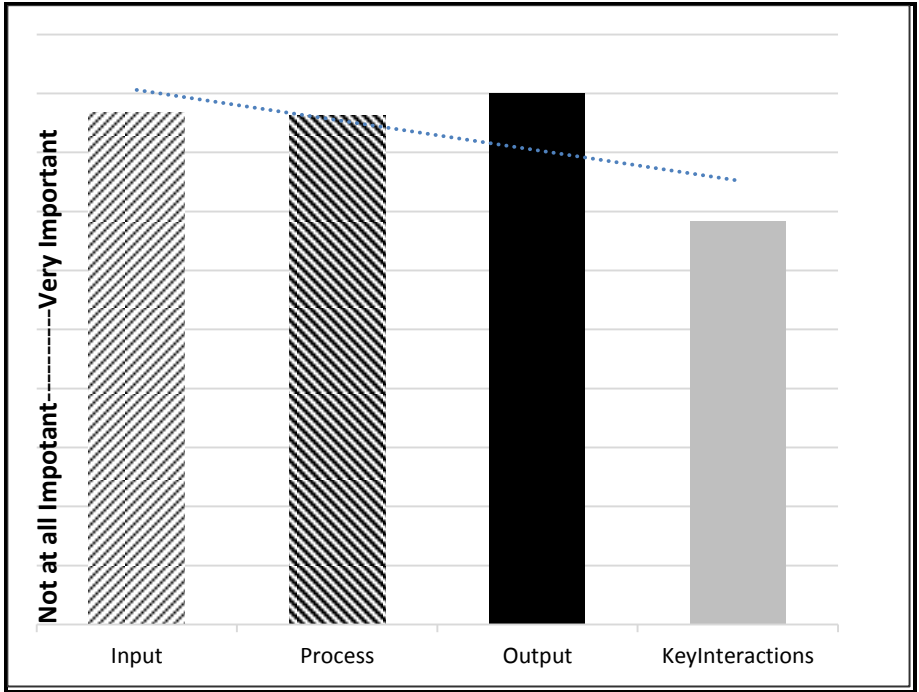
جدول (٦/ب) نتيجة اختبار Mann-Whitney للفرق في متوسط استجابات تحديد أهمية أبعاد مؤشر جودة المراجعة بين عيني الدراسة/ قرار تعيين مراقب الحسابات

	Input Factors	Process Factors	Output Factors	Key Interactions
Mann-Whitney U	724.000	696.500	453.000	641.000
Wilcoxon W	1252.000	1224.500	1534.000	1169.000
Z	-.139-	-.440-	-3.410-	-1.007-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.890	.660	.001	.314

جدول (٦/ج) نتيجة اختبار Mann-Whitney للفرق في متوسط استجابات تحديد أهمية أبعاد مؤشر جودة المراجعة بين عيني الدراسة/ قرار تحديد أتعاب مراقب الحسابات

	Input Factors	Process Factors	Output Factors	Key Interactions
Mann-Whitney U	645.500	609.000	567.000	726.000
Wilcoxon W	1173.500	1690.000	1095.000	1807.000
Z	-.988-	-1.487-	-1.949-	-.110-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.323	.137	.051	.913

ويوضح الشكل رقم (٢) الأهمية النسبية لأبعاد إطار جودة المراجعة على مستوى القرارين معاً لجميع المشاركين الذين استلموا تقريراً عن مدى التزام مراقب الحسابات بمؤشرات جودة المراجعة.



شكل (٢) أهمية أبعاد مؤشرات جودة المراجعة لقرار المساهمين تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه

ولاختبار مدى اعتماد عيني الدراسة على البيانات الكمية والوصفية لمؤشرات جودة المراجعة في قراري تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه استخدم الباحث اختبار Wilcoxon لتحديد الاختلاف في درجة الاعتماد على البيانات الكمية والوصفية لمؤشر جودة المراجعة عند اتخاذ قرار تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه من وجهة نظر كل من العينتين بشكل مستقل (جدول ٧/أ). كما استخدم اختبار Mann-Whitney لتحديد مدى وجود اختلافات معنوية بين عيني الدراسة في هذا الشأن (جدول ٧/ب).

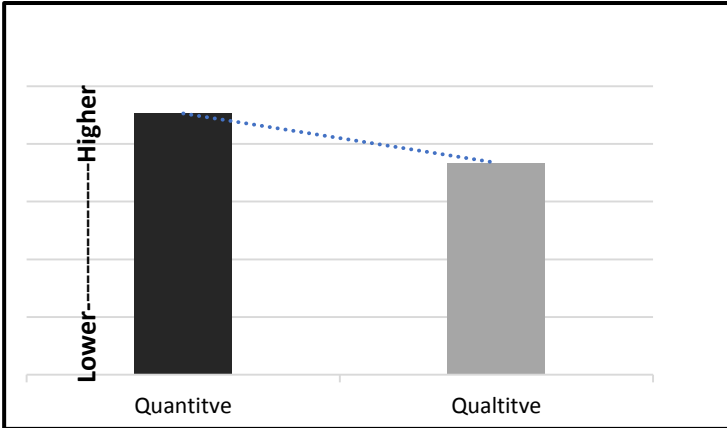
عينة المساهمين من المؤسسات			عينة المساهمين غير المحترفين		
قرار تعيين مراقب الحسابات			قرار تعيين مراقب الحسابات		
		Mean Rank			Mean Rank
Quantitative -	Negative Ranks	8.80	Quantitative -	Negative Ranks	4.50
Qualitative	positive Ranks	12.20	Qualitative	positive Ranks	13.35
Test Statistics			Test Statistics		
Z		-.657-	Z		-4.406-
Asymp. Sig. (2-tailed)		.511	Asymp. Sig. (2-tailed)		.000
قرار تحديد أتعاب مراقب الحسابات			قرار تحديد أتعاب مراقب الحسابات		
		Mean Rank			Mean Rank
Quantitative -	Negative Ranks	7.63	Quantitative -	Negative Ranks	7.00
Qualitative	positive Ranks	8.14	Qualitative	positive Ranks	16.62
Test Statistics			Test Statistics		
Z		-1.736-	Z		-4.705
Asymp. Sig. (2-tailed)		.083	Asymp. Sig. (2-tailed)		.000

أظهرت النتائج الإحصائية (جدول ٧/أ) وجود اختلافات معنوية بين الاعتماد على البيانات الكمية والبيانات الوصفية للمشاركين في عينة المساهمين غير المحترفين عند اتخاذ قرار تعيين مراقب الحسابات (Asymp. Sig. = .000, $Z = -4.406$) ، أو قرار تحديد أتعابه (Asymp. Sig. = .000, $Z = -4.705$) ، وأن متوسط الرتب أكبر للاعتماد على البيانات الكمية مقارنة بالاعتماد

على البيانات الوصفية على مستوى القرارين. بينما أظهرت النتائج الاحصائية لعينة المساهمين من المؤسسات، عدم وجود اختلافات معنوية في الاعتماد على البيانات الكمية والوصفية بين المشاركين عند اتخاذ قرار تعيين مراقب الحسابات ($Z=-.657$, Asymp. Sig.= .511) ، أو قرار تحديد أتعابه ($Z=-1.736$, Asymp. Sig.= .083).

ويرجع الباحث معنوية الاختلاف في الاعتماد على البيانات الكمية والوصفية لعينة المساهمين غير المحترفين لاتخاذ قرار تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه، لاهتمام عينة غير المحترفين خاصة وهم من الأكاديميين في مجال المحاسبة بالأبعاد الكمية وإعطائها وزن أعلى عند اتخاذ القرارات مقارنة بالمقاييس الوصفية، لذلك انحاز اعتماد العينة نحو البيانات الكمية مما أظهر متوسط الرتب للفرق بين البيانات الكمية والوصفية إيجابياً بشكل معنوي. إلا أنه بالنسبة للمساهمين من المؤسسات ليس لديهم الالمام الكافي بمقاييس مؤشرات جودة المراجعة وكيفية الاعتماد عليهما في اتخاذ القرارات، لذلك ظهرت الاختلافات في الاعتماد على البيانات الكمية والوصفية عند اتخاذ قرار تعيين وتحديد أتعاب مراقب الحسابات غير معنوية. ومن الجدير بالذكر أن متوسط الرتب للفرق الإيجابي بين البيانات الكمية والوصفية أعلى من المتوسط السلبي مما يشير إلى الأهمية الأعلى للبيانات الكمية مقارنة بالوصفية على مستوى عيني الدراسة، وعلى مستوى القرارين.

ويوضح الشكل رقم (3) اعتماد المساهمين على البيانات الكمية والوصفية على مستوى القرارين معاً لجميع المشاركين الذين استلموا تقريراً عن مدى التزام مراقب الحسابات بمؤشرات جودة المراجعة.



شكل (3) اعتماد المساهمين على البيانات الكمية والوصفية لمؤشرات جودة المراجعة

لقرار تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه

كما استخدم اختبار Mann-Whitney لتحديد مدى وجود اختلافات معنوية بين عينتي المساهمين غير المحترفين والمساهمين من المؤسسات فيما يتعلق بالاعتماد على البيانات الكمية والوصفية في اتخاذ قرارى تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه.

أظهرت النتائج الإحصائية (جدول ٧/ب) وجود اختلافات معنوية بين عينة المساهمين غير المحترفين وعينة المساهمين من المؤسسات فيما يتعلق باعتمادهم على البيانات الكمية (Z=-2.786, Asymp. Sig.= .005) وكذلك باعتمادهم على البيانات الوصفية (Z=-2.622, Asymp. Sig.= .009). في قرار تعيين مراقب الحسابات، وكان متوسط رتب المساهمين غير المحترفين فيما يتعلق بالاعتماد على البيانات الكمية أعلى مقارنة بالمساهمين من المؤسسات، بينما كان متوسط رتب المساهمين من المؤسسات أعلى فيما يتعلق بالاعتماد على البيانات الوصفية وذلك بشأن اتخاذ قرار تعيين مراقب الحسابات، أما بشأن الاختلاف بين عينتي الدراسة بشأن الاعتماد على البيانات الكمية والوصفية في قرار تحديد أتعاب مراقب الحسابات، أشارت نتائج التحليل الإحصائي (جدول ٧/ب) وجود اختلافات معنوية بين عينة المساهمين غير المحترفين وعينة المساهمين من المؤسسات فيما يتعلق باعتمادهم على البيانات الكمية (Z=-3.960, Asymp. Sig.= .000)، وكان متوسط رتب المساهمين غير المحترفين فيما يتعلق بالاعتماد على البيانات الكمية أعلى مقارنة بالمساهمين من المؤسسات، بينما كانت الاختلافات بين العينتين غير معنوية فيما يتعلق بالاعتماد على البيانات الوصفية عند اتخاذ قرار تحديد أتعاب مراقب الحسابات.

جدول (٧/ب) نتيجة اختبار Mann-Whitney للفرق في متوسط استجابات درجة الاعتماد على البيانات الكمية والوصفية ال بين عيني الدراسة
قرار تعيين مراقب الحسابات

Ranks				
group		N	Mean Rank	Sum of Ranks
Quantitative	WITHE AQI/NI	46	44.75	2058.50
	WITHE AQI/PI	32	31.95	1022.50
	Total	78		
Qualitative	WITHE AQI/NI	46	34.18	1572.50
	WITHE AQI/PI	32	47.14	1508.50
	Total	78		

Test Statistics

	Quantitative	Qualitative
Mann-Whitney U	494.500	491.500
Wilcoxon W	1022.500	1572.500
Z	-2.786-	-2.622-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.005	.009

قرار تحديد أتعاب مراقب الحسابات

Ranks				
group		N	Mean Rank	Sum of Ranks
Quantitative	WITHE AQI/NI	46	46.57	2142.00
	WITHE AQI/PI	32	29.34	939.00
	Total	78		
Qualitative	WITHE AQI/NI	46	37.04	1704.00
	WITHE AQI/PI	32	43.03	1377.00
	Total	78		

Test Statistics

	Quantitative	Qualitative
Mann-Whitney U	411.000	623.000
Wilcoxon W	939.000	1704.000
Z	-3.960-	-1.200-
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000	.230

وبأخذ النتائج السابقة معاً، يخلص الباحث إلي أهمية عوامل المدخلات، والتشغيل والمخرجات لاتخاذ قراري تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه، أما عوامل التفاعلات الرئيسية احتلت الأهمية الأقل على وفقاً لرأي المشاركين من غير المحترفين والمحترفين، كما أن المقاييس الكمية كانت لها الرتبة الاولي في إمكانية الاعتماد عليها عند اتخاذ قراري تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه على مستوى العينتين، الا أنه كان اعتماد عينة غير المحترفين عليها بصورة جوهرياً أكثر من عينة غير المحترفين.

٧/٦ الخلاصة والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

استهدف البحث اختبار أثر إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة على تصويت المساهمين على تعيينه وتحديد أتعابه، ولتحقيق هدف البحث واختبار

فرضيه، قام الباحث بتطوير اطار لمؤشرات جودة المراجعة يتوافق مع الإطار العام لجودة المراجعة الصادر عن (IAASB)، ثم اعتمد الباحث على دراسة تجريبية باستخدام عينتين مستقلتين يمثلتا معاً مساهمي الجمعية العمومية للحالة الافتراضية التي استخدمها الباحث في الدراسة التجريبية وهما؛ عينة المساهمين غير المحترفين وتتكون من ٨١ مشاركاً من الأكاديميين في مجال المحاسبة وتمثل المساهمين من الأفراد غير المحترفين، وعينة المساهمين من المؤسسات وتتكون من ٦٨ مشاركاً من العاملين بأقسام إدارة أمناء الاستثمار بالبنوك التجارية وشركات السمسة وتمثل عينة المحترفين. لتمثل العينة الاجمالية للمشاركين ١٤٩ مشاركاً، ثم تم تقسيم العنيتين الفرعيتين داخل ٤ معالجات، ومن ثم أصبح لدى الباحث أربع مجموعات فرعية تمكنه من اختبار فرضي البحث واختبار الحساسية لنتائج الدراسة وهم؛ المجموعة الفرعية الأولى "عدم افصاح مراقب الحسابات مؤشرات جودة المراجعة/ المساهمين غير المحترفين"، المجموعة الثانية "عدم افصاح مراقب الحسابات مؤشرات جودة المراجعة/ المساهمين من المؤسسات"، المجموعة الثالثة "إفصاح مراقب الحسابات عن مؤشرات جودة المراجعة/ المساهمين غير المحترفين"، أما المجموعة الرابعة "إفصاح مراقب الحسابات عن مؤشرات جودة المراجعة/ المساهمين من المؤسسات"، بما يمكن الباحث من اختبار أثر إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة مقارنة بحالة عدم الإفصاح علي تعيينه وتحديد أتعابه.

ولقد أشارت النتائج التجريبية للدراسة إلى وجود اختلافات معنوية في قرار المساهمين بتعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه بين المساهمين الذين تلقوا تقرير عن مدى التزام مراقب الحسابات بمؤشرات جودة المراجعة ملحقاً بقرير مراقب الحسابات والساهمين الذين تلقوا تقرير مراقب الحسابات فقط. مما يشير إلي وجود تأثير للتقرير عن مؤشرات جودة المراجعة على قرار المساهمين عند التصويت على تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه، نتيجة زيادة ادراكهم لجودة عملية المراجعة من خلال المؤشرات المفصحة عنها، ومقابلة احتياجاتهم للإفصاح عن دلائل توكيدية بأن جميع جوانب المراجعة الخاصة بالعاملين في منشأة المراجعة، وبعملية المراجعة، وبناتج المراجعة، وبجوانب الاتصال بين مراقب الحسابات واللجان المعنية بجودة القوائم المالية بالشركة تعكس عملية مراجعة مستقلة يمكن الاعتماد عليها، بما يحسن من منافع المستثمرين في التصويت علي تعيين مراقب الحسابات. كما أكدت مجموعة اختبارات الحساسية التي قام بها الباحث ما وصل اليه من

استنتاجات بالتأثير الإيجابي لتقرير مراقب الحسابات عن مؤشرات جودة المراجعة على قرار المساهمين بتعيينه وتحديد أتعابه.

كما قام بتحليلات إضافية لمكونات تقرير مؤشر جودة المراجعة، لإضافة مزيد من الفهم للنتائج التي توصل إليها الباحث، وقد أشارت نتائج التحليلات الإضافية إلى أهمية عوامل المدخلات، والتشغيل والمخرجات لاتخاذ قرارى تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه، أما عوامل التفاعلات الرئيسية احتلت الأهمية الأقل علي وفقاً لرأى المشاركين من غير المحترفين والمحترفين، كما أن المقاييس الكمية كانت لها الرتبة الأولى في إمكانية الاعتماد عليها عند اتخاذ قرارى تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه علي مستوى العينتين، الا أنه كان اعتماد عينة غير المحترفين عليها بصورة جوهرية أكثر من عينة غير المحترفين.

وبناء على ما سبق، يوصي الباحث بما يلي:

- ضرورة حث المساهمين الذين لهم حق حضور الجمعية العمومية والتصويت علي تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه على ممارسة هذا الحق وتفعيله، لما له من دور حوكمي خاصة تحقيق زيادة استقلال مراقب الحسابات وتخفيض الضغوط التي يمكن أن تمارسها عليه إدارة الشركة لتحقيق أهدافها، وذلك بتوفير الآليات التي من شأنها مساعدتهم علي تحسين القرارات التي منح لهم قانون الشركات ١٥٩ لسنة ١٩٨١ حق أخذها، مثل قرار تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه، ومن هذه الآليات توفير مراقب الحسابات لمساهمي الجمعية العمومية تقريراً عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة.

- ضرورة إجراء دورات تدريبية لمراقبي الحسابات في مصر بغرض توعيتهم بدورهم ومسئولياتهم تجاه المساهمين، وبما استحدث عالمياً ودلياً بشأن أطر جودة المراجعة بصفة عامة، وإطار جودة المراجعة المصدر من قبل IAASB بصفة خاصة.

- ضرورة تحديث مقررات المراجعة في الجامعات المصرية لتواكب التعديلات التي طرأت علي معايير المراجعة الدولية بصفة عامة، وعلي إطار مؤشرات جودة المراجعة بصفة خاصة، حتي يتسنى إعداد خريجين مؤهلين علمياً ومهنياً في مجال المراجعة علي درجة من الوعي بهذه التطورات.

- ضرورة قيام القائمين على وضع معايير المراجعة المصرية بإصدار إطار لجودة المراجعة يتوافق مع الإطار العام لجودة المراجعة الصادر عن (IAASB) وفي ضوء الدراسات الأكاديمية في هذا المجال، على أن يتم تنقيحه من أصحاب المصلحة خاصة منشآت المراجعة في مصر، ولجان المراجعة في الشركات المصري، على أن يكون تفعيله من منشآت المراجعة اختياراً لفترة ملائمة للاعتياد عليه ودراسة أثره على سوق الأوراق المالية والمشاركين بها.
- وبشأن مجالات البحث المقترحة، يجد الباحث أن هناك موضوعات تتعلق بإطار جودة المراجعة، وبتصويت المساهمين على تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه تحتاج إلى دراسة في واقع الممارسة المهنية المصرية، ويمكن للباحثين تناولها مستقبلاً استكمالاً للخط الحالي للدراسة ومن هذه الموضوعات:
- أثر تعقد مهمة المراجعة وإفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة على مخاطر التقاضي لمنشآت المراجعة.
- أثر تقرير مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة على قراري الاستثمار ومنح الائتمان.
- الأثر اللاحق لقرار المساهمين بتغيير مراقب الحسابات على القيمة السوقية للشركة.
- أثر الإفصاح عن جودة المراجعة على جهود المراجعة وكفاءة الاستثمار.
- أثر الإفصاح عن مؤشرات جودة المراجعة المستمرة على قرار الاستثمار في الأسهم.
- أثر عدم رضا المساهمين والجهد اللاحق لمراقب الحسابات كمتغير وسيط علي جودة عملية المراجعة.

مراجع البحث

المراجع العربية:

- أبو علام، رجاء محمود. ٢٠١٨. التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام برنامج SPSS. دار النشر للجامعات. القاهرة.
- السيد، محمود محمد. ٢٠١٧. العلاقة بين الاستقرار المالي للشركات وجودة المراجعة مقاسة بسلامة حكم مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية ١(١): ١١٧-١٧٣.
- الشافعي، محمد منصور. ٢٠١٤. الإحصاء التقليدي والمتقدم في البحوث التربوية. مكتبة الرشد- الرياض
- الهيئة العامة للرقابة المالية. ٢٠١٦. قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٨٤) بشأن إصدار الدليل المصري لحوكمة الشركات. متاح على: <https://www.egx.com.eg>
- وزارة التجارة والصناعة. ١٩٨١. القانون رقم (١٥٩) شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة. متاح على: <http://www.mfti.gov.eg>
- منصور، محمد السيد. ٢٠١٩. أثر إفصاح الشركات المقيدة بالبورصة المصرية عن المعلومات المستقبلية في تقاريرها السنوية على قرار منح الائتمان دراسة استكشافية وتجريبية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية ٢(٣): ٣١-١٠٧.
- منصور، أشرف محمد إبراهيم. ٢٠٢١. مدى انعكاس جودة المراجعة المدركة على كفاءة الاستثمار دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية كلية التجارة - جامعة دمياط ٢(٢) ج ٢: ١٣١-١٨٢.

المراجع الأجنبية:

- Adeyami, S.B., O. Okpala, and E.L. Dabor. 2012., Factors affecting audit quality in Nigeria. *International Journal of Business and Social Science* 3(20): 198-209.
- Aktiengesetz (AktG) vom 6. September 1965 mit allen späteren Anpassungen [German Stock Corporation Act (AktG) from September 6, 1965: Available at: https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_aktg/englisch_aktg.html
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1979. *The Relationship of Generally Accepted Auditing Standards to Quality Control Standards* : Statement on Auditing Standards No.25. New York .
- Bao, M. X., and P. Tanyi. 2020. Does auditor ratification matter to bondholders? Evidence from new bond issues. *Journal of Accounting and Public Policy* 39(4): 1-13.
- Barua, A., K. Raghunandan, and D. V. Rama. 2017. Shareholder votes on auditor ratification and subsequent auditor dismissals. *Accounting Horizons* 31 (1): 129-139.
- Boehmer, E., and E. K. Kelley. 2009. Institutional investors and the informational efficiency of prices. *The Review of Financial Studies* 22(9): 3563-3594.
- Brooke, S. 2014. Seeking a Path Forward on Audit Quality Indicators. *The CPA Journal* 84(6): 8-10.

- Brown, V. L., J. L. Gissel, and D. G. Neely. 2016. Audit quality indicators: perceptions of junior-level auditors. *Managerial Auditing Journal* 31(8/9): 949-980.
- Brown, J. O., and V. K. Popova. 2019. How do investors respond to disclosure of audit quality indicators?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 38(4): 31-53.
- Cao, Y., Y. Dong, Y. Lu, and D. Ma. 2020. Does institutional ownership improve firm investment efficiency?. *Emerging Markets Finance and Trade* 56(12): 2772-2792.
- Carcello, J., C. Hollingsworth, and S. Mastroli. 2011. The effect of PCAOB inspections on Big 4 audit quality. *Research in Accounting Regulation* 23(2): 86-96.
- Center for Audit Quality (CAQ). 2019. *Audit quality disclosure framework*. Available at: <https://www.theqaq.org/audit-qualitydisclosure-framework/>
- Choi, J. H., and W. Lee. 2014. Association between Big 4 auditor choice and cost of equity capital for multiple-segment firms. *Accounting and Finance* 54: 135-163.
- Clor-Proell, S. M., C. A. Proell, and T. D. Warfield. 2014. The effects of presentation salience and measurement subjectivity on nonprofessional investors' fair value judgments. *Contemporary Accounting Research* 31 (1): 45-66.
- Colbert, L. 2002. Corporate Governance: Communication from internal and External Auditor. *Managerial Auditing Journal* 17(3):130-137.
- Cunningham, L. M. 2017. Auditor ratification: Can't get no (dis) satisfaction. *Accounting Horizons* 31(1): 159-175.
- Dao, M., S. Mishra, and K. Raghunandan. 2008. Auditor tenure and shareholder ratification of the auditor. *Accounting horizons* 22(3): 297-314.
- Dao, M., K. Raghunandan, and D. V. Rama. 2012. Shareholder voting on auditor selection, audit fees, and audit quality. *The Accounting Review* 87(1): 149-171.
- DeAngelo, L. 1981. Audit firm Size and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics* 3: 183-199.
- DeFond, M. L., and C. S. Lennox. 2017. Do PCAOB inspections improve the quality of internal control audits?. *Journal of Accounting Research* 55(3): 591-627.
- DeFond, M. L., and J. Zhang. 2014. A review of archival auditing research. *Journal of Accounting & Economics* 58 (2/3): 275-326.
- Dickins, D., A. J. Johnson-Snyder, and J. T. Reisch. 2018. Selecting an auditor for Bradco using indicators of audit quality. *Journal of Accounting Education*, 45: 32-44.
- D'Souza, J. M., K. Ramesh, and M. Shen. (2010). The interdependence between institutional ownership and information dissemination by data aggregators. *The Accounting Review* 85(1): 159-193.
- Federation of European Accountants (FEE). 2016. *Overview of Audit Quality Indicators Initiative*. Federation of European Accountants.
- Fernando, G. D., A. M. Abdel- Meguid, and R. J. Elder. 2010. Audit quality attributes, client size and cost of equity capital. *Review of Accounting and Finance* 9(4): 363-381.
- Government Accountability Office _GAO_. 2003. *Public Accounting Firms: Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation*. GAO Report No. 04-216. November. Washington, D.C.: Government Printing Office.
- Gozali, E. O. D., R. Hamzah, and P. Patmawati. 2022. An Experimental Study: Audit Quality Importance on Selecting a Public Accountant Firm (PAF). *DLSU Business & Economics Review* 31(2): 53-67.

- Harris, M. K., and L. T. Williams. 2020. Audit quality indicators: Perspectives from Non-Big Four audit firms and small company audit committees. *Advances in Accounting* 50: 100485.
- Hawes, D. W. 1974. Stockholder Appointment of Independent Auditors: A Proposal. *Columbia Law Review* 74(1): 1-39.
- Hermanson, D. R., J. Krishnan, and Z. Ye. 2009. Adverse Section 404 opinions and shareholder dissatisfaction toward auditors. *Accounting Horizons* 23(4): 391-409.
- Hermanson, D. R., D. V. Rama, and Z. Ye. 2019. Shareholder proposals on the auditor-client relationship: The case of nonaudit service purchases. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 34(2): 179-203.
- Huang, T. C., Y. H. Lin, and S. Hairston. 2019. Is there an association between accounting firm ranks and audit quality? An examination of the top 100 accounting firms in China. *International Journal of Auditing* 23(2): 204-230.
- Hurtt, R. K. 2010. Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29 (1): 149-171.
- International Federation of Accountants. 2009. *Quality Control for an Audit of Financial Statements: International Standard on Auditing (ISA) No. 220 (IFAC)*
- International Federation of Accountants. 2008. *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance With International Standards on Auditing. International Standard on Auditing (ISA) 200 (IFAC).*
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2014. *A framework for audit quality: Key elements that create an environment for audit quality.* Available at: <https://www.ifac.org/publications-resources/framework-audit-quality-key-elementscreate-environment-audit-quality>
- Jackson, A., M. Moldrich and P. Roebuck. 2008. Mandatory audit form rotation and audit quality. *Managerial auditing journal.* 23(5):320- 435.
- Kaawaase , T.K , M.J. Assad, E. G. Kitindi, and S. K.Nkundabanyanga . 2016. Audit quality differences among audit firm in developing economy :the case of Uganda. *Journal of Accounting in Emerging Economies.* 6(3):269-290.
- Knechel, W. R., G. V. Krishnan, M. Pevzner, L. B. Shefchik, and U. K. Velury. 2013. Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 32 (Supplement): 385-421.
- Lamoreaux, P. 2016. Does PCAOB Inspection access affect audit quality? An examination of foreign firms listed in the United States. *Journal of Accounting and Economics* 61: 313-337.
- Liu, L. L., K. Raghunandan, and D. Rama. 2009. Financial restatements and shareholder ratifications of the auditor. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 28(1): 225-240.
- Mayhew, B. W., and J. E. Pike. 2004. Does investor selection of auditors enhance auditor independence? *The Accounting Review* 79 _July_: 797-822.
- Neri, L., and A. Russo. 2014. A framework for audit quality: Critical analysis. *Business and Management Review* 3(9): 25-30.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2015. *Concept Release on Audit Quality Indicators.* Release No. 2015-005. Available at: https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2018. Strategic plan 2018-2022. Available at: https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/about/administration/documents/strategic_plans/pcaob-2018-2022-strategic-plan.pdf?sfvrsn=d74236b3_0

- Pinello, A. S., A. G. Volkan, J. Franklin, M. Levatino, and K. Tiernan. 2019. The PCAOB audit quality indicator framework project: Feedback from stakeholders. *Journal of Business & Economics Research (JBER)* 16(1): 1-8.
- Raghunandan, K., and D. V. Rama. 2003. Audit committee composition and shareholder actions: Evidence from voting on auditor ratification. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 22(2): 253-263.
- Rezaee, Z., J. Abernathy, M. Causholli, P. N. Michas, P. B. Roush, S. Rowe, and U. K. Velury. 2016. Comments of the Auditing Standards Committee of the Auditing Section of the American Accounting Association on PCAOB Concept Release on Audit Quality Indicators, No. 2015-005, July 1, 2015: Participating Committee Members. *Current Issues in Auditing* 10(1): C11-C27.
- Sarwoko, I. and S. Agoes. 2014. An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: Evidence from Indonesia. *Procedia- Social and Behavioral Sciences* 164: 271-281.
- Securities and Exchange Commission (SEC). 2003. Financial Reporting Release No. 68: Strengthening the commission's requirements regarding auditor independence. Washington, D.C.: Government Printing Office.
- Tanyi, P. N., D. V. Rama, K. Raghunandan, and G. W. Martin. 2020. Shareholder dissatisfaction and subsequent audit outcomes. *Accounting Horizons* 34(4): 181-200.
- Tanyi, P. N., D. V. Rama, and K. Raghunandan. (2021). Auditor tenure disclosure and shareholder ratification voting. *Accounting Horizons* 35(4): 167-190.
- Tanyi, P. N., and K. C. Roland. 2017. Market reaction to auditor ratification vote tally. *Accounting Horizons* 31 (1): 141-157.
- U.S. Department of the Treasury (DoT). 2008. *Report of the Advisory Committee on the Auditing Profession to the U.S. Department of Treasury*. Washington, D.C.: U.S. Department of Treasury.
- Wright, A. M., and Y. J. Wu. 2018. The impact of auditor task difficulty and audit quality indicators on jurors' assessments of audit quality. *Behavioral Research in Accounting* 30(2): 109-125.

ملاحق البحث

ملحق (١) الدراسة الاستطلاعية

السادة الأفاضل/

أعضاء هيئة التدريس في مجال المراجعة بالجامعات المصرية

أعضاء لجان المراجعة بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية

تحية طيبة وبعد،

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان " أثر إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة على تصويت المساهمين على تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه - دراسة تجريبية" يتضمن البحث تطوير إطار لجودة المراجعة يتوافق في هيكله مع الإطار العام لجودة المراجعة الصادر **IAASB** ويتلاءم مع بيئة الممارسة المهنية في مصر.

ومن خلال تفديركم عن مدى الأهمية النسبية لكل مؤشر من مؤشرات الجودة المقترحة -على مستوى الارتباط- في إدراك أصحاب المصلحة في الشركة لجودة المراجعة ومن ثم مساعدتهم في اتخاذ القرارات ذات الصلة، يمكن للباحث تنقيح الإطار المقترح واستخدامه في الدراسة التجريبية بدرجة يمكن الاعتماد عليها، كما أن رأيكم يسهم في الوصول لإطار لجودة المراجعة من شأنه مساعدة أصحاب المصالح في الشركة خاصة المساهمين الحاليين والمحتملين في اتخاذ القرارات ذات الصلة بالشركة.

وتفضلوا بقبول خالص التحية والتقدير

على حسن تعاونكم

الباحث

أولاً: البيانات الديموغرافية

الاسم:

(اختياري)

النوع:

أنثى

ذكر

الوظيفة الحالية:

عضو هيئة تدريس في مجال المراجعة عضو لجنة مراجعة

من فضلكم قم بالاطلاع على مؤشرات الجودة المتضمنة داخل إطار جودة المراجعة المقترح من قبل الباحث - على مستوى الارتباط - ، مع تحديد مدى أهمية كل مؤشر لمساعدة أصحاب المصالح في إدراك جودة المراجعة واتخاذ القرارات ذات الصلة

مؤشرات الجودة على مستوى الارتباط (وصفية وكمية)					
(١) عوامل المدخلات					
(أ) القيم، والأخلاقيات، والاتجاهات					
هام جداً	هام	محايد	غير هام	غير هام إطلاقاً	
					- البعد عن التحيز، وألا يكون لمراقب الحسابات أي مصالح متعارضة، ويتجنب أي علاقات قد تؤدي به إلى التحيز عند إصداره الأحكام المهنية
					- العمل بأمانه من أجل المصلحة العامة، والتخلي بالعدالة، والصرامة، والشجاعة.
					- الامتثال لمتطلبات الاستقلال
					- عدم وجود روابط عائلية بين مراقب الحسابات وإدارة الشركة
					- نتيجة قياس الشك المهني لفريق المراجعة
					- نسبة الحاصلين على شهادات مهنية مثل (CPA) إلى فريق المراجعة
					- نسبة الحاصلين على شهادات علمية عليا متخصصة مثل (ماجستير / دكتوراه) إلى فريق المراجعة
					- نسبة تملك مراقب الحسابات لأسهم في الشركة
					- نسبة أتعاب بخلاف المراجعة إلى أتعاب المراجعة
					- نسبة أتعاب المراجعة إلى إيراد مكتب المراجعة
					- مدة بقاء مراقب الحسابات مع عميل المراجعة
(ب) المعرفة، والمهارات والخبرة، والوقت					
					- المدى الزمني بين تاريخ الارتباط بمراجعة القوائم المالية وتاريخ الميزانية.
					- متوسط عدد ساعات عمل مراقب الحسابات
					- عدد الساعات المخصصة لعميل المراجعة/ عدد أعضاء فريق المراجعة
					- الزمن المتوقع والفعلي لأداء عملية المراجعة مخصصة ما بين تخطيط عملية المراجعة، اختبارات رقابية داخلية، الاختبارات والإجراءات الأخرى
					- عدد ساعات التدريب لكل عضو في فريق المراجعة مع تحديد نوع التدريب (داخلي/خارجي/رسمي/غير رسمي)
					- متوسط سنوات الخبرة
					- متوسط سنوات الخبرة بالصناعة
(٢) عوامل التشغيل					

أثر الإفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة على
تصويت المساهمين على تعيينه وتحديد أتعابه - دراسة تجريبية

د. حنان محمد اسماعيل يوسف

عمليات تشغيل المراجعة وإجراءات رقابة الجودة				
				- الإفصاح عن الالتزام بمعايير المراجعة والأنظمة واللوائح ذات الصلة
				- الإفصاح عن أدوات تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها بناء على فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية.
				- الإفصاح الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة المتحصل عليها التي بناء عليها تم تكوين رأي حول القوائم المالية
				- الإفصاح عن مدى الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حول ما إذا توجد تحريفات جوهرية والاستجابات المصممة لمواجهة هذه المخاطر ومدى تنفيذها.
				- مدى ونوع التوثيق وإذ ما كان يكفي لتمكين أي مراقب حسابات خبير من الوصول لنفس الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.
				- مدى استخدام أساليب المراجعة باستخدام الحاسب والبرامج المستخدمة مدى تطورها.
				- مدى وجود خطة واضحة للعمل لجميع المشاركين في عملية المراجعة.
				- نسبة عدد ساعات رقابة الجودة على عملية المراجعة قبل إصدار تقرير مراقب الحسابات كنسبة من إجمالي عدد ساعات المراجعة
				- عدد الساعات المخططة والفعالية لمراجعة مناطق الخطر الجوهرية في القوائم المالية
				- عدد الساعات أو النسبة من إجمالي ساعات المراجعة التي قضاهها الخبير في الصناعة في مراجعة القوائم المالية.
				- مبلغ الاستثمار في تطوير منهجيات وأدوات مراجعة جديدة كنسبة
(3) عوامل المخرجات				
القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات وتقرير مؤشرات جودة المراجعة				
				- وجود تأكيد إضافي بشأن أمور محددة تقتضيها الأنظمة أو اللوائح بدون أو / ويتوسع نطاق المراجعة
				- تقارير مراقب الحسابات للمسؤولين عن الحوكمة
				- تقارير مراقب الحسابات للإدارة
				- إعادة إصدار القوائم المالية
				- وقتية تقرير المراجعة
				- تقرير مؤشرات الجودة على مستوى العملية
				- نتيجة فحص الجودة الداخلي والخارجي بعد إصدار تقرير مراقب الحسابات
				- عدد البلاغات عن الخروج عن قواعد الاستقلال كنسبة من عدد فريق المراجعة
				- عدد الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية التي قامت الإدارة بتصحيحها نتيجة عملية المراجعة إلى عدد الأمور ذات الأهمية النسبية التي تم مراجعتها.
(4) التفاعلات الرئيسية				
مراقب الحسابات والإدارة،				
مراقب الحسابات والمسؤولين عن الحوكمة،				
مراقب الحسابات ومنظمي مهنة المراجعة،				
مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية.				
				- نتائج أنشطة التقييم عن أعمال المراجعة
				- تحديد التحسينات من مراقب الحسابات التي أجرتها الإدارة
				- تحديد مراقب الحسابات لنزاهة وأمانة العلاقة بين الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة
				- تحديد عدد التحسينات من مراقب الحسابات التي أجرتها الإدارة
				- عدد الاجتماعات مع المسؤولين عن الحوكمة



جامعة الإسكندرية
كلية التجارة
قسم المحاسبة

ملحق (٢) الدراسة التجريبية الحالة التجريبية الأولى

..... الأستاذ الفاضل:

تحية طيبة وبعد،

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان " أثر إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة على تصويت المساهمين على تعيينه وتحديد أتعابه - دراسة تجريبية"، وتمثل الحالة التجريبية المرفقة، والأسئلة الملحقة بها أحد أدوات البحث لإجراء الدراسة التجريبية، وتعتبر مشاركتكم في البحث هامة علمياً ومهنيًا. ويطيب لي التأكيد على أن الإجابة المطلوبة هي التي تعبر عن وجهة نظركم وأنه لا توجد إجابات صحيحة وأخرى خاطئة، وأن كافة إجاباتكم على الأسئلة، وما تتضمنه من بيانات، سوف تعالج إحصائياً وتستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،

الباحث

د/ حنان محمد إسماعيل يوسف

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية الأعمال - جامعة الإسكندرية

بريد إلكتروني:

Hanan.ismail@alexu.edu.eg

القسم الأول: البيانات الديموغرافية :

١- الاسم (اختياري):

.....

٢- النوع:

أنثى

ذكر

٣- المؤهل الدراسي:

دبلوم دراسات عليا

بكالوريوس

دكتوراة

ماجستير

٤- شهادات مهنية:

CFA

CPA

أخرىأذكرها.....

CMA

٥- الوظيفة الحالية:

من العاملين بأقسام إدارة أمناء الاستثمار بالبنوك التجارية وشركات السمسرة

من أعضاء هيئة التدريس والباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة

٦- عدد سنوات الخبرة:

أقل من ٣ سنوات

من ٣ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات

من ١٠ سنوات فأكثر

القسم الثاني: من فضلك قم بدراسة وتحليل الحالة التالية ثم قم بالإجابة على الأسئلة المرفقة بها

بوصفك أحد المساهمين بالشركة (س):

شركة (س) شركة مساهمة مقيدة بالبورصة وهي إحدى شركات قطاع العقارات في مصر، وتتميز الشركة بمحظة أراضي متنوعة من حيث توزيعها الجغرافي، وكذلك محفظة من الأصول العقارية التي تقع في مشروعات الشركة المختلفة. وبناء على الدعوة المقدمة لك من رئيس مجلس إدارة الشركة كأحد المساهمين في الشركة، لحضور الجمعية العامة العادية لها، للتصويت على تعيين

السيد مراقب الحسابات عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢ / ١٢ / ٣١ وتحديد أتعابه، قد تسلمت القوائم المالية للشركة وتقرير مراقب الحسابات عليها، التي كانت على النحو التالي في ٢٠٢١ / ١٢ / ٣١:

قائمة المركز المالي المختصرة ٢٠٢١ / ١٢ / ٣١

٢٠٢٠	٢٠٢١	
٣٧.٧٠.٩٢٩٩٩	٤٦٤٣٥٨٥.٤٩	الأصول غير المتداولة
١١٧١٨.٧٠.٧٤٧	١.٣٩٧٤٨٣٨١٣	الأصول المتداولة
١٥٤٢٥١٦٣٧٤٦	١٥٠.٤١.٦٨٨٦٢	إجمالي الأصول
٣٥٥٧٢٩٥٣٤٦	٣.٦١.١٣٩٣١	إجمالي حقوق الملكية
٦٣٩١٦٨١٣٧٨	٤٢٥٤٤٥٢٤٨٠	إجمالي الالتزامات غير المتداولة
٥٤٧٦١٨٧.٢٢	٧٧٢٥٦.٢٤٥١	اجمالي الالتزامات المتداولة
١٥٤٢٥١٦٣٧٤٦	١٥٠.٤١.٦٨٨٦٢	اجمالي حقوق الملكية والالتزامات

قائمة الدخل المختصرة ٢٠٢١ / ١٢ / ٣١

٢٠٢٠	٢٠٢١	
١٨.٢٣.٥٧٨٣	١٤٩٦٣٨٧٥٣٢	صافي المبيعات
(١٢٥٦٨٧٢١٤٧)	(١٠١٦٤٥١٠٤٩)	تكلفة البضاعة المباعة
٥٤٥٤٣٣٦٣٦	٤٧٩٩٣٦٤٨٣	مجمل الربح
٥٣٦.٣١٧٨	٧٩٢٧٦٢١٦	+ الإيرادات الأخرى
(٤٠٢.٣٦٣٤)	(٦٩٧٨٣٨٠٠)	- المصروفات الأخرى
٥٥٨٨٣٣١٥٠	٤٨٩٤٢٨٨٨٩	الربح قبل الضريبة
(١٢٥٧٣٧٤٦٥)	(١١.١٢١٥٠٠)	ضريبة الدخل
٤٣٣.٩٥٦٨٥	٣٧٩٣.٧٣٩٨	صافي ربح العام بعد الضريبة
١,١٩	١,٠٦	نصيب السهم في أرباح العام

قائمة التدفقات النقدية المختصرة ٣١ / ١٢ / ٢٠٢١

٢٠٢٠	٢٠٢١	
٩٣٥٤٧٥٩٩٢	٤٩٢٦٨١٧٩٨٤	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
(٩٦٣٨٠٥٠٠٣)	(٢٩٨٨١٥١٢٧٦)	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
(٩٧١٠٨٥٦٠)	(١٣٥١٠٤٣٤٤)	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
(١٢٥٤٣٧٥٧١)	٥٨٧٣٢٣٦٤	صافي الزيادة/(النقص) في النقدية وما في حكمها
٦٧١٦٣٣٠٨٤	٥٤٦١٧٨٦٩٩	النقدية وما في حكمها في ١ يناير
٥٤٦١٩٥٥١٣	٦٠٤٩١١٠٦٣	النقدية وما في حكمها في ٣١ ديسمبر

تقرير مراقب الحسابات

إلى السادة مساهمي شركة (س) للتطوير العقاري

تقرير عن القوائم المالية

راجعنا القوائم المالية المرفقة للشركة (س) للتطوير العقاري " شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١ وكذا قائمة الدخل والدخل الشامل و التغيير في حقوق الملكية و التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص السياسات المحاسبية الهامة و غيرها من الإيضاحات.

مسئولية الإدارة عن القوائم المالية

هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة، فالإدارة مسئولة عن إعداد و عرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد و عرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش والخطأ . كما تتضمن هذه المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة و تطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة.

مسئولية مراقب الحسابات

تتحصر مسئوليتنا في ابداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها. وقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة.

وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والإفصاحات في القوائم المالية. وتعتمد الإجراءات التي تم اختيارها على الحكم الشخصي للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ. ولدى تقييم هذه المخاطر يضع المراقب في اعتباره الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القوائم المالية و العرض العادل و الواضح لها، وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأي على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة . وتشمل عملية المراجعة أيضاً تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية و التقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية.

وإننا نري أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد اساساً مناسباً لإبداء رأينا على القوائم المالية.

الرأي

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جوانبها الهامة، عن المركز المالي المرفق للشركة (س) للتطوير العقاري في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١ و عن أداءها المالي وتدقيقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة بإعداد القوائم المالية.

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون و نظام الشركة علي وجود إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات.

البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولأئحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر .

مكتب اليوسف للمحاسبة

مراقب الحسابات.....

سجل مراقبي الحسابات

الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (...)

القاهرة في ٧ مارس ٢٠٢٢

المطلوب: إذا استلمت القوائم المالية للشركة مرفق بها تقرير مراقب الحسابات على النحو الموضح أعلاه، بغرض التصويت على تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه ضمن جدول أعمال الجمعية العمومية التي دعوت لها، فمن وجهة نظرك كيف يمكن أن يؤثر هذا التقرير على التصويت على تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة عن السنة المنتهية في ديسمبر ٢٠٢٢

سلبى			لا يؤثر (محايد)	إيجابي			بيان
قوى	متوسط	ضعيف		ضعيف	متوسط	قوى	
							الأثر على قرار تعيين مراقب الحسابات
							الأثر على قرار تحديد أتعاب مراقب الحسابات

الحالة التجريبية الثانية

جامعة الإسكندرية
كلية التجارة
قسم المحاسبة

..... الأستاذ الفاضل:

تحية طيبة وبعد،

يقوم الباحث بإعداد بحث بعنوان " أثر إفصاح مراقب الحسابات عن مدى التزامه بمؤشرات جودة المراجعة على تصويت المساهمين على تعيينه وتحديد أتعابه - دراسة تجريبية"، وتمثل الحالة التجريبية المرفقة، والأسئلة الملحقة بها أحد أدوات البحث لإجراء الدراسة التجريبية، وتعتبر مشاركتكم في البحث هامة علمياً ومهنياً. ويطيب لي التأكيد على أن الإجابة المطلوبة هي التي تعبر عن وجهة نظركم وأنه لا توجد إجابات صحيحة وأخرى خاطئة، وأن كافة إجاباتكم على الأسئلة، وما تتضمنه من بيانات، سوف تعالج إحصائياً وتستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير،

الباحث

د/ حنان محمد إسماعيل يوسف

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية الأعمال - جامعة الإسكندرية

بريد إلكتروني:

Hanan.ismail@alexu.edu.eg

القسم الأول: البيانات الديموغرافية :

١- الاسم

..... (اختياري):

٢- النوع:

أنثى

ذكر

٣- المؤهل الدراسي:

دبلوم دراسات عليا

بكالوريوس

دكتوراة

ماجستير

٤- شهادات مهنية:

CFA

CPA

أخرىأذكرها

CMA

٥- الوظيفة الحالية:

من العاملين بأقسام إدارة أمناء الاستثمار بالبنوك التجارية وشركات السمسة

من أعضاء هيئة التدريس والباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة

٦- عدد سنوات الخبرة:

أقل من ٣ سنوات

من ٣ سنوات إلى أقل من ١٠ سنوات

من ١٠ سنوات فأكثر

القسم الثاني: من فضلك قم بدراسة وتحليل الحالة التالية ثم قم بالإجابة على الأسئلة المرفقة بها

بوصفك أحد المساهمين بالشركة (س):

شركة (س) شركة مساهمة مقيدة بالبورصة وهي إحدى شركات قطاع العقارات في مصر، وتتميز الشركة بمحفظة أراضي متنوعة من حيث توزيعها الجغرافي، وكذلك محفظة من الأصول العقارية التي تقع في مشروعات الشركة المختلفة. وبناء على الدعوة المقدمة لك من رئيس مجلس إدارة الشركة كأحد المساهمين في الشركة، لحضور الجمعية العامة العادية لها، للتصويت على تعيين

السيد مراقب الحسابات عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢ / ١٢ / ٣١ وتحديد أتعابه، قد تسلمت القوائم المالية للشركة وتقرير مراقب الحسابات عليها، ملحق به تقرير عن مؤشرات الجودة على مستوى الارتباط ، التي كانت على النحو التالي في ٢٠٢١ / ١٢ / ٣١:

قائمة المركز المالي المختصرة ٢٠٢١ / ١٢ / ٣١

٢٠٢٠	٢٠٢١	
٣٧٠٧٠٩٢٩٩٩	٤٦٤٣٥١٥٠٤٩	الأصول غير المتداولة
١١٧١٨٠٧٠٧٤٧	١٠٣٩٧٤٨٣٨١٣	الأصول المتداولة
١٥٤٢٥١٦٣٧٤٦	١٥٠٤١٠٦٨٨٦٢	إجمالي الأصول
٣٥٥٧٢٩٥٣٤٦	٣٠٦١٠١٣٩٣١	إجمالي حقوق الملكية
٦٣٩١٦٨١٣٧٨	٤٢٥٤٤٥٢٤٨٠	إجمالي الالتزامات غير المتداولة
٥٤٧٦١٨٧٠٢٢	٧٧٢٥٦٠٢٤٥١	إجمالي الالتزامات المتداولة
١٥٤٢٥١٦٣٧٤٦	١٥٠٤١٠٦٨٨٦٢	إجمالي حقوق الملكية والالتزامات

قائمة الدخل المختصرة ٢٠٢١ / ١٢ / ٣١

٢٠٢٠	٢٠٢١	
١٨٠٢٣٠٥٧٨٣	١٤٩٦٣٨١٧٥٣٢	صافي المبيعات
(١٢٥٦٨٧٢١٤٧)	(١٠١٦٤٥١٠٤٩)	تكلفة البضاعة المباعة
٥٤٥٤٣٣٦٣٦	٤٧٩٩٣٦٤٨٣	مجمل الربح
٥٣٦٠٣١٧٨	٧٩٢٧٦٢١٦	+ الإيرادات الأخرى
(٤٠٢٠٣٦٣٤)	(٦٩٧٨٣٨٠٠)	- المصروفات الأخرى
٥٥٨٨٣٣١٥٠	٤٨٩٤٢٨٨٨٩	الربح قبل الضريبة
(١٢٥٧٣٧٤٦٥)	(١١٠١٢١٥٠٠)	ضريبة الدخل
٤٣٣٠٩٥٦٨٥	٣٧٩٣٠٧٣٩٨	صافي ربح العام بعد الضريبة
١,١٩	١,٠٦	نصيب السهم في أرباح العام

قائمة التدفقات النقدية المختصرة ٣١ / ١٢ / ٢٠٢١

٢٠٢٠	٢٠٢١	
٩٣٥٤٧٥٩٩٢	٤٩٢٦٨٧٩٨٤	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
(٩٦٣٨٠٥٠٠٣)	(٢٩٨٨٥١٢٧٦)	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
(٩٧١٠٨٥٦٠)	(١٣٥١٠٤٣٤٤)	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية
(١٢٥٤٣٧٥٧١)	٥٨٧٣٢٣٦٤	صافي الزيادة/(النقص) في النقدية وما في حكمها
٦٧١٦٣٣٠٨٤	٥٤٦١٧٨٦٩٩	النقدية وما في حكمها في ١ يناير
٥٤٦١٩٥٥١٣	٦٠٤٩١١٠٦٣	النقدية وما في حكمها في ٣١ ديسمبر

تقرير مراقب الحسابات

إلى السادة مساهمي شركة (س) للتطوير العقاري

تقرير عن القوائم المالية

راجعنا القوائم المالية المرفقة للشركة (س) للتطوير العقاري " شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في قائمة المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١ وكذا قائمة الدخل والدخل الشامل و التغير في حقوق الملكية و التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص السياسات المحاسبية الهامة و غيرها من الإيضاحات.

مسئولية الإدارة عن القوائم المالية

هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة، فالإدارة مسئولة عن إعداد و عرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد و عرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش والخطأ . كما تتضمن هذه المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة و تطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة.

مسئولية مراقب الحسابات

تتحصر مسئوليتنا في ابداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها. وقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة.

وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والإفصاحات في القوائم المالية. وتعتمد الإجراءات التي تم اختيارها على الحكم الشخصي للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ. ولدى تقييم هذه المخاطر يضع المراقب في اعتباره الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القوائم المالية و العرض العادل و الواضح لها، وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأي على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة. وتشمل عملية المراجعة أيضاً تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية و التقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد اساساً مناسباً لإبداء رأينا على القوائم المالية.

الرأي

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح، في جوانبها الهامة، عن المركز المالي المرفق للشركة (س) للتطوير العقاري في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١ و عن أداءها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة بإعداد القوائم المالية.

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون و نظام الشركة علي وجود إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات.

البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك في الحدود التي تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

مكتب اليوسف للمحاسبة

مراقب الحسابات.....

سجل مراقبي الحسابات

الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (...)

القاهرة في ٧ مارس ٢٠٢٢

ملحق لتقرير مراقب الحسابات: تقرير مؤشرات جودة المراجعة على مستوى الارتباط

لوائح هيئة الرقابة المصرية

مقدمة: إن تقرير مؤشرات الجودة المقدم للسادة مساهمي شركة (س) للتطوير العقاري لعام ٢٠٢١ يتوافق مع متطلبات لوائح هيئة السوق المالية في جمهورية مصر العربية، ويغطي السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١، في هذا التقرير، يمكنكم التعرف على كيفية تقديم خدمات مراجعة مهنية عالية الجودة بنزاهة واستقلالية للشركة بما فيها كيفية غرسنا للقيم المهنية؛ وأداء عمليات المراجعة ورقابة الجودة الداخلية؛ وممارسات الاستقلالية؛ والشك المهني.

٢٠٢١

عوامل المدخلات

القيم، والأخلاقيات، والاتجاهات

أ- القياس الوصفي

-تتطلب سياسة الاستقلالية لمنشأة المراجعة وموظفينا الالتزام بمعايير الاستقلالية السارية على الارتباطات، بما في ذلك، قواعد آداب سلوك المهنة الصادرة عن جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية وقواعد مجلس المعايير الدولية لآداب سلوك المحاسبين (IESBA).

كامل تقوم منشأة المراجعة بدراسة وتقييم الاستقلالية فيما يتعلق بالجوانب المختلفة، بما في ذلك العلاقات المالية وعلاقات الموظفين وعلاقات العمل؛ والعلاقات التجارية؛ ومشروعية الخدمات التي تقدمها المنشأة لعملاء المراجعة؛ والمتطلبات السارية بشأن تدوير الشركاء، والترتيبات المتعلقة بالأتعاب، ومكافآت ورواتب الشركاء.

سيؤخذ بعين الاعتبار عدم الالتزام بمتطلبات الاستقلالية السارية، وقد يؤدي إلى اتخاذ إجراءات تأديبية تصل إلى الفصل من منشأة المراجعة

- تستخدم منشأة المراجعة نظام المراقبة العالمي (GMS) هو أداة عالمية مهمة أخرى تساعد في كشف الأوراق المالية المحظورة والمصالح المالية الأخرى غير المسموح بها. تتطلب هذه الأداة من المهنيين من درجة مدير فما فوق أن يقوموا بإدخال كافة المعلومات المتعلقة بالأوراق المالية التي يحتفظون بها أو التي يحتفظ بها أفراد عائلاتهم المباشرين في نظام المراقبة العالمي. وعند إدخال أوراق مالية محظورة أو إذا أصبحت تلك الأوراق المالية التي يحتفظون بها محظورة، يتلقى المهنيون إشعاراً بضرورة التخلص من تلك الأوراق المالية. ويتم الإبلاغ عن الاستثناءات المحددة من خلال نظام الإبلاغ عن حوادث الاستقلالية بشأن الأمور التنظيمية.

- لقد وضعت منشأة المراجعة العديد من الإجراءات والبرامج الرامية إلى مراقبة مستوى الالتزام بمتطلبات الاستقلالية، تهدف هذه البرامج إلى أن يفهم مراقبي حسابات منشأة المراجعة مسؤولياتهم وتطوير مهاراتهم فيما يتعلق بالشك المهني، وأن يكونوا في منأى عن المصالح التي قد تعتبر منافية للموضوعية والنزاهة والحيادية في خدمة عملاء المراجعة.

<p>ب-القياس الكمي:</p> <p>الكفاءة وأداء العناية المهنية الواجبة</p> <p>٣٠% من فريق المراجعة المخصص لمراجعة القوائم المالية للشركة حاصل على شهادات مهنية متخصصة.</p> <p>٤٠% من فريق المراجعة المخصص لمراجعة القوائم المالية للشركة حاصل على شهادات أكاديمية عليا متخصصة.</p> <p>الاستقلال:</p> <p>لم يكشف نظام نظام المراقبة العالمي (GMS) أي مصالح مالية محظورة بين أي من فريق المراجعة والشركة محل الارتباط.</p> <p>بالنسبة لسنة ٢٠٢١، لم تؤد منشأة المراجعة للشركة (س) أي خدمات أخرى بخلاف مراجعة القوائم المالية.</p> <p>٧٠% من إيرادات مكتب المراجعة راجعة إلى أتعاب المراجعة، و ٣٠% الباقية من الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة، والتي لا يشترط أن تكون مقدمة لعميل المراجعة. ومن خلال برامج فحص الجودة لدى منشأة المراجعة، نتحقق من الالتزام بمعايير منشأة المراجعة بشأن الاتصالات مع لجان المراجعة، وكذلك الحصول على الموافقة المسبقة بشأن الخدمات الأخرى خلاف المراجعة، إذ ينطبق ذلك.</p> <p>تقتضي سياسة المكتب بتدوير شريك المراجعة لعميل المراجعة كل ثلاثة سنوات، وبقاها مع عميل المراجعة بحد أقصى لمدة ٥ سنوات، وإذا اقتضت الحاجة الاستمرار مع عميل المراجعة بعد خمس سنوات، تقتضي سياسة الشركة بتدوير فريق المراجعة كاملاً.</p>	
<p>أ-القياس الوصفي:</p> <p>لا يوجد</p>	<p>المعرفة، والمهارات والخبرة، والوقت</p>
<p>ب-القياس الكمي:</p> <p>عبء عمل فريق المراجعة</p> <p>- المدى الزمني بين تاريخ الارتباط وتاريخ التصديق على القوائم المالية حوالي ٣ شهور.</p> <p>-متوسط عدد ساعات عمل مراقب الحسابات ٥٢ ساعة أسبوعياً %</p> <p>-عدد الساعات المخصصة لعميل المراجعة/ عدد أعضاء فريق المراجعة</p> <p>- ٣١٠ ساعة أسبوعياً /٦ = ٥٣ ساعة/أسبوع</p> <p>- الزمن المتوقع انتهاء عملية المراجعة خلال ٣ شهور، تم الانتهاء خلال ٣ شهور و ١٠ أيام.</p> <p>التدريب والتعليم المستمر</p> <p>يتعين على مراقبي الحسابات في منشأة المراجعة الحصول على ٢٠ ساعة على الأقل من التعليم المهني المستمر سنوياً، ١٢٠ ساعة على الأقل خلال فترة ثلاث سنوات. ومن ضمن هذه الساعات، يتم تخصيص ٤٠% (ثمانى ساعات كل عام و ٤٨ ساعة خلال فترة ثلاث سنوات) للأموال الفنية المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة.</p> <p>من أهم مواضيع التعليم المهني المستمر ما يلي:</p>	

<p>-المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) -منهج المراجعة العالمي -الجودة وإدارة المخاطر والاستقلالية يوضح الجدول أدناه متوسط ساعات التعليم المستمر المنصرفه للشركاء/ للتقنيين ومدراء المراجعة خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢١ وتشمل هذه الساعات تدريب داخلي وخارجي ورسمي وغير رسمي</p> <table border="1"> <tr> <td>الشركاء</td> <td>٣٦ ساعة</td> </tr> <tr> <td>التقنيين</td> <td>٤٤ ساعة</td> </tr> <tr> <td>مدراء المراجعة</td> <td>١٠٥ ساعة</td> </tr> </table> <p>الخبرة بالصناعة لفريق المراجعة المخصص على العملية</p> <p>- ١٠ سنوات متوسط سنوات الخبرة</p> <p>- ١٥ متوسط سنوات الخبرة بالصناعة</p> <p>- تم الاستعانة بثلاثة من المتخصصين اثنين في مجال التقييم، وواحد في مجال الضرائب</p>	الشركاء	٣٦ ساعة	التقنيين	٤٤ ساعة	مدراء المراجعة	١٠٥ ساعة	
الشركاء	٣٦ ساعة						
التقنيين	٤٤ ساعة						
مدراء المراجعة	١٠٥ ساعة						

عوامل التشغيل

<p>أ-القياس الوصفي:</p> <p>-توفر منهجية المراجعة الخاصة بنا إطار عمل لتمكين فريق المراجعة من الامتثال المستمر من جميع النواحي للمعايير المهنية واللوائح والمتطلبات النظامية المعمول بها.</p> <p>-تكمن مخاطر التحريف الجوهرية في تحديد تحديد القيمة العادلة لبعض أصول الشركة، وتم تقييمها بناء على فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية، وتحديد الاختبارات المناسبة.</p> <p>-الاستنتاجات المستنبطة من أدلة المراجعة المتحصل عليها توفر دليل على قوة الرقابة الداخلية للشركة، وانخفاض مخاطر التحريفات الجوهرية.</p> <p>-تم الحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة المناسبة حول ما إذا توجد تحريفات جوهرية كما حددت الاستجابات المصممة لمواجهة هذه المخاطر وتم تنفيذها.</p> <p>-تم التوثيق يدوي والكتروني بما يكفي لتمكين أي مراقب حسابات خبير من الوصول لنفس الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.</p> <p>-تم استخدام أساليب المراجعة باستخدام الحاسب وتم الاعتماد على برامج مخصصة للشركة ومطورة من قبل خبراء البرمجة لديها والمناسبة لصناعة التطوير العقاري.</p> <p>-في بداية الارتباط تم وضع وخطة واضحة للعمل لجميع المشاركين في عملية المراجعة.</p>	
<p>ب-الإفصاح الكمي:</p> <p>- تخصص ٢٠% من إجمالي عدد ساعات المراجعة لرقابة الجودة على عملية المراجعة قبل إصدار تقرير مراقب الحسابات، هذه النسبة متداخلة خلال عملية المراجعة.</p>	<p>عمليات تشغيل المراجعة وإجراءات رقابة الجودة</p>

<ul style="list-style-type: none"> - يخصص فريق المراجعة ٣٠% من عدد الساعات المخططة لمراجعة مناطق الخطر الجوهرية في القوائم المالية، إلا أن النسبة الفعلية كانت ٢٥% نتيجة قوة نظام الرقابة الداخلية للشركة - حوالي ١٥% من إجمالي ساعات المراجعة قضاها الخبير في الصناعة في مراجعة القوائم المالية. - بلغت نسبة الاستثمار في تطوير منهجيات وأدوات مراجعة جديدة خلال سنة ٢٠٢١، حوالي ٥% من إيرادات السنة. 	
---	--

عوامل المخرجات

<p>أ- القياس الوصفي:</p> <ul style="list-style-type: none"> - لا تقتضي الأنظمة أو اللوائح وجود تأكيد إضافي بشأن أمور محددة؟ - تم التواصل مع المسؤولين عن الحوكمة وتقديم بعض التقارير وتم الحصول عن إجابات للاستفسارات الموجودة بها. - تقتضي سياسة منشأة المراجعة التواصل مع إدارة الشركة، وقد تم تقديم بعض التقارير وتم الحصول عن إجابات للاستفسارات الموجودة بها. - لم تتعرض منشأة المراجعة لإعادة إصدار قوائم مالية لأى من القوائم المالية لعملائها خلال السنتين المنصرمتين - يتم إصدار تقرير المراجعة دون تأخير وفي الوقت المناسب، حيث تقتضي سياسة مكتب المراجعة زيادة ساعات العمل إذا واجهت عملية المراجعة أي ضغوط. حتى يصدر تقرير المراجعة في الوقت المناسب. - لأغراض الشفافية والالتزام بمتطلبات معايير المراجعة المصرية، والدولية حالة عدم إصدار معيار مصري مقابل للمعيار الدولي، يتم إصدار تقرير مؤشرات الجودة على مستوى العملية ملحق بتقرير مراقب الحسابات. - كانت نتائج عملية الفحص الداخلي عبارة عن ملاحظات حول الفرص الإدارية وفرص التحسين، التي تتراوح مستوياتها من منخفضة إلى متوسطة، وقد تم تضمين المواد ذات الصلة من قبل لجنة التدريب للدورة التدريبية السنوية المقبلة للموظفين. - لم تتلق منشأة المراجعة ملاحظات جوهرية نتيجة فحص الجودة الخارجي. 	<p>القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات وتقرير مؤشرات جودة المراجعة</p>
<p>ب- الإفصاح الكمي:</p> <ul style="list-style-type: none"> - لا توجد أي بلاغات عن الخروج عن قواعد الاستقلال لأيا من فريق المراجعة - عدد ٢ من الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية قامت الإدارة بتصحيحها نتيجة عملية المراجعة: ٨ من الأمور ذات الأهمية النسبية التي تم مراجعتها. 	

التفاعلات الرئيسية

أ- الإفصاح الوصفي	مراقب الحسابات والإدارة، مراقب الحسابات والمسؤولين عن الحوكمة، مراقب الحسابات ومنظمي مهنة المراجعة، مراقب الحسابات ومستخدمي القوائم المالية.
<p>- نتائج أنشطة التقصي عن أعمال المراجعة جاءت نتيجة التقصي عن أعمال المراجعة مرضية مع بعض الملاحظات المتعلقة بالتوثيق ترتقي في مستوياتها الى منخفضة.</p> <p>- تحديد التحسينات من مراقب الحسابات التي أجرتها الإدارة استجابت الإدارة لملاحظات مراقب الحسابات بشأن تعديل نظام الوصول الالكتروني لبيانات الشركة، واتخاذ إجراءات من شأنها منع الوصول الا من خلال الموظف المختص.</p> <p>- تتسم العلاقة بين الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة النزاهة والأمانة.</p>	
ب- الإفصاح الكمي	
<p>- نتائج أنشطة التقصي عن أعمال المراجعة نتيجة للملاحظة السابق ذكرها، قررت منشأة المراجعة استخدام الأرشفة التلقائية بداية من الربع الأول لعام ٢٠٢٢، وتخصيص ٢% من إيراداتها لعام ٢٠٢١ لهذا الغرض.</p> <p>- وثق مراقب الحسابات عدد من التقارير والمراسلات بين الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة تقدم دليل عن نزاهة وأمانة العلاقة في حدود ثلاثة من التحسينات الجوهرية من مراقب الحسابات أجرتها الإدارة</p> <p>- تم إجراء اجتماعيين مع المسؤولين عن الحوكمة.</p>	

المطلوب: إذا استلمت القوائم المالية للشركة مرفق بها تقرير مراقب الحسابات، ملحق به تقرير مؤشرات الجودة على مستوى الارتباط المقدم من قبل مراقب الحسابات، على النحو الموضح أعلاه، بغرض التصويت على تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه ضمن جدول أعمال الجمعية العمومية التي دعوت لها، فمن وجهة نظرك كيف يمكن أن يؤثر هذا التقرير على التصويت على تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة عن السنة المنتهية في ديسمبر ٢٠٢٢

سلبى			لا يؤثر (محايد)	إيجابي			بيان
قوى	متوسط	ضعيف		ضعيف	متوسط	قوى	
							الأثر على قرار تعيين مراقب الحسابات
							الأثر على قرار تحديد أتعاب مراقب الحسابات

أسئلة إضافية:

في حالة قدم لك تقرير مؤشرات الجودة الملحق بتقرير مراقب الحسابات محتوى إعلامى للتصويت على مراقب الحسابات وتحديد أتعابه، من فضلك

١) حدد درجة أهمية أبعاد تقرير مؤشرات جودة المراجعة في إتخاذ قرار تعيين مراقب الحسابات

غير هام اطلاقاً	غير هام	محايد	هام	هام جدا	
					عوامل المدخلات
					عوام التشغيل
					عوامل المخرجات
					التفاعلات الرئيسية

٢) حدد درجة أهمية أبعاد تقرير مؤشرات جودة المراجعة في إتخاذ قرار تحديد أتعاب مراقب الحسابات

غير هام اطلاقاً	غير هام	محايد	هام	هام جدا	
					عوامل المدخلات
					عوام التشغيل
					عوامل المخرجات
					التفاعلات الرئيسية

٣) حدد درجة اعتمادك على البيانات الوصفية والكمية المتضمنة في تقرير مؤشرات جودة المراجعة عند اتخاذ قرار تعيين مراقب الحسابات

لم يتم الاعتماد عليها اطلاقاً	لم يتم الاعتماد عليها	محايد	تم الاعتماد عليها	تم الاعتماد عليها تماماً	
					البيانات الوصفية
					البيانات الكمية

٤) حدد درجة اعتمادك على البيانات الوصفية والكمية المتضمنة في تقرير مؤشرات جودة المراجعة عند اتخاذ قرار تحديد أتعاب مراقب الحسابات

لم يتم الاعتماد عليها اطلاقاً	لم يتم الاعتماد عليها	محايد	تم الاعتماد عليها	تم الاعتماد عليها تماماً	
					البيانات الوصفية
					البيانات الكمية

