

قياس جودة المراجعة باستخدام تقارير الشفافية
المهنية
(نموذج مقترح ودراسة تجريبية)

دكتور

هشام فاروق مصطفى الإبيارى

أستاذ المحاسبة المساعد- كلية التجارة جامعة طنطا

قياس جودة المراجعة باستخدام تقارير الشفافية المهنية
(نموذج مقترح ودراسة تجريبية)
د/ هشام فاروق الإبيارى- أستاذ المحاسبة المساعد- كلية التجارة جامعة طنطا

ملخص البحث

يتناول هذا البحث قضية شفافية المراجعة - قلب الشفافية المهنية- باعتبارها آلية دعم معاصرة لجودة المراجعة فى ظل إلزام منشآت المراجعة- بالعديد من الدول، خاصة الأوروبية- بإعداد ونشر تقارير بالشفافية المهنية، بهدفين الأول بناء نموذج كمي مقترح لقياس درجة جودة المراجعة؛ يقوم على إطار وصفى مقترح لشفافية المراجعة؛ والثانى استقراء مستخدمى التقرير المالى تجاه المحتوى المعلوماتى لتقرير شفافية المراجعة المقترح عند تقدير جودة المراجعة المقدمة. ولقد تطلب تحقيق الهدف الأول تحليل ما هية وطبيعة شفافية المراجعة، وكيفية إعداد تقرير بها يمكن أن يوفر مؤشراً لقياس جودة المراجعة. ولقد أشار التحليل إلى أن تحقيق شفافية المراجعة يتطلب أن تفصح منشأة المراجعة عن المعلومات ذات المنفعة لمستخدميها وبغض النظر عن طبيعتها إيجابية أم سلبية. حيث تحول الشفافية دون توجه منشأة المراجعة نحو الإفصاح عن مؤشرات إيجابية مفتعلة، أو نغمة Tone الإفصاح عن المؤشرات الإيجابية. كما أشار التحليل إلى ضرورة قيام شفافية المراجعة على إطار كلى لجودة المراجعة، يتبنى فلسفة القياس المتوازن من خلال الاعتماد على مؤشرات متكاملة لجودة المراجعة، والتي - من المقترح- أن تصب إجمالاً داخل ثلاث مجموعات هى مؤشرات لمدخلات جودة المراجعة Input Measures، ومؤشرات لجودة عملية المراجعة Audit Process Measures، ومؤشرات لمخرجات جودة المراجعة Output Measures. ولقد قدم الباحث نموذجاً مقترحاً لقياس جودة المراجعة يقوم على استخدام الطريقة الثنائية Binary Method لتحليل محتوى تقارير الشفافية المهنية فى إطار المحتوى المعلوماتى المؤثر المقترح بشأن جودة المراجعة، ومفهوم المخالفة القائم على إشارات الخطر Red Flags بتقرير الشفافية بشأن جودة المراجعة. كما قام الباحث - لتحقيق الهدف الثانى- بدراسة تجريبية Informal Experimental Designs (After-only with control design) لغرض اختبار الفرض البحثى التالى: يؤثر تقرير شفافية المراجعة إيجابياً على دقة تقدير مستخدمى التقرير المالى لدرجة جودة مراجعة القوائم المالية؛ على عينة ممثلة لمستخدمى التقرير المالى (اشتملت على رؤساء لجان المراجعة (ممثلين عن عملاء المراجعة)، ومديرى صناديق الاستثمار (ممثلين عن المستثمرين الحاليين والمرتقبين)، ومتخذى قرارات منح الائتمان بالبنوك التجارية (ممثلين عن المقرضين)، ومحللين ماليين (بشركات سمسة الأوراق المالية)) بلغ حجمها ١٨٩ فرد بحث- جاءت فى مجموعتين، الأولى مجموعة الرقابة بحجم ٩١ مفردة، والثانية مجموعة التجربة بحجم ٩٨ مفردة. ولقد كشفت النتائج عن قيمة لتقرير شفافية المراجعة من منظور مستخدمى التقرير المالى Stakeholders فى تقييم والحكم على جودة المراجعة، وبما يتسق مع تقدير النموذج المقترح لقياس الجودة. الأمر الذى يرجح إمكانية قبول الفرض البحثى. كما كشفت الدراسة عن عدد من النتائج الهامة، تضمنت عدم كفاية المحتوى

المعلوماتى بتقرير المراجعة فى الحكم على جودة المراجعة، وأهمية افصاح منشآت المراجعة عن كل من مشاكل جودة المراجعة فى الفترة أو الفترات السابقة؛ ومدى التزامها بالمعايير المهنية والتشريعات والإصدارات ذات الصلة؛ ووجود نظام داخلى لرقابة الجودة. إضافة إلى أهمية إلزام منشآت المراجعة - فى مصر - بإعداد ونشر تقارير شفافية المراجعة، وأهمية تقرير شفافية المراجعة فى تعزيز ثقة أصحاب الحقوق والمصالح Stakeholders فى التقرير المالى.

مقدمة

يلعب المراجع الخارجى ، كأحد أهم آليات حوكمة الشركات، دوراً حيوياً فى الحفاظ على قيمة منشأة الأعمال وحماية الحقوق والمصالح لأصحابها باختلافهم Stakeholders. ولقد أثارت الفضائح والأزمات المالية المعاصرة- فى العديد من الدول كالولايات المتحدة الأمريكية ودول الاتحاد الأوروبى- التساؤلات حول مصداقية وجودة التقارير المالية وجدوى خدمة المراجعة، خاصة مع انخفاض المحتوى المعلوماتى لتقرير المراجعة (Bedard et al. 2014). الأمر الذى قد أثار بدوره الشك وأعاد التساؤل بشأن مستوى جودة المراجعة المقدمة، وكيفية الكشف عنه لمستخدمى التقرير المالى؛ وكان وراء طلب مستخدمى التقرير المالى- خاصةً المستثمرين- لشفافية المراجعة (KPMG Audit Transparency 2015)، واستجابة الهيئات التنظيمية والتشريعية وذات الصلة بمهنة المراجعة بمطالبة منشآت المراجعة بالشفافية من خلال إعداد ونشر تقارير شفافية مهنية سنوية تحوى معلومات عن المنشأة والحوكمة بها. كما كان حافزاً لشفافية منشآت المراجعة التى تقدم خدمة مراجعة ذات جودة (CCAB 2011)، خاصة وأن تطوير الأسواق المالية وتحسين الثقة بها وتحقيق كفاءتها وثباتها يعتمد بثقل على مستوى شفافية المنشآت اللاعبة فيها؛ وعلى رأسها منشآت المراجعة (Rosa and Caserio 2014, 256).

ولقد بدى توجهاً جديداً، خلال منتصف العقد الأول من القرن الحالى، نحو إلزام منشآت المراجعة- التى تقدم خدمة المراجعة للمنشآت محل الاهتمام والتأثير العام Public Interest Entities كمنشآت الأعمال المقيدة فى بورصات الأوراق المالية- بإعداد تقارير شفافية مهنية، بدأها الاتحاد الأوروبى عام ٢٠٠٦، وسارت العديد من الدول على خطاه

^١ يتعلق الإفصاح بتقارير الشفافية المهنية بمدى التزام منشأة المراجعة بمتطلبات وممارسات الحوكمة. ويشمل هيكل الحوكمة وإدارة المنشأة، والترتيبات القانونية والهيكلية المتعلقة بشبكة أو شبكات المراجعة Network Firms، ونظم رقابة الجودة بما تشمله من معلومات حول فعالية تشغيلها؛ وما تتضمنه من سياسات وإجراءات إدارة المخاطر خاصة المخاطر المرتبطة بالدعاوى القضائية، والسياسات والإجراءات المتعلقة بإدارة الأفراد خاصة التعليم والتدريب المستمرين، والأخلاق والسلوك المهني والاستقلال (لمزيد من التفاصيل حول محتوى تقرير الشفافية المهنية أنظر ملحق البحث رقم (١)).

كاستراليا واليابان.^٢ ولقد جاء إلزام منشآت المراجعة بإعداد ونشر تقارير شفافية مهنية دون إلزام باتباع قوالب أو نماذج مقررّة. وهو ما يعنى، تبني الطبيعة الاختيارية لمحتوى تقرير الشفافية المهنية فى ضوء تحقيق متطلبات الشفافية، وبما يسمح لمنشآت المراجعة بتطوير محتوى تقارير الشفافية المهنية مستقبلاً (POB 2010).^٣

مشكلة البحث Background and Development of Research Question

تقوم، حالياً، منشآت المحاسبة المراجعة بالعديد من دول العالم بإعداد تقارير شفافية مهنية تشمل الإفصاح عن الحوكمة وما يتعلق بها من جوانب تتصل بخدمات المهنة. وعلى الرغم من أهمية خدمة المراجعة على صعيد بيئة الأعمال فلم يطرح الفكر المحاسبى قضية إعداد ونشر تقرير شفافية للمراجعة بشكل مستقل يمكن من خلاله مقابلة احتياجات أصحاب الحقوق والمصالح من تقدير مستوى شفافية المراجعة وقياس جودة خدمة المراجعة المقدمة؛ وإدراك مدى تباينها بين منشآت المراجعة.

وتتمثل مشكلة البحث فى كيفية إعداد منشآت المراجعة لتقارير شفافية مراجعة تعمل كمرشد لمستخدمى التقارير المالية فى الحكم على جودة خدمة المراجعة المقدمة. وهو ما يطرح قضيتين، الأولى تحليلية وترتبط بمحاولة الكشف عن ما هية وطبيعة تقرير شفافية المراجعة، وكيف يمكن أن يوفر مؤشراً لشفافية المراجعة يعد أساساً لإمكانية قياس جودة المراجعة. والقضية الثانية عملية ترتبط بالبحث عن الإجابة على التساؤل التالى:

هل لتقارير شفافية المراجعة قيمة من منظور مستخدمى التقرير المالى Stakeholders فى تقييم جودة خدمة المراجعة المقدمة؟

^٢ فعلى سبيل المثال، طالب التشريع 8th Company Law Directive رقم Ec/43/2006 الصادر عن البرلمان الأوروبى؛ والممثل لدول الاتحاد الأوروبى؛ منشآت المراجعة التى تقوم بمراجعة منشآت الأعمال المقيدة فى بورصات الأوراق المالية والوحدات ذات النفع العام بإصدار ونشر تقرير شفافية (خارجى) سنوى يكشف عن مدى التزامها بالممارسات القياسية للحوكمة. ولقد تم تفعيل هذا التشريع فى يونيه عام ٢٠٠٨. كما طالب دليل حوكمة منشآت المحاسبة والمراجعة Audit Firm Governance Code الصادر عام ٢٠١٠ من قبل معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا وويلز Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW 2010) منشآت المراجعة - التى تراجع منشآت مقيدة بأسواق المال- بإصدار تقرير شفافية يكشف عن مدى التزامها بالممارسات القياسية للحوكمة. كما أوصت اللجنة الاستشارية للخزانة الأمريكية U.S. Treasury Advisory Committee (مع صدور قانون SOX-2002) مجلس الأشراف المحاسبى الأمريكى (PCAOB) باتخاذ ما يلزم من إجراءات نحو تحقيق الشفافية المهنية. ولقد جاءت استجابة المجلس عام ٢٠٠٨ بتطبيق قواعد إعداد تقرير دورى عن الإفصاح والشفافية بمنشآت المراجعة القائمة بمراجعة الشركات التى لها أوراق مالية متداولة فى سوق المال Public (List) Firms، يتضمن إفصاح عن مؤشرات رئيسية لجودة المراجعة وفعاليتها. كما طالب التشريع فى اليابان Japan CPA Act منشآت المراجعة بنشر تقرير شفافية سنوى، وقد تم تفعيله فى أبريل من عام ٢٠٠٨. كما ألزم التشريع فى استراليا منشآت المراجعة بنشر تقارير شفافية سنوية - على مواقعها الإلكترونية- عند مراجعة ١٠ فاكتر من منشآت أعمال مقيدة بالبورصة ومنشآت تلقى الودائع، وقد تم تفعيل هذا التشريع فى يوليو ٢٠١٣.

^٣ تكشف الطبيعة الاختيارية لمحتوى تقارير الشفافية المهنية عن تحول اهتمام الهيئات التنظيمية من تنظيم الإفصاح إلى مراقبة فعالية الإفصاح من خلال تصرفات تنظيمية تهدف إلى تحسين Amendments مستمر للإفصاح فى ضوء أفضل ممارسات منشآت المراجعة (IOSCO 2009, 23).

الدراسات السابقة

تعد قضية حوكمة منشآت المراجعة، وما يرتبط بها من آليات تفعيل- تمثل توصيات بأفضل الممارسات المهنية، إحدى القضايا البحثية المعاصرة في الفكر المحاسبى. كما تعد قضية الشفافية المهنية أحدث آليات تفعيل حوكمة منشآت المراجعة على الساحة المعرفية، والمطروحة للدراسة والبحث. ومع توجه الفكر المحاسبى- حديثاً- لقضية الشفافية المهنية، كانت دراسات الأدب المحاسبى بشأنها قليلة ونادرة، خاصة العربية منها. وفيما يلي عرضاً لأهم هذه الدراسات، وهي كما يلي:

أولاً: تقارير الشفافية المهنية (الأهمية والقيمة)

لقد تناول عدداً من دراسات الأدب المحاسبى تقييم بعض جوانب تقرير الشفافية المهنية فى محاولة الكشف عن مدى أهمية وقيمة تقارير الشفافية المهنية من منظور مستخدميها. فعلى سبيل المثال، قامت دراسة (Pott et al. 2008) بفحص كيفية تقييم تقرير الشفافية المهنية فى إظهار وتحسين استقلال المراجع من خلال مسح، أُجرى بمؤتمر أمريكى. ولم تكشف نتائج الدراسة عن إدراك أفراد البحث لأهمية تقرير الشفافية فى الكشف عن استقلال المراجع. وبما يعنى أن تقرير الشفافية المهنية قد لا يكون وسيلة فعالة للكشف عن استقلال المراجع. كما تناولت الدراسة أثر درجة الإلزام بإعداد تقارير الشفافية المهنية على جودة محتواها المعلوماتى. ولم تكشف الدراسة عن وجود تأثير لدرجة الإلزام بتقرير الشفافية على جودة محتواها. حيث لا يعتقد أفراد البحث (ممارسى مهنة المحاسبة والمراجعة المشاركين) بوجود فروق معنوية فى جودة المحتوى المعلوماتى لتقارير الشفافية باختلاف حالة إعدادها (اختيارى أو إجبارى). الأمر الذى قد يجعل من إلزام منشآت المراجعة بإعداد تقارير شفافية مهنية محل اعتبار وتساؤل. كما قامت دراسة (Maijoor and Vanstraelen 2012) بتحليل تكاليف الشفافية مقارنة بالعائد المحقق منها. ولقد أشارت الدراسة إلى أن منشآت المراجعة قد لا ترى قيمة من إعداد تقارير الشفافية المهنية، خاصة إذا كان إعداد منشآت المراجعة لهذه التقارير اختيارياً، وكان من المتوقع أن تتخطى تكاليف إعداد تقارير الشفافية المهنية منافعها. كما تناول عدد من الدراسات القيمة المعلوماتية لتقارير الشفافية المهنية، ومدى ملائمتها من منظور مستخدمى التقرير المالى. ومن أمثلة هذه الدراسات ما يلى:-

- دراسة (Lazarevska and Stolevska 2012) وقامت بتحليل معلومات تقارير الشفافية لتحديد تلك المعلومات التى يمكن لهيئة رقابة الجودة (معهد المراجعين المعتمدين

في جمهورية ماقدونيا (ICARM) استخدامهما في عملية اختيار منشآت المراجعة العرضة لرقابة الجودة، باعتبار هذه المعلومات تمثل إشارات خطر تستدعي رقابة الجودة. ولقد اشارت الدراسة إلى اعتبار معلومات نظام رقابة الجودة الداخلية (السياسات والإجراءات ومدى الفعالية) أهم إشارات الخطر للجهات المسؤولة عن القيام بفحص رقابة الجودة، حيث تعتبر أساس تقرير الشفافية Spirit of Transparency Reporting. كما اشارت الدراسة إلى أهمية المعلومات التالية بتقرير الشفافية المهنية؛ وهي بيان تاريخ حدوث آخر فحص تؤكد لجودة منشأة المراجعة، وبيان بممارسات الاستقلال بالمنشأة، ومكافآت الشركاء، وبيان بالشركات التي تم مراجعتها ميوبة طبقاً للنشاط مصحوبة ببيان أتعاب المراجعة.

- دراسة (Rosa and Caserio 2014) وقد قامت بفحص مدى ملائمة القيمة المعلوماتية لمحتوى تقارير الشفافية من منظور المستثمرين، لعينة من ١٠١ منشأة مراجعة عبر ١٠ دول أوروبية خلال الفترة من ٢٠١٠ حتى ٢٠١١، من خلال فحص مدى تأثير محتوى تقارير الشفافية على مستوى ثقة المستثمرين والمنافسة في سوق عرض خدمة المراجعة. حيث قامت الدراسة بفحص ما إذا كانت المستويات الكمية الأعلى للافصاح تقابل بمستويات أعلى من ثقة المستثمرين، وبالتالي تخفض من مشكلة عدم تماثل المعلومات Information Asymmetry. بالإضافة إلى فحص ما إذا كانت المستويات الكمية الأعلى للافصاح تؤثر على المنافسة في سوق خدمة المراجعة. ولقد كشفت الدراسة عن أن مستوى الشفافية يؤثر على مستوى ثقة المستثمرين، حيث تتحسن ثقة المستثمرين مع تحقق تقرير الشفافية وبغض النظر عن حجم منشأة المراجعة أو انتماءها لشبكة مهنية.

ثانياً: الشفافية المهنية وكثافة الافصاح

لقد تناولت بعض دراسات الأدب المحاسبي مدى ارتباط الشفافية المهنية بكثافة الافصاح، ومن أمثلة هذه الدراسات ما يلي:-

- دراسة (Petersen and Zwirner 2009) وقامت بفحص تقارير الشفافية لعينة من منشآت المراجعة الألمانية لبحث مدى الافصاح بتقارير الشفافية بين منشآت المراجعة، والعوامل المؤثرة فيه. ولقد كشفت الدراسة عن اختلاف مدى الافصاح بين منشآت المراجعة، وعن وجود ارتباط إيجابي بين مدى الافصاح وحجم منشأة المراجعة.

- دراسة (Pheyffer 2010) وقامت بفحص تقارير الشفافية لمنشآت المراجعة الأربعة الكبار Dutch Big 4. وقد كشفت الدراسة عن أن منشآت المراجعة الأربعة الكبار تعمل عند إعداد تقارير الشفافية على مقابلة الحد الأدنى لمتطلبات الافصاح القانونية.

- دراسة (Deumes et al. 2012) وقامت بفحص عينة من تقارير الشفافية المهنية بلغ حجمها ١٠٣ تقريراً لمنشآت مراجعة تعمل بعدد من دول الاتحاد الأوربي. ولقد أظهرت الدراسة اختلاف معنوي في مدى ونوع افصاح الحوكمة بتقارير الشفافية عبر منشآت المراجعة. فعلى سبيل المثال، كشفت الدراسة عن وجود افصاح أعلى بمنشآت المراجعة في ألمانيا وأستراليا مقارنة بالمملكة المتحدة ونيوزيلندا، وقد نسبت ذلك إلى شمولية More Extensive أرشادات Guidelines الافصاح في ألمانيا وأستراليا مقارنة بالمملكة المتحدة ونيوزيلندا. كما أظهرت الدراسة أن منشآت المراجعة الأكبر حجماً أعلى شفافية من منشآت المراجعة الأخرى.

- دراسة (Rosa and Caserio 2014)، وقامت بفحص الافصاح بتقارير الشفافية الصادرة خلال عامي ٢٠١٠، ٢٠١١، لمنشآت مراجعة بلغ عددها ١٠١ منشأة تعمل بعدد عشر دول أوروبية. وقد قدمت الدراسة مؤشراً لإفصاح تقرير الشفافية. ولقد كشفت نتائج الدراسة عن اختلاف الافصاح بتقرير الشفافية عبر دول أوربا. كما كشفت النتائج، أيضاً، عن وجود ارتباط إيجابي بين مؤشر افصاح تقرير الشفافية وكل من حجم منشأة المراجعة وانتماء منشأة المراجعة لشبكة مهنية. ولم تكشف الدراسة عن وجود علاقة بين مستوى الشفافية (مؤشر افصاح تقرير الشفافية) والمنافسة في سوق المهنة، حيث لم تكشف الدراسة عن حدوث تغيير في الحصة السوقية لمنشآت المراجعة ارتباطاً بمستوى الشفافية. ولقد أظهرت الدراسة تأثير مستوى شفافية منشأة المراجعة بمستوى جودة التنظيم Regulatory Quality في بيئة الأعمال. كما أشارت الدراسة إلى أن مستوى الشفافية بمنشأة المراجعة قد لا يتغير في الأجل القصير.

ثالثاً: دراسات الشفافية المهنية وجودة المراجعة

تعد دراسات الأدب المحاسبي التي تناولت دور تقارير الشفافية المهنية في الكشف عن جودة المراجعة نادرة للغاية، خاصة مع غياب إعداد منشآت المراجعة في العالم العربي لمثل هذه التقارير. وفيما يلي استعراض لبعض هذه الدراسات التي أمكن للباحث التوصل إليها، وهي كما يلي:

- دراسة (CCAB 2011)، والتي هدفت إلى توفير أدلة عن القيمة المعلوماتية الناتجة عن نشر تقارير وحدة فحص المراجعة Audit Inspection Unit (AIU) مقارنة بنشر تقارير الشفافية وأدلة حوكمة منشآت المراجعة، فضلاً على تقييم آثارها على جودة المراجعة.^٤ ولقد

^٤ وحدة فحص المراجعة هي جزء من مجلس الإشراف المهني (POB) Professional Oversight Board على منشآت المراجعة، وهي الوحدة القائمة بمراجعة الشركات المقيدة والمنشآت محل الاهتمام والتأثير العام بالمملكة المتحدة.

اعتمدت الدراسة على سلسلة ثمانية عشر مقابلة مع عينة من أصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت المراجعة شملت رؤساء لجان مراجعة، وممثلين للمستثمرين، وممثلين للهيئات المهنية، وممثلين للحكومة والهيئات التنظيمية، وشركاء مراجعة، وأكاديميين فى المحاسبة. ولقد كشفت الدراسة عن إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لقيمة تقارير وحدة فحص المراجعة ودليل حوكمة منشأة المراجعة فى الكشف عن جودة المراجعة، فى حين كانت القيمة المدركة لتقارير الشفافية المهنية غير مؤكدة، على الرغم من اهتمام المنظمين بمستوى شفافية المراجعة فى المملكة المتحدة. كما كشفت ردود معظم المراجعين وممثلى الهيئات المهنية عن عدم الاعتقاد بأن تقارير الحوكمة والشفافية تحسن جودة المراجعة، على الرغم من أهمية الإفصاح عن الحوكمة والشفافية من منظور المراجعين. ولقد أظهر المستثمرون تحفظاً بشأن قيمة دليل حوكمة منشأة المراجعة وتقارير الشفافية، حيث يغيب الاعتقاد بأن تقارير الحوكمة والشفافية تحسن جودة المراجعة.

- دراسة (Deumes et al. 2012)، والتي تعد من أولى الدراسات التى تناولت قضية علاقة افصاح حوكمة منشأة المراجعة المتضمن بتقرير الشفافية المهنية وجودة المراجعة المحققة (الفعلية). كما تعد أولى الدراسات التى ساهمت بتقديم أدلة وصفية بشأن تقارير شفافية منشآت المراجعة. حيث قامت الدراسة بفحص ماذا كانت هناك علاقة ارتباط ما بين افصاح منشأة المراجعة عن الحوكمة وجودة المراجعة بها، وفى إطار التساؤل بشأن هل تظهر تقارير شفافية حوكمة منشأة المراجعة جودة المراجعة الفعلية بالمنشأة؟

ولقد قامت الدراسة بفحص العلاقة بين جودة المراجعة (مقاسة بجودة أرباح العميل كمتغير بديل Proxy) وتقارير الشفافية المهنية الصادرة من منشآت المراجعة من خلال فحص عينة من تقارير الشفافية لعدد ١٠٣ منشأة مراجعة باربعة دول بالاتحاد الأوروبى - استراليا، ألمانيا، نيوزيلندا، المملكة المتحدة. ولم تكشف الدراسة عن وجود ارتباط بين الإفصاح عن حوكمة منشأة المراجعة - المتضمن بتقارير الشفافية المهنية - وجودة المراجعة. ولقد قدمت الدراسة تفسيرين لغياب تعضيد العلاقة بين افصاح حوكمة منشأة المراجعة وجودة المراجعة، أولهما أن حوكمة منشآت المراجعة لا تعكس جودة المراجعة الفعلية، وثانيهما أن منشآت المراجعة التى تتصف بجودة عالية أو منخفضة قد تقدم إفصاحاً لا يعكس الجودة الفعلية للمراجعة. كما كشفت الدراسة عن وجود ارتباط ضعيف بين افصاح منشأة المراجعة عن فعالية النظام الداخلى لرقابة الجودة بالمنشأة وجودة المراجعة المحققة.

- دراسة (Chen et al. 2014)، وقد قامت بتحليل مدى تأثير المعلومات المفصح عنها بشأن دقة الرأى المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة وكفاءة الاستثمار. ولقد كشفت الدراسة عن أن أثر شفافية المراجعة على كفاءة الاستثمار يعتمد على القيمة المعلوماتية لرأى المراجعة، وبما يسمح للافصاح بتحسين كفاءة الاستثمار، ارتباطاً بتكلفة جودة المراجعة. ولقد اشارت الدراسة إلى أن أثر شفافية المراجعة على كفاءة الاستثمار يعتمد على جودة المحاسبة، وبالتالي جودة التقرير المالى. كما اشارت الدراسة - فى محاولة الإجابة على التساؤل بشأن هل تؤثر درجة جودة التقرير المالى على درجة شفافية المراجعة؟ - إلى أن جودة التقرير المالى تعد محدداً هاماً للعلاقة ما بين شفافية المراجعة وجودة المراجعة. ولقد كشفت الدراسة عن تأثير سلبى لجودة التقرير المالى على شفافية المراجعة.

- دراسة (Rosa and Caserio 2014)، والتي قامت بفحص عينة من تقارير الشفافية لمنشآت مراجعة تعمل بعدد من الدول الأوروبية. ولقد اشارت الدراسة إلى أن تقارير الشفافية قد لا تكشف عن جودة المراجعة الفعلية، حيث لم تؤيد أدلة الدراسة اعتبار عملاء منشأة المراجعة لتقارير الشفافية بأنها ذات إشارات معلوماتية بشأن جودة المراجعة. هذا ولم تطرح الدراسة المبررات أو الأسباب المحتملة لذلك.

- دراسة (شحاته ٢٠١٥)، وهى دراسة تجريبية استهدفت تحليل أثر محتوى تقارير الشفافية المهنية على جودة المراجعة من منظور أصحاب المصالح من خلال عينتين، الأولى من مجتمع مراقبى الحسابات بلغ حجمها ٥٢ مفردة. والعينة الثانية من مجتمع أصحاب المصالح وتضم لجان مراجعة بعدد ٤١، ومستثمرين مؤسسين بعدد ٥٧. ولم تكشف الدراسة عن وجود علاقة بين محتوى تقارير الشفافية المهنية والجودة الفعلية للمراجعة. وقد فسرت الدراسة غياب العلاقة لاعتبار تقارير الشفافية المهنية تقارير إنشائية نمطية ذات أغراض دعائية مع غياب الفحص والرقابة من قبل جهة مستقلة.

وتشير نتائج الدراسات السابقة إلى أن قيمة تقارير الشفافية المهنية- بحالتها الراهنة- بشأن جودة المراجعة محل تساؤل واعتبار. حيث لم يعضد الفكر المحاسبى صحة الافتراض بأن تقارير الشفافية المهنية تكشف عن جودة الخدمات المهنية المقدمة، وعلى رأسها خدمة المراجعة، وبما يسمح لمستخدميها من تقييم الجودة. الأمر الذى قد يشير إلى قصور المحتوى المعلوماتى لتقارير الشفافية المهنية فى الكشف عن جودة خدمة المراجعة، وحاجته إلى محتوى معلوماتى إضافى لتحقيق قيمة بشأن جودة المراجعة. وهو ما قد يطرح قضية تحسين المحتوى المعلوماتى لتقارير الشفافية المهنية من خلال البحث عن ما هية المعلومات

(المحتوى المعلوماتي) اللازم والذي يمكن إضافته لتقرير الشفافية بما يسهم في دعم قيمته لغرض الكشف عن جودة المراجعة. كما وأن توجه دراسات الأدب المحاسبي المعاصرة بشأن الشفافية المهنية كان لغرض دراسة مبررات وكيفية إعداد منشآت المراجعة لتقارير شفافية مهنية ومدى تأثيرها على قرارات بعض أصحاب الحقوق والمصالح، خاصة المستثمرين. فكان توجه الفكر المحاسبي نحو دراسة الشفافية المهنية إجمالاً دون الاهتمام بشفافية المراجعة بشكل خاص، وبكيفية تطويعها لقياس جودة المراجعة.

واستجابة من الباحث لاهتمام الأدب المحاسبي، حالياً، بالشفافية المهنية كان التوجه نحو دراسة وتحليل شفافية المراجعة لأهميتها وفي إطار محاولة استخلاص مؤشرات لقياس جودة المراجعة، والكشف عن قيمة تقارير شفافية المراجعة من منظور مستخدمى التقرير المالى. خاصة مع الاعتقاد بأن أدبيات المحاسبة مازالت في مرحلة مبكرة بشأن الكشف عن شفافية المراجعة وعلاقتها بجودة المراجعة.

هدف البحث

يهدف البحث إلى تحقيق ما يلي:

(أ) بناء نموذج كمي مقترح لقياس درجة جودة المراجعة، يقوم على إطار وصفي مقترح لشفافية المراجعة.

(ب) اختبار نموذج القياس المقترح من خلال دراسة تجريبية، يمكن من خلالها الكشف عن مدى تأثير تقرير شفافية المراجعة على تقدير مستخدمى التقرير المالى لجودة مراجعة القوائم المالية في ضوء نموذج القياس المقترح.

منهج البحث

إنطلاقاً من أن طبيعة مشكلة البحث تفرض المنهج العلمى المستخدم فى سبيل تحقيق هدف البحث، يستخدم الباحث المنهج الاستنباطى (المدخل العيارى Normative Approach) فى محاولتى وضع إطار مقترح لشفافية المراجعة، وبناء نموذج قياس لجودة المراجعة. كما يقوم الباحث باستخدام المنهج الاستقرائى (المدخل التجريبي Experimental Approach) لاستقراء مدى تأثير تقرير شفافية المراجعة على واقع تقييم مستخدمى التقرير المالى لجودة المراجعة. وبما يكشف عن منهج للبحث يقوم على دراسة تحليلية - من خلال منهج استنباطى Deductive Approach لما هية وطبيعة شفافية المراجعة، والعلاقة ما بين شفافية المراجعة وجودة المراجعة لإمكانية بناء نموذج قياس جودة مقترح - ودراسة تجريبية.

دوافع (الحافز على) البحث

يتولد الحافز على البحث من قيام منشآت المراجعة بالعديد من الدول - خاصة دول أوروبا- بإعداد ونشر تقارير شفافية مهنية سنوية، في حين تغيب مثل هذه التقارير في بيئة المراجعة المصرية. الأمر الذى يدفع بأهمية البحث وراء أسباب تأخر الاستجابة لهذا التوجه الجديد والمعاصر. والبحث ما هو إلا محاولة متواضعة لتحليل شفافية المراجعة- باعتبارها أساس (قلب) الشفافية المهنية- والكشف عن أهميتها بشأن قياس جودة المراجعة، كخطوة أولية للكشف عن مدى إدراك مستخدمي التقرير المالى لأهمية وقيمة تقارير شفافية المراجعة؛ والذى يعد أساس مطالبه منشآت المراجعة فى مصر بإعداد مثل هذه التقارير المهنية.

أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من أهمية موضوعه، والذى يتسم بالحدثة والحاجة إلى البحث والدراسة تجاه تحقيق فهم إضافى بشأن ما هية الشفافية المهنية وكيف يمكن أن تلعب دوراً بشأن الكشف عن جودة المراجعة، وبما يصب فى صالح سلامة تقييم جودة التقارير المالية، وبما قد يسهم فى توجيه انتباه واضعى معايير المراجعة ومنظمى سوق المال فى مصر لأهمية وقيمة تقارير الشفافية المهنية، وأثرها على كفاءة سوق المال.

كما قد يعد البحث مساهمة متواضعة لدراسات الأدب المحاسبى فى توفير أدلة أولية عن مدى وجود قيمة معلوماتية لمحتوى تقرير الشفافية (المقترح بشأن جودة المراجعة) من منظور مستخدمي التقرير المالى، وبما قد يكشف عن مدى أهميته. وقد يكون محتوى تقرير شفافية المراجعة المقترح خطوة أولية نحو تحسين المحتوى المعلوماتى بتقرير الشفافية المهنية بما يضمن إدراك مستخدمي التقرير المالى لفروق جودة المراجعة بين منشآت المراجعة.

تنظيم البحث

بعد تناول منهجية وإطار البحث، ولتحقيق هدف البحث، يتكون البحث من خمسة مباحث هى، كما يلى:

المبحث الأول: شفافية المراجعة (المفهوم والمحددات).

المبحث الثانى: الشفافية المهنية وجودة المراجعة.

المبحث الثالث: قياس درجة جودة المراجعة باستخدام تقرير الشفافية المهنية.

المبحث الرابع: الدراسة التجريبية.

المبحث الخامس: خلاصة ونتائج وتوصيات البحث

المبحث الأول: شفافية المراجعة (المفهوم والمحددات)

يعد مصطلح الشفافية حديثاً على مفاهيم نظرية المراجعة، حيث لم يكن معروفاً بين المراجعين حتى مطلع القرن الحالى (Lazarevska and Stolevska 2012, 669). ويصف مصطلح الشفافية انفتاح Openness المنشأة معلوماتياً من خلال الإتاحة Availability وإمكانية الوصول Accessibility (IIA 2012, 3). وتعنى الإتاحة توفير معلومات ذات منفعة لمستخدميها؛ تساعدهم فى فهم وتقييم حالة المنشأة واتخاذ ما يلزم من قرارات تحقق مصالحهم وأهدافهم (Carey and Parker 2002,3). وللشفافية مدى يعكس درجة أو مستوى حرية تدفق معلومات ذات منفعة عن حالة المنشأة لأصحاب الحقوق والمصالح بها. ومع زيادة المدى يزداد احتمال توافر إشارات معلومات كاملة، ومع انخفاض المدى ينخفض اكتمال الإشارات حتى يضعف بما قد يسمح بتضليل مستخدميها (Walther 2004, 200).

والشفافية أحد مبادئ الحوكمة، التى توفر رؤية بعيون إدارة المنشأة تضمن سلامة قرارات أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة؛ وتجنبهم أى مفاجآت بشأن هذه الحقوق والمصالح. حيث تخفض الشفافية حالة عدم التأكد بشأن أحداث ونتائج وتقييم حالة المنشأة خاصة فى الأجل القصير (Anctil et al. 2004, 159).

وبالبحث فى دراسات الأدب المحاسبى نجد أن شفافية المنشأة تعنى إظهار حالة المنشأة لأصحاب الحقوق والمصالح بها من خلال معلومات تتصف بالجودة، كما جاء - على سبيل المثال - بالتعريفات التالية:

- "Wide Range of Information Providing Clear Picture of the Type and Volume of Activities Carried out by the Audit Firm during the Year" (Lazarevska and Stolevska 2012, 669)
- "The Openness of an Organization with Regard to Sharing Information About How It Operates" (GEMI 2004, 1)
- "The Principle of Creating an Environment where Information About Existing Conditions, Decisions and Actions is Made Accessible, Visible and Understandable to All Market Participants" (Soltani 2007, 80)

^o تعد خاصية منفعة (فائدة) المعلومات لمستخدميها أساس تحقيق الشفافية. وحتى تكون المعلومات مفيدة للمستخدمين فإنها يجب أن تتصف بثلاث خصائص أساسية هي، الملائمة (وتعنى أن تكون المعلومات ذات تأثير على قرارات مستخدميها)، والموثوقية (وتعنى أنه يمكن لمستخدمي المعلومات الاعتماد عليها فى اتخاذ القرارات؛ وتعد دقة المعلومات شرطاً لإمكانية الاعتماد عليها)، والقابلية للفهم- وتعنى أن تكون المعلومات قابلة للتفسير المباشر.

- "Widespread Availability of Relevant, Reliable Information About the Periodic Performance, Financial Position, Investment Opportunities, Governance, Value and Risk of Firms" (Bushman and Smith 2003, 2).
- "The Availability of Firm-Specific Information to Users (Outside Parties)" (Francis et al. 2009, 944).

وتعنى الشفافية المهنية لمنشأة المراجعة- فى الأساس- شفافية الحوكمة Governance Transparency من خلال إتاحة المعلومات عن كفاءة نظام حوكمة المنشأة (IOSCO (6, 2009، والتي يمكن لأصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة استخدامها فى مراقبة ومساءلة الإدارة (Milier 2004, 266) وعمل الاستدلالات اللازمة عن مدى كفاءة وفعالية تصرفاتها (Gigler and Hemmer 2004, 871). كما تشمل الشفافية المهنية الشفافية المالية Financial Transparency، والتي تعنى بإظهار الحالة المالية الحقيقية للمنشأة، مع الكشف عن الأمور غير المالية ذات التأثير المالى (الحالى أو المستقبلى) داخل المنشأة (Bushman et al. 2004, 209). وللشفافية المهنية هدفين رئيسيين، أولهما يتعلق بحماية حقوق أصحاب المصالح بمنشأة المراجعة، والثانى يتعلق بالحفاظ على قيمة المنشأة. والهدفان يدعمان بعضهما البعض.⁶

وتقع شفافية المراجعة Audit Firm Transparency فى قلب الشفافية المهنية، لأهمية خدمة المراجعة وخطورة أثارها السلبية على منشأة المراجعة وبيئة الأعمال وبخاصة أسواق رأس المال.

ويقصد بشفافية المراجعة Audit Transparency توفير المعلومات اللازمة والتي تفصح عن دقة الآراء المهنية الصادرة عن منشأة المراجعة بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية لمنشآت عملاءها.

وتعمل شفافية المراجعة على تمكين طالبي خدمة المراجعة من تقييم أداء منشأة المراجعة، من خلال فهم كيفية ضمان منشأة المراجعة لجودة المراجعة المقدمة. الأمر الذى قد يجعل شفافية المراجعة أساس تحقيق (تدعيم وتحسين) ثقة أصحاب الحقوق والمصالح- خاصة المستثمرين- فى مصداقية التقرير المالى (Deumes et al. 2012)، ويدفع بالاعتقاد بأن

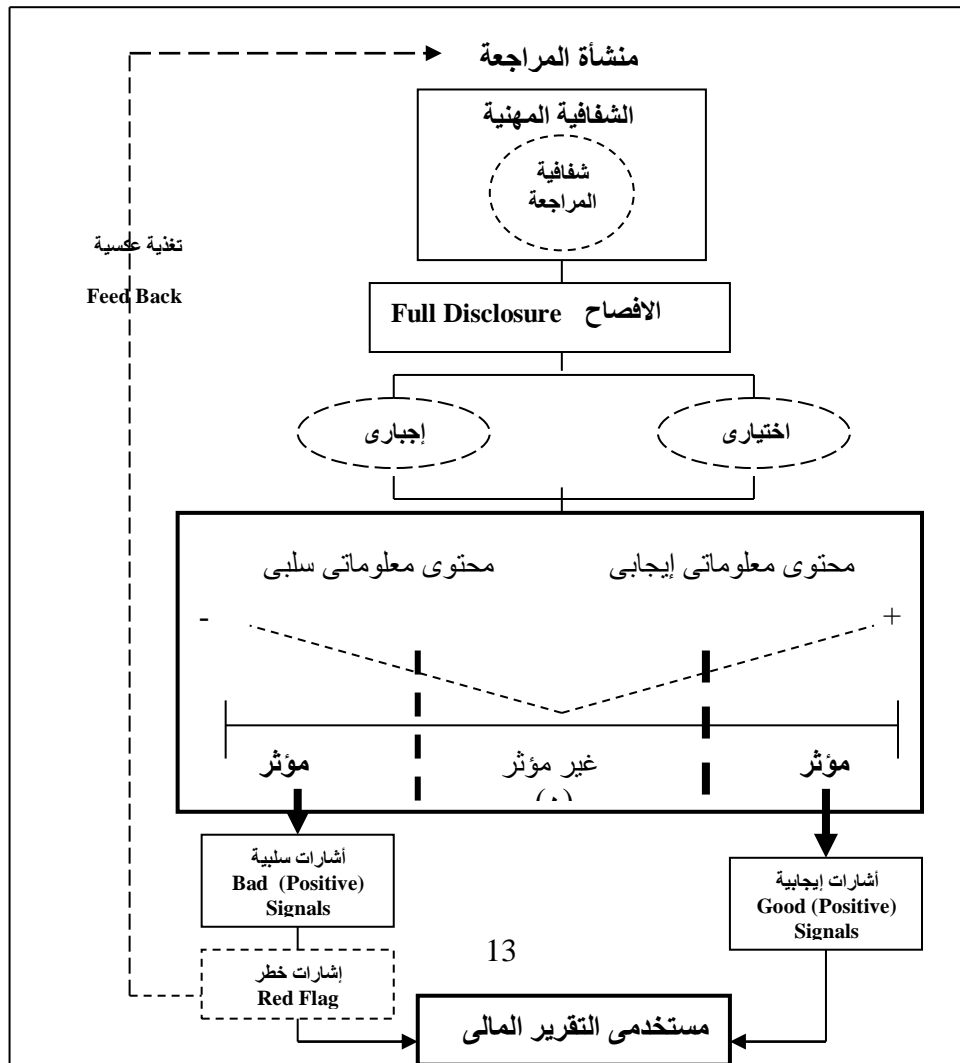
⁶ من المعتقد، أن تحافظ الشفافية المهنية على قيمة منشأة المراجعة بوسيلتين، الأولى حماية قيمة الأصول غير الملموسة Intangible Assets كالشهرة والسمعة وولاء العملاء والعلامة التجارية وقيمة الأصول المعرفية Knowledge Assets وغيرها من خلال الحفاظ على ثقة أصحاب المصالح بالمنشأة (GEMI 2004, 6). ويكتسب أصحاب المصالح الثقة فى المنشأة من خلال الشفافية المهنية والتي تكشف عن اتساق تصرفات منشأة المراجعة مع تعهداتها والتزاماتها. ومع زيادة الثقة تنخفض المخاطرة فتستطيع المنشأة زيادة حصتها السوقية واجتذاب الجهات المانحة للتمويل وتحسين العلاقات مع الجهات التنظيمية وغيرها، وكلها عوامل قد تحافظ على قيمة المنشأة حتى فى أوقات الأزمات (GEMI 2004, 8). بل ويمكن لها أن تضيف قيمة للمنشأة. أما الوسيلة الثانية فتتمثل فى أن الشفافية المهنية قد تمثل حافزاً قوياً لإدارة منشأة المراجعة على تحسين أداءها، خاصة مع إدراكها أن تصرفاتها ونتائج هذه التصرفات ستكون معلنة لأصحاب المصالح بالمنشأة.

شفافية المراجعة تدعم منفعة التقارير المالية لمستخدميها عند اتخاذ القرارات، وتحسن - بالتبعية- كفاءة أسواق المال.

ويعد التقرير وسيلة تحقيق شفافية منشأة المراجعة. فالشفافية توجه Drives التقرير، والتقرير يحقق Enables الشفافية. ويعمل تقرير شفافية المراجعة كألية إشارة Signaling Mechanism للتخفيف من مشكلة عدم تماثل المعلومات Asymmetry بشأن منشأة المراجعة بين إدارة منشأة المراجعة ذاتها وأصحاب الحقوق والمصالح بها (Burkhardt and Strausz, 2009, 690).

وتتوقف منفعة تقارير الشفافية المهنية لمستخدميها على اتصافها بالشفافية، وبالتالي تحقق الشفافية ذاتها. ومن المتوقع تحقق الشفافية للتقارير المهنية بتوافر المحتوى المعلوماتي الإيجابي والسلبي المؤثر، كما بالشكل التالي:

شكل (1)



ويعكس الشكل السابق، أن تحقيق شفافية المراجعة يتطلب افصاح منشأة المراجعة عن المعلومات ذات المنفعة لمستخدميها وبغض النظر عن طبيعتها إيجابية أم سلبية.^٧ فتحول الشفافية دون توجه منشأة المراجعة نحو الافصاح عن مؤشرات إيجابية مفتعلة، أو نغمة Tone الافصاح عن المؤشرات الإيجابية.

ومن المتوقع، أن ينتقص توافر محتوى معلوماتي غير مؤثر من الشفافية، فتوصف التقارير بشبه الشفافية Translucent Report. كما يصبح التقرير في حالة عدم كفاية المحتوى المعلوماتي المؤثر تقرير لا شفافية Opaque Report.

وإذا كانت شفافية المراجعة تكشف عن جودة المراجعة، فإن تحقيق منشآت المراجعة لجودة خدمة المراجعة يُمثل دافعاً للشفافية. كما وأن التزام منشأة المراجعة بالشفافية يدفعها نحو العمل على تحسين مؤشرات جودة المراجعة من فترة عمل لأخرى، لتجنب الافصاح عن انخفاض القيم الإيجابية لبعض هذه المؤشرات بما قد يحمله من نتائج سلبية قد تزيد من احتمال تعرض المنشأة لمخاطرة التقاضي.

وقد تعكس تقارير شفافية المراجعة ما لدى منشأة المراجعة من مساءلة داخلية تدفع إلى جودة الأداء وتجنب الممارسات غير المنظمة Irregular Audit ومسببات زيادة مخاطرة التقاضي Litigation Risk، فتحول دون الإضرار بقيمة منشأة المراجعة. (Boone et al. 2011; CCAB 2011, 18; Cole 2014, 95; Francis and Krishnan 2002). ومن المعتقد، أن يؤدي تقرير شفافية المراجعة إلى زيادة شعور فرق المراجعة بالمسئولية Responsibility؛ والتي تعد أساس المساءلة Accountability؛ والتي بدورها تدعم الجهد الذي قد يقود بدوره إلى زيادة جودة المراجعة PCAOB (Cole 2014, 85).

^٧ قد يكون للمؤشرات السلبية لجودة المراجعة نتائجاً سلبية إضافية. فمثلاً، افصاح منشأة المراجعة عن ثغرات بنظام رقابة الجودة الداخلية أو انتهاكات الاستقلال قد يتخذ دليلاً ويسهم في إدانة منشأة المراجعة قضائياً. وعندما تتوجه منشأة المراجعة لإعداد تقرير يتضمن محتوى معلوماتي مرغوب فيه يتم خلاله الافصاح عن إيجابيات وتجاهل سلبيات فإن هذا التقرير لا يعد تقرير شفافية، ويعكس سلوك للمنشأة لا يتبنى فلسفة الشفافية.

(2009). فعلى سبيل المثال، قد يدفع افصاح منشأة المراجعة عن مهارات وخبرات فرق المراجعة إلى العمل على تحسين هذه المهارات والخبرات، بما يحمله من تحسين لجودة المراجعة (CII 2009, 2; PCAOB 2009).

ومن المتوقع، أن يكشف تقرير شفافية المراجعة عن كيفية إدارة ورقابة منشأة المراجعة لجودة المراجعة، وأن يوفر لمستخدمي التقرير المالي رؤية واضحة داخل المراجعة (KPMG (2, 2014). فبتحقيق شفافية المراجعة يمكن لمستخدمي تقرير الشفافية تقييم جودة المراجعة (PCAOB 2009, 2011)، والوقوف على الإشارات السلبية والتي تمثل إشارات خطر تهدد جودة المراجعة؛ وبالتالي جودة التقرير المالي. كما يمكن لمنشآت الأعمال - وبخاصة لجان المراجعة بها- استخدام تقارير شفافية المراجعة كأداة تفاضلية بين منشآت المراجعة في سوق خدمة المراجعة بناءً على ما تحتويه من إشارات لجودة المراجعة.

وتعد شفافية المراجعة أحد دعائم تحقيق رؤية منشأة المراجعة لتكون منشأة عالمية -World Class Audit Organization.

ويعتقد الباحث، أن إدراك والتزام منشأة المراجعة بالشفافية قد يحول دون تحقق قيمة مضافة لتقرير الشفافية من قيام جهة مهنية أو تنظيمية مستقلة بتقديم تأكيد Assurance بشأن تحقق الشفافية.⁸ حيث تكون الحاجة ضرورية لفحص تقارير الشفافية من قبل جهة رقابية عندما تتعامل منشآت المراجعة مع تقارير الشفافية كوسيلة للإلتزام بمتطلبات مهنية أو تشريعية (الافصاح الإلزامي) - وبما قد يجعل الافصاح بها روتينياً (Lazarevska and Stolevska 2012, 682) - أو كوسيلة دعائية (الافصاح الاختياري)، دون اهتمام حقيقي بتمكين أصحاب الحقوق والمصالح من تقييم الجودة الفعلية للمراجعة (IOSCO 2009). الأمر الذي يدفع بتحول اهتمام أصحاب الحقوق والمصالح من تقارير الشفافية المهنية إلى التقارير التي تصدرها الجهات الرقابية بشأن منشآت المراجعة كمؤشرات للجودة (CCAB (2013; Gunny and Zhang 2011).

وقد تختلف آليات تحقيق شفافية المراجعة، لكنها تعمل نحو هدف متسق هو الكشف عن مدى جودة المراجعة المقدمة.⁹

⁸ يرى البعض، أن مطلب الشفافية لا يعنى شيئاً بذاته إذا لم تكن بيانات ومعلومات تقارير الشفافية محل فحص وتقييم من قبل سلطات مهنية أو تنظيمية ملائمة حتى لا تكون تقارير الشفافية عرضة لتلاعب منشأة المراجعة، ولا تفقد مهنة المراجعة ثقة العامة ومستخدمي تقارير المراجعة (انظر على سبيل المثال، Lazarevska and Stolevska 2012).

⁹ لقد بدى توجهاً نحو الحاجة إلى تقرير مراجعة جديد New -Style Audit Report يحقق الشفافية بشأن مسؤوليات المراجع والإدارة (خاصة لجان المراجعة) ويكشف عن معلومات جديدة تسهم في إمكانية تقييم جودة المراجعة (KPMG 2015). وأحد

ويعتقد الباحث، بتعدد القضايا المرتبطة بشفافية المراجعة، والتي قد تمثل محددات لها، فتشمل ما يلي:

أ- من المخاطب بإعداد تقارير شفافية المراجعة؟ هل هي منشآت المراجعة كبيرة الحجم، أم منشآت المراجعة ككل؟ وهل المخاطب بتقارير الشفافية هي منشآت مراجعة ذات سمات خاصة، كأن تتخطى حصتها السوقية أو يتخطى رأس مال منشآت عملاءها رقماً معيناً؟ ويعتقد الباحث، بأن المخاطب بإعداد تقارير شفافية المراجعة هي منشآت المراجعة- وبغض النظر عن حجمها- التي تقدم خدمة المراجعة لمنشآت أعمال ذات تأثير في بيئة الأعمال كتلك المقيدة بسوق المال، والتي تتخذ شكل شركات أموال (خاصة شركات المساهمة) وبغض النظر عن حجمها.

ب- إلى من يوجه تقرير الشفافية؟ هل ينشر للعمامة أم يوجه لأطراف وجهات معينة كالمستثمرين ولجان المراجعة بمنشآت الأعمال والجهات التنظيمية؟ وهل يمكن إعداد تقرير شفافية على صورتين، أحدهما تتطوى على افصاح كاف وتنتشر للعمامة، والأخرى تحتوى على أفصاح كامل للجان المراجعة والهيئات التنظيمية؟ وما هي الافصاحات التي يجب حجبها عن العمامة؟ وما هي المعايير التي يجب اعتبارها عند تحديد الافصاح الذي يجب أن يكون متاحاً للعمامة؟

ومن المعتقد، أن توجه تقارير شفافية المراجعة إلى أصحاب الحقوق والمصالح Significant Stakeholder بمنشآت المراجعة؛ خاصة لجان المراجعة ومستخدمي التقرير المالي؛ هو ما قد يرحح أفضلية النشر العام، واعتباره أحد منافع الشفافية.

ج- هل المحتوى المتطلب بتقارير الشفافية يتضمن افصاحاً قابلاً للتطبيق؟ وهل يجب أن يكون الافصاح بتقرير الشفافية إجبارياً أم يترك اختيارياً لمنشأة المراجعة في إطار مقرر للافصاح؟ لقد ترك منشآت المراجعة حرية تقرير مدى ونوعية الافصاح المحتوى بتقارير الشفافية في إطار نطاق الافصاح المقرر (Deumes et al. 2012, 195). الأمر الذي سمح لمنشأة المراجعة بالاختيار ما بين افصاح تفصيلي وافصاح يحقق الإلتزام بالمتطلبات التشريعية أو التنظيمية المقررة، أو الافصاح عن ما يعتقد أنه في صالح منشأة المراجعة. مما يفتح باب

صور هذا التقرير هو تقرير المراجعة الموسع Expanded Auditor Reporting والذي يتناول بالإضافة إلى بيان الرأي المهني أمور المراجعة الرئيسية Key Audit Matters وما تم بشأنها (Bedard et al. 2014; Cardos and Fulop 2015; IAASB 2014; Sirois et al. 2014) فضلاً على الافصاح عن مسؤوليات المراجع والإدارة تفصيلياً، وتقييم الرقابة الداخلية بمنشأة العميل، والتأكيد على الإلتزام بمعايير المراجعة والمتطلبات الأخلاقية، كذلك المتعلقة بالاستقلال.

¹⁰ لم تقرر الهيئات التنظيمية- التي طالبت منشآت المراجعة بإعداد تقارير شفافية مهنية- متطلبات أفصاح تفصيلية، واكتفت عادةً بوضع إطار مرشد للافصاح، يسمح بمرونة الافصاح.

الاختلاف بين منشآت المراجعة بشأن الإفصاح المحتوى بتقارير الشفافية، لدرجة قد يصبح معه الإفصاح غير متسق بين منشآت المراجعة وبما قد يعوق عملية المقارنة.¹¹

د- ما هو التوقيت الملائم لنشر تقارير شفافية المراجعة؟

يعتقد الباحث، أنه من الملائم أن تكون تقارير شفافية المراجعة تقارير (تاريخية) سنوية، تكشف عن حالة المراجعة المقدمة للعملاء عن سنة ماضية؛ وبما يتسق مع إطار مراجعة القوائم المالية لمنشآت العملاء المعدة عن سنة مالية منتهية. كما يعتقد الباحث، أن ملائمة التوقيت ترتبط بتواريخ إعداد تقارير المراجعة الصادرة عن منشأة المراجعة. ومن المعتقد بأفضلية إصدار تقارير شفافية المراجعة قبل أو خلال إصدار تقارير المراجعة، وبحد أقصى فى نهاية عام مالى وبمناسبة تقديم تقارير المراجعة.

المبحث الثانى: الشفافية المهنية وجودة المراجعة

تعد جودة المراجعة جزءاً من ثقافة منشأة المراجعة التى تشكل توجهها Ton at the Top، ولذلك فهى غير قابلة للتفاوض (KPMG 2014, 24). كما تعد جودة المراجعة، إحدى القيم الأساسية Core Value داخل منشأة المراجعة، وأساس التحسين المستمر للأداء.¹² وإذا كان للمراجعة قيمة، فإنها تستنبط من جودتها. وجودة المراجعة معنية بكيفية ضمان سلامة الرأى المهني بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية المراجعة، وهذا يتعلق بالأساس بعمليات وأنشطة المراجعة.

ومن المتوقع، أن تتعدد مسببات جودة المراجعة، وترتفع مخاطر تحديدها ومحاولة قياسها (KPMG 2014, 4).¹³ وعلى الرغم من أن مسببات جودة المراجعة قد تختلف اعتماداً على تباين إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لها ولدرجة أهميتها، فمن المتوقع أن هناك عدداً من المسببات الرئيسية لجودة المراجعة، بعضها مباشر ويشمل الارتباط بعملاء حسنى السمعة (نزاهة إدارات منشآت الأعمال)، وجودة معايير المراجعة، وأدوات مراجعة فعالة، وتعيين وتطوير وتخصيص أعضاء فرق مراجعة ذو تأهيل مناسب، والإلتزام بتميز الأداء المهني

¹¹ يعد تقرير شفافية المراجعة أداة التعبير عن جودة المراجعة، وهو ما قد يُخرج تقرير الشفافية من مجرد إستيفاء لمدى إلتزام منشأة المراجعة بالحوكمة Compliance Document ليكون وسيلة تمييز لأصحاب الحقوق والمصالح لجودة المراجعة بين عارضى الخدمة. الأمر الذى قد يرجح أن يكون تقرير الشفافية تقريراً غير موحد، وبما قد يسمح بضرورة تقاضى اللغة النمطية Boilerplate Language (Deumes et al., 2011).

¹² هناك عدد من محددات فعالية توجه منشأة المراجعة نحو الجودة، تشمل تبنى ثقافة قائمة على القيم Values-Based Compliance Culture، واستراتيجية مراجعة ملائمة، وهيكى حوكمة، ودليل للأداء والسلوك يضمن جودة الأداء Doing the Right Thing in The Right Way. ويعتقد الباحث، أن مستوى جودة المراجعة يخضع للتحسين المستمر. فقيمة جودة المراجعة ليست ثابتة بل مرنة فى ضوء الاستجابة المناسبة لمتغيرات بيئى المراجعة والأعمال.

¹³ "Audit Quality is a Complex Subject and There is no Definition or Analysis of it that has Achieved Universal Recognition" (IAASB 2014).

وعماده الكفاءة والفعالية، والتطوير المستمر. والبعض الآخر غير مباشر ويشمل الحوكمة والبيئة (التنظيمية، القانونية، ٠٠٠) المحيطة بمنشآت المراجعة (KPMG 2014, 4).

ولقد عاد تأكيد المنظمات المهنية والأخرى ذات العلاقة على جودة المراجعة وآليات تدعيمها مع الأزمات المالية وأزمة الثقة التي شهدتها مهنة المحاسبة والمراجعة مطلع القرن الحالى. وتعد الشفافية المهنية إحدى الآليات المعاصرة لتدعيم جودة المراجعة، والتي تعنى بإظهار مدى التزام منشآت المراجعة بالمعايير والممارسات المهنية ومتطلبات الحوكمة المقررة.^٤ وتكتسب آلية الشفافية المهنية أهميتها بكونها آلية دعم داخلية (من قبل منشأة المراجعة) لجودة المراجعة. وتأتى شفافية المراجعة فى قلب الشفافية المهنية. ويعد تقرير الشفافية المهنية بمحتواه وسيلة تحقيق شفافية المراجعة.^{١٥} وتقرير شفافية المراجعة هو أساس تقرير الشفافية المهنية، الأمر الذى قد يبرر - فى اعتقاد الباحث - أهمية وضرورة إعداد تقرير شفافية المراجعة كتقرير مستقل. ومن المتوقع، أن تخلق تقارير الشفافية ضغطاً على منشآت المراجعة بشأن تحقيق جودة المراجعة.^{١٦} ويولد تحقيق منشأة المراجعة لمستوى عال من جودة المراجعة الرغبة فى إعلام سوق خدمة المراجعة بها من خلال تقرير شفافية المراجعة، بما يحمله من تأثير إيجابى على حصتها السوقية (Rosa and Caserio 2014, 261). كما قد يتحسن الإفصاح ويُصبح أكثر تكاملاً مع استمرارية تبنى منشآت المراجعة تحقيق الشفافية (IOSCO 2009,3) فى ظل الحوار الدائم بين منشأة المراجعة وأصحاب الحقوق والمصالح بها (CCAB 2011, 20). ومن المعتقد، أن تحقق شفافية المراجعة يُزيد قيمة تقرير المراجعة عند أصحاب الحقوق والمصالح خاصة المستثمرين (Chen et al. 2014).

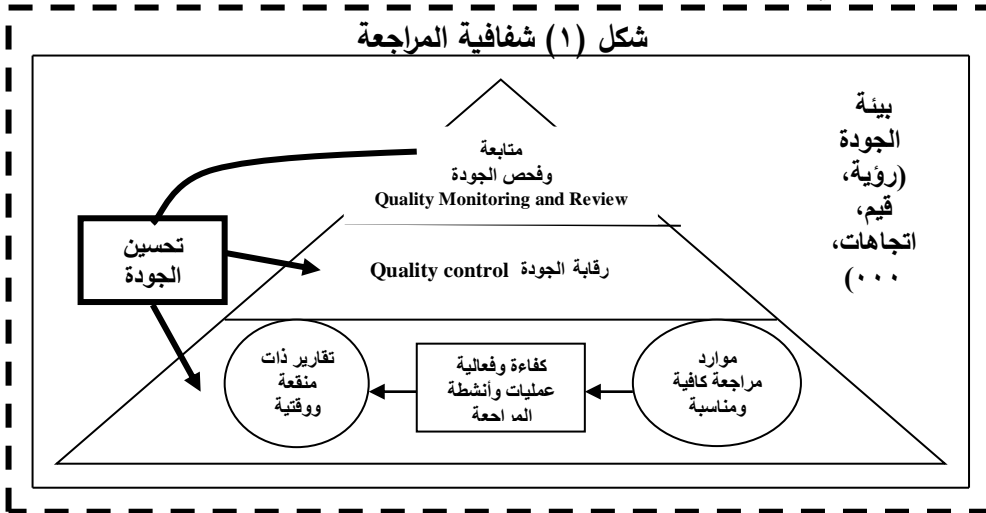
ومن المفترض، أن تقوم شفافية المراجعة على إطار كلى لجودة المراجعة، وليس على جزء من الإطار. ويعد تقييم جودة المراجعة فى ضوء مخرجاتها ونتائجها وآثارها بالإضافة إلى مدخلاتها وعملياتها وأنشطتها المختلفة جزءاً من هذا الإطار. ويفرض الإطار الكلى للجودة

^{١٤} على الرغم من أن بيئة الأعمال فى مصر قد فرضت على منشآت الأعمال (وبخاصة شركات المساهمة المقيدة ببورصة الأوراق المالية) الالتزام بقواعد حوكمة الشركات، فإن بيئة الممارسة المهنية خلت من وجود تشريع أو تنظيم مهني يفرض على منشآت المراجعة الالتزام بقواعد ملائمة للحوكمة.

^{١٥} يختلف الإفصاح بتقرير الشفافية المهنية من دولة لأخرى (Rosa and Caserio 2014, 267). وباختلاف الإفصاح (المحتوى) يختلف مستوى شفافية المراجعة المحقق. ويرتفع مستوى شفافية المراجعة كلما ساهم الإفصاح (المحتوى) فى مساعدة أصحاب الحقوق والمصالح فى تقييم المستوى الفعلى لجودة المراجعة.

^{١٦} من المتوقع، أن تقود الشفافية منشأة المراجعة إلى تحقيق أفضل أداء Breakthrough لخدمة المراجعة من خلال تبنى استراتيجية تميز الأداء القائمة على فلسفة التحسن المستمر، والتي تعتمد على كل من مهارات المراجعين وقدرتهم على الأداء، والتقييم المستمر لكافة أنشطة وعمليات المراجعة، بما يضمن التحسين المستمر لها من خلال العمل على تخفيض أو إزالة معوقات التميز من وقت عديم القيمة Valueless Time، وأنشطة عديمة القيمة Valueless Activity، وانحرافات (أداء غير مرضى)، وغيرها من مسببات التحسين المستمر (Richard 2007).

ضرورة التحول من المفهوم التقليدي لجودة المراجعة- والقائم على أحد أو بعض مؤشرات الجودة كالسمعة وحجم منشأة المراجعة والحصة السوقية والاعتاب وغيرها- إلى مفهوم كلى للجودة يجمع الصورة كاملة. فتتحقق شفافية المراجعة- فى اعتقاد الباحث- يتطلب افصاح كامل عن أبعاد الجودة بما يضمن توفير إشارات كاملة عن جودة خدمة المراجعة، الأمر الذى يمكن معه القول بأن شفافية المراجعة تعمل على إظهار الإطار الكلى لجودة المراجعة لمستخدمى التقرير المالى، كما يصوره الشكل التالى:



Source: Audit Scotland. 2013. Transparency and Quality-Annual Report

ويقوم بناء بيئة لجودة المراجعة على عدد من المحددات الرئيسية، تشمل، تبنى منشآت المراجعة لرؤية وقيم واتجاهات مناسبة، وامتلاك موارد مراجعة (تكنولوجية ومادية وبشرية 000) كافية ومناسبة، وإنشاء وتفعيل نظم رقابة جودة فعالة، وتوفير تقارير مهنية مفيدة ووقتیة، والتفاعل المناسب والمستمر مع أصحاب الحقوق والمصالح بمنشآت المراجعة. ومن المعتقد، أن بيئة جودة المراجعة تشكل إطار الجودة الكلية للمراجعة (KPMG 2014, 4). وتعد مدخلات عملية المراجعة، بما لها من قيمة، أساس تدعيم جودة المراجعة. وتعتمد جودة المراجعة على التوازن ما بين الفعالية والكفاءة (KPMG 2014, 25). فتحقيق فعالية المراجعة يرتبط بكفاءة المراجعة، وعدم الكفاءة يؤثر سلباً على كل من رضا المراجع من خلال علاقة التكلفة والعائد، ورضا العميل من خلال علاقة الكفاءة بالفعالية. وكفاءة المراجعة لا تعنى أداء اختبارات المراجعة طبقاً لبرنامج المراجعة فحسب، وإنما تعنى الأداء بما يحقق جودة المراجعة (KPMG 2014, 25).

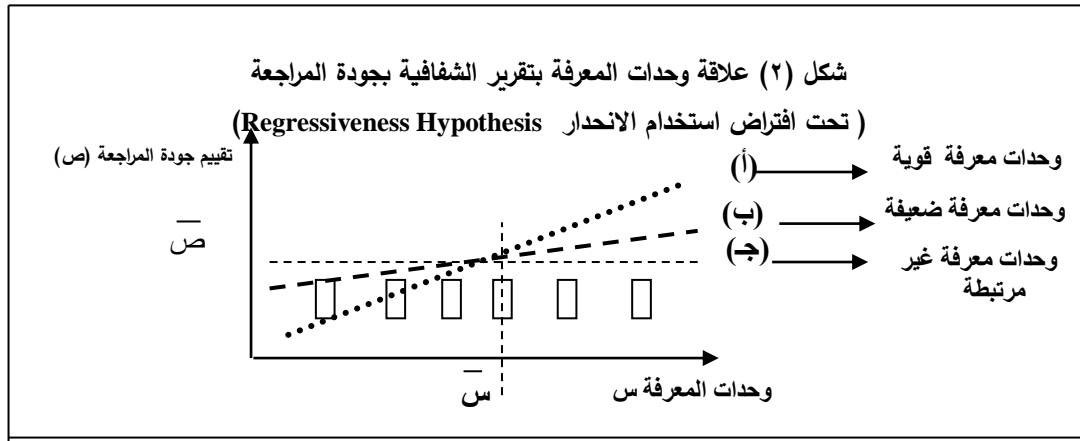
وتشير رقابة الجودة إلى إدارة الجودة خلال المراجعة، من خلال أنشطة رقابة جودة تبدأ بضمان فهم طبيعة العملاء وبناء استجابة مراجعة ملائمة للمخاطر المحيطة، وتكشف مدى الالتزام بالجودة، وتعمل في إطار استراتيجية تعظيم الجودة. ومن المعتقد، أن يفصح تقرير الشفافية عن الطرق التي تستخدمها منشأة المراجعة لمراقبة وتقييم جودة المراجعة (KPMG 5, 2014). كما تعنى متابعة وفحص جودة المراجعة تقييم مدخلات وتشغيل ومخرجات المراجعة لتوفير تغذية أمامية Upward Feedback - قائمة على آلية التتبع الأمامي Forward-Trasing داخل الإطار الكلي لجودة المراجعة- تسمح بفرص تدعيم جودة المراجعة. وتشمل متابعة وفحص جودة المراجعة كافة الأنشطة التي تهدف إلى التحسين المستمر لجودة المراجعة. ويعد الفحص والتوثيق المترام للأداء جزء رئيسي من فعالية الإشراف، ويشمل نوعي الفحص الداخلي والخارجي (كفحص القرين Peer Review). كما يعد الفحص الدوري لأداء شركاء ومديري المراجعة، وصولاً لمعدلات مرضية للأداء لا تبرر الفحص الإضافي، أحد العناصر الرئيسية لمراقبة وتقييم جودة المراجعة.

وتعاني تقارير الشفافية المهنية الحالية من عدم إمكانية الكشف عن جودة المراجعة في إطارها الكلي.¹⁷ حيث يتعلق الإفصاح بتقارير الشفافية المهنية - في الأساس - بالكشف عن مدى التزام منشأة المراجعة بمتطلبات وممارسات الحوكمة. وهذا لا ينفى وجود بنود إفصاح بتقرير الشفافية المهنية لها محتوى (قيمة) معلوماتية ترتبط بجودة المراجعة.¹⁸ ويثار التساؤل بشأن مدى الحاجة إلى تضمين تقرير الشفافية بنود أفصاح هامة للكشف عن شفافية المراجعة. وبما يعنى، الحاجة لإضافة بنود جديدة لتقرير الشفافية المهنية لغرض دعم شفافية المراجعة. وحيث تعتمد شفافية المراجعة على حث منشأة المراجعة على توفير معلومات ذات منفعة لمستخدميها، فإن حث المعرفة Knowledge-Inducing لا يتطلب قيام منشأة المراجعة بالإفصاح عن مزيد من وحدات المعرفة فحسب؛ ذلك أن اتساع الإفصاح دون مراعاة القيمة

¹⁷ لغرض الكشف عن المحتوى المعلوماتي لشفافية المراجعة بتقارير الشفافية المهنية، فقد تم تحليل وفحص العديد من الإصدارات من تشريعات وقرارات مهنية وتنظيمية بالعديد من الدول التي طالبت منشآت المراجعة بإعداد تقارير شفافية مهنية (أنظر على سبيل المثال، Audit 2015; KPMG 2014; KPMG 2015; IOSCO 2009; Japan CPA Act, Eighth EU Directive; Scotland 2014; CCAB 2011)، فضلاً على فحص عدد من تقارير الشفافية المهنية الصادرة عن منشآت المراجعة (أنظر على سبيل المثال، KPMG 2014; Hall Chadwick (NSW) 2014; Deloitte 2014). ولقد كشف هذا التحليل والفحص عن إفصاح بتقرير الشفافية المهنية لا يكشف عن جودة المراجعة في إطارها الكلي. وهو ما يتسق مع نتائج بعض الدراسات (مثل Deumes et al. 2012) والتي قد كشفت عن أن الإفصاح الحالي بتقارير الشفافية المهنية لا يبدو أنه يُظهر جودة المراجعة، الأمر الذي كان وراء توصيات الهيئات الإشرافية والمهنية لمنشآت المراجعة بتحسين القيمة المعلوماتية للإفصاح بتقارير الشفافية المهنية (أنظر على سبيل المثال، Nierop 2010; POB 2010).

¹⁸ من المتوقع، أن هناك بنود إفصاح بتقرير الشفافية قد تكشف عن بعض جوانب جودة المراجعة. فعلى سبيل المثال، يعد التعليم والتدريب المستمرين واستقلال المراجع ونظم رقابة الجودة الداخلية لمنشآت المراجعة من بنود الإفصاح الأكثر احتمالاً للكشف- جزئياً- عن جودة المراجعة (Deumes et al. 2012, 194).

المعلوماتية قد يشوه أشارات جودة المراجعة (Deumes et al. 2012, 208)؛ وإنما يتطلب تحسين المعرفة من خلال محاولة تلافى أو تخفيض أثارها السلبية بغية رفع جودتها. حيث تقوم فلسفة حث المعرفة على اعتبارين هامين هما، رفع جودة وحدات المعرفة، وتحقيق رقابة جودة وحدات المعرفة. وعلى ذلك فإنه من الضروري عند بحث إضافة بنود إفصاح لتقرير الشفافية المهنية بشأن جودة المراجعة مراعاة العلاقة ما بين وحدات المعرفة المضافة وجودة المراجعة، وبما يضمن دقة تقييم الجودة، كما يصورها الشكل التالي: ^{١٩}



وإذا كان من الضروري تضمين تقرير الشفافية المهنية بالمحتوى المعلوماتي المؤثر بشأن جودة المراجعة (وحدات المعرفة ذات الصلاحية العالية (أ))، فإنه من الضروري تجنب إضافة وحدات المعرفة غير المرتبطة بجودة المراجعة (ج)، والحذر في استخدام وحدات المعرفة التي تقع بين الحدين (أ) و(ج). ^{٢٠}

ويعتقد الباحث، بضرورة أن يتضمن تقرير الشفافية المهنية إفصاحاً يتعلق بمدى جودة خدمة المراجعة المقدمة، وفي ضوء الإطار الكلي لجودة المراجعة، ليشمل الإفصاح مدخلات عملية المراجعة مثل، أخلاقيات وقيم مراقبي الحسابات، والخبرة والكفاءة والموارد الفنية (متوسط سنوات الخبرة، ساعات التدريب، نسبة الإنفاق على التدريب لإجمالي الدخل، معدل

^{١٩} إذا كان هناك من يرى (Lee and Yates 1992, 372) أن زيادة وحدات المعرفة يقلل التباين فيزيد الدقة. فإن ذلك مردود عليه من منظورين، الأول منظور معلوماتي يرى أن زيادة وحدات المعرفة يزيد من احتمال احتوائها على معلومات غير ملائمة تخفف بدورها من منفعة المعلومات. والثاني، منظور سيكولوجي إدراكي يرى أنه مع زيادة وحدات المعرفة يزيد عدد العمليات الفكرية (العقلية) التي يجب أداؤها وصولاً للتقييم، والذي قد يؤثر سلباً على جودة التقييم.

^{٢٠} أن لكل وحدة معرفة مستوى تحيز تتصف به، حيث يوصف تحيز وحدة المعرفة (س) بالفرق بين القيمة المتوسطة المقدره والحقيقية لوحدة المعرفة كما بالمعادلة التالية:-

س = س⁻ المقدره - س⁻ الفعلية. ومن المتوقع أن يكون تحيز وحدة المعرفة موجياً أو سالباً وليس صفرياً لعدم امتلاك المستخدمين لوسائل يمكن الاعتماد عليها لمعرفة متوسط قيم وحدات المعرفة الحقيقية (Lee and Yates 1992, 371). مع العلم أن ذلك يتوقف على الوزن الذي يعطيه المستخدم لوحدة المعرفة (ور) والتي قد يعكسها النموذج الإنحداري التالي:-
س⁻ المقدره = و١س١ + و٢س٢ + + ورس ر؛ حيث و١ + و٢ + + و١ = ١.

دوران الموظفين، التخصص الصناعي، (٠٠٠)، الوقت المتاح لأداء عملية المراجعة، عبء العمل (متوسط ساعات العمل للشريك، متوسط العملاء للشريك، عدد ساعات عمل الموظف بالنسبة لساعات العمل في الظروف العادية)، درجة الرفع Leverage (نسبة الأفراد للشركاء، نسبة ساعات عمل الأفراد الأكثر خبرة إلى إجمالي ساعات عمل المهمة). كما يشمل الإفصاح تشغيل عملية المراجعة من وجود منهجية مراجعة ملائمة، ووجود تخطيط وإشراف جيد وملائم، وممارسة الشك المهني، وغيرها. كما يشمل الإفصاح، أيضاً، مخرجات عملية المراجعة مثل محتوى وتوقيت تقرير المراجعة، وتقارير الجهات الرقابية بشأن منشأة المراجعة، وإيراد المراجعة (نسبة إيراد خدمة المراجعة لإجمالي إيرادات منشأة المراجعة)، والاستقلال (عدد وطبيعة مخالفات الاستقلال)، وإجراءات قبول أو وقف التعامل مع منشأة العميل، وإعادة إصدار القوائم المالية، ونتائج الفحص الخارجى للمنشأة.

المبحث الثالث: قياس درجة جودة المراجعة باستخدام تقرير الشفافية المهنية (نموذج مقترح)

ما زال الفكر المحاسبي في مرحلة مبكرة بشأن الكشف عن كيفية قياس جودة المراجعة والتقارير عنها بموضوعية (18, 2011, CCAB). ومن المفترض - مع إدراك والتزام منشأة المراجعة بالشفافية المهنية- أن يكشف إفصاح تقرير الشفافية عن جودة المراجعة الفعلية، وأن يرتبط إيجابياً بثقة أصحاب الحقوق والمصالح خاصة المستثمرين. وفي ضوء هذا الافتراض، يقترح الباحث نموذجاً لقياس جودة المراجعة باستخدام تقرير الشفافية المهنية يقوم على مرحلتين متتابعتين هما، كما يلي:

المرحلة الأولى: قياس مستوى شفافية المراجعة بتقرير الشفافية المهنية.
المرحلة الثانية: قياس جودة المراجعة بمنشآت المراجعة التي تتمتع بمستوى شفافية مراجعة عال.

وفيما يلي نتناول كيفية قياس كل من شفافية وجودة المراجعة باستخدام تقرير الشفافية المهنية، على النحو التالي:-

أولاً: قياس مستوى شفافية المراجعة

يمثل هذا القياس المرحلة الأولى، والتي تهدف إلى بناء مؤشر إفصاح يسمى مؤشر شفافية المراجعة (Audit Transparency Report Disclosure Index (ATRDI) يمكن من خلاله قياس مستوى شفافية المراجعة بمنشأة المراجعة.

ويقترح الباحث إمكانية قياس مؤشر شفافية المراجعة من خلال نهج قياس يقوم على خطوتين متتابعين، هما كما يلي:

الخطوة الأولى: تحديد بنود المعلومات وعناصرها ذات القيمة المعلوماتية بشأن جودة المراجعة.

الخطوة الثانية: تخصيص قيم (أوزان) لبنود المعلومات التي اعتبرت ذات قيمة معلوماتية بشأن جودة المراجعة.

الخطوة الأولى: تحديد بنود المعلومات وعناصرها ذات القيمة المعلوماتية بشأن جودة المراجعة

يهدف هذا الإجراء إلى تحديد بنود المعلومات وعناصرها والتي يجب أن يشملها الانصاح بتقارير الشفافية المهنية باعتبارها تحوى قيمة معلوماتية عن جودة المراجعة، وبالتالي تعد أكثر احتمالاً لأن تكشف عن جودة المراجعة بمنشآت المراجعة. ويقترح الباحث، إمكانية استخدام منهج تحليل محتوى تقارير الشفافية المهنية Content Analysis؛ وذلك على نهج بعض دراسات الأدب المحاسبى السابقة (مثل، Botosan 1997; Rosa and Caserio 2014)؛ مع استكمال أنواع المعلومات الرئيسية لتقرير الشفافية المهنية بشأن جودة المراجعة.

ويعتقد الباحث، أن تحقيق شفافية المراجعة يقوم على نظام قياس متوازن لجودة خدمة المراجعة - من خلال مقاييس جودة متكاملة- ونظام معلوماتى ملائم. فتحقق جودة المراجعة يرتبط بتحقيق جودة عناصرها معاً. حيث لم توفر دراسات الأدب المحاسبى أدلة قاطعة بشأن العلاقة الإيجابية بين عناصر جودة المراجعة. وبما يعنى، أن تحقق جودة أحد عناصر الجودة لا يضمن تحقق جودة العناصر الأخرى. فعلى سبيل المثال، لا يوجد تأكيد على ارتباط عوامل مدخلات المراجعة Input-Based Factors إيجابياً بجودة المراجعة؛ فلا تضمن الجودة العالية لمدخلات عملية المراجعة بالضرورة أن تكون مخرجات عملية المراجعة عالية الجودة (IOSCO 2009, 17). فقد تُدير منشأة المراجعة مواردها بشكل يحسن نواتج مقاييس مدخلات المراجعة دون أن يكون هناك أثر إيجابى متزامن على جودة المراجعة. فمثلاً، قد تتحسن نسبة وقت أعضاء فريق المراجعة ذوى الخبرة المنفق فى المراجعة إلى إجمالى وقت المراجعة المنفق من قبل فريق المراجعة، وقد يكون ذلك على حساب الوقت المخصص للإشراف، فلا يكون هناك أثراً على جودة المراجعة، وقد يكون سلبياً. كما وأنه على الرغم من أن مقاييس مخرجات عملية المراجعة قد توفر معلومات موضوعية، فإنها قد لا تعكس بمفردها جودة المراجعة بدقة (IOSCO 2009, 14). كما وأن الاعتماد على مقاييس مخرجات المراجعة بمفردها غير كاف، خاصة وأن لمقاييس

مخرجات المراجعة حدوداً، أهمها صعوبة الاستدلال عن الفعالية في الوقت المناسب بسبب تأخر التغذية العكسية Lagging Feedback. حيث تتأخر معلومات المخرجات والتي تعكس جودة المراجعة بشكل قد يفقدها الملائمة مثل معلومات إعادة إصدار القوائم المالية، أو فشل المراجع في تقييم قدرة منشأة العميل على الاستمرار.

وبناءً على ما سبق، فإن استخدام مقاييس للجودة غير متكاملة سيعوق تحقيق شفافية المراجعة. كما وأن مقاييس الجودة القائمة على نظام معلوماتي غير ملائم لن تكون مناسبة لتحقيق الشفافية. وبما يعكس أهمية أن يكون لدى منشأة المراجعة نظام معلومات داخلي ملائم يسمح لها بتحقيق الشفافية.

وتقوم فلسفة القياس المتوازن لجودة خدمة المراجعة على تغطية الجوانب المختلفة للخدمة داخل الإطار الكلي لجودة المراجعة، والذي يشمل عملية المراجعة وكافة التفاعلات بين أطراف سلسلة توريد التقرير المالي Financial Reporting Supply Chain داخل بيئة التقرير المالي والمراجعة، وبما يوفر صورة متكاملة عن جودة خدمة المراجعة، وبالطريقة التي تسمح لمستخدمي تقرير شفافية المراجعة بإدراك ودراسة الروابط والعلاقات السببية بين أبعاد (محاور) الجودة المختلفة.

وعلى ذلك، يعتقد الباحث أنه قد يكون من المناسب اعتبار موضوعات القياس المتوازن لجودة المراجعة أساس تقييم جودة المراجعة، وبما قد يسمح بإمكانية اعتبار هذه الموضوعات بمثابة عناصر شفافية المراجعة. حيث من الممكن أن يشكل القياس المتوازن لجودة المراجعة طريقة لمعالجة وجهات النظر المختلفة لأصحاب الحقوق والمصالح Stakeholders من خلال الاعتماد على عدد من المؤشرات الممكنة والكافية والمتكاملة لجودة المراجعة. الأمر الذي يعنى، أن مؤشرات جودة المراجعة يجب أن تبنى على محفظة المراجعة الكلية لمنشأة المراجعة Firm's Total Audit Portfolio حتى توفر رؤية كاملة لجودة المراجعة المقدمة (IOSCO 2009, 19). ومن المتوقع أن تصب مؤشرات جودة المراجعة إجمالاً داخل ثلاث مجموعات هي، كما يلي (Kenchel et al. 2013; IOSCO 2009):^{٢١}

أولاً- مؤشرات مدخلات جودة المراجعة Input Measures

^{٢١} من المتوقع، أن تشمل مؤشرات جودة المراجعة المحتملة متغيرات مرتبطة بمهنية المراجعة Audit Professionals. وهناك من يعتقد بضرورة إضافة مجموعة للمؤشرات البيئية، والتي تعكس محددات البيئة التي تتم فيها عمليتي التقرير المالي والمراجعة مثل إطار التقرير المالي المقرر وحوكمة الشركات ونظم المعلومات وبيئة التقاضي وغيرها (Kenchel et al. 2013; IOSCO 2009). ولكن في ظل اعتبارها محددات بيئية تخضع لها كافة منشآت المراجعة، فإنه يمكن تحييد تأثيرها على مستوى جودة خدمة المراجعة المقدمة من قبل منشآت المراجعة.

يعد رأس المال البشري لمنشأة المراجعة قلب مدخلات المراجعة، والمحدد الأساسى لجودة المراجعة وعماد المنافسة داخل سوق خدمة المراجعة. الأمر الذى يتطلب من منشأة المراجعة ضرورة الافصاح عنه تفصيلاً بتقرير الشفافية المهنية. فتأهيل فرق المراجعة بمنشأة المراجعة من تعليم وتدريب وخبرة وتخصص يعد المسبب الرئيسى Key Driver لجودة المراجعة.

كما تشمل مدخلات جودة المراجعة - وفقاً لإطار مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي (IAASB Framework for Quality , 2014) - أخلاقيات وقيم أعضاء فرق المراجعة، والوقت المتاح للمراجعة. كما تشمل مدخلات جودة المراجعة، أيضاً، وفقاً لإطار مجلس الإشراف المحاسبى الأمريكى لتقييم جودة المراجعة (PCAOB 2013)، مدخلات تشغيلية ترتبط بكفاءة الأفراد وهى عبء العمل (للشركاء والأفراد)، والإشراف والمتابعة، والتعليم والتدريب المستمرين.

وبناءً على ذلك، فمن المتوقع أن تشمل مؤشرات مدخلات جودة المراجعة ما يلى:

(أ) خصائص رأس المال البشرى

وتشمل التأهيل Competency والخبرة Experience والتدريب والتخصص الصناعى واخلاقيات وقيم القائمين بتقديم خدمة المراجعة وغيرها. ومن المعتقد، أن الافصاح عن خصائص رأس المال البشرى يكشف للمستخدمين عن مدى التزام منشأة المراجعة وقدرتها على بناء والمحافظة على رأس مال بشرى يستطيع التعامل مع القضايا المحاسبية ومواجهة مواقف المراجعة مختلفة التعقيد بما يسمح بتوقع تقديم خدمة مراجعة ذات جودة عالية.

وتتعدد المقاييس (المؤشرات) التى تعكس جودة رأس المال البشرى بمنشأة المراجعة، فتشمل:

- نسبة الحاصلين على شهادات علمية عليا فى المحاسبة والمراجعة (ماجستير - دكتوراة) إلى مجموع أعضاء فرق المراجعة.

- نسبة الحاصلين على شهادات مهنية متخصصة (مثل شهادة CPA) إلى مجموع أعضاء فرق المراجعة.

- نسبة الحاصلين على عضوية الجمعيات والمعاهد المهنية (مثل المعهد الأمريكى

للمحاسبين المعتمدين AICPA، وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، والمعهد

المصرى للمحاسبين والمراجعين) إلى مجموع أعضاء فرق المراجعة.

- متوسط سنوات الخبرة لأعضاء فرق المراجعة.

- متوسط ساعات التدريب لأعضاء فرق المراجعة.

- نسبة الإنفاق على التدريب إلى إجمالي إيرادات منشأة المراجعة.
- نسبة عدد فرق المراجعة ذات التخصص الصناعي في أنشطة عملاء المراجعة إلى إجمالي عدد فرق المراجعة.
- نسبة المخالفات (القانونية - الأخلاقية [السلوكية]) بحق أعضاء فرق المراجعة.
- معدلات دوران أعضاء فرق المراجعة.

(ب) الاستعانة بمختصين (خبراء في غير العمل المحاسبي)

- قد تلجأ منشأة المراجعة إلى خبراء متخصصين من خارج المنشأة استجابة لحاجة بعض مهام المراجعة من الخبرة المتخصصة، مثل حاجتها لخبير تقييم أصول، أو خبير جرد مخزون ذو مواصفات خاصة (كمخزون شركات (عملاء) أدوية)، أو خبير في تكنولوجيا المعلومات. ومن المتوقع، أن يؤثر طلب المنشأة لمختصين إيجابياً على جودة المراجعة، فيعد وجود خبراء متخصصين بفريق المراجعة من مؤشرات مدخلات جودة المراجعة. وتشمل المقاييس التي يمكن استخدامها كمؤشرات للاستعانة بخبراء متخصصين في غير العمل المحاسبي كمساعدين لفرق المراجعة، ما يلي:-

- نسبة (إجمالي ساعات) الإسناد الخارجى Outsourcing إلى إجمالي (ساعات) عمل المراجعة.
- متوسط عدد الخبراء المتخصصين- في مجالات بخلاف المحاسبة من خارج منشأة المراجعة- المشتركين في مساعدة فرق المراجعة خلال العام.
- نسبة عدد الخبراء المتخصصين- في مجالات بخلاف المحاسبة من خارج منشأة المراجعة- إلى أعضاء فرق المراجعة.
- نسبة الوقت المنفق من قبل الخبراء المتخصصين من خارج منشأة المراجعة إلى الوقت الكلى لأعضاء فريق المراجعة.

(ج) عبء العمل Workload

- يعد عبء العمل مسبب آخر لجودة المراجعة، يفرض على منشأة المراجعة ضرورة توزيع أعباء المراجعة بشكل متوازن في ضوء مستويات الخبرة لأعضاء فرق المراجعة، وبما يراعى مستويات طبيعة وخصائص وحاجة مهام المراجعة. خاصة وأن منشأة المراجعة قد تكون مدفوعة بحوافز اقتصادية لتعظيم درجة رفع رأسمالها البشرى، والتي قد يترتب عليها أعباء عمل غير متوازنة وأداء غير واقعي وبخاصة للأفراد الأكثر خبرة (IOSCO 2009, 15).

ويمكن اقتراح عدد من مؤشرات عبء العمل، لتشمل ما يلي:

- متوسط ساعات العمل (المقدرة /الفعلية) لأعضاء فرق المراجعة (أسبوعياً/ شهرياً/ سنوياً).

- متوسط ساعات عمل شريك المراجعة (أسبوعياً/ شهرياً/ سنوياً).
- متوسط ساعات عمل مدير المراجعة (أسبوعياً/ شهرياً/ سنوياً).
- نسبة الشركاء إلى أعضاء فرق المراجعة.
- متوسط نسبة إجمالي ساعات (حجم) عمل شركاء المراجعة إلى إجمالي عبء العمل (إجمالي ساعات (حجم) عمل المراجعة).
- متوسط نسبة إجمالي ساعات عمل مدراء المراجعة إلى إجمالي ساعات عمل المراجعة.
- متوسط عدد عملاء المراجعة لكل شريك مراجعة.
- متوسط عدد عملاء المراجعة لكل مدير مراجعة.
- نسبة متوسط الساعات المهنية لأعضاء فرق المراجعة إلى إجمالي عدد ساعات المراجعة المتاحة (إجمالي وقت المراجعة المتاح لعملاء المراجعة) في ظروف العمل المعياري (نسبة الاستخدام Utilization Percentages).
- نسبة أتعاب المراجعة لشريك المراجعة إلى إجمالي أتعاب منشأة المراجعة.
- ومن المتوقع، أن تحفز شفافية مقاييس عبء العمل منشأة المراجعة على إدارة عبء العمل بالطريقة التي قد تحدث تحسناً في جودة المراجعة (IOSCO 2009).

(د) درجة الرفع Leverage

- من المتوقع، وجود علاقة إيجابية مباشرة بين مستوى خبرة أعضاء فريق المراجعة وجودة المراجعة، مع مراعاة ملائمة مستوى الخبرة لطبيعة مهام المراجعة، وبحيث يتم تخصيص أعضاء أكثر خبرة للتعامل مع مهام المراجعة المعقدة وعالية التعقيد، وأعضاء أقل خبرة لمهام المراجعة البسيطة ومنخفضة التعقيد والمخاطر.
- ومن المتوقع، أن هناك عدد من المقاييس قد توفر مؤشرات للرفع بمنشأة المراجعة، تشمل ما يلي:
- نسبة أعضاء فريق المراجعة إلى شريك المراجعة.
- نسبة أعضاء فريق المراجعة إلى مدير المراجعة.
- نسبة وقت شريك المراجعة المنفق في المراجعة إلى إجمالي وقت المراجعة لكل أعضاء فريق المراجعة.
- نسبة وقت مدير المراجعة المنفق في المراجعة إلى إجمالي وقت المراجعة لكل أعضاء فريق المراجعة.
- نسبة وقت المراجع الأول Senior المنفق في المراجعة إلى إجمالي وقت المراجعة لكل أعضاء فريق المراجعة.

- نسبة عدد عملاء شريك المراجعة إلى إجمالي عدد عملاء المراجعة.

- نسبة عدد عملاء مدير المراجعة إلى إجمالي عدد عملاء المراجعة.

ومن المتوقع، أن يكون هناك أثر إيجابي لدرجة الرفع بمنشأة المراجعة على جودة المراجعة شريطة تجنب الرفع المغالى فيه وما قد يرتبط به من تحسن غير معنوي لجودة المراجعة. فعلى سبيل المثال، قد تتحسن نسبة وقت شركاء ومدراء المراجعة المنفق في المراجعة إلى إجمالي وقت المراجعة المنفق من قبل فرق المراجعة، وقد يكون ذلك على حساب الوقت المخصص للإشراف والمتابعة، فلا يكون هناك أثراً على جودة المراجعة، وقد يكون الأثر سلبياً. (هـ) وقت المراجعة (المتاح)

تعد خطة (برنامج) المراجعة أحد مدخلات المراجعة الهامة والمؤثرة على مدى جودة الخدمة المقدمة. ومن المعتقد، أن تخفيض وقت المراجعة يؤثر سلباً على جودة المراجعة، وأن وقت المراجعة يتحدد بالأساس بتاريخ بداية عملية المراجعة على اعتبار أن تاريخ إنهاء إجراءات المراجعة وتقديم تقرير المراجعة يجب أن يحقق ملائمة معلومات التقرير بما يفرض على المراجع ضرورة تجنب تأخير Lag تقرير المراجعة. الأمر الذي قد يرجح من اعتبار البداية المبكرة لعملية المراجعة مؤشراً على جودة المراجعة. وبناءً على ذلك فمن المقترح اعتبار ما يلي مؤشرات لجودة المراجعة بشأن الوقت المتاح للمراجعة:

- المدى الزمني ما بين تاريخ التكاليف بمراجعة القوائم المالية لعملاء المراجعة الجدد إلى تاريخ الميزانية.

- المدى الزمني ما بين تاريخ مراجعة القوائم المالية لعملاء المراجعة القدامى إلى تاريخ الميزانية.
- متوسط وقت المراجعة المقدر لعميل المراجعة (يحسب بناتج قسمة إجمالي الوقت المقدر بخطط (برامج) المراجعة على عدد عملاء المراجعة).

ثانياً- مؤشرات جودة تشغيل (عملية) المراجعة Audit Process Measures

يعكس التشغيل في المراجعة عملية المراجعة بما تشمله من أنشطة وإجراءات واختبارات المراجعة وعمليات إدراكية وذهنية لتشغيل ما تم إدراكه من بيانات ومعلومات (أدلة إثبات). فعملية المراجعة عملية إدراكية- في الأساس- شرطية بالمعلومات ومستمرة باستمرار تدفقات المعلومات ومتابعة ومترابطة ومتفاعلة ينتج عنها تقدير وتصرف (حكم أو اختيار) يمكن تبريره والدفاع عنه.

وإذا كانت معايير المهنة تضع ضوابط ومعايير تحكم التصرف فإن منشآت المراجعة تهتم بخلق قواعد وأدلة Guides من أغراضها تقييد استجابة المراجعين لديها بما يحقق ضوابط ومعايير المهنة.

ويشمل التشغيل فى المراجعة Audit Processes كل من توجه الإدارة Tone at the Top، والمتابعة Monitoring، وإدارة الأفراد، والأنشطة الرقابية، وتقييم المخاطر والاستجابة لها، والمعلومات والاتصال (PCAOB 2013). كما يشمل تشغيل المراجعة كافة التفاعلات بين أطراف سلسلة توريد التقرير المالى Financial Reporting Supply Chain داخل بيئة التقرير المالى والمراجعة.

وتحقق جودة التشغيل جودة عملية المراجعة. وتقوم جودة التشغيل على عنصرين هما كفاءة وفعالية التشغيل. وترتبط الكفاءة بجودة التقديرات المهنية من تقدير خطر المراجعة وتقدير الأهمية النسبية ومستوى الشك المهنى وغيرها. بينما ترتبط فعالية التشغيل بكفاية وملائمة أدلة المراجعة كأساس لإمكانية إيداء رأى عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية المراجعة. ومن المتوقع، أهمية تفعيل فحص عملية المراجعة Internal Inspection من خلال جدية وجودة الأشراف واستخدام آليات وأساليب ملائمة للفحص، كالفحص الهيكلى طبقاً للمستوى التنظيمى وفحص القرين Peer Review. وتعد نتائج الإشراف والفحص والمتابعة بشأن أداء عملية المراجعة مؤشرات لجودة تشغيل المراجعة.

ومن المتوقع، تعدد مؤشرات جودة عملية المراجعة، لتشمل ما يلى:

- مستويات منخفضة لخطر الاكتشاف المحقق Achieved Detection Risk.
- عدد وفحوى اتصالات الإدارة بشأن جودة أداء خدمة المراجعة.
- توثيق التقديرات المهنية بشأن عملية المراجعة.
- نسبة ساعات مراجعة جودة الأداء من قبل شركاء المراجعة إلى إجمالى ساعات عمل المراجعة.
- نسبة ساعات مراجعة جودة الأداء من قبل مدراء المراجعة إلى إجمالى ساعات عمل المراجعة.
- شمولية (طبيعية) عمليات الفحص الداخلى لجودة عملية المراجعة.
- عدد عمليات الفحص الداخلى لجودة عملية المراجعة.
- نتائج عمليات الفحص الداخلى لجودة عملية المراجعة.
- التقييم الدورى لكل من مديرى وشركاء المراجعة.
- نتائج التقييم الدورى لكل من مديرى وشركاء المراجعة.
- جودة تقييم المخاطر.

- نتائج اختبارات الكفاءة Technical Competency Testing.

ثالثاً- مؤشرات مخرجات جودة المراجعة Output Measures

ترتبط مخرجات المراجعة بنتائج عملية المراجعة، وتشمل تقرير المراجعة، وتقارير الجهات الرقابية بشأن منشأة المراجعة، والتأكيد المهني حول هيكل الرقابة الداخلية لمنشأة العميل، والتحذيرات حول استمرارية منشأة العميل، وفاعلية الاتصالات مع لجنة المراجعة وغيرها. وقد تكون نتائج عملية المراجعة إيجابية حيث تكون القوائم والتقارير المالي عال الجودة، فتعكس مؤشرات مخرجات إيجابية لجودة المراجعة. كما قد تكون نتائج المراجعة سلبية كحالات إعادة إصدار القوائم المالية Restatements والإجراءات التأديبية من قبل الجهات الرقابية والتنظيمية وحجم وتكرار ونتائج الدعاوى القضائية ضد منشأة المراجعة وغيرها (PCAOB 2013) فتعكس مؤشرات مخرجات سلبية لجودة المراجعة.

ومن المتوقع، أن توفر مقاييس المخرجات معلومات أكثر موضوعية بشأن جودة المراجعة لأصحاب الحقوق والمصالح بمنشأة المراجعة مقارنة بمقاييس المدخلات (IOSCO 2009, 17). وتتعدد مقاييس المخرجات، لتشمل ما يلي:

(أ) الاستقلال Independence Matters

من المعتقد، أن التزام منشأة المراجعة بتفعيل قواعد وممارسات استقلال أعضاء فريق المراجعة بما يضمن موضوعية الأداء يؤثر إيجابياً على جودة المراجعة. ومن المتوقع، أن إفصاح منشأة المراجعة عن عدم وجود انتهاكات لاستقلال أحد أو بعض أعضاء فرق المراجعة يؤثر إيجابياً على إدراك أصحاب الحقوق والمصالح بمنشأة المراجعة لقدرة أعضاء فرق المراجعة على أداء خدمة مراجعة ذات جودة.^{٢٢}

(ب) إعادة إصدار القوائم المالية Restatement

من المفترض، أن إعادة إصدار قوائم مالية مراجعة لمنشأة عميل أو أكثر تؤثر سلباً على ثقة المستثمرين وأصحاب الحقوق الآخرين في جودة المراجعة المقدمة من قبل منشأة المراجعة. حيث يعد إعادة إصدار القوائم المالية دليلاً على انخفاض جودة المراجعة السابقة المقدمة من منشأة المراجعة، وقد يمثل مؤشراً سلبياً على جودة المراجعة الحالية لذات منشأة

^{٢٢} يعد استقلال مراقب الحسابات عند تقديم خدمة المراجعة أحد أركان جودة المراجعة، لدرجة دفعت باعتقاد البعض (مثل، De Angelo 1981) بأن جودة المراجعة دالة لتأهيل واستقلال المراجع. ومن المعتقد أن هناك أربعة محددات لاستقلال مراقب الحسابات، هي أهمية العميل لمنشأة المراجعة (نسبة مساهمته في الإيراد الكلي للمنشأة)، وتقديم خدمات مهنية أخرى لذات عميل المراجعة، وطول مدة ارتباط شريك التكليف بعميل المراجعة، وألفة العميل بمنشأة المراجعة Client Affiliation with Audit Firm (Tepalagul and Lin 2015).

المراجعة. فإعادة إصدار قوائم مالية لعميل مراجعة ما يشير إلى فشل منشأة المراجعة في بذل العناية المهنية الواجبة عند تقديم خدمة المراجعة في الفترة أو الفترات السابقة، وافتقاد القوائم المالية المراجعة في الفترة أو الفترات السابقة للمصادقية وإمكانية الاعتماد.^{٢٣}

(ج) نتائج التغذية العكسية بشأن محتوى تقرير المراجعة والتقارير المهنية ذات الصلة من المتوقع، أن توافر معلومات عن وجود تحريفات أو محتوى معلوماتي غير صحيح بتقارير المراجعة أو التقارير المهنية ذات الصلة بخدمة المراجعة كتقرير الرقابة الداخلية تعد مؤشرات هامة على مستوى جودة خدمة المراجعة المقدمة. فمثلاً، يعد إفلاس منشأة عميل قد صدر بشأنها تقرير مراجعة لم يحتوى على فقرة لفت انتباه بشأن مشاكل استمرارية منشأة العميل، واكتشاف ثغرات في نظام الرقابة الداخلية بمنشأة عميل المراجعة في العام التالي على الرغم من صدور تقرير رقابة داخلية نظيف؛ مؤشرات سلبية على جودة المراجعة. ومن المتوقع، أن تؤثر هذه النتائج سلباً على مدى احتفاظ منشأة المراجعة بعملاءها، وبمصحتها السوقية.

(د) نتائج فحص جودة المراجعة External Inspection Results

تعد نتائج فحص جودة (مخرجات) المراجعة- من قبل هيئات تنظيمية أو مهنية مستقلة- مؤشرات على جودة المراجعة، تؤثر على إدراك المستثمرين وأصحاب الحقوق الآخرين لمدى تحقق جودة المراجعة، كما تؤثر على ثقة أصحاب الحقوق والمصالح في منشأة المراجعة. الأمر الذى قد يجعل افصاح منشأة المراجعة عنها ضرورى للكشف عن جودة المراجعة.^{٢٤}

(هـ) الإلتزام القانونى والتنظيمى Disciplinary Proceedings and Legal Matters

^{٢٣} يعتقد الباحث، أنه إذا كانت إعادة الإصدار بشأن قوائم مالية مراجعة تمثل مؤشراً على تحسن جودة المراجعة الحالية بدليل تحسن فعالية إجراءات المراجعة في اكتشاف تحريفات هامة تطلبت إعادة الإصدار لقوائم مالية سابقة، فإنها تؤكد على فشل منشأة المراجعة في تحقيق جودة المراجعة في الفترة السابقة، والذى يعد مؤشراً قوياً على تذبذب الجودة بما لا يحقق ثقة أصحاب الحقوق والمصالح في جودة المراجعة المقدمة.

^{٢٤} يتشابه دور الجهات التى تشرف على منشآت المراجعة فى العديد من الدول مثل مجلس الإشراف المحاسبى الأمريكى (PCAOB)، ومجلس Austrian Audit Quality Control Oversight Board فى استراليا، Chamber of Public Accountants فى ألمانيا، Authority of Financial Markets فى نيوزيلندا، Public Oversight Board of the Financial Reporting Council فى المملكة المتحدة. ويختلف الوضع فى مصر، حيث يخضع مراقبى الحسابات المقيدىين بسجل مراقبى الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية لإشراف وحدة الرقابة على الجودة (والتي تم تأسيسها بقرار الهيئة العامة للرقابة المالية رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٨، والمعدل بالقرار رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٩، ثم بالقرار رقم ٥٠ لسنة ٢٠١٤ بشأن تنظيم عمل وحدة الرقابة). كما يتم إصدار تقرير سنوى يقتصر على ما أتخذته الهيئة تجاه مراقبى الحسابات المقيدىين بالسجل (كالإنذار والشطب وغيرها وبدون أية تفاصيل عن طبيعة المخالفات المرتكبة)، على أن يرفع إلى مجلس إدارة الهيئة. وقد تعد استمارة تحديث بيانات مراقبى الحسابات المقيدىين بسجل الهيئة، والتي تقدم إلى وحدة الرقابة بالهيئة بشكل سنوى نوع من تقرير الشفافية غير المنشور، يتضمن معلومات عامة منها بيان ونوعية عملاء المراجعة (الشركات التى قام بمراجعتها، والأخرى التى توقف عن مراجعتها، والأخرى التى يقوم بمراجعتها حالياً)، والشكل القانونى وعدد الشركاء وفرق العمل، ومعلومات شخصية واستيفاء متطلبات أخلاقية وسلوكية وتعليم مهنى وتدريب مستمر، وما إذا كانت هناك قضايا قائمة، وغيرها. وحيث يقدم تقرير الشفافية إلى جهة رقابية وليس للنشر العام، فمن غير المتوقع تحقيق الهدف الأساسى للتقرير والذى يتمثل فى تحقيق إدراك أصحاب الحقوق والمصالح لجودة المراجعة المقدمة من قبل منشآت المراجعة.

من المتوقع، أن إفصاح منشأة المراجعة عن مدى التزامها بالتشريعات والقرارات المهنية والتنظيمية ذات الصلة بالمراجعة؛ وبما قد يعكس انخفاض خطر التقاضي Pending Litigation؛ يعد مؤشراً لجودة المراجعة. حيث من المتوقع، أن يعكس غياب الدعاوى القضائية ضد منشأة المراجعة معلومات هامة لأصحاب الحقوق والمصالح، كما يُعد مؤشراً على تحقق مستوى عال لجودة المراجعة. كما يعد إفصاح منشأة المراجعة عما قد صدر بحقها من إجراءات (عقوبات) قانونية أو تنظيمية، ومدى تكرارها مؤشراً سلبياً لجودة المراجعة.

(و) القوائم المالية لمنشأة المراجعة

تطرح أهمية المعلومات المالية لمنشأة المراجعة قضية مدى أهمية إعداد منشأة المراجعة لقوائم مالية (مراجعة) منشورة ومتاحة لأصحاب الحقوق والمصالح بها. حيث من المتوقع، أن يسهم إدراك وفهم أصحاب الحقوق والمصالح للمركز المالي لمنشأة المراجعة ونتائج أعمالها في تقييم جودة المراجعة المقدمة (IOSCO 2009, 20). فعلى سبيل المثال، يعد تمتع منشأة المراجعة بمركز مالي قوى قرينةً على قدرتها على الاستثمار في تحسين جودة المراجعة.

ومن المتوقع، أن يسهم إفصاح منشأة المراجعة عن كل من إيرادات وتكاليف المراجعة المحققة بسوق خدمة المراجعة ومركزها المالي في دعم فهم المستثمرين وأصحاب الحقوق الآخرين لنتائج تشغيل منشأة المراجعة وقوتها النسبية في سوق الخدمة، خاصة ما يتعلق بالتخصص القطاعي (الصناعي). ومن المتوقع، أن تدعم مراجعة القوائم المالية لمنشأة المراجعة من قبل هيئة تنظيمية أو مهنية أو منشأة مراجعة أخرى شفافية المراجعة (IOSCO 2009).^{٢٥}

(ر) استمرارية وتغير عملاء المراجعة

من المفترض أن استمرارية أو زيادة حصة منشأة المراجعة من سوق خدمة المراجعة يكشف عن جودة المراجعة المقدمة، بينما يعد انخفاض الحصة السوقية لمنشأة المراجعة من خدمة المراجعة مؤشراً عن انخفاض مستوى جودة الخدمة. ومن المتوقع، أن إفصاح منشأة المراجعة عن حجم ونمو حصتها السوقية يعد أحد عناصر شفافية المراجعة الهامة. ويقترح الباحث إمكانية استخدام عدد من مؤشرات مخرجات المراجعة، لتشمل ما يلي:

- مستوى خطر المراجعة المحقق Achieved Audit Risk.

- عدد انتهاكات استقلال أعضاء فرق المراجعة.

- طبيعة انتهاكات استقلال أعضاء فرق المراجعة.

^{٢٥} يمكن لمنشأة المراجعة الاستعاضة عن إعداد قوائم مالية بالافصاح عن المعلومات المالية الهامة، والتي يعد الإفصاح عنها هاماً بشأن جودة المراجعة.

- عدد مرات إعادة إصدار القوائم المالية Restatement لعملاء المراجعة.
- نسبة إعادة إصدار القوائم المالية Restatement لعملاء المراجعة إلى إجمالي عدد عملاء المراجعة.
- عدد حالات إفلاس منشآت عملاء المراجعة التي صدر بشأنها تقارير مراجعة لم تحتوى على فقرة انتباه بشأن الاستمرارية.
- نسبة حالات إفلاس منشآت عملاء المراجعة التي صدر بشأنها تقارير مراجعة لم تحتوى على فقرة انتباه بشأن الاستمرارية إلى إجمالي عدد منشآت عملاء المراجعة.
- عدد حالات استمرارية منشآت عملاء المراجعة التي صدر بشأنها تقارير مراجعة احتوت على فقرة انتباه بشأن مشاكل الاستمرارية.
- نسبة حالات استمرارية منشآت عملاء المراجعة التي صدر بشأنها تقارير مراجعة احتوت على فقرة انتباه بشأن مشاكل الاستمرارية إلى إجمالي عدد منشآت عملاء المراجعة.
- عدد منشآت عملاء المراجعة التي تعاني من وجود ثغرات جوهرية فى الرقابة الداخلية والتي صدر بشأنها تقارير رقابة داخلية نظيفة (غير متحفظة) سابقة.
- نسبة منشآت عملاء المراجعة التي تعاني من وجود ثغرات جوهرية فى الرقابة الداخلية والتي صدر بشأنها تقارير رقابة داخلية نظيفة (غير متحفظة) سابقة إلى إجمالي عدد منشآت عملاء المراجعة.
- عدد عمليات الفحص الخارجى لجودة (مخرجات) المراجعة.
- نتائج عمليات الفحص الخارجى لجودة المراجعة.
- صدور إجراءات (عقوبات) قانونية أو تنظيمية بحق منشأة المراجعة.
- طبيعة الإجراءات العقابية الصادرة بحق منشأة المراجعة (غرامات/ قيود (مؤقتة-دائمة)/ إيقاف (مؤقت/ دائم) ٠٠٠).
- مدى تكرار صدور إجراءات (عقوبات) قانونية أو تنظيمية بحق منشأة المراجعة.
- قيمة نتائج أعمال منشأة المراجعة من خدمة المراجعة.
- نسبة إتعاب المراجعة إلى إجمالي إيرادات منشأة المراجعة.
- نسبة تكلفة أصول (موارد) المراجعة إلى إجمالي التزامات منشأة المراجعة.
- نسبة عدد عملاء المراجعة للعام الحالى إلى العام السابق.
- معدل نمو أتعاب المراجعة.
- نسبة مرتبات ومكافآت فرق المراجعة إلى إجمالي المرتبات والمكافآت.
- نسبة مرتبات ومكافآت فرق المراجعة إلى إجمالي إيرادات منشأة المراجعة.

الخطوة الثانية: تخصيص قيم (أوزان) لبنود المعلومات التي اعتبرت ذات قيمة معلوماتية

بشأن جودة المراجعة

من المقترح، في مرحلة قياس شفافية المراجعة، الاعتماد على وجود بند أو بنود الإفصاح بتقرير الشفافية دون اعتبار لآثارها الإيجابية أو السلبية على جودة المراجعة.^{٢٦} ويعتقد الباحث بملائمة استخدام الطريقة الثنائية **Binary Method** في تخصيص قيم (أوزان) لبنود المعلومات التي اعتبرت ذات قيمة معلوماتية بشأن جودة المراجعة لغرض قياس مؤشر شفافية المراجعة، وذلك على غرار دراسة (Rosa and Caserio 2014). حيث يتلقى وجود كل بند من بنود الإفصاح التي تعكس شفافية المراجعة - ويقترح تضمينها تقرير الشفافية المهنية- قيمة الواحد الصحيح، وتكون قيمة الصفر معبرة عن غيابه.^{٢٧} وبناءً على ما سبق، يعتقد الباحث بإمكانية قياس مؤشر شفافية المراجعة بالاعتماد على إطار شفافية المراجعة المقترح التالي:-

الوزن المقرر لوجود المؤشر	مؤشر القياس	البند داخل العناصر	عناصر الإطار
١	- نسبة الحاصلين على شهادات علمية عليا في المحاسبة والمراجعة (ماجستير- دكتوراة) إلى مجموع أعضاء فرق المراجعة.	- رأس المال البشري	(أ) مدخلات جودة المراجعة
١	- نسبة الحاصلين على شهادات مهنية متخصصة (مثل شهادة CPA) إلى مجموع أعضاء فرق المراجعة.	- حجم الموارد البشرية (الكم)	
١	- نسبة الحاصلين على عضوية الجمعيات والمعاهد المهنية (مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين AICPA، وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، والمعهد المصري للمحاسبين والمراجعين) إلى مجموع أعضاء فرق المراجعة.	- كفاية الموارد البشرية (الكيف- مهارات ومؤهلات الأفراد والشركاء).	
١	- إجمالي عدد أعضاء فرق المراجعة (عدد مقدمي خدمة المراجعة).	- التطوير المهني	
١	- متوسط عدد أعضاء فريق المراجعة.	Professional Development	
١	- متوسط سنوات الخدمة لأعضاء فرق المراجعة.	(التعليم والتدريب المستمرين)	
١	- نسبة متوسط ساعات التدريب لأعضاء فرق المراجعة إلى إجمالي ساعات العمل.		
١	- نسبة الإنفاق على التدريب إلى إجمالي إيرادات منشأة المراجعة.		
١	- دورية برامج التدريب المهني.		
١	- نسبة عدد فرق المراجعة ذات التخصص الصناعي في أنشطة عملاء المراجعة إلى إجمالي عدد فرق المراجعة.		

^{٢٦} يمكن تقدير قيمة المؤشر الإيجابية أو السلبية في مدى من صفر إلى واحد، اعتماداً على دراسة خصائص منشآت المراجعة العاملة في سوق خدمة المراجعة وصولاً إلى متوسطات قيم لبنود الإفصاح المختلفة.

^{٢٧} يمكن قياس درجة الشفافية لكل بند من خلال المعادلة التالية (Deumes et al. 2012, 197):
درجة (مستوى) شفافية البند = عدد أو وزن العناصر المفصّل عنها لكل بند/ إجمالي عدد أو وزن العناصر التي يجب الإفصاح عنها بالبند. حيث تقع درجة القياس في مدى من (٠) لا إفصاح إلى (١) أفصاح كامل Full Disclosure.

١	١	- نسبة المخالفات (القانونية- الأخلاقية [السلوكية]) بحق أعضاء فرق المراجعة. - معدلات دوران أعضاء فرق المراجعة.		
١	١	- نسبة (إجمالي ساعات) الإسناد الخارجي Outsourcing إلى إجمالي (ساعات) عمل المراجعة. - متوسط عدد الخبراء المتخصصين - في مجالات بخلاف المحاسبة من خارج منشأة المراجعة- المشتركين في مساعدة فرق المراجعة خلال العام. - نسبة عدد الخبراء المتخصصين - في مجالات بخلاف المحاسبة من خارج منشأة المراجعة- إلى أعضاء فرق المراجعة. - نسبة الوقت المنفق من قبل الخبراء المتخصصين من خارج منشأة المراجعة إلى الوقت الكلي لأعضاء فريق المراجعة.	الاستعانة بمتخصصين (خبراء في غير العمل المحاسبي)	
١	١	- متوسط ساعات العمل (المقدرة / الفعلية) لأعضاء فرق المراجعة (أسبوعياً/ شهرياً/ سنوياً). - متوسط ساعات عمل شريك المراجعة (أسبوعياً/ شهرياً/ سنوياً). - متوسط ساعات عمل مدير المراجعة (أسبوعياً/ شهرياً/ سنوياً). - نسبة الشركاء إلى أعضاء فرق المراجعة. - متوسط نسبة إجمالي ساعات (حجم) عمل شركاء المراجعة إلى إجمالي عبء العمل (إجمالي ساعات عمل المراجعة [حجم أعمال المراجعة]). - متوسط نسبة إجمالي ساعات عمل مدراء المراجعة إلى إجمالي عبء العمل (ساعات عمل المراجعة). - متوسط عدد عملاء المراجعة لكل شريك مراجعة. - متوسط عدد عملاء المراجعة لكل مدير مراجعة. - نسبة متوسط الساعات المهنية لأعضاء فرق المراجعة إلى إجمالي عدد ساعات المراجعة المتاحة (إجمالي وقت المراجعة المتاح لعملاء المراجعة) في ظروف العمل المعياري (نسبة الاستخدام Utilization Percentages). -نسبة اتعاب المراجعة لشريك المراجعة إلى إجمالي اتعاب منشأة المراجعة.	عبء العمل Workload	
١	١	- نسبة أعضاء فريق المراجعة إلى شريك المراجعة. - نسبة أعضاء فريق المراجعة إلى مدير المراجعة. - نسبة وقت شريك المراجعة المنفق في المراجعة إلى إجمالي وقت المراجعة لكل أعضاء فريق المراجعة. - نسبة وقت مدير المراجعة المنفق في المراجعة إلى إجمالي وقت المراجعة لكل أعضاء فريق المراجعة. - نسبة وقت المراجع الأول Senior المنفق في المراجعة إلى إجمالي وقت المراجعة لكل أعضاء فريق المراجعة. - نسبة عدد عملاء شريك المراجعة إلى إجمالي عملاء المراجعة. - نسبة عدد عملاء مدير المراجعة إلى إجمالي عملاء المراجعة.	درجة الرفع Leverage	
١	١	- المدى الزمني ما بين تاريخ التكلفة بمراجعة القوائم المالية لعملاء المراجعة الجدد إلى تاريخ الميزانية. - المدى الزمني ما بين تاريخ مراجعة القوائم المالية لعملاء المراجعة القدامى إلى تاريخ الميزانية. - متوسط وقت المراجعة المقدر لعميل المراجعة (بحسب نتائج قسمة إجمالي الوقت المقدر بخطط (برامج) المراجعة على عدد عملاء المراجعة).	وقت المراجعة (المتاح)	
١	١	- وجود منهجية مراجعة ملائمة. - وجود تخطيط وإشراف جيد وملائم. - مستويات منخفضة لخطر الاكتشاف المحقق Achieved Detection Risk. - عدد وفحوى اتصالات الإدارة بشأن جودة أداء خدمة المراجعة. - توثيق التقديرات المهنية بشأن عملية المراجعة. - نسبة ساعات مراجعة جودة الأداء من قبل شركاء المراجعة إلى إجمالي ساعات عمل المراجعة.	- كفاءة التشغيل - فعالية التشغيل - فحص عملية المراجعة	(ب) جودة تشغيل (عملية) المراجعة

١	- نسبة ساعات مراجعة جودة الأداء من قبل مدراء المراجعة إلى إجمالي ساعات عمل المراجعة. - شمولية (طبيعية) عمليات الفحص الداخلى لجودة عملية المراجعة. - دورية عمليات الفحص الداخلى لجودة عملية المراجعة. - نتائج عمليات الفحص الداخلى لجودة عملية المراجعة. - التقييم الدورى لأداء مديري المراجعة. - نتائج التقييم الدورى لأداء مديري المراجعة. - التقييم الدورى لأداء شركاء المراجعة. - نتائج التقييم الدورى لأداء شركاء المراجعة. - تقييم المخاطر. - نتائج تقييم المخاطر. - نتائج اختبار الكفاءة Technical Competency Testing .		
١	- عدد انتهاكات استقلال أعضاء فرق المراجعة. - طبيعة انتهاكات استقلال أعضاء فرق المراجعة.	- الاستقلال	(ج) مخرجات جودة المراجعة
١	- عدد مرات إعادة إصدار القوائم المالية Restatement لملاء المراجعة. - نسبة إعادة إصدار القوائم المالية Restatement لملاء المراجعة إلى إجمالي عملاء المراجعة.	إعادة إصدار القوائم المالية Restatement	
١	- عدد حالات إفلاس منشآت عملاء المراجعة التى صدر بشأنها تقارير مراجعة لم تحتوى على فقرة انتباه بشأن الاستمرارية. - نسبة حالات إفلاس منشآت عملاء المراجعة التى صدر بشأنها تقارير مراجعة لم تحتوى على فقرة انتباه بشأن الاستمرارية إلى إجمالي منشآت عملاء المراجعة. - عدد حالات استمرارية منشآت عملاء المراجعة التى صدر بشأنها تقارير مراجعة احتوت على فقرة انتباه بشأن مشاكل الاستمرارية. - نسبة حالات استمرارية منشآت عملاء المراجعة التى صدر بشأنها تقارير مراجعة احتوت على فقرة انتباه بشأن مشاكل الاستمرارية إلى إجمالي منشآت عملاء المراجعة. - عدد منشآت عملاء المراجعة التى تعانى من وجود ثغرات جوهرية فى الرقابة الداخلية والتى صدر بشأنها تقارير رقابة داخلية نظيفة (غير متحفظة) سابقة. - نسبة منشآت عملاء المراجعة التى تعانى من وجود ثغرات جوهرية فى الرقابة الداخلية والتى صدر بشأنها تقارير رقابة داخلية نظيفة (غير متحفظة) سابقة إلى إجمالي منشآت عملاء المراجعة.	نتائج التغذية العكسية بشأن محتوى تقرير المراجعة والتقارير المهنية ذات الصلة	
١	- مستويات منخفضة لخطر المراجعة المحقق Achieved Audit Risk . - عدد عمليات الفحص الخارجى لجودة (مخرجات) المراجعة. - نتائج عمليات الفحص الخارجى لجودة المراجعة.	نتائج فحص جودة المراجعة	
١	- نسبة عدد عملاء المراجعة للعام الحالى إلى العام السابق. - معدل نمو أتعاب المراجعة.	استمرارية وتغير عملاء المراجعة	
١	- صدور إجراءات (عقوبات) قانونية أو تنظيمية بحق منشأة المراجعة. - طبيعة الإجراءات العقابية الصادرة بحق منشأة المراجعة (غرامات/ قيود مؤقتة-دائمة)/ إيقاف (موقت/ دائم)). - مدى تكرار صدور إجراءات (عقوبات) قانونية أو تنظيمية بحق منشأة المراجعة.	الالتزام القانونى والتنظيمى	
١	- نسبة صافى قيمة نتائج أعمال منشأة المراجعة من خدمة المراجعة إلى صافى القيمة الإجمالية لنتائج أعمال المنشأة. - نسبة إتعاب المراجعة إلى إجمالي إيرادات منشأة المراجعة. - نسبة أصول (موارد) المراجعة إلى إجمالي أصول منشأة المراجعة. - نسبة مرتبات ومكافآت فرق المراجعة إلى إجمالي المرتبات والمكافآت. - نسبة مرتبات ومكافآت فرق المراجعة إلى إجمالي إيرادات منشأة	القوائم المالية لمنشأة المراجعة	

١	المراجعة.		
---	-----------	--	--

ويكشف الإطار السابق عن أن الوزن المقترح لبنود شفافية المراجعة هو ٧٦ نقطة لإجمالي عدد ٧٦ بند أفصاح.^{٢٨} وعلى ذلك، يمكن قياس مؤشر شفافية المراجعة بنسبة عدد البنود التي تعكس المحتوى المعلوماتي (الإيجابي والسلبى) المؤثر بشأن جودة المراجعة والتي تم الإفصاح عنها بتقرير الشفافية المهنية لمنشأة المراجعة إلى إجمالي عدد البنود التي تعكس المحتوى المعلوماتي المؤثر بشأن جودة المراجعة بتقرير الشفافية، كما بالمعادلة التالية (Rosa and Caserio 2014, 263):

$$ATRAI_y = \frac{\sum_{i=1}^m d_i}{\sum_{i=1}^n d_i}$$

حيث (n) عدد البنود التي تعكس المحتوى المعلوماتي المؤثر بشأن جودة المراجعة بتقرير الشفافية المهنية وعددها ٧٦ بنداً، (m) عدد بنود الإفصاح التي وردت بتقرير شفافية منشأة المراجعة وتعكس محتوى معلوماتي مؤثر بشأن جودة المراجعة. ومن خلال تحديد البنود التي يتضمنها تقرير الشفافية المهنية لمنشأة المراجعة يمكن تحديد قيمة مؤشر شفافية المراجعة. كما يمكن إجراء المقارنات بين شفافية منشآت المراجعة من خلال قيم هذا المؤشر.^{٢٩}

ويعتقد الباحث، أن لمؤشر شفافية المراجعة (ATRDI) دوراً يمكن استكشافه بشأن ثقة المستثمرين فى التقرير المالى. حيث من المقترح قياس ثقة المستثمرين 'Investors' Confidence من خلال ترجيح قياس الاعتمادية بمؤشر الشفافية، كما بالمعادلة التالية:^{٣٠}

$$C_{iyt} = \sqrt{\frac{P_{St2} - P_{St1}}{R_{to}}} \times ATRAI$$

راجعة. فعلى سبيل

^{٢٨} لقد كشف الفكا

المثال، تضمنت قائمة بنود الإفصاح فى دراسة (Deumes et al. 2012) ٩٤ بنداً، بينما تضمنت قائمة بنود الإفصاح فى دراسة (POB 2012) ٤١ بنداً، بينما بلغت فى دراسة (Rosa and Caserio 2014) ١٠١ بند.

^{٢٩} من المتوقع، أن يكون للهيئات التنظيمية دوراً فى مراقبة درجة الاعتماد على الإفصاح الوارد بتقارير الشفافية، الأمر الذى يخفف أو يخفض مخاطر أن يكون الإفصاح متحيزاً أو غير متسق (IOSCO 2009, 23). ومن المقترض تحديث مؤشرات جودة المراجعة فى ضوء تغير الإفصاح من فترة إلى أخرى حتى تكون ذات معنى.

^{٣٠} تم استخدام مقياس الاعتمادية الوارد بدراسة (Rosa and Caserio 2014, 264)، والذى يقوم على فلسفة قياس الاعتمادية بمكمل مخاطرة تغير العائد على الاستثمار (لمزيد من التفاصيل، يمكن الرجوع إلى (Easton and Monahan 2005).

حيث أن:

C_{iyt} مستوى (درجة) ثقة (C) المستثمرين (i) فى التقرير المالى للمنشأة (y) فى الفترة (t).
 Pst_1 ربحية السهم (Ps) فى الفترة الحالية (t_1)، Pst_2 ربحية السهم (Ps) فى الفترة التالية (t_2).
 Rt_0 سعر السهم فى بداية الفترة الحالية (t_0)، $ATRAI_y$ مؤشر افصاح الشفافية لمنشأة المراجعة (y).

ثانياً: قياس جودة المراجعة بمنشأة المراجعة

يمثل هذا القياس المرحلة الثانية، والتي تهدف إلى بناء مؤشر لقياس جودة المراجعة بمنشآت المراجعة. ويعتقد الباحث، أن قياس جودة المراجعة بمنشأة مراجعة ما من خلال تقارير الشفافية المهنية يتطلب ضرورة ان تتصف هذه التقارير بمستوى شفافية مراجعة عال. وهو ما يعنى أن الانتقال لمرحلة قياس جودة المراجعة لمنشأة مراجعة ما يتطلب توافر مؤشر شفافية مراجعة عال بتقرير الشفافية المهنية لمنشأة المراجعة. فإذا كان مؤشر شفافية المراجعة بمنشأة مراجعة ما منخفض فلا معنى لقياس مؤشر جودة المراجعة.

وإذا كان مؤشر شفافية المراجعة يقوم على مدى توافر مؤشرات جودة المراجعة وبغض النظر عن قيمتها (إيجابية أم سلبية)، فإن مؤشر جودة المراجعة يقوم على قياس القيمة الموجبة لمؤشرات جودة المراجعة معاً.

ويعتمد القياس المقترح على مفهوم المخالفة، والقائم على إشارات الخطر Red Flags بتقرير الشفافية بشأن جودة المراجعة. حيث يتم قياس جودة المراجعة فى ضوء إشارات الخطر التى يكشف عنها تقرير الشفافية المهنية، شريطة أن يتصف التقرير بالشفافية أو يكون هناك تأكيد Assurance بشأن محتوى الشفافية من جهة مهنية أو تنظيمية مستقلة. وهو ما يعنى أن سلامة تقييم جودة المراجعة باستخدام تقرير الشفافية المهنية يتوقف بالأساس على مدى تحقق الشفافية.

وإشارات الخطر بشأن جودة المراجعة نوعان، الأول يمثل إشارات خطر مباشرة تم الإفصاح عنها بتقرير شفافية المراجعة، والثانى إشارات خطر غير مباشرة تتمثل فى غياب بند أو بنود الإفصاح المقررة بإطار شفافية المراجعة المقترح.

وعلى ذلك، تتحدد قيمة مؤشر جودة المراجعة Audit Quality Index (AQI) لمنشأة المراجعة (y) كما بالمعادلة التالية:

$$AQI_y = 1 - \frac{\sum RS}{\sum_{i=1}^n d_i}$$

حيث أن:

$\sum RS$ إجمالى عدد إشارات الخطر بمنشأة المراجعة.

$\sum_{i=1}^n d_i$ إجمالى عدد بنود شفافية المراجعة

i=1

ومن المتوقع، أن تستدعى إشارات الخطر رقابة الجهات الإشرافية والتنظيمية لجودة المراجعة. حيث يمكن للجهات الرقابية الاعتماد على إشارات الخطر بتقارير الشفافية لتفعيل مسؤوليتها من خلال تنشيط آليات رقابتها ومنع حدوث فضائح الشركات. كما تسهم إشارات الخطر فى تحديد مناطق تحسين جودة المراجعة، وأداء المراجعين، واحتياجات التدريب.

ومن المقترح، أن يتم قياس وتقييم جودة خدمة المراجعة المقدمة من قبل كل منشأة مراجعة لعملاءها بشكل سنوى، وبما يتسق مع تواريخ إنهاء المراجعة للعملاء. الأمر الذى قد يرجح ضرورة أن تكون تقارير شفافية المراجعة سنوية.

المبحث الرابع: الدراسة التجريبية

هدف الدراسة

يتمثل هدف الدراسة فى اختبار مدى تأثير تقرير شفافية المراجعة على تقدير مستخدمى التقرير المالى لدرجة جودة مراجعة القوائم المالية فى ضوء نموذج القياس المقترح، وبما يعكس مدى أهمية المحتوى المعلوماتى لتقرير شفافية المراجعة من منظور مستخدمى التقرير المالى.

أهمية الدراسة

تستمد الدراسة أهميتها من حداثة قضية البحث فى البيئة المصرية، وبالتالي تعمل الدراسة على توفير دليل من البيئة المصرية عن مدى منفعة تقرير شفافية المراجعة؛ باعتباره يمثل قلب تقارير الشفافية المهنية والتي تلتزم بإعادها-حالياً- العديد من منشآت المراجعة بدول العالم المتقدم؛ لمستخدمى التقرير المالى فى الحكم على جودة المراجعة. ويمثل توجه الدراسة خطوة أولية وضرورية تجاه مطالبة منشآت المراجعة فى مصر بإعداد تقارير شفافية مهنية من منطلق أهميتها فى ضوء معيار منفعتها لمستخدمى التقرير المالى.

مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة فى مستخدمى التقارير المالية باختلافهم. ولقد اعتمد الباحث فى اختيار أفراد عينة الدراسة على معيار إمكانية الوصول Easy of Access نظراً لصعوبة تحديد معالم مجتمع الدراسة خاصة مع عدم تجانس Non Homogenous فئاته، وبما يعوق إمكانية تحقيق الاختيار العشوائى. ولقد قام الباحث بتجميع البيانات اللازمة لاختبار فروض الدراسة من خلال عدد ٢٤٠ حالة تجريبية (ملحق (١)) تم تصميمها وتوزيعها على أربع مجموعات من مستخدمى التقارير المالية هم رؤساء لجان المراجعة (ممثلين عن عملاء

(المراجعة)، ومديري صناديق الاستثمار (ممثلين عن المستثمرين الحاليين والمرتبين)، ومتخذى قرارات منح الائتمان بالبنوك التجارية (ممثلين عن المقرضين)، ومحللين ماليين (بشركات سمسة الأوراق المالية)، وذلك بواقع ٦٠ استمارة لكل مجموعة منها، وبما يسمح بإمكانية تصميم البحث Research Design والتحليل الإحصائي للبيانات. وقد تم تجميع عدد ١٨٩ حالة تجريبية (أى ما يعادل ٧٨,٧٥% من إجمالي أفراد العينة).

فرض الدراسة

من خلال هدف البحث وأهميته، يمكن صياغة الفرض البحثى، كما يلي:
فرض الدراسة: يؤثر تقرير شفافية المراجعة إيجابياً على دقة تقدير مستخدمى التقرير المالى لدرجة جودة مراجعة القوائم المالية.

ويمكن استعراض فرض الدراسة فى صورتى العدم والبديل كما يلي:

الفرض العدمى: لا يوجد تأثير معنوى لتقرير شفافية المراجعة على تقدير مستخدمى التقرير المالى لجودة المراجعة.

الفرض البديل: يوجد تأثير معنوى لتقرير شفافية المراجعة على تقدير مستخدمى التقرير المالى لجودة المراجعة.

هيكل الدراسة

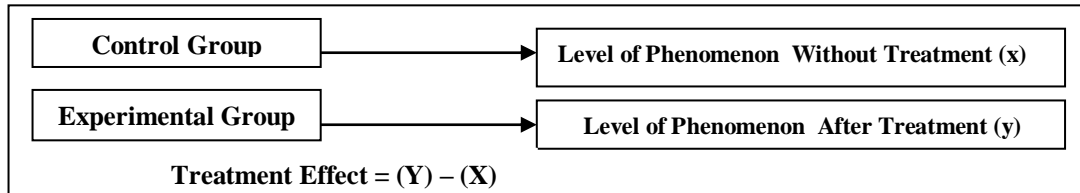
تقوم الدراسة على استخدام Informal Experimental Designs من خلال التصميم البعدى After-only with control design. حيث يتم تقسيم عينة الدراسة (بفئاتها الأربعة) إلى مجموعتين، هما كما يلي:

- مجموعة الرقابة **Control Group** ويتلقى أفرادها الحالة التجريبية الأولى (ملحق رقم ٢- أ)، وتشمل على قوائم مالية وتقرير مراجعة مرفق لمنشأة أعمال فعلية- إحدى شركات المساهمة المصرية المقيدة فى سوق المال (وبما يصور وضعا طبيعياً بدون متغير الدراسة)- وأسئلة للكشف عن مدى إدراك أفراد فئات العينة (مستخدمى التقارير المالية) بمجموعة الرقابة لكل مما يلي:

أ- إمكانية قياس درجة جودة المراجعة المقدمة فى ضوء القوائم المالية وتقرير المراجعة المرفق (المتغير X_1).

ب- إمكانية استخدام المحتوى المعلوماتى بتقرير المراجعة فى الحكم على جودة المراجعة المقدمة (المتغير X_2).

- ج- المعلومات التي يجب أن يتضمنها تقرير شفافية المراجعة لغرض قياس درجة جودة المراجعة (المتغيرات من X_{31} حتى X_{320}).
- د- مدى أهمية إلزام منشآت المراجعة بالافصاح عن المعلومات التي يعتقد بأنها ذات تأثير على إمكانية قياس درجة جودة المراجعة (المتغير X_4).
- هـ- مدى التأثير الإيجابي لافصاح منشأة المراجعة عن المعلومات المؤثرة على تحسين درجة جودة المراجعة مستقبلاً (المتغير X_5).
- مجموعة التجربة **Experimental Group** ويتلقى أفرادها الحالة التجريبية الثانية (ملحق رقم ٢-ب) وتشمل على ذات القوائم المالية وتقرير المراجعة بالحالة التجريبية الأولى، بالإضافة إلى تقرير شفافية (افتراضى) صادر عن منشأة المراجعة التي قامت بمراجعة القوائم المالية، وبما يعكس متغير الدراسة (المعالجة Treatment). كما تشمل على ذات مجموعة الاسئلة التي وجهت لمجموعة الرقابة (وتتمثلها المتغيرات $Y_1, Y_2, Y_{31}-Y_{320}$ ، Y_4, Y_5)، بالإضافة إلى سؤالين لغرض تعضيد إجابات أفراد مجموعة التجربة بشأن قياس درجة جودة خدمة المراجعة؛ تناول الأول منها مدى أهمية تقرير شفافية المراجعة فى تعزيز ثقة المستخدمين فى التقرير المالى (المتغير Y_6)، وتناول الثانى أهمية تقرير الشفافية فى تقييم درجة جودة المراجعة (المتغير Y_7)؛ وسؤال بشأن مدى أهمية إلزام منشآت المراجعة بإعداد تقرير شفافية المراجعة (المتغير Y_8). ويصور الشكل التالى التصميم التجريبي المستخدم، كما يلي:



كما يصور الجدول التالى توزيع افراد عينة الدراسة بين مجموعتى الدراسة، كما يلي:-

جدول رقم (١) حجم فئات عينة الدراسة

عينة الدراسة					
مجموعة التجربة			مجموعة الرقابة		
نسبة الردود	عدد حالات التجربة	عدد حالات التجربة	نسبة الردود	عدد حالات التجربة	عدد حالات التجربة

	الثانية المستلمة	الثانية الموزعة		الأولى المستلمة	الأولى الموزعة	
%٨٠	٢٤	٣٠	%٧٠	٢١	٣٠	- رؤساء لجان مراجعة (ACC) - مديري صناديق الاستثمار (MM) - متخذى قرارات الإنتمان (CDM) - محللين ماليين (FA)
%٨٣,٣	٢٥	٣٠	%٧٦,٧	٢٣	٣٠	
%٩٠	٢٧	٣٠	%٩٣,٣	٢٨	٣٠	
%٧٣,٣	٢٢	٣٠	%٦٣,٣	١٩	٣٠	

كما تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس مدى إدراك أفراد الدراسة لمتغيرات الدراسة، من خلال تخصيص الأوزان التالية لردود أفراد الدراسة: (٥) موافق جداً، (٤) موافق، (٣) محايد، (٢) غير موافق، (١) غير موافق على الإطلاق. ولقد تم استخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) Statistical Package for Social Science لإجراء التحليلات الإحصائية، وبمستوى معنوية ٥%.

تحليل النتائج

أولاً: لقد قام الباحث بحساب الإحصاءات الوصفية لردود أفراد الدراسة، وتحليل الردود باستخدام تحليل One sample t- test لغرض الوقوف على مدى معنوية اختلاف الردود عن الوسط الافتراضي (٣)، فكانت النتائج كما بالجدول التالي:

جدول رقم (٢)

	Experimental Group						Control Group				
	Descriptive statistics			One-Sample Test (Test Value = 3)			Descriptive statistics			One-Sample Test (Test Value = 3)	
	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	t	Sig. (2-tailed)		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	t	Sig. (2-tailed)
Y ₁	4.14	.476	.048	23.756	.000	X ₁	3.16	.671	.070	2.343	.021
Y ₂	2.49	.803	.081	-6.293-	.000	X ₂	2.64	.691	.072	-5.003-	.000
Y ₃₁	2.90	.739	.075	-1.367-	.175	X ₃₁	2.87	1.046	.110	-1.203-	.232
Y ₃₂	3.09	.863	.087	1.054	.295	X ₃₂	3.05	1.119	.117	.468	.641
Y ₃₃	2.99	.843	.085	-.120-	.905	X ₃₃	2.89	.862	.090	-1.216-	.227
Y ₃₄	4.26	.580	.059	21.425	.000	X ₃₄	4.13	.581	.061	18.573	.000
Y ₃₅	3.94	.514	.052	18.079	.000	X ₃₅	3.84	.543	.057	14.675	.000
Y ₃₆	4.00	.703	.071	14.073	.000	X ₃₆	3.92	.619	.065	14.230	.000
Y ₃₇	3.68	.652	.066	10.386	.000	X ₃₇	3.73	.579	.061	11.957	.000
Y ₃₈	3.13	.991	.100	1.325	.188	X ₃₈	2.73	.746	.078	-3.511-	.001
Y ₃₉	4.08	.491	.050	21.825	.000	X ₃₉	4.04	.469	.049	21.219	.000
Y ₃₁₀	4.54	.501	.051	30.452	.000	X ₃₁₀	4.47	.621	.065	22.629	.000

Y ₃₁₁	3.94	.401	.041	23.150	.000	X ₃₁₁	3.77	.496	.052	14.790	.000
Y ₃₁₂	4.09	.478	.048	22.607	.000	X ₃₁₂	3.97	.504	.053	18.288	.000
Y ₃₁₃	3.74	.663	.067	11.124	.000	X ₃₁₃	3.82	.589	.062	13.356	.000
Y ₃₁₄	3.63	.694	.070	9.019	.000	X ₃₁₄	3.70	.587	.062	11.433	.000
Y ₃₁₅	3.88	.523	.053	16.611	.000	X ₃₁₅	3.86	.549	.058	14.889	.000
Y ₃₁₆	3.83	.455	.046	17.997	.000	X ₃₁₆	3.73	.518	.054	13.361	.000
Y ₃₁₇	3.49	.864	.087	5.609	.000	X ₃₁₇	3.56	.792	.083	6.752	.000
Y ₃₁₈	3.67	.757	.076	8.810	.000	X ₃₁₈	3.73	.668	.070	10.361	.000
Y ₃₁₉	4.81	.397	.040	44.995	.000	X ₃₁₉	4.79	.409	.043	41.809	.000
Y ₃₂₀	4.65	.478	.048	34.204	.000	X ₃₂₀	4.64	.483	.051	32.310	.000
Y ₄	4.08	.511	.052	21.402	.000	X ₄	4.63	.725	.076	21.402	.000
Y ₅	3.72	.835	.084	8.594	.000	X ₅	3.21	.527	.055	3.777	.000
Y ₆	4.88	.359	.036	51.714	.000	-	-	-	-	-	-
Y ₇	3.97	.365	.037	26.307	.000	-	-	-	-	-	-
Y ₈	4.06	.655	.066	16.036	.000	-	-	-	-	-	-

وتكشف النتائج بالجدول السابق، عن أن جميع متغيرات الدراسة ذات وسط حسابي يختلف معنوياً عن الوسط الفرضي (٣) بمستوى ثقة ٩٥%، فيما عدا ما يتعلق بمتغير افصاح منشأة المراجعة عن الملكية والهيكل القانوني للمنشأة، وعضويتها بشبكة مهنية، وتكوين وعمل مجلس إدارتها بكل من مجموعتي التجربة والرقابة. بالإضافة إلى متغير افصاح منشأة المراجعة عن مدى الاستعانة بمتخصصين بمجموعة التجربة.

كما تكشف نتائج الجدول السابق، عن اعتقاد أفراد الدراسة بمجموعتيها (الرقابة والتجربة) بما يلي: (أ) عدم كفاية المحتوى المعلوماتي بتقرير المراجعة في الحكم على جودة المراجعة المقدمة (بمتوسط ٢,٦٤، ٢,٤٩ لمجموعتي الرقابة والتجربة على التوالي).

(ب) أهمية وضرورة افصاح منشآت المراجعة عن كل من المؤشرات السلبية بشأن جودة المراجعة المقدمة في السنة أو السنوات السابقة، وتأكيدا بشأن مدى الالتزام بالمعايير المهنية والتشريعات والإصدارات ذات الصلة، ونتائج الفحص والتقييم الداخلي لجودة المراجعة، والتأهيل العلمي والعمل لأعضاء فرق المراجعة، ووجود نظام داخلي لرقابة الجودة.

(ج) عدم أهمية افصاح منشآت المراجعة عن كل من مدى الاستعانة بمتخصصين (خبراء في غير العمل المحاسبي)، والملكية والهيكل القانوني لمنشأة المراجعة، وتكوين وكيفية عمل مجلس إدارة منشأة المراجعة، وعضوية منشأة المراجعة في الشبكات والتحالفات المهنية.

(د) أهمية إلزام منشآت المراجعة بضرورة الإفصاح عن ما يعتقد بأنه معلومات هامة بشأن قياس جودة المراجعة (بمتوسط ٤,٦٣ ، ٤,٠٨ لمجموعتى الرقابة والتجربة على التوالى).

(هـ) يدفع افصاح منشآت المراجعة عن ما يعتقد بأنه معلومات هامة بشأن الجودة إلى تحسين جودة المراجعة مستقبلاً (بمتوسط ٣,٢١ ، ٣,٧٢ لمجموعتى الرقابة والتجربة على التوالى).^{٣١} كما تكشف نتائج الجدول السابق، عن تأثير تقرير شفافية المراجعة على تقدير أفراد مجموعة التجربة لدرجة جودة المراجعة (بمتوسط وانحراف معيارى ٤,١٤ ، ٠,٤٧٦ على التوالى) مقارنة بتقدير أفراد مجموعة الرقابة (بمتوسط وانحراف معيارى ٣,١٦ ، ٠,٦٧١ على التوالى). الأمر الذى قد يرجح من إمكانية قبول الفرض البحثى بشأن تأثير تقرير شفافية المراجعة على تقدير مستخدمى التقرير المالى لجودة مراجعة القوائم المالية.

كما كشفت نتائج ردود أفراد الدراسة بمجموعة التجربة بالجدول السابق، عن ما يلي:

أ- هناك إجماع بين أفراد مجموعة التجربة على أهمية تقرير شفافية المراجعة فى تعزيز الثقة فى التقرير المالى (بمتوسط وانحراف معيارى ٤,٨٨ ، ٠,٣٥٩ على التوالى)، كما وأن هناك شبه اتفاق بين أفراد المجموعة بشأن أهمية تقرير شفافية المراجعة لغرض تقييم جودة المراجعة (بمتوسط وانحراف معيارى ٣,٩٧ ، ٠,٣٦٥ على التوالى). الأمر الذى يعضد من نتائج ردود أفراد مجموعة التجربة بشأن درجة جودة المراجعة المقدره.

ب- يؤكد أفراد مجموعة التجربة (والممثلين لمستخدمى التقرير المالى) على أهمية تقرير الشفافية من خلال الاعتقاد بأهمية إلزام منشآت المراجعة بإعداد ونشر تقرير شفافية المراجعة (بمتوسط وانحراف معيارى ٤,٠٦ ، ٠,٦٥٥ على التوالى)، وهو ما قد يعد أساس حث الجهات المهنية والتنظيمية على التحرك الإيجابى تجاه مطالبة منشآت المراجعة فى مصر بإعداد ونشر تقرير شفافية المراجعة.

ثانياً: يمكن بيان متوسطات إجابات فئات مجموعة التجربة مقارنة بنظائرها بمجموعة الرقابة، كما بالجدول التالى:

جدول رقم (٣)

Variables	Sub-Group				Mean	Chi-Square Asymp. Sig.
	ACC	MM	CDM	FA		
Y ₁	4.12	4.24	4.11	4.09	4.14	.000
X ₁	3.19	3.09	3.07	3.37	3.16	.000
Y ₂	2.33	2.52	2.63	2.45	2.49	.000
X ₂	2.71	2.70	2.54	2.63	2.64	.000
Y ₃₁	2.83	2.84	2.89	3.05	2.90	.000

^{٣١} يعزو الباحث تحسن متوسط ردود أفراد مجموعة التجربة مقارنة بمجموعة الرقابة إلى وجود تقرير شفافية المراجعة المرفق بتقرير المراجعة.

X ₃₁	3.00	2.61	3.04	2.79	2.87	.000
Y ₃₂	3.00	2.92	3.19	3.27	3.09	.000
X ₃₂	3.24	2.83	3.21	2.89	3.05	.000
Y ₃₃	2.79	3.00	3.19	2.95	2.99	.000
X ₃₃	2.76	2.78	3.14	2.79	2.89	.000
Y ₃₄	4.50	3.92	4.22	4.41	4.26	.000
X ₃₄	4.14	3.87	4.18	4.37	4.13	.000
Y ₃₅	4.12	3.68	4.04	3.91	3.94	.000
X ₃₅	3.76	3.61	4.00	3.95	3.84	.000
Y ₃₆	4.21	3.76	4.15	3.86	4.00	.000
X ₃₆	3.86	3.78	4.07	3.95	3.92	.000
Y ₃₇	3.62	3.40	3.89	3.82	3.68	.000
X ₃₇	3.48	3.65	3.79	4.00	3.73	.000
Y ₃₈	3.29	2.96	3.07	3.23	3.13	.000
X ₃₈	2.52	2.83	2.86	2.63	2.73	.000
Y ₃₉	4.12	3.96	4.07	4.18	4.08	.000
X ₃₉	4.00	3.96	4.07	4.16	4.04	.000
Y ₃₁₀	4.62	4.52	4.52	4.50	4.54	.419
X ₃₁₀	4.48	4.48	4.46	4.47	4.47	.000
Y ₃₁₁	3.96	3.84	3.93	4.05	3.94	.000
X ₃₁₁	3.57	3.74	3.82	3.95	3.77	.000
Y ₃₁₂	4.21	3.96	4.07	4.14	4.09	.000
X ₃₁₂	3.9	3.96	3.93	4.11	3.97	.000
Y ₃₁₃	3.62	3.68	3.78	3.91	3.74	.000
X ₃₁₃	3.76	3.74	3.79	4.05	3.82	.000
Y ₃₁₄	3.46	3.48	3.74	3.86	3.63	.000
X ₃₁₄	3.57	3.61	3.71	3.95	3.70	.000
Y ₃₁₅	3.83	3.81	4.04	3.82	3.88	.000
X ₃₁₅	3.71	3.83	3.93	3.95	3.86	.000
Y ₃₁₆	3.88	3.88	3.74	3.82	3.83	.000
X ₃₁₆	3.62	3.78	3.75	3.74	3.73	.000
Y ₃₁₇	3.38	3.56	3.56	3.45	3.49	.000
X ₃₁₇	3.24	3.70	3.57	3.74	3.56	.000
Y ₃₁₈	3.42	3.68	3.74	3.86	3.67	.000
X ₃₁₈	3.57	3.74	3.75	3.84	3.73	.000
Y ₃₁₉	4.92	4.84	4.78	4.68	4.81	.000
X ₃₁₉	4.86	4.70	4.75	4.89	4.79	.000
Y ₃₂₀	4.62	4.64	4.63	4.73	4.65	.002
X ₃₂₀	4.57	4.57	4.64	4.79	4.64	.000
Y ₄	4.25	4.00	4.00	4.09	4.08	.000
X ₄	4.52	4.74	4.71	4.47	4.63	.000
Y ₅	3.42	3.92	3.78	3.77	3.72	.000
X ₅	3.38	3.13	3.21	3.11	3.21	.000

ولغرض الكشف عن وجود فروق معنوية بين أراء فئات مجموعتي الدراسة بشأن متغيرات الدراسة، فقد تم تحليل ردود فئات مجموعة الرقابة ومجموعة التجربة كل على حدة باستخدام اختبار Kruskal-Wallis (Nonparametric Tests- K-Independent Samples) فكانت النتائج كما بالجدول التالي:

جدول رقم (٤)

Experimental Group	Chi- Square	Control Group	Chi- Square	Experimental Group	Chi- Square	Control Group	Chi- Square
--------------------	-------------	---------------	-------------	--------------------	-------------	---------------	-------------

	Asymp. Sig.		Asymp. Sig.		Asymp. Sig.		Asymp. Sig.
Y ₁	.677	X1	.733	Y313	.629	X313	.241
Y ₂	.625	X2	.833	Y314	.191	X314	.158
Y ₃₁	.748	X31	.624	Y315	.331	X315	.329
Y ₃₂	.536	X32	.699	Y316	.646	X316	.767
Y ₃₃	.403	X33	.200	Y317	.892	X317	.290
Y ₃₄	.005	X34	.046	Y318	.409	X318	.734
Y ₃₅	.014	X35	.044	Y319	.228	X319	.347
Y ₃₆	.054	X36	.381	Y320	.874	X320	.426
Y ₃₇	.050	X37	.043	Y4	.249	X4	.348
Y ₃₈	.664	X38	.429	Y5	.341	X5	.258
Y ₃₉	.464	X39	.514	Y6	.211	-	-
Y ₃₁₀	.820	X310	.983	Y7	.820	-	-
Y ₃₁₁	.349	X311	.107	Y8	.839	-	-
Y ₃₁₂	.286	X312	.585			-	-

وتكشف نتائج الجدول السابق، عن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات فئات مجموعة التجربة بشأن متغيرات الدراسة فيما عدا كل من أهمية افصاح منشأة المراجعة عن التأهيل العلمي والعمل لأعضاء فرق المراجعة، والمعايير المستخدمة في تقييم استقلال مراقبي الحسابات، بمستوى ثقة ٩٥%. كما لا توجد، أيضاً، فروق معنوية بين إجابات فئات مجموعة الرقابة بشأن متغيرات الدراسة فيما عدا كل من أهمية افصاح منشأة المراجعة عن التأهيل العلمي والعمل لأعضاء فرق المراجعة، والمعايير المستخدمة في تقييم استقلال مراقبي الحسابات، وآليات قبول أو الاستمرار مع العملاء.

كما يظهر الجدول التالي الاختلاف بين فئات مجموعتي الدراسة (التجربة والرقابة) بشأن المتغيرات الثلاثة السابقة (تأهيل فرق المراجعة، والاستقلال، وآليات قبول أو الاستمرار مع العملاء)، كما يلي:

جدول رقم (٥)

متوسط الرتب Mean Rank		الفئة	المتغير
مجموعة التجربة	مجموعة الرقابة		

٥٩,٧٥	٤٦,٠٧	- رؤساء لجان مراجعة	- التأهيل العلمى
٣٦,٣٦	٣٦,٢٨	- مديري صناديق الاستثمار	والعملى لأعضاء فرق
٤٧,٥٥	٤٧,٥٥	- متخذى قرارات الإئتمان	المراجعة.
٥٥,٦١	٥٥,٥٥	- محللين ماليين	
٥٧,٣٨	٤٣,١٤	- رؤساء لجان مراجعة	- المعايير المستخدمة
٣٨,٣	٣٦,٧٤	- مديري صناديق الاستثمار	فى تقييم استقلال
٥٣,٨	٥٢,٧	- متخذى قرارات الإئتمان	مراقبى الحسابات.
٤٨,٣٦	٥٠,٥	- محللين ماليين	
٤٦,٠٢	٣٦,٢٤	- رؤساء لجان مراجعة	- آليات قبول أو
٣٩,٩	٤٣,١٧	- مديري صناديق الاستثمار	الاستمرار مع العمل.
٥٦,٨٣	٤٨,٩٥	- متخذى قرارات الإئتمان	
٥٥,٢٠	٥٥,٨٧	- محللين ماليين	

حيث تعتقد فئة المحللين الماليين بمجموعة الرقابة بأهمية الافصاح عن كل من تأهيل فرق المراجعة وآليات قبول أو الاستمرار مع العمل مقارنة بالفئات الأخرى خاصة فئة متخذى قرارات الإئتمان الذين يعتقدون بأهمية الافصاح عن معايير الاستقلال. بينما تعتقد فئة رؤساء لجان المراجعة بمجموعة التجربة بأهمية الافصاح عن التأهيل العلمى لفرق المراجعة ومعايير تقييم الاستقلال، بينما تعتقد فئة المحللين الماليين بأهمية الافصاح عن آليات قبول أو الاستمرار مع العملاء.

وترجح النتائج السابقة عدم وجود اختلافات بين إجابات (اعتقادات) أفراد مجموعتى الدراسة بكل من مجموعة التجربة ومجموعة الرقابة باختلاف انتمائهم لفئات مستخدمى التقرير المالى بشأن المتغيرات محل الدراسة، فيما عدا الثلاث متغيرات المشار إليها سابقاً، بمستوى معنوية ٥%. ولغرض الكشف عما إذا كانت هناك فروق جوهرية بين إجابات كل فئتين من فئات مجموعة التجربة ومجموعة الرقابة كل على حدة، فقد تم استخدام اختبار T-Test for Equality of Mean^{٣٢}. ولقد كشفت تحليل اختبار تساوى متوسطات ردود كل فئتين من فئات مجموعة التجربة بشأن متغيرات الدراسة عن النتائج بالجدول التالى:

جدول رقم (٦)

Experimental Group
T-Test for Equality of Mean ^{٣٢}

^{٣٢} لقد تم حساب عدد المقارنات بين فئات مجموعة التجربة ومجموعة الرقابة من خلال المعادلة التالية:

عدد المقارنات = س (س-١) ÷ ٢ ، حيث س عدد فئات المجموعة (Kothari 2005).

^{٣٣} لقد كشفت نتائج اختبار تساوى تباين إجابات فئات مجموعة التجربة لـ Levene's Test for Equality of Variance بشأن متغيرات الدراسة عن عدم وجود فروق معنوية بشأن تساوى التباين بين إجابات كل من الفئة الأولى والثانية بشأن متغيرات الدراسة فيما عدا المتغيرات Y₃₁₂, Y₄, Y₅ ، والفئة الأولى والثالثة بشأن متغيرات الدراسة فيما عدا المتغيرات Y₃₁₄, Y₃₁₈, Y₃₁₉, Y₄ ، والفئة الأولى والرابعة بشأن متغيرات الدراسة فيما عدا المتغيرات Y₃₁₃, Y₃₁₄, Y₃₁₈, Y₃₁₉ ، والفئة الثانية والثالثة بشأن متغيرات الدراسة فيما عدا المتغيرات Y₃₅, Y₃₇, Y₃₁₄, Y₆ ، والفئة الثانية والرابعة بشأن متغيرات الدراسة

	ACC, MM		ACC, CDM		ACC, FA		MM, CDM		MM, FA		CDM, FA	
	t	Sig. (2-tailed)	t	Sig. (2-tailed)	t	Sig. (2-tailed)	t	Sig. (2-tailed)	t	Sig. (2-tailed)	t	Sig. (2-tailed)
Y1	-.76-	.451	.11	.91	.22	.83	1.1	.29	.97	.34	.17	.87
Y2	-.79-	.43	-1.3-	.21	-.53-	.60	-.48-	.64	.29	.77	.77	.45
Y31	-.03-	.98	-.25-	.80	-.97-	.34	-.24-	.82	-.99-	.32	-.76-	.44
Y32	.34	.735	-.71-	.48	-1.2-	.22	-.99-	.32	-1.5-	.13	-.33-	.74
Y33	-.92-	.37	-1.5-	.14	-.71-	.48	-.75-	.46	.21	.84	.91	.37
Y34	3.49	.001	1.95	.06	.61	.55	-1.9-	.06	-2.9-	.00	-1.3-	.02
Y35	2.85	.007	.65	.52	1.5	.14	-2.6-	.01	-1.6-	.12	1.03	.31
Y36	2.17	.035	.31	.76	1.7	.09	-2.0-	.04	-.52-	.61	1.5	.14
Y37	1.22	.23	1.6	.11	-1.1-	.29	-2.7-	.00	-2.1-	.04	3.9	.69
Y38	1.13	.27	7.6	.45	.20	.84	-.44-	.66	-.94-	.35	-.55-	.58
Y39	1.28	.217	.33	.74	-.45-	.65	-.75-	.45	-1.8-	.08	-.71-	.48
Y310	.731	.47	.76	.45	.84	.41	.01	.99	.134	.89	.13	.90
Y311	.98	.33	.27	.79	-.99-	.33	-.65-	.52	-1.9-	.07	-1.1-	.28
Y312	1.8	.08	.90	.37	.46	.65	-.98-	.33	-1.5-	.15	-.46-	.65
Y313	-.25-	.81	-.85-	.40	-1.6-	.11	-.49-	.63	-1.1-	.26	-.89-	.38
Y314	.09	.93	-1.4-	.17	-2.0-	.05	-1.4-	.18	-2.0-	.04	-.79-	.43
Y315	.204	.84	-1.5-	.15	.09	.92	-1.7-	.10	-1.2-	.91	1.6	.11
Y316	-.04-	.97	.98	.33	.45	.65	1.03	.31	.50	.62	-.57-	.57
Y317	-.72-	.47	-.75-	.46	-.29-	.77	.02	.99	.41	.69	.41	.68
Y318	-1.1-	.29	-1.4-	.17	-1.9-	.07	-.31-	.76	-.94-	.35	-.69-	.49
Y319	.81	.42	1.36	.18	2.1	.04	.56	.58	1.27	.21	.75	.46
Y320	-.11-	.916	-.33-	.97	-.73-	.47	.08	.94	-.63-	.53	-.71-	.48
Y4	1.58	.12	1.64	.11	1.02	.31	.000	1.00	-.76-	.51	-.69-	.49
Y5	-2.1-	.043	1.38	.17	-1.2-	.23	.80	.43	.73	.47	.02	.98
Y6	-.43-	.67	.79	.43	-.76-	.45	1.42	.16	-.47-	.64	-1.8-	.08
Y7	.000	1.00	.35	.73	.85	.40	.36	.72	.87	.39	.59	.56
Y8	.544	.59	-.82-	.42	-.73-	.47	-.16-	.87	-.06-	.96	.14	.89

فيما عدا المتغيرات Y₅, Y₃₁₉, Y₃₁₄, Y₃₁₃, Y₃₁₁, Y₃₅، والفئة الثالثة والرابعة بشأن متغيرات الدراسة فيما عدا المتغيرات Y₆, Y₃₁₁ عند مستوى معنوية 5%. وتساوى تباين إجابات فئات مجموعة التجربة بشأن معظم متغيرات الدراسة يرجح عدم وجود فروق معنوية بين متوسطات ردود فئات مجموعة التجربة لهذه المتغيرات.

وتكشف النتائج بالجدول السابق، عن عدم وجود فروق معنوية بين متوسطات إجابات كل من الفئة الأولى والفئة الثالثة، والفئة الثالثة والفئة الرابعة لكل متغيرات الدراسة. كما لا توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات كل من الفئة الأولى والفئة الرابعة لمتغيرات الدراسة فيما عدا المتغير Y_{319} ، والفئة الثانية والفئة الثالثة لمتغيرات الدراسة فيما عدا المتغيرات Y_{35} ، Y_{36} ، Y_{37} ، والفئة الثانية والفئة الرابعة لمتغيرات الدراسة فيما عدا المتغيرات Y_{34} ، Y_{37} ، Y_{314} . وتكشف النتائج السابقة عن وجود اتفاق في ردود فئات مجموعة التجربة بشأن متغيرات الدراسة وبمعدل مرتفع عند مستوى معنوية ٥%.

كما تكشف نتائج اختبار تساوي متوسطات ردود كل فئتين من فئات مجموعة الرقابة T-

Test for Equality of Mean بشأن متغيرات الدراسة عن الجدول التالي:^{٣٤}

جدول رقم (٧)

	Control Group											
	T-Test for Equality of Mean ^{٣٥}											
	ACC, MM		ACC, CDM		ACC, FA		MM, CDM		MM, FA		CDM, FA	
	t	Sig. (2-tailed)	t	Sig. (2-tailed)	t	Sig. (2-tailed)	t	Sig. (2-tailed)	t	Sig. (2-tailed)	t	Sig. (2-tailed)
X1	.48	.63	.62	.54	-.66-	.51	.11	.91	-1.3-	.19	-1.6-	.12
X2	.08	.93	.92	.36	.37	.71	.82	.42	.28	.78	-.49-	.63
X31	1.3	.22	-.11-	.92	.69	.49	-1.4-	.18	-.65-	.52	.79	.44
X32	1.19	.24	.07	.95	1.1	.29	-1.2-	.25	-.21-	.83	.98	.33
X33	-.08-	.93	-1.4-	.18	-.13-	.89	-1.3-	.20	-.03-	.98	1.3	.19
X34	1.62	.11	-.26-	.79	-1.2-	.23	-2.0-	.051	-2.5-	.01	-1.1-	.27
X35	.902	.37	-1.7-	.11	-1.1-	.28	-2.7-	.01	-1.9-	.057	.36	.72
X36	.39	.69	-1.2-	.24	-.45-	.66	-1.7-	.09	-.87-	.39	.68	.49
X37	-1.1-	.29	-2.1-	.03	-2.8-	.00	.89	.38	-1.8-	.08	-1.3-	.21

^{٣٤} لقد تم استخدام اختبار T-Test نظراً لصغر حجم الفئات محل المقارنة (أقل من ٣٠ مفردة).

^{٣٥} لقد كشفت نتائج اختبار تساوي تباين إجابات فئات مجموعة الرقابة Levene's Test for Equality of Variance بشأن متغيرات الدراسة عن عدم وجود فروق معنوية بشأن تساوي التباين بين إجابات كل من الفئة الأولى والثانية بشأن متغيرات الدراسة فيما عدا المتغيرات X_5 ، X_{319} ، X_{318} ، X_{317} ، X_{311} ، X_1 ، والفئة الأولى والثالثة بشأن متغيرات الدراسة فيما عدا المتغيرات X_5 ، X_{39} ، X_{35} ، X_1 ، والفئة الأولى والرابعة بشأن متغيرات الدراسة فيما عدا المتغيرات X_5 ، X_{320} ، X_{315} ، X_{314} ، X_{313} ، X_{311} ، X_{34} ، والفئة الثانية والثالثة بشأن متغيرات الدراسة فيما عدا المتغيرات X_5 ، X_{39} ، X_{311} ، X_{313} ، X_{314} ، X_{315} ، X_{320} ، والفئة الثانية والرابعة بشأن متغيرات الدراسة فيما عدا المتغيرات X_1 ، X_{35} ، X_{39} ، X_{311} ، X_{313} ، X_{314} ، X_{315} ، X_{320} ، والفئة الثالثة والرابعة بشأن متغيرات الدراسة فيما عدا المتغيرات X_1 ، X_{33} ، X_{34} ، X_{311} ، X_{313} ، X_{314} ، X_{315} ، X_{319} ، X_{320} عند مستوى معنوية ٥%.

X38	-1.3-	.22	-1.6-	.12	-.53-	.59	-.14-	.89	.82	.42	1.09	.28
X39	.419	.68	-.45-	.63	-1.2-	.24	-.79-	.43	-1.5-	.14	-.52-	.61
X310	-.01-	.99	.07	.94	.013	.99	.08	.94	.02	.98	-.05-	.96
X311	-1.2-	.25	-1.6-	.11	-2.6-	.01	.58	.57	-1.6-	.13	-.86-	.39
X312	-.34-	.74	-1.5-	.88	-1.3-	.22	.19	.85	-1.0-	.31	-1.2-	.25
X313	.114	.91	-1.3-	.90	-1.7-	.09	-.27-	.79	-2.1-	.04	-1.8-	.08
X314	-1.9-	.85	-.78-	.44	-2.1	.04	-.63-	.53	-2.1-	.03	-1.5-	.15
X315	-.78-	.44	-1.1-	.29	-1.7-	.10	-.58-	.56	-1.2-	.24	-1.0-	.92
X316	-1.1	.29	-.89-	.38	-.7-	.49	.22	.82	.27	.79	.08	.94
X317	-1.9-	.06	-1.4-	.17	-1.9-	.06	.59	.56	-1.9-	.85	-.73-	.47
X318	-.78-	.44	-.89-	.38	-1.3-	.22	-.06-	.95	-.51-	.61	-.49-	.62
X319	1.27	.21	.91	.37	-.35-	.73	-.43-	.67	-1.6-	.12	-1.2-	.23
X320	.041	.97	.49	.62	-1.5-	.15	-.56-	.58	-1.5-	.13	-1.1-	.29
X4	-.91-	.37	-.91-	.37	.19	.85	.14	.89	-1.2-	.25	1.2	.24
X5	1.36	.18	1.07	.29	1.5	.14	-.62-	.54	.16	.87	.84	.40

وتكشف النتائج بالجدول السابق، عن عدم وجود فروق معنوية بين متوسطات أجابات كل من الفئة الأولى والفئة الثانية، والفئة الثالثة والفئة الرابعة لكل متغيرات الدراسة عند مستوى معنوية ٥%. كما لا توجد فروق معنوية بين متوسطات أجابات كل من الفئة الأولى والفئة الثالثة لمتغيرات الدراسة فيما عدا المتغير X₃₇، الفئة الأولى والفئة الرابعة لمتغيرات الدراسة فيما عدا المتغير X₃₁₄، X₃₁₁، X₃₇، والفئة الثانية والفئة الثالثة لمتغيرات الدراسة فيما عدا المتغيرات X₃₅، والفئة الثانية والفئة الرابعة لمتغيرات الدراسة فيما عدا المتغيرات X₃₄، X₃₁₃، X₃₁₄. وتكشف النتائج السابقة عن وجود اتفاق في ردود فئات مجموعة الرقابة بشأن متغيرات الدراسة وبمعدل مرتفع عند مستوى معنوية ٥%. وبما يعكس عدم وجود اختلافات معنوية في إجابات فئات مجموعة الرقابة بشأن متغيرات الدراسة فيما عدا المشار إليها سابقاً. ثالثاً: قام الباحث بمقارنة متوسطات ردود أفراد البحث بمجموعتي الدراسة (مجموعة التجربة مقارنة بمجموعة الرقابة) من خلال استخدام اختبار Paired– Samples T- Test، وعند مستوى ثقة ٩٥%، فكانت النتائج، كما بالجدول التالي:

جدول (٨) مقارنة متوسطات ردود أفراد مجموعة التجربة بنظائرها بمجموعة الرقابة

Compare Means	Paired Samples Correlations		Paired Samples Test	
	Correlation	Sig.	t	Sig.(2-tailed)
Y1, X1	.165	.117	12.534	.000
Y2, X2	.457	.000	-1.863	.066

Y31, X31	.517	.000	.000	1.000
Y32, X32	.775	.000	-1.48-	.882
Y33, X33	.85	.000	1.348	.181
Y34, X34	.671	.000	2.641	.010
Y35, X35	.749	.000	2.769	.007
Y36, X36	.656	.000	1.917	.058
Y37, X37	.665	.000	-.623-	.535
Y38, X38	.720	.000	5.003	.000
Y39, X39	.791	.000	1.000	.320
Y310, X310	.872	.000	2.393	.019
Y311, X311	.625	.000	3.914	.000
Y312, X312	.441	.000	2.248	.027
Y313, X313	.696	.000	-1.469-	.145
Y314, X314	.798	.000	-1.716-	.090
Y315, X315	.622	.000	.445	.657
Y316, X316	.679	.000	2.383	.019
Y317, X317	.811	.000	-1.228-	.223
Y318, X318	.802	.000	1.348-	.181
Y319, X319	.615	.000	.904	.369
Y320, X320	.953	.000	1.422	.158
Y4, X4	-.058-	.584	-5.567-	.000
Y5, X5	-.092-	.385	5.346	.000

ويمكن من خلال نتائج الجداول السابقة، الكشف عن ما يلي:

١ - أثر تقرير شفافية المراجعة على تقدير جودة المراجعة

(أ) لغرض مقارنة قياس درجة جودة المراجعة من قبل أفراد مجموعة التجربة (بمتوسط ٤,١٤)، وأفراد مجموعة الرقابة (بمتوسط ٣,١٦) بمقياس جودة المراجعة بالنموذج المقترح، فمن المقترح إجراء ما يلي:

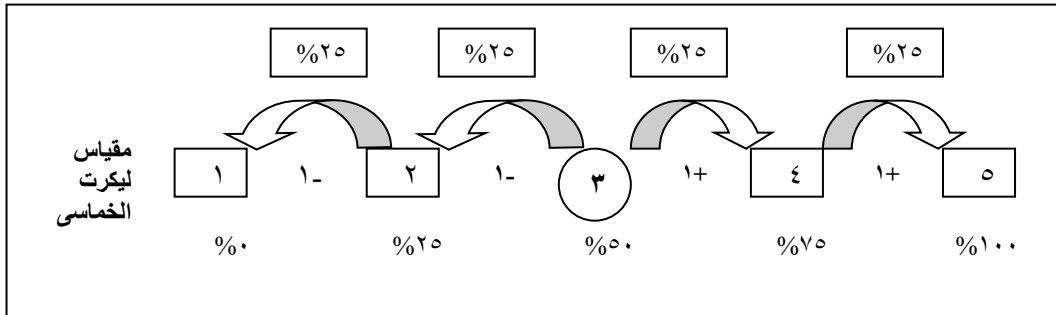
أولاً: قياس مؤشر جودة المراجعة في ضوء النموذج المقترح

لغرض قياس مؤشر جودة المراجعة بالمنشأة (م) بالحالة التجريبية، تم تحليل عناصر تقرير شفافية المراجعة المرفق بالدراسة التجريبية (الحالة التجريبية الثانية) (ملحق رقم ٢) مقارنة بعناصر تقرير شفافية المراجعة المقترح بالدراسة التحليلية للوقوف على كل من بنود الافصاح ذات التأثير السلبي على جودة المراجعة، وبنود الافصاح الأخرى التي غفل عنها تقرير الشفافية. ولقد أظهر التحليل ما يلي:

مؤشر شفافية المراجعة للمنشأة (م) = عدد البنود التي تم الافصاح عنها وبغض النظر عن قيمتها بشأن جودة المراجعة ÷ إجمالي عدد بنود تقرير شفافية المراجعة

$$= (٧٦ - ١٤) \div ٧٦ = ٨١,٥٨\%$$
 وهو مؤشر شفافية عال.

وفى ظل قيمة مؤشر شفافية المراجعة السابق، يمكن تقدير مؤشر جودة المراجعة بالمنشأة (م) باستخدام مفهوم المخالفة من خلال إشارات الخطر بتقرير شفافية المراجعة السابق كما يلي:-
مؤشر عدم جودة المراجعة = $19 \div 76 = 25\%$ ، وبالتالي فإن، مؤشر جودة المراجعة بالمنشأة (م) = $1 - 25\% = 75\%$ ، وهو مستوى جودة عال.
ثانياً: تحويل قيمة متوسط درجة جودة المراجعة المقدرة لمجموعتي التجربة والرقابة إلى نسبة مئوية، من خلال الشكل التالي:



ومن الشكل، فإن قياس مجموعة الرقابة لدرجة جودة المراجعة = $3,16$
 $54\% = (25\% \times 16\%) + 50\% =$
بينما قياس مجموعة التجربة لدرجة جودة المراجعة = $4,14$
 $78,5\% = (25\% \times 14\%) + 75\% =$
وحيث أن قياس مجموعة التجربة لدرجة جودة المراجعة ($78,5\%$) أقرب لمؤشر القياس المقترح (75%) مقارنة بقياس مجموعة الرقابة لدرجة الجودة (54%) فإنه من المرجح وجود تأثير لمتغير الدراسة (المعالجة)، وبما يعنى أن لتقرير شفافية المراجعة قيمة من منظور مستخدمى التقرير المالى فى تقييم والحكم على جودة خدمة المراجعة المقدمة. الأمر الذى يرجح إمكانية قبول الفرض البحثى بشأن التأثير الإيجابى لتقرير شفافية المراجعة على تقدير مستخدمى التقرير المالى لجودة مراجعة القوائم المالية.

(ب) تكشف نتائج مقارنة متوسط تقدير أفراد مجموعة التجربة لجودة المراجعة (Y_1) بمتوسط تقدير أفراد مجموعة الرقابة لجودة المراجعة (X_1) عن وجود اختلافات معنوية ($t = 12.534, \text{Sig. (2-tailed)} = .000$) بين تقدير أفراد مجموعتي الرقابة والتجربة لجودة المراجعة المقدمة، وبمستوى ثقة 95% . كما كشفت النتائج عن عدم معنوية الارتباط بين تقدير أفراد مجموعتي الرقابة والتجربة لجودة المراجعة المقدمة ($\text{Sig.} = 0.117$). وترجح هذه النتائج وجود تأثير لمتغير المعالجة (تقرير شفافية المراجعة) على تقدير أفراد الدراسة

(مستخدمى التقرير المالى) لآودة المراجعة. الأمر الذى يمكن معه القول بإمكانية قبول الفرض البحثى بشأن التأثير الإيجابى لتقرير شفافية المراجعة على تقدير مستخدمى التقرير المالى لآودة مراجعة القوائم المالية.

٢- مدى إمكانية استخدام المحتوى المعلوماتى بتقرير المراجعة فى الحكم على آودة المراجعة
لقد كشفت النتائج عن اتفاق أفراد مجموعتى الدراسة بشأن عدم إمكانية الحكم على آودة المراجعة من خلال محتوى تقرير المراجعة بمتوسط وانحراف معيارى لمجموعتى الرقابة والتجربة [(٢,٦٤)، (٠,٦٩١)، (٢,٤٩)، (٠,٨٠٣)] على التوالى. كما كشفت نتائج مقارنة متوسط ردود أفراد مجموعتى الرقابة والتجربة بشأن مدى إمكانية استخدام تقرير المراجعة فى تقدير آودة المراجعة (X_2 , Y_2) عن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين ردود أفراد مجموعتى الدراسة (Sig.(2- tailed) = 0.066) بمستوى معنوية ٥%. ولقد أظهرت النتائج وجود ارتباط معنوى (Sig. 0.000) موجب (قريب من المتوسط 0.457) بين إجابات أفراد مجموعتى الرقابة والتجربة بشأن عدم إمكانية تقدير آودة المراجعة باستخدام تقرير المراجعة.

٣- المحتوى المعلوماتى المؤثر بشأن آودة المراجعة

كشفت النتائج بالجدولين رقمى (٢، ٨) عن اتفاق أفراد الدراسة بمجموعتى التجربة والرقابة بشأن أهمية افصاح منشأة المراجعة عن المعلومات التالية باعتبارها معلومات مؤثرة بشأن تقدير آودة المراجعة، مرتبة تنازلياً، وهى كما يلى:

- مشاكل آودة المراجعة المقدمة لعملاء المراجعة فى فترة أو فترات سابقة (كحالات إعادة إصدار القوائم المالية، وحالات إصدار تقرير مراجعة لا يتضمن فقرة لفت الانتباه لمشاكل الاستمرارية بشأن شركات تعثرت أو أعلنت إفلاسها).
- تأكيد منشأة المراجعة على مدى التزامها بالمعايير المهنية والتشريعات والإصدارات ذات الصلة.
- وجود نظام داخلى لرقابة الآودة.
- معلومات عن الشركاء ومديرى المراجعة (تشمل العدد- تشكيل فرق المراجعة- مكافآت شركاء ومديرى المراجعة- تدوير الشركاء- متوسط ساعات العمل- عدد عملاء المراجعة لكل شريك أو مدير مراجعة-٠٠٠).
- وجود وتفعيل دليل السلوك المهنى وأخلاقيات المهنة.
- عدد عملاء المراجعة.
- آليات قبول والاستمرار مع العملاء.
- نسبة إيرادات المراجعة إلى إجمالى إيرادات منشأة المراجعة.
- سياسات تعيين الأفراد وتقييم الأداء وتوزيع المهام والترقية والتقاعد.
- بيان المركز المالى ونتائج أعمال منشأة المراجعة (معتمد من آهة مهنية أو تنظيمية مستقلة كوحدة رقابة الآودة بالهيئة العامة للرقابة المالية).

كما كشفت النتائج بالجدولين رقمي (٢، ٨) عن اتفاق أفراد الدراسة بمجموعتي التجربة والرقابة بشأن انخفاض أهمية افصاح منشأة المراجعة عن كل من الملكية والهيكل القانوني، وعضويتها في الشبكات والتحالفات المهنية، وتكوين وكيفية عمل مجلس إدارتها. كما كشفت النتائج بالجدول رقم (٨) عن وجود اختلافات معنوية بين ردود أفراد مجموعة التجربة مقارنة برود أفراد مجموعة الرقابة بشأن درجة أهمية افصاح منشأة المراجعة عن المعلومات التالية:

- التأهيل العلمي والعمل لأعضاء فرق المراجعة.
 - المعايير المستخدمة في تقييم استقلال مراقبي الحسابات.
 - مدى الاستعانة بمتخصصين (خبراء في غير العمل المحاسبي).
 - نتائج الفحص والتقييم الداخلي لجودة المراجعة بمنشأة المراجعة.
 - قيام جهة مهنية أو تنظيمية مستقلة بفحص جودة المراجعة بمنشأة المراجعة.
 - نتائج الفحص والتقييم الخارجي لجودة المراجعة بمنشأة المراجعة.
 - سياسات الإشراف على المساعدين.
- وقد يُفسر هذا الاختلاف إلى وجود تأثير لتقرير شفافية المراجعة بشأن تحديد المحتوى المعلوماتي المؤثر عند تقدير جودة المراجعة، خاصة مع ارتفاع متوسط ردود أفراد مجموعة التجربة مقارنة بأفراد مجموعة الرقابة بشأن المتغيرات السابقة. الأمر الذي قد يرجح أهمية هذه المعلومات لغرض الحكم على جودة المراجعة.

٤- أهمية إلزام منشآت المراجعة بشفافية المراجعة

لقد كشف نتائج جدول رقم (٢) عن اعتقاد أفراد مجموعتي الدراسة (التجربة والرقابة) بأهمية إلزام منشآت المراجعة بالافصاح عن المعلومات التي يعتقد بأهميتها للحكم على جودة المراجعة (بمتوسط وانحراف معياري لمجموعتي التجربة والرقابة (٤,٠٨، ٠,٥١١)، (٤,٦٣، ٠,٧٢٥) على التوالي. ويعتقد الباحث أن انخفاض متوسط ردود أفراد مجموعة التجربة مقارنة بمتوسط ردود أفراد مجموعة الرقابة قد يرجع لوجود تقرير شفافية المراجعة بما يتضمنه من محتوى معلوماتي.

وفي حين يعتقد أفراد مجموعة التجربة بأن الافصاح عن المعلومات التي يعتقد بأهميتها للحكم على جودة المراجعة سيحسن جودة المراجعة مستقبلاً (بمتوسط وانحراف معياري (٣,٧٢، ٠,٨٣٥)، فإن أفراد مجموعة الرقابة لا يعتقدون بوجود تأثير للافصاح عن المعلومات التي يُعتقد بأهميتها على تحسين جودة المراجعة مستقبلاً (بمتوسط وانحراف معياري (٣,٢١، ٠,٥٢٧).

كما يعتقد أفراد مجموعة التجربة بأهمية إلزام منشآت المراجعة بإعداد ونشر تقرير شفافية المراجعة (بمتوسط وانحراف معيارى ٤,٠٦، ٠,٦٥٥) الأمر الذى قد يرجح ما تم التوصل إليه من نتائج بشأن الأثر الإيجابى لتقرير شفافية المراجعة؛ بما يتضمنه من محتوى معلوماتى؛ عند الحكم على جودة المراجعة. خاصة مع اعتقاد أفراد مجموعة التجربة بأهمية تقرير شفافية المراجعة فى تقييم جودة المراجعة (بمتوسط وانحراف معيارى ٣,٩٧، ٠,٣٦٥)، وإجماعهم بشأن تعزيز تقرير شفافية المراجعة لثقة مستخدمى التقرير المالى فى جودة المراجعة المقدمة (بمتوسط وانحراف معيارى ٤,٨٨، ٠,٣٥٩)، وبما يعضد من نتائج ردودهم بشأن درجة جودة المراجعة المقدره (Y1). وترجح هذه النتائج من إمكانية قبول الفرض البحثى بشأن التأثير الإيجابى لتقرير شفافية المراجعة على تقدير مستخدمى التقرير المالى لجودة مراجعة القوائم المالية.

المبحث الخامس: خلاصة ونتائج وتوصيات البحث

يشهد فكر المراجعة- حالياً- توجهاً نحو الشفافية المهنية، تجلى فى إلزام منشآت المراجعة- بالعديد من الدول، خاصة الأوروبية- بإعداد ونشر تقارير بالشفافية المهنية، استجابة لطلب أصحاب الحقوق والمصالح للشفافية. وإذا كانت شفافية المراجعة تقع فى قلب الشفافية المهنية، فإنه من المعتقد- من وجهة نظر الباحث- أن اهتمام فكر المراجعة كان يجب أن ينصب على شفافية المراجعة قبل الشفافية المهنية، لما قد تحمله تقارير شفافية المراجعة من تأثير إيجابى على تقدير مستخدمى التقارير المالية لجودة المراجعة المقدمة، فى إطار أهمية خدمة المراجعة على صعيد بيئة الأعمال.

ولقد هدف البحث إلى بناء نموذج كمى مقترح لقياس درجة جودة المراجعة، يقوم على إطار وصفى مقترح لشفافية المراجعة. ولقد تطلب تحقيق هذا الهدف تحليل ما هية وطبيعة تقرير شفافية المراجعة، وكيف يمكن أن يوفر مؤشراً لقياس جودة المراجعة، وبما يكشف عن قيمة لتقارير شفافية المراجعة من منظور مستخدمى التقرير المالى Stakeholders فى تقييم جودة خدمة المراجعة المقدمة. ولقد أشارت نتائج الدراسة التحليلية إلى أن تحقيق شفافية المراجعة يتطلب أن تفصح منشأة المراجعة عن المعلومات ذات المنفعة لمستخدميها وبغض

النظر عن طبيعتها إيجابية أم سلبية. حيث تحول الشفافية دون توجه منشأة المراجعة نحو الافصاح عن مؤشرات إيجابية مفتعلة، أو نغمة Tone الافصاح عن المؤشرات الإيجابية، ليكشف تقرير الشفافية عن كيفية إدارة ورقابة منشأة المراجعة لجودة المراجعة، ويوفر لمستخدمي التقرير المالي رؤية واضحة داخل المراجعة. كما أشارت الدراسة إلى ضرورة قيام شفافية المراجعة على إطار كلى لجودة المراجعة، يتبنى فلسفة القياس المتوازن لجودة خدمة المراجعة، بما يوفر صورة متكاملة عن جودة خدمة المراجعة؛ وبالطريقة التي تسمح لمستخدمي تقرير الشفافية بإدراك ودراسة الروابط والعلاقات السببية بين أبعاد (محاور) الجودة المختلفة؛ من خلال الاعتماد على عدد من المؤشرات الممكنة والكافية والمتكاملة لجودة المراجعة، والتي - من المقترح- أن تصب إجمالاً داخل ثلاث مجموعات هي مؤشرات لمدخلات جودة المراجعة Input Measures، ومؤشرات لجودة عملية المراجعة Output Measures، ومؤشرات لمخرجات جودة المراجعة Output Measures. ولقد قدم الباحث نموذجاً مقترحاً لقياس جودة المراجعة يقوم على استخدام الطريقة الثنائية Binary Method (على غرار دراسة، Rosa and Caserio 2014) لتحليل محتوى تقارير الشفافية المهنية في إطار المحتوى المعلوماتي المؤثر المقترح بشأن جودة المراجعة، ومفهوم المخالفة القائم على إشارات الخطر Red Flags بتقرير الشفافية بشأن جودة المراجعة.

كما هدف البحث إلى اختبار مدى تأثير تقرير شفافية المراجعة على تقدير مستخدمي التقرير المالي لجودة المراجعة في إطار نموذج القياس المقترح من خلال دراسة تجريبية (Informal Experimental Designs (After-only with control design)، على عينة ممثلة لمستخدمي التقرير المالي (شملت أربعة فئات هي رؤساء لجان المراجعة (ممثلين عن عملاء المراجعة)، ومديري صناديق الاستثمار (ممثلين عن المستثمرين الحاليين والمرقبين)، ومتخذى قرارات منح الائتمان بالبنوك التجارية (ممثلين عن المقرضين)، ومحللين ماليين (شركات سمسة الأوراق المالية)) بلغ حجمها ١٨٩ فرد بحث- جاءت في مجموعتين، الأولى مجموعة الرقابة بحجم ٩١ مفردة، والثانية مجموعة التجربة بحجم ٩٨ مفردة. ولقد كشفت النتائج عن وجود تأثير لتقرير شفافية المراجعة على تقدير جودة المراجعة، حيث جاء قياس مجموعة التجربة لدرجة جودة المراجعة أقرب لمؤشر القياس المقترح مقارنة بقياس مجموعة الرقابة لدرجة الجودة، وبما قد يكشف عن إمكانية قبول نموذج القياس المقترح لجودة المراجعة من ناحية، وأن لتقرير شفافية المراجعة قيمة من منظور مستخدمي

التقرير المالى فى تقييم والحكم على جودة خدمة المراجعة المقدمة من الناحية الأخرى. الأمر الذى يرجح إمكانية قبول الفرض البحثى بشأن التأثير الإيجابى لتقرير شفافية المراجعة على دقة تقدير مستخدمى التقرير المالى لجودة مراجعة القوائم المالية.

كما كشفت الدراسة التجريبية عن نتائج هامة أخرى، هى:

(أ) عدم كفاية المحتوى المعلوماتى بتقرير المراجعة فى الحكم على جودة المراجعة المقدمة.
(ب) أهمية افصاح منشأة المراجعة عن المعلومات التالية باعتبارها معلومات مؤثرة بشأن تقدير جودة المراجعة، مرتبة تنازلياً، وهى كما يلى:

- مشاكل جودة المراجعة المقدمة لعملاء المراجعة فى فترة أو فترات سابقة (كحالات إعادة إصدار القوائم المالية، وحالات إصدار تقرير مراجعة لا يتضمن فقرة لفت الانتباه لمشاكل الاستمرارية بشأن شركات تعثرت أو أعلنت إفلاسها). وبما قد يعكس اعتراف المنشأة بمشاكل جودة المراجعة سابقاً لغرض الكشف عن تحسن جودة المراجعة حالياً.
- تأكيد منشأة المراجعة على مدى التزامها بالمعايير المهنية والتشريعات والإصدارات ذات الصلة.

- وجود نظام داخلى لرقابة الجودة.
- معلومات عن الشركاء ومديرى المراجعة (تشمل التأهيل، الخبرة، العدد، تشكيل فرق المراجعة، مكافآت شركاء ومديرى المراجعة، تدوير الشركاء، متوسط ساعات العمل، عدد عملاء المراجعة لكل شريك أو مدير مراجعة، ٠٠٠).
- وجود وتفعيل دليل سلوك وأخلاقيات المهنة.
- عدد عملاء المراجعة.
- آليات قبول والاستمرار مع العملاء.
- نسبة إيرادات المراجعة إلى إجمالى إيرادات منشأة المراجعة.
- سياسات تعيين الأفراد وتقييم الأداء وتوزيع المهام والترقية والتقاعد.
- بيان المركز المالى ونتائج أعمال منشأة المراجعة (معتمد من جهة مهنية أو تنظيمية مستقلة).
(ج) أهمية إلزام منشآت المراجعة - فى مصر - بإعداد ونشر تقارير شفافية المراجعة،
تصح عن كافة المعلومات الهامة بشأن قياس جودة المراجعة.

(د) يدفع افصاح منشآت المراجعة عن ما يعتقد بأنه معلومات هامة بشأن جودة المراجعة إلى تحسين جودة المراجعة مستقبلاً.

(هـ) أهمية تقرير شفافية المراجعة فى تعزيز ثقة أصحاب الحقوق والمصالح Stakeholders فى التقرير المالى.

وفى ضوء النتائج السابقة، يوصى الباحث بما يلى:

أولاً: على الهيئة العامة للرقابة المالية أن تتبنى مطالبة مراقبي الحسابات المقيدین لديها بإعداد ونشر تقارير لشفافية المراجعة- تقوم على الإطار المقترح، وتخضع لفحص الهيئة- وذلك من خلال إصدار قرار ملزم بذلك. كما على الهيئة أن تفصح عن نتائج الفحص لتقارير الشفافية والفحص الدوري لجودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدین لديها، لما لهذا الإفصاح من أهمية لأصحاب الحقوق والمصالح في تقييم الجودة الفعلية للمراجعة من ناحية، وتأثير إيجابي متوقع على تحفيز المراجعين على الارتقاء بجودة المراجعة من الناحية الأخرى.

ثانياً: يجب على الهيئات المهنية والتنظيمية- في مصر- إصدار إرشادات واضحة بشأن كيفية إعداد منشآت المراجعة لتقارير شفافية المراجعة؛ كخطوة أساسية لإعداد تقارير الشفافية المهنية؛ مع دعم وبيان أهمية إعداد ونشر هذه التقارير على مستوى منشآت المراجعة وأصحاب المصالح بها.

ثالثاً: تنمية إدراك منشآت المراجعة لأهمية إعداد ونشر تقارير شفافية تكشف عن إدارتها ورقابتها لجودة المراجعة في دعم وتعزيز مركزها التنافسي في سوق خدمة المراجعة.

رابعاً: يجب على الأقسام العلمية للمحاسبة والمراجعة بالجامعات المصرية تبني تطوير مقررات المراجعة بما يضمن تضمين محتوى الشفافية المهنية كأحد موضوعاتها، وبما يتناسب مع المقررات العلمية على مستوى كل من مرحلة البكالوريوس والدراسات العليا.

خامساً: عقد دورات وبرامج للتنمية المهنية بشأن تقارير شفافية المراجعة برعاية وإشراف هيئات مهنية وتنظيمية محلية (مثل جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، والهيئة العامة للرقابة المالية) وأجنبية (كالمعهد الأمريكي للمحاسبين والمراجعين AICPA).

كما يوصى الباحث، أيضاً، بالحاجة إلى مزيد من البحوث والدراسات المستقبلية بشأن موضوع البحث لسببين، الأول حداثة هذا الموضوع، والثاني باعتباره مجالاً خصباً ووعداً بمنافع جمة لبيئة الأعمال. هذا ويوصى الباحث بالحاجة إلى الدراسات التالية:

- (أ) تأصيل مفاهيم وفروض ومبادئ وأهداف الشفافية المهنية، وإجراءات تحقيق شفافية المراجعة.
- (ب) تحليل معوقات تحقيق شفافية المراجعة في بيئة المراجعة المصرية، وسبل مواجهتها.
- (ج) اختبار امكانية وجدوى إعداد ونشر منشآت المراجعة في مصر لتقارير شفافية المراجعة.

(د) دراسة آثار خصائص منشآت المراجعة على إعداد ونشر تقارير شفافية المراجعة.

- (هـ) دراسة وتحليل العلاقة بين تقارير الشفافية المهنية وتقارير شفافية المراجعة من منظور أصحاب الحقوق والمصالح Stakeholders بمنشآت المراجعة.
- (و) تحليل العلاقة بين محتوى تقارير الشفافية المهنية وخصائص منشآت المراجعة.
- (س) تحليل مسببات الفجوة ما بين بيئة المراجعة الدولية وبيئة المراجعة المحلية بشأن قضية الشفافية المهنية ودور الهيئات الرقابية (مهنية وتنظيمية).
- (ح) دراسة وتحليل محددات الإفصاح بتقارير شفافية المراجعة، وعلاقتها بجودة المراجعة.
- (ت) دراسة وتحليل أثر محتوى الإفصاح بتقارير شفافية المراجعة بشأن قضايا المراجعة الحرجة Key Audit Matters على القرارات الاقتصادية لأصحاب الحقوق والمصالح، خاصة المستثمرين، بمنشآت الأعمال.
- (ي) تطوير نموذج قياس جودة المراجعة المقترح في إطار محددات تحسين تقرير شفافية المراجعة.

- الهيئة العامة للرقابة المالية. ٢٠٠٨. تأسيس وحدة رقابة جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدین بسجلات الهيئة. القرار رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٨.
- .٢٠٠٩. تعديل قرار تأسيس وحدة رقابة جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدین بسجلات الهيئة. القرار رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٩.
- .٢٠١٤. تنظيم عمل وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدین لدى الهيئة. القرار رقم ٥٠ لسنة ٢٠١٤.
- شحاته، هيثم رمضان. ٢٠١٥. أثر تقارير الشفافية المهنية في منشآت المحاسبة والمراجعة على جودة المراجعة من منظور أصحاب المصالح- دراسة تجريبية. رسالة ماجستير في المحاسبة- كلية التجارة- جامعة دمنهور.
- وزارة الاستثمار. ٢٠٠٨. معايير المراجعة المصرية. القرار رقم ١٦٦، القاهرة، مصر.
- Advisory Committee on the Auditing Profession. 2008. Final Report of the Advisory Committee on the Auditing Profession to the U.S. Department of the Treasury.
- Anctil, R.M.; J. Dickhant; C. Kanodia; and B. Shapiro. 2004. Information Transparency and Coordination Failure: Theory and Experiment. **Journal of Accounting Research** (May) 42 (2).
- Archambeault, D.; F. T. DeZoort; and T. P. Holt. 2008. Governance Transparency and the Need for an Internal Audit Report to External Stakeholders. **Accounting Horizons** (December): 375-88.
- Audit Scotland. 2014. Transparency and Quality- Annual Report 2013/2014. Available at: www.google.com/as/audit/transparency/pdf.
- Australian Securities and Investment Commission. 2013. Information Sheet 184: Audit Transparency Reports. Available at: www.asic.gov.au.
- Bedard, J.; K. Johnstone; and E. Smith. 2010. Audit Quality Indicators: A Status Update on Possible Public Disclosures and Insights from Audit Practice. **Current Issues in Auditing** 4 (1):12-9.
- -----; N. Gonthier-Besacier; and A. Schatt. 2014. Costs and Benefits of Reporting Key Audit Matters in the Audit Report: The French Experience. Working Paper, Universite Laval.
- Berhe, A. G.; M. Ali; and A. Mihret. 2014. The Role of Internal Audit on Transparency and Financial Reporting Quality: External Auditors' Perspective. **International Journal of Current Research** 6 (11): 10307-11.

- Bhasin, M.L. 2010. Dharma, Corporate Governance and Transparency: An Overview of the Asian Markets. **International Journal of Business and Management**, 5(6): 56-73.
- Bhat, G., O. Hope, and T. Kang. 2006. Does Corporate Governance Transparency Affect Accuracy of Analysts' Forecasts? **Accounting and Finance** 46(5): 715-732.
- Boone, J. P, Khurana, I. K. & Raman, K. K. (2011). Litigation Risk and Abnormal Accruals. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 30 (2): 231–256.
- Botosan, C. 1997. Disclosure Level and the Cost of Equity Capital. **The Accounting Review** 72 (3).
- Burkhardt, K., and R. Strausz. 2009. Accounting Transparency and the Asset Substitution Problem. **The Accounting Review** 84 (3).
- Bushman, R. M.; J. D. Piotroski; and A. J. Smith. 2004. What Determines Corporate Transparency? **Journal of Accounting Research** 42 (2): 207-52.
- -----, and A. Smith. 2003. Transparency, Financial Accounting Information and Corporate Governance. **FRBNY Economic Policy Review** 9. Available at: www.eulc.edu.eg/br/htm.
- Carey, J.P., and J.P. Parker. 2002. Improving Corporate Transparency: more Data is not the Answer. CCBN, Inc. Available at: <http://www.yahoo.com/corporate/transparency/pdf>.
- Cardoso, G., and M. Fulop. 2015. Understanding Audit Reporting Change: Introduction of Key Audit Matters. **Accounting and Management Information Systems** 14 (1): 128-52.
- Center for Audit Quality. 2014. Audit Committee: Transparency Barometer. **Audit Analytics**: 1-9.
- Chen Qi; Xu Jiang; and Yun Zhang. 2014. Does Audit Transparency Improve Audit Quality and Investment Efficiency? Available at: [www.ssrn.com/audit transparency/pdf](http://www.ssrn.com/audit%20transparency/pdf).
- Cole, C. J. 2014. Audit Partner Accountability and Audit Transparency: Partner Signature or Disclosure Requirement. **Journal of Accounting and Finance** 14(2): 84-101.
- Consultative Committee of Accountancy Bodies (CCAB). 2011. Audit Quality and Transparency: A Study of the Usage and Impact of Public Reports on Audit Governance: Are they Providing Appropriate Reassurance on Audit Quality? Available at: [www.ccab.org.uk/audit transparency/htm](http://www.ccab.org.uk/audit%20transparency/htm).
- Council of Institutional Investors (CII). 2009. Comment letter on: Concept Release on Requiring the Engagement Partner to Sign the Audit

- Report. Retrieved from:
http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket029/004_CII.pdf
- ----- (CII). 2013. Comment letter on: Improving the Transparency of Audits: Proposed Amendments to PCAOB Auditing Standards and Form 2.
http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket029/022b_CII.pdf.
 - De Angelo, L. 1981. Auditor Size and Audit Quality. **Journal of Accounting and Economics** 3:183-99.
 - Deloitte. 2014. Audit Transparency Report for the Year Ended 31 May 2014: 1-48.
 - Deumes, R.; C. Schelleman; H. Vander Bauwhede.; and A. Vanstraelen. 2012. Audit Firm Governance: Do Transparency Reports Reveal Audit Quality? **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 31 (4): 193-214.
 - Easton, P., S. Monahan. 2005. An Evaluation of Accounting Based Measures of Expected Returns. **The Accounting Review** 2: 501-38.
 - Ernst & Young, LLP (E&Y). (2012). Comment letter on: Improving the Transparency of Audits: Proposed Amendments to PCAOB Auditing Standards and Form 2. Retrieved from:
http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket029/023b_EY.pdf
 - Ferguson, L. H. (2011). Statement on Proposed Amendments to Improve Transparency through Disclosure of Engagement Partner and Certain Other Participants in Audits. PCAOB Open Board Meeting (October 11, 2011)
http://pcaobus.org/News/Speech/Pages/10112011_FergusonStatement.aspx
 - Francis, J. & Krishnan, J. 2002. Evidence on auditor risk-management strategies before and after the Private Securities Litigation Reform Act of 1995. **Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics**, 9, (2), 135–157.
 - -----, 2004. What do we Know about Audit Quality? **The British Accounting Review** 36: 345-68.
 - -----; S. Huang; I.K. Khurana; and R. Pereira. 2009. Does Corporate Transparency Contribute to Efficient Resource Allocation? **Journal of Accounting Research** 47 (4).
 - -----, 2011. A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 30 (2): 125-52.
 - Fuehrmeyer, J. L., Jr. 2011. Comment letter on: Improving The Transparency of Audits: Proposed Amendments to PCAOB Auditing Standards and Form 2.
http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket029/012b_JLF.pdf.

- GEMI. 2004. Transparency: A path to Public Trust. (September).
- Gigler, F.B., and T. Hemmer, 2004. on the Value of Transparency in Agencies with Renegotiation. **Journal of Accounting Research** 42 (5).
- Goodwin, J., and J. Seow. 2002. The Influence of Corporate Governance Mechanisms on the Quality of Financial Reporting and Auditing: Perceptions of Auditors and Directors in Singapore. **Accounting and Finance** 42: 195-223.
- Gunny, K., and T. Zhang. 2013. PCAOB Inspection Reports and Audit Quality. **Journal of Accounting and Public Policy** 32: 136-60.
- Hall Chadwick (NSW). 2014. Audit Transparency Report, Audit Quality: A Fresh Perspective: 1-21.
- Holt, T.; J. Kennedy, and L. Maines. 2004. Does search-facilitating technology improve the transparency of financial reporting? **The Accounting Review** 79 (3): 687-703.
- ----- . 2009. The Effects of Internal Audit Role and Reporting Relationships on Investor Perceptions of Disclosure Credibility. Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy in the Culverhouse School of Accountancy in the Graduate School of The University of Alabama. Tuscaloosa, Alabama.
- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). 2010. The Audit Firm Governance Code. Available at: www.icaew.com.
- -----(ICAEW). 2011. Comment letter on: Improving the Transparency of Audits: Proposed Amendments to PCAOB Auditing Standards and Form 2. http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket029/015b_ICAEW.pdf.
- -----(ICAEW). 2012. Comment letter on: Improving the Auditor's Report IAASB Invitation to Comment. Retrieved from: <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure>.
- Institute of Internal Auditors (IIA). 2012. Leading Practice: Transparency of the Internal Audit Report in the Public Sector. IIA, Global: 1-24. Available at: www.globaliia.org/standards-guidance.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2012. Improving the Auditor's Report: Invitation to Comment. New York: IAASB. https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Auditor_Reporting_Invitation_to_Comment-final_0.pdf.
- -----(IAASB). 2014. Framework for Audit Quality. Available at: [www.ifac.org/audit transparency/pdf](http://www.ifac.org/audit%20transparency/pdf).
- International Organization of Securities Commission (IOSCO). 2009. Transparency of Firms that Audit Public Companies: Consultation Report. Madrid, Spain.

- Jones, K. L.; Aier, J. K.; Brandon, D.; Carpenter, T.; Castor, P.; Lisic, L.; and Pevzner, M. (ASC-AAA (2012a)). 2012. Comment letter on: Improving the Transparency of Audits: Proposed Amendments to PCAOB Auditing Standards and Form 2. Retrieved from: http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket029/024b_AAA.pdf
- Knechel, W. R.; G. Krishnan; M. Pevzner; L. Shefechik; and U. Velury. 2013. Audit Quality: Insights from Academic Literature. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**. 32 (Supplement 1): 385-421.
- Kothari, C. R. 2005. Research Methodology: Methods and Techniques. New Age International (P) Ltd., Publishers. Published by New Age International (P) Ltd., Publishers).
- KPMG. 2014. Transparency Report 2014: 1-42. Available at: www.kpmg.com.au.
- ----- . 2015. Enhancing Auditor Reporting, Providing Insight and Transparency. July 2015:1-11. Available at: www.kpmg.com.
- Lambert, T. A.; Luippold, B. L.; and Stefaniak, C. M. 2012a. Comment letter on: Improving the Transparency of Audits: Proposed Amendments to PCAOB Auditing Standards and Form 2 Retrieved from: <http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket029/pdf>.
- Lazarevska, Z. B., and M. Stolevska. 2012. Transparency Report as Red Flag for Quality Control of the Audit Firms- The Republic of Macedonia Experiences. Global Conference on Business and Finance Proceeding 7 (1): 668-83.
- Lee, K. 2014. Partner Identification and Audit Quality. Available at: [www.yhoo.com/audit quality/htm](http://www.yhoo.com/audit%20quality/htm).
- Lee, J. W., and J. F. Yates. 1992. How Quantity Judgment Changes as the Number of Cues Increases: An Analytical Framework and Review. **Psychological Bulletin** 112 (2).
- Maijoor, S., and A. Vanstraelen. 2012. Research Opportunities in Auditing in the EU, Revisited. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 31 (1): 115-26.
- Marshall, M. 2005. Corporate governance must stress transparency Pitt says. http://www.law.virginia.edu/html/news/2005_spr/pitt.htm.
- Milier, G.S. 2004. Discussion of What Determines Corporate Transparency? **Journal of Accounting Research** 42 (2).
- New York State Society of Certified Public Accountants. January 2012. Comments on PCAOB Release No. 2011-007 - Improving the transparency of audits: Proposed amendments to PCAOB auditing standards and Form 2. Rulemaking Docket Matter No. 29.
- Nierop, T. 2010. NIVRA-Inventarisatie Transparantieverslagen. **De Accountant** 117 (5): 12-15.

- Petersen, K., and C. Zwirner. 2009. Transparenzberichte Gem. WPO-Pflicht Order Chance? Zeitschrift Fur Internationale und Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung 9 (1): 44-53.
- Pheijffer, M. 2010. Hoe Transparant Zijn Transparantieverslagen? **De Accountant** 117 (5): 16-17.
- Pott, C.; T. Mock; C. Watrin. 2008. The Effect of a Transparency Report on Auditor Independence: Practitioners' self-Assessment. **Review of Management Science** 2:111-27.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2009. Auditing Standard No. 7. Engagement Quality Review and Conforming Amendment to the Board's Interim Quality Control Standards. PCAOB Release No. 2009-004.
- -----(PCAOB). 2011. Improving the Transparency of Audits: Proposed Amendments to PCAOB Auditing Standards and Form 2. PCAOB Release No. 2011-007. Washington, D.C.: PCAOB. Retrieved from http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket029/PCAOB_Release_2011-007.pdf.
- ----- (PCAOB). 2013. Improving the transparency of audits: Proposed Amendments to PCAOB Auditing Standards to Provide Disclosure in The Auditor's Report of Certain Participants in the Audit. PCAOB Release No. 2013-009.
- Public Oversight Board (POB). 2010. Transparency Reporting by Auditors of Public Interest Entities: Review of Mandatory Reports. Available at: www.frc.org.uk/pob/index-cfm.
- Richard, H. H.; L. Daved; P. Lloyd; U. Ida; W. Robert; T. Terrenc ; and D. Pauk. 2007. Guide to a Balanced Scorecard: Performance Management Methodology, Moving from Performance Measurement to Performance Management. Available at: www.google.com/balanced.
- Rose, F. L., and C. Caserio. 2014. Investigating the Usefulness of Audit Firm Transparency Reports in Increasing Investors' Confidence and Auditors Competition. A Europe-Wide Analysis. International OFEL Conference on Governance, Management and Entrepreneurship, Dubrovnik, Croatia.
- Sarbanes-Oxley Act (SOX). 2002. Public Law 107-204. Congress of the United States of America. Washington.
- Sirois, L.; J. Bedard; and P. Bera. 2014. The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report: EvidenceFrom an Eye-tracking Study. Working Paper. Universite Laval.
- Soltani, B. 2007. Auditing: An International Approach. Prentice Hall.
- Tepalagul, N., and L. Lin. 2015. Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review. **Journal of Accounting, Auditing & Finance** 30 (1): 101-21.
- Walther, B.R. 2004, Discussion of Information Transparency and Coordination Failure: Theory and Experiment. **Journal of Accounting Research** 42 (2).

ملحق رقم (١) تقرير الشفافية المهنية

الإطار العام	العناصر داخل الإطار	البنود داخل العناصر
(أ) جوانب تنظيمية وتشريعية	- الهيكل القانوني لمنشأة المراجعة	- الشكل القانوني - عدد وما هية الفروع المحلية - عدد وما هية الفروع الأجنبية - عدد واسماء الشركاء - عدد واسماء مديري المراجعة - الارتباط بمنشأة أو منشآت مراجعة محلية أو أجنبية (اسم الشبكة، حجمها، واجبات ومسئوليات كل عضو بها، آلية الرقابة والمتابعة).
- هيكل الحوكمة بالمنشأة	- ثقافة الجودة عند إدارة المنشأة - توجه الإدارة Tone at the Top . - هيكل إدارة المنشأة، واللجان ، والعلاقات بينهم. - آلية تحديد أعضاء الهيكل واللجان. - عدد واسماء الشركاء في هيكل الإدارة. - واجبات ومسئوليات الهيكل واللجان. - تشكيل فريق الإدارة العليا - دورية الاجتماعات - سياسة قبول العملاء الجدد - سياسة الاستمرار مع العملاء الحاليين.	
- النظام الداخلي لرقابة الجودة	• إطار نظام رقابة الجودة الداخلية طبقاً لمعايير المراجعة المقررة • إطار نظام رقابة الجودة الداخلية طبقاً لمعايير الشبكة (التي تنتمي منشأة المراجعة إليها). • أهداف نظام رقابة الجودة • إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة بنشر ثقافة الجودة الموجهة داخلياً Quality Oriented Internal Culture . • وصف مجال نظام رقابة الجودة الداخلية. • إطار بمعايير فحص رقابة جودة المهام. • دليل سلوكي لضمان رقابة الجودة الداخلية. • توثيق نظام رقابة الجودة الداخلية. • دليل إجراءات لعمليات رقابة الجودة. • كيفية تكوين فرق رقابة الجودة • إطار بمعايير تأهيل فاحصي رقابة جودة المهام. • إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة باختيار المهام محل الفحص. • إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة بمدى فحص رقابة جودة المهام. • إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة بتطوير نظام رقابة الجودة الداخلية بما يتسق مع المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية. • التوجيه والإشراف على أعضاء فرق العمل • رقابة جودة العمل من قبل رئيس فرق العمل • فحص نظام الرقابة على جودة التكليف Engagement Quality Control Review (عدد مرات الفحص - ودورية الفحص). • مراجعة توثيق عمليات فحص الجودة. • نتائج عمليات فحص ضمان الجودة. • تقييم أداء العاملين • إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالتقاعد والجزاءات (العقوبات). • إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة بمكافآت وترقية العاملين. • إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة بتخصيص الشركاء والعاملين على المهام. • أداء المهام • إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالإشراف. • تقييم برامج تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في عملية المراجعة، ومدى تكاملها	

<p>داخل عملية المراجعة.</p> <ul style="list-style-type: none"> • عدد مرات فحص رقابة الجودة خلال فترة التقرير. • نتائج عمليات فحص ضمان الجودة • إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة باستمرارية العلاقات مع العملاء. • الفحص الداخلي للالتزام الشركاء والأفراد بسياسات وإجراءات الاستقلال. • التقييم الدوري لنظام رقابة الجودة في ضوء التطورات المهنية والمتطلبات التشريعية والتنظيمية. 		
<ul style="list-style-type: none"> • الجهة أو الجهات القائمة بفحص الجودة بمنشأة المراجعة. * فحص القرين Peer Review. * التفتيش الداخلي Internal Inspection. * نتائج فحص هيئات إشرافية. * نتائج فحص هيئات تنظيمية. • الجهة أو الجهات القائمة بفحص جودة تقارير الشفافية. • عدد مرات فحص رقابة الجودة الخارجية خلال فترة التقرير. • نتائج عمليات فحص ضمان أو تأكيد الجودة. * طبيعة السلبيات المكتشفة * طبيعة التصحيحات أو التحسينات المطلوبة. * نوعية التصرفات التي اتخذت ضد منشأة المراجعة، أو مازالت محل دراسة. 	<p>- النظام الخارجى لرقابة الجودة</p>	
<ul style="list-style-type: none"> • إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة بفحص ممارسات الاستقلال. - التقييم الدوري للاستقلال وتعارض المصالح. • إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالتدوير الاختياري والإجباري لشركاء ومديرى المراجعة. - فترة التدوير Engagement Partner Rotation لشركاء المراجعة (تغيير شركاء فرق المراجعة لذات العملاء). • إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة بمتابعة Monitoring تهديدات أو اختراقات الاستقلال. • إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالتقرير عن تهديدات أو اختراقات الاستقلال. - أهمية العميل لمنشأة المراجعة - تقديم خدمات مهنية أخرى لذات عميل المراجعة - طول مدة ارتباط شريك التكليف بعميل المراجعة - ألفة العميل بمنشأة المراجعة Client Affiliation with Audit Firm • إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة بتقييم تهديدات أو اختراقات الاستقلال. • إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة بتجنب تهديدات أو اختراقات الاستقلال. • نتائج الفحص الداخلى لممارسات الاستقلال. • إطار بالتصرفات الممكنة تجاه تهديدات أو اختراقات الاستقلال الفعلية. 	<p>- ممارسات الاستقلال</p>	
<ul style="list-style-type: none"> - حجم الموارد البشرية (عدد الشركاء، عدد مديرى المراجعة، عدد المراجعين، ٠٠٠) - وصف مهارات ومؤهلات الأفراد والشركاء. - إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالتعيين والتقاعد. - إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة بتقييم أداء العاملين. - إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة بترقية العاملين. - إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة بتخصيص العاملين على المهام بما فيهم الشركاء والمديرين. - إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة بتخصيص أعضاء آخرين (أفراد خارجيين متخصصين) على فرق المهام. - دليل بالمسئوليات الفردية - دليل للسلوك المهني. - إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة بمتابعة تأهيل العاملين. - وصف متطلبات وأهداف التعليم المستمر. - وصف ما هية وطبيعة وأشكال التعليم المستمر المقرر ومدى ارتباطه بترقيات العاملين. - إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة بمتابعة تدريب العاملين. - عدد وطبيعة مراكز التدريب. - التقييم الدورى لفاعلية مراكز التدريب. - دورية برامج التدريب. 	<p>- تقييم كفاية أفراد فرق المراجعة (الحجم- الخبرة- المهارات- المعرفة- ٠٠٠).</p> <p>-التطوير المهني</p> <p>Professional Development</p> <p>(التعليم والتدريب المستمرين)</p>	<p>(ب) جوانب الموارد البشرية</p>
<ul style="list-style-type: none"> - بيان ببرامج تكنولوجيا المعلومات المستخدمة فى الأداء، ووصف مدى تكاملها عند الأداء. - إطار بمعايير الأداء. 	<p>- معايير جودة الأداء.</p> <p>- تفعيل تكنولوجيا</p>	<p>(ج) أداء المهام</p>

- إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالإشراف. - إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالتخطيط. - إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة بكفاية وملانمة أدلة الإثبات. - إطار بالسياسات والإجراءات المتعلقة بتوثيق المهام في الإطار الزمني المقرر. برامج تكنولوجيا المراجعة المستخدمة.	المعلومات	
- بيان بأسماء وعدد عملاء المراجعة. - بيان بأسماء وعدد عملاء الفحص المحدود. - قائمة بمنتجات العملاء * التي تلقت خدمة المراجعة العام السابق مصنفة طبقاً لصناعة العميل (تجارية، صناعية، خدمية، مؤسسات مالية، ٠٠٠). * التي تتلقى خدمة المراجعة العام الحالي مصنفة طبقاً لصناعة العميل (تجارية، صناعية، خدمية، مؤسسات مالية، ٠٠٠).	- المراجعة. - الفحص المحدود. - خدمات التأكيد الأخرى. - الخدمات الضريبية. - الخدمات الاستشارية.	(د) الخدمات المهنية المقدمة
- معدل نمو إيرادات المنشأة. - مكافآت شركاء ومدراء المراجعة. - نسبة مرتبات ومكافآت شركاء ومدراء المراجعة لإجمالي الإيرادات. - إجمالي مرتبات ومكافآت العاملين بالمنشأة. - نسبة مرتبات ومكافآت العاملين لإجمالي الإيرادات. - نتائج تحليل المعلومات المالية.	- الحصة السوقية - المركز المالي ونتائج الأعمال	(هـ) الجوانب المالية
- حجم التعويضات الصادرة لأصحاب المصالح كعملاء المراجعة. - عدد القضايا المرفوعة على منشأة المراجعة، مع تحليلها في ضوء طبيعة الخدمات المهنية. - عقوبات (إنذار- وقف مؤقت- ٠٠٠) من قبل هيئات تنظيمية أو تشريعية أو ذات صلة بالمهنة ضد منشأة المراجعة.	- دعوى قضائية أو مهنية (من قبل المنشأة أو أصحاب المصالح). - أحكام قضائية أو مهنية	(و) جوانب قضائية

ملحق (٢- أ) الحالة التجريبية الأولى

حضر الأستاذ الفاضل/.....
(طبيعة وجهة العمل/.....)

تحية طيبة وبعد

في محاولة لمعرفة رؤيتكم بشأن إمكانية تقييم مدى جودة المراجعة المقدمة في ضوء ما هو منشور من قبل منشآت الأعمال من قوائم مالية بإيضاحاتها وتقرير مراجعة، يسعدني أن أتلقى آراءكم بشأنها لثقتي الكاملة أنها ستثري البحث. آملاً في تعاونكم، ومؤكداً لكم أن إجاباتكم محل احترام ولن تستخدم في غير نطاق البحث العلمي.

الباحث/ د. هشام الابياري - كلية التجارة - جامعة طنطا

الحالة التجريبية

بمناسبة تقييمكم لمدى جودة خدمة المراجعة المقدمة من منشأة المراجعة (م) للشركة (س) - شركة مساهمة مصرية مقيدة بالبورصة المصرية، فقد توافرت لديكم القوائم المالية المراجعة المنشورة للشركة (س) مرفق بها تقرير المراجعة، فكانت كما يلي:

القوائم المالية للشركة (س) شركة مساهمة مصرية
الميزانية في ٢٠١٤/١٢/٣١ القيمة بالآلاف جنية

٢٠١٣/١٢/٣١	٢٠١٤/١٢/٣١	إيضاح رقم	البيان
٤٩٥٢٦٨ ٢١٧١٢٢ ٤٤٩٨٣٥٢ ٣٠٢٦٧ ٣٨٦١	٦٧٠١٥٢ ٢٣٦٩٤٠ ٤٥٤٦٠٥٣ ٢٠٢٦٧ ٢٥٤٤	(٣) (٤) (٥-) (٥ب) (٥ج)	اصول غير متداوله اصول ثابتة مشروعات تحت التنفيذ استثمارات في شركات تابعة استثمارات في شركة شقيقة وحصص في مشروعات مشتركة استثمارات متاحة للبيع مسدد تحت حساب الاستثمار في شركات تابعة وأخرى

٨٣٧ ٤٦٠٠٠ ٥٢٩١٧.٧	١١٨٧ ٤٣٠٠٠ ٥٦٣.١٤٤	(٥) (٦)	فرض على شركات تابعه إجمالي الأصول غير المتداولة أصول متداولة مخزون عملاء
١٩٥٤١٠ ١٦٦ ٢٢٥٠ ٧٩.٢٥ ١.٥٨٦.٠٩ ١٢٢٥٥٦.	٤٤٢١١٥ ٦٥٨ ٢٦٨٩ ١٦١٣٨١ ٦٦٨.٨٢ ١٢٧٤٩٢٥	(٧) (٨) (٩) (١٠) (١١)	مستحق من أطراف ذات علاقة مصرفات مدفوعة مقدماً وأرصدة مدينة أخرى نقدية وأرصدة لدى البنوك إجمالي الأصول المتداولة
١٤٢٧٣١ - ١٩٢٣٤٢ ٢٣٤١٩ - ٩٧٥٣٣ ١٤٨٠.٢٨ ٦١٦.٥٢ ٧١٩٥.٧ ٦.١١٢١٤	١٥٢٩٨٠ ٥.٧١٦ ٢١٥٥٦٥ ٦٢.٠٩٤ ٧.٢٤٣ - ٢٦٧٨١٨ ٩٢.٤١٦ ٢٥٤٥.٩ ٥٩٨٤٦٥٣	(١٢) (١٣) (١٤) (١٥)	التزامات متداولة مخصصات بنك سحب على المكشوف موردون مستحق إلى أطراف ذات علاقة ضرائب دخل عن العام ضرائب دخل مستحقة مصرفات مستحقة وأرصدة دائنة أخرى إجمالي الالتزامات المتداولة رأس المال العامل إجمالي الاستثمار يتم تمويله على النحو التالي:
٩.٩٢٨٣ ٤٥٤٦٤١ ٢٢١١٥٢٤ ٢٧٤٨ ١٧٨٥٢٤٩ ٦٢٨٤٧٣ ٥٩٩٢.١٨	٩.٩٢٨٣ ٤٥٤٦٤١ ٢٢١١٧.٠٩ ١٤٣١ ١٨٨٨٥٦٢ ٤٧١٨٢٥ ٥٩٢٧٤٥١	(١٦)	حقوق الملكية رأس المال المدفوع احتياطي قانوني احتياطيات أخرى صافية أرباح غير محققة من استثمارات متاحة للبيع أرباح مرحلة أرباح العام
١٢٤٩٧ ٥٦٩٩ ١٩١٩٦	١٢٥٧١ ٢٢٦٢١ ٤٧٢.٢	(١٧) (١٨)	إجمالي حقوق الملكية التزامات غير متداولة التزامات أخرى طويلة الأجل التزامات ضريبية مؤجلة إجمالي التزامات غير متداولة
٦.١١٢١٤	٥٩٨٤٦٥٣		إجمالي تمويل رأس المال العامل والأصول غير المتداولة

قائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٤/١٢/٣١ (بالألف جنيه)

٢٠١٣/١٢/٣١	٢٠١٤/١٢/٣١	إيضاح	البيان
١٦٧٣٥٣٩ (١٣٨.٨٠٥)	٢.٢٦٧١٣ (١٧٢.٥٤٥)		مبيعات تكلفة المبيعات
٢٩٢٧٣٤ (٨٤٦٧٣) (١٨٢٩٤) ٢٩٦٠ ١٩٤ (١١١) ٢٧٥٤٠٠ ٦٨٧.٧	٢.٦١٦٨ (١١٢٧٧٩) (٢٦١٤٦) ١٤٧٨٣ - (١١٦) ٢٩٨٨٦٦ ٣٥٠.٧	(١٢) (١٩)	مجمل الأرباح يخصم مصرفات عمومية وإدارية مخصصات مخصصات أنتفى الغرض منها رد الانخفاض في قيمة الأرصدة المدينة الرواتب المقطوعة وبدلات حضور وانتقال أعضاء مجلس الإدارة توزيعات أرباح إيرادات أخرى
٦٣٧٩١٧ (٢٤٤٢) (١٦٨٨) ٣٦٩١٥ ١٨٥ ٥٢٤٧٧ -	٥١٥٧٨٢ (٤٥٢٩) - ٤٧٨٤٨ ٢٤٦٤ ١١٢٧٥ (٢٨٤١)		أرباح التشغيل مصرفات تمويلية الانخفاض في قيمة الاستثمار فوائد دائنة أرباح بيع أصول ثابتة فروق تقييم عملة (خسائر) بيع مخزون راكد
٧٢٣٧٦٤	٥٧.٠٠٠		الأرباح قبل خصم الضرائب يخصم

٢٦٤٢ (٩٧٥٣٣)	(٢٧٩٢٢) (٧٠٢٤٣)	(١٨)	ضرائب دخل موجلة عن العام ضرائب دخل عن العام
٦٢٨٤٧٢	٤٧١٨٢٥		صافي أرباح العام
٣,٢٢	٢,٣٧	(٢١)	نصيب السهم في الأرباح

قائمة التوزيعات للأرباح عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٤/١٢/٣١ وفقاً لقرار الجمعية العامة بتاريخ -/٢٠١٥ (القيمة بالآلاف جنية)

٢٠١٤/١٢/٣١	البيان
٤٧١٨٢٤٨٢٦	صافي أرباح العام (من واقع قائمة الدخل)
١٨٨٨٥٦٢٤٩٩	الأرباح المرحلة
٢٢٦٠٢٨٧٢٢٥	الإجمالي
٥٢٢٣٤١١٨٩	المبلغ المقترح توزيعه
١٨٣٨٠٤٦١٤٦	الباقى
٢٤٦٤١٨٩	احتياطي قانونى ٥% من صافي ربح العام
-	احتياطي رأسمالى
	التوزيعات
	توزيعات نقدية دفعة أولى ٥% من رأس المال المدفوع
٤٠٩١٧٧١٤	للمساهمين (٩٠% من الدفعة الأولى)
٤٥٤٦٤١٣	للعاملين (١٠% من الدفعة الأولى)
٣٠٠٠٠٠٠	مكافآت مجلس الإدارة
٤٤١٠٠٢٠٣٠	توزيعات نقدية دفعة ثانية
٣٢٨٧٥٠٣٢	للمساهمين للعاملين
	ملخص التوزيعات
٤٨١٩١٩٧٤٤	إجمالي حصة المساهمين
٣٧٤٢١٤٤٥	إجمالي حصة العاملين
٣٠٠٠٠٠٠	مكافآت مجلس الإدارة
٥٢٢٣٤١١٨٩	إجمالي الأرباح الموزعة
١٨١٨٥٦٥٠٧	أسهم رأس المال
٢,٦٥	مويون السهم في الأرباح الموزعة

قائمة التدفقات النقدية عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٤/١٢/٣١

٢٠١٣/١٢/٣١	٢٠١٤/١٢/٣١	البيان
٣٨٧٤١٣	١٨٥١٥٤	صافي التدفقات النقدية (المستخدمة في) أنشطة التشغيل
٢٥٤١٥٨	(١٠٤٣٢٢)	صافي التدفقات النقدية (المستخدمة في) أنشطة الاستثمار
(٢٠٥٠٤٧)	(٥٢٢٠٧٥)	صافي التدفقات النقدية (المستخدمة في) أنشطة التمويل
(٣٣٦٥٢٤)	(٤٤١٢٤٢)	صافي الزيادة (النقص) في النقدية وما في حكمها خلال العام
٧٢٢٠٨٥	١٠٥٨٦٠٩	النقدية وما في حكمها في أول العام
١٠٥٨٦٠٩	٦١٧٣٦٦	النقدية وما في حكمها في آخر العام

قائمة التغير في حقوق المساهمين في ٢٠١٤/١٢/٣١ (القيمة بالآلاف جنية)

إجمالي	ارباح العام	أرباح مرحلة	صافي أرباح غير محققة من استثمارات متاحة للبيع	احتياطيات أخرى	احتياطي قانوني	رأس المال	البيان
٥٩٩٢٠١٨	٦٢٨٤٧٢	١٧٨٥٣٤٩	٢٧٤٨	٢٢١١٥٢٤	٤٥٤٦٤١	٩٠٩٢٨٣	الرصيد في ٢٠١٤/١/١
-	(٦٢٨٤٧٣)	٦٢٨٤٧٣	-	-	-	-	محول إلى أرباح مرحلة
(٥٢٥٠٧٤)	-	(٥٢٥٢٥٩)	-	١٨٥	-	-	توزيعات أرباح ومحول إلى احتياطيات أخرى
(١٣١٨)	-	-	-	-	-	-	صافي خسائر غير محققة من استثمارات متاحة للبيع
٤٧١٨٣٥	٤٧١٨٢٥	-	(١٣١٨)	-	-	-	أرباح العام
٥٩٣٧٤٥١	٤٧١٨٢٥	١٨٨٨٥٦٣	١٤٣٠	٢٢١١٧٠٩	٤٥٤٦٤١	٩٠٩٢٨٣	الرصيد في ٢٠١٤/١٢/٣١
٥٦٨٢٤٧١	٥٩٦٤٤٥	١٥٠٨٨٤٨	٢٦٣٧	٢٢١٠٦٢٧	٤٥٤٦٤١	٩٠٩٢٨٣	الرصيد في ٢٠١٣/١/١
-	(٥٩٦٤٤٥)	٥٩٦٤٤٥	-	-	-	-	محول إلى أرباح مرحلة
(٣١٩٠٤٧)	-	(٣١٩٩٤٤)	-	٨٩٧	-	-	توزيعات أرباح ومحول إلى احتياطيات أخرى
١٢١	-	-	١٢١	-	-	-	صافي أرباح غير محققة من استثمارات متاحة للبيع
٦٢٨٤٧٣	٦٢٨٤٧٣	-	-	-	-	-	أرباح العام
٥٩٩٢٠١٨	٦٢٨٤٧٣	١٧٨٥٢٤٩	٢٧٤٨	٢٢١١٥٢٤	٤٥٤٦٤١	٩٠٩٢٨٣	

ملخص تقرير مجلس الإدارة

أولاً: انتاج الشركة (س): بلغ إجمالي انتاج الشركة من منتجاتها الرئيسية خلال عام ٢٠١٤ كمية ٢,٥ مليون طن مقابل ٢,٢ مليون طن خلال العام السابق.

ثانياً: تطور المركز المالي للشركة: (المبالغ بالمليون جنية)

البيان	٢٠١٤/١٢/٣١	٢٠١٣/١٢/٣١
صافي أصول المركز المالي	٦٩٠.٥	٦٦٢.٧
صافي الأصول الثابتة ومشروعات تحت التنفيذ	١٠٠.٧	٧١.٢
رأس المال	٩٠.٩	٩٠.٩
إجمالي حقوق الملكية	٥٩٣.٧	٥٩٩.٢
إجمالي المخصصات	٢٠.٦	٢٠.٣

ثالثاً: ملخص نتائج أعمال الشركة (المبالغ بالمليون جنية)

البيان	٢٠١٤/١٢/٣١	٢٠١٣/١٢/٣١
المبيعات (إيرادات النشاط)	٢٠.٢٧	١٦.٧٤
صافي الربح بعد الضرائب	٤.٧٢	٦.٢٨

تقرير مراقب الحسابات

إلى السادة/ مساهمي شركة

قمنا بمراجعة القوائم المالية المرفقة للشركة (س) " شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في الميزانية في ٢٠١٤/١٢/٣١ وكذا قائمة الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفق النقدي عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات. وهذه القوائم المالية مسنولة إدارة الشركة، فالإدارة مسنولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية، وتتضمن مسنولة الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد وعرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ، كما تتضمن هذه المسنولة اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف. وتتنصر مسنوليتنا في إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها.

تمت مراجعتنا طبقاً لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير الإلتزام بمتطلبات السلوك المهني وتخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة أو مؤثرة. 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 والعرض العادل والواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء الرأي على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة. وتشمل عملية المراجعة أيضاً تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا

سلامة العرض الذى قدمت به القوائم المالية. وإنما نرى أن أدلة المراجعة التى قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لأبداء رأينا على القوائم المالية.

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بوضوح، فى جميع جوانبها الهامة، عن المركز المالى للشركة فى ٢٠١٤/١٢/٣١، وعن أداؤها المالى وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة. تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات، كما تطبق الشراكة نظام تكاليفى يفى بالغرض منه وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية.

البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٩٥ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك فى الحدود التى تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

القاهرة فى ٢٠١٥/٢/٢٥ مراقب الحسابات/ الاسم والتوقيع

س.م.م (٣٦٧٨) وسجل الهيئة العامة للرقابة المالية (رقم ٤٢)

اسم منشأة المراجعة: المتضامنون للمحاسبة والمراجعة (EY) العنوان: ...

فى ضوء ما سبق، فالمطلوب بيان رأيكم - فى ضوء اعتقادكم - بشأن ما يلى:-
أولاً: ما هو تقديركم لدرجة جودة المراجعة (الخارجية) المقدمة من قبل منشأة المراجعة (م):

<input type="checkbox"/>	مرتفعة جداً	<input type="checkbox"/>	مرتفعة	<input type="checkbox"/>	متوسطة (أو غير محددة)	<input type="checkbox"/>	منخفضة	<input type="checkbox"/>	منخفضة جداً
--------------------------	-------------	--------------------------	--------	--------------------------	-----------------------	--------------------------	--------	--------------------------	-------------

ثانياً: كمستخدم للقوائم المالية المنشورة، هل تعتقد بأن المحتوى المعلوماتى بتقرير المراجعة يمكن من خلاله الحكم على جودة المراجعة:

<input type="checkbox"/>	موافق جداً	<input type="checkbox"/>	موافق	<input type="checkbox"/>	محايد	<input type="checkbox"/>	غير موافق	<input type="checkbox"/>	غير موافق مطلقاً
--------------------------	------------	--------------------------	-------	--------------------------	-------	--------------------------	-----------	--------------------------	------------------

ثالثاً: إذا لم يكن محتوى تقرير المراجعة كافياً للحكم على جودة المراجعة، فإن المعلومات التى تعتقدون بأنها ضرورية ويجب على منشأة المراجعة الإفصاح عنها لغرض الحكم على جودة المراجعة تشمل ما يلى:

غير ضرورية مطلقاً (١)	غير ضرورية (٢)	محايد (٣)	ضرورية (٤)	ضرورية للغاية (٥)	
					١- الملكية والهيكل القانونى لمنشأة المراجعة. ٢- عضوية منشأة المراجعة فى الشبكات والتحالفات المهنية. ٣- تكوين وكيفية عمل مجلس إدارة منشأة المراجعة. ٤- التأهيل العلمى والعملى لأعضاء فرق المراجعة. ٥- المعايير المستخدمة فى تقييم استقلال مراقبي الحسابات. ٦- معلومات حول الشركاء ومدبرى المراجعة (عددهم-تشكيل فرق المراجعة- مكافآت شركاء ومدبرى المراجعة- تدوير وتقاعد الشركاء- متوسط ساعات العمل- عدد عملاء المراجعة لكل شريك أو مدير مراجعة-٠٠٠). ٧- آليات قبول، الاستمرار مع العميل.

				<p>٨- مدى الاستعانة بمنخصصين (خبراء فى غير العمل المحاسبى).</p> <p>٩- وجود نظام داخلى لرقابة الجودة بمنشأة المراجعة.</p> <p>١٠- نتائج الفحص والتقييم الداخلى لجودة المراجعة بمنشأة المراجعة.</p> <p>١١- قيام جهة مهنية أو تنظيمية مستقلة بفحص جودة المراجعة بمنشأة المراجعة.</p> <p>١٢- نتائج الفحص والتقييم الخارجى لجودة المراجعة بمنشأة المراجعة.</p> <p>١٣- عدد الشركات التى تقوم منشأة المراجعة بتقديم خدمة المراجعة لها.</p> <p>١٤- سياسات تعيين الأفراد وتقييم الأداء وتوزيع المهام والترقية والتقاعد.</p> <p>١٥- وجود تفعيل دليل السلوك المهني وأخلاقيات المهنة.</p> <p>١٦- سياسات الإشراف على المساعدين.</p> <p>١٧- بيان مركز منشأة المراجعة المالى ونتائج أعمالها (معتمد من جهة مهنية أو تنظيمية مستقلة كوحدة رقابة الجودة بالهيئة العامة للرقابة المالية).</p> <p>١٨- نسبة إيرادات المراجعة إلى إجمالى إيرادات منشأة المراجعة.</p> <p>١٩- معلومات بشأن مشاكل فى جودة المراجعة المقدمة لعملاء مراجعة فى فترة أو فترات سابقة (كحالات إعادة إصدار القوائم المالية، وحالات إصدار تقرير مراجعة لا يتضمن فقرة لفت الانتباه لمشاكل الاستمرارية بشأن شركات تعثرت أو أعلنت إفلاسها).</p> <p>٢٠- تأكيد منشأة المراجعة على مدى التزامها بالمعايير المهنية والتشريعات والإصدارات ذات الصلة.</p>
--	--	--	--	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

رابعاً: هل تعتقدون بأهمية إلزام منشآت المراجعة بضرورة الإفصاح عن المعلومات الهامة السابقة لإمكانية الحكم على جودة المراجعة المقدمة؟

<input type="checkbox"/> موافق جداً	<input type="checkbox"/> موافق	<input type="checkbox"/> محايد	<input type="checkbox"/> غير موافق	<input type="checkbox"/> غير موافق مطلقاً
-------------------------------------	--------------------------------	--------------------------------	------------------------------------	-------------------------------------------

خامساً: هل تعتقدون، بأن افصاح منشأة المراجعة عن المعلومات الهامة السابقة قد يدفعها إلى تحسين جودة خدمة المراجعة المقدمة للعملاء؟

<input type="checkbox"/> موافق جداً	<input type="checkbox"/> موافق	<input type="checkbox"/> محايد	<input type="checkbox"/> غير موافق	<input type="checkbox"/> غير موافق مطلقاً
-------------------------------------	--------------------------------	--------------------------------	------------------------------------	-------------------------------------------

ملحق (٢- ب)

الحالة التجريبية الثانية

وهي ذاتها الحالة التجريبية الاولى مع إضافة تقرير شفافية المراجعة الافتراضى التالى:

منشأة المراجعة (م)

تقرير شفافية المراجعة- عن أعمال المراجعة المؤداة لعام ٢٠١٤

السادة/ أصحاب الحقوق والمصالح بمنشأة المراجعة

تم تأسيس منشأة المراجعة-والتي تتخذ شكل شركة تضامن- وفقاً لقانون الشركات المصرى وقانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة. ويعمل بالمنشأة أعضاء ذوى تأهيل وخبرات مالية (محلية ودولية) مختلفة، وبما يسمح بتقديم خدمة المراجعة لمنشآت العملاء ذات الصناعات المتباينة. والمنشأة عضواً فى شبكة Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTTL) إحدى منشآت المراجعة الأربعة الكبار. ويقوم بإدارة المنشأة مجلس إدارة مكون من رئيس (الشريك الاكبر) ونائبين (شريكين) وسبعة مدراء خدمات المراجعة والتوكيد المهني، ومدير خدمات الضرائب ومدبر الخدمات المهنية

الأخرى ومدير إدارة المعلومات. ويتبنى مجلس الإدارة سياسة التميز المهني وجودة المراجعة لبناء الثقة مع أصحاب الحقوق والمصالح بالمنشأة وعلى رأسهم عملاءها. وتضم المنشأة عدد ٩٠ عاملاً منهم ٥٠ مراقب حسابات مختلفى مستويات الخبرة، وأعضاء بالعديد من الهيئات المهنية. ويبلغ متوسط سنوات الخبرة ١٠ سنوات. وتتشكل فرق المراجعة بشكل يحقق تدوير لكل من الشركاء ومدراء المراجعة كل ٣ سنوات (كحد أقصى)، وبمتوسط ٧ أعضاء لفريق المراجعة الواحد. هذا ويبلغ متوسط ساعات عمل كل من شريك ومدير وعضو فريق المراجعة ٢٠٠٠، ٣٠٠٠، ٤٠٠٠ ساعة عمل سنوياً على التوالي. كما تتبع المنشأة سياسات التدريب المهني الدورية، ويبلغ متوسط ساعات التدريب ١٠٠ ساعة تدريب سنوياً/ للمراقب، بمتوسط تكلفة ٥% من إجمالي أتعاب عملاء المراجعة.

تعمل المنشأة بمنهجية للمراجعة- تضمن سلامة وتوثيق الأداء- ومدخل قائم على تقييم مخاطر المراجعة. ولدى المنشأة نظام داخلي لرقابة الجودة على التكليف والأداء وإصدار التقارير المهنية؛ يضمن سلامة التعاقد وكفاية وقت المراجعة وملائمة وقت إصدار تقارير المراجعة، ويقوم على نظامي الفحص الهيكلي (طبقاً لمستويات الخبرة داخل المنشأة) وفحص القرين (الفحص من قبل الزملاء على نفس مستوى الخبرة) بشكل دورى وشامل لعناصر الأداء، ونظام فاعل للإشراف على الأداء واستقلال وموضوعية أعضاء فرق المراجعة وممارسة الشك المهني؛ لم يكشف عن وجود انتهاكات لمعايير المراجعة ودليل آداب وسلوك المهنة، خاصة ما يتعلق باستقلال وعناية أعضاء فرق المراجعة. هذا ويبلغ متوسط نسبة ساعات الإشراف إلى إجمالي ساعات المراجعة ٥%. كما تخضع المنشأة لرقابة وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية في ضوء قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم ٥٠ لسنة ٢٠١٤ بشأن تنظيم عمل وحدة الرقابة. ولقد اتخذت المنشأة الإجراءات التصحيحية اللازمة بشأن ماورد بتقرير وحدة الرقابة الصادر بتاريخ ٢٠١٣/٧/٥ من ملاحظات اختبار البيانات والافتراضات التي تقوم عليها تقديرات إدارات منشآت عملاء المراجعة، واختبار فعالية تشغيل الإجراءات الرقابية لعدد تسعة عملاء. هذا ولم يصدر بشأن المنشأة أية تصرفات سلبية أو إجراءات عقابية من قبل الهيئة العامة للرقابة المالية. يبلغ عدد عملاء المراجعة ٢١٠ عميل منهم ٣١ شركة مساهمة مقيدة بسوق المال. ولقد بلغ معدل النمو في إيرادات المراجعة ٣% مقارنة بمعدل نمو في إجمالي الإيرادات بلغ ٧%. كما تبلغ نسبة مرتبات ومكافآت أعضاء فرق المراجعة ٦٠% من إجمالي مرتبات ومكافآت العاملين بالمنشأة، ٣٥% من إجمالي إيرادات المراجعة.

في ضوء ما سبق، فالمطلوب بيان رأيكم - في ضوء اعتقادكم- بشأن ما يلي:-

ذات أسئلة الحالة التجريبية الأولى (وتشمل أولاً حتى خامساً)، مع إضافة الثلاث أسئلة التالية:

سادساً: ما مدى ضرورة تقرير الشفافية السابق في تعزيز الثقة في التقرير المالي من قبل مستخدمي التقارير المالية.

<input type="checkbox"/> ضرورى جداً	<input type="checkbox"/> ضرورى	<input type="checkbox"/> محايد	<input type="checkbox"/> غير ضرورى	<input type="checkbox"/> غير ضرورى مطلقاً
-------------------------------------	--------------------------------	--------------------------------	------------------------------------	-------------------------------------------

سابعاً: هل تعتقدون بأن تقرير الشفافية السابق يساعد في تقييم جودة المراجعة؟

<input type="checkbox"/> موافق جداً	<input type="checkbox"/> موافق	<input type="checkbox"/> محايد	<input type="checkbox"/> غير موافق	<input type="checkbox"/> غير موافق مطلقاً
-------------------------------------	--------------------------------	--------------------------------	------------------------------------	-------------------------------------------

ثامناً: هل تعتقدون بأهمية إلزام منشآت المراجعة بضرورة إعداد ونشر تقارير للشفافية المهنية بشأن جودة المراجعة؟

<input type="checkbox"/> موافق جداً	<input type="checkbox"/> موافق	<input type="checkbox"/> محايد	<input type="checkbox"/> غير موافق	<input type="checkbox"/> غير موافق مطلقاً
-------------------------------------	--------------------------------	--------------------------------	------------------------------------	-------------------------------------------