

أثر تبني المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC NO. 1) على جودة عملية المراجعة: دراسة ميدانية

أ.د/ أحمد كمال مطاوع / د/ دنيا سمير عبد الرازق / علي شفيق سعد شفيق
أستاذ المراجعة / مدرس المحاسبة / مُعيد بقسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة المنصورة / كلية التجارة – جامعة المنصورة / كلية التجارة – جامعة المنصورة

المُستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار أثر تبني المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC NO. 1) على جودة عملية المراجعة، وذلك بالتطبيق على أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة والعاملين بمكاتب المراجعة المُسجلين بالهيئة العامة للرقابة المالية، وقام الباحثون بسحب عينة ميسرة قوامها ٣١٣ مفردة، واستخدم الباحثون قائمة استقصاء تم توزيعها على مفردات العينة لجمع بيانات الدراسة الأولية لمناسبة طبيعة الدراسة. وتم الاعتماد على تحليل البيانات باستخدام برنامج 8 warp pls للتحليل الإحصائي واختبار فروض البحث.

وتوصلت الدراسة إلى أن أغلب أبعاد المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (١) تُؤثر تأثيرًا معنويًا وإيجابيًا على جودة عملية المراجعة، حيث يؤثر كل من بُعد مسؤوليات القادة بشأن الجودة داخل مكتب المراجعة وبُعد قبول واستمرار العلاقات مع العميل وبعض الخدمات المُحددة وبُعد الموارد البشرية وبُعد أداء الخدمة على جودة عملية المراجعة، كما أشارت النتائج إلى عدم وجود تأثير لكلٍ من بُعد المتطلبات الأخلاقية والسلوكية وبُعد المتابعة وبُعد توثيق نظام رقابة الجودة على جودة عملية المراجعة.

الكلمات المفتاحية: المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC No.1)، جودة عملية المراجعة.

Abstract:

This study examines the effect of Adopting the international standard for quality control (ISQC No.1) on Audit Quality. This was applied to faculty members in the Accounting Department and employees of audit offices registered with the Financial Regulatory Authority. Data were collected through a survey of 313 individuals. This study depends on data analysis using Warp PLS 8 to statistical analysis and test the hypotheses.

The results indicate that most of the dimensions of ISQC No.1 as Leadership Responsibilities for Quality within the Firm, Acceptance and Continuance of Client Relationships and Specific Engagements, Human Resources and Engagement Performance have a positive significant effect on Audit Quality. The results indicate that there is no effect for Relevant Ethical Requirements, Monitoring and Documentation of the System of Quality Control on Audit Quality.

Key words: Quality Control for Firms That Perform Audits, Audit Quality.

المقدمة:

وقد تعرضت مهنة المراجعة في أوائل القرن الحادي والعشرين للعديد من الانتقادات من قِبَل الأطراف المُهتَمَّة بها خاصةً بعد المشاكل المالية، وإفلاس العديد من المؤسسات العالمية والتي من أشهرها انهيار مكتب من بين مكاتب المراجعة (١) الكبرى مكتب آرثر إندرسون Arthur Anderson نتيجة ما نُسب إليه من تواطؤ مع إدارات شركتي إنرون Enron عملاق الطاقة الأمريكية وورلد كوم World Com ثاني أكبر شركة اتصالاتٍ أمريكية، وما ترتب عليه من خسائر ماليةٍ فادحةٍ (Yazid & Suryanto, 2016, p. 21).

وللتغلب على تلك الانتقادات أصبح الاهتمام بجودة عملية المراجعة مطلبًا ضروريًا لكافة أطراف عملية المراجعة. ومنذ ذلك الحين، بدأت الهيئات التنظيمية للمهنة في الولايات المتحدة الأمريكية وغيرها من دول العالم في البحث عن السبل الواجب اتباعها للارتقاء بمستوى جودة عملية المراجعة (٢) واستعادة الثقة في المهنة وممارستها (أبو خزانه وآخرون، ٢٠١٨، ص ٧١).

ونتيجة لانهيار العديد من كبريات الشركات وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة، وتزايد الاهتمام بجودة أداء مكاتب المراجعة والرقابة عليها، وفي ظل الاهتمام بتطوير مهنة المراجعة والارتقاء بمستوى الخدمات المهنية التي تُقدمها، تأتي معايير الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة كمتطلباتٍ تنظيميةٍ (عوض، ٢٠٠٨، ص ٥٢).

مشكلة الدراسة:

وحيث أن الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة (٣) تنبع أساسًا من الرغبة في إضفاء المصداقية على خدمة المراجعة وما يصدر عنها من تقارير، وتعزيز ثقة المستخدمين في تلك التقارير بحيث يتم الاعتماد عليها من قِبَلهم.

واهتم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (٤) بموضوع رقابة الجودة، حيث قام بإنشاء لجنة معايير رقابة الجودة

(١) سيعتمد الباحثون على استخدام لفظي شركات المحاسبة والمراجعة ومكاتب المراجعة للدلالة على نفس المعنى حسبما تقتضي الصياغة.

(٢) سيعتمد الباحثون على استخدام لفظي جودة عملية المراجعة وجودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة للدلالة على نفس المعنى حسبما تقتضي الصياغة.

(٣) سيعتمد الباحثون على استخدام لفظي جودة أداء مكاتب المراجعة وجودة عملية المراجعة وجودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات للدلالة على نفس المعنى حسبما تقتضي الصياغة.

(٤) هي منظمة مهنية للمحاسبين المسموح لهم بممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية، ويتبع للمعهد لجانان الأولى تعرف باللجنة التنفيذية لمعايير المحاسبية واللجنة الثانية تعرف بلجنة معايير المراجعة.

(^٥)، وفي عام ١٩٧٩ أصدرت اللجنة المنشرة رقم ١ من معايير رقابة الجودة Statements on Quality Control Standards (SQCSs No. 1) بعنوان (System of quality control for a CPA firm)، وقد تضمن هذا المعيار تسع عناصر أساسية (AICPA, 1979, p. 38-45).

وفي مايو ١٩٩٦، أصدرت اللجنة التابعة (AICPA) المنشرة رقم ٢ من معايير رقابة الجودة (SQCSs No. 2) بعنوان (System of quality control for a CPA firm's accounting and auditing practice)، وكذلك قامت اللجنة بإصدار المنشرة رقم ٣ من معايير رقابة الجودة (SQCSs No. 3) بعنوان (Monitoring a CPA firm's accounting and auditing practice) وحيث حلت المنشرتان محل المنشرة رقم ١ من معايير رقابة الجودة (SQCSs No. 1) السابق إصدارها في عام ١٩٧٩ بعد أن أُجريت عليها بعض التغييرات (AICPA, 1996, p. 107-108).

وتزامناً مع اهتمام (AICPA) بالرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة، بدأ اهتمام الجهات القائمة على مهنة المراجعة في جمهورية مصر العربية، حين أصدر المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين (^٦) (EIAA) The Egyptian Institute for Accountants and Auditors في عام ١٩٩٢ إرشادات للمراجعة تضمنت الإرشاد رقم ٧ ويختص بالرقابة على الأداء المهني لمراجعي الحسابات. وتم الاعتماد على هذا الإرشاد حتى أصدرت وزارة الاستثمار معايير المراجعة المصرية في يونيو ٢٠٠٨، وقد تضمنت معيار المراجعة المصري رقم ٢٢٠ (^٧) بعنوان (مراقبة الجودة على عمليات مُراجعة المعلومات المالية التاريخية) هو ما يُعتبر بدايةً لضمان جودة أداء مكاتب المراجعة وتخفيض الأسباب التي يترتب عليها انخفاض مستوى جودة عملية المراجعة. وفي نوفمبر ٢٠١٠ قام مجلس معايير المراجعة Audit Standards Board التابع (ASB) (AICPA) بإصدار المعيار رقم ٨ بعنوان (نظام رقابة الجودة على مكاتب المراجعة)، على أن يبدأ العمل به اعتباراً من أول يناير ٢٠١٢.

ونتيجة لتطبيق المعايير المالية لإعداد التقارير المالية International Financial Reporting Standards (IFRS)، تم صدور المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم ١ International Standard on Quality Control 1 (ISQC NO.1) بعنوان (رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص القوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة) من قِبَل مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد International Audit and

(^٥) هي لجنة أسست لإصدار معايير الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة في عام ١٩٧٨.

(^٦) هو معهد لتدريب المحاسبين والمراجعين تم إنشاؤه بناءً على القرار الجمهوري رقم ٤٨٤ لعام ١٩٨٣ بناءً على توصيات المؤتمر الدولي للمحاسبين والمراجعين الذي عقد بالقاهرة والذي نظّمته نقابة التجار.

(^٧) هو المعيار الصادر عن الهيئة العامة للرقابة المالية بشأن مراقبة الجودة على عمليات مُراجعة المعلومات المالية التاريخية بالقرار رقم ١٦٦ لعام ٢٠٠٨، ويهدف إلى وضع معايير وتوفير إرشادات عن المسؤوليات المحددة للعاملين بمكتب المراجعة المتعلقة بإجراءات مراقبة الجودة على عمليات مُراجعة البيانات والمعلومات المتعلقة بالمشأة.

لرقابة الجودة لارتباطات مُراجعة وفحص القوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة (IAASB, 2017, p. 2759-2790, IAASB, 2009)، وما طرأ على هذا المعيار من تعديلات في آخر إصدار (أو ما يُطلق عليه تحديث) في ٢٠١٨.

وتم صدور القرار رقم ٢/١١ بتاريخ ١٤٣٩/٤/٧ هـ الموافق ٢٥/١٢/٢٠١٧ والذي نص على الموافقة على توصية اللجنة التنفيذية باعتماد هذا المعيار رقم ١، وعلى أن يبدأ العمل به اعتبارًا من أول يناير ٢٠١٨ من قِبَل مجلس إدارة الهيئة السعودية للمُراجعين والمُحاسبين Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA). وتزامناً مع ذلك، لم تصدر الهيئة العامة للرقابة المالية (هيئة سوق المال سابقاً) في جمهورية مصر العربية أي إضافاتٍ أو تعديلاتٍ في معايير المراجعة المصرية، إضافة إلى أن معايير الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة تلعب دورًا هامًا في تحسين مستوى جودة عملية المراجعة نتيجة لتأثيرها على القرارات المختلفة (الهيئة السعودية للمُراجعين والمُحاسبين، ٢٠١٧).

وتأسيسًا على ما سبق، يمكن القول بأن المشكلة تكمن في وجود قصورٍ في جودة أداء مكاتب المراجعة نتيجة عدم وجود إضافاتٍ أو تعديلاتٍ في معايير المراجعة المصرية تتزامن مع معايير المراجعة الدولية (IAS) International Audit Standards. وفي ظل المستجدات التي سبق ذكرها من تقارير ومشكلات تُؤكد على وجود العديد من هذه المشكلات المتعلقة بهذا التأثير، وبالتالي تظهر تساؤلاتٌ وهي:

- س١: ما مفهوم جودة عملية المراجعة؟ وما أهميتها؟ وما عواملها المؤثرة فيها؟
- س٢: ما طبيعة المعيار الدولي (ISQC No. 1)؟ وما مراحل تطوره؟
- س٣: ما عناصر المعيار الدولي (ISQC No. 1)؟ وما أوجه المقارنة بينها وبين معيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠)؟
- س٤: ما أثر تبني المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC No. 1) على جودة عملية المراجعة؟

أهداف الدراسة:

في ضوء طبيعة المشكلة يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في: دراسة تأثير تبني المعيار الدولي لرقابة الجودة على جودة عملية المراجعة. والذي يُمكن تقسيمه للأهداف الفرعية الآتية:

- دراسة مفهوم وأهمية جودة عملية المراجعة والعوامل المؤثرة فيها.
- معرفة مفهوم رقابة جودة أداء مكاتب المراجعة ودوافعها الاهتمام بها وما المعايير والنشرات الصادرة في مجال رقابة الجودة.

- دراسة طبيعة المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (١) وما مراحل تطوره وعناصره وما أوجه المقارنة بينها وبين معيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠).
- الوقوف على أثر تبني المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (١) على جودة عملية المراجعة.

أهمية الدراسة:

تتبع الأهمية العلمية للدراسة الحالية من خلال ما يلي:

- تُعد هذه الدراسة امتدادًا للدراسات السابقة التي اهتمت بطبيعة تأثير تبني المعايير الدولية للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة على جودة عملية المراجعة؛ لا سيما في ضوء النتائج المختلفة لتلك الدراسات بشأن قوة واتجاه هذا التأثير والتي قد تختلف من بيئة لأخرى.
- تُدرة الدراسات السابقة التي تناولت أثر تبني المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC No. 1) على جودة عملية المراجعة في البيئة المصرية.
- تُعد الدراسة الحالية امتدادًا للدراسات السابقة التي قامت باختبار أثر تبني المعيار الدولي لرقابة الجودة كأداة للارتقاء بمهنة المراجعة وانعكاساتها على جودة عملية المراجعة.

تتبع الأهمية العملية للدراسة الحالية فيما يلي:

- من المتوقع أن تكون نتائج هذه الدراسة محل اهتمام الهيئات التنظيمية للمهنة في البيئة المصرية مثل الهيئة العامة للرقابة المالية من خلال إلقاء الضوء على معايير المراجعة المصرية، وعلماً بأن الهيئة العامة للرقابة المالية لم تُصدر في جمهورية مصر العربية أي إضافاتٍ أو تعديلاتٍ في معايير المراجعة المصرية منذ آخر إصدار لمعايير المراجعة المصرية عام ٢٠٠٨، وأثرها على تحسين مستوى جودة عملية المراجعة، ومن ثم وضع الضوابط المناسبة للحد من ممارسات إدارة الأرباح – إن وجدت – إضافة إلى تعزيز الثقة في المعلومات الواردة بالقوائم المالية.
- كما تُقدّم نتائج هذه الدراسة إرشادات للمستخدمين المحتملين بشأن ضرورة اعتبار تطبيق المعيار الدولي للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة أحد الوسائل المُتبعة للارتقاء بمهنة المراجعة وتدعيم مكانتها بين دول العالم؛ لما له من انعكاساتٍ إيجابيةٍ على مستوى جودة عملية المراجعة لا سيما تعزيز مستوى الشفافية والثقة في التقارير المالية بصفةٍ خاصة، وفي البيئة المصرية بصفةٍ عامة، بما يؤدي إلى زيادة جذب الاستثمارات المحلية والعالمية.

حدود الدراسة:

- تُركِّز الدراسة الحالية على أثر تبني المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC No. 1) على جودة عملية المراجعة في البيئة المصرية.

منهجية البحث:

اعتمد الباحثون على المنهج الاستنباطي وذلك بالاطلاع على الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، كما تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي في قياس متغيرات الدراسة باستخدام آراء ووجهات النظر المهنية للأفراد العاملين لدى أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة والمراجعة بالجامعات الحكومية والمُراجعين العاملين بمكاتب المراجعة، وذلك بهدف اختبار فروض الدراسة تمهيداً لتقديم تفسيرات لنتائج الاختبارات مع مقارنتها بنتائج الدراسات السابقة.

خطة البحث: ينقسم البحث إلى عدة نقاط:

١. جودة عملية المراجعة (المفهوم/ الأهمية/ العوامل المؤثرة فيها).
٢. الإطار النظري للمعيار الدولي لرقابة الجودة وتأثيره على جودة عملية المراجعة (مراحل تطور المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC No. 1) / أوجه المقارنة بين نظام رقابة الجودة وفقاً لكلا من المعيار الدولي لرقابة الجودة ومعيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠)).
٣. الدراسات السابقة واشتقاق الفروض.
٤. الدراسة الميدانية.
٥. النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية.
٦. المراجع.

١/١ مفهوم جودة عملية المراجعة:

رغم أهمية جودة عملية المراجعة، إلا أنها لم يرد لها تعريف واضح وشامل، ويرجع ذلك إلى تعدد وجهات النظر، فقد اخترنا بعض وجهات النظر منها. ويعرضها الباحثون كما يلي:

١/١/١ مفهوم جودة عملية المراجعة من حيث علاقتها باكتشاف التحريفات الجوهرية:

وتُعد دراسة (DeAngelo (1981) من أوائل مَنْ قَدَّمتْ مفهومًا لجودة عملية المراجعة على أنها قيام المُراجع باكتشاف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، بالإضافة إلى التقرير عنها بأمانةٍ وموضوعيةٍ. وبناءً على ما سبق، يرى الباحثون بأنه لا يمكن ربط مفهوم الجودة باكتشاف التحريفات الجوهرية فقط، حيث يُعد اكتشاف التحريفات الجوهرية التي تحتوي عليها

القوائم المالية ليس المعيار الوحيد الذي يمكن من خلاله الحكم على الجودة، كما أن اكتشاف التحريفات الجوهرية ليس الهدف الوحيد من عملية المراجعة.

٢/١/١ مفهوم جودة عملية المراجعة من حيث علاقتها بمخاطر المراجعة Audit Risk:

وقد اقترح (Libby et al. (1985) أفضل وسيلة لتعريف جودة عملية المراجعة وهي ربطها بمخاطر المراجعة كما ورد بالبيان رقم ٤٧ الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)، وبالتالي تظهر جودة عملية المراجعة عندما يقلل المراجع المستقل خطر الاكتشاف إلى الحد الذي يكون عند مستوى خطر المراجعة المقبول منخفضاً إلى أقصى درجة ممكنة (Libby et al., 1985, p. 213). وفي ضوء ما سبق، يرى الباحثون بأنه لا يمكن ربط مفهوم الجودة بمخاطر المراجعة فقط؛ لأن مفهوم الجودة لا يتوقف فقط على تخفيض مخاطر المراجعة، بل إن هناك عوامل يمكن أن تؤثر في تقدير المراجع لمخاطر المراجعة.

٣/١/١ مفهوم جودة عملية المراجعة من حيث علاقتها بالجواهر والشكل:

وفي ظل هذا المفهوم، قد ذهب البعض إلى التمييز بين كل من الجودة الفعلية والجودة المُدرَكة لعملية المراجعة، وقد أشار (Watkins et al. (2004 إلى الجودة الفعلية لعملية المراجعة Actual Audit Quality بمصطلح "القوة الرقابية للمراجع Auditor Monitoring Strength" وعرفتها على أنها قدرة المراجع على تقديم معلومات تدنى الفرق بين الظروف الاقتصادية المُعلن عنها والظروف الاقتصادية العادلة للتعامل بما يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات (Watkins et al., 2004, p. 156). في حين أشارت إلى الجودة المُدرَكة لعملية المراجعة Perceived Audit Quality بمصطلح "سمعة المراجع Auditor Reputation" وعرفتها على أنها قدرة المراجع على تعزيز مصداقية القوائم المالية حتى وإن لم تتحقق الجودة الفعلية بما يؤدي إلى زيادة مصداقية المعلومات الواردة بالقوائم المالية للتعامل (Watkins et al., 2004, p. 156).

٤/١/١ مفهوم جودة عملية المراجعة من حيث علاقتها بالمشاركين في بيئة المراجعة:

أشار (Knechel et al. (2013 إلى أن مفهوم جودة عملية المراجعة يختلف باختلاف وجهات النظر التي تتناوله، فمن منظور مستخدمي القوائم المالية، تعني جودة عملية المراجعة غياب التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية للتعامل. وأما من منظور المراجعين، يُقصد بجودة عملية المراجعة توفير تأكيد مناسب عن مدى توافق القوائم المالية مع (GAAP) عن طريق جمع وتقييم أدلة المراجعة بالشكل الذي يمكن معه الدفاع عن مستوى جودة العملية المُقدمة أمام الهيئات الرقابية إن استدعى الأمر. ومن منظور الهيئات التنظيمية، تعني جودة عملية المراجعة الالتزام بمتطلبات المعايير المهنية. وأما من منظور المجتمع، يُقصد بجودة عملية المراجعة تجنب حدوث مشاكل اقتصادية للتعامل أو للسوق (Knechel et al., 2013, p. 390). وبناءً على ما

سبق، يرى الباحثون بأنه لا يمكن ربط مفهوم الجودة من حيث علاقتها باهتمام المشاركين في بيئة المراجعة فقط، لأنه اعتمد من خلال دراسته في تحديد خواص جودة عملية المراجعة على كافة المشاركين في بيئة المراجعة، حيث إن هذا المفهوم إنما يتمثل في متطلبات الجودة من وجهات نظرٍ مختلفةٍ أو كيفية نظرة كلٍّ منهم لجودة عملية المراجعة.

٥/١/١ مفهوم جودة عملية المراجعة من حيث علاقتها بالمعايير المهنية:

ويُقصد من هذا المفهوم بأن التزام المُراجع المستقل عند تنفيذ عملية المراجعة بالمعايير المهنية سيُحقق جودة عملية المراجعة. ولقد وجد أن العديد من المنظمات الدولية والمهنية اهتمت بموضوع رقابة جودة عملية المراجعة وبذلك جهودًا كبيرةً لتحسين أداء المُراجعين والارتقاء به، وذلك من خلال إصدار مجموعة من المعايير المهنية لرقابة الجودة، وإلزام المُراجعين بضرورة مُراعاة والتقيّد بها عند أداء عملية المراجعة لما لها من دور بارزٍ في تحسين جودة عملية المراجعة، ومن أشهرها (AICPA)، والاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC)، والمعهد المصري للمحاسبين والمُراجعين Egyptian Institute for Accountants and Auditors (EIAA). وفي ضوء ما سبق، يرى الباحثون بأن لا يُمكن ربط مفهوم الجودة بمدى التزام المُراجع بالمعايير المهنية التي وضعتها المنظمات المهنية فقط، حيث يُمثل الالتزام بها الحد الأدنى لجودة عملية المراجعة.

وتأسيسًا على ما سبق، يُلاحظ الباحثون بأن الآراء المتعددة حول مفهوم جودة عملية المراجعة حيث ركّز كلٌّ منهم على بعدٍ معينٍ من أبعاد الجودة، وبالتالي يرى الباحثون أنّ توافر بُعدين أساسيين من شأنه أن يُحقق جودة عملية المراجعة؛ أحدهما بُعدٌ أخلاقيٌّ وهو استقلالية المُراجع والتي تتعلق بقدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية التي ما لم يتم تصحيحها وعدم التغاضي عنها؛ لتحقيق مصالح شخصية مهما كانت ضغوط العمل، والآخر بُعدٌ فنيٌّ وهو كفاءة المُراجع وخبرته المهنية والتي تتعلق بقدرته على تطبيق متطلبات المعايير المهنية والقواعد الأخلاقية بشكلٍ فعالٍ. وبذلك، فإن المُراجع متى توافر لديه هذان البُعدان، فإنه سيكون بمثابة الضامن بارتفاع جودة المعلومات المالية.

٢/١ أهمية جودة عملية المراجعة:

وتشتق جودة عملية المراجعة أهميتها من أهمية عملية المراجعة نفسها من قِبَل المستخدمين وما يتوقعونه من جودةٍ عاليةٍ في مخرجات عملية المراجعة، المُتمثلة في تقرير مراجع الحسابات؛ نظرًا لاعتمادهم في اتخاذ قراراتهم ورسم سياستهم على تلك القوائم. وعمومًا، يُمكن القول بأن أهمية جودة عملية المراجعة تنبع من خلال التالي:

١/٢/١ تضييق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة:

فقد عرّفت لجنة Cohen (1978) المُنبثقة عن (AICPA) فجوة التوقعات Expectations Gap بأنها المدى بين ما يُتَوَقَّعُه أو ما يحتاجه مُستخدمي التقارير المالية وبين ما يتوقع مُراجع الحسابات القيام به بشكلٍ مناسب (Cohen, 1978, p. 1-2). فمُستخدمو القوائم المالية يحتاجون في أن يوفر المُراجع تأكيداً مُطلقاً Absolute Assurance لهم بشأن اكتشاف كافة التحريفات الجوهرية، بينما مع كبر أحجام المنشآت الاقتصادية وصعوبة قيام المُراجع بفحص كافة الدفاتر المحاسبية بنسبة ١٠٠٪، أصبحت مسؤولية المُراجع المستقل في التوصل إلى تأكيدٍ مناسب Reasonable Assurance وإبداء رأيه عما إذا كانت القوائم المالية خاليةً من هذه التحريفات، الأمر الذي يحدث فجوة توقعات بين كلِّ من المُستخدمين والمُراجعين بشأن مهنة المراجعة.

٢/٢/١ تدعيم أهداف حوكمة الشركات:

تتمثل حوكمة الشركات Corporate Governance في مجموعةٍ من الأسس والمبادئ التي تحكم العلاقة بين مجلس الإدارة من ناحيةٍ وبين الملاك والأطراف الأخرى المتعاملة معها من ناحيةٍ أخرى، بهدف تحقيق أفضل حمايةٍ وتوازن بين مصالح كلِّ تلك الأطراف (الدليل المصري لحوكمة الشركات، ٢٠١٦). ويتمثل الهدف من حوكمة الشركات في التخفيف من حدة مشاكل الوكالة الناجمة عن الفصل بين الملكية والإدارة بما يكفل توفير حماية حقوق الأطراف ذات الصلة بالشركة بشكلٍ مُطلقٍ بهدف ضمان توفير الشفافية في المعلومات الواردة بالقوائم المالية. ونظراً لأنَّ المُراجعين الخارجيين يؤدون دوراً رقابياً على أداء وتصرفات المديرين، فإنَّ عملية المراجعة كإحدى آليات الحوكمة تلعب دوراً جوهرياً في تدعيم أهداف حوكمة الشركات، فارتفاع جودة عملية المراجعة سينعكس إيجابياً على جودة التقارير المالية المُقدَّمة لأصحاب المصالح مما يُؤدِّي في النهاية إلى التخفيف من حدة مشاكل الوكالة وتوفير حماية حقوق الاطراف ذات الصلة بالشركة (Hope et al., 2012, p. 501).

٣/٢/١ التخفيف من حدة مشاكل الوكالة:

وفي ظل علاقة الوكالة، قد عرّف Jensen & Meckling (1976) الوكالة بأنها عقدٌ يقوم بِمُوجِبِهِ شخص أو أكثر (الأصيل Principal) بإشراك شخصٍ آخر (الوكيل Agent) لأداء بعض الخدمات نيابةً عنهم، والتي تتضمن تفويض بعض سلطة اتخاذ القرار للوكيل، وإذا كان كلا طرفي العلاقة يسعى لتعظيم منفعته، فهناك سببٌ وجيهٌ للاعتقاد بأن المدير (الوكيل) لن يعمل دائماً لتحقيق مصلحة الملاك (الأصيل). وفي ظل تضارب المصالح بين الملاك والمديرين الناتج عن الفصل بين الملكية والإدارة، تنشأ تكاليف والتي تُعرّف بتكاليف الوكالة Agency Cost، وأيضاً نشأت نظرية الوكالة Agency Theory كمحاولةٍ للحد من المشاكل الناتجة عن تضارب المصالح (Jensen & Meckling, 1976, p. 308).

ويمكن القول بأن نظرية الوكالة تبحث في التعرف على جوهر مشكلة الوكالة الذي يكمنُ في: أولاً، تضارب المصالح بينهما مُتمثلة في المنافع التي يحصل عليها الوكيل مقارنةً بالمنافع التي يحصل عليها الأصيل. وثانياً، خفض قدرة الأصيل في الرقابة على أداء وتصرفات الوكيل نتيجة عدم تماثل المعلومات بينهما حيث يتوفر لدى الوكيل من معلومات ما لا يتوفر لدى الأصيل (خيري، ٢٠٢٢، ص ٣٤٣). وهكذا، فإنه كلما زاد تضارب المصالح بين الملاك والمديرين، زادت مشاكل الوكالة. ومن منظور تكاليف الوكالة، يُمكن التخفيف من تضارب المصالح بينهما وتوافر أداة رقابة تُقدِّم معلومات عن أداء المديرين من خلال توافر آلية من آليات الحوكمة التي تتمثل في عملية المراجعة، ولذلك فإنَّ أداء عملية المراجعة وفقاً لأعلى مستوى ممكنًا من الجودة قد يلعب دورًا هامًا في حل هذه المشكلة من خلال المُواءمة بين مصالح كلٍّ منهما.

٤/٢/١ تأكيد بالالتزام بالمتطلبات التنظيمية للمهنة ومعايير المراجعة:

وتُعد المتطلبات التنظيمية للمهنة من أهم العوامل التي تحفز مكاتب المراجعة في الحفاظ على مستوى الجودة وتحسينها، وذلك نظرًا لما تشمَلُه من السياسات والإجراءات الهادفة إلى تحسين أداء المُراجعين داخل مكاتب المراجعة، والتأكيد على الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية عند تنفيذ عملية المراجعة مع فرض العقوبات على الأداء والسلوك المُخالف للمعايير، وهنا ينشأ أحد دوافع الطلب على مهنة المراجعة (محي، ٢٠١٦، ص ١٢). فإنَّ الالتزام بمستوى عالٍ من جودة المراجعة ينعكس إيجابياً على مكتب المراجعة من حيث سُمعته، وبالتالي إعطاء تأكيد بأنَّ الخدمات التي يُقدِّمها مكتب المراجعة تتماشى مع المتطلبات التنظيمية للمهنة ومعايير المراجعة (حمودة، ٢٠١٤، ص ١٥٧)، وبالتالي زيادة الطلب على عملية مراجعة التي تتسم بجودة مرتفعة و اكتساب عملاء جدد أو على الأقل المحافظة على العملاء الحاليين وخاصة في ظل المنافسة (مشابط، ٢٠٢٠، ص ١٠).

٣/١ العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة:

اتضح مما سبق عدم وجود تعريف واضح وشامل لجودة عملية المراجعة، وذلك لاختلاف وجهات النظر بشأنها من حيث الأطراف ذات العلاقة بها. وأيضًا تظهر نفس المشكلة عند تحديد العوامل المؤثرة فيها حيث اتضح أنه يوجد تباين واضح بين الأكاديميين الذين تناولوا هذه العوامل، وذلك قد يرجع إلى اختلاف النظر للأطراف ذات العلاقة بها.

وعلى الرغم من الاختلاف في تحديد العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة إلا أنَّه يمكن تصنيف هذه العوامل إلى: عوامل مرتبطة بخصائص مكتب المراجعة وبفريق المراجعة: حجم مكتب المراجعة، سمعة مكتب المراجعة، الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكتب

المراجعة، أتعاب عملية المراجعة، فترة ارتباط مكتب المراجعة بعميله^(٩)، حياد المراجع، تخصص المراجع الخارجي، درجة الخبرة العلمية والمهنية للمراجع، الإشراف الملائم على فريق المراجعة، التواصل الجيد لفريق المراجعة فيما بينهم وبين المنشأة محل المراجعة. وعوامل مرتبطة بالعميل: حجم العميل، درجة تعقّد عمليات العميل، ونظام الرقابة الداخلية للعميل. وعوامل أخرى مرتبطة بالبيئة التي تنتمي إليه العميل: مستوى الوعي والإدراك لدى مستخدمي التقارير المالية (مرقص، ٢٠٢٢، ص ٥١٥).

وبناءً على ما سبق، يلاحظ الباحثون بأن هناك عوامل مؤثرة في الجودة لم يسبق ذكرها مُسبقاً جاءت في بعض الدراسات السابقة (Dewi & Putri, 2020; Beardsley et al., 2021; Chen et al., 2023) (محمد، ٢٠١٨؛ الملهوف، ٢٠٢٠) مثل: الخدمات الأخرى بخلاف خدمات التأكيد، ونزعة الشك المهني، وهيكلية عملية المراجعة وقبول العملاء والاستمرار معهم، والمنافسة بين مكاتب المراجعة، وضغوط موازنة الوقت.

١/٢ مراحل تطور المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (١) (ISQC No. 1)^(٨):

قام مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد (IAASB) التابع (IFAC) في ٣١ أغسطس ٢٠٠٣ بإعداد مقترح لمعيار دولي للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة بعنوان رقابة الجودة لخدمة المراجعة وخدمات التأكيد والخدمات ذات العلاقة Proposed ISQC No. 1, (IAASB, Quality Control for Audit, Assurance and Related Services Practices) (2003). وتم إصدار معيار من قِبَل (IAASB) بعنوان رقابة الجودة للمكاتب التي تقوم بعملية مراجعة وفحص المعلومات المالية التاريخية وخدمات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة (Quality Control for Firms That Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements) في فبراير ٢٠٠٤، ليكون أول معيار عامٍ مُستقلٍ مُستولٍ عن الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة (IAASB, 2004).

ووصل (IAASB) جهوده في موضوع رقابة الجودة وذلك من خلال التعديل الذي أجراه على المعيار الدولي للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة رقم (١)، بحيث بدأ تطبيق تلك التعديلات في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ على مكاتب المراجعة، ووفقاً لتلك التعديلات والإضافات يجب أن يشتمل نظام رقابة الجودة على العناصر الآتية (IAASB, 2009; Saha & Roy, 2016, IAASB, 2017)، (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٧):

^(٩) سيعتمد الباحثون على استخدام لفظي فترة عملية المراجعة Audit Tenure وفترة ارتباط مكتب المراجعة بعميله للدلالة على نفس المعنى حسبما تقتضي الصياغة.

^(٨) المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (١) (ISQC No. 1) بعنوان (Quality Control for Firms That Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements)

- ١ . مسؤوليات القادة بشأن الجودة داخل مكتب المراجعة.
- ٢ . المتطلبات الأخلاقية والسلوكية.
- ٣ . قبول واستمرار العلاقات مع العميل وتقديم بعض الخدمات المُحددة.
- ٤ . الموارد البشرية.
- ٥ . أداء الخدمة.
- ٦ . المتابعة.
- ٧ . توثيق نظام رقابة الجودة.

٢/٢ عناصر نظام رقابة الجودة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC No. 1):

ويتضمن (ISQC No. 1) الصادر عن (IAASB) العناصر التالية لنظام رقابة الجودة (١):

١/٢/٢ مسؤوليات القادة بشأن الجودة داخل مكتب المراجعة:

- ينبغي على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات مُصممة لتدعيم الثقافة الداخلية التي تُقر بأن الجودة أمر أساسي، بحيث تنص تلك السياسات والإجراءات أن المدير التنفيذي لمكتب المراجعة أو ما يعادله - إذا كان ذلك مناسباً للمجلس الإداري للشركاء في مكتب المراجعة - هو من يتحمل المسؤولية بأكملها عن نظام رقابة الجودة بمكتب المراجعة.
- يتعين على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات تنص على أن أي شخص تُسند إليه المسؤولية التشغيلية لنظام رقابة الجودة بالمكتب - من قبل المدير التنفيذي أو المجلس الإداري للشركاء في مكتب المراجعة - يجب أن يكون لديه المهارة والكفاءة والخبرة المهنية لأداء المهام المطلوبة منه والسلطة اللازمة لتحمل تلك المسؤولية.

٢/٢/٢ المتطلبات الأخلاقية والسلوكية:

- يتوجب على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات مُصممة لتوفر له تأكيد مناسب بأن مكتب المراجعة والعاملين به يلتزمون بالمتطلبات الأخلاقية والسلوكية.
- ويتطرق الباحثون إلى تناول المتطلبات الخاصة بالاستقلالية بشيء من التفصيل:
- ينبغي على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات تحافظ على الاستقلالية حيثما يُطلب ذلك بموجب المتطلبات الأخلاقية والسلوكية، ويجب أن تمكن تلك السياسات والإجراءات مكتب المراجعة من إبلاغ العاملين فيه والآخرين بمتطلبات الاستقلالية، وتحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تنشئ تهديدات للاستقلالية، واتخاذ الإجراءات المناسبة للقضاء على مثل هذه التهديدات أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق الإجراءات الوقائية، أو

(١) سيعتمد الباحثون على كلٍ من ترجمة هذا المعيار والمعيار الدولي لرقابة الجودة والمُطبق على الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين

- بالانسحاب من أداء عملية المراجعة إذا كان ذلك مناسبًا، عندما يكون الانسحاب متاحًا بموجب المتطلبات القانونية والتنظيمية.
- يتعين أن تتطلب تلك السياسات أن يُوفر الشركاء المسؤولون عن عملية المراجعة المعلومات المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة، بما في ذلك نطاق الخدمات، لتمكين مكتب المراجعة من تقييم الأثر الإجمالي - إن وجد - على متطلبات الاستقلالية.
- يتوجب على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات مُصممة لتوفر له تأكيد مناسب بأنه تم إخطاره بانتهاكات متطلبات الاستقلالية وتمكينه من اتخاذ الإجراءات المناسبة لحل تلك المواقف.
- ينبغي على مكتب المراجعة أن يحصل سنويًا - على الأقل - على مصادقة مكتوبة للالتزام بسياساته وإجراءاته بشأن متطلبات الاستقلالية من جميع أفراد مكتب المراجعة المطلوب منهم أن يكون مُستقلين بموجب المتطلبات الأخلاقية والسلوكية.

٣/٢/٢ قبول واستمرار العلاقات مع العميل وتقديم بعض الخدمات المحددة:

- يتوجب على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات لقبول واستمرار العلاقات مع العميل وأداء بعض الخدمات المُحددة، ومُصممة لتوفر له تأكيد مناسب بأنه سوف يدخل في علاقات أو سيستمر فيها فقط عندما يكون مكتب المراجعة جديرًا بأداء عملية المراجعة، بما في ذلك الوقت والموارد المتاحة لأداء ذلك، ويستطيع مكتب المراجعة الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية والسلوكية.
- ينبغي أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات أن يحصل مكتب المراجعة على معلومات عن العميل حسبما يراها ضروريةً بحسب الظروف قبل قبول أداء عملية المراجعة لعميلٍ جديدٍ، أو عندما يقرر الاستمرار في العلاقات مع عميلٍ حاليٍ.

٤/٢/٢ الموارد البشرية:

- يتوجب على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات ليتأكد أن لديه عددًا كافيًا من الأفراد ذوي المهارة والكفاءة والالتزام بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي المهني أثناء أداء عملية المراجعة بموجب المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وتمكين مكتب المراجعة أو الشركاء المسؤولين من إصدار تقارير مناسبة بحسب الظروف.
- يتعين على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات لتعيين أفراد مُناسبين يتمتعون بالمهارة والكفاءة اللازمة لأداء عملية المراجعة وفقًا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة وتمكينهم من إصدار تقارير المراجعة بحسب الظروف.

٥/٢/٢ أداء الخدمة:

- يتوجب على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات مُصممة لتوفر له تأكيد مناسب بأن جميع الخدمات يتم أدائها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن مكتب المراجعة أو الشريك المسئول عن هذه العملية يصدر تقارير المراجعة.
- يجب أن تتضمن السياسات والإجراءات الأمور ذات الصلة بتحسين جودة المراجعة؛ وتحديد مسؤوليات الإشراف؛ ومسؤوليات التفتيش من خلال أن يتم فحص أداء أعضاء الفريق الأقل خبرة من قِبَل أعضاء أكثر خبرة. ويتضمن هذا العنصر عدد من العناصر الفرعية ومتطلباتها كما يلي: (أ) التشاور، (ب) فحص رقابة الجودة، (ج) ضوابط تأهيل فاحصي رقابة الجودة، (د) توثيق فحص رقابة جودة، (هـ) اختلافات الرأي، (و) التوثيق.

٦/٢/٢ المتابعة: ويتضمن هذا العنصر عدد من العناصر الفرعية ومتطلباتها كما يلي:

١/٦/٢/٢ متابعة سياسات وإجراءات رقابة الجودة في مكتب المراجعة:

- يتوجب على مكتب المراجعة وضع آلية متابعة مُصممة لتوفر له تأكيد مناسب بأن السياسات والإجراءات ذات العلاقة بنظام رقابة الجودة تكون ملائمة وكافية وتعمل بشكلٍ فعالٍ.

٢/٦/٢/٢/٣ تقويم وإبلاغ أوجه القصور التي تم تحديدها ومعالجتها:

- ينبغي على مكتب المراجعة تقييم مدى تأثير أوجه القصور التي تمت ملاحظتها كنتيجة لآلية المتابعة، وتحديد ما إذا كان يوجد حالاتٍ لا تشير بالضرورة إلى أن نظام رقابة الجودة غير كافٍ لتوفر له تأكيد مناسب ينص على أنه التزم بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن تلك التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسئولين تُعد مناسبة بحسب الظروف، وتحديد أيضاً ما إذا كان يوجد أوجه قصورٍ منتظمةٍ أو متكررةٍ أو أخرى مهمة، تتطلب اتخاذ إجراءٍ تصحيحي فوري.
- يتعين على مكتب المراجعة إبلاغ الشركاء المسئولين والأشخاص الآخرين بأوجه القصور التي تمت ملاحظتها نتيجة لآلية المتابعة، والتوصيات لاتخاذ إجراءٍ تصحيحي مناسب.
- يتوجب على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات للتعامل مع الحالات التي تشير فيها نتائج إجراءات المتابعة إلى التقرير الذي قد لا يكون مناسباً، أو إلى إلغاء تلك الإجراءات خلال أداء جميع الخدمات. كما يجب أن تتطلب تلك السياسات والإجراءات من مكتب المراجعة تحديد الإجراءات الإضافية المناسبة للالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية، والأخذ في الحسبان ما إذا كان الأمر يتطلب الحصول على استشارة قانونية.

- ينبغي على المكتب إبلاغ نتائج إجراءات آلية المتابعة لنظام رقابة الجودة الخاص به - على الأقل بشكل سنوي - للشركاء المسؤولين والأشخاص الآخرين داخل مكتب المراجعة، بما في ذلك المدير التنفيذي أو المجلس الإداري للشركاء إذا كان ذلك مناسباً.

٣/٦/٢/٢ الشكاوى والادعاءات:

- يتوجب على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات مُصممة لتوفر له تأكيد مناسب على أنه يتعامل بشكلٍ ملائم مع كلٍ من الشكاوى بأن العمل المُنفذ من قِبَل المكتب فشل في الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية، والادعاءات بشأن عدم الالتزام بنظام رقابة الجودة، وكجزء من تلك الآلية يتعين على المكتب أن يُنشئ بشكلٍ مُحددٍ قنوات للعاملين بالمكتب لإزالة أي مخاوف.
- وخلال التحقق من الشكاوى والادعاءات، وأوجه القصور في تصميم أو تشغيل سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة، أو عدم الالتزام بنظام رقابة الجودة من قِبَل فرد أو أفراد تم تحديدهم، فيجب على المكتب اتخاذ الإجراءات المناسبة كما هو مُحدد.

٧/٢/٢ توثيق نظام رقابة الجودة

- ينبغي على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات تتطلب توثيق مناسب لتوفير دليلٍ تشغيلي على كلٍ عنصر من عناصر نظام رقابة الجودة الخاص به، وأيضاً توثيق للشكاوى والادعاءات لها، والاحتفاظ بالمستندات لفترةٍ زمنيةٍ كافيةٍ؛ لتسمح للذين ينفذون إجراءات المتابعة من تقييم مدى التزام مكتب المراجعة بنظام رقابة الجودة الخاص به.

٣/٢ مقارنة بين المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC No. 1) ومعيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠):

يسعى الباحثون إلى إجراء مقارنة بين المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC No. 1) ومعيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠) لتوضيح مدى الاختلافات الجوهرية بين هذين المعيارين، ويوضح الجدول رقم (٢-١) أوجه المقارنة بين المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC No. 1) ومعيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠).

الجدول رقم (٢-١)

البيان	المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC No. 1)	معيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠)
عنوان	رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ خدمة مراجعة وفحص	مراقبة الجودة على عمليات

مراجعة معلومات مالية تاريخية	القوائم المالية وخدمات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة	المعيار
رقابة الجودة لخدمة مراجعة القوائم المالية	رقابة الجودة لخدمة مراجعة وفحص القوائم المالية وخدمات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة	نطاق المعيار
توفير الإرشادات المتعلقة بمسئولية العاملين بمكاتب المراجعة تجاه إجراءات الرقابة على جودة الخدمات المقدمة من قبل تلك المكاتب، حيث اشتمل المعيار على المهام المؤكدة لفرق العمل داخل مكاتب المراجعة	التأكد من قيام مكتب المراجعة بوضع نظام لرقابة الجودة والمحافظة عليه لتوفير تأكيد مناسب بأن مكتب المراجعة والعاملين به ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة على مستوى كافة الخدمات التي يُقدّمها مكتب المراجعة، وأن التقارير الصادرة عن مكتب المراجعة أو الشركاء المسؤولين عن تلك الخدمات تُعد مناسبة بحسب الظروف	هدف المعيار
<ul style="list-style-type: none"> - مسؤوليات القادة تجاه جودة أعمال خدمة مراجعة القوائم المالية. - المتطلبات الأخلاقية والسلوكية. - قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وبعض مهام المراجعة المحددة. - تعيين فرق العمل. - أداء المهام. - المتابعة. 	<ul style="list-style-type: none"> - مسؤوليات القادة بشأن الجودة داخل مكتب المراجعة. - المتطلبات الأخلاقية والسلوكية. - قبول واستمرار العلاقات مع العميل وتقديم بعض الخدمات المحددة. - الموارد البشرية. - أداء الخدمة. - المتابعة. - توثيق نظام رقابة الجودة. 	عناصر نظام رقابة الجودة وفقاً للمعيار

المصدر: إعداد الباحثون اعتماداً على (ISQC No. 1) ومعيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠)

وبناءً على ما سبق، يرى الباحثون أن المعيار الدولي (ISQC No. 1) يحقق جودة عملية المراجعة من زاويتين، الأولى على مستوى مكتب المراجعة وذلك من خلال وضع نظام لرقابة جودة أداء مكاتب المراجعة لتوفير تأكيد مناسب بمدى التزام مكتب المراجعة والعاملين به بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن تكون التقارير الصادرة عن مكتب المراجعة ملائمة للظروف، والثانية على مستوى خدمات عملية المراجعة من خلال تطبيق المراجع المستقل لإجراءات رقابة الجودة لتوفير تأكيد مناسب بأن تنفيذ عملية المراجعة قد تمت طبقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن يكون تقرير المراجع المستقل ملائماً للظروف عملية المراجعة (IAASB, 2017).

بينما معيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠) يأخذ الزاوية الثانية ألا أنه على مستوى خدمة مراجعة القوائم المالية فقط، والذي يهدف إلى تطبيق المُراجع المستقل لإجراءات رقابة الجودة على مستوى خدمة المراجعة لتوفير تأكيدٍ مناسبٍ بأن أداء خدمة مراجعة القوائم المالية قد تمت طبقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن يُكون تقرير المُراجع المستقل مُلائماً لظروف خدمة مراجعة القوائم المالية (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠٠٨).

وتأسيساً على ما سبق يُمكن القول بأنه تكمن مشكلة الدراسة في وجود قصور في مستوى الأداء المهني لمراجعي الحسابات في البيئة المصرية نتيجة عدم مواكبة معايير المراجعة المصرية الصادرة عن سنة ٢٠٠٨ لمعايير المراجعة الدولية، وأيضاً لعدم الالتزام بمعايير جودة عملية المراجعة والرقابة عليها وعدم تطبيقها لسياسات وإجراءات لرقابة الجودة بها مما أساء ذلك للمهنة بصفة عامة بالإضافة إلى فقد الثقة في التقارير والقوائم المالية من قبل مستخدميها.

ويتضح مدى تأثير الالتزام بمعايير رقابة جودة أداء مكاتب المراجعة على جودة المراجعة وفقاً لما تبين في الدراسات السابقة (سعيد، ٢٠١٧؛ محمد، ٢٠١٨؛ الوكيل، ٢٠١٩)، (Prasoetthap, 2020; Dounia & Noureddine, 2022) التي تناولت أثر تطبيق المعيار الدولي (ISQC No. 1) على جودة عملية المراجعة، وتوصلت إلى وجود تأثيرٍ معنويٍ إيجابيٍ للمعيار الدولي (ISQC No. 1) على جودة عملية المراجعة، وأيدت دراسة (بركات، ٢٠١٨) التأثير الإيجابي لهذا المعيار، كما أشارت إلى وجود قصور في تطبيق متطلبات المعيار الدولي (ISQC No. 1) على جودة أداء مكاتب المراجعة نتيجة لعدم اهتمام المكاتب بإجراءات وسياسات رقابة الجودة، وبالتالي عدم الارتقاء بالمهنة وضعف مصداقية القوائم المالية في البيئة المصرية. **وتأسيساً على ما سبق**، ولذلك يسعى الباحثون إلى دراسة المعيار الدولي (ISQC No. 1) ومعرفة تأثيره على جودة عملية المراجعة في محاولة لتحقيق التقرب بين الواقع النظري والواقع العملي.

٣/ الدراسات السابقة واشتقاق الفروض: سوف يقوم الباحثون باستعراض الدراسات من خلال المجموعة التالية كما يلي:

استهدفت دراسة (سعيد، ٢٠١٧) صياغة إطار مقترح للرقابة على جودة أداء المراجعة الخارجية بما يسهم في تحسين مستوى جودة عملية المراجعة، وذلك بالتطبيق على عينة من أعضاء الجمعية الحاصلين على عضوية جمعية مُراجعي الحسابات العراقية والعاملين بالمهنة والأفراد العاملين بمكاتب المراجعة التابعة لمكاتب المراجعة الدولية. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقةٍ إيجابيةٍ بين صياغة إطار متكامل بين سياسات وإجراءات عناصر الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة وبين مستوى جودة عملية المراجعة، إضافةً إلى وجود علاقةٍ إيجابيةٍ بين وجود هيئات مهنية عراقية مؤهلة للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة كوسيلة للتحقق

من الالتزام بسياسات وإجراءات عناصر الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة؛ أي أن هذا المتغير يؤثر تأثيرًا إيجابيًا على تحسين مستوى جودة عملية المراجعة.

كما استهدفت دراسة (محمد، ٢٠١٨) تسليط الضوء على الواقع الحالي للمهنة، وبيان أثر تطبيق المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (١) على المستوى المهني لمكاتب المراجعة، وذلك بالتطبيق على عينة من المراجعين بمكاتب المراجعة والأكاديميين والمراجعين بديوان المحاسبة والمراجعة بالجمهورية العربية الليبية. وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لنظام رقابة الجودة على جودة الأداء المهني، وتبين أن هناك تأثير للالتزام بتطبيق نظام رقابة الجودة على مستوى جودة الأداء المهني.

في حين استهدفت دراسة (بركات، ٢٠١٨) التعرف على معايير إصدار المنظمات المهنية في مجال رقابة جودة أداء مكاتب المراجعة وأثره على جودة عملية المراجعة، كما أوضحت أهم وأحداث الإصدارات في مجال الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى أن إصدارات مجلس (IAASB) التابع إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) فيما يتعلق بمعايير الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة أفضل ما تم إصداره في هذا المجال، حيث أصدر نوعين من المعايير؛ الأول يُتمثل في المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC NO.1)، والثاني يُتمثل في معيار المراجعة الدولي رقم ٢٢٠ المُعَدّل (IAS No. 220)، وفي حين أشارت إلى وجود قصور في تطبيق متطلبات الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة نتيجة لعدم اهتمام المكاتب بإجراءات وسياسات رقابة الجودة، وبالتالي عدم الارتقاء بالمهنة وضعف موثوقية القوائم المالية.

بينما استهدفت دراسة (الوكيل، ٢٠١٩) صياغة مدخل مقترح للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة، وذلك بالتطبيق على عينة من المراجعين بمكاتب المراجعة والأكاديميين بالمملكة العربية السعودية. وتوصلت الدراسة إلى عدم التزام أغلب مكاتب المراجعة بمعظم السياسات والإجراءات المرتبطة بعناصر المعيار الدولي (ISQC NO.1)، في حين أشارت إلى عدم ملاءمة معظم عناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة لطبيعة أغلب مكاتب المراجعة، ويرجع ذلك إلى أن أغلب عناصر المعيار مُوجهة لمكاتب المراجعة الكبرى وهي تمثل نسبة ضئيلة من إجمالي مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية.

استهدفت دراسة (Prasoetthap, 2020) اختبار تأثير المعيار الدولي (ISQC NO.1) على جودة عملية المراجعة، وذلك بالتطبيق على عينة مكونة ٢٢٨ مُراجع خارجي معتمد من قبل بورصة تايلاند Stock Exchange of Thailand. وتوصلت الدراسة إلى أن رقابة الجودة وفقًا للمعيار الدولي (ISQC NO.1) في النظرة العامة وعنصر الموارد البشرية لمكاتب المراجعة (Big 4) ومكاتب المراجعة (Non-Big 4) مُطبقة بالكامل، إضافة إلى وجود تأثير إيجابي للمعيار

الدولي (ISQC NO.1) على جودة عملية المراجعة، ويؤكد تحسين مستوى جودة عملية المراجعة على رقابة الجودة وفقاً للمعيار الدولي (ISQC NO.1) في أداء العملية والمتطلبات الأخلاقية.

كما استهدفت دراسة (Dounia & Noureddine, 2022) التَّعَرُّف على مدى اعتماد مكاتب المراجعة الجزائرية على سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة Quality Control System بما يتوافق مع متطلبات المعيار الدولي (ISQC NO.1)، في ظل عدم تبني معيار جزائري لرقابة الجودة، وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من ١٠ مكاتب المراجعة الجزائرية. وتوصلت الدراسة إلى أن مكاتب المراجعة محل الدراسة تتبنى بعض سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة على عملياتها وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي (ISQC NO.1)، والتي من المتوقع أن تنعكس بشكلٍ إيجابي على جودة عملية المراجعة، وبالتالي تحقيق جودة عملية المراجعة.

١/٣ التعليق على الدراسات السابقة:

في ضوء عرض وتحليل الدراسات السابقة، توصل الباحثون إلى ما يلي:

- اتفاق نتائج الدراسات السابقة التي تناولت المعيار الدولي للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة باختلاف بيئات التطبيق؛ حيث تم إجراء معظم تلك الدراسات السابقة في أسواق نامية وتوصلت الدراسات إلى تحسين مستوى جودة عملية المراجعة وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC No. 1).
- ندرة الدراسات – في حدود علم الباحثين – التي حاولت تحليل وتفسير متطلبات المعيار الدولي للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة في البيئة المصرية، وهناك دراسة (الوكيل، ٢٠١٩) تناولت صياغة مدخل مقترح للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة ومُطبق بالمملكة العربية السعودية.

ومن ثم تتلخص المساهمة العلمية للدراسة الحالية في أنه: من خلال استعراض الدراسات السابقة يتضح وجود العديد من الفجوات البحثية وكذلك النتائج غير المُتسقة لتلك الدراسات حول العديد من الجوانب مثل المقاييس، وبيئات التطبيق، مما يشير إلى الحاجة لمزيد من الدراسات فيما يتعلق بتبني المعيار الدولي لرقابة الجودة وتأثيره بنتائج أعمال المنشأة بشكلٍ عام وجودة عملية المراجعة بشكلٍ خاص؛ ومن ثم تسعى الدراسة الحالية إلى الوقوف على طبيعة تأثير تبني المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC No. 1) على جودة عملية المراجعة.

٤ / اشتقاق الفروض: يمكن صياغة فرض البحث على النحو الآتي: يُوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتبني المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC No. 1) على جودة عملية المراجعة.

وينقسم هذا الفرض إلى مجموعة الفروض الفرعية الآتية:

ف ١/١: يُوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعء مسؤوليات القادة بشأن الجودة داخل مكتب المراجعة على جودة عملية المراجعة.

ف ٢/١: يُوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعء المتطلبات الأخلاقية والسلوكية على جودة عملية المراجعة.

ف ٣/١: يُوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعء قبول واستمرار العلاقات مع العميل وبعض الخدمات المُحددة على جودة عملية المراجعة.

ف ٤/١: يُوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعء الموارد البشرية على جودة عملية المراجعة.

ف ٥/١: يُوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعء أداء الخدمة على جودة عملية المراجعة.

ف ٦/١: يُوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعء المتابعة على جودة عملية المراجعة.

ف ٧/١: يُوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعء توثيق نظام رقابة الجودة على جودة عملية المراجعة.

٥ / الدراسة الميدانية:

١/٥ أسلوب الدراسة: يشمل أسلوب الدراسة ما يلي:

١/١/٥ البيانات المطلوبة ومصادرها:

اعتمد الباحثون في هذه الدراسة على نوعين من البيانات وهما البيانات الثانوية وتم الحصول عليها عن طريق مراجعة الدراسات والأبحاث العلمية التي تناولت متغيرات الدراسة بما يُمكن الباحثون من تأصيل المفاهيم وإعداد الإطار النظري للدراسة وصياغة أهداف الدراسة وأهميتها وفروضها وتساؤلاتها، بالإضافة إلى المواقع الإلكترونية لكليات التجارة بالجامعات الحكومية والنشرة الإحصائية للهيئة العامة للرقابة المالية؛ بينما البيانات الأولية كما تم تجميعها من أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة والمراجعة بالجامعات الحكومية والعاملين في مكاتب المراجعة الذين يُمثلوا محل الدراسة وتحليلها بما يُمكن الباحثون من اختبار صحة أو خطأ فروض الدراسة والتوصل إلى النتائج.

٢/١/٥ مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة والمراجعة بالجامعات الحكومية والبالغ عددهم (٧٥٠) عضو هيئة تدريس (المصدر: المواقع الإلكترونية لكليات التجارة بالجامعات الحكومية)، والمُراجعين العاملين لدى مكاتب المراجعة والمُسجلين بالهيئة العامة للرقابة المالية والبالغ عددهم (٧٧٧) مُراجع خارجي (المصدر: النشرة الإحصائية للهيئة

العامة للرقابة المالية ٢٠٢٣ (<https://fra.gov.eg/>). سوف يتم الاعتماد على عينة حجمها (٣٠٧) مفردة لاختبار فروض الدراسة، وتم تحديدها باستخدام برنامج حساب حجم العينة (١٠).

٣/١/٥ أداة تجميع البيانات Data Collection:

اعتمد الباحثون في تجميع البيانات من مصادرها الأولية على قائمة استقصاء مُعدة خصيصًا لهذا الغرض في ضوء المقاييس الواردة بالدراسات السابقة، وتتضمن هذه القائمة مجموعة من العبارات ذات النهاية المغلقة لقياس متغيرات الدراسة بمعرفة المُستقصي منه وفقًا لمقياس ليكرت الخماسي بمستويات تتراوح بين الدرجة (١) عن عدم الموافقة التامة، بينما تُعبر الدرجة (٥) عن الموافقة التامة، وتندرج درجات الموافقة فيما بين هاتين القيمتين، إضافة إلى ذلك، تضمن خطابًا افتتاحيًا يُوضح الغرض من الدراسة، ويؤكد على سرية البيانات.

٤/١/٥ أدوات قياس متغيرات الدراسة Study Constructs:

تم قياس متغيرات الدراسة اعتمادًا أكثر المقاييس المُستخدمة في الدراسات السابقة وثبت صدقها وثباتها بدرجة عالية كما هو مُوضح بالجدول رقم (١-٥) وقد قام الباحثون بترجمة عبارات المقاييس المُستخدمة من اللغة الإنجليزية إلى اللغة العربية، كما تم ترجمتها الفقرات الواردة في المعيار الدولي (ISQC No.1).

الجدول رقم (١-٥)

المتغير	العبارات التي تقاس المتغير	المقاييس التي تم الاعتماد عليها لإعداد قائمة الاستقصاء
المعيار الدولي (ISQC No.1)	٣٧ عبارة	(الوكيل، ٢٠١٩)؛ (ISQC No.1)
جودة عملية المراجعة	١٠ عبارات	(Duff, 2004)

المصدر: إعداد الباحثين اعتمادًا الدراسات المُشار إليها

٥/١/٥ أساليب التحليل الإحصائي المُستخدمة في الدراسة:

اعتمد الباحثون في تحليل بيانات الدراسة التي تم تجميعها على أسلوب نمذجة المعادلة الهيكلية بطريقة المربعات الصغرى الجزئية Partial Least Squares based SEM (PLS-SEM) لقدرته على اختبار النماذج المعقدة التي تحتوي على عدد كبير من المتغيرات بشكل أفضل، ولأنه يتجنب مشاكل التعددية الخطية والتوزيع الطبيعي ومقارنة بنمذجة المعادلة الهيكلية بالتغاير المشترك Covariance based SEM (Hair et al., 2017).

(١٠) <https://www.qualtrics.com/blog/calculating-sample-size>

٢/٥ نتائج التحليل الإحصائي:

اعتمد الباحثون في تحليل بيانات الدراسة التي تم تجميعها على أسلوب نمذجة المعادلة الهيكلية بطريقة المربعات الصغرى الجزئية Partial Least Squares based SEM (PLS-SEM) لقدرته على اختبار النماذج المعقدة التي تحتوي على عدد كبير من المتغيرات بشكل أفضل، ولأنه يتجنب مشاكل التعددية الخطية والتوزيع الطبيعي ومقارنة بنمذجة المعادلة الهيكلية بالتغاير المشترك Covariance based SEM (Hair et al., 2017).

في حين أشار Hair et al. (2017) إلى أن أسلوب نمذجة المعادلة الهيكلية باستخدام برنامج Warp PLS.8 لتقييم النماذج المقترحة يشمل على خطوتين رئيسيتين، الخطوة الأولى: تقييم نموذج القياس والذي يستخدم لتقييم صدق وثبات مقاييس الدراسة ومدى صلاحيتها، بينما الخطوة الثانية: تقييم النموذج الهيكلي والذي يستخدم لتقييم مدى ملائمة النموذج المقترح للدراسة واختبار فروض الدراسة، ويمكن استعراضها كالتالي:

١/٢/٥ تقييم نموذج القياس Measurement Model Assessment:

وفي هذا الصدد يتم تقييم نموذج القياس من خلال اختباري الصدق والثبات Validity and Reliability من أجل تحقيق درجة كافية من الاتساق الداخلي الذي يتمتع به المقياس ويُمكن توضيحه كما يلي:

١/١/٢/٥ اختبار الصدق Validity Assessment:

يستخدم هذا الاختبار لبيان مدى صدق عبارات قائمة الاستقصاء في قياس ما صممت من أجله، والتأكيد على أن عبارات القائمة تعطي المستقصى منه نفس المعنى والمفهوم الذي يقصده الباحثون؛ وقد اعتمد الباحثون في إجراء اختبار الصدق على:

(أ) **صدق المحتوى Content Validity**: تم عرض قائمة الاستقصاء في صورتها الأولية على عدد من الأساتذة المحكمين من السادة أعضاء هيئة التدريس، وذلك للتأكد من صلاحيتها من الناحية العلمية، كما تم عرض قائمة الاستقصاء على مجموعة من المستقصى منهم للتأكد من الفهم الصحيح لما تُشير إليه عبارات المقياس، وقد قام الباحثون بتعديل القائمة وفقاً لملاحظاتهم.

(ب) **صدق التقارب Convergent Validity**: يُشير إلى المدى الذي تتقارب فيه العبارات التي تستخدم في قياس المتغير أو أحد أبعاده، وذلك يكون من خلال التأكد من وجود ارتباط قوى بين عبارات المفهوم أو المتغير المراد قياسه، ويتم قياسه عن طريق متوسط التباين

المستخرج (AVE) Average Variance Extracted والذي يجب أن تكون قيمته (٠,٥) لكل بعد أو متغير يتم قياسه، وقد بينت النتائج المُوضحة بالجدول رقم (٥-٢) أن جميع قيم AVE مقبولة.

(ت) **صدق التمييز Discriminant Validity**: قام الباحثون بإجراء اختبار صدق التمييز والذي يُوضح مدى اختلاف العبارات التي تقيس كل بعد أو كل متغير عن المتغيرات الأخرى، ويتحقق ذلك عندما لا يكون هناك علاقة قوية بين المفاهيم أو المتغيرات التي يتم اختبارها ويتم قياسه عن طريق الجذر التربيعي المتوسط التباين المستخرج Square Root of AVE حيث لا بد أن يزيد ارتباط البعد أو المتغير نفسه عن قيمة ارتباطه بباقي متغيرات الدراسة (Hair et al., 2017)، وقد بينت النتائج المُوضحة بالجدول رقم (٥-٢) أن جميع القيم مقبولة حيث أن جميع قيم معاملات ارتباط كل أن بعد أو متغير بنفسه أكبر من قيمة ارتباطه بباقي متغيرات الدراسة الأخرى مما يشير إلى المقاييس المستخدمة تتمتع بدرجة عالية من الصدق.

٢/١/٢/٥ اختبار الثبات :Reliability Assessment

يستخدم هذا الاختبار لمعرفة مدى إمكانية الاعتماد على قائمة الاستقصاء في بيانات تتسم بالثبات، ويشير الثبات إلى قدرة الاستقصاء على استخلاص نفس النتائج إذا ما تكررت الاختبار بعد فترة محددة من الزمن، ولكن في ظل ظروف مُماثلة واعتمد الباحثون في إجراء اختبار الثبات على:

(أ) **ثبات المقياس Indicator Reliability-Individual Item Reliability**: يتم حسابه عن طريق قيم التحميل Loadings الخاصة بكل عبارة من عبارات كل متغير من متغيرات الدراسة، وتُوضح النتائج المُوضحة بالجدول رقم (٥-٢) أن معاملات التحميل لكل عبارة من عبارات كل متغير أكبر من (٠,٥) وهي قيم مقبولة، وهو ما يُشير إلى أن المقاييس المُستخدمة يُمكن الوثوق بها (Hair et al., 2017).

(ب) **ثبات الاتساق الداخلي Internal Consistency Reliability**: ويُمكن قياسه من خلال كل من معامل ألفا كرونباخ "α" coronbach's alpha، وكما يتضح من بيانات الجدول رقم (٥-٢) فقد تخطت قيم معامل ألفا لجميع أبعاد ومتغيرات الاستقصاء الحد الأدنى (٠,٦) والمقبول به في الأبحاث الاجتماعية (Hair et. al., 2017)، أما فيما يتعلق بثبات التركيب Composite Reliability (CR) فقد اتضح أن قيم (CR) والمُوضحة في الجدول رقم (٥-٢) لجميع متغيرات وأبعاد الدراسة قد تخطت الحد الأدنى (٠,٧) المقبول في البحوث الاجتماعية (Hair et. al., 2017)، وبناءً على تلك النتائج فإن

الاستقصاء المُستخدم في الدراسة الميدانية يتمتع بدرجةٍ مقبولةٍ من الثبات. كما يوضح الجدول نتائج اختبارات الصدق والثبات لقائمة الاستقصاء. وتبين أن هناك عبارات محذوفة بناءً على نتائج التحليل الإحصائي لاختبارات الصدق والثبات لقائمة الاستبيان والتي تتمثل في (س٦، س١٠) لجودة عملية المراجعة – س٩، س١٠، س١١، س١٩، س٢٤، س٢٩ للمعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (١) والتي تتراوح قيم التحميل بكلٍ عبارة من (٠,٤) لحتى (٠,٦).

الجدول (٥-٢) نتائج اختبارات الصدق والثبات لأداة الدراسة الميدانية

جودة عملية المراجعة				المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (١)			
α	AVE	loading	العبارة	α	AVE	loading	العبارة
0.777	0.627			0.643	0.629		مسئوليات القادة بشأن الجودة
		0.657	AQ1			0.611	ISQC1
		0.610	AQ2			0.712	ISQC2
		0.603	AQ3			0.635	ISQC3
		0.722	AQ4	0.621	0.596		المتطلبات السلوكية والأخلاقية
		0.604	AQ5			0.601	ISQC4
		0.674	AQ6			0.635	ISQC5
		0.661	AQ7			0.654	ISQC6
		0.608	AQ8			0.604	ISQC7
						0.613	ISQC8
						0.607	ISQC9
				0.681	0.669		قبول واستمرار العلاقات مع العميل
						0.612	ISQC10
						0.703	ISQC11
						0.698	ISQC12
						0.723	ISQC13
				0.724	0.687		الموارد البشرية
						0.790	ISQC13
						0.614	ISQC14
						0.762	ISQC15
				0.676	0.639		أداء الخدمة
						0.604	ISQC16
						0.607	ISQC17
						0.613	ISQC18

		0.605	ISQC19
		0.611	ISQC20
		0.617	ISQC21
		0.623	ISQC22
		0.618	ISQC23
0.681	0.635	المتابعة	
		0.607	ISQC24
		0.629	ISQC25
		0.734	ISQC26
		0.610	ISQC27
		0.685	ISQC28
0.625	0.652	توثيق نظام رقابة الجودة	
		0.777	ISQC29
		0.619	ISQC30
		0.786	ISQC31

المصدر: إعداد الباحثين وفقاً لنتائج التحليل الإحصائي

الجدول (٣-٥) صدق التميز باستخدام مصفوفة الارتباط بين المتغيرات باستخدام الجذر التربيعي لـ (AVE)

<i>AQ</i>	<i>DOCUM</i>	<i>MONIT</i>	<i>PER</i>	<i>HUMAN</i>	<i>CLIENT</i>	<i>REQU</i>	<i>LEAD</i>	
							(0.79)	<i>LEAD</i>
						(0.77)	0.325	<i>REQU</i>
					(0.81)	0.408	0.245	<i>CLIENT</i>
				(0.829)	0.260	0.340	0.293	<i>HUMAN</i>
			(0.799)	0.561	0.537	0.495	0.446	<i>PER</i>
		(0.79)	0.631	0.446	0.407	0.387	0.389	<i>MONIT</i>
	(0.807)	0.435	0.497	0.383	0.379	0.332	0.319	<i>DOCUM</i>
(0.79)	0.237	0.182	0.261	0.214	0.327	0.175	0.226	<i>AQ</i>

المصدر: إعداد الباحثين وفقاً لنتائج التحليل الإحصائي

حيث إن: مسؤوليات القادة بشأن الجودة داخل مكتب المراجعة *LEAD*، والمتطلبات الأخلاقية والسلوكية *REQU*، قبول واستمرار العلاقات مع العميل وبعض الخدمات المحددة *CLIENT*، والموارد البشرية *HUMAN*، وأداء الخدمة *PER*، والمتابعة *MONIT*، وتوثيق نظام رقابة الجودة *DOCUM*، وجودة عملية المراجعة *AQ*.

٣/٥ نتائج الدراسة:

١/٣/٥ تقييم نموذج الدراسة:

نظرًا لأن الدراسة استخدمت أسلوب بناء المعادلات الهيكلية (SEM) في التحليل الإحصائي لبيانات هذه الدراسة، لذا فلقد تم أولاً تقييم النموذج الهيكلي للدراسة للتأكد من صلاحيته لاختبار فرض الدراسة وقد اعتمد هذا التقييم على مجموعة من المعايير الموثوقة في البحوث العلمية الاجتماعية. وتتمثل هذه المعايير في ثلاث مؤشرات وهي متوسط معامل المسار Average Path Coefficient (APC) ومتوسط معامل التحديد Average R-squared (ARS) ومتوسط التباين لمعامل التضخم Average Variance Inflation Factor (AVIF). ويُمكن اعتبار (APC) و(ARS) مقبولة إذا كانت قيمة $P - VALUE < 0.05$ ، بينما يتم قبول مؤشر (AVIF) إذا كانت قيمته أقل من (5)، بالإضافة إلى متوسط معامل التحديد المُعدّل (AARS) ونسبة مساهمة معامل التحديد (RSCR). كما يُوضح الجدول رقم (٤-٥) نتائج تقييم النموذج الهيكلي للدراسة.

الجدول رقم (٤-٥)

المعيار	الرمز	القيمة الخاصة بنموذج الدراسة	قيمة المعنوية (P-VALUE)	الملائمة المقبولة Accepted Fit
متوسط معامل المسار	(APC)	0.102	<0.017	$P - VALUE < 0.05$
متوسط معامل التحديد	(ARS)	0.209	<0.001	$P - VALUE < 0.05$
متوسط معامل التحديد المُعدّل	(AARS)	0.190	<0.001	$P - VALUE < 0.05$
متوسط التباين لمعامل التضخم	(AVIF)	1.630	مقبول لو كان ≥ 5 ، ومثالي إذا كان ≥ 3.3	
نسبة مساهمة معامل التحديد	(RSCR)	0.968	مقبول لو كان ≤ 0.9 ، ومثالي إذا كان $= 1$	

المصدر: إعداد الباحثين وفقاً لنتائج التحليل الإحصائي

ويتبين من الجدول السابق إن نموذج الدراسة يتمتع بجودة مُلائمة مُرتفعة للنموذج، ومن ثم يُمكن القول إن النموذج الهيكلي للإطار المقترح يُفسر بدرجة كبيرة العلاقات بين متغيرات الدراسة، ومن ثم يتصف بالكفاءة ويمكن الاعتماد عليه (Hair et al., 2019).

ويُمكن للباحثين اختبار الصلاحية التنبؤية للنموذج المقترح للدراسة Structure Model Predictive Validity من خلال قيمة Q^2 ، فالنموذج الهيكلي يتمتع بصلاحية تنبؤية إذا كانت قيمة Q^2 أكبر من الصفر وقد كانت قيمة للنموذج الهيكلي لتلك الدراسة هي 0.282 لجودة عملية المراجعة مما يُشير إلى أن النموذج المقترح لديه قدرة تنبؤية عالية، كما تُقاس القدرة التنبؤية للنموذج الهيكلي أيضًا بمعامل التحديد R^2 ، ويُمكن القول بأن النموذج الحالي للدراسة لديه قوة تنبؤية مناسبة حيث إن قيمة R^2 لجودة عملية المراجعة هي 0.271 (Hair et al., 2019).

٥/٣/٢ نتائج اختبار فرض الدراسة:

ويتضح من نتائج التحليل الإحصائي في الجدول رقم (٥-٥)، حيث تبين أن أغلب أبعاد المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (١) تُؤثر جميعها تأثيرًا معنويًا وإيجابيًا على جودة عملية المراجعة، وبالتالي يتم قبول هذا الفرض، ويتفق مع دراسات (Prasoetthap, 2020, Dounia & Noureddine, 2022) (سعيد، ٢٠١٧؛ محمد، ٢٠١)، حيث يؤثر بُعد مسؤوليات القادة بشأن الجودة داخل مكتب المراجعة على جودة عملية المراجعة ($\beta = 0.12$)، ($P - Value = 0.02$)، بينما يؤثر بُعد قبول واستمرار العلاقات مع العميل وبعض الخدمات المُحددة على جودة عملية المراجعة ($\beta = 0.23$)، ($P - Value = 0.001 >$)، في حين يؤثر بُعد الموارد البشرية على جودة عملية المراجعة ($\beta = 0.10$)، ($P - Value = 0.04$)، بينما يؤثر بُعد أداء الخدمة على جودة عملية المراجعة ($\beta = 0.18$)، ($P - Value = 0.001 >$)، في حين يؤثر كل من بُعد المتطلبات الأخلاقية والسلوكية وبُعد المتابعة وبُعد توثيق نظام رقابة الجودة تأثيرًا إيجابيًا غير معنوي على جودة عملية المراجعة.

وتُشير قيم حجم التأثير لكل بُعد منها إلى أن بُعد قبول واستمرار العلاقات مع العميل وبعض الخدمات المُحددة كان البُعد الأعلى تأثيرًا على جودة عملية المراجعة ($f = 0.083$) يليها بُعد أداء الخدمة ($f = 0.065$)، يليها بُعد مسؤوليات القادة بشأن الجودة داخل مكتب المراجعة ($f = 0.031$)، يليها بُعد الموارد البشرية ($f = 0.023$)، يليها بُعد المتابعة ($f = 0.013$)، يليها بُعد المتطلبات الأخلاقية والسلوكية ($f = 0.007$)، وكان بُعد توثيق نظام رقابة الجودة في المرتبة الأخيرة في التأثير ($f = 0.001$). وتُفسر تلك الأبعاد السابعة

مجتمعة للمعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (١) نسبة 27.1% من التباين في متغير جودة عملية المراجعة وفقاً لقيمة معامل التحديد ($R^2 = 0.271$)، وترجع النسبة الباقية إلى متغيرات أخرى لم يرد ذكرها بالنموذج. كما يُوضح الجدول رقم (٥-٥) نتائج اختبار فرض الدراسة.

الجدول رقم (٥-٥)

النتيجة	<i>f</i>	<i>P – Value</i>	β	الأثر
قبول الفرض	0.31	0.019	0.116 **	LEAD → AQ
رفض الفرض	0.007	0.325	0.026	REQU → AQ
قبول الفرض	0.083	0.001 >	0.232 ***	CLIENT → AQ
قبول الفرض	0.023	0.037	0.100 **	HUMAN → AQ
قبول الفرض	0.065	0.001 >	0.175 ***	PER → AQ
رفض الفرض	0.013	0.137	0.061	MONIT → AQ
رفض الفرض	0.001	0.459	0.006	DOCUM → AQ

المصدر: إعداد الباحثين وفقاً لنتائج التحليل الإحصائي

*, **, *** تشير إلى المعنوية الإحصائية للمعلومات عند مستوى ١٠٪، ٥٪، ١٪ على التوالي

٤/٥ النتائج والتوصيات والبحوث المستقبلية المقترحة:

١/٤/٥ مناقشة النتائج:

استهدفت الدراسة اختبار أثر تبني المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC NO. 1) على جودة عملية المراجعة. وذلك بالتطبيق على أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة والعاملين بمكاتب المراجعة المسجلين بالهيئة العامة للرقابة المالية، وبالنظر إلى نتائج الدراسة الميدانية وتلك الأهداف يُمكن مناقشة النتائج التي توصل إليها الدراسة فيما يلي:

- تكشف نتائج الدراسة عن وجود تأثير معنوي وإيجابي لكلٍ من بُعد مسؤوليات القادة بشأن الجودة داخل مكتب المراجعة وبُعد قبول واستمرار العلاقات مع العميل وبعض الخدمات المُحددة وبُعد الموارد البشرية وبُعد أداء الخدمة على جودة عملية المراجعة، في حين أشارت النتائج إلى عدم وجود تأثير لكلٍ من بُعد المتطلبات الأخلاقية والسلوكية وبُعد المتابعة وبُعد توثيق نظام رقابة الجودة على جودة عملية المراجعة.
- وجود بعض عناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (١) التي تحتاج إلى تعديل مثل بند الاستقلالية التابع لبُعد المتطلبات الأخلاقية والسلوكية، بالإضافة إلى زيادة السياسات

والإجراءات التي تزيد من المتابعة وتوثيق نظام رقابة الجودة داخل مكتب المراجعة لما لهم من دورٍ فعالٍ ومؤثرٍ على جودة عملية المراجعة.

٢/٤/٥ التوصيات:

وتأسيساً على ما سبق تتمثل توصيات الدراسة فيما يلي:
أولاً: بالنسبة لمكاتب المراجعة:

- ينبغي على مكاتب المراجعة المحلية الاهتمام أكثر بتدريب وتأهيل المُراجعين العاملين لديهم من خلال عقد ندوات تدريبية واستطلاعية عن أحدث الكتب والمراجع العلمية للتعرف على التطورات الحديثة للمهنة، بالإضافة إلى الاطلاع على أحدث المعايير الدولية المُصدرة.
- ضرورة التزام مكاتب المراجعة بالتطبيق الجيد لمعايير المراجعة الدولية والمعايير الدولية لرقابة الجودة لما لها من دورٍ فعالٍ ومؤثرٍ في ضمان استقلالية المُراجعين وحيادتهم.
- يجب على مكاتب المراجعة توفير نظام داخلي لمتابعة الالتزام بجودة عملية المراجعة وفقاً للدليل الإرشادي المُعتمد، وأن يتم فحص جودة عملية المراجعة أثناء تنفيذ الخدمات وليس بعد الانتهاء منها.
- يتعين على مكتب المراجعة إعداد نظام خاص يتعلق بقبول العملاء واستمرار العلاقة معهم يعتمد على المعرفة الكاملة بالنشاط وتوافر الكوادر المؤهلة اللازمة لأداء الخدمة، وتوافر النزاهة والمصداقية في القائمين بالإدارة في منشأة عميل المراجعة. تخصيص فريق المراجعة وفقاً لمؤهلاتهم العلمية وقدراتهم العملية ودرجة الخطر لدى العميل.
- ضرورة إلزام مكاتب المراجعة بالتنفيذ الإجمالي لعناصر رقابة جودة الأداء المهني للمراجعة بما فيها سياساتها وإجراءاتها.

ثانياً: بالنسبة لمُراجعي الحسابات:

- الاسترشاد بسياسات وإجراءات رقابة الجودة أثناء تنفيذ عملية المراجعة لما لها من دورٍ فعالٍ ومؤثرٍ في ضمان المستوى المقبول من الجودة.
- رفع كفاءة المُراجعين من خلال التدريب على استخدام التقنيات الإلكترونية الحديثة، بالإضافة إلى الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية بشكلٍ يسمح بالتعرف على الاتجاهات الحديثة في مهنة المراجعة.
- الالتزام بمتطلبات برنامج التعليم المهني المستمر الصادر من قِبَل جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

ثالثاً: بالنسبة للجهات التنظيمية:

- يجب أن تحظى جودة عملية المراجعة والرقابة عليها باهتمام الهيئات المهنية عن طريق قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بمتابعة كافة المستجدات وإصدارات المنظمات المهنية من خلال إعادة النظر في معايير المراجعة المصرية وتحديثها لتتماشي مع كل من معايير المراجعة الدولية والمعايير الدولية لرقابة الجودة، ومع توفير إرشادات توضيحية لتلك المعايير.
- ضرورة تشكيل هيئة مؤسسة من الجهات التنظيمية والرقابية التي تتمثل في الهيئة العامة للرقابة المالية والجهاز المركزي للمحاسبات وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ونقابة التجاريين والمراجعين المصرية نظراً لأن سوق المراجعة في جمهورية مصر العربية يُعد معقداً، ولا بد من ضرورة إجراء تغيير في تصنيف مكاتب المراجعة من التصنيف التقليدي إلى التصنيف الحديث الذي يُصنف مكاتب المراجعة إلى مُراجعي حسابات في مكاتب المراجعة (Big 4)، ومُراجعي المستوى الثاني، ومُراجعي المستوى الثالث، ومكاتب المراجعة المحلية، والجهاز المركزي للمحاسبات (ASA).
- ينبغي تطوير المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC No.1) عن طريق إضافة بعض السياسات والإجراءات التي تتعلق ببعُد المتطلبات الأخلاقية والسلوكية تنص على مراعاة أن تكون أتعاب عملية المراجعة مناسبة لما يُبدله المُراجع من جهدٍ، وأن تكون انعكاساً لقيمة العمل المؤداه لصالح العميل، وألا يكون تحديد مقدارها على أساس المنفعة المالية التي يحصل عليها العميل، ووضع سياسات وإجراءات تكفل منع أو حظر قيام مكتب المراجعة بتقديم الخدمات الأخرى بخلاف خدمة المراجعة لنفس العميل لتدعيم الاستقلالية. وأخيراً إضافة سياسات وإجراءات تكفل الحصول على فهم واضح واتفق مع العميل حول طبيعة الخدمة المؤداه ونطاقها وحدودها، وذلك لتخفيض مخاطر عدم الفهم المرتبطة بطبيعة كل خدمة ومخاطر الدعاوي القضائية.
- إعداد دليل إرشادي مُعتمد يتضمن سياسات وإجراءات رقابة جودة الأعمال التي يكلف مكتب المراجعة بأدائها.

٣/٤/٥ البحوث المستقبلية المقترحة:

- دراسة أثر تطبيق أسلوب رقابة الجودة مقترح على جودة عملية المراجعة.
- دراسة تحليلية لمحددات جودة عملية المراجعة في ظل معايير المراجعة الدولية المُحدثة.
- دراسة أثر تطبيق معايير المراجعة الدولية المُحدثة على جودة التقارير المالية.

المراجع باللغة العربية:

- أبو خزانة، إيهاب محمد، سيد، عبد الفتاح سيد، حبيب، أميرة عبد الرحمن (٢٠١٨). أثر حجم مكتب المراجعة والتخصص الصناعي على التحفظ المحاسبي في التقارير المالية: دراسة تطبيقية في بيئة الأعمال المصرية. *مجلة الدراسات التجارية المعاصرة*، كلية التجارة، جامعة كفر الشيخ، (٥).
- الدليل المصري لحوكمة الشركات (٢٠١٦)**. مركز المديرين المصري بالهيئة العامة بالهيئة العامة للرقابة المالية. الطبعة الثالثة.
- المهوف، البشير عبد الحكيم (٢٠٢٠). دراسة أثر العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة على جودة المراجعة الخارجية على الحسابات. *مجلة العلوم البحتة التطبيقية*. كلية التجارة والعلوم السياسية، جامعة سبها، (٢)١٩، ٧٨-٧٣.
- الهيئة العامة للرقابة المالية (٢٠٠٨). **معيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠)**، بشأن مراقبة الجودة على عمليات مراجعة المعلومات المالية التاريخية.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (٢٠١٧). **المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)**. رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة.
- الوكيل، حسام السعيد (٢٠١٩). مدخل مقترح للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، (١)٣، ٢٤٣-٢٦٥.
- بركات، محمد متولي محمد إبراهيم (٢٠١٨). أثر جهود المنظمات المهنية في مجال رقابة جودة المراجعة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات. *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، (٢)٩، ٢٥-١.
- حمودة، المهدي عبد العظيم المهدي (٢٠١٤). العوامل المؤثرة على مستوى جودة خدمات المراجعة: دراسة ميدانية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بليبيا. *مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية*، جامعة الزيتونة، (٤)٢، ١٦٩-١٥٠.
- خيري، يسري محمد على (٢٠٢٢). أثر التحسين الإداري على السلوك غير المتمثل للتكلفة في إطار نظرية الوكالة: دراسة تطبيقية. *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنصورة، (٤)٤٦، ٣٩٦-٣٣٦.
- سعيد، إيناس عبد الرحمن (٢٠١٨). إطار مقترح للرقابة على جودة أداء المراجعة الخارجية في ضوء معايير المراجعة الدولية مع دراسة تطبيقية في العراق. *رسالة ماجستير*، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- عوض، أمال محمد (٢٠٠٨)، أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات. *مجلة جامعة الإسكندرية للعلوم الإدارية (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية سابقاً)*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، (٢).
- محمد، إبراهيم عبد الكريم إبراهيم (٢٠١٨). أثر تطبيق معيار الرقابة على جودة أداء المراجعة على المستوى المهني لمكاتب المراجعة في ليبيا: دراسة ميدانية. *رسالة ماجستير*، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.

محي، مصطفى أحمد (٢٠١٦). دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة – دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المقيدة في بورصتي القاهرة والإسكندرية. رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.

مرقص، فوزي عبد الباقي فوزي (٢٠٢٢). تأثير جودة المراجعة على العلاقة بين القدرة الإدارية وكفاءة الاستثمار "دراسة اختبارية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس*، ٤(٣)، ٤٩٦-٥٦٦.

مشاط، نعمة حرب (٢٠٢٠). أثر جودة المراجعة الخارجية على سلامة رأي مراقب الحسابات بشأن الاستثمارية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المسجلة بالبورصة المصرية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية*، ٤(٢)، ١-٥٨.

المراجع باللغة الأجنبية:

- Beardsley, E. L., Imdieke, A. J., & Omer, T. C. (2021). The distraction effect of non-audit services on audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 71(2-3), 101380.
- Chen, Y. H., Wang, K. J., & Liu, S. H. (2023). How Personality Traits and Professional Skepticism Affect Auditor Quality? A Quantitative Model. *Sustainability*, 15(2), 1547.
- Cohen, M. F., (1978). *Report of the Commission on Auditors' Responsibilities; Conclusions and Recommendations*. New York: American Institute of Certified Public Accountants.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3.
- Dewi, I. G. A. R. P., & Putri, P. Y. A. (2020). Audit Quality Reduction Behavior: Locus of Control, Job Stress, Time Pressure. *International Journal of Environmental, Sustainability, and Social Science*, 1(2), 19-27.
- Dounia, C. A., & Noureddine, M. (2022). The possibility for audit firms to rely on the requirements of quality control system-a field study in eastern Algeria. *Journal of Economic Integration*, 10(1), 255-272
- Duff, A. (2004). *Auditqual: Dimensions of audit quality*.
- Hair Jr, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C., & Sarstedt, M. (2019). A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM). *Sage Publications*.
- Hope, O. K., Langli, J. C., & Thomas, W. B. (2012). Agency conflicts and auditing in private firms. *Accounting, Organizations and Society*, 37(7), 500-517.
- International Audit and Assurance Standards Board (IAASB) (2004). *Quality Control for Firms That Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements*.
- (IAASB) (2009). *Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements*.

- _____ (Revised) (IAASB), (2017). Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements.
- Jensen, M. & Meckling, W. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), 385-421.
- Libby, R., Artman, J. T., & Willingham, J. J. (1985). Process susceptibility, control risk, and audit planning. *The Accounting Review*, 212-230.
- Prasoetthap, V., (2020). *Effects of quality control in accordance with quality control standard No. 1 (TSQC1) on audit quality of international auditing firms (Big 4) and local auditing firms (non-big 4) in view of auditors approved by the securities and exchange commission in Thailand.*
- Saha, S. S., & Roy, M. N. (2016). Quality Control Framework for Statutory Audit of Financial Statements: A Comparative Study of USA, UK And India. *Indian Journal of Corporate Governance*, 9(2), 186-211.
- Watkins, A. L., Hillison, W., & Morecroft, S. E. (2004). Audit quality: A synthesis of theory and empirical evidence. *Journal of accounting literature*, 23, 153.
- Yazid, H., & Suryanto, T. (2016). An investigation of factors influencing audit quality according to Islamic audit: a study for the Jakarta Islamic index. *Journal of economics and business administration*, 20-38.

الملاحق:

الملحق (أ): أداة قياس متغيرات البحث

متغيرات الدراسة وأبعادها
المتغير المستقل: المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (1)
البعد الأول: مسنوليات القادة بشأن الجودة داخل مكتب المراجعة
(1) وجود سياسات وإجراءات مُصممة لتعزيز ثقافةٍ داخليةٍ تقر بأن الجودة أمر أساسي لتنفيذ عملية المراجعة.
(2) وضع سياسات وإجراءات تتطلب من المدير التنفيذي أو المجلس الإداري للشركاء في مكتب المراجعة أن يتحمل المسؤولية عن نظام رقابة الجودة بالمكتب.
(3) وجود سياسات وإجراءات تؤكد بأن الشخص المُسند إليه نظام رقابة الجودة مؤهل.
البعد الثاني: المتطلبات الأخلاقية والسلوكية
(4) وجود سياسات وإجراءات مُصممة لتوفير تأكيدٍ مناسبٍ بأن المكتب والعاملين به يحافظون على المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.
(5) قيام مكتب المراجعة بتقييم الظروف والحالات التي تُمثل تهديداً للاستقلالية بصورةٍ مستمرة.
(6) قيام مكتب المراجعة بالانسحاب من عملية المراجعة إذا تبين له وجود تهديدٍ للاستقلالية.
(7) إخطار مكتب المراجعة العاملين بالظروف والحالات التي تُنشئ تهديداً للاستقلالية بشكلٍ فوري.
(8) قيام مكتب المراجعة بوضع سياسات وإجراءات مُصممة لتوفير تأكيدٍ مناسبٍ بأنه تم إخطاره بانتهاكات متطلبات

الاستقلالية.
(٩) حصول مكتب المراجعة على مُصادقة مكتوبة من العاملين به بشأن مدى الالتزام بتنفيذ السياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية بشكلٍ دوري.
(١٠) قيام مكتب المراجعة عند مراجعة القوائم المالية للشركات المدرجة بالتناوب الدوري للشريك المسئول عن عملية المراجعة والأفراد المسئولين عن فحص نظام رقابة الجودة.
البعد الثالث: قبول واستمرار العلاقات مع العميل وبعض الخدمات المُحددة
(١١) وجود نظام لتقييم العملاء الحاليين في نهاية فتراتٍ مُحددة لتحديد ما إذا كانت العلاقة مع العميل ستستمر.
(١٢) وجود نظامٍ لتقييم وقبول العملاء الجدد بناءً على تلك المعلومات التي يراها ضروريةً ويأخذ في اعتباره الموازنة مع طاقة العمل بمكتب المراجعة.
(١٣) أخذ مكتب المراجعة في اعتباره نزاهة العميل ويقوم برفض قبول العميل الجديد أو الحالي إذا توافرت لديه معلومات من شأنها أن تؤدي إلى استنتاج أن العميل يفقد النزاهة.
(١٤) رفض مكتب المراجعة قبول العميل الجديد أو الحالي إذا تم التوصل إلى وجود تعارضٍ محتملٍ في المصالح.
(١٥) قيام مكتب المراجعة بالانسحاب من العملية في حالة الظروف التي يحصل فيها مكتب المراجعة على معلومات من شأنها أن تتسبب في رفض قبول العميل فيما لو تم توافرت تلك المعلومات في وقت سابق.
البعد الرابع: الموارد البشرية
(١٦) وجود سياسات وإجراءات مُصممة لتوفير تأكيدٍ مناسبٍ بأن لديه عددًا كافيًا من الأفراد ذوي الكفاءة المهنية والعناية الواجبة والتي تمكن من أداء المهام المطلوبة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المُطبقة وأيضًا تكمين من إصدار تقرير المراجعة بحسب الظروف.
(١٧) قيام مكتب المراجعة بإسناد المسؤولية عن كلِّ خدمةٍ لشريكٍ مسئولٍ بما لديه من المهارة والكفاءة والخبرة المهنية لأداء المهام المطلوبة منه والسلطة اللازمة لتنفيذ الدور المُتوط به.
(١٨) وجود سياسات وإجراءات مُصممة لضمان تعيين أفرادٍ مُناسبين يتمتعون بالمهارة والكفاءة والخبرة المهنية لأداء المهام المطلوبة منهم.
البعد الخامس: أداء الخدمة
(١٩) وجود سياسات وإجراءات مُصممة للتأكد من أن عملية المراجعة يتم تنفيذها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المُطبقة.
(٢٠) قيام مكتب المراجعة عند إصدار تقرير المراجعة تحديد الشريك المسئول عن هذه العملية وكذلك تحديد مسؤوليات الإشراف والفحص الخاصة بها.
(٢١) تحديد سياسات وإجراءات مُصممة للفحص على أساس أن يتم فحص عمل أعضاء الفريق الأقل خبرةً من قِبل أعضاء فريق المراجعة الأكثر خبرةً.
(٢٢) قيام مكتب المراجعة بإجراء تشاورٍ مُناسبٍ بشأن الأمور الصعبة والمثيرة للجدل التي بها اختلاف الآراء ووجهات النظر المهنية.
(٢٣) وجود سياسات وإجراءات لفحص رقابة جودة خدمات التأكيد وخاصةً عملية مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة.
(٢٤) وجود سياسات وإجراءات تُحدد طبيعة وتوقيت ومدى فحص رقابة جودة عملية المراجعة.
(٢٥) وجود سياسات وإجراءات تتناول التعاقد مع فاحصين خارجيين مُؤهلين وذوي خبرةٍ مهنيةٍ للقيام بفحص رقابة الجودة.
(٢٦) وجود سياسات وإجراءات بشأن توثيق فحص رقابة جودة عملية المراجعة.

(٢٧) وجود سياسات وإجراءات تكفل التعامل مع اختلافات الرأي بين فريق المراجعة وحلها لدى مكتب المراجعة، وأولئك الذين تمت استشارتهم وبين الشريك المسؤول عن عملية المراجعة وفاحص رقابة جودة عملية المراجعة.
(٢٨) وجود سياسات وإجراءات مُصممة للاحتفاظ بوثائق عملية المراجعة.
البعد السادس: المتابعة
(٢٩) وجود آلية متابعة على أساس دوري للتأكد من أن نظام رقابة الجودة المُطبق ملائم وكافٍ ويعمل بشكلٍ فعالٍ.
(٣٠) إفصاح مكتب المراجعة عن نتائج آلية متابعة نظام رقابة الجودة للشركاء المسؤولين عن المراجعة بشكلٍ سنويٍ على الأقل.
(٣١) قيام مكتب المراجعة بتقويم تأثير أوجه القصور التي تمت ملاحظتها في نظام رقابة الجودة والقيام بإجراء التصرفات التصحيحية المناسبة.
(٣٢) إبلاغ المُراجعين المسؤولين عن عملية المراجعة بأوجه القصور التي تمت ملاحظتها في نظام رقابة الجودة والتوصيات لاتخاذ التصرفات التصحيحية المناسبة.
(٣٣) اتخاذ إجراءات تأديبية تجاه أولئك الذين لا يلتزمون بتنفيذ سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة المُصممة من قِبَل مكتب المراجعة.
البعد السابع: توثيق نظام رقابة الجودة
(٣٤) وجود سياسات وإجراءات مُصممة لتوفير تأكيدٍ مناسبٍ على أنه يتعامل بشكلٍ معقولٍ مع الشكاوى والادعاءات بشأن عدم الالتزام بالنظام وأوجه القصور الموجودة بنظام رقابة الجودة.
(٣٥) وجود سياسات وإجراءات تتطلب توثيقًا مناسبًا لتوفير دليلٍ على تشغيل كل عنصر من عناصر نظام رقابة الجودة الخاص به.
(٣٦) وجود سياسات وإجراءات تتطلب الاحتفاظ بالمستندات لفترةٍ زمنيةٍ كافيةٍ أو لفترةٍ أطولٍ تسمح للذين يُنفذون إجراءات المتابعة من تقييم التزام مكتب المراجعة بتنفيذ نظام رقابة الجودة الخاص به.
(٣٧) وجود سياسات وإجراءات تتطلب توثيقًا للشكاوى والادعاءات والاستجابات لها.
المتغير التابع: جودة عملية المراجعة
(٣٨) يتمتع مكتب المراجعة بالموضوعية من خلال الالتزام بالمعايير الأخلاقية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المُطبقة.
(٣٩) تمتع أعضاء فريق العمل ضمن عملية المراجعة بكفاءةٍ عاليةٍ.
(٤٠) استعداد مكتب المراجعة لتقديم معلوماتٍ تفصيليةٍ عن أتعاب وإجراءات عملية المراجعة.
(٤١) يتمتع المُراجع الخارجي لدى مكتب المراجعة بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية أثناء عمله.
(٤٢) ينبغي ألا تُمثل أتعاب المراجعة التي يدفعها العميل محل المراجعة أكثر من ١٠٪ من الأتعاب الكلية لعملية المراجعة التي يتحكم فيها شريك المراجعة.
(٤٣) يتعين على مكتب المراجعة تقديم الخدمات الأخرى بخلاف خدمة المراجعة.
(٤٤) يجب على شريك المراجعة أن يكون استباقيًا ولديه إسهاماتٍ جوهريةٍ في عملية المراجعة.
(٤٥) قيام شريك المراجعة بعقد اجتماعاتٍ وزياراتٍ واتصالاتٍ منتظمةٍ مع العميل محل المراجعة لتحديد القضايا محل الاهتمام.
(٤٦) يجب على مكتب المراجعة أن يمتلك مُراجعين متخصصين.
(٤٧) يجب أن يتمتع مدير مكتب المراجعة بخبرةٍ عاليةٍ.