



أ.د/ عبد الوهاب نصر على

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

أ.د/ شحاته السيد شحاته

أستاذ المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

د/ محمود محمد السيد

أستاذ مساعد

كليات الشرق العربي - المملكة العربية السعودية

أثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية: دليل من مصر - دراسة تجريبية

ملخص البحث

ركزت عدة دراسات على النتيجة النهائية لجودة المراجعة دون التطرق الى مدخلات تلك الجودة والتي تتمثل في جودة سلسلة من الأحكام المهنية. لذا تختبر الدراسة الحالية أثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات على جودة حكمه المهني بشأن أمور المراجعة الأساسية وما اذا كانت هذه العلاقة يمكن أن تختلف باختلاف خبرة مراقب الحسابات ومستوى تعليمه المهني وتسجيله في سجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية وحجم منشأة المحاسبة والمراجعة التي ينتمى إليها وذلك على عينة من منشآت المحاسبة والمراجعة في مصر. وتوصلت نتائج الدراسة التجريبية الى أن هناك علاقة إيجابية جوهرية بين درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات وجودة الأحكام المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية. بينما لم تظهر الدراسة أثر لإختلاف الخبرة على الأحكام المهنية ذات الصلة بأمور المراجعة الأساسية وقد يرجع ذلك إلى أن الأحكام المهنية ذات الصلة بأمور المراجعة الأساسية تتسم بالحدائث من حيث إصدار المعيار ومن ثم ينعكس على التطبيق وبالتالي يتساوى جميع مراقبي الحسابات من حيث الخبرة عند اصدار تلك الاحكام. كما لم يظهر تأثير لمستوى التعليم المهني على العلاقة الرئيسية محل الدراسة بشأن الأحكام المهنية وارجع الباحثون تلك النتيجة إلى أنه على الرغم من اهتمام مراقبي الحسابات في مصر بالتعليم المهني المستمر الا ان ما يحصلون عليه من تعليم وتدريب لم يكن على المستوى المطلوب من آليات التعليم ذات الأهمية النسبية المرتفعة، فضلا عن عدم وجود شهادات مهنية متخصصة في مجالات الحكم المهني بعينها. كما لم يظهر تأثير حجم منشأة المحاسبة والمراجعة وألفيد لدى الهيئة العامة للرقابة المالية على شكل واتجاه العلاقة الرئيسية ذات الصلة بالأحكام المهنية وفي النهاية لم يظهر تأثير للمتغيرات المعدلة مجتمعة على شكل واتجاه العلاقة الرئيسية محل الدراسة.

يوصى الباحثون بأن تستكمل منشآت المحاسبة والمراجعة في مصر تصميم وتفعيل عناصر الملاءة المهنية ووضع سياسات وإجراءات ملزمة. لهذه العناصر، وضع وتنفيذ حزمة من البرامج التدريبية وهيكله وتوحيد منهجية المراجعة داخل تلك المنشآت، لما لها من انعكاس على جودة الأحكام المهنية، ومن ثم جودة المراجعة.

الكلمات المفتاحية

الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة، جودة الأحكام المهنية، أمور المراجعة الأساسية، خبرة مراقب الحسابات، التعليم المهني، حجم منشأة المحاسبة والمراجعة.

E. mail: Abdelwahab.nasr@hotmail.com

E. mail: shehata2001eg@yahoo.com

E. mail: mmabdelmageed@arabeast.edu.sa

The influence of Auditor`s Firm Professional Solvency on Quality of Key Audit Matters Judgment: Evidence from Egypt: An Experimental Study

Abstract

According to the recent demand from stakeholders for improving the audit report message, which reflects their desire to more understanding about the audit process and judgment for narrowing the information gap and increasing the reliability of audit report. Most studies emphasized on the final result of audit quality instead of its drivers and inputs which represented in a series of auditor judgments and decisions. The current research examines the effect of auditor`s firm solvency on key audit matters judgment quality in accordance with ISA 701, in addition to identify whether this relation is affected by moderating variables; auditor experience, continued professional education, audit firm size and registration in Financial Regulatory Authority individually and as a whole, based on a sample from audit firms in Egypt. The researchers found out that, as expected, there is positive and significant relation between the auditor`s firm solvency and key audit matters judgment quality, surprisingly there is not any significant interactive effect of the moderating variables on the main relation of research. Overall, the results suggest that it is necessary to emphasize on determinants of professional judgment quality in respect of both auditors and their firms in developing countries such as Egypt.

Key words: Professional solvency, Audit report, professional judgment quality, auditor experience, continuous education, Financial Regulatory Authority, and key audit matters.

1- المقدمة

واجهت مهنة المحاسبة¹ فى الآونة الأخيرة عدة تحديات، أهمها الانتقادات التى وجهت لها فى أعقاب الأزمات المالية العالمية، فى بداية القرن الحالى، والتأثير السلبى على جودة المراجعة بصفة عامة، بما يعنى ضمنا جودة الأحكام المهنية، والمحتوى المعلوماتى لتقرير مراقب الحسابات بصفة خاصة، والذى يلعب دورا هاما فى تخفيض مستوى خطر المعلومات وتحديد مدى صدق وعدالة القوائم المالية، حيث يمثل أداة الاتصال بين مراقب الحسابات وأصحاب المصلحة فى منشأة عميل المراجعة.

وتؤكد بعض الدراسات (سليم، 2012، عرفه، مليجى، 2013; Gutierrez, et al., 2018; Weirich & Rrinstein, 2014; Pakaluk, 2017; Cordos & Fulop, 2015, Bedard et al., 2016 Bedard et al., 2014; Kostova, 2016; Mock et al., 2013; Carcello, 2012; Vanstraelen, 2013) على أن هناك طلبا من أصحاب المصلحة لتحسين الرسالة التى يوصلها مراقب الحسابات فى تقريره، خاصة تلك التى تتعلق ببعض القضايا التى يواجهها مراقب الحسابات وأهمها؛ أمور المراجعة الأساسية Key Audit Matters التى تتطلب أحكاما مهنية تتعلق بكيفية معالجتها ومواجهتها، حيث تشير الى العناصر ذات خطر تحريف جوهرى مرتفع عند مراجعة القوائم المالية، الأمر الذى يعكس رغبة أصحاب المصلحة فى فهم أفضل للأحكام المهنية ذات الصلة، خاصة الرأى الفنى المحايد كما يظهر فى تقرير المراجعة، بما يعنى أن رغبتهم فى المعرفة لا تتوقف حدودها عن الشركات التى يتم مراجعتها، وإنما تمتد إلى أبعاد عملية المراجعة ذاتها، ومن ثم ينعكس ذلك على إمكانية الاعتماد على القوائم المالية من جهة، ومصداقية تقرير المراجعة من جهة أخرى، بما دفع العديد من الجهات المهنية للاستجابة لهذا الطلب واقتراح بعض التعديلات على تقرير المراجعة.

وتتطلب المبادرات التى أصدرها كل من IAASB² و PCAOB³ و FRC⁴ زيادة الإفصاح فى تقرير مراقب الحسابات بهدف تخفيض فجوة المعلومات information gap، ومن ثم زيادة إمكانية

¹ يستخدم الباحثون مصطلح مهنة المحاسبة Accounting Profession اتساقا مع اصدارات الاتحاد الدولى للمحاسبين IFAC
² International Auditing and Assurance Standards Board مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهنى الدولى وهو مجلس منبثق عن IFAC يصدر معايير المراجعة التى تهدف الى تحقيق المصلحة العامة من خلال وضع معايير عالية الجودة للمراجعة

الاعتماد على تقريره. وقد نتج عن تلك التعديلات استحداث مجموعة من الأحكام المهنية تتطلب تكاتف جهود كل من الجهات المهنية والتشريعية ومراقبي الحسابات للارتقاء بجودة تلك الأحكام.

ووفقا لمفهوم وهدف المراجعة الخارجية يمكن القول بأنها عملية تمر بسلسلة من القرارات والأحكام المهنية التي يصدرها مراقب الحسابات، بداية من قبول، أو الاستمرار مع، العميل، مروراً بأحكامه المهنية التي يتطلبها تخطيط وأداء إجراءات المراجعة وتقييم الأدلة، وانتهاء بصياغة الرأي وإعداد تقريره عن القوائم المالية السنوية. وتنعكس جودة تلك الأحكام في النهاية على جودة المراجعة (KPMG,2014).

ولقد ركزت العديد من الدراسات (Francis and Yu., 2009; Dao et. al., 2012; Francis et. al., 2010; Francis, 2011) على النتيجة والمحصلة النهائية، المتمثلة في جودة المراجعة دون التركيز على الأسباب التي أدت إليها، والمتمثلة في سلسلة الأحكام والقرارات المهنية التي يصدرها مراقب الحسابات (Trotman, 2005; Knechel et al., 2013).

ويلاحظ أن الدراسات السابقة (Gullkvist & Jokipii, 2015; Pflugrath & Martinov, 2009; زعطوط، 2012) تناولت الأحكام المهنية من وجهات نظر مختلفة، فتناول بعضها كيفية إصدار مراقب الحسابات للأحكام المهنية، من خلال التركيز على الأساليب والأدوات المستخدمة في هذا الشأن، وتأثيرها على جودة هذه الأحكام، بينما ركز البعض الآخر على التشغيل الذهني للمعلومات Human Information Processing، في حين ركزت أخرى على العوامل والمحددات المؤثرة في جودة الأحكام المهنية، والتي اتجهت بعض الدراسات لتقسيمها إلى عدة مجموعات (Nelson & Tan, 2005) وهي؛ المحددات المرتبطة بخصائص منشأة المحاسبة

وخدمات التوكيد المهني وما يرتبط بها من خلال تسهيل عملية تبنيها وتطبيقها وبذلك فهي تدعم جودة واتساق الممارسة المهنية بما ينعكس على ثقة اصحاب المصلحة في المهنة

³ Public Company Accounting Oversight Board مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة في البورصة، تم انشاؤه بموجب قانون SOX Act. في 2002 مسئول عن الإشراف ومتابعة عمليات مراجعة الشركات المقيدة في البورصة الأمريكية بهدف حماية حقوق المساهمين وضمان إعداد تقارير مراجعة ذات محتوى معلوماتي أكثر دقة ويقوم بأربع وظائف أساسية في عملية الإشراف وهي؛ الفحص inspection، التسجيل registration، وضع المعايير setting standards، وضمان الالتزام enforcement

⁴ Financial Reporting Council مجلس اعداد التقرير المالي، وهو احدى الجهات التشريعية المستقلة في انجلترا وايرلندا والمسؤولة عن دعم حوكمة الشركات واعداد تقارير مالية ذات جودة عالية

مثل هذه الأحكام. ويلاحظ أن تلك الأحكام المستحدثة لم تلق حظها البحثي، حتى الآن، على الأقل نظرا لحدائتها.

وفي إطار الاهتمام المهني والأكاديمي المتزايد بجودة المراجعة بصفة عامة، وجودة الأحكام المهنية باعتبارها نقطة الانطلاق لجودة المراجعة بصفة خاصة، فقد قامت الهيئة العامة للرقابة المالية، بإصدار العديد من القرارات والمعايير لضمان هذه الجودة وأهمها القرار رقم 33 لسنة 2009 والذي يؤكد على ضرورة إستيفاء منشأة المحاسبة والمراجعة شروط القدرة والملاءة المهنية ومكوناتها الثلاث، وهي؛ (أ) وجود فرق عمل تتوفر لديها المهارات والمعرفة الأساسية اللازمة والتي تساعد مراقبي الحسابات على حسن اتخاذ القرارات واصدار الأحكام المهنية، بما يساهم في دعم جودة المراجعة، (ب) وجود نظام متكامل للرقابة على الجودة، (ج) التدريب والتعليم المهني المستمر، حيث يفترض أن زيادة درجة الوفاء بتلك المتطلبات يزيد من درجة الملاءة المهنية لدى منشأة المحاسبة والمراجعة، بما ينعكس على جودة الأحكام المهنية التي يصدرها مراقبو الحسابات، الذين ينتمون لتلك المنشآت.

وفي ظل التطورات والتعديلات في معايير المراجعة، واستحداث العديد من مجالات الحكم المهني التي لم تكن موجودة من قبل في تقرير المراجعة غير المعدل، يصبح السؤال التالي منطقيا: هل استيفاء مكونات الملاءة المهنية سينعكس بدوره إيجابا على جودة الأحكام المهنية المستحدثة التي جاءت في التقرير غير المعدل وفقا لمعيار المراجعة الدولي ISA 700 وتحديدا الأحكام التي يتطلبها المعيار الدولي ISA 701 وهل يوجد دليل تجريبي على ذلك في بيئة الممارسة المهنية في مصر؟ هذا ما سوف يجيب عنه البحث نظريا وتجريبيا.

2- مشكلة البحث

استنادا إلى بعض الدراسات (Griffith, et al., 2017; Setiawan, 2017; Knechel et al., 2013; Jackson et al., 2017; Setiawan & Iswari, 2016; Mala & Chan, 2015) التي تناولت المحددات، والعوامل المؤثرة في، تحقيق جودة الأحكام المهنية وتقسيماتها المختلفة، سواء كانت تتعلق بخصائص منشأة مراقب الحسابات، أو خصائص مراقب الحسابات ذاته الشخصية والفنية، أو خصائص بيئة الممارسة المهنية، وطبيعة مجال الحكم المهني، ومدى اختلاف المهام و خصائص وطبيعة منشأة العميل، وفي ظل العلاقة الطردية المفترضة بين درجة الملاءة

المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة وجودة الأحكام المهنية فإنه يمكن صياغة مشكلة البحث في الأسئلة التالية؛ هل تؤثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن أمور المراجعة الأساسية؟ وهل يختلف هذا التأثير باختلاف خبرة مراقب الحسابات، مستوى التعليم المهني المستمر، حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، وقيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية؟

3-هدف البحث

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في دراسة واختبار أثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية ذات الصلة بتقرير مراقب الحسابات وفقا لمعيار المراجعة الدولي ISA 700 بصفة عامة، وبشأن جودة الحكم المهني على أمور المراجعة الأساسية وفقا لمعيار المراجعة الدولي ISA 701. فضلا عن دراسة واختبار ما إذا كان شكل واتجاه تلك العلاقة يمكن أن يتأثر بمجموعة من المتغيرات المعدلة بصورة منفردة أو مجتمعة.

4-أهمية و دوافع البحث

تتبع أهمية البحث الأكاديمية من الحاجة المستمرة إلى دعم البحوث في مجال جودة المراجعة بصفة عامة، والتركيز على جودة الأحكام المهنية بصفة خاصة، لأنه، مع بقاء العوامل الأخرى على حالها، فإن جودة المراجعة تعد دالة في جودة الأحكام المهنية التي يصدرها مراقب الحسابات. أضف إلى ذلك أن استحداث مجموعة من الأحكام المهنية في التقرير غير المعدل الجديد وفقا لمعيار ISA 700 لسنة 2015 تتطلب المبادرة بدراسة محدداتها وسبل الارتقاء بجودتها ومردود ذلك على جودة المراجعة ومن ثم قرارات أصحاب المصالح.

ومن أهم دوافع البحث أن غالبية الدراسات السابقة تناولت المردود النهائي لجودة المراجعة، ولم تحظ مدخلات هذه الجودة، خاصة الأحكام المهنية، بالاهتمام البحثي الكافي، خاصة في بيئة الممارسة المهنية المصرية، وتحديدًا البحوث التجريبية التي تتلافى عيوب البحوث الميدانية المعتمدة على الاستبيان فقط. ومن دوافع البحث أيضا ندرة الدراسات التي تناولت شكل واتجاه العلاقة بين درجة الملاءة المهنية وجودة الأحكام المهنية، خاصة تلك التي استحدثتها معايير تقرير المراجعة.

5- حدود البحث

يقتصر البحث على دراسة واختبار أثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات، بمكوناتها الثلاث، وفقا للقرار رقم 33 لسنة 2009، الصادر عن الهيئة العامة للرقابة المالية، كمحدد لجودة الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات بشأن أمور المراجعة الأساسية وفقا لمعايير المراجعة الدولية ذات الصلة بتقرير مراقب الحسابات لسنة 2015. ومن ثم يخرج عن نطاق البحث كلاً من؛ العوامل الأخرى المحددة لجودة هذه الأحكام المهنية، والتي تتعلق بخصائص مراقب الحسابات الشخصية، بخلاف ما يتم دراسته كمتغيرات معدلة، وكذلك المحددات الأخرى التي تتعلق بخصائص عميل المراجعة وبيئة الممارسة المهنية، وكذا مردود درجة الملاءة المهنية على جودة و سلامة مجالات الأحكام المهنية الأخرى في تقرير مراقب الحسابات المعدل، وفقا للمعايير ISA 705 و ISA 706، فضلا على أن إمكانية تعميم نتائج البحث ستكون مشروطة بضوابط اختيار عينة الدراسة.

6- الاصدارات المهنية والدراسات السابقة للعلاقة بين درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات وجودة الأحكام المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية

6-1 تحليل الدراسات السابقة للعلاقة بين درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات وجودة الأحكام المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية واشتقاق الفرض الرئيسي للبحث

يتناول الباحثون في هذه الفرعية مفهوم الأحكام المهنية في المراجعة ومجالاتها التقليدية والمستحدثة ومحددات جودتها وكذلك الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات وعناصرها وعلاقتها بالأحكام المهنية ذات الصلة بأمور المراجعة الأساسية وذلك على النحوالتالى:

فيما يتعلق بمفهوم الأحكام المهنية، يمكن القول بأن هناك مفاهيم مختلفة للأحكام المهنية، فقد عرفها (Grout et al., 1994) بأنها تلك الظروف المحيطة باتخاذ القرار للحكم على مدى دقة العوامل غير الموضوعية (الشخصية). وفي سياق آخر عرف (Hartheuly, 1999) الحكم المهني بأنه التفاعل بين أحكام مراقب الحسابات الفردية والخبرة والسمات الشخصية وبيئة المراجعة، والتي يمكن التعبير عنها في مسئولية مراقب الحسابات داخل أو خارج نطاق العمل،بينما تناولته دراسة

(Boureau,2006) من منظور العوامل المحددة له بأنه يتشكل من تفاعل مجموعة من الخصائص، التي تتضمن الالتزام والتطبيق والتدريب الملائم والمعرفة والخبرة والمعايير المهنية والأخلاقية في بيئة المراجعة عند اتخاذ القرار، فيما يتعلق بمدى ملاءمة إجراء معين، في ظل ظروف تكليف معينة، حيث عادة ما تكون العوامل غير الكمية هي أساس اتخاذ القرار. في حين ركز (Kemp, 2012) على جودة الشك المهني⁵، باعتباره الحالة التي يكون عليها مراقب الحسابات أثناء اتخاذ القرار. كما يتفق البعض (Wedemeyer, 2010; Setianwan & Iswari, 2016; Solomon & Trotman, 2003) على أن الحكم المهني عملية تقييم شخصية يتم اتخاذه بصورة مبدئية كمقدمة للتصرف، أو الإجراء، ومن شأنه أن يؤثر على عملية مراجعة القوائم المالية أومخرجاتها.

ويتفق مفهوم الحكم المهني الذي قدمه (Heyrani et al.,2016) مع كلا من (IAASB,2015 CICPA⁶,2015) بأنه تطبيق للخبرات والمعرفة والتدريب الملائم ذات الصلة، في ضوء ما حددته المعايير المهنية وتشريعات السلوك المهني والمعايير الأخلاقية، بما يعكس على اتخاذ القرار المناسب بشأن قضية ما، بما يتناسب مع الظروف المحيطة بالتكليف، في ظل وجود اجراءات بديلة يمكن الاختيار بينها. كما يتفق مفهوم الحكم المهني وفقاً للبعض (Jackson et al., 2017; KPMG, 2014; Schmutte & Dumanu,2009) الكندية للمحاسبين القانونيين⁷، من منظور التركيز على الإجراءات والقرار، بأنه عملية اتخاذ القرار والوصول إلى استنتاج بين البدائل الممكنة في ظل ظروف عدم التأكد والخطر. ومن ثم يمكن القول أن المفاهيم السابقة للحكم المهني ركزت في مضمونها على العوامل المحددة للحكم المهني.

وركز مفهوم (KPMG, 2014) على الجوانب الإجرائية لإصدار الأحكام المهنية، وعرفها بأنها "هي تلك العملية اللازمة للوصول لقرار، أو استنتاج معين، عندما يكون هناك عدة بدائل متاحة للحل

⁵ Professional skepticism يشير الى تلك الحالة التي تشمل عقلية تساؤلية وتقييم انتقادي للأدلة كمتطلب أساسي لبذل العناية

المهنية SAS No.1 AU 230A <https://pcaobus.org/Standards/Archived/Pages/AU230A.aspx>

⁶ Chinese Institute of Certified Public Accountants

⁷ Chartered Professional Accountants of Canada (CPA Canada) منظمة محلية تم انشاؤها لدعم مهنة المحاسبة

في ظل ظروف عدم التأكد والخطر، ومن ثم يمكن أن يغطي ثلاثة جوانب هي تقييم الأدلة وتقدير الاحتمالات والاختيار بين أكثر من بديل".

ويخلص الباحثون مما سبق إلى أن مفهوم الحكم المهني يتسم بعدة خصائص تبدأ بداية بوجود تكليف يتضمن مجموعة من الحدود المتلازمة⁸ تشمل؛ عدم التأكد والخطر والتعقد، ولا يوجد معيار دقيق للقياس، بما يتطلب تقييم شخصي وتشغيل ذهني من قبل شخص مهني لديه من الخبرة والمعرفة والمهارة ما يكفي لضمان بذل العناية المهنية الواجبة وذلك من خلال الإدراك⁹ والتمييز والمقارنة بين البدائل تنتهي، باستنتاج يتطلب اتخاذ قرار بتنفيذ الإجراء أو البديل الأمثل، ومتابعته بما يتمشى مع الظروف التي تطلبت إصدار الحكم المهني، وذلك في إطار من المعايير المهنية والسلوكية والاخلاقية والتشريعات والقوانين ذات الصلة.

ويختلف مفهوم الأحكام المهنية عن اتخاذ القرار، لأن اتخاذ القرار هو التصرف، أو الاختيار، بين البدائل والخيارات من خلال عدة خطوات، ويمثل ترجمة ما يتم التوصل إليه من الجوانب الفكرية والعقلية إلى إجراء وسلوك (Emby & Gibbins, 1987; Popa et al., 2011)، بينما الحكم المهني يشمل عملية تكوين الرأي أو التقييم، من خلال إجراء مقارنات للتمييز بين البدائل في كل مرحلة من مراحل عملية اتخاذ القرار، لذا فإن الحكم المهني يعد جزء من عملية اتخاذ القرار. بينما يرى (Ballou and Dan, 2005) أن فهم الخطوات المنطقية يعتبر أمراً جوهرياً في أداء أحكام المراجعة، لأن معظم أحكام المراجعة تتم وفقاً لعدة خطوات منطقية، تشمل التمثيل الذهني للمشكلة Mental representation والبحث عن المعلومات Information search والتقنين Elaboration ثم مرحلة التقييم وانتهاء بإصدار الأحكام.

ويخلص الباحثون مما سبق إلى أنه يمكن التفرقة بين عملية إتخاذ القرار والقرار والحكم المهني، حيث تتضمن عملية اتخاذ القرار مجموعة من الخطوات؛ تبدأ بتحديد المشكلة، جمع المعلومات، تحديد البدائل المتاحة، تقييم البدائل، الوصول إلى أفضل بديل، اختيار وتطبيق البديل الأمثل، ثم متابعة تنفيذه بينما القرار ذاته يتمثل في الإجراء أو التصرف، أي ما انتهت إليه خطوات

⁸ Judgment limitations وفقاً لمفهوم الحكم المهني الذي يتطلب استخدام الخبرات والمعرفة والتقييم الشخصي بما يعنى عدم وجود معيار للقياس.

⁹ Perception هي عملية عقلية من خلالها يتم التعرف على العالم الخارجي والأشياء، من خلال المثيرات stimulus المختلفة وفهم الخصائص الطبيعية لها من حيث المعنى والرموز ودلالاتها

عملية إتخاذ القرار، في حين أن الحكم المهني يتطلب عملية تقييم وتمييز في كل مرحلة من مراحل عملية اتخاذ القرار ومن ثم فإن الحكم المهني يعد جزء لا يتجزأ من خطوات عملية اتخاذ القرار.

وفيما يتعلق بمجالات الحكم المهني، يمكن أن تنقسم الأحكام المهنية ذات الصلة بعملية المراجعة إلى مجموعة من الأحكام وفقا لتسلسل خطوات عملية المراجعة، بداية من قبول التكليف، مروراً بالأحكام ذات الصلة بالتخطيط والتنفيذ وانتهاء بإبداء الرأي وإعداد تقرير المراجعة. وفي هذا السياق تشير دراسة (Wedgemeyer,2010) إلى أن قرار قبول التكليف يتسم بدرجة عالية من الحكم المهني لما له من تأثير على مخاطر أعمال¹⁰ منشأة المحاسبة والمراجعة ومن ثم سمعتها. ويتطلب هذا القرار وما يتضمنه من أحكام مهنية ضرورة تطبيق معيار رقابة الجودة الدولي ISA 220¹¹ والذي أوضح ضرورة تطبيق سياسات الاستمرار وقبول عميل جديد وما يتطلبه هذا الحكم المهني من تقييم إمكانيات منشأة المحاسبة والمراجعة، سواء المادية أو البشرية، ومدى الحاجة للاستعانة بالخبراء أو المتخصصين صناعياً داخلياً، أو خارجياً، وفقاً لطبيعة التكليف وتقييم خطر أعمال عميل المراجعة¹² وتقييم نزاهة العميل، كما تتضمن تلك المرحلة من مراقب الحسابات المعرفة الكافية لبيئة أعمال العميل والفهم الكافي لنظامه المحاسبي وهيكل الرقابة الداخلية بما ينعكس على أحكامه ذات الصلة بتقييم خطر الأعمال، بالإضافة إلى الأحكام المهنية ذات الصلة بخطاب الارتباط و شروط التكليف. بينما تتطلب مرحلة التخطيط إصدار العديد من الأحكام المهنية، والتي على أساسها يقوم مراقب الحسابات بوضع خطة وبرنامج المراجعة. ويصدر مراقب الحسابات أحكامه في تلك المرحلة وفقاً لمسئوليته بشأن معيار المراجعة الدولي ISA 315¹³ والذي يتطلب

¹⁰ ويقصد بها المخاطر التي تحول دون تحقيق الاهداف. ويعد خطر التقاضي في كثير من الأحيان مرادفاً لخطر أعمال منشأة المحاسبة والمراجعة والذي يختلف عن خطر المراجعة و خطر أعمال العميل.

¹¹ "ISA 220 Quality Control for an Audit of Financial Statements" بعنوان "رقابة الجودة على مراجعة القوائم المالية" ويشمل المسؤولية عن فحص التكاليف وتنفيذ إجراءات رقابة الجودة على مستوى التكليف، والتي توفر توكيداً معقولاً بأن المراجعة (التكليف) وجميع العاملين ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية المطبقة، وأن التقارير التي تم إصدارها والمشاركة فيها، ملائمة لظروف التكليف.

¹² تعكس احتمالية عدم قدرة الشركة على سداد التزاماتها من القروض بسبب ظروف الأعمال والظروف الاقتصادية مثل التعثر المالي، سوء القرارات الإدارية أو نتيجة المنافسة غير المتوقعة في الصناعة (Arens et al., 2012)

¹³ قام IAASB بتعديل معيار المراجعة الدولي (ISA 315(revised)) بعنوان "تحديد وتقييم خطر التحريف الجوهرى من خلال فهم المنشأة وبيئتها" والذي يوجب على مراقب الحسابات ان يقوم بتحديد وتقييم ما إذا كان خطر التحريف الجوهرى يرجع إلى الأخطاء

منه فهم المنشأة وبيئتها وتقييم خطر التحريف الجوهرى و كذلك تحديد مستوى الأهمية النسبية وفقا لمعيار ISA 320 سواء الاجمالى على مستوى القوائم المالية، أو على مستوى الأرصدة، وتقييم خطر المراجعة، وتقييم فعالية هيكل الرقابة الداخلية من حيث التصميم والتشغيل، ومدى إمكانية الاعتماد عليه، إمكانية الاعتماد على عمل المراجع الداخلى، بالإضافة إلى الأحكام التى تتعلق بالإجراءات التحليلية المبدئية والتي يبنى عليها خطة المراجعة وبرنامج المراجعة المبدئى.

فى حين تتطلب مرحلة التنفيذ من مراقب الحسابات تنفيذ برنامج المراجعة المخطط والتي تشمل؛ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات والاختبارات التفصيلية للأرصدة والإجراءات التحليلية (Manita & Elommal, 2010; Kaawaase, et al, 2016). ويعد تقييم مدى كفاية وملاءمة الأدلة أهم الأحكام المهنية فى تلك المرحلة، خاصة، والأحكام ذات الصلة بتقييم معقولية التقديرات المحاسبية والافتراضات التى بنيت عليها من قبل الإدارة وفقا لمعيار ISA 540 (Georgiades, 2015)، ومدى ملاءمة و كفاية الإفصاح والسياسات المحاسبية المطبقة، وكذلك مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لإفترض الاستمرارية، وتقييم الأدلة ذات الصلة بأمر المراجعة الأساسية والمعلومات الأخرى

كما تعد الأحكام المهنية الخاصة بالتقرير أكثر الأحكام المهنية أهمية، حيث تعد المنتج النهائى لمحصلة الأحكام المهنية منذ قبول التكليف، والذي يظهر لأصحاب المصلحة ويسهل نسبيا تقييمه مقارنة بغيره من الأحكام غير الظاهرة أثناء عملية المراجعة، لذا تتطلب تلك المرحلة ضرورة متابعة التكليف من خلال وسائل وآليات برامج الفحص الداخلى. ويتم إصدار الحكم المهني بشأن تقرير المراجعة، وما يجب أن يظهر فيه من فقرات، بناء على تقييم مدى وجود وجوهية وانتشار التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية بناء على مرحلة جمع وتقييم الادلة، حيث يبدى مراقب الحسابات رأيا غير معدل وفقا لمعيار المراجعة الدولى ISA 700 إذا اشتمل مجال المراجعة على القوائم المالية وتم اعدادها وفقا للإطار العام لإعداد التقارير المالية المطبق، واستوفى مراقب الحسابات المعايير العامة، واستطاع الحصول على الأدلة الكافية والملائمة، وأن الإفصاح كان كافيا ولا توجد ظروف تستدعى تعديل الرأى. كما تتطلب تلك المرحلة أيضا إصدار مراقب الحسابات

أولغش على مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيدات. ويتطلب بتصميم واداء إجراءات وانشطة تقييم الخطر، فهم المنشأة وبيئتها خاصة هيكل الرقابة الداخلية، تحديد وتقييم خطر التحريف الجوهرى، والتوثيق.

حكما بشأن تطبيق معيار المراجعة الدولي ISA 705 وISA 706 وفقا لاستنتاجاته بشأن كفاية وملاءمة الأدلة، ومدى شيوع التحريف الجوهرى فى القوائم المالية، ومدى وجود قيود جوهرية على نطاق عمله، فضلا عما إذا كانت هناك ظروف تستدعى إضافة فقرة التركيز على أمر ما.

وقد ارتبطت الاحكام المهنية ذات الصلة بتقرير المراجعة بمعايير أخرى تم استحداثها تلك الأحكام الخاصة بأمر المراجعة الأساسية، حيث استحدثت IAASB معيار المراجعة الدولي ISA 701 والذي يتناول مسئولية مراقب الحسابات بشأن أمور المراجعة الأساسية.

ويخلص الباحثون من تحليل معيار المراجعة الدولي ISA 701 (الجديد) إلى أنه يجب على مراقب الحسابات إصدار أحكاما مهنية مستحدثة تتعلق بكيفية وفائه بمسئوليته تجاه أمور المراجعة الأساسية وتشمل؛ تحديد أمور المراجعة الأساسية، وهى الأمور الأكثر أهمية، وفقا للحكم المهني لمراقب الحسابات، من بين الأمور التي يتم توصيلها للمسؤولين عن الحوكمة، وصف تلك الأمور، تبرير اعتبارها من أمور المراجعة الأساسية، وتقييم الظروف التي لا تتطلب توصيل أمور المراجعة الأساسية. ومن ثم فإن فقرة أمور المراجعة الأساسية من حيث الشكل والمضمون تخضع للحكم المهني لمراقب الحسابات.

كما ينطوى المعيار على أحكام تتعلق بتطبيق إجراءات المراجعة لمعالجة أمور المراجعة الأساسية، وأتقييم نتائج تلك الإجراءات، والحصول على الأدلة ذات الصلة وتوثيقها والتي على أساسها يتم تكوين مراقب الحسابات لرأيه. أضف إلى ذلك عدد أمور المراجعة الأساسية التي سدرج في تقرير مراقب الحسابات، والتي ربما تتأثر بحجم ودرجة تعقد المنشأة وطبيعة وبيئة أعمالها، وظروف التكاليف. كما أن ترتيب الأمور الفردية، التي يتم عرضها، ضمن فقرة أمور المراجعة الأساسية يتم وفقاً للحكم المهني، على سبيل المثال، قد يتم تنظيم هذه المعلومات من حيث الأهمية النسبية وفقاً للحكم المهني لمراقب الحسابات، وأبالتوافق مع الطريقة التي يتم الإفصاح بها عن تلك الأمور في القوائم المالية، وكذلك مدى كفاية وصف تلك الأمور. وكلها أمور تتطلب حكما مهنيا خاصا لم يتعرض له مراقب الحسابات من قبل.

وفى نفس السياق فقد أصدر PCAOB الاصدار (2013-005) والذي تناول أمور المراجعة الحرجة Critical audit matters ويقصد بها تلك الأمور التي يعالجها مراقب الحسابات خلال مراجعة القوائم المالية وتتضمن الأمور غير الموضوعية والأكثر تعقيدا ويصعب فيها الحصول على

الأدلة. وعلى الرغم من التشابه مع معيار المراجعة الدولي ISA 701 إلا أن الإصدار الأمريكي أضاف إلى المعيار الدولي أنه يقوم بتوصيل أمور المراجعة الحرجة ذات الصلة بالفترات السابقة عندما يتم إعداد القوائم المالية للفترات السابقة، لأول مرة، وتكون تلك الأمور من بين التي تمت مراجعتها من قبل فاحصى رقابة الجودة، وتلك التي تم توصيلها إلى لجنة المراجعة، مع الأخذ في الحسبان عدة اعتبارات، أهمها أوجه القصور ذات الصلة بهذا الأمر في هيكل الرقابة الداخلية، وكذلك التحريفات ذات الصلة بهذا الأمر، سواء تم تصحيحها أم لا، وفي حالة عدم وجود أمور مراجعة حرجة يجب على مراقب الحسابات الإشارة إلى ذلك مع ضرورة التأكيد على التوثيق

ويخلص الباحثون مما سبق إلى أنه وفقا للتعديلات التي أجراها IAASB على معايير المراجعة الدولية يمكن تقسيم الأحكام إلى أحكام تقليدية اعتاد مراقبو الحسابات على ممارستها وإصدارها وأحكام أخرى ذات أهمية تم تسليط الضوء عليها ربما يكون لها تأثير على قرارات أصحاب المصلحة. أضف إلى ذلك استحداث أحكام مهنية لم يمارسها مراقبو الحسابات من قبل خاصة بأمر المراجعة الأساسية.

وفيما يتعلق بمحددات جودة الأحكام المهنية، فقد تناولت العديد من الدراسات السابقة (Bhattacharjee et al., 2007; Trotman, 2005; Setianwan & Iswari, 2016; Chan, 2015; Heyraniet al., 2016; CICPA, Mala & Zeghoul, 2012، غالى، 1996) العوامل المحددة لجودة الحكم المهني لمراقب الحسابات والتي يمكن تصنيفها إلى ثلاث مجموعات؛ (أ) محددات تتعلق بالسماوات الشخصية لمراقب الحسابات ومنشأته، (ب) محددات ترتبط بخصائص عميل المراجعة وطبيعة صناعته، (ج) محددات ترتبط بخصائص بيئة الممارسة المهنية

فيما يتعلق بمحددات جودة الأحكام المهنية التي تتعلق بالسماوات الشخصية لمراقب الحسابات ومنشأته، فقد اتفقت عدة دراسات (Gul et al., 2013; Nelson & Tan, 2005) على الدور الذى تلعبه خبرة مراقب الحسابات فى التأثير على جودة أحكامه المهنية، حيث اختبرت السماوات الشخصية الفردية لمراقبى الحسابات وعلاقتها بمخرجات المراجعة. وتوصلت إلى أن الاختلافات فى المخرجات ترجع إلى الاختلافات الفردية، خاصة تلك التى تتعلق بالخلفية التعليمية وخبرة مراقب الحسابات والدرجة الوظيفية داخل منشأة المحاسبة والمراجعة rank، كما يتفق معها الإطار الذى

اصدره معهد المحاسبين القانونيين فى الصين (Hillision,2017; CICPA,2015) بأن غياب الخبرة والمعرفة يمثل عدم ضمان لجودة الحكم المهني

وقد توصلت دراسات أخرى إلى نتائج عكسية بشأن خبرة مراقبي الحسابات، فقد اتفق البعض (Taylor,2000; Shaub & Lawrence,2002; Fransson&Lindquist,2010) على أن مراقبي الحسابات الأقل خبرة يكون لديهم شك مهني أعلى مقارنة بالأكثر خبرة، ولديهم القدرة على تحديد مستوى مرتفع من الاحتمال المبدئي للتحريفات الجوهرية، كما أنهم يكونون أكثر تحفظاً وتشككاً عند تقييم المخاطر المتلازمة، بما يعنى أن الخبرة ليست محدداً للأحكام المهنية. وقد يرجع ذلك إلى طبيعة مجال الحكم المهني، وهذا ما أكدت عليه بعض الدراسات (Mala & Chan,2015; Furiday & Kurnia, 2015; Eining et al,1997; Bolger & Wright, 1987) بأن هناك نتائج مختلطة بشأن الخبرة، ومن ثم يلجأ البعض للاستعانة بالنظم والأدوات المساعدة للقرار، نتيجة غياب الدور الفعال للمعرفة والخبرة الكافية، بهدف تحسين الحكم المهني.

بينما اتفق البعض (Simnett, 1996; Simnett & Trotman, 1989; Shanteau, 1987; Green, 2008) على أن دقة مخرجات قرار مراقب الحسابات يتوقف على كيفية وحجم المعلومات التي يتم تشغيلها، حيث كلما زادت تلك المعلومات زادت دقة الأحكام المهنية، بغض النظر عن كيفية اختيارها. فى حين ركز آخرون على الجوانب العقلية والإدراكية لمراقب الحسابات، (Griffith, et al., 2015; Setiawan, 2017; Setiawan & Iswari, 2016; CICPA, 2015) وتوصلوا إلى أن هناك نوعين من العقليات؛ عقلية إجرائية تنفيذية procedural تركز على سرعة اتخاذ القرار وإصدار الحكم المهني دون الأخذ فى الاعتبار مدى صلاحية وملاءمة هذه الاجراءات، والعقلية المتأنية التحليلية المتوازنة deliberative mindset والتي تستطيع الربط بين الأحداث والمعلومات المتداخلة وتحليلها والاستفادة منها، من خلال التفكير الانتقادي والتساؤلى بشأن الأدلة بما ينعكس على تحسين الأحكام المهنية، خاصة تلك التي ترتبط بالتقديرات المحاسبية كأحد أمور المراجعة الأساسية.

وعلى جانب آخر ركزت دراسات أخرى على خصائص منشأة المحاسبة والمراجعة، فقد أشار البعض (Nelson & Tan,2005; Chi et al, 2012; Gul et al., 2013; Baly et al.,

(Svanberg et al., 2017; CICPA, 2015; 2015) أن جودة الأحكام المهنية ترتبط بشكل كبير مع حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، وأن الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات الذين ينتمون لمنشآت المحاسبة والمراجعة كبيرة الحجم، بشأن إصدار تقارير مراجعة معدلة، لا تتأثر بالأهمية الاقتصادية لعمل المراجعة، و ذلك عكس منشآت المحاسبة والمراجعة الأصغر حجما. أضيف إلى ذلك أن منشآت المحاسبة والمراجعة الأكبر حجما مثل big 4 كانت أكثر موضوعية في أحكامها المهنية وأكثر قدرة على مواجهة ضغوط إدارة منشأة العميل مقارنة بالأصغر حجما. بينما توصلت دراسة (Baly et al., 2015) إلى أن مراقبي الحسابات في منشآت المحاسبة والمراجعة الأصغر حجما يكونون أكثر إصدارا لتقارير الاستمرارية مقارنة بتلك التي تصدرها منشآت محاسبة ومراجعة أكبر حجما، في حين أن زيادة تلك التقارير أدى إلى انخفاض دقتها نتيجة زيادة الخطأ من النوع الاول¹⁴، بينما لم تتخفف الاخطاء من النوع الثاني¹⁵

وتناول البعض الآخر خصائص منشأة المحاسبة والمراجعة من منظور فعالية نظم رقابة الجودة داخل منشأة المحاسبة والمراجعة، فقد اقترح البعض (CICPA, 2015; Morris & Nichols, 1988; Deumes et al., 2012) مجموعة من التوصيات لتحسين جودة الحكم المهني لمراقبي الحسابات وجودة التكاليف والحد من المخاطر التشغيلية لمنشأة المحاسبة والمراجعة، واهمها وجود نظام لرقابة الجودة داخل المنشأة وفقا للمعايير، لأنه يعد ضمانا لتحسين جودة الحكم المهني، تعزيز الثقافة التنظيمية والأخلاقية، دعم نظم التدريب والتعليم المهني المستمر، ضمان الاستقلالية والموضوعية والنزاهة، تحديث وتطوير قواعد بيانات المعرفة في التوقيت المناسب، توثيق الأحكام المهنية السابقة وراء الخبراء، بما يؤثر على المفاهيم الفردية لمراقبي الحسابات بشأن الأحكام المهنية في عملية المراجعة، بما يعنى أن البيئة الداخلية للمهام، كجزء من الملاءة المهنية، تؤثر على الأحكام المهنية النهائية في المراجعة.

وعلى النقيض مما سبق فإن دراسة (Deumes et al., 2012) التي درست أثر بعض القوانين والتشريعات التي تتطلب من منشآت المحاسبة والمراجعة إصدار تقرير الشفافية، بشأن حوكمة منشأة المحاسبة والمراجعة ودورها في جودة المراجعة الفعلية، على عينة من 103 تقرير

¹⁴ ويقصد به ابداء مراقب الحسابات لرأى معدل (رفض) بشأن قوائم مالية غير محرفة جوهريا (Carcello et al., 2007)
¹⁵ ويقصد به قبول مراقب الحسابات قوائم مالية محرفة جوهريا أى ابداء رأى غير معدل بشأن قوائم مالية محرفة (Carcello et al., 2007)

شفافية في دول الاتحاد الأوروبي، توصلت إلى وجود اختلافات في محتوى ونوع الإفصاح عبر منشآت المحاسبة والمراجعة بشأن الحوكمة، إلا أنها لم تتوصل إلى وجود ارتباط بين الحوكمة وجودة المراجعة الفعلية

ويخلص الباحثون مما سبق إلى أنه على الرغم من تعدد محددات جودة الأحكام المهنية ذات الصلة بخصائص مراقب الحسابات ومنشأته، إلا أنه مازال الجدل قائماً بشأن التأثير الإيجابي والسلبي لتلك المتغيرات على جودة الأحكام المهنية، بما يعد مبرراً للمزيد من البحوث في هذا الشأن، والوقوف على أكثر العوامل تأثيراً، بشكل إيجابي، على جودة الأحكام المهنية، وفقاً لطبيعة بيئة الممارسة المهنية في كل دولة.

فيما يتعلق بطبيعة أعمال وصناعة عميل المراجعة، وما يتعلق بها من مخاطر كأحد محددات جودة الأحكام المهنية، فقد تناولت دراسة (Davis et al., 2000) طبيعة الصناعات التي يعمل فيها العميل ومدى تشابه الأخطاء المتكررة فيها، وإمكانية التنبؤ بالتحريفات الجوهرية في الصناعات المتشابهة وبشكل معقول. وتوصلت إلى أن دقة الأحكام المهنية واجماع مراقبي الحسابات يكون أعلى في الشركات الصناعية، مقارنة بالصناعات المصرفية، نتيجة تركيز التعليم والتدريب علي الصناعة. وتختلف معها دراسة (Moroney, 2007) التي افترضت أن المتخصصين في الصناعات المالية (صناديق التقاعد) كانوا أكثر كفاءة في أحكامهم من المتخصصين في الشركات الصناعية.

وفي نفس السياق فقد تناولت دراسات (الصغير، 2012، Chang & Hwang, 2003، Houston, 1999; Fukukawa et al., 2011; Beaulien, 2001; Gul et al., 2018; Johanstone, 2000; Bell et al, 2002; Jones & Norman, 2006; Shanoun & Zarai, 2009) مدى نزاهة العميل وطبيعة عوامل خطر أعماله، فردية أو مجتمعة، وتأثيرها على الأحكام المهنية، خاصة ذات الصلة بالتخطيط. وتوصلت إلى أن مخاطر الاستقرار المالي، والمخاطر ذات الصلة بهيكل الرقابة الداخلية، والأحكام ذات الصلة باستراتيجيات التعامل مع تلك المخاطر، تؤثر جوهرياً على الأحكام المهنية بشأن التخطيط وإمكانية الاعتماد على الإجراءات المخططة وقبول العميل والأتعاب بالنسبة لفريق العمل من مراقبي الحسابات، وكذلك كلا من؛ التقرير بشأن الاستمرارية والأتعاب، بينما لم يكن لها تأثير جوهري بالنسبة لأحكام التخطيط بالنسبة لشركاء المراجعة أو المديرين. في حين لم تتوصل دراسات (Shanoun & Zarai, 2009;

(Johanstone & Bedard, 2003) إلى أن خطر أعمال مراقب الحسابات له تأثير على مخرجات التفاوض مع العميل.

وفيما يتعلق بحوكمة الشركات وفعالية لجنة المراجعة، فقد اختبرت بعض الدراسات (مليجي، ملوالعين، 2014، Carcello، 2012; Keune & Johanstone, 2012; Brown & Popova, 2016; Nagy, 2004) أثر خصائص لجنة المراجعة وما إذا كانت ترتبط بالأحكام المهنية ذات الصلة بالأهمية النسبية، بشأن اكتشاف التحريفات الجوهرية. وتوصلت إلى أن مراقب الحسابات يصبح أكثر تحفظاً، في ظل حوافز الإدارة للتأثير على أحكامه وتقييمه للأدلة، بينما لا تظهر أهمية فعالية الاتصال مع لجنة المراجعة في ظل حوافز أقل لدى الإدارة، بما يعنى أن الاستفادة من فعالية لجنة المراجعة مشروط بخصائص الإدارة. بالإضافة إلى أن لجنة المراجعة التي تتضمن خبيراً مالياً تحد من حوافز الإدارة لاتباع وتحقيق توقعات المحللين الماليين بشأن التحريفات الجوهرية، بما ينعكس على جودة التقارير المالية، وحكم مراقب الحسابات بشأن الأهمية النسبية

في حين انتهى آخرون (Cohen et al., 2007; Carcello & Nagy, 2004) إلى أن وجود لجنة المراجعة ليس له تأثير جوهري على أحكام مراقب الحسابات بشأن قبوله لقوائم مالية مضللة، كما لا يوجد أثر لحوكمة الشركات على تقييم الخطر المتلازم، والذي قد يرجع إلى أن مراقبي الحسابات يعطون وزناً أعلى للأحكام ذات الصلة بخطر الرقابة الداخلية مقارنة بالخطر المتلازم

فيما يتعلق بمحددات جودة الأحكام المهنية ذات الصلة ببيئة الممارسة المهنية، فقد تناولت بعض الدراسات (Feldman & Read, 2010; He et al., 2017) أثر التدخل الحكومي عبر التشريعات على الأحكام المهنية التي يصدرها مراقبو الحسابات، حيث اصدرت وزارة المالية في الصين قانون يلزم منشآت المحاسبة والمراجعة كبيرة ومتوسطة الحجم تبني الهيكل والشكل التنظيمي لشركات الأشخاص، مما ألقى بمسئوليات تضامنية غير محدودة على مراقبي الحسابات، وهوما دفع إلى زيادة احتمال إصدار مراقبي الحسابات لتقارير معدلة، خاصة فيما يتعلق بالاستمرارية.

كما تؤكد دراسة (Francis, 2011) على أن الهيكل التنظيمي للمهنة وما يحتويه من مؤسسات وجهات مهنية وتشريعية ورقابية ومدى فعاليتها كلها متغيرات تؤثر على سلوك مراقبي

الحسابات وتمثل الحافز لآداء مراجعة وإصدار أحكام مهنية ذات جودة، حيث يزداد خطر التقاضى فى الولايات المتحدة، مقارنة باستراليا و كندا، بما يؤثر على سلوك مراقب الحسابات.

وعلى الرغم مما توصل إليه البعض (Baly & Geiger,2013; Geiger and Rama, 2006; Fargher & Jiang, 2008) بشأن زيادة تقارير الاستمرارية بعد صدور SOX، بما يعنى أن البيئة التشريعية فى أعقاب الأزمات المالية العالمية لها تأثير على سلوك مراقبى الحسابات واحكامهم المهنية بشأن الاستمرارية، بما يدل على أن هناك ميلا إلى تعديل الأحكام المهنية و سلوك مراقبى الحسابات وفقا لما يطرأ على بيئة الاعمال من تغيرات. فإن البعض (Feldman & Read, 2010; Myers et al.,2014) يرون أن الأثر التشريعى مؤقت، حيث زادت معدلات تقارير الاستمرارية فى الفترة التالية لصدور قانون SOX، بينما استقرت فى الفترات التالية فضلا عن أن البيئة التشريعية والقوانين الصادرة مؤخرا لم يكن لها تأثير موحد على سلوك متخذى القرارات وفقا لحجم منشأة المحاسبة والمراجعة. كما إختلفت دراسة (Smith et al,2016) مع نتائج تلك الدراسات بشأن تأثير بيئة الممارسة على الأحكام المهنية من خلال تأثير خطر التقاضى على الاختلاف فى الأحكام المهنية.

ويخلص الباحثون مما سبق إلى أن الأحكام المهنية التى يصدرها مراقبو الحسابات تعد دالة فى العديد من المحددات سواء على مستوى خصائص كلا من؛مراقب الحسابات، ومنشأة المحاسبة والمراجعة أو مستوى عميل المراجعة وصناعته أو مستوى خصائص بيئة الممارسة المهنية. كما يخلص إلى أنه على الرغم من تعدد تلك المحددات إلا أن نتائجها لم تكن حاسمة، ويعتقد الباحثون أن ذلك قد يرجع إلى تناول غالبية تلك الدراسات للمحددات بصورة منفردة، حيث قد لا يظهر الأثر الحقيقى لتلك المحددات إلا فى ظل تكاملها واقترانها مع محددات أخرى داعمة بما ينتج عنه أثر تقاعلى يعطى صورة أكثر تكاملا بشأن تلك المحددات

فيما يتعلق بمفهوم ومكونات الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات من منظور المراجعة يمكن القول أن الملاءة المهنية فى مجال المراجعة يقصد بها قدرة منشأة المحاسبة والمراجعة على الوفاء بالتزاماتها ومسئولياتها تجاه أصحاب المصالح فيها بصفة عامة، والمساهمين بصفة خاصة، وكذلك العملاء والمجتمع ككل، من خلال الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد وأداب السلوك المهني، والتي ينتج عنها تأدية تشكيلة خدماتها بمستويات مرتفعة من الجودة، بناء على ما يصدره مراقب

الحسابات من أحكام مهنية ذات جودة مدركة perceived quality، من قبل أصحاب المصالح، تعمل على الحفاظ على سمعة منشأته وتضمن لها البقاء والاستمرار وتحقيق أهدافها فيما تقدمه من خدمات، خاصة مراجعة القوائم المالية، وذلك بما يتوفر لديها من قدرات وامكانيات للوفاء بتلك المسؤوليات، سواء الحالية والمستقبلية، بما يعنى ضرورة وجود قدرات حالية، مع الأخذ فى الاعتبار القدرات المطلوبة مستقبلا، والتي يمكن الوفاء بها من خلال التنمية المهنية المستمرة وكذلك الوفاء بما يستجد على المهنة من التزامات.

وقياسا على الملاءة المالية يمكن القول بأن هناك ضرورة أن يتوفر لدى منشآت المحاسبة والمراجعة مستوى مقبول من المتطلبات المهنية التى تضمن الوفاء بالمسؤوليات والالتزامات والحد من المخاطر ومواجهة التحديات التى أوجدتها بيئة الأعمال الحديثة، خاصة بعد الأزمات المالية العالمية المتكررة، والحاجة الى استعادة ثقة أصحاب المصالح فى المهنة.

كما يمكن القول أن مصطلح الملاءة المهنية بدأ ظهوره فى مصر مع بداية الاهتمام بمفاهيم الرقابة على منشآت المحاسبة والمراجعة، حيث قامت الهيئة العامة للرقابة المالية باتخاذ بعض الخطوات، وإصدار بعض القرارات التى من شأنها تحسين الرقابة على أداء مراقبى حسابات الشركات المقيدة بالبورصة، فقد تم إصدار القرار رقم (96) لسنة 2006 بشأن ضوابط القيد فى سجل مراقبى الحسابات لدى الهيئة، وإصدار القرار رقم (140) لسنة 2006 بشأن المعيار المصرى لمراقبة الجودة، وإصدار القرار رقم (79) لسنة 2007 بشأن قواعد آداب وسلوكيات مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة المقيدى بسجل الهيئة، وإصدار القرار رقم (84) لسنة 2008 بشأن تأسيس وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبى الحسابات المقيدى بسجلات الهيئة.

وطبقاً للقانون رقم 123 لسنة 2008، الخاص بتعديل بعض أحكام قانون سوق رأس المال، الصادر بالقانون رقم 95 لسنة 1992، ينشأ بالهيئة سجل يقيد به مراقبو الحسابات الذين يحق لهم مراجعة الشركات المقيدة أوراقها ببورصة الأوراق المالية وشركات الاكتتاب العام، والشركات العاملة فى مجال الأوراق المالية، وصناديق الاستثمار المنشأة بالبنوك وشركات التأمين. ويضع مجلس إدارة الهيئة شروط واحكام قيد و شطب مراقبى الحسابات فى ذلك السجل، فضلا عن إصدار القرار رقم (33) لسنة 2009 بشأن ضوابط القيد واستمرار القيد والشطب فى سجل مراقبى الحسابات لدى الهيئة، والذي وضع شروطا للقيد فى السجل، واهمها تقديم ما يفيد استيفاء شروط القدرة والملاءة

المهنية من خلال تقديم ما يفيد؛ وجود فريق عمل يضم ثلاثة علي الأقل من ذوي الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة، مراجعة الشركات المساهمة لمدة لا تقل عن خمس سنوات، نظام مطبق بالمنشأة للرقابة علي الجودة والتحقق من الاستقلالية المهنية، نظام مطبق بالمنشأة للالتزام بالتعليم المهني المستمر، والذي يهدف إلي توعية فريق العمل بمختلف المسائل المتعلقة بالتحديات والتطورات الجديدة في معايير المحاسبة والمراجعة المصرية، وبالأخص فيما يتعلق بالصناعات المالية المتخصصة كقطاع البنوك والتأمين والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية والأدوات المالية والعقود والمشتقات.

ويخلص الباحثون مما سبق إلى أن الملاءة المهنية يقصد بها قدرة منشأة المحاسبة والمراجعة على تحقيق الأهداف الإقتصادية والمهنية والوفاء بالالتزامات نحوالمهنة والعملاء والمجتمع، من خلال ثلاث آليات رئيسية وهي؛ وجود فريق عمل متكامل، نظام فعال لرقابة الجودة، نظام للتدريب والتعليم المهني المستمر، وما تنطوي عليه من آليات فرعية تمشيا مع متطلبات القرار رقم 33 لسنة 2009 والصادر عن الهيئة العامة للرقابة المالية.

كما يمكن القول أن من أهم تلك القرارات قرار 33 لسنة 2009 الصادر عن رئيس هيئة سوق المال(الهيئة العامة للرقابة المالية حاليا) في مصر والذي يمثل نقطة البداية، حيث يتطلب هذا القرار ضرورة أن يتوفر لدى منشأة المحاسبة والمراجعة ما يدل على الملاءة المهنية من: (أ) وجود فرق عمل على درجة عالية من الكفاءة المهنية سواء المعرفية أوالعملية، (ب) وجود نظام فعال للرقابة علي الجودة والتحقق من الإستقلالية المهنية، (ج) فضلا عن وجود نظام مطبق بالمنشأة للالتزام بالتمتية المهنية المستمرة.

فيما يتعلق بضرورة وجود فريق عمل، كمبرك أساسي للملاءة المهنية، يمكن القول بأن أداء المراجعة من خلال فرق العمل من الأمور المسلم بها، حيث أكدت معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS على ضرورة تقسيم العمل بين أعضاء فريق التكليف. وفي هذا السياق يتفق البعض (Stocks & Harrell, 1995; Meixner & Welker, 1988; Trotman, 1998; Cameran et al., 2017; Su & Wu, 2018; Dimmock et al., 2018; Gul et al., 2013; Li et al., 2017) على أن العمل من خلال المجموعة يؤدي إلى مستوى دقة وجامع بين أفرادها أعلى، وينعكس على جودة الحكم المهني. كما اتفقت دراسات (Cronin & weingarl,

(2007; Oslan et al, 2007; Desai & Gupta, 2016) على وجود أثر إيجابي للتوسع في الإدراك وينتج عنه زيادة جودة القرارات، من خلال التركيز على التفاعل بين أعضاء الفريق وبصفة خاصة في ظل تضارب المهام، الأمر الذي يسمح بزيادة نطاق البحث عن المعلومات داخل المجموعة، والحد من الأثر السلبي للسيطرة على القرار

كما اهتم العديد من الباحثين (Knech et al., 2013; Jackson et al., 2017; Schmutte & Dumanu, 2009; Sanusi & Iskandar, 2007; Gul et al., 2013; Nelson & Tan, 2005; KPMG, 2014; Zhang et al., 2006; Maghee et al., 1978; CICPA, 2015) بالخصائص التي يجب أن يتمتع بها فريق عمل المراجعة ودورها في إصدار الأحكام المهنية، حيث اشارت دراسة (Trotman et al., 2005) إلى أن غالبية الدراسات السابقة ركزت على الأحكام المهنية الفردية، على الرغم من أن المراجعة تتم من خلال فرق العمل وفي شكل مجموعات، لأن المناقشات التي تتم بين فرق العمل ومشرفيها تؤثر بشكل إيجابي على جودة الأحكام المهنية، وذلك من خلال المحاكاة المعرفية والعقلية، خاصة مع من هم في مستويات إدارية أعلى، وبالتالي فإن جودة الأحكام المهنية تصبح دالة في الأثر التفاعلي بين فريق العمل والأثر المتنوع، نتيجة اختلاف الخبرات والمعرفة، وكذلك الأثر الهيكلي¹⁶ مع الأشخاص في المستويات الإدارية الأعلى وذوى الخبرة

وفي سياق طبيعة المهام ومجال الحكم المهني فإنها تتطلب تعدد أفراد فرق العمل من ذوى المعرفة والعلوم المختلفة، ويتطلب عددا من المتخصصين و ذوى خلفيات عملية وتدريبية وخبرات متخصصة، وهذا التنوع يسمح بتحسين أداء الفريق من خلال زيادة المعرفة. ويتفق البعض (Horwitz & Horwitz, 2007; Meissner & walf, 2017) على أن عدم التجانس بين مراقبي الحسابات وتفاعلهم يزيد من التفاعل الإيجابي، وهو عكس المتوقع، وذلك من خلال استكشاف جوانب جديدة لمجالات القرار. فضلا عن ضرورة تكامل وتنوع الإدراك وكيفية الاستفادة منه في الأحكام التنفيذية والاستراتيجية بناء على نظرية تشغيل المعلومات.¹⁷

¹⁶ Herarical effect المناقشة بين اعضاء فريقى الفحص والتكليف تؤدي الى محاكاة معرفية وتفاعل واتصال فعال. ويتمثل الأثر الهيكلي في إضافة أحد أعضاء منشأة المحاسبة والمراجعة في وضع وظيفي أعلى higher rank ليقوم باتخاذ القرارات التي تخص الأوزان النسبية لمداخلات الحكم المهني.

¹⁷ احد مداخل دراسة التنمية المعرفية (الادراكية) في دراسات علم النفس وتشير الى الطريقة التي يتم بها مشاركة المعلومات

ويخلص الباحثون مما سبق إلى أن فعالية عملية المراجعة لا تتحقق إلا من خلال أدائها عن طريق فريق عمل متكامل يملك من الخبرات والمهارات ما يمكنه من الوفاء بمتطلبات المراجعة من إصدار قرارات وأحكام تتسم بدرجة عالية من الجودة. كما أنه على الرغم من مزايا العمل من خلال مجموعات إلا أن نجاح فرق العمل يتوقف على خصائصها وسماتها حتى يتحقق الهدف المرجو، من جودة القرارات، والتي أهمها؛ هرمية الفريق الذي يعكس إختلاف الخبرات، فضلا عن التنوع الإدراكي الذي يوفر رؤى غير تقليدية لحل المشاكل خاصة تلك التي تتعلق بأحكام مهنية مستحدثة والحد من سيطرة البعض على القرارات ومنع التحيز في الأحكام.

فيما يتعلق بنظم رقابة الجودة، كمكون أساسى للملاءة المهنية، فقد اهتم الاتحاد الدولي للمحاسبين بالرقابة على الجودة من خلال إصدار المعيار الدولي للرقابة على الجودة (ISQC NO. 1) والذي يقدم إرشادات لمنشآت المحاسبة والمراجعة، فيما يتعلق بنظم رقابة الجودة وممارساتها، وكذلك صدور معيار المراجعة الدولي ISA NO. 220 والذي أكد على ضرورة وجود نظم رقابة للجودة لدى منشآت المحاسبة والمراجعة، حيث عرف المعيار نظم رقابة الجودة بأنها مجموعة الإجراءات والسياسات التي تتبناها منشأة المحاسبة والمراجعة، والتي بدورها توفر تأكيدا معقولا بأن: منشأة المحاسبة والمراجعة، والعاملين فيها من مراقبي الحسابات، ملتزمون بالمعايير المهنية وكل المتطلبات التشريعية والقانونية المطبقة، وان التقارير التي يتم إعدادها من قبل منشأة المحاسبة والمراجعة، أوالمشاركين في التكاليف، ملائمة ومناسبة لظروف التكاليف.

وبصدور قانون Sarbanes – Oxley Act (SOX) فى عام 2002 تم إنشاء مجلس الرقابة على أعمال مراقبى حسابات الشركات المقيدة فى بورصة الاوراق المالية الأمريكية PCAOB والذي أصبح مسئولاً عن متابعة، وفحص والتفتيش على، منشآت المحاسبة والمراجعة، بالإضافة لإصدار المعايير .

واوروبيا قام المشرع الاوروبي (Moizer, 2006) بإنشاء مجلس مراقبة المراجعة Audit Oversight Board بحيث يكون مسئولاً عن الموافقة على، وتسجيل، منشأة المحاسبة والمراجعة، والتأكيد على جودة المراجعة، حيث يتطلب من منشآت المحاسبة والمراجعة المسجلة أن يكون لديها نظام داخلي لتأكيد الجودة.

وفي نفس السياق تجدر الإشارة في هذا الصدد إلى أن الإتحاد الأوروبي للمحاسبين القانونيين (FEE,2006) قام بدراسة مسحية لآليات رقابة الجودة وترتيبات الإشراف على مراقبي الحسابات عبر أوروبا. ولقد شملت هذه الدراسة 29 دولة أوروبية تتضمن دول الإتحاد الأوروبي في ضوء التوجيهات والإرشادات في المراجعة، والذي يلزم كل دول الإتحاد بضرورة وجود نظم تأكيد جودة تغطي منشآت المحاسبة والمراجعة. وعلى الرغم من أن هذه التوجيهات والإرشادات لم تحدد نظاما معيناً للتأكيد على الجودة إلا أنها حددت عددا من الخصائص التنظيمية العامة لنظم رقابة الجودة وهي؛ أن تكون الجهة القائمة بالتفتيش مستقلة عن منشآت المحاسبة والمراجعة محل الفحص وبعيدة عن أي تضارب في المصالح، وأن يكون لدى الجهة القائمة بالتفتيش القدرة الفنية والتدريب للقيام بعمل الفحص، وأن يكون تمويل النظام آمن وبعيد عن تأثير منشآت المحاسبة والمراجعة، وأن يكون للنظام موارد كافية وخاضع للإشراف العام.

ويمكن القول أن إصدار هذه المعايير شجع العديد من الدول للاهتمام بالرقابة على الجودة المهنية، حيث في بيئة الممارسة المهنية المصرية صدر القرار رقم 140 لسنة 2006 بشأن معيار مراقبة الجودة المصري رقم 220 بعنوان معيار مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية، والذي أكد على ضرورة توافر نظام لرقابة الجودة يوضح فيه مسؤوليات القادة داخل منشأة المحاسبة والمراجعة تجاه الجودة والمتطلبات الأخلاقية والسلوكية وقبول المهام والاستمرار مع العملاء وتعيين فرق العمل واداء المهام والتشاور والمتابعة.

وفي نفس السياق فقد اهتمت الدراسات الأكاديمية (Hermanson et al., 2007; Griffth, 2015) السهلي، العجروشي، 2012، الشراوى، 2012) بنظام رقابة الجودة ومتطلباته بكونه أحد الجوانب الأساسية للملاءة المهنية وكيف يمكنه التأثير على جودة الأحكام المهنية في المراجعة، حيث استهدفت دراسة (السهلي، العجروشي، 2012) قياس مدى التزام منشآت المحاسبة والمراجعة الصغيرة في المملكة العربية السعودية بمعايير الرقابة النوعية، ونظام مراقبة جودة الأداء وكذلك التعرف على أسباب القصور في المنشآت الصغيرة في تطبيق معايير الرقابة النوعية. وتوصلت إلى أن هناك قصورا وأخطاء في جميع منشآت المحاسبة والمراجعة الصغيرة في المملكة، فيما يخص عناصر الرقابة النوعية خاصة في التصميم ومدى الالتزام والتنفيذ، بينما اشارت دراسة (Griffth, 2015) إلى أن الالتزام بمعايير رقابة الجودة يتطلب بذل العناية المهنية الواجبة، من خلال الاستعانة بكافة الوسائل، التي تساعد مراقب الحسابات في إصدار أحكام مهنية ذات جودة عالية

وتحقيق الكفاءة المهنية، بما يسمح لمراقبي الحسابات بالاستعانة بخبراء التقييم الذين يتم تعيينهم من قبل فريق المراجعة كمتخصصين، والاعتماد على المذكرات التحذيرية، بما يساهم في تحسين التمثيل الذهني للتقديرات المحاسبية، كأحد الأحكام المهنية التي ترتبط بأمور المراجعة الأساسية، التي تتسم بدرجة عالية من التعقد بما ينعكس على جودة الأحكام المرتبطة بها.

فيما يتعلق بالمكون الثالث من مكونات الملاءة المهنية والخاص بالتنمية المهنية، فقد أكد AICPA على أهمية التنمية المهنية من خلال معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS والتي تمثل إطارا عاما للمراجعة، حيث تتطلب ضرورة أن يكون من يقوم بممارسة المهنة مؤهلا مهنيا، لذا فهناك ضرورة أن يتوفر لدى مراقب الحسابات المهارة والخبرة العلمية والعملية لضمان جودة الأحكام المهنية التي يصدرها، والتي يمكن أن يكتسبها من خلال التدريب والتعليم المستمرين.

ويمكن القول أن هناك تشابها في التشريعات التي تناولت التدريب والتعليم المهني في كثير من الدول حيث تتطلب تعليم مهني مستمر يصل إلى 120 ساعة كل ثلاث سنوات. وقد أكد الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC,2006) على ضرورة تطوير معايير التعليم الدولية، خاصة فيما يتعلق بالتأهيل العلمي للمحاسبين لمتابعة التطورات المهنية المستمرة لأعضاء، و ناقش المعيار التعليم المستمر باعتباره أساس التأهيل المهني لمقابلة احتياجات المستخدمين وأصحاب المصلحة. وبالنسبة للمعايير الحكومية يجب أن يستكمل مراقبو الحسابات الحكوميين على الأقل 80 ساعة كل سنتين، بما يدعم بشكل مباشر الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات، ومن المتوقع أن التعليم المهني والتدريب المستمرين يبقى مراقبي الحسابات عند مستويات مرتفعة من المهنية والخبرات والمهارات والمعرفة، بما ينعكس على جودة أدائهم وإصدارهم للأحكام المهنية التي تتطلبها التكاليفات المختلفة، و ينعكس إيجابا على سمعة واداء منشأة المحاسبة والمراجعة.

وفي نفس السياق اصدر مجلس معايير التعليم المحاسبى الدولي¹⁸ (IAESB,2017) مسودة معيار التعليم الدولي IES7 بعنوان التنمية المهنية المستمرة (المعدل) والذي يوفر ارشادات للتأهيل، من خلال وجود متطلبات تعليمية وتدريبية مستمرة، حيث قدم الإصدار الأول لمعيار التعليم الدولي

¹⁸ International Accounting Education Standards Board مجلس معايير التعليم المحاسبى الدولي وهوجهة مهنية مستقلة تقوم بوضع المعايير ذات الصلة بالتعليم المحاسبى المهني وما يتعلق بالتأهيل الفني والمهارات المهنية والقيم والأخلاقيات وتدعم التعليم من خلال تطوير وتطبيق معايير التعليم الدولية التي تلقى القبول العام وتدعم التفوق العالمى ومن ثم تقوية ثقة أصحاب المصلحة.

7 IES في 2012 وتم تفعيله في 2014 ليصف متطلبات التنمية المهنية المستمرة. ومن خلال السعي وراء الارتقاء المستمر بجودة الخدمات المهنية فقد تم تعديل المتطلبات، حيث يهدف التعديل الى تحسين الاتساق وجودة وملاءمة نظم التنمية المهنية المستمرة التي يحصل عليها المهنيون في مجال المحاسبة والمراجعة على أن يتم الإصدار والتطبيق النهائي في منتصف 2019، ويعطى الوقت الكافي لأعضاء IFAC لترجمة المعيار وضمان قابليته للتطبيق.

وفيما يتعلق بمداخل قياس التنمية المهنية المستمرة، فإن AICPA يتطلب ساعات تنمية مهنية تصل الى 150 ساعة، وذلك لتجديد تراخيص مزاولة المهنة. وفيما يتعلق بالتوثيق فإن الاحتفاظ بسجلات بشأن التعليم المهني المستمر غير مطلوبة، ولكن يفضل الاحتفاظ بها. ويؤكد على أن متطلبات التنمية المهنية قد تختلف من ولاية لأخرى، فعلى سبيل المثال فإن متطلبات التنمية المهنية في ولاية كاليفورنيا تتطلب ساعات تنمية مهنية 80 ساعة، منها 20 ساعة كل سنة على الأقل و40 ساعة في مجال فني مثل؛ الضرائب، التخطيط المالي، الاستشارات و4 ساعات خاصة بالأخلاقيات. وهناك متطلبات إضافية بالنسبة لمراقبي الحسابات الذين يقومون بالمراجعة، أو خدمات التوكيد للوحدات الحكومية، أو المشاركة في إعداد متطلبات التعليم المستمر، فإنه يجب عليه الحصول على 4 ساعات إضافية في مجال التعليم المستمر بشأن اكتشاف الغش والتقرير عنه. ويعد جزء من 80 ساعة المطلوبة لتجديد تراخيص مزاولة المهنة، ويسمح ب50% بحد أقصى من عدد الساعات في حالة التدريس.

وقد أوضح معهد المحاسبين القانونيين في ماليزيا¹⁹ MICPA في الفقرة 410 من قانون الأداء المهني والممارسة، والتي تتناول التعليم المهني المستمر، التنمية المستمرة، أن التأهيل المهني يعد جوهرياً لمقابلة توقعات أصحاب المصلحة، و ضمان جودة الخدمة المهنية، من خلال الأداء وفقا للعناية المهنية الواجبة، ومن ثم يجب استكمال 120 ساعة تعليم مهني مستمر كل 3 سنوات منها 60 ساعة هيكلية، وقابلة للتحقق verifiable أو معتمدة، و20 ساعة، على الأقل، كل سنة. ويتطلب أيضا الاحتفاظ بسجلات الالتزام بمتطلبات التنمية المهنية. وفي حالة الفشل في الحفاظ على، وتحسين، التأهيل المهني ومخالفة المبادئ الأساسية فإنه يمكن اتخاذ الإجراءات التأديبية المناسبة.

كما صدر في استراليا معيار CR7²⁰ التنمية المهنية المستمرة في 2016، والذي يتطلب الاحتفاظ بسجلات التنمية المهنية المستمرة .وحالة المخالفة يمكن الاستبعاد من المهنة وفقا للقانون. وأشار إلى أنه بالنسبة لمراقبي الحسابات في أستراليا ونيوزيلندا فهناك متطلبات سنوية، وهي الحصول على 120 ساعة، على الأقل، كل 3 سنوات، و 20 ساعة، على الأقل، سنويا، على أن تكون هناك 90 ساعة رسمية أو معتمدة، بينما بالنسبة للمساعدين فإنه يتطلب منهم حضور 90 ساعة تعليم مهني مستمر كل 3 سنوات و 15 ساعة، على الأقل، سنويا وبالنسبة للفنيين من المحاسبين Accounting Technician يقضون 60 ساعة كل 3 سنوات، و 30 ساعة معتمدة، وعلى الأقل، 10 ساعات كل سنة . وفي حالة تخصص مراقب الحسابات في مجال معين، مثل التسجيل أو الترخيص كوكيل ضريبي، على سبيل المثال، فإن 40% على الأقل من ساعات التنمية المهنية المستمرة يجب أن تكون في نفس المجال الضريبي، الذي حصل على ترخيص لمزاويلته، وفي حالة التخصص والحصول على أكثر من ترخيص يجب أن يحصل على 40% من الساعات في كل ترخيص أو تسجيل. وفيما يتعلق بمتابعة الالتزام فإنه يتم من خلال فحص سجلات التنمية المهنية المستمرة بشكل عشوائي من بين الأعضاء، للتحقق من مدى الالتزام. كما يمكن الاستبعاد من المهنة في حالة المخالفة و عدم الوفاء بالمتطلبات.

ويخلص الباحثون مما سبق إلى، أنه على الرغم من الاتفاق على ضرورة التنمية المهنية والتشابه في أساليبها وادواتها، خاصة فيما يتعلق بالقياس، إلا أن هناك ضرورة لإعادة النظر في محتوى وجوده ومدى اتفاق تلك الأنشطة والبرامج مع المسئوليات والأدوار المطلوبة، أي من الأفضل التركيز على الكيف وليس الكم، ومن ثم يدعم الباحثون القياس على المخرجات وليس المدخلات، الذي يركز على الكم دون تقييم الاستفادة من المحتوى، ومدى ملاءمته للاحتياجات الحالية والمستقبلية.

وصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية مبادرة جاءت لتعكس الدور الهام لهذا المكون في الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات، وذلك في إطار سعى الجمعية للارتقاء بالمستوى المهني والغنى لمراقبي الحسابات، بما له دور هام في أداء المهنة بجودة مرتفعة والأحكام

المهنية على وجه الخصوص، وذلك باستخدام نظام للساعات المعتمدة، حيث يتعين في جميع الأحوال ألا يقل التعليم المباشر، من حضور الدورات والندوات واعداد البحوث والمحاضرات والاشتراك في اللجان الفنية ذات الصلة بالمهنة، عن 80%، بما يعادل 96 ساعة من التعليم المهني المستمر، بينما التعليم غير المباشر، مثل الدراسة الذاتية وبرامج الحاسب الآلي، بحد أقصى 24 ساعة بنسبة لا تتجاوز 20%، جاء للاهتمام بمستوى التعليم المهني المستمر مؤخرًا.

و لم يقتصر الاهتمام بالتنمية المهنية بشقيها العلمي والعملية - والذي يمكن أن يتحقق من خلال التركيز على اكتساب المعرفة عن طريق التدريب والتعليم المستمر - على الجهات المهنية والرقابية بل اهتم به أيضا الأكاديميون، حيث اتفقت العديد من الدراسات (Stoel et al., 2012; Uyar & Gungormus, 2011; Vasarhelyi et al., 2010; Lin, 2008; Howieson, 2009; Dixon et al., 2004; Curtis et al., 2003) على أن هناك تغيرات في بيئة الأعمال في العقدين الماضيين خاصة التطورات التكنولوجية، لذا فإن الدور التقليدي الذي يلعبه مراقب الحسابات أصبح لا يتناسب مع طبيعة بيئة الأعمال الحالية، الأمر الذي أوجد مجموعة من التحديات. ولمواجهتها فإن هناك مجموعة من المهارات والمعرفة التي يجب أن تتوفر في مراقبي الحسابات، وذلك من خلال التأهيل المهني الملائم والذي يتمثل في التدريب والتعليم المستمر.

كما توصلت دراسة (stoel et al, 2012) إلى أن المعرفة المحاسبية تحتل المراتب الأولى من حيث الأهمية، في حالة مراجعة القوائم المالية، إلا أنها تحتل مكانة متأخرة من حيث الأهمية عند مراجعة النظم الالكترونية.

ويتفق البعض (عطا الله، 2005، عبد البديع، عبد الرحيم، 2014) على أن هناك قصورا سواء، في المحتوى العلمي أو العملي، للبرامج الدراسية، والذي يحتاج إلى التحديث المستمر، بما يواكب التطورات في بيئة الممارسة المهنية، خاصة فيما يتعلق بالإساليب التقنية المستخدمة، وان هناك فجوة بين المعرفة المحاسبية والمعارف الأخرى التي يجب تضييقها بما يساعد في تحسين جودة قرارات مراقبي الحسابات، خاصة المعارف التكنولوجية والتدريب عليها بصفة خاصة. وتؤكد تلك الدراسات على القصور الواضح في جانب التدريب العملي، والذي يمثل الشق الثاني للتأهيل المهني بالإضافة إلى المعرفة المحاسبية.

وفي نفس السياق فإن دراسة (Mansouri et al, 2009) تشير إلى أن نجاح أي مهنة يتوقف على ثلاث نقاط أساسية وهي؛ مدى الحصول على المعلومات المتقدمة، التعليم المهني المستمر، ووجود حد أدنى من التأهيل المهني. وتوصلت دراسة (Thomas et al,1998) إلى أن التدريب والتعليم المستمر يدعم المعرفة والتأهيل المهني، حيث اختبرت الدراسة مستوى التعليم المهني المستمر والخبرة وجودة الأداء في منشآت المحاسبة والمراجعة على عينة من مراقبي الحسابات الحاصلين على شهادة CPA وتوصلت إلى أن مراقبي الحسابات الأكثر مخالفة كانوا ممن حصلوا على ساعات تعليم مهني مستمر أقل بشكل جوهري.

وفي نفس السياق اختبرت دراسة (Parmotong & Ussahawanitchakit, 2016) العلاقة بين التعليم المهني ونجاح مراقبي الحسابات. وتوصلت إلى أن أبعاد التعليم المهني، سواء كانت التجارب الملموسة والتجارب التفاعلية والملاحظة الكاشفة لها تأثير إيجابي على جودة تخطيط المراجعة، حيث يتطلب من مراقبي الحسابات في تايلاند خبرة لا تقل عن ثلاث سنوات، أو 3000 ساعة، ليصبحوا مراقبي حسابات، بالإضافة إلى تدريب لمدة 18 ساعة كل سنة. وتوصلت النتائج إلى أن التعليم المهني المستمر تساعد على فهم طبيعة الأعمال الديناميكية للعملاء واستراتيجيات أعمالهم المختلفة، بما يسمح بجودة التخطيط.

ومن جهة أخرى ركز البعض (Wedemeyer, 2010; Shneider,1985) على ضرورة أن يتوفر لدى منشأة المحاسبة والمراجعة نظام للتدريب والتعليم المستمر حيث يجب تدريب المبتدئين واكسابهم الخبرات والمهارات والمعرفة، خاصة الشك المهني، فالقدرة على إصدار أحكام مهنية ملائمة تكون من خلال تطوير والاحتفاظ بهذه النظم والبرامج من قبل منشأة المحاسبة والمراجعة، والذي اثبت فعاليته في نقل الخبرات وتطوير مهارات المبتدئين، حيث أوصت دراسة (Shneider, 1985) بالاستعانة ببرامج الفحص والتعليم المستمر حيث يمكنها أن تحد من الاختلافات وتزيد من الإجماع بين مراقبي الحسابات بشأن عدالة القوائم المالية .

وفيما يتعلق بالعلاقة بين درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات وجودة الأحكام المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية فقد تناولت العديد من الدراسات (Stocks & Harrell, 1995; Meixner & Welker,1988; Trotman, 1998; Hammersly, 2011; Gul et al.,2016; CICPA,2015; al., 2013) عناصر الملاءة المهنية و علاقتها بما

يصدره مراقب الحسابات من أحكام مهنية بصفة عامة، وامور المراجعة الأساسية، بصفة خاصة. وفيما يتعلق بالعنصر الأول للملاءة المهنية، وجود فريق عمل على درجة عالية من المهارة والكفاءة، فقد اتفقت على أن العمل من خلال المجموعة يؤدي إلى دقة واجماع بين أفراد المجموعة أعلى، وينعكس على جودة الحكم المهني.

وقد تناول البعض خصائص فرق العمل، واتفقوا (Solomon, 1992; Cronin & weingarl, 2007; Oslan et al,2007; Knech et al.,2013; Jackson et al.,2017; Schmutte & Dumanu, 2009; Sanusi & Iskandar, 2007; Gul et al.,2013; Nelson & Tan, 2005; KPMG, 2014; Zhang et al., 2006; Maghee et al.,1978; CICA,2015) على وجود علاقة ايجابية بين تنوع الإدراك وتعارض المهمة وكيف أن هذا التنوع ينتج عنه زيادة جودة القرارات، من خلال التركيز على التفاعل بين الفريق عند مستويات عالية من تضارب المهام، بما يسمح بزيادة نطاق البحث عن المعلومات داخل المجموعة، ويعمل على تقييم أفضل للمعلومات المتاحة

ويتفق البعض (KPMG, 2014; Zhang et al., 2006; Maghee et al., 1978; CICA,2015) على أن قرار المجموعة يساعد على تحسين جودة الحكم المهني، من خلال القدرة على تشغيل أكبر قدر من المعلومات والاتصال الفعال. أضيف إلى ذلك أن غالبية الدراسات المحاسبية والسلوكية (Soloman, 1982; Carpenter, 2007; Klee, 2009; Grice, 2011; Amreen Bi, 2011; Cabrerizo et al., 2014) لفريق العمل يكون أفضل من الأداء الفردي من خلال التغلب على قيود ومعوقات الأداء الفردي لمراقب الحسابات، خاصة في أحكامه المهنية المتعلقة باكتشاف التحريفات الجوهرية، التي تكون أكثر قدرة على التحليل و حل المشاكل وأداء المهام وإدارة العصف الذهني بإعتبارها وعاء للخبرة والمعرفة، والذي ينعكس بدوره على جودة الأحكام المهنية في أداء المهام، ومن ثم جودة المراجعة ككل.

وعلى الرغم مما تناولته الدراسات السابقة من أهمية فرق العمل ومزاياها وخصائصها، التي تنعكس على الأداء والمهام بصفة عامة، والأحكام المهنية بصفة خاصة، نتيجة ارتفاع التوافق بين أعضاء الفريق كما أن العمل والأداء الجماعي يمكن أن يؤدي الى أداء واحكام مهنية ذات جودة

أعلى، إلا أن هناك وجهات نظر أخرى، فيرى آخرون (Solomon,1987; Libby & luft, 1993; Carpenter, 2007; Klee, 2009; Grice, 2011; Amreen Bi, 2011) أن الأحكام المهنية التي تصدرها المجموعة، أو فرق العمل، لا تكون ذات جودة أعلى من الأحكام المهنية الفردية بصورة مطلقة، وإنما يكون ذلك مشروطا بعدة جوانب، أهمها خصائص المهمة ومجال الحكم المهني و خصائص فريق العمل في حد ذاته

وفي سياق التركيز على رقابة الجودة، من خلال الفحص الداخلي ومساءلة مراقبي الحسابات عما يقومون به من أعمال وإصدار للأحكام المهنية وتوثيقها، فقد اتفق البعض (Dezort et al., 2006; Kennedy,1993; Sari et al., 2008; Andiola, 2014; Bagley, 2010) على دور ضغوط المساءلة، وكيفية مساهمتها في تحسين جودة الأحكام المهنية بصفة عامة وبشأن الأهمية النسبية بصفة خاصة. وتوصلوا إلى أن مراقبي الحسابات الذين يقعون تحت ضغوط مساءلة عالية، تكون أحكامهم المهنية أكثر تحفظا، والتي تعد مؤشرا على مستوى مرتفع من جودة الحكم المهني.

وفي نفس الاتجاه تناول فإن دراسة (Sari et al.,2008) اختبرت المساءلة، كأحد حوافز الأداء واحد أشكال الفحص الداخلي لنظام رقابة الجودة، واثر الجهد على العلاقة بين المساءلة واداء الحكم المهني، في ظل مستويات مختلفة من تعقد المهام ومجال الحكم المهني. ووضحت نتائجها أن هناك تحديات متلازمة، ناتجة عن طبيعة المهام ومجال الحكم المهني والتي من شأنها أن تؤدي إلى انخفاض الإجماع بين مراقبي الحسابات وعدم دقة أحكامهم المهنية، بما ينعكس في النهاية على جودة الحكم المهني، ومن ثم جودة المراجعة. وتتفق تلك النتائج مع نتائج دراستي (Sanusi & Iskanar, 2007; Bonner & Sprinkler, 2002) بأن جودة الحكم المهني تتأثر بطبيعة المهمة ومجال الحكم المهني ومدى تعقدها.

ويخلص الباحثون مما سبق إلى أن المساءلة، باعتبارها إحدى آليات ومكونات نظام رقابة الجودة، ربما تساهم في جودة بعض الأحكام المهنية ذات الخصائص المعينة. ومن ثم يمكن القول أن وجود نظام لرقابة الجودة وحده قد لا يعمل بفعالية في تحقيق جودة الأحكام المهنية، وإنما يتوقف على طبيعة مجال الحكم وخصائصه، بما قد يستلزم وجود بعض العوامل الأخرى، مثل توافر فرق عمل ذات خصائص وسمات فردية، نظام للتدريب والتعليم المهني المستمر، كمكونات للملاءة

المهنية، يمكنها أن تحقق التكامل وتعالج القصور في التعامل مع بعض مجالات الحكم المهني، وبالتالي التأثير على كافة مجالات الحكم المهني، بغض النظر عن خصائص هذا الحكم و طبيعته المعقدة.

وفيما يتعلق بالعنصر الثالث من مكونات الملاءة المهنية، وهو التنمية المهنية المستمرة، فقد اتفقت الكثير من الدراسات (Hammersly, 2011; Molina & Ortega, 2003; Guzzo & Dickson, 1996; Ilgen et al., 2005; Svanström, 2016) على أن التدريب، كأحد الأساليب الهامة لنقل الخبرات، من خلال وصف العوامل المتوقع تأثيرها على إدراك مراقب الحسابات لخطر الغش واستجابته لهذا الخطر عند التخطيط، ومن المتوقع أن الخبرة غير المباشرة، عن طريق التدريب، يمكن أن تساعد على استرجاع المعلومات، كما أن لها دورا جوهريا في الحصول على المعرفة، خاصة فيما يتعلق بأداء المهام ومجال الحكم المهني ذات الصلة بخطر الغش، والتي قد تتطلب مهارات خاصة، وكيف يمكن للتعليم الجامعي والتدريب أن يكون لهما أثر جوهري في أدائها بدقة أكبر.

أضف إلى ذلك ما توصلت اليه دراسات (Gul et al., 2013; Bailey et al, 2011) بأن الاختلافات في جودة خدمات مراقبي الحسابات بشكل جوهري. يرجع إلى اختلاف السمات الشخصية لمراقبي الحسابات، مثل الخلفية التعليمية ومستوى التعليم وخبرة منشأة المحاسبة والمراجعة التي ينتمى إليها، من حيث الحجم والدرجة الوظيفية داخل منشأة المحاسبة والمراجعة، ومدى ارتباطها بنظيرتها الدولية. وتوصلوا إلى أن الشركاء يكونون أكثر تحفظا في تقاريرهم، مقارنة بغيرهم في المستويات الوظيفية الأقل داخل منشأة المحاسبة والمراجعة، وأن الخلفية التعليمية لها تأثير مختلف على جودة المراجعة، لأن مراقبي الحسابات الذين يحصلون على درجات جامعية أعلى، وكذلك الذين ينتمون إلى منشآت محاسبة ومراجعة كبيرة، يكونون أكثر تحفظا، بما ينعكس على جودة أحكامهم وقراراتهم المهنية. فضلا عن أن التعليم المستمر والتدريب يحد من القصور المتلازم للأحكام المهنية والمشاكل ذات الصلة، وعلى رأسها الميل إلى الانتهاء من المهام need for closure وتوليد افتراضات ومعلومات وتشغيل ذهني أقل ابداعا.

ويخلص الباحثون مما سبق إلى أن هناك اتفاقا عاما على أن التعليم المستمر واساليب التدريب التي تحاكي الممارسات العملية يمكنها من رفع كفاءة مراقبي الحسابات، خاصة فيما يتعلق بالجوانب المعرفية والادراكية التي تسمح لهم بإصدار أحكام مهنية ذات جودة.

ويلاحظ أن الدراسات تناولت محددات جودة الأحكام المهنية بصورة منفردة، خاصة تلك العوامل التي تتعلق بخصائص منشأة المحاسبة والمراجعة، فيما يرتبط بالملاءة المهنية، حيث تم تناول مكوناتها بصورة فردية وتأثيرها على جودة الأحكام المهنية، إلا أن الباحثون يعتقدون أن الجمع بين المكونات الثلاث للملاءة المهنية سيكون له أثر تفاعلي، ومتكامل، يؤثر بشكل أكبر على جودة الأحكام المهنية، وذلك على الرغم من أن هناك بعض النتائج المتعارضة لبعض تلك الجوانب، واخرى لها تأثير، و لكنه غير معنوي، واخرى يتوقف تأثيرها على وجود عوامل أخرى.

كما يعتقد الباحثون أيضا أن التعديلات الأخيرة على معايير المراجعة بصفة عامة، ومعيار المراجعة الدولي ISA 700 بصفة خاصة، وما يرتبط به من معايير أخرى ذات صلة، مثل ISA 701 الذي تم استحداثه، يخلق نوعا جديدا من التحديات لمراقب الحسابات، ويستحدث العديد من مجالات الحكم المهني المختلفة، بخلاف الأحكام المهنية التقليدية، والتي اعتاد عليها مراقب الحسابات، والتي أصبح لديه رصيد من الخبرة، التي تمكنه من إصدار الأحكام المهنية ذات الصلة بدرجة عالية من الدقة والجودة، إلا أن الأحكام المهنية المستحدثة في المعايير المعدلة تتطلب مهارات ومعارف و خبرات علمية وعملية مهنية خاصة. ولذا يعتقد الباحثون أن استيفاء منشآت المحاسبة والمراجعة لمستويات عالية من الملاءة المهنية، وتحقيق مكوناتها الثلاث، يساعدها ومنسوبيها على مواجهة التحديات التي أوجدتها التعديلات الأخيرة في معايير التقرير، ومن ثم تساعد مراقبي الحسابات على إصدار الأحكام المهنية، سواء التقليدية أوالمستحدثة بصورة أكثر دقة.

في سياق مدى منفعة فقرة أمور المراجعة الأساسية والاحكام المهنية ذات الصلة فقد اتفق البعض (Kohler et al.,2016; Sirois et al.,2018; Kachelmerier et al., 2014; Ratzinger-Sakeel & Theis,2018; Sneller et al., 2017) على أن المعلومات التي تقدمها فقرة أمور المراجعة الأساسية، بشأن عمل مراقب الحسابات، تدعم القيمة المعلوماتية والاتصال في ظل وجود معلومات سلبية أقل، وكلما زادت المعلومات السلبية فيها يفسرها أصحاب المصلحة أن مراقب الحسابات تخلى عن مسؤولياته والقائما على الإدارة وكذلك التحريفات الجوهرية،

و ربما أن أمور المراجعة الأساسية تخفض من التوكيد المدرك²¹ في هذه الجوانب، بما يوحي بأثر الامتناع، ومن ثم انخفاض الثقة، والتي لها دور في مدى قبول تلك المعلومات ومحتواها المعلوماتي وتتفق الدراسة مع دراسة (Christensen, et al., 2014) بأنها لا تؤثر على غير المتخصصين.

كما أن دراسة (Carver & Trinkle, 2017) وجهت عدة انتقادات لتقرير المراجعة وفقا للمعايير الصادرة عن PCAOB، خاصة فيما يتعلق بفقرة أمور المراجعة الحرجة. فقد توصلت إلى أن المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة يعد محدودا، كما يوجد أثر سلبي للإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية (الحرجة critical audit matters) ويؤثر على مدى امكانية اعتماد المستثمرين غير المتخصصين على تقرير مراقب الحسابات، في ظل استخدام لغة فنية في وصف أمور المراجعة الحرجة بما يجعل التقرير أكثر طولا وقل قابلية للفهم والقراءة. فضلا عن أن معدى تقرير المراجعة كانوا أقل دعما لتلك التعديلات.

وتتناقض نتائج تلك الدراسات مع ما توصلت إليه دراسات (Kipp, 2017; Pelzer, 2016) بأن الوصف التفصيلي لنتائج أمور المراجعة الحرجة يؤدي الى زيادة الثقة وامكانية الاعتماد و دقة القوائم المالية مقارنة بالوصف العام، فالوصف التفصيلي الذي يتضمن إجراءات المراجعة لمواجهة تلك العناصر يزيد من إدراك المستثمرين، خاصة غير المتخصصين لجودة المراجعة، حيث تشير نظرية الدعم²² support theory أن التفاصيل تساعد على زيادة تقييم مدى امكانية الاعتماد ودقة العناصر المفصح عنها. أضف الى ذلك أن فقرة أمور المراجعة الحرجة تستهدف الحد من عدم تماثل المعلومات، وكيف يمكن للجهات القضائية والمستثمرين أخذ هذه الفقرة في الاعتبار، وتحديد مسئولية مراقب الحسابات بشأن التحريف الجوهرى. وتوصلت إلى أن ظهور هذه الفقرة أفضل من عدم ظهورها، وان المحتوى المعلوماتي وقيمة الاتصال لهذه الفقرة تظهر في حالة إدراك وقدرة المستثمرين على فهم محتواها واهدافها، حيث يجب أن تكون واضحة، ولا تكتب بلغة يفهم من مضمونها أنه امتناع عن ابداء الرأى.

²¹ Perceived assurance تشير إلى أن الثقة في مراقب الحسابات trustworthiness تنعكس بالتبعية على مصداقية القوائم المالية التي تعد أساسا لقرارات اصحاب المصلحة.

²² وفيها لا يقوم الافراد بتقييم احتمالات الاحداث في حد ذاتها بشكل مباشر و لكنهم يقيمون الافتراضات الاساسية (تقسيم اونتكيك unpack الحدث الى مكوناته) ووصف الحدث من خلال ما يحصلون عليه من معلومات تدعم الافتراضات، خاصة في حالة الأحداث النادرة،ومن ثم فإن الحكم على احتمالية الحدث يكون اكثر دقة (Pyszczynski et al., 2004).

وفي سياق آخر تناول البعض (Cordos & Fulop,2015; Bedard et al.,2014; Kohler et al., 2016; Goodson et al., 2014; Parsad & Charnd, 2017; Bedard, et al., 2016; Mock et al., 2013, Carcello, 2012; Vanstraelen, 2013) أمور المراجعة الأساسية وتحديد ما إذا كان مستخدم القوائم المالية التي تم مراجعتها يأخذون في اعتبارهم مدى منفعة تقديم فقرة أمور المراجعة الأساسية والذي يهدف إلى تحسين إدراك مستخدمي القوائم المالية لمهمة وطبيعة المراجعة وذلك من خلال دراسة وتحليل محتوى خطابات التعليق التي استلمها IAASB من أصحاب المصلحة بشأن تعديلات المعايير وذلك في سياق استجابته لحاجة المستخدمين للمزيد من المعلومات التي يجب توصيلها لهم وتضييق فجوة المعلومات، وتتضمن أكثر تلك الأمور تقييم الأدوات المالية والشهرة والاعتراف بالايراد، بينما أقلها اقتناء شركات أخرى

وفيما يتعلق بعلاقة عناصر الملاءة المهنية بالأحكام المهنية ذات الصلة بأمور المراجعة الأساسية، خاصة من منظور مردود هذا الحكم على أصحاب المصالح كما سبق، فيمكن القول أن أداء المراجعة وإصدار الأحكام في ظل وجود فرق عمل تتسم بالمهارات الكافية (KPMG, 2014; Zhang et al., 2006; Maghee et al.,1978; CICPA,2015; Griffith et al.,2016) من شأنها تنعكس على جودة الأحكام، حيث تتطلب بعض الأحكام المهنية المستحدثة، ومنها أمور المراجعة الأساسية ضرورة التعاون والمشاركة وتبادل الخبرات والمعرفة والاتصال والتفاعل بين أعضاء الفريق.

كما أنه من الملاحظ ازدياد الدور الذي يمكن أن يلعبه نظام رقابة الجودة في منشآت المحاسبة والمراجعة، كأحد عناصر الملاءة المهنية ومكوناته المختلفة، على جودة المراجعة بصفة عامة، وجودة الأحكام المهنية خاصة تلك المستحدثة. و في هذا الشأن ركزت بعض الدراسات (Lee & Park, 2013; Glover et al., 2017; Griffith, 2015, Hulthin & Krisandersson, 2012; Kumarasiri & Fisher,2011) على مراجعة التقديرات المحاسبية بصفة عامة، وتقديرات المستوى الثالث للقيمة العادلة بصفة خاصة²³، باعتبارها أحد أمور المراجعة الأساسية التي استحدثتها معايير المراجعة مؤخرًا، والذي يتطلب أحكامًا مهنية خاصة من قبل مراقبي الحسابات،

²³ وفقًا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS 13 توجد ثلاثة مستويات للمدخلات لتحديد افتراضات قياس وتقييم القيمة العادلة ويرتبط المستوى الثالث بالمدخلات التي لا يمكن ملاحظتها unobservable

فضلا عن التقرير عنها. أضف الى ذلك ضرورة أن تتوفر في منشأة المحاسبة والمراجعة، خاصة كبيرة الحجم، المقومات الأساسية من الالتزام بمعايير رقابة الجودة (السهلي، العجروشي، 2012، 2007; Hermanson et al, 2011; PCAOB) التي تسمح لمراقبي الحسابات الذين ينتمون اليها بإصدار الأحكام المهنية ذات الصلة بدرجة عالية من الجودة.

وتوصلت دراسة (Louwers et al., 2008) إلى أن الفشل في اكتشاف التحريفات الجوهرية المتعلقة بمراجعة العمليات مع الأطراف ذوى العلاقة²⁴ باعتبارها أحد أمور المراجعة الأساسية، يرجع إلى انخفاض الشك المهني، وبذل العناية المهنية الكافية، والذي يمثل قصورا في الالتزام بمعايير رقابة الجودة.

وفي سياق اخر فقد توصلت دراسة (Hulthén & Krisandersson, 2012) إلى أن طول مدة الارتباط تمثل أحد العوامل المؤثرة في استقلال مراقب الحسابات، الذي يمثل مؤشرا على مدى الالتزام بمعايير رقابة الجودة كأحد مكونات الملاءة المهنية، فإن طول مدة الارتباط تجعل مراقبي الحسابات أكثر افراطا في الثقة في التقديرات المحاسبية للإدارة بما ينعكس على جودة أحكامهم المهنية ذات الصلة بأحد أمور المراجعة الأساسية سلبا.

ويعتقد الباحثون أنه على الرغم من عدم الاتفاق التام بين الباحثين بشأن الالتزام بمتطلبات معايير رقابة الجودة، ووجود نظم رقابة جودة كأحد مكونات الملاءة المهنية، ومدى تأثيرها على جودة الأحكام المهنية بصفة عامة، والمستحدثة كأمر المراجعة الأساسية بصفة خاصة، إلا أن ذلك ربما يرجع إلى الاعتماد في هذه الدراسات على أحد متطلبات نظم رقابة الجودة دون الآخر. ومن ثم يعتقد الباحثون أن توفر نظم رقابة جودة فعالة تتحقق فيها كافة متطلبات النظام الفعال، كمكون للملاءة المهنية، ربما يؤثر على جودة الأحكام المهنية التي يصدرها مراقبو الحسابات، الذين ينتمون إلى تلك المنشآت، خاصة إذا تحقق التكامل بينها وبين عناصر الملاءة المهنية الأخرى.

²⁴ يشير معيار المحاسبة الدولي IAS No.24 إلى أن الطرف ذوى العلاقة يمكن أن يكون شخص أو شركة ذات علاقة بالشركة التي تعد التقارير المالية، ويكون هذا الشخص له من السيطرة، أو التأثير الجوهرى، على الشركة أو أحد أعضاء الإدارة في الشركة القابضة، وقد تكون شركة وكليةما يمثلان شركات تابعة لاحدى الشركات القابضة او احدهما قابضة والاخرى تابعة او يشتركان في احدى المشروعات. ويقصد بالمعاملات تبادل و اتحويل موارد و خدمات و ايجابيات و التزامات.

وفيما يتعلق بالمكون الثالث للملاءة المهنية والذي يركز على ضرورة توفر التعليم المستمر والتدريب المهني فقد اقترحت العديد من الدراسات (سلامة، 2013، شاهين، 2013، عبيد، 2011؛ متولى، 2012، ابوجبل، 2011، جمعه، 2013، العازمي، 2009، 2011؛ Kumansiri & Fisher, 2011) عدة أطر ومداخل مختلفة لمراجعة التقديرات المحاسبية والقيمة العادلة، باعتبارها أحد أمور المراجعة الأساسية، إلا أن غالبيتها اقتصر على تحديد المشاكل والتحديات، والتي تتضمن قصور معيار المراجعة المصرى فى توفير توجيهات وارشادات تفصيلية، بشأن مسؤولياته المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، خاصة تقديرات القيمة العادلة، والنقص فى الخبرات والمهارات والمعرفة ذات الكفاءة فى مجال التقييم، خاصة أساليب القياس الفنية للقيمة العادلة وتقييم الفروض المستخدمة فى هذا القياس، وتقييم عمل خبير التقييم الذى استعان به الإدارة، ومن ثم عدم كفاية التأهيل المهني العلمى والعملى، واقتصرت أيضا على استراتيجيات تحديد التغلب عليها، وكذلك المسئوليات الإجرائية، التى يجب أن يقوم بها مراقب الحسابات، خاصة فيما يتعلق بتقييم الافتراضات التى استندت اليها الإدارة، فضلا عن نماذج التقييم والبيانات الأساسية، كما أنها لم توضح البنود الأساسية التى يجب مراجعتها، و لم تتطرق الى العوامل المؤثرة فى جودة الأحكام المهنية ذات الصلة، فضلا عن كيفية التقرير عنها كأحد أمور المراجعة الأساسية.

ويخلص الباحثون مما سبق إلى أن استحداث IAASB لمعيار المراجعة الخاص بأمور المراجعة الأساسية ترتب عليه مجموعة من الأحكام التى لم يمارسها مراقبو الحسابات من قبل، ونظرا للطبيعة المستحدثة لتلك الأحكام، وما يمكن أن يترتب عليها من منفعة فى ترشيد قرارات أصحاب المصلحة وفى ضوء حرص مراقبي الحسابات على الإرتقاء بجودة الأحكام المهنية ومن ثم جودة المراجعة، وذلك بغض النظر عن مصدر هذا الحرص، سواء من منظور الحفاظ على سمعتهم بما ينعكس على الجوانب المالية أو من منظور تجنب مخاطر الأعمال متمثلة فى خطر التقاضى، بما ينعكس فى جميع الأحوال على بقاء واستمرار منشأة المحاسبة والمراجعة، وفى ضوء هذه الأمور والسعى نحو تحسين الأداء فإن الباحثون يعتقد أنه للوفاء بالمسئوليات المهنية الخاصة بأمور المراجعة الأساسية المستحدثة فإنه يجب تضافر جهود فريق العمل والتعاون وتبادل الخبرات والمعرفة وكذلك الالتزام بكافة المتطلبات المهنية خاصة فيما يتعلق بمتطلبات نظم رقابة الجودة، فضلا عن الالتزام بمتطلبات التنمية المهنية والحرص على التعليم المهني المستمر، والذي يمنح مراقبي الحسابات المعرفة والمهارة والخبرة التى تساعده على مواجهة مخاطر الاعمال وعدم التأكد

المصاحب للأحكام المهنية بصفة عامة، وتلك التي تتعلق بأمر المراجعة الأساسية المستحدثة بصفة خاصة.

ومن ثم يعتقد الباحثون أن التكامل بين تلك المتغيرات، مكونا بذلك ما يعرف بالملاءة المهنية، ربما يساعد مراقبي الحسابات في إصدار الأحكام المهنية ذات الصلة بجودة أعلى، ومن ثم يمكن صياغة الفرض التالي:

ف1: تؤثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات في مصر على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية

6-2 تحليل أثر المتغيرات المعدلة على العلاقة بين درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات وجودة الأحكام المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية واشتقاق الفروض الفرعية للبحث

يتناول الباحثون في تلك الفرعية مجموعة من المتغيرات للوقوف على مدى تأثيرها على اتجاه وقوة العلاقة الأساسية بين درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات وجودة الأحكام المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية بصورة منفردة أو مجتمعة وتتضمن؛ خبرة مراقب الحسابات، التعليم المهني المستمر، حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، القيد لدى الهيئة العامة للرقابة المالية وذلك على النحو التالي:

6-2-1 تحليل أثر خبرة مراقب الحسابات على العلاقة بين درجة الملاءة المهنية لمنشأته وجودة الأحكام المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية واشتقاق الفرض الفرعي الأول

فيما يتعلق بالأثر المشترك لخبرة مراقب الحسابات ودرجة الملاءة المهنية على جودة الأحكام المهنية التي استحدثها معيار المراجعة الدولي ISA 701 والتي ترتب عليها أحكام مهنية ذات طبيعة خاصة، فضلا عن استحداثها، فإنه يمكن القول أن تلك الأحكام المهنية تتسم بدرجة عالية من التعقد وعدم التأكد. لذا فقد اختبر البعض (Abdolmohammadi & Wright, 1987, Hamilton & Wright, 1982; Gaynor et al., 2016; Guiral et al., 2015) خصائص

المهام ومدى تعقدها ومتطلبات الوفاء بها، حيث أكدت على أهمية الخبرة كأحد الخصائص الفنية لمراقب الحسابات، في ظل المهام شبه المعقدة والمعقدة، والتي عادة تتطلب بدائل غير محددة وغير متاحة، وتحتاج الى كثير من الأحكام المهنية. كما اتفق البعض (Gullkvist & Jokipii, 2015)، عبد المنعم، 2000، عبد الفتاح،) على أن أحكام المراجعة يمكن أن تتأثر بالتكوين الشخصي والمهني لمراقب الحسابات، والتي تتضمن الخصائص الشخصية والسمات الذهنية، بما فيها القدرات التحليلية والقدرة على الاستنباط وتحليل العلاقات والابتكار في إيجاد الحلول.

وفي نفس السياق فقد اختبرت دراسة (Messier, 1983) تقييم ما إذا كان عامل الخبرة والمعرفة يحسن من جودة الحكم المهني، الذي يتعلق بالأهمية النسبية، باعتباره أحد أهم القرارات غير الروتينية. وتوصلت الدراسة إلى أن الخبرة تؤثر على قرارات الأهمية النسبية، إلا أنها تختلف مع نتائج دراسة (Hamilton & Wright, 1982) في هذا الشأن. ويعتقد الباحثون أن الاختلاف نتيجة طبيعة الحكم المهني والقرار لأن دراسة (Hamilton & Wright, 1982) ركزت على أحد المهام غير المعقدة والتي لا تحتاج في حد ذاتها إلى خبرات أو معرفة متخصصة .

وتتفق دراسات (جمعه، 2013، عبد البديع، 2014، Roger et al., 2006) على أن بعض الخصائص الديموغرافية، مثل المؤهل العلمي والخبرة، لها دور في التأثير على إدراك مراقبي الحسابات للتحديات والمعوقات والاستراتيجيات، التي تستخدم في التغلب على معوقات مراجعة القيمة العادلة، كما أن هناك ضرورة لاعادة تشكيل فرق المراجعة، لكي تتضمن أحد الخبراء في مجال احتساب القيم العادلة، والافتراضات التي يمكن الاستناد اليها في ظل الاسواق المالية غير النشطة، ومن ثم يجب أن يتمتع مراقبو الحسابات بالخبرة الكافية التي تسمح لهم بمراجعة النماذج التي استخدمتها الإدارة في القياس، و كذلك تقييم مدى معقولية الافتراضات، التي استندت اليها الإدارة في بناء تلك النماذج، وتقييم عمل خبير التقييم في حالة استعانة الإدارة به، ومن المتوقع أن تلعب خصائص فريق العمل دورا تقاعليا مع خبرة أعضاء الفريق

وفيما يتعلق بخصائص المهمة ومجال الحكم المهني ومدى حدائته التي تتمثل في طبيعة وابعاد المهمة ذاتها من حيث ؛تكوينها وتعقدها وعدم التأكد أوالخطر المصاحب لها، يتفق البعض (Mala & Chand, 2015; Brasel et al., 2015) على أن هناك قلقا لدى الممارسين والأكاديميين والمهنيين، فيما يتعلق بمراجعة الإفصاح عن أمور المراجعة الأساسية، والذي ربما يزيد من خطر

التقاضي الذي يمكن أن يتعرض له مراقبو الحسابات، خاصة في حالة الفشل في اكتشاف التحريفات الجوهرية. ومن ثم يمكن القول أن هناك طبيعة خاصة تتميز بها تلك الأحكام والتي تختلف بدورها عن الأحكام المهنية التقليدية، ومن ثم تتطلب ضرورة وجود مجموعة من المحددات والعوامل التي تضمن جودتها، الأمر الذي يثير التساؤل حول مدى تأثير حداثة تلك الأحكام على العلاقة الرئيسية محل الدراسة، فضلا عن اختلاف مجال الحكم، حيث يعتقد الباحثون أن الطبيعة الخاصة لتلك الأحكام ربما تؤثر على العوامل المحددة لجودتها.

وفي ضوء ما انتهى إليه البعض (Gul et al., 2013; Nelson & Tan, 2005; CICPA, 2006; Lehmann & Norman, 2006) من وجود أثر للخبرة على جودة الأحكام المهنية، وتعد أمرا حاسما في ظل بيئة عدم التأكد التي تحيط بالأحكام المهنية بصفة عامة، وامور المراجعة الأساسية التي استحدثتها المعايير المهنية بصفة خاصة، و في ضوء ما انتهى إليه البعض الآخر (Mala & Chan, 2015; Furiday & Kurnia, 2015; Eining et al., 1997; Bolger & Wright, 1994) من عدم وجود هذا التأثير الايجابي فإنه يمكن القول أن الخبرة بصورة منفردة أظهرت نتائج مختلطة، بما يعنى ضمنا أنها قد تتطلب ظروفًا محيطية ومتغيرات أخرى يمكن أن تتفاعل معها لإظهار دورها في التأثير على الأحكام المهنية خاصة التي استحدثتها المعايير. ويعتقد الباحثون أن ما توفره الملاءة المهنية من مكونات خاصة بفريق العمل ونظام لرقابة الجودة وتنمية مهنية قد تتفاعل مع خبرة مراقب الحسابات وتؤثر على شكل واتجاه العلاقة الرئيسية للدراسة، ومن ثم يمكن اشتقاق الفرض الفرعي (ف1/أ) كالتالي:

ف1/ أ: يختلف تأثير درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات في مصر على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية باختلاف مستوى خبرته

6-2-2 تحليل أثر التعليم المهني المستمر لمراقب الحسابات على العلاقة بين درجة الملاءة المهنية لمنشأته وجودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية واشتقاق الفرض الفرعي الثاني

تمثل أمور المراجعة الأساسية أحد التحديات التي يواجهها مراقب الحسابات منذ استحداث IAASB معيار المراجعة الدولي ISA 701 الذي نتج عنه استحداث مجموعة من الأحكام المهنية التي لم يعتد عليها مراقبي الحسابات، والتي تتطلب تميزا في المهارة والخبرة والمعرفة المختلفة والتي

يمكن استدراكها من خلال التعليم المهني المستمر، الذى يساعد مراقبى الحسابات على مواجهة تلك التحديات. وتعد التقديرات المحاسبية والقيمة العادلة من أهم أمور المراجعة الأساسية والتي تتطلب أحكاما مهنية ومهارة خاصة.

وفى هذا السياق أكدت عدة دراسات; Kumansiri & Fisher, 2011 شاهين، 2013; عبيد (2011، متولى، 2012، ابوجبل، 2011، جمعه، 2013، العازمى، 2009، سلامة، 2013) على أن هناك صعوبات وتحديات يواجهها مراقب الحسابات فى هذا الشأن نتيجة القصور فى معايير المراجعة المصرية فى توفير توجيهات وإرشادات تفصيلية، بشأن مسؤولياته المتعلقة بأمر المراجعة الأساسية، فضلا عن المعايير ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية خاصة تقديرات القيمة العادلة . كما أشارت إلى الانخفاض فى المستويات المعرفية علميا وعمليا، خاصة أساليب القياس الفنية للقيمة العادلة وتقييم الافتراضات²⁵ المستخدمة فى هذا القياس، وتقييم عمل خبير التقييم، الذى استعان به الإدارة والعوامل المؤثرة فى جودة الأحكام المهنية ذات الصلة، فضلا عن كيفية التقرير عنها كأحد أمور المراجعة الأساسية، حيث ينصب التركيز على الاتصال بالأطراف الداخلية من إدارة ومسؤولين عن الحوكمة، وليس الأطراف الخارجية من أصحاب المصالح، والتي ركزت عليها التعديلات الأخيرة فى معايير المراجعة الدولية، بينما اتفقت فى مجملها على أن التدريب والتعليم المستمر واكتساب المعرفة والمهارة الكافية يعد أمرا ضروريا لتحقيق جودة الأحكام المهنية.

وأكدت دراسة (Bratten et. al., 2012) على أن التركيز على خصائص مراقب الحسابات وحدها، لتحسين جودة الأحكام المهنية، التى تتعلق بالقيمة العادلة، باعتبارها أحد أمور المراجعة الأساسية، لا يعد كافيا. وأيدتها دراسة (Ye et al., 2014) بأن هناك علاقة سلبية ضعيفة بين مستوى تعليم مراقب الحسابات والفضل فى المراجعة، بما يعنى أن مستوى التعليم لا يؤثر بدرجة كبيرة على جودة الأحكام.

²⁵ وفقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم 45 لسنة 2015 والذى يتسق مع IFRS 13 بشأن وجود ثلاثة مستويات للمدخلات التى تمثل الافتراضات التى تبنى عليها قياس اوتقدير القيمة العادلة، وتمثل مدخلات المستوى الأول الأسعار المعلنة فى الأسواق النشطة التى تتضمن معاملات منتظمة، مدخلات المستوى الثانى تشمل المدخلات بخلاف الاسعار المعلنة فى المستوى الأول، والتي يمكن ملاحظتها بشكل مباشر أو غير مباشر، بينما فى حالة عدم ملاحظة المدخلات فيتم الاستعانة بالمستوى الثالث، ويجب أن تعكس مدخلاته الافتراضات حول الخطر، حيث عادة ما تبدأ الشركة فى تطوير المدخلات من بياناتها الخاصة، على أن يتم تعديلها فى ضوء ما يتوفر لديها من معلومات متاحة بشكل معقول.

ويعتقد الباحثون أن توفير التنمية المهنية، باعتبارها أحد مكونات الملاءة المهنية، ربما تؤثر بشكل إيجابي على أحكامه المهنية المستحدثه، بشأن أمور المراجعة الأساسية والتقارير عنها. مما دفع بعض الجهات المهنية، ومنها مركز التقارير المالية التابع للاتحاد الأوروبي، والذي يتبع البنك الدولي، إلى تحديد مجموعة من الإرشادات للحفاظ على التأهيل المهني، بما يسمح بالتعامل مع التغييرات والابتكارات المستحدثه، خاصة التي أوجدتها المعايير الصادرة عن IAASB مؤخرًا. وأكد على ضرورة التكامل بين التنمية المهنية المستمرة وتوكيد الجودة حيث يقوم التكامل بدور وقائي من خلال العمل على تحسين التأهيل المهني للأعضاء قبل الممارسة العملية، الإلزام بمتطلبات التنمية المهنية، التفكير الإبداعي والابتكاري والاستراتيجي، والذي لا يتحقق إلا عن طرق التدريب المهني.

ويعتقد الباحثون أن أمور المراجعة الأساسية، وما ترتب عليها من أحكام مهنية مستحدثه، تحتاج إلى المزيد من التدريب والمحاكاة والتعليم الفنى حتى يصبح مراقب الحسابات قادرًا على إصدار ما يرتبط بها من أحكام بصورة تحقق أهداف المعيار ISA 701. ولكن نظرًا لحدائثة تلك الأحكام فإنها تحتاج إلى تضافر الجهود المختلفة، حيث لا يتوقف الأمر على مستوى مراقب الحسابات من خلال تطوير إمكانياته ومهاراته ومعرفته الذاتية عن طريق التدريب والتعليم المستمر، وإنما يمتد إلى منشأة المحاسبة والمراجعة واستيفائها لمتطلبات الملاءة المهنية، وكذلك على مستوى بيئة الممارسة المهنية ذاتها، وما تتضمنه من جهات مهنية مسئولة عن تطوير المعايير وتوفير الإرشادات، التي تسمح لمراقب الحسابات بإصدار تلك الأحكام بجودة عالية. ومن ثم يمكن القول بأن تضافر تلك الجهود مجتمعة (متفاعله) من شأنه أن يحسن من جودة أحكام مراقب الحسابات. وبناء عليه يمكن اشتقاق الفرض الفرعي (ف/1ب) كالتالي:

ف/1ب: يختلف تأثير درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات في مصر على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية باختلاف مستوى تعليمه المهني المستمر.

6-2-3 تحليل أثر حجم منشأة المحاسبة والمراجعة على العلاقة بين درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات وجودة الأحكام المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية واشتقاق الفرض الفرعي الثالث

إن أمور المراجعة الأساسية التي استحدثتها معيار المراجعة الدولي ISA 701 تشمل العديد من الجوانب التي تستحوذ على انتباه مراقب الحسابات أثناء عملية المراجعة وعلى رأسها التقديرات

المحاسبية التي تعدها الإدارة، فضلا عن مساحة الأحكام المهنية التي اتاحتها المعايير المحاسبية، نتيجة التحول إلى المعايير المبنية على أساس المبادئ، والتي قد تحتاج إلى إمكانيات واستثمارات وموارد بشرية ومادية لا تتوفر إلا في المنشآت الكبيرة، خاصة في جوانب التدريب وتكنولوجيا المعلومات الخاصة بمراجعة القيمة العادلة.

وفي هذا السياق تناول البعض (He et al., 2012; Modar, 2016) التحديات التي يمكن نتج عن التوسع في استخدام القيمة العادلة نتيجة تطبيق IFRS، باعتبارها أحد أمور المراجعة الأساسية التي يواجهها مراقب الحسابات اثناء مراجعته للقوائم المالية، في الصين، والتي تتسم بغياب الطلب على جودة مرتفعة وفي ظل أتعاب منخفضة والاعتمادية الاقتصادية المرتفعة. وخلصوا إلى انخفاض مستويات إدارة الأرباح في الشركات التي قامت بمراجعتها منشآت محاسبة ومراجعة كبيرة الحجم، بما يعنى التحسن في جودة التقارير المالية، بما يعكس بالتبعية على جودة أحكام مراقب الحسابات بشأن أمور المراجعة الأساسية. ويدل ذلك على أن منشآت المحاسبة والمراجعة كبيرة الحجم يمكنها التغلب على الضغوط التي تواجهها في بيئات ممارسة مهنية مختلفة.

كما اختبر البعض (Sirinivasan, 2013; Nikhili & Cherif, 2011) علاقة حجم منشأة المحاسبة والمراجعة بأحد الاشكال الأخرى لأمر المراجعة الأساسية، متمثلة في وجود معاملات مع الأطراف ذوى العلاقة، حيث تزداد فيها مخاطر التحريف الجوهري واحتمالات الغش، إلا أنها تتخفف في حالة مراجعة تلك الشركات من قبل منشآت محاسبة ومراجعة كبيرة الحجم، حيث تسعى تلك المنشآت الى الحفاظ على سمعتها، وبالتالي فإن تكرار تلك المعاملات يقل في ظل وجود تلك المنشآت، و هذا ما أكدت عليه دراسة (Bennouri et al., 2015) بأن تعيين مراقبي حسابات، ينتمون الى منشآت محاسبة ومراجعة كبيرة الحجم يعد أحد الآليات الأكثر أهمية في الحد من المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة.

وتتنسق تلك النتائج مع دراسة (على، 2015) بأن مستوى الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة وجودة التقارير المالية تختلف باختلاف حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، والذي بدوره يعكس على جودة أحكام مراقب الحسابات ذات الصلة، حيث أن منشآت المحاسبة والمراجعة كبيرة الحجم تمتلك الموارد البشرية والإمكانيات المادية والخبرات المتخصصة، فضلا عن الحفاظ على سمعتها وبالتالي تصبح أكثر حرصا في أحكامها المهنية ذات الصلة بالتخطيط واعداد تقرير

المراجعة خاصة في ظل وجود مجموعة من الأحكام المهنية المستحدثة والتي ترتبط بأمور المراجعة الأساسية.

وفي نفس السياق اختبرت دراسة (عبد الفتاح، 2016) أثر حجم منشأة المحاسبة والمراجعة على الأحكام المهنية ذات الصلة بتخطيط وتقرير المراجعة في ظل وجود معاملات مع الأطراف ذوى العلاقة داخليا وخارجيا. وتوصلت إلى أن حجم منشأة المحاسبة والمراجعة يؤثر على جودة الأحكام المهنية الخاصة بالتخطيط وبرنامج المراجعة وتقرير المراجعة بصورة جزئية .

ويعتقد الباحثون أن أمور المراجعة الأساسية أحد مجالات الأحكام المهنية التي تحتاج الى إمكانيات خاصة من الموارد البشرية والموارد المادية للتعامل معها بكفاءة وفعالية، وأن منشآت المحاسبة والمراجعة الأصغر حجما تعاني من القصور في هذه الإمكانيات بما قد يؤثر سلبا على مراقبي الحسابات الذين يواجهون تلك الأحكام والظروف لذا يعتقد الباحثون ان تلك المنشآت يمكنها التغلب على غياب تلك الإمكانيات من خلال استيفاء متطلبات الملاءة المهنية، بما قد يؤدي الى وجود أثر مشترك بين حجم منشأة المحاسبة والمراجعة ومتطلبات الملاءة المهنية، ينعكس على جودة الأحكام المهنية ذات الصلة بأمور المراجعة الأساسية. وبناء عليه يمكن اشتقاق الفرض الفرعى (ف/1ج) كالتالى:

ف/1ج: يختلف تأثير درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات فى مصرعلى جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية باختلاف حجم منشأة المحاسبة والمراجعة نفسها

6-2-4 تحليل أثر القيد لدى الهيئة العامة للرقابة المالية على العلاقة بين درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات وجودة الأحكام المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية واشتقاق الفرض الفرعى الرابع

بتحليل محتوى متطلبات وشروط القيد لدى الهيئة العامة للرقابة المالية يتضح أنها تنقسم الى؛ جانب يتعلق بمراقب الحسابات، ويركز بصفة أساسية على الخبرة العملية نتيجة الممارسة والالتزام الأخلاقى بصفة عامة، والموضوعية التي تنعكس على جودة الأحكام بصفة خاصة، وجانب آخر يركز على منشأته من حيث استيفاء شروط القدرة المهنية. وفي هذا السياق اتفق البعض على أن خبرة مراقب الحسابات بصفة عامة وتخصصه الصناعى بصفة خاصة يرتبط بجودة أحكامه المهنية (Shefchik & Church 2012; Roger et al., Taylor, 2000; ;Sonnier et al. 2012)

2006 وأن استراتيجية التخصص القطاعي في المهنة لها تأثير على دقة تقييم المخاطر وجودة قرارات تخطيط المراجعة واكتشاف ومواجهة حالات الغش وأساليب إدارة الأرباح، ذات الصلة بتقديرات القيمة العادلة، باعتبارها أحد اشكال أمور المراجعة الأساسية.

كما يرتبط تخصص مراقب الحسابات وخبرته عكسيا مع التحريفات المالية في سنوات المراجعة الأولى، مما يدل على أن خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل تغلبت على عدم معرفته بخصائص العميل، ومن ثم فإن مراقب الحسابات المتخصص يستطيع أن يكتشف التحريفات المالية أكثر من غير المتخصصين، فضلا عن أن من يصدر الأحكام القضائية يدرك أن مراقب الحسابات المتخصص يكون أكثر تأهيلا مهنيا من غير المتخصص وأكثر مصداقية، ومن ثم يكون أقل إهمالا بشكل جوهري، مقارنة بغير المتخصص. وعلى النقيض مما سبق فلم تتوصل دراسة (Cadman & Stein, 2007) الى دليل على العلاقة الإيجابية بين تخصص مراقبى الحسابات وجودة المراجعة، في حين أن هناك دليلا ضعيفا على أن مراقبى الحسابات الذين لديهم حصة سوقية تزيد عن 20% يحصلون على علاوة أتعاب أكبر مقارنة بمراقبى الحسابات غير المتخصصين.

وفيما يتعلق بخصائص منشأة المحاسبة والمراجعة، التي ينتمى إليها مراقب الحسابات، فقد توصلت دراسات (Hermanson et al., 2007; Hermanson & Huston, 2008; Church & Shefchik, 2012) إلى أن 60% من المنشآت، التي تم فحصها من قبل PCAOB، بها أوجه قصور في المراجعة، وأن 72% بها أوجه قصور في نظم رقابة الجودة، وتوجد علاقة ارتباط عكسية بين نظم رقابة الجودة الفعالة وأوجه القصور في المراجعة، فضلا عن أن المنشآت التي بها قصور في المراجعة بها عدد أقل من المتخصصين، وأن غالبية أوجه القصور في نظم رقابة الجودة تتمثل في أداء التكاليف، خاصة فيما يتعلق بالتأهيل الفني والعناية المهنية والشك المهني وفحص الشريك والاتصال والتحقق من الإيرادات ومقاييس القيمة العادلة والتقديرات المحاسبية، التي تمثل أحد جوانب أمور المراجعة الأساسية، التي يواجهها مراقب الحسابات، ويليها في ذلك استقلال مراقب الحسابات والتحقق من الاستثمارات في الأوراق المالية.

وعلى نطاق الالتزام الأخلاقي فقد اتفق (Guffey & McCartney, 2008; Pflugrath & Martinov, 2009) على ان إدراك الطلاب لأهمية الجوانب الأخلاقية يؤثر جوهريا على الأحكام

المهنية الأخلاقية، وأن قوة البيئة الأخلاقية فى منشآت المحاسبة والمراجعة تؤثر على جودة الأحكام المهنية التى يصدرها مراقب الحسابات. كما أن المديرين كانوا أكثر حساسية للإختلافات فى قوة البيئة الأخلاقية، مقارنة بمراقبي الحسابات، حيث يصبح المديرين أكثر تحفظا فى قراراتهم وأحكامهم المهنية. وقد يرجع ذلك إلى عامل الخبرة، حيث يزداد إدراك المديرين لقواعد آداب وسلوك المهنة، والحفاظ على السمعة، وتجنب مخاطر المقاضاة.

ويخلص الباحثون مما سبق إلى أن هناك دلالات مهنية لمتطلبات وشروط القيد لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، ذات الصلة بتقديم ما يفيد أنه قام بمراجعة الشركات المقيدة فى بورصة الأوراق المالية، ويعكس الممارسة الفعلية بما تشمله من خبرات ومهارات، فضلا عن تقديمه ما يفيد أيضا حصوله على إحدى الدرجات العلمية، مثل الدكتوراه أو الماجستير، والتي تمثل أحد متطلبات الملاءة المهنية، وانتائمه لمنشأة محاسبة ومراجعة تتمتع بدرجة عالية من الملاءة المهنية يجعل أحكامه المهنية تختلف عن غيره من غير المقيدين بصفة عامة، وأمور المراجعة الأساسية بصفة خاصة، ومن ثم يمكن اشتقاق الفرض الفرعى (ف/1/د) كالتالى:

ف 1/د: يختلف تأثير درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات فى مصر على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية بحسب ما إذا كان مقيدا لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه

6-2-5 تحليل أثر المتغيرات المعدلة مجتمعة على العلاقة بين درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات وجودة الأحكام المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية واشتقاق الفرض الفرعى الخامس

فى ضوء الجدل القائم بشأن الدراسات التى تناولت المتغيرات المعدلة للعلاقة الرئيسية للدراسة والخاصة بالأحكام المهنية ذات الصلة بأمور المراجعة الأساسية؛ و فيما يتعلق بالخبرة، فقد أظهرت بعض النتائج (CICPA, 2015; Nelson & Tan, 2005; Gul et al.,2013) أن الخبرة تعد أمرا حاسما فى ظل بيئة عدم التأكد التى تحيط بالأحكام المهنية ذات الصلة بأمور المراجعة الأساسية. وكذلك ما توصل إليه آخرون (Mala & Chan, 2015; Furiday & Kurnia, 2015; Eining et al.,1997; Bolger & Wright, 1994) من عدم وجود هذا التأثير، بما يعنى وجود نتائج مختلطة بهذا الشأن.

وفيما يتعلق بالتعليم المهني المستمر فقد اثارت الدراسات أيضا جدلا بشأن مدى تأثير التنمية المهنية على جودة الأحكام ذات الصلة بأمور المراجعة الأساسية، فقد توصلت دراسة (Bratten et al., 2012) إلى أن جودة الأحكام المهنية، التي تتعلق بالقيمة العادلة، باعتبارها أحد أمور المراجعة الأساسية، يستند إلى العديد من العوامل، أهمها الحصول على المعرفة الكافية بشأن مقاييس القيمة العادلة وتقييم افتراضاتها والذي يتحقق بالتنمية المستمرة، بينما توصلت دراسة (Ye et al., 2014) إلى وجود ارتباط ضعيف بين مستوى تعليم مراقب الحسابات والفشل في المراجعة، بما يعنى أن مستوى التعليم لا يؤثر بدرجة كبيرة على جودة الأحكام.

وفيما يتعلق بحجم منشأة المحاسبة والمراجعة فقد اتفقت عدة دراسات (He et al., 2012; Modar, 2016; Sirinivasan, 2013; Nikhili & Cherif, 2011; Bennouri et al., 2015) على أن هناك تحديات نتيجة تطبيق IFRS والتوسع في استخدام القيمة العادلة، كأحد أمور المراجعة الأساسية. وأن تعيين مراقبي حسابات ينتمون إلى منشآت محاسبة ومراجعة كبيرة الحجم يعد أحد الآليات الأكثر أهمية في الحد من المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة، لما لديها من الإمكانيات، التي تسمح لها بالاستثمار في تكنولوجيا المعلومات ومواكبة التطورات في المعايير بما يحد من التحديات الخاصة بأمور المراجعة الأساسية.

وفيما يتعلق بقيد مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية واستيفاء متطلبات القيد سواء على مستوى مراقب الحسابات أو على مستوى المنشأة التي ينتمى إليها و فيما يتعلق بمستوى مراقب الحسابات فقد اتفق البعض (Shefchik & Taylor, 2000; Sonnier et al. 2012) Church 2012; Roger et al., 2006) على أن استراتيجية التخصص التي قد يتبعها بعض مراقبي الحسابات تسمح بوجود خبرات متراكمة، خاصة فيما يتعلق بالأحكام المهنية ذات الصلة بتقييم تقديرات القيمة العادلة، باعتبارها أحد أشكال أمور المراجعة الأساسية. وعلى مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة فقد توصل البعض (Hermanson et al., 2007; Hermanson & Huston, 2008; Church & Shefchik, 2012) إلى أن هناك علاقة سلبية بين القصور في نظم رقابة الجودة والفشل في الأحكام المهنية بأمور المراجعة الأساسية، خاصة ذات الصلة بعدة جوانب أهمها الإيرادات والقيمة العادلة والتقديرات المحاسبية.

ومن الملاحظ ان غالبية تلك الدراسات استندت الى العلاقة المباشرة بين واحد من المتغيرات المعدلة، وبصورة منفردة مع الأحكام المهنية، ذات الصلة بأمر المراجعة الأساسية. وقياسا على الدراسات التي تناولت الأثر التفاعلي الثنائي، والتي استندت إلى أحد مكونات الملاءة المهنية والمتغيرات المعدلة (Mohd-Nassir et al.,2015) ودراسات أخرى استندت للأثر التفاعلي الثنائي للمتغيرات المعدلة معا (شحاته، 2015، السيد، 2012، محمد، 2016) فإنه يمكن استنتاج أن التكامل بين مكونات الملاءة المهنية في حد ذاتها، وتفاعلها مع المتغيرات المعدلة مجتمعة، من شأنه أن يخلق أثرا مشتركا إجماليا على جودة الأحكام المهنية ذات الصلة بأمر المراجعة الأساسية. ومن ثم يمكن اشتقاق الفرض الفرعي (ف/1هـ) كالتالي:

ف 1/هـ: يختلف تأثير درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات في مصر على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية باختلاف المتغيرات المعدلة مجتمعة

7- منهجية البحث

تستهدف الدراسة إختبار فرض البحث الرئيسي والفروض الخاصة بالمتغيرات المعدلة للعلاقة الرئيسية محل الدراسة، وذلك من خلال إجراء دراسة تجريبية. ولتحقيق هذا الهدف سيتناول الباحثون كلاً من؛ هدف الدراسة التجريبية، مجتمع وعينة الدراسة، نموذج البحث وتوصيف وقياس المتغيرات، أدوات وإجراءات الدراسة التجريبية، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار فرض البحث الرئيسي وفرعياته ذات الصلة بالمتغيرات المعدلة للعلاقة الرئيسية وذلك على النحوالتالي:

7-1 هدف الدراسة التجريبية

تستهدف الدراسة التجريبية بصورة أساسية إختبار فرض البحث الرئيسي والفروض الفرعية، ومن ثم إيجاد دليل تجريبي على ما إذا كانت درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات تؤثر على جودة أحكامه المهنية بصفة عامة، وبشأن أمور المراجعة الأساسية التي تضمنتها تعديلات معايير المراجعة الدولية ذات الصلة بالتقرير غير المعدل الصادرة في 2015 بصفة خاصة. ومدى إختلاف تلك العلاقة في ظل مجموعة من المتغيرات المعدلة والتي تشمل كلاً من؛ مستوى خبرة مراقبي الحسابات، مستوى التعليم المهني المستمر لديهم، حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، وقيود مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية.

2-7 مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة فى منشآت المحاسبة والمراجعة العاملة فى مصر، وقد تم سحب عينة حكمية من تلك المنشآت مكونة من 41 منشأة محاسبة ومراجعة روعى فيها؛ التفاوت فى درجة الملاءة المهنية لتلك المنشآت، خبرة مراقبى الحسابات الذين ينتمون إليها، خاصة مدير والمراجعة والشركاء المعنيون بالإشراف على اعداد تقرير المراجعة و صياغة الرأى واصدار الأحكام المهنية، مستوى التعليم المهنى المستمر، حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، وقيد مراقبى الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية وذلك قياساً على (lindquist & fransson 2010). وتظهر بيانات العينة على النحوالتالى:

جدول 1: عدد منشآت المحاسبة والمراجعة والحالات التجريبية

نسبة الإستجابة	المستلم	العدد الفعلى	الردود الحالات التجريبية
63%	26 منشأة	41 منشأة	منشآت المحاسبة والمراجعة
33%	81 حالة	244 حالة	الحالات التجريبية الإفتراضية الموزعة

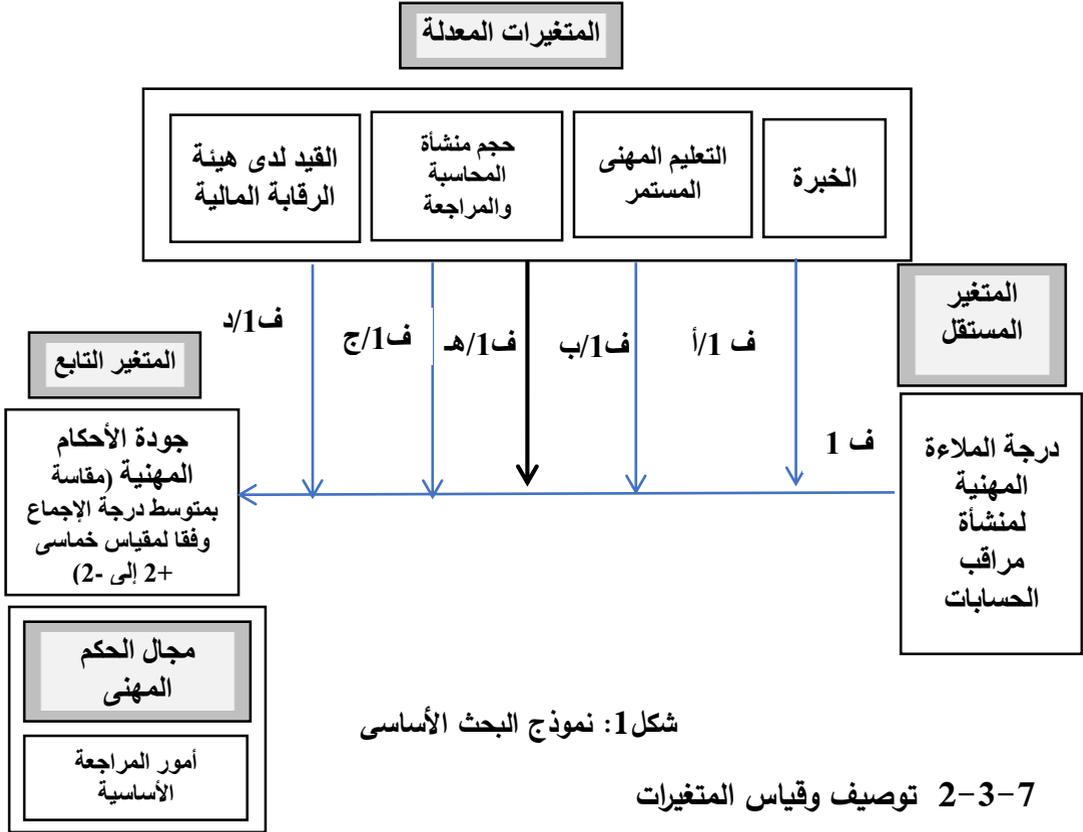
وذلك بعد استبعاد الحالات غير المكتملة ومنشآت المحاسبة والمراجعة التى لم يحصل منها الباحث على أكثر من حالة.

3-7 نموذج البحث وتوصيف وقياس المتغيرات

يمكن وصف نموذج البحث وتوصيف وقياس متغيرات الدراسة النحوالتالى:

1-3-7 نموذج البحث

يمكن بلورة نموذج البحث على النحوالتالى:



7-3-2 توصيف وقياس المتغيرات

تم توصيف وقياس متغيرات البحث على النحو التالي:

جدول 2: توصيف وقياس المتغيرات

المتغير	المفهوم	القياس	Reference	الأثر المتوقع
أ- المستقل: درجة الملاءمة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات	يقصد بها القدرة على تحقيق الأهداف الاقتصادية والمهنية والوفاء بالالتزامات نحو المهنة والعملاء والمجتمع، من خلال مجموعة آليات يمكن دمجها في ثلاث آليات رئيسية (فريق عمل متكامل، نظام فعال لرقابة الجودة، نظام للتدريب والتعليم المهني المستمر) وما تنطوي عليه من آليات فرعية (هيئة الرقابة المالية القرار 33 لسنة 2009)	اعتمادا على قائمة مرجعية Checklist تتضمن مؤشرا للممارسات القياسية للملاءمة المهنية وفقا لمتطلبات قرار الهيئة ذات الصلة	Boritz & Timoshenko, 2014,	إيجابي
ب- التابع: جودة الأحكام	مجموعة الخصائص النوعية (الدقة، الصدق، التوثيق، السلامة،	درجة الإجماع بين مراقبي الحسابات Consensus	Gold et al., 2009; Abuaddous et	

المتغير	المفهوم	القياس	Reference	الأثر المتوقع
المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية	إمكانية الإعتماد...، والتي بقدر استيفاء الحكم لها ينعكس إيجابيا على جودة المراجعة، ومن ثم إشباع طلب أصحاب المصلحة، مستخدمى تقريره، على هذه الجودة	وهي درجة التوافق بين القائمين بإصدار الحكم المهني	al.,2015	
ج-المتغيرات المعدلة: ج1/ الخبرة	تشير إلى المخزون المعرفى العملى الناتج عن الممارسة الفعلية لمراجعة الشركات المقيدة فى بورصة الأوراق المالية	عدد سنوات الممارسة المهنية فى مجال مراجعة الشركات المقيدة بالبورصة	Smith et al.,2016, Parmotong & Ussahawanitchak it,2016	
ج2/ التعليم المهني المستمر	الارتقاء بالمستوى المعرفى العلمى من خلال مجموعة من آليات وادوات التعليم المهني المستمر لمراقبي الحسابات، سواء اكاديميا أو مهنيا	مستوى التعليم المهني المستمر لدى مراقبي الحسابات داخل منشأة المحاسبية والمراجعة مرجحا بالوزن النسبى لآليات هذا التعليم	IAESB,2017	
ج3/ حجم منشأة المحاسبية والمراجعة	الطاقة والإمكانات المهنية التى تسمح لمنشأة المحاسبية والمراجعة بأداء تشكيلة أوسع من الخدمات لعدد أكبر من العملاء يمثلون حصة كبيرة من السوق	يتم تصنيف منشآت المحاسبية والمراجعة بناء على الشراكة مع إحدى منشآت المحاسبية والمراجعة الدولية إلى قسمين منشآت كبيرة و صغيرة	السيد،2012 Iswari & Hardimi,2017	
ج4/ قيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية	الإدراج فى سجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية إذا كان مراقب الحسابات مستوفيا لمتطلبات و شروط القيد	حصر مراقبي الحسابات المقيدين لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، وتحديد نسبة المقيدين إلى إجمالى مراقبي الحسابات داخل منشأة المحاسبية والمراجعة الداخلة فى عينة الدراسة	السيد،2012، زيتون،2016	
ج5/ الأثر التفاعلى للمتغيرات المعدلة	الأثر المشترك الناتج عن حاصل ضرب المتغيرات المعدلة (الأربع) كل على حده ومجمعه) فى المتغير المستقل (درجة الملاءة المهنية)	تم إضافة المتغير المعدل إلى المتغير المستقل، ثم تم ضربه فى المتغير المستقل لإنشاء المتغير التفاعلى	Mohd-Nassir et al.,,2015;Su& Wu,2016	

7-4 أدوات وإجراءات الدراسة

لتحقيق هدف البحث واختبار فروضه فقد تم إجراء دراسة ميدانية واخرى تجريبية وذلك على مرحلتين كما يلي:

7-4-1 أدوات وإجراءات الدراسة الميدانية

إستند الباحثون إلى مؤشر الممارسات القياسية للملاءة المهنية checklist ملحق رقم (1) كقائمة مرجعية قياسا على (Asare & Wright, 2004) والمقابلات الشخصية مع مديري أو شركاء المراجعة لقياس درجة الملاءة المهنية. واعتمد الباحثون على الأسئلة المرافقة للقائمة لتحديد الأهمية النسبية لآليات وادوات التعليم المهني المستمر، وفقا لمقياس مكون من 10 درجات ملحق رقم (2). كما تصفح الباحثون موقع هيئة الرقابة المالية وقرارات مجلس ادارة الهيئة ذات الصلة لتحديد مراقبي الحسابات المقيدين لدى الهيئة العامة للرقابة المالية وشروط القيد.

وفيما يتعلق بقياس درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات، فقد قام الباحثون بإحتساب نسبة مدى التزام منشأة المحاسبة والمراجعة فى عينة الدراسة بمتطلبات قرار الهيئة، من خلال حصر العناصر الفعلية بشأن مدى توافر البنود المكونة لمؤشر الممارسة القياسية، والتي تم الحصول عليها من إجراء مجموعة من المقابلات الشخصية مع المديرين أوالشركاء فى منشآت المحاسبة والمراجعة التي تم زيارتها. ومن ثم توفر لدى الباحثون بيان بدرجة الملاءة المهنية لكل منشأة محاسبة على حده، والتي أمكن إحتسابها من خلال خارج قسمة البنود الموجودة فعلا لدى منشأة المحاسبة والمراجعة على إجمالى البنود والعناصر المكونة للممارسة القياسية.

وفيما يتعلق بقياس مستوى التعليم المهني المستمر لدى منشأة المحاسبة والمراجعة، فقد قام الباحثون بتوزيع استبيان على مجموعة من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية، لتحديد الأهمية النسبية لآليات وادوات التعليم المهني المستمر، حيث تم تصميم القائمة بإستخدام تقنية Google Forms، وإرسالها بالبريد الإلكتروني للوصول إلى أعضاء هيئة التدريس فى الجامعات المختلفة، وطلب منهم تحديد الأهمية النسبية لكل آلية من آليات التعليم المهني المستمر، ومن ثم توفر لدى الباحثون الأهمية النسبية لكل آلية. ثم قام الباحثون بحصر الآليات المتوفرة لدى مراقبي حسابات كل منشأة محاسبة ومراجعة فى عينة الدراسة، والتي أظهرتها البيانات الديموغرافية، ثم قام

الباحثون بتحديد مستوى التعليم المهني المستمر من خلال مجموع ناتج ضرب عدد الآليات الموجودة لدى مراقبي حسابات منشأة المحاسبة والمراجعة في الأهمية النسبية لكل آلية.

7-4-2 أدوات وإجراءات الدراسة التجريبية

إستند الباحثون في الدراسة التجريبية إلى حالة تجريبية افتراضية تتضمن الأحكام المهنية المستحدثة في تقرير مراقب الحسابات، وفقا لمعيار المراجعة الدولي ISA 700 لسنة 2015 وفقراته ملحق رقم (1). كما استعان الباحث بعدة نماذج للإنحدار البسيط والمتعدد لإختبار أثر درجة الملاءة المهنية على جودة الأحكام المهنية كعلاقة رئيسية محل الدراسة، وما إذا كانت تلك العلاقة يمكن أن تختلف في ظل مجموعة من المتغيرات المعدلة.

وقام الباحثون بصياغة الحالة التجريبية الافتراضية، بحيث تتضمن مجموعة من الأسئلة المرافقة ذات الصلة بمجال الحكم المهني وفقا لمعيار المراجعة الدولي ISA 700 وما تتضمنه المعايير ذات الصلة من متطلبات ابتداءً من أهدافها ومروراً بالإجراءات وانتهاءً بالتقرير، بالإضافة إلى البيانات الديموغرافية لقياس المتغيرات المعدلة.

وقام الباحثون بتوزيع الحالة التجريبية على مراقبي الحسابات في منشآت المحاسبة والمراجعة والتي تختلف فيما بينها، بداية من حيث عدد مراقبي الحسابات، ودرجة الملاءة المهنية (Olsen 2013; Brazel et al., 2014; Peytcheva, 2014; 2017), ومستوى كل من؛ الخبرة لدى مراقبي الحسابات، التعليم المهني المستمر، الحجم، نسبة المقيدين لدى الهيئة العامة للرقابة المالية. كما تم مناقشة بعض جوانب الحالات الافتراضية مع مراقبي الحسابات، بناء على طلبهم، حيث تم الرد على جميع استفساراتهم، وقد تم جمع الردود على الحالة الافتراضية. وقام الباحثون بتحويل واحتساب درجة الإجماع لكل منشأة محاسبة ومراجعة، بناء على الردود التي تم تجميعها، بشأن الحكم المهني من خلال احتساب متوسط الإجابات على الأسئلة المرافقة للحالة الافتراضية.

وفيما يتعلق بالمتغيرات المعدلة فقد أمكن تحديد متوسط مستوى الخبرة داخل كل منشأة من منشآت المحاسبة والمراجعة في عينة الدراسة والحجم والمقيدين لدى الهيئة العامة للرقابة المالية بناء على البيانات الديموغرافية، بينما مستوى التعليم المهني المستمر فقد تم احتسابه بناء على الدراسة الميدانية سالفة الذكر، وبذلك توفر لدي الباحثون مصفوفة المتغيرات ومقاييسها.و ذلك كله قياسا على بعض الدراسات (Boritz & Timoshenko, 2014; Mohd-Nassir et al., 2015).

Su& Wu,2016; Smith et al., 2016,; Parmotong & Ussahawanitchakit,2016;
Gold et al., 2009 ; Abbuaddous et al.,2015)

كما قام الباحثون بمقارنة درجة إجماع مراقبي الحسابات فى منشآت المحاسبة والمراجعة وفقا للمعالجة التجريبية الخاصة بالمتغيرات المعدلة للعلاقة محل الدراسة، والتي تم تقسيمها على النحوالتالى:

جدول 3: المعالجات التجريبية للمتغيرات المعدلة

أمور المراجعة الأساسية	مجال الحكم	
	الملاءة المهنية	
حكم مهني (1)	مستوى الخبرة	درجة الملاءة المهنية
حكم مهني (2)	مستوى التعليم المهني المستمر	
حكم مهني (3)	حجم منشأة المحاسبة والمراجعة	
حكم مهني (4)	القيد لدى هيئة الرقابة المالية	

المعالجات التجريبية

المعالجة الأولى: مراقبو الحسابات فى منشآت المحاسبة والمراجعة عينة الدراسة/ الحكم المهني بشأن أمور المراجعة الاساسية

المعالجة (1): مراقبو الحسابات فى منشآت المحاسبة والمراجعة عينة الدراسة/ درجة الخبرة/ الحكم المهني بشأن أمور المراجعة الاساسية

المعالجات (2): مراقبو الحسابات فى منشآت المحاسبة والمراجعة عينة الدراسة/ مستوى التعليم المهني المستمر/ الحكم المهني بشأن أمور المراجعة الاساسية

المعالجات (3): مراقبوالحسابات فى منشآت المحاسبة والمراجعة عينة الدراسة/ حجم منشأة المحاسبة والمراجعة/ الحكم المهنى بشأن أمور المراجعة الاساسية

المعالجات (4): مراقبوالحسابات فى منشآت المحاسبة والمراجعة عينة الدراسة/ القيد لدى الهيئة العامة للرقابة المالية/ الحكم المهنى بشأن أمور المراجعة الاساسية

5-7 نماذج الإحصائية المستخدمة لإختبار فروض البحث

اعتمد الباحثون على عدة نماذج للإندجار البسيط والمتعدد لإختبار فرض البحث الرئيسى و فرعياته وذلك على النحوالتالى:

1-5-7 نموذج اختبار الفرض الرئيسى للبحث

لإختبار فرض البحث الرئيسى (ف1) لإختبار أثر درجة الملاءة المهنية على جودة الحكم المهنى بشأن أمور المراجعة الأساسية فقد تم صياغة وتشغيل نموذج الإندجار البسيط التالى:

$$AJ = \beta_0 + \beta_1 PS + \varepsilon_i$$

حيث:

AJ: جودة الحكم المهنى بشأن أمور المراجعة الاساسية (مجموع الأحكام من 1 حتى 4)

β_0 : الجزء الثابت فى معادلة الإندجار

β_1 : معامل الإندجار الذى يحدد اتجاه وقوة العلاقة بين درجة الملاءة المهنية وجودة الأحكام المهنية

PS: درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة

ε_i : الخطأ العشوائى

2-5-7 نماذج إختبار الأثر التفاعلى للمتغيرات المعدلة للعلاقة الرئيسية محل البحث

لإختبار فروض البحث الفرعية ذات الصلة بالأثر التفاعلى للمتغيرات المعدلة؛ الخبرة، مستوى التعليم المهنى المستمر، حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، القيد لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، على العلاقة الرئيسية محل الدراسة، فقد تم صياغة وتشغيل نماذج الإندجار المتعدد كما يلى

7-5-2-1 نموذج إختبار الأثر التفاعلى للخبرة مع الملاءة المهنية على جودة الحكم المهنى على أمور المراجعة الأساسية

فقد تم تعديل النموذج الأول (ف1) وصياغة وتشغيل النموذج الثانى (ف1/أ) وذلك بعد إضافة حاصل ضرب متغير الخبرة، كمتغير معدل للعلاقة الرئيسية، والذي يعبر عن متوسط سنوات خبرة مراقبى الحسابات لدى منشأة المحاسبة والمراجعة، ودرجة الملاءة المهنية، كمتغير مستقل، وذلك على النحو التالى:

$$AJ = \beta_0 + \beta_1 PS + \beta_2 M1 + \beta_3 (PS * M1) + \varepsilon_i$$

حيث: يدل كلا من AJ ، β_0 ، β_1 ، PS ، و ε_i على نفس المتغيرات والمعاملات فى نموذج (ف1).

β_2 : معامل الانحدار الذى يحدد اتجاه وقوة العلاقة بين خبرة مراقبى الحسابات وجودة الحكم المهنى بشأن أمور المراجعة الاساسية

$M1$: متوسط الخبرة داخل منشأة المحاسبة والمراجعة

β_3 : معامل الانحدار الذى يحدد الأثر التفاعلى للخبرة ودرجة الملاءة المهنية على جودة الحكم المهنى بشأن أمور المراجعة الاساسية

$(PS * M1)$: الأثر التفاعلى لحاصل ضرب (الملاءة المهنية * متوسط الخبرة)

7-5-2-2 نموذج إختبار الأثر التفاعلى لمستوى التعليم المهنى المستمر مع الملاءة المهنية على جودة الحكم المهنى على أمور المراجعة الأساسية

تم تعديل النموذج الأول (ف1) و صياغة وتشغيل النموذج الثالث (ف1/ب) و ذلك بعد إضافة حاصل ضرب متغير التعليم المهنى المستمر، كمتغير معدل للعلاقة الرئيسية، فى درجة الملاءة المهنية، كمتغير مستقل، ويظهر نموذج الانحدار على النحو التالى:

$$AJ = \beta_0 + \beta_1 PS + \beta_2 M2 + \beta_3 (PS * M2) + \varepsilon_i$$

حيث: يدل كلا من AJ ، β_0 ، β_1 ، PS ، و ε_i على المتغيرات والمعاملات كما فى نموذج (ف1)

β_2 : معامل الانحدار الذى يحدد اتجاه وقوة العلاقة بين مستوى التعليم المهنى المستمر لمراقبى الحسابات وجودة الحكم المهنى بشأن امور المراجعة الاساسية.

$M2$: مستوى التعليم المهنى المستمر داخل منشأة المحاسبة والمراجعة

β_3 : معامل الإنحدار الذى يحدد الأثر التفاعلى لمستوى التعليم المهني المستمر ودرجة الملاءة المهنية على جودة الحكم المهني بشأن امور المراجعة الاساسية

(PS* M2): الأثر التفاعلى لحاصل ضرب (الملاءة المهنية *مستوى التعليم المهني المستمر)

3-2-5-7 نموذج إختبار الأثر التفاعلى لحجم منشأة المحاسبة والمراجعة مع الملاءة المهنية على جودة الحكم المهني بشأن امور المراجعة الاساسية

تم تعديل النموذج الأول (ف1) وصياغة وتشغيل النموذج الرابع (ف1/ج) وذلك بعد إضافة حاصل ضرب متغير حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، كمتغير معدل للعلاقة الرئيسية، فى درجة الملاءة المهنية، كمتغير مستقل، ويظهر نموذج الانحدار على النحوالتالى:

$$AJ = \beta_0 + \beta_1 PS + \beta_2 M3 + \beta_3 (PS * M3) + \varepsilon_j$$

حيث: يدل كلا من AJ ، β_0 ، β_1 ، PS ، ε_j على المتغيرات والمعاملات كما فى نموذج (ف1)

β_2 : معامل الإنحدار الذى يحدد اتجاه وقوة العلاقة بين حجم منشأة المحاسبة والمراجعة وجودة الحكم المهني بشأن امور المراجعة الاساسية

M3: حجم منشأة المحاسبة والمراجعة

β_3 : معامل الإنحدار الذى يحدد الأثر التفاعلى لحجم منشأة المحاسبة والمراجعة ودرجة الملاءة المهنية من جهة، على جودة الحكم المهني بشأن امور المراجعة الاساسية، من جهة أخرى (PS* M3): الأثر التفاعلى لحاصل ضرب (الملاءة المهنية *حجم منشأة المحاسبة والمراجعة)

4-2-5-7 نموذج إختبار الأثر التفاعلى لقيد مراقبى الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية مع الملاءة المهنية على جودة الحكم المهني بشأن امور المراجعة الاساسية:

تم تعديل النموذج الأول (ف1) وصياغة وتشغيل النموذج الخامس (ف1/د) وذلك بعد إضافة حاصل ضرب متغير القيد لدى الهيئة، كمتغير معدل للعلاقة الرئيسية، فى درجة الملاءة المهنية، كمتغير مستقل، ويظهر نموذج الانحدار على النحوالتالى:

$$AJ = \beta_0 + \beta_1 PS + \beta_2 M4 + \beta_3 (PS * M4) + \varepsilon_j$$

حيث: يدل كلا من AJ ، β_0 ، β_1 ، PS على المتغيرات والمعاملات كما فى نموذج (ف1). و

ε_j كما فى نموذج (ف1)

β_2 : معامل الانحدار الذي يحدد اتجاه وقوة العلاقة بين القيد لدى الهيئة العامة للرقابة المالية وجودة الحكم المهني بشأن امور المراجعة الاساسية
M4: القيد لدى الهيئة العامة للرقابة المالية

β_3 : معامل الانحدار الذي يحدد الأثر التفاعلي للقيد لدى الهيئة العامة للرقابة المالية و درجة الملاءة المهنية من جهة، على جودة الحكم المهني بشأن امور المراجعة الاساسية.
(M4 * PS): الأثر التفاعلي لحاصل ضرب (الملاءة المهنية * القيد لدى الهيئة)

5-2-5-7 نموذج إختبار الأثر التفاعلي للمتغيرات المعدلة مجتمعة مع الملاءة المهنية على جودة الحكم المهني بشأن امور المراجعة الاساسية

تم تعديل النموذج الأول (ف1) وصياغة وتشغيل النموذج السادس (ف1/هـ) وذلك بعد إضافة حاصل ضرب المتغيرات المعدلة كل على حده، كمتغير معدل للعلاقة الرئيسية، في درجة الملاءة المهنية، كمتغير مستقل، ويظهر نموذج الانحدار على النحو التالي:

$$AJ = \beta_0 + \beta_1 PS + \beta_2 M1 + \beta_3 M2 + \beta_4 M3 + \beta_5 M4 + \beta_6 (PS * M1) + \beta_7 (PS * M2) + \beta_8 (PS * M3) + \beta_9 (PS * M4) + \epsilon_i$$

حيث: يدل كلا من $AJ, \beta_0, \beta_1, PS, \epsilon_i$ على المتغيرات والمعاملات كما في نموذج (ف1). $\beta_2, M1, (PS * M1)$ كما في نموذج (ف1/أ). $\beta_3, M2, (PS * M2)$ كما في نموذج (ف1/ب). $\beta_4, M3, (PS * M3)$ كما في نموذج (ف1/ج). $\beta_5, M4, (PS * M4)$ كما في نموذج (ف1/د)

$\beta_6 - \beta_9$: معاملات الانحدار الذي يحدد الأثر التفاعلي للمتغيرات المعدلة كلها على قوة واتجاه العلاقة بين درجة الملاءة المهنية على جودة الحكم المهني بشأن امور المراجعة الاساسية

المقارنات بين المعالجات التجريبية واختبار فروض البحث

لاختبار العلاقة الرئيسية محل الدراسة، تم تشغيل نماذج الانحدار؛ (ف1) لاختبار الفرض الرئيسي

ولاختبار الفروض الفرعية ذات الصلة بالمتغيرات المعدلة من الثاني إلى السادس فقد أجريت المقارنات بين المعالجات التجريبية على النحو التالي:

المقارنة الأولى: نتائج تشغيل النموذج (ف1) مع النموذج (ف1/أ) لإختبار الفرض الفرعى الاول.
 المقارنة الثانية : نتائج تشغيل النموذج (ف1) مع النموذج (ف1/ب) لإختبار الفرض الفرعى الثانى
 المقارنة الثالثة: نتائج تشغيل النموذج (ف1) مع النموذج (ف1/ج) لإختبار الفرض الفرعى الثالث
 المقارنة الرابعة: نتائج تشغيل النموذج (ف1) مع النموذج (ف1/د) لإختبار الفرض الفرعى الرابع
 المقارنة الخامسة: نتائج تشغيل النموذج (ف1) مع النموذج (ف1/هـ) لإختبار الفرض الفرعى الخامس.

7-6 تحليل النتائج واختبار فروض البحث

ولاختبار فروض البحث فقد تم تشغيل تلك النماذج وتحليلها بالاعتماد على كل من؛ معنوية نموذج الانحدار Sig، والتي تشير إلى مدى صلاحيته لاختبار العلاقة، ومعامل التحديد المعدل Adjusted R²، والذي يشير إلى قدرة المتغير المستقل على تفسير الإختلافات فى المتغير التابع، واخيرا معامل الإنحدار β الذى يحدد اتجاه وقوة العلاقة بين المتغيرين. وذلك عند مستوى معنوية (P- Value) 5% ومستوى ثقة 95%.

7-6-1 نتيجة إختبار الفرض الرئيسى (ف1)

لإختبار هذا الفرض إحصائيا فقد تم صياغته فى شكل فرض عدم على النحوالتالى:

ف1: لا تؤثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات فى مصرعلى جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية

ولإختبار الفرض إحصائيا تم صياغة نموذج الإنحدار البسيط على النحوالتالى:

$$AJ\ 1 = \beta_0 + \beta_1\ PS + \varepsilon_j$$

وبتشغيل النموذج أمكن الوصول للنتائج التالية:

جدول 4: نتائج نموذج الانحدار للفرض (ف1)

Parametars	β	Std. Error	t	Sig
(Constant)	-.363-	.065	-5.605-	.000
solvency_degree	.917	.112	11.241	.000
Adjusted R	.834			

Square			
R	.917 ^a		
Regression	F=126.354		.000 ^b

يتضح من الجدول السابق معنوية نموذج الانحدار، لأن p-value تساوى (0.000)، كما أن $R^2 = 0.834$ بما يشير إلى أن درجة الملاءة المهنية تفسر 84% من التغيرات في جودة الأحكام المهنية التي يصدرها مراقبو الحسابات بشأن أمور المراجعة الأساسية.

كما يشير معامل الانحدار ($\beta_1 = 0.917$) للملاءة المهنية إلى وجود تأثير ايجابي معنوي، حيث أن p-value تساوى (0.000) أى انها أقل من 5%، لذا فإنه يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل "تؤثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات في مصر على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية". وتتفق تلك النتيجة مع ما توصلت إليه دراسات (Kumansiri & Fisher, 2011; Zhang et al., 2006; Lee & Park, 2013; Glover et al., 2017) فيما يتعلق بفرق العمل و رقابة الجودة بينما تختلف، بشكل جزئي، مع ما توصلت إليه دراسة (Ye et al., 2014) فيما يتعلق بمستوى التعليم المهني.

7-6-2 نتيجة إختبار الفرض الفرعى (ف1/أ)

لاختبار هذا الفرض إحصائيا فقد تم صياغته في شكل فرض عدم على النحو التالي:

ف1/أ: لا يختلف تأثير درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات في مصر على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية باختلاف مستوى خبرته

ولإختبار الفرض إحصائيا تم صياغة نموذج الانحدار المتعدد على النحو التالي:

$$AJ_2 = \beta_0 + \beta_1 PS + \beta_2 M1 + \beta_3 (PS * M1) + \epsilon_i$$

وبتشغيل النموذج أمكن الوصول للنتائج التالية:

جدول 5: نتائج نموذج الانحدار للفرض (ف1/أ)

Parametars	β	Std. Error	t	Sig	Collinearity Statistics
(Constant)	-.419	.099	-4.246	.000	VIF
solvency_degree	.921	.118	10.749	.000	1.037
PS* M1	-.072	.026	-8.29	.416	1.037
M1	.065	.009	.766	.452	

Parametars	β	Std. Error	t	Sig	Collinearity Statistics
Adjusted R Square	.823				
R	.919a				
Regression	F= 39.847			.000 ^b	

يتضح من الجدول السابق عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي الخطى عند تشغيل نموذج الإنحدار، نظرا لإنخفاض معامل تضخم التباين عن 10 درجات.

وتشير النتائج إلى معنوية النموذج فقد بلغت (p-value (0.000)، كما أن ($R^2=0.823$) بما يشير إلى أن الأثر التفاعلي لدرجة الملاءة المهنية والخبرة تفسر 82% من التغيرات في جودة الأحكام المهنية التي يصدرها مراقبو الحسابات بشأن أمور المراجعة الأساسية .

وبمقارنة نتائج تشغيل النموذج (ف1) مع نموذج (ف1/أ) يتضح إنخفاض ($Adj. R^2$) بمقدار (0.011) أى أنه لا توجد فروق جوهرية بين نتائج القدرة التفسيرية للنموذجين، ومن ثم لا يوجد تأثير جوهري للخبرة على العلاقة بين درجة الملاءة المهنية وجودة الأحكام المهنية فيما يتعلق بأمور المراجعة الأساسية. بينما بلغ معامل الانحدار للأثر التفاعلي للخبرة و درجة الملاءة المهنية β_3 (-0.072) أى هناك أثر سلبى ضعيف، وغير معنوى، لأن (p-value (0.416) أى أكبر من 5%، ومن ثم يتم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل القائل" يختلف تأثير درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات فى مصر على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية باختلاف مستوى خبرته"، وبالتالي فإن خبرة مراقبى الحسابات لا تؤثر على العلاقة الرئيسية محل الدراسة ذات الصلة بأمور المراجعة الأساسية. وهذا ما يؤكد معامل الإنحدار لمتغير الخبرة β_2 والذي بلغ (0.065) يشير إلى وجود تأثير إيجابى ضعيف على جودة الأحكام المهنية ذات الصلة بأمور المراجعة الأساسية، لكن بصورة غير معنوية، حيث بلغت p-value (0.452) أى أكبر من 5%.

وتتفق تلك النتائج مع دراسة (Mala & Chan, 2015; Furiday & Kurnia, 2015) فيما يتعلق بالأثر الفردى للخبرة على الأحكام المهنية ذات الصلة، وتختلف مع دراسة (CICPA, 2015) فيما يتعلق بالأثر الفردى للخبرة على الأحكام المهنية ذات الصلة بأمور المراجعة الأساسية

7-6-3 نتيجة إختبار الفرض الفرعى (ف/1ب)

لإختبار هذا الفرض إحصائيا فقد تم تحويله إلى فرض عدم على النحوالتالى:

ف/1ب: لا يختلف تأثير درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات فى مصر على جودة

أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية باختلاف مستوى تعليمه المهنى المستمر

ولإختبار الفرض إحصائيا تم صياغة نموذج الانحدار المتعدد على النحوالتالى :

$$AJ\ 1 = \beta_0 + \beta_1 PS + \beta_2 M2 + \beta_3 (PS * M2) + \epsilon_i$$

وبتشغيل النموذج أمكن الوصول للنتائج التالية:

جدول 6: نتائج نموذج الانحدار للفرض (ف/1ب)

Parametars	β	Std. Error	t	Sig	Collinearity Statistics
(Constant)	-.383-	.069	-5.579-	.000	VIF
solvency_degree	.822	.177	6.398	.000	1.109
M2	.130	.169	1.049	.305	
PS* M2	-.004-	.027	-.051-	.960	1.109
Adjusted R Square	.827				
R	.921 ^a				
Regression	F= 40.952			.000 ^b	

يتضح من الجدول السابق عدم وجود مشكلة الإرتباط الذاتى الخطى عند تشغيل نموذج الإندار، نظرا لإنخفاض معامل تضخم التباين عن 10 درجات.

وتشير النتائج إلى معنوية النموذج لأن القيمة الإحتمالية P-value (0.000)، كما أن ($R^2 = .827$) بما يشير إلى أن الأثر التفاعلى لدرجة الملاءة المهنية والتعليم المهنى المستمر تفسر 83% من التغيرات فى جودة الأحكام المهنية التى يصدرها مراقبو الحسابات بشأن أمور المراجعة الأساسية.

وبمقارنة نتائج تشغيل النموذج (ف1) مع نموذج (ف/1ب) يتضح أن الأثر التفاعلى للتعليم المهنى المستمر أدى إلى إنخفاض القدرة التفسيرية للنموذج من خلال إنخفاض ($Adj. R^2$) بمقدار

(-0.007)، إلا أنه غير جوهري أى أنه لا توجد فروق جوهريّة بين نتائج القدرة التفسيرية للنموذجين، ومن ثم لا يوجد تأثير جوهري للتعليم المهني المستمر على العلاقة بين درجة الملاءة المهنية وجودة الأحكام المهنية فيما يتعلق بأمور المراجعة الأساسية.

وبلغ معامل الانحدار β_3 للأثر التفاعلي للتعليم المهني المستمر و درجة الملاءة المهنية (-0.004) أى أن هناك تأثير سلبي ضعيف للأثر التفاعلي لمستوى التعليم المهني ودرجة الملاءة المهنية معاً، على جودة الأحكام المهنية ذات الصلة بأمور المراجعة الأساسية، و لكنه غير معنوية، حيث بلغت القيمة الاحتمالية P-Value (0.960) أى أكبر من 5% ومن ثم يتم قبول فرض العدم و رفض الفرض البديل القائل "يختلف تأثير درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات في مصر على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية باختلاف مستوى تعليمه المهني المستمر". وهذا ما يؤكد معامل الانحدار للتعليم المهني المستمر β_2 (0.130) يشير إلى وجود تأثير إيجابي ضعيف، وغير معنوي، على جودة الأحكام المهنية ذات الصلة بأمور المراجعة الأساسية، حيث p-value (0.305) أى أكبر من 5%. وتتفق مع دراسة (Ye et al., 2014) بينما تختلف مع (Chis & Achim, 2014; Carpenter et al., 2011)

7-6-4 نتيجة إختبار الفرض الفرعي (ف/1ج)

لإختبار هذا الفرض إحصائياً فقد تم صياغته في صورة فرض عدم على النحوالتالي:

ف/1ج: لا يختلف تأثير درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات في مصر على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية باختلاف حجم منشأة المحاسبة والمراجعة نفسها

ولإختبار الفرض إحصائياً تم صياغة نموذج الإنحدار المتعدد على النحوالتالي:

$$AJ_1 = \beta_0 + \beta_1 PS + \beta_2 M_3 + \beta_3(PS * M_3) + \varepsilon_i$$

وبتشغيل النموذج أمكن الوصول للنتائج التالية:

جدول 7: نتائج نموذج الانحدار للفرض (ف/1ج)

Parametars	β	Std. Error	t	Sig	Collinearity Statistics
(Constant)	-.289-	.083	-3.467-	.002	VIF
solvency_degree	.800	.191	5.756	.000	1.877
M3	.285	.095	1.902	.070	
PS* M3	-.170-	.039	-1.438-	.164	1.877
Adjusted R Square	.847				
R	.930 ^a				
Regression	F=			.000 ^b	
	47.202				

يتضح من الجدول السابق عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي الخطى عند تشغيل نموذج الإندار، نظرا لإنخفاض معامل تضخم التباين عن 10 درجات.

وتشير النتائج إلى معنوية النموذج لأن P-value (0.000) أى أقل من 5%، كما أن ($R^2=.847$) بما يشير إلى أن التفاعل بين درجة الملاءة المهنية و حجم منشأة المحاسبة والمراجعة يفسر 85% من التغيرات فى جودة الأحكام المهنية التى يصدرها مراقبوالحسابات بشأن أمور المراجعة الأساسية.

وبمقارنة نتائج تشغيل النموذج الرابع (ف1) مع نموذج (ف/1ج) يتضح أن الأثر التفاعلى لحجم منشأة المحاسبة والمراجعة أدى إلى زيادة القدرة التفسيرية للنموذج ($Adj. R^2$) بمقدار (0.013) ومن ثم لا يوجد تأثير جوهري لحجم منشأة المحاسبة والمراجعة على العلاقة بين درجة الملاءة المهنية وجودة الأحكام المهنية ذات الصلة بأمر المراجعة الأساسية.

وبلغ معامل الانحدار β_3 للأثر التفاعلى لحجم منشأة المحاسبة والمراجعة ودرجة الملاءة المهنية (-0.170) أى أن هناك تأثير سلبى ضعيف للتفاعل بين حجم منشأة المحاسبة والمراجعة ودرجة الملاءة المهنية، ولكنه غير معنوي، لأن P-Value (0.164) أى أكبر من 5% ومن ثم يتم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل القائل "يختلف تأثير درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات فى مصر على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية باختلاف حجم

منشأة المحاسبة والمراجعة نفسها". وهذا ما يؤكد معامل الانحدار لمتغير حجم منشأة المحاسبة والمراجعة β_2 والذي بلغ (0.285) ويشير إلى وجود تأثير إيجابي لحجم منشأة المحاسبة والمراجعة على جودة الأحكام المهنية ذات الصلة بأمور المراجعة الأساسية، وبصورة غير معنوية، حيث أن p-value (0.070) أى أكبر من 5%. وتختلف تلك النتيجة مع (Bennouri et al., 2015)، وتتفق تلك النتيجة مع (السيد، 2012) بشأن الأثر الإيجابي لحجم منشأة المحاسبة والمراجعة لا يظهر إلا إذا اقترن مع عوامل أخرى

7-6-5 نتيجة إختبار الفرض الفرعى (ف/1د)

لإختبار هذا الفرض إحصائيا فقد تم صياغته فى شكل فرض عدم على النحوالتالى :

ف/1د: لا يختلف تأثير درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات فى مصر على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية بحسب ما إذا كان مقيدا لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه

ولإختبار الفرض إحصائيا تم صياغة نموذج الانحدار المتعدد على النحوالتالى:

$$AJ_i = \beta_0 + \beta_1 PS + \beta_2 M4 + \beta_3 (PS * M4) + \epsilon_i$$

وبتشغيل النموذج أمكن الوصول للنتائج التالية:

جدول 8: نتائج نموذج الانحدار للفلاض (ف/1د)

Parametars	β	Std. Error	t	Sig	Collinearity Statistics
(Constant)	-.359-	.070	-5.120-	.000	VIF
solvency_degree	.912	.135	9.282	.000	1.041
M4	.022	.068	.204	.840	
PS* M4	-.032-	.030	-.339-	.738	1.041
Adjusted R Square	.820				
R	.917 ^a				
Regression	F= 38.860			.000 ^b	

يتضح من الجدول السابق عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي الخطى عند تشغيل نموذج الإنحدار، نظرا لإنخفاض معامل تضخم التباين عن 10 درجات.

وتشير النتائج إلى معنوية النموذج لأن P-value (0.000) أى أقل من 5%، كما أن $R^2=0.820$ بما يشير إلى أن التفاعل بين درجة الملاءة المهنية والقيود لدى الهيئة يفسر 82% من التغيرات فى جودة الأحكام المهنية التى يصدرها مراقبو الحسابات بشأن أمور المراجعة الأساسية. وبمقارنة نتائج تشغيل النموذج الخامس (ف1) مع نموذج (ف1/د) يتضح أن الأثر التفاعلى للقيود لدى الهيئة ودرجة الملاءة المهنية أدى إلى انخفاض القدرة التفسيرية للنموذج ($Adj. R^2$) بمقدار (-0.014) ومن ثم لا يوجد تأثير جوهري للقيود لدى الهيئة على العلاقة بين درجة الملاءة المهنية وجودة الأحكام المهنية ذات الصلة بأمور المراجعة الأساسية.

وبلغ معامل الانحدار β_3 للأثر التفاعلى للقيود لدى الهيئة و درجة الملاءة المهنية (-0.032) أى أن هناك تأثير سلبي ضعيف للأثر التفاعلى لقيود مراقب الحسابات لدى الهيئة و درجة الملاءة المهنية على جودة الأحكام بشأن أمور المراجعة الأساسية، وبصورة غير معنوية، حيث P-Value (0.738) أى أكبر من 5% ومن ثم يتم قبول فرض العدم و رفض الفرض البديل "يختلف تأثير درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات فى مصر على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية بحسب ما إذا كان مقيدا لدى الهيئة العامة للرقابة المالية من عدمه". وهوما يؤكد معامل الإنحدار لمتغير القيد لدى الهيئة β_2 والذي بلغ (0.022) ويشير إلى وجود تأثير إيجابى للقيود على جودة الأحكام المهنية ذات الصلة بأمور المراجعة الأساسية، ولكنه غير معنوي، لأن p-value (0.840) أى أكبر من 5%. وتتفق تلك النتيجة مع (Hermanson & Huston 2012; Church & Shefchik, 2012; Church & Shefchik, 2008;، بينما تختلف مع (Shefchik & Church 2012; Sonnier et al.2012)

7-6-6 نتيجة إختبار الفرض الفرعى (ف1/هـ)

لإختبار هذا الفرض إحصائيا فقد تم صياغته فى شكل فرض عدم على النحوالتالى :

ف1/هـ: لا يختلف تأثير درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات فى مصر على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية باختلاف المتغيرات المعدلة مجتمعة

ولإختبار الفرض إحصائياً تم صياغة نموذج الانحدار المتعدد على النحوالتالى:

$$AJ1 = \beta_0 + \beta_1 PS + \beta_2 M1 + \beta_3 M2 + \beta_4 M3 + \beta_5 M4 + \beta_6(PS * M1) + \beta_7(PS * M2) + \beta_8(PS * M3) + \beta_9(PS * M4) + \varepsilon_i$$

وبتشغيل النموذج أمكن الوصول للنتائج التالية:

جدول 9: نتائج نموذج الانحدار للفرض (ف/1هـ)

Parametars	β	Std. Error	t	Sig.	Collinearity Statistics
(Constant)		.170	-1.205	0.246	VIF
solvency_degree	.502	.334	2.065	.055	9.200
PS*M1	-.072	.030	-.755	.461	1.431
PS*M2	.037	.037	.303	.765	2.362
PS*M3	-.235	.057	-1.359	.193	4.670
PS*M4	-.075	.033	-.738	.471	1.626
Adjusted R Square	.839				
Regression	F= 15.526	.000			

يتضح من الجدول السابق عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتى الخطى عند تشغيل نموذج الإندار، نظرا لإنخفاض معامل تضخم التباين عن 10 درجات.

وتشير النتائج إلى معنوية النموذج لأن P-value (0.000) أى أقل من 5%، كما أن $(R^2=.839)$ بما يشير إلى أن التفاعل بين درجة الملاءة المهنية والمتغيرات المعدلة مجتمعة يفسر 84% من التغيرات فى جودة الأحكام المهنية التى يصدرها مراقبوالحسابات بشأن أمور المراجعة الأساسية.

وبمقارنة نتائج تشغيل النموذج السادس (ف1) مع نموذج (ف/1هـ) يتضح أن الأثر التفاعلى للمتغيرات المعدلة أدى إلى زيادة القدرة التفسيرية للنموذج $(Adj. R^2)$ بمقدار (0.005) ومن ثم لا يوجد تأثير جوهري للمتغيرات المعدلة مجتمعة على العلاقة بين درجة الملاءة المهنية وجودة الأحكام المهنية ذات الصلة بأمور المراجعة الأساسية.

وبمقارنة معامل الانحدار β_6 والذي بلغ (-0.072) مع معامل الانحدار β_3 في نموذج (ف2 / أ) يتضح أن هناك اتساق تام، أي أن هناك تأثير سلبي ضعيف و غير معنوي للأثر التفاعلي للخبرة، وبمقارنة معامل الانحدار β_7 والذي بلغ (0.037). مع معامل الانحدار β_3 في نموذج (ف3 / أ) يتضح أيضا أن هناك اتساقا تاما، أي أن هناك تأثير ضعيف و غير معنوي للأثر التفاعلي لمستوى التعليم المهني المستمر، باستثناء اتجاه العلاقة الايجابية، وبمقارنة كلا من β_8 ، β_9 مع معاملات الانحدار β_3 في النموذجين (ف4/أ) و(ف5/أ) يتضح أن هناك اتساق تام، أي أن هناك تأثير سلبي ضعيف وغير معنوي للأثر التفاعلي لحجم منشأة المحاسبة والمراجعة والقيود لدى الهيئة و درجة الملاءة المهنية على جودة الأحكام ذات الصلة بأمر المراجعة الأساسية، حيث أن P-Value أكبر من 5% ومن ثم يتم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل القائل "يختلف تأثير درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات في مصر على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الأساسية باختلاف المتغيرات المعدلة مجتمعة". وتختلف تلك النتيجة بشكل جزئي مع (السيد، 2012، شحاته، 2012، محمد، 2012، Mohd-Nassir et al., 2015، 2016)

8- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

تهدف تلك الفرعية إلى عرض أهم النتائج التي توصل اليها البحث بشقيه النظري والعملية والاجابة على أسئلته و كذا عرض التوصيات ومجالات البحث المقترحة على النحوالتالى:

8-1 نتائج البحث والاجابة على أسئلته

فيما يتعلق بالسؤال الأول هل تؤثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن أمور المراجعة الأساسية؟ فقد توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية جوهريية بين درجة الملاءة المهنية وجودة الأحكام المهنية بصفة عامة، وبشأن أمور المراجعة الأساسية بصفة خاصة.

وفيما يتعلق بالسؤال الثاني هل درجة الملاءة المهنية لمنشأة المحاسبة والمراجعة على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن أمور المراجعة الأساسية باختلاف؛خبرة مراقب الحسابات، حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، مستوى التعليم المهني المستمر، وقيود مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية؟ فقد تمت الاجابة عليه وتوصلت الدراسة إلى أن الخبرة ليس لها تأثير على

الأحكام المهنية ذات الصلة بأمور المراجعة الأساسية وقد يرجع ذلك إلى أن الأحكام المهنية ذات الصلة بأمور المراجعة الأساسية تتسم بالحدثة من حيث إصدار المعيار ومن ثم ينعكس على التطبيق وبالتالي يتساوى جميع مراقبي الحسابات من حيث الخبرة عند إصدار تلك الأحكام. كما لم يظهر تأثير لمستوى التعليم المهني على العلاقة الرئيسية محل الدراسة بشأن الأحكام المهنية وارجع الباحثون تلك النتيجة إلى أنه على الرغم من اهتمام مراقبي الحسابات في مصر بالتعليم المهني المستمر الا ان ما يحصلون عليه من تعليم وتدريب لم يكن على المستوى المطلوب من آليات التعليم ذات الأهمية النسبية المرتفعة، فضلا عن عدم وجود شهادات مهنية متخصصة في مجالات الحكم المهني بعينها . كما لم يظهر تأثير لحجم منشأة المحاسبة والمراجعة على شكل العلاقة الرئيسية ذات الصلة بالأحكام المهنية مجتمعة وفرعياتها. وأيضا لم يظهر تأثير للقيود لدى الهيئة العامة للرقابة المالية على شكل واتجاه العلاقة الرئيسية ذات الصلة بالأحكام المهنية مجتمعة وفرعياتها و في النهاية لم يظهر تأثير للمتغيرات المعدلة مجتمعة على شكل واتجاه العلاقة الرئيسية محل الدراسة.

8-2 التوصيات

في ضوء ماتوصلت إليه الدراسة من نتائج في الشقين النظري والتجريبي، يوصى الباحثون بأن تستكمل منشآت المحاسبة والمراجعة في مصر تصميم وتفعيل عناصر الملاءة المهنية و وضع سياسات وإجراءات ملزمة لهذه العناصر، وضع وتنفيذ حزمة من البرامج التدريبية وهيكلية وتوحيد منهجية المراجعة داخل تلك المنشآت، لما لها من انعكاس على جودة الأحكام المهنية، ومن ثم جودة المراجعة. ويوصى الباحثون أيضا بضرورة تفعيل ومتابعة و رقابة، والتفتيش على، منشآت المحاسبة والمراجعة المقيدة لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، بدلا من صورية هذه الرقابة، وتفعيل برامج الرقابة على الجودة من خلال إعداد نماذج لتقارير الفحص والتفتيش بشأنها، سواء في شكل تقارير الالتزام تقوم بإعدادها المنشأة ذاتها على غرار تقرير الشفافية و/أو من قبل جهات التفتيش على أن يتم نشرها لأصحاب المصالح، فضلا عن أنه ينبغي إعادة النظر في الشراكات بين منشآت المحاسبة والمراجعة المحلية والدولية وتفعيل الرقابة والتفتيش عليها لضمان عدم صوريته.

كما يوصى الباحثون بتحديث معايير المراجعة المصرية، لتتوافق مع نظيرتها الدولية، وبما يناسب بيئة الممارسة المهنية المصرية، والتي ثبت دورها في الحد من فجوة التوقعات بصفة عامة،

وفجوتى المعلومات والمعايير بصفة خاصة، فى ظل الانفتاح وحرية انتقال رؤوس الأموال بين الأسواق المالية وتحقيق الشفافية والقابلية للمقارنة و دعم ثقة أصحاب المصالح فى استجابة المهنة لمطالبهم، وأيضا ضرورة تطوير مقررات المحاسبة والمراجعة وكذلك طرق وأساليب التدريس فى الجامعات المصرية، بما يتمشى مع معايير التأهيل العالمية، بما يتناسب مع متطلبات سوق العمل فى بيئة الممارسة المهنية. واخيراً يوصى الباحثون بأهمية أن تعقد أقسام المحاسبة بالجامعات الحكومية مؤتمرات علمية تخصصية تركز على تعديلات معايير المراجعة الدولية عامة، وتلك الخاصة بتقرير مراقب الحسابات، خاصة

3-8 مجالات البحث المقترحة

يعتقد الباحثون بأهمية توجه البحوث المحاسبية مستقبلاً نحو دراسة أثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات على كل من؛ الأحكام المهنية ذات الصلة بتقييم خطر التحريف الجوهرى، الأحكام المهنية ذات الصلة بتقييم خطر الأعمال، الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية، الأحكام المهنية ذات الصلة بالأهمية النسبية وجودة التقارير المالية لمنشأة عميل المراجعة، وكذلك أثر تكنولوجيا التنقيب عن البيانات فى تحسين جودة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات، وأثر تبنى تقنيات الذكاء الاصطناعى على جودة الاحكام المهنية المرتبطة بالمهام المعقدة مثل التقديرات المحاسبية والقيمة العادلة، أثر التعلم المتعمق Deep Learning على الاحكام المهنية ذات الصلة بتخطيط عملية المراجعة و لعل منهجية التجريب تكون أكثر ملاءمة لهذه البحوث.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أبوجبل، نجوى محمود، 2011، "تطوير اطار لمراجعة القياس والإفصاح المحاسبي للقيمة العادلة بالقوائم المالية"، المجلة العلمية - التجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد الثاني، المجلد الاول، ص ص 26-83 .

السهلى، محمد بن سلطان، العجروشى، منال بنت عثمان 2012، "مدى التزام مكاتب المحاسبة الصغيرة بمعايير الرقابة النوعية فى المملكة العربية السعودية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة -جامعة الاسكندرية، العدد الاول، المجلد التاسع والاربعون، ص ص 353-393

السيد، محمود محمد، 2012، أثر حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده بسجل مراقبى الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية على جودة المراجعة الخارجية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية.

الشرقاوى، منى حسن، 2012، "دراسة تحليلية لأثر PCAOB ومعيار المراجعة الدولي رقم 5 على جودة عملية المراجعة لتحقيق المراجعة المتكاملة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة -جامعة عين شمس، العدد الرابع، المجلد الثالث، ص ص 1283-1347

الصغير، محمد السيد، 2012، "أثر خصائص الوحدة الإقتصادية للعميل على جودة المراجعة الخارجية - دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة-جامعة عين شمس، العدد الثالث، ص ص 23-65

العازمى، عاطف محمد، 2009، مدى مسئولية مراجع الحسابات عن معقولية التقديرات المحاسبية فى الشركات المساهمة المسجلة بالبورصة الكويتية دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة قناة السويس

الهيئة العامة للرقابة المالية، 2006، معيار مراقبة الجودة للمؤسسات والأفراد الذين يقومون بالمراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية، قرار رقم 140 لسنة 2006، متاح على: <http://www.cma.gov.eg>.

_____، 2007، قواعد اداب و سلوك مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة المقيدین بسجل الهيئة، قرار رقم 79 لسنة 2007، متاح على : <http://www.cma.gov.eg>.

_____، 2008، قرار وزير الاستثمار رقم (166) لسنة 2008 بإصدار المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى. متاح على: http://www.fra.gov.eg/jtags/efsa_ar/index.jsp

_____، 2009، القيد واستمرار القيد والشطب فى سجل مراقبى الحسابات لدى الهيئة، قرار رقم 33 لسنة 2009، متاح على : <http://www.cma.gov.eg>

بركات، محمد ابراهيم، 2009، الابعاد المتعددة لتقييم مراقبى الحسابات للعوامل المرتبطة بمخاطر التعاقد على قرار قبول العميل وانعكاساتها على تخطيط وتقييم أعمال المراجعة، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة قناة السويس

جمعه، احمد حلمى، 2013، " ادراك مراقبى الحسابات لتحديات قياس تقديرات القيمة العادلة فى مصر "مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة بنى سويف، العدد الاول، المجلد الاول، ص ص 1- 56

سلامة، صلاح حسن، 2013، "مدخل مقترح لتحسين مناهج تحسين مستوى دقة التقديرات المحاسبية وانعكاسات ذلك على موثوقية القوائم المالية، دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة-جامعة عين شمس، العدد الأول، ص ص 3-121

سليم، رشا محمود، 2012، "تمودج محاسبى مقترح لقياس أثر تقرير مراقب الحسابات على قرارات الاستثمار - دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة -جامعة عين شمس، العدد الثالث، المجلد الثالث، ص ص 1011-1093

شحاته، السيد شحاته 2015، "أثر خبرة مراقب الحسابات و حجم منشأته على جودة المراجعة الخارجية- دراسة تجريبية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، العدد الثاني، الجزء الأول، المجلد الثاني والخمسون، ص ص 1-31

شحاته، محمد عبد الشكور، 2013، "المعلومات غير المالية ودورها فى دعم الأحكام المهنية من وجهة نظر مراقبى الحسابات دراسة ميدانية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، العدد الثاني، المجلد الخمسون، ص ص 417-455

زعطوط، محمود ناجى، 2012، آليات دعم كفاءة مراقب الحسابات فى الحكم على تقييم الإدارة لمقدرة المنشأة على الاستمرار فى ضوء تداعيات الازمة المالية العالمية، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة -جامعة الاسكندرية

زيتون، محمد خميس جمعه، 2016، " أثر قيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية:دراسة تجريبية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، العدد الثاني، الجزء الثالث، المجلد الثالث والخمسون، ص ص 385-417

شاهين، عبد الحميد احمد، 2013، "مدخل مقترح لمراجعة القيمة الحالية كأحد مقاييس القيمة العادلة فى اطار المعايير الدولية للمراجعة دراسة ميدانية"، المجلة العلمية - التجارة والتمويل، كلية التجارة -جامعة طنطا، العدد الرابع، المجلد الاول، ص ص 215-266 .

عبد البديع، أشرف، عبد الرحيم عبد اللاه، 2014، "دور التعليم المحاسبى فى تضيق فجوة التوقعات فى بيئة المراجعة المصرية- دراسة اختبارية"، المجلة العلمية، كلية التجارة -جامعة اسيوط، العدد السادس والخمسون، ص ص 160-234

عبد الفتاح، محمد عبد الفتاح، 2007، "ترشيد الحكم المهني لمراقب الحسابات عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية فى ضوء استمرارية المنشأة: دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة-جامعة عين شمس، العدد الأول، ص ص 41-119

عبد المنعم، محمد يوسف، 2000، دراسة تحليلية لمفهوم الخبرة فى المراجعة واثرها على جودة حكم المراجع، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

عبيد، شيماء السيد، 2011، "مدخل مقترح لتطوير اجراءات مراجعة القياس والإفصاح المحاسبى عن القيمة العادلة لمنشآت الاعمال المستمرة فى مصر"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة -جامعة قناة السويس، العدد الاول، الجزء الثانى، ص ص 92-.*

على، محمد أحمد أحمد، 2015، *العلاقة بين مستوى الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة وجودة التقارير المالية-دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة بنى سويف*

عرفه، نصر طه، مليجى، مجدى مليجى، 2013، *تطوير تقرير مراقب الحسابات-دراسة ميدانية للبيئة المصرية فى ضوء مقترحات تطوير المعايير الدولية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة -جامعة عين شمس، العدد الأول، المجلد الثالث، ص ص 1157-*
1233

عطا الله، وراذ خليل، 2005، "دور ادارة المعرفة فى تطوير التعليم المحاسبى"، *المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، المجلد الاول، العدد الثانى، ص ص 221*
266 -

غالى، جورج دانيال، 1996، "العوامل المؤثرة على ممارسة المراجع للتقدير المهني: دراسة تحليلية"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة -جامعة عين شمس، العدد الثانى، ص ص*
251-157

متولى، احمد زكى، 2012، "إطار موسع لمراجعة القيمة العادلة لخيارات الاسهم فى ضوء المعايير الدولية للمراجعة"، *مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة - جامعة القاهرة، العدد الثالث، ص ص 250-208*

محمد، سامى حسن، 2016، "إطار مقترح لقياس وتفسير التأثير المشترك لكل من التخصص الصناعى والفترة الزمنية لارتباط المراجع بالشركة على تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة للشركات المساهمة - دراسة تطبيقية"، *مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة-جامعة عين شمس، العدد الأول، الجزء الأول، ص ص 352-305*

مليجي، مجدى مليجي، ملوالعين، علاء محمد، 2014، "أثر خصائص لجان المراجعة على نوع الرأى بتقرير مراقب الحسابات- دراسة تطبيقية على البيئة السعودية"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة -جامعة عين شمس، العدد الأول، ص ص 645-699

موسى، بوسى حمدى، 2011، دراسة تحليلية للعلاقة بين الإلتزام الأخلاقى لسلوك مراقب الحسابات وجودة المراجعة، مع دراسة تطبيقية فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

هلال، عبدالله هلال، 2008 "تأثير التزام مراقبى الحسابات بقواعد أخلاقيات وسلوكيات المهنة على جودة المراجعة، مع دراسة تطبيقية على بيئة الممارسة المهنية فى مصر" *مجلة الدراسات المالية والتجارية*، كلية التجارة - جامعة بنى سويف، العدد الثانى، ص ص 455-517.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

Abdolmohammadi, M. and A. Wright, (1987). "An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgments ", *The Accounting Review*, Vol.62, No.1, pp. 1-13

Abuaddous, M., M. M. Hanefah, and N. H. Laili, (2015). "Audit Structure, Time Pressure and Judgment Accuracy: A Comparison between Strategic System Audit and Traditional Audit", *International Journal of Economics and Finance*, Vol. 7, No. 8, pp. 53-67

Ahdolmohammadi M. and A. Wrigh, 1987, "An Examination of the Effects of Experience and Task Complexity on Audit Judgments", *The Accounting Review* , Vol. 62, No.1, pp.1-13

Arens, A. A., R. J. Elder, and M. S. Beasley, (2012). **Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach**, Fourteenth Edition, Pearson Education

Asare, S. K., & Wright, A. M., (2004). "The Effectiveness of Alternative Risk Assessment and Program Planning Tools in a Fraud Setting", *Contemporary Accounting Research*, vol.21, no.2, pp. 325-352.

Bailey, C.D., C. M. Daily, and T. J. Phillips, (2011). "Auditors' Levels of Dispositional Need for Closure and Effects on Hypothesis Generation and Confidence", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 23, No. 2 , pp. 27-50

- Ballou, B. and H. Dan, (2005). "A Cognitive Characterization of Audit Analytical Procedures under Strategic-Systems Auditing." *Journal of Theoretical Accounting Research*, Vol.1, No.1, pp. 1 – 37
- Bauer, T. D. (2015), "Group judgment and decision making in auditing: Past and future research." *Accounting, Organizations and Society*, vol. 47, pp. 56-72.
- Beaulieu, P.R, (2001)."The Effects of Judgments of New Clients' Integrity upon Risk Judgments, Audit Evidence, and Fees" , *AUDITING:A Journal of Practice & Theory*, Vol. 20, No. 2, pp. 85-99.
- Bédard , J. ,N. Gonthier-Besacier, and A. Schatt, (2014). "Analysis of the Consequences of the Disclosure of Key Audit Matters in the Audit Report" , available at: <http://www.hec.unil.ch/documents/seminars/dcc/1946.pdf>
- _____ , E. Paul, R.Mock and, J. Theodore, (2016)." Does recent academic research support changes to audit reporting standards?", *Accounting Horizons*, Vol.30, No.2, pp 255-275
- Bell,T.B., J.C. Bedard, K. M. Johnstone, and E. F. Smith, (2002). KRiskSM: A Computerized Decision Aid for Client Acceptance and Continuance Risk Assessments", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 21, No. 2, pp. 97-113
- Bhattacharjee, S, K. K. Moreno and Mario J. Maletta, (2007)." The Cascading of Contrast Effects on Auditors' Judgments in Multiple Client Audit Environments", *The Accounting Review*, Vol. 82, No. 5, pp. 1097–1117
- Blay, D. and M. A. Geiger, (2013)." Auditor Fees and Auditor Independence: Evidence from Going Concern Reporting Decisions', *Contemporary Accounting Research*, Vol. 30 No. 2, pp.580-606
- Blay, D., J. J. Moon and J. S. Paterson, (2015)." There's No Place Like Home: The Influence of Home-State Going-Concern Reporting Rates on Going-Concern Opinion Propensity and Accuracy", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.35, No.2, pp 23-51

- Bolger, F., and G. Wright, (1994) "Assessing the quality of expert judgment: Issues and analysis", *Decision support systems*, Vol.11, No.1, pp 1-24
- Bonner, S.E. and G.B. Sprinkle, (2002). "The effects of monetary incentives on effort and task performance: theories, evidence, and a framework for research", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27 Nos 4/5, pp. 303-45
- Bennouri, M., M. Nekhili, and P. Tournon, (2015)." Does Auditors' Reputation 'Discourage' Related-Party Transactions? the French Case", *Auditing: A Journal of Practice & Theor*, Vol.34, No.4, pp. 1-32.
- Boritz, J. and L. M. Timoshenko, (2014). "On the Use of Checklists in Auditing: A Commentary", *Current Issues in Auditing*, Vol. 8, No. 1, pp.1-25
- Boureau, M., (2006). "Rationamentul Professional in Investigatia Auditorului", *Tribuna Economica Review*, No.2, pp23-45
- Bratten, B., L.M.i Gaynor, L. McDaniel, N. R. Montague, and Gr. E. Sierra, (2013), "The Audit of Fair Values and Other Estimates: The Effects of Underlying Environmental, Task, and Auditor-Specific Factors", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, No. Supplement 1, pp. 7-44
- Brazel J. F, M. Doxey, J. Grenier, and, A. Reffett, (2015). "Risk Disclosure Preceding Negative Outcomes: The Effects of Reporting Critical Audit Matters on Judgments of Auditor Liability", available at: <http://www.ssrn.com>
- Brown, J. O. and V.K. Popova, (2016), "The Interplay of Client Management and the Audit Committee on Auditor Performance", *Current Issues in Accounting*, Vol. 10, No. 1, pp. P11-P17
- Cadman, B., and M. Stein, (2007). "Industry Specialization and Auditor Quality in U.S. Markets", available at: <http://www.ssrn.com>.
- Cameran, M., A. Ditillo, and A. Pettinicchio, (2017)."Audit Team Attributes Matter: How Diversity Affects Audit Quality", *European Accounting Review*, Vol.26, No.1, pp1-27.

- Carcello, J., (2012). 'What Do Investors Want from the Standard Audit Report? The *CPA Journal*, Vol.82, No.1, pp. 22-28.
- Carcello, J.V and A. L. Nagy, (2004)."Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 No. 5, pp. 651-668
- Carver, B. T. and B. S. Trinkle, (2017). "Nonprofessional Investors' Reactions to the PCAOB's Proposed Changes to the Standard Audit Report" available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2930375
- Carson,E., N. L. Fargher, M. A. Geiger, C.S. Lennox, K. Raghunandan, and M. Willekens, (2013). "Audit Reporting for Going-Concern Uncertainty: A Research Synthesis", *Auditing: A Journal of Practice & Theory* ,Vol. 32, No. 1, pp. 353–384
- Chang, Y., C. J. and N.R. Hwang, (2003). The Impact of Retention Incentives and Client Business Risks on Auditors Decisions Involving Aggressive Reporting Practices", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 22, No. 2, pp. 207-218
- Chartered Accountants Australia and New Zealand. (2016). **Continuing Professional Development (CPD) Requirements for New Zealand Licensed Auditors** (CR7), available at: <https://www.charteredaccountantsanz.com/...cpd/cpd-requirements>
- Chi, W., E. B. Douthett, and L. L. Lisic, (2012), "Client importance and audit partner independence", *Journal of Accounting Public Policy*, Vol.31,No.3, pp. 320–336
- Chiş, A. O. and A. M. Achim. (2014). Financial Accounting Quality and Its Defining Characteristics. *SEA - Practical Application of Science*. Vol.2, No.3, pp. 93-98.
- Christensen, B.E., S.M. Glover, and C.J. Wolfe, (2014). "Do Critical Audit Matter Paragraphs in the Audit Report Change Nonprofessional Investors' Decision to Invest?", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 33, No. 4, pp. 71-93.
- Chung, J. and G. S. Monroe (2001)."A Research Note on the Effects of Gender and Task Complexity on an Audit Judgment", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 13, No. 1, pp. 111-125

- Cohen, J., G., L. M., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. M., (2007). Auditor communications with the audit committee and the board of directors: Policy recommendations and opportunities for future research”, *Accounting Horizons*, Vol.21, No.2, pp. 165-187.
- Cordos, G. and M. Fülöpa, (2015). "Understanding audit reporting changes: introduction of Key Audit Matters”, *Accounting and Management Information Systems*, Vol.14, No.1, pp. 128
- Cronin, M.A. and L.R. Weingart,(2007). "Representational gaps, information processing, and conflict in functionally diverse teams", *Academy of Management Review*, Vol.32, No.3, pp.761-774
- Curtis M. B., J. G. Jenkins, J. C. Bedard , and D, R. Deis, (2009), “Auditors’ Training and Proficiency in Information Systems: A Research Synthesis”, *Journal of Information Systems*, Vol. 23, No.1, pp. 79–96
- Dao, M., K. Raghunandan, and D. V. Rama, (2012). “Shareholder Voting on Auditor Selection, Audit Fees, and Audit Quality”, *The Accounting Review*, Vol. 87, No. 1, pp. 149–171
- Davis,E.B., S. J. Kennedy, and L. A. Maines, (2000). "The Relation between Consensus and Accuracy in Low-to-Moderate Accuracy Tasks: An Auditing Example”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 19, No. 1,pp.101-121
- Desai, N., and Gupta,V., (2016). "Selective perception and group brainstorming: an investigation of auditors' fraud risk assessment", *International Journal of Behavioural Accounting and Finance*, Vol. 6, No.1, pp 1-25.
- Deumes,R., C. Schelleman, H. V. Bauwhede, and A.Vanstraelen, (2012). "Audit Firm Governance: Do Transparency Reports Reveal Audit Quality?", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 31, No. 4, Pp. 193–214
- Dimmock,S.G., W.C. Gerken, and N.P. Graham, (2018), "Is Fraud Contagious? Coworker Influence on Misconduct by Financial Advisors", *The Journal of Finance*, VOL. LXXIII, NO. 3, pp1417-1450

- Dixon, R., G. A. Mousa, and, A. D. Woodhead, (2004), "The Necessary Characteristics of Environmental Auditors: A Review of the Contribution of the Financial Auditing Profession" *Accounting Forum* , Vol.28, Issue 2, pp.119-138
- Eining , M. M., R. J. Donald, and K. L. James, (1997)." Reliance on Decision Aids: An Examination of Auditors` Assessment of Mmanagement Fraud", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.16, No.2, pp1-19
- Emby, C. and M. Gibbins, (1987)." Good judgment in public accounting: Quality and justification", *Contemporary Accounting Research*, Vol.4, No.1, pp.287-313
- Englich, B., & Soder, K. 2009," Moody experts How mood and expertise influence judgmental anchoring", *Judgment and Decision Making*, Vol.4, No.1, pp.41-50.
- Fargher N.L. and L. Jiang, (2008). "Changes in the Audit Environment and Auditors' Propensity to Issue Going-Concern Opinions ", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 27, No. 2, pp. 55-77
- Federation of European Accountants (FEE), (2006), **Quality Assurance Arrangements across Europe**, available at: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Quality_Assurance_for_Statutory_Audit_0809222102008481051.pdf
- Feldman, D. A., & Read, W. J. (2010), "Auditor conservatism after Enron", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol.29, No.1, pp. 267-278.
- Financial Reporting Council (FRC), (2016), **Going Concern**, International Standard on Auditing (UK) (ISA) 570 revised. London. available at: www.frc.org.uk
-
- , **Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report**, International Standard on Auditing (UK) (ISA) 701 revised, London. available at: www.frc.org.uk

- Francis, J.R., 2011, "A Framework for Understanding and Researching Audit Quality", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 30, No. 2, pp. 125–152,
- _____, and M. D. Yu, 2009, "Big 4 Office Size and Audit Quality", *The Accounting Review*, Vol. 84, No. 5, pp. 1521–1552
- Fransson R., and N. Lindqvist, 2010, **A study on auditor attributes affecting the judgment and approach towards risk**, Master Thesis, Foretagsekonamiska Institutionen Ekonomihogskoland VID, Lunds Universitet, available at: <http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOID=1626939&fileOID=2435781>
- Fukukawa, H., T. J. Mock, and A. Wright, (2011). "Client Risk Factors and Audit Resource Allocation Decisions" *A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*, Vol. 47, No. 1, pp 85-108
- Furiday, O., and R. Kurnia, (2015). "The Effect of Work Experiences, Competency, Motivation, Accountability, and Objectivity Towards Audit Quality", *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Vol. 211, pp. 328 – 335
- Gaynor, L. M., Kelton, A. S., Mercer, M., & Yohn, T. L., (2016). "Understanding the relation between financial reporting quality and audit quality", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 35, No. 4, pp 1-22.
- Geiger, M. A., and D. V. Rama, (2006). "Audit Firm Size and Going - Concern Reporting Accuracy", *Accounting Horizons*, Vol. 20, No. 1, pp. 1–17
- Georgiades, G., (2015), "A Refresher on Auditing Accounting Estimates: AU-C Section 540, Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures", **Miller GAAS Update Service**, Vol. 15, No. 8, pp. 1-9.
- Glover, S. M., M.H. Taylor, and Y. WU, (2017), "Current Practices and Challenges in Auditing Fair Value Measurements and Complex Estimates: Implications for Auditing Standards and the Academy", *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 36, No. 1, pp. 63-84.

- Gold A., J E. Hunton, and M. I. Gomaa, (2009), "The Impact of Client and Auditor Gender on Auditors' Judgments", *Accounting Horizons*, Vol. 23, No. 1, pp. 1-18
- Green, W., (2008), "Does repetition impair auditors' judgments?", *Managerial Auditing Journal*, Vol.23, No.8, pp 724-743
- Grenier, J. H, B.Pomeroy, and M.Stern, (2015). "The Effects of Accounting Standard Precision, Auditor Task Expertise, and Judgment Frameworks on Audit Firm Litigation Exposure", *Contemporary Accounting Research*, Vol.32, No.1, pp. 336-357
- Griffin, P. A., Lont, D. H., & Sun, E. Y., (2017). "The relevance to investors of greenhouse gas emission disclosures", *Contemporary Accounting Research*, Vol.34, No.2, pp 1265-1297.
- Griffin, P. A., (2015). "When Do Auditors Use Specialists' Work to Develop Richer Problem Representations of Complex Estimates?" ,available at: <http://www.ssrn.com>
- Grout, P., Jewitt, I., Pong, C., Whittington, G., Dewatripont, M., & Laroque, G. (1994). 'Auditor Professional Judgement': Implications for Regulation and the Law. *Economic Policy*, Vol. 9, No. 19, pp. 307-351
- Guffey, D. M., and M. W. McCartney, (2008). "The Perceived Importance of an Ethical Issue as a Determinant of Ethical Decision-making for Accounting Students in an Academic Setting", *Accounting Education: An International Journal*, Vol. 17, No. 3, pp. 327-348
- Guiral, A., Rodgers, W., Ruiz, E., & Gonzalo-Angulo, J. A., (2015), "Can expertise mitigate auditors' unintentional biases?", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol.24, pp105-117.
- Gul, F.A., D. Wu, and Z. Yang, (2013). "Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence from Archival Data", *The Accounting Review*, Vol. 88, No. 6, pp. 1993-2023.
- Gullkvist B. and A. Jokipii, (2015). "Factors Influencing Auditors' Self-Perceived Ability to Assess Fraud Risk", available at: [http://njb.fi/wp-content/uploads/2015/06/Gullkvist_et al..pdf](http://njb.fi/wp-content/uploads/2015/06/Gullkvist_et_al..pdf)

- Gutierrez,E. M. Minutti-Meza, K. Tatumand, M. Vulcheva, (2018). "Consequences of Adopting an Expanded Auditor's Report in the United Kingdom"available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2741174
- Guzzo, R. A. and M. W. Dickson, (1996). "Teams in Organizations: Recent Research on Performance and Effectiveness", *Annual Review of psychology*, Vol. 47, pp.307–338
- Hamilton, R. E., AND W. F. Wright, (1982). "Internal Control Judgments and Effects of Experience: Replications and Extensions." *Journal of Accounting Research*, vol. II, pp. 756-65.
- Hammersley, J. S., (2011). "A Review and Model of Auditor Judgments in Fraud-Related Planning Tasks" , *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 30, No. 4 , pp. 101–128
- Hartherly,D., (1999), "The Future of Auditing: The Debate in the UK", *The European Accounting Review*, Vol.81,No.1, pp51-65
- He,K., X. Pan, G. Tian, (2017). "Legal liability, government intervention, and auditor behavior: Evidence from structural reform of audit firms in China", *European Accounting Review*, Vol. 26, Issue 1, PP.61-95
- Hermanson, D. R., R. W. Houston, and J. C. Rice, (2007). "PCAOB Inspections of Smaller CPA Firms: Initial Evidence from Inspection Reports", *Accounting Horizons*, Vol. 21, No. 2, pp. 137–152
- Hermanson, D. R., and R. W. Houston, (2008)."Quality Control Defects Revealed in Smaller Firms' PCAOB Inspection Reports", *The CPA Journal*, Vol. 78, pp.36-39
- Heyrani, F.,B. Bahman, and R. F. Rahnamayeh, (2016). "Investigation of the Effect of Auditors' Professionalism Levels on their Judgment to Resolve the Conflict between Auditor and Management", *Procedia Economics and Finance*, Vol.36, pp177-188
- Hillison, S. M., (2017). **Auditors` Acceptance of Client-Preferred Financial Reporting: The Influence of Professional Role Identities and Client Importance**, Doctor of Philosophy

Dissertation, Graduate College of the University of Illinois at Urbana-Champaign, Urbana, Illinois

- Horwitz, S.K., and I. B. Horwitz, (2007). "The Effects of Team Diversity on Team Outcomes: A Meta-Analytic Review of Team Demography", *Journal of Management*, Vol.33, No.6 , pp.987-1015
- Houston, R. W., (1999), "The Effect of Fee Pressure and Client Risk on Audit Seniors` Time Budget Decisions", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.18, No.2, pp70-87
- Howieson, B., (2003), "Accounting practice in the new millennium: is Accounting education ready to meet the challenge?" *The British Accounting Review*, vol. 35, No.2, p.p 69–103
- Hulthin, J. and P. Krisanderson, (2012), "The complexity of the audit process: Judgment and decision making "available at: www.diva-portal.org/smash/get/.../FULLTEXT01.
- Ilgen, D.R., J. R. Hollenbeck, M. Johnson, and D. Jundt, (2005), "Teams in Organizations: From Input-Process-Output Models to IMO Models", *Annual Review of psychology*, Vol. 56, PP.517–543
- International Accounting Education Standards Board (IAESB). (2017). **Proposed International Education Standard Continuing Professional Development (IES) 7**. Revised. Available at: <https://www.ifac.org/news-events/2017-06/iaesb-proposes-revised-continuing-professional-development-standard-focus-more>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2015. **Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements**. International Standard on Auditing (ISA) 700 revised. New York, NY: IAASB Available at: www.ifac.org
- _____. **Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor`s Report**. International Standard on Auditing (ISA) 701. New York, NY: IAASB Available at: www.ifac.org
- _____. (2009), **Quality Control for an Audit of Financial Statements**: International Standard on Auditing (ISA) 220 (IFAC). Available at: [http:// www.ifac.org](http://www.ifac.org)

- _____,(2008), **Quality Control for Firms That Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements.** International Standard on Quality Control (ISQC) 1, available at: [http:// www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- International Federation of Accountants (IFAC). (2006). **Competence Requirements for Audit Professionals (IES) 8**, available at: [http://www.ifac.org/system/files/downloads/Basis_for_Conclusio - IES8 Competence Requirements for Audit Professionals 2006.p df](http://www.ifac.org/system/files/downloads/Basis_for_Conclusio_-_IES8_Competence_Requirements_for_Audit_Professionals_2006.pdf)
- Iswari T. N. and, I. Kusuma, (2013). "The Effect of Organizational-Professional Conflict towards Professional Judgment by Public Accountant Using Personality Type, Gender, and Locus of Control as Moderating Variables ", *Review Integrative Business and Economics. Research*, Vol 2, No.2 ,pp.434-448
- _____ and Y. Hardini, (2017), "The Moderating Effect of Public Accounting Firm Size on Correlation of Organizational-Professional Conflict and Auditor Judgment", *Review of Integrative Business and Economics Research*, Vol. 6, no. 1, pp.427-436
- Jackson, S., A. Kleitman, S. Stankov, and L. P. Howie, (2017)," Individual differences in decision making depend on cognitive abilities, monitoring and control", *Journal of Behavioral Decision Making*, Vol.30, No.2, pp209-223
- Johanstone , K. M., (2000)." Client-acceptance decisions: simultaneous effects of client business risk, audit risk, auditor business risk, and risk adaptation", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 19, No.1, pp.1 - 25.
- _____, and J. C. Bedard, (2003), " Risk Management in Client Acceptance Decisions", *The Accounting Review*, Vol. 78, No. 4, pp. 1003–1025
- Jones , A. and C. S. Norman, (2006), "Decision Making in a Public Accounting Firm: An Instructional Case in Risk Evaluation, Client Continuance, and Auditor Independence within the Context of the

Sarbanes-Oxley Act of 2002" , *Issue in Accounting Education* , Vol. 21, No. 4, pp. 431-447

- Kaawaase, T. K.; M. J.Assad; E.G. Kitindi and S.K.Nkundabanyanga, (2016),"Audit quality differences amongst audit firms in a developing economy: The case of Uganda", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 6, No.3, pp.269-290
- Kachelmeier, S.J. , J. J. Schmidt, K. Vallentine, (2014), " The Disclaimer Effect of Disclosing Critical Audit Matters in the Auditor's Report", available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2481284
- Kemp, S. (2012),"Audit behavior: an international perspective", FCA, Charter, available at:<http://www.charteredaccountants.com.au/News-Media/Charter/Charter-articles/Audit-and-assurance/2012-09-Audit-Scepticism-An-International-Perspective> September.
- Keune, M.B. and K.M. Johnstone, (2012), " Materiality Judgments and the Resolution of Detected Misstatements: The Role of Managers, Auditors, and Audit Committees", *The Accounting Review*, Vol. 87, No. 5, pp. 1641-1677
- Kipp,P., (2017). **The Effect of Expanded Audit Report Disclosures on Users' Confidence in the Audit and the Financial Statements**, Graduate Theses and Dissertations, University of South Florida, available at: <http://scholarcommons.usf.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=7915&context=etd>
- Knechel, W., R. Krishnan, G. V. Pevzner, M. Shefchik, L. B .and K. Velury,2013," Audit Quality: Insights from the Academic Literature.", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.32, No.1, pp 385-421
- Köhler, A., N..Ratzinger-Sakel, V.S. Nicole and T., Jochen, ,2016, "The Effects of Key Audit Matters on the Auditor's Report's Communicative Value: Experimental Evidence from Investment Professionals and Non-Professional Investors", Available at:*SSRN*: <https://ssrn.com/abstract=2838162> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2838162>

- KPMG, (2014). **Elevating Professional Judgment in Auditing and Accounting: The KPMG Professional Judgment Framework**, available at : www.kpmg.com
- Kostova, S., (2016)."Opportunities for enhancing informative value of audit reports", *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер.: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*, No.1, pp 113-121
- Kumarasiri, J. and R. Fisher, (2011). Auditors' Perceptions of Fair-Value Accounting: Developing Country Evidence", *International Journal of Auditing*, vol. 15, No.1, pp. 66-87
- Lee, T.H., C. and M. Park, (2013). Subjectivity in fair value estimates, audit quality, and informativeness of othe comprehensive income", *Advances in Accounting*, vol. 29, No.2, pp.218-231
- Lehmann C. M. and C. S. Norman, (2006). "The Effects of Experience on Complex Problem Representation and Judgment In Auditing: An Experimental Investigation", *Behavioral Research in Accounting*, Vol.18, pp. 65–83
- Li, L., B. Qi, G. Tian, and G. Zhang, (2017)."The contagion effect of low-quality audits at the level of individual auditors", *The Accounting Review*, Vol. 92, No.1, pp. 137-163.
- Lin, Z. J., (2008). "A factor Analysis on Knowledge and Skill Components of Accounting Education: Chinese Case", *Advances in Accounting*, , vol. 24, No.1,p.p 110–118
- Louwers,T. J., E. Henry, B.J. Reed, and E. A. Gordon, (2008)."Deficiencies in Auditing Related-Party Transactions: Insights from AAERs", *Current Issues in Auditing*, Vol. 2, Issue 2 PP. A10–A16
- Mala , R ., and P. Chand, (2015), " judgment and decision making research in auditing and accounting future research and implication, of persons, task, and environment prespective "*Accounting Prespective*, vol.14 , no.1 ,pp.1-50
- Malaysian Institute of Accountants (MIA), (2007), **Statement on Continuing Professional Development**, Kuala Lumpur available at: http://www.micpa.com.my/micpamember/hb-others/Stmt_on_CPD.pdf

- Manita, R. and N. Elommal., (2010),"The quality of audit process: an empirical study with audit committees", *International Journal of Business*, Vol. 15, No.1, pp.87-99.
- Mansouri, A., Pirayesh, R., & Salehi, M. (2009). "Audit competence and audit quality: Case in emerging economy", *International Journal of Business and Management*, vol.4, No.2, pp.17-25
- McGhee, W., M. D. Shields, and J. G. Birnberg,(1978). "The effects of personality on a subject's information processing", *Accounting Review*, Vol. LIII, No.3, PP 681-697
- Messier, W. F., (1983), "The Effect of Experience and Firm Type on Materiality/Disclosure Judgments", *Journal of Accounting Research*, Vol. 21, No. 2, PP.611-618
- Messier, W. F., and T. Wulf, (2017), " The effect of cognitive diversity on the illusion of control bias in strategic decisions: An experimental investigation", *European Management Journal*, Vol.35,No. 4,pp. 1-10
- Meixner, W.F. and R.B. Welker, (1988), "Judgment Consensus and Auditor Experience: An Examination of Organizational Relations", *The Accounting Review*, Vol. 63, No. 3, pp. 505-513
- Mock ,T. J., J.Bédard , P. J. Coram, S.Davis, R. Espahbodi , and R. C. Warne, (2012), "The audit reporting model: Current research synthesis and implications", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, No.1, pp. 323-351.
- Modar, A. , (2016)," Auditing fair value estimates in developing countries: The case of Jordan",availableat:https://www.researchgate.net/profile/Modar_Abdullatif/publication/311844877_Auditing_fair_value_estimates_in_developing_countries_The_case_of_Jordan/links/598576a6a6fdcc756253f291/Auditing-fair-value-estimates-in-developing-countries-The-case-of-Jordan.pdf?origin=publication_detail
- Mohd-Nassir.M., Z. Mohd-Sanusib, E. K. Ghania, (2015)," Brainstorming and auditor education background on internal control: Assessing fraud opportunity", *International Conference on Accounting Studies (ICAS)*,17-20 August 2015, Johor Bahru, Johor, Malaysia, Available at: www.icas.my

- Moizer, P.,(2006),” A review of Europe’s Response to Audit Quality Concerns”, available at:http://scholar.google.com/eg/scholar_url?url=http://www.eiasm.be/UserFiles/Peter%2520Moizer.doc&hl=ar&sa=X&scisig=AAGBfm2mpyVIrgEUh7qhCgChjVydT4KjwQ&nossl=1&oi=scholar
- Molina, J. A., & Ortega, R., (2003),"Effects of employee training on the performance of North-American Firms", *Applied Economics Letter*, Vol. 10, No.9,pp. 549-552.
- Moroney, R., (2007)," Does industry expertise improve the efficiency of audit judgment?", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol.26, No.2,pp 69-94
- Morris M. H. and W. D. Nichols, (1988), “Consistency Exceptions: Materiality Judgments and Audit Firm Structure”, *The Accounting Review* Vol. LXIII, No. 2 , PP.237-254.
- Myers, L.A. , J. Schmidt , M. Wilkins, (2014),” An investigation of recent changes in going concern reporting decisions among Big N and non-Big N auditors” , *Review Quant Finance Accounting*,vol. 43, No.1,pp.55–172
- Nekhili, M., and M. Cherif, (2011)," Related Parties Transactions and Firm's Market Value: The French Case", *Review of Accounting and Finance*, Vol. 10, No.3, pp.291-315.
- Nelson M. and Hun-Tong Tan, (2005), “Judgment and Decision Making Research in Auditing: A Task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*,Vol. 24, No.s-1, pp. 41–71
- Olson, B., S. Parayitam, and Y.Bao, (2007). “Strategic decision making: the effects of cognitive diversity, conflict, and trust on decision outcomes”, *Journal of Management*, Vol. 33 No. 2, pp. 196-222.
- Pakaluk, M., (2017)."The Illusion of Insight in an Extended Auditor's Report", available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2934682
- Peytcheva, M., A. M. Wright and B. Majoor, (2014). "The Impact of Principles-Based versus Rules-Based Accounting Standards on

- Auditors' Motivations and Evidence Demands", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 26, No. 2, pp. 51–72
- Pflugrath, G., and N. Martinov-Bennie, (2009). "The Strength of an Accounting Firm's Ethical Environment and the Quality of Auditors' Judgments", *Journal of Business Ethics*, Vol. 87, pp. 237–253
- Popa, I. E., A. T. Tudor, G. A. Span, and M. T. Fulop., (2011). "Essential characteristics of a correct professional judgment process", *International Journal of Business Research*, Vol. 11, No.1, pp. 182- 199
- Pratt, J. and Stice, J. ,(1994). "The effect of client characteristics on auditor litigation risk judgments, required audit evidence, and recommended audit fees", *The Accounting Review*, Vol. 69, No.4, pp. 639-656.
- Promptong, N., and P. Ussahawanitchakit,(2016), " Professional learning and Audit success: An empirical research of Certified Public Accountants (CPAs) in Thailand", *The Business and Management Review*, Vol. 7, No. 5, pp507-513
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).(2017). **Proposed Auditing Standard: The auditor's report on an audit of financial statements when the auditor expresses an unqualified opinion and related amendments to PCAOB Standards.** PCAOB Release No. 2017-001 Washington. Available at: www.pcaobus.org
- Pyzoha, J. S., M. Taylor, and Y. Wu,(2016). "Effects of Tone-at-the-Top Messaging and Specialists on Auditors' Judgments during Complex Audit Tasks", Unpublished Paper, Miami University, available at: <https://scholar.google.com/citations?user=rIrl86wAAAAJ&hl=en>
- Ratzinger-Sakel, N.V, and J. C. Theis, (2018), "Does considering key audit matters affect auditor judgment performance?", available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3003318
- Roger D. M., J.S. Rich, and T. J. Wilks, (2006). " Auditing Fair Value Measurements: A Synthesis of Relevant Research", *Accounting Horizons*, Vol. 20, No. 3, pp. 287-303.

- Sahnoun, M.H., and M. A. Zarai, (2009). "Auditor-Auditee Negotiation Outcome: Effects of Auditee Business Risk, Audit Risk, and Auditor Business Risk in Tunisian Context", *Corporate Governance: An International Review*, Vol. 17, No.5, pp. 559–572
- Sanusi, M. Z., & M. Iskandar, (2007).” Audit judgment performance: assessing the effect of performance incentives, effort and task complexity”,. *Managerial Auditing Journal*, Vol.22, No.1, pp. 34-52.
- Schmutte, J., and J. R. Duncan, (2009).” Professional judgment: a model for accounting and auditing decisions”, *The CPA Journal*, Vol.79, No.9, pp32
- Setiawan, W. Y., (2017). "Need for Cognition: Does It Influence Professional Judgment?", *Review of Integrative Business and Economics Research*, Vol.6, No. 1, pp 240-248
- _____, and T. I. Iswari, (2016).” The effects of job cognition and personality type on auditor judgment”, *Jurnal Siasat Bisnis*, Vol.20, No.1, pp14-23
- Shanteau, J., (1989). "Cognitive Heuristics and Biases in Behavioral Auditing: Review Comments and Observations", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 14, No.(1/2), pp. 165-177
- Shaub M. K. and J. E. Lawrence, (2002). "A taxonomy of Auditors` Professional Skepticism", *Research on Accounting Ethics*, Vol.8, pp 167-194
- Shefchik L. B., and, B. K. Church, (2012). " PCAOB Inspections and Large Accounting Firms", *Accounting Horizons*, Vol. 26, No. 1, pp. 43–63
- Simnett, R., (1996). " The Effect of Information Selection, Information Processing and Task Complexity on Predictive Accuracy of Auditors", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, No. 7/8, pp. 699-719.
- _____, and K.Trotman,(1989).”Auditor versus model: Information Choice and information processing”, *Accounting Review*, Vol.64, No.3,PP 514-528

- Sirois, L., J. Bédard, and P. Bera, (2018). "The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report: Evidence from an Eye-tracking Study", *Accounting Horizons* In-Press.
- Smith, M., W.B. Tayler, and D.F. Prawitt, (2016). "The Effect of Information Choice on Auditors' Judgments and Confidence", *Accounting Horizons*, Vol. 30, No. 3, pp. 393–408
- Sneller, L., R. Bode, and A. Klerkx, (2017). "Do IT matters matter? IT-related key audit matters in Dutch annual reports", *International Journal of Disclosure and Governance*, Vol. 14, No. 2, pp. 149-151
- Solomon, I., (1982), "Probability Assessment by Individual Auditors and Audit Teams: An Empirical Investigation", *Journal of Accounting Research*, Vol. 20, No. 2, pp. 689-710
- Solomon, I., and K. T. Trotman, (2003). "Experimental judgment and decision research in auditing: the first 25 years of AOS", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, No. 4, pp. 395–412
- Sonnier, B. M., S. S. Lassar, and W. M. Lassar, (2012). "An Examination of the Influence of Audit Firm Size and Industry Specialization on Juror valuation of Liability", *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, Vol. 4, Issue 1, p.p 39-83
- Srinivasan, P., (2013). "An Analysis of Related-Party Transactions in India", http://research.iimb.ernet.in/bitstream/123456789/7939/1/WP_IIM_B_402.pdf
- Stocks, M. H. and A. Harrell, (1995). "The Impact of An Increase in Accounting Information Level on the Judgment Quality of Individuals and Groups", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 7/8, pp. 685-700
- Stoel, D., D. Havelka and, J. W. Merhout, (2012). "An analysis of Attributes that Impact Information Technology Audit Quality: A study of IT and Financial Audit Practitioners", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 13, No. 1, pp. 60-79.
- Su, L.N., and D. Wu, (2018). "Is Audit Behavior Contagious? Teamwork Experience and Audit Quality by Individual Auditors", available at: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2816435

- Svanberg,J., P. Öhman,and P.E. Neidermeyer,(2017). "The relationship between Transformational client leadership and auditor objectivity", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 30 Issue: 5, pp.1142-1159
- Svanström, T. ,(2016)."Time pressure, training activities and dysfunctional auditor behaviour: evidence from small audit firms", *International Journal of Auditing*, Vol.20, No.1,pp 42-51.
- Taylor, M. H.,(2000). "The Effects of Industry Specialization on Auditors' Inherent Risk Assessments and Confidence Judgements ", *Contemporary Accounting Research*,Vol. 17, Issue 4, p.p 693–712
- The Chinese Institute of Certified Public Accountants (CICPA), (2015). **Guidance on Professional Judgment**, available at: <http://www.cicpa.org.cn/introcicpa/laws/201505/W020150513370220774305.pdf>
- Thomas, C. W., Davis, C. E., & Seaman, S. L., (1998)." Quality review, continuing professional education, experience and substandard performance: An empirical study", *Accounting Horizons*, Vol.12, No.4,pp. 340-362.
- Trotman,K. T ,(2005).”Discussion of Judgment and Decision Making Research in Auditing: A Task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 24, No. s-1, pp. 73-87
- Trotman, K. T. , (1998)." Audit judgment research—Issues addressed, research methods and future directions", *Accounting & Finance*, Vol.38, No.2, pp 115-156
- Uya, A. and, A. H. Gungormus, (2011). “Professional Knowledge and Skills Required for Accounting Majors Who Intend to Become Auditors: Perceptions of External Auditors”, *Business and Economics Research Journal*, Vol. 2, No. 3, pp. 33-49
- Vanstraelen, A., C. Schelleman, R. Meuwissen, and I. Hofmann, (2013). "The Audit Reporting Debate: Seemingly Intractable Problems and Feasible Solutions", *European Accounting Review*, Vol. 21, No.2,pp.193-215.

- Vasarhelyi, M. A., R. A. Teeter, and, J. Krahel, (2010). “Audit Education and the Real-Time Economy”, *Issues in Accounting Education*, Vol. 25, No. 3, pp. 405–42
- Wedemeyer, P. D., (2010), "A discussion of auditor judgment as the critical component in audit quality–A practitioner's perspective", *International Journal of Disclosure and Governance*, Vol.7, No.4,pp.320-333
- Weirich, T. R. and A. Reinstein, (2014). "The PCAOB's Proposed New Audit Report”, The *CPA Journal*, Vol.84, No.4,pp1-4
- Ye, K,Y. Cheng ,andJ. Gao, (2014). “how individual auditor characteristics impact the likelihood of audit failure: evidence from China”, *Advances in Accounting* vol.30, No.2, pp. 394-401
- Zhang, P.,, Chengli and Y.Mingzeng, (2006), “Experimental Research on Audit Judgment Quality in China”, available at: <http://en.cnki.com.cn/Article/en/CJFDTOTAL-LKGP200606010.htm>