

# مراجعة النظر في بيئة الممارسة المهنية المصرية

## دراسة نظرية تطبيقية

<b>أ. ماجي عادل شوقي</b> مدرس مساعد بقسم المحاسبة كلية التجارة – جامعة أسيوط	<b>د. جمال أحمد حسن موسى</b> مدرس بقسم المحاسبة كلية التجارة – جامعة أسيوط	<b>أ.م.د. طه زكريا عبد الرحمن أبو كريشه</b> أستاذ مساعد بقسم المحاسبة كلية التجارة – جامعة أسيوط
------------------------------------------------------------------------------------	----------------------------------------------------------------------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------

### ملخص البحث :

أن مراجعة النظر تعد أداة لتقويم الأداء وتحسين جودة المراجعة وإضفاء الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية ومن ثم يتضح أن أسلوب مراجعة النظر يؤدي إلى تحسين أداء مراجعي الحسابات وتنفيذ عملية المراجعة وفق مستوى مرتفع من الجودة ، وبالتالي تحسين سمعة مكاتب المراجعة وتخفيض احتمال التعرض للنقاضي ، وعلى الرغم من اتفاق الدراسات المحاسبية على أهمية مراجعة النظر في تحسين جودة الأداء ، إلا أنه لا يتم تطبيق أسلوب مراجعة النظر في البيئة المصرية ، وعليه فإن هذا البحث يهدف بصفة رئيسية إلى تحديد متطلبات تفعيل مراجعة النظر في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

وقد توصل البحث بشأن متطلبات تفعيل مراجعة النظر إلى اتفاق جميع فئات عينة الدراسة على أن تكون مراجعة النظر إلزامية على جميع مكاتب المراجعة ، وضرورة مراعاة الدقة عند تحديد مواعيد مراجعة النظر وذلك طبقاً لظروف كل مكتب وحجم أعماله ، حتى لا يؤثر ذلك على أداء المكتب وأعماله.

كذلك ضرورة إعداد دورات لمكاتب المراجعة من جانب الجهات الرقابية لتوضيح أهمية مراجعة النظر ، وأنها لا تمثل عبء عليهم ولكنها ضرورية للارتقاء بمستوى المهنة.

كما أوضحت الدراسة أن إسناد مراجعة النظر إلى مكاتب المراجعة قد يترتب عليه احتمال وجود شبهة المجاملة بين مكاتب المراجعة ، فضلاً عن عدم تقبل المكاتب الخاضعة للفحص بأن يقوم مكتب آخر في نفس المجال بمراجعة أعمالهم ، ولذا اقترحت الدراسة الحالية قيام هيئة قانونية متخصصة بهذا العمل تتولى تحديد معايير الرقابة على الجودة بما يلائم مكاتب المراجعة بمختلف أحجامها ، وتشكيل لجنة مراجعة النظر من المراجعين المشهود لهم بالكفاءة ، وضرورة تفرغهم لهذا العمل.

### ١- موضوع البحث وأهميته :

اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية في كافة أنحاء العالم بموضوع رقابة جودة الأداء المهني في مكاتب المراجعة ، وضرورة قيام مكاتب المراجعة بوضع نظام للرقابة على جودة العمل الذي يؤديه مراجع الحسابات بالتوافق مع متطلبات ومحددات معايير الرقابة على جودة الأداء المهني الصادر بهذا الشأن ، وذلك للقضاء على

المظاهر السلبية التي تعاني منها مهنة المراجعة.

ولكن نتيجة لتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة والضغط على مهنة المراجعة ، وضرورة استخدام أساليب ووسائل مختلفة لضمان الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة جودة المراجعة ، بما يساهم في تقليل حجم الصعوبات وحل المشكلات التي قد تواجه مكاتب المراجعة ، وما يترتب على ذلك من تحسين لجودة عملية المراجعة ، قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في عام ١٩٧٩ بتشكيل لجنة مهمتها إصدار معايير للرقابة على جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والمراجعة ، وفي عام ١٩٨٩ أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامج فحص النظير ، حيث أُلزم مكاتب المراجعة بتسجيل أسمائها لدى لجنة رقابة الجودة التابعة للمعهد والمختصة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة لدى مكاتب المراجعة ، على أن يتم الفحص لمكتب المراجعة كل ثلاث سنوات ، ثم تصدر اللجنة تقريراً حول نتائج الفحص ( أحمد عبد المولى الصباغ ، ١٩٩٣ : ٩٥ ) ، ثم عدل هذا البرنامج في عام ٢٠٠١ ، ويشمل البرنامج ثلاثة أنواع من الفحص للتحقق من جودة عمليات المراجعة وهي : مراجعة النظام - مراجعة الارتباط - مراجعة التقرير .

لذا فإن أسلوب مراجعة النظير نشأ رغبة في تحقيق المزيد من الرقابة على جودة عمليات المراجعة ، كما أنه يعتبر أداة لتأكيد جودة المراحل التي تمر بها عملية المراجعة ابتداءً من مرحلة تخطيط المراجعة ومرحلة تنفيذ الإجراءات ، وأخيراً مرحلة إعداد تقرير المراجعة ، وذلك من خلال التحقق من أداء أعمال المراجعة خلال المراحل المختلفة وفقاً لمعايير الأداء المهني ، للارتقاء بمستوى المهنة والأداء المهني لمكاتب المراجعة وبالتالي زيادة إضفاء الثقة في القوائم المالية بما يخدم مستخدميها ، وعلى الرغم من ذلك تشير العديد من الدراسات التي أجريت على مكاتب المراجعة المصرية إلى عدم الاهتمام بتطبيق أسلوب مراجعة النظير ( محمد متولي ، ٢٠١٨ : ٢٨-٢٩ ) .

وتأتي أهمية هذا البحث من كون الدراسات السابقة في مجملها ركزت على دراسة دور مراجعة النظير في تحسين جودة المراجعة ، وندرت الدراسات التي تناولت الواقع الحالي لتطبيق مراجعة النظير في البيئة المصرية ومتطلبات تفعيلها في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

## ٢- تحليل نتائج الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث وموقف البحث الحالي :

يتيح عرض الدراسات السابقة تحقيق عدة جوانب إيجابية ترتبط مباشرة بالبحث الحالي ، لعل من أهمها اكتشاف الفجوة البحثية ، وتصميم منهجية البحث ، وأخيراً تقويم تلك الجهود لمعرفة ما يمكن أن تسهم به الدراسة الحالية ، وفيما يلي عرضاً موجزاً لنتائج أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث، وذلك كما يلي :

هدفت دراسة ( فايزة يونس ، ١٩٩٧ ) إلى تحديد مدى إمكانية تطبيق أسلوب مراجعة النظير كأحدى الأساليب الرقابية للتحقق من مدى التزام مكاتب المحاسبة والمراجعة باتباع معايير الرقابة على جودة الأداء المهني ومدى ملاءمته للبيئة المصرية ، وتوصلت الدراسة إلى قبول مكاتب المراجعة الكبيرة والمتوسطة تطبيق أسلوب مراجعة النظير كأحد الأساليب الرقابية للنهوض بالمهنة وضرورة تحويل إرشادات الرقابة على جودة الأداء المهني إلى معايير لها صفة الإلزام ، في حين أن هناك رفض تام من قبل مكاتب المراجعة الصغيرة لتطبيق أسلوب مراجعة النظير ، وأن هناك تأييد من جميع مكاتب المحاسبة

والمراجعة في مصر على ضرورة التمسك بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة التي أصدرتها الهيئات العلمية والمنظمات المهنية.

في حين هدفت دراسة ( Casterella et al., 2009 ) إلى فحص العلاقة بين تقرير مراجعة النظر الصادر وفقاً لمعايير ومتطلبات الإرشاد الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ( AICPA ) وبين جودة المراجعة ، من حيث إمكانية استخدام تلك المعلومات في التنبؤ بفشل المراجعة ، وقد ركزت الدراسة على المعلومات التي يتضمنها تقرير مراجعة النظر والتي تعكس نقاط القوة والضعف في أداء المكتب ، وتوصلت الدراسة إلى أن مراجعة النظر تفيد في الحد من فشل المراجعة وتخفيض القضايا المرفوعة ضد مكاتب المراجعة ، حيث تعاني مكاتب المراجعة التي تتعرض للفشل من ضعف نظام رقابة الجودة بها.

أما دراسة ( Rymer & Bernstein 2009 ) هدفت إلى إعداد قائمة تتضمن معايير رقابة الجودة التي تستخدم في تقييم أداء مكاتب المراجعة من خلال أسلوب مراجعة النظر ، وتوصلت الدراسة إلى بعض الاعتبارات العامة التي يجب مراعاتها عند القيام بمراجعة النظر وهي: نظام رقابة الجودة لدى المكتب الخاضع للتقييم - الخدمات بخلاف المراجعة التي يؤديها المكتب - القواعد المهنية التي تحكم عملية المراجعة - التوثيق المستندي لمراجعة النظر.

كما هدفت دراسة ( محمد صالح ، ٢٠١٠ ) إلى التعرف على مدى قبول مكاتب المراجعة المصرية لتطبيق أسلوب مراجعة النظر كأداة للرقابة وتحسين جودة الاداء المهني ، وتوصلت الدراسة إلى أهمية توافر الكوادر الفنية والثقافة الفكرية لتطبيق أسلوب مراجعة النظر، وضرورة توافر الاستقلال الكامل لمكتب المراجعة القائم بتنفيذ أسلوب مراجعة النظر ، وأن تطبيق أسلوب مراجعة النظر يؤدي إلى زيادة العملاء وبالتالي زيادة إيرادات المكتب.

من ناحية أخرى هدفت دراسة ( Engels, Dieter, 2011 ) إلى مناقشة المناهج المتبعة في فحص النظر وتجربة مؤسسة الرقابة الألمانية في هذا المجال ، وتوصلت الدراسة إلى أن مراجعة النظر تعتبر أداة لضمان الجودة وإكساب الأجهزة الرقابية القائمة على عملية المراجعة فهماً شاملاً حول الإجراءات والطرق المتبعة في الأجهزة النظرية.

في حين هدفت دراسة ( حسن شلقامي ، ٢٠١٤ ) إلى إقتراح إطار بالمقومات التي يجب توافرها لتفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة ، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة توافر مجموعة من المقومات لتفعيل مراجعة النظر ومنها : تحديد مقومات فريق مراجعة النظر - واجبات مكتب المراجعة الخاضع للتقييم - واجبات فريق العمل - وثائق ومستندات المراجعة.

كما هدفت دراسة ( أحمد علي محمد الهالي ، ٢٠١٥ ) إلى تقييم مدى فعالية استخدام مراجعة النظر لتحسين جودة أداء عملية المراجعة في ليبيا ، وتوصلت الدراسة إلى أن تحسين جودة أداء عملية المراجعة يعتبر مطلباً أساسياً لجميع الأطراف ذات الصلة بنتائج المراجعة ، وكذلك فإن انخفاض مستوى جودة الأداء أدى إلى فقدان الثقة في مهنة المراجعة ، وأن تطبيق أسلوب مراجعة النظر يلزم مكاتب المراجعة بوضع سياسات وإجراءات للرقابة على الجودة ومن ثم تحسين جودة المراجعة.

وفي نفس السياق هدفت دراسة ( Yuniarti, R., & Nisjar, K., 2015 ) إلى دراسة أثر مراجعة النظير على جودة المراجعة ، وتوصلت الدراسة إلى أن مراجعة النظير تؤثر بشكل كبير على جودة المراجعة في الشركات العامة في Bandung.

كما هدفت دراسة ( Salih, et al., 2015 ) إلى تحديد دور مراجعة النظير في تحسين جودة عمليات المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية ، وتوضيح مدى أهمية مراجعة النظير في برامج ضمان الجودة في الشركات العامة ، وأوضحت الدراسة أن جودة المراجعة أكتسبت مكانة بارزة في السنوات القليلة الماضية كأداة لتقييم فعالية جهود ضمان الجودة ، ان مراجعة النظير تؤدي إلى زيادة جودة المراجعة من خلال تحديد نقاط الضعف في عمليات المراجعة وتوصيل نقاط الضعف إلى المراجعين لتصحيح هذه الأخطاء أثناء عملية المراجعة، وأن مراجعة النظير تهدف إلى التأكد من أن عمليات المراجعة تتم وفقاً لمعايير المراجعة الدولية والإلتزام بضمان الجودة.

من ناحية أخرى استهدفت دراسة ( بابكر محمد البله خطاب ، ٢٠١٦ ) التعرف على ماهية مراجعة النظير ودورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة ، وتوصلت الدراسة إلى أن مراجعة النظير لها دور كبير في تضييق فجوة التوقعات ، وأن هناك علاقة طردية بين تطبيق أسلوب مراجعة النظير وتضييق فجوة التوقعات ، وكذلك فإن تطبيق أسلوب مراجعة النظير يؤدي إلى زيادة جودة أداء عملية المراجعة ودعم حياد واستقلال مراجعي الحسابات.

في حين استهدفت دراسة ( صالح حامد ، حسن الطيب ، ٢٠١٦ ) توضيح دور أسلوب مراجعة النظير في تطوير الممارسات المهنية بمكاتب المراجعة ، وتوصلت الدراسة إلى أن مكاتب المراجعة تهتم بتطبيق أسلوب مراجعة النظير كما تهتم بالتحسين المستمر لجودة خدماتها المهنية، وأن مراجعة النظير ساهمت في زيادة مستوى كفاءة الأداء وتطوير الممارسات المهنية لمكاتب المراجعة.

وفي سياق دور مراجعة النظير في رفع كفاءة الرقابة على جودة المراجعة هدفت دراسة (محمد أزهرى ، ٢٠١٦ ) إلى تحديد أثر تطبيق مراجعة النظير على تقارير المراجعة الخارجية ودورها في تنظيم أداء مكاتب المراجعة وتحسين تطبيق معايير الرقابة على الجودة ، وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام أسلوب مراجعة النظير يؤدي إلى تحقيق سمعة جيدة لمكتب المراجعة ، كما أن مكاتب المراجعة تراعي توصيل السياسات والإجراءات العامة للرقابة على الجودة إلى جميع العاملين بالمكتب.

في حين هدفت دراسة ( Lukas, 2016 ) إلى استعراض أدبيات مراجعة النظير في الولايات المتحدة ونظام فحص مجلس مراقبة حسابات الشركة العامة (PCAOB) ، وتوصلت الدراسة إلى أن مراجعة النظير تؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة ، وبمقارنة الشركات التي تمت مراجعتها وفقاً لأسلوب مراجعة النظير مع الشركات التي لم تتم مراجعتها تبين أن الشركات التي تمت مراجعتها قد أجرت عمليات مراجعة ذات جودة أعلى ، كما توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لعمليات التفتيش بواسطة (PCAOB) على جودة المراجعة.

كما هدفت دراسة ( حسن النور حسن البشير ، ٢٠١٧ ) إلى توضيح أثر مراجعة النظير في تحسين جودة المراجعة الخارجية ، وذلك من خلال استطلاع وجهات النظر للعاملين بمكاتب المراجعة الخارجية في السودان حول أثر مراجعة النظير على جودة المراجعة والعوامل المؤثرة على جودة المراجعة

الخارجية ، وتوصلت الدراسة إلى أن مراجعة النظر لها دور كبير في تعزيز الالتزام بمعايير المراجعة ، وأن إجراء مراجعة النظر يقلل الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة.

وفي سياق دور مراجعة النظر في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة ، توصلت دراسة (خالدة محمد ، ٢٠١٧) إلى أن استخدام أسلوب مراجعة النظر يؤدي إلى تحقيق سمعة جيدة لمكاتب المراجعة وتضيق فجوة التوقعات ، كما أن وجود المؤهلات والكفاءات المهنية لدى مكاتب المراجعة والمهام بواجباتهم يؤدي إلى تضيق فجوة التوقعات.

كما هدفت دراسة ( محمد متولي ، ٢٠١٨ ) إلى اقتراح إطار بالمقومات التي يجب توافرها لتفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة في مصر ، حيث استخدمت العديد من التجارب الدولية اسالياً ووسائل مختلفة لضمان الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة جودة المراجعة، بما يساهم في تقليل حجم الصعوبات وحل المشكلات التي قد تواجه مكاتب المراجعة عند تطبيقها نظام رقابة الجودة وما يترتب على ذلك من تحسين لجودة المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى عدم اهتمام مصر بأسلوب مراجعة النظر على الرغم من الفوائد والمنافع المتعددة من أسلوب مراجعة النظر ، ومؤخراً في عام ٢٠٠٨ أنشأت هيئة الرقابة المالية وحدة الرقابة على جودة اعمال مراجعي الحسابات المسجلين في سجل الهيئة ولم تعلن الوحدة عن أي تقارير للفحص حتى الآن ، وأوضحت الدراسة وجود قصور لدى مكاتب المراجعة في مصر والمنظمات المهنية بها في فهم مدى أهمية أسلوب مراجعة النظر واستخدامه كأداة للرقابة على جودة اداء مكاتب المراجعة ، واتفقت هذه الدراسة مع دراسة (حسن شلقامي، ٢٠١٤) حول المقومات التي يجب توافرها لتفعيل مراجعة النظر.

كذلك هدفت دراسة (إبراهيم يعقوب ، عاصم محمد ، محمد إسحق ، ٢٠٢٠) إلى تحليل العلاقة بين مراجعة النظر وجودة المراجعة ، وذلك بالتطبيق على عينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة بولاية الخرطوم ، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظر وجودة المراجعة في مكاتب المحاسبة والمراجعة ، وضرورة إلزام المكاتب بتطبيق مراجعة النظر.

وفي ذات السياق هدفت دراسة ( سلوى نجيب محمد ، ٢٠٢١) إلى معرفة دور مراجعة النظر في تحقيق جودة المراجعة وذلك من خلال التعرف على العلاقة بين مراجعة النظر وخصائص مكتب المراجعة من حيث العمل على الارتقاء بمستوى المهنة و الالتزام بالمعايير المهنية ، والعلاقة بين مراجعة النظر والموارد البشرية بمكتب المراجعة من حيث خبرة وكفاءة المراجعين واستخدام التكنولوجيا لتطوير مهارات المراجعين ، وتوضيح دور مراجعة النظر في توطيد علاقة مكتب المراجعة بالعميل من حيث عدم الافشاء بأسرار العميل والوفاء بالمسئوليات أمام كافة الأطراف المعنية بعملية المراجعة ، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مراجعة النظر وكلاً من : خصائص المكتب - الموارد البشرية بالمكتب - توطيد علاقة مكتب المراجعة بالعميل ، وأوضحت الدراسة مدى أهمية استخدام أسلوب مراجعة النظر في تحسين جودة المراجعة.

في حين هدفت دراسة ( الرشيد ميرغني محمد ، ٢٠٢١ ) إلى فحص مدى إدراك المراجعين في السودان لأهمية استخدام مراجعة النظر ، ومدى إدراكهم لمتطلبات مراجعة النظر، وتوصلت الدراسة إلى عدم تطبيق أسلوب مراجعة النظر بدرجة كبيرة ، وانخفاض إدراك المراجعين لأهمية مراجعة النظر

ومتطلبات تفعيلها في مكاتب المراجعة بالسودان ، هذا بالإضافة إلى عدم تلقي المراجعين في السودان التدريب الكافي لإجراء مراجعة النظر على الرغم من دورها في تحسين جودة المراجعة ، كما أوضحت الدراسة ضرورة عقد دورات تدريبية للمراجعين حول تطبيق مراجعة النظر وآليات تفعيلها.

**وبتحليل نتائج الدراسات السابقة يمكن استنتاج الآتي:**

○ اتفقت جميع الدراسات على أثر تطبيق أسلوب مراجعة النظر كأحد الأساليب الرقابية في تحسين جودة أداء عملية المراجعة وتضييق فجوة التوقعات والتحقق من مدى الالتزام بمعايير الأداء المهني.

○ اتفقت دراسة كل من (حسن شلقامي، ٢٠١٤؛ محمد متولي، ٢٠١٨) حول مقومات تفعيل مراجعة النظر وهي : تحديد مقومات فريق مراجعة النظر - واجبات مكتب المراجعة الخاضع للتقييم وفريق العمل - وثائق ومستندات المراجعة.

○ في حين خلصت دراسة (سلوى نجيب، ٢٠٢١) إلى وجود علاقة بين مراجعة النظر وخصائص مكتب المراجعة ، الموارد البشرية بالمكتب ، توطيد علاقة مكتب المراجعة بالعميل.

**وامتداداً للدراسات السابقة ونظراً لأن هذه الدراسات ركزت في مجملها على دراسة أثر تفعيل مراجعة النظر على تحسين جودة المراجعة ، وندرت الدراسات التي تناولت متطلبات تفعيل مراجعة النظر في البيئة المصرية ، فإن الدراسة الحالية تحاول تحديد متطلبات تفعيل مراجعة النظر في بيئة الممارسة المهنية المصرية ، وذلك من خلال استطلاع آراء مكاتب المراجعة وبعض الجهات الرقابية مثل الجهاز المركزي للمحاسبات ، ووحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية.**

### **٣ - مشكلة البحث :**

في إطار الاهتمام بتطوير مهنة المراجعة والارتقاء بمستوى الخدمة ، تأتي ضرورة قيام مكتب المراجعة بوضع نظام للرقابة على جودة أداء مراجعي الحسابات ، فضلاً عن ضرورة وجود جهة تتولى وضع وتنفيذ برنامج مراجعة النظر وتقييم أداء مكاتب المراجعة .

بناءً على ما سبق تتمثل مشكلة البحث في أنه على الرغم من الفوائد التي يحققها برنامج مراجعة النظر كأداة لتأكيد جودة عملية المراجعة وجودة المراحل التي تمر بها ، إلا أنه لا يتم تطبيقه في البيئة المصرية.

### **٤ - هدف البحث :**

**يسعى البحث - بصفة رئيسية - إلى تحقيق الأهداف التالية :**

( أ ) دراسة الواقع الحالي لممارسة مراجعة النظر في البيئة المصرية.

(ب) تحديد متطلبات تفعيل مراجعة النظر في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

## ٥- فرض البحث :

تحقيقاً لأهداف البحث يمكن صياغة الفرض الرئيسي للبحث كما يلي :

" لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئة عينة الدراسة حول متطلبات تفعيل مراجعة النظرير في بيئة الممارسة المهنية المصرية ."

## ٦- منهجية البحث :

يتم تحقيق أهداف البحث من خلال إتباع أسلوبي الدراسة النظرية والميدانية ، وتعتمد الدراسة النظرية على تحليل ما جاء في الأدب المحاسبي من أبحاث وإصدارات عن المنظمات المهنية ذات الصلة بموضوع البحث وأهدافه ، وذلك بهدف تكوين الإطار النظري ووضع فروض الدراسة.

أما الدراسة التطبيقية فيتم من خلالها توجيه قائمة استبيان للتعرف على آراء مراجعي الحسابات بمكاتب المراجعة بخصوص متطلبات تفعيل مراجعة النظرير في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

## ٧- محددات الدراسة :

اقتصرت الدراسة الميدانية على استطلاع آراء مكاتب المراجعة على إختلاف أحجامها، ومراجعي الجهاز المركزي للحسابات، ووحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات.

## ٨- خطة البحث:

على ضوء مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه سيتم تقسيم البحث إلى النقاط التالية:

أولاً : الإطار الفكري لمراجعة النظرير.

ثانياً : نظام مراجعة النظرير لرقابة جودة الأداء في بعض الدول.

ثالثاً : الدراسة التطبيقية.

وفيما يلي العرض التفصيلي لهذه النقاط:

## أولاً : الإطار الفكري لمراجعة النظرير

أن مراجعة النظرير تعد أداة تساعد على تحسين العلاقة مع العملاء من خلال إضفاء مزيد من الدقة أثناء أداء عملية المراجعة ، مما يزيد من الثقة المتبادلة ، والارتقاء بمستوى المهنة والنهوض بها ، وتحديد مدى إنترام مكتب المراجعة بالقوانين وشروط العقود المبرمة مع العميل ، ومدى تطبيق المعايير المهنية التي يضعها المكتب لتنظيم عمله ، وبالتالي تقليل إحتتمالية التعرض للإلتزامات والمشاكل القانونية والمهنية ، من خلال التخطيط السليم وتوزيع المساعدين بالشكل الملائم والإشراف عليهم ، وبناء على ذلك يتناول هذا الجزء مفهوم مراجعة النظرير وأهدافه ، تقييم أسلوب مراجعة النظرير، دوافع تطبيق مراجعة النظرير، العوامل المؤثرة في تفعيل مراجعة النظرير، وكذلك مسؤوليات الأطراف ذوي العلاقة بمراجعة النظرير.

## ١- مفهوم مراجعة النظرير

أوضحت دراسة كل من ( Legal Aid Agency,2021:6 ; Ware Mark,2008: 6) أن مراجعة النظرير هي نظام يتم بمقتضاه استخدام خبرات الممارسين لمهنة المراجعة في تقييم جودة عمل ممارسين آخرين في ضوء معايير الأداء المهني ، ويكون المراجع القائم بالتقييم لديه خبرة تمكنه من تقييم أداء مكتب مراجعة آخر.

وقد أشار ( أسامه إميل أمير، ٢٠١٩ : ٣٤ ) ، أن مراجعة النظير هي "مراجعة أعمال أحد مكاتب المراجعة بمعرفة بعض خبراء المهنة من أعضاء النقابات أو الهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة والمراجعة وذلك للتأكد من تطبيق الرقابة النوعية ( رقابة الجودة ) ، وتطبق عادة عملية مراجعة النظير عن طريق مراجع النظير والذي يتم اختياره من قبل الجهة المنظمة للمهنة داخل الدولة ، وقد يعاونه فريق عمل متخصص حسب الحاجة وبعد الانتهاء من عملية مراجعة النظير يصدر المراجع تقريراً بالنتائج والتوصيات يقدمه إلى لجنة مختصة بهذا الشأن لمتابعة إصدار التقرير".

وأشارت دراسة ( إبراهيم عوض محمد ، ٢٠١٧ : ٣٣ ) إلى أن مراجعة النظير تعد "أحد الاتجاهات الحديثة التي تقدمها مكاتب المراجعة ، وهي عبارة عن مراجعة ند من قبل ند أو زميل من قبل زميل بشرط أن يكون للمكتب القائم بعملية مراجعة الزميل أعضاء يتمتعون بقدر من التأهيل العلمي والعملية مقارنة بأعضاء المكتب محل الفحص من أجل أن تتم عملية المراجعة بمستوى عال من الجودة، وعدم تقديم بيانات مضللة لا تلي احتياجات الأطراف ذوي العلاقة بالمكتب ومن ثم الحفاظ على سمعة ومكانة مهنة المراجعة".

في حين أوضحت دراسة ( أماني حسن كامل ، ٢٠٠١ : ١٦ ؛ خالدة محمد عبد الله، ٢٠١٧ : ٢٥ ) بأنها " أسلوب من أساليب الرقابة على مكاتب المراجعة حيث يقوم بها مكتب مراجعة ذو تأهيل مهني عالي بمراجعة مكتب آخر في نفس درجة التأهيل أو أقل منه ، وذلك بغرض التعرف على ما إذا كان مكتب المراجعة محل الفحص ملتزماً بقواعد السلوك المهني ، وما إذا كان المكتب محتفظاً بأنظمة الرقابة على الجودة".

كذلك أوضح ( 2 : 2019 ، AICPA ) أن مراجعة النظير هي عملية تقييم أداء مكتب المراجعة من خلال عضو أو أكثر من مكاتب مراجعة أخرى مناصرة.

في حين عرف ( حسن شلقامي محمود ، ٢٠١٤ : ٧٦ ) مراجعة النظير بأنها قيام هيئة عامة قانونية متخصصة بإعداد وتنفيذ برنامج مراجعة النظير لمكاتب المراجعة الخارجية ، وتقييم أداء مكتب المراجعة المؤهل في ضوء معايير البرنامج ومعايير رقابة الجودة مع توفير مزايا معينة للحاصلين من مكاتب المراجعة على شهادة باجتياز برنامج مراجعة النظير ، وإعداد تقرير مراجعة النظير وتوجيهه إلى جهة أو جهات معينة من خلال وسائل نشر متخصصة.

في ضوء ما سبق يتضح أن مراجعة النظير تعتبر أداة لتأكيد جودة المراجعة والتأكد من أن جميع السياسات والإجراءات التي أقرها مكتب المراجعة تضمن إلزام العاملين بالمكتب بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني ، كما أنها تعد وسيلة لتحديد نقاط الضعف في أداء مكتب المراجعة الخاضع للتقييم وبالتالي إمكانية إتخاذ الإجراءات اللازمة ، ولكن حتى تحقق مراجعة النظير الهدف المرجو منها يجب ألا يشوبها أية مجاملات أو محاباة ، وبالتالي ضرورة قيام هيئة عامه قانونية متخصصة بتقييم أداء مكاتب المراجعة من خلال متطلبات معايير رقابة الجودة ومتطلبات برنامج مراجعة النظير .

## ٢- أهداف مراجعة النظر

- أن مراجعة النظر القائمة على برنامج المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين تهدف إلى تحقيق المزيد من الرقابة على جودة المراجعة وذلك من خلال ما يلي: ( حسن النور بشير ، ٢٠١٧ : ٢٦-٢٧ )
- إبداء رأي فني مستقل عما إذا كان نظام رقابة الجودة المطبق بمكتب المراجعة يوفر ضماناً معقولاً عن مدى اتساقه مع المعايير المهنية.
  - التحقق من مدى ملائمة سياسات وإجراءات المنشأة بالنسبة لكل عنصر من عناصر الرقابة على الجودة.
  - تقييم مدى كفاية التوثيق لسياسات وإجراءات رقابة الجودة ومدى التزام الأفراد العاملين بمكتب المراجعة بهذه السياسات والإجراءات بهدف التأكد من الالتزام بالمعايير المهنية.
  - تطوير وتحسين جودة خدمات المراجعة.
  - التحقق والتأكد من أن مكاتب المراجعة تطبق نظام الرقابة على الجودة بالشكل المطلوب وتطبيق قواعد السلوك المهني ومعايير المراجعة اللازمة.
  - تحسين أدوات الرقابة على الجودة وتدعيم الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها.

## ٣- تقييم أسلوب مراجعة النظر

تشير العديد من الدراسات إلى أهمية تطبيق مراجعة النظر والآثار الإيجابية والسلبية للتطبيق وذلك لكل من مكاتب المراجعة محل الفحص ، المكتب الخاضع للفحص، ومهنة المراجعة بشكل عام وذلك على النحو التالي :

### الآثار الإيجابية لتطبيق أسلوب مراجعة النظر

- تمثل مراجعة النظر أداة لتأكيد جودة المراجعة وجودة المراحل التي تمر بها عملية المراجعة ابتداءً من مرحلة تخطيط عملية المراجعة ، مرحلة التنفيذ ، وأخيراً مرحلة التقرير ، وذلك من خلال إخضاع إجراءات وآليات كل مكتب من مكاتب المراجعة لقواعد وآليات معيارية محددة ببرنامج مراجعة النظر ، حيث أن هناك علاقة طردية بين مراجعة النظر وجودة المراجعة : (Morton, D., et al., 2010) (1118)
- التنبؤ بفشل مكاتب المراجعة التي تعاني من ضعف نظام رقابة الجودة بها ، حيث أن مراجعة النظر تفيد في التعرف على الفرص المتاحة لمزاولة المهنة بمستوى مرتفع من الجودة (Casterella et al., 2009 : 716) ، وقد أصدر مكتب الفحص العام الأمريكي تقريراً أوضح فيه أن الهدف من مراجعة النظر هو تحديد ما إذا كان نظام رقابة الجودة داخل المكتب يتم تطبيقه ويتفق بكفاءة مع معايير الأداء المهني لتأكيد الجودة.
- التحقق من أداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير الأداء المهني (Graff Nelson, 2009).
- تحسين سمعة المكتب ومركزه التنافسي ، والتشجيع على استخدام برنامج التعليم المهني المستمر وتخفيض عدد الدعاوي القضائية ضد مكتب المراجعة نتيجة تحسين جودة الأداء ( حسام السعيد الوكيل ، ٢٠٠٤ : ٥٩-٦٠).

- تحديد نقاط الضعف في أداء مكتب المراجعة الخاضع للتقييم ، وتوصيل تلك النقاط للمكتب الخاضع للتقييم لإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة ( حسن شلقامي محمود ، ٢٠١٤ : ٧٨-٧٩ ).
  - زيادة جودة المراجعة وتحسين الممارسة المهنية لمكتب المراجعة نتيجة التوصيات والملاحظات التي يحصل عليها من فريق الفحص فيما يتعلق بتحسين جودة الأداء المهني والالتزام بالمعايير المهنية ( حسام السعيد الوكيل ، ٢٠٠٤ : ٦٠ ).
  - زيادة فعالية الإجراءات التي تتعلق بالتنفيذ العملي لعملية المراجعة وتحسين طريقة أداء الوظائف الرئيسية للمراجعة وتقديم النصح والإرشاد في هذا المجال.
  - إعادة الثقة في مهنة المراجعة والحد من الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة ، حيث تساعد مراجعة النظير الممتهين والمتخصصين بالمراجعة على زيادة فعالية الإجراءات التي تتعلق بالتنفيذ الفعلي لعملية المراجعة ، وتفيد مراجعة النظير في إخضاع إجراءات وممارسات كل مكتب من مكاتب المراجعة المشاركة في برنامج مراجعة النظير لقواعد وممارسات وآليات محددة بالبرنامج ( حسن النور حسن البشير، ٢٠١٧ : ٢٦ ).
  - أن القيام بمراجعة النظير وفقاً لمعايير معينة موثقة في برنامج مراجعة النظير الذي يتم إعداده بواسطة الأكاديميين والمهنيين المتخصصين يساعد في التوثيق المستندي لعملية المراجعة من حيث :
    - ( أسامه إميل أمير ، ٢٠١٩ : ٣٦ )
    - الخطوات المنهجية لتخطيط المراجعة.
    - كيفية توزيع العمل على المساعدين.
    - الإجراءات المنهجية للتفاوض والتعاقد مع العميل وإصدار خطاب القبول.
    - الإجراءات المنهجية لتجميع أدلة الإثبات.
    - الإجراءات المنهجية لإعداد تقرير المراجعة.
    - الإجراءات المنهجية لتقييم أعمال المساعدين والاستعانة بعمل مراجع آخر.
    - الحالات التي يرفض فيها المراجع قبول أمر التكاليف.
    - أثر تقديم الخدمات الاستشارية على استقلال المراجع.
    - برامج التدريب اللازمة لحصول المراجعة على رخصة مراجعة النظير ومحتويات كل برنامج.
    - إلزام لجان المراجعة باختيار المراجع الحاصل على برنامج مراجعة النظير لمراجعة حسابات المنشأة.
  - إن حصول مكتب المراجعة على شهادة باجتياز برنامج مراجعة النظير يجعل المراجع أكثر إماماً بمعايير رقابة الجودة وآداب السلوك المهني ، ومن ثم الرغبة لدى مكتب المراجعة في تنفيذها أثناء القيام بعملية المراجعة بما يساهم في تحسين جودة المراجعة. ( Trautmann, 2009 : 686 )
  - إمكانية استخدام تقرير مراجعة النظير من قبل الجهات الآتية : ( Crasterella et al., 2009 : 713-714 )
١. لجان المراجعة لاتخاذ القرارات التي تتعلق بالتعاقد مع مراجع خارجي جديد أو الاستمرار مع المراجع الحالي.
  ٢. الهيئة القانونية التي تتولى وضع وتنفيذ برنامج مراجعة النظير وذلك للوقوف على مدى حاجة مكتب المراجعة الخاضع للفحص لتحسين أدائه والاشتراك مرة أخرى في برنامج مراجعة النظير.

٣. مكتب المراجعة الخاضع للفحص للوقوف على نقاط القوة والضعف في الأداء.

### الآثار السلبية لتطبيق أسلوب مراجعة النظر

على الرغم من تعدد الآثار الإيجابية التي أقرتها العديد من الدراسات لتطبيق أسلوب مراجعة النظر ودورها في تحسين جودة المراجعة ، إلا أن هناك بعض الدراسات التي نظرت بعين الانتقاد لتطبيق أسلوب مراجعة النظر ومن هذه الانتقادات ما يلي :

- يحمل هذا الأسلوب شبهة المجاملة أو التواطؤ بين مكاتب المراجعة ( أسامه إميل أمير ، ٢٠١٩:٣٨ ) ، حيث أن قيام مكتب المراجعة الخاضع للفحص باختيار المكتب الذي يقوم بإجراء مراجعة النظر له يؤثر على استقلالية وحياد المراجع القائم بالفحص وبالتالي التأثير السلبي على نتائج عملية الفحص ( حسن النور حسن بشير، ٢٠١٧ : ٣٩).
- لايشمل برنامج مراجعة النظر الإطلاع على مستندات المراجعة التي يمتنع المكتب عن تقديمها للفريق القائم بالفحص ، وذلك بناءً على رغبة العميل في عدم الإطلاع عليها ( محمد متولي محمد إبراهيم ، ٢٠١٨ : ٣٤ ).
- يتم أداء مراجعة النظر بشكل روتيني أي التركيز على الشكل دون المضمون ، هذا بالإضافة إلى الاعتماد على أفراد غير متفرغين لهذا العمل ، بل وقد يكونوا غير صالحين للقيام به . (حسن شلقامي محمود ، ٢٠١٤ : ٨٠).
- الإطلاع على أسرار عملاء المكتب الخاضع للفحص مما يجعله عرضة للمخاطر. (إبراهيم عوض محمد ، ٢٠١٧ : ٤٢).
- إن برنامج مراجعة النظر هو برنامج علاجي وتصحيحي أكثر من كونه عقابي ، وهو ما يفقده مصداقيته وقوته ( محمد متولي محمد إبراهيم ، ٢٠١٨ : ٣٤ ).

في ضوء ما سبق يتضح أن مراجعة النظر تعد بمثابة الرقيب على مكاتب المراجعة وأنها أحد وسائل الرقابة على جودة المراجعة ، حيث تساعد في تقييم أداء مكاتب المراجعة ومدى إلتزامها بمعايير رقابة الجودة وقواعد وآداب السلوك المهني ومدى إمكانية الإعتماد على تقارير المراجعة، وبالتالي إنخفاض عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة وتحسين سمعته ، وبالرغم من ذلك تعرض أسلوب مراجعة النظر للعديد من الانتقادات المتمثلة في غياب الحياد والموضوعية وتركيزه على الشكل دون المضمون وهو ما يفقده مصداقيته .

### ٤- دوافع تطبيق مراجعة النظر

من الدوافع التي أدت إلى الاهتمام بأسلوب مراجعة النظر ما يلي : ( إبراهيم عوض محمد إدريس، ٢٠١٧ : ٤١)

- عدم وجود مقاييس موضوعية وعادلة لتقييم جودة المراجعة .
- إتساع فجوة التوقعات بين ما يعتقد مستخدمى القوائم المالية عن واجبات ومسئوليات المراجع وما يعتقد المراجع عن تلك الواجبات والمسئوليات .
- لم تصل بعض إجراءات رقابة الجودة في مكاتب المراجعة إلى حيز التطبيق ، حيث لا يوجد إلتزام مهني بتطبيق معايير الرقابة على جودة الأداء المهني بمكاتب المراجعة.

- كثرة الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة ، مما يخلق مجالاً واسعاً لتعارض المصالح لهذه الأطراف ، وبالتالي فإن الرقابة على جودة هذه الخدمة تزداد تعقيداً .
- تعتمد المراجعة في بعض قراراتها على الحكم الشخصي للمراجع ، وبالتالي فإن أي قرار غير صحيح يتخذه المراجع يمكن أن يؤثر على جودة المراجعة .
- زيادة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المراجعين في بعض الدول.
- إن عملية المراجعة لا يقوم بها فرد واحد بل فريق للمراجعة ، مما يتطلب توفير آلية يتبناها مكتب المراجعة لتحقيق الاتصال والتكامل بين أعضاء الفريق والرقابة عليهم (محمد متولي محمد إبراهيم ، ٢٠١٨ : ٣٦).

#### ٥- العوامل المؤثرة في تفعيل مراجعة النظر

- حيث يتأثر تفعيل أسلوب مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة بعدة عوامل منها : ( حسن شلقامي محمود ، ٢٠١٤ : ٨٩-٩٠ )
- ضرورة وجود المعاهد المهنية والعلمية المتخصصة في مجال المراجعة وذلك لوضع برنامج مراجعة النظر وتحديد محتوياته ، وتحديد مكاتب المراجعة التي تشترك في برنامج مراجعة النظر كمتدربين ، ومكاتب المراجعة التي يتم فحصها وفقاً لأسلوب مراجعة النظر ، وفريق العمل الذي يتولى عملية التقييم وفقاً لمعايير رقابة الجودة.
  - وجود القواعد والقوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة .
  - تعد ثقافة المجتمع من العوامل التي تؤثر على تفعيل مراجعة النظر ، حيث أنه كلما كان المراجعين أكثر إماماً بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني ومتطلبات أسلوب مراجعة النظر ، كلما كانوا أكثر حرصاً على تقييم أدائهم وفقاً لأسلوب مراجعة النظر .
  - الرقابة الذاتية لأعضاء مكتب المراجعة ، وبالتالي أداء المهام في ضوء معايير رقابة الجودة وقواعد السلوك المهني .
  - توثيق محتويات برنامج مراجعة النظر ، وشهادات اجتياز هذا البرنامج باستخدام أساليب تكنولوجيا المعلومات .

#### ٦- مسؤوليات الأطراف ذوي العلاقة بمراجعة النظر

- أ- واجبات الهيئة القانونية المتخصصة القائمة على مراجعة النظر  
تتمثل تلك الواجبات فيما يلي : ( 10 : 2012 , Australian National Audit Office )
- تحديد المقومات التي يجب توافرها في فريق العمل من حيث سنوات الخبرة ودرجة الاستقلالية والموضوعية.
- تحسين الاتصال بين أعضاء فريق مراجعة النظر .
- تحديد محتويات تقرير مراجعة النظر والفترة التي يغطيها ومسئولية مكتب المراجعة الخاضع للفحص ، وفريق العمل القائم بمراجعة النظر .

## ب- واجبات مكتب المراجعة الخاضع للفحص

تتمثل واجبات مكتب المراجعة الخاضع للفحص وفقاً لأسلوب مراجعة النظر فيما يلي : (سلوى نجيب محمد ، ٢٠٢١ : ٢٨)

- تجهيز متطلبات فريق العمل من حيث أوراق ومستندات العمل التي يحتاج إليها فريق العمل وتقرير المراجعة والأسس التي بني عليها وبالتالي تهيئة موقع العمل .
- الرد على الأسئلة التي يوجهها فريق العمل لمكتب المراجعة الخاضع للفحص .
- توثيق إجراءات مراجعة النظر والمراحل التي مرت بها ، وتقرير مراجعة النظر ومدى التوافق مع إجراءات رقابة الجودة ، وذلك لتمكين القائمين على مراجعة النظر من تقييم مدى تطبيق المكتب لسياسات وإجراءات الرقابة على الجودة.

## ج - واجبات فريق العمل

تتمثل واجبات فريق العمل القائم بالفحص في تخطيط وتنفيذ برنامج مراجعة النظر ، التحقق من مدى التزام المكتب بسياسات وإجراءات رقابة الجودة ومدى كفايتها، وتحديد مدى مطابقة نظام رقابة الجودة المطبق بمكتب المراجعة محل الفحص مع معايير الأداء المهني والتحقق من أن سياسات وإجراءات رقابة الجودة قد تم تطبيقها كما هو مخطط لها ، وفحص أوراق العمل لدى مكتب المراجعة الخاضع للفحص لتحديد مدى التزام مكتب المراجعة الخاضع للفحص بمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وإعداد تقرير مراجعة النظر ، بالإضافة إلى الاطلاع على تقارير مراجعة النظر السابقة المعدة بواسطة المراجعين النظراء للتعرف على مدى تنفيذ مكتب المراجعة الخاضع للفحص للتوصيات الواردة في التقارير السابقة ، أي متابعة تنفيذ ما جاء بتقرير مراجعة النظر السابق ، (AICPA, 2004).

## ثانياً : نظام مراجعة النظر لرقابة جودة الأداء في بعض الدول

لقد اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية في كافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة ، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات ومكاتب المراجعة وبما يخدم الصالح العام، كذلك فرضت بعض هذه الجمعيات المهنية على أعضائها مجموعة من المعايير المهنية وقواعد وآداب وسلوكيات المهنة لكي يتم تنفيذ عمل المراجعة والمحاسبة وفقاً لأعلى معايير الجودة .وفيما يلي بعض الدول التي طبقت أسلوب مراجعة النظر والإجراءات المتخذة من قبل تلك المجمعات المهنية:

### ١- برنامج مراجعة النظر في الولايات المتحدة الأمريكية:

أن الولايات المتحدة الأمريكية تستخدم أسلوبين في الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة هما : الأول أسلوب فحص النظر ، وهو أسلوب رقابي من داخل المهنة ، أما الأسلوب الثاني فهو مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة والمراجعة والذي يعد أسلوب رقابي من خارج المهنة.

### الأسلوب الأول : مراجعة النظر

يعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين هو الجهة المسؤولة عن برنامج فحص النظر وهو جهة مهنية ، ويلزم هذا البرنامج مكاتب المراجعة أو المحاسبين القانونيين كأفراد والذين تنشأ عن خدماتهم مسؤولية تجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب

المراجعة ، حيث تقوم هذه اللجنة وبمجرد تسجيل مكاتب المراجعة أو المراجع لدى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فإنه يتعين عليه ضرورة مراعاة معايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد في هذا الشأن، ففحص وتقييم نظام Quality Control System لدى مكاتب المراجعة، ثم إصدار تقرير لنتيجة هذا الفحص ، بحيث يتم إجراء فحص متعمق لأداء المهني في مجال أعمال المحاسبة والمراجعة كل ثلاث سنوات، على أن يبدأ أول فحص وتقييم خلال ثمانية عشر شهراً من التسجيل لدى اللجنة المختصة بالتقييم (Gunny, K., & Zhang, T., 2006) ، وعدل هذا البرنامج في عام ٢٠٠١ ، ويشمل ثلاثة أنواع من الفحص وذلك للتحقق من جودة المراجعة وتهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة يعمل بشكل فعال ، وتتمثل فيما يلي: (عفاف إسحق، حازم محمد، ٢٠١٠: ٧٩٢)

- مراجعة النظام : تهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات المراجعة قد صمم طبقاً لمعايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، وأن هذه السياسات والإجراءات قد طبقت كما هو مخطط لها .
- مراجعة الارتباط : ويقصد بها توفير أساس للقائم بالفحص للتأكد من مراعاة المراجع عند ارتباطه بالعميل للمعايير المهنية الصادرة من المعهد في هذا المجال .
- مراجعة التقرير : تهدف إلى مساعدة المراجع لتقديم خدماته الاستشارية ، وأن يؤدي العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الخدمة .

ويشير التقرير الناتج عن فحص النظير إلى مناطق الضعف والمشكلات المرتبطة بجودة الرقابة ، وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن أن يفرضها المعهد على مكاتب المراجعة في : إلغاء عضوية المكتب في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لكن يمكن للمكتب الاستمرار في المهنة، أو دفع غرامة .

#### الأسلوب الثاني : مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة والمراجعة (PCAOB)

أصدر الكونجرس الأمريكي قانون (Sarbanes Oxley, 2002) بهدف حماية المستثمرين والمصلحة العامة ، واستعادة ثقة المجتمع في المهنة وتضمن هذا القانون العديد من القواعد المتعلقة بمهنة المراجعة والتي أحدثت تغييرات أساسية بالنسبة للمهنة والرقابة عليها ، ومن أهم هذه التغييرات إنشاء مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة والمراجعة (PCAOB) ، ويقوم مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة والمراجعة بالعديد من المهام والواجبات ومن أهمها ما يلي:

- ١- إمسك سجل لمكاتب المراجعة التي تعد تقارير مراجعة للشركات العامة المقيدة في بورصة الأوراق المالية .
- ٢- إعداد معايير وقواعد المراجعة ، ومعايير رقابة الجودة وأخلاقيات وآداب المهنة والاستقلال وأي معايير أخرى بشأن إعداد وإصدار تقارير مراجعة عن الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية .
- ٣- التفتيش على مكاتب المراجعة المسجلة لدى المجلس واتخاذ الإجراءات التأديبية وفرض العقوبات الملائمة في حال عدم الالتزام .
- ٤- تطبيق اختبارات مراجعة أخرى لتأكيد صحة المعلومات التي توصلت إليها مكاتب المراجعة في تقاريرها .

٥- رقابة الجودة والأخلاقيات المهنية و تدعيم الاستقلال ومراقبته.

٦- وضع المعايير الأخرى المتعلقة بإعداد تقارير المراجعة .

ولقد حدد مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة والمراجعة مجموعة من القواعد التي يجب على مكاتب المراجعة المسجلة لديه الالتزام بها والتي تتمثل في الآتي :

١- إعداد أوراق عمل المراجعة وأي معلومات أخرى مرتبطة بتقارير المراجعة والاحتفاظ بها لفترة لا تقل عن سبع سنوات لدعم النتائج التي تم التوصل إليها .

٢- التأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية والإجراءات في مكاتب المراجعة محل الفحص ، وذلك من خلال قيام مكتب المراجعة بتحديد نطاق اختبارات المراجعة الخاصة بفحص مدى قوة نظام الرقابة الداخلية ودرجة الاعتماد عليه.

٣- توضيح نتائج هذا الفحص بهدف توفير تأكيد معقول بأن المعاملات التي تمت قد تم تسجيلها بطريقة مناسبة وبما يعكس أهميتها النسبية واتفاقها مع المعايير المحاسبية.

٤- توضيح نقاط الضعف والقصور في نظام الرقابة الداخلية ، ووصف لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المصممة والمطبقة لبيان مدى ملاءمتها لطبيعة مهام المراجعة المقدمة ومدى الالتزام بها ، بما يؤدي إلى أداء عملية المراجعة بجودة عالية.

كما يقدم مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة والمراجعة تقريراً سنوياً بنتائج أعماله إلى هيئة سوق المال الأمريكية ، والتي تقوم بدورها برفع صورة منه إلى الكونجرس الأمريكي للاطلاع عليه من قبل لجنة الشئون المهنية ، ولجنة الشئون المالية والمصرفية وذلك خلال مدة اقصاها ثلاثون يوماً من تاريخ استلام التقرير ، ويهدف تقرير الفحص إلى تحديد أوجه الضعف والقصور في مكاتب المراجعة وذلك لتدعيم جودة ممارسة المراجعة في المكتب

كذلك يقوم مجلس الإشراف على مكاتب المحاسبة والمراجعة بإجراء تحقيقات وفرض عقوبات تأديبية على مكاتب المراجعة أو أحد الأفراد المرتبطين بها ، وذلك في حالة مخالفة أو عدم الالتزام بأي بند من بنود قانون Sarbanes Oxley أو قواعد المجلس أو قانون سوق المال أو المعايير المهنية المتعلقة بإعداد وإصدار التقارير ، وتتمثل هذه العقوبات والإجراءات التأديبية في الآتي : الإيقاف لمدة محددة أو الفصل من العضوية ، غرامات مالية .

## ٢- برنامج مراجعة النظير في المملكة المتحدة

قامت لجنة الفحص التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز ICAEW في عام ١٩٨٥ بإصدار معايير للرقابة على جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والمراجعة ، وقد حددت عشرة معايير للرقابة على جودة الأداء المهني وتتمثل في : الاستقلال - قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة معهم - التوظيف - التعليم المستمر - تطوير وتدريب الموظفين - الكفاية المهنية والإشراف - الإلتزام بشروط التسجيل - الفحص الداخلي الدوري - تجنب الأمور التي تؤثر على موضوعية الأداء - المشورة. (عبد السلام سليمان ، ٢٠٠٨ : ٧٦)

وفي عام ١٩٩١ أقرت وزارة التجارة والصناعة برامج إلزامية لكيفية تحقيق الرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة ، وأعتبرت هذه البرامج شرط أساسي لتسجيل واستمرار المكاتب في عملها ، على أن يتم الفحص الدوري مرة كل خمس سنوات ، وذلك بالنسبة للمكاتب التي تقوم بمراجعة شركات مسجلة في بورصة الأوراق المالية ، ومرة كل سنة بالنسبة للمكاتب التي تقوم بمراجعة المنشآت الخاضعة لقانون الشركات . ( فايزه محمود ، ١٩٩٧ : ٥٧٣ )

### ٣- برنامج مراجعة النظير في المملكة العربية السعودية

أما على المستوى العربي، أصدرت لجنة مراقبة جودة الأداء المهني التابعة للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) برنامج مراقبة جودة الأداء ، ويهدف هذا البرنامج إلى تحقيق درجة مقبولة من الالتزام بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة للعملاء وذلك بهدف الارتقاء بمستوى المهنة.

وهناك نوعان من الفحص أو التفتيش تخضع له مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية، يتمثل النوع الأول في مراجعة دورية سنوية تتطلب من مكاتب المراجعة استيفاء مجموعة من المستندات وتوفير معلومات عن ملاك المكتب، الشركاء، المديرين، الموظفين، العملاء وطبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب ، ويجب تقديم هذه المستندات وتوفير المعلومات خلال ٩٠ يوماً من نهاية السنة المالية لمكتب المراجعة إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والذي بدوره يقوم بتحويلها إلى لجنة مراجعة الجودة Quality Audit Committee والتي قد تقوم إذا تطلب الأمر بتشكيل فريق لفحص نواحي القصور ، وبناء على نتائج الفحص تقوم لجنة مراجعة الجودة برفع توصياتها إلى السكرتير العام للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ويتمثل النوع الثاني من الفحص أو التفتيش والذي تتضمنه برامج مراجعة جودة عمليات المراجعة في فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية للجودة التي تطبقها مكاتب المراجعة، وهذا النوع من التقييم يتم من خلال فريق خاص يعين ويراقب من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ويؤدي هذا التقييم كل ثلاث سنوات لمكاتب المراجعة التي تمارس عمليات مراجعة لشركات القطاع العام، أو كل خمس سنوات لمكاتب المراجعة التي تقدم خدماتها لشركات القطاع الخاص.

وتتمثل عناصر الرقابة النوعية لمكاتب المحاسبة، والتي صدرت عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، في الاستقلال، تخصيص المساعدين للعمليات، المشورة، الإشراف، التوظيف، تطوير وتدريب الموظفين ، تقويم أداء الموظفين وترقيتهم ، قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم ، الالتزام بأحكام النظام ولوائحه ، والفحص الداخلي الدوري وكل عنصر من هذه العناصر يتم التحقق من مدى الالتزام به من خلال توجيه مجموعة من الأسئلة إلى الموظفين بمكاتب المحاسبة .ومن الجدير بالملاحظة أن هذه العناصر تتشابه إلى حد كبير مع العناصر التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ([www.socpa.org.sa](http://www.socpa.org.sa)).

#### ٤- الواقع الحالي لممارسة مراجعة النظير في البيئة المصرية

بغرض تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة والعمل بها بجودة عالية وزيادة الثقة فيها والحفاظ على مصالح الأطراف الأخرى ، أنشأت هيئة الرقابة المالية وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المسجلين في سجل الهيئة عام ٢٠٠٨ ، وتهدف إلى التحقق من الإلتزام بمعايير الجودة المهنية والقرارات والنظم ذات الصلة التي تصدرها الهيئة ، والتأكد من أن مراقبي الحسابات يؤدون مهامهم وفقاً لمعايير المراجعة المعتمدة والقواعد الأخلاقية والمهنية السارية (الهيئة العامة للرقابة المالية ، قرار رقم ٥٠ لسنة ٢٠١٤).

وفي هذا الإطار أوضحت الهيئة وجوب الإلتزام بما يلي : ( الهيئة العامة للرقابة المالية، كتاب دوري رقم ٦ لسنة ٢٠١٤ )

- الإهتمام نحو توثيق نظام جودة العمل بمكتب مراقب الحسابات على أن يتضمن كحد أدنى العناصر التالية : مسؤوليات قادة المكتب تجاه الجودة داخل المكتب - المتطلبات الاخلاقية والسلوكية - قبول واستمرار العلاقات مع العملاء والمهام المحددة - الموارد البشرية - أداء المهام - المراقبة .
- الإهتمام نحو وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى التأكد من أن المكتب وكافة العاملين به يخضعون لمتطلبات الاستقلالية ، مع ضرورة وجود إقرارات باستقلالية فريق العمل.
- وضع سياسات وإجراءات لقبول واستمرار العلاقات مع العملاء ، مع الأخذ في الاعتبار نزاهة العملاء وأن يكون لدى المكتب الكفاءة لأداء المهمة .
- الإهتمام بتوافر موازنة سنوية للتدريب المهني المستمر .
- وضع نظام يهدف إلى التأكد من تناسب حجم الموارد البشرية وتوافر الكفاءات مع حجم الأعمال التي يقوم بها مراقب الحسابات.
- وضع سياسات وإجراءات تهدف إلى التأكد من أن المهام تتم طبقاً للمعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية.
- وجود خطاب ارتباط أو شكل تعاقدى آخر بين العميل والمراقب يوضح مسؤوليات كلا الطرفين .
- اكتمال ملفات المراجعة من حيث ( خطة المراجعة والمكلفون بالمراجعة - مدة المراجعة - فحص نظم الرقابة الداخلية وتقارير المراجعة الداخلية لتحديد مدى الاعتماد عليها - أدلة المراجعة - توثيق المناقشات بين المراقب وفريق العمل - خطاب الإدارة الذي يشمل ملاحظات المراقب على القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية والتعديلات المطلوبة إن وجدت).
- الإهتمام بالملاحظات الواردة من المسؤولين عن الحوكمة بشأن القوائم المالية والمبلغة للشركات التي يقوم مراقبي الحسابات بمراجعة قوائمها المالية.
- متابعة التطورات في القوانين واللوائح والمعايير والقرارات الإدارية والرقابية ذات الصلة.

#### مهام وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات:

تقوم وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات بالمهام الآتية : ( الهيئة العامة للرقابة المالية قرار رقم (٥٠) لسنة ٢٠١٤ )

- ١- اقتراح قواعد لقيد مراقبي الحسابات في سجل مراقبي حسابات الشركات الخاضعة لرقابة الهيئة .
- ٢- اقتراح آلية للفحص الدوري لجودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدة أسماؤهم في سجل الهيئة.
- ٣- التعاون مع الهيئات والمنظمات المهنية لاقتراح معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني والاستقلال .
- ٤- اقتراح الإجراءات التي يمكن اتخاذها في مواجهة مراقبي الحسابات الذين لا يلتزمون بالمعايير المهنية والقواعد المعمول بها .
- ٥- اقتراح آليات التطوير المهني المستمر بما يتفق مع القواعد الدولية كمتطلب أساسي لاستمرار القيد بسجل الهيئة ، وتنظيم الدورات التدريبية وورش العمل بالتعاون مع المنظمات المهنية المحلية والدولية.
- ٦- اقتراح بدائل وقواعد وإجراءات إيقاف القيد بالسجل أو الشطب من السجل واعتماد هذه القواعد من مجلس إدارة الهيئة .

وتهدف وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بسجل الهيئة إلى التحقق من الالتزام بمعايير الجودة المهنية ، والقرارات والنظم ذات الصلة والتأكد من أن مراقبي الحسابات المقيدين بالسجل يؤدون مهامهم وفقاً لمعايير المراجعة المعتمدة والقواعد الأخلاقية والمهنية السارية.

#### إجراءات فحص وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات :

تقوم وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات بفحص أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بسجل الهيئة العامة للتحقق من مدى التزام مراقبي الحسابات بتطبيق معايير المراجعة المصرية ، وتقوم الوحدة بإعداد بيان مستقل لكل مراقب حسابات تدون فيه نتائج الفحص الدوري، حيث تقوم بالفحص الدوري عن طريق تحديد عدد الشركات التي يقوم مراقب الحسابات بمراجعة حساباتها فإذا كان عددها أقل من عشر شركات يتم الفحص كل ثلاث سنوات ، وإذا كان عدد الشركات أكثر من عشر شركات فإن مراقب الحسابات يخضع للفحص الدوري كل سنة، ومن حق الوحدة الاطلاع على المستندات والسجلات الخاصة بمراقبي الحسابات محل الفحص.

ويكون من حق مجلس إدارة الوحدة اقتراح الإجراءات والتدابير المناسبة لمواجهة المخالفات التي يرتكبها مراقبو الحسابات مثل : ( الهيئة العامة للرقابة المالية ، رقم (٣) لسنة ٢٠٢١ )

١. تسجيل بيانات غير مكتملة أو بيانات خاطئة سواء متعمدة أو غير متعمدة وذلك باستمارات البيانات المقدمة بواسطة مراقبي الحسابات لإدارة التسجيل بوحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات.

٢. مخالفة معايير وقواعد ممارسة المهنة مثل :

- معايير المراجعة المصرية المتضمنة معايير الجودة ومعايير الاستقلالية المهنية .
- عدم التحقق من قيام العميل باتباع معايير المحاسبة المصرية في إعداد القوائم المالية التي يتم مراجعتها .
- عدم الالتزام بقواعد وآداب وسلوكيات المهنة الصادرة عن الهيئة.
- ٣. عدم الالتزام بمتطلبات التعليم المهني المستمر.

٤. عدم تقديم كافة المعلومات المطلوبة خلال عمليتي التسجيل أوالتفتيش على مراقبي الحسابات أو تحديث البيانات السنوي.
٥. عدم توفير المعلومات المطلوبة خلال عمليات الفحص أو عمليات التحقيق الخاصة ببعض المخالفات التي تم الإبلاغ عنها.
٦. عدم الالتزام بالإجراءات والتدابير المقررة بواسطة وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات .

ولمجلس إدارة الوحدة في حال من تثبت في حقه من مراقبي الحسابات أية مخالفة من المخالفات السابقة اقتراح واحد أو أكثر من التدابير الآتية:

- طلب مثل مراقب الحسابات أمام الوحدة للرد على ما ورد للوحدة في حقه من شكاوي أو تقصير في الالتزام بمعايير ومتطلبات الجودة .
- تقوم الوحدة بالتقصي وطلب المعلومات المتاحة لدى الشركاء والعاملين في المكتب المهني لمراقب الحسابات محل الفحص .
- توجيه تنبيه لمراقب الحسابات بالمخالفات المنسوبة إليه والمدة اللازمة لإزالة أسبابها وتفاذي تكرارها .
- الإلزام برفع مستوى الملاءة المهنية من خلال زيادة أعضاء فريق العمل ، أو الارتقاء بمستوى مؤهلاتهم وتدريباتهم .
- اشتراط تعيين مراقب أو مشرف جودة على الارتباطات الحالية لمراقب الحسابات .
- منع مراقب الحسابات من قبول أعمال جديدة لحين إزاله وتصويب المخالفات المنسوبة إليه .
- الإيقاف المؤقت للقيّد في السجل لمدة لا تزيد عن اثني عشر شهراً .
- الشطب من السجل .

ولقد أوضحت دراسة ( محمد متولي محمد إبراهيم ، ٢٠١٨ : ٣٩-٤١ ) عدم إهتمام مكاتب المراجعة المصرية بأسلوب مراجعة النظير ، وإتضح في ضوء دراسة مدى الإلتزام برقابة الجودة على الأداء المهني من قبل مكاتب المراجعة المصرية ضعف الإلتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة، حيث تناول التقرير السنوي لعام ٢٠٠٢ للهيئة العامة لسوق المال المصري تحليل الممارسات الخاطئة في مجال المحاسبة والمراجعة ، وأظهر العديد من المخالفات في القوائم المالية التي تمت مراجعتها من جانب مراجعي الحسابات المقيدين بالهيئة ، بالإضافة إلى عدم وجود قواعد للرقابة على عمليات التدريب في مكاتب المراجعة ، وزيادة الدعاوي القضائية المرفوعة من جانب مستخدمي القوائم المالية .

في ضوء ما سبق يتضح عدم تطبيق أسلوب مراجعة النظير في البيئة المصرية ، حيث أن وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية تتولى فحص أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بسجل الهيئة العامة فقط ، للتحقق من مدى الإلتزام بتطبيق معايير المراجعة وقواعد وأداب وسلوكيات المهنة ، ولذا تقترح الدراسة الحالية ضرورة الإهتمام بتفعيل أسلوب مراجعة النظير في البيئة المصرية ، وأن يسند إلى وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات تقييم أداء مكتب

المراجعة ككل وذلك من خلال تحديد إرشادات ومعايير تنفيذ مراجعة النظير ، وتحديد المقومات التي يجب توافرها في فريق العمل القائم بالفحص من حيث الخبرة والاستقلال ، وتحسين الاتصال بين أعضاء فريق مراجعة النظير. ولعل المبرر الذي تستند إليه الدراسة في هذا الاقتراح أن وحدة الرقابة تقوم بدور مماثل لمراجعة النظير ولكن على مراقبي الحسابات المقيدون بسجل الهيئة دون مكتب المراجعة ، فضلاً عن أن قيام مكتب مراجعة بفحص أعمال مكتب آخر قد يؤدي إلى غياب الحياد والموضوعية نتيجة وجود نوع من المجاملات والتواطؤ بين المكتبين ، كذلك فإن اختيار مكتب المراجعة الخاضع للفحص للمكتب الذي يتولى مراجعته يؤدي إلى إمكانية حدوث تأثير من جانبه على تقرير الفحص.

### ثالثاً : الدراسة التطبيقية

تهدف الدراسة التطبيقية إلى استطلاع رأي بعض المهتمين بمهنة المراجعة حول متطلبات تفعيل مراجعة النظير في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

#### ١- مجتمع وعينة الدراسة

يتحدد مجتمع الدراسة وعينة المستقصي منهم على النحو التالي :

#### مجتمع الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من ثلاثة أطراف هم : مراجعي الحسابات الممارسين للمهنة في مكاتب المحاسبة والمراجعة ، وأعضاء وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية ، وأعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات. وفيما يلي توضيح لكل طرف من الأطراف الثلاثة :

#### المراجعون الخارجيون:

يعتبر المراجعون طرفاً رئيساً في دراسة المراجعة المشتركة وذلك من وجهة نظر مقدمي الخدمة، ويتمثل مجتمع الدراسة لهذه الفئة في مراجعي الحسابات الممارسين للمهنة في مكاتب المحاسبة والمراجعة التي لها شراكة مع مكاتب مراجعة عالمية كبرى ، ومراجعبي الحسابات الممارسين للمهنة في مكاتب المحاسبة والمراجعة التي ليس لها شراكة مع مكاتب مراجعة عالمية كبرى .

#### أعضاء وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية :

يمثل أعضاء وحدة الرقابة طرفاً رئيساً في دراسة وتقييم جودة أداء المراجعة ، فضلاً عن كونهم يمثلون جهة رقابية خارجية هدفها حماية مصالح الملاك والأطراف المستفيدة من عملية المراجعة . ويتمثل مجتمع الدراسة الخاص بهذه الفئة في الأعضاء المكلفين بالرقابة الخارجية على جودة عملية المراجعة بمكاتب المراجعة في القاهرة والجيزة .

#### مراجعبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات

يمثل أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات طرفاً رئيساً في دراسة وتقييم المراجعة المشتركة، فضلاً عن كونهم يمثلون جهة رقابية خارجية هدفها مراقبة حسابات المؤسسات والهيئات العامة والشركات والمنشآت التابعة لها.

## عينة الدراسة :

نظراً لكبر حجم مجتمع الدراسة بالنسبة للمراجعين الخارجيين ومراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات ، ومن ثم صعوبة الاعتماد على أسلوب الحصر الشامل فسوف يتم الاعتماد على أسلوب العينات الطبقية . أما بالنسبة لأعضاء وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبين الحسابات، ونظراً لصغر حجم المجتمع فسوف يتم الاعتماد على أسلوب الحصر الشامل .

ويوضح الجدول رقم (١) حجم كل طبقة (فئة) من فئات مجتمع الدراسة ، وحجم العينة من كل فئة، وعدد قوائم الاستقصاء الموزعة والمرتدة ونسبة الاستجابة لكل طبقة وكذلك نسبة الاستجابة الكلية وهي تعتبر نسبة استجابة مقبولة. وتم حساب حجم العينة باستخدام المعادلة التالية:

$$n = \frac{\left(\frac{z}{e}\right)^2 p(1-p)}{1 + \frac{1}{N} \left[\left(\frac{z}{e}\right)^2 p(1-p)\right]}$$

حيث أن:

$n$	هي حجم العينة
$N$	هي حجم المجتمع
$z$	هي الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى ثقة معين وليكن ٩٥ % فتكون $z=1.96$
$e$	هي نسبة خطأ مسموح به وليكن ٥%
$p$	هي نسبة خاصية معينة في المجتمع وان لم تكن معلومة يتم اختيارها لتكون ٥٠ %

## جدول رقم (١)

حجم المجتمع والعينة وعدد قوائم الاستقصاء المرتدة ونسبة الاستجابة لكل فئة من فئات المجتمع

م	الفئة	حجم المجتمع	حجم العينة	عدد القوائم المرتدة	عدد القوائم المستبعدة	عدد القوائم المستخدمة	نسبة الاستجابة
١	المراجعون الخارجيون و مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات	٢٠٦٩	٣٤٢	٢٧١	٢٣	٢٤٨	٧٢.٥%
٢	أعضاء وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات	١٢	١٢	١١	-	١١	٩١.٦%
	الإجمالي	٢٠٨١	٣٥٤	٢٨٢	٢٣	٢٥٩	٧٣.٢%

المصدر : التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

## ٢- أداة الدراسة:

لغرض جمع البيانات واختبار فروض الدراسة تم اختيار قائمة الاستقصاء كأحدى الأدوات الرئيسية في تجميع البيانات ، والمقابلات الشخصية في الحالات التي تتطلب ذلك مثل وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات بالهيئة، والجهاز المركزي للمحاسبات، وبعد استقراء عدد من الدراسات السابقة في مجال مراجعة النظر، تم تصميم قائمة استقصاء لتوجيهها إلى أفراد العينة ، وذلك بعد تحكيمها من قبل عدد من الأساتذة و العمل بملاحظاتهم ، ومن ثم تم توزيع قائمة الاستقصاء على أفراد العينة التي تم تحديدها وبالتالي جمعها وتحليلها ، وقد تضمنت قائمة الاستقصاء البيانات الشخصية وتتضمن معلومات عامة المؤهل العلمي ،المركز الوظيفي ، وعدد سنوات الخبرة ، نوع مكتب المراجعة ، وتم تصميم قائمة الاستقصاء بالاعتماد على الأسئلة المغلقة والتي تم صياغة اختيارات الإجابة عليها وفق مقياس ليكرت (Likert) الخماسي بهدف معرفة الاتجاه العام لأراء أفراد العينة حول كل عنصر من عناصر قائمة الاستقصاء وتضمنت عدداً من الأسئلة حول متطلبات تفعيل مراجعة النظر في بيئة الممارسة المهنية المصرية ، وذلك في ظل وجود هيئة رقابية خارجية وهي وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات والتي تتولى الرقابة والتفتيش على مراجعي الحسابات المقيدون في سجل الهيئة العامة للرقابة المالية ، وذلك من حيث الهيئة المنوط بها تقييم أداء مكاتب المراجعة ، ووضع دليل إرشادي لرقابة جودة الأداء في مكاتب المراجعة ، وتحديد أعضاء فريق مراجعة النظر ، ومدى الإلزام بمراجعة النظر ، والمزايا والعقوبات التي تعود على مكتب المراجعة.

## ٣- فرض الدراسة

" لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئة عينة الدراسة حول متطلبات تفعيل مراجعة النظر في بيئة الممارسة المهنية المصرية".

## ٤- الأساليب الإحصائية المستخدمة:

بعد مراجعة البيانات الواردة في قائمة الاستقصاء قامت الباحثة بتفريغ البيانات بعد عمل الأكواد اللازمة على ملف بيانات في البرنامج الإحصائي (SPSS22) ، وتم عمل التحليل الإحصائي للبيانات باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

١. اختبار كروسكال والاس (Kruskal-Wallis Test) ، لاختبار وجود إختلاف بين آراء فئات عينة الدراسة في متوسط إجاباتها عن العناصر الموجودة في المحور، وذلك إذا كان عدد الفئات في عينة الدراسة أكثر من فئتين.

٢. اختبار مان ويتي (Mann-Whitney test) ، لاختبار وجود إختلاف بين آراء فئات عينة الدراسة في متوسط إجاباتها عن العناصر الموجودة في المحور ، وذلك إذا كان عدد الفئات في عينة الدراسة فئتين فقط.

في حالة وجود فروق معنوية بين آراء هذ الفئات في نتائج اختبار كروسكال والاس ، يتم استخدام اختبار مان ويتي لتحديد مصدر الاختلاف بين كل فئتين من الفئات ، فمثلاً في حالة وجود أربعة فئات

يتم تكرار اختبار مان ويتني لكل من الفئة الأولى والثانية ، والفئة الأولى والثالثة، والفئة الأولى والرابعة ، والفئة الثانية والثالثة .... وهكذا بين جميع الفئات ، وذلك لتحديد مصدر الاختلاف بين هذه الفئات مزدوجة. ويعرض الجدول التالي نتائج الاختبار والتحليل الإحصائي لهذا الفرض باستخدام اختبار (Kruskal-Wallis Test) ، وذلك لفئات الدراسة المختلفة ، لاختبار وجود اختلاف بين آراء فئات عينة الدراسة حول متطلبات تفعيل مراجعة النظرير في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

جدول رقم (٢)

معنوية الإختلاف بين آراء فئات عينة الدراسة حول متطلبات تفعيل مراجعة النظرير (Kruskal-Wallis)

معنوي/غير معنوي	Asym p. Sig. (2-tailed)	Kruskal-Wallis H	متطلبات تفعيل مراجعة النظرير
معنوي	.001	16.548	١- قيام هيئة قانونية متخصصة ( وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات) بتحديد معايير الرقابة على جودة المراجعة والتي يتم على أساسها تقييم أداء مكاتب المراجعة مما يجعل عملية التقييم أكثر موضوعية.
معنوي	.000	22.662	٢- قيام الهيئة بدراسة المعايير والتشريعات الحاكمة لعمل المراجع ، ووضع دليل إرشادي لرقابة جودة الأداء في مكاتب المراجعة يكون ملائماً للتطبيق بالمكاتب الكبيرة والمتوسطة والصغيرة الحجم.
معنوي	.000	34.521	٣- قيام الهيئة بعقد ورش عمل لمراجعي الحسابات لتفهم أهمية الرقابة على جودة أداء مراجعي الحسابات.
معنوي	.046	7.991	٤- ضرورة توفير برنامج للرقابة على الجودة في مكاتب المراجعة العاملة في مصر، مع مراعاة اشتراك مكاتب المراجعة في وضع سياسات وإجراءات رقابة الجودة لهذا البرنامج.
غير معنوي	.268	3.942	٥- ضرورة أن تكون مراجعة النظرير إلزامية على مكاتب المراجعة كبيرة الحجم.
معنوي	.012	10.946	٦- ضرورة أن تكون مراجعة النظرير إلزامية على مكاتب المراجعة كبيرة ومتوسطة الحجم .
غير معنوي	.494	2.400	٧- ضرورة أن تكون مراجعة النظرير إلزامية على جميع مكاتب المراجعة.
معنوي	.008	11.966	٨- ضرورة تشكيل لجنة لمراجعة النظرير يكون أعضاؤها من ممارسي المهنة المشهود لهم بالكفاءة .

معنوي/غير معنوي	Asym p. Sig. (2-tailed)	Kruskal-Wallis H	متطلبات تفعيل مراجعة النظر
معنوي	.000	30.533	٩- ضرورة استقلال لجنة مراجعة النظر عن مكاتب المراجعة.
غير معنوي	.084	6.661	١٠- ضرورة تفرغ الأشخاص القائمين بمراجعة النظر لهذا العمل.
معنوي	.000	34.170	١١- ضرورة وجود قوانين وتشريعات ملزمة تنظم أداء الجهات المسؤولة عن الرقابة على جودة أعمال مراجعي الحسابات وتلزمها بالإفصاح عن نتائج الفحص في شكل تقارير دورية سنوية.
معنوي	.005	12.960	١٢- قيام الهيئة بتحديد مكاتب المراجعة الخاضعة للفحص ، وضرورة إشراك مكتب المراجعة في برنامج مراجعة النظر كمتدرب.
غير معنوي	.637	1.700	١٣- قيام الهيئة بتحديد الشروط التي يجب توافرها في فريق مراجعة النظر من حيث الخبرة ودرجة الاستقلال والموضوعية.
معنوي	.021	9.748	١٤- تتولى الهيئة إصدار خطاب تكليف لفريق مراجعة النظر توضح فيه أسماء الفريق ومكتب المراجعة الخاضع للفحص والفترة التي يتم خلالها تقييم أداء مكتب المراجعة.
معنوي	.012	11.033	١٥- تتولى الهيئة تحديد المزايا التي يحصل عليها مكتب المراجعة عند اجتيازه برنامج مراجعة النظر ، وكذلك العقوبات التي تفرض على مكتب المراجعة في حالة عدم وصول أدائه للمستوى المحدد في البرنامج.
غير معنوي	.167	5.064	١٦- تحدد الهيئة مواعيد الفحص بالاتفاق مع فريق مراجعة النظر دون علم مسبق لمكتب المراجعة الخاضع للفحص ، لضمان عدم قيام المكتب بإخفاء مستندات ومعلومات مهمة.
معنوي	.000	30.118	١٧- ضرورة إلزام مكتب المراجعة الخاضع للفحص بالرد على ملاحظات فريق مراجعة النظر للإرتقاء بالمستوى المهني.
غير معنوي	.248	4.127	١٨- بعد الانتهاء من مراجعة النظر يجب أن يتم تقديم تقرير للهيئة للوقوف على مدى حاجة مكتب المراجعة الخاضع للفحص لتحسين أدائه والاشتراك مرة أخرى في برنامج مراجعة النظر.

يتضح من نتائج الجدول السابق وقيمة (P Sig.) عدم وجود اختلاف معنوي بين آراء فئات الدراسة حول متطلبات تفعيل مراجعة النظرير في البيئة المصرية في العناصر التالية : ضرورة أن تكون مراجعة النظرير إلزامية على مكاتب المراجعة كبيرة الحجم ، أن تكون مراجعة النظرير إلزامية على جميع مكاتب المراجعة ، ضرورة تفرغ الأشخاص القائمين بمراجعة النظرير لهذا العمل ، قيام الهيئة بتحديد الشروط التي يجب توافرها في فريق مراجعة النظرير ، وتحديد مواعيد الفحص بالاتفاق مع فريق مراجعة النظرير دون علم مسبق لمكتب المراجعة الخاضع للفحص ، بعد الانتهاء من مراجعة النظرير يجب أن يتم تقديم تقرير للهيئة للوقوف على مدى حاجة مكتب المراجعة الخاضع للفحص لتحسين أدائه والاشتراك مرة أخرى في برنامج مراجعة النظرير ، بينما توضح النتائج وجود اختلاف معنوي بين آراء فئات عينة الدراسة حول المتطلبات الأخرى لتفعيل مراجعة النظرير في البيئة المصرية.

ومن هنا يمكن رفض فرض العدم " لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء فئة عينة الدراسة حول متطلبات تفعيل مراجعة النظرير في بيئة الممارسة المهنية المصرية" ، حيث اتضح أنه من بين ثمانية عشر عنصراً كان هناك إثني عشر عنصراً يوجد فيهم اختلافات معنوية.

ووفقاً للاختلافات في الآراء التي تم على أساسها رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل سيتم استخدام اختبار Mann-Whitney لتحديد مصدر الاختلاف بين كل فئتين من هذه الفئات الأربعة ، وذلك بالنسبة للعناصر التي سبق إثبات معنويتها باستخدام اختبار Kruskal-Wallis، ويوضح الجدول التالي نتائج اختبار Mann-Whitney على إجابات كل فئتين من فئات الدراسة على حده حول متطلبات تفعيل مراجعة النظرير في البيئة المصرية.

جدول رقم (٣)

معنوية الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات عينة الدراسة الأربعة حول متطلبات تفعيل مراجعة النظير (Mann-Whitney test)

Asym p. Sig. (2-tailed)												
معنوي/غير معنوي	مراجعي الجهاز المركزي وأعضاء وحدة الرقابة	معنوي/غير معنوي	مكاتب المراجعة الأربعة الكبار وأعضاء وحدة الرقابة	معنوي/غير معنوي	مكاتب المراجعة الكبار ومراجعي الجهاز المركزي	معنوي/غير معنوي	مكاتب المراجعة غير الكبار وأعضاء وحدة الرقابة	معنوي/غير معنوي	مكاتب المراجعة غير الكبار ومراجعي الجهاز المركزي	معنوي/غير معنوي	مكاتب المراجعة الأربعة الكبار وغير الكبار	متطلبات تفعيل مراجعة النظير
معنوي	.001	معنوي	.007	غير معنوي	.881	غير معنوي	.059	معنوي	.004	معنوي	.026	
معنوي	.008	معنوي	.003	غير معنوي	.534	غير معنوي	.372	معنوي	.001	معنوي	.000	٢- قيام الهيئة بدراسة المعايير والتشريعات الحاكمة لعمل المراجع ، ووضع دليل إرشادي لرقابة جودة الأداء في مكاتب المراجعة يكون ملائماً للتطبيق بالمكاتب الكبيرة والمتوسطة والصغيرة الحجم.

Asym p. Sig. (2-tailed)												
مغني/غير مغني	مراجعي الجهاز المركزي وأعضاء وحدة الرقابة	مغني/غير مغني	مكاتب المراجعة الأربعة الكبار وأعضاء وحدة الرقابة	مغني/غير مغني	مكاتب المراجعة الكبار ومراجعي الجهاز المركزي	مغني/غير مغني	مكاتب المراجعة غير الكبار وأعضاء وحدة الرقابة	مغني/غير مغني	مكاتب المراجعة غير الكبار ومراجعي الجهاز المركزي	مغني/غير مغني	مكاتب المراجعة الأربعة الكبار وغير الكبار	متطلبات تفعيل مراجعة النظير
مغني	.000	مغني	.003	غير مغني	.286	غير مغني	.321	مغني	.000	مغني	.000	٣- قيام الهيئة بعقد ورش عمل لمراجعي الحسابات لتفهم أهمية الرقابة على جودة أداء مراجعي الحسابات.
غير مغني	.250	غير مغني	.931	غير مغني	.136	غير مغني	.734	مغني	.005	غير مغني	.499	٤- ضرورة توفير برنامج للرقابة على الجودة في مكاتب المراجعة العاملة في مصر، مع مراعاة اشتراك مكاتب المراجعة في وضع سياسات وإجراءات رقابة الجودة لهذا البرنامج.
غير مغني	.966	غير مغني	.857	غير مغني	.837	غير مغني	.181	مغني	.015	مغني	.020	٥- ضرورة أن تكون مراجعة النظير إلزامية على مكاتب المراجعة كبيرة ومتوسطة الحجم .
غير مغني	.057	غير مغني	.971	مغني	.012	غير مغني	.859	مغني	.001	غير مغني	.842	٦- ضرورة تشكيل لجنة لمراجعة النظير يكون أعضاؤها من ممارسي المهنة المشهود لهم بالكفاءة .

Asym p. Sig. (2-tailed)													
معنوي/غير معنوي	مراجعي الجهاز المركزي وأعضاء وحدة الرقابة	معنوي/غير معنوي	مكاتب المراجعة الأربعة الكبار وأعضاء وحدة الرقابة	معنوي/غير معنوي	مكاتب المراجعة الكبار ومراجعي الجهاز المركزي	معنوي/غير معنوي	مكاتب المراجعة غير الكبار وأعضاء وحدة الرقابة	معنوي/غير معنوي	مكاتب المراجعة غير الكبار ومراجعي الجهاز المركزي	معنوي/غير معنوي	مكاتب المراجعة الأربعة الكبار وغير الكبار	متطلبات تفعيل مراجعة النظير	
معنوي	.001	غير معنوي	.072	غير معنوي	.057	غير معنوي	.627	معنوي	.000	معنوي	.012		٧- ضرورة استقلال لجنة مراجعة النظير عن مكاتب المراجعة.
غير معنوي	.070	معنوي	.016	غير معنوي	.825	غير معنوي	.423	معنوي	.000	معنوي	.000		٨- ضرورة وجود قوانين وتشريعات ملزمة بتنظيم أداء الجهات المسؤولة عن الرقابة على جودة أعمال مراجعي الحسابات وتلزمها بالإفصاح عن نتائج الفحص في شكل تقارير دورية سنوية.
غير معنوي	.472	غير معنوي	.888	غير معنوي	.127	غير معنوي	.126	غير معنوي	.087	معنوي	.001		٩- قيام الهيئة بتحديد مكاتب المراجعة الخاضعة للفحص ، وضرورة إشراك مكتب المراجعة في برنامج مراجعة النظير كمتدرب.

Asym p. Sig. (2-tailed)												
معنوي/غير معنوي	مراجعي الجهاز المركزي وأعضاء وحدة الرقابة	معنوي/غير معنوي	مكاتب المراجعة الأربعة الكبار وأعضاء وحدة الرقابة	معنوي/غير معنوي	مكاتب المراجعة الكبار ومراجعي الجهاز المركزي	معنوي/غير معنوي	مكاتب المراجعة غير الكبار وأعضاء وحدة الرقابة	معنوي/غير معنوي	مكاتب المراجعة غير الكبار ومراجعي الجهاز المركزي	معنوي/غير معنوي	مكاتب المراجعة الأربعة الكبار وغير الكبار	متطلبات تفعيل مراجعة النظير
غير معنوي	.742	غير معنوي	.643	غير معنوي	.287	غير معنوي	.151	معنوي	.005	غير معنوي	.168	١٠- تتولى الهيئة إصدار خطاب تكليف لفريق مراجعة النظير توضح فيه أسماء الفريق ومكتب المراجعة الخاضع للفحص والفترة التي يتم خلالها تقييم أداء مكتب المراجعة.
غير معنوي	.760	غير معنوي	.860	غير معنوي	.843	غير معنوي	.148	معنوي	.013	معنوي	.020	١١- تتولى الهيئة تحديد المزايا التي يحصل عليها مكتب المراجعة عند اجتيازه برنامج مراجعة النظير ، وكذلك العقوبات التي تفرض على مكتب المراجعة في حالة عدم وصول أدائه للمستوى المحدد في البرنامج .
غير معنوي	.111	غير معنوي	.076	غير معنوي	.720	غير معنوي	.533	معنوي	.000	معنوي	.000	١٢- ضرورة إلزام مكتب المراجعة الخاضع للفحص بالرد على ملاحظات فريق مراجعة النظير للإرتقاء بالمستوى المهني.

ويتضح من الجدول السابق وجود اختلافات معنوية بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة حول متطلبات تفعيل مراجعة النظر في البيئة المصرية ، وهذا ما يؤيد رفض فرض العدم ، كما يتضح أن التباين في الآراء منخفض جداً فيما بين مكاتب المراجعة الكبار ومراجعي الجهاز ، بينما تزداد هذه الاختلافات بين كل فئتين من فئات الدراسة الأخرى ، وقد يرجع السبب في تباين الآراء إلى الدرجات المختلفة والتي تم إعطاؤها داخل كل فئة من الفئتين لهذه المتطلبات ، فضلاً عن رفض بعض فئات الدراسة لبعض هذه المتطلبات.

يلي ذلك اختبار وجود اختلاف بين الفئات الأربعة في عينة الدراسة ، وذلك من حيث المؤهل العلمي ( جامعي - فوق جامعي ) وذلك باستخدام اختبار (Mann-Whitney) (فئتين) وكذلك من حيث سنوات الخبرة باستخدام اختبار (Kruskal-Wallis) ( ٤ فئات ) لاختبار مدى تأثير المؤهل العلمي وسنوات الخبرة على آراء المرجعين لمتطلبات تفعيل مراجعة النظر في البيئة المصرية . ويعرض الجدول رقم (٤) نتائج الاختبار والتحليل الإحصائي لهذه الفئات.

جدول رقم (٤)

معنوية الاختلاف بين آراء فئات عينة الدراسة من حيث المؤهل العلمي وسنوات الخبرة حول متطلبات تفعيل مراجعة النظير في البيئة المصرية

وات الخبرة (Kruskal Wallis)			مؤهل العلمي (MANN-Whitney)			متطلبات تفعيل مراجعة النظير
معنوي/غير معنوي	Asym p. Sig. (2-tailed)	Kruskal-Wallis H	معنوي/غير معنوي	Asym p. Sig. (2-tailed)	Mann-Whitney U	
غير معنوي	.058	7.469	غير معنوي	.449	6502.000	١- قيام هيئة قانونية متخصصة بتحديد معايير الرقابة على جودة المراجعة والتي يتم على أساسها تقييم أداء مكاتب المراجعة مما يجعل عملية التقييم أكثر موضوعية.
غير معنوي	.285	3.791	معنوي	.027	5816.000	٢- قيام الهيئة بدراسة المعايير والتشريعات الحاكمة لعمل المراجع ، ووضع دليل إرشادي لرقابة جودة الأداء في مكاتب المراجعة يكون ملائماً للتطبيق بالمكاتب الكبيرة والمتوسطة والصغيرة الحجم.
معنوي	.000	19.389	معنوي	.000	5055.500	٣- قيام الهيئة بعقد ورش عمل لمراجعي الحسابات لتفهم أهمية الرقابة على جودة أداء مراجعي الحسابات.
معنوي	.000	21.026	معنوي	.002	5484.500	٤- ضرورة توفير برنامج للرقابة على الجودة في مكاتب المراجعة العاملة في مصر، مع مراعاة اشتراك مكاتب المراجعة في وضع سياسات وإجراءات رقابة الجودة لهذا البرنامج.
غير معنوي	.254	4.074	غير معنوي	.093	6192.000	٥- ضرورة أن تكون مراجعة النظير إلزامية على مكاتب المراجعة كبيرة الحجم.

وات الخبرة (Kruskal Wallis)			ؤهل العلمي (MANN-Whitney)			متطلبات تفعيل مراجعة النظير
معنوي/غير معنوي	Asym p. Sig. (2-tailed)	Kruskal-Wallis H	معنوي/غير معنوي	Asym p. Sig. (2-tailed)	Mann-Whitney U	
غير معنوي	.786	1.064	غير معنوي	.788	6754.500	٦- ضرورة أن تكون مراجعة النظير إلزامية على مكاتب المراجعة كبيرة ومتوسطة الحجم .
غير معنوي	.401	2.940	غير معنوي	.098	6035.500	٧- ضرورة أن تكون مراجعة النظير إلزامية على جميع مكاتب المراجعة.
غير معنوي	.344	3.326	غير معنوي	.237	6308.000	٨- ضرورة تشكيل لجنة لمراجعة النظير أعضاؤها من ممارسي المهنة المشهود لهم بالكفاءة .
غير معنوي	.151	5.298	غير معنوي	.449	6519.500	٩- ضرورة استقلال لجنة مراجعة النظير عن مكاتب المراجعة.
معنوي	.013	10.736	غير معنوي	.073	5950.500	١٠- ضرورة تفرغ الأشخاص القائمين بمراجعة النظير لهذا العمل.
معنوي	.004	13.161	معنوي	.024	5751.000	١١- ضرورة وجود قوانين وتشريعات ملزمة تنظم أداء الجهات المسئولة عن الرقابة على جودة أعمال مراجعي الحسابات وتلزمها بالإفصاح عن نتائج الفحص في شكل تقارير دورية سنوية.
معنوي	.029	8.987	معنوي	.000	4324.500	١٢- قيام الهيئة بتحديد مكاتب المراجعة الخاضعة للفحص ، وضرورة إشتراك مكتب المراجعة في برنامج مراجعة النظير كمتدرب.
غير معنوي	.562	2.050	غير معنوي	.134	6144.000	١٣- قيام الهيئة بتحديد الشروط التي يجب توافرها في فريق مراجعة النظير من حيث

وات الخبرة (Kruskal Wallis)			تُهل العلمي (MANN-Whitney)			متطلبات تفعيل مراجعة النظر
معنوي/غير معنوي	Asym p. Sig. (2-tailed)	Kruskal-Wallis H	معنوي/غير معنوي	Asym p. Sig. (2-tailed)	Mann-Whitney U	
						الخبرة ودرجة الاستقلال والموضوعية.
غير معنوي	.252	4.088	معنوي	.014	5729.500	١٤- تتولى الهيئة إصدار خطاب تكليف لفريق مراجعة النظر توضح فيه أسماء الفريق ومكتب المراجعة الخاضع للفحص والفترة التي يتم خلالها تقييم أداء مكتب المراجعة.
معنوي	.034	8.647	غير معنوي	.438	6828.000	١٥- تتولى الهيئة تحديد المزايا التي يحصل عليها مكتب المراجعة عند اجتيازه برنامج مراجعة النظر ، وكذلك العقوبات التي تفرض على مكتب المراجعة في حالة عدم وصول أدائه للمستوى المحدد في البرنامج .
معنوي	.008	11.708	غير معنوي	.088	6057.500	١٦- تحدد الهيئة مواعيد الفحص بالاتفاق مع فريق مراجعة النظر دون علم مسبق لمكتب المراجعة الخاضع للفحص ، لضمان عدم قيام المكتب بإخفاء مستندات مهمة.
غير معنوي	.170	5.027	غير معنوي	.072	6067.500	١٧- ضرورة إلزام مكتب المراجعة الخاضع للفحص بالرد على ملاحظات فريق مراجعة النظر للإرتقاء بالمستوى المهني.
غير معنوي	.275	3.874	غير معنوي	.194	6258.000	١٨- بعد الانتهاء من مراجعة النظر يجب أن يتم تقديم تقرير للهيئة للوقوف على مدى حاجة مكتب المراجعة الخاضع للفحص لتحسين أدائه والاشتراك مرة أخرى في برنامج مراجعة النظر.

يتضح من الجدول السابق من نتائج اختبار Mann-Whitney ومن قيمة ( P Sig. ) وجود اختلافات بين آراء فئات الدراسة من حيث المؤهل العلمي حول متطلبات تفعيل مراجعة النظر ، بما يعني كون مستوى تعليم المستقصى منهم (جامعي أو فوق جامعي) له تأثير في إدراكهم لمتطلبات تفعيل مراجعة النظر في بيئة الممارسة المصرية.

وكما يتضح من نتائج اختبار Kruskal - Wallis ( قيمة P Sig. ) وجود اختلاف معنوي بين آراء فئات الدراسة من حيث سنوات الخبرة حول متطلبات تفعيل مراجعة النظر، بما يعني وجود تأثير لاختلاف سنوات الخبرة على آراء فئات عينة الدراسة حول متطلبات تفعيل مراجعة النظر في البيئة المصرية.

ومن خلال تحليل إجابات المستقصى منهم ( مكاتب المراجعة الأربعة الكبار وغير الكبار - مراجعي الجهاز المركزي - أعضاء وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات ) يوضح الجدول التالي مدى موافقتهم بالنسبة للعناصر التي تمثل متطلبات تفعيل مراجعة النظر في بيئة الممارسة المهنية المصرية ، وذلك من خلال حساب المتوسطات لآراء فئات عينة الدراسة.

#### جدول رقم (٥)

متوسط آراء فئات الدراسة حول متطلبات تفعيل مراجعة النظر في البيئة المصرية

المتوسطات (Means)				متطلبات تفعيل مراجعة النظر
أعضاء وحدة الرقابة	مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات	مكاتب المراجعة الأربعة الكبار	مكاتب المراجعة غير الأربعة الكبار	
4.80	4.26	4.28	4.55	١- قيام هيئة قانونية متخصصة بتحديد معايير الرقابة على جودة المراجعة والتي يتم على أساسها تقييم أداء مكاتب المراجعة مما يجعل عملية التقييم أكثر موضوعية.
4.67	4.24	4.19	4.55	٢- قيام الهيئة بدراسة المعايير والتشريعات الحاكمة لعمل المراجع ، ووضع دليل إرشادي لرقابة جودة الأداء في مكاتب المراجعة يكون ملائماً للتطبيق بالمكاتب الكبيرة والمتوسطة والصغيرة الحجم.
4.73	4.09	4.25	4.58	٣- قيام الهيئة بعقد ورش عمل لمراجعي الحسابات لتفهم أهمية الرقابة على جودة أداء مراجعي الحسابات.
4.60	4.46	4.61	4.67	٤- ضرورة توفير برنامج للرقابة على الجودة في

المتوسطات (Means)				متطلبات تفعيل مراجعة النظير
أعضاء وحدة الرقابة	مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات	مكاتب المراجعة الأربعة الكبار	مكاتب المراجعة غير الأربعة الكبار	
				مكاتب المراجعة العاملة في مصر، مع مراعاة اشتراك مكاتب المراجعة في وضع سياسات وإجراءات رقابة الجودة لهذا البرنامج.
2.87	2.39	2.36	2.68	٥- ضرورة أن تكون مراجعة النظير إلزامية على مكاتب المراجعة كبيرة الحجم.
2.27	2.24	2.22	2.73	٦- ضرورة أن تكون مراجعة النظير إلزامية على مكاتب المراجعة كبيرة ومتوسطة الحجم.
3.80	3.83	4.03	3.57	٧- ضرورة أن تكون مراجعة النظير إلزامية على جميع مكاتب المراجعة.
4.47	4.20	4.47	4.49	٨- ضرورة تشكيل لجنة لمراجعة النظير أعضاؤها من ممارسي المهنة المشهود لهم بالكفاءة .
4.80	4.28	4.53	4.73	٩- ضرورة استقلال لجنة مراجعة النظير عن مكاتب المراجعة.
3.87	3.12	3.75	4.09	١٠- ضرورة تفرغ الأشخاص القائمين بمراجعة النظير لهذا العمل.
4.27	3.52	3.56	4.39	١١- ضرورة وجود قوانين وتشريعات ملزمة تنظم أداء الجهات المسؤولة عن الرقابة على جودة أعمال مراجعي الحسابات وتلزمها بالإفصاح عن نتائج الفحص في شكل تقارير دورية سنوية.
3.73	4.20	3.94	4.37	١٢- قيام الهيئة بتحديد مكاتب المراجعة الخاضعة للفحص ، وضرورة إشتراك مكتب المراجعة في برنامج مراجعة النظير كمتدرب.
4.20	4.43	4.50	4.42	١٣- قيام الهيئة بتحديد الشروط التي يجب توافرها في فريق مراجعة النظير من حيث الخبرة ودرجة الاستقلال والموضوعية.
4.27	4.22	4.33	4.46	١٤- تتولى الهيئة إصدار خطاب تكليف لفريق

المتوسطات (Means)				متطلبات تفعيل مراجعة النظر
أعضاء وحدة الرقابة	مراجعي الجهاز المركزي للمحاسبات	مكاتب المراجعة الأربعة الكبار	مكاتب المراجعة غير الأربعة الكبار	
				مراجعة النظر توضح فيه أسماء الفريق ومكتب المراجعة الخاضع للفحص والفترة التي يتم خلالها تقييم أداء مكتب المراجعة.
4.07	4.13	4.11	4.32	١٥- تتولى الهيئة تحديد المزايا التي يحصل عليها مكتب المراجعة عند اجتيازه برنامج مراجعة النظر ، وكذلك العقوبات التي تفرض على مكتب المراجعة في حالة عدم وصول أدائه للمستوى المحدد في البرنامج .
3.93	4.26	4.19	3.94	١٦- تحدد الهيئة مواعيد الفحص بالاتفاق مع فريق مراجعة النظر دون علم مسبق لمكتب المراجعة الخاضع للفحص ، لضمان عدم قيام المكتب بإخفاء مستندات ومعلومات مهمة.
4.67	4.46	4.42	4.79	١٧- ضرورة إلزام مكتب المراجعة الخاضع للفحص بالرد على ملاحظات فريق مراجعة النظر للإرتقاء بالمستوى المهني.
4.40	4.52	4.53	4.62	١٨- بعد الانتهاء من مراجعة النظر يجب أن يتم تقديم تقرير للهيئة للوقوف على مدى حاجة مكتب المراجعة الخاضع للفحص لتحسين أدائه والاشتراك مرة أخرى في برنامج مراجعة النظر .

يتضح من نتائج حساب المتوسطات أن هناك اتفاق بين فئات الدراسة جميعها حول كافة متطلبات تفعيل مراجعة النظر في بيئة الممارسة المهنية المصرية ، كذلك هناك رفض من جانب فئات الدراسة الأربعة حول ضرورة أن تكون مراجعة النظر إلزامية على مكاتب المراجعة كبيرة الحجم ، أو أن تكون إلزامية على مكاتب المراجعة كبيرة ومتوسطة الحجم ، بينما اتفقت فئات الدراسة جميعها على أن تكون مراجعة النظر إلزامية على جميع مكاتب المراجعة، كذلك أوضحت بعض فئات الدراسة وجود صعوبة من الناحية العملية في قيام الهيئة بتحديد مواعيد الفحص دون علم مسبق لمكتب المراجعة ، كذلك يجب مراعاة الدقة عند تحديد مواعيد مراجعة النظر طبقاً لظروف كل مكتب وحجم أعماله حتى لا يؤثر ذلك على أداء المكاتب لأعمالها ، فضلاً عن ضرورة إعداد دورات للمكاتب من جانب الجهات الرقابية

لتوضيح أهمية مراجعة النظير وأنها لا تمثل عبء عليهم ولكنها ضرورية للارتقاء بمستوى المهنة، كما تقترح بعض فئات الدراسة أن يتم إسناد مراجعة النظير إلى مكاتب مراجعة معتمدة من الهيئة التي تختص بالإشراف والرقابة على مراجعة النظير ، لأداء هذا الدور على مكاتب المراجعة المرخص لها بمزاولة المهنة ، ولكن قد يترتب على ذلك التواطؤ بين مكاتب المراجعة ، وكذلك وجود صعوبة في تحديد المكاتب التي تتولى مراجعة النظير ، وعدم تقبل مكاتب المراجعة الخاضعة للفحص بأن يقوم مكتب آخر في نفس المجال بمراجعة أعماله ، ولذا اقترحت الدراسة الحالية قيام هيئة قانونية متخصصة بهذا العمل ، وأن تتولى الهيئة تحديد فريق مراجعة النظير وضرورة تفرغهم لهذا العمل ، كما أوضحت الدراسة أن مراجعة النظير تتم بين بعض مكاتب المراجعة بموجب اتفاقيات بينهم، كما يحدث وأن يقوم الشريك الأجنبي بفحص جانب من أعمال الشريك المصري لضمان تطبيقه لبرنامج وسياسات المراجعة المطبقة لديه بالخارج.

في ضوء ماسبق يتضح ن تحليل آراء فئات عينة الدراسة اهتمام مكاتب المراجعة العاملة في مصر بأسلوب مراجعة النظير وذلك عكس ما توصلت إليه دراسة ( محمد متولي محمد إبراهيم ، ٢٠١٨ ) ، وقد يرجع ذلك إلى أن عينة الدراسة تضمنت بعض المراجعين المسجلين بالهيئة العامة للرقابة المالية والذين يخضعون للرقابة وفحص أعمالهم من جانب وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات ، ومراجعي الحسابات في المكاتب التي تمثل الأربعة الكبار والذين يخضعون لمراجعة نظير من جانب الشريك الأجنبي ، بالإضافة إلى مراجعي الجهاز المركزي وأعضاء وحدة الرقابة.

## نتائج البحث

### أسفر البحث عن مجموعة من النتائج أهمها :

- ١) وجود اتفاق عام بين الدراسات حول كون مراجعة النظير أداة لتأكيد جودة المراجعة والتأكد من إلتزام العاملين بمكتب المراجعة بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني .
- ٢) أوضحت الدراسة أنه على الرغم من الآثار الإيجابية لمراجعة النظير من حيث تعدد رقيب على مكاتب المراجعة ، وأحد وسائل الرقابة على جودة الأداء ، إلا أنها تعرضت للعديد من الانتقادات المتمثلة في غياب الحياد والموضوعية والتركيز على الشكل دون المضمون ، احتمال وجود تواطؤ بين مكاتب المراجعة ، والاعتماد على أفراد غير متفرغين أو صالحين للقيام بمراجعة النظير .
- ٣) عدم وجود هيئة للإشراف على أداء مكاتب المراجعة في مصر ، في حين تقوم وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات بالإشراف والرقابة على مراجعي الحسابات المقيدين بالهيئة العامة للرقابة المالية.
- ٤) هناك اتفاق بين فئات الدراسة جميعها حول أن تكون مراجعة النظير إلزامية على جميع مكاتب المراجعة.
- ٥) وجود صعوبة من الناحية العملية في قيام الهيئة المسؤولة عن مراجعة النظير بتحديد مواعيد الفحص دون علم مسبق لمكتب المراجعة ، حيث أنه يجب مراعاة الدقة عند تحديد مواعيد مراجعة النظير طبقاً لظروف كل مكتب وحجم أعماله حتى لا يؤثر ذلك على أداء المكتب لأعماله.

٦) هناك اتفاق بين فئات الدراسة جميعها حول متطلبات تفعيل مراجعة النظير التي أوردتها الدراسة في البيئة المصرية.

#### توصيات البحث :

في ضوء ما أسفر عنه البحث من نتائج ، توصي الباحثه بما يلي :

- ١) أهمية سن التشريعات الرقابية التي تتيح الرقابة على مكاتب المراجعة ، وتقييم أدائها مما يشجع على بذل العناية المهنية الواجبة وتحسين جودة المراجعة.
- ٢) ضرورة تفعيل أسلوب مراجعة النظير كأداة للرقابة على جودة المراجعة بواسطة هيئة قانونية متخصصة تتولى تحديد معايير الرقابة على الجودة بما يلائم مكاتب المراجعة بمختلف أحجامها، وتشكيل لجنة مراجعة النظير من المراجعين المشهود لهم بالكفاءة ، وضرورة تفرغهم لهذا العمل.
- ٣) ضرورة إعداد دورات تدريبية لمكاتب المراجعة من جانب الجهات الرقابية لتوضيح أهمية تفعيل أسلوب مراجعة النظير للارتقاء بمستوى المهنة.
- ٤) ضرورة إلزام مكاتب المراجعة بوضع سياسات وإجراءات لرقابة جودة الأداء داخل المكتب والالتزام بها، وخضوع المكاتب العاملة في مصر لأسلوب مراجعة النظير ، وجعله من شروط الاستمرار في مزاوله المهنة.

#### نقاط مقترحة لبحوث مستقبلية :

- ١) أثر مراجعة النظير في الارتقاء بمستوى المهنة من وجهة نظر المراجعين
- ٢) دور مراجعة النظير في التنبؤ بفشل مكاتب المراجعة.

## مراجع البحث

### مراجع باللغة العربية:

١. إبراهيم عوض محمد إدريس ، (٢٠١٧)، "مراجعة النظرير ودورها في تقليل مخاطر المراجعة : دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعة بولاية الخرطوم"، رسالة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين.
٢. إبراهيم يعقوب إسماعيل ، عاصم محمد الفضل الربيع ، محمد إسحق عبد الله أبكر ، (٢٠٢٠)، " الدور الوسيط لجودة المراجعة في العلاقة بين مراعاة النظرير وفجوة التوقعات"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، المجلد ٢١ ، العدد الأول، ١٥٥-١٧٣.
٣. أحمد عبد المولى الصباغ ، (١٩٩٣) " استخدام أسلوب الفحص بواسطة النظراء لرقابة جودة عمليات المراجعة وامكانية تطبيقه في البيئة المصرية ". مجلة التكاليف ، الجمعية العربية للتكاليف ، العدد الأول ، ٦١-٩٦.
٤. أحمد على محمد الهاملي ، (٢٠١٥) ، " تقييم مدى فعالية استخدام أسلوب النظرير لتحسين جودة أداء عملية المراجعة في ليبيا "، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة حلوان.
٥. أسامه إميل أمير ، (٢٠١٩)، " دور اتحاد المحاسبين العرب في تطبيق مراجعة النظرير: رؤية مقترحة "، مجلة المال والتجارة ، نادي التجارة، العدد ٦٠١، مايو ، ٢٨-٣٩.
٦. الرشيد ميرغني محمد ، (٢٠٢١) ، " مدى تطبيق مراجعة النظرير في مكاتب المراجعة السودانية: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة السودانية " ، مجلة رماح للبحوث والدراسات، مركز البحث وتطوير الموارد البشرية ، العدد الرابع والخمسون ، ٢٠٣-٢٢٣.
٧. الهيئة العامة للرقابة المالية ، (٢٠١٤) ، قرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٥٠) بشأن تنظيم عمل وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين لدى الهيئة.
٨. ----- ، (٢٠١٤) ، كتاب دوري رقم (٦) بشأن التأكيد على واجبات مراقبي الحسابات المقيدين بسجلات الهيئة.
٩. ----- ، (٢٠٢١) ، قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (٣) بإعادة تنظيم ضوابط القيد واستمرار القيد والشطب في سجل مراقبي الحسابات لدى الهيئة.
١٠. أماني حسن كامل ، (٢٠٠١)، "مراجعة النظرير كأسلوب رقابي لتحسين جودة المراجعة"، مجلة المحاسب ، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية ، العدد التاسع.
١١. بابكر محمد البله خطاب ، (٢٠١٦) ، " دور مراجعة النظرير في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة ، رسالة ماجستير ، الخرطوم ، جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا.
١٢. حسام السعيد الوكيل ، (٢٠٠٤) ، "تقييم أساليب الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة بجمهورية مصر العربية " ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة حلوان .
١٣. حسن النور حسن بشير ، (٢٠١٧)، "مراجعة النظرير وأثرها على جودة المراجعة الخارجية : دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي وعينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة بالسودان"، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين.

١٤. حسن شلقامي محمود ، (٢٠١٤)، " مقومات تفعيل مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة المراجعة - دراسة ميدانية"، *مجلة المحاسبة والمراجعة* ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، ٦٧-١١٩.
١٥. خالدة محمد عبد الله محمود، (٢٠١٧) ، " *مراجعة النظر ودورها في تضيق فجوة التوقعات : دراسة ميدانية على ديوان المراجع القومي*"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين.
١٦. سلوى نجيب محمد الزبير ، (٢٠٢١) ، " *أثر مراجعة النظر على جودة المراجعة : دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية*" ، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين.
١٧. صالح حامد محمد علي ، حسن الطيب عبد الله خالد، (٢٠١٦)، "مراجعة النظر ودورها في تطوير الممارسة المهنية والخارجية بالسودان"، *مجلة طحنون للدراسات والعلوم* ، كلية الإمارات للعلوم والتكنولوجيا ، العدد الأول ، ٦٦-٩٧.
١٨. عفاف إسحق أبو زر ، حازم محمد طه ، (٢٠١٠)، " *أثر معايير مراجعة مكاتب التدقيق الزميلة على جودة مكاتب التدقيق " المجلة الأردنية في إدارة الأعمال* ، المجلد ٨ ، العدد الرابع ، ٧٨٨-٨١٤.
١٩. عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، (٢٠٠٨)، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية - دراسة نظرية ميدانية"، رسالة ماجستير ، كلية التجارة، جامعة أسيوط.
٢٠. فايزه محمود حلمي يونس ، (١٩٩٧) ، " *مراجعة النظر لمكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر كأداة رقابية لتحسين جودة الأداء المهني : دراسة ميدانية استطلاعية* " ، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة* ، كلية التجارة ، جامعة الأزهر ، العدد الثالث ، ٥٦٣-٦١٦.
٢١. محمد أزهرى محمد عبد الله ، (٢٠١٦) ، " *مراجعة النظر ودورها في رفع كفاءة الرقابة على جودة المراجعة : دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة الخارجية*" ، رسالة ماجستير ، كلية الدراسات العليا ، جامعة النيلين.
٢٢. محمد صالح هاشم ، ( ٢٠١٠ ) ، " *تقييم مدى قبول أسلوب مراجعة النظراء كأداة للرقابة الخارجية على جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية*" ، *مجلة الدراسات المالية والتجارية* ، كلية التجارة ، جامعة بني سويف ، العدد الثاني.
٢٣. محمد متولي محمد إبراهيم بركات، (٢٠١٨)، " *إطار مقترح لإمكانية تطبيق برنامج مراجعة النظر كأداة للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في مصر*" ، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، كلية التجارة بالإسماعيلية ، جامعة قناة السويس ، المجلد ٩ ، العدد الثاني ، الجزء الثاني ، ٢٦-٥١.
٢٤. [www.SOCPA.org.sa](http://www.SOCPA.org.sa) ، برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ، (٢٠٢١).

## ثانياً : المراجع الأجنبية

1. AICPA, (2004), "Standards for Performing and Reporting on Peer Reviewed Board", January, 1-7.
2. AICPA, (2019), "Questions and Answers about the AICPA Peer Review Program", **Peer Review Program**, update No. 19, January.
3. Australian National Audit Office, (2012)," International Peer Review of the Supreme Audit Institution of India", October.
4. Casterella J. R., Jensen, K. L., Knechel, W. R., (2009), " Is Self-Regulated Peer Review Effective at Signaling Audit Quality?" **The Accounting Review**, 84,(3), 713-735.
5. CNCC, (2007), "Audit des Comptes Realise Par Plusieurs Commissaires aux Comptes", **Compagnie National des Commissaires aux Comptes**, NEP 100.
6. Engles, Dieter, (2011), "Peer Review: A Quality Assurance Tool for SAIs, **International Journal of Government Auditing**, 38, (4), October, 1-4.
7. Graff Nelson, (2009), "Approaching Authentic Peer Review", **The English Journal**, 98, (5), May 81-87.
8. Gunny, K., Zhang, T., (2006), "The Association between Earnings Quality and Regulatory Report Opinions in the Accounting Industry – AICPA Peer Review and PCAOB Inspections", December, 1-46.
9. Legal Aid Agency, (2021), "Independent Peer Review ", **Process Document**, November, 1-44.
10. Lukas, L., (2016), " From Peer Review to PCAOB Inspections; Regulating for Audit Quality in the U.S.", **Journal of Accounting Literature**, 36, 28-59.
11. Morton D., Sellers, R. S., Barale-Thomas, E., Bolon, B., George, C., Hardisty, J. F., (2010), "Recommendations for Pathology Peer Review", **Toxicologic Pathology**, 38, 1118-1127.
12. Rymer, J., Bernstein, S., (2009), "Guide for Conducting External Peer Reviews of the Audit Organizations of Federal Offices of Inspector General", **Council of the Inspectors General on Integrity and Efficiency Audit Committee**, March.
13. Sarbanes-Oxley Act of (2002) – PCAOB Salih, W. K., Hla, D. T., Ahmed, E. R., (2015), "Peer Review Effectiveness on Quality Assurance Review Programs by Auditors in Public Sector", **International Conference on Contemporary Issues in Accounting and Finance**, October, 1-14.

14. Trautmann, N. M., (2009), "Interactive Learning through Web-Mediated Peer Review, **Education Technology Research and Development**, 57, 685–704.
15. Ware Mark, (2008), " Peer Review: Benefits, Perceptions and Alternatives", **Publishing Research Consortium**, 1–22.
16. Yuniarti, R., Nisjar, K., (2015)," Peer Review and Audit Quality", Proc. of the Third Intl. Conf. on Advances in Economics, Management and Social Study, 38–41.