أثر تطوير التخصص الصناعى على حوكمة مهنة المراجعة

إعداد

بسنت على أحمد نورالدين

The impact of the development of industrial specialization on auditing profession governance

Preparation

Basant Ali Ahmed nor eldin

ملخص :

إن جوهر عملية المراجعة يعتمد على كل من مفهوم المخاطر ومفهوم حوكمة الشركات معاً وذلك لأن التخطيط للمراجعة يتطلب : فهم عميق لنشاط العميل والبيئة التى يعمل فيها بما يتضمنه ذلك من التعرف على أسلوب الإدارة وكيفية تطبيق معايير الحوكمة من خلال هذا الأسلوب, كما يتطلب تقدير المخاطر التى تتعرض لها منشأة العميل والتى قد تؤثر عليه كمشروع مستمر ,فضلاً عن إحتمال ظهور بنود القوائم المالية بصورة مضللة.

ويمكن القول أن المراجعين الذين لديهم خبرة فى صناعة معينة عادة ما يملكون قدراً من المعرفة عن هذه الصناعة ,وبالتالى يكون لديهم القدرة على إكتشاف غش القوائم المالية عن غيرهم من المراجعين غير المتخصصين ,وقد أشارت أحدث الدراسات أن معرفة المراجع بصناعة العميل تحسن من تقديره لمخاطر المراجعة وتؤثر فى طبيعة ونوعية التغيرات التى يدخلها على إجراءات المراجعة المخططة وموازنة الوقت, كما أن المراجعين المتخصصين لديهم سرعة فى الإستجابة لتقديراتهم عن خطر المراجعة بعكس المراجعين غير المتخصصين.

كلمات مفتاحية : التخصص الصناعى ,حوكمة مهنة المراجعة.

Abstract:

The essence of the audit process depends on both the concept of risk and the concept of corporate governance together because the planning of the audit requires: a deep understanding of the client's activity and the environment in which he works, including the identification of the management method and how to apply the standards of governance through this method, Are exposed to the customer's facility and may affect it as a going concern, as well as the possibility that the items in the financial statements will be misstated.

It can be said that auditors with experience in a particular industry usually have some knowledge of the industry and therefore have the ability to detect financial fraud from other non-specialist auditors. Recent studies have indicated that auditor knowledge of the client's industry improves his audit risk assessment And affect the nature and quality of the changes it introduces to the planned audit procedures and time balance. Specialized auditors also have a rapid response to their estimates of the risk of audit unlike non-specialist reviewers.

Keywords: Industrial specialization, Audit profession governance

مقدمة :

إن من المنطقى أن يكون لحوكمة منشآت المراجعة أهدافاً خاصة وضعت آليات الحوكمة من أجلها, وتهدف قواعد وضوابط الحوكمة بشكل عام إلى تحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق مسائلة الملاك للإدارة مما يؤدى إلى حماية أصحاب الحقوق مع مراعاة مصالح العمل والعمال والحد من إستغلال السلطة فى غير المصلحة العامة بما يؤدى إلى تنمية الإستثمار وتشجيع تدفقه وجذب المدخرات لتعظيم الإستثمار وإتاحة فرص عمل جديدة.

مشكلة البحث :

اكتسبت الحوكمة أهمية كبيرة منذ حدوث الأزمة المالية الأسيوية فضلاً عن سلسلة إكتشافات تلاعب الشركات فى قوائمها المالية مثل فضيحة إنرون وشركة بارملات وشركة وردلكوم فى الولايات المتحدة مما جعلها تمثل إحدى القضايا التى استحوذت على إهتمام المؤسسات التنظيمية العامة والخاصة والمهنية بالإضافة إلى الأكاديميين والممارسين للأعمال التجارية بكافة أنواعها ,فقد كانت تلك الفضائح والأزمات المالية والإنهيارات المؤسسية هى التى جعلت حوكمة الشركات فى مركز الصدراة فى الدول النامية والأسواق الصاعدة.

والحوكمة هى منظومة من القواعد والمعايير والإجراءات تساعد على إدارة منشآت الأعمال ومراقبتها بطريقة أكثر كفاءة,حيث يمكن من خلالها توجيه أنشطة المنشأة إلى تحقيق مستوى أداء أعلى من أجل تحقيق أهدافها ,والإلتزام بالمعايير اللازمة لتحقيق الإفصاح والشفافية فى القوائم والتقارير المالية, والإشراف على إدارة المخاطر وعمليات الرقابة عليها ,وضمان الحفاظ على حقوق المساهمين وجميع الأطراف ذوى المصلحة ,بهدف تعظيم قيمة المنشأة.(أشرف أحمد محمد,2013, ص : 6)

وقد عرفت حوكمة مهنة المراجعة بأنها "نظام متكامل للرقابة المالية الغير مالية,وعن طريقه يتم إدارة الشركة والرقابة عليها", كما عرفت أيضاً على أنها "عملية وهيكل يستخدم لتوجيه وإدارة الأعمال وأمور الشركة بهدف تعظيم ثروة حملة الأسهم التى تتضمن التأكد من الصحة المالية للمنشأة إن كل من العملية تحدد تقسيم السلطة وتضع الآليات الخاصة بتحقيق المسائلة المحاسبية فيما بين المساهمين والمجلس والإدارة".

ومما لاشك فيه أن الحوكمة أصبحت تحتل أهمية كبيرة على مستوى العالم الآن ولقد زاد الحديث مؤخراً عن الحوكمة ودورها فى تحسين الأداء الإقتصادى والإستثمارى والمالى وضرورة تطبيقها ومتابعة أنظمتها فى أغلب الإدارات لضمان حقوق المساهمين والمستثمرين والمجتمع ككل.

وتجدر الإشارة هنا إلى التركيز على القصور الذى تواجهه مهنة المراجعة, وينقسم هذا القصور فى مهنة المراجعة على الآتى :

- **القصور فى التقرير :**

ويظهر هذا القصور عندما تكون وجهة نظر الممتهنين والعامة مختلفة حول ما يجب أن يتضمنه تقرير المراجع, وترجع إلى مجموعة من الأسباب :

1- **الإختلاف فى توقعات الأطراف المعنية بتقرير المراجع.**
2- **أسلوب صياغة التقرير.**
3- **عدم قدرة التقرير على توصيل نتائج المراجعة للمستخدمين.**

- **القصور فى الأداء :**

ويتمثل هذا القصور فيما بين ما يمكن توقعه من أداء المراجعين بشكل معقول عن طريق مستخدمى القوائم المالية (أو المجتمع) وبين تلك الواجبات التى يدرك المراجعين تحقيقها فعلياً.

ويظهر هذا القصور من خلال نقص المعرفة لدى القائم بواجبات المراجعة ومصداقية القوائم وإختلاف الأحكام القضائية والشك فى الحياد وإستقلال المراجع, كما يظهر عندما يكون وجهة نظر المهنيين والعامة مختلفة نحو متى يكون المراجع مسئولاً حول مسئولية ويقع تحديد المسئولية على الجهات المنظمة لأحكام هذه المسئولية وعلى النظام القضائى داخل الدولة.(محمد فرح يس,2018, ص.ص:77-78)

ومما سبق يتضح أن مشكلة البحث تركز على ضرورة العمل على تطوير التخصص الصناعى ورفع كفاءة الداء المهنى للمراجع بما يحقق رفع كفاءة وتعظيم قيمة مكاتب المراجعة من خلال تفعيل قيمة وأداء حوكمة مهنة المراجعة.

أهمية البحث :

وتنقسم أهمية البحث إلى الآتى :

الأهمية العلمية : حيث يعد تقرير المراجعة أساس مصداقية القوائم المالية ,ويوجه تقريره متضمناً رأيه الفنى المحايد عن صدق وعدالة القوائم المالية التى قام بمراجعتها إلى المساهمين بصفة أساسية بإعتباره وكيلاً عنهم, ونظراً لأهمية هذا التقرير دأبت المنظمات المهنية القائمة على شئون مهنة المراجعة على العمل على ضمان إستقلالية المراجع وتطويره للإعتماد عليه فى القرارات الإستثمارية.

الأهمية العملية : حيث تعتبر وظائف الحوكمة مكوناً أساسياً تقوم عليه إثبات حوكمة منشآت المراجعة بإعتبارها أدوار هامة يتم القيام بها للمساهمة فى تنفيذ وتحقيق الغرض من آليات الحوكمة على أكمل وجه ,حيث أن هناك ثلاثة وظائف أساسية بالغة الأهمية فى خلق تشغيل متوازن داخل المنشآت وبشكل جيد وفعال, وإن هذه الوظائف الثلاثة حاسمة لإنجاز أداء مستدام ,وهذه الوظائف هى : وظيفة الإشراف, والوظيفة الإدارية, ووظيفة الرصد والمراقبة.

منهج البحث :

تتبع الباحثة المنهج الإستقرائى من خلال إتباع خطوات المنهج المتمثلة فى التعرف على مفهوم التخصص الصناعى والبحث فى تطوير أداء المراجع وأثره على زيادة فاعلية تقارير المراجعة ومن ثم جودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وزيادة اليقة والمصداقية بها.

فروض البحث :

إعتماداً على مشكلة البحث وإتساقاً مع منهجه ,تقوم الباحثة بإختبار الفروض التالية :

1. **بيان تطوير التخصص الصناعى فى مجال المراجعة.**
2. **أثر تطوير التخصص الصناعى على رفع كفاءة تقارير المراجعة.**
3. **أثر تطوير التخصص الصناعى على رفع كفاءة أداء عملية المراجعة.**

تقسيمات البحث :

ويتم تقسيم البحث إلى عدد من المباحث, كالآتى :

المبحث الأول : هيكل حوكمة مهنة المراجعة.

المبحث الثانى : أسس تطوير التخصص الصناعى.

المبحث الثالث : دور تطوير التخصص الصناعى على أبعاد حوكمة مهنة المراجعة.

المبحث الأول : هيكل حوكمة مهنة المراجعة :

ويجدر الإشارة هنا إلى المبادئ التى تعمل على حوكمة مؤسسات المراجعة الخارجية ,كالتالى:

- **وجود تشريعات مهنية معاصرة وملائمة للمهنة.**
- **وجود نظام متطور وفعال للتعليم المحاسبى بصفة خاصة والتجارى بصفة عامة.**
- **وجود نظام تدريبى كفء ومرن ولا مركزى.**
- **تنمية الوعى لدى أصحاب المصالح فى الشركات والمجتمع بشأن دور مهنة المراجعة فى رفاهية المجتمع.**
- **وجود دليل متطور وملزم بقواعد أداب وسلوكيات المهنة.**
- **تفعيل آلية بحثية مهنية وأكاديمية مستمرة لمشاكل الممارسة المهنية وسبل مواجهة التحديات المهنية علمياً.(صالح حامد محمد,2016,ص.ص :16-17)**

ويرى أحد الباحثين أن مبادئ حوكمة الشركات التى أصدرتها منظمة التعاون الإقتصادى والتنمية (OECD) فى عام 1999 تمثل مجموعة من المبادئ تساعد على تطبيق نظام الحوكمة بالمنشآت, وذلك لمساعدة الدول الأعضاء بالمنظمة لتطبيق الحوكمة, والتى قد تم تحديث هذه المبادئ ,فى 22 أبريل 2004 لكى تتواكب مع المتغيرات الحديثة فى بيئة الأعمال ,وهذه المبادئ هى : ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات ,حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية, المعاملة المتساوية للمساهمين ,دور أصحاب المصالح ,الإفصاح والشفافية, مسئولية مجلس الإدارة ,والتى اكتسبت قبول عام من معظم دول العالم كإطار عمل ملائم لتحليل مدى تطبيق الحوكمة فى لأسواق المختلفة, حيث أنها تعتبر نقطة إنطلاق لتحقيق الرقابة والجودة فى إدارة المخاطر بمنشآت الأعمال.

وعلى الرغم من أن مفهوم حوكمة الشركات هو مفهوم رقابى إلا أنه يرتكز بشكل أساسى على مبادئ وقواعد سلوكية وأخلاقية,ويجب أن تنعكس تلك القيم الأخلاقية على نظم الرقابة وعمليات إدارة المخاطر ,كما يعتبر تعزيز مبدأ المساءلة فى ثقافة المنشأة من أهم ركائز حوكمة الشركات الجيدة ويضمن خضوع جميع الأطراف للمساءلة, وبالتالى فإن إحساس مجلس الإدارة بالمساءلة والمسئولية عن نجاح المنشأة

سوف يؤدى إلى الحاجة إلى الإعتراف بالمخاطر المختلفة وضمان فعالية عملية إدارة هذه المخاطر ضمن الثقافة العامة للمنشأة.(اشرف احمد محمد,2013,ص :14)

كما ترتكز الحوكمة الشركات على ثلاث ركائز هى :

1- **السلوك الأخلاقى : أى ضمان نزاهة الإدارة وإتباع السلوك الأخلاقى النزيه والمتوازن فى تحقيق مصالح مختلف الأطراف المرتبطة بالمنشأة.**
2- **تفعيل أدوار أصحاب المصالح فى القيام بأدوارهم الرقابية والإشرافية , مثل مجلس الإدارة, ولجنة المراجعة, والمراجعين الداخليين , والمراجعين الخارجيين, وجهات الإشراف.**
3- **القيام بإدارة فعالة للمخاطر التى تواجهها المنشأة.**

ولعل أهم ما يؤكد الحاجة إلى تطبيق نظام حوكمة الشركات هو وجود كثير من الدوافع التى يمكن تلخيصها فى الآتى :

- **الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء.**
- **تحسين الكفاءة الإقتصادية.**
- **إيجاد الهيكل الذى تتحدد من خلاله أهداف الشركة,ووسائل تحقيق تلك الأهداف ,ومتابعة الأداء.**
- **المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة لأداء الشركات, بحيث تتحول مسئولية الرقابة إلى كلا الطرفين وهما مجلس إدارة الشركة والمساهمون ممثلة فى الجمعية العمومية للشركة.**
- **عدم الخلط بين المهام والمسئوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسئوليات أعضائه.**
- **تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.**
- **تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب.**
- **إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين, والإضطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات.(وائل يحيى عبد الحميد,2014,ص.ص:370-371)**

كما يذكر بعض الباحثين أن حوكمة الشركات تستهدف تأكيد مسئوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها وحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح من خلال ضبط عمليات الإدارة وإتخاذ القرارات والقضاء على سلبيات الوكالة فى عمل الإدارة وتفعيل نظم الرقابة وتحسين أداء المنشآة وتعظيم قيمتها الإقتصادية, من خلال

التركيز على إدارة المخاطر التى تعترض تحقيق الأهداف وتقلل فرص النجاح ,وتحقيق العدالة والشفافية فى جميع تعاملات المنشأة وعملياتها من خلال تحسين عمليات الإفصاح والممارسات المحاسبية والإدارية, وعليه يمكن تحديد دور للمراجع الداخلى فى تفعيل تطبيق حوكمة الشركات من خلال تحديد دوره فى كل من تأكيد وتفعيل نظام الرقابة الداخلية وإدارة ومراقبة المخاطر التى تواجه المنشأة.

وعلى ذلك فإن المبادئ الأساسية للحوكمة وآلياتها لا تختلف حسب نوع الصناعة (شركة,مصرف,منظمة حكومية) وكذلك لا تختلف حسب نوع النشاط (صناعى ,تجارى, خدمى, زراعى) ولكن تفعيل آليات الحوكمة يتأثر بالتخصص الصناعى حيث تواجه القطاعات المختلفة مخاطر مختلفة, فعلى سبيل المثال تواجه مخاطر مصرفية متنوعة قد لا توجد بهذا الشكل والحجم والشدة فى الشركات مثل مخاطر الإئتمان ومخاطر سعر الصرف ومخاطر سعر الفائدة ومخاطر السوق ومخاطر التشغيل ومخاطر السيولة, كذلك تواجه شركات البترول مخاطر مختلفة مثل مخاطر البحث والإستكشاف ومخاطر التقلبات الحادة فى أسعار البترول وهكذا, ولذلك لجأت مكاتب المحاسبة الكبيرة فى دول العالم إلى تخصيص مجموعة من المراجعين للقيام بأعمال المراجعة لقطاعات صناعية معينة ,مثل مراجعى المصارف, مراجعى شركات البترول, مراجعى التأمين, مراجعى المنشآت الزراعية, وذلك من أجل التميز فى أداء خدمات المراجعة.(Gourav.V,2002,P.P:1057-1065)

ولذلك فقد أصبح التخصص الصناعى لمراقب الحسابات , يمثل أحد مداخل تطوير مهنة المراجعة ,وذلك لمواكبة التغيرات التى تفرزها بيئة الأعمال ,وذلك من أجل التميز فى الخدمة التأكيدية التى تقدمها المراجعة, وذلك من خلال ترشيد الحكم المهنى لمراقب الحسابات الذى يتيحه هذا التخصص.(عبد السلام على عبد السلام,2016,ص.ص : 984-985)

ويقصد بالتخصص الصناعى لمراجع الحسابات ,قيام المراجع بالتخصص فى أداء عمليات المراجعة لشركات تتبع قطاع صناعى أو خدمى واحد, كأن يتولى مراجع أو مجموعة مراجعين مراجعة الشركات التى تعمل فى مجال الأسمنت وغيرهم الشركات الغذائية وآخرين الصناعات الإلكترونية وهكذا...,مع التأكيد على أن لكل قطاع من هذه القطاعات خصائص فنية ترتبط بأنشطته قد تختلف عن القطاعات الأخرى, وبذلك يظهر لناتصنيف واضح للمراجعين حسب القطاعات التى يتولون مراجعة حساباتها.

وبهذا يعتبر التخصص أحد مداخل التطوير فى ممارسة مهنة المراجعة لمواجهة التطورات والتغيرات فى بيئة الأعمال الحديثة والبيئة التنظيمية المرتبطة بممارسة المهنة, كما يعتبر التخصص أحد مداخل تحقق

الإستمرارية فى سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة فى ظل العولمة وإنفتاح الأسواق ,ويتنوع التخصص فى المراجعة ما بين تخصص مكتب المراجعة نفسه فى قطاع صناعى معين أو تخصص شركاء المراجعة فى مكتب المراجعة.

كما ترى الباحثة أن التخصص الصناعى هو أحد السبل لرسيخ قواعد حوكمة مهنة المراجعة.

كما أن التخصص الصناعى للمراجع بهذا الشكل يضمن بلا شك تحقق تماثل طبيعة العمليات التى تقوم بها المنشآت فى نفس القطاع, وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات ,وفى هذا الإطار يعمل مراجع الحسابات على القيام بإستثمارات تهدف إلى تطوير المعارف والخبرات المتعلقة بقطاع صناعى محدد للحصول على معرفة معمقة بخصائص وطبيعة العمليات التجارية والصناعية فى هذا القطاع, ويصعب على المنافسين من غير المتخصصين إمتلاكها مستفيداً من إقتصاديات الحجم الكبير.

المبحث الثانى : أسس تطوير التخصص الصناعى :

وترى الباحثة أن تطوير التخصص الصناعى يتحدد فى ثلاثة محاور رئيسية :

المحور الأول : تطوير مبدأ إستقلالية المراجع الخارجى من خلال الآتى :

1- التوجيه بإختبار المراجعين الخارجيين وتغييرهم وتحديد أتعابهم.

- **مدى خبرة ومعرفة المراجعين الخارجين بالمنشأة والصناعة التى تنتمى إليها.**
- **مؤهلات أعضاء فريق المراجعة وسياسة التناوب الوظيفى لهم.**
- **سياسة تحديد الأتعاب.**
- **برنامج رقابة الجودة فى مكتب المراجعة ,وفحص أحدث تقرير لمراجعة النظير ,حيث يمكن فحص أداء مكاتب المراجعة بواسطة بعضها البعض.**

2- الموافقة على الخدمات الإستشارية المقدمة من المراجع الخارجى للإدارة وتحديد أتعابها فى حالة رغبة الشركة فى الحصول على تلك الخدمات من المراجع ,إذا ما دعت الضرورة لذلك.

3- فحص جوانب عدم الإتفاق بين المراجع الخارجى والإدارة , ومحاولة تطبيق جوانب الإختلاف إلى أدنى حد ممكن وتأييدها للمراجع الخارجى فى حالة حدوث إختلاف فى وجهات النظر مع إدارة الشركة حول بعض الأمور الفنية وترى المراجع على صواب.

4- العمل على زيادة فعالية المراجعة الخارجية وتحسين جودة أدائها وزيادة الثقة فى التقارير المقدمة من المراجع الخارجى.

كما يؤثر حجم وسمعة مكتب المراجعة على جودة الأداء المهنى للمراجع حيث أن هناك علاقة طردية بين حجم مكتب المراجعة وسمعته الجيدة وجودة الأداء المهنى للمراجع.

وقد ناقشت بعض الدراسات تأثير الحجم فى المفاضلة بين مكاتب المراجعة بالنسبة للعميل وإعتبرت حجم مكتب المراجعة هو المقياس الحقيقى لقياس جودة الأداء المهنى لدى بعض العملاء حيث ينظر إلى مكتب المراجعة كبير الحجم على أنه دليل لضمان الكفاءة والثقة فى أداء هذا المكتب وضمان مصداقيته وسلامة التقارير المهنية المصدرة منهم.(Fuad El Mahedi,2013)

المحور الثانى : تطوير مبدأ إستقلالية المراجع الخارجى من خلال الآتى :

يمكن للجنة المراجعة القيام بدور فعال فى تدعيم إستقلال المراجعين الداخلية وتحسين جودة التقارير المالية عن طريق الآتى :

- **ضرورة إشتراط تحويل سلطات تعيين وعزل المراجع الداخلى للجان المراجعة بالشركات المساهمة ,وكذلك إشتراط توجيه التبعية التنظيمية الإدارية لإدارة المراجعة الداخلية ,مباشرة إلى لجان المراجعة.**
- **التأكد من توافر مستويات التأهيل الملائمة لأعضاء إدارة المراجعة الداخلية التى تجعلهم قادرين على خدمة الشركة بفعالية.**
- **ضرورة تحديد الحد الأقصى لفترة قيام المراجع الداخلى بمهنة المراجعة الداخلية إلى شركة مساهمة بخمس سنوات حفاظاً على إستدامة إستقلاله وعدم تأثيره بأيه علاقات وظيفية أو مهنية مع إدارة وموظفى نفس الشركة.**
- **التأكد من أن تقارير المراجعة الداخلية توجه مباشرة إلى لجنة المراجعة والتأكد من أن مدير إدارة المراجعة الداخلية لديه الحرية الكافية للإتصال للجنة المراجعة.**
- **ضرورة قيام السلطات التشريعية ,بتشديد العقوبات المدنية والجنائية على المراجعين الدخليين فى حالة إشتراكهم فى أى مخالفات مالية أو تقارير مالية مضللة.**

وعلى ذلك ,فإنه تلعب المراجعة الداخلية دوراً هاماً فى التأثير على جودة وكفاءة عمليات المراجعة حيث تهدف المراجعة الداخلية إلى وضع نظم لتقييم وسائل ونظم وإجراءات المخاطر فى المنشأة وضمان لتطبيق

قواعد الحوكمة بها بشكل سليم ,كما أنه يتم وضع نظم وإجراءات المراجعة الداخلية بناءاً على تصور ودراسة للمخاطر التى ستواجه الشركة.

وبالتالى فإن هناك علاقة تكاملية بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية حيث يعتمد المراجع الخارجى على نظام الرقابة الداخلية فى تحديد عينة الدراسة ونظراً لأن المراجعة الداخلية هى جزء من نظام الرقابة الداخلية فيجب على المراجع الخارجى فهم عمل المرجعة الداخلية وكذلك ضرورة التشاور بين المراجع الخارجى والمراجع الداخلى بشأن تقدير درجة الخطر المرتبطة بعمليات الغش والتلاعب بالإضافة إلى ما سبق يجب على المراجع الخارجى أن يستعين بأنشطة المراجعة الداخلية عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وكذلك إجراءات جمع أدلة الإثبات اللازمة للإختبارات التفصيلية.(أميرة عارف مصطفى,2015, ص:146)

المحور الثالث : تحقيق العدالة والوعى الإجتماعى لأهمية مهنة المراجعة :

- **المعاملة العادلة لمساهمى الأقلية من قبل المساهمين أصحاب الأغلبية.**
- **حق كافة حملة الأسهم فى الدعوة إلى الإجتماعات العامة.**
- **سهولة طرق الإدلاء بالأصوات.**
- **إيداع الأسهم بشكل عادى لجميع المساهمين.**
- **حماية حقوق المساهمين.**
- **إعطاء الأولوية للعلاقات مع المستثمرين.**
- **وجود سياسة واضحة تؤكد التمسك بالسلوك الإخلاقى.**
- **وجود سياسة واضحة عن المسئولية البيئية.**

وترى الباحثة أن هناك عدد من الأبعاد لحوكمة مهنة المراجعة تمكنها من مواجهة القصور فى التقرير والأداء, وهى كالتالى :

البعد الأول : الإفصاح و الإتصال :

حيث يعد أحد الأبعاد الأساسية لحوكمة مهنة المراجعة ,ويتحقق هذا البعد من خلال قيام مؤسسات المراجعة الخارجية بالإفصاح الصحيح والسليم عن كافة الموضوعات المتعلقة بنتائج عملية الفحص والمراجعة فى تقارير المراجعة ولكافة الأطراف ذات العلاقة أو المصلحة خلال التوقيت المناسب بما يتضمن

ذلك معلومات عن المركز المالى , حقوق الملكية وسياسات الحوكمة وتقارير التدقيق ومقاييس الأداء والإنجاز والتوجيهات والخطط المستقبلية للوحدات الإقتصادية قيد المراجعة(Cohen.J.R,2000, P:137)

البعد الثانى : الرقابة :

يمثل البعد الرقابى ذات أهمية كبيرة فى مجال حوكمة مهنة المراجعة , ويشير ذلك إلى ضرورة توافر نظم للرقابة والمساءلة على أداء مؤسسات المراجعة الخارجية وتصرفاتها الإدارية لضمان الحد من عدم تماثل المعلومات وتقليل الفجوة بين أصحاب المصالح والمساهمين من جهة وبين إدارة الوحدة الإقتصادية من جهة أخرى, (Imhoff,J.R,2002,P:14) بالإضافة إلى توفير الإستقلالية التامة لهذه المكاتب عن الإدارة ,والعمل على إضفاء المزيد من الثقة والمصداقية فى التقارير المالية من خلال الرأى الفنى المحايد.(Schilder,A,2002, P:12)

المبحث الثالث : دور تطوير التخصص الصناعى على أبعاد حوكمة مهنة المراجعة :

ويجدر الإشارة بناءاً على ما سبق إلى النقاط التالية :

- **دور تطوير التخصص الصناعى فى زيادة جودة التقارير المالية :**

حيث حددت المعايير المهنية للمراجعة الخارجية دور وظيفة المراجعة الداخلية فى دعم المراجع الخارجى عند تنفيذ مهام عملية المراجعة الخارجية السنوية (SAS NO.65) وأيضاً أصدر المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين AICPA فى 15 ديسمبر 1991 كمعيار المراجعة الأمريكى رقم (56) بعنوان : "دراسة المراجع الخارجى لوظيفة المراجعة الداخلية عند مراجعة القوائم المالية ", حيث يؤثر عمل وظيفة المراجعة الداخلية على طبيعة ,توقيت , ومدى عمل المراجعة الخارجية السنوية, وكذلك يؤثر على الإجراءات التى ينفذها المراجع الخارجى بغرض فهمه لنظام الرقابة الداخلية ,إجراءات تقدير المخاطر , وإجراءات جمع أدلة الإثبات اللازمة للإختبارات التفصيلية, وأيضاً أعطى المعيار الصادر عن مجلس الإشراف المحاسبى على الشركات العامة (AS No.2, PCAOB) الفرصة للمراجعين الخارجيين للإعتماد على عمل المراجعين الداخلين فيما يتعلق بالرقابة الداخلية.((Auditing Standard (PCAOB), (No.2

وكنتيجة طبيعية لهذه العلاقة أصبح هناك دور هام هو مدى قدرة المراجع الداخلى والمراجع الخارجى على تفعيل الأداء الرقابى وإدارة المخاطر وتطبيق حوكمة الشركات ,وذلك فى إطار العمل على توحيد وتفعيل جهود عملية التكامل بينهم بغرض تلبية إحتياجات مستخدمى مخرجات عملية المراجعة, وزيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة التى تنعكس بدورها على جودة حوكمة الشركات.

وفى وصف المعيار رقم 99 من معايير المراجعة الأمريكية للغش (SAA 99) حدد ثلاث مواقف للغش تنتج قوائم مالية مضللة أطلق عليها مثلث الغش :

وتعنى أطراف هذا المثلث أنه لوقوع التلاعب والغش يلزم لدى مرتكبه دافعاً أو حافزاً لإرتكابه, أو أنه يتعرض لضغوط تجعله يتجه لإرتكاب التلاعب ولكى يتحول هذا الدافع إلى واقع يجب أن تكون هناك إمكانية لذلك ,بمعنى أن تكون آليات ووسائل الرقابة الداخلية المطبقة ضعيفة , والفرد الذى يتوافر له دافع وفرصة لإرتكاب الغش إذا ما كان قادر على تبرير الغش ,فإن إحتمال وقوع الغش يكون كبير.

وعلى ذلك فإن مكونات مثلث الغش هذه لها إرتباط وثيق بطبيعة الصناعة التى تعمل بها المنشأة محل المراجعة كما يلى :

1- الحوافز / الضغوط :

ترتبط الحوافز الدافعة للغش بطبيعة الصناعة لوجود عوامل تهدد الإستقرار المالى أو الربحية مثل التدفقات النقدية السالبة المتكررة من الأعمال أم عدم القدرة على توليد تدفقات نقدية بسبب التغيرات فى التكنولوجيا وتقادم المنتج ووضع المنشأة بين المنشآت المنافسة.

2- الفرص / الظروف :

توفر طبيعة الصناعة أو أعمال المنشأة فرصاً لإعداد قوائم مالية مضللة يمكن أن تنشأ من عمليات جوهرية لأطراف ذوى علاقة ليست فى مسار العمليات العادية أو على منشآت غير مراجعة أو تم مراجعتها عن طريق مكتب مراجعة آخر ,أو عمليات تتم فى بيئات أخرى أو تم أدائها عن طريق إتفاقيات دولية تختلف فى بيئة الأعمال والثقافة. (Robinson.T.R,2004,P:15)

3- التبريرات والإتجاهات :

توفر طبيعة الصناعة إمكانية التبريرات كأن يتم التبرير بالمبادئ المحاسبية التى تم إختيارها لتناسب طبيعة الصناعة , أو التبرير بالرغبة فى تدنية الأرباح المفصح عنها أو تقليلها لأسباب ترتبط بأسعار الأسهم أو الأعباء الضريبية. .(ISA, No.240,2004)

- **دور تطوير التخصص الصناعى فى زيادة جودة التقارير المالية :**

تمثل جودة التقارير المالية محوراً مهماً فى تقييم جدوى العملية المحاسبية وفعاليتها فى تحقيق الأهداف المرجوة منها ,وقد مثلت هذه القضية محوراً بحثياً مهماً من خلال المراحل المختلفة لتطور الفكر المحاسبى والممارسة العملية على حد سواء ,وعملت المنظمات والتنظيمات ذات الصلة على إصدار العديد من المعايير والتشريعات التى تتجه نحو تعظيم جودة التقارير المالية.(رياض محمد,2015,ص:100)

وتشير جودة المراجعة إلى مدى قدرة المراجع على إكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية فى القوائم المالية والإعلان عنها بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم وبالتالى حماية مصالح حملة الأسهم فى ل إنفصال الملكية عن الإدارة.

وقد تفاوتت جودة أداء عملية المراجعة إلا أن جودة المراجعة العالية يجب أن ترتبط بجودة عالية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية حيث أن القوائم المالية التى تم مراجعتها بمعرفة مراجعين ذو جودة عالية تكون أقل إحتمالاً لإحتوائها على أخطاء ومخالفات جوهرية.

وجودة المراجعة تمثل الثقة التى يقدمها المراجع لمستخدمى القوائم المالية حيث أن جودة عملية المراجعة تتمثل فى قوائم مالية يعتمد عليها خالية من الأخطاء والغش والمخالفات الجوهرية.(مصطفى أحمد المغربى,2015,ص:548)

ويعد الشك المهنى أحد المفاهيم التى تناولتها المعايير الأمريكية ولكن بقليل من الدقة وأوضحها (SAS, No. 1) أن الشك المهنى أحد متطلبات بذل العناية المهنية, وهو الموقف الذى يتضمن الإستجواب العقلى الإنتقادى لأدلة المراجعة ,ويستخدم مراقب الحسابات المعرفة والمهارة والقدرة التى تتطلبها مهنة المحاسبة والمراجعة للأداء بنزاهة وحرص وحسن نية ,وجمع وتقييم موضوعى لأدلة المراجعة ,ولا يفترض أن الإدارة غير أمينة ولا يفترض الصدق والأمانة التى لا جدال فيها أيضاً .بعبارة أخرى يعمل مراقب الحسابات بحرص عند جمع وتقييم الأدلة بدون أى تحيز مسبق.

كما أوضح (SAS, No.67) على مراقب الحسابات أن يمارس مستوى مناسب من الشك المهنى خلال عملية المراجعة ,ويعتبر الشك المهنى أمراً مهماً فى تحديد متطلبات عملية المراجعة وأداء الإجراءات وتقييم نتائج الإجراءات, وبالتالى يمكن القول أن هناك إعترافاً بالدور الحاسم الذى يلعبه الشك المهنى فى ممارسة المراجعة فهى ترى أن الشك المهنى يتطلب تساؤلاً مستمراً ,فعلى مراقب الحسابات أن يمارس التشكك المهنى خلال عملية المراجعة مدركاً إحتمال وجود أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال بالرغم من خبرة المراجع السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالرقابة, وإذا لم يوجد خلاف ذلك فعلى مراقب الحسابات أن يقبل بالسجلات والمستندات على أنها حقيقة ,ولكن خلال المراجعة إذا حدث هناك شك فى مستندات أو قيود أو ظروف بأنها غير صحيحة فعلى مراقب الحسابات إجراء المزيد من التحقيقات والبحث عن مزيد من الأدلة.(عبد العال مصطفى أبو الفضل,2016,ص:183)

وترى الباحثة أن الشك المهنى هو أحد طرق المساءلة ,وهى أساس عملية الحوكمة مما يجعلها أساس لتعزيز حوكمة مهنة المراجعة.

- **دور تطوير التخصص الصناعى فى تفعيل آليات تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة :**

نجد أنه حتى يتمكن المراجع من أداء عمله بالكفاءة المطلوبة يتطلب ذلك تفعيل آليات تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة التى تساعد المراجع على تحقيق الأهداف المرجوة من عملية المراجعة ويستلزم هذا التفعيل مايلى :

1- **يجب على المنظمات المهنية إعادة دراسة المعايير المحاسبية بهدف تغطية أوجه القصور فى المعايير المحاسبية الحالية وتطبيق نطاق المعالجات المحاسبية البديلة التى تقوم الإدارة بالمفاضلة بينها عند إعداد القوائم المالية وإستبعاد قدر الإمكان للمعالجات التى تؤدى إلى نتائج مختلفة بدرجة كبيرة.**
2- **إعادة النظر فى التطورات المعاصرة فى بيئة الأعمال والتى أدت إلى ضرورة الحاجة إلى إجراء تعديلات فى معايير المحاسبة والمراجعة حتى يتمشى مع هذه التطورات وإعادة صياغة المعايير بما يحقق التوافق مع هذه التورات.**
3- **إنشاء مجلس يقوم بالإشراف على مهنة المحاسبة والمراجعة ويعمل على تدعيم معايير المراجعة بالنواحى الأخلاقية كى تعطى نتائج تفى بمتطلبات الحوكمة وتوفير الكوادر المدربة والمؤهلة لإعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير الموجودة وإجراء دورات تدريبية للمراجعين والمحاسبين.**

4- تفعيل وتطبيق قواعد الحوكمة وتحقيق الإنضباط وإحكام معايير المحاسبة والمراجعة بشكل لا يسمح بتعدد التفسيرات الخاصة بها وتقليل المشاكل التى تنشأ بين المستثمرين والإدارة ,وبالتالى إمكانية قيام المراجع بدوره وضمان إكتشاف الأخطاء والغش.

5- تشديد العقوبات فى حالة إلتزام المراجعين بالمعايير المهنية عند إعداد وعرض القوائم والإفصاح فى حالة عدم الإلتزام بها.

6- وجود نظام رقابة داخلية سليم وكفء لضمان الإلتزام بالمعايير الخاصة بالمحاسبة والمراجعة منذ قبول تكليف عملية المراجعة وأداء عملية المراجعة وحتى إبداء رأى المراجع فى تقرير عملية المراجعة.

- **دور تطوير التخصص الصناعى فى الحد من ممارسات إدارة الأرباح :**

يجب أن ينطوى إطار حوكمة الشركات على إعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يرسيها القانون ,وفرص العمل وتحقيق الإستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة :

1- ينبغى أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد إحترام حقوق أصحاب المصالح التى يحميها القانون.

2- عندما يحمى القانون أصحاب المصالح فإن أولئك ينبغى أن تتاح لهم فرص الحصول على تعويضات فى حالة إنتهاك حقوقهم.

3- يجب أن يسمح إطار حوكمة الشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء.

4- عندما يشارك أصحاب المصالح فى عملية حوكمة الشركات يجب أن تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.

ويقصد بأساليب إدارة الأرباح التلاعب فى الأرقام لإعطاء إنطباع مغاير لأداء المنشأة وهو مايطلق عليه المحاسبة الإبتداعية أو الإحتيالية وعادة ما ينتج عن ذلك تقارير مالية مخادعة قد تحتوى على تحريف فى القوائم المالية أو إغفال أو إدراج قيم معينة أو عدم الإفصاح عن معلومات ضرورية وتتعدد صور تلك الممارسات ومنها :

1- ممارسات خاطئة فى القياس المحاسبى كالتلاعب فى توقيت الإعتراف بالإيراد أو تسجيل إيرادات وهمية أو رسملة وتأجيل المصروفات أو المغالاة فى تقييم المخزون وتكوين المخصصات ,عدم تسجيل

الإنخفاض الدائم فى الأصول والتلاعب فى تقييم الأصول أو دمج بعض العمليات ,والتلاعب فى العمليات النقدية وغير النقدية.

2- ممارسات خاطئة التوصيل, كعدم كفاية الإفصاح فى تقرير مجلس الإدارة ,وعدم كفاية الإفصاح عن المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة أو التلاعب فى إعلان نتائج الأعمال بالإصدارات الصحفية.

وترى الباحثة أن هذا الغش والتلاعب من شأنه أن يخفض من جودة التقاري والقوائم المالية لعدم تماثل المعلومات بينما يتيح التخصص الصناعى فرصة للمراجع للحد والكشف عن حالات الغش والتلاعب بالقوائم والتقارير المالية لما له من معرفة جيدة بنشاط المنشأة وكيفية الكشف عن هذا التلاعب.

- **دور تطوير التخصص الصناعى فى دعم الرقابة الداخلية :**

حيث أن لضمان إلتزام المراجع المتخصص بمعايير الأداء يجب أن يكون هناك رقابة على أداء عملية المراجعة وتقييم الأعمال التى يقوم بها والرقابة على جودة الأداء المهنى للمراجع ويتطلب ذلك إتباع سياسات رقابة الجودة والتى تتمثل فى توفير :

1- إجراءات الرقابة المستمرة لضمان كفاءة وفاعلية الأداء وتحقيق جودة أداء المراجع المتخصص وتمكنه من تحقيق أهدافه بتفعيل نظام الحوكمة الذى يضمن وجود نظام رقابى سليم ويضمن تحقيق إستقلال المراجع وحمايته.

2- وكذلك يتطلب لضمان كفاءة عملية المراجعة الإلتزام المراجع بالتشريعات القانونية وقواعد وسلوك المهنة التى ترتبط بتخصصه ولابد من معرفته الكاملة بكافة القوانين والتشريعات المرتبطة بمهنة المراجعة وتخصص عمل المراجع وهذا يتطلب إلزامه بالقواعد الأخلاقية التى تتوافر فى إرشادات المراجعة الصادرة من المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين ودستور مهنة المراجعة والمحاسبة والقيم والأعراف العامة.

وتتطلب الإتجاهات الحديثة للمراجعة من الإدارة الإفصاح عن المعلومات التالية فى تقريرها عن الرقابة الداخلية :

1- التقرير عن مسئولية الإدارة عن وضع وتنفيذ نظام فعال للرقابة الداخلية.

2- التحديد الواضح للهيكل الذى تستخدمه الإدارة لتقييم كفاءة الرقابة الداخلية.

3- تقييم الإدارة لمدى كفاءة الرقابة الداخلية عن السنة المالية المنتهية مع التقرير الواضح عن ما إذا كانت الإدارة تعتبر الرقابة لديها فعالة مع الإفصاح عن أى قصور جوهرى يتم تحديده.

4- التأكيد على أن هناك شركة مراجعة عامة ومسجلة ومستقلة قامت بمراجعةالقوائم المالية كما قامت بإصدار تقرير عن تقييمها لتقرير الإدارة ومدى مصداقيته.

وقد ألقت بعض الدراسات الضوء على مدى أهمية تقارير الإدارة عن فعالية هيكل الرقابة الداخلية لتحقيق الجودة فى التقارير المالية حيث أشارت إلى أن وجود مثل هذه التقارير يوطد العلاقة بين كل من المراجع الداخلى ولجان المراجعة والإدارة ومراجع الحسابات مما يسهل من عمل كل منهما والإفصاح عن التقارير المالية بمصداقية أعلى, بالإضافة إلى أن هذه التقارير تسهل من إجراء المقارنات بين الشركات وبعضه البعض وتبرز مدى إلتزام العاملين بقواعد السلوك الأخلاقى من خلال إلقاء الضوء عن البيئة الرقابية.(Fa.P,2004,P:12)

ويتمثل الدور الذى يقوم به المراجع الداخلى فى تعزيز مراحل إدارة المخاطر التى تتعرض لها المنشأة , وذلك من خلال تحديد الأهداف الفرعية التالية :

1- تحديد المخاطر والأحداث التى سوف تمنع المنشأة من تحقيق أهدافها ,وذلك من خلال فحص وتقييم جميع أنشطة المنشأة ,وتحديد المخاطر التى تواجهها.

2- تبويب المخاطر التى تم تحديدها ووضعها فى مجموعات متجانسة حسب مصدرها وأثرها وتكوين سجل بالمخاطر التى تتعرض لها المنشأة.

3- إقتراح أساليب التعامل مع المخاطر فى ضوء تحديد وتبويب وتقييم المخاطر.

4- توفير تأكيد مستقل وموضوعى مناسب لمجلس الإدارة ولجنة المراجعة عن مدى فاعلية تنفيذ إدارة المخاطر بالمنشأة وأنها فى حدود المستوى المقبول من الخطر.(مؤمن فرحات السيد,2016,ص:32)

ويجدر الإشارة إلى مصطلح الغش على إعتبار أنه أحد المخاطر التى تواجه عملية المراجعة ويشير إلى أعمال متعمدة من جانب أحد أفراد الإدارة أو العاملين أو غيرهم وتؤدى إلى تحريف فى القوائم المالية. وقد يتضمن الغش أى من :

1- التلاعب والتزوير أو إجراء تغييرات فى السجلات أو المستندات.

2- إختلاس الأصول ومحاولة التغطية على ذلك.

3- حذف تأثير بعض العمليات من السجلات والمستندات وسوء تطبيق السياسات المحاسبية بشكل متعمد.

4- تسجيل معاملات وهمية.

أما مصطلح الخطأ فيشير إلى فعل غير متعمد ولكنه يؤدى إلى تحريف فى القوائم المالية ويشمل :

1- الأخطاء المحاسبية والكتابية والحسابية.

2- السهو أو إساءة فهم الحقائق.

3- سوء تطبيق السياسات المحاسبية بشكل غير متعمد.

وعلى ذلك ترى الباحثة أنه تم تطوير الأنشطة الى تقوم بها الرقابة الداخلية وتتمثل فى الآتى :

1- النشاط الإستشارى بالإضافة إلى نشاط التأكيد والفحص.

2- تقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر وعمليات الرقابة والحوكمة.

3- إضافة القيمة وتحسين عمليات المنشأة من خلال عمل وأنشطة المراجع الداخلى.

4- تأكيد مصداقية ونزاهة المعلومات المالية التى تعتبر أساس إعداد القوائم المالية, وتأكيد كفاءة وفعالية العمليات والتقرير عن جوانب ضعف الكفاءة ونقص الفاعلية.

5- تأكيد الإلتزام بالقوانين والأنظمة واللوائح والسياسات والتعاقدات.(هناء عبده خليل ,2013,ص:202)

- **دور تطوير التخصص الصناعى فى دعم التطور التكنولوجى :**

يتطلب التطبيق الأمثل لإستراتيجية التخصص الصناعى لمكاتب المراجعة مراعاة التطور التكنولوجى والتغيرات العالمية والإقتصادية والمعلوماتية والعولمة ,لذلك فلابد من إجراء التطور التكنولوجى لعملية المراجعة حتى يمكنها تحقيق الأهداف المطلوبة منها.

ويساعد تطبيق برامج المراجعة المهيكلة فى تحسين جودة الأداء المهنى لمراجعى الحسابات نظراً لأن هذه البرامج تتضمن تحديد واضح لإجراءات المراجعة التى يتم تنفيذها فى كل مرحلة من مراحل المراجعة ,وذلك يؤدى إلى الإتساق بين قدرات مراجعى الحسابات ويساعد على تحسين أداء المراجعين نظراً لوضوح الإجراءات لهذه البرامج وسهولة التطبيق ,كما يؤدى إستخدام هذه البرامج إلى تخفيض التكلفة والوقت اللازم لأداء عملية المراجعة كما يؤدى إلى تخفيض إحتمالات الخطأ وعدم وجود إنحرافات فى قرار المراجع.

ويساعد ذلك على تحسين جودة الأداء المهنى للمراجع ورفع كفاءة وفعالية عملية المراجعة حيث أن إستخدام الأساليب الإلكترونية يسهل من مهام المراجع عند إختيار عينة الفحص وأثناء تنفيذ إختبارات المراجعة مما يزيد من قدرته على إكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية فى القوائم المالية والتقرير عنها.

- **دور تطوير التخصص الصناعى فى إدارة المخاطر :**

وترى الباحثة أنه يمكن تحديد لجان المراجعة كأحد العناصر الهامة فى حوكمة الشركات والتى تضمن وجود نظام رقابة داخلى كفء للشركة وكذلك ضمان جودة إختيار المراجع الخارجى ,وعلى ذلك فلابد من الإشارة إلى المبادئ العامة لحوكمة الشركات والتى تحدد دور هذه اللجان فى الإرتقاء بمهنة المراجعة ,ومن ثم تحديد المخاطر التى تواجهها ودور تطوير التخصص الصناعى فى مواجهة هذه المخاطر.

فقد حددت مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن The Business Roundtable مسئولية لجنة المراجعة عن مراقبة عملية التقرير المالى للمنشأة ,والوظائف الرئيسية لها مثل[37] :

1- **فهم مخاطر المنشأة, ومراقبة وتقييم ممارسات إدارة المخاطر.**
2- **الإشراف على علاقة المنشأة مع مراجع الحسابات الخارجى ,بما يتضمن تقييم أداؤه ودراسة فيما إذا كان من الملائم إجراء تعاقب دورى لمراجع الحسابات وتغييره.**
3- **دراسة مدى إستقلالية مراجع الحسابات ,وتطوير السياسات التى تتعلق بالخدمات غير المهنية التى يقدمها, وفيما إذا كانت تهدد إستقلاليته.**
4- **إجراء مراجعة ومناقشة مع الإدارة ومراجع الحسابات , حول السياسات المحاسبية الهامة للمنشأة, والتقديرات التى تجريها الإدارة.**
5- **فهم نظم الرقابة الداخلية للمنشأة.**
6- **مراقبة وظيفة المراجعة الداخلية ,بما يتضمن فحص التقارير التى تحول من فريق المراجعة الداخلية ,ومراقبة أداء وتعيين رئيس فريق المراجعة الداخلية.**
7- **العمل كقناة إتصال بين مراجع الحسابات والمراجعة الداخلية.**
8- **تضمن المبدأ الرابع من مبادئ حوكمة الشركات فى أستراليا ,الذى يتعلق بنزاهة التقرير المالى ,أنه يجب على المنشأة ,وضع إطار لمراجعة الصلاحيات المصممة ,لضمان تمثيل حقيقى وصادق للوضع المالى للمنشأة ,ويتضمن هذا الإطار على سبيل المثال : (Bill.A,2004,P:19)**

أ- **مراجعة ودراسة الحسابات من قبل لجنة المراجعة :**

ب- ضمان إستقلالية وكفاءة مراجع الحسابات الخارجى.

وقد حدد تقرير Sir Robert Smith دور لجنة المراجعة فيما يلى : (BRT,Principles Of (Corporate Governance,P.P:6-9

1- الإشراف على سلامة القوائم المالية للمنشأة.
2- مراجعة نظم الرقابة على القوائم المالية, ونظم إدارة المخاطر, إذا لم يتم القيام بمراجعتها من قبل لجنة مستقلة يحدد دورها بمراجعة إدارة المخاطر.
3- الإشراف فعالية وظيفة المراجعة الداخلية للمنشأة ومراجعتها.
4- وضع التوصيات إلى مجلس الإدارة فيما يتعلق بتعيين المراجع الخارجى, والتصديق على تعويضات وشروط الإرتباط مع المراجع الخارجى.
5- الإشراف على ومراجعة إستقلالية المراجع وموضوعيته وفعاليته.
6- تطوير وتنفيذ سياسات عن الإرتباط مع المراجع الخارجى حول الخدمات غير المهنية.

ويمكن تقسيم المخاطر التى تواجه مهنة المراجعة ومن ثم دور تطوير التخصص الصناعى فى الحد منها ومواجهتها :

1- الخطر الحتمى :

هو الخطر اللازم لطبيعة المنشأة أو الصناعة أو طبيعة العمليات ويتمثل دور المراجع المتخصص فى تصميم إجراءات التحقق التى تساعده فى التوصل إلى رأى سليم عن هذا الخطر الحتمى وتمثل أهمية أن يكون المراجع متخصصاً فى قدراته على تصميم تلك الإجراءات لأن معرفة المراجع بطبيعة الصناعة التى ينتمى لها العميل وتجعله على دراية بالظروف الإقتصادية التى تمر بها المنشآت والتى تشكل ضغوطاً عليها وكذلك يكون لديه المعرفة الكاملة بالقوانين واللوائح التى تنظم هذا النوع من الصناعات , وبالتالى يكون على درجة عالية لفهم مؤشرات عدم الإستمرار فى الصناعة والنظم الإلكترونية والبرامج الأكثر شيوعاً فى هذه الصناعة مما يساعده على تصميم إجراءات التحقق السليم, وبالتالى تقييم الخطر الحتمى.

2- خطر الرقابة :

وردت عدة تعريفات لمخاطر الرقابة فى نشرات المعايير المراجعة الأمريكية مثل المعيار SAS (107) عام 2006 حيث عرف مخاطر الرقابة على أنها هى التى تحدث نتيجة خطأ فى أحد الأرصدة أو نوع معين

من العمليات ويكون جوهرياً إذا إجتمع مع أخطاء فى أرصدة أخرى أو نوع آخر من العمليات وهناك صعوبة فى منعه أو إكتشافه فى وقت مناسب عن طريق إجراءات الرقابة الداخلية.

كذلك عرفها معيار المراجعة الدولى (IAS (200 على أنها المخاطر الناتجة عن وجود تحريفات فى الأرصدة لبعض الحسابات أو نوع بعض المعاملات قد تكون مهمة أو مؤثرة سواء كانت بمفردها أو عند تجمعها مع تحريفات فى أرصدة أخرى ولايتم منعها أو إكتشافها بصورة منتظمة عن طريق إجراءات نظام الرقابة الداخلية.

ويتطلب تقييم هذا الخطر أن يلم مراجع الحسابات بشكل جيد بطبيعة الأنظمة المحاسبية والرقابية المطبقة ولاشك أن طبيعة تلك الأنظمة تختلف بإختلاف طبيعة النشاط والصناعة مما يبرر الحاجة إلى مراجع الحسابات المتخصص صناعياً.

3- خطر الإكتشاف :

إن خطر الإكتشاف يكمن فى أن الإختبارات التحليلية التى يحددها المراجع قد تحقق فى إكتشاف تحريف مهم وذلك إذا ما تم إختيار تحليل خطأ أو تم تطبيقه بطريقة خاطئة أو تم إختيار عينة غير ملائمة أو غير كافية.

ولذلك فإن تقدير خطر الإكتشاف يرتبط إرتباط وثيق بالمستوى الذى يقدره المراجع لكلاً من الخطر المتلازم وخطر الرقابة واللذان يعتمدان بشكل كبير على مدى تخصص المراجع من عدمه فى القطاع الصناعى الذى تنتمى له المنشأة.

وفى هذا الصدد أشارت الدراسات إلى أن إختلاف نوعية وطبيعة أنشطة العملاء ,يؤثر بصورة مباشرة على القرارات التى يتخذها المراجع فيما يتعلق بإستخدام نموذج خطر المراجعة وتقدير المخاطر المختلفة ,وكذلك القرارات المتعلقة بتخطيط عمليات المراجعة, كذلك أشارت دراسات أخرى إلى إنعكاس أثر التخصص الصناعى على قدرات المراجعين فى مجال تقدير المخاطر الحتمية لعملية المراجعة, وأن المراجعين المتخصصين أكثر خبرة فى تقدير تلك المخاطر ويظهر ذلك فى بنود محددة من بنود القوائم المالية وهى تلك البنود التى تمثل السمات الرئيسية لطبيعة النشاط أو صناعة العميل ,والتى يمكن للمراجع أن يلم بها أو يحددها من واقع خبرته المتخصصة فى نوعية محددة من الأنشطة.

النتائج :

بناءاً على ماسبق تستنتج الباحثة الآتى :

1)- يحقق التكامل بين أداء المراجع الداخلى والمراجع الخارجى تفعيل للإداء الرقابى وإدارة المخاطر بالشركات وبالتالى مخاطر عملية المراجعة.

2)- إن مثلث الغش (الحوافز / الضغوط – الفرص / الظروف – التبريرات والإتجاهات) لها دور فى تطوير التخصص الصناعى حيث أنها لها علاقة بطبيعة نشاط المنشأة.

3)- كلما زادت كفاءة المراجع كلما زادت جودة المعلومات الواردة بالقوائم المالية ويعد التخصص الصناعى هو أحد العوامل الهامة لرفع كفاءة المراجع.

4)- إن الشك المهنى هو أحد طرق المساءلة والتى هى أساس عملية الحوكمة.

5)- للمعايير المحاسبية ومعايير المراجعة دور هام فى تفعيل دور المراجع وتطوير وتنظيم التخصص الصناعى للمراجع ومن ثم رفع أداء عملية المراجعة والإرتقاء بمهنة المراجعة.

6)- يعمل الإفصاح السليم للمراجع على زيادة جودة تقارير المراجعة.

7)- تعمل الرقابة والمساءلة المستمرة على رفع كفاءة أداء عملية المراجعة.

التوصيات :

كما توصى الباحثة بالآتى :

1)- تفعيل دور المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة وإعادة صياغة بعضها لتتلائم مع أهداف الحوكمة وتحقق فاعلية أداء عملية المراجعة.

2)- الإهتمام بدراسة الجوانب المختلفة التى تمكن المراجع من رفع جودة أداؤه من خلال دعم إستقلالية ورفع كفاءة التأهيل العلمى والعملى له.

3)- التوسع فى دراسة إستراتيجيات التخصص الصناعى لما يحققه من زيادة مصداقية القوائم المالية والحد من التلاعب والغش.

4)-العمل على وضع الأطر اللازمة لدعم الرقابة الداخلية والعمل على تفعيل دورها فى رفع قيمة المنشأة من خلال الثقة فى المعلومات المنشورة بقوائمها المالية.

المراجـــع العربية :

1) **محمد السيد محمد ," دور التخصص الصناعى لمراجع الحسابات الخارجى فى تفعيل قواعد حوكمة الشركات ", مجلة البحوث التجارية المعاصرة, كلية التجارة ,جامعة سوهاج, المجلد 22, العدد 2, 2008.**
2) **محمد فرح يس محمد," دور حوكمة المراجعة فى الحد من فجوة التوقعات فى المراجعة : دراسة تحليلية تطبيقية ",مجلة الدراسات العليا, كلية الدراسات العليا, جامعة النيلين, المجلد 12, العدد47, 2018.**

3) أشرف أحمد محمد, " دراسة وتحليل لأثر العلاقة التفاعلية بين حوكمة المراجعة الداخلية وإدارة المخاطر بمنشآت الأعمال ",المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية, كلية التجارة الإسماعيلية, جامعة قناة السويس, المجلد 4 ,العدد 2, 2013.

4) صالح حامد محمد ," تقييم مدى إهتمام مؤسسات المراجعة الخارجية بالسودان بأبعاد حوكمة مهنة المراجعة ", الفكر المحاسبى ,كلية التجارة, جامعة عين شمس, المجلد 2, العدد1, 2016.

5) وائل يحيى عبد الحميد السيد, "حوكمة الشركات كمحددات للكفاءة الإقتصادية للمنشآت وأثرها على الإفصاح والشفافية ", المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية, كلية التجارة الإسماعيلية, جامعة قناة السويس, المجلد 5, العدد 2, 2014.

6) عبد السلام على عبد السلام ," دور المراجعين فى الكشف والحد من الفساد المالى والإدارى ", الفكر المحاسبى, كلية التجارة, جامعة عين شمس, المجلد 20, العدد3, 2016.

7) أميرة عارف مصطفى," التخصص الصناعى للمراجع : إطار مفاهيمى ومنهج إجرائى ", المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية, كلية التجارة بالإسماعيلية, جامعة قناة السويس, المجلد 6, 2015.

8) رياض محمد ," أثر الدور الحوكمى لهيكل الرقابة الداخلية فى تحسين جودة التقارير المالية ", المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية, كلية التجارة بالإسماعيلية, جامعة قناة السويس, المجلد 5, 2015.

9) مصطفى أحمد المغربى ," دور معامل إستجابة الأرباح فى زيادة كفاءة أداء المراجعة الخارجية فى ضوء متطلبات الحوكمة وأثرها على جودة التقارير المالية ", المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية, كلية التجارة الإسماعيلية, جامعة قناة السويس, المجلد 6, العدد 3, 2015.

10) عبد العال مصطفى أبو الفضل, " إطار مقترح لخصائص الشك المهنى وأثره على سلامة حكم مراقبى الحسابات على تقييم الإدارة لفرض الإستمرارية : دراسة ميدانية ", مجلة البحوث المحاسبية, كلية التجارة ,جامعة طنطا, العدد2, 2016.

11) مؤمن فرحات السيد, وآخرون," أثر إنعكاسات الدور الحديث للمراجعة الداخلية على تعزيز مراحل إدارة المخاطر : دراسة نظرية وميدانية ", المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية, كلية التجارة بالإسماعيلية, جامعة قناة السويس, المجلد 7, العدد 4, 2016.

12) هناء عبده خليل حسانين, " مؤشرات تقييم فعالية أداء إدارة المراجعة الداخلية وعلاقتها بجودة الأداء الإستراتيجى للمراجع الداخلى ", المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية, كلية التجارة بالإسماعيلية, جامعة قناة السويس, المجلد 4, 2013.

المراجع الأجنبية :

1) **Gourav.V, Shrma ," Risk based Internal Audit In Bank ", Chartered Accountant, 2002, P.P : 1057-1065.**
2) **Fuad El Mahedi, Mustafa M.," Overview Of Surrogates to Measure Audit Quality", International Journal Of Business And Management,V.8, No.17, 2013.**
3) **Cohen,J.R and Han No, D.m.," Auditors Consideration Of Corporate Governance, And Management Control Philosophy In Preplanning and**

Planning Judgment ", Auditing : Ajournal Of Practice And Theory, Vol.200, 2000, P : 137.

4) **Imhoff,J.R,AndEuqgene, " A ccounting Quality-Auditing And Corporate Governance ", Journal Of Practice And Theory, Vol.200, 2002, P :14.**
5) **Schilder.A, " Corporate Governance ,Accounting An Auditing-Enron Issue", Business Review, No.29, 2002, P : 12.**
6) **Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), " Auditing Standard No.2- An Audit Of Internal Control Over Financial Reporting Performed In Conjunction With An Audit Of Financial Statements ",Effective Pursuate To Sec Release, No.34-49884, File No.PCAOB-2004-03, Washington,Dc.**
7) **American Institue Of Cartified Public Accounting, " Consideration Of Fraud In A Financial Statement Audit ", Statement On Auditing Standards N.99 AICPA, N.Y.,2002.**
8) **Robinson, T.R.&Munter, P, " Financial Reporting Warning Signs ", Commercial Lending Review, 19 (1), 2004, P : 15.**
9) **International Auditing And Assurance Standards Board, " The Auditor's Responsibility To Consider Fraud And Error In An Audit Of Financial Statements ", ISA, No.240 (Ifac),2004.**
10) **Fa,P., " Review Of Literature & Empirical Research On Corporate Governance ", Working Paper ,Financial Services Group Training Unite Monetary Authority Of Singapore ,2004, P : 12.**
11) **NYSE, Final NYSE Corporate Governance Rules, 2003.**
12) **Bill, A., Audit Committee Guide : A Source Of Information For Audit Committees Of Public Company Boards Of Directors, (2nd.ed; Foley & Lardner), 2004, P : 19.**

13) BRT ,Principles Of Corporate Governance, A White Paper From The Business Roundtable, P.P : 6-9.