



تداعيات التحول الرقمي على حوكمة منشآت المراجعة في مصر
من منظور اكاىمى ومهنى - ورقة عمل

The Implications Of Digital Transformation On The Governance Of Auditing Firms In Egypt

From an academic and professional perspective – Worksheet

¹
أ.د/ شحاتة السيد شحاتة

Article Info

معلومات المقالة

Article Language: Aribc

لغة المقالة: العربية

¹ استاذ ورئيس قسم المحاسبة، وكيل كلية التجارة جامعة الاسكندرية (السابق)

١- المقدمة:

يجد المتتبع للبحوث المحاسبية في مصر منذ مطلع القرن الحادى والعشرين سيلاً من البحوث التي عنيت بالحوكمة ، و بصفة خاصة من منظور المحاسبة المالية والمراجعة. وواكبت هذه البحوث، بدرجة كبيرة، جهد مركز المديرين المصرى ، والهيئة العامة للرقابة المالية بشأن مبادئ الحوكمة والقواعد التنفيذية لحوكمة الشركات ، سواء المقيدة ، أو غير المقيدة بالبورصة.

ويؤخذ على هذه البحوث ملاحظتين هامتين: الاولى انها لم تتناول تداعيات الثورات الصناعية والتكنولوجية المحاسبية والمهنية فى الاعتبار. والثانية ان هذه البحوث لم تهتم ، الا ما ندر منها، ب**حوكمة منشآت المراجعة Audit Firm Governance** ، الأمر الذى يمثل قصورا غير مبرر، حتى فى ظل غياب التنظيم الملائم لمهنة المحاسبة فى مصر ، لأن عدم تنظيم المهنة ، وإن كان محسوبا على منسوبيها والدولة معاً، كان من المفترض أن يستثير دافعية الباحثين من المحاسبين لعمل بحوث تنظيرية وميدانية ، تدرس و تقترح وتختبر مردود حوكمة منشآت المحاسبة على جودة الأداء المهني لهذه المنشآت من جهة ، وترشيد قرارات أصحاب المصلحة فى هذه المنشآت من جهة أخرى ، وهم كثيرون يبدأون بالمساهمين وينتهون بالجمهور.

وإذا نظرنا لتجارب بعض الدول الأجنبية خاصة UK ، وكذا منشآت المحاسبة الكبرى مثل E & Y, KPMG, Deloitte , PWC ، فإننا نكاد نجزم بغياب التنظيم المهني الملائم وغياب ثقافة الشفافية لدى منشآت المراجعة فى مصر، خاصة الكبرى منها. فإذا أضفنا إلى ذلك القصور الأكاديمي المحاسبى ، نستطيع القول بأهمية هذه الورقة فى أخذ المبادرة لتضييق فجوة البحث المحاسبى، الواسعة ، فى مصر ، فى هذا المجال خاصة فى فترة تشهد اهتماما كبيرا من جانب الدولة بالتحول الرقمى وإدارة مخاطر الامن السيبرانى.

وتستهدف الورقة بلورة متطلبات حوكمة منشآت المحاسبة فى مصر ، مع التركيز على تقارير الشفافية المهنية ، كأهم آلية من آليات هذه الحوكمة . و اقتراح أهم آليات تضييق فجوة البحث الأكاديمي من جهة ، و أهم آليات تدارك غياب التنظيم المهني فى مصر، من جهة أخرى فى مواجهة التحول الرقمى فى مصر على المستوى الوطنى ومستوى الوحدات الحكومية والاقتصادية على السوا.

ويمكن صياغة مشكلة الورقة فى الأسئلة التالية:

• ما هى أهم قواعد حوكمة منشآت المحاسبة فى عصر الرقمنة فى ضوء تجارب بعض الدول الأجنبية؟

• ما أهمية و شكل و محتوى تقارير الشفافية المهنية فى منشآت المحاسبة فى عصر الرقمنة فى ضوء تجارب منشآت المحاسبة الكبرى؟

• كيف يمكن البناء على جهد وحدة الرقابة على جودة الأداء المهني بهيئة الرقابة المالية فى استكمال قواعد حوكمة منشآت المحاسبة فى مصر بما يحقق لها افضل استجابة مهنية فى عصر الرقمنة؟

• ما هى أهم آليات تفعيل إطار حوكمة منشآت المحاسبة فى مصر، من منظور مهني و أكاديمي؟

ونحن نرى من وجهة نظرنا الاكاديمية المهنية أن هذه الورقة لها أهمية أكاديمية كونها تصب فى اتجاه تضيق فجوة البحث المحاسبى ، وحث أقسام المحايية بالجامعات والمعاهد المصرية على تطوير مقررات المراجعة كما و نوعا، فى مجال حوكمة منشآت المحاسبة . و للورقة أهمية مهنية لكونها تساهم فى توجيه إدارات منشآت المحاسبة فى مصر نحو تفعيل ثقافة الإفصاح عن مدى الالتزام بقواعد الحوكمة المهنية من جهة، وتعرض رؤية متوازنة للسلطة التشريعية و الجهات الاشرافية بشأن السعى نحو تنظيم محاسبى مهني عصرى، من جهة أخرى .

و رغم كثرة دوافع البحث فى هذا الاتجاه إلا أن أهمها الندرة الشديدة فى البحوث المحاسبية فى هذا المجال من هذه الزاوية ، و الفراغ التنظيمي المهني فى مصر. ولعل تركيز البحوث المحاسبية فى مصر فقط على جودة المراجعة بكثرة ، و الرقابة على جودة الأداء المهني إلى حد ما، يبرر دوافعنا لعرض وجهة نظرنا فى هذه الورقة البحثية.

وتسير الورقة كدراسة تحليلية انتقادية نظرية حيث تستكمل من خلال تحليل واقع الممارسة المهنية بشأن حوكمة منشآت المراجعة في بيئة التحول الرقمي عالميا ومصريا ثم يلي ذلك اقتراح اطار حوكمی لهذه المنشآت في مصر مدعوما باقتراح لاليات تفعيله واخيرا نعرض لخالصة الورقة كما يلي:

٢- تحليل واقع حوكمة منشآت المحاسبة في بيئة التحول الرقمي دوليا ومحليا:

بداية فقد قامت بعض المنظمات والمجالس المهنية مثل معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز (Institute of Certified Accountants in England and Wales (ICAEW) ، مجلس التقارير المالية في المملكة المتحدة (Financial Reporting Council (FRC) بوضع دستور لحوكمة منشآت المحاسبة يوفر الممارسات القياسية للحوكمة في هذه المنشآت ، خاصة التي تقوم بمراجعة الشركات المقيدة بالبورصة ، بهدف تعزيز الثقة في الخدمات التي تقدمها تلك المنشآت . وتتمثل أهداف هذا الدستور فيما يلي (FRC, 2015):

- أ- تقديم الدعم لمنشآت المحاسبة في تحقيق أهدافها المتمثلة في أداء أعمال المراجعة بجودة عالية مما يزيد من ثقة المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح فيها.
- ب- تحسين الطريقة التي تدار بها منشآت المحاسبة.
- ج- إثراء ودعم تقارير الشفافية ، من خلال تحفيز هذه المنشآت بالتقرير عن ممارسات الحوكمة بصورة أكثر شفافية .
- د- تعزيز مكانة منشآت المحاسبة من خلال توفير النماذج الواضحة عن أفضل ممارسات الحوكمة.
- هـ- تعزيز النظام الرقابي بالمنشأة من خلال تحقيق الشفافية والحوكمة الفعالة.
- و- تعزيز عرض خدمات هذه المنشآت في أسواق رأس المال ، و الحد من مخاطر خروج منشآت المحاسبة من السوق.

وفيما يلي عرض لأبرز تجارب الدول في مجال تطبيق حوكمة منشآت المحاسبة:

تجربة المملكة المتحدة (PWC, 2015):

تم وضع دستور حوكمة منشآت المحاسبة بواسطة مجلس التقارير المالية (FRC) بالتعاون مع معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW)، وقد تم تطبيقه على منشآت المحاسبة التي تقوم بمراجعة أكثر من ٢٠ شركة مقيدة في البورصة. ويعتبر دستور حوكمة منشآت المحاسبة بمثابة مقياس مرجعي لأفضل ممارسات الحوكمة لمنشآت المحاسبة التي تراجع الشركات المقيدة بالبورصة بما يحقق المصلحة العامة و يتكون دستور الحوكمة من عدة مبادئ ، واحكام يمكن تقسيمها إلى ستة مجالات وهي؛ القيادة، القيم، المديرين غير التنفيذيين المستقلين، العمليات، التقرير، والتحدث مع المساهمين ، كما يلي :

أولاً: القيادة Leadership: يجب أن تكون إدارة منشآت المحاسبة مسؤولة أمام الملاك وأصحاب المصالح ، كما لا يكون لأي فرد سلطة مطلقة لاتخاذ القرارات. ويجب أن يتكون الهيكل التنظيمي لمنشأة المحاسبة مما يلي:

(أ) **المجلس التنفيذي:** وتتمثل مسؤوليته في؛ تسيير أعمال المنشأة بما في ذلك الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة من خلال وضع و تنفيذ الاستراتيجيات الأساسية للمنشأة ، و تصميم و تنفيذ ومتابعة هيكل الرقابة الداخلية بالمنشأة .

(ب) **المجلس الاشرافي:** وتتمثل مسؤولياته في متابعة و الاشراف على المجلس التنفيذي ، كما يعتبر المجلس الاشرافي مسئولاً عن حماية مصالح شركاء المراجعة في المنشأة .

(ج) **هيئة المصلحة العامة:** وتتمثل مسؤولياتها في تنفيذ مبادئ وأحكام حوكمة منشأة المحاسبة، والتأكد من مراعاة المصلحة العامة عند اتخاذ القرارات من قبل الادارة التنفيذية ومجلس ادارة منشأة المحاسبة ، مما يساهم في زيادة ثقة اصحاب المصالح في أنشطة المنشأة.

ثانياً: القيم Values: يجب أن تكون جودة الأداء المهني لمنشأة المحاسبة جزء لا يتجزأ من عملياتها، والتوجه الأساسي لقيادتها، حيث تعتبر قيادة المنشأة مسؤولة عن تحقيق جودة الأداء المهني للمنشأة ، من خلال توفير كافة الموارد اللازمة للوصول الي معايير عالية من الجودة والاستقلال والنزاهة والموضوعية والاخلاقيات المهنية، حيث تعتمد سمعة المنشأة على الاستقلال والموضوعية. كما يجب أن يكون تحقيق المصلحة العامة ثقافة راسخة لدى المنشأة في أداء أعمالها.

ثالثاً: المديرون غير التنفيذيين المستقلين Independent non-executives: يجب تعيين الأعضاء المستقلين غير التنفيذيين لتوفير صوت خارجي في منشآت المحاسبة ، لأن ذلك يعمل على تعزيز الالتزام بالمصلحة العامة في صنع القرار وحوكمة المنشأة. وهناك بعض الاختلافات بين منشآت المحاسبة فيما يتعلق بموقع الأعضاء غير التنفيذيين ضمن هيكلها الإداري؛ ففي بعض المنشآت يتم تكوين هيئة المصلحة العامة من مديرين غير تنفيذيين يتمثل دورهم في زيادة ثقة أصحاب المصالح في أنشطة منشأة المحاسبة ، من خلال التأكد من أن المصلحة العامة قد تم أخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات من قبل المجلس التنفيذي والمجلس الاشرافي. ومن ناحية أخرى يكون المديرون غير التنفيذيين ضمن لجان الحوكمة واللجان المنبثقة عن مجلس إدارة المنشأة.

رابعاً: العمليات Operations: يجب أن تقوم منشأة المحاسبة بأداء أعمالها بما يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، كما يجب أن يوجد إطار لإدارة المخاطر، وإدارة الموارد البشرية، بالإضافة لوضع نظام داخلي للرقابة على الجودة. ويتمثل دور النظام الداخلي للرقابة على الجودة في؛

أ- التأكد من أن سياسات واجراءات المنشأة تتم بما يتوافق مع المتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، والمعايير الدولية والمحلية للمراجعة ورقابة الجودة، والاخلاقيات ، بما فيها استقلال المراجعين.

ب- التأكد من أن سياسات واجراءات مراجعة المجموعة والاعتماد على عمل مراجع آخر، سواء من نفس الشبكة أم لا.

ج- معالجة اي تضارب في المصالح سواء كان موجوداً أو محتملاً.

كما يتطلب دستور حوكمة منشآت المحاسبة من المنشآت ان تجرى - مرة سنويا على الاقل - مراجعة لفعالية ممارسات هيكل الرقابة الداخلية والتي تغطي الرقابة المالية ورقابة الالتزام والرقابة التشغيلية وادرة الخطر. ويعتبر ذلك مسئولية المجلس التنفيذي. وتعتبر الموارد البشرية أهم وأكبر أصول المنشأة ، حيث تعتبر مهارات وخبرات موظفي المنشأة من أهم مكونات الجودة. وتتمثل أبرز السياسات والاجراءات الخاصة بالموارد البشرية التي تساهم في تعزيز ممارسات الحوكمة في ؛ التعيين ، المعرفة النظرية و المهارات المهنية و القيم ، الترقية ، المكافآت ، و تعيين فريق آداء التكليف .

خامساً: التقارير Reports: تلتزم منشأة المحاسبة بإعداد نوعين من التقارير ، و هما ؛ (أ) التقارير والقوائم المالية السنوية للمنشأة وفقا لاطار اعداد التقارير المالية المطبق. (ب) تقرير الشفافية الذي يوفر الافصاحات المطلوبة وفقا لدستور حوكمة منشآت المحاسبة.

سادساً: التحدث مع أصحاب المصالح Talking with Stakeholders:

يجب أن تعمل منشأة المحاسبة على التعاون مع أصحاب المصالح لفهم احتياجاتهم ، وذلك من خلال مشاركتهم والاجتماع معهم ، لتوضيح خطوات ومراحل عمليات المراجعة، والخدمات الأخرى، و الوقوف على ملاحظاتهم التي قد تساهم في تحسين جودة الخدمات التي تقدمها المنشأة. و قام مجلس (FRC) بالتعاون مع معهد (ICAEW) وأعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين في منشآت المحاسبة التي طبقت دستور الحوكمة ، بتقييم ممارسات دستور الحوكمة و أثر تطبيقه على هذه المنشآت. و اتضح أن هناك تحسنا فى عمليات حوكمة منشآت المحاسبة في السنوات الأخيرة من خلال إشراك المديرين المستقلين غير التنفيذيين وإنشاء لجان المصلحة العامة ، كما أظهرت عمليات التفتيش التي قام بها مجلس التقارير المالية (FRC) تحسن جودة المراجعة فى منشآت المحاسبة الفردية بخلاف المنشآت الكبرى فى انجلترا.

تجربة ايرلندا (MKO, 2015):

تم وضع دستور حوكمة منشآت المحاسبة الايرلندي بواسطة المجلس التنظيمي للمحاسبين القانونيين (Chartered Accountants Regulatory Board (CARB) في يونيو ٢٠١٢ ليسرى اعتبارا من ١ يناير ٢٠١٣. ويعتبر ذلك الدستور مقياسا مرجعيا لافضل ممارسات حوكمة منشآت المحاسبة التي تقوم بمراجعة وحدات المصلحة العامة في ايرلندا. ويتفق الهدف من دستور حوكمة منشآت المحاسبة في ايرلندا مع الهدف من دستور حوكمة منشآت المحاسبة في المملكة المتحدة ، و هو تعزيز ثقة المساهمين وأصحاب المصالح في اتخاذ المنشأة للقرارات التي تحقق المصلحة العامة.

وتعتبر منشأة (MKO) من أكثر منشآت المحاسبة في ايرلندا التزاما بممارسات الحوكمة سعيا لتحقيق جودة الأداء المهني لديها، فقد قامت المنشأة بتطبيق أنظمة داخلية لرقابة الجودة بما يتفق مع المتطلبات التنظيمية ومعايير المراجعة. وتلتزم المنشأة بالجودة والتحسين المستمر من خلال الانظمة الداخلية لرقابة الجودة ومنها فحص الممارسات Practice Review سنويا لمتابعة تنفيذ سياسات المنشأة في كل من عمليات المراجعة والاجراءات الاخرى ، مثل ادارة الخطر والموارد

البشرية والاستقلال والاخلاقيات. كما يتضمن فحص الممارسات فحص عينة من ملفات المراجعة الخاصة ببعض شركاء المراجعة في المنشأة ، بحيث يكون كل شريك عرضة للفحص كل ٣ سنوات. و تحدد عملية فحص الممارسات ما اذا كانت منشأة المحاسبة تلتزم بالمعايير المهنية والسياسات المطبقة والمتطلبات القانونية والتنظيمية. وترسل نتائج الفحص الي كل الشركاء في المنشأة.

و حصلت شبكة EisnerAmper التي تتبعها منشأة MKO على شهادة الايزو ٩٠٠١ في يناير ٢٠١٥ من لجنة وضع المعايير في ايرلندا. ويعتبر الايزو ٩٠٠١ : نظام لإدارة الجودة يستخدم في منشآت المحاسبة في أكثر من ١٧٠ دولة. **ويتضمن هذا النظام كلا من؛** إنشاء نظام لإدارة الجودة داخل المنشأة، توثيق نظام ادارة الجودة، تطبيق نظام ادارة الجودة، متابعة نظام ادارة الجودة، مراجعة اداء نظام ادارة الجودة، والحفاظ على وتطوير نظام ادارة الجودة.

ولتحفيز شركاء المراجعة في المنشأة على تحقيق الجودة، يتم مكافأة الشركاء من خلال مشاركتهم في أرباح المنشأة ورأسمالها. بناءا على المعايير المطبقة في المنشأة وهي؛ تحقيق الجودة، المساهمة في توجيهه وقيادة وتدريب وتطوير الموارد البشرية بالمنشأة، المساهمة في تحقيق الهداف المالية للمنشأة، المساهمة في تطوير اعمال المنشأة وتحقيق عوائد مرتفعة، المساهمة في نجاح المنشأة من خلال الدور القيادي والاداري للشريك.

و هناك العديد من المبادرات لتطوير دستور حوكمة منشآت المحاسبة **ومن أهمها؛** ما قام به مجلس التقارير لمالية FRC لتطوير دستور حوكمة منشآت المحاسبة المطبق في المملكة المتحدة خلال عام ٢٠١٦. حيث بدء المجلس المشاورات بشأن التغييرات المقترحة ، من قبل أصحاب المصالح ، على أحكام دستور حوكمة منشآت المحاسبة. **وتتضمن هذه التغييرات عدة أمور أهمها ؛** وضوح الهدف من القانون، و هو تعزيز جودة المراجعة، وتعزيز الحوكمة الجيدة على مستوى منشأة المحاسبة ككل ، زيادة دور المديرين غير التنفيذيين المستقلين، لأن المستثمرين لديهم ثقة أكبر في المعلومات التي يحصلون عليها مباشرة من المديرين غير التنفيذيين المستقلين عن أداء المنشأة ، على منشأة المحاسبة تبنى احكام دستور حوكمة منشآت دون الاقتصار على القانون الحالي لحوكمة منشآت المحاسبة و أخيرا ، يجب على المنشأة الحفاظ على الجهود المبذولة لزيادة المشاركة الفعالة للمستثمرين وتمييتها.

و نخلص مما سبق إلى أن حوكمة منشآت المحاسبة أصبحت واقعا فى بعض الدول ، مثل المملكة المتحدة و أيرلندا . و أن هذه الحوكمة تتبع من وعى رسمى و مهنى بأهمية الإلتزام الحوكمى لمنشآت المحاسبة من منظور أصحاب المصالح فى هذه المنشآت ، خاصة عملاء المنشأة ، المستثمرين بالأسهم ، و الجمهور .

كما نخلص إلى أن من أهم قواعد حوكمة منشآت المحاسبة ، فكر الادارة ، الإستعانة بمديرين غير تنفيذيين ، وضع و تنفيذ و متابعة نظام للرقابة على الجودة داخل منشأة المحاسبة ، فحص اعمال منسوبة المنشأة المهنيين ، مشاركة أصحاب المصالح فى رسم سياسة و توجهات المنشأة، وضع نظام عادل لمشاركة شركاء المراجعة فى إدارة و رأسمال و أرباح المنشأة ، الحصول على شهادة الأيزو ٩٠٠١ الخاصة بمنشآت المحاسبة ، تفعيل آليات الإفصاح و الشفافية المهنية ، دعم الإلتزام بأخلاقيات و قيم المهنة ، و تفعيل نظام المجالس الإشرافية و لجان الحوكمة و المصلحة العامة بمنشأة المحاسبة .

تجارب منشآت المراجعة الكبرى فى مجال الحوكمة فى بيئة التحول الرقمى:

لتحليل تجارب منشآت المحاسبة الكبرى فى هذا المجال سوف نعرض تقرير المنظمة الدولية لهيئات تداول الأوراق المالية ، ثم تجارب هذه المنشآت فى هذا الشأن ، و أخيرا موقف البحوث المصرية فى هذا المجال كما يلى :

تقرير IOSCO :

بداية يشير التقرير النهائى لمجلس ادارة المنظمة الدولية لهيئات تداول الاوراق المالية اعتبارا من ٢٠٠٧ The International Organization of Securities Commissions (IOSCO) لجهود عمل المنظمة الدولية و دورها فى اعداد منشآت المحاسبة لتقارير الشفافية بشأن جودة منشآت المحاسبة التى تراجع الشركات المسجلة فى البورصة و بدأت منذ هذا التوقيت فى تنفيذ ما يلى :

- التفاعل و الاتصال بصفة عامة ، و مع منشآت المحاسبة الكبرى بصفة خاصة ، من خلال خطابات التعليقات على ماتنتشره من مقترحات.
- تجميع معلومات من عدة جهات اشرافية و رقابية على المراجعة ، و كذا الادارة و لجان المراجعة فى الشركات المسجلة
- البحث عن ممارسات اعداد منشآت المحاسبة للتقرير و المتطلبات التشريعية لاعضاء المنظمة الدولية لهيئات تداول الاوراق المالية

و لاحظت المنظمة ان هناك زيادة فى حجم تقارير الشفافية فى السنوات الاخيرة و إن كان بشكل اختياري ، الا ان استراليا و الاتحاد الاوروبى و اليابان لديها بعض المتطلبات القانونية و التشريعية فيما يتعلق بتقرير الشفافية ، بينما دول أخرى مثل الولايات المتحدة ، تحصل على معلومات الشفافية من خلال قنوات اخرى بخلاف الإلزام القانونى.

و بشأن نتائج جهود عمل المنظمة الدولية لهيئات تداول الاوراق المالية IOSCO ، فيما يتعلق بتقرير الشفافية ، اتضح أن تقرير الشفافية يكون ذا جودة اذا اشتملت المعلومات فى التقرير على ؛ الهيكل القانونى لمنشأة المحاسبة و هيكل الحوكمة بها ، مقاييس جودة المراجعة فى المنشأة ، المؤشرات الداخلية لجودة المراجعة فى المنشأة ، مؤشرات جودة المراجعة كما اوضحتها الجهات الخارجية

و أن تقارير الشفافية يفضل ان تنشر على الاقل بشكل سنوى و فى الوقت الملائم بعد نهاية العام ، حتى تصبح ذات جدوى للمستثمرين و يسهل الحصول عليها من قبل اصحاب المصلحة . و قامت المنظمة فى نوفمبر ٢٠١٥ بإعداد اطار عام ارشادى لمنشآت المحاسبة لاعداد تقرير الشفافية ذى الجودة يشتمل على مايلى :

أ- **عرض المعلومات presentation of information** : يجب ان تعرض المعلومات فى تقرير الشفافية بشكل واضح و بالتفصيل الكافى لتصبح ذات جدوى للمجموعات المختلفة من مستخدمى التقرير ، و تقدم على اساس الحقائق fact-based و ليس المتوقع و المحتمل ، غير متحيزة ، و بلغة سهلة الفهم و فى التوقيت المناسب و مكتملة و دقيقة ، تراعى التوازن فى مقاييس المخرجات و المدخلات ، كفاية تفسير حدود مقاييس جودة المراجعة بما فيها انها غير قابلة للمقارنة مع منشآت المحاسبة الاخرى (ساعات التدريب على سبيل المثال)

ب- **محتوى و توصيل المعلومات** : و يشمل ؛ (أ) معلومات عن هيكل الحوكمة و الهيكل القانونى لمنشأة المحاسبة ،(ب) معلومات عن وسائل دعم جودة المراجعة فى المنشأة ،(ج) معلومات عن مؤشرات جودة المراجعة الداخلية ، (د) معلومات عن مؤشرات جودة المراجعة وفقا لجهود عمل الجهات الخارجية ،(هـ) معلومات عن تكرار اعداد التقرير و يتم نشر التقرير بشكل سنوى على الاقل و فى توقيت من نهاية السنة المالية ، (و) تداول التقرير بحيث يكون من السهل الحصول عليه و نشره على موقع منشأة المحاسبة بالاضافة الى تقديمه الى لجان المراجعة بالشركات المسجلة لدعم الوعى بحوكمة منشأة المحاسبة و مؤشرات جودة المراجعة

نموذج تقرير الشفافية المهنية لمنشأة المراجعة الكبرى Deloitte:

وفقاً لتقرير الشفافية لمنشأة Deloitte للسنة المنتهية في ٣١ مايو ٢٠١٤، يتضح أن هذه المنشأة توفر خدمات المراجعة، والضرائب والاستشارات وخدمات التمويل من خلال المنشآت التابعة لها. كما أن منشأة (DTTL) القابضة عضو في مشروع مشترك ثلاثي بين المنشآت الأعضاء فى شبكة (DTTL) البريطانية والكندية والهندية. كما تعد منشأة Deloitte القابضة نموذج عمل متكامل بين الخدمات الأربعة، من خلال تطبيق مجموعة مشتركة من الإجراءات والسياسات حيثما كان ذلك مناسباً. وقد تم إعداد تقرير الشفافية وفقاً لمتطلبات التقرير الذى أصدرته هيئة الرقابة المهنية التابعة لمجلس التقارير المالية (FRC) في ٣ أبريل ٢٠٠٨ ويتضمن تقرير الشفافية العناصر التالية:

- أ) **تعزيز الثقة:** تتطوي مسؤولية المنشأة على تعزيز الثقة في عملية المراجعة واكتساب ثقة المستثمرين والحفاظ عليها. من خلال التواصل مع أصحاب المصلحة لفهم التطورات البيئية ومتطلباتها، والعمل على تطوير المهنة عن طريق توسيع نطاق عملها.
- ب) **المراجعة المتميزة:** الاعتماد على التقنيات الحديثة لتحسين جودة عملية المراجعة والشك المهني لزيادة الشفافية بشأن المخاطر التي تواجه الأعمال التجارية.
- ج) **إشراك أصحاب المصلحة:** ويتحقق ذلك من خلال عقد المنتدى الثانى بين أصحاب المصلحة مثل المستثمرين، والهيئات المهنية والتجارية والجهات الحكومية والهيئات التنظيمية من ناحية، وبين أعضاء المجلس التنفيذي للمنشأة ومجلس الإدارة والأعضاء غير التنفيذيين المستقلين من ناحية أخرى. ولقد تم مناقشة هيكل الحوكمة والبيئة التنظيمية وجودة المراجعة خلال هذا المنتدى.
- د) **الجودة تسعى المنشأة إلى التفوق المهني فى سوق المنافسة من خلال التطبيق المستمر للمعايير الآتية؛** أن تعكس إجراءات المراجعة بوضوح التقييم المستقل والشك المهني، إثبات الكفاءة في فهم الرقابة الداخلية، بما في ذلك اختبارات الرقابة الداخلية، وضع وتنفيذ خطة قوية لتحسين الأداء والانتهاج من إجراءات المراجعة طوال دورة المراجعة، الإشراف على، ومراجعة، عمل مراقبي الحسابات، والاستفادة من الاتصالات الفعالة، تحسين الخبرة في مهارات المراجعة، الحصول على فهم عميق للشركة التي يتم مراجعتها وبيئتها، الاستفادة من جودة كل فرد داخل المنظمة بشكل فردي أو جماعي.

هـ) هيكل الحوكمة والهيكل القانوني الإداري لمنشأة DTTL؛ ويتكون من:

١/٥- مجلس الشركاء: ويتكون من رئيس مجلس الإدارة، والشريك الرئيسي والمدير التنفيذي، والأعضاء غير التنفيذيين المستقلين، و ١١ عضواً منتخباً من الأعضاء غير التنفيذيين، و ٣ من الشركاء المستقلين المرشحين من قبل الشريك الرئيسي والمدير التنفيذي. ويختص المجلس بحماية مصالح الشركاء والرقابة على الإدارة، وتحديد الإستراتيجية طويلة الأجل للمنشأة والرقابة على مخاطر المراجعة.

٢/٥- لجان فرعية: وتتكون من الأعضاء المستقلين غير التنفيذيين المنتخبين من قبل مجلس الشركاء، وأعضاء آخرين من مجموعة الشركاء. وتتطوي مسؤولياتها على الرقابة على المصالح العامة والتأكد من ان منشأة DTTL تلتزم بتطبيق الحوكمة، ومتطلبات إدارة المراجعة والخطر والإفصاح الكامل عن هذه الأمور.

٣/٥- المجموعة التنفيذية: تساعد الشريك الرئيسي والمدير التنفيذي في إدارة المنشأة، وتطبيق سياسات واستراتيجيات المنشأة على النحو الذي يحدده مجلس الشركاء، بالإضافة إلى مسؤوليتها عن تشغيل عمليات المنشأة ووضع خطط التنمية المستقبلية.

٤/٥- المراجعة التنفيذية: تعمل هذه اللجنة على تحقيق الاتساق بين أهداف العمل في منشأة DTTL وخط خدمة المراجعة بالمملكة المتحدة، وتتكون من أعضاء معينين من قبل المجموعة التنفيذية.

و) الأعضاء غير التنفيذيين المستقلين :

يتضمن هيكل ملكية المنشأة ثلاثة أعضاء غير تنفيذيين مستقلين، للإشراف على أنشطة المنشأة. فضلاً عن المساعدة في تحديد خطة العمل المستقبلية للمنشأة والتأكد من مراعاة المصلحة العامة عند اتخاذ قرارات من قبل المجلس التنفيذي. ويتم تقييم استقلال الأعضاء غير التنفيذيين المستقلين من خلال؛ عدم وجود مصالح مالية أو تجارية أو علاقات شخصية أو مهنية بين الأعضاء غير التنفيذيين المستقلين والمنشأة، و تطبيق دستور حوكمة منشآت المحاسبة والالتزام بأحكامه من قبل الأعضاء غير التنفيذيين المستقلين، و الالتزام بمتطلبات الاستقلال الصادرة عن الهيئات التنظيمية في المملكة المتحدة والولايات المتحدة، وكذلك الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

ز) حوار المستثمر:

تؤيد المنشأة متطلبات دستور حوكمة منشآت المحاسبة بالمشاركة الفعالة للمستثمرين. ويتم ذلك من خلال المناقشة والحوار المفتوح بين المستثمرين ولجان المراجعة ومراقبي الحسابات لضمان فهم المهنة لاحتياجات أصحاب المصلحة الرئيسيين.

ح) دور الشريك الرئيسي والمدير التنفيذي:

يتمتع كل من الشريك الرئيسي والمدير التنفيذي بسلطة تنفيذية كاملة في إدارة المنشأة. ويتم ترشيح كل منهما من قبل مجلس الشركاء لمدة أربع سنوات. ويمكن حصر مسؤوليات الشريك الرئيسي والمدير التنفيذي في؛ تطوير وإدارة الخدمات المهنية وتحقيق أعلى مستوى من الجودة والالتزام بجميع اللوائح والقوانين ، وضع وتنفيذ السياسات والاتجاه الاستراتيجي للمنشأة، الأداء المالي، تطوير وإدارة الأهداف الاستراتيجية للمنشأة ، و يمثل المنشأة البريطانية في المشروع الدولي الثلاثي المشترك بين المملكة المتحدة وكندا والهند.

ط) الأخلاقيات:

تسعى المنشأة دائماً لتقديم أعلى مستويات من الجودة والنزاهة من أجل استمرار نجاحها لأن سمعة منشأة Deloitte يتم دعمها عن طريق نظام واجراءات تساعد في الحفاظ على موضوعية المنشأة والعاملين بها وتجنب اي تعارض في المصالح والالتزام بالمعايير والمبادئ الاخلاقية للمنشأة وتشمل؛ الكفاءة والاعتماد على الخبرات والمهارات الملائمة لطبيعة كل تكليف، والاستقلالية والتعليم المستمر والاتصالات الفعالة والتدريب مما يساهم في جعل فريق عمل المراجعة بالمنشأة على علم بكل التطورات والتنظيمات الجديدة.

ك) الجودة وادارة الخطر:

تركز المنشأة على الجودة وإدارة الخطر في جميع ممارساتها والخدمات التي تقدمها بداية من قبول تكليف العميل ، واثناء تشكيل فريق المراجعة، وتقييم خطر التكليف. من أجل تعزيز الجودة والنزاهة والسلوك الاخلاقي في المنشأة لأن مسؤولية الجودة تقع على عاتق الذين يقدمون الخدمات للعملاء.

تقرير الشفافية المهنية لمنشأة المراجعة الكبرى (PWC):

يتضمن تقرير الشفافية لمنشأة PWC للسنة المنتهية في ٣٠ يونيو ٢٠١٥ ما يلي:

أ- الهيكل القانوني: تعتبر (PWC) شركة ذات مسؤولية محدودة في إنجلترا وويلز، ويوجد لديها ٢٩ منشأة فرعية تعمل في المملكة المتحدة.

ب- شبكة PWC: تتكون شبكة PWC من مجموعة من منشآت المحاسبة التابعة لها على مستوى العالم، و التي تمثل كل منها كياناً مستقلاً. ويجب أن يلتزم أعضاء الشبكة بالسياسات والمعايير التي تضعها المنشأة مثل جودة الخدمات، ترتيبات الحوكمة، الاستقلال، ادارة الخطر. ويسمح لكل منشأة عضو في الشبكة باستخدام أسم PWC.

ج- هيكل الحوكمة: يتكون هيكل الحوكمة لمنشأة PWC القابضة من :

ج/١) فريق قيادة الشبكة **Network Leadership Team**: وهو المسئول عن وضع الإستراتيجية الشاملة للمنشأة، والسياسات والمعايير التي يجب ان يلتزم بها أعضاء الشبكة. ويتكون ذلك الفريق من رئيس الشبكة والشركاء الكبار في المنشآت الأعضاء في الولايات المتحدة والمملكة المتحدة والصين والعضو الخامس يتم تعيينه (هو الان شريك المراجعة للمنشأة العضو في المانيا).

ج/٢) المجلس الاستراتيجي **Strategy Council**: ويتكون من شركاء المراجعة الكبار في اكبر المنشآت الأعضاء في منشأة PWC ويعتبر مسئولاً عن تسهيل تنفيذ استراتيجية المنشأة.

ج/٣) الفريق التنفيذي للشبكة **Network Executive Team**: يتم تعيينه بواسطة فريق قيادة الشبكة ويعتبر اعضاءه مسئولين عن تنسيق الأنشطة عبر مجالات اعمال المنشآت الأعضاء في الشبكة.

ج/٤) المجلس العالمي **Global Board**: يتكون من ١٨ عضو وهو المسئول عن حوكمة المنشأة والرقابة على فريق قيادة الشبكة.

د- هيكل الحوكمة في منشأة PWC بالمملكة المتحدة يتكون من:

د/١) المجلس التنفيذي: وهو المسئول عن وضع وتنفيذ سياسات واستراتيجيات المنشأة، وتصميم وفحص وتقييم مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

د/٢) المجلس الاشرافي: وهو المسئول عن الرقابة على الادارة التنفيذية وحماية مصالح الشركاء، كما يتكون المجلس الاشرافي من ثلاث لجان فرعية هي؛ لجنة شئون الشركاء؛ المسئولة عن التأكد من أن سياسة المنشأة فيما يتعلق بمكافأة الشركاء قد تم تطبيقها بصورة ملائمة كما انها

المسئولة عن الرقابة على انضمام أو تقاعد الشركاء، لجنة الاستراتيجية والحوكمة؛ مسئولة عن الاشراف علي عملية وضع استراتيجية المنشأة، لجنة المراجعة والخطر المسئولة عن متابعة وفحص كل من؛ فعالية أنظمة الرقابة الداخلية وإدارة الخطر، سياسات وممارسات المنشأة بخصوص الالتزام والاستقلال والسلوك الاخلاقي، فعالية واستقلال مراجعي المنشأة، سلامة ونزاهة القوائم المالية للمجموعة، نطاق ونتائج وفعالية وظيفة المراجعة الداخلية للمنشأة، تخطيط وتنفيذ المراجعة الخارجية.

د/٣) هيئة المصلحة العامة: وتهدف الي زيادة ثقة أصحاب المصالح في أنشطة المنشأة المحاسبية من خلال التأكد من أن المصلحة العامة قد تم اخذها في الاعتبار عند اتخاذ القرارات من قبل الادارة التنفيذية ومجلس إدارة المنشأة . ويتمثل دورها الاساسي في تنفيذ مبادئ وأحكام حوكمة منشأة المحاسبة، ويتكون غالبية أعضاء مجلس ادارة هيئة المصلحة العامة من المديرين غير التنفيذيين المستقلين.

هـ- دستور حوكمة منشآت المحاسبة:

قام المجلس التنفيذي للمنشأة بتقييم مدى التزام المنشأة بأحكام ومبادئ حوكمة منشآت المحاسبة والواردة في دستور الحوكمة والذي تم اصداره بواسطة معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز (ICAEW)، وتم تطبيقه على منشآت المحاسبة والمراجعة التي تقوم بمراجعة أكثر من ٢٠ شركة مقيدة في البورصة. وقد أوضح المجلس التزام المنشأة بمبادئ الحوكمة في أداء عملياتها.

و- أنظمة الرقابة الداخلية والأنظمة الداخلية لرقابة الجودة:

تعتمد الجودة بشكل أساسي على الثقافة السائدة بالمنشأة ، والتي تقوم على أساس توجه الادارة والقدرة على تدريب وتحفيز فريق العمل لتحقيق مستويات مرتفعة من الجودة. وتعتمد أنظمة رقابة الجودة في المنشأة على المعايير المهنية ذات الصلة برقابة الجودة مثل المعيار الدولي الاول للرقابة على الجودة (ISQC 1) بعنوان رقابة الجودة على المنشآت التي تؤدي عمليات مراجعة وفحص القوائم المالية وخدمات التوكيد الاخرى والخدمات ذات الصلة.

ز- ممارسات وسياسات الاستقلال:

تضع المنشأة مجموعة من الانظمة التي تمكن الشركاء ، وكافة فريق العمل ، من الالتزام بسياسات واجراءات الاستقلال. ومن الانظمة التي تساعد المنشأة نفسها على الالتزام بسياسات الاستقلال؛ وضع قاعدة بيانات توضح العلاقات التجارية التي دخلت بها المنشأة (بخلاف عمليات شراء السلع والخدمات في سياق الاعمال العادية) مما يساهم في التقييم المستمر للعلاقات مع العملاء. في حين أن الانظمة التي تساعد الشركاء وفريق العمل على الالتزام بسياسات الاستقلال تتمثل في؛ وضع نظام لتجميع بيانات عن العملاء والاوراق المالية الخاصة بهم مما يساهم في تحديد مدى استقلال الشركاء والموظفين عن العملاء عند قبول اي تكليف جديد، ووضع نظام لتدوير الشركاء وفريق عمل اي تكليف كل فترة محددة (في الغالب ٥ سنوات).

ح- المتابعة الخارجية:

تم المتابعة الخارجية للمنشأة المحاسبية بواسطة الجهات التنظيمية، وقد تكون داخل المملكة المتحدة ، مثل مجلس التقارير المالية FRC أو معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز ICAEW حيث يقوم فريق فحص جودة المراجعة التابع لمجلس التقارير المالية FRC وفريق توكيد الجودة، التابع لمعهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز، بفحص جودة أعمال المراجعة بالمنشأة.

ومن ضمن الجهات التنظيمية التي تقوم بالمتابعة من خارج المملكة المتحدة مجلس الرقابة على اعمال مراجعي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).

ط- معلومات عن جودة المراجعة:

يعتبر الهدف الاساسي للمنشأة إعادة الثقة في التقارير المالية للشركات بعد تراجع الثقة في مجتمع الاعمال على مدار السنوات القليلة الماضية، حيث يحتاج المساهمون الثقة في القوائم المالية التي تم مراجعتها ، حتى يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وبالتالي من الممكن أن يلعب المراجعون دورا هاما في اداء عمليات مراجعة عالية الجودة، الأمر الذي ينعكس على زيادة الثقة في اراء المراجعة.

ومن هنا يوجد التزام كبير من جانب المنشأة بالشفافية خلال عملية المراجعة بشكل أكبر مما مضى، ويتحقق ذلك من خلال؛ الاعتماد على المراجعين ذوي الخبرة، الالتزام بالمعايير المهنية

وانتهاج مستوى مرتفع من الشك المهني، الاستثمار في الافراد من خلال التدريب المستمر لهم والعمل علي تنمية خبراتهم ومهاراتهم وزيادة التزامهم بالسلوك الاخلاقي، الاستثمار في التكنولوجيا المتطورة كأحد أدوات تطوير الخدمات المقدمة للعملاء.

ولقد حدد إطار جودة المراجعة الصادر عن مجلس التقارير المالية FRC خمسة محددات لجودة المراجعة وتشمل؛ الثقافة السائدة داخل منشأة المحاسبة، والمهارات والصفات الشخصية لشركاء المراجعة وفريق العمل، و فعالية عملية المراجعة، و منفعة تقارير المراجعة وإمكانية الاعتماد عليها، وعوامل أخرى خارجة عن سيطرة المراجع. **وبجانب المحددات السابقة** يوجد محدد سادس وهو النجاح المالي لممارسات المراجعة حيث تعتمد جودة المراجعة على مهارات وخبرات فريق العمل. **وتعتمد قدرة المنشأة على تعيين والبقاء على هؤلاء الافراد على قدرتها على توفير مرتبات مجزية في ظل التنافسية الشديدة في الاسواق.** كما تستثمر المنشأة مبالغ ضخمة في وسائل وتكنولوجيا المراجعة. **وبالتالي فبدون النجاح المالي سوف تقل قدرة المنشأة على الاستثمار في الافراد وفي تكنولوجيا المراجعة مما يؤثر سلباً على جودة المراجعة.**

ك- المعلومات المالية: ويتضمن ذلك الجزء المعلومات المالية عن المنشأة عن السنة الماضية ومن أبرزها أرباح المنشأة من واقع القوائم المالية المجمعة للمنشأة.

ل- مكافأة الشركاء: تعتبر جودة المراجعة هي الاساس في تقييم اداء شركاء المراجعة وتحديد مكافآتهم ويحصل الشركاء على حصة من ارباح المنشأة مقابل عملهم.

م- الوحدات الاقتصادية ذات المصلحة العامة: ويتضمن ذلك الجزء ببيان بأسماء الشركات التي قامت المنشأة بمراجعتها خلال العام.

تقرير الشفافية المهنية لمنشأة المراجعة الكبرى: (E&Y) و يتضمن الإفصاح عما يلي:

أ- الأعضاء المستقلين غير التنفيذيين:

و هم أعضاء في لجنة المصلحة العامة لمنشأة E & Y وتتم الموافقة على تعيينهم من قبل المجلس التنفيذي العالمي والتصديق عليها من قبل المجلس الاستشاري العالمي لمدة ثلاث سنوات. وذلك من أجل الاستجابة لدستور حوكمة منشآت المحاسبة والمراجعة الصادر (FRC) و (ICAEW).

كما يسعى الأعضاء المستقلين غير التنفيذيين إلى تعزيز ثقة أصحاب المصلحة من خلال تحقيق المصلحة العامة، وتشجيع التعامل مع مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة، والمساعدة

على ضمان الإدارة السليمة لمخاطر السمعة. ذلك بالإضافة إلى اهتمامهم بكافة القضايا ذات الصلة بمنشأة المحاسبة من أجل تحسين سمعتها المهنية. وتمتد مسئولية الاعضاء المستقلين غير التنفيذيين عبر حدود المملكة المتحدة لكي تشمل فروع المنشأة في الهند، وألمانيا، والولايات المتحدة ، وسنغافورة.

ب- رؤية ٢٠٢٠ للمنشأة:

ب/١) التزام المنشأة ببناء بيئة عمل أفضل:

تسعى منشأة E & Y الى تحقيق هدف مشترك بين المنشآت الأعضاء يتمثل قى تقديم أفضل الممارسات العملية بجودة عالية حيث تتضمن جوانب رؤية ٢٠٢٠ كلا من؛ تقديم خدمات عالية الجودة لكسب ثقة المتعاملين في أسواق المال، خدمة المصلحة العامة من خلال تعزيز الشفافية ودعم ثقة المستثمرين والنمو الاقتصادي، تشجيع الافراد على تنمية المهارات والخبرات، والعمل الجماعى، لتقديم خدمة مميزة للعملاء، التواصل الفعال والحفاظ على حوار مفتوح مع أصحاب المصالح ، لتحديد القضايا التى تؤثر عليهم وعلى المجتمع بشكل عام، وبناء علاقات قوية مع الهيئات التنظيمية وأصحاب المصلحة الآخرين.

ب/٢) فوائد رؤية ٢٠٢٠ ؛ و تشمل ؛

تدعيم المساءلة المحلية من خلال بناء فريق قيادي عالمي متنوع يعتمد على إستراتيجية عالمية واحدة، القدرة على بناء رؤية شاملة لمنشأة E & Y بما يدعم تحسين الجودة وإدارة المخاطر ، رؤية أكثر شمولية للسوق لأغراض الاستثمار ومعالجة قضايا محددة ، تبادل المعارف والخبرات من خلال عمليات الفحص الداخلي والخارجي لتعزيز جودة المراجعة ، تنسيق خدمات مراجعة الحسابات وتحسين فرص الحصول على الموارد المتخصصة، تحقيق مستوى عال من الجودة للمنشآت متعددة الجنسيات، دعم فعالية المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) وتكامل أسواق رأس المال والصناعة.

ج- منشأة E & Y:

منشأة E & Y القابضة هي منشأة بريطانية ذات مسئولية محدودة ، ورائدة في مجال خدمات التأمين والضرائب والخدمات الاستشارية في جميع أنحاء العالم، حيث تضم منشآت المحاسبة والمراجعة الأعضاء في أكثر من ١٥٠ بلدا. ويكون لكل منشأة عضو كيان قانوني مستقل، ولكنها تلتزم بمتطلبات اللوائح و الاتفاقيات الصادرة عن منشأة E & Y القابضة ، مما

يساعد المنشآت الأعضاء على تلبية متطلبات المعايير العالمية ، بجانب المتطلبات المحلية ، من أجل تعزيز تقديم خدمة ذات جودة عالية في جميع أنحاء العالم، بما يحقق الثقة للمستثمرين عالمياً. ويتكون الهيكل الإداري لمنشأة E & Y من:

ج/١) المجلس الاستشاري العالمي:

و يتكون من ممثلي المنشآت الأعضاء في؛ الهند، ألمانيا، الولايات المتحدة ، المملكة المتحدة سنغافورة ، فضلا عن الأعضاء المستقلين غير التنفيذيين. ويقدم المجلس الإرشادات لمنشأة E & Y القابضة بشأن المصلحة العامة عند وضع السياسات والاستراتيجيات. وتتمثل مهام المجلس الاستشاري العالمي في: (أ) الموافقة والتصديق على قبول أعضاء شركاء جدد وتعيين وتقييم أداء كل من رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي لمنشأة EYG وإصدار لوائح جديدة أو التعديلات على الاستراتيجيات والخطط، و العمليات المتعلقة بالبيع أو الاستحواذ او الدمج، وتقييم ومكافأة الأعضاء التنفيذيين والتقارير المالية السنوية، (ب) بحث ومناقشة أي بنود أخرى ذات صلة بالمصلحة العامة والحوار مع أصحاب المصلحة، وإدارة مخاطر السمعة والامور المتعلقة بالحوكمة، فضلاً عن مناقشة سياسات وإجراءات إدارة الأفراد والإبلاغ عن المخالفات.

ج/٢) المجلس التنفيذي العالمي (GE) Global Executive:

يتكون من رئيس مجلس إدارة منشأة E & Y كرئيس تنفيذي عالمي ونائب الرئيس التنفيذي الذي يتم تعيينه من قبل المجلس الاستشاري العالمي كعضو منتدب ، بالإضافة إلى مديري الوظائف التنفيذية في المناطق الجغرافية.

ج/١/٢) لجان المجلس التنفيذي العالمي:

و يرأسها احد أعضاء مجلس GE بالإضافة الى ممثلي المناطق الجغرافية الأربعة للاعضاء الشركاء وهي؛ الأمريكتين؛ المحيط الآسيوي؛ EMEIA (أوروبا، الشرق الأوسط والهند وأفريقيا)؛ واليابان. وتكون هذه اللجان مسؤولة عن تقديم التوصيات إلى مجلس GE.

ج/٣) مجموعة الممارسة العالمية:

تتضمن هذه المجموعة أعضاء مجلس GE ورؤساء لجان GE ورؤساء الفروع. وتسعى هذه المجموعة الى تعزيز التفاهم المشترك عبر منشآت المحاسبة الأعضاء لوضع الأهداف الإستراتيجية للمجموعة E & Y.

ج/٤) الأعضاء الشركاء في منشأة E & Y :

يلتزم الأعضاء الشركاء بتحقيق الأهداف العامة لمنشأة E & Y، مثل توفير خدمة عالية الجودة عالمياً من خلال تنفيذ الاستراتيجيات والخطط العالمية وفقاً للمعايير المشتركة والمنهجيات والسياسات المتعلقة بالمراجعة وتحقيق الجودة وإدارة المخاطر، والاستقلال، وتبادل المعرفة والموارد البشرية والتكنولوجية، والالتزام بالمعايير الأخلاقية لقواعد السلوك والقيم لمنشأة E & Y .

د- الالتزام بالجودة:

تهدف رؤية ٢٠٢٠ الى تقديم خدمات مميزة للعملاء تستند إلى الموضوعية والشك المهني، والالتزام بالمعايير المهنية لمنشأة E & Y القابضة في جميع أنحاء العالم، وزيادة دور إدارة المخاطر في السياسات والممارسات التي تدعم وتحسن جودة المراجعة، خاصة من خلال ما يلي:

د/١- جودة خطوط الخدمات **Quality in our service lines**:

خطوط الخدمات هي المسؤولة عن تحقيق جودة التعاقدات، بما في ذلك إدارة الجودة وضمان جودة التعاقدات.

د/٢- لجنة الممارسة المهنية:

وهي عبارة عن شبكة عالمية تتناول الجوانب الفنية في معايير المحاسبة والمراجعة لدعم مدخل المراجعة الالكترونية، كما تعمل الشبكة على تطوير الإرشادات، ورقابة برامج وعمليات التدريب المستخدمة لتنفيذ عمليات المراجعة بشكل متنسق وفعال.

د/٣- الإشراف على مجموعة الممارسة المهنية:

يخضع مدير الممارسة المهنية للإشراف من قبل نائب رئيس منشأة E & Y القابضة للممارسة المهنية. حيث يعمل كليهما بشكل جماعي لوضع سياسات وإجراءات رقابة جودة المراجعة على المستوى العالمي والعمل على توفير ضمانات أكبر لموضوعية وجودة خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية.

د/٢- إدارة المخاطر:

نائب رئيس منشأة E & Y لإدارة المخاطر هو المسئول عن إدارة خطر الأعمال، بما في ذلك الإشراف على مبادرات الجودة عبر خطوط الخدمات المهنية الأربعة في التأمين والاستشارات والضرائب والخدمات الاستشارية العملية.

د/٣- الرقابة على الجودة:

يشمل برنامج تحقيق جودة المراجعة؛ تعزيز القيم المهنية، ونظام رقابة الجودة الداخلية، وقبول والاستمرار مع العميل، وتنفيذ المراجعة، والمراجعة والاستشارات، ودوران شريك المراجعة، وتقييم جودة المراجعة، والتوافق مع المتطلبات القانونية.

هـ- ممارسات الإستقلال Independence practices:

يعتقد E & Y أن استقلال مراقب الحسابات أمر أساسي لثقة المستثمرين في جودة مراجعة الحسابات والتقارير المالية و أسواق رأس المال. و لذلك تهتم المنشأة بوضع العديد من القواعد والسياسات التي تحقق الاستقلال وتطوير الأدوات والتكنولوجيا والبرامج التي تمكن الشركاء الأعضاء من رقابة الالتزام بالقواعد والسياسات ذات الصلة بالاستقلال .

و- بناء فرق عمل عالية الاداء Creating high-performing teams:

يسعى الشركاء الأعضاء إلى تطوير قادة متميزين من خلال التشجيع على اكتساب المهارات والخبرات، والتعلم من بعضهم البعض والعمل كفريق واحد.

ز- العمل مع أصحاب المصلحة والتواصل المجتمعي:

تسعى المنشأة للحفاظ على عمل حوار مفتوح وصريح مع أصحاب المصلحة من أجل الحصول على فهم أفضل لوجهات نظرهم.

تقرير الشفافية لمنشأة المراجعة الكبرى KPMG :

يشير التقرير في مقدمته الى كلمة كل من رئيس المراجعة للشئون الفنية و الجودة و مسئول الالتزام . و تعد KPMG منشأة تعاونية سويسرية Swiss cooperative وفقا للقانون السويسري Swiss law و الخاص بمنشآت المحاسبة و يتضمن التقرير ما يلي :

أ- الهيكل و الحوكمة

أ/١- الهيكل القانوني: تعد منشأة المحاسبة التابعة ل KPMG الدولية وفقا للقانون السويسري منشأة قانونية ، و بالتالي فإن منشأة KPMG تم تأسيسها وفقا للقوانين و تم تسجيلها كمنشأة محاسبة وفقا لقانون مهنة المحاسبة ، و هي مملوكة لمجموعة من المهنيين المتخصصين في المراجعة و الضرائب و الخدمات الاستشارية و يمثلون الشركاء الذين لهم حق التصويت و يتكون عددهم من ١٤ شريك في نهاية ديسمبر ٢٠١٥

أ/٢- الملكية و الاسم ؛ تعد المنشأة من منشآت المحاسبة المعروفة و ذات اسم تجارى مسجل ب KPMG و أن استخدام الاسم التجارى KPMG تم وفقا للاتفاق المبرم مع KPMG international ، و يعد أعضاء المنشأة و ملاكها و القائمين على ادارتها من المحليين ، و كل عضو مسئول مسئولية غير محدودة .

أ/٣- الحوكمة

يمكن تلخيص هيكل حوكمة KPMG فى تاريخ التقرير كما يلى ؛ لجنة الادارة التنفيذية و ينبثق منها لجنتان فرعيتان هما لجنة الموارد البشرية و لجنة تطوير الاعمال ، لجنة ادارة الخطر و الجودة ، لجنة المراجعة ، لجنة الخدمات الاستشارية ، لجنة الضرائب

ب- نظام رقابة الجودة

هو نظام متكامل و متنسق لرقابة الجودة و متطلب رئيسى فى اداء الخدمات بجودة عالية. و تمتلك KPMG الدولية سياسات و اجراءات رقابة الجودة التى تطبق على جميع المنشآت الاعضاء فى الوظائف المختلفة (المراجعة و الضرائب و الخدمات الاستشارية). و التى تم تصميمها كإرشادات لجميع المنشآت الاعضاء لضمان الالتزام بالمعايير المهنية ذات الصلة و المتطلبات القانونية و التشريعية .

الإطار العام لرقابة الجودة

و يتكون الاطار العام لرقابة الجودة من سبعة محركات لجودة المراجعة ؛ توجه الإدارة ، الارتباط مع افضل العملاء ، وضوح المعايير و ادوات مراجعة صارمة ، التعيين ، التطوير ، تخصيص الافراد بشكل ملائم ، الالتزام بالتميز الفنى و جودة توصيل الخدمة ، اداء المراجعة بكفاءة و فعالية ، الالتزام بالتحسين المستمر .

ج- ترتيبات الشبكة

ج/١- الهيكل القانونى: و يتم تصميم هذا الهيكل لدعم الاتساق فى جودة الخدمات وفقا للقيم المنفق عليها لاي منشأة من المنشآت الاعضاء على مستوى العالم ، و تعد كل منشأة عضو فى KPMG منشأة مستقلة و منفصلة عن المنشآت الاخرى الاعضاء

ج/٢- مسؤوليات و التزامات المنشآت الاعضاء : وفقا للتعاقد مع KPMG الدولية فان المنشآت الاعضاء عليها الالتزام بسياسات و معايير الجودة التى تحكم الاداء للمنافسة بفعالية و الالتزام بالقيم التى تضعها ، كما تحصل KPMG الدولية على مواردها المالية من المنشآت الاعضاء

ج/٣- التأمين و التعويضات المهنية

ج/٤- هيكل الحوكمة ؛ تشمل الجهات الادارية و الحوكمة فى KPMG الدولية ما يلى :

ج/٤/١- المجلس العام ؛ و يركز على مهام الحوكمة على المستوى الاعلى و مسئول عن المناقشات و الاتصال بين المنشآت الاعضاء ، و يقوم باختيار رئيس المجلس لمدة ٤ سنوات (قابلة للتجديد لمرة واحدة) و يوافق على تعيين اعضاء المجلس و يودى وظائفه كما لو كان الجمعية العامة للمساهمين .

ج/٤/٢- المجلس العالمى ؛ هو جهة الاشراف و الحوكمة الاساسية فى KPMG الدولية و تتمثل مسئوليته الرئيسية فى الموافقة على الاستراتيجية و حماية و دعم العلامة التجارية ل KPMG و ادارة الاشراف و الموافقة على السياسات و التشريعات و على انضمام منشآت جديدة و التصديق على ، و اعتماد رئيس المجلس العالمى تعيين نائب رئيس المجلس العالمى و الاعضاء فى فريق الادارة العالمى Global Management Team

و يتضمن المجلس العالمى The Global Board رئيس المجلس العالمى و نائبه و رئيس chairman كل اقليم من الاقاليم الثلاث (الامريكيتين ؛ المحيط الاسيوى ؛ أوروبا و الشرق الاوسط و افريقيا) و عدد من كبيرى المراجعين seniors فى المنشآت الاعضاء.

ج/٤/٣- اللجنة التنفيذية Executive Committee : التى تتكون من رئيس المجلس و نائبه و رؤوساء المناطق الثلاثة و اربعة من كبيرى الشركاء فى المنشآت لاعضاء و أحد اعضاء المجلس العالمى الاخرين كمدير قيادى من غير التنفيذيين و مهمته الاساسية أن يعمل كقناة اتصال بين رئيس المجلس العالمى و اعضاء المجلس غير التنفيذيين

ج/٤/٤- مجموعات القيادة و التوجيه العالمية ؛ و هى المسئولة عن الدعم و التوجيه و قيادة تنفيذ الاستراتيجية و خطة الاعمال تحت اشراف فريق او لجنة الادارة العالمية

ج/٥- قيادات ادارة الخطر و الجودة ؛ تمتلك KPMG الدولية شبكة من قيادات ادارة الخطر و الجودة ترفع تقاريرها الى نائب رئيس الجودة و الخطر و التشريعى العالمى و اعضائها اعضاء فى مجموعة توجيه و ادارة الخطر و الجودة العالمى و كل عضو يقوم بوظيفة المتابعة على مجموعة المنشآت الأعضاء بهدف دعم و تعزيز قدرة شبكة KPMG للمتابعة الاستباقية لادارة الخطر و الجودة للمنشآت الاعضاء

د- مكافآت الشريك

و تشمل مكافأة الشريك عدة عناصر و هي حصة الشريك فى الارباح و مكافأة وفقا للاداء ، و نسبة من المشاركة فى الربح المتبقى وفقا للعقد مع المنشأة و هناك شفافية بين الشركاء فيما يتعلق بما يحصل عليه كل شريك كما ان هناك مسحوبات يمكن ان تتم خلال الفترة بالاضافة الى مكافآت المديرين حيث يحصل كل مدير على مرتب ثابت و حوافز الاداء

ه- المعلومات المالية : يتم الافصاح عن اليرادات من الاتعاب و النفقات المتحققة من الخدمات بشكل مقارنة مع الفترة السابقة

ي- الوحدات الاقتصادية ذات المصلحة العامة **Public Interest Entities** ؛ و يتم

تحديدها وفقا لقانون مهنة المحاسبة و تتضمن الوحدات الاقتصادية التى تتداول اوراقها المالية فى سوق الاوراق المالية و المؤسسات الائتمانية و شركات التأمين على ان يتم نشر قائمة باسماء الشركات المسجلة و التى يتم مراجعتها.

الوضع فى مصر :

بالنظر لتقارير الشفافية فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر فبداية نحن نرى أنه لا يوجد تنظيم مهنى رسمى يلزم منشآت المحاسبة فى مصر بإعداد تقارير الشفافية المهنية. و تعد دراسة (شحاتة، ٢٠١٥) من المحاولات البحثية التى يمكن البناء عليها فى هذا الشأن حيث قامت هذه الدراسة بإشتقاق تقرير شفافية لمنشآت محاسبة إفتراضية فى مصر. وفيما يلي محتويات هذا التقرير:

أ- الهيكل القانوني وملكية المنشأة:

تعتبر المنشأة شركة مساهمة تم تأسيسها وفقا لقانون الشركات المصري وقانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ، ويتم إدارتها بواسطة مجلس الإدارة.

ب- نموذج إدارة الأعمال (شبكة المنشأة):

تضم المنشأة أكثر من ١٥٠٠ موظف كما تمتد أعمالها عبر ٨ محافظات وهي القاهرة، الجيزة، الاسكندرية، أسيوط، الغربية، الاسماعيلية، المنيا، وقنا من خلال ٢٤ منشأة تابعة لها . كما تعتبر المنشأة عضو فى شبكة ديلويت (Deloitte) Touche Tohmatsu Limited DTTL و التى تعتبر واحدة من أكبر منشآت الخدمات المهنية فى العالم و أحد المنشآت الأربع الكبار فى مجال المحاسبة و المراجعة و تنتشر أعمالها فى أكثر من 150 دولة.

ج- هيكل وممارسات الحوكمة:

يتم إدارة المنشأة من خلال مدير تنفيذي ورئيس مجلس إدارة منتخبيين، ويشرف المدير التنفيذي على فريق الإدارة العليا . وتتمثل مسؤوليات مجلس الإدارة في وضع العمليات والاستراتيجيات طويلة الأجل للمنشأة والموافقة على ممارسات الحوكمة . كما تتضمن مسؤوليات المجلس وضع السياسات المتعلقة برأس مال المنشأة و توزيع الأرباح ومكافآت فريق الادارة .

د- النظام الداخلي لرقابة الجودة:

تم تصميم النظام الداخلي لرقابة الجودة بالمنشأة وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) بعنوان رقابة جودة مراجعة القوائم المالية، والمعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (١) بعنوان رقابة الجودة على المنشآت التي تؤدي عمليات مراجعة وفحص القوائم المالية وخدمات التوكيد الاخرى والخدمات ذات الصلة. ويعمل هذا النظام كما هو موضح أدناه:

د-١- **توجه الادارة Tone at the top**: تقوم الإدارة بنقل توقعاتها حول جودة المراجعة إلى الشركاء والعاملين بالمنشأة وتعمل دائما من أجل تحسين الجودة و المحافظة على أعلى مستوى ممكن من الجودة أي أن الجودة هي أهم أولويات إدارة المنشأة .

د-٢- منهجية و عمليات المراجعة:

د-٢-١- **بعض الإعتبارات لقبول التكاليف**: على الرغم من أن المنشأة تسعى لتحقيق النمو في أعمالها ، إلا أنها تضع نظام لاتخاذ القرارات الخاصة بقبول العملاء الجدد او الإستمرار مع العملاء الحاليين، لأن هدف جودة المراجعة هو الهدف الأهم بالنسبة للمنشأة، ولن يتم التنازل عنه مقابل تحقيق أي أهداف ،حتى لو كانت زيادة الايرادات. **ومن ضمن الاعتبارات الخاصة بقرار قبول أو الاستمرار مع العملاء ما يلي:** نزاهة وسمعة لجنة المراجعة لدى العميل ، العقوبات القانونية (إن وجدت) الصادرة بحق أعضاء الإدارة وأعضاء لجنة المراجعة، ثقافة الإدارة، بما في ذلك التزامها بالتطبيق المناسب لمعايير المحاسبة المصرية، ووجود رقابة داخلية فعالة على عملية اعداد التقارير المالية ، تقييم عوامل الخطر المرتبطة بالعميل المحتمل أو بالخدمة المطلوب تقديمها، تقييم الإستقلال و تعارض المصالح، المركز المالي لمنشأة العميل وقت التقييم.

د-٢-٢- **منهجية وادوات وعمليات المراجعة**: تعتمد منهجية المنشأة بشكل أساسي على تقييم المخاطر لتحديد المناطق الأكثر عرضة لوجود تحريفات جوهرية أكثر من غيرها في القوائم المالية، و يدخل في هذا التقييم تقييم هيكل الرقابة الداخلية . وبناءا على ذلك التقييم يقوم فريق المراجعة

بتخطيط وأداء إجراءات المراجعة . ويعتبر اختيار فريق المراجعة عنصراً أساسياً لتطوير وتنفيذ مراجعة على درجة كبيرة من الكفاءة والفاعلية.

د-٢-٣-الإشراف على ومراجعة العمل: يكون قائد فريق العمل مسؤولاً عن التخطيط الكلي لعملية المراجعة والتوجيه والإشراف وضمان التزام أعضاء فريق العمل بمنهجية المنشأة والمعايير المهنية. ويقوم الأعضاء الأكثر خبرة في فريق العمل بالإشراف على الأعضاء الأقل خبرة. ووفقاً لما سبق يحصل الأفراد في جميع المستويات على الإرشاد والتوجيه اللازمين للقيام بعملهم بفاعلية.

د-٢-٤- رقابة جودة العمل: تخضع كل عملية لتقييم مستقل للجودة يتم بواسطة شريك، أو مدير، يتم اختياره بواسطة مجلس الإدارة. وتهدف عملية التقييم إلى؛ إجراء مناقشات مع قادة فريق العمل، تقييم الأحكام المتعلقة بتخطيط العمل وتقييم فريق العمل واستجابته للمخاطر الجوهرية، تقييم الأحكام الرئيسية لعملية المراجعة والاستنتاجات المتعلقة بالعمل ككل وإصدار تقرير المراجعة، مراجعة توثيق عملية المراجعة، إصدار الموافقة على إصدار تقرير المراجعة.

د-٢-٥- الرقابة: تركز أنشطة الرقابة على فعالية النظام الداخلي لرقابة الجودة وضمان الالتزام به. وتهدف أنشطة الرقابة إلى تقييم نظام الرقابة على الجودة بالنسبة لكل تكليف على حدى من ناحية وتقييم جودة العمل ككل من ناحية أخرى .

هـ- قضايا الاستقلال والأخلاقيات المهنية والالتزام:

هـ-١- الاستقلال والموضوعية: تعتمد المنشأة، في تحديد سياستها الخاصة بالاستقلال والموضوعية، على معايير المراجعة المصرية والدولية، ومفاهيم الاستقلال والموضوعية الواردة في دستور أداب المهنة، حيث يفرض مبدأ الموضوعية على جميع المحاسبين القانونيين الالتزام بعدم التخلي عن الحكم المهني السليم، بسبب أي تحيز أو تعارض في المصالح، أو تأثير من الغير. كما يتطلب من القائمين بعمليات التوكيد أن يتمتع أفراد فريق العمل و المنشأة بالاستقلالية عن عميل التوكيد.

هـ-٢- التدريب على الاستقلال والأخلاقيات المهنية: من سياسة ادارة المنشأة الزام جميع الأفراد الجدد بالالتحاق ببرامج التدريب الخاصة بمعايير الاستقلال وأخلاقيات المهنة وذلك خلال فترة لا تتجاوز شهرين من تاريخ التعيين. أما بالنسبة للأفراد الحاليين فيتم إخضاعهم أيضاً لدورات تدريبية إجبارية تشييطية . وبشكل عام تهدف هذه الدورات الى مساعدة الافراد الجدد و الحاليين على الأتى؛ فهم متطلبات الاستقلال، ومعرفة الإجراءات الواجب اتخاذها في بعض المواقف الخاصة

بالإستقلال، التعرف على اعتبارات الإستقلال والتي تنطبق على الأنواع المتعددة للعلاقات التجارية مع العملاء، الإلمام بآخر التعديلات في المعايير المصرية والدولية ذات الصلة. ولمساعدة العاملين بالمنشأة على تحقيق استقلالهم الشخصي تم اتخاذ مجموعة من الاجراءات والتي منها؛ نشر قائمة بالشركات التي يمنع الأفراد من الاستثمار فيها لاعتبارات الاستقلال، إلزام الأفراد بتقديم بيانات حول استثماراتهم، القيام بفحص شامل لحسابات مجموعة من المراجعين والمديرين بشكل عشوائي كل سنتين وبشكل سنوي للمواقع القيادية.

هـ- ٣- تدوير الشركاء: يتم عمل تدوير للشركاء بشكل دوري حفاظا على الموضوعية والاستقلال في تعاقدات المراجعة .

و- بيان نتائج آخر فحص الجودة:

حيث تخضع المنشأة لثلاثة أنواع من الفحص والتفتيش وهم؛ تفتيش وحدة الرقابة على أعمال مراقبي الحسابات التابعة لهيئة الرقابة المالية، فحص الزميل Peer review، التفتيش الداخلي Internal Inspection كما يلي:

و/١- تفتيش وحدة الرقابة على أعمال مراقبي الحسابات التابعة لهيئة الرقابة المالية:

تقوم وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات، المقيدين بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية، بالفحص الدوري لجودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدة أسمائهم بالسجل ووضع الإجراءات التنفيذية والتدابير اللازمة لتحقيق ذلك. وقد تضمن الفحص الأخير الذي قامت به الوحدة للمنشأة بتاريخ ٢٠١٣/١١/١ تقييما لجودة المراجعة لعدد من عمليات المراجعة وتقييما للممارسات والسياسات والاجراءات في المجالات الخمسة الآتية ؛ هيكل وعمليات الإدارة ، ممارسات الشركاء بما في ذلك توزيع الموارد وتقييم الشركاء ومكافآتهم وقبول شركاء جدد والاجراءات المنظمة لذلك، السياسات والاجراءات المحددة لمعالجة المخاطر المرتبطة بقبول والاستمرار مع العملاء ونظام تقييم المخاطر الخاصة بالمنشأة ، العمليات المتعلقة بالاستعانة بخبراء أو مراجعين آخرين في أعمال المراجعة الخاصة بالمنشأة ، عمليات الرقابة الداخلية على أداء المنشأة لعمليات المراجعة وسياسات واجراءات الاستقلال .

وقد تم الحصول على تقرير الوحدة الصادر بتاريخ ٧ مايو ٢٠١٣ والذي يتضمن نتائج فحص الوحدة لجودة أعمال المنشأة ، وقد تم اتخاذ كافة الاجراءات التصحيحية تجاه ملاحظات الوحدة .

و/٢- فحص الزميل Peer review:

بالإضافة إلى تفتيش وحدة الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة فإن المتطلبات المهنية للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين تسري على المنشأة بحكم الشراكة في شبكة ديلويت والتي تتطلب من منشآت المحاسبة والمراجعة أن تخضع لفحص الزميل Peer Review لممارسات المحاسبة والمراجعة الخاصة بها حيث تقوم منشأة أخرى بعمل هذا الفحص كل ثلاث سنوات.

وقد كانت آخر عملية فحص الزميل للمنشأة من قبل منشأة المحاسبين القاهريين ، وتمت في يونيو ٢٠١٢ حيث كانت متعلقة بفحص التعاقدات الخاصة بالسنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠١١ ، وتم نشر هذا التقرير على الموقع الإلكتروني للمنشأة ، وكان التقرير بتقدير مقبول مع وجود عيوب.

و/٣- التفتيش الداخلي:

يتم تشكيل لجنة من قبل مجلس ادارة المنشأة مسؤولة عن فحص عينة من عمليات المراجعة لتقييم مدى جودة المراجعة وجودة الاجراءات والسياسات الخاصة بأداء عملية المراجعة . وتقوم لجنة الفحص بإبلاغ كل من فريق العمل المسؤول عن التكاليف والإدارة العليا بنتائج الفحص ، ويتم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة إذا استدعى الامر. وفي عام ٢٠١٣ قام فريق الفحص الداخلي بفحص ما يوازي ١٠ % تقريبا من عمليات مراجعة الشركات المسجلة بالبورصة وقد تمالئ وصل إلى نفس النتائج تقريبا التي وردت في تقرير التفتيش الخاص بوحدة الرقابة على أعمال مراقبي الحسابات التابعة لهيئة الرقابة المالية.

ز- التعليم والتطوير المستمر للمراجعين:

نظرا لماتميز به مهنة المراجعة من الدقة الشديدة والتعقيد والتغير المستمر تسعى المنشأة لوضع نظاما قويا للتطوير المستمر للأفراد وتقديم الإرشادات التي يحتاجون إليها لمواكبة التغيرات في نظام المراجعة. ويضم نظام التطوير عنصرين رئيسيين:

ز/١- **التطوير المهني:** يساهم منهج المنشأة للتطوير المهني في بناء المهارات التقنية والصناعية والمهنية اللازمة لتحقيق التميز المهني وتقديم خدمة مراجعة تتميز بالجودة. وتقوم ادارة التدريب والتطوير بمراقبة تطوير وتنفيذ المناهج التدريبية اللازمة لممارسي المراجعة. كما تم انشاء مجلس استشاري للتعليم يتكون من الشركاء والمديرين الكبار، يقوم بالإشراف على منهج التعليم والتدريب ويحتوي على مواد لكل مستويات المنشأة من الموظف الجديد إلى الشريك. ويغطي منهج التدريب

الأمر الفني للمحاسبة والمراجعة بالإضافة الي السياسات الخاصة بالاستقلال والموضوعية والاخلاقيات المهنية.

ز/٢- إدارة الأفراد: تقوم المنشأة باتباع سياسات صارمة للتعيينات والترقيات كما تقوم باتباع عملية منظمة لتطوير ودعم العاملين كلما تقدموا في عملهم. وكجزء من عمليات التطوير تقوم المنشأة بتشجيع الاتصال والاستشارة بين جميع الشركاء والعاملين في جميع المستويات. ومن سياسات واجراءات التعيين اختيار الخريجين المتميزين ذوي المهارات الشخصية والعقلية والكفاءة المهنية ، كما يتم ترقية الافراد بناء على اداؤهم وخبراتهم وكفاءاتهم.

ح- المعلومات المالية: ويتضمن ذلك الجزء من التقرير بيانات عن إيرادات المنشأة ومرتببات ومكافآت العاملين.

ط- مكافآت الشركاء: تتوقف مكافآت كل شريك من الشركاء على حجم مسؤولياته داخل المنشأة وعلى الأداء الكلي للمنشأة. وتعتبر الجودة عنصرا أساسيا في تحديد مكافآت الشركاء. ويتم تحديد الجودة بناء على نتائج عمليات الفحص الداخلي، مراجعة الزميل، وأي تفتيش قد تقوم به وحدة الرقابة على أعمال مراقبي الحسابات التابعة للهيئة العامة للرقابة المالية. وفي حالة الكشف عن أخطاء في عمل أحد الشركاء نتيجة لعمليات الفحص، فإن هذا قد يؤدي إلى الحد من مسؤوليات هذا الشريك مما سينعكس على دخله و مكافآته. أما بالنسبة للشركاء الذين يحققون مستويات متميزة من الجودة فيتم مكافآتهم على تحقيق هذا المستوى من الجودة.

ك- قائمة الشركات المقيدة بالبورصة والتي تقوم المنشأة بمراجعتها: ويتضمن ذلك الجزء بيان بأسماء شركات العملاء محل المراجعة.:

في ضوء العرض السابق لنماذج تقارير الشفافية المهنية لمنشآت المحاسبة الكبرى، و المقترح الذي قدمته دراسة (شحاته، ٢٠١٥) نخلص إلى أن هناك اتفاقا بين التقارير السابق عرضها على الهدف من اعداد تقارير الشفافية المهنية يتمثل في؛ الافصاح عن مدى التزام المنشأة بقواعد دستور حوكمة منشآت المحاسبة من أجل تعزيز ثقة أصحاب المصالح في المنشأة ، وبالتالي تحسين سمعتها ومركزها التنافسي مما يساهم في تحقيق الهدف الإقتصادي للمنشأة المتمثل في تحقيق الربح ، بما لا يخل بالسمعة المهنية للمنشأة.

أضف إلى ذلك أن جميع نماذج التقارير السابق عرضها -ما عدا التقرير المصري المقترح- تتفق فيما بينها من حيث الاتصال الفعال مع أصحاب المصالح في منشأة المحاسبة، ووجود أنظمة

الرقابة على جودة المراجعة، ونظم الرقابة والفحص الداخلي لاعمال المنشأة. كما تتفق هذه التقارير فى الإشارة إلى المصلحة العامة و الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ومتطلبات الإستقلال، فضلاً عن الاتفاق على الإفصاح عن المعلومات المالية ومكافأة الشريك وبرامج التدريب والتعليم المستمر وخطط التنمية المهنية لدى المنشأة.

أما فيما يتعلق بأوجه الاختلاف بين هذه النماذج فإن أهمها تباين الهيكل الإدارى للمنشأة نسبياً ، فعلى الرغم من أن جميع التقارير السابق عرضها صادرة عن منشآت قابضة لها مجلس ادارة، وأن الهيكل الإدارى لها يضم عددا من الأعضاء المستقلين غير التنفيذيين ، وأن هذه المنشآت القابضة يتبعها عدد من المنشآت التابعة فى مناطق جغرافية مختلفة، إلا أن هناك اختلافات جوهرية فى تشكيل الهيكل الإدارى داخل كل منشأة.

و وفقا لتقرير الشفافية لمنشأة Deloitte يتكون الهيكل الإدارى من مجلس إدارة ينبثق عنه عدد من اللجان الفرعية ، تتمثل فى مجلس الشركاء، ولجان المصلحة العامة، والمجموعة التنفيذية، كما أن هناك اتفاقا فى الهيكل الإدارى بين منشآتى PWC , E & Y من حيث احتوائه على مجلس استراتيجى عالمى ومجلس تنفيذى ومجلس اشرافى ، إلا أن هناك اختلافات جوهرية بينهما تتمثل فى، أن تقرير الشفافية لمنشأة PWC يوضح وجود هيكل حوكمة للمنشأة داخل المملكة المتحدة مستقل عن هيكل حوكمة منشأة PWC القابضة، حيث أشار تقرير PWC أن هيكل الحوكمة فى المنشأة يضم مجلس تنفيذى ومجلس اشرافى يتبعه عدد من اللجان الفرعية، تتمثل فى لجنة شئون المنشأة ، ولجنة الإستراتيجية والحوكمة ولجنة المراجعة والخطر. فى حين أضاف تقرير الشفافية الخاص بمنشأة E & Y وجود كلاً من لجنة جودة خطوط الخدمة ، ولجنة الممارسة المهنية.

٣- إطار مقترح لحوكمة منشآت المراجعة فى مصر يلئم بيئة التحول الرقمى فى مطلع القرن الحادى والعشرين:

قبل اقتراح إطار لحوكمة منشآت المحاسبة فى مصر يلزم الإشارة إلى الوضع الراهن بشأن الرقابة على جودة أداء هذه المنشآت كما عكسته الاصدارات المهنية والدراسات المصرية . وبداية تجدر الإشارة إلى المعيار المصرى للرقابة على جودة أداء منشآت المحاسبة والمناظر للمعيار الدولى ISQC1 **والذى يرى أن نظام رقابة الجودة فى أي منشأة للمحاسبة يتضمن العناصر التالية؛** مسؤوليات قادة المنشأة تجاه الجودة داخل المنشأة، المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، قبول

واستمرار العلاقات مع عملاء خدمة المراجعة وقبول بعض التكاليف المحددة، الموارد البشرية، أداء التكاليف، و المتابعة. وفيما يلي توضيح لتلك العناصر كل على حده:

أ) مسؤوليات قادة منشأة المراجعة تجاه الجودة داخل المنشأة:

يجب على منشأة المحاسبة وضع سياسات وإجراءات لتطوير ثقافة داخلية، تقوم على أساس أن الجودة عنصر ضروري لتنفيذ مهام المراجعة. ويتضمن ذلك التركيز على؛ أداء العمل بما يتفق مع المعايير المهنية و المتطلبات القانونية السارية، وإصدار تقارير مراقب الحسابات بما يلائم الظروف.

ب) المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة:

وفقاً لهذا المعيار يجب على منشأة المحاسبة وضع سياسات وإجراءات مصممة لتوفير تأكيد معقول بأن المنشأة والعاملين بها يلتزمون بالمتطلبات الأخلاقية و الاستقلال. فضلاً عن الإلتزام بميثاق آداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة الصادر عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي للمحاسبين الدولى ويشمل المبادئ الأساسية للأخلاقيات المهنية وهى؛ النزاهة، والموضوعية، والسرية، والسلوك المهني، والكفاءة المهنية والعناية الواجبة. ويتم تعزيز المبادئ الأساسية من خلال؛ قيادة المنشأة والتعليم والتدريب والمتابعة.

و بالإضافة إلى المبادئ السابقة، يعتبر مبدأ الاستقلال من أهم المتطلبات الإخلاقية فى منشأة المحاسبة لذلك يلزم هذا المعيار المنشأة بتصميم الإجراءات ووضع السياسات اللازمة لتزويدها بتأكيد معقول بشأن القيام بما يلي؛ الحصول على المعلومات ذات الصلة من المنشأة لتحديد و تقييم الظروف و العلاقات التى تشكل تهديداً للاستقلالية، وتقييم المعلومات الخاصة بالمخالفات التى تم تحديدها المتعلقة بسياسات وإجراءات الاستقلالية الخاصة بالمنشأة.

ج) قبول واستمرار العلاقات مع عملاء خدمة المراجعة وقبول بعض التكاليف المحددة:

أشار معيار ISQC 1 إلى أن قبول واستمرار العلاقات مع العملاء يتم إذا كان لدى منشأة المحاسبة تأكيد معقول بشأن توافر الوقت والموارد اللازمة لذلك، امتلاك المراجعين فى المنشأة ذوى الخبرة فى مجالات التكاليف، والخبرة فيما يخص المتطلبات المهنية والتنظيمية. وامتلاك أفراد لديهم الكفاءة والقدرات اللازمة ، فضلاً عن تقييم مدى إمكانية إلتزام المنشأة وفريق التكاليف بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، وقدرة المنشأة على استكمال التكاليف فى الوقت المحدد.

د) الموارد البشرية:

تلتزم منشأة المحاسبة بوضع سياسات واجراءات تهدف الي التأكد من ان لديها مايكفي من العاملين، الذين يمتلكون القدرات والكفاءات، ولديهم الالتزام بالمبادئ الاخلاقية اللازمة لاداء التكاليف بما يتمشى مع المعايير المهنية وإصدار تقارير ملائمة للظروف. ويمكن تنمية الكفاءة بعدة طرق؛ التعليم المهني والتدريب المستمر على ايدي فريق ذو خبرة، والخبرة العملية.

أما بشأن فريق عمل التكلفة فقد الزم المعيار المنشأة بتعيين شريك مسؤل لكل تكلفة من تكاليف المراجعة ، يجب عليه التأكد من امتلاك فريق عمل التكلفة للكفاءة والقدرات المناسبة لإجراء تكلفة المراجعة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية و للمساهمة فى إصدار تقرير المنشأة ملائماً للظروف.

وفى سبيل تحقيق مهام الشريك المسؤل يجب ان يأخذ فى اعتباره بعض الأمور المتعلقة بالكفاءة و القدرات المناسبة المتوقعة من فريق عمل التكلفة والتي منها؛ المعرفة والخبرة العملية فيما يتعلق بالتكاليف المشابهة ، من خلال المشاركة والتدريب المناسب، الخبرة فى مجال تكنولوجيا المعلومات ذات الصلة، معرفة طبيعة نشاط العميل والصناعات ذات الصلة، مدى القدرة على إصدار الأحكام الشخصية المهنية، مدى فهم سياسات و إجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمنشأة.

هـ) أداء التكلفة:

يجب على منشأة المحاسبة وضع اجراءات وسياسات مصممة لتوفير تأكيد معقول بأن مهام المراجعة تتم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات والقوانين السارية ، وأن المنشأة تصدر تقارير ملائمة للظروف. كما أكد هذا المعيار ضرورة الإشراف على بعض الأمور من قبل منشأة المحاسبة ؛ والتي منها؛ متابعة تقدم أداء التكلفة، متابعة مدى فهم أعضاء الفريق للتعليمات، وما إذا كان لديهم الوقت الكافى لإنجاز العمل الموكل إليهم. ذلك بالإضافة إلى معالجة الأمور الهامة، التي قد تطرأ أثناء أداء التكاليف ، وتحديد الأمور التي تحتاج للتشاور ، من خلال اجراء نقاش على المستوى المهني المناسب مع الافراد من داخل او خارج المنشأة، والذين يمتلكون الخبرة في مجالات متخصصة.

أضف إلى ذلك أن سياسات و إجراءات مسؤوليات الفحص تتحدد على أساس ان العمل الذى أنجزه أعضاء فريق العمل الأقل خبرة يتم فحصه من قبل أعضاء الفريق الأكثر خبرة. ويتضمن الفحص - على سبيل المثال - دراسة ما إذا كان؛ العمل قد تم أدائه وفقاً للمعايير

المهنية والمتطلبات القانونية، قد طرأت أمور هامة تحتاج إلى دراسة، قد تمت المشاورات اللازمة، هناك حاجة لمراجعة طبيعة و توقيت و مدى العمل الذى تم أدائه، الأدلة التي تم الحصول عليها كافية وملائمة لاصدار التقرير، و تم تحقيق الهدف من الاجراءات التي تم القيام بها.

(و) المتابعة Monitoring:

هى عملية تتضمن دراسة مستمرة وتقييم دائم لنظام رقابة الجودة فى المنشأة. ويتضمن ذلك الفحص الدورى لمجموعة مختارة من التكاليفات التي تم أدائها. و على منشأة المحاسبة تصميم عملية متابعة وذلك لمدتها بتأكيد معقول بأن السياسات والجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة ملائمة وكافية وتعمل بفعالية.و ينبغي ان يأخذ الشريك المسئول فى اعتباره نتائج عملية المتابعة، وما إذا كانت أوجه القصور التي تمت ملاحظتها قد تؤثر على اداء التكاليفات .

و نخلص من العرض السابق لمعيار ISQC إلى أن هذا المعيار يمثل الاساس الذى يرتكز عليه كل من معيار المراجعة المصرى (٢٢٠) بعنوان مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية و معيار المراجعة الدولى (ISA 220) بعنوان رقابة الجودة على مراجعة القوائم المالية . و يلاحظ التطابق بين كلا المعيارين ، الا ان المعيار الدولى فى اخر اصدار له اضاف عدة سياسات و اجراءات للحصول توكيد معقول بشأن التوثيق ، خاصة فيما يتعلق بفحص رقابة جودة التكلفة و اتاحة المستندات و سهولة الوصول اليها و استرجاعها بما يسهم فى عملية المتابعة

كما ان هناك تشابها ، إلى حد كبير، بين معيار المراجعة الدولى (ISA ٢٢٠) مع ما ورد فى المعيار الدولى الأول للرقابة على الجودة (ISQC 1) على مستوى الفحص، بالإضافة إلى أنه تميز بالتركيز على ضرورة أن يقوم الشريك المسئول عن مهمة معينة بضرورة الإهتمام (هو وأعضاء فريق المراجعة) بجودة المراجعة، القيام بالعمل وفقاً للمعايير والمتطلبات القانونية، و الالتزام بسياسات رقابة الجودة حيث أضاف معيار المراجعة الدولى (ISA ٢٢٠) فقرة تتعلق بفحص رقابة الجودة للشركات المسجلة ، و فيها يجب أن يتم تقييم الأحكام الجوهرية التي اتخذها أعضاء فريق المراجعة (مثل : المخاطر الجوهرية التي تم تحديدها خلال المهمة وفقاً لمعيارى المراجعة الدولية (ISA 240 , ISA 315) و الأمور التي ينبغي توصيلها للمسئولين عن الحوكمة أو الأطراف الأخرى.

و من ثم يجب على منشأة المحاسبة أن يكون لديها نظام رقابة على الجودة شامل داخل المنشأة يشمل تصميم الاجراءات ووضع السياسات اللازمة ، ذات الصلة بالمتطلبات الأخلاقية والمتابعة والفحص والاشراف والموارد البشرية وأداء التكليف، من أجل تحسين جودة الخدمات التي تقدمها المنشأة لعملائها.

وفيما يتعلق ببعض الكتابات و الدراسات (Stamford & Rosemary Rosemary , 2016) 2015 ، ؛ Turner, 2016 ، على ، ٢٠٠٩) التي تناولت تقرير الشفافية و محتواه المعلوماتي، و الدور الذي يمكن ان يلعبه في دعم و تعزيز جودة المراجعة و القيمة المضافة المتوقعة منها ، و المتمثلة في امداد لجنة المراجعة بمعلومات تساعد في تحسين مناقشة الجودة و في اشرافها على ، و تقييم المراجعين و من ثم زيادة فعالية و كفاءة التفاعل بين لجنة المراجعة و المراجع، خاصة عند مناقشة جوانب الخطر ذات الصلة ، امداد اصحاب المصلحة بمعلومات اضافية تساعد على فهم جودة المراجعة ، و نتيجة لذلك هناك استجابة من قبل منشآت المحاسبة لاعداد هذا التقرير، و الذي يتضح من خلال زيادة عدد تقارير الشفافية في منشآت المحاسبة الامريكية على غرار المنشآت الانجليزية، و الناتج من اهتمام اصحاب المصلحة بنظم رقابة جودة المنشأة و مستوى الاستثمار في جودة المراجعة، و استجابة ايضا لمبادرة زيادة الشفافية في المراجعة من خلال الافصاح عن مؤشرات و مسببات جودة المراجعة

كما اشارت دراسة (Turner, 2016) الى ان منشآت المحاسبة في استراليا تستخدم تقارير الشفافية و عرض التصرفات المبتكرة لانجاز التحسينات المستمرة في جودة المراجعة ، كما اوضحت على انه الرغم من عدم وجود مؤشرات متفق عليها عبر منشآت المحاسبة الا ان مثل هذه المؤشرات يمكن ان تكون ذات منافع و جدوى للجنة المراجعة حيث تعد نقطة بداية لمناقشة تقييم مدى التزام منشأة المحاسبة بالجودة

كما ركزت دراسة (Stamford & Rosemary , 2015) على المحتوى المعلوماتي لتقارير الشفافية الصادرة في ٢٠١٤ لتقييم المؤشرات المحتملة لجودة المراجعة، و ذلك لتحديد كيف تم تطبيق الاجراءات و التصرفات المبتكرة لانجاز التحسين المستمر في جودة المراجعة . و تتفق في ذلك مع دراسة (Turner, 2016)، كما القت الضوء على كيف ان هذه التقارير يمكن استخدامها لعرض التصرفات الايجابية و التفرقة بين منشآت المحاسبة من حيث الجودة و الحصول على دليل بشأن كيفية اعتراف منشآت المحاسبة بمسببات جودة المراجعة ، التي اوضحها الاطار العام لجودة

المراجعة الصادر عن IAASB ، بالإضافة الى كيف تقوم منشآت المحاسبة بمتابعة وقياس التقدم فى، و تحسين ،الجودة ، و ما اذا كانت تتضمن استخدام مصفوفة او مؤشرات الجودة و الحصول على دليل على كيفية معالجة منشآت المحاسبة للجوانب المحددة التى تحتاج الى تحسين خلال الفحص الداخلى و الخارجى.

و توصلت الى ان متطلبات وصف نظام رقابة الجودة فى منشآت المحاسبة فى غالبية التقارير كان مرضيا و متفقا مع الاطار العام الصادر فى معيار (ASQC I) على الرغم من انها لم تشر ، بشكل واضح و محدد للعناصر الاساسية الخمس للاطار العام لجودة المراجعة الصادر عن IAASB (المدخلات ، العمليات ، المخرجات ، التفاعل ، البيئة) . و فيما يتعلق بالمتابعة و القياس فان التقرير يجب ان يتضمن وصف عمليات المتابعة ، الا ان القليل من منشآت المحاسبة قام بوصفها و توصيل نتائج الفحص فى تقريره ، كما ان البعض لم يدرج مؤشرات قياس جودة المراجعة بشكل صريح فى تقرير الشفافية ، و البعض الاخر ادرجها ، و تضمنت متوسط عدد سنوات الخبرة لكل عضو فى الفريق و الشريك ، عدد ساعات التعلم و تطوير الاعضاء و الشريك ، نسبة الشركاء المنضمين فى برنامج التدريب الداخلى ، عدد الاعضاء و الشركاء فيما يخص مراجعة الالتزام بالاستقلال .

اضف الى ذلك اشارة بعض منشآت المحاسبة الى تطويرها لاداة لقياس جودة المراجعة، من خلال مجموعة من المؤشرات مثل ، دعم الجودة ، الموارد ، التعليم و التطوير ، نتائج الفحص ، فى حين اشارت اخرى الى صعوبات قياس الجودة من حيث المفهوم و المقارنة بالافضل Benchmark اضف الى ذلك انه لم يوضح اى تقرير تبرير لماذا يعد المقياس الداخلى المستخدم اكثر ملاءمة .

و فيما يتعلق بالجوانب التى تحتاج الى التحسين ، وفقا لهيئة الاستثمار و تداول الاوراق المالية فى استراليا ، فى برامج الفحص ما يتعلق بكفاية و ملاءمة دليل المراجعة ، مستوى الشك المهنى ، مدى الاعتماد على عمل مراجعين اخرين او الخبراء ان وجد

و ترى الدراسة، أنه فيما يتعلق بمستقبل تقارير الشفافية ، فإن هناك فرصة لتحسين منفعة تقارير الشفافية حيث يوجد مجال للمناقشة و الحوار لهذه التقارير لاستخدامها مع لجنة المراجعة، فيما يتعلق بجودة المراجعة ، كما ان التقارير المعدة بشكل جيد تساعد المسؤولين عند اختيارهم لمنشأة المحاسبة من خلال النظر لتقرير الشفافية كمؤشر للتحقق من جودة المراجعة بين المنشآت المختلفة

، كما نعتقد ان تقارير الشفافية و التي تعد اجبارية فى انجلترا منذ ٢٠٠٨ ستصبح واقعا فى المستقبل

و فيما يتعلق بالمحتوى و الهيكل العام فانه على الرغم من ان كافة التقارير تتفق مع المعلومات المطلوبة التى تم وصفها الا ان الشبكات الكبيرة زادت عن الحد الادنى من المتطلبات ، من خلال ضم و وضع امثلة للتصرفات التى اتخذتها لتحسين جودة المراجعة و نتائج الفحص الداخلى و الخارجى

وفيما يتعلق ببيئة الممارسة المهنية فى مصر؛ استهدفت دراسة (خليل، ٢٠١٤) وضع اطار نظرى ملائم لمفهوم الجودة، وتحديد آلية عملية ملائمة للإشراف على رقابة جودة منشآت المحاسبة فى مصر. ولقد أشارت الدراسة إلى أن مفهوم **جودة المراجعة** يشير الى تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية فى ضوء الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني والمتطلبات القانونية، مما يؤدي لزيادة احتمال اكتشاف التحريفات الجوهرية والتقرير عنها ، لإشباع حاجات أصحاب المصالح فى توفير آلية لمراجعة الأداء المالى والاقتصادى للوحدات المحاسبية ، وتخفيض خطر المراجعة. وان أداة منشأة المحاسبة فى تحقيق مستوى عال من جودة المراجعة تتمثل فى **الرقابة على جودة المراجعة** التى تشير إلى الالتزام بتحسين الأداء والالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني بهدف تحقيق احتياجات وتوقعات المجتمع من المهنة.

و فى اطار سعى الجهات المهنية فى مصر، فيما يخص الاهتمام بالجودة ، فقد صدر قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم (٨٤) لسنة ٢٠٠٨ بتأسيس وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية ، والمعدل بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم (٢٤) لسنة ٢٠٠٩ و المعدل بقرار مجلس ادارة الهيئة رقم (٥٠) لسنة ٢٠١٤ بشأن تنظيم عمل وحدة الرقابة على جودة اعمال مراقبي الحسابات المقيدين لدى الهيئة .

وبموجب قرار الإنشاء تشكل مجلس إدارة خاص بوحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية ، ويتخذ المجلس قراراته على أن يتم اعتمادها من مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية، و تهدف الى التحقق من الالتزام بمعايير الجودة المهنية و القرارات و النظم ذات الصلة و التأكد من أن مراقبي الحسابات المقيدين بالسجل يؤدون مهامهم وفقا لمعايير المراجعة المعتمدة و القواعد الاخلاقية و المهنية السارية .

و تشمل اختصاصات الوحدة فى ضوء قرار إنشائها ، و يكون للوحدة فى سبيل تحقيق أهدافها ما يلى :

أ- إقتراح قواعد قيد مراقبي الحسابات الذين يجوز لهم مراجعة حسابات الشركات المقيدة أوراها ببورصة الأوراق المالية، وشركات الاكتتاب العام والشركات العاملة فى مجال الأوراق المالية وصناديق الاستثمارالمنشأة بالبنوك ، أو شركات التأمين ، وشركات التمويل العقاري وشركات التأمين وإعادة التأمين، و جمعيات التأمين التعاونى و شركات الوساطة فى التأمين بالإضافة إلى إقتراح التدابير وقواعد و إجراءات إيقاف القيد بالسجل أو الشطب من السجل و على ان يتم اعتماد هذه القواعد من مجلس إدارة الهيئة.

ب- إقتراح آليه للفحص الدوري على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدة أسماؤهم بالسجل للتحقق من التزامهم بالقواعد المنظمة لنشاطهم ،ولها أن تطلب من مراقبي الحسابات موافقتها بما تراه من بيانات للإطلاع عليها، والتحقق من سلامتها بصفة دورية، أو غير دورية، وعلى الشركات والجهات المعنية ومراقبي الحسابات المقيدين فى السجل الاستجابة لما تطلبه الوحدة .من بيانات او معلومات او تقارير بمناسبة قيامها بمهامها

ج- التعاون مع المنظمات المهنية لإقتراح معايير للمراجعة وقواعد السلوك المهني والاستقلالية .

د- الاحتفاظ بسجل يتضمن البيانات الكافية عن مراقبي الحسابات وتحديث السجل دورياً بنتائج الفحص الدوري والملاحظات الخاصة بجودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بالسجل

هـ- إقتراح مذكرات للتعاون مع الجهات المنظمة للمهنة والجهات الرقابية الأخرى، لتبادل المعلومات فيما يتعلق بمراقبي الحسابات .

و- إقتراح الإجراءات التي يمكن اتخاذها فى مواجهة مراقبي الحسابات الذين لا يلتزمون بالمعايير والقواعد المعمول بها .

ز- إقتراح آليات التطوير المهني المستمر بما يتفق مع القواعد الدولية كمتطلب أساسي لاستمرار القيد بالسجل .

ح- تنظيم ورش عمل ودورات تدريبية بالتعاون مع المنظمات المهنية الدولية والمحلية .

ك- اقتراح مقابل الخدمات الخاص بالقيود في السجل

وبناء على ما سبق ، بالإضافة لما خلصنا إليه من تحليل تجارب بعض الدول في مجال حوكمة منشآت المحاسبة وتجارب منشآت المحاسبة الكبرى بشأن تقارير الشفافية المهنية ، يمكننا بلورة الإطار التالي لحوكمة منشآت المحاسبة في مصر:

١/٣- مرتكزات إطار الحوكمة المقترح:

يرتكز إطار الحوكمة المقترح على ما يلي:

أ- متطلبات حوكمة منشآت المحاسبة التي خلصت إليها بعض تجارب الدول الأجنبية خاصة المملكة المتحدة وإيرلندا والتي تشمل مبادئ الحوكمة التالية:

١/أ- أن تكون إدارة منشأة المحاسبة مسؤولة أمام أصحاب المصلحة، ولديها حرية اتخاذ القرارات.

٢/أ- أن يتضمن الهيكل التنظيمي لمنشأة المحاسبة كلا من؛ المجلس التنفيذي، المجلس الاشرافي، هيئة المصلحة العامة (من مديرين غير تنفيذيين).

٣/أ- أن يوجد لدى منشأة المحاسبة نظام داخلي للرقابة على الجودة، موثق ويتم متابعته وتطويره باستمرار.

٤/أ- أن تكون قيم المنشأة منصبة على الارتقاء بجودة ادائها المهني.

٥/أ- مراعاة اعتبارات الجودة في كل من؛ تعيين المراجعين، التنمية المهنية للمراجعين، ترقيات وإثابة وعقاب المراجعين، وتعيين فريق كل تكليف.

٦/أ- وضع وتنفيذ وتطوير نظام اتصال فعال مع أصحاب المصالح في منشأة المحاسبة، قوامه الرئيسي تقرير الشفافية السنوى ، الذى يتم توصيله كتابة، أو عبر موقع منشأة المحاسبة على الانترنت.

ب- متطلبات تفعيل تقارير الشفافية المهنية ودعم أثارها الإيجابية على أصحاب المصالح في منشأة المحاسبة والمراجعة، وأهم هذه المتطلبات ما يلي:

ب/١- أن يعد تقرير الشفافية وينشر سنوياً مكتوباً ومنشوراً على موقع منشأة المحاسبة.

ب/٢- أن يحتوى التقرير على معلومات موثقة بشأن كل من:

- الشكل القانونى لمنشأة المحاسبة وهيكل ملكيتها.
- عضوية منشأة المحاسبة فى الشبكات المهنية وملخصاً بالمعلومات المهنية عن هذه الشبكة، أو الشراكة مع منشآت محاسبة دولية، خاصة الأربعة الكبرى، وموجزا بأهم المعلومات المهنية الخاصة بالمنشأة الدولية.

- هيكل حوكمة منشأة المحاسبة ومدى الالتزام بالممارسات القياسية لهذا الهيكل.

- نظام رقابة الجودة داخل منشأة المحاسبة ونتائج فحص النظام من قبل الهيئة العامة للرقابة المالية.
 - العملاء الحاليين وتصنيفاتهم للسنة الحالية والسنة السابقة، خاصة الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
 - ممارسات الاستقلال على مستوى منشأة المحاسبة والتكاليف وفرق إنجاز التكاليف المهنية وأعضاء كل فريق.
 - فلسفة وخطة وبرامج التنمية المهنية لمنشأة المحاسبة.
 - إجمالى وتحليلي أتعاب منشأة المحاسبة ، مقارنة بالسنة المالية السابقة، على أساس تشكيلة الخدمات المهنية التى توفرها وأدائها فعلا منشأة المحاسبة.
 - نظام الرواتب والأجور والثواب والعقاب وتقارير الأداء القطاعي والمهني لمنشأة المحاسبة.
 - اللجان الفرعية المنبثقة عن مجلس الإدارة وتقارير أدائها عن السنة الحالية مقارنة بالسنة السابقة.
 - مدى الالتزام بدستور أخلاقيات وسلوك المهنة.
 - جودة المراجعة بصفة خاصة ومستواها ومسبباتها.
 - مؤشرات الأداء المالى والقوائم المالية معتمدة ومراجعة للسنة الحالية مقارنة بالسنة السابقة.
- ج- متطلبات معيار الرقابة على الجودة المصرى، والدولى بشأن تعديلاته التى لم تتم بعد على المعيار المصرى.
- د- تقرير التفتيش على منشأة المحاسبة من قبل الهيئة العامة للرقابة المالية.
- هـ- تقرير مراقب الحسابات المعين من قبل الهيئة العامة للرقابة المالية بشأن نتيجة توكيده على افصاح منشأة المحاسبة بخصوص مدى التزامها بالممارسات القياسية لحوكمة منشآت المحاسبة، بما فى ذلك تقرير الشفافية المهنية على وجه الخصوص.

٤/٣ - آليات تفعيل الاطار المقترح لحوكمة منشآت المحاسبة فى مصر:

بداية يمكن تقسيم تلك الآليات، رغم كثرتها، إلى آليات تشريعية وآليات مهنية وآليات مجتمعية وآليات أكاديمية كما يلي:

الآليات التشريعية:

وتشمل ما يلي:

- أ- إصدار قانون جديد لمهنة المحاسبة ، إذ لم يعد مقبولاً حتى إجراء تعديلات على القانون الحالى.
- ب- إصدار قانون بإنشاء المجمع المصرى للمحاسبين القانونيين على غرار AICPA.
- ج- إجراء التعديلات اللازمة على القوانين ذات الصلة ، خاصة قوانين الشركات، سوق رأس المال، البنوك، شركات التأمين، الضرائب، الاستثمار..... بشأن كل ما يتعلق بالمهنة ، ورد تلك الأمور المهنية لقانون المهنة الجديد.

الآليات المهنية:

وتتركز فى أن يضطلع المجمع المصرى للمحاسبين القانونيين بإصدار و متابعة الإلتزام المهنى بكل مما يلي:

- أ- معايير محاسبة مصرية موفقة مع بيئة الأعمال المصرية.
- ب-معايير مراجعة مصرية موفقة مع بيئة الممارسة المهنية المصرية.
- ج- دستور لأخلاقيات وسلوكيات المهنة.
- د- ضوابط الدخول فى الممارسة المهنية، والتنمية المهنية، وقبول وانجاز التكاليفات المهنية.
- هـ- ضوابط مراقبة جودة الأداء المهنى لمنشآت المحاسبة فى مصر.
- و- ضوابط التوكيد على افصاحات منشآت المحاسبة فى مصر الإلجبارية و الإختيارية.

الآليات المجتمعية:

وتشمل:

- أ- إشراك ممثلين للنقابات المهنية ومنظمات المجتمع المدنى فى الاجتماعات السنوية للمجمع المصرى للمحاسبين القانونيين.
- ب- تمثيل جمعيات رجال الأعمال والمستثمرين فى الاجتماعات السنوية للمجمع.
- ج- دعوة رؤساء المؤسسات المالية للإجتماعات السنوية للمجمع.
- د- اضطلاع المجمع ببرامج توعية مهنية للمجتمع ، مستخدما فى ذلك وسائل الاعلام المقروء والمسموع والمرئى.

- ه- تمثيل هيئة الرقابة المالية و الجهاز المركزى للمحاسبات فى الإجتماعات السنوية للمجمع
و- تمثيل المحاكم الاقتصادية و نياباتها فى الاجتماعات السنوية للمجمع
ز- تمثيل البرلمان و وزارة المالية فى الاجتماعات السنوية للمجمع
ح- تمثيل أقسام المحاسبة بالجامعات الحكومية فى الاجتماعات السنوية للمجمع
- الآليات الأكاديمية:**

وتشمل ما يلى:

- أ- تطوير المحتوى العلمى لمقررات المراجعة فى مرحلة البكالوريوس ، بما يساعد على المام طالب المحاسبة بأساسيات حوكمة منشآت المحاسبة.
- ب- تطوير المحتوى العلمى لمقررات المراجعة بمرحلتي الماجستير والدكتوراة ليشمل دراسات مقارنة لحوكمة منشآت المحاسبة فى أكثر من دولة أجنبية وعربية.
- ج- أن تتضمن خطة البحث العلمى فى أقسام المحاسبة إجراء بحوث ماجستير ودكتوراة فى مجال حوكمة منشآت المحاسبة.
- د- الإستجابة الأكاديمية لمشاكل الممارسة المهنية التى يفرزها الاجتماع السنوى للمجمع
- ه- الاستعانة بشيوخ الممارسة المهنية فى تدريس حالات عملية مهنية فى مرحلة الدراسات العليا فى أقسام المحاسبة

٤- خلاصة الورقة وأهم التوصيات ومجالات البحث المقترحة:

نعرض فى هذه الفرعية لخلاصة البحث وأهم التوصيات ومجالات البحث المقترحة كما يلى:

خلاصة الورقة:

استهدف البحث اشتقاق إطار لحوكمة منشآت المحاسبة فى مصر أخذين فى الاعتبار غياب التنظيم المهنى وفجوة البحث المحاسبى الاكاديمى فى مصر . وفى سبيل تحقيق هذا الهدف عرضنا لتجارب بعض الدول، خاصة المملكة المتحدة وإيرلندا ، فى مجال حوكمة منشآت المحاسبة، كما عرضنا نماذج تقارير الشفافية المهنية لمنشآت المحاسبة الكبرى ، وأخيراً فقد عرضنا تحليلاً لمعيار الرقابة على جودة الأداء المهنى لمنشآت المحاسبة وبعض الدراسات السابقة فى هذا المجال.

وخلص البحث إلى اشتقاق إطار لحوكمة منشآت المحاسبة فى مصر يقوم على عدة متطلبات خاصة بكل من؛ إدارة منشأة المحاسبة، الإفصاح فى منشآت المحاسبة، نظام الرقابة على الجودة من داخل منشأة المحاسبة، ونظام التعيين والترقية والثواب والعقاب. كما خُصص البحث إلى متطلبات تفعيل تقارير الشفافية المهنية ، سواء بشأن اعدادها أو نشرها أو محتواها أو التوكيد المهنى الخارجى عليها، فى سياق،

التوكيد المهني على افصاح منشأة المحاسبة ككل، وأخيراً انتهى البحث إلى أن تفعيل إطار حوكمة منشآت المحاسبة في مصر يحتاج وضع وتفعيل مجموعة من الآليات التشريعية، المهنية، المجتمعية، والأكاديمية. **أهم التوصيات:**

وفقاً لأهداف وحدود الورقة نوصي بما يلي:

- أ- يجب إعادة النظر في قانون ممارسة المهنة الحالي وإصدار قانون جديد يواكب متغيرات بيئة الممارسة المهنية الآن ، ومستقبلاً ، في مصر .
- ب- يجب إنشاء المجمع المصري للمحاسبين القانونيين على غرار AICPA لكي يضطلع بمهامه المحاسبية والمهنية، و يجمع شتات جزئيات التنظيم المهني غير المتسقة وغير المتكاملة الآن في مصر، و يبني عليها تنظيمًا مهنيًا متكاملًا.
- ج- يجب على أقسام المحاسبة بالجامعات والمعاهد المصرية إعادة النظر في المحتوى العلمي لمقررات المراجعة في مرحلتى البكالوريوس والدراسات العليا، لتغطي حوكمة منشآت المحاسبة.
- د- على الباحثين من المحاسبين الاهتمام بإجراء البحوث الميدانية والتجريبية في مجال حوكمة منشآت المحاسبة عامة، وتقارير الشفافية المهنية خاصة.
- هـ- على أقسام المحاسبة بالجامعات والمعاهد العليا ان تتبنى عقد مؤتمرات علمية تخصصية ، ذات بعدين أكاديمي و عملي، بشكل سنوي تخلص لتوصيات قيمة يتم مراعاتها عند اعداد المحتوى العلمي لمقررات المحاسبة و المراجعة الجديدة ، أو تطوير و تحديث القائم منها .
- و - يجب أن يضطلع أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة في الجامعات المصرية خاصة المهنيين الممارسين فعلاً للمهنة ، بإجراء بحوث محاسبية و مهنية ميدانية بغية الوصول الى نتائج و توصيات أكاديمية عملية تصب في اتجاه تطوير المحتوى العلمي لمقررات المحاسبة و المراجعة في مرحلتى البكالوريوس و الدراسات العليا ، من منظور عملي.
- ز- على منشآت المراجعة واقسام المحاسبة على السواء اعادة النظر في قدراتها وامكانياتها على مواجهة تحديات التحول الرقمي وتقنيات سلاسل الكتل وتطبيقات الزكاء الاصطناعي اليوم قبل الغد.

مجالات البحث المقترحة:

نحن نعتقد بأهمية البحث المحاسبي مستقبلاً في المجالات التالية:

- أ- إطار مقترح لحوكمة منشآت المحاسبة في مصر واختبار مدى قبوله من جانب المهتمين بالمهنة.
- ب- أثر تفعيل تقارير الشفافية المهنية على إدراك أصحاب المصالح في منشآت المحاسبة لجودة أدائها المهني.
- ج- أثر التوكيد المهني على افصاح منشآت المحاسبة مهنيًا وماليًا على ادراك أصحاب المصالح في هذه المنشآت لجودة أدائها المهني.
- د- اثر اعتماد مراقب الحسابات على تطبيقات الزكاء الاصطناعي على جودة ادائه المهني.
- هـ- اثر اعتماد مراقب الحسابات على تحليلات البيانات على جودة المراجعة في بيئة البيانات الضخمة.

خ- المراجع

أولاً المراجع العربية:

- الهيئة العامة لسوق المال ، ٢٠٠٨ ، معيار مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية ، قرار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨ ، متاح على : <http://www.cma.gov.eg>
- الهيئة العامة للرقابة المالية ، ٢٠٠٨ ، تأسيس وحدة رقابة جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدین بسجل الهيئة ، قرار رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٨ ، متاح على : <http://www.cma.gov.eg>
- ، ٢٠٠٩ ، الموافقة على تعديل قرار تأسيس وحدة رقابة الجودة على أعمال مراقبي الحسابات المقيدین لدى الهيئة ، قرار رقم ٢٤ لسنة ٢٠٠٩ ، متاح على : <http://www.cma.gov.eg>
- ، ٢٠١٤ ، تنظيم عمل وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدین لدى الهيئة ، قرار رقم ٥٠ لسنة ٢٠١٤ ، متاح على : <http://www.cma.gov.eg>
- رزق، هانى خليل فرج، ٢٠١٤ ، "إطار مقترح لآليات الإشراف والرقابة على جودة أعمال مراجعي حسابات الشركات المساهمة فى بيئة الممارسة المهنية فى مصر- مع دراسة استطلاعية"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية.
- شحاته، هيثم رمضان، ٢٠١٥ ، "دراسة واختبار العلاقة بين المحتوى المعلوماتي لتقارير الشفافية المهنية وجودة المراجعة- دراسة نظرية وتجريبية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية.
- على ، عبد الوهاب نصر ، ٢٠٠٩ ، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية.

ثانياً المراجع الأجنبية:

- Chartered Institute of Public Finance and Accounting (CIPFA), 2016, “committee Accounting and Auditing Standards Panel, Wider developments in the standard setting field”, Available at: www.cipfa.org/-/.../panels/accounting%20and%20audit
- Deloitte, 2014, **Transparency Report**, available at: <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ch/Documents/about-deloitte/ch-audit-transparency-report-2014.pdf>
- Ernst Young (E & Y),2014, **Transparency Report**, Available at: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Global-Transparency-Report-2014/\\$FILE/EY-Global-Transparency-Report-2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Global-Transparency-Report-2014/$FILE/EY-Global-Transparency-Report-2014.pdf)
- Financial Reporting Council, 2015, **Audit Firm Governance Code: A review of its implementation and operation**, Available at :<https://www.cfainstitute.org/Comment%20Letters/20150828.pdf>
- International Federation of Accountants, 2009, **Quality Control for an Audit of Financial Statements** : International Standard on Auditing (ISA) 220 (IFAC), Available at: [http:// www.ifac.org](http://www.ifac.org)
- _____, 2010, **Quality Control for Firms That Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements** , International Standard on Quality Control 1, available at: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a007-2010-iaasb-handbook-isqc-1.pdf>
- KPMG, 2016 , **KPMG Difference Transparency Report**, Available at: <https://home.kpmg.com/.../kpmg/.../mt-kpmg-transparency-report-20...>
- MKO Partners, 2015, **MKO Partners Chartered Accountants Audit Transparency Report**, Available at: <http://www.mko.ie> .
- Price Waterhouse and Coopers (PWC), 2015, **Transparency Report**, available at: [http:// www.pwcannualreport.co.uk](http://www.pwcannualreport.co.uk) .
- Rosemary , K. and L. Stamford , 2015, “Assessing the second year of Audit Firm Transparency Reports in Australia” , available at: www.charteredaccountants.com.au/.../Audit%20and%20Assurance/A
- _____ , 2016 ,” Transparency Reporting in the global limelight”, available at :[http:// www.charteredaccountants.com.au/.../Reporting/.../June-16-Transpar](http://www.charteredaccountants.com.au/.../Reporting/.../June-16-Transpar)
- Turner , E.,2016, “a Transparency reporting: Bridging comprehensive reviews and tendering”, available at: <https://www.cpacanada.ca/en/connecting-and-news/blogs/audit-quality-blog/2016/april/transparency-reporting-bridging-comprehensive-reviews-tendering>