

تأثير الالتزام بالتعديلات الصادرة من الهيئة العامة للرقابة المالية على
العلاقة بين وحدة الرقابة علي جودة أعمال مراقبي الحسابات وجودة عملية
المراجعة: دراسة حالة

مي محمد علم الدين
Accounting Lecturer at CIC- Cairo
Mai_a_eldin@cic-cairo.com

المستخلص

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة الحالية في محاولة الوصول إلي دليل عملي بشأن العلاقة بين وحدة الرقابة علي جودة أعمال مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية وجودة عملية المراجعة، والتي تهدف إلى زيادة موثوقية وعدالة القوائم المالية المنشورة والمُعتمدة من مراقبي الحسابات الخاضعين لإشراف الوحدة، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب دراسة الحالة، من خلال فحص وتحليل القوائم المالية لاحدي الشركات الخاضعة لرقابة الهيئة العامة للرقابة المالية والتي يقوم بمراجعة واعتماد قوائمها المالية إحدى مراقبي الحسابات الخاضعين لإشراف الوحدة. وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لعمليات الفحص التي تقوم بها وحدة الرقابة علي جودة أعمال مراقبي الحسابات وجودة عملية المراجعة، من خلال زيادة الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة المصرية عند إعداد واعتماد القوائم المالية.

كلمات مفتاحية: وحدة الرقابة علي جودة أعمال مراقبي الحسابات؛ إدارة التقارير المالية؛ تحسين جودة عملية المراجعة؛ الهيئة العامة للرقابة المالية.

1/ مقدمة:

لاشك أن مهنة المراجعة تلعب دوراً هاماً في حماية حقوق المساهمين من خلال زيادة الثقة في القوائم المالية، وبالتالي زيادة الاعتماد على المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، وخاصةً بعد السلسلة المتعددة للأزمات المالية التي حدثت لعدد من المنشآت، وما صاحبها من انهيارات مالية حدثت في العديد من دول العالم (Christensen, 2014, p.35)، ومن هنا بدأ تحميل مراقبي الحسابات بجزء كبير من هذه المسؤولية حيث تم اتهامهم بعدم القدرة على أداء واجباتهم المهنية بأسلوب يتماشى مع مبادئ ومعايير المراجعة والالتزام بأداب وسلوك المهنة، فكان لا بد من التحول من التنظيم الذاتي للمهنة إلى التنظيم بواسطة مجالس الرقابة المستقلة، وبناءً على ذلك؛ فقد أنشئ مجلس الرقابة والإشراف على مكاتب المحاسبة العامة (PCAOB) بهدف الرقابة على مهنة المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية، ويقابله في جمهورية مصر العربية وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية.

قد اهتمت المنظمات المهنية العالمية والمحلية بالعديد من وسائل تحسين جودة عملية المراجعة، والتي تضمن وجود جهة مستقلة للرقابة على جودة عملية المراجعة (Bierstaker, et al., 2013, p.2)، وذلك من خلال الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات القائمين بعملية المراجعة.

وبالإضافة إلى ذلك قد استجابت العديد من الدول الأوروبية والدول العربية بالقضايا الخاصة بالرقابة والإشراف على مراقبي الحسابات. وذلك من خلال الانضمام إلى المنتدى الدولي لمنظمي مراجعة الحسابات المستقلين (IFIAR)، حيث تمثل الدول العربية داخل المنتدى دولتي الإمارات المتحدة العربية وجمهورية مصر العربية، وعلى مستوى قارة أفريقيا دولتي جنوب أفريقيا وجمهورية مصر العربية.

2/ مشكلة البحث:

تكمن مشكلة البحث في تقييم إجراءات عمل وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات ومدى مساهمتها في تحسين جودة أداء عملية المراجعة.

3/ الدراسات السابقة:

دراسة (Abernathy, et al., 2013):

هدفت الدراسة إلى تجميع وتقييم الدراسات التي كانت تدور حول دور مجلس الرقابة والإشراف على مكاتب المحاسبة العامة (PCAOB) في الولايات المتحدة الأمريكية على مدار العشر سنوات السابقة، وكانت أكثر من 70% من الدراسات عن (PCAOB) قد نشرت منذ عام (2010)، والتي كانت تشير إلى الأهمية المتزايدة لمجلس الرقابة على مكاتب المحاسبة العامة (PCAOB) في السنوات الأخيرة. وكانت تدور معظم هذه الدراسات حول ما يلي:

1. تحليل ردود السوق في الولايات المتحدة الأمريكية على العقوبات التي تُفرض ضد مراقبي الحسابات، وأثرها على جودة عملية المراجعة.
2. البحث عن إيجابيات وسلبيات مجلس الرقابة والإشراف على مكاتب المحاسبة العامة (PCAOB).

وقد توصلت الدراسة إلى ما يلي:

1. قد أدت صرامة المجلس في الرقابة والإشراف إلى تخلي العديد من مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة عن العديد من العملاء، لتقادي المساءلة من قبل المجلس.
2. يؤدي تسجيل المجلس لأوجه القصور داخل المكاتب إلى استعادة مراقبي الحسابات من هذه الملاحظات، وتقاديها في المستقبل وبالتالي تقليل خطر فشل عملية المراجعة.

دراسة (Winn, 2014):

هدفت الدراسة إلى تحديد العلاقة بين نتائج فحص مجلس الرقابة والإشراف على مكاتب المحاسبة العامة (PCAOB) وتناوب شريك المراجعة والأثر على جودة عملية المراجعة. وقد توصلت الدراسة إلى أن تناوب شريك المراجعة يؤدي إلى زيادة دعم استقلال

مراقب الحسابات، وذلك في ظل التناوب الإلزامي، في حين أن بعض الدراسات قد أشارت إلى أن؛ التناوب الإلزامي سوف يؤدي إلى انخفاض في جهد مراقب الحسابات في السنة الأخيرة.

دراسة (Ye, 2017):

هدفت الدراسة إلى تحديد تأثير إصدارات مجلس الرقابة والإشراف علي مكاتب المحاسبة العامة بالولايات المتحدة الأمريكية علي جودة عملية المراجعة في ظل الأنظمة القانونية، وتشير هذه الدراسة إلي أن الأنظمة التقليدية للرقابة علي مكاتب المراجعة قد تكون غير فعالة بالدرجة التي تؤدي إلي زيادة مستوي جودة عملية المراجعة، ووفقاً لهذا المنظور فإنه يجب زيادة وإحكام الرقابة بواسطة مجالس رقابية مستقلة وفي ظل زيادة الجهود المبذولة في تحقيق مستوي رادع وكاف من الرقابة التنظيمية القانونية بواسطة هذه المجالس سوف يؤدي ذلك إلي زيادة موثوقية وتعزيز جودة عملية المراجعة، من خلال زيادة فعالية اكتشاف مراقب الحسابات للأخطاء والتحريفات الجوهرية والإفصاح عنها في تقريره.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية قوية بين قوة الأنظمة والمجالس الرقابية وجودة عملية المراجعة، وتعزيز فهم العلاقة المعقدة بين أعمال مراقبي الحسابات والإفصاح عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية في تقريره.

دراسة (Carson, E. & Simnett, R. 2017):

هدفت الدراسة إلى قياس أثر فحص مجالس الرقابة علي جودة عملية المراجعة لما له من أثر كبير علي تحسين جودة الاداء المهني لمراقبي الحسابات، وذلك من خلال الاستراتيجيات المختلفة التي تمارسها تلك المجالس في الإشراف والرقابة على مكاتب المراجعة، ومع ذلك لا تعترف العديد من الدول بهذا التأثير الفعال، وقد قامت الدراسة بتحليل نتائج فحص المجالس في دول مختلفة خلال الفترة من 2003 وحتى 2012، وقد توصلت الدراسة إلي وجود علاقة إيجابية بين عمليات الفحص التي تقوم بها مجالس الرقابة الخارجية وزيادة جودة عملية المراجعة بشكل ملحوظ خلال الفترات المالية عينة الدراسة.

دراسة (Carver, B. & Bard, S., 2017):

هدفت الدراسة إلى تحديد ردود أفعال المستثمرين غير المهنيين تجاه تغيرات من الإشراف والرقابة التقليدية إلى الرقابة بواسطة المجالس الرقابية الخارجية، وقد قام المجلس

باقتراح معيار جديد يتطلب من مراقبي الحسابات الإفصاح عن الأخطاء الجوهرية في صلب تقرير مراقب الحسابات، وقد حظي هذا المعيار قبولاً من مجموعة كبيرة من المستثمرين. وقد توصلت الدراسة إلى أن المعيار المقترح له تأثير سلبي كبير علي قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة، وليس له إلا تأثير محدود على المحتوي المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات بالنسبة للمستثمرين غير المهنيين.

دراسة (Rij, 2018):

هدفت الدراسة إلى تحديد مفهوم دولي محدد لجودة عملية المراجعة حيث مازال مفهوم جودة عملية المراجعة مفهوم مُعقد، ومازال هناك فجوة بحثية في هذا الاتجاه، وذلك من خلال تحليل العديد من الدراسات التي تتضمن صياغة مفهوم لجودة عملية المراجعة عن طريق البحث عن العوامل المؤثرة في جودة عملية المراجعة، ومقاييس الجودة. وقد توصلت الدراسة إلى أن أفضل منظور لتحديد مفهوم جودة عملية المراجعة هو صياغة المفهوم من منظور درجة دقة البيانات المالية، وضمان جودة المعلومات المالية التي تنعكس على أصحاب المصالح وجميع الأطراف المهمة بجودة عملية المراجعة.

4/ أهمية البحث:

تتمثل أهمية الدراسة في أنها تُعد امتداداً للعديد من الدراسات، كما تُمثل الدراسة اتجاهاً جديداً لإبراز دور الجهات الرقابية داخل جمهورية مصر العربية في تحسين جودة عملية المراجعة؛ من خلال الإشراف على مراقبي الحسابات.

5/ هدف البحث:

محاولة الوصول إلى دليل عملي بشأن العلاقة بين وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات وجودة عملية المراجعة.

6/ فرض البحث:

يؤدي التزام مراقبي الحسابات والشركات بملاحظات الهيئة إلى زيادة جودة التقارير والقوائم المالية للشركات الخاضعة لرقابة الهيئة، مما يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة.

7/ منهجية البحث:

يرتكز منهج الدراسة على محورين أساسيين حيث يمثل المحور الأول: الدراسة النظرية وتتضمن استقراء ما جاء في الأدب المحاسبي من أبحاث واصدارات المنظمات المهنية بخصوص موضوع الدراسة. بينما يمثل المحور الثاني: دراسة الحالة.

8/ مراحل فحص القوائم المالية وأعمال مراقبي الحسابات بالهيئة العامة

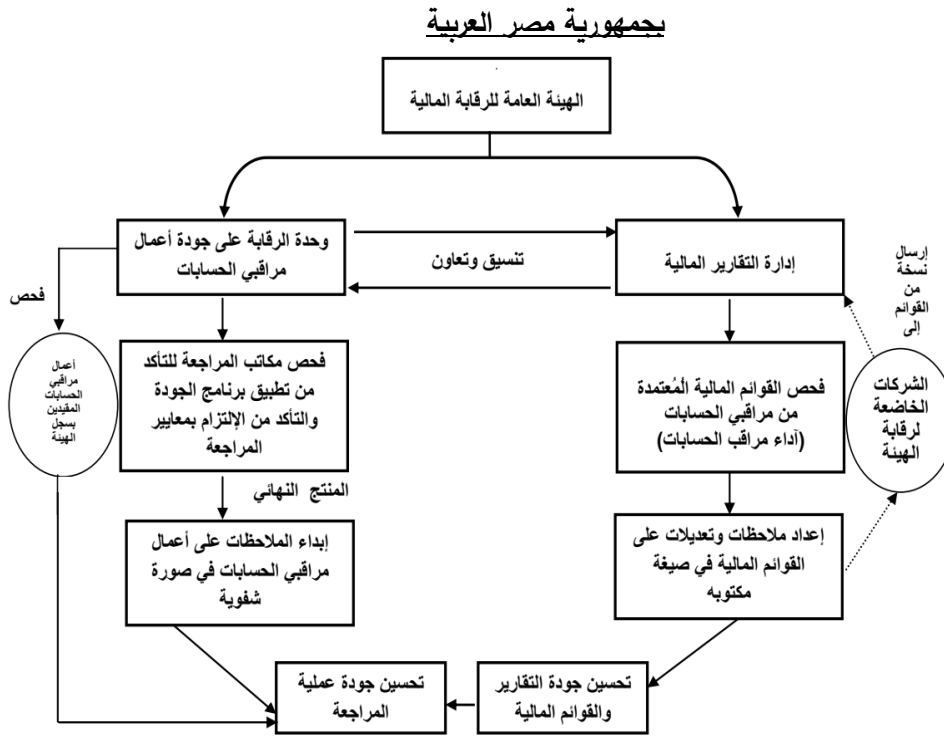
للمراقبة المالية:

تقوم الهيئة بفحص القوائم المالية والتقارير الواردة لها من الشركات طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية، من خلال خبراء إدارة التقارير المالية بداخل الهيئة، وتسجيل الملاحظات والبنود الواجب تعديلها والتي كان يجب على مراقبي الحسابات التقرير عنها، وتقوم الهيئة بإخطار الشركة بتلك الملاحظات لتجنبها في القوائم المالية المستقبلية، وتقوم بعض الشركات بالرد على الهيئة بأنه سوف يتم مراعاة ذلك في القوائم المالية المستقبلية. يتضح للباحثة إذن، أن هناك علاقة ذات ثلاثة محاور بين: الهيئة العامة للمراقبة المالية التابع لها وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات وإدارة التقارير المالية، ومراقبي الحسابات الخاضعين لرقابة وإشراف وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات، والشركات الخاضعة لرقابة الهيئة العامة للمراقبة المالية والتي يقوم بمراجعة حساباتها واعتماد قوائمها المالية مراقبي الحسابات المُقيدين لدى سجل الهيئة. ولتوضيح هذه العلاقة فقد قامت الباحثة بعدة زيارات لوحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات، وبعض الشركات الخاضعة لرقابة الهيئة ومراقبي حسابات ممن لهم حق اعتماد القوائم المالية لهذه الشركات، وقام بتسجيل وتتبع نطاق عمل الوحدة، وتتبع مراحل فحص القوائم المالية داخل الهيئة، ويمكن توضيحها من خلال المراحل التالية:

1. تقوم الشركات بإخطار الهيئة العامة للمراقبة المالية بالقوائم المالية عن كل فترة مالية (ربع سنوية) والمُعتمدة من مراقبي الحسابات المُقيدين بسجل الهيئة والخاضعين لإشراف وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات، ومرفق بها تقرير مجلس الإدارة ومراقب الحسابات، قبل شهر من التاريخ المُحدد لانعقاد الجمعية العامة.

2. يقوم خبراء إدارة التقارير المالية بفحص القوائم المالية؛ للتحقق من مدى التزام الشركة بمعايير المحاسبة المصرية عند إعداد القوائم المالية، ومدى التزام مراقب الحسابات بالتقرير عن التحريفات الجوهرية التي قد تحتويها القوائم المالية ضمن تقرير المراجعة.
3. لا يمكن تجاهل دور الوحدة في فحص أعمال مراقبي الحسابات الخاضعين لإشرافها، من حيث مدى التزامهم بتطبيق معايير المراجعة المصرية، ومن هذه النقطة يمكن القول أنه قد أصبح متاح أمام الهيئة كافة التفاصيل عن مراقب الحسابات؛ وذلك من خلال فحص أعمال مكتبه عن طريق وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات (الجانب الإداري)، وفحص القوائم المالية المعتمدة من مراقب الحسابات (الجانب الفني)، والتي يمكن من خلالها معاينة مراقب الحسابات وفقاً لمقترحاتها ومتطلباتها بسبب إخلاله بمسئوليته المهنية تجاه القوائم المالية.

مراحل فحص أعمال مراقبي الحسابات والقوائم المالية بالهيئة العامة للرقابة المالية



المصدر: إعداد الباحثة

يوضح الشكل السابق مراحل فحص القوائم المالية، وفحص أعمال مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية. حيث تقوم الشركات بإعداد القوائم المالية واعتمادها من مراقبي الحسابات الخاضعين لإشراف وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات والمُقيدين بسجل الهيئة العامة للرقابة المالية، وبعد ذلك يتم إخطار الهيئة بنسخة من القوائم المالية الربع سنوية ومرفق معها تقرير مجلس الإدارة ومراقب الحسابات. ويقع على عاتق مراقب الحسابات مسئولية وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية التي قد قام باعتمادها، وذلك لأنه يجب عليه إبداء رأي فني محايد والإفصاح والتقرير عن أي أخطاء وتحريفات جوهرية وجدت بالقوائم المالية أثناء إتمام عملية المراجعة. ومن الناحية الأخرى تقوم وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات بعمليات فحص دوري وغير دوري على مراقبي الحسابات المُقيدين بسجل الهيئة والمُخول لهم اعتماد القوائم المالية للشركات الخاضعة لرقابة وفحص الهيئة، والهدف من الإشراف على مراقبي الحسابات هو التأكد من تطبيق برامج لرقابة الجودة داخل مكتب المراجعة والالتزام بتطبيق معايير المراجعة المصرية عند القيام بعمليات مراجعة الحسابات، وذلك سعياً لتحسين مستوى جودة عملية المراجعة.

9/ دراسة حالة لاختبار فرض الدراسة:

استكمالاً للفائدة المرجوة من هذا البحث، اتساقاً مع تحقيق أهدافه وأهميته، فقد تناول هذا الجزء نتائج انعكاسات الواقع العملي لتأثير وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات في تحسين جودة عملية المراجعة.

طرق جمع البيانات:

تمت هذه الدراسة من خلال ثلاثة أساليب متكاملة لجمع البيانات والمعلومات كما

يلي:

- 1- القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات المنشورة عن فترتين ماليتين للشركة محل الدراسة.
- 2- التعديلات الصادرة من الهيئة العامة للرقابة المالية (إدارة التقارير المالية).
- 3- المقابلات الشخصية.

- **الكيان القانوني للشركة:** شركة مساهمة مصرية وفقاً لأحكام القانون رقم 159 لسنة 1981.
- **غرض الشركة:** الاستثمار العقاري، استصلاح واستزراع الأراضي، مزاولة أعمال التجارة والتوريدات العمومية والتصدير، وتربية جميع أنواع المواشي.
- **رأس المال المصدر:** (20) مليون جنية مصري.
- **الفترات المالية التي سوف يتم إجراء الدراسة عليها:**
- القوائم المالية والإيضاحات المتممة للقوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات عن الفترة المنتهية في 31-12-2012، 31-3-2013.
- التعديلات الصادرة من الهيئة العامة للرقابة المالية (إدارة التقارير المالية) عن الفترة المنتهية في 31-12-2012.
- **عدد الملاحظات الناتجة من فحص إدارة التقارير المالية للشركة:** (8) ملاحظات.
- **تحليل الملاحظات:**

قامت الباحثة في هذا الجزء، بتحليل القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات للشركة عينة الدراسة وفقاً للتعديلات الصادرة من الهيئة العامة للرقابة المالية، حيث يمثل العمود الأول رقم الملاحظة، ويمثل العمود الثاني نص الملاحظة التي سجلتها الهيئة العامة للرقابة المالية بعد فحص القوائم المالية المعتمدة من مراقبي الحسابات الخاضعين لإشراف الوحدة، والذي قد اعتبرته الهيئة بمثابة تعديل يجب على الشركة ومراقب الحسابات الالتزام به، ويمثل العمود الثالث المعيار الذي قد تم مخالفته عند إعداد القوائم المالية، ويمثل العمود الرابع مدى صحة الملاحظة ومدى الالتزام بها، ويمثل العمود الأخير الأثر المتوقع للملاحظة وخطورة عدم الالتزام بها على الأطراف ذات الصلة.

الأثر المتوقع للملاحظة وخطورة عدم الالتزام بها	مدى صحة الملاحظة والالتزام بها		المعيار الذي تم مخالفته	نص الملاحظة	رقم الملاحظة
	الفترة المالية المنتهية في	الفترة المالية المنتهية في			
	٢٠١٣-٣-٣١	٢٠١٢-١٢-٣١			
قد يؤدي عدم الإفصاح عن فترة المنشأة على الاستمرارية إلى عدم العرض السليم للقوائم المالية والإيضاحات المتممة، حيث يجب على الشركة الإفصاح عن قدرتها على الاستمرارية لحماية حقوق المساهمين، وقد أُلزم القانون رقم (١٥٩) لسنة (١٩٨١) بعقد جمعية عمومية عندما تصل الخسائر ٥٠% من رأس المال المدفوع، بهدف تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية، وفي هذه الحالة قد اقتربت الخسارة من النسبة المنصوص عليها.	لم تلتزم الشركة بالتعديل ولم تُصحح عن فترة المنشأة على الاستمرارية ضمن الإيضاحات المتممة للفترة التالية للفحص، على الرغم من وجود خسائر ٤١,٧% من نسبة رأس المال وهي تمثل نسبة كبيرة من رأس المال قد تقترب من ٥٠% من رأس المال المدفوع، بهدف تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية، وفي هذه الحالة قد اقتربت الخسارة من النسبة المنصوص عليها.	لم تصحح الشركة ضمن الإيضاحات المتممة لها عن مدى قدرتها على الاستمرارية، برغم وجود خسائر مرحلة تبلغ ٤١,٧% من نسبة رأس المال وهي تمثل نسبة كبيرة من رأس المال قد تقترب من ٥٠% منه.	التفريتين (٢٣، ٢٤) من معيار المحاسبة المصري رقم (١) عرض القوائم المالية.	بلغ إجمالي الخسائر المرحلة وخسائر الفترة ما قيمته (٨,٤) مليون جنية وهو يمثل ٤١,٧ % من رأس المال المدفوع والبالغ (٢٠) مليون جنية ولم يرد في الإيضاحات المتممة للشركة ما يفيد قيام الشركة ببحث وتقييم مدى ملائمة فرض الاستمرارية والإفصاح عن ذلك.	الملاحظة الأولى

<p>الملاحظة الثانية</p>	<p>لم يتم الإشارة أمام كل بند من بنود قائمة التدفقات النقدية إلى الفقرة الخاصة بها ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.</p>	<p>الفقرة (١٠٤) من معيار المحاسبة المصري رقم (١) عرض القوائم المالية.</p>	<p>بالرجوع لقائمة التدفقات النقدية عن الفترة المالية الخاضعة للفحص، فأتضح أنه لم يتم الإشارة أمام أي بند منها عن رقم الإيضاح الخاص به، بالرغم من وجود إيضاحات خاصة ببنود قائمة التدفقات النقدية من ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن الفترة.</p>	<p>قد التزمت الشركة بالتعديل وأوضحت أرقام الفقرات المشار إليها في الإيضاحات المتممة.</p>	<p>قد تؤدي عدم الإشارة إلى رقم الإيضاح، إلى تضليل المستثمرين الغير ملمين بالنواحي المالية وعدم الفهم الكامل لما قد تحويه قائمة التدفقات النقدية، وقد أدى أيضاً إلى تضليل الهيئة في الوصول إلى الإيضاحات المتممة التابعة للتسويات الموجودة داخل قائمة التدفقات النقدية، مما قد أدى إلى زيادة عدد الملاحظات الواردة للشركة من الهيئة.</p>
<p>الملاحظة الثالثة</p>	<p>لم يتم الإفصاح بالإيضاحات المتممة عن تاريخ إصدار القوائم المالية والسلطة التي قامت باعتمادها.</p>	<p>الفقرة (١٧) من معيار المحاسبة المصري رقم (٧) الأحداث التالية لتاريخ الميزانية والتي تنص على: تتضمن الأحداث التالية لتاريخ الميزانية جميع الأحداث التي تقع حتى تاريخ إصدار القوائم المالية حتى ولو كانت هذه الأحداث قد</p>	<p>بالاطلاع على الإيضاحات المتممة للقوائم المالية للفترة ٢٠١٢-١٢-٣١ لم تقوم الشركة بالإفصاح عن تاريخ إصدار القوائم المالية وعن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.</p>	<p>قامت الشركة بالتعديل والإفصاح عن تاريخ إصدار القوائم المالية وعن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.</p>	<p>قد يمثل عدم الإفصاح عن الأحداث اللاحقة للقوائم المالية خطورة بالغة على مراقب الحسابات، لأنه لا بد أن يحتوي خطاب التمثيل الذي يحصل عليه المراقب من الشركة على أن ليس هناك أحداث لاحقة وأن وجدت يجب إخطاره بها، وبالتالي لا بد من الإفصاح عنها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، وعدم الإفصاح قد يعتبر مضللاً، لأنه بافتراض أن</p>

			تمت بعد نشر معلومات عن الأرباح أو أية معلومات مالية وقيل إصدار القوائم المالية.		
هناك مخزون تم سرقة أو عملاء تم إظهار إفلاسهم فهذا قد يؤثر على الفترات المالية المستقبلية بالنسبة للمستثمرين، ويمثل الإفصاح عن هذا البند حماية لحقوق المساهمين في استمرارية الشركة وعدم الوقوع في التزامات مستقبلية.					
كان يجب على الشركة الإفصاح عن طبيعة ومكونات المعاملات وليس قيمتها فقط، ويرى الباحث أنه من الممكن أن تكون طبيعة المعاملة بين الشركة والطرف ذات العلاقة مع شركة قد تم تصفيتها وغير مزاولة للنشاط الفعلي أو تكون غير قادرة على سداد هذه المستحقات، ووجود هذه المبالغ قد يؤثر على قيمة رأس المال العامل بالموجب، مما قد يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين في قوة المركز المالي للشركة وفي قدرتها على سداد التزاماتها قصيرة الأجل ويكون هذا التأثير وهمي لأنه قائم على معاملات وهمية.	لم يتم الإفصاح عن طبيعة ومكونات المبالغ المستحقة على شركات ذات علاقة، وتم ذكرها بمبالغ وقيم فقط وتمثل هذه القيم نفس مبالغ الفترة المالية السابقة (فترة الفحص).	لم يتم الإفصاح عن مكونات وطبيعة المبالغ المستحقة على شركات ذات علاقة، ولكن تم ذكر قيمة الالتزام كاملة دون تفصيل عن طبيعة المعاملة.	وفقاً للفقرة (١٧) من معيار المحاسبة المصري رقم (١٥) الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة.	لم يتم الإفصاح ضمن الإيضاحات المتممة عن طبيعة العلاقة مع الأطراف ذات العلاقة وحجم المعاملات والضمانات.	الملاحظة الرابعة
قد يعمل عدم خصم حصة كل من العاملين،	لم تلتزم الشركة بهذه الملاحظة	تعتبر الملاحظة في غير	الفقرة (١٠) من معيار المحاسبة	طريقة حساب السهم من	الملاحظة

الخامسة	الخسائر مع مراعاة الفقرة (١٠) من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) نصيب السهم في الأرباح.	المصري رقم (٢٢) نصيب السهم في الأرباح والتي تنص على: بحسب النصيب الأساسي للسهم في الأرباح أو خسائر الفترة الخاصة بجملة الأسهم العادية للشركة الأم على المتوسط المرجح لعدد الأسهم العادية القائمة خلال الفترة.	محلها حيث قامت الشركة بحساب نصيب السهم من ربح الفترة من خلال صافي ربح الفترة مقسوماً على المتوسط المرجح للأسهم العادية ولكن الخطأ الذي وقعت فيه الشركة والمخالفة للفقرة (١٦-١٧) من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) وهو خصم حصة العاملين وحصة أعضاء مجلس الإدارة من صافي ربح الفترة للوصول إلي نصيب السهم في ربح الفترة.	وتم حساب نصيب السهم من الربح بنفس الطريقة. وأعضاء مجلس الإدارة على تضليل المستثمر، لأن الخسارة التي سوف يحققها السهم خلال الفترة ستصبح مدمرة للشركة وأعلى من الخسارة المحسوبة وذلك لعدم خصم حصتي أعضاء مجلس الأداة والعاملين من صافي ربح الفترة.
---------	--	---	--	--

<p>الملاحظة السادسة</p>	<p>لم يتضمن الإيضاح رقم (م/٣) الخاص بالأصول الثابتة ما إذا كانت الشركة تقوم بإعادة النظر في الأعمار الإنتاجية للأصول الثابتة بصفة دورية في نهاية كل سنة.</p>	<p>الفقرة (٥١) من معيار المحاسبة المصري رقم (١٠).</p>	<p>لم يتم الإفصاح عما إذا كانت الشركة تقوم بإعادة النظر في الأعمار الإنتاجية للأصول الثابتة.</p>	<p>لم تلتزم الشركة بتعديل الأعمار الإنتاجية المقدره للأصول الثابتة، قد يؤدي إلى عدم إلزام الشركة بتطبيقها مما يتيح لها التلاعب في بند الإهلاك وهو بطبيعته مصروف يعمل على تخفيض الأرباح، وبالتبعية انخفاض الضرائب. ولكن مصلحة الضرائب توفر السبل لحماية حقها لأنها تقوم برده إلى الأرباح وإعادة احتسابه وفقاً للنسب التي ينص عليها القانون رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥)، ومن ناحية المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية، قد يؤدي إلى تضليلهم بأن هناك أصول ثابتة قادرة على الإنتاج ومن ثم زيادة الأرباح وجلب المستثمرين وترجع نية الاختيار إلى إدارة الشركة.</p>
-------------------------	--	---	--	--

<p>الملاحظة السابعة</p>	<p>لم تتضمن الإيضاحات المتممة أدوات إدارة المخاطر المتعلقة بها مدى تأثير مخاطر الائتمان - مخاطر السيولة - مخاطر التدفقات النقدية المتعلقة بسعر الفائدة.</p>	<p>الفقرة (٥٢) من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) الأدوات المالية: العرض والإفصاح.</p>	<p>لم تتضمن الإيضاحات المتممة للفترة أدوات إدارة المخاطر.</p>	<p>قد التزمت الشركة بالتعديل وقد قامت بالإفصاح ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية عن الفترة المالية المنتهية في ٣١-٣-٢٠١٣ عن إدارة الأدوات المالية من مخاطر الائتمان والسيولة ومخاطر التدفقات النقدية المتعلقة بسعر الفائدة وكيفية مواجهتها.</p>	<p>كان يجب على الإدارة الإفصاح عن مخاطر الائتمان والسيولة والمخاطر الأخرى التي قد تتعرض لها نتيجة ممارسة نشاطها العادي، والطرق المتبعة في حالة حدوث مخاطر والكيفية المستخدمة لمواجهتها، لأن ذلك قد يؤثر على المستثمر بشكل سلبي من ناحية القلق من المعاملات البنكية للشركة، وعدم وضوح الكيفية والطرق المستخدمة لمواجهة مثل هذه المخاطر وتخفيضها، وذلك أيضاً لأن وجود أي فروق في الأسعار قد تؤثر بشكل مباشر على نتيجة الشركة من ربح أو خسارة.</p>
<p>الملاحظة الثامنة</p>	<p>لم تتضمن الإيضاحات المتممة أهداف وسياسات وأساليب إدارة رأس المال وفقاً لمتطلبات الفقرة (١٢٤/أ) و(١٢٤/ب) من معيار المحاسبة المصري رقم (١) عرض القوائم المالية وخاصة في ظل انخفاض رأس المال العامل إلى (٣,٣) مليون جنية مقارنة بالعام السابق حتى بلغ (٣,٨) مليون جنية.</p>	<p>الفقرة (١٢٤/أ، ١٢٤/ب) من معيار المحاسبة المصري رقم (١) عرض القوائم المالية.</p>	<p>لم تتضمن الإيضاحات المتممة أهداف وأساليب الشركة في إدارة رأس المال.</p>	<p>لم تلتزم الشركة بالتعديل والإفصاح عن سياساتها في إدارة رأس المال.</p>	<p>قد يؤثر الإفصاح عن أساليب إدارة رأس المال إلى العرض السليم للبيانات المالية، مما قد يؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين في وجود أساليب وآليات واضحة لدى الشركة لكيفية إدارة رأس المال، وأن الشركة لديها رؤية وإدارة حكيمة متطلعة لتحديد أهدافها والمحافظة على رأس مالها وزيادته والسعي إلى الاستمرارية.</p>

المصدر: (إعداد الباحثة).

ومن العرض السابق يتضح صحة فرض الدراسة من خلال التطبيق العملي، من خلال إجراء تحليل القوائم المالية عن الفترات المالية المنتهية في 31-12-2012، 31-3-2013، والتعديلات الصادرة من الهيئة العامة للرقابة المالية عن الفترة المالية المنتهية في 31-12-2012، ومطابقتها مع الحالات الواقعية التي قد توصلت إليها الباحثة اتضح ما يلي:

- احتواء القوائم المالية للشركة في الفترة المالية المنتهية في 31-12-2012 على بعض الحالات الواقعية، والتي تعتبر بمثابة تحريفات جوهرية كان يجب على مراقب الحسابات القائم باعتماد ومراجعة حسابات الشركة؛ الإفصاح والتقرير عنها بعد إتمام عملية المراجعة ضمن تقرير المراجعة.

- التزام مراقب الحسابات والشركات بنسبة من تعديلات وملاحظات الهيئة عند إعداد واعتماد القوائم المالية التالية لفترة الفحص، ويمكن توضيحها كما يلي:

1. الالتزام بعدد (3) ملاحظات من إجمالي مخالفات (8) ملاحظات، بنسبة 37,5%.
 2. عدم الالتزام بعدد (5) ملاحظات من إجمالي مخالفات (8) ملاحظات، بنسبة 62,5%.
- يتضح إذن، أنه إذا قامت وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات بتطبيق عقوبات فعلية صارمة على مراقبي الحسابات، إذا تبين وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية، ولم يتم الإفصاح عنها ضمن تقرير مراقب الحسابات، مما قد يؤدي إلى زيادة الالتزام بملاحظات الهيئة وعدم الإخلال بأي منها، وزيادة كفاءة مراقب الحسابات في اكتشاف تلك المخالفات بعد تعليق الهيئة عليها، وقد يؤدي ذلك إلى زيادة جودة وموثوقية التقارير والقوائم المالية من خلال زيادة الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة، ومن ثم تحسين جودة عملية المراجعة.

10/ النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية:

أولاً: نتائج الدراسة:

1. هناك مساحة اتفاق كبيرة على أن وجود جهة رقابية خارجية مستقلة بالرقابة والإشراف على مراقبي الحسابات، قد تُعتبر من أهم الوسائل التي تساهم في تحسين مستوى جودة عملية المراجعة.

2. تؤدي عمليات الفحص التي تقوم بها الهيئة على مراقبي الحسابات والقوائم المالية المعتمدة من مراقبي الحسابات الخاضعين لإشراف الوحدة إلى زيادة التزام مراقبي الحسابات والشركات بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة المصرية، والالتزام بقواعد وسلوك المهنة؛ خوفاً من التعرض للعقوبات وفقدان العملاء.

ثانياً: توصيات الدراسة:

1. ضرورة قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بنشر النتائج التي قد أسفرت عنها عملية فحص القوائم المالية للجمهور.
2. ضرورة قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بإعادة النظر في متطلبات وشروط الالتحاق بالسجل، بهدف تسجيل مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة، مما يؤدي إلى الارتقاء بمهنة المراجعة.
3. ضرورة قيام وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات بالزام مكاتب المراجعة بإعداد خطة إجراءات تصحيحية لأوجه القصور التي قد أسفرت عنها عملية الفحص، ومراجعتها من قبل الوحدة وإعطاء مهلة للمكتب لتنفيذها.
4. ضرورة قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بإعادة النظر في إعداد مجموعة من القواعد الإسترشادية تُعد وفقاً لمعايير المحاسبة والمراجعة المصرية، تهدف إلى مساعدة مراقبي الحسابات والشركات من تحقيق متطلبات الهيئة، والالتزام بتطبيق معايير المحاسبة المصرية.
5. ضرورة قيام وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات بالنظر في نشر خطة أعمال تفصيلية للوحدة خلال العام، وفي نهاية العام نشر نتائج الأعمال للجمهور.

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

مواقع إلكترونية:

1.التأكيد على واجبات مراقبي الحسابات المُقيدين بسجلات الهيئة (2014)، كتاب دوري رقم 1 متاح على <http://www.efsa.gov.eg>.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- Abernathy, J., L., barnes, m., stefaniak, c. (2013), "A Summary of 10 Years of PCAOB Research: What Have We Learned", **Journal of Accounting Literature**, Vol.32.
- Aerts, W., Zhang, S. (2014), "Managements Causal Reasoning On Performance And Earnings Management", **European Management Journal**.
- Audit Oversight Board (2013), Annual Report, This Document Is Available Online At www.sc.com.
- Audit Oversight Board (2014), Annual Report, Available Online At www.sc.com.
- Auditor Oversight Board Commission (2013), Annual Report, Available Online At <http://www.apak-aoc.de/home/home.asp>.
- Buslepp, W., Victorauich, L. (2014), "Does the PCAOB Remeaition Process Promote Audit Report and Financial Statement Reliability", **The Accounting Review**, Vol.25, No.1.
- Canadian Public Accountability Board, Annual Report (2013), Available Online At <http://www.cpab-ccrc.ca>.
- Canadian Public Accountability Board, Rules Section (2014), This Document Is Available Online At <http://www.cpab-ccrc.ca/en/Pages/default.aspx>.
- Carver, B. & Trinkle, B., 2017, "Nonprofessional investors reactions to pcaob proposed changes to the standard audit report".
- Cason, E. & Simnett, R., 2017, "The effect of national inspection regimes on audit quality".

- Christensen, e., b., glover, m., s., omer, c., t., shelly, k., m. (2014), "Understanding Audit Quality: Insights Firm Audit Partners and Investors", **A Journal of Practice and Theory**, Vol.31, No.1.
- Gunny, K., Zhang, C., T. (2013), "PCAOB Inspection Reports and Audit Quality", **J. Account. Public policy**32.
- Krishnan, G., Zhnag, Y. (2014), "Is There A Relation Between Audit Fee Cuts During The Global Financial Crisis And Banks Financial Reporting Quality?"**J. Account. Public Policy**.
- Lai, K., W. (2013), "Audit Reporting of Big 4 Versus Non-Big 4 Auditors: The Case of EX-Anderson Clients", **The International Journal of accounting**, Vol.48.

Others:

- PCAOB Proposed Auditing Standards-Related Parties (2013) Proposed Amendments to Certain PCAOB Auditing Standard Regarding significant unusual transactions, PCAOB release No 004.
- PCAOB, Observations Related To The Implementation Of The Auditing Standard On Engagement Quality Review (2013), PCAOB Release No. 001.
- Rija, M., 2018, "Auditing quality: some empirical studies".
- Rustam, S., Rashid, K., Zaman, K. (2013), "The Relationship between Audit Committees, Compensation Incentives and Corporate Audit Fees in Pakistan", **Economic Modeling**, Vol.31.
- Winn, A. (2014)," Partner Rotation and PCAOB Inspections: Effects on End –Of- Term Audit Quality", **the accounting Reviews**, Vol.87, No.6.
- Ye, M. 2017, "The impact of pcaob type regulations on auditors under different legal systems".