

إطار البحوث في رقابة الجودة للمراجعة الخارجية دراسة المفاهيم، الأنظمة، البرامج والمعايير المهنية.

د. خليفة عابي

جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي - الجزائر

abi-khalida@univ-eloued.dz

A Framework for External Audit Quality Control research Concepts, systems, programs and professional standards.

Dr. Abi khalida

University of Echahid Hamma Lakhder - Eloued; Algeria

Received:2016

Accepted: 2016

Published: 2016

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على إطار البحوث والدراسات في مجال الرقابة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات، على مستوى مكاتب وشركات المراجعة، والتي تطرقت لها الأدبيات المختلفة في مجال جودة المراجعة من عدة مداخل، وهذا من خلال الدراسة التحليلية لمفهوم رقابة الجودة للمراجعة، مكوناتها وأهميتها والطلب على خدماتها، وهذا من وجهة نظر الهيئات المهنية الدولية للمراجعة، إضافة إلى استعراض التحول في الأنظمة والبرامج المهنية لرقابة جودة المراجعة الخارجية ومعايير الرقابة النوعية للمراجعة الخارجية.

حيث ركزت هذه الدراسة على استعراض مختلف محددات البحوث في أنظمة وبرامج رقابة الجودة للمراجعة، من حيث سياسات وإجراءات برامج فحص النظير في ظل تجارب دولية للولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا، كما شملت هذه الدراسة بالبحث مجال التحول في الرقابة النوعية إلى اعتماد معايير مهنية لرقابة الجودة في ظل المعايير الدولية للتدقيق.

الكلمات المفتاحية: رقابة الجودة للمراجعة الخارجية، أنظمة رقابة الجودة، برنامج فحص النظير، معايير رقابة الجودة

للمراجعة، المعيار الدولي لرقابة الجودة 1.

Abstract :

This study aims to highlight the framework of researches and studies, in the field of quality control of external audit at the level of audit offices and companies. The study reviewed the various literature in the field of audit quality from several approaches through the analytical study of the concepts of audit quality control, on its services, from the point of view of the international professional institutions for audit, as well as reviewing the transition for the external audit quality control systems and programs, and the audit quality control standards

The study focused on reviewing the various research parameters in quality control systems and programs for audit in terms of the policies and procedures of peer-review programs under the international experiences of the United States of America and France. The study also examined included quality control research's in the field of professional standards on audit quality control adoption, under the International Standards on Auditing.

Key words: External Audit Quality Control, Quality Control Systems, Peer review Program, Quality Control Standards on Auditing, International Standard Quality Control 1.

مقدمة:

تعتبر البحوث والدراسات في مجال رقابة الجودة للمراجعة الخارجية، مجالاً أساسياً لا يقل أهمية عن اعتماد معايير الأداء المراجعة، بل إنها ذات أثر فعال للتأكد من أن ما يشكل أساساً للممارسة المهنية للمراجعة يتم تطبيقه بالفعل لتحقيق المستويات المثلى للأداء المطلوبة. حيث تمثل الرقابة على جودة المراجعة إضافة إلى كونها وسيلة للرقابة، مدخلاً لتطوير مهنة المراجعة من خلال ما ينتج عن عمليات الفحص. وقد كان منهج الدول المتقدمة في التوصل إلى برامج رقابة نوعية ملائمة من خلال بناء المهنة بصورة متتالية بدأت بوضع الأهداف والمفاهيم المختلفة، ثم تطورت أدوات الرقابة النوعية لتأخذ شكلاً تنظيمياً، بحيث تعتمد الرقابة ذاتية للمهنة من خلال مكاتب وشركات المراجعة، كما أنه في ظل اعتماد معايير لرقابة الجودة للمراجعة، فإنها تصبح الإطار الرسمي الذي يتم العمل من خلاله في إطار رقابة الجودة للمراجعة الخارجية، في ظل أنظمة وبرامج للرقابة النوعية للمراجعة معتمدة في ظل هذه المعايير المهنية.

إن إطار الرقابة على جودة المراجعة يتم من خلال جملة من البرامج والأنظمة للهيئات المشرفة على مهنة المراجعة الخارجية للحسابات، وستتناولها بالدرجة الأولى من خلال مفهوم الرقابة على جودة المراجعة، مكوناته هذا النظام، وشروط تطبيقه. إضافة إلى مجمل المعايير المهنية الدولية الصادرة عن الهيئات الدولية للمراجعة في مجال رقابة الجودة لمكاتب وشركات المراجعة. ومن هذا الإطار البحثي في مجال الرقابة النوعية للمراجعة الخارجية، سيتم التطرق إلى هذه الدراسة من خلال المحاور التالية:

- أولاً: مفهوم ومكونات الرقابة على جودة المراجعة الخارجية؛
- ثانياً: أنظمة وبرامج الرقابة على جودة المراجعة الخارجية؛
- ثالثاً: معايير رقابة جودة المراجعة الخارجية في ظل المعايير الدولية.

أولاً: مفهوم ومكونات الرقابة على جودة المراجعة

1. مفهوم الرقابة على جودة المراجعة

تعرف الرقابة على جودة أعمال المراجعة بأنها الوسائل التي يتبعها مكتب المراجعة للتأكد من مدى مقابلة المسؤوليات المهنية¹.

وعرفت كذلك الرقابة على جودة المراجعة بأنها إجراءات وسياسات موضوعة من قبل مؤسسة المراجعة نفسها للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى ألا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة².

عرفت إرشادات جودة المراجعة الصادرة عن الاتحاد الأوروبي (Suprême Audit Institutions)، رقابة

الجودة للمراجعة بأنها مصطلح يشمل السياسات والإجراءات التي يتم اعتمادها لضمان أن أعمال المراجعة ذات

جودة عالية، وأوضحت أن ضمان الجودة هي عملية محددة من خلال مكتب المراجعة لضمان أنه تم القيام بإجراءات الرقابة المطلوبة وتنفيذها بشكل ملائم، وأنه تم تحديد الطرق الممكنة لتعزيز أو لتحسين إجراءات الرقابة المعتمدة³.

كما عرفت هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي العربية رقابة جودة المراجعة، بأنها التنظيم الإداري لمكتب المحاسبة وجميع السياسات والإجراءات التي أقرها المكتب من أجل التحقق بدرجة معقولة من الاقتناع بالتزام منسوبي المكتب بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أداءهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية لعملاء المكتب بما في ذلك قواعد سلوك وآداب المهنة، والتزام المكتب بالأنظمة التي تحكم مزاولة المهنة⁴.

وقد عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنها تمثل الأنظمة والسياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تقع تحت مسؤولية منشأة المراجعة، والتي تلتزم منشأة المراجعة بوضعها والحفاظ عليها لتقديم لها ضمانا معقولا بأن المنشأة وموظفيها يمثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن التقارير الصادرة من قبل المنشأة أو الشركاء في العمليات مقبولة حسب الظروف⁵.

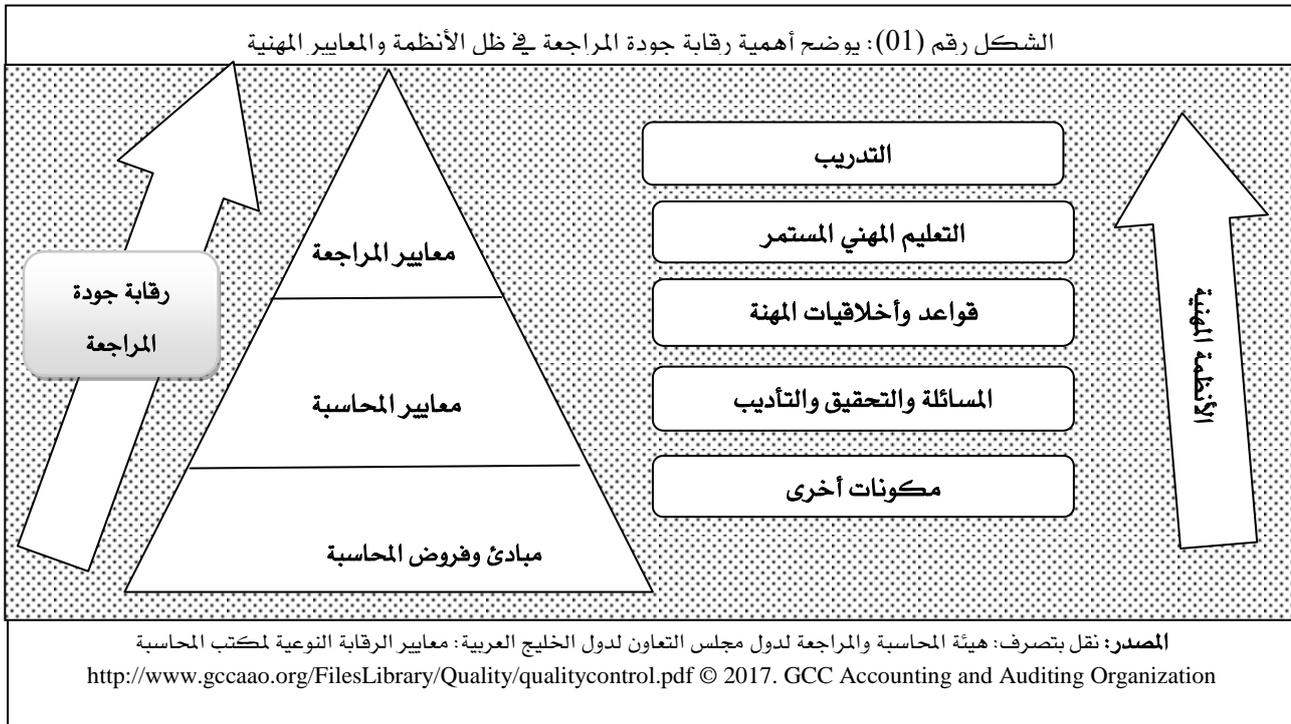
بالرجوع إلى مجمل التعاريف السابقة للرقابة على جودة المراجعة نجد أنها تركز على النقاط التالية:

- ✓ أن رقابة الجودة تتمثل في جملة من السياسات والإجراءات يعتمدها مكتب المراجعة لتحقيق جودة الأداء، وتندرج في مسؤولية التنفيذ؛
- ✓ إن رقابة الجودة المراجعة بمجمل سياساتها وإجراءاتها وفي ظل تطور تطبيقاتها، أصبحت تعتمد كأنظمة، ويتم التحقق من فعاليتها من أجل تحقيق الجودة العالية في تنفيذ مهام المراجعة، وضمان تحسين هذا النظام بمجمل الطرق الممكنة لتعزيز إجراءات الرقابة المعتمدة؛
- ✓ إن الهدف من اعتماد رقابة الجودة للمراجعة، هو توفير الحد الأدنى المطلوب لامتنال المنشأة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية وطنيا ودوليا، وكذلك المعايير التنظيمية المعتمدة بمكتب المراجعة، كما تهدف رقابة الجودة إلى إعطاء ضمان لجودة المراجعة.

بالرجوع إلى مجمل ما تم التطرق إليه فإنه يمكن تعريف الرقابة على جودة المراجعة بأنها:

الأنظمة التي يعتمدها مكاتب المراجعة من سياسات وإجراءات لمساعدتها على تنفيذ أعمال المراجعة بدرجة عالية من الجودة، وتعتبر وسيلة للتأكيد المعقول بأن الرأي المهني يعكس احترام واعتماد معايير المراجعة الوطنية والدولية، ومجمل الشروط القانونية أو التعاقدية، أو أية معايير مهنية تنظيمية يعتمدها مكتب المراجعة نفسه.

إن موضوع مراقبة جودة الأداء للمراجعة يعد ركيزة أساسية لا يقل أهمية عن وضع معايير التطبيق المختلفة للمحاسبة والمراجعة، بل إنها ذات أثر فعال للتأكد من أن ما يشكل أساساً لممارسة المحاسبين والمراجعين يتم تطبيقه بالفعل، ويمثل إضافة إلى أنه وسيلة للرقابة، قناة لتطوير المهنة من خلال ما ينتج عن عمليات الفحص. وقد كان منهج الدول المتقدمة في التوصل إلى برامج رقابة نوعية ملائمة من خلال بناء المهنة بصورة متتالية بدأت بوضع الأهداف والمفاهيم المختلفة، ثم تطورت أدوات الرقابة النوعية لتأخذ شكلاً محدداً، حيث أن البناء يجب أن يكون متوازياً في وضع الأهداف والمفاهيم ومعايير المحاسبة والمراجعة والأنظمة الأخرى ذات الصلة دفعة واحدة ويتوج ذلك بإيجاد نظام لرقابة جودة الأداء للمراجعة. كما يوضحه الشكل رقم (01).



2. عناصر وشروط الرقابة على جودة المراجعة

تشمل الرقابة على الجودة، السياسات والإجراءات التي ينبغي على مؤسسة المراجعة أن تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمؤسسة بشكل عام أو بمهام المراجعة الخاصة، أي على مستوى المؤسسة ككل وعلى مستوى كل عملية مراجعة وذلك من أجل ضمان قيام مؤسسة المراجعة بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير المراجعة. وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة باختلاف حجم منشأة المراجعة وطبيعة الأعمال التي تمارسها والموقع الجغرافي ومدى تفرع الأعمال، وتتأثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقع

تحققها منها. سيتم التطرق إلى عناصر رقابة الجودة وشروط تطبيقها بصفة عامة لاحقاً بالتفصيل من خلال أهم معايير رقابة الجودة الدولية المعتمدة.

1.2. عناصر الرقابة على جودة المراجعة: تتمثل عناصر الرقابة على جودة المراجعة بصفة عامة، فيما يلي⁶:

- الحياد والأمانة والموضوعية؛
- إدارة الأفراد؛
- قبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة؛
- أداء عملية المراجعة؛
- المتابعة والمراقبة؛
- الاستشارات.

1.1.2. الحياد والأمانة والموضوعية: وينص هذا العنصر على أنه يجب أن يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الاستقلالية في الحقيقة والظاهر، عند إجراء أعمال المراجعة وعدم التحيز لأي جهة، وأن يقوموا بأداء كافة المسؤوليات بكل موضوعية وأمانة. حيث يتم التأكد من استقلالية وأمانة وموضوعية المراجع من خلال إجابة الشريك أو المراجع أو أي عضو في عملية المراجعة على قائمة الاستقصاء سنوياً، وتشمل هذه القائمة أسئلة مثل امتلاك أسهم أو عضو في مجلس إدارة في الشركة محل المراجعة.

2.1.2. إدارة الأفراد: وهي السياسات والإجراءات التي يجب وضعها لتوفر تأكيداً مناسباً عن توافر التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء العمل على نحو جيد، وتخصيص العمل على الأفراد الذين تتوفر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب، وإشراك كافة الأفراد في برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من إنجاز الأعمال الموكلة إليهم، وتوزيع الأفراد بناءً على المؤهل والكفاءة لإنجاز أعماله. حيث يتم تقييم المراجعين من خلال تقرير التقييم الخاص بكل عملية مراجعة.

3.1.2. قبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة: يجب على الشركة وضع سياسات وإجراءات لقبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة المصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأنها سوف تقيم أو تستمر فقط في علاقاتها والعمليات من حيث نزاهة العميل وتستطيع الامتثال لمتطلبات أخلاقيات المهنة وكفائتها لأداء العملية، وأن لديها القدرات والوقت والموارد لإجراء ذلك.

كما يجب على الشركة الحصول على المعلومات الضرورية في حال قبول عملية المراجعة وعند اتخاذ قرار الاستمرار مع العميل.

4.1.2. أداء عملية المراجعة: على مؤسسة المراجعة وضع السياسات والإجراءات التي توفر التأكيد من أن العمل الذي قام به المراجعين تم حسب المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في منشأة المحاسبة.

5.1.2. المتابعة أو المراقبة: وضع السياسات والإجراءات للتأكد من تطبيق جميع عناصر رقابة الجودة الأربعة على نحو فعال.

6.1.2. الاستشارات: أن تكون الاستشارات داخل مؤسسة المراجعة أو خارجها من قبل من يملكون الخبرة بموضوع الاستشارة.

2.2. الشروط الواجب توفرها في نظام رقابة الجودة

إن الحاجة إلى نظام لرقابة الجودة سواء كان في مكاتب المراجعة الكبيرة أو مكاتب المراجعة الصغيرة هي الحصول على جودة في الأداء وتعزيز الثقة والمصداقية في نتائج المراجعة، ولتحقيق هذه الجودة هناك شروط يجب توفرها في نظام رقابة الجودة من حيث أن النظام يجب يتصف بالمرونة، بحيث يستوعب النمو المستقبلي لأعمال الشركة محل المراجعة سواء من حيث حجم العمل أو طبيعته أو أي تغيير في نشاطها أو ظروفها. وأن يكون النظام ذو تكلفة معقولة من حيث المال والوقت اللازم لإعداده وتطبيقه، وتتناسب مع حجم مكتب المراجعة، أي أن هناك مكاتب مراجعة تتميز باللامركزية وبالتالي تحتاج إلى نظام رقابة على الجودة أكثر ووضوحاً أكثر مما تحتاج إليه مكاتب المراجعة الصغيرة، التي يكون العاملون فيها فريقاً واحداً في نفس المكتب.

وبصفة عامة فإن متطلبات نظام الرقابة على جودة المراجعة تتمثل في النقاط التالية:

1.2.2. الشمولية: يجب أن يكون النظام شاملاً لكافة عناصر نظام الرقابة على جودة المراجعة على نحو ملائم⁷.

2.2.2. الوضوح: يجب أن يتضمن النظام وصفاً واضحاً ودقيقاً وشاملاً للنظام وأهدافه.

3.2.2. الملائمة: يجب أن يكون النظام مصمماً ليتلاءم مع طبيعة أعمال المكتب وحجمه وهيكله التنظيمي وتطور نشاط عملائه.

4.2.2. ثقافة الجودة: يجب أن يعزز هذا النظام مفهوم ثقافة الجودة لدى كافة العاملين في المكتب، بحيث يتم تطبيق السياسات والإجراءات من خلال فهم فحواها ومعرفة أهميتها⁸.

5.2.2. المسؤولية: يجب أن يؤكد على مسؤولية كل فرد عن تحقيق الجودة، بما في ذلك الإدارة العليا، وبين العواقب التي تترتب على عدم تحقيقها.

6.2.2. إلزامية التطبيق: يجب أن يكون للنظام صفة إلزامية في التطبيق.

7.2.2. التكلفة: يجب أن يكون ذا تكلفة معقولة من حيث المال والوقت اللازم لإعداده وتطبيقه.

8.2.2. العمومية: يجب تعميمه على كافة العاملين في مجال المراجعة على مختلف المستويات، وأن يتم تأهيلهم لتطبيق ما ورد فيه من خلال التدريب والتطوير والتعليم المستمر.

9.2.2. التغذية العكسية: يجب أن يتضمن نظاما للتغذية العكسية من المراجعين عن نواحي الضعف والاقتراحات المقدمة لتطويره.

ثانيا: أنظمة وبرامج الرقابة على جودة المراجعة الخارجية.

إن انهيارات الشركات الدولية المتعددة الجنسية ذات التأثير على الدخل القومي واقتصاديات الدول، قد سلط الضوء على أهمية جودة المراجعة والرقابة عليها، حيث يمكن في هذا المجال حصر نوعين من أنظمة وبرامج الرقابة على جودة المراجعة، والمتمثلة في الرقابة على الأداء و الذي يعني بشكل اساسي في الرقابة على تدقيق المعلومات التاريخية، والرقابة على جودة مكاتب وشركات المراجعة، وهو ما تتطرق إليه هذه الدراسة، حيث أنه لا توجد معايير وبرامج للرقابة النوعية على مكاتب المراجعة كنموذج استرشادي متكامل، يستخدم عند وضع سياسات وإجراءات الرقابة على جودة الأعمال بمكتب المراجعة، ويمكن استخدامها من قبل الجهات الرقابية أثناء مراجعة مكاتب المراجعة، لذلك سيتم التطرق من خلال هذا الجزء إلى بعض التجارب الدولية في مجال رقابة الجودة للمراجعة، خاصة الأمريكية منها والسابقة في هذا المجال.

1. الرقابة على الجودة على مستوى مكتب المراجعة وفق برنامج فحص النظير (Peer Review)

إن مراجعة الزميل أو فحص النظير (Peer Review)، من قبل منشأة المراجعة لمنشأة مراجعة أخرى، وتحت ما يسمى بالتنظيم الذاتي للمهنة، يقوم على أساس أن شركة المراجعة تقوم بفحص مدى التزام شركة مراجعة أخرى بنظم ومعايير رقابة الجودة للمراجعة، حيث تجري في كل شركة مراجعة عملية فحص دوري لرقابة الجودة وممارسات وإجراءات المراجعة، من أجل تحديد وتقرير إن كانت الشركة المراجعة محل الفحص قد قامت بتصميم سياسات وإجراءات لتنفيذ عناصر رقابة الجودة الخمس التالية⁹:

- ✓ الحياد والأمانة والموضوعية؛
- ✓ التأهيل والمهارة والخبرة والتدريب والتعليم المستمر؛
- ✓ اجراءات قبول أو الاستمرار في المراجعة العملاء؛
- ✓ تماثل عملية المراجعة مع المعايير المهنية ومعايير الجودة بالشركة؛
- ✓ التأكد من تطبيق عناصر الجودة السابقة والمتابعة والمراقبة.

1.1. مزايا وعيوب نظام فحص النظير لرقابة جودة المراجعة: إن القيام بفحص النظير يؤدي إلى تحقيق منافع لمنشآت المراجعة للمساعدة على ما يلي¹⁰:

✓ تحقيق معايير رقابة الجودة؛

✓ كسب السمعة الحسنة والحد من التعرض للتقاضي؛

✓ تنفيذ المراجعة وفقاً لمستويات مرتفعة من الجودة؛

✓ تعزيز وتمكين الصلاحيات لوضع القواعد والسلطة التأديبية.

كما تعرض برنامج فحص الزميل لكثير من الانتقادات حيث اتفقت جملة من الدراسات على عدم استقلاله وعدم مصداقيته، حيث وفقاً لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لا يطلع الفاحص على وثائق مستندات العملاء التي لا يرغب العملاء في مراجعتهم، ويمكن للمكتب الذي سيتم فحص نظم الرقابة على الجودة الخاص به أن يختار المكتب القائم بالفحص وبالتالي ظهور قصور التنظيم المهني في فحص نظام رقابة الجودة على مكاتب المراجعة¹¹.

كما اعتبرت بعض الدراسات أن نظام فحص النظر أثبت فشله بعد انهيار كبريات الشركات المالية، واتهام مكاتب المراجعة بالفشل والتواطؤ في عدم الكشف عن التلاعب والفساد المالي، إذ اعتبر هذا النظام عبارة عن فحص بالتواطؤ بين شركاء في مكاتب المراجعة، وأنه غير قادر على تحقيق الأهداف المرجوة منه، وأنه غير قادر على اكتشاف الخطأ والتجاوزات الكبيرة¹².

2.1. نظام فحص النظر لرقابة جودة المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية

لقد تم اعتماد فحص النظر من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، كمعيار يختص بفحص أعمال شركات المراجعة، وتم تعديل هذا البرنامج ليشمل ثلاثة أنواع من الفحص، وذلك للتحقق من جودة عمليات المراجعة، وتهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على يعمل بشكل فعال، وتتمثل فيميلي¹³:

1.2.1. مراجعة النظام (System Review): تهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات المحاسبة والمراجعة في مكتب المراجعة قد صمم طبقاً لمعايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأن هذه السياسات والإجراءات للرقابة على الجودة قد طبقت كما هو مخطط لها.

2.2.1. مراجعة الارتباط (Engagement Review): ويقصد بها توفير أساس للقائم بالفحص للتأكد من مراعاة المراجع عند ارتباطه مع العميل، للمعايير المهنية الصادرة في هذا المجال، وإن التوثيق في مكتب المراجعة يراعى المتطلبات الواردة في قائمة معايير خدمات المحاسبة والاستشارات.

3.2.1. مراجعة التقرير (Report Review): تهدف إلى مساعدة المراجع الذي يقوم بالارتباط مع العميل لتقديم خدماته الاستشارية، وأن يؤدي العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الخدمة.

3.1. نظام فحص النظر للمجلس الأعلى لمحافظي الحسابات في فرنسا (HCCC)

إن برنامج فحص النظر في فرنسا تم اعتماده منذ انشاء الهيئة المشرفة على المراجعين الخارجيين في فرنسا، وهي المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات المشرفة عليها مهنيًا (la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC))، وقد كان التنظيم العام لرقابة الجودة للمراجعة من طرف الهيئة المهنية، يتمثل في ثلاث أنواع من الفحص كما يلي¹⁴:

✓ الفحص الجهوي الأول للنشاط (l'examen régional d'activités (ERA)

✓ الفحص الجهوي الثاني للنشاط (l'examen Plurirégional d'Activités (EPA)

✓ الفحص الوطني للنشاط (l'Examen National d'Activités (ENA)

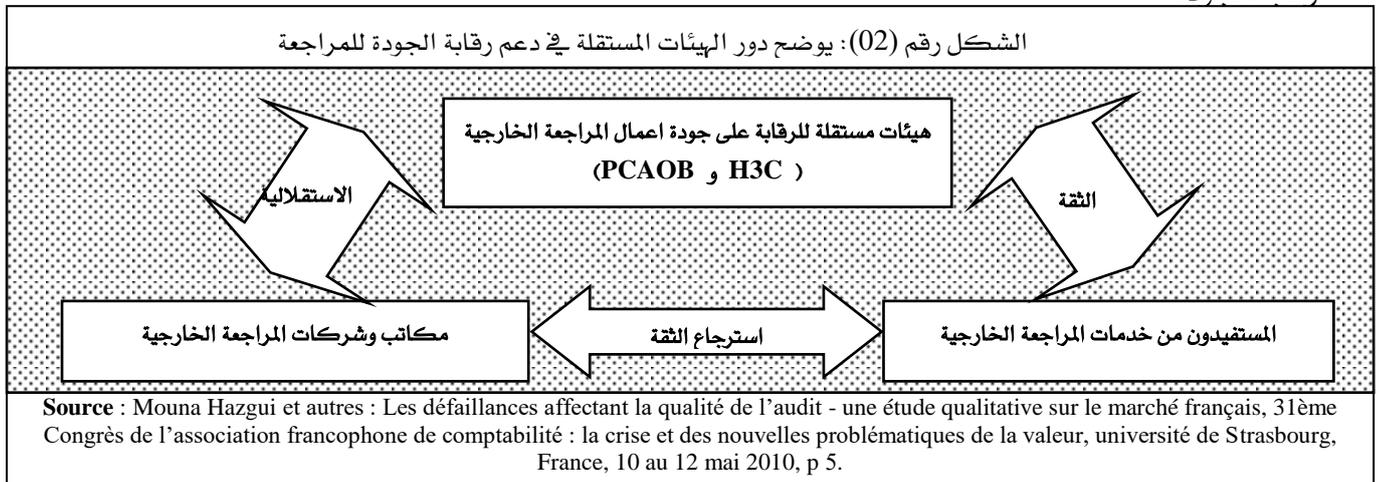
حيث كان يتم هذا الفحص من طرف مراجعين لا ينتمون إلى المكاتب محل الفحص، وكان هذا

الفحص يتمثل في التأكد من احترام وتطبيق العناصر التالية¹⁵:

- ❖ احترام المعايير والاجتهادات المهنية المطلوبة؛
- ❖ احترام مبادئ الاستقلالية والموضوعية والنزاهة؛
- ❖ توفير جميع الامكانيات لأداء مهمة المراجعة؛
- ❖ احترام المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

3. الانتقال من نظام فحص النظر الى نظام رقابة الجودة للهيئات المهنية

إن عيوب برنامج فحص النظر في تحقيق الرقابة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات تتبع اساساً من كون أن المهنيين في مكاتب المراجعين يشرفون على أعمال برامج فحص النظر، أي أن برنامج الرقابة تقوم به نفس الهيئة المهنية المشرفة على أعمال المراجعة، وهذا ما يطرح تناقضاً في مجال الرقابة والشك في مصداقية أعمال الرقابة، ووفقاً للتجارب الدولية السابقة فقد تم محاولة تجاوز هذا التناقض والشك في مصداقية المعلومات، من خلال تكوين هيئة مستقلة عن الهيئة المهنية للمراجعة، من أجل الاشراف على أعمال الرقابة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات. والشكل رقم (02)، يوضح الدور الذي تلعبه هذه الهيئات المستقلة في دعم مصداقية رقابة الجودة.



1.3. نظام الفحص لمجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة بالولايات المتحدة الأمريكية (PCAOB)

اهتمت عدد من الدراسات بالتحول في نظم فحص جودة مكاتب المراجعة المكلفة بمراجعة شركات عامه داخل الولايات المتحدة الأمريكية من نظام فحص الزميل أو النظير (Peer review)، إلى نظام الفحص الخاص بمجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB)، حيث ظهر هذا النظام نتيجة التحول الكبير في تنظيم المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية بصدور قانون ساربنس أوكسلي (-Sarbanes-Oxley Act) سنة 2002م¹⁶، الذي وصف بأنه أكثر التشريعات أهمية وتأثيراً في حوكمة الشركات والإفصاح المالي وممارسة مهنة المراجعة والرقابة على جودتها منذ قانون تداول الأوراق المالية الأمريكي خلال الثلاثينيات من القرن الماضي، بعد ما يقرب من 25 عاماً من التنظيم الذاتي للمهنة، وما ترتب عليه من تكوين مجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB)، والذي أصبح مسؤولاً عن فحص جودة منشآت المراجعة المكلفة بمراجعة شركات عامة في البورصة، وما قد ترتب على ذلك من تضيق نطاق تطبيق برامج فحص الزميل الذي هو مسؤولية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، بحيث أصبح يطبق فقط على منشآت المراجعة المكلفة بمراجعة شركات خاصة.

2.3. نظام الفحص للمجلس الأعلى لمحافظي الحسابات في فرنسا (HCCC)

شهدت فرنسا في مجال أنظمة وبرامج رقابة الجودة للمراجعة عدة تغيرات، خاصة على مستوى الهيئات المهنية، فعقب اعتماد قانون حول الأمن المالي (LSF - la Loi sur la sécurité financière)، سنة 2003، والذي عدل لاحقاً بقانون العولمة (Loi de modernisation) سنة 2005، والمشتق أساساً من قانون ساربنس أوكسلي للولايات المتحدة الأمريكية، فقد تم إنشاء المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات (le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C))، والذي جاء متوافقاً مع أهداف إنشاء مجلس الرقابة على أعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB)، في الولايات المتحدة الأمريكية¹⁷.

وتتمثل مهام المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات (H3C) في رقابة الجودة لأعمال المراجعة الخارجية في

التالي¹⁸:

✓ متابعة ومراقبة مهنة مراجعة الحسابات جودة أدائها؛

✓ تحديد وضمان السلطة التنفيذية لمكاتب وشركات المراجعة.

ثالثاً: معايير رقابة جودة المراجعة الخارجية في ظل المعايير الدولية

لقد اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية في كافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لها بما يخدم جميع الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة، التي تعتمد على جودة مخرجات مراجعة الحسابات في اتخاذ مختلف قراراتها.

1. الحاجة إلى معايير رقابة الجودة للمراجعة وأهميتها

سيتم التطرق لمعايير الرقابة على جودة المراجعة من حيث الحاجة والطلب عليها وكذلك أهميتها في تحقيق جودة المراجعة.

1.1. الحاجة إلى معايير رقابة الجودة للمراجعة.

تتمثل معايير الرقابة على جودة المراجعة في مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تتبناها مكاتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة لإنجاز مهام المراجعة وفقاً للمبادئ الأساسية للمراجعة. فقد اعتمدت تلك المعايير لمواجهة مصادر رئيسة لمشكلات الجودة في المراجعة، تتعلق بالإجراءات والمساعدين والاتصال والاستقلال. حيث تنتج مشكلات الإجراءات من عدم الاعتماد على معايير المراجعة والاختيار والتطبيق غير الملائم لها. أما مشكلات المساعدین فتنتج عن التوظيف والتدريب غير الجيد وكذلك الإشراف غير المناسب والتخصيص غير الفعال للموارد البشرية بمكتب المراجعة على مهام المراجعة. وبالنسبة للاتصال غير السليم، فإنه يؤدي إلى فجوة في توقيت إعداد التقرير وأخرى في التخطيط وفجوة في الكفاءة. في حين يؤدي عدم وجود استقلال كافي إلى فقد بعض جودة المراجعة. للتغلب على تلك المشكلات ولتحقيق الجودة المنشودة، لا بد من وجود معايير محددة للرقابة على جودة المراجعة تلتزم بها مكاتب المراجعة.

2.1. أهمية معايير رقابة جودة المراجعة

يؤدي وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة إلى تحقيق أهداف المهنة من حيث تحسين مستوى أدائها واستمرارها، وبالتالي زيادة الثقة في جودة الأداء، وذلك يرجع إلى¹⁹:

- ✓ توثيق سياسات مكاتب المراجعة وإجراءاتها؛
- ✓ تحقيق التأكيد المعقول بجودة أعمال مكتب المراجعة؛
- ✓ توفير وسيلة جيدة لتسويق خدمات مكاتب المراجعة؛
- ✓ إعطاء إنذار مبكر بالمشكلات والأخطاء المتوقعة؛
- ✓ تحفيز المساعدین ورفع روحهم المعنوية؛
- ✓ زيادة الموضوعية والمصداقية؛
- ✓ إعطاء الفرصة لمكاتب المراجعة لفحص المكاتب الأخرى؛
- ✓ تحقيق المتطلبات النظامية لجهات الرقابة على مهنة المراجعة.

تعد معايير الرقابة على جودة المراجعة الخطوة الأولى للرقابة على جودة المراجعة وأداة هامة لتحسينها، كما أن جودة المراجعة لا يمكن تحقيقها بدون وجود مثل هذه المعايير. لذلك فقد اعتمدت العديد من المنظمات المهنية في أكثر من دولة بإصدار العديد من المعايير التي يجب على مكاتب المراجعة الالتزام بها، ومن تلك

المنظمات السابقة في هذا المجال، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، والاتحاد الدولي للمحاسبين، معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز لرقابة جودة عملية المراجعة.

2. المعايير الدولية لرقابة الجودة للمراجعة الخارجية

لقد اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية في كافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات ومكاتب المراجعة وبما يخدم الصالح العام، كذلك فرضت بعض هذه الجمعيات المهنية على أعضائها مجموعة من المعايير المهنية وقواعد وآداب وسلوكيات المهنة لكي يتم تنفيذ عمل المراجعة والمحاسبة وفقاً لأعلى معايير الجودة. وسيتم التطرق إلى سياسيات وإجراءات لرقابة الجودة، التي اشتملتها معايير رقابة الجودة لأهم الهيئات المهنية عالمياً. كالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

1.2. معايير رقابة الجودة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

شكل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1978م لجنة معايير رقابة الجودة، والتي أصدرت أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء المهني، من خلال نشرة معايير رقابة الجودة الأولى (SQCS1) سنة 1997م، والذي تضمن تسعة عناصر لإجراءات وسياسات نظام رقابة الجودة كما يلي²⁰:

- الاستقلال.
- قبول العملاء الجدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين.
- تنمية القدرات المهنية.
- الفحص الدوري لبرنامج الرقابة على جودة الأداء.
- تخصيص المراجعين على المهام.
- التشاور.
- التوظيف.
- الترقية الوظيفية.
- الإشراف.

وفي عام 1996، أصدرت لجنة معايير الرقابة على الجودة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامج الفحص المتعمق ويلزم هذا البرنامج مكاتب المراجعة أو المحاسبين القانونيين كأفراد والذين تنشأ عن خدماتهم مسؤولية تجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب المراجعة، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة لدى مكاتب المراجعة، ثم إصدار تقرير لنتيجة هذا الفحص²¹.

حيث أصدرت اللجنة نشرة معايير رقابة الجودة الثانية (SQCS2)، والتي تسمى نظام الرقابة على جودة أداء ممارسات مكاتب المحاسبة والمراجعة، وكذلك قامت اللجنة بإصدار معايير رقابة الجودة الثالثة (SQCS3)،

والتي تسمى رقابة ومتابعة ممارسات مكاتب المحاسبة والمراجعة، لتوفير إرشادات تساعد مكاتب المراجعة على كيفية تطبيق عناصر الرقابة والمتابعة، ووضحت الاستعانة بأفراد مؤهلين من خارج مكتب المراجعة للقيام بعملية الرقابة والمتابعة للتحقق من مدى ملائمة السياسات والإجراءات الموضوعية، ومدى الالتزام بها، لتجاوز المشكلة التي كانت تواجهها المكاتب الصغيرة حيث يصعب على مثل هذه المكاتب تقسيم فريق العمل إلى عدة فرق حسب المهام. حيث حلت النشرتان مكان نشرة معايير رقابة الجودة الأولى (SQCS1).

اشتملت نشرة معايير رقابة الجودة الثانية (SQCS2)، على خمسة عناصر لإجراءات وسياسات نظام

رقابة الجودة كما يلي²²:

✓ الاستقلال والنزاهة والموضوعية؛

✓ قبول العملاء والتعاقدات الجديدة والاستمرار مع العملاء؛

✓ إدارة فريق المراجعة؛

✓ أداء وتنفيذ عملية المراجعة والرقابة والمتابعة.

كما أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، بعدها جملة من التحديثات والتعديلات على معايير

رقابة الجودة من حيث متطلبات التطبيق، نشرة معايير رقابة الجودة السابعة (SQCS7)، والتي تسمى نظام رقابة الجودة للشركات، في أكتوبر 2007م، والساري المفعول منذ 2009/01/01م، والذي تضمن ستة عناصر لإجراءات وسياسات نظام رقابة الجودة كما يلي²³:

- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة. - متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.

- القبول والاستمرار مع العملاء والتعاقدات الجديدة. - الموارد البشرية.

- أداء وتنفيذ عملية المراجعة. - الرقابة والمتابعة.

ومن خلال الجدول رقم (01)، تتضح مجمل التغييرات والتطورات التي شملت معايير رقابة الجودة للمعهد

الأمريكي للمحاسبين القانونيين من خلال النقاط التالية:

✓ تحديد مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة، وتوضيح المسؤولية عن تطبيق نظام رقابة الجودة لجميع الجهات بالمكتب؛

✓ اتساع نطاق خدمات مكاتب المراجعة لتشمل خدمات أخرى بجانب خدمة المراجعة، مثل خدمات التأكيد والفحص المحدود؛

✓ اتساع مفهوم الاستقلال السابق توضيحه، ليشمل عنصر النزاهة والموضوعية؛

- ✓ إدماج مجموعة العناصر المرتبطة بفريق المراجعة من التعيين، وتخصيص الأفراد على المهام، وتطوير القدرات المهنية، والترقية الوظيفية، في عنصر واحد تحت مسمى الموارد البشرية؛
- ✓ اتساع مفهوم عنصر قبول العملاء الجدد والاستمرار مع العملاء الحاليين، بحيث امتد ليشمل أيضا طبيعة المهام المطلوبة، وتوافقها مع معرفة وخبرة المراجع المهنية كمنطلق لاتخاذ قرار قبول الاستمرارية مع العملاء، والاتفاق حول طبيعة ونطاق وحدود المهام المطلوبة وعمليات محددة؛
- ✓ إدماج عنصري التشاور والأشراف في عنصر واحد هو أداء وتنفيذ عملية المراجعة، وتغيير عنصر الفحص الدوري إلى عنصر الرقابة والمتابعة، لكون الرقابة والمتابعة تتميز بالاستمرارية.

الجدول رقم (01): تطور عناصر معايير رقابة الجودة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين		
الصادر سنة 1 SQCS1979	الصادر سنة SQCS21996	الصادر سنة 7 SQCS2007
نشرة معايير رقابة الجودة 1	نشرة معايير رقابة الجودة 2	نشرة معايير رقابة الجودة 7
		مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة
الاستقلال	الاستقلال والنزاهة والموضوعية.	متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة
قبول العملاء الجدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين	قبول العملاء والتعاقدات الجديدة والاستمرار مع العملاء والتعاقدات الحالية	قبول العملاء والتعاقدات الجديدة والاستمرار مع العملاء والتعاقدات الحالية وعمليات محددة
التوظيف	إدارة فريق المراجعة	الموارد البشرية
تنمية القدرات المهنية	إدارة فريق المراجعة أداء وتنفيذ عملية المراجعة.	الموارد البشرية
الترقية		أداء وتنفيذ عملية المراجعة
تخصيص المراجعين على المهام		
الإشراف	أداء وتنفيذ عملية المراجعة. الرقابة والمتابعة	أداء وتنفيذ عملية المراجعة
التشاور		الرقابة والمتابعة
الفحص الدوري لبرنامج الرقابة على جودة الأداء		
Source: James Schmutte & John Thieling: Addressing the New Quality Control Standards, The CPA Journal, New York, Jan 2010, Vol 80, Iss 1, P54.		

2.2. المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول (ISQC1) الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

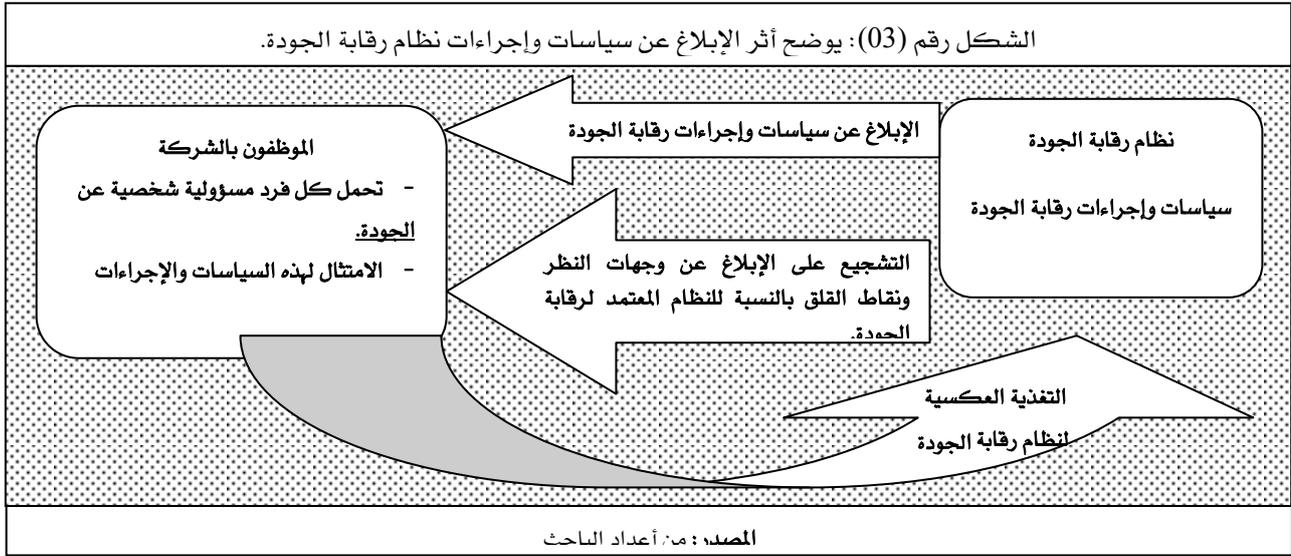
تم اعتماد معيار رقابة الجودة الأول، ضمن دليل المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، الصادر سنة 2005م²⁴. كما شمله مشروع تطوير معايير المراجعة وتحديثها (مشروع التوضيح)، والذي دام لمدة ثمانية عشر شهرا، وأعلن عنه في مارس من سنة 2009م، والذي نتج عنه ستة وثلاثون معيارا دوليا للمراجعة محدث ومعدل، ومعياري دولي موضح لرقابة الجودة²⁵ حيث يتناول هذا المعيار مسؤوليات الشركة المتعلقة بنظام رقابة الجودة لديها على عمليات تدقيق ومراجعة البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ويوضح أن هدف الشركة هو إيجاد نظام لرقابة

الجودة والالتزام به للتأكيد المعقول فيما يخص امتثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعتمدة. كما وضع المعيار الدولي (ISQC1) معيار رقابة الجودة الأول، مكونات نظام رقابة الجودة من سياسات مصممة لتحقيق الهدف من نظام رقابة الجودة والإجراءات اللازمة لتطبيق ومراقبة الامتثال لهذه السياسات، من خلال المحاور التالية:

- التطبيق والامتثال للمتطلبات ذات العلاقة. - عناصر نظام الرقابة النوعية. - توثيق نظام الرقابة النوعية وسيتم التطرق إلى معيار رقابة الجودة الأول كما نص عليه دليل المعايير الدولية للمراجعة ورقابة الجودة، إصدار سنة 2009م، والساري المفعول بتاريخ 2009/12/15م، إضافة إلى مجمل التحديثات الواردة في الإصدارات اللاحقة.

1.2.2. التطبيق والامتثال للمتطلبات ذات العلاقة: ينبغي أن يملك موظفو الشركة المسؤولين عن وضع نظام لرقابة الجودة في الشركة والالتزام به فهماً لنص هذا المعيار كاملاً، بما في ذلك التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى، وذلك لفهم الهدف منه وتطبيق متطلباته بالشكل الملائم. كما أن المتطلبات مصممة بطريقة تمكن الشركة من تحقيق الهدف المبين في هذا المعيار. وبالتالي فمن المتوقع أن يوفر التطبيق الملائم للمتطلبات أساساً كافياً لتحقيق الهدف. ومع ذلك بما أن الظروف تختلف على نطاق واسع ولا يمكن توقعها جميعاً، فينبغي أن تأخذ الشركة بعين الاعتبار ما إذا كانت هناك مسائل أو ظروف معينة تتطلب من الشركة وضع سياسات وإجراءات إلى جانب تلك السياسات والإجراءات التي يتطلبها هذا المعيار من أجل تحقيق الهدف المحدد.

2.2.2. عناصر نظام رقابة الجودة للمراجعة الخارجية: يتضمن نظام رقابة الجودة الإبلاغ عن سياسات وإجراءات رقابة الجودة إلى موظفي الشركة، والشرح التفصيلي لسياسات وإجراءات رقابة الجودة والأهداف المصممة ليتم تحقيقها، والرسالة التي تتلخص في تحمل كل فرد مسؤولية شخصية عن الجودة ومن المتوقع منه الامتثال لهذه السياسات والإجراءات. كما يؤكد المعيار على تشجيع موظفي الشركة على الإبلاغ عن وجهات نظرهم أو مساور قلقهم، فيما يخص المسائل المتعلقة برقابة الجودة على أهمية الحصول على التغذية العكسية، حول نظام رقابة الجودة في الشركة. كما يوضحه الشكل رقم (03).



يوضح المعيار (ISQC1) عناصر نظام رقابة الجودة، التي يجب أن تعتمد عليها الشركة وتلتزم بها، والذي يتضمن سياسات وإجراءات تتناول كل من العناصر التالية²⁶:

- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة.
- قبول واستمرار العلاقات مع العملاء.
- أداء العملية (التففيذ).
- التوثيق.
- متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.
- الموارد البشرية.
- المراقبة.

حيث ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تقر بأن الجودة عنصر أساسي في أداء العمليات، وتقتضي مثل هذه السياسات والإجراءات من المدير التنفيذي للشركة أو من يكافئه من المنصب أو في بعض الحالات، المجلس الإداري للشركاء في الشركة أو ما يكافئه في تحمل المسؤولية المطلقة فيما يخص نظام رقابة الجودة في الشركة.

يوضح المعيار (ISQC1) أن تعزيز وجود ثقافة داخلية قائمة على الجودة يشمل كذلك استراتيجية عمل الشركة في كافة العمليات، ويتضمن التعزيز على وجود هذه الثقافة الداخلية ما يلي²⁷:

- ✓ وضع سياسات وإجراءات تتناول تقييم الأداء والتعويض والتشجيع بما في ذلك نظم التحفيز لموظفي الشركة، في سبيل توضيح التزام الشركة الأكثر أهمية لتحقيق الجودة؛
- ✓ تفويض مسؤوليات الإدارة بحيث لا تطفئ الاعتبارات التجارية على جودة العمل؛
- ✓ توفير موارد كافية لتطوير وتوثيق ودعم سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

لقد حدد دليل بيانات التدقيق التأكيد والسلوك الأخلاقي الدولية، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، متطلبات السلوك الأخلاقي للمهنة في خمس عناصر، كما تم التأكيد عليها في هذا المعيار كما يلي²⁸:

- النزاهة.
- الموضوعية.
- الكفاءة المهنية والعناية الواجبة.
- السرية.
- السلوك المهني.

حدد الجزء (B) من دليل مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة المحاسبية للاتحاد الدولي للمحاسبين كيفية تطبيق إطار العمل التصوري في حالات محددة. كما يعرض أمثلة على إجراءات للتعامل مع التهديدات على الامتثال للمبادئ الأساسية، وأمثلة على حالات لا تكون فيها الإجراءات الوقائية متوفرة للتعامل مع التهديدات²⁹. حيث ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات حول استمرار عملية معينة والعلاقة مع العميل، تتناول فيها الظروف التي تحصل فيها الشركة على معلومات كانت ستؤدي إلى رفضها للعملية لو أن هذه المعلومات كانت متوفرة في وقت أقرب. وتتضمن هذه السياسات والإجراءات اعتبار ما يلي³⁰:

✓ المسؤوليات المهنية والقانونية التي تنطبق على الظروف، بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب يقتضي من الشركة الإبلاغ إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بالتعيين، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية؛

✓ احتمالية الانسحاب من العملية أو من العملية والعلاقة مع العميل بصفة كلية.

وحدد المعيار إجراءات الشركة المتعلقة بالموارد البشرية، بمجمل العناصر والمتطلبات التي تتضمن قضايا الموظفين في ظل نظام رقابة الجودة كما يلي³¹: التوظيف، تقييم الأداء، القدرات، والمدة، الكفاءة (الفعالية)، التطور الوظيفي، الترقيّة، التعويض، تقدير احتياجات الموظفين.

ويظهر جليا تركيز هذا المعيار بالنسبة للموارد البشرية، على كفاءة المراجع وفعاليتها، باعتبارها من أهم محددات جودة المراجعة وجودة أداء المراجع، إضافة إلى الاستقلالية. حيث ركز المعيار على دور توفير الكفاءة واستمراريتها لدعم جودة الأداء.

تشتمل السياسات والإجراءات على أنظمة لمراقبة ضغط العميل، ويوفر شركاء المهمة للموظفين الحصول على الوقت الكافي لقيامهم بمسؤولياتهم، ويتضمن تعيين المكتب لفرق المهمات وتحديد مستوى الإشراف المطلوب اعتبار توفر الأمور التالية كما يلي³²:

✓ الفهم والخبرة العملية في المهام المتشابهة في الطبيعة والتعقيد، من خلال التدريب المناسب والمشاركة، وفهم المعايير والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعتمدة، وكذلك الخبرة الفنية في مجال تكنولوجيا المعلومات؛

✓ المعرفة في مجال القطاعات التي يعمل فيها العميل، وفهم سياسات وإجراءات رقابة الجودة المعتمدة بشركة المراجعة؛

كما حدد المعيار (ISQC1) عناصر الرقابة في نظام رقابة الجودة من خلال جملة من النقاط كما يلي³³:

✓ مراقبة سياسات وإجراءات الشركة لرقابة الجودة؛

✓ الشكاوى والادعاءات وحالات القصور في الإبلاغ.

3.2.2. وثائق نظام رقابة الجودة: ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تتطلب وثائق مناسبة توفر دليلاً على عمل كل عنصر من عناصر نظام رقابة الجودة لديها، والاحتفاظ بالوثائق لفترة من الزمن تكفي للسماح للمكلفين بالمراقبة بتقييم امتثال الشركة لنظام رقابة الجودة، أو الاحتفاظ بها لفترة أطول إذا اقتضى ذلك قانون أو نظام معين. كما يجب أن تضع الشركة سياسات وإجراءات توثيق الشكاوى والادعاءات وإجراءات الاستجابة لها. يعد شكل ومحتوى الوثائق التي تؤكد على تشغيل كل عنصر من عناصر نظام رقابة الجودة مسألة حكم، ويعتمد على عدد من العوامل المرتبطة بحجم الشركة وعدد المكاتب وطبيعة وتعقيد ممارسة وتنظيم الشركة.

خاتمة:

مما لا شك فيه أن المستفيد الأول من رقابة الجودة للمراجعة الخارجية هم مستخدمي القوائم المالية من خلال زيادة الثقة في الخدمات المهنية التي يقدمها مكتب أو شركة المراجعة، وما يمنحهم من التقليل للمخاطرة في مجال اتخاذ مختلف القرارات. كما تكمن أهمية برامج ومعايير رقابة الجودة للمراجعة على مستوى الهيئات المهنية والرقابية للمراجعة، كونها تمنحها مستوى مقبول من الثقة وبوجهة نظر موضوعية، لتمنحها تأكيداً معقولاً لتوفر رقابة ذاتية للمهنة يمكن اعتمادها كمرجعية في الأداء وتطوير المهنة داخلياً بالتوافق مع مختلف التغييرات التي تواجههم في ظل الازمات المالية التي وجه فيها الاتهام دوماً إلى تدني جودة أداء المراجعين الخارجيين، وضعف الأنظمة والمعايير المعتمدة للرقابة على جودة أداء المهنة.

وبالتالي فإن إطار البحوث في مجال رقابة الجودة للمراجعة الخارجية للحسابات، وفي ظل ما تم استعراضه من محاور لهذا الإطار، يطرح منطلق فلسفي يتمحور حول فكرة أساسية تركز على مزايا وعيوب اعتماد مختلف الأنظمة والبرامج والمعايير لرقابة الجودة. فالمشكلة الرئيسية لرقابة الجودة للمراجعة هي ليست غياب نظام لرقابة الجودة، بل أن يتم تطبيق هذا النظام في ظل وجود اختلافات في التطبيق والأبتعاد عن تحقيق الأهداف، وهذا ما يؤخر أساساً تطوير مهنة المراجعة.

ومن هذا المنطلق الفلسفي، وبالرجوع إلى ما تم استعراضه من محاور هذه الدراسة لإطار رقابة الجودة

للمراجعة الخارجية فإنه يمكن طرح النتائج التالية:

- ✓ إن اعتماد رقابة جودة المراجعة من طرف جهات خارجية على مهنة المراجعة، يطرح إشكالية فقدان السيطرة على تنظيمها؛
- ✓ كون برنامج فحص النظر وبالرغم من عيوبه، وتحول العديد من الهيئات المهنية إلى اعتماده في حالات خاصة فقط كالمشاريع الخاصة، إلا أنه يطرح مدخلا مهما لتطوير مهنة المراجعة من المجال الكبير المتاح للرقابة الذاتية، والاستفادة من الخبرات والتجارب، والتغذية العكسية لهذه الأنظمة والبرامج؛
- ✓ كون البحوث في موضوع رقابة الجودة للمراجعة تعد ركيزة أساسية في مجال تطوير مهنة المراجعة، ومواجهة المشاكل المعاصرة للمهنة، ولا تقل أهمية عن البحوث في مجال تطوير المعايير المهنية المختلفة في مجال المحاسبة والمراجعة، بل إنها ذات أثر فعال للتأكد من أن مستويات الأداء المطلوبة من المراجعين في ظل معايير المراجعة يتم تحقيقها فعليا؛
- ✓ في ظل التجارب الدولية في مجال الجهات المهنية المشرفة على رقابة الجودة للمراجعة، فإنه تتم معالجة إشكالية استقلالية الهيئات المشرفة على رقابة الجودة للمراجعة، من خلال اعتماد هيئة ذات طابع مزدوج من المهنيين المستقلين والجهات الحكومية، كما هو الحال بالنسبة للولايات المتحدة الأمريكية (PCAOB)، وفرنسا (HCCC)، كما تم التطرق له في هذه الدراسة، وهذا ما يتيح مجالاً للتطوير الذاتي لمهنة المراجعة ودعم جودة أداؤها، في ظل إشراف حكومي لضمان الالتزام بالمعايير المهنية لرقابة الجودة؛
- ✓ إن البحوث والدراسات في رقابة الجودة للمراجعة الخارجية، تنطلق أساساً، من المفاهيم العامة لرقابة على جودة المراجعة والطلب على مخرجاتها، إضافة إلى تحديد البرامج المهنية التي تتوافق مع بيئة الممارسة المهنية، وضرورة تحديد المستويات المثلى للأداء التي تتم معالجتها ودراستها في ظل المعايير الدولية للتدقيق.

الهوامش والإحالات:

- 1 - ألفين أرينز وجيمس لوبك: المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسبي، الطبعة الثالثة، دار المريخ، السعودية، 2008، ص 38.
- 2 - هادي عباس التميمي: مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص 68.
- 3 - Supreme Audit Institutions (SAIs): Guidelines on Audit Quality, Version 29 October 2004, Revised version for the consideration of Contact Committee of the Heads of the SAIs of the European Union, Luxembourg, 6-7 December 2004.
- 4 - http://: www.gccaao.org © 2010. GCC Accounting and Auditing Organization
- هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة
- 5 - International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, new york, 2009,p132.
- 6 - James Schmutte & John Thieling, opcit, pp 52-54.
- 7 - رلى نعيم دهمش: رقابة الجودة في تدقيق الحسابات مفهومها وأهميتها، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 95، عمان، 1996، ص 50.
- 8 - سونيا محمد البكري: إدارة الجودة الكلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004/2003، ص 57.
- 9 - عفاف اسحق ابو رز: الرقابة على أداء المحاسبين القانونيين، مجلة المدقق، العدد 83، لبنان، 2010، ص 12-13.
- 10 - المرجع نفسه.
- 11-Gunny Katherine et Zhang Tracey: The association between earnings quality and regulatory report opinions in the accounting industry , AICPA peer review and PCAOB inspections, Working paper, 2006. du site www. ssnr.com.

12-Mouna Hazgui et autres : Les défaillances affectant la qualité de l'audit - une étude qualitative sur le marché français, 31ème Congrès de l'association francophone de comptabilité : la crise et des nouvelles problématiques de la valeur, université de Strasbourg, France, 10 au 12 mai 2010, p 5.

13 - عفاف اسحق ابورز: المرجع السابق، ص14.

14- Mouna Hazgui et autres, opcit, p 5.

15 - Idem, p 6.

¹⁶-ALEXANDER Nicholas C: An evaluation of the Sarbanes-Oxley Act's impact on accounts payable and leadership effectiveness, unpublished PhD thesis, University of Phoenix, 2009, p2.

17 -Bernard Gumb & Christine Noël, opcit, p97.

18 - Mouna Hazgui & autres, opcit, p 5.

19 - محمد جبران: العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين، الندوة الثانية عشرة لسبيل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، جامعة الملك سعود، الرياض 18-19 ماي 2010. ص14.

20 - James Schmutte & John Thieling: Addressing the New Quality Control Standards, The CPA Journal, New York, Jan 2010, Vol 80, Iss 1, P52.

21 - محمد جبران، المرجع السابق، ص15.

22 - Barber Barry & Gibson Kim M : New standards alter quality control systems, Journal of Accountancy, New York, Aug 1996, Vol 182, Iss2, p 67.

23 - James Schmutte & John Thieling, opcit, p 54

²⁴ - <http://www.ifac.org/IAASB/Projects>, Copyright©2010 International Federation of Accountants.

²⁵ - Ibid.

²⁶ -International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook Of International Standards On Auditing And Quality Control, opcit, p47.

²⁷ - داوود يوسف صبح: المعيار الدولي للرقابة النوعية، مجلة المحاسب المجاز، العدد 40، لبنان، 2009، ص32-33.

²⁸ - International Federation of Accountants (IFAC): Handbook of international auditing assurance and ethics pronouncements, 2008 Edition-Part I, New York, 2008, p6.

²⁹ -International Fédération of Accountants (IFAC) : Code Of Ethics For Professional Accountants, New York, 2008, pp 8-12

³⁰ -International Fédération of Accountants (IFAC): handbook of international standards on auditing and quality control, opcit, pp 49-50.

³¹ - داوود يوسف صبح، المرجع السابق، ص 39.

³² - المرجع نفسه، ص 40.

³³ -International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook Of International Standards On Auditing And Quality Control, opcit, pp 73-79.