

متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي
للتدقيق 220

Requirements to improve the quality of audit and to activate the control on
auditing in companies or offices in accordance with the International Standard
on Auditing 220

أ.د عمورة جمال

جامعة البليدة 2

amoura.djamel@yahoo.fr

تاريخ النشر: 15/07/2020

ط.د مفتاح حمزة

جامعة الجزائر 3

h.meftah@univ-alger3.dz

تاريخ القبول: 22/09/2020

ط.د معمري أسامة*

جامعة البليدة 2

o.mameri@univ-blida2.dz

تاريخ الاستلام: 09/10/2020

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهم المتطلبات الأساسية لتحسين جودة التدقيق والوصول بها إلى المستوى المطلوب والرقابة على جودة أعمال التدقيق، كما تهدف الدراسة إلى تحديد أهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق. فاعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي في كافة إطار الدراسة.

خلصنا إلى أن تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها يتطلب تدعيم استقلالية المدقق الفكرية (الذهنية)، الظاهرية والفعلية، وتدعيم التأهيل العلمي والعملية الذي يساعد المدقق إلى المحافظة على استقلاليته والالتزام بالأسس والمعايير المهنية، واعتماد "دليل مراقبة الجودة" في الشركة أو مكتب التدقيق، يسمح بموجه القيام بمهمة التدقيق وفق ما يتضمنه هذا الدليل، واعتماد معايير خاصة بالرقابة على جودة التدقيق، تتوصل كل هذه المتطلبات إلى تحقيق أهداف عملية التدقيق وتحسين مستواها واستمرارها.

المصطلحات المفتاحية: جودة التدقيق، الرقابة على جودة التدقيق، استقلالية المدقق.

تصنيف ب آ : M41

Abstract:

The objective of this study is to highlight the most basic requirements of how to improve the quality of audit and to reach the required level and control the quality of audit work; the study aims to identify the most important factors affecting the quality of audit. We relied on the descriptive analytical approach during the study.

We conclude that improving audit quality and activating supervision requires strengthening the intellectual independence of the auditor (both mental), virtual and actual, reinforcement the scientific and practical qualification that helps the external auditor to maintain his independence and adherence to professional principles and standards, and the adoption of the quality control manual in the company or the audit office, which allows to perform the audit function as contained in this manual and the adoption of standards for audit quality control, Achieve the objectives of the audit process and improve its level and development.

Keywords: Audit Quality, Audit Quality Control, Independence of auditor

Jel Classification Codes : M41

مقدمة

تتمارس مهنة التدقيق وفق معايير متعارف عليها من قبل المنظمات المهنية متمثلة في المعايير العامة أو الشخصية، معايير العمل الميداني ومعايير الخاصة بإعداد التقرير، وقد اتضحت الحاجة إلى أعمال التدقيق والمصادقة على الحسابات من قبل العديد من الأطراف وذلك بسبب نشوء تعارض في المصالح بين المسؤولين عن إعداد وتقديم المعلومات المالية في شكل قوائم مالية ومستخدمي هذه القوائم. وفي ظل هذه الأعمال، تأتي مهام المدقق والتي تمثل أساس لكسب ثقة المستثمرين في المعلومات المالية وغير المالية بما تضيفه عملية التدقيق من مصداقية على القوائم المالية. ولكن بعد الهزات المالية والانهيارات التي عصفت بكبرى المؤسسات العالمية على غرار شركة Enron الأمريكية، وإلقاء اللوم على شركات التدقيق وهو ما أثار شكوك لدى مستخدمي القوائم المالية في طريقة عمل المدقق ومدى مسؤوليته عن انهيار هذه الشركات الكبرى، بدأت التساؤلات تطرح عن مدى فعالية جودة الخدمات التي يقدمها المدقق وآليات الرقابة عليها.

من هذا المنطلق يمكن صياغة إشكالية الدراسة كما يلي:

ما هي أهم متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق؟

تنبثق من هذه الاشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- فيما تكمن أهمية رقابة الجودة على أعمال التدقيق؟
- ما هي مسؤولية رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية؟
- ما هي أهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق؟
- اعطاء تصور لتكوين دليل مراقبة الجودة؟

تتمثل أهمية الدراسة من خلال الاهتمام الواسع بموضوع جودة التدقيق والرقابة عليه، برغم وجود نقص الدراسات التي تطرق إليها الباحثين في هذا الموضوع، إلى أنه أثبتت الدراسات السابقة المتناولة لمواضيع جودة التدقيق أنه تسهم في تطوير مهنة التدقيق وتحسين أدائها وإحكام الرقابة عليها.

تتمثل أهداف الدراسة في التعرف على مفهوم جودة التدقيق، إبراز خصائصها وأهدافها، وتحديد أهم العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، أما الهدف الأساسي للدراسة يتمثل في المساهمة في التعرف على كيفية تحسين جودة التدقيق والوصول بها إلى المستوى المطلوب من خلال إبراز مختلف المتطلبات الأساسية لتحقيق ذلك وتفعيل الرقابة على جودة أعمال التدقيق.

اعتمد الباحثين على المنهج الوصفي التحليلي في كافة إطار الدراسة للإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة والإحاطة بجوانب الموضوع.

وللإجابة على التساؤلات المختلفة والوصول لأهداف الدراسة، آثرنا تقسيم الدراسة إلى ثلاث (03) محاور أساسية هي:

المحور الأول: المفاهيم الأساسية حول جودة التدقيق؛

المحور الثاني: رقابة الجودة على أعمال التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220؛

المحور الثالث: متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق.

المحور الأول: المفاهيم الأساسية حول جودة التدقيق

أولاً: مفهوم الجودة في عملية التدقيق

جودة التدقيق من المواضيع المهمة في مهنة التدقيق، فقد حاول الباحثون منذ عام 1981 وضع تعريف لجودة التدقيق وكيفية قياسها ودراسة الأبعاد المختلفة لها، وكان من أول الباحثين الذي وضع تعريف لجودة التدقيق "De Angelo" الذي عرفها على أنها: "احتمالية قيام مدقق الحسابات باكتشاف التحريفات الجوهرية والأخطاء والثغرات في القوائم المالية والقيام بالإبلاغ عنها وتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق"¹.

كذلك تم تعريف جودة التدقيق بأنها مستوى التأكيد الذي توفره عملية التدقيق في ظل الاجراءات التي تم أداؤها والأحكام التي اتخذت.²

كما تعرف جودة التدقيق من منظور المنظمات المهنية على أنها: "الالتزام بمعايير التدقيق، ومعايير الأداء بالنسبة للأفراد داخل مكاتب التدقيق، وتتعلق معايير الأداء في مكاتب التدقيق بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في مكاتب التدقيق، كالتزاهة والموضوعية والاستقلال، وتوافر المهارات والكفاءة في الأفراد كي يتمكنوا من الوفاء بالمسئوليات المكلفين بها، وتخصيص الأفراد على المهام بصورة تحقق الموازنة بين خبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة، وتوفير توجيه وإشراف كامل على أداء العاملين بالمكاتب، وأخيراً ضرورة الفحص المستمر لفاعلية السياسات والإجراءات المطبقة للرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق"³. وقد عرفت الجودة من خلال التمييز بين أربعة مستويات لها، والمتمثلة في الآتي⁴:

- جودة المطابقة، أي مطابقة جودة المنتج للخصائص والمواصفات المحددة في التصميم؛
- إرضاء الزبائن، وذلك من خلال الاقتراب منهم، وتفهم احتياجاتهم ومحاولة تلبية هذه الاحتياجات؛
- القيمة المطلوبة من قبل السوق الخاصة بالمنافسة، وذلك من خلال دراسة السوق وتحليل متغيراته؛
- إدارة القيمة للزبون، من خلال استعمال أدوات القياس ومؤشرات تحليل العلاقة.

من خلال ما سبق نستنتج تعريفاً لجودة التدقيق على أنها مستوى الالتزام بالمعايير العامة والشخصية ومعايير التقرير من طرف المدققين في مكتب التدقيق، تسمح بتوفير التزاهة والموضوعية والاستقلال والمهارات والكفاءة لتأدية مهمة التدقيق.

ثانياً: خصائص جودة التدقيق

حددت إرشادات جودة التدقيق الصادرة عن الاتحاد الأوروبي الجودة في التدقيق على أنها الدرجة التي تحدد الخصائص الكامنة

لتحقيق متطلبات التدقيق، ويمكن إبراز هذه الخصائص على النحو التالي:

المفهوم	الخصائص
الموثوقية	يجب أن تعكس نتائج عملية التدقيق والاستنتاجات التي تتوصل إليها بشكل دقيق الظروف الفعلية فيما يتعلق بالقضية الرئيسية التي يتم اختبارها، وأن جميع التأكيدات في تقرير التدقيق أو ما تقدمه عملية التدقيق من آراء وتقارير أخرى مؤيدة وبشكل كامل من

خلال البيانات التي تم تجميعها في عملية التدقيق.	
يتم إنجاز عملية التدقيق بطريقة عادلة ونزيهة بدون أي ضرر أو محاباة، فالمراجع يجب أن يحدد تقييمه ورأيه بشكل كامل اعتمادا على الحقائق والتحليل الأساسي	الموضوعية
تسليم نتائج التدقيق في الوقت الملائم، وقد يتضمن هذا تحقيق متطلبات النهايات أو القيود المحددة أو تسليم نتائج التدقيق عندما تكون مطلوبة لاتخاذ قرار حول سياسة معينة، أو عندما يكون من المتوقع أنها ذات فائدة أعظم في تصحيح نواحي أو مجالات ضعف الإدارة	التوقيت الملائم
يكون التقرير التدقيق واضحا وموجزا في تقديم نتائج عملية التدقيق، وهذا قد يتضمن بشكل نموذجي الموثوقية والمجال، والنتائج وأي توصيات يمكن أن تفهم فورا من قبل القائمين على التنفيذ والقائمين على العملية التشريعية الذين قد لا يكونوا خبراء في القضايا، ولكن قد يحتاجون للعمل وفقا للتقرير.	الوضوح
أي تخصيص الموارد على عملية التدقيق بشكل معقول في ضوء مدى أهمية ودرجة تعقيد عملية التدقيق	الكفاءة
يجب أن تلقى نتائج واستنتاجات وتوصيات التدقيق الرد أو الاستجابة الملائمة من قبل المؤسسة التي تمت مراجعة أعمالها، والحكومة والقائمين على العملية التشريعية	الفعالية

المصدر: أمال محمد عوض، "أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات"، مجلة كلية التجارة للبحوث العالمية، جامعة الإسكندرية، العدد 2، المجلد 45، 2008، ص 41.

من خلال الجدول نرى أن جودة التدقيق هي عبارة عن مجموعة الخصائص والميزات وجبت التحقق في عملية التدقيق، والتي تلي متطلبات أصحاب المصلحة، ويتحقق هذه الخصائص يمكن القول بأنه تم توفير آلية لمراقبة الأداء المالي للمؤسسة.

ثالثا: أهداف جودة التدقيق

منذ ظهور مفهوم الجودة حاول الباحثون بلورة الأهداف المراد تحقيقها من جراء تبني هذا المفهوم حتى تكون الرؤية واضحة لدى جميع أفراد المؤسسة أثناء تبنيهم لهذا المبدأ للتركيز على هذه الأهداف أثناء التطبيق، ومن أهم هذه الأهداف:⁵

- توفير بيئة عمل تشجع على الابتكار وزيادة معدلات الإنتاجية والأداء الجيد وكذلك التشجيع على طرح الافكار والرؤى
- التطويرية لتحسين وتطوير إجراءات العمل؛
- ارتفاع معدلات الرضا الوظيفي بين العاملين؛
- اختصار الوقت والروتين في إنجاز الأعمال؛
- تطوير وتبسيط إجراءات العمل؛
- سهولة قياس أداء العاملين وفق معايير واضحة؛
- رفع مستوى التعاون والتكامل بين اجزاء المؤسسة؛

➤ تدريب العاملين على العمل بروح الفريق الواحد؛

➤ استبعاد الرسالة عديمة الفائدة والمكررة؛

➤ رفع مستوى الثقة وزيادة الكفاءة العملية بين العاملين والزبائن.

من خلال عرضنا لمفهوم، خصائص وأهداف جودة التدقيق تتجلى لنا الأهمية في تحقيق هذه الجودة خلال القيام بعملية التدقيق سواء أثناء أو عند انتهاء المهمة وإعداد التقرير، حيث أن أداء مهمة التدقيق مع الالتزام بالمعايير المهنية المتعارف عليها سيحسن من أداء المدققين ويرفع من كفاءتهم ويعزز استقلاليتهم، كما تسمح بتعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية من خلال التأكد من إضفاء الثقة على تلك القوائم ومعرفة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة محل التدقيق ويعطي مصداقية فيها.

المحور الثاني: رقابة الجودة على أعمال التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220

أولاً: مفهوم رقابة الجودة على أعمال التدقيق

في مجال التدقيق وحسب المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، فإن الرقابة على أعمال جودة التدقيق تعرف على أنها كافة السياسات والإجراءات التي تتبعها مكاتب التدقيق، والتي يمكن بواسطتها التأكد بأن كافة الآراء التي تقدمها في عمليات التدقيق التي يقومون بها تعكس مراعات لمعايير التدقيق المتعارف عليها.⁶

كما تعرف رقابة الجودة على أعمال التدقيق بأنها مجموعة من السياسات والإجراءات التي ينبغي على مكتب التدقيق أن يقوم بها سواء فيما يتعلق بالمكتب أو بمهام التدقيق الخاصة وذلك من أجل ضمان قيام مكتب التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق.⁷

من خلال التعريفين السابقين نستنتج أن الرقابة على أعمال التدقيق متعلقة بضرورة تأكد مكاتب التدقيق بتوفر الرقابة اللازمة من خلال ضمان بأن عمليات التدقيق الممارسة تعكس فعلاً المعايير التدقيق المتعارف عليها، والتأكد من مدى التزام مكاتب التدقيق بالمسؤوليات تجاه العملاء والمهنة.

ثانياً: أهمية رقابة الجودة على أعمال التدقيق

إن تطبيق رقابة الجودة على أعمال التدقيق بالنسبة لمتخذ القرارات في بيئة الأعمال على المستويين المحلي والدولي له أهمية كبرى في قرارات الاستثمار فلم يعد تقرير المدقق مقتصر على استخدامه من إدارة الشركة أو ملاكها للحكم على كفاءة إدارتها للموارد المنشأة بل تعدى ذلك وصولاً لاعتماد كثير من متخذي القرار على تقارير التدقيق من مستثمرين أجانب ومستثمرين مرتقبين على جودة عمليات التدقيق، فهو أمر مهم يجب الاهتمام به لما له من أثر كبير على قرارات الاستثمار وتأكيداً لدور مدقق الحسابات في بيئة الأعمال. لقد شكل المحاسبون في الولايات المتحدة منظمة جديدة خاصة، غير ربحية هدفها تعزيز الثقة بشركات التدقيق المحاسبي بعد أن أدت عدة أزمات في الألفية الثالثة إلى تراجع الثقة بالمدققين.⁸

ثالثاً: الرقابة على الجودة وفق المعيار الدولي رقم 220 "رقابة الجودة على تدقيق القوائم المالية"

الرقابة على الجودة تشمل السياسات والإجراءات التي ينبغي على مؤسسة التدقيق أن تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمؤسسة بشكل عام أو بمهام التدقيق الخاصة، أي على مستوى المؤسسة ككل وعلى مستوى كل عملية تدقيق وذلك من أجل ضمان قيام مؤسسة التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير التدقيق. وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات وإجراءات الرقابة

على الجودة باختلاف حجم منشأة التدقيق وطبيعة الأعمال التي تمارسها والموقع الجغرافي ومدى تفرع الأعمال، وتتأثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقع تحقيقها منها وعناصر الرقابة على النوعية عادة تشمل التالي: المتطلبات المهنية؛ الكفاءة والجدارة؛ تفويض الأعمال؛ الاشراف؛ الاستشارات؛ قبول العملاء الجدد والاستمرار مع القدامى؛ التفتيش.⁹

وكذلك نصت الفقرة الرابعة من المعيار 220 على ما يلي:¹⁰

➤ على مكتب التدقيق تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد من أن كفاءة أعمال التدقيق قد تمت حسب معايير التدقيق الدولية أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة.

➤ أن طبيعة وتوقيت سياسات وإجراءات رقابة الجودة لمكتب التدقيق تعتمد على عدد من العوامل كحجم وطبيعة أعمال المكتب المهني، واتساع النشاط الجغرافي، وهيكل المكتب التنظيمي والاعتبارات الملائمة المتعلقة بالتكلفة والمنفعة. لذا فإن السياسات والإجراءات التي يتبناها مكتب التدقيق الشخصية سوف تختلف وكذلك مدى توثيقاتها.

رابعا: عناصر وإجراءات الرقابة على جودة التدقيق

تضع المنظمات المهنية عناصر لمراقبة الجودة على الأعمال المهنية في مؤسسات المحاسبة والتدقيق، وعلى هذه الأخيرة وضع السياسات والإجراءات والآليات اللازمة للالتزام بهذه العناصر والمتطلبات، وتشمل هذه العناصر ما يلي:¹¹

أ. الاستقلال والاحترام والموضوعية: يتطلب هذا العنصر أن يكون كل من يقوم بتدقيق الحسابات مستقلا في الظاهر والواقع، ويؤتي بمسؤولياته المهنية باحترام كاف، وكذلك بكل موضوعية. من أهم الإجراءات لمراقبة الالتزام بهذا العنصر، عمل استقصاء سنوي حول المصالح المادية المباشرة وغير المباشرة يوجه لكل شريك أو عضو بمكتب التدقيق، والتأكد من أنه ليس لهم مصالح مع الزبون، مثل امتلاك أسهم أو حصص، العمل كمورد أو كزبون، عضوية في مجلس الإدارة.

ب. إدارة الأفراد: يتطلب هذا العنصر أن تقوم إدارة مؤسسة التدقيق بوضع السياسات والقيام بالإجراءات التي تؤكد للمؤسسة بأن:

➤ كل الأفراد الجدد مؤهلين لأداء العمل المهني بكفاءة مهنية عالية؛

➤ كل الأفراد يشاركون في برامج التعليم المهني المستمر، وأنشطة التنمية المهنية، والتي تمكنهم من الوفاء بمسؤولياتهم والتكليفات المحددة لهم؛

➤ الأفراد الذين تم اختيارهم للترقية لديهم المؤهلات الكافية للوفاء بمسؤولياتهم المهنية.

من أهم إجراءات الرقابة على إدارة الأفراد، أن يتم تقييم أداء كل عضو في مؤسسة التدقيق في كل مهمة يقوم بها بواسطة تقرير التقييم الخاص بكل عملية مراجعة.

ت. القبول والاستمرار في مراجعة الزبائن: متطلبات هذا العنصر أن يتم وضع السياسات والإجراءات اللازمة لاتخاذ قرار القبول،

أو الاستمرار في العلاقة مع الزبون، وأن تعمل هذه السياسات والإجراءات على تلبية مخاطر الارتباط بعميل له إدارة غير نزيهة، ويجب أن يقتصر المكتب نشاطه على المهام التي يمكنه أداءها بكفاءة مهنية عالية. من الإجراءات الممكنة للرقابة على هذا العنصر، تطبيق نموذج تقييم الزبون وإدارته، والنظر في آراء مراجع الحسابات السابق للزبون الحالي، وتبعية المعلومات الخاصة بالزبون من جهات إشرافية ورقابية أخرى.

ث. أداء التكليف: يتطلب هذا العنصر وجود سياسات وإجراءات للتأكد من أن العمل الذي يقوم به المساعدون يتماشى والمعايير المهنية واللوائح والمعايير الموضوعية لمراقبة الجودة المهنية الخاصة بالمكتب. من أهم الإجراءات للرقابة للوفاء بهذا العنصر، ضرورة وجود مدير متفرغ للمكتب يمكن استشارته في الجوانب الفنية، وأن يوافق المدير على التكاليفات قبل البدء.

ج. المتابعة: متطلبات هذا العنصر وجود سياسات وإجراءات للتأكد من أن عناصر مراقبة الجودة الأربعة السابقة تطبق بفعالية. ومن الإجراءات الممكنة للرقابة على هذا العنصر، أن يكون هناك شريك بالمكتب مختص في مراقبة جودة أعمال التدقيق، وأن يختير هذا الشريك إجراءات مراقبة الجودة مرة سنويا على الأقل، والتأكد من استمرار التزام المكتب بهذه الإجراءات.

ح. الاتصال المتكامل: يتطلب هذا العنصر من عناصر جودة التدقيق، وجود قنوات ووسائل اتصال تسمح بتوصيل سياسات وإجراءات المكتب لمراقبة الجودة إلى العاملين بالمكتب، بطريقة تقدم تأكيدا معقولا بأن هذه السياسات والإجراءات قد تم فهمها وتطبيقها، من ناحية، وجعل إدارة المكتب تتابع رد فعل هذه السياسات والإجراءات من ناحية أخرى. من أهم إجراءات تحقيق الاتصال المتكامل، وجود قوائم بسياسات وإجراءات المكتب لمراقبة الجودة يتم تسليمها وشرحها للعاملين بالمكتب، وتنظيم اجتماعات دورية مع العاملين لمناقشة هذه السياسات والإجراءات، والسماع لتعليقات وآراء العاملين حولها، كوسيلة للتغذية العكسية.

خامسا: مسؤولية رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية

يحدد المعيار التدقيق الدولي ٢٢٠ اث ب "رقابة الجودة على تدقيق القوائم المالية" في مختلف فقراته مسؤوليات المدقق

المتعلقة بإجراءات رقابة على الجودة عملية تدقيق القوائم المالية، ملخصة كما يلي:¹²

- توفير الجودة الشاملة لكل عملية تدقيق عين لأجلها؛
- الحرص على امتثال فريق عمله إلى المتطلبات الأخلاقية؛
- تقييم علاقته مع الزبائن بشكل مستمر ومدى حفاظ هذه العلاقة على استقلاليته؛
- التأكد من أن فريق عمله يمتلك الكفاءة اللازمة والخبرة المناسبة لأداء عملية التدقيق؛
- التوجيه والإشراف على أداء عملية التدقيق؛
- مراجعة السياسات وإجراءات ووثائق عملية التدقيق؛
- التشاور مع فريق عمله حول الأمور الصعبة والمستمرة، وتحديد الاستنتاجات الناتجة عن تلك المشاورات.

المحور الثالث: متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق

سنقوم بعرض في هذا العنصر الأخير المتطلبات الأساسية الواجبة لتحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها، وقبلها سنقوم

بعرض العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، ثم نظرة عامة على تكوين دليل مراقبة الجودة.

أولا: العوامل المؤثرة في جودة التدقيق

هناك العديد من الدراسات المسحية والتجريبية التي اجريت من اجل البحث عن اهم العوامل التي تؤثر على جودة التدقيق، اذ ظهرت العديد من الآراء منذ نهاية السبعينات وحتى وقتنا الحالي. اذ عملت المنظمات المهنية والأكاديميات التنظيمية لمهنة المحاسبة والتدقيق على تحديد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من اجل الارتقاء بمهنة التدقيق الى اعلى الدرجات. فقد حدد المعهد الأمريكي

للمحاسبين القانونيين قائمة معايير المراجعة رقم 65 الخاصة بعوامل الجودة عملية التدقيق التي تشمل: الأهلية والتي تُحدّد بالمستوى التعليمي، والشهادات المهنية، والموضوعية والتي تقاس من خلال الجهة التي يرفع لها التقرير، والجهة المسؤولة عن تعيين المدققين، وجودة اداء المهام التي تقاس من خلال دقة وكفاية البرامج التدقيقية، نطاق المراجعة. اما من جانب البحوث والدراسات فقد اجريت العديد منها من اجل استنباط العوامل التي تؤثر في جودة العملية التدقيقية، نذكر منها:¹³

- أ. مجموعة من العوامل التنظيمية: والمتمثلة بالتخطيط لعملية التدقيق وتحديد اجراءات العمل التدقيق وتحديد حجم عمل التدقيق ومن ثم تحديد الوقت اللازم لإتمام عملية التدقيق ومهارة المدقق في تحديد نقطة البداية بأعمال التدقيق وكيفية انهاء العمل.
- ب. مجموعة من العوامل السلوكية الواجب ان تحتويها في شخص المدقق: والمتمثلة في ان يتمتع المدقق بدرجة عالية من الأمانة والاستقلالية وان يكون متعاوناً ومتكاتفاً مع اعضاء فريق التدقيق وان يكون صاحب مقدرة ذهنية عالية ومتفتحة وان يحرص مع الإدارة على توفير عوامل الجودة في عمل التدقيق.
- ت. مجموعة من العوامل الشخصية الواجب توفرها في المدقق: كأن يكون ذا خبرة عملية، وان لديه من التحصيل العلمي ما يؤهله على ممارسة المهنة كأن يكون لديه دبلوم على الأقل في المحاسبة، وان يكون المدقق حريصاً على مشاركته في الدورات التدريبية الخاصة بمهنة التدقيق.
- ث. مجموعة من الأساسيات العلمية لمهنة التدقيق: مثل التزام بتطبيق المبادئ المقبولة قبول عاماً وبالأخص تطبيق مبدأ الموضوعية والالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق وكيفية اعداد التقارير عن الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة في النشاط المهني وكيفية الاعتماد على النظام الرقابي الداخلي وقابلية المدقق على اكتشاف الغش والتلاعب.

ثانياً: نظرة عامة على تكوين دليل مراقبة الجودة "□□□□□□ □□ □□□□□□□□ □□□□□□□□"

يمكن تقسيم دليل مراقبة الجودة في الشركة أو مكتب التدقيق إلى سبعة (07) محاور أساسية هي:¹⁴

- أ. مسؤوليات فريق الإدارة فيما يتعلق بالجودة داخل الشركة أو مكتب التدقيق: من خلال وصف نظر فريق الإدارة في الشركة أو مكتب التدقيق في تعزيز ثقافة "جودة التدقيق".
- ب. قواعد أخلاقيات المهنة: يقدم هذا المحور القواعد الأخلاقية الصادرة عن الشركة أو مكتب التدقيق، بهدف ضمان الامتثال للمعايير المهنية ومدونة الأخلاقيات. على وجه الخصوص فإنه يتناول قضايا الاستقلالية وتضارب المصالح.
- ت. القبول والحفاظ على علاقات الزبائن والمهمات الخاصة.
- ث. الموارد البشرية: تضع الشركة أو مكتب التدقيق الإجراءات والسياسات التي تهدف إلى التأكد من أن الموارد البشرية تتوافق مع مهام مهمة التدقيق القانوني وفقاً للقواعد المهنية.
- ج. تنفيذ المهمات: يحدد هذا المحور المبادئ التوجيهية التي تصف عناصر تنفيذ المهمة، وخاصة دور المسؤول الأول عن المهمة والتخطيط والإشراف والتشاور وحل الخلافات في الرأي وإجراء تدقيق مراقبة الجودة للمهمة.
- ح. المراقبة: تحدد حوكمة الشركات أو مكتب التدقيق الوسائل المتطورة لضمان فعالية سياسة الجودة، وقدرتها على التكيف مع التطور، والقضاء على أوجه القصور إن وجدت.

- التأكد من أن المدقق المشارك في مهمة التدقيق هو هيكل من الشركة أو مكتب التدقيق ومستقل استقلالية مطلقة مع المؤسسة محل التدقيق.
- تقييم شركة أو مكتب التدقيق للمخاطر المحددة المتعلقة بنشاط المؤسسة؛
- تقييم الإجراء لتحليل الأتعاب "Honoraires" التي تتقاضاها الشركة أو مكتب التدقيق، وفقاً للإجراءات الواجب تنفيذها؛
- تقديم منهجي للميزانية التقديرية "Budget prévisionnel" لأعضاء الشركة أو مكتب التدقيق الذين يصادقون شركتهم على الحسابات؛
- الوقوف على مبادئ تنظيم الإعلان عن الاتعاب "la publicité des honoraires" المعلن عنها من قبل الشركة أو مكتب التدقيق للجهة المعنية (المؤسسات) ومساهميها؛
- 2- احترام قواعد الاستقلالية من طرف الشركة أو مكتب التدقيق المراقب: تهدف هذه النقطة إلى تقييم ما إذا كان أصحاب المصلحة المفوض إليهم القيام بمهمة التدقيق بما فيهم الموظفون والزلاء في مكتب التدقيق لا يتم وضعهم في وضعية المساس بمبادئ الاستقلال.
- تتيح العديد من المؤشرات لتقييم هذا العنصر منها:
- الغياب الرسمي للروابط الشخصية والمالية والمهنية مع الأشخاص الذين يؤدون وظائف "حساسة" داخل المؤسسة محل التدقيق؛
- احترام مبادئ الاستقلالية بين "missions de conseil" و "audit légal" التدقيق القانوني؛
- ب. تطوير التأهيل العلمي والعملي للمدقق: توصلت دراسة إحدى الباحثات* إلى أن التأهيل العلمي والعملي يساعد المدقق الخارجي المحافظة على استقلاليته والالتزام بالأسس والمعايير المهنية، كما يؤدي إلى تعيين مدققين مؤهلين علمياً ومهنياً، إضافة إلى وجود نظام التدريب المستمر في المكتب وتوظيف نوعية جيدة من المدققين وإتباع نظام لتقييم الأداء هذا ما يزيد من تحسين نوعية الخدمات المقدمة. كما أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي والمهني لشريك التدقيق لما له من أثر فعال من رفع الكفاءة المهنية.¹⁸ كما يتطلب من المدققين لتحقيق المعيار الأول الخاص بالتأهيل العلمي والعملي للمدقق والذي هو معيار من المعايير التدقيق العامة المتعلقة بشخصية المدقق الحصول على:¹⁹
- 1- التأهيل والتدريب المهني المطلوب والكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات: يعترف هذا المعيار بأنه مهما كان تأهيل الشخص وكفاءته في مجالات أخرى كالمجالات المالية والأعمال على سبيل المثال، فإنه لن يتمكن من القيام بالتدقيق بدون التأهيل والتدريب في عملية التدقيق، وأن هذا التدريب المهني يشمل التدريب المستمر في حقل الاختصاص لأجل مواكبة التطور والتغيير وكيفية تطبيقها لأجل أن يتمكن من إصدار الحكم النهائي.
- 2- الحفاظ على استقلاليتهما الذهنية، الظاهرية والفعالية: إذا لم يكن رأي المدقق حول عدالة البيانات مستقلاً فعلياً وظاهرياً، فإنه يكون بلا قيمة ولا يضيف الثقة في مخرجات عملية التدقيق، ذلك أن الاستقلالية تُعتبر العمود الفقري لمهنة تدقيق

* دراسة الباحثة قمر الدين نسرین حول موضوع "التأهيل المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة التدقيق دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بالسودان" في إطار الحصول على شهادة الماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا -السودان-، 2014

الحسابات، وفي حالة الشك في استقلالية المدقق فإن ثقة الجمهور ستخفض نتيجة لذلك، وعليه لاستقلالية المدقق أهمية بالغة في عملية التدقيق.

3- بذل العناية المهنية الكافية في تخطيط وتنفيذ التدقيق وإعداد التقرير: تتطلب العناية المهنية دراسة انتقادية لجميع مستويات العمل

المنجز، وتعني العناية المهنية أن أي شخص يقوم بعرض خدماته للآخرين عليه أن يكون مؤهلاً ويمتلك المتطلبات المهنية.

ت. استخدام التكنولوجيا في عملية التدقيق وأهمية إجراءات التدقيق المطبقة عليها: يُعتمد اكتشاف الأخطاء والغش في السنوات

الآخيرة على تقنيات تكنولوجيا المتطورة التي تستخدمها شركات التدقيق حالياً، وكذا إجراءات التدقيق المستخدمة (اختيار

الإجراءات المناسبة لاكتشاف الانحرافات). على مدار عشرين عاماً الأخيرة، تم تعميم إجراءات التدقيق المستندة إلى تحليل

المخاطر على جميع شركات التدقيق تقريباً، فلا يزال هناك عدد من الشركات التدقيق التي تمارس تدقيق الحسابات بناءً على

تحليل لنقاط القوة والضعف في الرقابة الداخلية للشركة أو المؤسسة التي تمت دراستها وذلك باستخدام أحدث التقنيات

التكنولوجية كبرمجيات التدقيق في عملية التدقيق على غرار الشركة الدولية للتدقيق KPMG.²⁰

ث. قدرة شركة أو مكتب التدقيق على تحديد حالات الأخطاء والغش: يتمثل العنصر الرابع لتحسين جودة التدقيق في الإشارة إلى

مدى اكتشاف الحالات الأخطاء والغش، حالة أن شركة التدقيق مستقلة بما فيه الكفاية عن المؤسسة محل التدقيق، فمضى كان

ذلك محققاً، كان تتبع حالات الغش والأخطاء محددًا. وفي الواقع تتطلب جودة مهمة التدقيق تقييم مخاطر التدقيق الخاصة

بالزبون.

ج. أهمية تشكيل لجنة التدقيق في المؤسسة وسهرها على مراقبة عملية التدقيق: نظراً لأهمية تشكيل لجنة التدقيق في الشركات، فقد

أوصت لجنة رعاية المؤسسات كما تعرف بـ "COSO" أن يكون لدى كل شركة مساهمة مسجلة لدى هيئة سوق

الأوراق المالية لجنة تدقيق مكونة بالكامل من مدراء مستقلين. كما يجب إلزام الشركات المساهمة بنشر تقرير لجنة التدقيق لما

في ذلك من دور مهم في زيادة مخرجات التدقيق. إن وجود لجنة التدقيق في الشركات المساهمة يعتبر أحد الوسائل المهمة

لتحسين جودة التدقيق من خلال تدعيم استقلال المدققين الداخليين والخارجيين، والمساعدة على اكتشاف الأخطاء

والمخالفات الموجودة في القوائم المالية وتحسين جودة التقرير المالي، خاصة كون لجنة التدقيق تعتبر همزة وصل بين الإدارة

والمدقق الخارجي.²¹

ح. المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في التدقيق: تشير فجوة التوقعات* إلى عدم رضا المجتمع المالي عن عمل المدققين بالنسبة

للمتوقع منهم، مما دفع هؤلاء إلى رفع قضايا عليهم أمام المحاكم خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، وتنشأ هذه

الفجوة عندما يصدر المدقق رأياً بدون تحفظ على القوائم المالية ويتبين بعد ذلك وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات،

وعدم قابلية المؤسسة للاستمرار في أعمالها خلال الفترة القادمة. ويتطلب تضييق فجوة التوقعات تدعيم استقلالية المدقق،

وتفعيل الرقابة على جودة تنفيذ عملية التدقيق، ودراسة توقعات المجتمع بشأن مدقق الحسابات والعمل على تلبيتها، والتزام

مدقق الحسابات بتنفيذ عملية التدقيق وفق معايير التدقيق وقواعد آداب السلوك المهني وجمع المزيد من أدلة الإثبات، بما يوفر

* فجوة التوقعات تعبر عن الفارق بين ما يتوقعه مستخدمي القوائم المالية من مخرجات التدقيق مع ما توصل إليه المدقق فعلاً.

تأكيداً معقولاً بخلو القوائم المالية من حالات الخطأ والغش، ويساهم في تحسين جودة التدقيق ويعزز ثقة الأطراف الأخرى في القوائم المالية.²²

خ. مساهمة التخصص المهني في تحسين جودة التدقيق: تعرف جودة التدقيق على أنه أداء المهمة بكفاءة وفعالية وفقاً لمعايير التدقيق مع اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تحويها القوائم المالية محل التدقيق والعمل على تلبية الاحتياجات والتوقعات المعقولة للمستفيدين من خدمات التدقيق. فالتخصص في النشاط هو طول البقاء في موقع معين لأداء مهام معينة، أما الخبرة فتمثل المعرفة والقدرة التي يتم اكتسابها عن طريق الممارسة العملية، فإذا كان المدقق ذا خبرة ومتخصص في نشاط معين، فهناك احتمال كبير أن تكون جودة الخدمات التي يقدمها عالية، وبالتالي يمكن للعملاء الاستدلال على جودة خدمات المراجعة قبل التعاقد مع المراجع من خلال التعرف على خبرة المدقق وتخصصه في مراجعة نشاط معين (صالح، 2018، ص ص 8-9). كما يعتبر التخصص المهني للمدقق الخارجي أحد أبرز الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة التدقيق، حيث يقدم لمكاتب وشركات التدقيق عدة مزايا أهمها:²³

- تكوين هيكل معرفة وخبرات متخصصة بتلك الصناعة، وبالتالي تقديم خدمات ذات مستوى أعلى من الجودة في الأداء المهني مما يسمح بزيادة كفاءة وفعالية التدقيق، حيث أن المدققين الذين لهم فهم أعمق في صناعة معينة سيكون لديهم القدرة على التعامل بجدية مع المشاكل الجوهرية وتخفيض احتمالات وفرص عدم اكتشاف احتواء القوائم المالية على الأخطاء والتحريفات؛
- الحصول على معرفة دقيقة وأكبر لمعايير المحاسبة ومتطلبات التقارير في هذه الصناعة التي يكون المدقق الخارجي متخصصاً في أداء الخدمات للعملاء العاملين بها، بالإضافة إلى تطوير المهارات اللازمة لتعاقدات التدقيق والارتباط في هذه الصناعة؛
- يسمح التخصص المهني بتركيز الجهود التسويقية للمدققين الخارجيين ومكاتب التدقيق من خلال تدعيم مركزها التنافسي بين مكاتب التدقيق الأخرى وزيادة ربحيتها، والحصول على زبائن جدد في هذه الصناعة مع الاحتفاظ بالزبائن القدامى.
- المساهمة في زيادة سمعة وشهرة المدقق الخارجي وزيادة حصته من السوق المستهدف مما يعزز المركز التنافسي له بين المدققين الآخرين؛
- التقليل من فترة إصدار تقرير التدقيق.

➤ تخفيض حالات الاستعانة بالخبراء في حال عدم تعاون الإدارة، وعدم ثقة المدقق الخارجي في بياناتها حول معلومة ما، ويجب على المدقق الخارجي في هذه الحالة أن يكون ملماً بأعمال عميله ليحدد مدى ضرورة الاستعانة بالخبراء من نشاط هذا الزبون، وأن يستطيع تقييم التأهيل المهني لهذا الخبير وعلاقته بالمؤسسة المدققة وذلك من أجل التعرف على الحالات التي يمكن أن تضعف من موضوعية الخبير، ومتى ما توفرت له المعرفة المتخصصة في ذلك النشاط فقد يؤدي إلى تقليل الاستعانة بالخبير إلى درجة كبيرة في حالات كثيرة.

د. اعتماد على معايير خاصة بالرقابة على جودة التدقيق: تشير معايير الرقابة على جودة التدقيق إلى "مجموعة الإجراءات والسياسات التي تتبناها مكاتب التدقيق لتوفير تأكيدات معقولة بإنجاز مهام التدقيق وفقاً للمعايير المهنية" ويعتبر المعهد الأمريكي والاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين من أبرز المنظمات والهيئات المهنية المهتمة بإصدار وتطوير معايير الرقابة على

جودة التدقيق. وبوجود معايير للرقابة على جودة التدقيق يتوصل إلى تحقيق أهداف المهنة وتحسين مستواها واستمرارها، وبالتالي زيادة الثقة في أدائها، وذلك راجع لمساعدتها على:

- توثيق سياسات مكاتب التدقيق وإجراءاتها؛
- تحقيق التأكيد المعقول بجودة المنتج من خلال أعمال مكتب التدقيق؛
- توفير وسيلة جيدة لتسويق أعمال وخدمات مكاتب التدقيق؛
- إعطاء إنذار مبكر بالمشكلات والأخطاء المتوقع حدوثها؛
- زيادة الكفاءة المهنية للممارسين للمهنة؛
- تحفيز المساعدين ورفع روحهم المعنوية؛
- زيادة الموضوعية والمصادقية؛
- إعطاء الفرصة لمكاتب التدقيق لفحص أعمال المكاتب الأخرى؛
- تحقيق المتطلبات النظامية للجهات الرقابة على مهنة التدقيق.²⁴

وتعد معايير الرقابة على جودة التدقيق الخطوة الأولى للرقابة على جودة التدقيق وأداة هامة لتحسينها، كما أن جودة التدقيق لا يمكن تحقيقها بدون وجود مثل هذه المعايير، لذلك قامت العديد من المنظمات المهنية في أكثر من دولة بإصدار العديد من المعايير التي يجب على مكاتب التدقيق الالتزام بها، ومن هذه المنظمات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعهد المصري للمحاسبين القانونيين، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.²⁵ ونظرا لأن وجود معايير للرقابة على الجودة لا قيمة له بدون ضمان الالتزام بها، فقد وجدت أساليب للرقابة على جودة التدقيق تتمثل في أسلوبين يمكن إتباعهما لتنفيذ ذلك، أو جدهما الممارسة العملية خصوصا في أمريكا:²⁶

الأسلوب الأول: مراجعة النظر، ويقوم بموجها مكتب التدقيق بتدقيق أعمال مكتب آخر بهدف التأكد من التزامه بعناصر الرقابة وتقييم مدى ملاءمتها للمكتب التدقيق، ويخضع هذا الأسلوب لرقابة المهنة.

الأسلوب الثاني: مجلس الإشراف على مكاتب التدقيق، ويقوم هذا المجلس بتدقيق مكاتب التدقيق التي تدقق الشركات المساهمة والمسجلة لدى هيئة سوق الأوراق المالية، ويخضع هذا المجلس لإشراف هيئة سوق الأوراق المالية.

خاتمة

من خلال الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

- أن جودة التدقيق تتحلل أهميتها من خلال القيام بعملية التدقيق سواء أثناء أو عند انتهاء المهمة وإعداد التقرير في الالتزام بالمعايير المهنية المتعارف عليها ما يحسن من أداء المدققين ويرفع من كفاءتهم ويعزز استقلاليتهم، كما تسمح بتعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية من خلال التأكد من إضفاء الثقة على تلك القوائم ومعرفة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة محل التدقيق ويعطي مصداقية فيها؛

- الرقابة على أعمال التدقيق مرتبطة بضرورة تأكيد الشركة أو مكتب التدقيق بتوفر الرقابة اللازمة من خلال ضمان بأن عمليات التدقيق الممارسة تعكس فعلاً المعايير التدقيق المتعارف عليها، والتأكد من مدى التزام الشركة أو مكتب التدقيق بالمسؤوليات تجاه العملاء والمهنة؛
- الرقابة على الجودة وفق معيار التدقيق الدولي رقم 220 نصت على أنه طبيعة وتوقيت سياسات وإجراءات رقابة الجودة للشركة أو مكتب التدقيق تعتمد على عدد من العوامل كحجم وطبيعة أعمال المكتب المهني، واتساع النشاط الجغرافي، وهيكل المكتب التنظيمي والاعتبارات الملائمة المتعلقة بالتكلفة والمنفعة؛
- وضع المنظمات المهنية أدوات لمراقبة الجودة على الأعمال المهنية لعملية التدقيق، وعلى مكاتب التدقيق وضع السياسات والإجراءات والآليات اللازمة للالتزام بهذه الأدوات، وتشمل هذه الأدوات على وجه الخصوص الاستقلال والاحترام والموضوعية، إدارة الأفراد، القبول والاستمرار في مراجعة الزبائن، أداء التكليف، المتابعة، الاتصال المتكامل؛
- أن جودة التدقيق تتأثر بعدة مؤثرات هامة منها:
 - مجموعة من العوامل التنظيمية: المتمثلة في التخطيط للعملية التدقيق وتحديد اجراءات العمل التدقيق وتحديد حجم العمل التدقيق ومن ثم تحديد الوقت اللازم لإتمام العملية التدقيق، مجموعة من العوامل السلوكية الواجب ان تحتويها في شخص المدقق؛
 - مجموعة من العوامل السلوكية: المتمثلة في ان يتمتع المدقق بدرجة عالية من الأمانة والاستقلالية وان يكون متعاوناً ومتكافئاً مع اعضاء فريقه التدقيق وان يكون صاحب مقدرة ذهنية عالية ومتفتحة وان يحرص مع الإدارة على توفير عوامل الجودة في العمل التدقيق؛
 - مجموعة من العوامل الشخصية: كأن يكون ذا خبرة عملية، وان لديه من التحصيل العلمي ما يؤهله على ممارسة المهنة كأن يكون لديه دبلوم على الأقل في المحاسبة، وان يكون المدقق حريصاً على مشاركته في الدورات التدريبية الخاصة بمهنة التدقيق؛
 - مجموعة من الأساسيات العلمية لمهنة التدقيق: مثل التزام بتطبيق المبادئ المقبولة قبول عاماً وبالأخص تطبيق مبدأ الموضوعية والالتزام بالمعايير المهنية للتدقيق وكيفية اعداد التقارير عن الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة في النشاط المهني وكيفية الاعتماد على النظام الرقابي الداخلي وقابلية المدقق على اكتشاف الغش والتلاعب.
- يمكن اعتماد "دليل مراقبة الجودة" في الشركة أو مكتب التدقيق، يسمح بموجبه القيام بمهمة التدقيق وفق ما يتضمنه هذا الدليل، حيث يتم تقسيمه إلى سبعة (07) محاور أساسية هي: مسؤوليات فريق الإدارة فيما يتعلق بالجودة داخل الشركة أو مكتب التدقيق، قواعد أخلاقيات المهنة، قبول والحفاظ على علاقات العملاء والمهمات الخاصة، الموارد البشرية، تنفيذ المهمات، المراقبة، الوثائق؛
- متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة عليها في شركات أو مكاتب التدقيق، يمكن حصرها فيما يلي:
 - المتغيرات المتعلقة باستقلالية المدقق: وجب على مدقق الحسابات أن يلتزم دائماً باستقلال تفكيره في جميع الأمور المرتبطة بالمهمة المكلف بها، والاستقلال في التفكير هو في الأساس حالة فكرية، إذ على مدقق الحسابات أن يكون رأيه من خلال

استقلاله في التفكير والعمل، ولا يكفي أن يكون المدقق مستقلاً ظاهرياً، بل يجب توفر الاستقلال الواقعي، وهذا يعتمد على المستوى الأخلاقي للمدقق. يمكن تدعيم استقلالية المدقق من خلال عنصرين (02) أساسيين هما: استقلالية المدقق في تقييم المخاطر في مهمة التدقيق القانوني، احترام قواعد الاستقلالية من طرف الشركة أو المكتب التدقيق المراقب؛

➤ **تطوير التأهيل العلمي والعملي للمدقق:** يساعد التأهيل العلمي والعملي المدقق الخارجي إلى المحافظة على استقلاليته والالتزام بالأسس والمعايير المهنية، كما يؤدي إلى تعيين مدققين مؤهلين علمياً ومهنياً، إضافة إلى وجود نظام التدريب المستمر في المكتب وتوظيف نوعية جيدة من المدققين وإتباع نظام لتقييم الأداء هذا ما يزيد من تحسين نوعية الخدمات المقدمة.

- استخدام التكنولوجيا في عملية التدقيق وأهمية إجراءات التدقيق المطبقة عليها؛
- قدرة شركة التدقيق على تحديد حالات الأخطاء والغش؛
- أهمية تشكيل لجنة التدقيق في المؤسسة وسهرها على مراقبة عملية التدقيق؛
- مساهمة التخصص المهني في تحسين جودة التدقيق؛
- اعتماد على معايير خاصة بالرقابة على جودة التدقيق.

من خلال النتائج المتوصل إليها يمكننا وضع الاقتراحات التالية:

- الاحترام المطلق لقواعد استقلالية المدقق من طرف الشركة أو المكتب التدقيق، مع الحفاظ على استقلالية المدقق الذهنية، الظاهرية والفعالية؛
- التأهيل والتدريب المهني المستمر للمدقق وتحقيق الكفاءة اللازمة في تدقيق الحسابات؛
- اعتماد معايير خاصة بالرقابة على جودة التدقيق تتوصل إلى تحقيق أهداف عملية التدقيق وتحسين مستواها واستمرارها؛
- اعتماد دليل مراقبة الجودة على مستوى الشركة أو مكتب التدقيق، يتم تقسيمه إلى سبعة محاور أساسية متمثلة في: مسؤوليات فريق الإدارة فيما يتعلق بالجودة داخل الشركة أو مكتب التدقيق، قواعد أخلاقيات المهنة، قبول والحفاظ على علاقات العملاء والمهام الخاصة، الموارد البشرية، تنفيذ المهام، المراقبة، الوثائق، مع تفعيل دور لجنة المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، المكلفة بالرقابة على الجودة؛
- استخدام التكنولوجيا في عملية التدقيق وأهمية إجراءات التدقيق المطبقة عليها، كاعتماد على برمجيات التدقيق الحديثة؛
- تشجيع المدققين العمل بالمعايير الدولية لاسيما المعيار 220 "رقابة جودة التدقيق على القوائم م."

قائمة المراجع

¹ سهام جبار مزهر، العلاقة بين جودة التدقيق والإبلاغ المالي - دراسة ميدانية لعينة من المصارف الأهلية في العراق-، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية الصادرة عن جامعة بابل، المجلد 10، العدد 1، 2018، ص 521.

² Kadous K., **The Effects of Audit Quality & Consequence Severity On Juror Evaluations of Auditor Responsibility For Plaintiff Losses**, The Accounting Review, Vol 75, N° 4, P 332.

³ ديلمى عمر، نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي - الشلف، 2017، ص 27.

⁴ Jean Brillman (2001), **Les meilleurs pratiques du management au cœur de la performance**, édition d'organisation EYROLLES, Paris, 3ème édition, P 91.

⁵ مسعودي عمر، فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق -دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر-، أطروحة دكتوراه ل م د في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق -فرع تدقيق-، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة أحمد دراية -أدرار-، 2019، ص 153.

⁶ منهل أحمد العلي، شيماء محمد الراوي، تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات وفقا لمعايير التدقيق الدولية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت -بغداد-، المجلد 6، العدد 19، 2010، ص 161.

⁷ أمير جمال القيق، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، رسالة ماجستير غير منشورة، ص 26.

⁸ بن حواس كريمة، التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية -النتائج لواقع الجزائر-، أطروحة دكتوراه العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة باجي مختار -عنابة-، 2015، ص 38.

⁹ سماح أسامة النعسان، العوامل المؤثرة على جودة التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين -دراسة ميدانية-، رسالة ماجستير في برنامج المحاسبة والتمويل بكلية التجارة في الجامعة الإسلامية بغزة -فلسطين-، 2018، ص 45.

¹⁰ نفس المرجع سابق، ص 46.

¹¹ ديلمى عمر، مرجع سابق، ص ص 29-30.

¹² IFAC, IAASB, "ISA 210, Agreeing the Terms of Audit Engagements", International Federation of Accountants, USA, 2010, PP. 127-130. Publication for web site : <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a009-2010-iaasb-handbook-isa-210.pdf>

¹³ همامة حنظل التميمي، العوامل المؤثرة في جودة العملية التدقيقية -دراسة ميدانية في الكليات والمراكز البحثية في جامعة البصرة، مجلة س الصادرة عن كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 5، العدد 10، 2013، ص ص 207-208.

¹⁴ Philippe DANJOU, **Qualité de l'audit -Enjeux de l'audit interne et externe pour la gouvernance des organisations**, Groupe de Boeck, 1^{er} édition, Bruxelles, 2011, PP 122-123.

¹⁵ Ibid, P 84.

¹⁶ بودونت أسماء، محاولة صياغة مؤشرات قياس جودة التدقيق -دراسة ميدانية في الجزائر-، أطروحة دكتوراه ل م د تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير -قسم العلوم التجارية-، جامعة محمد خيضر -بسكرة-، 2016، ص 63.

¹⁷ Philippe DANJOU, Op.cit, P 85.

¹⁸ سماح أسامة النعسان، مرجع سابق، ص 8.

¹⁹ بودونت أسماء، مرجع سابق، ص 60 -بتصرف-

²⁰ Benoit Pigé, **Audit et contrôle interne**, Edition EMS, 3ème édition, Paris, 2009, P 201.

²¹ بودونت أسماء، مرجع سابق، ص 65 -بتصرف-

²² حربوع محمود يوسف، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية سلسلة الدراسات الانسانية، المجلد 12، العدد 2، غزة -فلسطين-، 2004، ص 367.

²³ مسامح مختار، لقوية سمير، مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق -دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة-، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 3، العدد 12، 2017، ص ص 450-451.

- ²⁴ مسعودي عمر، فعالية تخطيط التدقيق وفق المعايير الدولية في تحسين جودة الأداء المهني للمدقق -دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات المعتمدة للتدقيق بالجزائر-، أطروحة دكتوراه ل م د في علوم التسيير، تخصص تسيير محاسبي وتدقيق -فرع تدقيق-، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة أحمد دراية -أدرار-، 2019، ص ص 221-222.
- ²⁵ بودونت أسماء، مرجع سابق، ص 62.
- ²⁶ أمين السيد أحمد لطفى، دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكيد، الدار الجامعية، الإسكندرية -مصر-، 2007، ص 421.