

الفصل الثاني

جودة المراجعة

1.2 مقدمة:

يهدف هذا الفصل إلى تسليط الضوء على مفهوم الجودة بشكل عام وجودة المراجعة بشكل رئيسي وبيان أهميتها وأهدافها، بالإضافة إلى التطرق إلى مقوماتها وأهم العوامل المؤثرة فيها، كما سيتناول هذا الفصل أهم جهود المنظمات والجهات المهنية المبذولة من أجل تدعيم جودة المراجعة، مع التركيز على المعيار الدولي للمراجعة (ISQCI) باعتباره جزء رئيسي من محاور هذه الدراسة.

2.2 الجودة:

1.2.2 مفهوم الجودة:

الجودة (Quality) صفة حسية ذاتية إلى حد ما، قد تفهم بشكل مختلف من شخص لآخر، (محمد، 2014)، ويعتبر مفهوم الجودة من المفاهيم التي لاقت اهتماماً كبيراً في السنوات الأخيرة من القرن الماضي، وتغير مفهومها بعد تطور علم الإدارة، وظهور الشركات الكبرى، وازدياد المنافسة، حيث أصبح لمفهوم الجودة أبعاد متشعبة وجديدة. ويشير (الخطيب، 2008) إلى أن أصل الجودة يرجع إلى الكلمة اللاتينية (Qualitus) ويقصد بها طبيعة الشيء ودرجة صلاحه، وهي من المصطلحات العامة التي تناولتها معظم نظريات الإدارة والتي تعبر عن وجود ميزات أو صفات في السلعة أو الخدمة، إن وجدت، فإنها تلبى رغبات من يشتريها أو يستعملها. وهنا يمكن القول أن هذه السلعة ذات جودة عالية، ويرى البعض أن الجودة مفهوم قديم كانت تعنى الدقة والإتقان، حيث اهتم البابليون بموضوع الجودة، وفي

طلبيعتهم حمورابي ملك بابل، الذي اهتم وأكد على المهارة والإتقان، من خلال ما تم عرضه في مسلته التي تضمنت العديد من القوانين، (الساقي وآخرون، 2013).

وجودة الشيء تعني أن الشيء يمتاز بالقدرة على أداء الخدمة بشكل مرضٍ أو مناسب للغرض المقصود، أما جودة المنتج أو الخدمة فتشير الى الدرجة التي يلي بها المنتج أو الخدمة توقعات الزبون، (محمد، 2014)، في حين يرى حياني (2005) أن الجودة ينظر إليها من وجهة نظر المستهلك بأنها الفرق بين مستوى الوعود ومستوى المنفذ من تلك الوعود، إضافة الى أن الجودة تتحدد بعاملين أساسيين:

أ- إرضاء توقعات المستهلك فيما يخص مواصفات وأداء المنتج مثل أدائه الوظيفي ومزاياه.

ب- ضمان أن النواحي الفنية لتصميم المنتج والأداء تتطابق مع المعايير من وجهة نظر المنتج.

فالمفهوم القديم يركز اهتمامه حول الخلو من العيوب، أي أنه ينظر إلى الجودة من منظور مقدم الخدمة. فإذا قدمت خدمة تكون في نظر مقدم الخدمة خالية من العيوب فإنها حسب هذا المفهوم تكون عندئذ خدمة ذات جودة ، أما المفهوم الحديث فينطلق من مفهوم الوفاء بمتطلبات المستهلك، (محمد، 2014).

وفي القرن العشرين أخذت الثورة الصناعية مسلك المنافسة الحادة بين الأمريكيين واليابانيين وذلك في أوائل الخمسينات، ففي الولايات المتحدة تأسست أول هيئة للجودة في عام 1949 بإسم (NCA) The National Commission on Accreditation اللجنة القومية لاعتماد الجودة، وظهر في اليابان مصطلح الجودة على نطاق الشركة ككل كمفهوم متكامل (Company Wide Quality Control)، وتبعاً لذلك ظهر المفهوم في الولايات المتحدة بمعنى لا أخطاء (Zero- Defect)، (الطاهر، 2007).

2.2.2 تعريف الجودة:

تعتبر الجودة من أحدث المفاهيم الإدارية الحديثة التي ساعدت في رفع روح التنافس بين الشركات والمصانع والخدمات، وذلك لوعي المستهلكين في اختيار السلعة أو الخدمة ذات الجودة العالية وبالسعر المناسب، وأدى ذلك إلى محاولة الإدارة في المؤسسات المختلفة إلى تبني هذه المفاهيم من الأفكار والمبادئ التي تهدف إلى تحسين وتطوير الأداء بصفة مستمرة لتحقيق أفضل أداء ممكن وتلبية لمتطلبات العميل.

وهناك عدة تعريفات قدمت لمصطلح الجودة وذلك لاختلاف النظرة إليها، فقديمًا ومنذ 3000 سنة قبل الميلاد عرفت في عصر الملك حمورابي في بابل على أنها "استبعاد الأخطاء" والذين يقترفون الأخطاء يتعرضون للقصاص، (ردنية، 2008)، أما في القرن السابع الميلادي والذي احتضن ظهور الدعوة الإسلامية، فقد فُهِمَت الجودة على أنها الإتيان، مصداقاً لقول الرسول الكريم صلى الله عليه وسلم "إِنَّ اللَّهَ تَعَالَى يُحِبُّ إِذَا عَمِلَ أَحَدُكُمْ عَمَلًا أَنْ يُتَّقَنَهُ"¹، (رواه البيهقي)¹، والإتيان هنا يستدعي من المرء أن يؤدي عمله على أكمل وجه، أما في العصر الحديث خاصة بعد تطور علم الإدارة، وظهور الشركات الكبرى، وازدياد المنافسة، أصبح لمفهوم الجودة أبعاداً متشعبة وجديدة، وظهرت لها العديد من التعاريف نذكر منها ما يلي:

أشير إلى الجودة بأنها تمثل الناتج الكلي لمنتج أو خدمة جراء دمج الخصائص التسويقية والهندسية والتصنيعية بما يساعد في تلبية حاجات الزبون ورغباته، (محمد، 2014).

1- البيهقي. د.ت. شعب الإيمان.(الإنترنت). رقم الحديث (334/4).

<http://www.ahlalhdeth.com/vb/showthread.php?t=3253>

تاريخ التصفح 2016/9/12

كما عرفت الجودة بأنها الإيفاء بمتطلبات المستهلك من حيث المواصفات المطلوبة للمنتج سواء كانت سلعة مادية أو خدمة، (محمد، 2006).

أما الخطيب (2008) فقد عرفها بأنها درجة وفاء المنتج بمتطلبات الزبون في ضوء توفر الأبعاد التي تفي بتلك المتطلبات.

كما عرفت الجودة على أنها مجموعة من السياسات والإجراءات والطرق التي يمكن صياغتها بهدف تحقيق أعلى مستوى من مستويات الكفاءة، والفاعلية في نوعية المنتج المقدم أو في طبيعة الخدمة المقدمة، (محمد، 2014).

أما الجودة طبقاً لتعريف منظمة الإيزو العالمية فهي تعني الوفاء بجميع المتطلبات المتفق عليها بحيث تنال رضا العميل ويكون المنتج ذو جودة عالية وتكلفة اقتصادية معتدلة، (بومدين، 2007).

وأخيراً عرفت أيضاً بأنها عبارة عن مجموعة من الصفات والخصائص التي يتميز بها المنتج والخدمة، والتي تؤدي إلى تلبية حاجات المستهلكين والعملاء، سواء من حيث تصميم المنتج أو تصنيعه أو قدرته على الأداء في سبيل إرضاء هؤلاء العملاء وإسعادهم، (جبران، 2010).

يلاحظ من التعريفات السابقة أنها تركز على المستهلك أو الزبون بوصفه المحور الذي يدور حوله اهتمام الشركات والمنظمات كونه المستفيد من المنتج أو الخدمة، ومن ثم فإن التقييم النهائي للجودة سيتم من خلاله وذلك بمقدار ما يقنتيه من منتج ما، أو ما يستفيد منه من خدمة، وما سيكون مستعداً لدفعه من مبالغ لقاء الحصول على المنتج أو الخدمة.

ويعتبر مفهوم إدارة الجودة الشاملة (TQM) من أكثر المفاهيم الرائدة، والتي استحوذت على اهتمام واسع من قبل المختصين والإداريين، وخاصة في تطوير وتحسين الأداء الإنتاجي والخدمي. ولقد لعبت الإدارة اليابانية دوراً هاماً وحاسماً في ظهور هذا المفهوم عبر مراحل تطور أساسية ومتعددة. ولقد اختلف الباحثون في تعريف إدارة الجودة الشاملة، إذ أن الجودة نفسها تحتل مفاهيم مختلفة من حالة إلى أخرى، ومن شخص لآخر. وقد عرفها معهد الجودة الفيدرالي في أمريكا على أنها منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات وتوقعات العميل، إذ يتم استخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات والخدمات، (جبران، 2010).

ومع تطور الحياة الاقتصادية طورت المجموعة الأوروبية معياراً للجودة وهو (ISO) أيزو، وركز هذا المعيار على إلزام منظمات الأعمال العاملة في نظام الجماعة الأوروبية باتباع إجراءات ضمن إدارة منهجية للجودة، وتقوم المنظمة العالمية للمعايرة (ISO) بوضع مقاييس عالمية لنظام إدارة الجودة في أية منظمة، سواء كانت إنتاجية أو خدمية.

3.2.2 الجودة في الإسلام:

لقد ارتبطت الجودة بديننا الحنيف منذ الوهلة الأولى من خروج هذا الدين إلى الوجود، ويكفينا الاستدلال بآيات بينات لتأكيد ذلك، فقد حَضَّنَا دِينُنَا الْحَنِيفَ عَلَى إِتْقَانِ الْعَمَلِ وَأَنْ نُحْسِنَهُ، وهو يدعونا إلى أن يصير الإحسان في الأعمال ثقافةً عامةً في المجتمع، وخلقاً واقعاً، وسلوكاً حياً متجلباً وبارزاً، على كل كلمة أو قول أو فعل أو مهنة أو شريحة أو مؤسسة عامة أو خاصة، هذه هي غاية الإسلام في تعاليمه وأحكامه، أي إيجاد أمة محسنة (بالمخرمه، 2014)، وهي إذ تتخلق بهذا إنما تتصف بما وصف الله به نفسه قائلاً: ﴿وَتَرَى الْجِبَالَ تَحْسَبُهَا جَامِدَةً وَهِيَ تَمُرُّ مَرَّ السَّحَابِ صُنِعَ اللَّهُ الَّذِي أَنْفَعَنَ

كُلَّ شَيْءٍ إِنَّهُ حَبِيرٌ بِمَا تَفْعَلُونَ ﴿﴾ (القرآن. النمل 27:88)، وقوله كذلك: ﴿﴾ لَقَدْ خَلَقْنَا الْإِنْسَانَ فِي أَحْسَنِ تَقْوِيمٍ ﴿﴾ (القرآن. التين 4:95)، أي خلق الإنسان تام الخلق متناسب الأعضاء (تفسير السعدي، 1430هـ).

الجودة وإن طور الغرب أسسها الحديثة كما نراها في عصرنا هذا، فقد جاء بها ديننا الحنيف منذ 14 قرناً، وحث عليها في نصوص كثيرة؛ فهذا سيدنا يوسف عليه السلام لما اصطفاه الملك، طلب منه أن يوليه خزان مصر خلال سنوات القحط، لأنه أدري وأقدر على إجادة عمله وعبر عن ذلك بصفتي الحفظ والعلم، كأساس لنجاح عمله وسبب لجودته وإتقانه، فبالحفظ يكون قد صان الأمانة ومنعها من الضياع، وبالعلم قد أعطى لكل ذي حق حقه، وهذا ما يتوجب عليه فعله لكي يكون قد أدى عمله بإتقان ونجح في عمله، قال تعالى ﴿﴾ قَالَ اجْعَلْنِي عَلَىٰ خَزَائِنِ الْأَرْضِ إِنِّي حَفِيظٌ عَلَيْمِ ﴿﴾ (القرآن. يوسف 12:55)، حيث عرف من نفسه من الكفاءة والأمانة والحفظ ما لم يكونوا يعرفونه (تفسير السعدي، 1430هـ). كما أن الإسلام يحثنا على ضرورة التحلي بالقيم الإيمانية، ومنها الإيمان بأن العمل عبادة وطاعة لله عز وجل، وأن الله عز وجل سوف يحاسبنا يوم القيامة على أعمالنا، قال الله تبارك وتعالى: ﴿﴾ وَقُلْ اْعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ إِلَىٰ عَالِمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ ﴿﴾ (القرآن. التوبة 9:105)، أي مهما عملتم من عمل فإن الله مطلع عليكم (تفسير السعدي، 1430هـ)، كما حثنا الإسلام بالالتزام بالأخلاق الفاضلة، ومنها: القوة والأمانة والصدق والإخلاص والإتقان والإبداع والابتكار والوفاء، ولقد أشار القرآن إلى ذلك على لسان ابنة سيدنا شعيب عليه السلام، عندما زكّت سيدنا موسى عليه السلام للعمل عند أبيها: ﴿﴾ قَالَتْ إِحْدَاهُمَا يَا أَبَتِ اسْتَأْجِرْهُ إِنَّ خَيْرَ مَنِ اسْتَأْجَرْتَ الْقَوِيُّ الْأَمِينُ ﴿﴾ (القرآن. القصص 28:26)، فالضعيف لن يقدر على تحقيق الأمانة رغم اتصافه بها ما لم يكن قوياً وقادراً على تحقيقها، وبالتالي فإن مدار هاتين الصفتين يدور حول

إحسان العمل وإجادته، فقال تعالى: ﴿الَّذِي خَلَقَ الْمَوْتَ وَالْحَيَاةَ لِيَبْلُوَكُمْ أَيُّكُمْ أَحْسَنُ عَمَلًا وَهُوَ الْعَزِيزُ الْعَلِيمُ﴾ (القرآن. الملك 2:67)، أي أخلصه وأصوبه (تفسير السعدي، 1430هـ)، فالعبرة ليست بكثرة العمل بقدر ماهي بحسنه.

وفي السنة النبوية نجد أن النبي صلى الله عليه وسلم أمر بإتقان العمل وحث عليه، ففي الحديث الشريف عن أم المؤمنين عائشة رضي الله عنها قالت قال رسول الله صلى الله عليه وسلم: "إِنَّ اللَّهَ تَعَالَى يُحِبُّ إِذَا عَمِلَ أَحَدُكُمْ عَمَلًا أَنْ يُتَّقِنَهُ" (رواه البيهقي)¹، وقال صلى الله عليه وسلم "إن الله كتب الإحسان على كل شيء" (رواه مسلم)²، وهكذا نرى أن الإسلام لم يدع فقط إلى العمل، بل دعا إلى إتقانه وإجادته.

كما أن الصحابة الكرام ممن اشتهروا بعدلهم وتدقيقهم ساروا على النهج الكريم في أمور المسلمين، فقد قال عمر بن الخطاب رضي الله عنه لمن حوله يوماً: "أرايتم إذا استعملت عليكم خيراً من أعلم ثم أمرته بالعدل أكنث قضيت ما عليّ؟ قالوا: نعم. قال: لا، حتى انظر في عمله أعمل بما أمرته أم لا" (سلطان، 2011).

ومن هنا نجد أن فكرنا الإسلامي عني بالمعرفة والقيم التي تدعو وتحض على الإلتزام بمبادئ العدل والأداء الجيد، ويؤكد على تطبيق مفاهيم نظام إدارة الجودة الشاملة في كل شؤون الحياة اليومية للأفراد،

1- البيهقي. د.ت. شعب الإيمان. (الإنترنت). رقم الحديث 334/4.

<http://www.ahlalhdeth.com/vb/showthread.php?t=3253>

تاريخ التصفح 2016/9/15

2- ابن رجب الحنبلي. 2001. جامع العلوم والحكم. (الإنترنت). رقم الحديث 7.

http://library.islamweb.net/newlibrary/display_book.php?flag=1&bk_no=81&ID=85

تاريخ التصفح 2016/9/15

وهذا هو روح ومنهجية إدارة الجودة الشاملة، حيث أن أسلوب الجودة الشاملة نجده في تعاليم الدين الإسلامي بكل مفاهيمه، وجودة الإدارة هي ما يسميها الدين الإسلامي بالإتقان، والمسلم مطالب بإتقان عمله لإرضاء الله تعالى عز وجل ثم إرضاء الآخرين، ففي الشريعة الإسلامية مبادئ ومفاهيم لإدارة الجودة الشاملة، تدعو إلى مراعاة الإتقان من خلال القيم، العمل، المهارات، الوقت، الناس، الموارد، المعاملة، المقاييس. ومما سبق يتضح أن جذور إدارة الجودة الشاملة تعود لديننا الإسلامي الحنيف في قيمه الروحية العليا ومبادئه السامية الرفيعة، (اللهيبي، 2013).

وأخيراً فبالإتقان تتقدّم الأمة وتحقق ريادتها الواجبة في مختلف المجالات، صناعية وتجارية وزراعية، وبهذا يقدم المسلمون أنفسهم للعالم الذي لا يُقدّر إلا الأقوياء في العلم والتقنية والإدارة والتخطيط والتنمية الشاملة والإعلام المبدع والاقتصاد القوى، ومع الأسف فإن حظّ المسلمين في هذه الجوانب متواضع ومحدود.

3.2 جودة المراجعة:

1.3.2 مفهوم جودة المراجعة:

لقد حظى موضوع جودة المراجعة باهتمام كبير من قبل الباحثين في مجال المراجعة سواء على مستوى الهيئات المهنية أو الجهات الأكاديمية، ويرجع السبب في ذلك إلى أن جودة المراجعة العالية تعدّ السند الأساسي لثقة المستثمرين في المعلومات المالية وغير المالية، كما أنّها تلعب دوراً تكاملياً في المساهمة في النمو الاقتصادي للمجتمع واستقراره المالي (Wong, 2004)، كما يرجع هذا الاهتمام إلى صعوبة تحديد هذا المفهوم لارتباطه بجملة من المحددات المتغيرة والنسبية وعدة أسباب أخرى. إن مفهوم جودة المراجعة

يختلف باختلاف وجهات نظر الفئات المستفيدة، من مراجعين، ومعدّي القوائم المالية، ومستخدمي

القوائم المالية، ويتحدد مفهوم جودة المراجعة بمستويين هما : (الشاطري وآخرون، 2006).

- **مفهوم عام:** ويتحدد من خلال وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، ويعبر عن خصائص الرأي المهني

للمراجع، والذي يحقق إشباعاً لاحتياجاتهم في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة المراجعة.

- **مفهوم تشغيلي:** ويتحدد من خلال وجهة نظر المراجعين فيما يتعلق بأداء مهمة المراجعة من حيث

درجة الالتزام بالمعايير المهنية، ومدى الالتزام بالخطط والبرامج والموازنات الموضوعية، واتجاه ودرجة

اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي توجد في القوائم المالية والتقرير عنها.

إن مفهوم جودة المراجعة من المفاهيم المثيرة للجدل التي لم يستقر عليها الفكر المحاسبي بعد، فضلاً عن

تعدد الأطراف المهتمة بنتائج عملية المراجعة واختلاف إدراكها لطبيعة وحدود هذه الجودة، ويصعب

تحديد قيمتها المادية، هذا من جهة ولوجود تباين شديد في أداء وتقديم الخدمة من وقت لآخر من جهة

أخرى، (أبو يوسف، 2011)، وقد أشار المسح الذي قام به كل من (Geiger & Epstein) سنة

1994م إلى أن 70% من المستثمرين يعتقدون أن عملية المراجعة يجب أن توفر تأكيد مطلق بأن

القوائم المالية للمؤسسة لا تتضمن أخطاء مادية أو غش، كما يجب على المراجع أن يعمل على تحسين

جودة عملية المراجعة بشتى الطرق، وأن يقوم بتقييم المخاطر بهدف تجنب التقاضي والتقليل من عدم رضا

العملاء، والحد من الأضرار التي قد تلحق بسمعته نتيجة القيام بعمليات المراجعة ذات الجودة المنخفضة،

(Thomas, 2003).

كما أكد بعض الباحثين أن لدى كل طرف من الأطراف المعنية بعملية المراجعة منظور مختلف عن ما هو مقصود بجودة المراجعة، "فالمراجع يهتم بإتمام عملية المراجعة بأسلوب موضوعي منظم في ظل المعايير المهنية والمسؤوليات القانونية، وهو يحاول بذلك القيام بعملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة من وجهة نظره، وذلك من خلال الإهتمام بإجراءات تنفيذ المراجعة أكثر من نتائجها، ومن ناحية أخرى ترى إدارة المؤسسة محل المراجعة إن جودة المراجعة تكمن في إضفاء الثقة على القوائم المالية وتأكيد وفاء الإدارة لمسؤولياتها عن إدارة الموارد الاقتصادية للوحدة، كما أن الجودة من وجهة نظر الطرف الثالث هي تأكيد صدق القوائم المالية التي يعتمدون على معلومتها في اتخاذ قراراتهم"، (نور وآخرون، 2007)، وفيما يؤكد البعض الآخر هذا الرأي فإنه يضيف بأن فريق مراجعة النظير (الزملاء) ممكن أن ينظر للجودة بنظرة مختلفة عن مكتب المراجعة الذي أدى عملية المراجعة، بل أن الشركاء داخل مكتب المراجعة يدركون جودة المراجعة بطريقة مختلفة عن أعضاء فريق المراجعة، مع ذلك فإن جميع هذه الأطراف لديهم رغبة مشتركة وهي بلوغ مراجعات عالية الجودة، (الأهدل، 2008).

إن تحديد مفهوم لجودة المراجعة يعتبر من الأمور الصعبة، وذلك لاختلاف طبيعتها وتعدد المستفيدين منها، إلا أن جودة المراجعة تعد مطلباً أساسياً لكافة المستفيدين من مهنة المراجعة، وترجع صعوبة وضع مفهوم محدد لجودة المراجعة إلى العديد من الأسباب منها: (رحماني وآخرون، 2014).

- كون الخدمات على خلاف السلع المادية لا يمكن اختبارها مقدماً، كما أن هناك صعوبة في قياس جودة المراجعة بعد إتمام عملية المراجعة لعدم وجود مقاييس محددة لها، بالإضافة إلى عدم توافر الخبرة لدى المستفيدين من هذه الخدمة.

- كون كل جهة من الجهات المهتمة بعملية المراجعة تتخذ نظرة مختلفة لمفهوم جودة المراجعة، فمستخدمو القوائم المالية ينظرون إلى جودة المراجعة بشكل مختلف عن نظرة إدارة المنشأة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، كما أن أعضاء مكتب المراجعة قد ينظروا إليها بإسلوب مختلف عن الإدارة، كذلك فإن فريق مراجعة النظير قد ينظر لجودة المراجعة بوجهة نظر مختلفة عن مكتب المراجعة الذي أدى عملية المراجعة، بل أن الشركاء داخل مكتب المراجعة الواحد قد تكون لديهم وجهة نظر لمفهوم جودة المراجعة بطريقة مختلفة عن أعضاء فريق المراجعة، مع ذلك فإن جميع هذه الجهات تسعى إلى تحقيق مستوى مقبول ومرتفع من جودة المراجعة.

تجدر الإشارة إلى أن الاختلاف حول مفهوم موحد لجودة المراجعة كان أكثر وضوحاً على مستوى الدراسات الأكاديمية، فلم تتفق مجمل الدراسات على مفهوم موحد ومرجعي لجودة المراجعة، حيث أن الباحثين تبنوا العديد من المداخل لتعريفها، فمنهم من ربط بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء والغش في القوائم المالية، ومنهم من ربط بينها وبين مدى الالتزام بالمعايير المهنية، في حين ربط فريق ثالث بين جودة المراجعة وتحقيق أهداف كافة الأطراف المشتركة فيها (رحماني وسردوك، 2014).

أما من وجهة نظر الهيئات المهنية لمراجعة الحسابات، فإن مفهوم جودة المراجعة يتمثل في الالتزام بالمعايير المهنية، ومعايير الأداء بالنسبة للأفراد بمكاتب وشركات المراجعة، حيث تتمثل معايير الأداء التي يجب أن يلتزم بها الأفراد داخل منشأة المراجعة في جملة من المتطلبات الأخلاقية كالنزاهة والموضوعية والاستقلالية، وكذلك توفر المهارات والتأهيل والكفاءة في أعضاء الفريق من أجل القيام بالمهام والمسؤوليات الموكلة لهم، وتخصيص الموارد البشرية بالتوافق مع خبراتهم ومهاراتهم وطبيعة المهام الموكلة لديهم (جبران، 2010).

ومن بين أكثر التعاريف استخداماً في العديد من الدراسات السابقة التي تناولت مفهوم جودة المراجعة، ما تناولته دراسة (De Angelo, 1981)، حيث تعتبر هذه الدراسة من أوائل الدراسات التي بحثت جودة المراجعة والعوامل المؤثرة عليها، وقد تم تطبيقها في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث تم تعريف جودة المراجعة بأنه احتمال قيام المراجع باكتشاف الأخطاء والثغرات المادية في النظام المحاسبي للعميل، والعمل على تسجيل ذلك في التقرير النهائي والذي يصدره فيما بعد، وهدفت الدراسة إلى مناقشة العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة، خصوصاً مع تزايد مزاعم المنظمات المهنية ومكاتب المراجعة الصغيرة بعدم وجود مثل هذه العلاقة على أساس أن المعايير المهنية تعمل على تجانس الخدمات المقدمة من قبل جميع مكاتب المراجعة (الجدعاني والعنقري، 2009).

واستخدمت الباحثة الأسلوب التحليلي والذي أوضحت من خلاله أن تقييم جودة المراجعة يعد أمر صعب ومكلف بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، وذلك لأنهم لا يستطيعون ملاحظة إجراءات تنفيذ عملية المراجعة التي يقوم بها المراجعون، كما أن مستوى جودة المراجعة يختلف من عميل إلى آخر، ومن فترة زمنية إلى أخرى، مما يجعلهم يعيدون تقييم جودة المراجعة مع مرور الوقت ولكل عميل بشكل منفصل. وتوصلت إلى أن حجم مكتب المراجعة يؤثر إيجابياً على جودة المراجعة على أساس أن مكاتب المراجعة الكبيرة تمتلك عدد كبير من العملاء، مما يزيد من الأتعاب الكلية لها ومن ثم تقل أهمية أتعاب المراجعة والتي يتم اكتسابها من أحد العملاء، وبالتالي يقل الدافع لدى مكاتب المراجعة للخضوع لأي ضغط من قبل العميل بهدف الاحتفاظ به، وعلى العكس من ذلك يتم في مكاتب المراجعة الصغيرة.

كذلك فإن مكاتب وشركات المراجعة الكبيرة عندما تقوم بالمراجعة على عدد كبير من العملاء بعكس الشركات الصغيرة، فإن أي تقارير تنقصها الجودة لبعض العملاء سيؤدي ذلك إلى فقدان العدد الأكبر

من العملاء الباقين، وبالتالي خسارة أجور المراجعة، بالإضافة إلى السمعة والشهرة، وهذا ما يدفع هذه الشركات للاهتمام بجودة المراجعة لديها للإحتفاظ بالعدد الأكبر من العملاء وجذب عملاء آخرين أيضاً.

2.3.2 جودة المراجعة وعلاقتها ببعض النظريات العلمية:

1.2.3.2 جودة المراجعة وعلاقتها بنظرية الوكالة:

بصفة عامة تلعب المراجعة دوراً هاماً في ظل علاقة (الوكيل . الموكل)، حيث تنتج علاقة الوكالة بين المالك والمدير تعارض طبيعي في المصالح، وكمثال على ذلك يقوم مراجعو الحسابات بتقديم تقاريرهم إلى المساهمين، ولكن في حالات كثيرة يكون قرار إعادة تعيينهم في يد مجلس الإدارة من الناحية الواقعية، ولذا قد يوجد تعارض بين تأديتهم لواجبهم بطريقة صحيحة وفي نفس الوقت احتفاظهم بعلاقات طيبة مع أعضاء مجلس الإدارة، وينبغي على الموكل معرفة هذه الجوانب حتى يمكنه اتخاذ القرارات السليمة. ونتيجة لتعارض المصالح بين الإدارة والمالكين، وتقية أصحاب المصالح في المنشأة وعلى وفق مبدأ الاختيار العقلاني الذي بموجبه يحاول كل طرف تعظيم منفعته الخاصة، فقد نشأت نظرية الوكالة كمحاولة لحل مشكلة تعارض المصالح، وذلك من خلال نظرتها إلى المنشأة على أنها سلسلة من التعاقدات الاختيارية بين الأطراف المختلفة في المنشأة، من شأنها الحد من سلوكيات الإدارة بتغليب مصالحها الشخصية على مصالح الأطراف الأخرى (نوري، وسلمان، 2014).

إن الحاجة للمراجعة تختلف باختلاف أنواع الشركات (مشروعات فردية، شركات أشخاص، شركات مساهمة)، وتعتبر الشركات المساهمة هي أكثر الأنواع أهمية لما لها من دور فعال في إنعاش الاقتصاد

القومي، كما أنها أكثر الأنواع طلباً على المراجعة، وذلك نتيجة لانفصال الملكية وكبر حجم صراعات الوكالة، بالإضافة إلى أن المراجعة إلزامية على هذا النوع من الشركات.

وقد أوضح (أحمد، 2009) أن الشركات كبيرة الحجم تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة وتزداد فيها صراعات الوكالة، ويميزوا بين ثلاثة أنواع من الصراعات التي حددتها الدراسات السابقة: الصراعات بين الملاك والمدراء، والصراعات بين المدراء والموظفين، والصراعات بين الملاك والدائنين. وخلصوا إلى أنه كلما زادت حدة الصراعات كلما زاد الطلب على المراجعة ذات الجودة العالية.

وعلى هذا الأساس فإنه هناك علاقة وطيدة بين جودة المراجعة ونظرية الوكالة، ووفقاً لأدبياتها لا بد الأخذ بعين الاعتبار لصراعات الوكالة، حيث تعتبر المراجعة الخارجية آلية فعالة في الحد من الصراعات داخل أطراف الوكالة. وتزداد حدة الصراعات نتيجة إنتاج معلومات مالية دون المطلوب (Miettine, 2007)، حيث هناك علاقة ايجابية بين الطلب على جودة المراجعة وصراعات الوكالة، فكلما زاد عدد المساهمين والدائنين زاد الدافع لمراقبة أداء المنشأة، وبالتالي زادت رغبة هذه الأطراف في تحقق جودة عالية من المراجعة، وهذا يعني أن الملاك والدائنين يمثلون أجهزة مراقبة فعالة للمنشأة التي يمولونها، وكلما زاد عدد الملاك وزاد حجم الدائنية زاد الدافع لمراقبة سلوك المنشأة ومن ثم تطالب هذه الأطراف بجودة مراجعة أعلى، وكذلك تطلب إدارة المنشأة جودة مراجعة بدرجة عالية لرغبتها في زيادة مصداقية المعلومات المالية.

2.2.3.2 جودة المراجعة وعلاقتها بالنظرية المؤسسية:

سميت بالنظرية المؤسسية لأن أصحاب هذه النظرية يرون بأهمية المؤسسات، ويركزون على دورها وتأثيرها في السلوك الإنساني عموماً، وفي الحياة السياسية خصوصاً، وفي السياسات العامة بوجه أخص،

(بلحاج، 2014). إن العمل المؤسسي هو العمل المبني على النظام والأسس والمبادئ والأركان والقيم التنظيمية الواضحة والمحددة، مع احترام العمل وأدائه بشكل منسق، والتوازن بين المصلحة العامة والمصلحة الخاصة، وبين متطلبات الأفراد ومتطلبات العمل، في بيئة من الوضوح والشفافية، تحكمها المعايير الدقيقة واللوائح العادلة والمرنة، وتصبح كل الفرص متكافئة أمام الجميع، في العطاء والمنع، محكومة بمدى القرب أو البعد من تلك المعايير أو الإخلال بتلك اللوائح.

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذلك التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر في المؤسسة، مما أوجب على المؤسسة تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة، وكذلك النشاطات التي تقوم بها (براق وآخرون، 2012). ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر، وعلى هذا الأساس نشأت المراجعة لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات. فقد كان لظهور الثورة الصناعية أثر كبير على الأنشطة الاقتصادية من حيث تنظيمها وعملها بحيث يظهر هذا جلياً من خلال انفصال الملكية عن الإدارة على خلاف ما كان سابقاً، وبالتالي لم يعد للمالك أي دخل في المؤسسة من ناحية تسييرها ومراقبتها، بحيث جعله لا يتطلع بشكل مباشر وكافي على واقع المؤسسة الحقيقي وكذلك وجهة رأس ماله المساهم به في المؤسسة، ومنه أصبح من الضروري وجود طرف ثالث آخر محاييد كواسطة بينه وبين المؤسسة يطلع من خلالها المتعاملين على حالة المؤسسة، وفي نفس الوقت يقدم النصيح للإدارة من أجل تصحيح الأخطاء والتلاعبات التي قد تحدث، وهذا عن طريق المراجعة التي يقوم بها في المؤسسة المعنية بالاعتماد على وسائل إجراءات خاصة.

3.2.3.2 جودة المراجعة وعلاقتها بالنظرية القانونية:

تقوم في كل المجتمعات الإنسانية خاصةً في وقتنا الحاضر مجموعة من القواعد القانونية التي تنظم علاقات الأفراد بعضهم ببعض، وعلاقات المتولين مختلف وظائف السلطة على مستوياتها المختلفة، والقانون هو الأداة التنظيمية التي يلجأ إليها المشرع لوضع القواعد العامة (الملزمة) في مختلف الميادين ومنها ميدان المراجعة، ولا يمكن القيام بالنشاطات الاقتصادية (تملك، إيجار، بيع، شراء، ...) إلا من خلال إطار قانوني يسمح بذلك، فالقانون ينظم العلاقات بالعقود التجارية، ويفض المنازعات بين الأفراد والجماعات والدول. وبالمقابل فإن القانون يعكس الظروف الاقتصادية والاجتماعية في المجتمع، وعندما يضع المشرع المبادئ القانونية يأخذ بالإعتبار فيما يأخذه الظروف والعلاقات الاقتصادية السائدة، حيث أن الحياة في جماعة تتطلب تنظيم سلوك أفرادها وعلاقاتهم عن طريق وضع قواعد تبين لكل منهم ما له من حق، وما عليه من واجب، لمنع أي تداخل بين المصالح، ولتجنب الفوضى، واختلال التوازن (الداودي، 2004).

والمراجعة ليست إستثناء، فمهنة المراجعة هي في الواقع وفي جميع الدول تنظمها قوانين وتشريعات ومراسيم تنص على أحكام خاصة بهذه المهنة وتضع الواجبات المهنية الخاصة بها، كما تمارس هذه المهنة تحت سلطة هيئة معينة لها نظامها الداخلي. وتنشأ المسؤولية القانونية من مخالفة أعضاء المهنة للقوانين المنظمة للمهنة والواجبات المهنية والنظام الداخلي للهيئة التي يعملون تحت سلطتها، وهذه الهيئة هي التي تضع عقوبات تأديبية للمخالفين حسب درجة خطورة المخالفة المرتكبة وتسهر على تنفيذها (برير، 2014)، كما أنه قد تزيد أهمية القانون في مهنة المراجعة عن غيرها من المهن؛ ذلك لأن مهنة ومهمة المراجع لا تتم فقط المساهمين والأسواق المالية التي تتداول فيها الأسهم بطريقة قانونية، بل تتم وبدرجات مختلفة العديد من الأشخاص الذين لديهم مصلحة مع المنشأة المراقبة، سواء لأهم يعملون

بداخلها كالمراجعين، أو لأنهم تربطهم علاقات اقتصادية معها كالمستثمرين والمصارف والدائنين... إلخ. إن كل هؤلاء ينتظرون من المراجع أن يبذل العناية المهنية اللازمة في تأدية مهامه، وفي حالة لم يبذل هذه العناية المهنية، فإنهم لهم الحق في طلب التعويض عن الضرر الذي قد ينتج عن ذلك واضعين بذلك المراجع أمام مسؤولية قانونية.

إن ما تشهده اليوم مهنة المراجعة من اتهام بالتقصير في أداء المراجع لعمله وانخفاض جودة المراجعة، فهو في الغالب يرجع عندما لا يتولى المراجع أداء مهامه على أكمل وجه، أو عندما يتخلى على إحدى التزاماته مثل غياب أو عدم كفاية الرقابة التي يمارسها أو عدم كشف بعض الحقائق المتعلقة بأعمال الغش والتلاعب، وبشكل عام يصبح المراجع مداناً في حالة مخالفته للقوانين والتشريعات والتنظيمات والقواعد المهنية؛ وفي كل عمل مخالف للأمانة والشرف والسلوك المهني (غزال ويحيى، 2013).

4.2.3.2 جودة المراجعة وعلاقتها بالمبادئ الإسلامية:

تؤكد هذه العلاقة على أن ظاهرة التدين تنبع من فطرة الإنسان وكيونته وليس من أي دافع خارجي آخر، قال تعالى: ﴿فَأَقِمْ وَجْهَكَ لِلدِّينِ حَنِيفًا فِطْرَةَ اللَّهِ الَّتِي فَطَرَ النَّاسَ عَلَيْهَا لَا تَبْدِيلَ لِخَلْقِ اللَّهِ ذَلِكَ الدِّينُ الْقَيِّمُ وَلَكِنَّ أَكْثَرَ النَّاسِ لَا يَعْلَمُونَ﴾ (القرآن. الروم 30: 30)، فالله سبحانه يأمر بالإخلاص له في جميع الأحوال فهو الطريق المستقيم الموصل إلى الله وكرامته (تفسير السعدي، 1430هـ)، فالناس مفطورون على التدين، وقد يغفل الإنسان عن ذلك بعض الأحيان بسبب ما يعتريه من سهو وهو ولذات منسية سريعة الفوت، ولكنه سرعان ما يعود بحكم فطرته إلى الله تعالى عندما يواجه الشدائد وتفقد الحياة رتابتها فهناك لا يرى في سوى الله منقذاً أو مخلصاً، ولا يرى غيره ولياً ولا نصيراً، قال تعالى: ﴿هُوَ الَّذِي يُسَيِّرُكُمْ فِي الْبَرِّ وَالْبَحْرِ حَتَّى إِذَا كُنْتُمْ فِي الْفُلِكِ وَجَرَّتْ بِكُمْ بَرِيحٌ طَيِّبَةٌ وَفَرِحْتُمْ بِهَا

جَاءَتْهَا رِيحٌ عَاصِفٌ وَجَاءَهُمُ الْمَوْجُ مِنْ كُلِّ مَكَانٍ وَظَنُّوا أَنَّهُمْ أُحِيطَ بِهِمْ دَعَوُا اللَّهَ مُخْلِصِينَ لَهُ الدِّينَ لَئِنِ
أُنزِلَتْنا مِنْ هَذِهِ لَنَكُونَنَّ مِنَ الشَّاكِرِينَ (22) فَلَمَّا أُنجَاهُمْ إِذَا هُمْ يَبْعُونَ فِي الْأَرْضِ بِعَيْرِ الْحَقِّ... ﴿...﴾
(القرآن. يونس 10: 22-23).

ويقول «جان دايرث»: الأستاذ بجامعة كولمبيا حول الدين وأصالته في المجتمع البشري: (إنك لن تجد
أي ثقافة لدى أي أمة من الأمم وقوم من الأقوام إلا يكون في تلك الثقافة شكل من أشكال التدين وأثر
بارز للتدين، وإن جذور التدين ممتدة إلى أعماق التاريخ إلى الأعماق المجهولة من التاريخ السحيق البعيد
غير المدون). (شحاته، د.ت).

ويعتبر علم المراجعة والرقابة من العلوم الاجتماعية النافعة للفرد وللمنشآت والمجتمع بأسره، لأن من
مقاصدها الرئيسية اكتشاف الأخطاء بكافة أنواعها، والتوجيه والإرشاد إلى الإيجابيات لتنميتها،
والسلبات لمعالجتها وتجنبها، وهذه مقاصد محمودة وقديمة منذ أن خلق الله سبحانه وتعالى الإنسان الذي
يخطئ وينسى، ويحتاج إلى من يصوبه ويذكره. لذا فإن اعتقاد المراجع أن الله تعالى رقيب على أعماله
كلها وسوف يحاسبه يوم القيامة عن كل صغيرة وكبيرة فيتخذ الحيطة من ذلك بتجنب ما يستوجب
العقاب (المحاسبة الذاتية)، قال الله تعالى: ﴿فَمَنْ يَعْمَلْ مِثْقَالَ ذَرَّةٍ خَيْرًا يَرَهُ (7) وَمَنْ يَعْمَلْ مِثْقَالَ ذَرَّةٍ
شَرًّا يَرَهُ (8)﴾، (القرآن. الزلزلة 99: 7-8)، فهذه الآية غاية الترغيب في فعل الخير ولو قليلاً،
والترهيب من فعل الشر ولو حقيراً (تفسير السعدي، 1430هـ)، وقال أيضاً: ﴿إِنَّ اللَّهَ كَانَ عَلَىٰ كُلِّ
شَيْءٍ حَسِيبًا﴾، (القرآن. النساء: 86)، فيحفظ على العباد أعمالهم، حسنها وسيئها، صغيرها وكبيرها،
ثم يجازيهم بما اقتضاه فضله وعدله وحكمه الحمود (تفسير السعدي، 1430هـ)، وفي إحدى الدراسات
لفحص تأثير النظريات الأخلاقية والتدين على الوعي الأخلاقي للمحاسبين والمراجعين، فقد أجرى

استبيان على 219 مستجوب منهم في مواقع مختلفة من تركيا، وأشارت النتائج إلى أن التدين في المهنة له تأثير إيجابي على الوعي الأخلاقي للمحاسبين والمراجعين (المعصراوي، 2018). لهذا وجب على المراجع أن يتذكر دائماً أنه مسئول أمام الله تعالى، ثم أمام مجتمعه، ومهنته ورؤسائه (بالنسبة للمراجع الداخلي)، وعميله (بالنسبة للمراجع الخارجي)، وأخيراً أمام نفسه، فعليه أن يبادر الى محاسبة نفسه في كل تصرفاته (المحاسبة الذاتية)، ومن أقوال عمر بن الخطاب (رضي الله عنه): [حاسبوا أنفسكم قبل أن تحاسبوا، وزنوا أعمالكم قبل أن تزنوا، فإنه أهون عليكم في الحساب غداً أن تحاسبوا أنفسكم اليوم...]، ولا جدوى من المحاسبة الذاتية مالم تكن مرتبطة بعقيدة الايمان باليوم الآخر والحساب على الأعمال والثواب والعقاب، كما ينبغي للمراجع مراعاة توافق سلوكه وتصرفاته - في أثناء تأديته لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية - مع القيم الإيمانية المستمدة من أحكام ومبادئ الشريعة الإسلامية (علي، 2012).

3.3.2 تعريف جودة المراجعة:

على الرغم من أهمية مفهوم جودة المراجعة، إلا أنه لم يرد تعريف واضح وشامل ومتفق عليه من قبل الباحثين والدارسين، ويرجع ذلك إلى النظر إليها من وجهات نظر متعددة ومختلفة، ولقد تبنت الدراسات الأكاديمية والمنظمات المهنية العديد من المداخل لتعريف جودة المراجعة، فمنها من ربط جودة المراجعة بمدى التزام المراجع بالمعايير المهنية، ومنها من ربط جودة المراجعة باحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء والمخالفات الجوهرية بالقوائم المالية والتقارير عنها، ومنها من ربط جودة المراجعة بتحقيق أهداف كافة الأطراف المشتركة في عملية المراجعة، وبالتالي فإن ما قد يعتبر مرضياً لطرف أو أكثر قد لا يكون كذلك بالنسبة للأطراف الأخرى، مما يجعل جودة عملية المراجعة مفهوم نسبي يختلف باختلاف إدراك الأطراف

المختلفة لطبيعة هذه الجودة وأبعادها (بوسنة، 2012)، وفيما يلي أهم التعريفات التي وردت بالأدب

المحاسبي عن مفهوم جودة المراجعة سواء من قبل المنظمات المهنية أو الدراسات الأكاديمية:

1.3.3.2 على مستوى المنظمات المهنية:

أوضحت نشرة معايير المراجعة رقم (4). (SAS.N04) التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) عام 1974 أن "جودة المراجعة تتحقق من خلال الالتزام بمعايير المراجعة ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب المراجعة ومن خلال الالتزام بقواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة" (علي وآخرون، 2009)، ومن ناحية أخرى أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى مفهوم جودة المراجعة في المعيار الدولي (220)، حيث أوضح هذا المعيار أن أدوات الرقابة على جودة المراجعة تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في مكاتب المراجعة للتأكد من أن أعمال المراجعة التي تم إنجازها قد تم أداؤها وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها والتزاماً بقواعد وسلوكيات المهنة، كما تناول معيار المراجعة الدولي رقم (1) لرقابة الجودة، حيث ذكر أنه من أهم المبادئ التي تحكم عملية المراجعة هو مبدأ العناية المهنية الواجبة أو توافر المهارة والكفاءة للمراجع وارتباط ذلك بوضوح بمفهوم الجودة، حيث نص على أن يستعين المراجع بأشخاص تتوافر لديهم الخبرة والكفاءة المقبولة والتدريب اللازم والكفاءة العلمية والمهارة المتخصصة (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2009)، كما قام الاتحاد بإجراء تعديل لعدد من معايير المراجعة الدولية بهدف توضيح وتحديث الأسس التي يمكن أن تُبنى عليها المراجعة، وتعد هذه التعديلات كانعكاس للأزمات المالية، ومن بين هذه التعديلات تعديل معيار المراجعة رقم (230) الذي يركز على المتطلبات الأخلاقية والاستقلال، كما تم تعديل معيار

المراجعة رقم (260) الذي أكد على ضرورة توافر عنصر المهارة لدى المراجع، مما يزيد في جودة المراجعة سواء على مستوى الفحص أو على مستوى مكاتب المراجعة.

ومن هنا نلاحظ أن مفهوم الجودة من منظور الهيئات المهنية يتمثل في الالتزام بمعايير المراجعة، ومعايير لأداء الأفراد داخل منشأة المراجعة، وتتعلق معايير الأداء بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في مكاتب المراجعة مثل النزاهة والموضوعية والاستقلال وتوافر المهارات والكفاءة في الأفراد على المهام بصورة تحقق الموازنة بين خبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة وتوافر توجيه وإشراف كامل على أداء العاملين بمنشأة المراجعة، وأخيراً ضرورة الفحص المستمر لفاعلية السياسات والإجراءات المطبقة للرقابة على الجودة.

إن جودة المراجعة بحد ذاتها تعتبر هدفاً لمكتب المراجعة، وهي ترتبط كمنتج، وهذا المنتج ينبغي أن يشبع منافع أصحاب الطلب عليه. ومن أجل ذلك اهتمت المنظمات المهنية بإنشاء لجان، وإصدار معايير تستهدف الارتقاء بجودة المراجعة، ويقصد بها مجموعة من الخصائص الفنية النوعية في المراجعة، والتي تشبع حاجات أصحاب المصلحة في المشروع بخصوص توفير آلية لمراقبة الأداء المالي والاقتصادي للمشروع (دحدوح وآخرون، 2009).

أما رقابة الجودة فتشمل الوسائل والأساليب والطرق التي يتم استخدامها للتأكد من قيام منشأة المراجعة بمقابلة مسؤولياتها المهنية في مواجهة العملاء، وتتضمن هذه الوسائل والأساليب الهيكل التنظيمي لمنشأة المراجعة والإجراءات التي تقوم بها (بوشناق، 2012)، وأخيراً نلاحظ أن جودة المراجعة من منظور المنظمات المهنية يتمثل في الالتزام بمعايير المراجعة.

2.3.3.2 على مستوى الدراسات الأكاديمية:

من خلال استقراء الدراسات التي تناولت جودة المراجعة نلاحظ أن الباحثين تبني العديد من المداخل لتعريف جودة المراجعة، فنجد بأن بعض الدراسات تبنت مفهوماً لجودة المراجعة يقوم على أساس خلو القوائم المالية من الأخطاء أو التحريفات الجوهرية، فحين نجد بأن بعض الدراسات تبنت مفهوماً لجودة المراجعة يقوم على أساس الإلتزام بالمعايير المهنية، كما ربطت دراسات أخرى جودة المراجعة بتحقيق أهداف كافة الأطراف المشتركة في عملية المراجعة، بينما نظرت أخرى لجودة المراجعة من منظور تدنية خطر المراجعة.

وتعتبر (De Angelo, 1981) من أوائل الباحثين الذين عملوا على وضع تعريف لجودة المراجعة، كما يعتبر تعريفها لجودة المراجعة من أكثر التعريفات التي لقيت قبولاً عاماً من العديد من الكتاب في مجال المراجعة، حيث عرفت جودة المراجعة بأنها "احتمال قيام المراجع باكتشاف خرق في النظام المحاسبي للعميل، والتقرير عن هذا الخرق"، كما عرفت De Angelo احتمال أن يقوم المراجع بالتقرير عن الأخطاء باستقلال المراجع. ومن ثم فانه وفقاً لتعريف De Angelo فإن جودة المراجعة تعني زيادة قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء المحاسبية وزيادة درجة استقلاله (Alan, 2007).

وقد أيد هذا الاتجاه عدد من الكتاب مثل (Watts & Zimmerman, 1983) اللذان أوضحا أن المراجعة الجيدة هي التي من خلالها ترتفع نسبة احتمال اكتشاف الأخطاء والمخالفات ذات الأهمية النسبية، وعلى ذلك تزداد جودة المراجعة كلما زاد هذا الاحتمال والعكس صحيح (أحمد، 2009).

ويرى (Colbert & Murray, 1998) إلى أن اكتشاف التحريفات والأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي يشير إلى إمكانية المراجع؛ أي بمعنى يعتمد على قدرات ومهارات المراجع، فالمراجع الذي لديه خبرة أفضل ومدرّب بشكل جيد يكون أكثر قدرة من غيره على اكتشاف الأخطاء، بينما يشير الإبلاغ عن ذلك إلى الإستقلالية؛ أي بمعنى أن المراجع الذي يتمتع باستقلالية أكثر من غيره يكون لديه قدرة أفضل في الإبلاغ عن الأخطاء المكتشفة (العبد الله والضليعي، 2007)، لذا ففي الوقت الذي يفترض أن تكون الإمكانيّة الفنيّة للمراجعين ثابتة بصرف النظر عن حجم الشركة، فإن جودة المراجعة هي دالة الإستقلالية (Ding & Jia, 2012).

وأخيراً عرفها (David & Neu, 1993) بأنها قدرة المراجع على اكتشاف واستبعاد الأخطاء والمخالفات الجوهرية في صافي الدخل الذي تفصح عنه القوائم المالية، وأن فشل المراجع في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية يمثل فشلاً في عملية المراجعة (برير، 2014).

وبالنسبة للباحثين الذين ربطوا بين جودة المراجعة ومدى التزام المراجع بالمعايير المهنية فقد عرف الصباغ خدمة المراجعة الجيدة بأنها تلك التي تُؤدى وفقاً لمعايير وإرشادات المراجعة، ووفقاً لقواعد السلوك والعرف المهني، وأضاف أن جودة المراجعة تعني الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة، وقواعد وآداب السلوك المهني، وإرشادات المراجعة، وكذلك القواعد والإجراءات التي تصدرها الهيئات المهنية لتنظيم مهنة المراجعة، والمحافظة على حياد ونزاهة المراجع (الصباغ، 1993)، كما عرف (Copley & Doucet, 1993) جودة المراجعة بأنها مدى التزام المراجع بالمعايير المهنية المتعلقة بالعمل الميداني ومعايير إعداد التقارير. أما (Krishnan and Schauer, 2000) فقد قاما بقياس جودة المراجعة بمدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها والخاصة بالتقرير.

وبخصوص الباحثين الذين ربطوا جودة المراجعة بتحقيق أهداف كافة الأطراف المعنية بعملية المراجعة، فقد عرف محمد جودة المراجعة بأنها تتمثل في الخصائص التي يتميز بها الرأي المهني للمراجع بما يؤدي إلى إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية، وذلك في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة المراجعة، وأكد على أن جعل احتياجات المستخدمين مقياساً لجودة المراجعة سيؤدي بالمهنة لتعديل المعايير بشكل مستمر مما يحقق تلك الاحتياجات، ويسد الفجوة بين ما تقدمه المهنة ويتوقعه المستخدمون وبالتالي زيادة رضا المجتمع عن المهنة، (الأهدل، 2008). كما عُرفت جودة المراجعة على أنها تتمثل في الأداء الجيد الذي يجب أن يتبع في كل عملية مراجعة للتأكد من كفاءة وفعالية الإجراءات المتبعة، والأساليب المستخدمة للوفاء بمتطلبات العميل والمجتمع، (مجاهد، 2011).

وترى دراسة (محمد، 2003) أن مفهوم جودة المراجعة هو مفهوم ذو أوجه متعددة وهو محل اهتمام كل المشاركين في بيئة المراجعة وقد بينت الدراسة أن هناك خمس مجموعات أساسية تهتم بمفهوم جودة المراجعة وهي:

1- معدو القوائم المالية.

2- المستخدمون الخارجيون.

3- المنظمون للمهنة مثل المحاكم الدستورية والتشريعية.

4- أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة.

5- أعضاء مكاتب المحاسبة.

كما أشار حسنين وقطب إلى أن جودة المراجعة هي ضمان قيام المراجع بعمله بما يحقق للأطراف ذات الصلة (مستخدمي القوائم المالية، ومكاتب المراجعة، والمنظمات المهنية، والأجهزة الحكومية، والمنشأة محل المراجعة) الأهداف المتوقعة من عملية المراجعة، (الأهدل، 2008).

أما بخصوص من ربط تعريف جودة المراجعة من منظور تدنية الخطر الكلي لعملية المراجعة فنجد أن هناك تعريفاً قد استند على نشرة معايير المراجعة رقم (47)، وأشار إلى أن أفضل طريقة لتعريف جودة المراجعة يكون من خلال ربطها بخطر المراجعة الذي يمكن قبوله، وتحقق جودة المراجعة عندما: "قلل المراجع خطر الاكتشاف إلى الحد الذي يكون عنده خطر المراجعة المقبول منخفضاً إلى أدنى مستوى ممكن"، (Allen et al., 2005).

وهناك من عرف جودة المراجعة بربطها بكافة الاتجاهات السالفة الذكر فعرّفها على أنها تمثل التزام المراجع بالمعايير المهنية وقواعد وأداب السلوك المهني في كل خطوة من خطوات عملية المراجعة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي تتضمنها القوائم المالية للعميل، والعمل على تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية من جهة وتخفيض عدم التماثل في المعلومات بين الإدارة والأطراف ذات المصلحة من جهة أخرى، (بوسنة، 2012).

أخيراً ومن خلال استقراء الدراسات التي تناولت جودة المراجعة نلاحظ أن موضوع جودة المراجعة لاقى اهتماماً كبيراً، ومع ذلك لم يتبلور مفهوم أو تعريف واضح ومحدد لها، سواء في المعايير التي أصدرتها المنظمات المهنية، أو في الدراسات التي أجراها الباحثون، فقد أوضح (Sutton, 1993) إن غياب تعريف موحد لجودة المراجعة مرده إلى أن جودة المراجعة تعتبر هيكل كامن متعدد الأبعاد، ولذلك يصعب تعريفها أو تقييمها أو قياسها إلى حد ما، (الزبيدي، 2014).

4.3.2 أهمية جودة المراجعة:

إن مستخدمو القوائم المالية يحتاجون إلى جودة عالية لخدمة المراجعة حتى يمكنهم الوثوق في هذه القوائم، والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وكذلك تسعى مكاتب المراجعة إلى تحقيق جودة عالية لتحسين سمعتها وموقفها التنافسي في مجال عملها، كما تسعى أيضاً المنظمات المهنية إلى إلزام مكاتب المراجعة بتحقيق مستوى عالٍ من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، أما الأجهزة الحكومية فهي تسعى إلى أن يتم مراجعة الحسابات وفقاً لمستوى عالٍ من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي العام وجميع الأطراف ذات الصلة، وبالرغم من ذلك فقد واجهت مهنة المراجعة ضغوطاً متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة بسبب وجود حالات غش وتحريف جوهرية في القوائم المالية، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين، وخصوصاً بعد تعرض العديد من الشركات الأمريكية الكبيرة للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للمراجعة من أكبر مكاتب المراجعة، وتنبع أهمية جودة المراجعة من خلال المجالات التالية:

1- تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية:

تعتبر المعايير المهنية بمثابة إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات المراجعة، وتحتوي هذه المعايير خصوصاً معايير الرقابة على الجودة على سياسات وإجراءات تهدف إلى تحسين أداء كل من أفراد ومكاتب المراجعة، وبالتالي فإن أي إجراء لا يتسق مع متطلبات المراجعة النمطية والمحددة من خلال المعايير المهنية ومعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً (GAAS) ستعكس آثاره على جودة الأداء المهني، وهذا ما أكداه كل من حسنين وقطب حيث أشارا بأن جودة المراجعة تعني مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير

المهنية التي تصدرها المنظمات المهنية، ذلك أن الالتزام بالمعايير يعتبر أحد العوامل المؤثرة في جودة المراجعة (عيسى، 2008).

2- زيادة الثقة في تقارير المراجعة والقوائم المالية:

الهدف من المراجعة هو إبداء رأي في محاييد حول سلامة وصدق القوائم المالية، حيث أن موثوقية وشفافية هذه القوائم هي شريان الحياة لأسواق رأس المال. ومن هذا المنطلق فإن المراجعين مطالبين بزيادة ثقة المستخدمين، ولن يكون ذلك إلا إذا تم فحص القوائم المالية من قبل المراجعين، حيث أنه كلما كانت عملية المراجعة تتميز بالجودة، تعززت الثقة في القوائم المالية وزاد الإعتماد على تقارير المراجعين. وبالتالي نجد أن هناك علاقة متبادلة بين جودة المراجعة والالتزام بالمعايير المهنية، حيث يؤدي الالتزام بالمعايير المهنية إلى أداء عملية المراجعة بجودة عالية، كما أن أداء عملية المراجعة بمستوى جودة ملائم يؤكد تمسك المراجعين بالمعايير المهنية.

3- تضيق فجوة توقعات المراجعة:

يتعرض مراجعو الحسابات ومهنة المراجعة بصفة عامة بعد كل فضيحة مالية إلى موجة نقد، نظراً إلى عدم رضا الأطراف ذات الصلة بمهنة المراجعة بأداء المراجعين، ويشير هذا بوضوح إلى وجود فجوة بين ما يتوقعه المستفيدين من جهة، وبين الأداء الفعلي للمراجعين من جهة أخرى، وهو ما يطلق عليه بفجوة التوقعات Gap Expectation، والسبب الرئيسي لوجودها هو انخفاض الأداء الفعلي للمراجع عن معايير المراجعة ومعايير الجودة المتعارف عليها، كما أن انخفاض جودة المراجعة يعتبر أحد أهم أسباب وجود فجوة التوقعات في المراجعة. وفي هذا الإطار يؤكد (جربوع، 2004) بأن تحسين أداء مهنة المراجعة من

خلال دعم استقلال المراجع ووضع معايير للسلوك المهني ومراقبة المنظمات المهنية لمدى التزام المراجعين بها، بالإضافة إلى وضع برامج لمراقبة جودة الأداء المهني بمكاتب المراجعة وزيادة المساءلة المهنية للمراجعين، كلها عوامل تساعد على تضيق فجوة التوقعات.

4- تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية:

أوضحت التعريفات أن جودة المراجعة تتمثل في ارتفاع نسبة احتمال اكتشاف الأخطاء ذات الأهمية النسبية والتقرير عنها، حيث يترتب على زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي تتضمنها القوائم المالية ارتفاع نسبة مستوى جودة المراجعة، وذلك على اعتبار أن زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية يعكس ارتفاع مستوى الجهد المبذول أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وبالتالي ارتفاع مستوى جودتها (الطويل، 2012)، وهذا ما أكدته لجنة Tread way والتي أشارت إلى أن تحسين جودة التدقيق يزيد من إكتشاف الأخطاء، والحد من التحريف في القوائم المالية (AICPA, 1987:70).

5- تخفيض صراعات الوكالة:

تنتج صراعات الوكالة في المصالح بين الوكيل (الإدارة) والمساهمين، وكلما زاد هذا التعارض كانت هناك حاجة ماسة إلى مكاتب المراجعة لتقدم خدمات ذات جودة عالية، وبالتالي تزيد تكلفة الوكالة (خيري، 2013)، كما يمكن أن تزيد مشاكل الوكالة إلى إنتاج معلومات مالية دون المستوى المطلوب، وذلك لتغطية الأعمال التي لم تكن في مصلحة المساهمين والدائنين، إلا أن وجود مراجعة ذات جودة عالية

تؤدي إلى تخفيض حدة الصراعات من خلال زيادة الثقة في التقارير المالية وجودة المعلومات المالية، وعلى هذا الأساس توجد علاقة عكسية بين جودة المراجعة وصراعات الوكالة.

6- المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات:

في هذا الإطار يؤكد الباحثون أن المراجعة تعتبر من الآليات الفعالة المستخدمة لتجسيد مفهوم حوكمة المؤسسات، حيث تهدف عملية المراجعة إلى ضمان أن القوائم المالية المنشورة تعرض بعدالة في كافة جوانبها، كالمركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة خلال فترة معينة، والمساهمة في تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الأطراف ذات المصلحة، بالإضافة إلى تخفيض صراعات الوكالة التي تقف عائقاً أمام نمو واستدامة المؤسسة (بوسنه، 2012).

وبالتالي يمكن القول أن جودة المراجعة تلعب دوراً فعالاً في الرقابة والسيطرة على المؤسسة وتوجيهها، وذلك من خلال تقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية بالمؤسسة بعيداً عن المحبة والتحيز، والإفصاح عن كل الممارسات الانتهازية وغير القانونية التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية مما يحقق في النهاية أبعاد الحوكمة وتحسن من سبل الاتصال بين المؤسسة والأطراف ذات العلاقة.

5.3.2 العوامل المؤثرة على جودة المراجعة:

إن الاهتمام بالعوامل المؤثرة على جودة المراجعة يعود مرده إلى الدور الفعال التي تلعبه مهنة المراجعة كالحل من ممارسات إدارة الأرباح، والمساهمة في تدعيم حوكمة الشركات. كما تعتبر العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من المقومات الأساسية التي يجب الاهتمام بها عند التعرض لجودة المراجعة، وذلك نظراً لصعوبة تحديد مفهوم دقيق لها، ولقد اختلفت الدراسات في عدد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة

وذلك وفقاً لوجهة نظر كل دراسة حول تعريفها لجودة المراجعة، وفي هذا الصدد يرى (مظهر، 2009) أن الإطار المقترح يجب أن يتميز بكونه إطاراً متعدد الأبعاد، بمعنى ضرورة اشتماله على عدة وجهات نظر عند قياس جودة المراجعة، لأن جودة المراجعة لا يمكن تجزئتها، بمعنى أنه لا يمكن تصور الحكم على عملية المراجعة من قبل العميل بكونها ذات جودة مرتفعة ولكنها في ذات الوقت لا ترقى وفقاً للمعايير المهنية إلى نفس درجة الجودة، فمن الأهمية بمكان أن تحظى عملية المراجعة بالجودة بغض النظر عن الجهة أو وجهة النظر التي تعمل على تقييم هذه الجودة، ومن ثم فإنه يجب أن يراعى الأبعاد المتعددة التي قد تتخذ للحكم على جودة المراجعة. وعلى هذا الأساس فقد قسمت الدراسة العوامل المؤثرة على جودة المراجعة إلى أربع مجموعات كالتالي: عوامل تنظيمية داخلية - عوامل سلوكية - عوامل قانونية تنظيمية - عوامل المهارة والتأهيل، وقد تم صياغتها وفق النموذج التالي:

شكل رقم (1.2) العوامل المؤثرة على جودة المراجعة



المصدر: النموذج من إعداد الباحث بناءً على المطالعة الأدبية للدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة.

4.2 أبرز جهود المنظمات المهنية الأجنبية والعربية حول جودة المراجعة:

إن تطور مهنة المراجعة واستمرارها مرتبط باستحداث وتطوير قواعد مهنية وسلوكية، وتحديد متطلبات التأهيل والتدريب والتعليم المستمر، حيث إن هذا مرهون بوجود تنظيمات مهنية تنظم المهنة وتحافظ على سمعتها، لذلك اهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية بكافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة الأداء في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه الشركات والإلتقاء به بما يخدم الصالح العام، كذلك فرضت هذه الجمعيات المهنية على أعضائها مجموعة من المعايير المهنية وقواعد وآداب وسلوكيات المهنة، لكي يتم تنفيذ عمل المراجع والمحاسب وفقاً لأعلى معايير الجودة، كذلك للأجهزة الرقابية دور مهم في ضبط ومراقبة أداء المراجعين، حيث تمارس سلطات واسعة ضد المخالفين مثل أجهزة الرقابة في سوق المال، مما ينعكس ذلك على جودة أداء المراجعين.

وفيما يلي استعراض لأبرز جهود المنظمات الدولية والوطنية المتعلقة بجودة المراجعة:

1.4.2 جهود المنظمات المهنية الدولية:

1.1.4.2 جهود الاتحاد الدولي للمحاسبين

International Federation of Accounting Committee (IFAC):

هو منظمة دولية تهتم بشؤون مهنة المحاسبة والمراجعة، وقد تأسس عام 1977 بموجب اتفاقية تمت بين 63 منظمة مهنية من 49 دولة، ويهدف الاتحاد إلى تطوير ودعم مهنة المراجعة ورفع درجة توحيد ممارسة المهنة من خلال إصدار أصول المراجعة الدولية (جربوع، 2002)، وقد بلغ عدد أعضائه 158 عضو من المنظمات المهنية من 123 دولة وبما لا يقل عن 2.5 مليون محاسب على مستوى العالم (الاتحاد

الدولي للمحاسبين، 2009)، ويقوم الاتحاد بإصدار ومتابعة المعايير الدولية للتأكد من خلال مجلس خاص هو مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB)، ونظراً لأهمية الرقابة على جودة المراجعة فقد أصدر في عام 1981 الدليل الدولي رقم (7) "ضبط جودة عملية المراجعة" والذي حدد ستة معايير (الصفات الشخصية، المهارة، الكفاءة، توزيع المهام، التوجيه والإشراف، قبول واستمرار العملاء، التفتيش)، ويهدف هذا الدليل إلى تقديم الإرشادات الخاصة التي يجب أن يلتزم بها المراجع للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في مهمة المراجعة والإرشادات الخاصة بالإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب المراجعة لتوفير قناعة معقولة بجودة المراجعة بصفة عامة، وتابع الاتحاد الدولي للمحاسبين جهوده بالرقابة على جودة المراجعة وذلك من خلال التعديلات التي أجراها على الدليل رقم (7) ليحمل رقم (220) وذلك في عام 1994 حيث أعاد تصنيف وتسمية بعض ضوابط جودة المراجعة دون أن يغير في المفهوم أو المحتوى (السياسات والإجراءات)، وقد فصل معيار المهارة والكفاءة الذي ورد في الدليل رقم (7) إلى ثلاثة معايير فرعية وهي التعيين والتدريب المستمر والترقية، كما أعاد تسمية معيار التفتيش إلى معيار الرقابة الإشرافية، ويهدف هذا الدليل إلى وضع معايير وتقديم إرشادات تتعلق بجودة المراجعة وهي (الناغي، 2000):

1- سياسات وإجراءات خاصة بمكتب المراجعة تتعلق بأعمال المراجعة العامة.

2- إجراءات تتعلق بالعمل الذي يوكل إلى المساعدين في عملية مراجعة معينة.

ولتعزيز الدور الذي تقوم به جودة عملية المراجعة أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المعيار الدولي لمراقبة الجودة (ISQC1)، والذي تم العمل به اعتباراً من ديسمبر 2009، حيث أوضح هذا المعيار أن نظام مراقبة جودة عملية المراجعة يتكون من ستة عناصر هي: مسؤوليات القيادة تجاه الجودة

داخل المنظمة والمتطلبات الأخلاقية و السلوكية وقبول واستمرارية العلاقات مع العملاء وطبيعة المهام الخاصة والموارد البشرية وأداء المهام والرقابة والمتابعة.

2.1.4.2 جهود الاتحاد الأوروبي:

تأسس الاتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين والاقتصاديين المالي سنة 1951 نتيجة لمتطلبات العمل على إبداء آراء فنية ومهنية بخصوص المشاكل المطروحة والمرتبطة بالواقع المحاسبي والاقتصادي لدول الاتحاد الأوروبي، فتكون من جان مختصة أوكلت لها دراسة هذه المشاكل، إلا أن تعقد المشاكل المطروحة أفضت إلى استبداله في سنة 1986 بالفيدرالية الأوروبية للخبراء المحاسبين FEE المختصة بدراسة الجوانب المحاسبية والمتعلقة بالمراجعة، وقد أبقى على جزء من نشاطاته المرتبطة بالجوانب المحاسبية في شكل UEC اتحاد خبراء المحاسبة، وقد ضمت هذه الفيدرالية 30 هيئة تمثل 19 دولة وتتواجد في بروكسل، وقد أصدرت 20 معيار حول تطبيقات المراجعة من خلال لجنة توصيات مراجعة الحسابات ASB. ويحتوي عمل المراجع على التوصيات المقدمة من قبل لجنة التوصيات ومراجعة الحسابات التابعة للاتحاد الأوروبي، وذلك من خلال تقديم 20 توصية بشروطها تعتبر الإطار النظري لممارسة مهنة مراجع الحسابات في هذه الدول، وقد تناولت كذلك اللجنة مختلف الأبعاد النظرية والإحاطة التطبيقية بالمراجعة المقصودة من قبلها من خلال تحديد ماهية المراجعة، وبتناولها لشخص المراجع من خلال الفروقات الموجودة بين دول هذا الاتحاد بخصوص الشروط الواجب توفرها فيه، وكذلك حجم مسؤولية وخصائص ومبادئ هذه المراجعة. وتقوم الرقابة على أداء عملية المراجعة من خلال أدوات القياس العامة، وتتجسد في درجة التزام المراجع بالمعايير والإجراءات المتبعة في عملية المراجعة، وتطبيق المعايير الخاصة بكل عملية طبقاً لخصوصية طبيعة نشاط المؤسسة محل المراجعة (صديقي، 2004).

3.1.4.2 جهود هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليج العربي:

بدأ الاهتمام بمهنة المحاسبة والمراجعة بين دول مجلس الخليج العربي في إطار العمل المشترك، وقد وافق المجلس الأعلى في سنة 1982 على فتح باب التسجيل والترخيص لأصحاب عدد من المهن منها المحاسبة والمراجعة، وفي سنة 1984 قدمت وزارة التجارة للمملكة العربية السعودية للمؤتمر الثالث مقترحات لتطوير المهنة، وقد تضمنت أهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها والإفصاح العام ومعايير المراجعة والتنظيم الداخلي للمهنة، وقد شكلت لجنة مختصة لدراسة تلك المقترحات، وبناءً على ذلك تم تأسيس هيئة فنية، وتم إعداد قانون أساسي لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون وتم الموافقة عليه بالإجماع في سنة 1988 من قبل قادة دول الخليج العربي في القمة التاسعة عشر المنعقدة في دولة الإمارات العربية المتحدة، وقد هدفت هيئة المحاسبة والمراجعة لمجلس التعاون لدول الخليج العربي إلى كل ما من شأنه أن يطور مهنة المحاسبة والمراجعة في دول مجلس التعاون ويحقق التنسيق والتكامل بينهم، ومن بين هذه الأهداف إيجاد التنظيم المناسب للرقابة الميدانية لأداء المحاسبين القانونيين، وتقويم الأداء بغية الارتقاء بمستوى الأداء المهني. وقد قامت الهيئة بمراجعة وتطوير وإعداد واعتماد المعايير المهنية من معايير المحاسبة والمراجعة وقواعد سلوك وآداب المهنة (بعيداً عن مجرد ترجمة المعايير الدولية، ولكن بناء على الظروف الإقليمية أو الوطنية)، وفي هذا الصدد أصدرت هذه الهيئة حتى الآن 13 معياراً، (برير، 2014).

2.4.2 جهود المنظمات المهنية الوطنية:

لقد قامت العديد من المنظمات المهنية في أكثر من دولة باصدار العديد من المعايير التي يجب على مكاتب المراجعة الالتزام بها، وفيما يلي جهود بعض الجهات المهنية لبعض الدول:

1.2.4.2 جهود المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA):

تزايد الاهتمام في أمريكا بجودة المراجعة في أوائل السبعينات من القرن الماضي كاستجابة للانتقادات التي تعرضت لها المهنة آنذاك، حيث أندر الكونجرس المنظمات المهنية بأنها إذا لم تقم بتنظيم نفسها فسوف تتدخل الحكومة لإجراء ذلك، وفي هذا الخضم كان المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سابقاً في الاهتمام بموضوع جودة المراجعة، حيث تم تأسيس لجنة تابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين وهي لجنة هولتن لدراسة رقابة الجودة سنة 1974 والتي أكدت على ضرورة قيام كل مكتب مراجعة بتصميم وتنفيذ نظام للرقابة على جودة المراجعة (جمعة، 2009)، كما أصدر هذا المعهد عام 1979 أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء المهني، وتم تطويره عام 1991، والذي تضمن عناصر متعلقة بالإستقلالية، والاسترشاد بأراء الخبراء والفحص الدوري لبرنامج جودة الأداء وقبول عملاء جدد والإستمرار في العلاقة مع العملاء الحاليين، وقد استمرت جهود المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في تحديث وتطوير معايير رقابة الجودة، حيث أصدر العديد من البرامج والقوانين إلى أن استقرت عناصر رقابة الجودة وفقاً للمعهد في خمسة عناصر هي: الحياد والأمانة الموضوعية، إدارة الأفراد، قبول العملاء الجدد والاستمرار مع السابقين، أداء عملية المراجعة، المتابعة والمراقبة (الزبيدي، 2014).

2.2.4.2 جهود مجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز:

اهتم المجمع بتنظيم المهنة وبذل جهوداً كبيرة من أجل النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة بالمملكة المتحدة، وقد أصدر المجمع سنة 1975 قواعد تتعلق بالسلوك المهني وهي معايير أخلاقية ملزمة لجميع الأعضاء، وفي سنة 1991 قام معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز بإعداد برنامج لرقابة الجودة على أداء مكاتب المراجعة، والذي أقرته وزارة التجارة والصناعة، وتمثلت أهم عناصره في الاستقلال والنزاهة المهنية،

وقبول العملاء والاستمرار معهم، والتدريب والتطوير المهني، والفحص الداخلي والالتزام بشروط التسجيل، والاستشارة، وتجنب ما قد يؤدي إلى عدم موضوعية الأداء (أبو سيف، 2011).

3.2.4.2 جهود الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين:

تعتبر الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين هي أول جمعية مهنية لمراجعة الحسابات على المستوى العربي، حيث في إطار الجهود التي تقوم بها هذه الهيئة للنهوض بمستوى مهنة المحاسبة والمراجعة أعدت لجنة مراقبة جودة الأداء المهني - وهي لجنة فنية منبثقة عن مجلس إدارة الهيئة- برنامجاً لمراقبة جودة أداء مكاتب المحاسبين القانونيين في عام 1995، ويهدف هذا البرنامج إلى التأكد من التزام المحاسبين القانونيين بأحكام نظام المحاسبين القانونيين الصادر عام 1412هـ ومعايير المحاسبة والمراجعة والمعايير والقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة والتعليمات المهنية الأخرى الصادرة عن الجهات المختصة، وذلك بغرض تحسين مستوى الأداء المهني لمكاتب المراجعة، استمرارية الأداء المهني الجيد، زيادة فعالية الخدمات المهنية، وزيادة الثقة في الخدمات المهنية (عبد السلام، بدون تاريخ)، وفي هذا الصدد تخضع مكاتب المراجعة لنوعين من الفحص والتفتيش، النوع الأول ويتمثل في مراجعة دورية سنوية تتطلب من مكاتب المراجعة إستيفاء مجموعة من المستندات وتوفير معلومات عن ملاك المكتب، الشركاء، المديرون، الموظفون، العملاء وطبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب.

ويتمثل النوع الثاني من الفحص أو التفتيش والتي تتضمنه برامج مراجعة جودة عمليات المراجعة في فحص وتقييم نظم الرقابة الداخلية للجودة التي تطبقها مكاتب المراجعة، وهذا النوع من التقييم يتم من خلال فريق خاص يعين ويراقب من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. وتتمثل عناصر الرقابة النوعية لمكاتب المحاسبة والتي صدرت عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في الإستقلال، تخصيص

المساعدين للعمليات، المشورة، الإشراف، التوظيف، تطوير وتدريب الموظفين، تقويم أداء الموظفين وترقيتهم، قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم، الإلتزام بأحكام النظام ولوائحه، الفحص الداخلي الدوري؛ وكل عنصر من هذه العناصر يتم التحقق من مدى الإلتزام به من خلال توجيه مجموعة من التساؤلات إلى الموظفين بمكاتب المحاسبة، ومن الجدير بالملاحظة فإن هذه العناصر تتشابه إلى حد كبير مع العناصر التي أصدرها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

أما بخصوص مفهوم رقابة الجودة فقد أشارت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين إلى أن مفهوم رقابة جودة مكتب المراجعة يقصد به التنظيم الإداري للمكتب، وجميع السياسات والإجراءات المتبعة من أجل التحقق بدرجة معقولة من التزام العاملين بالمكتب 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 المهنة (إسماعيل وقطب، 2003).

4.2.4.2 جهود المعهد المصري للمحاسبين القانونيين:

بناءً على ما أصدرته المنظمات المهنية في الدول المتقدمة من معايير لرقابة الجودة، فقد أصدر المعهد المصري للمحاسبين والمدققين في عام 1996 المعيار رقم (7) والذي يهدف إلى توضيح الإجراءات الواجب على المراجع الإلتزام بها فيما يتعلق بالأعمال الموكلة إلى المساعدين في عملية مراجعة معينة، وتوضيح السياسات والإجراءات الواجبة الاتباع من قبل مكتب المراجعة لتوفير الاطمئنان المناسب لمستوى أداء جيد لأعمال المراجعة (إسماعيل وقطب، 2003). ورغم أن هذه الإرشادات تتشابه إلى حد كبير مع الإرشادات الدولية رقم (7) والصادرة من الإتحاد الدولي للمحاسبين عام 1981، إلا أنها غير ملزمة للمراجعين. وتشمل إرشادات هذا المعيار على إجراءات وسياسات الرقابة على العناصر التالية:

إسناد العمل، والتوجيه، والإشراف، والفحص. وتتوقف طبيعة وتوقيت ونطاق سياسات وإجراءات مراقبة الجودة لمكتب المراجعة على عدد من الإعتبارات مثل حجم وطبيعة الخدمات التي يقدمها، وموقع المكتب وهيكله التنظيمي وإعتبارات التكلفة، ومن ثم تختلف السياسات والإجراءات المستخدمة في كل مكتب وكذلك مدى توثيق هذه السياسات، ومن العناصر الرئيسية التي يمكن إستخدامها في تقييم الجودة بمكتب المراجعة (المتطلبات المهنية، المهارات والكفاءات، التكليف بالمهام، التوجيه والإشراف، الإستشارات، قبول أو الإحتفاظ بالعملاء، المراقبة).

في ضوء ما تقدم، يمكن القول بأنه يوجد اهتمام متزايد من قبل المنظمات المهنية في العديد من الدول برقابة الأداء المهني للمراجعين للتحقق من جودة عملية المراجعة، إلا أن بعض هذه المنظمات جعلت من تطبيق هذه الإرشادات إلزامياً، في حين أن البعض الآخر اعتبر مسألة الالتزام بها اختيارياً.

5.2.4.2 واقع مهنة المراجعة في ليبيا:

تاريخياً نشأت المراجعة في ليبيا وفقاً للقانون رقم (31) لسنة 1955 والمتعلق بإنشاء ديوان المحاسبة، كما يعتبر القانون التجاري الليبي الصادر عام 1953 بمثابة أول تشريع ليبي يتطرق إلى بعض الأحكام والقواعد المحاسبية والرقابية (بن سليم، 2012)، وفيما يتعلق بالمراجعة فقد نصت المادة (553) منه بأنه يجب "على لجنة المراقبة أن تقوم بمراقبة إدارة الشركة والتأكد من سير أعمالها سيراً قانونياً، والتأكد كذلك من صحة عقد التأسيس وشرعيته ومن مسك الدفاتر المحاسبية للشركة، وكذلك التيقن من صحة مطابقة الميزانية وحساب الأرباح والخسائر للنتائج المثبتة في سجلات الشركة المحاسبية ودفاتها"، (القانون التجاري، موسوعة التشريع الليبي، 1966)، إلا أن الملاحظ أن القانون التجاري الليبي المذكور لم يستخدم لفظ مراجع الحسابات، حيث استخدم مصطلح "لجنة المراقبة"، كما أن القانون لم يشترط توفر أي درجة من التأهيل العلمي والعملية بالنسبة للمراجعين الخارجيين أو أعضاء لجنة المراقبة، بالرغم من

أهمية ذلك بالنسبة للخدمات التي يقدمها مراجع الحسابات، لأن معظمها يتوقف على أحكامه

الشخصية والتي بدورها تتوقف على مؤهلاته العلمية، وعلى نوعية التدريب المهني الذي تلقاه.

والحاقاً بالقانون السابق، فقد تم إصدار القانون رقم (65) لسنة 1970 الذي يعتبر مكملاً ومعدلاً

لنصوص القانون التجاري الصادر في عام 1953، حيث نص على ضرورة توفر الخبرة في الشؤون المالية

والمحاسبية لأحد أعضاء هيئة المراقبة في الشركات المساهمة، دون أن يتعرض لنوعية المؤهلات العلمية

المطلوبة، ومدة الخبرة العلمية اللازمة، كما أنه لم يوضح فيما إذا كانت هذه الشروط تنطبق أيضاً على

مراجعي الحسابات أم لا، لأن النص يشير إلى أحد أعضاء لجنة المراقبة فقط.

ولقد كان القانون رقم (131) الصادر سنة 1970 الخاص بعملية الإشراف والرقابة على شركات

التأمين أول قانون ينص على ضرورة توفر مؤهلات علمية و مهنية في من يقوم بمراجعة حسابات شركات

التأمين، حيث أشارت المادة (7) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون على ضرورة حصول المراجع على

بكالوريوس من إحدى كليات الاقتصاد في الجامعات الليبية، وأن يتمتع بخبرة لا تقل عن خمس سنوات،

أو أن يكون عضواً في جمعية المحاسبين والمراجعين القانونيين في إحدى الدول العربية، أو أن يكون حاصلاً

على شهادة من أحد المعاهد أو المنظمات المحاسبية الأجنبية تؤهله القيام بمراجعة حسابات هيئات

التأمين في البلد الأصلي للمعهد أو المنظمة.

كما صدرت في سنة 2010 النسخة الجديدة من القانون التجاري تحت رقم 23، وبالاطلاع على

محتويات هذا القانون نجد أنه مشابه- بشكل كبير- لقانون سنة 1973 فيما يتعلق بجانب المحاسبة

والمراجعة (السويح، 2013)، وقد ظل تنظيمه لهما منحصرًا في نطاق مواد قليلة، تتعلق وبشكل بسيط

بالدفاتر الأساسية، و ببعض مبادئ تقييم الأصول، وبالإلزام بتعيين مراجع خارجي.

ورغم صدور القوانين السابقة، إلا أن مهنة المراجعة في ليبيا ظلت خلال المرحلة الآنفة الذكر تعاني من أمرين أساسيين، يتعلق الأول بغياب القوانين والنظم التي تحكم مهنة المراجعة وانعدام السياسة المناسبة للتعليم والتدريب المحاسبي والمهني، مما أثر سلباً على توفير الموارد البشرية الوطنية المؤهلة، أما الثاني فيتعلق بغياب وجود منظمة مختصة تتكفل بتنظيم المهنة وتطويرها، وهذا ما انعكس سلباً على ممارسة المهنة في غياب القواعد والمعايير الوطنية، أي أن كلا الأمرين أديا إلى ممارسة المهنة دون سند تشريعي وتنظيمي محلي.

ومما لا شك فيه أن صدور القانون رقم (116) لسنة 1973 بشأن تنظيم مجالات المحاسبة والمراجعة أحدث نقلة نوعية في تنظيم وتحسين أداء الممارسة المهنية في ليبيا، فالقانون من خلال مادته الأولى نص على إنشاء نقابة المحاسبين والمراجعين وإعطائها الشخصية الاعتبارية العامة، ونصت المادة (3) في هذا القانون على أهداف النقابة التي تسعى إلى تنظيم المهنة والإرتقاء بها مهنيًا وعلميًا، كما أن المشرع قد حدد من خلال هذا القانون درجة التأهيل والخبرة المناسبة لممارسة المهنة. وبالفعل فقد تأسست نقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين الليبية سنة 1973 بموجب قانون رقم (116) لسنة 1973، بشخصية اعتبارية عامة، ويدير النقابة مجلس إدارة يتم اختياره من الجمعية العمومية المكونة من جميع المحاسبين والمراجعين المقيدين بمداول النقابة، وتعتني النقابة بشؤون تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، ورغم التطور الذي أحدثته قوانين المحاسبة والمراجعة السابقة على تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في ليبيا، إلا أنها اقتصررت على بعض النواحي التنظيمية والأخلاقية والتي لا ترتقي إلى مصاف المعايير المهنية بمفهومها المتطور (السويح، 2013)، ويرجع ذلك لعدم قيام نقابة المحاسبين والمراجعين بالدور الذي يفترض أن تقوم به في تطوير وتنظيم المهنة، رغم أن القانون رقم (116) لسنة 1973 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ولائحته التنفيذية قد حول للنقابة صلاحية تنظيم المهنة بما في ذلك إصدار

معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، إلا أن النقابة لم تقم بتأدية هذا الدور بالرغم من مرور أكثر من أربعين سنة على تأسيسها، وفي ظل غياب هذه النظم والمعايير والقواعد تعددت الاجتهادات وكثرت المخالفات ومن ثم ساء حال المهنة.

ومن بعض العوامل التي أسهمت أو قد تكون إحدى أسباب الضعف والتردي لمهنة المراجعة ما يلي،
(عبد الله، 2013):

- 1- تجاهل وتمهل الدولة في حماية هذه المهنة من خلال قوانينها وتشريعاتها الضعيفة أو انعدام آلية التطبيق للقوانين والتشريعات المالية التي تحمي هذه المهنة القانونية.
- 2- ضعف وتردي عمل نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين.
- 3- سيطرة واحتكار الجيل الأول للمحاسبين والمراجعين القانونيين على جزء كبير من بيئة عمل المراجع الخارجي الأمر الذي أسهم في عدم تطورها وظهور جيل ثاني وثالث لا يفكر ولا يهتم إلا بالأتعاب.
- 4- غياب وعدم وجود أي مادة دراسية تخص المراجعة القانونية بمناهج المعاهد المهنية في ليبيا أو حتى بالتعليم الأكاديمي.
- 5- عدم وجود سلطة تذكر لنقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين على المراجع الخارجي من حيث التتبع والتحقق والتزام المحاسب القانوني بالشروط التي ينص عليها النظام الأساسي لنقابة المحاسبين والمراجعين واللوائح الخاصة بالنقابة.
- 6- ضعف استقلالية المراجع الخارجي من الناحية العملية والواقعية.

ومن أبرز المشاكل والمعوقات الأخرى التي تمس مهنة المراجعة في ليبيا استمرار وتفشي ظاهرة تدني الأتعاب المهنية، حيث يتصف سوق المهنة في ليبيا بالتنافس الشديد، والذي نجم عن دخول العديد من المكاتب المجال المهني والسعي للمضاربة في الأسعار، وعدم التزام هذه المكاتب بمعايير المهنة وأنظمتها

وقوعها، فضلاً عن أن بعض هذه المكاتب تتهاون في مدى الالتزام بالضوابط الرقابية؛ مما أدى إلى تدهور الأداء المهني وقبول المكاتب المخالفة لأتعااب متدنية، وجعل الكثير من العملاء يطالبون بالتخفيض، وبالتالي انعكس ذلك على مستوى الأداء المهني، لأنه في ظل أتعااب متدنية يصعب النهوض بالمهنة وتطويرها (زكري، 2013).

وقد أدت هذه العيوب وغيرها إلى تحول النقابة بوضعها الحالي إلى مجرد تجمع غير فعال، (يقتصر نشاطها على تحصيل الاشتراكات من الأعضاء ومنح التراخيص)، وقد تسبب ضعف النقابة في إضعاف المهنة بصفة عامة حيث لم تصبح قوة فاعلة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسة في المجتمع الليبي.

5.2 المعايير الدولية لرقابة الجودة:

أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى مفهوم جودة المراجعة من خلال المعيارين الدوليين لرقابة جودة المراجعة وهما:

1.5.2 معيار رقابة الجودة الأول (ISQC1):

حيث يشير معيار رقابة الجودة الأول (ISQC1) إلى أن هدف مكاتب وشركات المراجعة في تحقيق جودة المراجعة هو إيجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يرتبط بامثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية تلي الأهداف المتظرة منها. وفيما يلي سيتم الوقوف على بنود المعيار الدولي ISQC1 بشئ من التفصيل.

1.1.5.2 ضوابط الجودة وفق المعيار الدولي للمراجعة ISQC1

يعالج المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (1) الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants مسؤوليات الشركة فيما يتعلق بنظامها لرقابة الجودة للرقابة والمراجعات على البيانات المالية وغيرها من أعمال التأكيد والخدمات ذات الصلة. ويحدد هذا المعيار أن هدف الشركة هو إيجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يخص:

- 1- إمتثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
- 2- أن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركات العملية ملائمة في الظروف (المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم 1 الفقرة 11).

كما حدد المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (1) عناصر إطار رقابة الجودة وذلك في الفقرة (16) منه كالتالي: (IFAC، 2009)¹

أولاً: مسؤوليات القيادة المتعلقة بالنوعية داخل المكتب

Leadership responsibilities for quality within the firm

حيث يجب على المكتب وضع سياسات وإجراءات مصممة لترويج ثقافة داخلية تعترف بأن النوعية (الجودة) عنصر أساسي لتأدية المهمات، كما يجب أن تتطلب هذه السياسات والإجراءات من المدير التنفيذي للمكتب أو المجلس الإداري للشركاء تحمل المسؤولية المطلقة فيما يخص نظام الرقابة النوعية في المكتب، بالإضافة إلى ذلك يجب على المكتب وضع سياسات وإجراءات بحيث يملك أي فرد تُسند إليه مسؤولية تشغيلية لنظام الرقابة النوعية في المكتب الخبرة والقدرة الكافية والمناسبة والصلاحيات (السلطة) اللازمة لتحمل تلك المسؤولية.

1- نقلاً عن الموقع الإلكتروني WWW.ifac.org ، تاريخ التصفح 17 أغسطس 2017.

ثانياً: المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة (قواعد السلوك المهني)

Relevant ethical requirements

وتتطلب من الأفراد العاملين بمكتب المراجعة الالتزام بمبادئ الاستقلالية والنزاهة والموضوعية، والحفاظ على السرية والأخلاقيات المهنية، حيث يجب على المكتب وضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويده بتأكيد معقول بأن شركاء وموظفي المكتب يمثلون للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة.

ثالثاً: قبول واستمرار العلاقة مع العملاء والمهام الخاصة

Acceptance and continuance of client relationships and specific engagements

يجب على مكتب المراجعة إجراء تقييم للعملاء الحاليين والمحتملين ومتابعة علاقاته معهم باستمرار، كما يجب على مكتب المراجعة مراعاة الاستقلالية، والقدرة على أداء الخدمة بشكل ملائم عند قبول العميل، وكذلك الأمانة التي يتمتع بها العميل.

رابعاً: الموارد البشرية Human resources

يعتبر العنصر البشري هو الثروة الحقيقية لأي منظمة، وهو الوسيلة الأولى لتحقيق الجودة والتميز، فعن طريقه يتحقق الرضا للعملاء، وإدارة الجودة تنظر إلى العنصر البشري في المنظمة باهتمام، وتراعي ذلك في عملية الاختيار والتعيين والتأهيل والتدريب والتحفيز وتعزيز روح التعاون والعمل بروح الفريق.

وعلى هذا الأساس ينص المعيار الدولي للمراجعة (ISQC1) على أنه يجب على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويده بتأكيد معقول بأن المكتب لديه عدد كافي من الموظفين ذوي الكفاءة والقدرات، والالتزام بقواعد السلوك المهني اللازمة بهدف:

1- تنفيذ المهام وفق المعايير المهنية، والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

2- تمكين المكتب أو شركاء المهمة من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة.

خامساً: تنفيذ (أداء) المهام Engagement performance

ينص المعيار الدولي للمراجعة (ISQC1) على أنه يجب على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويده بتأكيد معقول على أن العمليات يتم تنفيذها وفق المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأن المكتب أو شريك المهمة يصدر تقارير مناسبة في الظروف القائمة، وينبغي أن تتضمن مثل هذه السياسات والإجراءات مايلي:

1- المسائل المتعلقة بتعزيز الاتساق في جودة أداء العملية.

2- مسؤوليات الإشراف.

3- مسؤوليات المراجعة.

سادساً: المراقبة Monitoring

ينص المعيار الدولي للمراجعة (ISQC1) على أنه يجب على مكتب المراجعة وضع عملية مراقبة مصممة لتزوده بتأكيد معقول على أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية، ويتعين على هذه العملية أن:

1- تشمل على اعتبار وتقييم مستمرين لنظام رقابة الجودة في المكتب، بما في ذلك إجراء فحص في على أساس دوري لعملية منجزة واحدة على الأقل لكل شريك.

2- تقتضي توكيل مسؤولية عملية المراقبة لشريك أو شركاء آخرين يملكون خبرة وسلطة كافية ومناسبة في المكتب لتحمل تلك المسؤولية.

3- تقتضي عدم إشراك أولئك الأشخاص الذين يؤدون المهمة أو مراجعة رقابة جودة العمليات.

سابعاً: التوثيق Documenting

يجب على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات تتطلب التوثيق المناسب الذي يؤمن الدليل على عمل (تشغيل) كل عنصر من عناصر نظام الرقابة النوعية المعتمد لديه، بالإضافة إلى وضع سياسات وإجراءات تتطلب الاحتفاظ بالتوثيق لفترة زمنية كافية لغرض المراقبة والتقييم، بالإضافة إلى توثيق الشكاوى والادعاءات وإجراءات الاستجابة لها.

2.5.2 المعيار الدولي لرقابة الجودة لمراجعة البيانات المالية (ISA 220):

حدد ((ISA 220)) معيار رقابة الجودة لمراجعة البيانات المالية) أن هدف المراجع هو تطبيق إجراءات رقابة الجودة في مرحلة العملية التي تقدم للمراجع ضماناً معقولاً بأن عملية المراجعة تمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن تقرير المراجع الصادر ملائم، أحياناً بعين الاعتبار الاختلاف في بيئة العمل.

تجدر الإشارة أنه عقب الأزمات المالية التي حدثت في العام 2008 حدث تحول إيجابي كبير في مسيرة الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتمثل هذا التحول الأبرز والأكبر في تغيير اسم إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة لتحمل اسم جديد وهو إصدارات المعايير الدولية للمراجعة ورقابة الجودة وذلك في العام 2009، والذي بدأ العمل بمقتضياته انطلاقاً من 15 ديسمبر 2009 (جمعة، 2011)، وانعكست تحسيناته على معايير المراجعة الدولية بما فيها المعيار رقم (220) الذي يعد المرشد الأساسي في مجال جودة خدمات المراجعة لجميع مكاتب وشركات مراجعة الحسابات في الدول التي تبنت المعايير الدولية.

والملاحظ أنه يوجد تداخل كبير بين مفهومي كلاً من المعيار الأول لرقابة الجودة (ISQC1)، والمعيار الدولي الخاص بضبط جودة العمل في المراجعة رقم (ISA 220)، الأمر الذي أدى إلى الخلط أحياناً في

التفرقة بين جودة المراجعة وجودة المراجع، حيث توجد العديد من الدراسات التي لم تميز بين هذين المفهومين واستخدمتهما كمفهومين لهما نفس المعنى (أنظر على سبيل المثال: De Angelo, 1981)، فافتترضت عند تعريفها لجودة المراجعة أنه عند ثبات المراجع على تقديم خدمة المراجعة بنفس المستوى من الجودة، فإنه يمكن استخدام جودة المراجع وجودة المراجعة على أنهما لهما نفس المعنى. إلا أن هذا الافتراض مشكوك فيه، حيث أظهر الواقع أن منشآت المراجعة الكبيرة قد تعرضت في بعض الأحيان إلى فشل خلال قيامها بالمهام الموكولة إليها، ولهذا فإنه يجب تعريف جودة المراجعة على أنها جودة الخدمة التي يقدمها المراجع، وليست جودة المراجع (عيسى، 2008)، كما أشار (Lam & Chang, 1994) بأنه يجب أن تعرف جودة المراجعة على أساس كل خدمة على حده، وذلك لأن منشأة المراجعة قد لا تؤدي كافة عمليات المراجعة الموكولة إليها بنفس المستوى من الجودة .

وهكذا فإنه يمكن القول بأن جودة المراجع هي مفهوم يعتمد على منشأة المراجعة، بينما جودة المراجعة هي مفهوم يعتمد على الخدمة التي يقدمها المراجع، ولهذا فإنه من الأهمية التفرقة بين هذين المفهومين استناداً إلى الهدف من الدراسة.

وأخيراً يمكن القول بأن العديد من الجهات والمنظمات المهنية الدولية والعالمية قد أولت اهتماماً بموضوع رقابة الجودة في مكاتب مراجعة الحسابات بهدف رفع مستوى الأداء المهني لهذه المكاتب وتطويرها بما يخدم الصالح العام، حيث وضعت هذه الجهات والمنظمات معايير مهنية كي يتبعها المراجع لضبط أدائه وفقاً لأعلى معايير الجودة.

6.2 مزايا نظام الرقابة على جودة المراجعة.

إن الدافع من وراء تطبيق وتطوير نظم الرقابة على جودة المراجعة لمكاتب المراجعة هو تحقيق المزايا من هذه النظم، حيث يوفر تطبيق نظام الرقابة على الجودة مجموعة من المميزات أهمها (الشوا، 2012):

- 1- تقليل تعرض مكتب أو شركة المراجعة لمخاطر المساءلة القانونية.
- 2- تحقيق مستوى من الكفاءة في مكتب المراجعة يعمل على تحسين وزيادة اعتراز أعضاء المكتب والروح المعنوية لهم بشكل عام.
- 3- تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بمراجعة العمليات، وتحسين الكفاءة وفعالية أداء المهام وتقليل الوقت والجهد المبذولين في إعادة العمل وعوامل أخرى.
- 4- رفع المستوى التنظيمي والإداري لمكتب المراجعة حيث يعتبر وسيلة جيدة لتدريب الموظفين وزيادة الكفاءة المهنية.
- 5- تحسين ربحية مكتب المراجعة من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لمكتب المراجعة ومثال على ذلك الاستشارات التي تقدم للموظفين الأقل خبرة.
- 6- تحسين وثائق أوراق العمل عن طريق إتباع سياسات توثيق معينة.
- 7- من أهم المزايا التي تحققها الرقابة على الجودة هو تحسين سمعة المهنة وصورته وهي السبب الرئيسي لظهور الرقابة، وذلك من خلال النشرات والإحصاءات التي يتم نشرها، والتي تتضمن البيانات الكاملة للمكاتب الخاضعة لنظام الرقابة على الجودة ونتائج الفحص التي تتم لهذه الأنظمة.

1.6.2 أهمية الرقابة الحكومية على جودة المراجعة الخارجية:

تعتبر المراجعة الحكومية أداة ميمة في الحفاظ على الموارد المتاحة، واستغلالها بشكل اقتصادي ويعود بأكثر قدر من المنفعة، حيث تهتم الدول وحكوماتها بوضع الخطط وتطبيق الأساليب الحديثة للقيام بمسئولياتها في تنمية المجتمع، مما يؤدي إلى تضخم نشاط الحكومات واستخدام مزيد من الموارد المتاحة، كما يتحتم ذلك على الحكومات التأكد من استخدام الموارد العامة بكفاءة وفعالية تؤدي إلى تحقيق الأهداف المرغوبة (لطفى، 2005)، وفيما يخص الدور الحكومي ولغرض تحقيق جودة المراجعة والمحافظة على

استمراريتها لدى مكاتب المراجعة؛ لا بد من إخضاعها للرقابة على جودتها من طرف هيئات مشرفة عليها في الدولة، وفي هذا الإطار ونتيجة لقصور التنظيم المهني لمكاتب المراجعة في فحص أنظمة رقابة الجودة؛ قام المشرع الأمريكي بإصدار قانون (Sarbanes-Oxley) سنة 2002، وهو مفهوم جديد للرقابة على جودة المراجعة، حيث أوصى القانون الجديد بإنشاء مجلس للإشراف على مكاتب المراجعة المكلفة بمراجعة الشركات المساهمة المسجلة في البورصة، وقد تبين وجود دور فعال في تحقيق التحسن المستمر داخل مكاتب المراجعة (وبالأخص الصغيرة منها)، وبالتالي زيادة جودة المراجعة (الأهلل، 2008).

7.2 قياس وتقييم جودة المراجعة:

على الرغم من قيام الكثير من الدراسات والأبحاث بمحاولة قياس جودة المراجعة، إلا أنه لا يوجد مقياس موحد شامل ومتعارف عليه من قبل الجميع، حيث أن كل دراسة منها ركزت على وجهة نظر معينة، ولعل ذلك نابع أصلاً من الاختلاف في مفهوم الجودة، وكذلك نظراً لتعدد أطراف العلاقة التي تهتم بجودة عملية المراجعة، فقام كل طرف بالتركيز على العوامل المؤثرة على جودة المراجعة ومحاولة قياس هذه الجودة من وجهة نظره، إضافة إلى سيطرة العنصر البشري على المراحل المختلفة للتقييم، وتأثر تقييم مستوى الجودة باتجاهات المتعاملين وإدراكاتهم الشخصية، ويرى (Reisch, 2000) أن جودة المراجعة تعتبر بناءً متعدد الأبعاد ولذا فإنه من الصعب قياسها، ونتيجة لذلك تتضمن الكتابات والأبحاث في هذا المجال مقاييس متعددة لجودة المراجعة (إسماعيل وقطب، 2003)، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإنه في الغالب هناك صعوبة في قياس جودة المراجعة لعدة أسباب من أهمها (الأهلل، 2008؛ أبو هين، 2005؛ إسماعيل وقطب، 2003):

- إن المراجعة خدمة وليس منتج مادي ملموس يخضع لقياس ومواصفات فنية ويمكن الحكم عليها بأنها مطابقة للمواصفات أو لا.

- عملية المراجعة ومراحلها تتأثر بشخصية المراجع وفكره، وفي الغالب تتأثر أيضاً بصفاته الشخصية، والسلوك لا يمكن تقييمه لاختلاف الرأي وأيضاً الحكم على العمليات باختلاف القائمين على عملية قياس الجودة.

- عملية القياس تعتمد كثيراً على الحكم الشخصي في المراجعة، وأيضاً في الحكم الشخصي على عملية المراجعة نفسها، ويرجع ذلك لأشياء كثيرة منها الخبرة وإتجاهات المراجعين وإستنادهم إلى بعض المدخل السلوكية منها المدخل السلوكي وأسلوب الشك المهني.

وحول قياس جودة المراجعة يضيف العبد الله والضلعي (2007) أن الشرطين اللذين وضعتهما دراسة DeAngelo وهما احتمالية اكتشاف المراجع للتحريفات في القوائم المالية، والإبلاغ عن ذلك الاكتشاف غير قابلين للملاحظة، لذلك يعتمد الباحثون على الطريقتين التاليتين لقياس جودة المراجعة في الممارسة العملية:

- الطريقة الأولى (غير مباشرة): وتعتمد على علاقة جودة المراجعة بعوامل تتلازم معها مثل أتعاب المراجعة، والقضايا المرفوعة أمام المحاكم، وقدرة مستخدمي القوائم المالية على فهم جودة المراجعة.

- الطريقة الثانية (مباشرة): وتعتمد أكثر على احتمال اكتشاف التحريفات والإبلاغ عنها، وتظهر في خصائص معينة لعملية المراجعة، مثل إجراءات المراجعة، والأخطاء التي يرتكبها المراجع، ومدى الالتزام بمعايير المراجعة المقبولة عموماً.

أما DeAngelo فقد ذكرت أن محاولة قياس جودة المراجعة تعتبر عملية صعبة ومكلفة للغاية، وأنه يمكن بدلاً من ذلك الاستعانة ببعض المؤشرات أو العوامل التي تشير إلى ما إذا كانت المراجعة التي يؤديها

مكتب معين ذات جودة مرتفعة أو منخفضة، ومن بين هذه المؤشرات ما يلي: حجم مكتب المراجعة، فترة تعاقد المراجع مع العميل، سمعة مكتب المراجعة، الاستقلالية، الدعاوى القضائية، إجراءات الرقابة على الجودة في مكتب المراجعة (سالم، 1994). ونتيجة لذلك فقد أكد كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA ومكتب المحاسبة العام GAO عام 1987 مدى الحاجة إلى تحديد العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة، وتؤدي إلى اختلاف مستويات الجودة بين مكاتب المراجعة المختلفة، وبالرغم من الأبحاث العديدة التي تمت في هذا المجال، فلا يوجد حتى الآن مقياس مباشر وموضوعي لجودة المراجعة نظراً لاختلاف مفهوم الجودة لدى الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالمراجعة، مما أدى إلى اعتبار قياس جودة المراجعة قضية مستمرة في المهنة.

8.2 ملخص الفصل:

زاد الإهتمام في العقود الأخيرة بموضوع الجودة في شتى المجالات الصناعية، تجارية، خدمية، تعليمية، ولم تبعد مهنة المراجعة عن هذا الموضوع، فقد بدلت المنظمات المهنية والمؤسسات الأكاديمية مساعيها لوضع وصياغة معايير ومبادئ وقواعد أخلاقية وسلوكية، لتضمن قيام المهنيين بمهامهم بأفضل صورة بعيداً عن الإخلال بالقيم المهنية من جهة، وكسب ثقة المستفيدين من خدمات المراجع من جهة أخرى، حيث أن خلاصة عمل المراجع المتمثلة بتقرير المراجعة بشكل عام ورأي المراجع بشكل خاص تؤثر في شريحة واسعة من المستفيدين، كالإدارة والموظفين والجهات الحكومية والمقرضين والمستثمرين وأسواق المال، مما يفرض على المهنة ومزاويلها ضغوطاً تضاف إلى الضغوط الأخرى من قبل الجهات المسؤولة عن المهنة وزملاء المهنة، والضغوط الذاتية، حيث تشكل هذه الأخيرة صراعاً داخلياً بين الإلتزام بالقيم والمتطلبات القانونية من جهة، وتلبية رغبة العملاء وتوفير سبل المعيشة اللائقة من جهة أخرى.