

## أثر جهود المنظمات المهنية في مجال رقابة جودة المراجعة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات محمد متولي محمد ابراهيم بركات

### الملخص:

هدف البحث إلى عرض وبيان أثر معايير وجود المنظمات المهنية في مجال رقابة جودة المراجعة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات وتوضيح مدى أهمية وضع مكاتب المراجعة لنظام ملائم لرقابة الجودة بها والالتزام به وذلك وفقاً لعناصر رقابة الجودة الصادرة عن المنظمات المهنية المهتمة بمهنة المحاسبة والمراجعة الدولية والمحلية ، كما أوضحت الدراسة أهم وأحدث الإصدارات في مجال الرقابة على جودة المراجعة الدولية والمحلية وتوضيح الآثار الإيجابية والمنافع التي تعود على مكاتب المراجعة عند تطبيقها لإجراءات وسياسات رقابة الجودة والأرتقاء بمستوى المهنة وأعضاء الثقة عليها وعلى البيانات والتقارير المالية وذلك لخدمة مستخدميها والمهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة ، وتوصل البحث الى أنه تعتبر إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتوكيد (IAASB) التابع إلى الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) فيما يتعلق بمعايير رقابة جودة مكتب المراجعة أفضل ما تم إصداره في هذا المجال. حيث أصدر نوعين من المعايير: الأول يتمثل في المعيار الدولي الخاص برقابة الجودة على مستوى مكتب المراجعة ككل (ISQC No. 1) ، والثاني يتمثل في معيار المراجعة الدولي رقم ٢٢٠ المعدل (IAS220) والخاص برقابة جودة مراجعة القوائم المالية ، كما يشير البحث الى عدم اهتمام مكاتب المراجعة في مصر بأسلوب مراجعة القوائم المالية ، كما يشير البحث الى عدم اهتمام مكاتب المراجعة في مصر بأسلوب مراجعة القوائم المالية ، ومؤخراً في عام ٢٠٠٨ أنشأت هيئة الرقابة المالية وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المسجلين في سجل الهيئة، ولم تعلن الوحدة أي تقارير للفحص حتى الآن.

وتوصل البحث إلى أن هناك قصور في تطبيق متطلبات الرقابة على الجودة في مكاتب ومؤسسات المراجعة نتيجة لعدم اهتمام تلك المؤسسات بإجراءات وسياسات رقابة الجودة وبالتالي عدم الإرتقاء بالمهنة وضعف موثوقية ومصداقية القوائم والتقارير المالية ، وأوصى البحث بضرورة إنشاء جهة مستقلة تقوم بالرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة وتقييم نظام رقابة الجودة المطبق بها .

## Abstract:

The objective of the research is to present and demonstrate the impact of the standards of the existence of professional organizations in the field of audit quality control on the quality of the professional performance of the auditor and to clarify the importance of the establishment of audit offices for an appropriate system of quality control and compliance in accordance with the quality control elements issued by professional organizations interested in the profession of international and international accounting and auditing, The study also highlighted the most important and latest publications in the field of auditing the quality of international and local auditing and clarifying the positive effects and benefits of the audit offices in applying the procedures and policies of quality control and raising the level of the profession and providing confidence and financial statements and reports to serve its users and those interested in the profession of accounting and auditing. (IFAC) of the International Federation of Accountants (IFAC) with regard to audit quality standards of the Office of Audit is the best published in this area. Where it issued two types of standards: the first is the International Standard on Quality Supervision at the Audit Office as a whole (ISQC No. 1), And the second is the International Standard of Review No. 220 (Revised) (IAS220) on the audit quality audit of the financial statements, and the research indicates that the attention of the audit offices in Egypt in a peer review method despite the benefits and benefits of such a kind of examination, the Unit has not issued any reports to date. The research found that there is a lack of application of the quality control requirements in the auditing offices and institutions as a result of the lack of interest of these institutions in the procedures and policies of quality control and consequently the lack of advancement of the

profession and the weakness of reliability and credibility of the financial statements and reports. The research recommended the need to establish an independent body, The quality control system applied.

### مقدمة البحث:

أتجهت جهود العديد من المنظمات المهنية والمهتمة بموضوع رقابة الجودة في مكاتب المراجعة، والعمل على تحسين مستوى جودة عملية المراجعة والارتقاء به بما يخدم المصلحة العامة، وقامت الكثير من هذه المنظمات بوضع ضوابط ومعايير للتأكيد على جودة الأداء منها الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي قام بإصدار الإرشاد رقم ( ٧ ) والخاص بالرقابة على مستوى أداء أعمال المراجعة، ثم قام بإصدار معيار المراجعة رقم ( ٢٢٠ ) الخاص بالرقابة على جودة أعمال المراجعة والذي يهدف إلى تحديد معايير وتوفير إرشادات للرقابة على الجودة.

أهتم أيضاً المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، حيث قام في عام ١٩٧٨ بتشكيل لجنة معايير رقابة الجودة، وقد أصدرت اللجنة في عام ١٩٧٩ نشرة معايير رقابة الجودة رقم ( ١ )، ثم أصدرت في عام ١٩٩٦ نشرة رقم ( ٢ ) بعنوان "نظام الرقابة على جودة أداء ممارسات مكاتب المراجعة" ونشرة رقم ( ٣ ) بعنوان "رقابة ومتابعة ممارسات مكاتب المراجعة" ليحلا محل نشرة معايير الرقابة على الجودة رقم (١)، وفي عام ١٩٨٨ أسس نفس المعهد لجنة بأسم Quality Review Executive Committee كلجنة فرعية فنية مسئولة مع مجلس معايير المراجعة عن تطوير معايير الرقابة على الجودة، وإصدار السياسات بشأن معايير رقابة الجودة، بالإضافة إلى إدارة برنامج مراجعة الجودة وهو فحص النظر، وفي عام ١٩٧٩ أيضاً أصدر مجلس معايير المراجعة نشرة معايير المراجعة رقم ( ٢٥ ) بعنوان "العلاقة بين معايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير الرقابة على الجودة".

وفي مصر بدأ أهتمام الجهات القائمة علي مهنة المراجعة بالرقابة علي جودة عمليات المراجعة حين أصدر المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين في عام ١٩٩٢م إرشادات للمراجعة تضمنت الإرشاد رقم(٧) ويختص بالرقابة علي جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات، وتم الاعتماد علي هذا الإرشاد حتي أصدرت وزارة الاستثمار معايير المراجعة المصرية في يونيو ٢٠٠٨م، وقد تضمنت هذه المعايير معيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠) "مراقبة الجودة علي عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية" وهو ما يُعتبر بداية لضمان جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة وتخفيض الأسباب التي يترتب عليها انخفاض مستوي جودة المراجعة، ويلزم هذا المعيار مكاتب المراجعة بتوفير برنامج يطبق علي مستوي المكتب للرقابة

## علي جودة عمليات المراجعة.

ويرى الباحث أن الرقابة على جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات أمر بالغ الأهمية لتأثيره المباشر على جودة الأداء المهني وتطوره علاوة على زيادة ثقة مستخدمي تلك البيانات بمهنة المراجعة الأمر الذي يدعو إلي الاهتمام بأداء مراقب الحسابات و التقارير المالية المعدة وفقا للأعتبارات المهنية بغرض توفير المعلومات اللازمة لعدة جهات مثل الإدارة، المساهمين، الموظفين، الدائنين، مصلحة الضرائب .

### مشكلة البحث:

بعد السلسلة المتعددة للأزمات المالية المختلفة التي حدثت لكثير من الشركات والبنوك العالمية في العالم، وما صاحبها من انهيارات مالية وإفلاس، تعرضت مهنة المحاسبة والمراجعة في الآونة الأخيرة للعديد من الانتقادات لفشلها في حماية مصالح المستثمرين، وأدى ذلك إلي حدوث رد فعل قوي من قبل المجتمع المالي ولعل السبب يرجع إلي انخفاض جودة المراجعة نتيجة التطورات التي ظهرت خلال العقدين السابقين. حيث تزايدت أهمية الاعتماد علي تكنولوجيا المعلومات في عملية المراجعة مع تزايد استخدام عملاء المراجعة لتكنولوجيا المعلومات في أعمالهم مما أدى إلي اتساع نطاق اعمال مهنة المراجعة وتعقدها.

وأكدت الدراسات التي أجريت علي الشركات التي تعرضت للانهايار أن السبب في ذلك لا يرجع إلي قصور معايير المحاسبة أو معايير المراجعة، بل بسبب تدني أخلاقيات بعض المهنيين من المحاسبين ومراقبي الحسابات، أي أن المشكلة لا تكمن بالقوانين بل بالأشخاص مطبقي هذه القوانين، وهو ما يتطلب ضرورة توفير نظام كفاء وفعال للرقابة علي ممارسة مكاتب المراجعة لمهامها الرئيسية لضمان التزام المهنيين بالقواعد والمعايير والقوانين المنظمة وأصبح من الضروري إيجاد مدخل منظم وشامل للتوجيه والإشراف والرقابة علي أداء أعمال المراجعة وهو ما أُطلق عليه معايير الرقابة النوعية علي جودة المراجعة *audit quality control*.

وبناءً على ذلك يمكن القول بأنه تكمن مشكلة البحث في وجود قصور في مستوى الأداء المهني لمراقبي الحسابات نتيجة لعدم الالتزام بمعايير جودة المراجعة والرقابة عليها وعدم تطبيقها لسياسات وأجراءات لرقابة الجودة بها مما أساء ذلك للمهنة بصفة عامة بالإضافة الي فقد الثقة في التقارير والقوائم المالية من قبل مستخدميها .

### أهداف البحث:

يهدف البحث بصفة عامة إلى بيان أثر المعايير الدولية والمحلية في مجال الرقابة على جودة المراجعة والصادرة عن المنظمات المهنية المهتمة بمهنة المحاسبة والمراجعة وذلك على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات .

ومن خلال الهدف الرئيسي للبحث يمكن أستنباط مجموعة من الأهداف الفرعية للبحث كما يلي:

- ١- عرض مفهوم الرقابة على جودة المراجعة في ضوء المعايير والأصدارات المهنية المرتبطة
- ٢- عرض أهم وأحدث الإصدارات والمعايير الصادرة عن المنظمات المهنية في مجال الرقابة على جودة المراجعة .
- ٣- توضيح المنافع التي تعود على مكاتب المراجعة عند تطبيقها نظام لرقابة الجودة بها .

#### أهمية البحث:

تتلور أهمية البحث في النقاط التالية :

- ١- تعتبر البيانات المالية المراجعة من قبل مراجعي الحسابات مهمة لكثير من الأطراف المهتمة بمهنة المحاسبة والمراجعة ومستخدمي القوائم المالية ، ومصداقية تلك البيانات تعتمد على العوامل التي تؤثر في إصدار تلك البيانات.
- ٢- التأكيد على ضرورة أتباع شركات المراجعة لأجراءات الرقابة على جودة المراجعة وفقا للمعايير الدولية للرقابة على الجودة .
- ٣- ضرورة التطلع بإستمرار إلى التطورات التي تحدث في متطلبات الإطار الدولي للرقابة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات في ضوء المعايير الدولية لرقابة الجودة .

#### فروض البحث:

يمكن صياغة فروض البحث في فرض واحد شامل وهو  
لا يوجد آثار لجهود المنظمات المهنية في مجال رقابة جودة المراجعة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات

#### متغيرات البحث:

■ **المتغير المستقل:** وهو المعايير والاصدارات الدولية والمحلية الصادرة عن المنظمات المهنية في مجال الرقابة على جودة المراجعة.

ويتكون المتغير المستقل من عدة متغيرات وهي:

١. جهود وإصدارات المنظمات المهنية المهتمة بمهنة المراجعة .
٢. معايير الرقابة على جودة المراجعة .

■ **المتغير التابع:** وهو الرقابة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات .

#### منهج البحث:

أعتمد الباحث على المنهج الأستقرائي والذي يتأسس على الدراسة النظرية من خلال الأطلاع على المراجع العلمية والمقالات المنشورة بالدوريات المختلفة والبحوث

والرسائل العلمية التي تهتم بتحليل وتقييم الدراسات السابقة في مجال الرقابة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات في ظل المعايير الدولية والمحلية الصادرة في هذا المجال .

### خطة البحث:

أنطلاقاً من مشكلة وأهداف وفروض البحث تتحدد خطة البحث في العناصر التالية:  
أولاً: الرقابة على جودة المراجعة  
ويتناول البحث في هذا المجال مناقشة النقاط التالية :

### ١- مفهوم رقابة جودة المراجعة

تعددت الدراسات الأكاديمية والإصدارات المهنية التي تناولت مفهوم رقابة جودة المراجعة، ومنها على سبيل المثال ما يلي :

#### أ- تعريف الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)

حيث عرّفت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الرقابة على جودة مكتب المراجعة على أنها " التنظيم الإداري لمكتب المراجعة، وجميع السياسات والإجراءات التي أقرها المكتب من أجل التحقق بدرجة معقولة من التزام العاملين بالمكتب بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة، والتي تحكم أدائهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية لعملاء المكتب بما في ذلك قواعد سلوك وأداب المهنة، والالتزام بالأنظمة التي تحكم مزاوله المهنة".

#### ب- تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

وفقاً لما جاء في معايير رقابة الجودة الصادرة عن (AICPA) والتي اعترف بها مجلس (PCAOB) في المعيار رقم ٢٠ والخاص برقابة الجودة، فإن الرقابة على جودة المراجعة تعني " الرقابة على جودة الهيكل التنظيمي للمكتب، وكذلك السياسات (الأهداف) التي يضعها ذلك المكتب ويسعي إلى تحقيقها، ثم الإجراءات التي تُتبع لتحقيق هذه السياسات والتي يمكن أن تكون في إطار خطة أو برنامج للرقابة على جودة الأداء المهني للحصول على التأكيد المناسب على التزام العاملين بالمكتب بالمعايير المهنية المطبقة ونظام الرقابة على الجودة والمطبق بالمكتب.

مما سبق يتضح وجود اتفاق على مفهوم رقابة جودة المراجعة، من حيث ما يلي :

١- تركز رقابة جودة المراجعة على مجموعة من السياسات والإجراءات التي تحقق الجودة في خدمات مكاتب المراجعة.

٢- تُعبر سياسات رقابة الجودة عن الأهداف العامة التي يسعي مكتب المراجعة إلى تحقيقها، في حين تعبر إجراءات رقابة الجودة عن متطلبات تحقيق هذه الأهداف.

٣- ضرورة تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مكتب المراجعة بشكل

شامل.

- ٤- الهدف الأساسي من رقابة جودة المراجعة هو توفير تأكيد مناسب عن الالتزام بالمعايير وقواعد سلوك وأداب المهنة.
- ٥- سياسات وإجراءات رقابة الجودة لا تهدف فقط إلى المحافظة على مستوى الجودة في أداء المكتب، بل تمتد أيضاً إلى تحسين الجودة بحيث تصل إلى المستوى الذي يتوقعه المجتمع.

## ٢- أسباب ظهور الحاجة إلى الرقابة على جودة المراجعة

يتمثل السبب الرئيسي الذي ترتب عليه نشأة رقابة جودة مكاتب المراجعة في الإنتقادات التي وجهت لمهنة المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٧٣، عقب الدعوى القضائية التي عُرفت بإسم (The Equity Funding)، والتي استندت إلى إكتشاف تلاعب قام به بعض المساهمين بالشركة من خلال التواطؤ من موظف الكمبيوتر بالشركة، ولم ينجح مراقب الحسابات في إكتشاف هذا التواطؤ، مما أدى إلى استجابة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) وإصدار نشرة معايير المراجعة رقم (٤) الخاصة بفرض معايير الرقابة على جودة أداء المراجعين. كما توجد أسباب أخرى أكدت على أهمية رقابة وفحص جودة مكاتب المراجعة وتتمثل في الآتي:

- ١- طبيعة مخرجات مهنة المراجعة والتي تتصف بكونها خدمة غير ملموسة لا يمكن التحقق من تنفيذها بالشكل المقبول إلا من خلال تنفيذ أسلوب جيد للرقابة على عملية المراجعة وفي جميع مراحلها.
  - ٢- عمليات المراجعة لا يقوم بها فرد واحد بل فريق للمراجعة، مما يتطلب توافر آلية يتبناها مكتب المراجعة لتوفير الإتصال والتكامل بين أعضاء الفريق على المستوى العلمي والعملية، بالإضافة إلى الرقابة عليهم وتنظيمهم، ويضمن ذلك توافر معايير لرقابة الجودة.
  - ٣- أكثر من ٥٠% من وقت مراقب الحسابات المسؤول عن عملية المراجعة وحوالي ٣٠% من الوقت الكلي لعملية المراجعة يخصص لعملية فحص جودة عملية المراجعة، ولذلك تسعى مكاتب المراجعة إلى تقييم الطرق التي يمكن بها تحسين كفاءة وفعالية عملية الفحص.
  - ٤- صعوبة التأكد من إلتزام العاملين بمكتب المراجعة بالمعايير الفنية والأخلاقية للأداء المهني، مما أدى إلى ضرورة توافر أداة للتحقق من ذلك والتأكيد عليه.
- ### ٣- أهداف رقابة الجودة في مهنة المراجعة:
- يُعد الهدف الأساسي لرقابة الجودة هو المحافظة على تقديم خدمات مراجعة حسابات ذات جودة عالية وعدم السماح للتدني بمستوى فعالية نظام رقابة الجودة

- المعتمد في مكتب المراجعة وهناك العديد من الأهداف ومنها:
  ١. تقييم الأنظمة الفرعية لمنظومة رقابة الجودة المعتمدة في المكتب، وتقديم مقترحات تقويمها في حالة السلب ومجالات تطويرها نحو الأفضل في حالة الإيجاب.
  ٢. تحديد الإجراءات التصحيحية المناسبة لمعالجة أي نوع من أنواع الخلل أو القصور الشخصي للمراجع ومتابعة تنفيذها بغية التأكد من فعالية نتائج تطبيقها.
  ٣. تخفيض تكاليف عملية المراجعة، وذلك ليعظم المكتب أرباحه ويكون قادراً على المنافسة.
  ٤. زيادة إنتاجية المكتب، وبذلك تقل التكاليف الثابتة، مما يقلل التكلفة الإجمالية وينعكس ذلك بدوره على نمو المكتب.
  ٥. تخفيض عدد الدعاوي القضائية، وذلك بزيادة جودة خدمة عملية المراجعة التي يقدمها المكتب.
  ٦. زيادة الحصة السوقية لمكتب المراجعة، لأن تطبيق إجراءات الرقابة على عملية المراجعة تعمل على زيادة عدد عملاء المكتب.
  ٧. تحسين سمعة مكتب المراجعة، ويؤدي ذلك لزيادة الحصة السوقية للمكتب.
- ٤- أهمية الرقابة على جودة المراجعة:

- هناك عدة مبررات لأهمية الرقابة على جودة المراجعة منها :
١. تحسين جودة عملية المراجعة.
  ٢. تحسين الأداء المهني لكل فرد من أفراد فريق المراجعة، وذلك بإتباع سياسة فعالة لرفع كفاءتهم.
  ٣. رفع الروح المعنوية لفريق المراجعة وتحفيزه.
  ٤. توثيق إجراءات وسياسات مكاتب المراجعة.
  ٥. إعطاء فرصة لمكاتب المراجعة لفحص أعمال المكتب الأخرى.
  ٦. تحقيق المتطلبات القانونية والتنظيمية لجهات الإشراف على مهنة المراجعة.

#### ويرى الباحث ما يلي:

١. أنه من المتطلبات الأساسية للمراجع اكتساب معارف في مختلف المجالات، التي لها أثر مباشر وغير مباشر على مهنة المراجعة، ولا يكتفي بدراسة العلوم التجارية فقط.
٢. أن معرفة المراجع بالبيئة التي يعمل بها عملاء المراجعة، تؤدي في النهاية إلى تسهيل عملية الفحص واكتشاف الأخطاء.
٣. وجود معايير رقابية موثقة ومكتوبة تسهم في تنفيذ أعمال المراجعة بكفاءة وفعالية وتوفير أساس واضح، لتحقيق الجودة المهنية في العمل المؤدى، كما تسهم في قياس وتقييم ذلك العمل من خلال إيضاح مدى الالتزام بتطبيق المعايير ودرجة



تحقيق الجودة المطلوبة. كما تعتبر متابعة نظام الرقابة على الجودة أمراً حيوياً، وذلك لضمان عمل هذا النظام بكفاءة وفعالية، ويعد ذلك أمراً مهماً لتحقيق جودة المراجعة.

٤. يؤدي الالتزام بمعايير المراجعة وتطبيقها على نظام رقابة الجودة إلى اختيار وتطبيق السياسات الملائمة للعمل الرقابي، وإتباع منهجية المراجعة الأنسب والمتناسقة مع المعايير المتبعة، كما تساهم المعايير في مساعدة الإدارات الرقابية في تحديث أدلتها وبرامجها وخططها.

#### ٥. أنواع الرقابة على جودة المراجعة

يمكن مراقبة ومتابعة الجودة في مكاتب المراجعة والتزامها بالمعايير المهنية والقوانين ذات الصلة باستخدام وسيلتين، تتمثل الوسيلة الأولى في الفحص الداخلي لجودة عملية المراجعة من قبل فريق متخصص في مكاتب المراجعة الكبيرة أو أحد أعضاء فريق المراجعة في مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة. أما الوسيلة الثانية فتتمثل في الفحص والمتابعة الخارجية للجودة والمطبقة من قبل المنظمات المهنية التي يُخول لها القانون السلطة اللازمة لذلك. ويمكن القول بأن الرقابة على جودة المراجعة تتضمن النوعين الآتيين:

#### ١- الرقابة الذاتية (Self Control)

وتقع مسؤوليتها على مكتب المراجعة ذاته، حيث يلتزم المكتب بوضع مجموعة من السياسات والإجراءات التي تكفل له تحقيق الجودة المطلوبة في الأداء طبقاً للمعايير والمتطلبات المهنية كما يجب عليه أن يتأكد من تطبيقها وتقييم كفاءتها وفعاليتها. ويمكن التمييز بين نوعين من الرقابة الداخلية للمكتب هما :

- رقابة جودة المكتب : وتتم من قبل إدارة مستقلة مسؤولة عن فحص الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة جودة عمليات المراجعة لضمان تنفيذها بمستوى مقبول من العناية المهنية.

- الرقابة على أعضاء فريق المراجعة : وتعتمد على متابعة أعضاء فريق المراجعة في المستوى المنخفض من الهيكل التنظيمي للمكتب، من قبل أعضاء فريق المراجعة الأعلى في المستوى التنظيمي بالمكتب، وهو ما يسمى بالمتابعة أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

وتتم عملية الرقابة على أعضاء فريق المراجعة بشكل روتيني ومستمر من قبل الأعضاء الأكثر خبرة، كجزء من نظام رقابة الجودة في عملية فحص الجودة، كما يرى أحد الباحثين أن فحص أوراق عمل المراجعة يُعبر بصفة مبدئية عن نظام رقابة الجودة بمكتب المراجعة، وأن الرقابة الداخلية وفحص جودة عمل فريق المراجعة يمكن أن يتم بأحد أسلوبين كما يلي:

- الأسلوب التقليدي للفحص (Traditional Review): يعتمد على قيام المسؤولين عن فحص الجودة بمهامهم بعد الإنتهاء من عملية المراجعة وقبل إصدار تقرير المراجعة، ويتم فحص أوراق العمل في حضور فريق المراجعة وتقديم التوصيات والمقترحات الواجب تنفيذها لتحسين جودة المهمة، وتوفير مستندات تؤيد رأي مراقب الحسابات في تقريره عن عملية المراجعة.
- الأسلوب التفاعلي للفحص " في وقت حقيقي " ( Real-Time Interactive Review) يعتمد هذا الأسلوب على عدم إصدار فريق الفحص لمذكرات عن الفحص حيث يتم تنفيذ الفحص بالتوازي مع تنفيذ مهمة المراجعة وأول بأول في مكان المراجعة.
- ويحقق أسلوب الفحص التفاعلي "في وقت حقيقي" العديد من المزايا والمنافع لمكتب المراجعة والفريق المخصص لتنفيذ عملية المراجعة، ومن أهم هذه المنافع:
  - تخفيض هيكلية الفحص.
  - ضمان انتظام عمل فريق المراجعة، وتقديم العلاج المناسب لأي صعوبات تعوق أدائهم.
  - تخفيض الوقت اللازم لتنفيذ عملية المراجعة.
  - تحسين خبرة فريق المراجعة والتأكد من جودة أدائهم.

## ٢- الرقابة الخارجية (Public Or Governmental Control)

تُفرض الرقابة الخارجية على مكاتب المحاسبة والمراجعة بناء على إلزام خارجي يتمثل في تدخل خارجي تلجأ إليه الحكومة أو المجتمع في حالة قصور الرقابة الذاتية للمهنة مما يؤدي إلى إنهيار مجموعة من الشركات، للتأكد من إعداد المكتب لقائمة كافية وملائمة من سياسات وإجراءات رقابة جودة المراجعة، بالإضافة إلى التأكد من الإلتزام بتطبيقها وتطويرها بشكل مستمر، ويتم الفحص على فترات دورية مناسبة. ويمكن أن تتم الرقابة الخارجية بأحد أو كلا الأسلوبين الآتيين :

- مراجعة النظر : حيث تقوم مكاتب المراجعة بفحص بعضها البعض من حيث توافر وكفاية وملاءمة والإلتزام ببرنامج رقابة الجودة بالمكتب موضوع الفحص.

- جهة مهنية مستقلة : تختص بفحص إلتزام مكاتب المراجعة بمتطلبات رقابة الجودة، كما يتوافر في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة العربية السعودية.

## ٦- أطراف ومراحل الرقابة على جودة المراجعة

ترتكز الرقابة على جودة المراجعة على علاقة بين ثلاثة أطراف هي:

- ١- المنظمات المهنية المختصة بإصدار معايير رقابة جودة المراجعة.
- ٢- مكتب المراجعة موضوع تقييم الإلتزام بمعايير رقابة جودة المراجعة.

٣- الجهة المختصة بفحص وتقييم إلتزام مكتب المراجعة بمعايير رقابة الجودة.

أي أن مراحل رقابة جودة المراجعة يجب أن تتضمن وضع المعايير، والإلتزام بالتطبيق، ومراجعة الجودة.

#### ٧- العوامل المؤثرة في تصميم مكتب المراجعة لنظام رقابة الجودة الخاص به

إن تحديد العوامل المؤثرة في تصميم نظم رقابة الجودة لمكتب المراجعة من الموضوعات التي حظيت بالإهتمام في معايير الرقابة على الجودة في مكاتب المراجعة سواء العربية أو الدولية، وما إذا كان نظام رقابة الجودة في مكتب المراجعة يجب ان يشمل نفس السياسات والإجراءات بغض النظر عن حجم المكتب. فعلى الرغم من أن معايير المراجعة يجب أن تطبق على جميع مكاتب المراجعة على حد سواء بغض النظر عن حجم المكتب حيث أن الإلتزام بمعايير المراجعة يمثل الحد الأدنى للجودة المقبولة في عملية المراجعة، إلا أن معايير الرقابة على الجودة أدركت أهمية إعتبرات تكلفة ومنافع توفير نظام سليم لرقابة الجودة والإلتزام به، عن طريق السماح لحجم مكتب المراجعة ليلعب دوراً في تحديد سياسات وإجراءات رقابة الجودة في حدود إمكانياته والموارد المادية المتاحة لديه.

وطبقاً لمعايير الرقابة على الجودة رقم ٢٠ (QC,20) والصادر عام ٢٠٠٣ عن مجلس الأشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB)، يعتمد تكوين ومحتوى نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة وما يحتوي عليه من سياسات وإجراءات على عدد من العوامل تتضمن : حجم المكتب، وعدد المكاتب التابعة له، ودرجة تفويض السلطة للعاملين بالمكتب أو المكاتب الفرعية، والتنظيم الداخلي للمكتب، وطبيعة وتعقيد أنشطة عملاء المكتب.

كما أن المعيار الدولي الخاص بالرقابة على الجودة (ISQC No.I) والصادر عام ٢٠٠٤ عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، أوضح أن طبيعة ومحتوى سياسات وإجراءات رقابة الجودة لمكتب المراجعة تعتمد على عدد من العوامل منها : حجم المكتب، وطبيعة نشاطه، وتوزيعه الجغرافي وتنظيمه الداخلي، وإعتبرات التكلفة والعائد.

مما سبق يمكن القول بأن كل مكتب مراجعة – وفقاً لظروفه والبيئة التي يعمل فيها – يحدد السياسات والإجراءات الكافية والملائمة لرقابة جودة أدائه، وعند تصميم مكتب المراجعة لنظام الرقابة على الجودة الخاص به يجب عليه أن يأخذ في الإعتبار مجموعة من العوامل المؤثرة في ذلك ومنها:

١- حجم المكتب وما يرتبط به من عدد العاملين فيه وعدد عملائه وعدد فروعها وتوزيعها الجغرافي.

- ٢- الهيكل التنظيمي للمكتب ودرجة المركزية واللامركزية المتاحة بالمكتب أو الفروع التابعة له
  - ٣- طبيعة وتعقيد أنشطة عملاء المكتب.
  - ٤- طبيعة الخدمات التي يقدمها المكتب لعملائه.
  - ٥- إعتبرات التكلفة والعائد الخاصة بتوفير نظام سليم لرقابة الجودة.
- ٨- الرقابة على جودة مراجعة الحسابات وعلاقتها بجودة الأداء المهني لمراقب الحسابات

هناك علاقة وثيقة بين إجراءات المراجعة ومعايير المراجعة من طرف وبين الأداء المهني لمراقب الحسابات من طرف آخر، فكما أن الإجراءات تتعلق بالأعمال والوسائل التي يستخدمها المراجع بأدائها فإن معايير المراجعة تختص بعرض مقاييس عن نوعية أداء أعمال المراجعة والأهداف التي يمكن أن تتحققها عن طريق ما يتبع من إجراءات. لذلك فإن معايير المراجعة لا تختص بالصفات المهنية لمراجع الحسابات أو جوانب التأهيل والخبرة الخاصة به ولكنها توضح أيضا الأحكام التي يصدرها المراجع أثناء تأديته لعمله وخلال فحصه وكذلك كيفية إبداء رأيه في تقرير أعمال المراجعة.

كما إن معايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير المراجعة الدولية تتعلق بأداء كل عملية مراجعة، بينما تتعلق رقابة الجودة بكيفية ممارسة مكتب المراجعة كوحدة لأعماله المهنية وبناء على ذلك فهناك ارتباط بين معايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير الجودة وكذلك بين معايير المراجعة الدولية ومعايير رقابة الجودة.

ثانياً : أهم وأحدث الإصدارات للمنظمات المهنية الدولية والمحلية المهتمة بمهنة المحاسبة والمراجعة في مجال الرقابة على جودة المراجعة

إهتمت العديد من المنظمات والجمعيات المهنية في كافة أنحاء العالم بموضوع رقابة جودة الأداء المهني في مكاتب المراجعة، والعمل على تحسين مستوى الأداء المهني لهذه المكاتب بما يخدم الصالح العام. كذلك فرضت بعض المنظمات المهنية على أعضائها مجموعة من المعايير المهنية وقواعد وآداب وسلوكيات المهنة لكي يتم تنفيذ عمليات المراجعة وفقاً لأعلى مستوى ممكن من الجودة.

ويمكن توضيح أهم وأحدث الأصدارات في مجال الرقابة هلى جودة المراجعة من خلال النقاط التالية :

أ- إصدارات الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ( مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية )

تعددت التطورات التي تعرضت لها المعايير الدولية للرقابة على جودة المراجعة والصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، منذ صدور إرشادات المراجعة عام ١٩٨١

وحتى صدور آخر تعديل للمعيار الدولي لرقابة جودة مكتب المراجعة ( ISQC No.1) وكذلك صدور آخر تعديل لمعيار المراجعة الدولي رقم ٢٢٠ (ISA٢٢٠) والخاص بالرقابة على جودة عمليات المراجعة، وبدأ تطبيقهما في عام ٢٠١٠. وفيما يلي توضيح لأهم إصدارات الإتحاد الدولي للمحاسبين:

### ❖ المعيار الدولي للرقابة على الجودة رقم ١ International Standard On Quality Control No.1 (ISQC No.1)

قام الإتحاد الدولي للمحاسبين خلال عام ٢٠٠٣ بإعداد مقترح لمعيار دولي للرقابة على أداء مكاتب المراجعة بعنوان " Proposed ISQC1,Quality Control For Audit Assurance And Related Services Practices (IFAC,2003) ، وفي عام ٢٠٠٤ تم إصدار معيار مستقل يتقدم المعايير الدولية للمراجعة والتأكد، بعنوان، " مراقبة الجودة للمؤسسات التي تقوم بالمراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية وغير ذلك من مهام التأكد والخدمات الأخرى المتعلقة بها " ليكون أول معيار عام مستقل ينظم الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة. ومن الجدير بالذكر أن المعيار الدولي لرقابة جودة مكتب المراجعة (ISQCNO.1) يختلف عن المعيار الدولي للرقابة على جودة أداء عمليات المراجعة (ISA220)، حيث أن الأول يطبق على مكتب المراجعة ككل والإلتزام به يضمن الجودة الكلية في أداء مكتب المراجعة، بينما الثاني يطبق على عمليات المراجعة الفردية والإلتزام به يضمن توافر الجودة في مخرجات عملية المراجعة.

وتم تعديل المعيار الدولي لرقابة جودة مكتب المراجعة (ISQC No.1) من قبل الأتحاد الدولي للمحاسبين مرة أخرى ، بحيث بدأ تطبيقه في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ على مكاتب المراجعة ، ووفقاً للمعيار الجديد يجب أن يشتمل نظام مراقبة الجودة على عناصر رقابة الجودة التالية:

- ١- مسئولية قيادة المكتب تجاه الجودة .
- ٢- المتطلبات الأخلاقية والسلوكية .
- ٣- قبول وإستمرار العلاقات مع العملاء .
- ٤- الموارد البشرية .
- ٥- أداء المهام .
- ٦- المتابعة .
- ٧- التوثيق .

### ❖ معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) المعدل بعنوان " رقابة جودة مراجعة القوائم المالية "

يُعتبر أحدث ما صدر عن مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد

(IAASB) وهو هيكل مستقل لوضع معايير المراجعة داخل الأتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، ويهدف هذا المجلس إلى تحقيق المنفعة العامة عن طريق إعداد معايير المراجعة الدولية يتوافر فيها جودة عالية، وتيسير التقارب بين المعايير المحلية والدولية، بالإضافة إلى تحسيناً لجودة وتوحيد ممارسة المهنة على مستوى العالم، وأخيراً دعم وتعزيز الثقة العامة في مهنة المراجعة والتأكد.

وحدد المعيار عناصر نظام الرقابة على جودة مهام المراجعة بشكل يتوافق مع عناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة على مستوى مكتب المراجعة ( IQCS No.1) بالإضافة إلى الجوانب الخاصة بمراجعة منشآت القطاع العام. كما شدد على دور مراقب الحسابات المكلف بمهام المراجعة واشترط أن يكون على مستوى المسؤولية. وصر هذا المعيار في ابريل من عام ٢٠٠٩م، ويؤكد على ضرورة قراءته مع معيار المراجعة الدولي (IAS200) والخاص بصفات وخصائص مراقب الحسابات المستقل. وحدد المعيار عناصر رقابة الجودة كما يلي:

١- مسؤولية قيادة المكتب تجاه الجودة.

٢- المتطلبات الأخلاقية والسلوكية.

٣- قبول واستمرار العلاقات مع العملاء.

٤- تخصيص فريق المراجعة.

٥- أداء المهام.

٦- المراقبة.

٧- التوثيق.

#### ❖ إطار جودة التدقيق ( إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة )

يهدف هذا الإطار إلى زيادة الوعي بالعناصر الرئيسية في جودة التدقيق، وبالتالي تشجيع المدققين ومؤسسات التدقيق والجهات المعنية الأخرى على تحدي أنفسهم حول ما إذا كان يمكنهم إنجاز المزيد لتعزيز جودة التدقيق في بيئاتهم المحددة.

١- يشمل مصطلح جودة التدقيق العناصر الرئيسية التي تسهم في تهيئة البيئة التي تزيد من احتمالية إجراء عمليات التدقيق ذات الجودة العالية بشكل مستمر.

٢- ينطبق هذا الإطار على عمليات تدقيق جميع المنشآت بغض النظر عن حجمها وطبيعتها وتعقيدها. كما ينطبق أيضاً على جميع مؤسسات التدقيق بغض النظر عن حجمها، بما في ذلك مؤسسات التدقيق التي هي جزء من شبكة أو اتحاد ما. ومع ذلك، تتفاوت أهمية خصائص جودة التدقيق الموصوفة في هذا الإطار وتؤثر على جودة التدقيق بطرق مختلفة.

٣- يميز هذا الإطار أنه يشمل العناصر الرئيسية التي تسهم في تهيئة البيئة المناسبة

لجودة التدقيق ويمكن وصف الإطار على النحو التالي :-

#### أ- عوامل المدخلات

تشمل عمليات التدقيق ذات الجودة العالية قيام المدققين بما يلي:

- إظهار القيم والأخلاقيات والسلوكيات المناسبة؛ و
- التمتع بالمعرفة والمهارات والخبرات الكافية وتخصيص وقت كافي لهم لأداء أعمال التدقيق.

تطبق هذه الخصائص على مستوى عملية التدقيق وعلى مستوى مؤسسة التدقيق وعلى المستوى الوطني.

#### ب- عوامل العملية

تشمل عمليات التدقيق عالية الجودة قيام المدققين بتطبيق عملية تدقيق صارمة وإجراءات لرقابة الجودة تتوافق مع القوانين والأنظمة والمعايير المعمول بها.

#### ١- عملية التدقيق وإجراءات رقابة الجودة- على مستوى العملية

يجب إجراء عمليات التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق وهي تخضع لإجراءات رقابة الجودة في مؤسسة التدقيق، التي تتسجم مع المعيار الدولي لرقابة الجودة ١. وتوفر هذه الإجراءات الأساس لمنهج منضبط في تقييم المخاطر والتخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق وصياغة وابداء الرأي في نهاية المطاف. في بعض الأحيان، توفر منهجيات مؤسسات التدقيق وسياساتها وإجراءاتها الداخلية إرشادات أكثر تحديداً بشأن مسائل معينة مثل تحديد الأطراف التي تتولى القيام بأنشطة محددة، ومتطلبات التشاور الداخلية، وصيغ الوثائق.

#### ٢- عملية التدقيق وإجراءات رقابة الجودة- على مستوى المؤسسة

تؤثر سياسات وإجراءات مؤسسة التدقيق على عملية التدقيق. وفيما يلي الخصائص الرئيسية التي تسهم في جودة التدقيق:

- يتم تعديل منهجية التدقيق لمواءمة التطورات في المعايير المهنية ومواءمة النتائج المتمخضة عن عمليات مراجعة الرقابة الداخلية وعمليات التفتيش الخارجية.
- تشجع منهجية التدقيق مختلف أفراد الفريق على تطبيق التشكيك المهني وممارسة الأحكام المهنية المناسبة.
- تتطلب المنهجية الإشراف على أعمال التدقيق ومراجعتها بشكل فعال.
- تتطلب المنهجية وثائق تدقيق مناسبة.
- يتم، عند الضرورة، إجراء عمليات مراجعة فعالة لرقابة جودة العملية.

#### ٣- عملية التدقيق وإجراءات رقابة الجودة- على المستوى الوطني

يمكن أن تؤثر أنشطة التدقيق التنظيمية الوطنية على عملية التدقيق، حيث تصدر معايير التدقيق الدولية عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي. ويضع مجلس

معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين معايير عالية الجودة للسلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين من خلال تطوير قواعد قوية للسلوك الأخلاقي ومناسبة دولياً للمحاسبين المهنيين. في حين يعمل مجلس معايير تعليم المحاسبة الدولية على تطوير وتعزيز تعليم المحاسبة المهنية. بما في ذلك الكفاءة الفنية، فضلاً عن المهارات والقيم والأخلاقيات والسلوكيات المهنية للمحاسبين المهنيين من خلال إصدار معايير التعليم الدولية. ويتم بشكل واسع تبني هذه المعايير على المستوى الوطني. فيما يلي الخصائص الرئيسية:

### ج- عوامل المخرجات

تتلقى مختلف الأطراف المعنية مخرجات مختلفة من التدقيق . ومن المحتمل أن تقيّم هذه المخرجات من حيث فائدتها وتوقيتها ،ويمكن إعتبارها جوانب في جودة التدقيق.

### د- التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية

- يصف الإتحاد الدولي للمحاسبين في تقريره لعام ٢٠٠٨ بعنوان "سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية: وجهات النظر الحالية والإتجاهات" ، سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية بأنها "الناس والعمليات التي تشارك في إعداد وإقرار وتدقيق وتحليل واستخدام التقارير المالية".
- لاحظ الإتحاد الدولي للمحاسبين أن جميع الروابط في السلسلة يجب أن تكون ذات جودة عالية ومرتبطة مع بعضها البعض بشكل وثيق لتوفير تقارير مالية عالية الجودة. وحيث يكون لكل رابط منفصل في سلسلة التوريد دوراً هاماً في دعم إعداد التقارير المالية ذات الجودة العالية ،قد يكون لطبيعة الإتصالات أو التفاعلات بين الروابط تأثيراً خاصاً على جودة التدقيق.
- تتم التفاعلات الخاصة بجودة التدقيق بين الأطراف التالية بعضهم ببعض الإدارة – أولئك المكلفون بالحوكمة – المدققون – الجهات التنظيمية – المستخدمون.

### هـ- العوامل السياقية

- تختلف البيئة التي يتم فيها إعداد التقارير المالية وإجراء التدقيق بين البلدان. ففي بعض البلدان، قد تكون ممارسات الأعمال غير رسمية نسبياً ويكون القانون التجاري أقل تطوراً بشكل نسبي. وتشمل العوامل السياقية ما يلي:  
ممارسات الأعمال والقانون التجاري - القوانين والأنظمة المتعلقة بإعداد التقارير المالية - إطار إعداد التقارير المالية المعمول به - أنظمة المعلومات - حوكمة الشركات - العوامل الثقافية الواسعة - تنظيم التدقيق - بيئة المقاضاة - إجتذاب المواهب - الجدول الزمني لإعداد التقارير المالية .



## ب- إصدارات لمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

تعددت إصدارات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في مجال الرقابة على جودة المراجعة ، فقد أصدر ثمانية معايير لرقابة الجودة حتى الآن، كان آخرها المعيار رقم (٨) والذي يتم بدء تطبيقه اعتباراً من يناير ٢٠١٢م بعنوان "نظام المنشأة لرقابة الجودة" **A Firm's System of Quality Control**، والذي حل محل جميع معايير رقابة الجودة السابقة، وهو يوضح مسؤوليات منشأة المحاسبة والمراجعة نحو نظام رقابة الجودة الخاص بها، ويوضح عناصر رقابة الجودة والأمور الأخرى اللازمة لتصميم وتنفيذ والحفاظ على هذا النظام. ووفقاً لهذا المعيار، فإن نظام مراقبة الجودة في أي منشأة محاسبة ومراجعة يشمل العناصر التالية: مسؤوليات قادة المنشأة تجاه الجودة داخلها، المتطلبات الأخلاقية والسلوكية، قبول واستمرار العلاقات مع العملاء وقبول المهام المحددة، الموارد البشرية، أداء المهام، المتابعة، والتوثيق. وقد تم وضع هذا المعيار مع الأخذ في الاعتبار متطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (١) ويرى الباحث أن هناك تشابهاً كبيراً بينهم.

## ت- إصدارات الجهات المنظمة لمهنة المراجعة في جمهورية مصر العربية

تعددت أيضاً إصدارات الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر فيما يتعلق بالرقابة على جودة المراجعة وإن كانت جميعها عبارة عن متابعة للتطورات في هذا المجال والصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، ويمكن توضيحها كما يلي :

### ❖ إصدارات المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين

من منطلق الإهتمام الدولي بمعايير الرقابة على جودة أداء مراقبي الحسابات أصدر المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين في عام ١٩٩٢ إرشادات المراجعة والتي تضمنت الإرشاد رقم (٧) الذي يختص بالرقابة على مستوى أداء أعمال المراجعة، وقد روعي في عناصر هذا الإرشاد إتفاقها مع الإرشاد رقم (٧) الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين عام ١٩٨١، على أن يُترك لكل مكتب مراجعة حرية إتخاذ الإجراءات والسياسات التي تتناسب مع إمكانياته، والتي تحقق تطبيق هذه العناصر بغرض ضمان وتحسين جودة المراجعة. وإشتمل هذا الإرشاد على ستة عناصر :

- ١- الصفات الشخصية.
- ٢- المهارة والكفاءة.
- ٣- توزيع المهام.
- ٤- التوجيه والإشراف.
- ٥- قبول وإستمرارية العلاقة بين العملاء.

## ٦- التفتيش.

ومن الملاحظ أنه لم يتوافر لهذه العناصر قوة الإلزام، ومن عدم إمكانية مساءلة الأعضاء المشتغلين بالمهنة من المحاسبين والمراجعين في حالة عدم الإلتزام بها، وتوصلت دراسة (يونس، ١٩٩٧) إلى أن عدم وجود إلزام بتطبيق إرشادات الرقابة على الجودة بمكاتب المراجعة، نتج عنه تفاوت كبير بين مكاتب المراجعة في مدى الإلتزام بتطبيق إرشادات الرقابة على جودة المراجعة في مصر.

### ❖ معيار " مراقبة الجودة للأفراد والمؤسسات الذين يقومون بالمراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية للشركات المقيدة في البورصة "

نتيجة لتقادم إرشادات المراجعة المعمول بها في مصر حتى ذلك التاريخ ورغبة من الهيئة العامة لسوق المال في مصر في تحسين جودة التقارير المالية للشركات المقيدة في البورصة والدور المؤثر لرقابة جودة المراجعة في ذلك، صدر قرار السيد الدكتور رئيس الهيئة رقم ١٤٠ لسنة ٢٠٠٦ بشأن إصدار معيار مراقبة الجودة للمؤسسات والأفراد الذين يقومون بالمراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية وغير ذلك من مهام التأكد الأخرى المتعلقة بها، ويتطابق هذا المعيار مع المعيار الدولي (ISQC NO.1) ويهدف هذا المعيار إلى إلزام المؤسسات والأفراد المذكورين بوضع نظام لمراقبة الجودة يهدف إلى التأكد من أن مكاتب المراجعة والعاملين بها ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية، وتحديد مسؤوليات مراقب الحسابات تجاه نظام مراقبة الجودة على عمليات المراجعة وتحديد مسؤوليات العاملين بمكتب المراجعة فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة، وأن التقارير الصادرة عن مراقبي الحسابات ملائمة للظروف، وأن القوائم المالية للشركات محل المراجعة تعكس بمصدقية حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال. ويشمل نظام رقابة الجودة في أي مكتب مراجعة وفقاً للمعيار على العناصر التالية:

١- مسؤوليات قادة مكتب المراجعة تجاه الجودة .

٢- المتطلبات الأخلاقية والسلوكية .

٣- قبول وأستمرار العلاقات مع العملاء .

٤- الموارد البشرية .

٥- أداء المهام .

٦- المتابعة .

٧- التوثيق .

### ❖ معيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠) " مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية"

نتيجة لأضعف المنظمات المهنية المهمة بالمهنة في مصر وعدم مواكبة

التطورات الحديثة في مجال المحاسبة والمراجعة، أصدرت معايير المراجعة المصرية بقرار وزير الإستثمار رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨م، بناءً على عرضها من قبل جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، وإشتملت هذه المعايير على المعيار رقم (٢٢٠) والخاص برقابة جودة عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية، ويكاد يتطابق مع معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) والصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين والسابق الإشارة إليه، ويشمل المعيار السياسات التالية:

- ١- مسئولية قيادة المكتب تجاه جودة عمليات المراجعة.
- ٢- المتطلبات الأخلاقية والسلوكية.
- ٣- قبول وإستمرار العلاقات مع العملاء.
- ٤- تخصيص فريق المراجعة.
- ٥- أداء المهام.
- ٦- المراقبة.
- ٧- التوثيق.

**ويرى الباحث بعد الإنتهاء من مناقشة جهود المنظمات المهنية فيما يتعلق بالرقابة على جودة أداء مكتب المراجعة، تجدر الإشارة إلى :**

١- أن جميع المنظمات المهنية السابقة إتفقت في إصداراتها المتعددة على أن سياسات وإجراءات رقابة جودة المراجعة تهدف إلى توفير ضمان معقول بأن جميع عمليات المراجعة التي قام بها المكتب قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً والقوانين المنظمة للمهنة.

٢- أفضل التجارب تتمثل في المعيار الدولي للرقابة على الجودة رقم ١ ( ISQC NO.1) والصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين حيث شمل جميع عناصر رقابة الجودة في سبعة عناصر متجانسة فجمع العناصر المتشابهة تحت عنوان شامل لها.

٣- اتفقت جهود المنظمات جميعها على مجموعة من عناصر رقابة الجودة وإن اختلفت مسمياتها وهي الإستقلال، وقبول العملاء وإستمرار العلاقة معهم، وإدارة الموارد البشرية للمكتب، والمتابعة وفحص الإلتزام بنظام رقابة الجودة.

**ثالثاً : أثر جهود المنظمات المهنية في مجال رقابة جودة المراجعة على جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات**

تُلزم كافة المعايير والإصدارات الصادرة عن المنظمات المهنية في مجال رقابة جودة المراجعة كافة مكاتب المراجعة بتطبيق نظام ملائم لرقابة الجودة بها وذلك وفقاً لإجراءات وسياسات رقابة الجودة وهنا يظهر أثر ذلك على مكاتب المراجعة وعلى مهنة المراجعة بصفة عامة فيما يتعلق بالمنافع التي تعود عليهما نتيجة الألتزام بهذه

المعايير ، ويمكن توضيح هذه المزايا كالتالي :

أ- **منافع على مستوى مهنة المراجعة :** وتتمثل في:

- ١- ضمان الإلتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وتحسين الجودة
- ٢- تحسين ثقة المجتمع المالي في مهنة المحاسبة والمراجعة وزيادة الطلب على المهنة
- ٣- المساعدة في تضييق فجوة التوقعات في بيئة المراجعة
- ٤- المساعدة في القضاء على المراجعات غير المنظمة
- ٥- تجنب التدخل الحكومي في شئون المهنة

ب- **منافع على مستوى مكاتب المراجعة :** وتتمثل في:

١. توفير مستوى عالٍ من الجودة وإستخدامها كميزة تنافسية لجذب عملاء جدد
٢. إظهار نقاط القوة لإستثمارها ونقاط الضعف لتقديم المقترحات اللازمة لعلاجها
٣. تخفيض مبالغ التأمين ضد فشل عمليات المراجعة
٤. ضمان تعيين أعضاء جدد بالمكتب يتوافر فيهم الخصائص والصفات المطلوبة
٥. تحسين التنظيم الإداري للمكتب وتقسيمه لمستويات، وتوفير قنوات إتصال بينهم

ت- **منافع على مستوى مراقبي الحسابات :** وتتمثل في:

- ١- تحسين التأهيل العلمي والعملية للعاملين بالمكتب المراجعة
- ٢- توفير السياسات والإجراءات الواجب على المراجعين الإلتزام بها لتحقيق مستوى عالٍ من الجودة
- ٣- تجنب تعرض مراقبي الحسابات إلى دعاوى قضائية من قبل العملاء أو المستفيدين من تقرير المراجعة
- ٤- تجنب تعرض المراجعين إلى إجراءات تأديبية
- ٦- إستخدام المراجعين للأساليب والوسائل التكنولوجية الحديثة في المراجعة

## النتائج والتوصيات

### نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة النظرية إلى مجموعة من النتائج يمكن توضيحها كما يلي :

- ❖ الرقابة على جودة المراجعة خدمة (سلعة معنوية غير ملموسة)، وهي محصلة جهد العديد من الأطراف بداية من معدي القوائم المالية، وخضوعهم لعلم المحاسبة ومتطلباته لإعداد تلك القوائم والبرامج المحوسبة، وهي مخرجات المحاسبة ومدخلات المراجعة، ومراجعي الحسابات الذين يصفون ثقة في مدي عدالة القوائم المالية بالتعبير عن نتائج أعمال المنشأة محل الفحص بشكل حقيقي،

- ❖ والأجهزة الحديثة كاستخدام الكمبيوتر والانترنت، لذلك يجد الباحث أن كونها خدمة ساهمت في الخلط بين متطلبات جودة المراجعة ومتطلبات الرقابة عليها.
- ❖ يصمم مكتب المراجعة نظامه لرقابة الجودة وفقاً لظروفه الخاصة، حيث تتعدد العوامل المؤثرة في تصميم هذا النظام، ومنها: حجم المكتب و هيكله التنظيمي ومدى المركزية فيه، ومدى تعقيد أنشطة العملاء، وطبيعة خدمات المكتب، واعتبارات الموازنة بين التكلفة والعائد للنظام.
- ❖ تعتبر إصدارات مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتوكيد (IAASB) التابع إلى الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) فيما يتعلق بمعايير رقابة جودة مكتب المراجعة أفضل ما تم إصداره في هذا المجال. حيث أصدر نوعين من المعايير: الأول يتمثل في المعيار الدولي الخاص برقابة الجودة على مستوى مكتب المراجعة ككل (ISQC No. 1) ، والثاني يتمثل في معيار المراجعة الدولي رقم ٢٢٠ المعدل (IAS220) والخاص برقابة جودة مراجعة القوائم المالية .
- ❖ يساهم إطار جودة المراجعة الصادر عن مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية (إصدارات ٢٠١٤) في تشجيع مؤسسات المراجعة ومنظمات المحاسبة المهنية على التفكير في كيفية تحسين جودة المراجعة وتحسين نقل المعلومات حول جودة المراجعة ، كما يساهم في رفع مستوى الوعي والفهم بين الأطراف المعنية بشأن العناصر المهمة في جودة المراجعة ، كما يساهم هذا الإطار في مساعدة الأطراف المعنية على إدراك تلك العوامل التي تستحق إهتمام كبير لتعزيز جودة المراجعة .
- ❖ تشير العديد من الدراسات التي أجريت على مكاتب المراجعة في مصر إلى عدم اهتمامها بأسلوب مراجعة النظير على الرغم من الفوائد والمنافع المتعددة لمثل هذا النوع من الفحص، ومؤخراً في عام ٢٠٠٨ أنشأت هيئة الرقابة المالية وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المسجلين في سجل الهيئة، ولم تعلن الوحدة أي تقارير للفحص حتى الآن.
- ❖ لا يوجد إلزام مهني أو تشريعي بإتباع مكتب المراجعة لنظام الرقابة على جودة المراجعة في مصر.
- ❖ هناك العديد من المزايا التي يمكن تحقيقها عند ألتزام مؤسسات المراجعة بمتطلبات الإطار الدولي للرقابة على الجودة ، وذلك على مستوى مؤسسات المراجعة نفسها وإيضاً على مستوى المراجعين ومهنة المراجعة بصفة عامة .

## التوصيات:

- في ضوء نتائج الدراسة ، يمكن تقسيم التوصيات الخاصة بالدراسة على النحو التالي :
- أ- **توصيات على مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة**
    ١. يجب أن تحظى جودة المراجعة والرقابة عليها باهتمام الهيئات والمنظمات المهنية في مصر.
    ٢. ضرورة إعادة وترتيب وتحديث المحيط المهني في مصر، بإصدار قانون جديد للمزاولة المهنية يتفق مع التطورات الحالية في المجتمع والعلم والمهنة.
    ٣. ضرورة تشكيل لجنة مؤسسة من نقابة التجاريين وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية والجهاز المركزي للمحاسبات والمعهد المصري للمحاسبين والمراجعين والهيئة العامة للرقابة المالية تتولى تصنيف مكاتب المراجعة العاملة في مصر إلى فئات وفقاً لمعايير محددة، بحيث يكون هناك ضمان للحد الأدنى من الجودة المطلوبة.
    ٤. ضرورة توفير برنامج للرقابة على الجودة في مكاتب المراجعة العاملة في مصر، ومن الممكن أن يطبق إلزامياً على جميع مكاتب المراجعة كبيرة ومتوسطة وصغيرة الحجم، مع مراعاة اشتراك مكاتب المراجعة في وضع سياسات وإجراءات رقابة الجودة لهذا البرنامج.
    ٥. ضرورة صياغة المعايير المهنية وفقاً لمفهوم ومتطلبات جودة الأداء المهني، مع ضرورة توافر الوضوح الكامل والتفسير الكافي في المعايير.
  - ب- **توصيات على مستوى مكاتب المراجعة**
    - ١- إعداد دليل يتضمن سياسات وإجراءات رقابة جودة المهام التي يكلف المكتب بأدائها.
    - ٢- توفير نظام داخلي لمتابعة الالتزام بالجودة في عملية المراجعة وفقاً لدليل رقابة الجودة.
    - ٣- أن يتم فحص الجودة في عملية المراجعة أثناء تنفيذ المهمة وليس بعد الانتهاء منها.
    - ٤- الحصول على جميع ما يضمن استقلال ونزاهة جميع الممارسين للمهنة بالمكتب مثل الإقرارات الدورية المكتوبة، وتحديد الأشخاص ذوي العلاقة أو المصلحة.
    - ٥- أن يتوافر لدى المكتب نظامه الخاص بقبول عملاء واستمرار العلاقة معهم يعتمد على المعرفة بالنشاط وتوافر الكوادر اللازمة لأداء المهمة، وتوافر النزاهة والمصادقية في القائمين بالإدارة في منشأة عميل المراجعة.
    - ٦- تخصيص فريق المراجعة وفقاً لمؤهلاتهم العلمية وقدراتهم العملية ودرجة الخطر لدى العميل.

- ٧- توفير الفرص الملائمة لتدريب العاملين أثناء تنفيذ عملية المراجعة ، وتوفير الكتب والمراجع العلمية الحديثة للتعرف على التطورات الحديثة بالمهنة.
- ج- توصيات على مستوى مراقبي الحسابات:**
- ١- الاسترشاد بسياسات وإجراءات رقابة الجودة أثناء تنفيذ عمليات المراجعة لما لها من دور في تحقيق مستوى مقبول من الجودة.
  - ٢- التدريب على استخدام الأساليب الإلكترونية الحديثة في المحاسبة والمراجعة.
  - ٣- الاهتمام بالتأهيل العلمي وتحسين المؤهل العلمي بشكل يسمح بالتعرف على الاتجاهات الحديثة في مجال المراجعة.
  - ٤- الالتزام بمتطلبات برنامج التعليم المهني المستمر الصادر عن جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية.

## المراجع

### المراجع العربية:

- ❖ أحمد ، محمد بهاء الدين إبراهيم ، ( ٢٠٠٢ ) ، " إطار مقترح لتضيق فجوة التوقعات في المراجعة من خلال إلزام المراجع الخارجي بنشرات معايير المراجعة : دراسة نظرية تطبيقية ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، كلية التجارة – جامعة بنها ، العدد الثاني ، ص ص ٣١٩ – ٣٦٩ .
- ❖ جبران ، محمد على ، ( ٢٠١٠ ) ، " العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين في اليمن " ، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة ، مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين ، كلية إدارة الأعمال ، جامعة الملك سعود ، مايو ٢٠١٠ .
- ❖ جربوع ، يوسف محمود ، ( ٢٠٠٢ ) ، " مراجعة الحسابات المتقدمة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية ، غزة ، بدون دار نشر .
- ❖ حسن ، عمرو عبدالفتاح صالح ، (٢٠٠٥)، "إطار مقترح لتطوير الرقابة على الجودة النوعية لأداء مراقب الحسابات في ظل الاتجاهات الحديثة للمراجعة "، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة الإسماعيلية، جامعة قناة السويس.
- ❖ الحملاوي، صالح محمد حسني محمد، ( ٢٠١١ ) ، "مدخل مقترح لرفع وفعالية الأداء المهني للمراجع الخارجي مع دراسة تطبيقية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة-جامعة بنها، السنة ٣١، العدد الأول، مجلد ٢، ص ص ٢٣١ - ٢٧٨ .
- ❖ الصباغ ، أحمد عبدالمولى ، ( ٢٠٠٣ ) ، " الإطار العام لرقابة جودة عمليات المراجعة : رقة بحثية " ، مؤتمر مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، ١٩-٢٠ مارس ٢٠٠٣ ، ص - ص ١٧ - ١ .
- ❖ عبد الوهاب، إبراهيم، (٢٠٠٤) ، "المراجعة النظرية العلمية والممارسة المهنية" ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة.

- ❖ العلي، منهل محمود احمد والراوي، شيماء محمد سمير، ( ٢٠١٠ ) ، "تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات وفقا لمعايير التدقيق الدولية\_ دراسة حالة\_ لإحدى مكاتب التدقيق في محافظة نينوى"، مجلة جامعة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، العراق، المجلد ٦، العدد ٩، ص ١٥٩-١٨٢.
- ❖ الفلشي، طاهر، وحازم الخطيب، (٢٠٠٦)، "الحاكمة المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها علي أرض الواقع لدي الشركات المدرجة في الأسواق المالية"، مجلة أربد للبحوث العلمية، جامعة أربد الأهلية – الأردن، المجلد العاشر، العدد الأول، ص ١-٢٤.
- ❖ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ( SCOPA، 1998 ) (أ) ، " معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة " ، ١٤١٨ هـ، ص ص ٢٢٠١ – ٢٢٢١ .
- ❖ الهيئة العامة لسوق المال ، ( ٢٠٠٦ ) ، " معيار مراقبة الجودة للمؤسسات والأفراد الذين يقومون بالمراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية " ، قرار رقم ( ١٤٠ ) لسنة ٢٠٠٦ .
- ❖ الهيئة العامة لسوق المال، (٢٠٠٨ ب)) ، معايير المراجعة المصرية ( ٢٠٠٨ ) ، معيار رقم (٢٢٠) ، "مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية " .
- ❖ هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلي التعاون لدول الخليج العربية ، ( ٢٠٠٣ ) ، " معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة ، أغسطس ٢٠٠٣
- ❖ يونس ،فايزة محمود حلمي ، ( ١٩٩٧ ) ، " مراجعة النظر لمكاتب المحاسبة والمراجعة كأداة رقابية لتحسين جودة الأداء المهني : دراسة ميدانية إستطلاعية " المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، كلية التجارة – جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، يوليو ١٩٩٧ ، ص ص ٥٦٣ – ٦١٦ .

## المراجع الأجنبية:

- ❖ Bedard, J. C., Dies D. R., Curtis M. B., and Jenkins J. G., (2008), " Risk Monitoring and Control in Audit Firms: A Research Synthesis ", Auditing: A Journal of Practice & Theory, May, Vol. 27, No. 1, PP. 187-218.
- ❖ Buslepp, W. L., and Victoravich L. M., (2011), " Firms that fail to Address PCAOB Quality Control Criticisms Satisfactorily New Insights on Audit Quality and Going Concern Reports ", July, Available at: <http://www.ssrn.com> (Accessed June2012).
- ❖ Coates, J. C., (2007), "the Goals and Promise of the Sarbanes-Oxley Act", Journal of Economic Perspectives, winter, Vol. 21, No. 1, PP. 91-116..
- ❖ Hermanson, D. R. and Houston R. W., (2008), "Quality Control Defects Revealed in Smaller Firm's PCAOB Inspection Reports ", Dec., The CPA Journal, Vol. 78, PP. 36-37.
- ❖ International Audit and Assurance Standards Board (IAASB), (IFAC),



- 
- (2009), "ISA 220: Quality Control for an Audit of Financial Statements", April, Available at: <http://www.ifac.org> (Accessed Jan. 2010).
- ❖ Payne, E. A., Ramsay R. J. and Bamber E. M., (2010), " the Effect or Alternative Types of Review on Auditors' Procedures and Performance " , Auditing: A Journal of Practice & Theory, May, Vol. 29, No. 1, PP. 207-220.
  - ❖ Public Companies Accounting Oversight Board (PCAOB), (2003 (A)), "System of Quality control For a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice ", April, Available at: [http:// www.pcaobus.org](http://www.pcaobus.org) (Accessed June 2012).
  - ❖ Sanusi, Z. M., Ismail, A. H., Isa, Y. M., et al., (2008), " Audit Quality Control: Development of Self-Assessment Checklist for Small and Medium Audit Practices in Malaysia", International Accounting and Business Conference, Johor Bahru, Aug. 18-19.
  - ❖ Stoel, D., Havelka, D., and Merhout, J. W., (2012),"An analysis of attributes that impact information technology audit quality: A study of IT and Financial audit practitioners", International Journal of Accounting Information Systems, Vol. 12, pp. 60-79.
  - ❖ Tan, H. T. and Shankar P. G., (2010), "Audit Reviewers' Evaluation of Subordinates' Work Quality ", Auditing: A Journal of Practice & Theory, May, Vol. 29, NO. 1, PP. 251-266.