



جامعة بنغازي

كلية الاقتصاد

الدراسات العليا

قسم المحاسبة

مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة

المراجعة الليبية

" دراسة إستطلاعية لأراء مزاولي مهنة المراجعة في ليبيا "

إعداد

عماد عبد الله فضل الله يونس

بكالوريوس مُحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة بنغازي/فرع توكرة
خريف 2006–2007

إشراف

الدكتور / مسعود عبد الحفيظ البدري

قُدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة

" الماجستير " في المحاسبة

خريف 2012



جامعة بنغازي

كلية الاقتصاد

الدراسات العليا

قسم المحاسبة

مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة

المراجعة الليبية

" دراسة إستطلاعية لأراء مزاوولي مهنة المراجعة في ليبيا "

إعداد

عماد عبد الله فضل الله يونس

بكالوريوس مُحاسبة – كلية الاقتصاد – جامعة بنغازي/ فرع توكرة
خريف 2006-2007

لجنة الإشراف والمناقشة

.....	د. مسعود عبد الحفيظ البدري
.....	د. ادريس عبد السلام اشتيوي
.....	د. فتحي رمضان الماقوري

قُدمت هذه الرسالة استكمالاً لمُتطلبات الحصول على درجة " الماجستير " في المحاسبة
بكلية الاقتصاد – جامعة بنغازي
بتاريخ: 2012/09/09

اعتماد عميد كلية الاقتصاد.....

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ
الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ)

صدق الله العظيم

(سورة البقرة : الآية 31)

الإهداء

إلى

أمي وأبي أطال الله في عمرهما .

إلى إخواتي جعلهم الله عوناً لي .

إلى كل من كان له دور في

تشجيعي على إتمام دراستي .

إليهم جميعاً أهدي هذا الجهد

المتواضع .

الشكر والتقدير

الشكر أولاً لله عز وجل على ما رزقني به من نعمة، وعلى ما أنعم به علينا لإنجاز هذه الرسالة التي هي ثمرة سنوات عديدة من المشوار الدراسي، وصلي الله على محمد أشرف الخلق أجمعين وعلى أصحابه بإحسان إلى يوم الدين.

أما بعد فلا يسعني في هذا المقام سوى الاعتراف بالجميل لذوي الفضل - بعد الله سبحانه وتعالى - من أساتذتي الأجلاء الذين قدموا لي من مناهل علمهم الكثير وفقهم الله وجعلهم نبراساً يضيئ طريق العلم والمعرفة لطلابهم.

وأخص بالذكر أستاذي الفاضل الدكتور/مسعود عبد الحفيظ البديري، الذي كان مشرفاً على هذه الرسالة، لما قدمه لي من عون منذ بداية تسجيل موضوع البحث وحتى الانتهاء منه، ونصائحه القيمة وتوجيهاته السديدة وكان مثلاً للتواضع والصبر، ولا نزكي على الله أحداً، فجزاه الله عني خير الجزاء.

وأقدم بخالص شكري وتقديري للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة سبقاً على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة وإبرازها بشكلها العلمي المناسب، فجزاهم الله عني خير الجزاء.

كما أتقدم بالشكر والتقدير لجميع العاملين في مكاتب المراجعة، الذين تعاونوا معي في إتمام الدراسة الميدانية.

والشكر الموصول إلى الأصدقاء الذين وقفوا معي طول مشوار دراستي وأثناء كتابة الرسالة.

وأخيراً ولا أنسى في هذا المقام أن أسجل آيات التقدير والعرفان لوالدي
ووالدتي، وجميع أفراد أسرتي لصبرهم الدؤوب، وتشجيعهم المستمر. وأخيراً
أشكر كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنهاء هذه الرسالة.

محتويات الدراسة

الصفحة	الموضوع
أ	الآية
ب	الإهداء
ج	الشكر والتقدير
د	محتويات الدراسة
ز	فهرس الجداول
ح	فهرس الأشكال
ط	ملخص الدراسة

الفصل الأول : الإطار العام للدراسة

2	مقدمة
4	الدراسات السابقة
7	مشكلة الدراسة
9	أهداف الدراسة
9	أهمية الدراسة
9	فرضيات الدراسة
10	حدود الدراسة ونطاقها
10	منهجية الدراسة
10	طرق تجميع البيانات
11	تقسيمات الدراسة

الفصل الثاني : جودة المراجعة في الأدب المحاسبي

13	مقدمة
15	المبحث الأول: مفهوم جودة المراجعة وأهميتها ونطاقها
15	أولاً:- مفهوم جودة الأداء المهني للمراجعة
18	ثانياً:- أهمية جودة المراجعة
21	ثالثاً:- نطاق جودة المراجعة
23	المبحث الثاني: خصائص وأنشطة جودة المراجعة ووسائل تحسينها

23	..... أولاً:- خصائص جودة الأداء المهني.....
24	..... ثانياً:- أنشطة جودة المراجعة.....
25	..... ثالثاً:- وسائل تحسين جودة المراجعة.....
30	..... خلاصة الفصل الثاني.....

الفصل الثالث: الرقابة على جودة المراجعة في الأدب المحاسبي

32	..... مقدمة.....
34	..... المبحث الأول: مفهوم وأهمية رقابة جودة المراجعة والحاجة إليها.....
34	..... أولاً:- مفهوم رقابة جودة المراجعة.....
35	..... ثانياً:- أهمية رقابة جودة المراجعة.....
37	..... ثالثاً:- الحاجة إلى رقابة جودة المراجعة.....
39	..... المبحث الثاني: مراحل وأهداف وأساليب رقابة جودة المراجعة.....
39	..... أولاً:- مراحل رقابة جودة المراجعة.....
41	..... ثانياً:- أهداف رقابة جودة المراجعة.....
41	..... ثالثاً:- أساليب رقابة جودة المراجعة.....
44	..... المبحث الثالث: معايير رقابة جودة المراجعة.....
44	..... أولاً:- الولايات المتحدة الأمريكية.....
56	..... ثانياً:- المملكة العربية السعودية.....
57	..... ثالثاً:- الاتحاد الدولي للمحاسبين.....
	..... المبحث الرابع: العوامل المؤثرة على رقابة جودة المراجعة وكذلك على تصميم نظام تلك
59	..... الرقابة.....
59	..... أولاً:- العوامل المؤثرة على رقابة الجودة.....
60	..... ثانياً:- العوامل المؤثرة على تصميم النظام.....
62	..... المبحث الخامس: شروط النظام الفعال للرقابة على جودة المراجعة وكيفية إدارته.....
62	..... أولاً:- شروط النظام الفعال للرقابة على جودة المراجعة.....
65	..... ثانياً:- إدارة نظام رقابة الجودة.....
	..... المبحث السادس: العلاقة بين رقابة جودة المراجعة ومعايير المراجعة المقبولة ومسؤولية
67	..... فرض هذه الرقابة ومتطلباتها.....

67	..... أولاً:- العلاقة بين رقابة الجودة ومعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً
68	..... ثانياً:- المسؤولية عن فرض الرقابة على جودة المراجعة
69	..... ثالثاً:- المتطلبات الواجب توفرها في نظام رقابة جودة المراجعة
70	..... خلاصة الفصل الثالث

الفصل الرابع : الدراسة الإستطلاعية

72	..... مقدمة
73	..... المبحث الأول: منهجية الدراسة العملية وأدواتها
73	..... أولاً:- أداة أو وسيلة جمع البيانات
75	..... ثانياً:- مجتمع الدراسة
76	..... ثالثاً:- الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات
77	..... المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات
77	..... أولاً:- تحليل البيانات
98	..... ثانياً:- اختبار الفرضيات
104	..... المبحث الثالث: النتائج والتوصيات
104	..... أولاً:- النتائج
104	..... ثانياً:- التوصيات
107	..... قائمة المراجع
114	..... الملاحق

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1-3	العلاقة بين عناصر رقابة الجودة كما وردت في معيار رقم (1) ومعيار رقم(2)	45
1-4	توزيع الدرجات حسب مستوى الموافقة على بنود الإجابة.....	73
2-4	الاستمارات الموزعة ونسبة الردود.....	75
3-4	توزيع المشاركين حسب مؤهلاتهم العلمية.....	76
4-4	توزيع المشاركين حسب المركز الوظيفي للمشارك.....	77
5-4	توزيع المشاركين حسب سنوات الخبرة.....	78
6-4	توزيع المكاتب المشاركة حسب تواريخ مزاوله المهنة.....	78
7-4	توزيع المشاركين حسب التفرغ لمزاوله المهنة.....	79
8-4	توزيع المشاركين حسب استلام المكاتب للمجلات والنشرات المحاسبية.....	79
9-4	توزيع المشاركين حسب عدد عمليات المراجعة.....	80
10-4	الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة.....	81
11-4	الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة لنفس العميل.....	81
12-4	مقومات الاستقلال ، النزاهة، الموضوعية.....	84
13-4	مقومات تنمية القدرات المهنية للعاملين بالمكتب أو (أدارة فريق المراجعة).....	87
14-4	مقومات قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين.....	90
15-4	مقومات التخطيط المسبق لتوزيع مهام عملية المراجعة على فريق المراجعة.....	93
16-4	مقومات الفحص المستمر لنظام رقابة الجودة أو (الرقابة والمتابعة).....	96
17-4	نتائج اختبار (t) للمتغيرات المتعلقة بالدراسة.....	99
18-4	نتائج اختبار الفرضيات.....	102

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
40	أطراف و مراحل رقابة جودة المراجعة.....	1-3

ملخص الدراسة

إن وجود مهنة قوية للمحاسبة والمراجعة يعتبر مطلباً أساسياً، ولا يتحقق ذلك إلا إذا توفرت الرغبة القوية لأعضاء المهنة في الارتقاء بمستوى جودة أداء عملية المراجعة وتطوير دستور المهنة بما يكفل ذلك، ونشأت الحاجة إلى وجود رقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة نتيجة للتغيرات المستمرة في المتطلبات المحاسبية والتذبذبات في بيئة الأعمال، وتتبع أهمية الدور الذي تؤديه المراجعة إلى مستخدمي القوائم المالية، من إضفاء الثقة على القوائم المالية، والتي تتحقق من خلال الأداء الجيد لعملية المراجعة والتزام المراجعين بها، كما أن وجود معايير للرقابة على الأداء تؤدي إلى حماية المستفيدين من الأداء غير الجيد من ناحية وتجنب التدخل الخارجي في شؤون المهنة وتدعيم أركانها من ناحية أخرى.

تمثل الهدف الرئيسي للدراسة في التعرف على مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة الليبية، وذلك من خلال التعرف على عناصر رقابة جودة المراجعة في مكاتب المراجعة الخارجية في ليبيا، والتعرف على ما تحتويه القوانين الليبية من مقومات لجودة خدمات المراجعة، وكذلك التحقق من مدى إدراك المراجع الليبي لمعايير رقابة الجودة وإظهار المزيد من الاهتمام ببرنامج رقابة جودة المراجعة وإبراز أهميتها ودورها في تحسين خدمات مهنة المراجعة.

اتبعت الدراسة المنهج "الاستقرائي الاستنباطي" وذلك من خلال مراجعة أدبيات الدراسة واستخدام أدبيات الدراسة لصياغة الفرضية الرئيسية والفرضيات الفرعية، واستخدام الإحصاء كوسيلة لجمع البيانات (صحيفة الاستبيان) من عينة من المراجعين الخارجيين المرخص لهم بمزاولة المهنة من خلال مكاتبهم الخاصة العاملة في مدينتي طرابلس وبنغازي، وكان عددهم (200مراجعا)، واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة (اختبار "t") لتحليل البيانات وحصر النتائج، وبالتالي رفض أو عدم رفض فرضيات الدراسة.

ونتيجة للتحليل الوصفي للبيانات التي تم تجميعها، وبناء على نتيجة الاختبار الإحصائي لفرضيات الدراسة، تم التوصل إلى عدة نتائج أهمها: -

1- فيما يتعلق بمقومات الاستقلال، النزاهة، الموضوعية: يتبين من تحليل نتائج الدراسة أن جميع الإجراءات والسياسات، فيما تتعلق بالاستقلال والنزاهة والموضوعية، ملائمة ويمكن تطبيقها في بيئة المراجعة الليبية.

2- فيما يتعلق بمقومات تنمية القدرات المهنية للعاملين بالمكتب أو (إدارة فريق المراجعة): يتبين من تحليل نتائج الدراسة أن جميع الإجراءات والسياسات فيما تتعلق بتنمية القدرات المهنية للعاملين بالمكتب أو (إدارة فريق المراجعة)، ملائمة ويمكن تطبيقها في بيئة المراجعة الليبية.

3- فيما يتعلق بمقومات قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين: يتبين من تحليل نتائج الدراسة أن جميع الإجراءات والسياسات فيما تتعلق بقبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين، ملائمة ويمكن تطبيقها في بيئة المراجعة الليبية.

4- فيما يتعلق بمقومات التخطيط المسبق لتوزيع مهام عملية المراجعة على فريق المراجعة أو (أداء وتنفيذ عملية المراجعة): يتبين من تحليل نتائج الدراسة أن جميع الإجراءات والسياسات فيما تتعلق بالتخطيط المسبق لتوزيع مهام عملية المراجعة على فريق المراجعة أو (أداء وتنفيذ عملية المراجعة)، ملائمة ويمكن تطبيقها في بيئة المراجعة الليبية.

5- فيما يتعلق بمقومات الفحص المستمر لنظام رقابة الجودة أو (الرقابة والمتابعة): يتبين من تحليل نتائج الدراسة أن جميع الإجراءات والسياسات، فيما تتعلق بالفحص المستمر لنظام رقابة الجودة أو (الرقابة والمتابعة)، ملائمة ويمكن تطبيقها في بيئة المراجعة الليبية. وبناءً على نتائج الدراسة تم صياغة عدة توصيات أهمها:

1- أن تعمل النقابة العامة للمحاسبين والمراجعين الليبيين على توعية المراجعين بأهمية رقابة الجودة في تحقيق أهداف المراجعة، وتعريفهم بمزاياها.

2- يوصى الباحث المنظمات المهنية والمسئولة عن رعاية المهنة (نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين) بالتعاون مع وزارة الاقتصاد بالعمل على إعادة تنظيم المهنة في ليبيا، وإنشاء جهة مهنية عليا تقوم بما يلي:-

أ. تطوير معايير المحاسبة والمراجعة، وإلزام مكاتب المراجعة بها.

ب. إلزام مكاتب المراجعة العاملة في ليبيا بتطبيق نظام الرقابة على جودة الأداء.

ج. تطوير قواعد السلوك المهني مع ملاحظة أن تتضمن توقيع العقوبات على المراجعين الأفراد، ومكاتب المراجعة المخالفة.

3. يوصى الباحث أقسام المحاسبة والمراجعة بكليات الاقتصاد الليبية، بأن تعمل على تطوير التعليم المحاسبي وهيكل المعرفة الأساسية في المحاسبة والمراجعة بما يساعد على الإلمام بالتطورات الجديدة في هذا المجال، وخاصة التطورات في معايير المحاسبة والمراجعة وكيفية تطبيقها في الحياة العملية.

4. نظراً لأن الرقابة على جودة المراجعة أصبحت هدفاً رئيسياً ينبغي أن تسعى التنظيمات المهنية نحو تحقيقه ضماناً للوفاء برغبات وتوقعات المستفيدين من خدمات المهنة، ونظراً لأنه لا يمكن فرض الرقابة على الجودة إلا من خلال تنظيم شامل للمهنة، لذا فإن الباحث يوصي بضرورة إعادة النظر في التنظيم الحالي للمهنة الليبية، حيث أن التنظيم لم يعد مسابراً للتطورات في الظروف البيئية المحيطة بالمهنة ولم يعد محققاً لكل رغبات المستفيدين من خدمات المراجعة ولا ينطوي على أية قواعد تتعلق بفرض الرقابة على جودة الأداء ويقترح الباحث في هذا الصدد أن يتم إجراء تعديلات جذرية في القوانين واللوائح المنظمة لمهنة المراجعة ضماناً للوفاء بهذه الأهداف.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

مقدمة:

أن مهنة المراجعة وظيفية اجتماعية تركز على تأدية الخدمة للآخرين، وتستند على الثقة المتبادلة بين عضو المهنة والأطراف ذات العلاقة، لقد أدى تزايد اعتماد مستخدمي القوائم المالية على البيانات المالية التي تمت مراجعتها من قبل المراجع الخارجي كمصدر للمعلومات اللازمة لاتخاذ قراراتهم المختلفة إلى ازدياد مسؤولية المراجع الخارجي أمام تلك الأطراف، مما يتطلب من المراجع بذل العناية المهنية اللازمة عند أدائه لعملية المراجعة، وذلك لتوفير القناعة المعقولة للمراجع وللأطراف المعنية بأن أعمال المراجعة قد نفذت بدرجة عالية من الجودة بما يخدم الأهداف العامة لعملية المراجعة ويضفي مزيداً من الثقة والمصداقية والاعتماد على عمل المراجع، وأن أهمية ومصداقية مهنة المراجعة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بجودة الخدمات التي يقدمها وخاصة مع الدعوة المستمرة إلى تطوير الممارسة المهنية والارتقاء بمستوى جودتها وذلك لتحقيق رقابة على الأموال المستثمرة بشكل أكثر كفاءة وفاعلية (دهمش، 1999).

تعتبر جودة الأداء للأعمال التي يقوم بها المحاسبون والمراجعون من الموضوعات التي تلقي اهتماماً متزايداً في الوقت الحالي، حيث أن خدمات المراجعين يستفيد منها أطراف عديدة في المجتمع، وتعتبر إحدى الركائز الأساسية التي يعتمد عليها عند اتخاذ القرارات الاستثمارية خاصة في ظل التطورات الاقتصادية الهائلة التي تعيشها معظم الدول المتقدمة في الوقت الحاضر بصفة خاصة والدول النامية بصفة عامة- ولن يتحقق ذلك إلا إذا أصبحت مستويات الأداء للمحاسبين والمراجعين وجودة عملية المراجعة بها متلائمة مع متطلبات معايير الرقابة على جودة الأداء المهني المتفق عليها، وعلى الرغم من اهتمام الباحثين بالهيئات العلمية والمنظمات المهنية بجودة عملية المراجعة إلا أنه حتى الآن لم يتم التوصل إلى تعريف محدد لها أو خصائصها، أو العوامل المؤثرة فيها بشكل دقيق (حلمي، 1997)، وربما يرجع ذلك إلى اختلاف وجهات نظر الأطراف ذات العلاقة ببيئة المراجعة ونتائج المراجعة، فالمراجع (مقدم الخدمة) يهيمه أن تتم عملية المراجعة بأسلوب موضوعي ومنظم وأن يحافظ على معايير المراجعة المتعارف عليها وأن تتم مراجعته في ضوء مسؤوليته القانونية، وفي هذا الإطار

يحاول أن يقوم بعملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة، وهو في ذلك يركز على اهتمامه بإجراءات تنفيذ الخدمة دون الاهتمام بمخرجاتها ومن ثم فهو يرى الجودة بشكل مختلف عن الأطراف الأخرى في ضوء معايير المراجعة والمسئولية المهنية فضلاً عن النواحي الاقتصادية لعملية المراجعة في حين أن إدارة الشركة الخاضعة للمراجعة (طالبة الخدمة) يهتما أن تتم عملية المراجعة حسب ما تحدده معاييرها وذلك للتأكد من أنه تم إضفاء الثقة والمصدقية على القوائم المالية المقدمة للمستفيدين تأكيداً لوفائها بمسئولياتها عن كافة الأحداث المالية للفترة المالية محل المراجعة، كما أن عامة المستفيدين (المستفيدين من الخدمة) يهتمهم أيضاً أن تتم المراجعة بأعلى جودة ممكنة وذلك للتأكد من عدالة القوائم المالية التي يعتمدون على المعلومات الواردة بها في اتخاذ قراراتهم فضلاً عن أن الجهات المنظمة للمهنة تسعى إلى الارتقاء بجودة المراجعة المالية للمحافظة على مصالح جميع الأطراف المختلفة وذلك من خلال إصدار المعايير المنظمة للمهنة والتأكد من تطبيقها (راضي، 1998).

يمكن تعريف جودة المراجعة بأنها " تخطيط وأداء عملية المراجعة والتقرير عنها بكفاءة وفعالية ووفقاً لمعايير المراجعة، والمتطلبات القانونية، وقواعد وآداب السلوك المهني وكذلك القواعد التي تصدرها المنظمات المهتمة بتنظيم مهنة المراجعة بما يضمن تقليل مخاطر المراجعة إلى أقل حد ممكن عن طريق اكتشاف الأخطاء، والمخالفات الجوهرية والتقرير عنها وربما يحقق ويشبع رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية وبما يحفظ للمراجع استقلاله ونزاهته" (الوكيل 2004، ص ص 10-11).

أصدرت لجنة معايير رقابة الجودة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين في مايو 1996 معياراً للرقابة على جودة الأداء المهني رقم (2) بعنوان "نظام الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة، وذلك ليحلا محل معيار رقابة الجودة رقم (1)، وتتمثل عناصر هذا المعيار في الآتي (أحمد، 2005):-

- 1- الاستقلال والنزاهة والموضوعية.
- 2- إدارة فريق المراجعة.
- 3- قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين.
- 4- أداء وتنفيذ عملية المراجعة.

الدراسات السابقة:

- دراسة الدراجي (1998):

تمت هذه الدراسة في بيئة المراجعة الليبية، ويتمثل هدفها الرئيسي في تقييم جودة الخدمات المقدمة من مكاتب المراجعة في ليبيا وذلك من خلال معايير جودة الأداء المهني وكان من أهم نتائجها التي توصلت إليها بان الخدمات المقدمة من قبل مكاتب المراجعة في ليبيا ليست علي درجة جيدة من الجودة، وللرفع من مستوى جودة الخدمات المقدمة من مكاتب المراجعة في ليبيا فقد أوصى الباحث بمجموعة من التوصيات والتي منها، حث المراجعين الخارجيين على الالتزام بمتطلبات الاستقلال المهني، وكذلك يجب إعادة النظر في القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة وتعديلها بحيث يتم معالجة مواضيع النقص والقصور التي قد توجد بها، وكذلك العمل على تبني نظام رقابة جودة مكاتب المراجعة في ليبيا سعياً لتحسين جودة الخدمات المقدمة من تلك المكاتب.

- دراسة أحمد (1999):

تمت هذه الدراسة على بيئة المراجعة المصرية، وكان من أهم أهدافها اقتراح تنظيم مهني متكامل للرقابة على المهنة المصرية يستطيع إصدار المعايير ومراقبة تنفيذها على نمط ما تم في أمريكا بعد إصدار معايير رقابة الجودة للمراجعة، وكان من أهم نتائجها ما يلي:-

أ. إن أسلوب مراجعة النظر يمثل الوسيلة الفعالة والمؤثرة لمواجهة التحديات التي تواجه المهنة والرد عليها وأنه النظام الذي يوجه مباشرة إلى مراجعة نظام رقابة الجودة لمكاتب المراجعة، كما أنه يؤدي إلى تحسين جودة عمليات المراجعة بشكل عام.

ب. إن وجود نظام للرقابة على جودة الأداء المهني في المكتب أدى إلى تخفيض عدد القضايا والمطالبات بالتعويضات المرفوعة من العملاء لأن هذا النظام نجح في تحقيق الجودة.

ج. إن منافع أسلوب مراقبة الجودة تبرر تكاليفه وذلك لأنه يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة وبالتالي استعادة ثقة العملاء في مهنة المراجعة.
د. إن أسلوب مراجعة النظير يؤدي إلى زيادة العقود مع العملاء.

- دراسة دهمش (1999):

تمت هذه الدراسة في بيئة المراجعة الأردنية، وكانت تهدف إلى معرفة مفهوم رقابة جودة أعمال المراجعة ودراسة مدى إتباع مكاتب المراجعة في الأردن لضوابط رقابة الجودة وتحليلها وكذلك اختبار وجود إي اختلافات في درجة إتباع وتطبيق هذه المكاتب لضوابط رقابة الجودة وحجمها وارتباطها بمكتب مراجعة عالمي، وتاريخ تأسيسها ووجود قسم خاص مسؤول عن رقابة جودة أعمال المراجعة فيها، وكذلك محاولة التعرف على المعوقات التي تحول دون إتباع هذه المكاتب لنظام رقابة الجودة وتطبيقه وقد توصلت إلى أهم النتائج التالية:

1. يوجد لدى مكاتب المراجعة في الأردن إدراك كافي لمفهوم رقابة جودة أعمال المراجعة.
2. يوجد لدى مكاتب المراجعة في الأردن إدراك كافي لأهمية إتباع وتطبيق ضوابط رقابة جودة أعمال المراجعة في مكاتبهم.
3. تختلف درجة إتباع وتطبيق كافة ضوابط رقابة الجودة باختلاف تاريخ تأسيس مكاتب المراجعة الحسابات.

- دراسة بدر (2001):

وقد أجريت هذه الدراسة على مكاتب المحاسبة والمراجعة بمصر واختيارها مجالاً لتطبيق البحث عن مدى التزام تلك المكاتب بتطبيق إجراءات المراجعة عند ممارسة نشاطها بداية من التخطيط لعملية المراجعة وانتهاء بالتقرير الذي يبدي فيه المراجع برأيه الفني المحايد، وقد توصل الباحث إلى النتائج التالية:-

1. انخفاض مستوى جودة أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر نتيجة عدم التزامها بتطبيق إجراءات الجودة .

2. هناك إتجاه لتطوير خدمة المراجعة في المكاتب الكبيرة ثم المتوسطة ثم الصغيرة.

3. توصل الباحث إلى مجموعة مقاييس تمثل إطاراً يقترح تطبيقه لقياس جودة أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة.

- دراسة إمبرهم (2001):

تمت هذه الدراسة في بيئة المراجعة المصرية، وكان هدفها الرئيسي هو تقديم إطار متكامل لتقييم جودة المراجعة بغية ترشيد أداء المراجعين المهنيين وذلك بتطوير مدخل مراجعة النظراء ليلائم بيئة المراجعة المصرية، ويمكن تلخيص أهم النتائج في الآتي:-

أ. إن أسلوب مراجعة النظير يمكن أن يمثل مدخلاً ملائماً لتحقيق جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة، ولكن إذا تلاشت أوجه القصور الذي يعتليه بالصورة التي أقرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA)، والذي يقتصر تطبيقه على مراجعة برنامج الرقابة على جودة الأداء المهني المطبق في المكتب، أو مراجعة المستويات الإشرافية العليا لمكاتب المراجعة على أعمال المستويات الأدنى منها في ذات المكتب.

ب. إمكانية نجاح أسلوب مراجعة النظير بدرجة كبيرة عند تطبيقه في الواقع العملي في بيئة المراجعة بمصر.

ج. إن أسلوب مراجعة النظير يعزز من ثقة مستخدمي القوائم المالية في المهنة.

- دراسة رحيل (2004):

تمت هذه الدراسة في بيئة المراجعة الليبية، كان هدفها الرئيسي تحسين جودة خدمات المراجعة من خلال أسلوب مراجعة النظير، وكان من أهم نتائجها التي توصلت إليها إن مراجعة النظير سوف تساهم في إحكام الرقابة وتفعيل المقومات الرئيسية لجودة المراجعة وسوف يكون لها أثراً ملموساً في تعزيز جودة المراجعة في مهنة المراجعة في ليبيا.

- دراسة النوايسة (2006):

تمت هذه الدراسة في بيئة المراجعة الأردنية، وكان هدف هذه الدراسة التعرف على العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في الأردن وقد توصلت الدراسة إلى إن المراجعين يدركون أهمية جودة المراجعة ولقد أوصى الباحث بما يلي:-

1. تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين ومنحها صلاحيات أوسع.
2. حث الجهات الخاضعة للمراجعة الخارجية على تدعيم وظيفة الرقابة الداخلية، وذلك لما لها من تأثير على جودة مخرجات المراجعة.

- دراسة الفيتوري (2007):

تمت هذه الدراسة في البيئة الليبية، وكان هدفها الرئيسي التعرف على أثر بعض العوامل على جودة أداء مكاتب المراجعة وكذلك إظهار المزيد من الاهتمام بوضع نظام رقابة محكم لجودة الأداء لمهنة المراجعة مساهمة في الجهد الوطني لرفع مستوى المهنة والنهوض بها بشكل عام، وكان من أهم نتائجها التي توصلت إليها، نقص الخبرة العملية لبعض المراجعين في ليبيا، وجود نقص في التشريعات الليبية، مع وجود مخالفات متعددة لمعايير المراجعة ولقواعد المهنية المتعارف عليها، ولقد أوصت هذه الدراسة بضرورة اهتمام الهيئات العلمية والمنظمات المهنية في ليبيا بموضوع رقابة جودة أداء مكاتب المراجعة، وكذلك بضرورة وجود معايير وإرشادات لتفعيل هذا الاهتمام.

مشكلة الدراسة:

نظراً لتزايد حالات الفشل المالي والتساؤلات التي يطرحها الجمهور حول مسؤولية المراجع الخارجي عن هذا الفشل وعلاقة ذلك بمدى فاعلية عملية المراجعة التي يقوم بها، أصبح من الضروري البحث عن عوامل تحسين جودة خدمات المراجع وذلك في الاتجاه الذي يزيد فاعليتها وكذلك استكشاف مدى تحقيق فاعلية المراجعة الخارجية في الواقع العملي.

حيث توصلت إحدى الدراسات (بن غربية، كبلان، بالخير، 1987) التي أجريت حول السلوك المهني لمهنة المراجعة في ليبيا إلى عدة نتائج منها:-

1. يوجد بصفة عامة تطبيق جزئي لمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني المتعارف عليها.

2. يوجد نقص وقصور كبير باللوائح والتشريعات الليبية فيما يتعلق بنظم المهنة، والقواعد التي تسير عليها وبصفة خاصة فإن هناك قصوراً بالتشريعات التي تبين وتنظم معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني والتي يفترض أن تقيم على أساسها نوعية الخدمات التي تقوم بها مكاتب المحاسبة والمراجعة.

3. وجود مخالفات متعددة لمعايير المراجعة والقواعد المهنية المتعارف عليها، وقد ترجع هذه المخالفات إلى النقص الحاد في التشريعات المهنية والتي لم تقم نقابة المحاسبين والمراجعين باستكمالها تطبيقاً لقانون النقابة.

كما بينت دراسة موسى (1992)، التي استهدفت عينة من المراجعين ومستخدمي تقارير المراجعة فيما يتعلق باستقلال المراجع الخارجي أن المراجع الليبي يتم تعيينه وعزله من منصبه بتدخل من إدارة الشركة محل المراجعة، وأن عملية التعيين تعتمد على العلاقات الشخصية وأن بعض المراجعين لديهم مصالح شخصية في الشركات التي يقومون بمراجعة حساباتها، كما تمثل الأتعاب التي يحصل عليها المراجع نسبة كبيرة من دخله السنوي الأمر الذي يؤثر على استقلال المراجع وينعكس بالتالي على جودة أدائه.

وبينت دراسة رحيل (2004)، أن خدمات المراجعة في ليبيا لا يتوفر لها المستوى المناسب من الجودة سواء على مستوى القطاع العام أو الخاص؛ وهذا أدى إلى زعزعة ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في أداء المهنة وأوصت الدراسة بضرورة أن يحظى موضوع جودة الأداء المهني باهتمام الهيئات العلمية والمنظمات المهنية في ليبيا، والعمل على إصدار معايير رقابة الجودة التي تتلاءم مع بيئة المهنة في ليبيا.

أن جودة تقرير المراجعة هي التي تعكس خلاصة عملية المراجعة ونتائج إجراءاتها، ومعايير المراجعة موجهة لهدف واحد هو مساعدة المراجع على تكوين رأى فني محايد حول القوائم المالية لكي يدلي بها في التقرير (صداقة، 2006، ص4).

ومن خلال استعراض ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة التي أجريت في بيئة المراجعة الليبية نلاحظ بأن هناك انخفاضاً في جودة خدمات المراجعة في ليبيا، والتي قد تؤدي إلى زعزعة ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في المهنة.

وبناءً على ما سبق يمكن التعبير عن مشكلة الدراسة بالتساؤل التالي:-

- "مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة الليبية؟"

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة الليبية، كما تسعى إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

1. التعرف على عناصر رقابة الجودة علي أعمال المراجعة في مكاتب المراجعة الخارجية في ليبيا.
2. التعرف على ما تحتويه القوانين الليبية من مقومات لجودة خدمات المراجعة.
3. التحقق من مدى إدراك المراجع الليبي لمعايير رقابة الجودة.
4. إظهار المزيد من الاهتمام ببرنامج رقابة جودة المراجعة وإبراز أهميتها ودورها في تحسين خدمات مهنة المراجعة.

أهمية الدراسة:

تزداد أهمية الدراسة بما يمكن أن تضيفه من بُعد لطريقة أداء المراجع الخارجي الليبي لعمله وما ينعكس من آثار إيجابية على عملية المراجعة في ليبيا، وذلك بتطويرها لتشمل آلية رقابة جودة الأداء المهني للمراجعة.

فرضيات الدراسة:

استند الباحث في صياغة هذه الفرضيات على معيار الرقابة على جودة الأداء المهني رقم(2) الصادر عن لجنة معايير رقابة الجودة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين، حيث تقوم هذه الدراسة على فرضية رئيسية مفادها:

"لا يمكن تطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة الليبية".

ولغرض اختبار هذه الفرضية تم صياغة الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: "لا يمكن تطبيق مقومات الاستقلال والنزاهة والموضوعية في بيئة المراجعة الليبية".

الفرضية الفرعية الثانية: "لا يمكن تطبيق مقومات تنمية القدرات المهنية للعاملين بالمكتب أو (أدارة فريق المراجعة) في بيئة المراجعة الليبية".

الفرضية الفرعية الثالثة: "لا يمكن تطبيق مقومات قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين في بيئة المراجعة الليبية".

الفرضية الفرعية الرابعة: "لا يمكن تطبيق مقومات التخطيط المسبق لتوزيع مهام عملية المراجعة على فريق العمل أو (أداء وتنفيذ عملية المراجعة) في بيئة المراجعة الليبية".

الفرضية الفرعية الخامسة: "لا يمكن تطبيق مقومات الفحص المستمر لنظام رقابة الجودة أو (الرقابة والمتابعة) في بيئة المراجعة الليبية".

حدود الدراسة ونطاقها:

تقتصر هذه الدراسة على استطلاع آراء المراجعين الذين يمارسون المهنة من خلال مكاتبهم الخاصة في مدينتي طرابلس وبنغازي؛ نظراً لتواجد أكثر من 85% منهم في هاتين المدينتين (من واقع سجلات نقابة المحاسبين والمراجعين).

منهجية الدراسة:

ينهج الباحث في دراسته منهج استقرائي استنباطي لاختبار فرضيات الدراسة وذلك علي النحو الآتي:

1.مراجعة أدبيات الدراسة.

2. استخدام أدبيات الدراسة لصياغة الفرضية الرئيسية والفرضيات الفرعية.
3. استخدام الاستبيان كأداة لتجميع المعلومات اللازمة لاختبار فرضيات الدراسة.
4. استخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات وحصر النتائج، وبالتالي رفض أو عدم رفض فرضيات الدراسة.

طرق تجميع البيانات:

أولاً: **الجانب النظري**: يستعرض هذا الجانب الأساس النظري للدراسة، وذلك عن طريق استعراض ما كتب حول موضوع الدراسة في الأدب المحاسبي.

ثانياً: **الجانب العملي**: تعتمد هذه الدراسة بدرجة كبيرة على الجانب العملي لتحقيق أهدافها وذلك عن طريق تجميع وتحليل البيانات المطلوبة لتحقيق تلك الأهداف ويشتمل هذا الجانب على جزئين أساسيين هما:

1- **الجانب العملي الميداني**: يتناول هذا الجانب من الدراسة تجميع البيانات والمعلومات التي تخدم أغراض الدراسة من المزاويلن لمهنة المراجعة ويحتوي هذا الجانب على ما يلي:-

(أ) **أداة البحث**: تم استخدام صحيفة الاستبيان كوسيلة لتجميع البيانات التي تخدم أغراض الدراسة.

(ب) **مجتمع وعينة الدراسة**: يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين الذين يزاولون المهنة من خلال مكاتبهم الخاصة في ليبيا، وتتكون العينة لهذه الدراسة على عدد من المراجعين بمدينة طرابلس وبنغازي.

2- **الجانب العملي التحليلي**: تم في هذا الجزء دراسة وتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من خلال صحيفة الاستبيان وذلك للتعرف على مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة الليبية، وتم استخدام الأسلوب الإحصائي الوصفي في تحليل البيانات المجمعّة بالإضافة إلى استخدام أسلوب الإحصاء الاستدلالي المناسب لاختبار فرضيات الدراسة.

تقسيمات الدراسة:

قسم الباحث هذه الدراسة إلى أربعة فصول، إذ تناول الباحث من خلال الفصل الأول الإطار العام للدراسة، بينما تطرق إلى جودة المراجعة في الأدب المحاسبي من خلال الفصل الثاني، وخصص الفصل الثالث لدراسة موضوع الرقابة على جودة المراجعة في الأدب المحاسبي في حين خصص الفصل الرابع للدراسة الاستطلاعية.

الفصل الثاني

جودة المراجعة في الأدب المحاسبي

مقدمة:

واجهت مهنة المراجعة عديد من الأحداث الهامة خلال العقدين الأخيرين، والتي أدت إلى زيادة حدة المنافسة بين أعضاء مهنة المراجعة وممارسيها فقد أصبح المهنيون أكثر اعترافاً بأهمية الحاجة إلى تسويق الخدمات التي يقدمونها إلى عملاء المراجعة ولذلك تمت المنافسة على جذب هؤلاء العملاء عن طريق أعضاء المهنة ذاتهم، وقد سعت مكاتب المحاسبة والمراجعة بكل ما في وسعها نحو الفوز بتلك المنافسة وليس فقط عن طريق المنافسة على أتعاب خدمات المراجعة وإنما أيضاً عن طريق عدة اعتبارات أخرى أهمها تمييز وتعظيم المنفعة المرتبطة بخدماتهم (لظفي، 2007).

حظيت جودة الأداء المهني اهتماماً كبيراً من قبل المنظمات المهنية والمراجعين والأطراف التي تعتمد على خدمات وآراء المراجع فقد مثلت جودة الأداء المهني في المراجعة محوراً للعديد من التشريعات والإرشادات والمعايير التي حرصت المنظمات المهنية على إصدارها، بهدف مساعدة مكاتب المراجعة وحثها على القيام بوضع وتنفيذ برامج للرقابة على جودة عمليات المراجعة التي تقوم بها، كما أكدت العديد من التقارير التي قامت بها هيئات مهنية وتنظيمية على ضرورة تفعيل جودة المراجعة، للوفاء بالمتطلبات المتزايدة لبيئة الأعمال المعاصرة (عوض، 2005).

وبالرغم من وجود الكثير من المعايير المهنية التي توضح كيفية التوصل إلى تحقيق مستوى مناسب لجودة المراجعة، إلا أن التزايد المستمر في تكاليف المراجعة يوماً بعد يوم يجعل تحقيق الجودة المطلوبة في المراجعة أمراً أكثر صعوبة، وذلك نظراً لعدم إمكانية القيام بأعمال المراجعة الكاملة، فضلاً عن ذلك فإن كثيراً من المراجعين قد لا يستطيع إنجاز عمليات المراجعة بالجودة المناسبة لعدة أسباب منها اختلاف خلفية المعلومات والخبرة لدى المراجع، وتعدد مهام المراجعة بسبب التطور المستمر في نظم المعلومات وديناميكية الحياة الاقتصادية بالإضافة إلى الاختلاف في تطبيق معايير أداء المراجعة، ولاشك أن تحقيق مستوى عالي من الجودة الممكنة لأداء عملية المراجعة هو هدف تصبو إليه كافة الفئات المشاركة في بيئة المراجعة سواء (مراجعين أو معدين أو مستخدمين للقوائم المالية)، وربما يعتبر أبرز العوائق المرتبطة بتحقيق هذا الهدف هو أن بعض الفئات المشاركة والمستفيدة من عملية المراجعة لديها

حوافز ودوافع متعارضة بالإضافة إلى وجود آراء ووجهات نظر ومدارك مختلفة عند تقييم جودة أداء عملية المراجعة بين تلك الفئات، فعلى سبيل المثال حملة الأسهم (أحد فئات مستخدمي القوائم المالية) يقيمون جودة أداء عملية المراجعة بصورة مختلفة عن الدائنين والمستثمرين الحاليين والمرقبين (فئات أخرى من مستخدمي القوائم المالية)، كذلك أعضاء فريق المراجعة المكلف بأداء مهام المراجعة يرون جودة المراجعة بشكل مختلف عن باقي الفئات السابقة، وكلاهما عادة ما يدركون ويفهمون تلك الجودة بشكل يتباين عما تدركه وتفهمه إدارة منشأة الأعمال وهي الطرف المسئول أساساً عن إعداد القوائم المالية (بيدري، 2005). وبناء على ما سبق خصص الباحث هذا الفصل من الدراسة لدراسة وتحليل جودة المراجعة من خلال المباحث التالية :-

المبحث الأول: مفهوم جودة المراجعة وأهميتها ونطاقها.

المبحث الثاني: خصائص وأنشطة جودة المراجعة ووسائل تحسينها.

المبحث الأول مفهوم جودة المراجعة وأهميتها ونطاقها

تمهيد:

تعددت المفاهيم ذات الصلة بجودة المراجعة والتي يركز كل منها على جانب معين لجودة المراجعة، إلا أن العبرة عند الحكم على جودة عملية المراجعة ليست بمدى التزام المراجع فقط بالمعايير والإرشادات المهنية بل يجب أن تمتد لتشمل توفير الحماية للأطراف العديدة التي تعتمد على تقرير المراجع.

أولاً:- مفهوم جودة الأداء المهني للمراجعة .

يعتبر مفهوم جودة أداء عملية المراجعة من المفاهيم المثيرة للجدل التي لم يستقر عليها الفكر المحاسبي، ويرجع ذلك للعديد من الأسباب من أهمها نسبية الجودة وأن تحديد جودة الخدمات بشكل عام أصعب منه في حالة المنتجات الملموسة؛ كما أن خدمة المراجعة ليست من الخدمات العادية التي يستفيد منها طرف واحد معين بل هي خدمة تعتمد عليها أطراف متعددة، غير محددة وغير معروفة لدى المراجعين أنفسهم، الأمر الذي قد يخلق مجالاً لتعارض مصالح هذه الأطراف وبالتالي فإن ما قد يعتبر مرضياً لطرف أو أكثر من هذه الأطراف قد لا يعتبر كذلك بالنسبة لطرف آخر أو أطراف أخرى، وبذلك تتعدّد المشكلة الخاصة بتحديد مستوى جودة خدمة المراجعة وبالتالي رقابتها (عيسى، 2009).

وعلى ذلك تتعدد المفاهيم ذات الصلة بجودة عملية المراجعة والتي يركز كل منها على جانب معين للجودة، سوف يتم تناولها على الوجه التالي :

أ. مفهوم جودة الأداء المهني للمراجعة من حيث علاقتها باكتشاف المخالفات:-

من أوائل من قدموا مفهوماً لجودة المراجعة من حيث أنها مقدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية هي (DeAngleo،1981)حيث عرفت الجودة على أنها "مقدرة المراجع على اكتشاف المخالفات المالية في النظام المحاسبي للعميل والتقرير عن ذلك"، وهذا المفهوم يركز على مدى قدرة المراجع على اكتشاف المخالفات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، وينفق مع هذا المفهوم مفهوم (Plamrose،1988) للجودة والذي مفاده "مدى احتمال

وجود أخطاء ذات أهمية نسبية في القوائم المالية فكلما قل هذا الاحتمال زادت معه جودة المراجعة والعكس صحيح" (نقلاً عن: محمد، 2003، ص13).

ويتفق المفهوم أو تفسير (simunic&stein،1987) عن جودة المراجعة أيضاً مع المفهومين السابقين حيث يقسم جودة المراجعة من حيث البعد الزمني إلى جودة مسبقة، وجودة لاحقة، وتحدد الجودة المسبقة للمراجعة (Ex - Ante Audit Quality) عند التعاقد مع العميل وتعرف بأنها "احتمال أن يكشف تقرير المراجع عن الأخطاء والمخالفات الموجودة بالقوائم المالية"، في حين تتحدد الجودة اللاحقة للمراجعة (Ex - post Audit Quality) بعد إصدار المراجع لتقريره وتعرف بأنها "احتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية غير التي تم التقرير عنها" (نقلاً عن: حسنين، قطب، 2003، ص360). كما عرف (Knapp،1991) جودة المراجعة بأنها "مدى القدرة على زيادة احتمال اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية المراجعة" (نقلاً عن: مجاهد، 2001، ص256)، وأيضاً يعرفها (Davidson & Neu،1993) بأنها " قدرة المراجع على اكتشاف واستبعاد الأخطاء والمخالفات الجوهرية في صافي الدخل الذي تفصح عنه القوائم المالية"، وأيضاً يعرفها (Piot،2005) على أنها " احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية بشرط التقرير عنها" (نقلاً عن: علي، 2009، ص444).

ب. مفهوم جودة الأداء المهني للمراجعة من حيث علاقتها باهتمام المشاركين في بيئة المراجعة:-

يرى (Sutton&Lampe ،1991) أن مفهوم جودة المراجعة هو مفهوم ذو أوجه متعددة وهو محل اهتمام كل المشاركين في بيئة المراجعة وقد أوضحنا أن هناك أربع مجموعات أساسية تهتم بمفهوم جودة المراجعة وهي :

- 1- معدو القوائم المالية.
- 2- المستخدمون الخارجيون.
- 3- المنظمون مثل المحاكم الدستورية والتشريعية.
- 4- أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة

وكل طرف من الأطراف السابقة لديه مفهوم عن جودة المراجعة يختلف عن مفهوم الطرف الآخر، وكذلك يرى (Wilox،1994) أن مفهوم جودة المراجعة "عبارة عن الأداء الجيد الذي يجب أن يتبع في عملية المراجعة للوصول إلى الكفاءة المناسبة للوفاء بمتطلبات العميل والمجتمع" كالإفصاح وصدور التقارير في الوقت المناسب، وبالتالي فإن تفسير (Wilox) يتفق مع تفسير (Sutton) في أن كلا منهما ركز على مفهوم الجودة من حيث متطلبات العميل والدائنون والمستثمرون إي النظر إلى مفهوم جودة المراجعة من حيث محور اهتمام كافة الفئات المشاركة في بيئة عملية المراجعة، وكذلك فإنه كل من (Carcello، 1992) وHermanson and Neal أكدوا على هذا المفهوم من خلال دراستهم التي اعتمدت في تحديد خواص جودة عملية المراجعة على كافة المشاركين في بيئة المراجعة من المراجعين ومعدّي القوائم وكذلك المستخدمين للقوائم المالية، حيث إن هذا المفهوم إنما يتمثل في ما هي متطلبات الجودة من وجهات نظر مختلفة أو بصورة أخرى كيف ينظر كل من المستثمرين، المعدين، المراجعين لجودة الأداء المهني للمراجعة (نقلاً عن: محمد، 2003، ص14).

ج. مفهوم جودة الأداء المهني للمراجعة من حيث علاقتها بمخاطر المراجعة:-

لقد اقترح (Willingham and Jackobson،1985) بأن أفضل وسيلة لتعريف جودة المراجعة هي ربطها بمخاطر المراجعة، وقد اعتمدوا في ذلك على ما ورد بالبيان رقم (47) الصادر من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، والذي أشار إلى أن الجودة تتواجد عندما يكون مستوى خطر المراجعة المقبول منخفضاً إلى أقصى درجة ممكنة، ولذلك يجب على المراجع الخارجي أن يأخذ في اعتباره عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة أن يقوم بتدنية مخاطر المراجعة كلما أمكن ذلك.

ويمكن الحصول على مستوى مرتفع من جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية، كلما قام المراجع الخارجي بتدنية مخاطر المراجعة إلى أقصى حد ممكن وعلى هذا الأساس يمكن القول أن هناك علاقة عكسية بين مستوى جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية ومخاطر المراجعة، فكلما زادت مخاطر المراجعة في هذا الشأن كلما قلت جودة الأداء المهني للمراجعة، وكلما قلت المخاطر زادت جودة الأداء المهني للمراجعة(نقلاً عن: إبراهيم، 2008).

د. مفهوم جودة الأداء المهني للمراجعة من حيث علاقتها بالمعايير الدولية والمهنية:-

إن هذا المفهوم من مفاهيم جودة المراجعة يقوم على أساس أن الالتزام بالمعايير المهنية يحقق جودة المراجعة، ويرى (Paul A – Copley and Mary، 1993) أن جودة المراجعة يمكن تعريفها بأنها " مدى الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة"، وهذا المفهوم للجودة يعني أنه إذا ما التزم المراجع بالمعايير المهنية الخاصة بالمراجعة فإنه سوف يحقق مستوى جيد من جودة الأداء المهني، ومما يؤكد ذلك ما ورد في نتائج بعض الدراسات السابقة عند تحديد خواص جودة المراجعة، حيث أن مدى معرفة والتزام فريق المراجعة بهذه المعايير يعد من أكثر خصائص جودة المراجعة، وإن معايير الأداء المهني وقواعد وآداب وسلوك المهنة والالتزام بها يساهم في تعزيز جودة المراجعة وهي تمثل الحد الأدنى لجودة عملية المراجعة وهي تعتبر خط الدفاع الأول ضد مسؤوليات وإهمال وتقصير المراجع أثناء أداء عملية المراجعة (نقلاً عن: محمد، 2003، ص 16).

وفي ضوء المفاهيم السابقة يمكن تعريف جودة المراجعة بأنها " تعني تخطيط وأداء عملية المراجعة والتقرير عنها بكفاءة وفعالية ووفقاً لمعايير المراجعة، والمتطلبات القانونية، وقواعد وآداب السلوك المهني، وكذلك القواعد التي تصدرها المنظمات المهتمة بتنظيم مهنة المراجعة بما يضمن تقليل مخاطر المراجعة إلى أقل حد ممكن عن طريق اكتشاف الأخطاء، والمخالفات الجوهرية والتقرير عنها، وربما يحقق ويشبع رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية وبما يحفظ للمراجع استقلاله ونزاهته" (الوكيل، 2004، ص 10-11) وفي ضوء هذا التعريف تتحقق جودة المراجعة بتوافر العناصر الرئيسية الآتية:

- التحقق من أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً لمعايير المحاسبة المستخدمة.
- تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وفقاً للمعايير المهنية وبواسطة أفراد مؤهلين وذوى خبرة وكفاءة مع حسن الإشراف والرقابة.
- أتباع المعايير المهنية التي تؤدي إلى إصدار رأي مستقل في ضوء العناية المهنية والمسئولية القانونية.

ويتضح من هذا التعريف شموله لجميع مراحل عملية المراجعة، بداية من تخطيط عملية المراجعة ومروراً بكيفية تنفيذها وإنهاءً بنتائج عملية المراجعة وكتابة التقرير، بالإضافة إلى جعل إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية محل اهتمام.

ثانياً:- أهمية جودة المراجعة:

ذكر (Professor Scott Henderson) إذا لم نحافظ على الجودة النوعية لأعضاء المهنة فسوف يفقد الأعضاء كما تفقد المهنة سمعتها، وأنه يؤكد على الالتزام بالمعايير المهنية للمهنة بدون أي اعتبار آخر، وأن أي عضو لا يلتزم بهذه المعايير فإننا لسنا في حاجة إليه في المهنة (أحمد، 1999).

وأشارت الدراسات السابقة في مجال المراجعة إلى وجود العديد من الأسباب التي تحفز على الاهتمام بالجودة وتحسينها وهي :

(1) تجنب التدخل الحكومي في تنظيم المهنة :-

تعد مهنة المراجعة من المهن التي تتمتع بميزة التنظيم الذاتي ووضع القواعد والأسس التي في ضوءها يتم ممارسة المهنة، بالإضافة إلى فرض شروط الانتماء إليها من حيث التمسك بالأخلاق المهنية واكتساب المهارة اللازمة لتمكين المراجعين من مزاوله عملهم بما يتماشى مع سمعة المهنة وفي الآونة الأخيرة وبعد إعلان أكبر حالاتي إفلاس في التاريخ المعاصر لشركتي (Enron & Worldcom) وما ترتب عليه من انهيار أحد مكاتب المراجعة الكبرى في أمريكا، زادت الانتقادات الموجهة للمهنة وبدأت المهنة تدخل نفق من الشك والريبة وفقدان الثقة من قبل المستثمرين والمساهمين في العالم، وقد أدت هذه الانتقادات إلى إجراء تعديل جوهري في كيفية تنظيم المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية، وتمثل هذا التعديل في إحلال التنظيم الذاتي الذي كانت تتمتع به المهنة بتنظيم مباشر يتضمن إنشاء وكالة جديدة بموجب قانون (Sarbanes – Oxley 2002) وسميت بمجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (Public Companies Accounting Oversight Board) (PCAOB) والتي يكون من اختصاصها وضع معايير المحاسبة والمراجعة والرقابة على الجودة (عيسى، 2009).

(2) تدنية تكاليف الفشل إلى أدنى حد ممكن :

يقصد باصطلاح الفشل في مجال المراجعة عدم تحقيق توقعات العميل أو عدم تحقيق معايير المراجعة أو المتطلبات التي تقتضيها هيئة الرقابة على سوق المال أو الهيئات المهنية المتخصصة ويتمثل الفشل في أن يصدر المراجع تقريراً نظيفاً عن قوائم مالية تحتوي على

أخطاء وتجاوزات أو إصدار تقرير نظيف عن قوائم مالية لا يتوافر فيها الإفصاح المالي الذي تقتضيه مبادئ المهنة وأخلاقياتها(أحمد، 1999)، وتتمثل تكلفة الفشل التي يتحملها المراجع في التكاليف القضائية والتعويضات التي يتحملها المراجع للأطراف التي يصيبها الضرر والتكاليف المترتبة على العقوبات التأديبية التي توقعها الهيئات الرقابية والمهنية الأخرى بالإضافة إلى ضياع السمعة المهنية للمكتب وتكاليف إعادة بناء هذه الثقة التي قد يتعذر تحقيقها مرة أخرى، وكما أشارت دراسة أخرى إلى أن عملية المراجعة الجيدة هي تلك التي تؤدي في ضوء المعايير المهنية والمتطلبات القانونية، وتوجد علاقة عكسية بين جودة عملية المراجعة ومعدلات الفشل، وبالتالي كلما زادت الجودة انخفضت معدلات الفشل وبالتالي انخفضت تكاليف الفشل(عيسى، 2009).

(3) تخفيض مخاطر أعمال المنشأة محل المراجعة :

تواجه شركات الأعمال مجموعة من المخاطر، والتي قد تؤثر عليها وعلى استمرارها في سوق الأعمال والتي يمكن تقسيمها إلى مخاطر داخلية مثل تراكم المخزون، نقص السيولة ضخامة المديونية، ومخاطر خارجية مثل المنافسة الضارة والتدخل الحكومي، وبالتالي يتطلب الأمر العمل على إدارة هذه المخاطر والحد من آثارها السلبية المتوقعة على الشركة وبالتالي تحتاج هذه الشركات إلى إدارة أو وسيلة خارجية تستطيع من خلالها التعرف على المخاطر التي تواجهها وتساعد في تخفيض أثر هذه المخاطرة حيث قد يطلب من المراجعين الخارجيين القيام بذلك، وقد أوضحت إحدى الدراسات وجود علاقة إيجابية بين مخاطر الأعمال التي توجهها الشركات والطلب على جودة المراجعة، حيث توصلت إلى أن مكاتب المراجعة ذات السمعة الحسنة والتي تقدم خدمات ذات جودة مرتفعة أكثر قدرة على اكتشاف وتخفيض مخاطر الأعمال ويعني ذلك أنه كلما زادت مخاطر الأعمال؛ كلما زاد الطلب على خدمات المراجعة ذات الجودة العالية، ومن هنا تأتي أهمية جودة المراجعة (الوكيل، 2004).

(4) تلبية توقعات الأطراف المهتمة بجودة المراجعة :

هناك العديد من الأطراف التي تهتم بجودة المراجعة وإن كان اهتمامهم وإدراكهم للجودة قد يكون مختلف لكنهم يشتركون في النهاية في ضرورة أن تحافظ مكاتب المراجعة على جودة ما تؤديه من خدمات يستفيدون منها بشكل مباشر أو غير مباشر، فمن زاوية أولى يطلب

مستخدمو القوائم المالية جودة عالية حتى يمكنهم الوثوق في هذه القوائم والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ومن زاوية ثانية تسعى مكاتب المراجعة إلى تحقيق جودة أداء عالية لتحسين سمعتها وموقفها التنافسي في مجال عملها، ومن جهة أخرى تسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال المراجعة وفقاً لمستوى عالي من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي وجميع الأطراف ذات الصلة كما تسعى المنظمات المهنية إلى إلزام مكاتب المراجعة بتحقيق مستوى عالٍ من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها (عيسى، 2009).

(5) الالتزام بمتطلبات تنظيم المهنة :-

تمثل متطلبات تنظيم المهنة، ومنها نظم التأديب والعقوبات، ونظم رقابة الجودة واحداً من أهم العوامل التي تحفز المراجعين نحو المحافظة على الجودة وتحسينها، وذلك نظراً لما تشمله هذه النظم من سياسات وإجراءات هدفها تحسين أداء الأفراد داخل مكاتب المراجعة والتأكيد على الالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية عند تنفيذ ممارسات المراجعة مع فرض العقوبات والجزاءات على الأداء والسلوك المخالف، من ناحية أخرى تؤدي جودة المراجعة إلى تأكيد الالتزام بمتطلبات تنظيم المهنة (عشماوي، 1999).

ثالثاً:- نطاق جودة المراجعة :

إن عمليات المراجعة ليست من الخدمات العادية التي يستفيد منها أو يعتمد عليها طرف واحد بل هي خدمة تعتمد عليها وتستفيد منها أطراف متعددة غير محدودة وغير معروفة لدى الممارسين لمهنة المراجعة أنفسهم، الأمر الذي قد يخلق مجالاً لتعارض مصالح هذه الأطراف وبالتالي فإن ما قد يعتبر مرضياً لواحد أو أكثر من هذه الأطراف قد لا يكون كذلك بالنسبة لطرف آخر أو لأطراف أخرى، وبذلك تتعدد المشكلة الخاصة بتحديد مستوى جودة عمليات المراجعة وبالتالي رقابتها ويمكن لمتتبع الكتاب في مجال المراجعة ملاحظة أنه ليس هناك اتفاق بشأن النطاق أو المجال الذي يجب أن تغطيه جودة المراجعة، ومن هنا يمكن التمييز بين ثلاثة اتجاهات هي (سلامه، وآخرون، 2005):

1. **الاتجاه المهني:** وهو الاتجاه الذي تتبناه المنظمات المهنية ذات الصلة بمراجعة حيث تتوقف جودة عملية المراجعة بالنسبة لهذه المنظمات على التزام المراجعين بالمعايير المهنية التي

تصدرها هذه المنظمات، وعادة ما تتركز برامج جودة عملية المراجعة لهذه المنظمات حول مدى التزام مكاتب المراجعة بالمعايير المهنية عند إنجاز أعمال المراجعة.

2. **اتجاه فريق العمل:** حيث يتم تنفيذ عملية المراجعة من خلال فريق من المهنيين يكون لأداء المهام، وفي هذه الحالة يتم الحكم على جودة عملية المراجعة من خلال مدى الالتزام بالخطط والبرامج الموضوعة لأداء عملية المراجعة.

3. **اتجاه نتائج عملية المراجعة:** حيث يتم الربط بين جودة عملية المراجعة ودرجة اكتشاف المراجع للأخطاء والمخالفات التي قد توجد بالقوائم المالية والتقارير عنها، وبالتالي فإن المراجعة الجيدة هي التي يرتفع من خلالها احتمال اكتشاف المراجع للأخطاء والمخالفات ذات الأهمية النسبية وعلى ذلك تزداد جودة عملية المراجعة كلما زاد هذا الاحتمال والعكس صحيح.

المبحث الثاني

خصائص وأنشطة جودة المراجعة ووسائل تحسينها

أولاً:- خصائص جودة الأداء المهني :

- يمكن تحديد تلك الخصائص التي اشتركت فيها وجهات النظر مع ملاحظة اختلاف درجات أهميتها بالنسبة لكل رأي من هذه الآراء المختلفة وهذه الخصائص هي (الحميد، 1995):-
- 1- توافر النزاهة والأمانة في أعضاء المكتب.
 - 2- توافر الخبرات الكافية لأعضاء المكتب في المستويات العليا.
 - 3- السمعة الجيدة للمكتب بشكل عام.
 - 4- قيام المكتب بفحص نظام الرقابة الداخلية للعميل.
 - 5- عدم وجود قضايا على المكتب تتعلق بمخالفات قانونية أو مهنية.
 - 6- وجود دورات منتظمة لأعضاء المكتب داخل وخارج المكتب.
 - 7- حصول مدير المكتب على زمالة أحد المعاهد المهنية.
 - 8- توافر الأدلة والوثائق التفصيلية لأعمال المكتب.
 - 9- قيام المدير المسؤول عن الارتباط بمقابلة الجهة المسؤولة لدى العميل.
 - 10- القدرة على إجابة تساؤلات المستفيدين من الخدمة.
 - 11- إطلاع الجهة المسؤولة لدى العميل على المشاكل الأساسية التي يواجهها المراجع ووسائل معالجتها.
 - 12- وجود خبراء لدى المكتب في فروع المحاسبة والعلوم الأخرى.
 - 13- استخدام المكتب لخدمات الحاسب الآلي عند أداء مهامه.

14- وجود إجراءات صارمة لمتابعة كل خطوات العمل في مختلف المهام.

ثانياً:- أنشطة جودة المراجعة:

إن جودة الأداء المهني للمراجعين تعني أداء العمل بالمستوى المحدد طبقاً للقواعد والمعايير المختلفة من خلال مجموعة من الأنشطة التي تهدف إلى تحقيق الوقاية والتقييم، ويرى (Meier and Fuglisler،1992) أنه يمكن شرح رؤية لجودة المراجعة من خلال مفهوم جودة المنتج التقليدية ووفقاً لنموذج تكلفة الجودة هناك ثلاثة أنشطة رئيسية لها هي(نقلاً عن: النعمي 2007، ص ص23-24):-

1- **أنشطة الوقاية** : والتي يقابلها تكاليف الوقاية، وتتعلق تلك الأنشطة بالعمل على الحد من العيوب، وذلك من خلال جودة التصميم والتطوير والتدريب.

2- **أنشطة التقييم** : وتقابلها تكاليف التقييم والتي تتم من أجل الفحص والمعاينة للتأكد من المطابقة للمواصفات وتكون مؤشراً لجودة العمليات.

3- **أنشطة الفشل** : وتقابلها تكاليف الفشل اللازمة لمعالجة عيوب المنتجات وكذلك معالجة الآثار الاقتصادية والاجتماعية المترتبة على الفشل .

وتتال أنشطة الوقاية والتقييم واهتمام المراجعين لأنهما صمما أساساً لتجنب حدوث النوع الثالث(العيوب والفشل)، أو الأنشطة المتعلقة بالإخفاق، وتستخدم تلك الأنشطة لتطوير جودة المراجعة من خلال ما اشتمل كل منهما على العديد من الأنشطة الفرعية اللازمة لتحقيقها وتشمل أنشطة الوقاية في المراجعة على مجموعة من الإجراءات اللازمة لإكساب الممارسين ومساعدتهم مهارات التخطيط والاتصال والتحليل وهي تشتمل على الأنشطة التي تؤدي إلى تقليل الأخطاء في أداء عمليات المراجعة وخاصة فيما يتعلق بفجوة الأداء ويمكن أن تشتمل تلك الأنشطة على برامج التدريب، واكتساب الخبرات الإحصائية وأنظمة البرامج ومعايير العمل، وتخصيص العمل وتفهم الظروف المحيطة ووضع موازنة الوقت اللازم لإتمام عملية المراجعة، بينما تشتمل أنشطة التقييم على الوسائل الخاصة بدراسة مدى التزام المراجعين بأنشطة الوقاية، ومعايير الأداء المهني المتفق عليها .

ثالثاً:- وسائل تحسين جودة المراجعة :

إن وجود مهنة قوية للمحاسبة والمراجعة يعتبر مطلباً أساسياً، ولا يتحقق ذلك إلا إذا توافرت الرغبة القوية لأعضاء المهنة في الارتقاء بمستوى جودة أداء عملية المراجعة وتطوير دستور المهنة بما يكفل ذلك، ويتطلب ذلك جهداً كبيراً من المحاسبين والمراجعين، إلا أن الفوائد الخاصة والعامة لذلك ليست موضع شك، فالمهنة لا تولد بواسطة القانون، كما أنها لا تنشأ تلقائياً، ولكنها تحتاج إلى التفكير الواعي والتخطيط والعمل المضني للعديد من الأفراد وتعد جودة المراجعة ووسائل تحسين هذه الجودة من الأمور الهامة التي يلزم الاهتمام بها والعمل على تحقيقها لما لذلك من أثر في تقديم المهنة وارتفاع مستوى الأداء المهني لمكاتب المراجعة، بالإضافة لكونها وسيلة للتمييز بين المراجعين، ومن وسائل تحسين جودة المراجعة ما يلي :

1- **التأديب المهني:** يعد اهتمام المنظمات المهنية بوضع إجراءات لتأديب أعضائها إحدى وسائل تحسين جودة عملية المراجعة، وذلك عندما يكون هناك تقصير في أداء عملية المراجعة، ولا شك أن حدود مسؤولية المراجع الخارجي ليست مقصورة على ما يقوم به بنفسه من أعمال وإنما تمتد لتشمل ما يترتب على ما يقع من مساعديه من خطأ أو إهمال أو تقصير أثناء قيامهم بأداء عملية المراجعة، ومن الأسباب التي تؤدي إلى تعرض المراجع الخارجي للمسئولية والتأديب المهني ما يلي (الوكيل، 2004، ص40) :

• عدم الالتزام بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني .

• عدم الحرص والعناية في أداء عملية المراجعة .

• ارتكاب أفعال حرمها القانون .

وتتمثل نظم التأديب المهني التي تفرض على مكاتب المراجعة في العقوبات

التالية(الزمر 1998، ص74) :-

- لفت النظر . - الإنذار . - فرض غرامات مالية .

- الإيقاف عن العمل لفترة محددة . - إسقاط العضوية من المنظمات المهنية.

ولعل قيام المنظمات المهنية بوضع وتنفيذ مثل هذه العقوبات التأديبية، إنما من أجل ضرورة التأكيد على عدم مخالفة مكاتب المراجعة للمعايير المهنية أو الإخلال بقواعد السلوك المهني حيث أن زيادة المسؤولية القانونية على المراجع تحقق ضغطاً عليه بالالتزام بالمعايير الموضوعية وبالتالي فإن عدم مخالفة هذه القواعد والمعايير تساهم في تحسين جودة أداء عملية المراجعة على الأقل خوفاً من الوقوع تحت طائلة هذه العقوبات التأديبية، وبالتالي يتضح أن وجود نظم للتأديب المهني تمثل أدوات قوية للتأكيد على جودة أداء عملية المراجعة من ناحية والعمل على تحسينها وتطويرها من ناحية أخرى .

2- **تكوين لجان مراجعة** : تلقى فكرة تكوين لجان المراجعة اهتماماً كبيراً في الكثير من دول العالم نظراً للمنافع المتوقعة منها لكل من الإدارة، المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين المساهمين وتعرف لجنة المراجعة بأنها إحدى لجان مجلس الإدارة التي تقوم بمساعدته على القيام بمهامه وتهدف إلى تدعيم استقلال كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، وذلك من خلال ما تكلف به من مسؤوليات وما تقوم به من مهام وأعمال (الوكيل، 2004).

وتساهم لجان المراجعة في زيادة فعالية عملية المراجعة الخارجية من خلال مراعاتها لتوافر استقلالية المراجع الخارجي في مجال وضع برنامج المراجعة وفي مجال الفحص وفي مجال إعداد التقارير، فالاستقلال في مجال وضع برنامج المراجعة يفرض على لجنة المراجعة أن تتحقق من عدم تدخل الإدارة لاستبعاد أو تعديل إجراءات المراجعة، والتحقق من عدم وجود محاولات خارجية للتأثير على أعمال المراجعة، أما الاستقلال في مجال الفحص فيتطلب من لجنة المراجعة تأمين حق المراجع الخارجي الكامل في الإطلاع على السجلات ومصادر المعلومات المختلفة، كما يتضمن مراعاة عدم وجود محاولات من جانب الإدارة لتحديد أنشطة معينة للفحص أو فرض أدلة إثبات معينة على المراجع الخارجي، أما الاستقلال في مجال التقرير ينطوي على تحقق لجنة المراجعة من عدم وجود ضغوط أو مؤثرات على المراجع الخارجي لتغيير تأثير الحقائق الواردة بالتقرير، وأيضاً التحقق من تجنب استبعاد بعض الأمور الجوهرية من التقرير أو تجنب استخدام ألفاظ غامضة عند إعداد التقرير (أحمد، 2001).

وتقوم لجان المراجعة بدور هام في مساعدة المراجع الخارجي من حيث تدعيم استقلاليته ومساعدته في القيام بمسؤولياته من خلال حمايته من أي تدخل أو ضغوط من إدارة الشركة، الأمر الذي يوفر الثقة في القوائم والتقارير المالية، ويوفر كذلك نوع من الحماية لأصحاب

المصلحة في الشركة وبالتحديد تلك الأطراف التي لا ترتبط بعلاقة تعاقد مع المراجع، وتتضمن أهداف لجنة المراجعة تدعيم استقلال مراجع الحسابات الخارجي وتحسين جودة عملية المراجعة، وذلك من خلال اطلاعها بالمهام التالية (أحمد، 2005، ص105) :-

- ترشيح المراجع الخارجي الذي سيتم تعيينه، وكذلك مناقشة قرار عزله فضلاً عن النظر في الأتعاب المقترحة للمراجع، والبنود المتعلقة بواجباته واستقلاله.
- مناقشة خطة ونطاق المراجعة مع مراجع الحسابات، والتنسيق بين المراجعة الداخلية والخارجية من جهة وبين المراجعة الخارجية والإدارة من جهة أخرى.
- مراقبة الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة التي قد يقوم بها المراجع في منشأة الأعمال محل المراجعة.
- العمل كحاجز بين إدارة الشركة والمراجع وبالتالي التخفيف من حدة الضغوط التي قد تمارسها الإدارة على المراجع، والفصل الموضوعي في الخلافات التي قد تنشأ بينهم.

3- استخدام الأساليب الكمية : تتطلب عملية تحسين جودة أداء عملية المراجعة العمل على تقليل التفاوت بين مستوى أداء مراجع ومراجع آخر وذلك يعني ترشيد الحكم الشخصي للمراجع ويساعد استخدام الأساليب الكمية في أداء عملية المراجعة على ترشيد الحكم الشخصي للمراجع وتحسين جودة أدائه وقراراته، ومن الأساليب المستخدمة في ذلك ما يلي :

. نظرية المباريات. . العينات الإحصائية.

. التحليل الشبكي (المسار الحرج ، بيرت ، الشبكات العصبية).

ومن الأساليب المستخدمة أيضاً في ترشيد الحكم الشخصي للمراجع والارتقاء بجودة أدائه هي نظم الخبرة أو الذكاء الاصطناعي والتي تعتبر أحد المجالات الفرعية لعلوم الحاسب الآلي والتي تساهم في حل كثير من المشاكل والصعوبات التي قد يواجهها المراجع أثناء أدائه لمهام المراجعة المختلفة، وقد ورد كذلك في دراسة Carcello et al أن من بين العوامل المؤثرة على جودة المراجعة والارتقاء بالمستوى المهني هو الاستخدام المكثف للأساليب الكمية والحاسبات الآلية في تنفيذ عملية المراجعة ، كما أن استخدام الأساليب الكمية والحاسبات الآلية تؤدي إلى تقليل الجهد الذي يبذله المراجع، مما يزيد من فرصة المراجع في توسيع نطاق

اختباراته، وزيادة حجم الفحص الذي يقوم بإجرائه مما يؤدي إلى رفع كفاءة وجودة عملية المراجعة (الوكيل، 2004).

4- الرقابة على جودة الأداء المهني: اهتمت المنظمات العلمية والمهنية في العديد من دول العالم بموضوع جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة، وترتبط جودة الأداء المهني بوجود نظام للرقابة على الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة والذي يشمل كافة السياسات والإجراءات التي توضع لضمان التزام مكتب المراجعة بمعايير المراجعة في كافة النواحي الخاصة بممارسة المهنة، فوجود معايير للرقابة على جودة الأداء تؤدي إلى حماية المستفيدين من الأداء غير الجيد من ناحية وتجنب التدخل الخارجي في شؤون المهنة من ناحية أخرى، حيث أن القصور في أداء عملية المراجعة قد يؤدي إلى التدخل الحكومي في تنظيم المهنة، مما يؤدي إلى فقد المهنة لتنظيمها الذاتي(الوكيل، 2004). وبالتالي فإن رقابة الجودة وسيلة لتوفير ضمان معقول بأن الأفراد في مكتب المراجعة يلتزمون بالمعايير المهنية ومعايير الجودة الخاصة بالمكتب ولقد قامت المهنة في العديد من دول العالم مثل الولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة، ومصر بإصدار التوصيات من أجل إعداد وتطبيق أنظمة للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة، والهدف الأساسي لهذه الأنظمة هو تحسين أداء مكاتب المراجعة بالتأكيد على الالتزام بالمعايير المهنية في الممارسة، بالإضافة إلى أن وجود مثل هذه الأنظمة يساعد على(محمد، إبراهيم، 1994، ص15):

- توثيق سياسات وإجراءات المكتب.
- زيادة الموضوعية.
- تحقيق التأكيد المعقول لجودة الخدمة.
- يعتبر وسيلة جيدة لتدريب الموظفين وزيادة الكفاءة المهنية.
- يعتبر وسيلة لتحفيز المساعدين، ورفع روحهم المعنوية.
- يعطي النظام إنذار مبكر بأي مشاكل أو أخطار متوقع حدوثها.
- يعتبر وسيلة لتحقيق المتطلبات النظامية للجهات الرقابية على مهنة المراجعة.

- يعتبر وجود هذا النظام، والحصول على تقارير فحص نظيفة وسيلة جيدة لتسويق أعمال وخدمات المكتب.

5- **مراجعة النظير:** لقد اهتمت المنظمات المهنية والهيئات العلمية في عديد من دول العالم بجودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة وبمعايير الرقابة على هذا الأداء، فتم وضع نظام يهدف إلى مراقبة وتقييم نشاط تلك المكاتب بهدف قيام مهنة المحاسبة والمراجعة بمراقبة نفسها بنفسها وقد أطلق على هذا النظام مراجعة النظير، والذي يعرف بقيام أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة بمراجعة أعمال مكتب محاسبة ومراجعة آخر ويعتبر نظام مراجعة النظير أحد أساليب الرقابة الخارجية لجودة الأداء المهني للمراجعة والذي يهدف إلى إبداء رأي مستقل عما إذا كان نظام رقابة الجودة المطبق بمكاتب المحاسبة والمراجعة يوفر لها ضماناً معقولاً عن اتساقها مع المعايير المهنية، كما يتضمن الفحص بمراجعة النظراء تقييم مدى ملاءمة سياسة تلك المكاتب والإجراءات المتعلقة بعناصر عملية المراجعة (مجاهد، 2001)، ويشتمل الهدف الأساسي لبرنامج مراجعة النظير جانبيين (الأول) تعليمي خاص بتشجيع مكاتب المراجعة على تطوير وتنفيذ نظام ملائم للرقابة على جودة خدمات المحاسبة والمراجعة، و(الثاني) تصحيحي من خلال إخطار مكاتب من خلال مراجعة النظير بأن نظامها لرقابة الجودة لا يتفق مع المعايير المهنية ولذلك فإن النظام يجب تعديله (مبارك، 2000)، ويؤدي القيام بفحص النظير إلى تحقيق منافع لكل من مهنة المراجعة ومكاتب المراجعة حيث يساعد ذلك مكتب المراجعة على تحقيق معايير الرقابة على الجودة، ومن جهة المهنة يتم تحسين أداء الممارسين وتنفيذ المراجعة وفق مستوى مرتفع من الجودة، ويمكن لمكاتب المراجعة التي تخضع لفحص النظير أن تحسن من جوانب الممارسة التي تقوم بها وبالتالي تتحسن سمعتها وتتحقق فعالية المراجعة بها بما يخفض من احتمال التعرض للتقاضي، ويضم برنامج فحص النظير ثلاثة أنواع من الفحص هي: فحص النظام، وفحص المهام، وفحص التقرير (عبد المنعم، 2004).

- يهدف فحص النظام إلى التأكد من أن نظام الرقابة على جودة عمليات المحاسبة والمراجعة في مكتب المراجعة قد صمم طبقاً لمعايير الرقابة على جودة الأداء المهني الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأن السياسات والإجراءات للرقابة على الجودة قد طبقت كما هو مخطط لها وذلك أثناء الممارسات المهنية للمكتب.

- أما فحص المهام فالهدف منه توفير أساس للقائم بعملية الفحص للوصول إلى تأكيد محدود عن مراعاة المراجع عند ارتباطه مع العميل للمعايير المهنية الصادرة في هذا الشأن وأن التوثيق في مكتب المراجعة يراعي المتطلبات الواردة في قائمة معايير خدمات المحاسبة والفحص.
- أما فحص التقرير فيهدف إلى مساعدة المراجع الذي يقوم بأداء المهام للعميل وتقديم خدماته الاستشارية أن يؤدي العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الخدمة.

خلاصة الفصل الثاني

في الفصل الثاني تناول الباحث جودة المراجعة في الأدب المحاسبي وذلك من خلال مبحثين حيث تناول المبحث الأول منه مفهوم وأهمية جودة المراجعة ونطاقها، وبالنسبة لمفهوم جودة المراجعة تم استعراض المفاهيم المختلفة لجودة المراجعة من وجهة نظر الباحثين، حيث تناولها كل باحث من زاوية مختلفة، فهناك من نظر إلى جودة المراجعة باعتبارها أداة لتقليل مخاطر المراجعة إلى أقل حد ممكن من خلال اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية والتقرير عنها، وهناك من ربط جودة المراجعة باهتمام المشاركين في بيئة المراجعة ومدى القدرة على إشباع احتياجاتهم من خلال عملية المراجعة وهناك من ربط أيضاً جودة المراجعة بمدى الالتزام بالمعايير المهنية عند تنفيذ عملية المراجعة، وبالنسبة لأهمية جودة المراجعة يمكن النظر إليها وملاحظتها من خلال الآتي تجنب التدخل الحكومي في تنظيم المهنة، تدني تكاليف الفشل إلى أدنى حد ممكن، تخفيض مخاطر أعمال المنشأة محل المراجعة، تلبية توقعات الأطراف المهتمة بجودة المراجعة، الالتزام بمتطلبات تنظيم المهنة، أما بالنسبة لنطاق جودة المراجعة لا يوجد اتفاق بشأن النطاق أو المجال الذي يجب أن تغطيه جودة المراجعة، فقد تم التمييز بين ثلاثة اتجاهات: اتجاه مهني، اتجاه فريق المراجعة، اتجاه نتائج عملية المراجعة. وتناول المبحث الثاني خصائص وأنشطة جودة المراجعة ووسائل تحسينها، وتم تحديد تلك الخصائص التي اشتركت فيها وجهات النظر مع ملاحظة اختلاف درجات أهميتها بالنسبة لكل رأي من هذه الآراء المختلفة، و تتمثل أنشطة جودة المراجعة في ثلاثة أنشطة رئيسية وهي أنشطة الوقاية و أنشطة التقييم وأنشطة الفشل، كما أن من وسائل تحسين جودة المراجعة: التأديب المهني، تكوين لجان مراجعة، استخدام الأساليب الكمية، الرقابة على جودة الأداء المهني، مراجعة النظر.

الفصل الثالث

الرقابة على جودة المراجعة في الأدب

المحاسبي

مقدمة:

إن المراجعة كعلم من العلوم الإنسانية، وكمهنة من المهن لها دور كبير في خدمة المجتمع يتمثل في حماية موارده، وضمان استغلالها الاستغلال الأمثل، ونظراً للتطور الهائل في الحياة الاقتصادية، وازدياد مشكلات المجتمع وتعدد النشاط الاقتصادي فإن هذا الأمر قد فرض أوضاعاً ومفاهيماً جديدة على مهنة المراجعة وتحتم تطويرها في اتجاهات مختلفة خصوصاً في مجال إفصاح مراجع الحسابات في تقريره عن قياس الكفاءة الاقتصادية للوحدات المختلفة ومدى الالتزام بالسياسات والبرامج والأهداف المخططة (عبد الوهاب، 2004).

لقد أُنذر الكونجرس الأمريكي المنظمات المهنية بأنها إن لم تقم بتنظيم المهنة والرقابة عليها سوف تتدخل الحكومة لإجراء ذلك، وترتب على ذلك ازدياد الضغوط على المهنة لتحسين مستوى الأداء وقد شملت هذه الضغوط اتخاذ إجراءات قانونية ضد المراجعين كنتيجة لضعف أو قصور أدائهم عند مراجعة القوائم المالية كما ترتب على تلك الضغوط زيادة الاهتمام بمفهوم الرقابة على جودة المراجعة ضماناً لمصداقية نتائجها، حيث أصبح من الضروري إيجاد مدخل منظم وشامل للتوجيه والإشراف والرقابة على جودة أداء عملية المراجعة، وانطلاقاً من ذلك أدركت العديد من الهيئات العلمية والمنظمات المهنية المعنية بمهنة المحاسبة والمراجعة في مختلف دول العالم أهمية الحاجة لوجود نظام خاص للرقابة على جودة أداء عملية المراجعة، لمراقبة وتحقيق مستوى مناسب من الجودة حيث أن تحقق المناخ المهني الملائم لرقابة الجودة يرتبط بوجود مجموعة متكاملة من السياسات والإجراءات وذلك على مستوى مكتب المراجعة ككل وكذلك على مستوى كل عملية مراجعة على حدة بشكل يضمن الالتزام الكامل بمعايير المراجعة، وقد تعارف على تسمية هذه الإجراءات بنظام الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة (الوكيل، 2004).

وطبقاً للمعايير الدولية عن الرقابة على الجودة فإن مكاتب المراجعة يجب أن تضع نظام للرقابة على الجودة مصمم لأغراض تزويدها بتأكد معقول على أن مكاتب والعاملين فيها يلتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات الإلزامية والقانونية بالإضافة إلى أن التقارير التي يتم إصدارها عن طريق مكاتب المراجعة تعتبر ملائمة في ضوء الظروف المحيطة (لطي، 2007)، وترتبط رقابة الجودة بشكل قوي بمعايير المراجعة المتعارف عليها، ولكنها تمثل كياناً مختلفاً

عنها حيث ينبغي أن يتأكد مكتب المراجعة من أن يتم إتباع معايير المراجعة المتعارف عليها في كل عملية مراجعة بينما رقابة الجودة هي إجراءات يقوم بها مكتب المراجعة لمساعدتها على تنفيذ معايير المراجعة على نحو ثابت في كل عملية مراجعة، وبالتالي تعميم أساليب رقابة الجودة لمكتب المراجعة ككل بينما تطبق معايير المراجعة المتعارف عليها على عمليات المراجعة كلاً على حدة وتتطلب المعايير المهنية من مكتب المراجعة أن يضع وينفذ سياسات وإجراءات كافية لرقابة الجودة إلا أن هذه المعايير تدرك أن نظام رقابة الجودة لا يقدم ضماناً بإتباع معايير المراجعة المتعارف عليها في كل مراحل المراجعة، وإنما يوفر فقط تأكيداً مناسباً على إتباع معايير المراجعة (دحدوح، القاضي 2009).

أصبحت الرقابة على جودة المنتج تأخذ طريقها إلى قطاع الخدمات بشكل كبير، واهتمت المهنة بجودة الخدمة لكسب ثقة المستفيدين منها، وتأتي مهنة المحاسبة والمراجعة في مقدمة هذه المهن حيث اهتمت بعنصر الرقابة على الخدمات التي تقدمها ووضعت كثير من المجمع المهنية في معظم دول العالم معايير لرقابة الأداء المهني في مجال المراجعة وكان لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي فضل سابق في هذا المجال، وبناء على ماسبق خصص الباحث هذا الفصل من الدراسة لدراسة وتحليل رقابة الجودة من خلال المباحث التالية :-

المبحث الأول: مفهوم وأهمية رقابة جودة المراجعة والحاجة إليها.

المبحث الثاني: مراحل وأهداف وأساليب رقابة جودة المراجعة.

المبحث الثالث: معايير رقابة جودة المراجعة.

المبحث الرابع: العوامل المؤثرة على رقابة جودة المراجعة وكذلك على تصميم نظام تلك الرقابة.

المبحث الخامس: شروط النظام الفعال للرقابة على جودة المراجعة وكيفية إدارته.

المبحث السادس: العلاقة بين رقابة جودة المراجعة ومعايير المراجعة المقبولة ومسؤولية فرض هذه الرقابة ومتطلباتها.

المبحث الأول

مفهوم وأهمية رقابة جودة المراجعة والحاجة إليها

تمهيد:

نظراً لأهمية الدور الذي تؤديه المراجعة لمستخدمي المعلومات المحاسبية عن طريق إضفاء الثقة على القوائم المالية، وتأكيداً لثقة الجمهور في المهنة وما يصدر عنها من تقارير وتحققاً لمصداقية تلك التقارير، بحيث يمكن الاعتماد عليها من قبل هؤلاء المستفيدين فقد أصبح من الضروري مراقبة مستوى جودة أداء مكاتب المراجعة، ووجود معايير للرقابة على الأداء لحماية المستفيدين وتجنب التدخل الخارجي في شؤون المهنة.

أولاً:- مفهوم رقابة جودة المراجعة:

يقصد برقابة الجودة بأنها "الوسيلة التي يمكن بواسطتها للمكتب التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات المراجعة والتي يقوم بها تعكس دائماً مراعاته لمعايير المراجعة المتعارف عليها أو أية شروط قانونية أو تعاقدية أو أية معايير مهنية يضعها المكتب لنفسه" (دهمش، 1996 ص 17).

كما عرفت أيضاً بأنها "التصرفات والسلوك الحسن فيما يتعلق بمهام مكاتب المحاسبة القانونية" (توماس، هنكي، 2003، ص 189).

كما تم تعريفها بأنها "فحص دوري منتظم ومستقل لتحديد ما إذا كانت أنشطة الجودة والنتائج المرتبطة بها تتسق وتتفق مع الترتيبات والمعايير المخططة وما إذا كانت هذه المعايير يتم تطبيقها بفاعلية وأنها ملائمة لتحقيق الأهداف" (لطي، 2005، ص 236).

كما يقصد بالرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة بأنها "تأكيد الحصول على أحسن أداء للخدمة عن طريق وجود نظام للرقابة على الأداء يتسم بكفاية وفعالية السياسات التي يقرها المكتب للرقابة على الأداء" (محمد، إبراهيم، 1994، ص 14).

ويجب التفرقة بين مفهوم رقابة الجودة ومفهوم نظام رقابة الجودة، حيث يمكن تعريف نظام رقابة الجودة لخدمات مكاتب المراجعة بأنه عبارة عن " الهيكل التنظيمي للمكتب وما يرتبط به من سياسات وإجراءات خاصة بتوفير درجة معقولة من التأكد بمدى التزام المكتب بالمعايير المهنية حيث تمثل سياسات رقابة الجودة أهدافا تسعى مكاتب المراجعة لتحقيقها، بينما تمثل إجراءات رقابة الجودة الخطوات التي يتم تنفيذها لتحقيق تلك السياسات أو الأهداف " (الوكيل، 2004، ص52) وكذلك عرف مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي الرقابة على جودة المراجعة عام 1997، بأنها " تشتمل على الهيكل التنظيمي لمنشأة المراجعة والسياسات والإجراءات التي يتم صياغتها لكي يتوافر للمنشأة التأكيد المعقول بالتزامها بالمعايير المهنية، ويجب أن يكون النظام شاملاً وأن يصمم بطريقة تتناسب مع الهيكل التنظيمي لمنشأة المراجعة وسياساتها وطبيعة أعمالها" (مؤمن، 2005، ص81).

ثانياً:- أهمية رقابة جودة المراجعة:

نظراً لأهمية الرقابة على جودة المراجعة، والتي حظيت باهتمام كبير في مختلف دول العالم وما شملته من معايير وأساليب مختلفة لتحقيق وتحسين جودة أداء عملية المراجعة، فتبني مكاتب المراجعة سياسات وإجراءات رقابة جودة أعمال المراجعة، يؤدي إلى تحسين نوعية الخدمات التي يقدمها المكتب، وبالتالي تحسين ربحية المكتب على المدى الطويل، فإجراءات قبول واستمرار العملاء، تتضمن المحافظة على عملاء المكتب الجيدين، وجذب عملاء يقدرّون جودة الخدمات التي يقوم بها المكتب، والابتعاد عن الارتباط مع عملاء مشكوك بقدرتهم على دفع الأتعاب، أو الذين تصاحب أعمالهم مخاطر على المراجع، وكذلك فإن إجراءات الاستقلالية تساعد المكتب على تجنب أداء خدمات جديدة للعملاء الذين تربطهم مصالح مالية بالمكتب، كما أن الرقابة على أعمال المراجعة ضرورية لمكاتب المراجعة التي تسعى للنهوض بمهنة المراجعة إلى مكانة اللائقة بها بين المهن، حيث أن تحسين نظرة المجتمع للمهنة وللخدمات التي تقدمها من شأنه رفع مستوى الأتعاب بشكل عام، الأمر الذي ينعكس إيجابياً على جميع أعضاء المهنة، وتعتبر جودة أعمال المراجعة ضرورية للمكاتب التي ترغب في تجنب العقوبات والجزاءات المهنية، حيث أن حصول المراجع على ترخيص لمزاولة المهنة، يعني التزامه بإتباع المعايير المهنية المتعارف عليها، وبالتالي فإن عدم إتباعه لهذه المعايير، والتي من ضمنها معيار رقابة

الجودة، من شأنه تعريض المكتب إلى العقوبات والجزاءات المهنية التي تقررها الهيئات المهنية أو الجهات الرقابية المسؤولة (دهمش 1996).

وبالتالي فإن رقابة جودة المراجعة وسيلة لتوفير ضمان معقول بان الأفراد في مكتب المراجعة يلتزمون بالمعايير المهنية ومعايير الجودة الخاصة بالمكتب، ولقد قامت المهنة في العديد من دول العالم بإصدار، التوصيات من أجل إعداد وتطبيق أنظمة للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة والهدف الأساسي لهذه الأنظمة هو تحسين أداء مكاتب المراجعة بالتأكيد على الالتزام بالمعايير المهنية في الممارسة (عيسى، 2009)، بالإضافة إلى ما سبق، فان نظام رقابة الجودة الجيد يحقق منافع إضافية لمكتب المراجعة ويمكن إجمالها في النقاط التالية (دهمش، 1996، ص18):-

1- تطوير علاقات ومسؤوليات تنظيمية أكثر وضوحاً، ووسائل اتصال أفضل بين أعضاء المكتب.

2- تحسين وثائق أوراق العمل عن طريق أتباع سياسات توثيق معينة.

3- إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات التي يؤديها المكتب تتماشى مع المتطلبات المهنية.

4- إعطاء تحذيرات مسبقة للمشاكل المختلفة وبالتالي إمكانية وضع تركيز أكبر عليها، وكذلك التقليل من الأخطاء العملية التي قد تؤدي إلى مشاكل مع العملاء، وتكبد تكاليف إضافية لمكتب المراجعة.

5- أداة تدريبية فعالة، تساعد في زيادة التأهيل المهني وفي تعيين موظفين أكثر قدرة وكفاءة.

6- يعتبر طريقة لتحفيز الموظفين وتحسين السلوك الأخلاقي ورفع الروح المعنوية والدافعية وتقوية روح الفريق، وكذلك زيادة الرضى الوظيفي.

7- يؤدي إلى موضوعية أكبر في أداء الأعمال والحفاظ على الاستقلالية في العلاقات مع العملاء.

8- يشكل قاعدة متينة لمراجعة أعمال مكاتب أخرى في حالة العمل بمراجعة الزميل.

9- يعتبر وسيلة تسويقية مقنعة تمكن مكتب المراجعة من استقطاب عملاء جدد.

10- يساعد في إجراءات تحصيل الأتعاب من العملاء.

11- يعتبر وسيلة لتحقيق المتطلبات النظامية الجهات الرقابية على مهنة المراجعة.(مثل مجالس المحاسبة بالولايات المتحدة الأمريكية، ووزارة التجارة بالمملكة العربية السعودية).

ثالثاً:- الحاجة إلى رقابة جودة المراجعة:

نشأت الحاجة إلى وجود رقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة نتيجة للتغيرات المستمرة في المتطلبات والتوقعات المحاسبية لمستخدمي القوائم المالية من ناحية، والتذبذبات في بيئة الأعمال من ناحية أخرى، وحيث أن وجود مثل هذه المعايير للرقابة على جودة الأداء تؤدي إلى حماية المستفيدين من الأداء غير جيد، وتجنب التدخل الخارجي في شئون المهنة وتدعيم أركانها في مواجهة أية فجوات تنشأ عند الممارسة العملية لمهنة المراجعة (الزغبى، 2004)، وبالتالي فإن جودة المراجعة والرقابة عليها تعتبر مطلباً ملحاً لأطراف متعددة وتشمل المهنة والمستفيدين من خدمات المراجعة والمجتمع، أي أنه نشأت الحاجة إلى رقابة الجودة على عمليات المراجعة نتيجة لاعتبارات متعددة من أهمها(الصباغ، 1993، ص ص 132:134):

1- أن المتطلبات المحاسبية دائمة التغيير والتي يكون مصدرها التشريع أو قوائم معايير الممارسة المحاسبية، وتتسم هذه المتطلبات بأنها تتغير دائماً مما يستلزم أن يأخذها المراجع في الحسبان بشكل جيد من البداية ويوضح لعملائه تأثير هذه المتطلبات على منشاتهم.

2- التذبذبات في بيئة الأعمال، والتي تجعل نتائج الأعمال عرضة للتغير من فترة محاسبية لأخرى وما قد يترتب على ذلك من مشاكل تتعلق بإستمرار شركات الأعمال محل المراجعة، والتي يجب على المراجع أن يأخذها في حسبان ومشاكل أخرى تتعلق بالأهمية النسبية والتي تعكس مقدار أو نسبة الخطأ الذي يسمح المراجع بوجوده في القوائم المالية ويظل رأيه أن القوائم المالية تعطي صورة حقيقية وعادلة.

3- حماية المستخدمين من الأداء الفعلي بمعايير ثانوية، حيث يؤثر الأداء المهني بمعايير ثانوية على المجتمع كما يؤثر على العملاء الذين عينوا المراجع وتكفلوا بأتعابه، وأن حدود الأداء بمعايير ثانوية ليست معروفة بالضبط، فغالباً ما يلقي الأداء المهني الهزيل اهتماماً عندما يواجه العملاء مشاكل مالية تكفي لإلحاق الضرر بالطرف الثالث أو بورصة الأوراق المالية بشكل يدفع

إلى التقصي عن احتمال تنفيذ عمليات المراجعة بمعايير ثانوية، وبذلك فإن المراجعات بالمعايير الثانوية من المحتمل ألا تكتشف في كثير من الأحوال خاصة بالنسبة للعملاء الذين لا يعانون من مشاكل أو صعوبات مالية.

4- تجنب التدخل الخارجي في شؤون المهنة، حيث تؤدي رقابة جودة عمليات المراجعة إلى رفع المستوى المهني للخدمة ذاتياً بدون أي تدخل خارجي.

5- الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتق المهنة ومقدرتها على تحمل هذه المسؤولية حيث أن المجتمع سوف يشعر بذلك من خلال مستوى جودة عمليات المراجعة.

وبالإضافة إلى ذلك تؤدي رقابة الجودة إلى تدعيم ثقة الجمهور في المهنة ويتم ذلك كنتيجة لمساهمة هذا الأسلوب في تخفيض حالات فشل المراجعة، وحالات الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة (عيسى، 2009).

المبحث الثاني

مراحل وأهداف وأساليب رقابة جودة المراجعة

أولاً:- مراحل رقابة جودة المراجعة:

تمثل الرقابة على جودة الأداء المهني علاقة بين ثلاث أطراف هي (حسن، 2005، ص 37-38):

- 1- الجهة أو الهيئة المختصة بإصدار معايير رقابة الجودة.
- 2- مكتب المراجعة باعتباره الجهة التي تسرى عليها تلك المعايير.
- 3- الجهة المختصة بالرقابة الخارجية على الجودة، والتي تبحث في مدى التزام مكتب المراجعة بإجراءات الرقابة على الجودة الموضوعه، وبالتالي فإن مراحل رقابة الجودة يجب أن تتضمن وضع المعايير والالتزام بالتطبيق ومراجعة الجودة.

بالنسبة لوضع المعايير، تقوم الجهات المختصة بدراسة الظروف المحيطة ووضع الإطار العام للمعايير، على أن يترك للمكتب حرية وضع الإجراءات والسياسات الخاصة به، والتي تتناسب مع إمكانياته المادية والبشرية وحجمه، وبعد أن يحدد المكتب سياساته وإجراءاته، عليه أن يلتزم بها ويلتزم بقبوله لعملية الفحص.

ويتم فحص النظام أو مراجعة الجودة للتحقق من مدى كفاية وفعالية نظام الرقابة الموضوع من ناحية، مدى الالتزام بتطبيقه من ناحية أخرى، أي يتضمن اختبارات التحقق واختبارات الالتزام، فإذا أثبت الفحص وجود قصور في النظام الموضوع فيجب أن يتضمن تقرير الفحص ذلك مع المقترحات اللازمة لمعالجة هذا القصور، أما إذا أثبت الفحص عدم التزام المكتب بمعايير وإجراءات وسياسات رقابة الجودة فإنه سيتعرض لتوقيع الجزاءات المقررة في النظام، ولتحقيق الهدف من فحص النظام فإنه يجب على مكتب المراجعة قبول الفحص وكذلك يجب على

* (المصدر : حسن، سبق ذكره، 2005، ص38)

ثانياً:- أهداف رقابة جودة المراجعة:

تتبع أهداف رقابة الجودة من فلسفة نظام الجودة ومكوناته، ويمكن تلخيص أهم أهداف نظام رقابة الجودة في النقاط التالية(دهمش، 1996، ص19):-.

- 1- توفير الإرشادات الخاصة بالإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المراجع للتقيد بالمبادئ الأساسية الخاصة بتفويض عمله لمساعديه في مهمة المراجعة.
- 2- توفير الإرشادات الخاصة بالإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة بنوعية المراجعة وبالالتزام بإتباع وتطبيق المعايير المهنية.
- 3- تحسين العلاقات مع العملاء عبر إبداء المزيد من الدقة والانتباه إلى التفاصيل.
- 4- تقليل التكاليف التشغيلية المتعلقة بمراجعة العمليات، وتحسين كفاءة وفاعلية أداء المهام وتقليل الوقت والجهد المبذولين في إعادة العمل، وعوامل أخرى.
- 5- التزود بأداة تساعد على تحسين ورفع الروح المعنوية لأعضاء المكتب بشكل عام.
- 6- إيجاد منهج يمكن من خلاله التعرف على مكاتب الأخرى لها نفس الأهداف والخصائص من أجل إيجاد أرضية مشتركة لمناقشة المصالح المشتركة.
- 7- المساهمة في الجهد الوطني لرفع مستوى المهنة والنهوض بها بشكل عام.
- 8- تقليل احتمالية التعرض للمشاكل والالتزامات القانونية وتجنب قضايا التقصير في الأداء المهني وذلك عن طريق التخطيط السليم لمهمة المراجعة، وتوزيع المهام على الموظفين والإشراف، وطلب الاستشارة من المصادر المعينة داخل المكتب عند مواجهة حالات متخصصة أو معقدة.

ثالثاً:- أساليب رقابة جودة المراجعة :

توجد العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها في رقابة جودة عمليات المراجعة، وتنقسم هذه الأساليب إلى نوعين (عيسى، 2009، ص33):

1- **الرقابة الذاتية** : وهى الرقابة التي تتبع من داخل مكتب المراجعة دون إلزام من المنظمات المهنية أو غيرها حيث يتم وضع مجموعة من العناصر والإجراءات والسياسات اللازمة، والإشراف عليها وتقييم فعاليتها بصفة مستمرة من قبل المسؤولين بالمكتب، ومن الأساليب المستخدمة في هذه الحالة :

أ- أسلوب الشريك الثاني

وهذا الأسلوب يستخدم عادة في مكاتب المراجعة الكبرى حيث يتم تخصيص شريك ثاني لكل عملية مراجعة، ويعتبر هذا الشريك مسئولاً عن إجراء فحص انتقادي شامل لكافة ملفات العملية قبل استكمال تقرير المراجعة بواسطة الشريك الأول المسئول، ويؤدي تطبيق هذا الأسلوب إلى تخفيض احتمالات فشل المراجعة، إلا أنه قد يؤخذ على هذا الأسلوب أنه غير اقتصادي.

ب- أسلوب المراجعات الفورية

وهو أسلوب اقتصادي يلائم مكاتب المراجعة المتوسطة والصغيرة، ويتأسس هذا الأسلوب على تعيين مدير يكون مسئولاً عن تنفيذ كافة المراجعات الفورية، ويشترط في هذا المسئول أن يكون مستقلاً في عمله، وترفع إليه كافة الملفات لفحصها قبل المراجعة النهائية بواسطة الشريك المكلف ويتم هذا أثناء تنفيذ عملية المراجعة.

ج- أسلوب المراجعات اللاحقة

ويطبق هذا الأسلوب على أساس اختباري، حيث يتم فحص نسبة محددة من إجمالي عمليات المراجعة التي نفذها المكتب خلال مدة معينة، ويهدف هذا الأسلوب إلى التأكد من أن السياسات والمعايير الموضوعية لرقابة الجودة بواسطة المكتب قد روعيت منذ بداية عملية المراجعة حتى نهايتها، وهذا الأسلوب يطبق أيضاً في أنظمة رقابة الجودة الخارجية.

2- **الرقابة الخارجية:** وهي الرقابة التي تفرض على مكاتب المراجعة بناءً على إلزام من المنظمات المهنية أو جهات حكومية، ويعتبر الأسلوب الشائع لهذا النوع من الرقابة أسلوب رقابة النظراء (Peers Review) وهو من المراجعات اللاحقة التي تطبق على مكاتب المراجعة مرة كل ثلاث سنوات، وهو أسلوب لرقابة الجودة في نطاق المهنة، ويقوم المراجعون بموجبه بفحص أداء زملاء آخرين في مكاتب أخرى.

ويتمثل الهدف الأساسي من أسلوب رقابة النظراء في تحسين جودة الخدمة المقدمة للجمهور وهو مطبق في أمريكا حيث يفرضه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على أعضائه الذين يقومون بمراجعة حسابات شركة أو أكثر من الشركات المساهمة المسجلة لدى هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (sec)، ويهدف إلى فحص وتقييم مدى مناسبة نظام رقابة الجودة بالمكتب وتحديد مدى التزامه بعناصر نظام رقابة الجودة، وتقييم مدى ملاءمة السياسات والإجراءات المتعلقة بكل عنصر من عناصر رقابة الجودة، وما إذا كانت هذه السياسات موثقة ويتم توصيلها بكفاية للعاملين بالمكتب والتأكد المعقول من التزام المكتب بالمعايير المهنية، وتقوم جهة الفحص لتحقيق تلك الأهداف باختبار وفحص المستندات الإدارية والشخصية للعاملين بمكتب المراجعة محل الفحص بالإضافة إلى إجراء مقابلات شخصية مع العاملين بالمكتب، وكذلك يتم فحص وأوراق المراجعة والقوائم المالية، وتقارير المراجعة التي قام المكتب بإصدارها، وبعد الانتهاء من عملية الفحص تقوم اللجنة بإعداد تقرير فحص رسمي، وتوضح فيه نتائج الفحص تمهيداً لنشرها وهذه التقارير قد تكون نظيفة أو مقيدة أو سلبية.

ومع إصدارات قانون Sarbanes - Oxley أصبح من مسؤوليات مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) إجراء فحص Inspection دوري لمكاتب المحاسبة والمراجعة المسجلة لديه، ويتم الفحص كل سنة للمكاتب التي تراجع أكثر من (100) شركة من الشركات المصدرة للأوراق المالية سنوياً، بينما يتم الفحص مرة واحدة كل ثلاث سنوات للمكاتب التي تراجع أقل من (100) شركة في السنة، ويعتبر من أهداف هذا الفحص تقييم مدى كفاية نظم رقابة الجودة الموضوعية بواسطة هذه المكاتب.

المبحث الثالث

معايير رقابة جودة المراجعة

إن الرقابة على جودة الأداء المهني تعني تأكيد الحصول على أحسن أداء للخدمة، وترتبط جودة الأداء المهني للمراجعة بوجود نظام للرقابة على الأداء يتسم بكفاية وفعالية السياسات للرقابة على الأداء، وانطلاقاً من ذلك قامت العديد من الهيئات المهنية في العديد من البلدان بدراسة جودة الأداء المهني للمراجعة وكيفية تحسينه وتطويرها، وقامت بصياغة معايير للرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة، نستعرض بعضاً منها فيما يلي :-

أولاً:- الولايات المتحدة الأمريكية:

أنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين عام 1978م لجنة معايير رقابة الجودة مهتمتها إصدار معايير لرقابة جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والمراجعة (أينز، لوبك، 2002)، وفي نوفمبر عام 1979م قامت لجنة معايير رقابة الجودة، بالمعهد الأمريكي للمحاسبين والمراجعين بإصدار أول معيار للرقابة على جودة الأداء المهني رقم (1) بعنوان "نظام الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة"، والذي تضمن تسعة عناصر أساسية للنظام الفعال لرقابة الجودة شاملة لسياسات وإجراءات الرقابة على تلك الجودة، تتمثل هذه العناصر في الآتي (عشماوي ، 1999):

- 1- الاستقلال.
- 2- تخصيص الأفراد على المهام.
- 3- المشورة.
- 4- الإشراف.

5- التعيين (التوظيف).

6- تطوير القدرات المهنية.

7- الترقى.

8- قبول عملاء جدد والاستمرار مع العملاء الحاليين.

9- الفحص الدوري.

وفي مايو 1996م أصدرت لجنة معايير رقابة الجودة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين معيار للرقابة على جودة الأداء المهني رقم (2) بعنوان "نظام الرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة"، وذلك ليحلا محل معيار رقابة الجودة رقم (1)، وتتمثل عناصر هذا المعيار في الآتي (أحمد، 2005):-

1- الاستقلال والنزاهة والموضوعية.

2- إدارة فريق المراجعة.

3- قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين.

4- أداء وتنفيذ عملية المراجعة.

5- الرقابة والمتابعة.

ويوضع الجدول التالي العلاقة بين عناصر رقابة الجودة كما وردت في معيار رقم (1) وعناصر رقابة الجودة كما وردت في معيار رقم (2) حيث تم دمج بعض العناصر داخل عنصر واحد كما يلي (عيسى، 2009):-

الجدول رقم (3-1)

عناصر معيار رقابة الجودة رقم (2)	عناصر معيار رقابة الجودة رقم (1)
-الاستقلال، النزاهة، الموضوعية	- الاستقلال

- إدارة فريق المراجعة	- تخصيص الأفراد على المهام - التعيين - تطوير القدرات المهنية - الترقي
- قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين	- قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين
- أداء وتنفيذ عملية المراجعة	- الإشراف - المشورة
- الرقابة والمتابعة	- الفحص الدوري

بالنظر إلى المعيار رقم (2) نجد أنه لم يضيف أية عناصر أخرى جديدة عما كانت عليه في ظل المعيار رقم (1)، غير أنه تضمن بعض المتطلبات الجديدة، والتي يمكن حصرها في الآتي:
(1) الاستقلال والنزاهة والموضوعية :

يتمثل استقلال المراجع الحسابات حجر الزاوية في ممارسة المهنة، ويتطلب الاستقلال قيام المراجع الحسابات بعمله دون التعرض إلى أي ضغوط، وقد كان الاستقلال مرتبطاً بالمهنة منذ نشأتها، بل إنه هو الذي أوجد المناخ الملائم لنشئها، ويمكن القول إنه بدون الاستقلال تصبح عملية مراجعة الحسابات بدون مبرر على الإطلاق وتفقد دورها الاجتماعي، بل يغدو ضررها أكثر من نفعها (القاضي، دحدوح، 1999).

ويري البعض أن الاستقلال "هو الوضع الذي يتحرر فيه المراجع في الحقيقة من أي اعتبارات يمكن لها أن تضعف من نزاهته أو موضوعيته أثناء أداء واجبه المهني" (الحفناوي، 2002، ص5) "وأن مفاهيم الاستقلال والموضوعية والنزاهة مترابطة، حيث يشير الاستقلال إلى الظروف التي تدعم تطبيق التقدير غير المتحيز للتوصل إلى رأي أو قرار في موقف معين، والموضوعية هي حالة من التفكير تؤدي إلى تطبيق التقدير غير المتحيز والموضوعية تتصف بالنزاهة، وهي منهج نزيه أو عادل للعمل المهني، والنزاهة المهنية للمراجع هي معيار لتقييم الموضوعية" (غالي، 2003، ص251).

ويعتبر مفهوم الاستقلال من المفاهيم التي تميز مهنة المراجعة عن غيرها من المهن الأخرى فالمحامي يكون دائماً في موقع المدافع عن عميله ولا يخفي الجهود الذي يبذله في سبيل الدفاع عنه وإثبات صحة قضيته، أما المراجع فإنه مطالب بتقديم تقرير يعبر فيه عن رأيه في مدى توافر الصدق والعدالة في تقارير عميله، ولذلك أيضاً فإن المراجع عند تقديمه لهذا التقرير لا يعني إرضاء عميله، ولكن بهدف تقديم معلومات يمكن الاعتماد عليها بواسطة أطراف أخرى، والتي قد تتعارض مصالحها مع مصلحة العميل، ومن ثم يجب على المراجع أن يكون مستقلاً حتى لا يفقد ثقة هذه الأطراف، ودرجة اعتمادها على الرأي الذي يقدمه (جمعة، 2005)، وفيما يلي بعض الحالات التي تهدد الاستقلال (القاضي، دحدوح، 1999):-

- 1- وجود مصالح مالية مباشرة أو غير مباشرة مع العميل.
- 2- إذا كان المراجع عضو مجلس إدارة في المنشأة التي يقوم بمراجعة حساباتها أو مديراً تنفيذياً لها، أو مديراً لأي منشأة أخرى لها مصلحة مالية مع عميل المراجعة.
- 3- حصول المراجع على قروض من عميل المراجعة أو من موظف أو مدير أو مساهم رئيسي في شركة العميل.
- 4- امتلاك المراجع لبعض الأسهم في شركة العميل أو في مشروع مشترك مع العميل.
- 5- حصول المراجع على الأتعاب من أحد العملاء تمثل نسبة كبيرة من إجمالي إيراداته.

في ظل المعيار الأول نجد أن مفهوم الاستقلال السابق اتسع ليشمل ويؤكد على أهمية توافر النزاهة والموضوعية عند أداء الأفراد لمسئولياتهم المهنية، وقد جاء هذا التعديل انعكاساً واستجابة لاتساع نطاق الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة والتي لم تقتصر فقط على خدمات مراجعة القوائم المالية، بل اتسعت لتشمل خدمات الفحص لأغراض خاصة، وعلى الرغم من أن الاستقلال يعتبر أساساً لكثير من الخدمات المهنية والذي يحدد بموجب القوانين ومعايير المراجعة إلا أنه ليس وحده هو المطلوب أو يكون كافياً لكل الحالات والخدمات الأخرى، في حين نجد أن النزاهة والموضوعية ضروريان لكل الخدمات المهنية، فعلى سبيل المثال يتطلب الفحص لأغراض خاصة التحقق من مدى التزام الشركة بالشروط التعاقدية والقوانين البيئية، أو مراجعة عنصر معين كما قد تتطلب خدمات إيداء الرأي (التصديق) التحقق من مدى قوة نظام الرقابة

الداخلية، مما يتطلب من المراجع اكتشاف بعض الحقائق التي لا تكتشف بالمراجعة العادية، وبالتالي تكون مسئولية المراجع مسئولية شاملة، مما يستوجب منه توخي الحرص والدقة والالتزام بالنزاهة والموضوعية بجانب الاستقلال (الوكيل، 2004).

وبالتالي يهدف هذا العنصر إلى ضرورة قيام مكتب المراجعة بوضع سياسات وإجراءات ملائمة بما يوفر المكتب درجة معقولة من الاقتناع بالالتزام أفراد المكتب بمبادئ الاستقلال والنزاهة والموضوعية، والسرية، والسلوك المهني شكلاً وموضوعاً وعلى كافة المستويات التنظيمية، ولتحقيق ذلك يلزم أتباع مجموعة من الإجراءات والتي تتمثل في الآتي:-

1- تكليف شخص معين أو مجموعة من الأشخاص لإعطاء التوجيهات لحل المسائل في جميع الأمور المتعلقة بالاستقلال (الوكيل، 2004، ص68).

2- إبلاغ العاملين دورياً بسياسات المكتب وإجراءاته فيما يتعلق بالاستقلال والنزاهة والموضوعية (باعجاجة، 2007، ص227).

3- تأكيد أهمية الاستقلال ومتطلباته وأهمية الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة في الدورات التدريبية (باعجاجة، 2007، ص227).

4- امتناع المراجع عن إبداء الرأي إذا تبين له عدم استقلاله أو عدم استقلال فريق المراجعة عن الوحدة الاقتصادية محل المراجعة (هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية 2003، ص50).

5- قيام المراجع بتوثيق استقلاله واستقلال فريق المراجعة عن الوحدة الاقتصادية محل المراجعة (هيئة محاسبة ومراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، 2003، ص50).

6- مراقبة ومتابعة مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات المرتبطة والمتعلقة بمتطلبات الاستقلال والنزاهة والموضوعية من خلال الحصول على إقرارات سنوية مكتوبة من أفراد المكتب تفيد بعدم وجود لأي منهم أي مصلحة مالية أو شخصية تربطهم بالمنشأة محل المراجعة (الوكيل، 2004 ص68).

(2) إدارة فريق المراجعة :

"تعني تأكد المكتب المراجعة من أن الأفراد العاملون به لديهم القدرة والمعرفة التي تمكنهم من تحمل المسؤوليات والالتزام بالشروط والمتطلبات التي تفرضها الهيئات المنظمة لشئون المهنة وعليه أيضاً التأكد على أن أي شخص يعمل به ويشغل مستوى معين لا بد وأن يوفر له التدريب والتطوير الكافي واللازم والذي يمكنه من تحمل المسؤوليات المرتبطة بالمستوى الذي يشغله، ويجب على مكتب المراجعة أن يتأكد من مساهمة الأفراد العاملين بالمكتب في التعليم المستمر" (حسن، 2005 ص75)، لاكتساب مجموعة من المهارات في المجالات المختلفة وأنواع معينة من القدرات الضرورية لتطبيق المعرفة والقيم المهنية على نحو ملائم وفعال من إطار مهني من خلال مجموعة من المهارات الفنية والوظيفية والتنظيمية والإدارية فضلاً عن المقدرة على اكتساب مجموعة معينة من المهارات تتعلق بطريقة التعامل مع الأفراد ومهارات الاتصال، بالإضافة إلى القدرة على إصدار الأحكام المهنية (شليبي، 2008)، وذلك لتمكينهم من أداء عملهم بالكفاءة الفنية المناسبة مع تهيئتهم للتقدم إلى مستويات المسؤولية العليا، وأنه لكي يحافظ مكتب المراجعة على استمراره في مجال العمل يجب أن يلتزم بالمحافظة على تنمية مهارات ومؤهلات موظفيه بصفة مستمرة من خلال التعليم المهني المستمر، وذلك في مجال المراجعة وتعقد عملياتها(حسن، 2005).

ومما سبق يتضح أن الهدف الرئيسي للتعليم المهني المستمر يتمثل في كونه أداة فاعلة للمحافظة والتحسين للكفاءة المهنية لممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة، وإلى جانب الهدف الرئيسي هناك أهداف أخرى للتعليم المهني المستمر ويمكن إجمال أهم تلك الأهداف التي تحققها برامج التعليم المهني المستمر لممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة في التالي (مقصد، 2010، ص102):

- التعليم المهني المستمر يعد وسيلة مهمة لاكتساب المعارف الفنية والمهارات المهنية لعضو المهنة والحفاظ عليها وتجديدها بما يتلاءم مع الظروف البيئية.
- التعليم المهني المستمر يساعد عضو المهنة في التعرف على الأساليب الفنية والمهنية الحديثة لمواجهة الآثار الناجمة عن التطورات التكنولوجية والتغيرات الاقتصادية.
- التعليم المهني المستمر يساعد أعضاء المهنة من فهم الأخلاقيات والسياسيات المهنية وبشكل متجدد.

- التعليم المهني المستمر أداة تساهم في تحقيق الجودة للخدمات المهنية المقدمة للغير وبالتالي كسب ثقتهم.

- التعليم المهني المستمر يسهم في تطوير القدرات المختلفة من خلال البرامج التعليمية الرسمية أو غير الرسمية.

في هذا العنصر تم دمج مجموعة العناصر المرتبطة والمتعلقة بالأفراد المهنيين والمتمثلة في (التعيين، والترقي، وتطوير القدرات المهنية، وتخصيص الأفراد على المهام) في عنصر واحد وهو إدارة فريق المراجعة، ومن المتطلبات الجديد التي أضافها هذا العنصر هي ضرورة التركيز والاهتمام من جانب مكاتب المراجعة بالأخذ بالسياسات والإجراءات الخاصة ببرامج التعليم المهني المستمر للتأكد من مشاركة واشتراك الأفراد المهنيين في هذه البرامج وأنشطة التطوير المهني الأخرى، وفي هذا المجال يمكن القول أن هذه المتطلبات الجديدة لم تغير من متطلبات التعليم المهني المستمر الحالية، ولكن كل ما هناك أنها ركزت وأكدت على ضرورة الاهتمام بزيادة عدد ساعات التعليم المهني المستمر للعاملين، وتوفير برامج متخصصة، للتأكد من أن العاملين أو الأفراد المهنيين لديهم معرفة ومهارة وخبرة عامة ومتخصصة بأنشطة العملاء ونوعية الخدمات المقدمة إليهم بما يمكنهم من أداء مسؤولياتهم المهنية بكفاءة وفعالية (الوكيل، 2004).

وأخيرا يهدف هذا العنصر إلي ضرورة قيام مكتب المراجعة بوضع السياسات والإجراءات الملائمة والتي تكفل له الحصول والاستعانة بأفراد ممن يتمتعون بالمهارة والكفاءة والالتزام بالمعايير المهنية، والتي تمكنهم من أداء الأعمال الموكلة إليهم بالعناية اللازمة، ولتحقيق ذلك يلزم اتباع مجموعة من الإجراءات والتي تتمثل في الآتي (الوكيل، 2004):-

1- تخطيط احتياجات المكتب من الأفراد عند جميع المستويات من خلال تصميم برامج خاصة بذلك للتحقيق أهداف التعيين (التوظيف).

2- اشتراط حد أدنى من المؤهلات العلمية و خبرة العملية للوظائف العليا بمكتب المراجعة.

3- إعلام طالبي التعيين والأفراد الجدد بسياسات المكتب وإجراءاته المتعلقة بذلك من خلال إعداد دليل لوصف السياسات والإجراءات يوزع على الأفراد أو إدارة لبرنامج توجيهي لهم.

- 4- وضع إرشادات ومتطلبات التعليم المهني المستمر وتوصيلها للأفراد ومتابعة الالتزام بها.
- 5- توفير معلومات خاصة بالتطورات الحديثة بكل ما هو جديد في مجالي المحاسبة والمراجعة.
- 6- توفير برامج متخصصة لتطوير مهارات وخبرات الأفراد في المجالات المختلفة والمتخصصة في أنشطة خاصة بالعملاء.
- 7- تنظيم دورات تدريبية داخل المكتب وخارجه.
- 8- تشجيع الأفراد على الانضمام إلى عضوية المنظمات المهنية.
- 9- تحديد التأهيل العلمي والعملية المرتبط والمطلوب لكل مستوى وظيفي.
- 10- تحديد المقاييس والأسس التي يتم على أساسها تقييم أداء الأفراد لضمان التأكد من توافر القدرات الذهنية والمهنية للفرد قبل ترقيته لوظيفة أعلى.
- 11- تقييم أداء الأفراد دورياً وإبلاغهم بنتائج التقييم وبمدى تقدمهم في المهنة.
- 12- جدولة الأعمال وإعداد موازنة الوقت لتحديد احتياجات كل مهمة مراجعة من الأفراد والتوقيات الزمنية لتنفيذ كل عملية.
- 13- تحديد المختصين بتوزيع الأفراد على مهام المراجعة المختلفة وفقاً لمؤهلات كل فرد وسنوات خبرته وتخصصه في نشاط معين.

(3) قبول عملاء وتعاقبات جديدة والاستمرار مع العملاء والتعاقدات الحالية :

يعد نظام قبول عميل أو الاستمرار في مراجعة أعماله أو تقرير التخلي عن ارتباط معه العنصر المهم في سياسات رقابة الجودة وإجراءاتها في مكاتب المحاسبية التي تقوم بأعمال المراجعة، فالمكاتب المحاسبية غير ملزمة بقبول عملاء غير مرغوب فيهم، أو الاستمرار في مراجعة أعمال عميل ما، عندما تسوء العلاقات معه، أو عندما تصبح أعماله موضع شك، وبشكل عام فإن الظروف التي قد تتسبب برفض عميل تؤدي أيضاً إلى رفض الاستمرار بالارتباط مع العميل (القاضي، دحدوح، 1999)، وبالتالي يجب على مكتب تقييم أي عملية مراجعة جديدة قبل قبولها ويجب عليه أيضاً فحص علاقته مع العملاء الحاليين كما يجب عليه عند اتخاذ قرار

الاستمرار مع عميل أو قبول عملية مراجعة جديدة أن يأخذ في الاعتبار تأثير ذلك على استقلاليته وقدرته على أداء مهمته على أكمل وجه ومدى نزاهة إدارة العميل محل المراجعة وذلك عن طريق إيجاد نظام لتقييم وقبول العملاء الجدد وتقييم العملاء في نهاية فترات محددة أو عند وقوع أحداث معينة(علي، 2005)، وتمثل المتطلبات الجديدة التي أضافها هذا العنصر في الآتي(الوكيل 2004، ص58):-

- اتساع مفهوم قبول العملاء الجدد والاستمرار مع العملاء الحاليين بحيث امتد ليشمل طبيعة التعاقدات كمتطلب أساسي عند اتخاذ قرار التعامل مع العملاء، وذلك زيادة عما كان يتطلبه المعيار رقم (1) والذي كان يركز فقط على الأمور المتعلقة والمرتبطة بمدى نزاهة وسمعة إدارة العميل. وقد جاء هذا التعديل انعكاساً للتغيرات والتطورات المعاصرة في بيئة أعمال المراجعة وتعدد وتغير طبيعة المهام المطلوبة والذي أوجب معه ضرورة تركيز مكاتب المراجعة على أن تأخذ في اعتبارها طبيعة الخدمات المطلوبة، والاقتصار في قرارات قبول التعامل مع العملاء وقبول المهام على الأمور التي تدخل في نطاق معرفة وتخصص وخبرة المراجع المهنية.

- كذلك أوجب ضرورة التركيز على وجود فهم واضح واتفق تام وصريح مع العميل حول طبيعة ونطاق وحدود المهام المؤداة ومسئولية المراجع عنها.

وأخيراً يهدف هذا العنصر إلى ضرورة قيام مكتب المراجعة بوضع سياسات وإجراءات ملائمة لاحتمال الارتباط بعميل لا تتمتع أدارته بالنزاهة والسمعة الحسنة، ولتحقيق ذلك يلزم إتباع مجموعة من الإجراءات التي تتمثل في الآتي:-

1-فحص القوائم المالية والتقارير الدورية الخاصة بالعميل للحصول على معلومات مالية(القاضي دحدوح، 1999).

2- الاستفسار من الغير(البنوك أو المؤسسات المالية الأخرى) أو من أشخاص آخرين يتعاملون مع العميل بهدف الحصول على معلومات حول العميل وإدارته(القاضي، دحدوح، 1999).

3- الاتصال بالمراجع السابق للعميل إن وجد، للحصول على معلومات نزاهة الإدارة، وما إذا كان هناك خلاف مع الإدارة حول المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وإجراءات المراجعة وأمور أخرى مشابهة وعن أسباب تغيير المراجعين(القاضي، دحدوح، 1999).

4- الأخذ في الحسبان كون الإدارة ستطلب إجراءات خاصة، أو تتضمن مخاطر غير اعتيادية بمعنى آخر تحديد مدى استطاعة المكتب للقيام بعملية المراجعة للعميل (القاضي، دحدوح، 1999).

5- تقييم العملاء في نهاية فترات معينة أو عند وقوع أحداث معينة، وذلك لتحديد ما إذا كانت العلاقة مع العميل ستستمر أم لا (محمد، 2003، ص 244).

6- بيان الأسباب التي تؤدي إلى رفض عميل المرتقب أو إنهاء العلاقة مع عميل الحالي (الوكيل، 2004، ص 74).

(4) أداء وتنفيذ عملية المراجعة :

بعد قبول عميل المراجعة والارتباط معه يبدأ المراجع بإجراءات التخطيط لعملية المراجعة والتي تتمثل في تحديد الإستراتيجية الشاملة للمراجعة، وفي هذه المرحلة يجب على المراجع تقرير طبيعة وتوقيت ومدى كافة اختبارات المراجعة، فضلاً عن عدد ومهارة المساعدين المطلوبين لأداء هذه الاختبارات، وبالطبع سوف يختلف هذا التخطيط باختلاف درجة تعقيد المهمة المطلوب أداءها فضلاً عن خبرة المراجع ومعرفته بشؤون العميل وظروفه، وخلال هذه الفترة يجب أن يجمع المراجع المعلومات اللازمة عن طبيعة نشاط العميل وسياسته المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية المعمول بها لديه، وكذلك هيكل أو نظام التقارير الداخلية، كما أن المشاكل المحتملة يجب أيضاً تحديدها وتشخيصها بما في ذلك عناصر القوائم المالية التي يكون من المحتمل تعديلها وتسويتها (توماس هنكي، 2003)، وإن التخطيط السليم والإشراف الدقيق على المساعدين يعتبر من العوامل الأساسية لإتمام عملية المراجعة على أكمل وجه، والتخطيط السليم لا يتأتي إلا بمعرفة المراجع للعمل المطلوب والإلمام الكامل بطبيعة نشاط وعمليات العميل تحت المراجعة، وذلك بالدراسة الميدانية للعميل وتجميعه للمعلومات والبيانات وملاحظته لسير العمل، كما أنه يجب على المراجع وضع برنامج المراجعة على ضوء تقييمه لنظام الرقابة الداخلية المطبقة وتقسيم العمل والاختصاصات على مساعديه ومتابعتهم والإشراف عليهم (سواد، 2009).

وأخيراً في هذا العنصر تم دمج عنصري الإشراف والمشورة الواردين في المعيار رقم (1) ويتطلب هذا العنصر التأكد من أن المهام المؤداة تتم وفقاً للمعايير المهنية، والمتطلبات القانونية ومعايير الجودة المصممة داخل المكتب، وقد جاء هذا العنصر متضمناً جميع الجوانب

والخطوات المرتبطة بتنفيذ مهام المراجعة بداية من تخطيط عملية المراجعة ومرورا بالإشراف وطلب المشورة وانتهاء بالتقرير وتوثيق نتائج عملية المراجعة، كما يتطلب هذا العنصر أيضا ضرورة قيام مكاتب المراجعة بوضع الإجراءات التي تكفل توفير المشورة المناسبة وفي التوقيت المناسب ومن المصادر المناسبة سواء أكانت مصادر داخلية أو خارجية، بما يكفل التأكد من رجوع الأفراد إليه واعتمادهم على مصادر معرفة مناسبة وموثوق فيها، أي أن هذا العنصر يهدف إلى ضرورة قيام مكتب المراجعة بوضع سياسات وإجراءات ملائمة للتحقق من أن العمل المنفذ يتفق مع ما هو مخطط وأنه مطابق للمعايير المهنية، ولتحقيق ذلك يلزم إتباع مجموعة من الإجراءات التي تتمثل في الآتي (الوكيل، 2004، ص71:73):-

- 1- التخطيط لكل عملية مراجعة من حيث تحديد الأفراد المناسبين والمؤهلين وتخصيصهم على مهام المراجعة.
- 2- فحص أوراق المراجعة والتقارير المالية بواسطة أشخاص مؤهلين ومتخصصين وغير مسؤولين عن عملية التنفيذ.
- 3- جدول الأعمال وإعداد موازنة الوقت لتحديد احتياجات كل مهمة مراجعة من الأفراد والتوقيتات الزمنية لتنفيذ كل عملية.
- 4- تحديد المختصين بتوزيع الأفراد على مهام المراجعة المختلفة وفقاً لمؤهلات كل فرد وسنوات خبرته وتخصصه في نشاط معين.
- 5- مراجعة نتائج العمل المنفذ والتحقق من مدى كفاية الأدلة والقرائن التي تم حصول عليها.
- 6- توثيق العمل المنفذ ووضع إجراءات ملائمة لحسم اختلاف وجهات النظر المهنية بين أعضاء فريق المراجعة.
- 7- التحقق من توافر المستويات المهنية اللازمة لكل عملية مراجعة في الوقت المناسب وبالخبرة المناسبة قبل قبول مهمة المراجعة.
- 8- توفير مكتبة فنية متخصصة داخل المكتب تحتوي على مراجع العلمية ومصادر أخرى أساسية.

9- تحديد مصادر المشورة من الأشخاص المؤهلين لذلك وذوى الخبرة سواء من داخل المكتب أو من خارجه.

10- تحديد الحالات والمجالات التي تتطلب المشورة ومصادر المشورة المناسبة لكل حالة وإبلاغ أفراد المكتب بتلك الحالات والمصادر.

11- الاحتفاظ بملفات الحالات والموضوعات التي احتوت على نتائج الاستشارات بغرض اعتمادها كمرجع استرشادي والرجوع إليها مرة أخرى في الحالات المثيلة.

(5) الرقابة والمتابعة :

تعني عملية الرقابة والمتابعة إجراء تقييم منظم لمدى استيفاء بالمعايير والإجراءات والالتزام بها فضلاً عن التحقق من مدى ملاءمة هذه المعايير والإجراءات إلى جانب اكتشاف المجالات التي تستوجب التطوير وإدخال التحسينات، ويدخل في نطاق هذه المجموعة التحقق من تطبيق كافة سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة داخل مكتب المراجعة وهو ما يطلق عليه فحص الأداء المستمر (حسن، 2005)، يجب على المكتب المراجعة مراقبة فاعلية سياسات وإجراءات الرقابة على مستوى الأداء لديه وذلك عن طريق تحديد نطاق ومحتوى برنامج الرقابة، وتحديد إجراءات تنفيذ سياسات الرقابة، وتحديد مستوى كفاءة الأشخاص المشاركين في نشاط الرقابة، وفحص واختبار مدى الالتزام بالسياسات وإجراءات الرقابة، وتقييم نظام الرقابة على مستوى الأداء بالمكتب، ومناقشة نتائج الرقابة على المستوى الإداري المختص، وإعداد تقرير بنتائج الرقابة والتوصيات المقترحة والتأكد من أن إجراءات التصحيح قد نفذت، وبيان الحاجة إلى تعديل سياسات وإجراءات المراقبة على مستوى الأداء (علي، 2005).

أي أن هذا العنصر يهدف إلى تقديم ضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بالعناصر الواردة بالمعايير الأربعة السابقة من معايير رقابة الجودة قد صممت وطبقت بفعالية ويعتبر عنصر الرقابة والمتابعة بمثابة عملية تقييم ودراسة مستمرة (عوض، 2005)، إي وجود تقييم دائم ومستمر لنظام رقابة الجودة ويتضمن ذلك فحص مستمر لمجموعة من المهام التي تم أدائها داخل مكتب المراجعة من أجل الحصول على تأكيد مناسب بأن نظام رقابة الجودة بالمكتب يعمل بكفاءة وفعالية (علي، اشحاته، 2008).

وجاء هذا العنصر تطويراً لعنصر الفحص الدوري والمطبق في المعيار رقم (1) والذي كان يقوم على أساس فحص مدى الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة داخل المكتب في وقت محدد ودون الاهتمام بمدى فعالية ومناسبة هذه السياسات والإجراءات، وهو بذلك يمثل عملية تقييم رجعية (ذات أثر رجعي) لمدى الالتزام دون الاهتمام المستقبلي بمدى ملاءمتها، في حين يعتبر عنصر الرقابة والمتابعة عملية تقييم متطورة ومستمرة أولاً بأول لنظام رقابة الجودة المطبق، حيث لا يقتصر فقط على فحص مدى الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة بل يمتد أيضاً ليشمل فحص مدى فعالية هذه السياسات والإجراءات ومدى ملاءمتها وكفايتها لطبيعة المكتب ونوعية المهام المؤداة ولتحقيق ذلك يلزم إتباع مجموعة من الإجراءات التي تتمثل في الآتي (الوكيل، 2004، ص 59 ص 75):

1- تحديد الخطوات الضرورية للتأكد من مدى الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة ومراقبة مدى ملاءمتها لظروف المكتب وطبيعة ونوعية المهام المؤداة.

2- شمول نطاق الفحص لجميع عناصر رقابة الجودة ولجميع الخدمات المهنية ولجميع المراجعين بالمكتب.

3- توثيق نتائج الرقابة والمتابعة واحتفاظ بها.

4- إعداد تقرير بنتائج الرقابة والتوصيات المقترحة وإرسالها إلى المستويات الإدارية المناسبة ومتابعة ومناقشة الإجراءات التصحيحية المنفذة أو المخطط تنفيذها.

بالإضافة إلى ذلك، التأكد من أن الإجراءات المتعلقة بالعناصر الأخرى لرقابة

الجودة (العناصر الأربعة السابقة) يتم تنفيذها بدرجة عالية من الكفاءة (حسن، 2005، ص 81).

وفي ضوء ما سبق يمكن تلخيص التغييرات الرئيسية والمتطلبات الجديدة التي أضافها

وأحدثها المعيار رقم (2) بالنسبة للمعيار رقم (1) في الآتي (الوكيل، 2004، ص 61) :-

1- إدماج عناصر رقابة الجودة التسعة والوارد في المعيار رقم (1) في خمسة عناصر فقط مضافاً إليها بعض المتطلبات الجديدة لتلائم وتعكس المتغيرات والمتطلبات الحديثة والمعاصرة لممارسة المهنة.

2- اتساع مفهوم عنصر الاستقلال السابق ليشمل عنصري النزاهة والموضوعية.

3- إدماج مجموعة العناصر المرتبطة بفريق المراجعة (التعيين، تخصيص الأفراد على المهام تطوير القدرات المهنية، الترقى) في عنصر واحد تحت مسمى إدارة فريق المراجعة، مع الاهتمام بزيادة عدد ساعات التعليم المهني المستمر، وتطوير برامج التدريب المتخصصة لتنمية القدرات المهنية للأفراد في مجال الأنشطة المختلفة.

4- اتساع مفهوم عنصر قبول العملاء الجدد والاستمرار مع العملاء الحاليين بحيث امتد ليشمل أيضاً طبيعة المهام المطلوبة ومدى تناسبها وتوافقها مع معرفة وخبرة المراجع المهنية، كأساس لاتخاذ قرار قبول التعامل مع العملاء ، وضرورة وجود اتفاق صريح وفهم واضح مع العملاء حول طبيعة ونطاق وحدود المهام المطلوبة.

5- إدماج عنصري المشورة والإشراف في عنصر واحد تحت مسمى أداء وتنفيذ عملية المراجعة.

6- تغيير عنصر الفحص الدوري إلى عنصر الرقابة والمتابعة، لإيضاح أن ذلك عملية مستمرة.

ثانياً:- المملكة العربية السعودية:

وردت فكرة الرقابة على جودة أداء المحاسبين القانونيين أول مرة ضمن التنظيم الداخلي للمهنة والذي تم إعداده ضمن المرحلة الثانية لمشروع تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، ولكن الفكرة لم يتم تبنيها رسمياً إلا بعد صدور النظام الجديد للمحاسبين القانونيين وإنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في 13/5/1412هـ، والتي شكلت لجنة لمراقبة جودة الأداء المهني للمراجعين، وولت إليها مهمة إعداد البرنامج الذي يكفل تطوير المستوي المهني للمحاسب القانوني، والإشراف على تنفيذه، حيث قامت بإصدار المعيار الأول للرقابة على الجودة الذي يشتمل على عشرة عناصر أساسية للرقابة، وهذه العناصر كما يلي(حسن، 2005):

الاستقلال - تخصيص المساعدين للعمليات - المشورة - الإشراف - التوظيف - تطوير وتدريب الموظفين - تقييم أداء الموظفين وترقيتهم - قبول العملاء الجدد والاستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين - الالتزام بأحكام النظام ولوائحه - الفحص الدوري .

ثالثاً:- الاتحاد الدولي للمحاسبين :

أسفر اهتمام المنظمات المهنية بجودة أداء عملية المراجعة إلي قيام لجنة ممارسات المراجعة الدولية التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار المعيار المراجعة الدولي رقم (220) الخاص بالرقابة على جودة الأداء المهني والذي يتضمن سبعة عناصر أساسية وهي (الناغي، 2000):

المتطلبات المهنية- المهارات والكفاءة- تخصيص الأفراد على مهام - الإشراف - المشورة قبول عملاء جدد والاستمرار مع العملاء الحاليين - الرقابة والمتابعة.

وبتحليل المعايير السابقة يتضح الآتي (الوكيل، 2004، ص76):-

1-الاتفاق على اختيار مكتب المراجعة كوحدة للرقابة باعتباره الأنسب لذلك، لأن توافر الجودة في مكتب المراجعة ككل يؤدي إلى توافر الجودة عند أداء كل عملية مراجعة، وفي نفس الوقت تحقق عناصر الجودة للأفراد العاملين به.

2- ارتكاز معظم عناصر رقابة الجودة حول أعضاء فريق المراجعة.

3- الاتفاق على جوهر معايير رقابة الجودة، وإن اختلفت عناصرها اختلافا طفيفا، على أن يتضمن نظام رقابة الجودة الخطوط العامة لعناصر رقابة الجودة وأهدافها، ويترك للمكتب حرية تحديد السياسات والإجراءات الخاصة به، والتي تتناسب مع حجمه، وعدد المكاتب الفرعية التابعة له وطبيعة ونوعية المهام والخدمات المقدمة ومدى تعقدها.

4- تميز المعيار الأمريكي بأهمية التركيز على طبيعة مهام المراجعة المطلوبة والاقتصار في قبول التعامل مع العملاء وقبول المهام على تلك التي تدخل في نطاق معرفة وخبرة وتخصص الأفراد داخل المكتب وذلك بجانب الأمور المتعلقة بنزاهة وسمعة إدارة العمل.

وفي ضوء ما سبق وبعد عرض ومقارنة وتحليل معايير رقابة الجودة في الدول المختلفة نجد اشتراك وتشابه هذه المعايير في عناصر معينة لا خلاف عليها مثل (التعيين، التطوير المهني الترقى، تخصيص الأفراد على المهام، الإشراف، المشورة)، واختلافها في عناصر أخرى هامة بتوحيد هذه الاختلافات وتضمينها لمعايير رقابة الجودة يتحقق الهدف المرجو منها وتتحقق جودة المراجعة وضمأن استمرارها، وتتمثل هذه العناصر في الآتي(الوكيل، 2004، ص76-77):

* الاستقلال والنزاهة والموضوعية.

* ضرورة التركيز في قرارات قبول التعامل مع العملاء على طبيعة مهام المراجعة المطلوبة
الاقتصار على المهام التي تدخل في نطاق معرفة وخبرة وتخصص الأفراد داخل المكتب،
وذلك بجانب الأمور المتعلقة بنزاهة وسمعة إدارة العميل.

* ضرورة تعميم مفهوم الرقابة والمتابعة المستمرة بدلاً من الفحص الدوري.

المبحث الرابع

العوامل المؤثرة على رقابة جودة المراجعة وكذلك
على تصميم نظام تلك الرقابة

أولاً:- العوامل المؤثرة على رقابة الجودة وتتمثل أهمها في(الصباغ،1993):

أ) طبيعة الممارسة المهنية: فمهنة المحاسبة تقدم خدمة وليس منتجاً ملموساً مما يجعل رقابة
الجودة أكثر صعوبة فالرقابة على جودة المنتجات الملموسة تتحقق بتخصيص حدود مسموح بها
يتم تحديدها بشكل روتيني أو ميكانيكي أو إحصائي، وبالطبع لا يمكن تطبيق نفس ضوابط الرقابة

على خدمات المراجعة؛ حيث تنفذ الخدمة تدريجياً على مدار العام وبدرجات متنوعة من الكفاءة والفاعلية، كما أن أدوات الرقابة وتقنياتها يجب أن تركز بشكل أساسي على قدرات وسلوك الأفراد الذين يمثلون فريق المراجعة. كما أن الفجوة بين توقعات العملاء والأداء الفعلي للخدمة لا يمكن تجنبها وبذلك تتأكد أهمية الرقابة المستمرة على الأداء المهني حتى لا يمكن التعامل مع الأداء بمعايير ثانوية ومحاولة حل المشاكل المتوقعة بطريقة عشوائية.

(ب) **أهمية منشآت المراجعة العملاقة:** تنفرد مهنة المراجعة دون غيرها بتنوع أحجام وأشكال الوحدات الممارسة حيث تتراوح هذه الوحدات من الممارسين المنفردين إلى المكاتب التي يمتلكها شركاء قد يبلغ عددهم أثنين وقد يزداد هذا العدد ليصل في بعض المكاتب إلى مئات الشركاء الممارسون والتي قد تمارس نشاطها في كافة أنحاء العالم، كما قد تأخذ منشأة المراجعة شكل المؤسسة الحكومية الضخمة مثل دواوين المحاسبات التي تراقب الأموال العامة ولا يخفي تأثير هذا التباين على مقدرة المهنة على تطوير ذاتها ورقابة جودتها فمنشآت المراجعة العملاقة تتطلب ضمان ثبات الأداء في الحالات المتماثلة وذلك من خلال وضع ضوابط لرقابة الجودة تشمل برامج التطوير المهني وأساليب الرقابة الداخلية للجودة وسياسات تخصيص فريق المراجعة والإشراف على العمل الميداني وتدعيم الاستقلال وتشمل أيضاً استخدام الخبراء المتخصصين داخل مؤسسات المراجعة بينما قد لا تحتاج مؤسسات المراجعة الصغيرة نسبياً مثل كافة هذه الأساليب.

(ج) **المعايير الفنية والأخلاقية للأداء المهني:** أن جودة الأداء المهني بشكل عام لا تتحقق بدون وجود معايير فنية وأخلاقية يطالب المهتمون بالالتزام بها وفي نطاق مهنة المحاسبة والمراجعة بذلت المنظمات المهنية جهوداً ملحوظة لوضع وتطوير المعايير المهنية والأخلاقية، كما كان لبورصات الأوراق المالية والمحاكم أيضاً سواء على المستويات المحلية أو المستويات القومية أو المستوى الدولي تأثيرها على تلك المعايير وجدير بالذكر أن المعايير الفنية والأخلاقية هي ناتج للتقاليد المتعارف عليها والمقبولة في محيط المهنة بشكل يمكن معه القول أن وجود هذه المعايير قد سبق عملية تكوينها من قبل المنظمات المهنية.

إن نظام رقابة الجودة لا بد وأن ترافقه بعض المحددات التي تقلل من فعاليته، حيث تتوقف فعالية النظام على الكيفية التي أدرك بها مكتب المراجعة أهداف نظام رقابة الجودة، وعمّا إذا

كانت هذه الأهداف تتوافق مع احتياجات المكتب بشكل مناسب، كما أن اختلاف الأداء الفردي ومستوى فهم المتطلبات المهنية، يؤثر على درجة انسجام المكتب مع سياسات وإجراءات رقابة الجودة المحددة سابقاً، وبالتالي على درجة فعالية نظام رقابة الجودة، وتعتمد فعالية نظام رقابة الجودة لمكتب المراجعة وإلى حد كبير على درجة التزام المكتب بالتميز، وتعتبر الاستقامة والأمانة الضوء المرشد إلى تحقيق هذا الهدف، وإذا كانت السياسات والإجراءات التي تم تبنيها قد صممت للوصول إلى أهداف نظام رقابة الجودة فإنها سوف تزود التوجيه المطلوب لتحقيق جودة الممارسة العملية المرغوب بها، وتوفر الوسائل اللازمة لمراقبتها من أجل استمرارية الالتزام بسياسات وإجراءات المكتب بهذا الخصوص.

ثانياً:- العوامل المؤثرة علي تصميم النظام:

إن نظام رقابة الجودة في أي مكتب مراجعة يعتمد على عدة عوامل منها(دهمش، 1996):

- 1- حجم مكتب (منظمة) المراجعة.
- 2- طبيعة عمل مكتب المراجعة.
- 3- تنظيم مكتب المراجعة.
- 4- توزيع مكتب المراجعة الجغرافي (عدد وموقع المكاتب).
- 5- استقلالية مكاتب المراجعة.
- 6- التفضيلات العملية للشركاء في مكتب المراجعة.
- 7- اعتبارات التكلفة والمنفعة المناسبة.

وهناك بعض المحددات الطبيعية في أي نظام للرقابة على الجودة يمكن أن تؤثر على فاعليته سلباً، أن هذه المحددات ترجع إلى أسباب تتعلق بالعنصر البشري مثل اختلاف الأداء المهني بين شخص وآخر أو عدم فهم المعايير المهنية فهماً سليماً.

المبحث الخامس

شروط النظام الفعال للرقابة على جودة
المراجعة وكيفية إدارته

أولاً:- شروط النظام الفعال للرقابة على جودة المراجعة:

تتمثل شروط النظام الفعال للرقابة على جودة المراجعة في العناصر التالية (نقلاً عن: حسن، 2005، ص 32:36):

أ- التحديد الواضح للغرض من النظام

إن نجاح نظم رقابة الجودة لا بد وأن يتضمن تحديد واضح للغرض الرئيسي من وراء وجود تطبيق النظام حتى يحقق التوافق والمشاركة الفعالة لكافة الأطراف المرتبطة به فنظام رقابة الجودة هو نظام يهدف إلى تحقيق فعالية وكفاءة أداء مكاتب المراجعة وليس التفتيش على جودة أداء تلك المكاتب، وبالتالي تسعى المنظمات المهنية أو الإدارة العليا بمكاتب المراجعة إلى إعداد نظام جيد لرقابة الجودة، وبالتالي يجب على أي نظام للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة أن يحدد في طبيعته الهدف أو الغرض الرئيسي لإعداد النظام وذلك لكافة مكاتب المراجعة وكافة العاملين بها من خلال ما يلي:

- تحديد الأهمية القصوى لجودة أداء مكاتب المراجعة والمنافع التي ستعود على المكتب.
- تحديد تحديات الظروف البيئية الحالية وآثارها على مستقبل تلك المكاتب وأن نظام الرقابة على الجودة هو أحد وسائل مواجهة تلك الظروف.
- توضيح أن الغرض من النظام هو المساعدة على تحسين ورفع جودة الأداء وليس كشف القصور في الأداء لغرض المحاسبة وفرض العقوبات.

ب- المرونة

وتتمثل المرونة في قدرة النظام على تعديل ملامحه على التطبيق في الظروف المختلفة والبيئات المختلفة دون حدوث خلل بالأهداف الرئيسية للنظام، فنظام رقابة الجودة يجب أن تتوفر به المرونة الكافية للتعامل مع الظروف المتغيرة أثناء التطبيق الفعلي، فلا يمكن إعداد نظام ثابت في قيوده وأحكامه وطريقته للتطبيق على كافة الظروف الفنية المتغيرة.

ج- التوثيق

ومعنى توثيق نظام رقابة الجودة أي وضع هذا النظام في شكل مستندي مكتوب موضح به أهداف وشكل النظام وخطواته والأطراف القائمين عليه والبعد الزمني بالنظام والأساليب

والوسائل المستخدمة وغيرها من الأساسيات التي تشكل في مجموعها مكونات رقابة الجودة وتحدد أهمية توثيق نظام رقابة الجودة في تحقيق ما يلي:

- الحفاظ على ملامح النظام وعدم تعرضه لأي تغيير أو تحريف سواء من القائمين عليه أو عند تطبيقه.

- وسيلة للتوصيل الفعال للنظام لكافة الأطراف المرتبطة به سواء فيما يتعلق بأهداف النظام و السياسات وإجراءات الواجب استخدامها والأساليب والوسائل المستخدمة.

- عدم ارتباط النظام بأشخاص محددين، وبالتالي عدم تواجد هؤلاء الأشخاص وبدون توثيق للنظام يعني عدم القدرة على تطبيق النظام.

- يوفر توثيق نظام رقابة الجودة الحصول على الاعتمادات والموافقات المطلوبة على النظام من الأفراد المرخص لهم أو الذين يمتلكون سلطة تلك الاعتمادات والموافقات.

د - اقتصادية النظام

إن نظام رقابة الجودة كأى نظام آخر لا بد وأن يكون مبرراً اقتصادياً وذلك يعني أن المنافع المترتبة على النظام لا بد وأن تفوق تكاليف إعداد النظام، ولهذا فإن درجات تعقيد النظام وما يترتب عليها من زيادة تكاليفه لا بد وأن تتوافق مع ظروف مكتب المراجعة ذاته حتى يمكن التبرير الاقتصادي للنظام، وبالتالي فقد يكون النظام مبرراً اقتصادياً للمكاتب التي تباشر نشاطها دولياً ولكن غير مبرر للمكاتب التي تباشر نشاطها محلياً، ولذلك فالتبرير الاقتصادي لنظام رقابة الجودة لا بد وأن يكون أحد المقومات الأساسية أمام معدي النظام ولا يعتبر النظام ناجحاً بدون تحقيق هذا البعد.

هـ - الإدارة الجيدة لنظام رقابة الجودة ويتضمن هذا البعد ما يلي:

1. الاتصال: لا بد من قيام مكتب المراجعة بتوصيل كافة الإجراءات والسياسات وغيرها من مكونات نظام رقابة الجودة لموظفيها في الوقت الملائم وبالطريقة الملائمة، وذلك للحصول على تأكيد معقول بأن أفراد المكتب قد تفهموا أبعاد النظام وكيفية تطبيقه ووجود الاتساق الكامل بين هؤلاء الأفراد وبين النظام حيث أن نجاح تطبيق النظام سوف يتحدد بناءً على مدى هذا الاتساق.

2. توزيع المسؤولية: يجب على مكتب المراجعة لتحقيق توزيع المسؤولية أخذ المتغيرات التالية في الاعتبار:

- كفاءة أعضاء فريق الرقابة.

- السلطة التي يجب تخويلها لهم.

- حدود الإشراف على أعمال هذا الفريق.

3. التقييم المستمر لكفاءة نظام رقابة الجودة: يجب إن يتم التقييم عن طريق الوسائل الآتية :

- مدى كفاية إجراءات وسياسات رقابة الجودة.

- تعديل البعد الزمني للرقابة.

- تعديل فريق الرقابة ذاته.

4. التقرير عن النتائج: مما لا شك فيه أن أي نظام جيد للرقابة على جودة الأداء لا بد وأن يوفر تقرير عن نتائج عمليات الرقابة وسيختلف التقرير باختلاف الجهة التي ستقوم بإعداده كما يلي:

- هناك تقرير سيعد من خلال فريق الرقابة التابع للمنظمات المهنية وهو التقرير الذي سيقوم بإعطاء صورة لتلك المنظمات عن نظام رقابة الجودة بمكاتب المراجعة محل التقييم من حيث مدى كفاية سياسات وإجراءات رقابة الجودة، ومدى الاتساق مع تلك السياسات والإجراءات عند الممارسة الفعلية، وسيتم تحديد نواحي القصور والضعف في نظام رقابة الجودة بتلك المكاتب وتقييم التوصيات اللازمة لعلاج أوجه القصور أو الضعف.

- تقرير سيعد من خلال فريق الرقابة بمكتب المراجعة للإدارة العليا عن مدى كفاية أساليب ووسائل رقابة الجودة ونواحي الكفاءة وعدم الكفاءة وكيفية علاج أوجه القصور التي تم التقرير عنها.

5. نظام جيد من الحوافز والعقوبات:

يجب أن تتدرج أنظمة الحوافز وفقاً للإيجابيات وأن تتدرج العقوبات وفقاً لما يلي:

- الغرامات المالية.

- إيقاف العضوية بها.

- الالتزام ببرامج إضافية من التعليم المستمر.

ثانياً:- إدارة نظام رقابة الجودة :

وللعمل بهذا النظام والالتزام بعناصره ومتطلباته يتعين على مكتب المراجعة مراعاة بعض الاعتبارات والتي تعرف بإدارة نظام رقابة الجودة وهي (الوكيل، 2004، ص ص 59-60):

1- **تخصيص المهام والمسؤوليات:** يجب على مكتب المراجعة أن يقوم بتخصيص المهام وإسنادها للأفراد المناسبين والمؤهلين، وذلك لضمان الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة، مع مراعاة مدى خبرة وكفاءة الأفراد المهنيين، ودرجة السلطة الممنوحة للأفراد، ونطاق الإشراف.

2- **الاتصال:** يجب على مكتب المراجعة توصيل سياسات وإجراءات رقابة الجودة للأفراد داخل المكتب في التوقيت المناسب وبأسلوب يوفر تأكيد معقول بمدى تفهمهم وتطبيقهم لها.

3- **التوثيق:** يجب على مكتب المراجعة توثيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة لبيان مدى الإلتزام بها، مع الاحتفاظ بهذا التوثيق لفترة كافية وذلك ليتمكن الأفراد الداخليين (من داخل مكتب المراجعة) على القيام بأداء وتنفيذ إجراءات الرقابة، وكذلك مساعدة الأفراد الخارجيين (من خارج المكتب) على تقييم مدى التزام بهذه السياسات والإجراءات، ومدى ملاءمة نظام رقابة الجودة المصمم ويختلف شكل ومحتوى التوثيق من مكتب لآخر ويرجع ذلك لمجموعة من العوامل أهمها:

- حجم المكتب وهيكله التنظيمي.

- عدد المكاتب الفرعية التابعة له.

- طبيعة ونوعية المهام والخدمات المهنية المقدمة.

- معرفة وخبرة الأفراد داخل المكتب.

- درجة السلطة والصلاحيات الممنوحة للأفراد وللمكاتب الفرعية التابعة له.

- اعتبارات التكلفة والعائد.

المبحث السادس

العلاقة بين رقابة جودة المراجعة ومعايير المراجعة المقبولة
ومسؤولية فرض هذه الرقابة ومتطلباتها

أولاً:- العلاقة بين رقابة الجودة ومعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً:

تعتمد جودة الممارسة المهنية لمكاتب المراجعة على جودة كل عملية مراجعة على حدة ولما كانت معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً بمثابة مقاييس لجودة عملية المراجعة فإنه يمكن المجادلة بأن جودة الممارسة المهنية لمكاتب المراجعة تعتمد على تطبيق معايير المراجعة المقبولة لكل عملية مراجعة، وتعتبر أساليب رقابة الجودة هي الأدوات التي تستخدمها مكاتب المراجعة للتأكد من أن معايير المراجعة المقبولة قد طبقت واتبعت في كل حالة على حدة، ونتيجة لذلك فإن المكاتب تستمر في الاحتفاظ بمستوى مقبول من الممارسة المهنية(الصباغ، 1993).

بمعنى أن رقابة الجودة ترتبط بشكل كبير مع معايير المراجعة المقبولة عموماً حيث يجب على كل مكتب محاسبة التأكد من تطبيق كافة معايير المراجعة المقبولة عموماً في كل عملية مراجعة يقوم بها، وعناصر رقابة الجودة هي الإجراءات التي يستخدمها مكتب المحاسبة لمساعدته في تطبيق المعايير بشكل متسق فيما بين مختلف عمليات المراجعة التي يقوم بها وبذلك تتحدد عناصر رقابة الجودة لمختلف مكاتب المحاسبة القانونية بينما تطبق معايير المراجعة المقبولة عموماً على اتفاقات المراجعة كل على حده (القباني، 2007)، ولقد ورد في قائمة معايير المراجعة رقم(25) وعنوانها "علاقة معايير المراجعة المقبولة بمعايير رقابة الجودة" أن(الصباغ، 1993، ص ص 134 135):-

- يجب أن تتبنى منشآت المحاسبة والمراجعة سياسات وإجراءات لرقابة الجودة لتوفر ضماناً معقولاً عن اتساق أدائها مع معايير المراجعة في كل عمليات المراجعة.

- ترتبط معايير المراجعة المقبولة بمعايير رقابة الجودة كما أن إجراءات وسياسات رقابة الجودة قد تؤثر على مستوى عمليات المراجعة التي تقوم بها مكاتب المراجعة الفردية ومستوى الممارسة المهنية التي تؤديها مكاتب المراجعة ككل.

وجدير بالذكر أنه في عام (1978) قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بإنشاء لجنة معايير رقابة الجودة وهي لجنة فنية علياً تابعة للمعهد، وتم تشكيلها لتصدر بيانات عن معايير رقابة الجودة، ولقد أصدرت اللجنة قائمة وحيدة عن معايير رقابة الجودة وعنوانها نظام رقابة الجودة لشركات المحاسبة والمراجعة القانونية عام (1979) وقررت اللجنة أنه يجب على مكاتب المراجعة أن يكون لديها نظام ملائم وشامل لرقابة الجودة يتضمن الهيكل التنظيمي للشركة

وكذلك سياساتها وإجراءاتها. ويمكن القول بشكل عام أن طبيعة ومدى نظام رقابة جودة عمليات المراجعة سوف يعتمد على حجم الشركة ودرجة الاستقلال لدى فريق المراجعة والمكاتب المهنية التابعة للشركات وطبيعة الممارسة المهنية والهيكل التنظيمي واعتبارات التكلفة والعائد، كما ألزمت اللجنة كافة مكاتب المراجعة أن تأخذ بكافة عناصر رقابة الجودة.

ثانياً:- المسؤولية عن فرض الرقابة على جودة المراجعة :

غالبا ما يثار التساؤل حول تحديد الجهة المسؤولة عن فرض الرقابة على جودة المراجعة ويرى الباحث أن تحديد المسؤولية عن فرض الرقابة على جودة المراجعة له أهمية بالغة في مجال تحديد الأسلوب الذي سيتم تطبيقه في فرض الرقابة على جودة المراجعة، وقد حاول Flint (1988) الإجابة على هذا التساؤل فأكد بأن مسؤولية الرقابة على الجودة تقع بصفة أساسية على عاتق مكاتب المراجعة، أما دور الهيئات المهنية فيتمثل كحد أدنى في الاقتناع باستخدام مكاتب المراجعة لسياسات وإجراءات كافية للرقابة على الجودة، وفي رأيه أنه لا يمكن لتلك الهيئات القيام بدورها في هذا المجال إلا من خلال وضع مقاييس للاقتناع بصورة معقولة أن مكاتب المراجعة تقوم باستخدام سياسات وإجراءات لتحقيق مستوى عال من الأداء، بحيث تشمل هذه المقاييس على إلزام المكتب بمعايير المراجعة التي تصدرها تلك الهيئات، وفي رأي Flint أنه رغم أهمية دور الهيئات المهنية في مجال الرقابة على جودة المراجعة إلا أن أمر الاقتناع بمدى كفاية السياسات والإجراءات ومدى ملاءمتها للظروف يظل واقعاً في إطار المسؤولية الشخصية للمراجع ومسؤولية مكاتب المراجعة (بلال، 1997).

ثالثاً:- المتطلبات الواجب توفرها في نظام رقابة جودة المراجعة:

يعتبر نظام رقابة الجودة الإطار التنظيمي لمكتب المراجعة فجميع السياسات المقررة والإجراءات المتبعة تهدف إلى ضمان قيام المكتب بأداء الخدمات المهنية طبقاً لمعايير المراجعة

المتعارف عليها، وعموماً فإن المتطلبات التي يجب أن تتوفر في نظام رقابة الجودة هي (رحيل 2004، ص 47) :

- 1- أن يكون شاملاً على نحو ملائم.
- 2- أن يكون مصمماً بحيث يتلاءم مع طبيعة أعمال المكتب ونشاط عملائه ومدى تطور هذا النشاط وتعقيده.
- 3- أن يزود بقناعة معقولة بأن أعمال المكتب تتوافق مع المعايير المهنية بشكل عام ومعايير رقابة الجودة بشكل خاص، وخاصة فيما يتعلق بالآتي:
 - أ. وصف لسياسات وإجراءات رقابة الجودة بالنسبة لقابليتها للممارسة العملية بالنسبة للمكتب.
 - ب. إيصال سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة للعاملين في المكتب.
 - ج. قيام المكتب بمراقبة فعالية هذه السياسات والإجراءات.
- 4- أن يكون ذا تكلفة معقولة من حيث المال والوقت اللازم لإعداده وتطبيقه.
- 5- أن يتلاءم مع حجم المكتب وهيكله التنظيمي، حيث إن المكاتب الكبيرة تحتاج إلى سياسات وإجراءات رقابة جودة أكثر صرامة ووضوحاً ورسمية من مكاتب المراجعة الصغيرة.
- 6- أن يكون قابلاً للاحتواء واستيعاب النمو المستقبلي في أعمال المكتب سواء من حيث حجم العمل أو طبيعته.
- 7- أن يتلاءم مع عدد وموقع ومركزية مكاتب المراجعة، حيث أن تعدد المكاتب يولد الحاجة إلى إجراءات وسياسات أكثر شمولية.

خلاصة الفصل الثالث

من خلال هذا الفصل تم عرض مفهوم الرقابة على جودة المراجعة في الأدب المحاسبي إلا انه لا يوجد إتفاق بين كتاب المراجعة فيما يتعلق بهذا مفهوم ولكن بصفة عامة يعني الوسائل والإجراءات التي يجب إتباعها لضمان تنفيذ عمليات المراجعة بدرجة عالية من الجودة، كما نشأت الحاجة إلى وجود هذه الرقابة نتيجة للتغيرات المستمرة في المتطلبات والتوقعات المحاسبية لمستخدمي القوائم المالية من ناحية، والتذبذبات في بيئة الأعمال من ناحية أخرى، كما أن مراحل هذه الرقابة تتمثل في العلاقة بين ثلاثة أطراف وهي الجهة المختصة بإصدار معايير رقابة الجودة ومكتب المراجعة باعتباره الجهة التي تسري عليها تلك المعايير، والجهة المختصة بالرقابة الخارجية على الجودة والتي تبحث في مدى التزام مكتب المراجعة بإجراءات الرقابة على الجودة الموضوعية بينما تتمثل أساليب هذه رقابة في أسلوبين أسلوب الرقابة الداخلية وأسلوب الرقابة الخارجية. كما تناول هذا الفصل معايير رقابة جودة المراجعة التي أصدرتها بعض الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة العربية السعودية والاتحاد الدولي للمحاسبين وهذه المعايير تتمثل في خمسة عناصر وهي الاستقلال والنزاهة والموضوعية، إدارة فريق المراجعة، قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين، أداء وتنفيذ عملية المراجعة، الرقابة والمتابعة. وأخيراً تم عرض في هذا الفصل العلاقة بين هذه الرقابة ومعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، ومسؤولية فرض هذه الرقابة ومتطلباتها فرقابة جودة المراجعة ترتبط بشكل كبير مع معايير المراجعة المقبولة، كما تقع مسؤولية فرض هذه الرقابة بصفة أساسية على عاتق مكتب المراجعة، أما دور الهيئات المهنية يتمثل كحد أدنى في الاقتناع باستخدام مكاتب المراجعة لسياسات وإجراءات كافية للرقابة على الجودة.

الفصل الرابع

الدراسة الإستطلاعية

مقدمة:

اعتمدت هذه الدراسة بشكل كبير على الجانب العملي في سبيل الوصول إلى تحقيق معظم أهدافها، ونظراً لأن الدراسة النظرية لا تكفي وحدها للوصول إلى الحقائق العلمية، فقد تم استكمال الجانب النظري بالدراسة العملية لغرض تحديد مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة الليبية، وذلك من خلال استقصاء آراء عينة من المراجعين الخارجيين المزاولين للمهنة من خلال مكاتب المراجعة الخاصة؛ وعليه تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي:

المبحث الأول: منهجية الدراسة العملية وأدواتها.

المبحث الثاني: تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

المبحث الثالث: النتائج والتوصيات.

المبحث الأول

منهجية الدراسة العملية وأدواتها

يعرض هذا المبحث أداة أو وسيلة جمع البيانات، ومجتمع وعينة الدراسة، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

أولاً:- أداة أو وسيلة جمع البيانات:

لتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام صحيفة الاستبيان كأداة أساسية لتجميع البيانات اللازمة عن مجتمع الدراسة، ويعتبر الاستبيان من أكثر أدوات جمع البيانات ملاءمة لهذه الدراسة، وذلك لسهولة هذا الأسلوب، وإمكانية توزيعه على نطاق واسع وعلى عدد كبير من المشاركين، كما أنه يعتبر أقل الأساليب تكلفة، إضافة إلى سهولة عرض وتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من خلال صحيفة الاستبيان" (محفوظ، 1999، ص ص 150-151)، وقد تم تصميم صحيفة الاستبيان للفئة المشاركة في الدراسة، وهم المزاولون للمهنة بمكاتب المراجعة الخاصة، كما احتوت الصحيفة على رسالة إرفاق، تضمنت عنوان الدراسة ومقدمة بسيطة عن الموضوع، واسم الباحث، مع الإشارة إلى سرية المعلومات وأهمية المشاركة في هذه الدراسة لنجاحها، وقد قسمت صحيفة الاستبيان إلى جزئين وهما:

الجزء الأول : يتعلق بتجميع معلومات خاصة عن المشاركين في الدراسة ومكاتبهم، من حيث المؤهل العلمي للمشاركة، والمركز الوظيفي، وعدد سنوات الخبرة في مجال المراجعة، والتفرغ لمزاولة المهنة، وتاريخ بداية المكتب لمزاولة المهنة، والخدمات التي يقدمها المكتب.

الجزء الثاني : يحتوى على معلومات تتعلق بتجميع معلومات حول آراء المراجعين الخارجيين عن مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة الليبية، حيث تم تقسيم الأسئلة الواردة في الاستبيان إلى خمسة مجموعات، تتعلق كل مجموعة بإحدى الفرضيات الفرعية للدراسة :-

- مجموعة أسئلة تختص باستقلالية، ونزاهة، وموضوعية المراجع.
- مجموعة أسئلة تختص بتنمية القدرات المهنية للعاملين بالمكتب أو (إدارة فريق المراجعة).
- مجموعة أسئلة تختص بقبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين.

- مجموعة أسئلة تختص بالتخطيط المسبق لتوزيع مهام عملية المراجعة على فريق المراجعة أو (أداء وتنفيذ عملية المراجعة).

- مجموعة أسئلة تختص بالفحص المستمر لنظام رقابة الجودة أو (الرقابة والمتابعة).

واعتمد الباحث عند صياغة أسئلة الاستبيان على مقياس ليكترت (Likert) الخماسي ليتمكن المشاركون من تحديد مستوى الموافقة على كل عبارة كما هو موضح في الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-1)

توزيعات الدرجات حسب مستوى الموافقة على بنود الإجابة

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الإجابة
1	2	3	4	5	الدرجة (لأسئلة المصاغة بشكل إيجابي)
5	4	3	2	1	الدرجة (لأسئلة المصاغة بشكل سلبي)

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items

0.979	32
-------	----

وقبل توزيع صحيفة الاستبيان على

المشاركين في الدراسة، تم عرضها على أربع محكمين (أساتذة في جامعة بنغازي، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة)، وجاءت ردودهم مطمئنة لسلامة مكونات الاستبيان وملاءمتها لفرضية الدراسة التي وضع لاختبارها مع بعض الملاحظات التي أخذت بعين الاعتبار قبل توزيع صحيفة الاستبيان، ولتحديد درجة صدق وثبات الأسئلة ذات العلاقة بالمحاور الأساسية الواردة باستمارة الاستبيان، قام الباحث بتوزيع (10) استمارات على عينة استطلاعية للإجابة على أسئلة الاستبيان، وأستخدم معامل ألفا (كرونباخ) لاختبار مصداقية وثبات أداة الدراسة، وتبين من خلال استخدام هذا المعامل أن قيمة α لعدد (10) استمارات استبيان المستلمة من المراجعين الخارجيين تساوي (0.979) تقريباً وهذا يعني أن استمارة الاستبيان تتوافر فيها درجة عالية من الثبات والاستقرار والاعتمادية وكانت نتائج و استخراج الحاسب الآلي كالتالي:-

ثانياً:- مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين الممارسين للمهنة من خلال المكاتب الخاصة، ونظراً للأسباب الآتية (رحيل، 2004، ص102):-

- كثرة عدد المراجعين في مدينتي طرابلس وبنغازي والتي تبلغ نسبتهم (85%) من إجمالي عدد المراجعين في ليبيا.
- تتواجد مكاتب المراجعة الكبيرة وذات الخبرة والتي تتولي مراجعة أغلبية الشركات والمؤسسات الاقتصادية في مدينتي طرابلس وبنغازي.
- تشابه الظروف المحيطة في البيئة الليبية بغض النظر عن الموقع الجغرافي.

وكذلك صعوبة الحصر الدقيق لأسماء وعناوين مفردات مجتمع الدراسة في بقية المدن الليبية، اقتصرت الدراسة على المراجعين الخارجيين الممارسين للمهنة من خلال المكاتب الخاصة في مدينتي (طرابلس، وبنغازي)، ومن خلال المقابلات الشخصية التي تمت بين الباحث

وبين الموظف المكلف بتسيير عمل النقابة في طرابلس تبين له أن عدد المراجعين يقدر بحوالي (1430) مراجعاً (النقابة العامة للمحاسبين والمراجعين بطرابلس، 2009)، كما تبين له أن الكثير من المراجعين الليبيين بطرابلس لم يتم التعرف على المناطق التي يمارسون فيها المهنة، مما يجعل مهمة الباحث في تحديد العدد الصحيح للممارسين للمهنة في طرابلس صعباً جداً.

أما فرع النقابة في بنغازي فقد كانت مهمة الباحث أقل صعوبة برغم من اقتحام مقرها من قبل أحد المواطنين وضياع السجلات، إلا أن الباحث تمكن من تحديد أماكن تواجدهم من خلال الاتصال بطريقة مباشرة مع الشخص المكلف بإدارة فرع النقابة (الأستاذ/ محمد بشير البرغثي).

إلا أنه نظراً لصعوبة الاتصال بجميع الممارسين للمهنة من خلال المكاتب الخاصة، إما بسبب انقطاعهم عن مزاولة المهنة بصورة منتظمة، أو بسبب عدم التعرف أو تغييرهم لعناوين مكاتبهم، أو بسبب مرور الدولة بثورة مباركة (ثورة 17 فبراير)، فضلاً عن عدم وجود أي دليل لدى النقابة العامة للمحاسبين والمراجعين في ليبيا، وقد اقتصرنا عينة الدراسة على المراجعين الذين أمكن الاتصال بهم و تحديد أماكن تواجدهم وقت إجراء الدراسة، وكان عددهم (200) مراجعاً) ونتيجة لذلك تم توزيع عدد (200) استمارة سلمت معظمها بالطريقة المباشرة وسلم البعض بمساعدة الزملاء وبعد فترة مناسبة، تمكن الباحث من تجميع (180) استمارة منها (172) استمارة صالحة للتحليل وبهذا فإن نسبة الردود (90%)، وهي نسبة كافية وتعكس عينة الدراسة المختارة وهذا يبدو

واضحاً من خلال الجدول رقم (4-2).

الجدول رقم (4-2)

الاستمارات الموزعة ونسبة الردود

عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المستلمة	نسبة الاستمارات المستلمة إلى الموزعة	عدد الاستمارات الصالحة للتحليل	نسبة الاستمارات الصالحة إلى الموزعة
200	180	0.90	172	0.86

ثالثاً:- الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات:

تم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية منها أساليب الإحصاء الوصفي، وأساليب الإحصاء الإستنتاجي وذلك على النحو التالي:

1- **أسلوب التحليل الوصفي:** تم استخدام أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي والذي يتمثل في تجميع وتحليل إجابات المشاركين في الدراسة بالنسب المئوية لعينات الدراسة كمجموعة واحدة واعتمد الباحث في ذلك على الأسلوب الإحصائي (SPSS) Statistical Package for Social Sciences وللحصول على إجابات أكثر دقة، فإنه طلب من كل مشارك اختيار إجابة واحدة من الاختيارات المتاحة في أغلب الأسئلة وذلك وفقاً لمقياس ليكارت ذي الخمس درجات وهي (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)، ولغرض تحليل البيانات المتحصل عليها من استمارات الاستبيان المستلمة بسهولة فقد تم اعتبار الإجابات (موافق بشدة، موافق) على أنها ردود إيجابية تتفق مع ما ورد في الفرضيات، واعتبار (محايد) بدون إجابة، واعتبار الإجابات (غير موافق غير موافق بشدة) على أنها ردود سلبية .

2- **أسلوب اختبار الفرضيات:** اعتمد الباحث في تحديد الاختبارات الإحصائية المناسبة للدراسة بناءً على آراء بعض الخبراء الإحصائيين في هذا الشأن (علي الطاهر، إحصائي، 2010) حيث تم استخدام الاختبار الإحصائي (t)، وذلك عند مستوى معنوية (0.05)، حيث يتم رفض فرضية العدم (الصفريّة) إذا كانت القيمة الاحتمالية أقل من مستوى المعنوية (0.05) وأن قيمة (t) المحسوبة أكبر من قيمة (t) الجدولية وتقبل إذا كانت القيمة الاحتمالية أكبر من مستوى المعنوية (0.05) و أن قيمة (t) المحسوبة أقل من قيمة (t) الجدولية.

المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار الفرضيات

أولاً:- تحليل البيانات:

تم في هذه المرحلة تحليل البيانات المتحصل عليها من خلال استمارة الاستبيان بشكل وصفي، وقد تم تقسيم عملية التحليل وفقاً لتقسيمات استمارة الاستبيان وذلك على النحو الآتي:

الجزء الأول: معلومات عامة عن المشاركين في الدراسة، حيث يتضمن هذا الجزء من استمارة الاستبيان بعض الأسئلة التي توضح خصائص المشاركين في الدراسة، وسيتم عرض نتائج تحليل هذا الجزء كالاتي:

*المؤهل العلمي:

يبين الجدول رقم (3-4) توزيع المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي لهم ومن خلال البيانات الظاهرة في الجدول، تبين أن نسبة (4.1%) من المشاركين في الدراسة يحملون شهادة الدكتوراه في المحاسبة، ونسبة (18.6%) منهم يحملون شهادة الماجستير في المحاسبة، ويحمل نسبة (66.3%) منهم شهادة البكالوريوس في المحاسبة، بينما نسبة (11%) منهم لم يشيروا إلى المؤهل الدراسي، ومن ذلك نجد أن المشاركين في الدراسة (ماعدًا الذين لم يبينوا مؤهلهم الدراسي) لا يقل مستواهم العلمي عن المؤهل المنصوص عليه في قانون مزاوله المهنة رقم (116) لسنة 1973، وهذا يرفع من مستوى الثقة في المعلومات المتحصل عليها.

الجدول رقم (3.4)

توزيع المشاركين حسب مؤهلاتهم العلمية

النسبة	العدد	البيان
4.1%	7	دكتوراه
18.6%	32	ماجستير
66.3%	114	بكالوريوس
11%	19	أخرى
100%	172	الإجمالي

*المركز الوظيفي للمشارك داخل مكتب المراجعة:

يبين الجدول (4-4) توزيع المشاركين حسب مركزهم الوظيفي داخل مكاتب المراجعة حيث نلاحظ أن ما نسبته (26.7%) من المشاركين يمثلون أصحاب المكاتب، كما يتضح أن ما نسبته (19.2%) منهم شركاء بتلك المكاتب، وأن نسبة (54.1%) يمثلون مراكز وظيفية أخرى (مراجعين ومساعدين بالمكتب)، ويتضح مما سبق أن أغلب المشاركين ينقلون مناصب قيادية بمكاتبهم تقريباً، وهذا يزيد من مصداقية البيانات المتحصل عليها.

الجدول رقم (4-4)

توزيع المشاركين حسب المركز الوظيفي للمشارك

النسبة	العدد	البيان
26.7%	46	صاحب المكتب
19.2%	33	شريك بالمكتب
54.1%	93	أخرى
100%	172	الإجمالي

*عدد سنوات الخبرة:

يبين الجدول رقم (4-5) توزيع المشاركين بحسب سنوات خبرتهم في مجال المحاسبة والمراجعة، حيث أن نسبة (22.7%) من المراجعين المشاركين في الدراسة لديهم خبرة لا تقل عن 20 سنة فأكثر، وأن نسبة (19.2%) من المشاركين لا تقل خبرتهم عن 12 سنة، ولم تتعدى نسبة المشاركين ذوي الخبرة من أربعة إلى أقل من 12 سنة نسبة (33.1%)، وأن نسبة المشاركين ذوي الخبرة أقل من أربع سنوات لا تتعدى نسبة (25%)، وبهذا يمكن القول بأن هذه النتائج ترفع من مستوى الثقة في المعلومات المقدمة من المشاركين في هذه الدراسة وتعطي أهمية لأرائهم.

الجدول رقم (4-5)

توزيع المشاركين حسب سنوات الخبرة

النسبة	العدد	البيان
22.7%	39	من 20 سنة فأكثر
19.2%	33	من 12 إلى أقل من 20 سنة
33.1%	57	من 4 إلى أقل من 12 سنوات
25%	43	أقل من 4 سنوات

الإجمالي	172	%100
----------	-----	------

*تاريخ بداية المكتب لمزاولة المهنة:

يبين الجدول (4-6) تاريخ بداية المكتب في مزاولة المهنة حيث يتضح أن نسبة (11.6%) بدأت في مزاولة المهنة في الفترة ما بين سنة 1970-1979، وأن نسبة (10.5%) بدأت في مزاولة المهنة ما بين سنة 1980-1989، وأن نسبة (15.7%) بدأت في مزاولة المهنة ما بين سنة 1990-1999، وأن نسبة (50%) بدأت في مزاولة المهنة في الفترة ما بين سنة 2000-2009 ومن الملاحظ أن هذه الفترة شهدت أكبر نسبة لتأسيس المكاتب، وأن نسبة (12.2%) بدأت في مزاولة المهنة بعد سنة 2009م.

الجدول رقم (6.4)

توزيع المكاتب المشاركة حسب تواريخ بداية مزاولة المهنة

النسبة	عدد المكاتب	تاريخ مزاولة المهنة
%11.6	20	1979-1970
%10.5	18	1989- 1980
%15.7	27	1999-1990
%50.0	86	2009-2000
%12.2	21	أكثر من 2009
%100	172	الإجمالي

*التفرغ لمزاولة المهنة:

يبين الجدول رقم (4-7) توزيع المشاركين حسب التفرغ لمزاولة المهنة، حيث تبين أن نسبة (54.7%) من المشاركين متفرغين لمزاولة المهنة، وان نسبة (37.2%) متفرغين جزئياً لمزاولة المهنة، وأن نسبة (8.1%) غير متفرغين لمزاولة المهنة، ويتضح مما سبق أن نسبة (91.9%) من غالبية المشاركين متفرغين لمزاولة المهنة سواء جزئياً أو بالكامل، وهذه النسبة ترفع في مستوى الثقة في المعلومات المقدمة من المشاركين.

الجدول رقم (7.4)

توزيع المشاركين حسب تفرغهم لمزاولة المهنة

النسبة	العدد	البيان
8.1%	14	غير متفرغ
37.2%	64	جزئي
54.7%	94	متفرغ
100%	172	المجموع

*استلام المكتب للمجلات والنشرات المحاسبية:

من خلال الجدول رقم (4-8) تبين أن نسبة (45.3%) يرون بأن مكتب المراجعة لاتصل إليه أية نشرات محاسبية، في مقابل مانسبته (43.6%) يرون بأن المكتب تصل إليه نشرات محاسبية بصفة جزئية، في مقابل مانسبته (11.0%) يرون بأن المكتب تصل إليه نشرات محاسبية بالاستمرار، وهذا يعني أن غالبية المكاتب تصل إليها كل ما هو جديد في المهنة، مما يعطي انطباعاً جيداً عن جزء كبير من بيانات الدراسة.

الجدول رقم (4-8)

توزيع المشاركين حسب استلام المكتب للمجلات والنشرات المحاسبية

النسبة	العدد	البيان
11.0%	19	بالاستمرار
43.6%	75	تصل بصورة غير مستمرة
45.3%	78	لاتصل
100%	172	المجموع

*عدد ممارسات المراجعة:

يوضح الجدول (4-9) عدد الممارسات التي قام بها المشاركون في الدراسة، حيث نجد إن مانسبته (52%) من المشاركين قاموا بعمليات مراجعة أقل من (10) مرات بدور رئيسي، ونسبة (35%) من المشاركين قاموا بعمليات المراجعة بدور رئيسي أكثر من (10) مرات، كما تبين إن نسبة (28%) من المشاركين قاموا بعمليات المراجعة بدور ثانوي أقل من (10) مرات، وأن نسبة (60%) من المشاركين قاموا بعمليات المراجعة أكثر من (10) مرات بدور ثانوي، وهذه النتائج ترفع من مستوى الموضوعية في إجابات المشاركين.

الجدول رقم (4-9)

توزيع المشاركين حسب عدد العمليات المراجعة

النسبة	العدد	البيان
%52	90	بدور رئيسي اقل من 10
%35	61	بدور رئيسي أكثر من 10
%28	49	بدور ثانوي اقل من 10
%60	104	بدور ثانوي أكثر من 10

*الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة:

يتضح من خلال الجدول رقم (4-10) أن مانسبته (87%) من المكاتب تقوم بالمراجعة فقط، وان مانسبته (34%) تقوم بمسك الدفاتر وإعداد القوائم المالية، وأن مانسبته (68%) من المكاتب تقوم بإعداد الإقرارات الضريبية، وأن مانسبته (71%) من المكاتب تقوم بتقديم الخدمات الاستشارية، وهناك مانسبة (26%) من المكاتب المشاركة تقوم بتقديم خدمات أخرى مثل (تصميم نظم محاسبية وخدمات الحاسب الآلي ودراسة الجدوى الاقتصادية وأعمال التصفية)، وهذه النتائج ترفع من مستوى الموضوعية في إجابات المشاركين.

الجدول رقم (10.4)

الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة

النسبة	العدد	البيان
%87	149	المراجعة فقط
%34	144	مسك الدفاتر
%68	117	إعداد الإقرارات الضريبية
%71	123	تقديم الخدمات الاستشارية

أخرى	46	%26
------	----	-----

*الخدمات المقدمة لنفس العميل:

يتضح من خلال الجدول رقم (4-11) أن مانسبته (63%) من المكاتب تقوم بالمراجعة فقط، وان مانسبته (59%) تقوم بمسك الدفاتر وإعداد القوائم المالية، وان مانسبته (55%) من المكاتب تقوم بإعداد الإقرارات الضريبية، وأن مانسبته (54%) من المكاتب تقوم بتقديم الخدمات الاستشارية وهناك مانسبة (18%) من المكاتب المشاركة تقوم بتقديم خدمات أخرى مثل (تصميم نظم محاسبية، وخدمات الحاسب الآلي، ودراسة الجدوى الاقتصادية، وإعمال التصفية). ماهو جدير بالملاحظة بأن النسبة (63%) من المكاتب تقوم بالمراجعة وفي نفس الوقت تقوم بمسك الدفاتر وإعداد قوائم مالية لنفس العميل، وهذه الظاهرة قد يكون لها أثر سلبي على المهنة وعلى المزاولين لها وبالتالي على جودة الخدمات المقدمة من قبل المراجعين.

الجدول رقم (11.4)

الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة لنفس العميل

النسبة	العدد	البيان
%63	109	المراجعة فقط
%59	102	مسك الدفاتر
%55	95	إعداد الإقرارات الضريبية
%54	93	تقديم الخدمات الاستشارية
%18	31	أخرى

الجزء الثاني: يحتوي على معلومات تتعلق بتجميع معلومات حول آراء المراجعين الخارجيين عن مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة اليبية، حيث تم تقسيم الأسئلة الواردة في الاستبيان إلى خمس مجموعات، تتعلق كل مجموعة بإحدى الفرضيات الفرعية للدراسة :-

أولاً: مجموعة أسئلة تختص باستقلالية، ونزاهة، وموضوعية المراجع: حيث تتناول هذه المجموعة، آراء وإجابات المشاركين عن الإجراءات التي تهدف إلى التحقق من توفير مقومات الاستقلال، والنزاهة، والموضوعية، لدى المراجع اليبية اللازمة لتطبيق آلية رقابة الجودة في

بيئة المراجعة الليبية، حيث وضعت ستة أسئلة بالخصوص، وفيما يلي تحليل لإجابات المشاركين حول كل منها :

1. تحري مكتب المراجعة عن أي علاقات وظيفية أو مالية تخص الأقارب العاملين في الشركة محل المراجعة. من خلال الجدول رقم(4-12) يتضح أن ما نسبته (68.6%) من المشاركين يرون بأن إجراء تحري مكتب المراجعة عن أي علاقات وظيفية أو مالية تخص الأقارب العاملين في الشركة محل المراجعة، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة الليبية، في مقابل مانسبته (11.6%) لا يوافقون على ذلك.
2. إبلاغ المراجعين بالمكتب دورياً بسياسات المكتب وإجراءاته فيما يتعلق بالاستقلال والنزاهة والموضوعية. يتضح من الجدول رقم(4-12) أن مانسبته (90.7%) من المشاركين يرون بأن إجراء إبلاغ المراجعين بالمكتب دورياً بسياسات المكتب وإجراءاته فيما يتعلق بالاستقلال والنزاهة والموضوعية، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة الليبية، في مقابل مانسبته (4.1%) لا يوافقون على ذلك.
3. تأكيد أهمية الاستقلال ومتطلباته وأهمية الالتزام بقواعد وسلوك وآداب المهنة في الدورات التدريبية المتعلقة بالمهنة. يتضح من الجدول رقم(4-12) أن مانسبته(94.7%) من المشاركين يرون بأن إجراء تأكيد أهمية الاستقلال ومتطلباته وأهمية الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة في الدورات التدريبية المتعلقة بالمهنة، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة الليبية، في مقابل ما نسبته (1.8%) لا يوافقون على ذلك.
4. امتناع المراجع عن إبداء الرأي إذا تبين له عدم استقلاله أو عدم استقلال فريق المراجعة عن الوحدة الاقتصادية محل المراجعة. من خلال الجدول رقم(4-12) يتضح أن مانسبته (82.6%) من المشاركين يرون بأن إجراء امتناع المراجع عن إبداء الرأي إذا تبين له عدم استقلاله أو عدم استقلال فريق المراجعة عن الوحدة الاقتصادية محل المراجعة، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة الليبية، في مقابل ما نسبته(8.1%) لا يوافقون على ذلك.
5. قيام المراجع بتوثيق استقلاله واستقلال فريق المراجعة عن الوحدة الاقتصادية محل المراجعة. ويتضح من الجدول رقم(4-12) أن مانسبته (79.6%) من المشاركين يرون بأن إجراء قيام المراجع بتوثيق استقلاله واستقلال فريق المراجعة عن الوحدة الاقتصادية محل

المراجعة، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة اللببية، في مقابل ما نسبته (6.9%) لا يوافقون على ذلك.

6.مراقبة ومتابعة مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات المرتبطة والمتعلقة بمتطلبات الاستقلال والنزاهة والموضوعية من خلال الحصول على إقرارات سنوية مكتوبة من أفراد المكتب تفيد بعدم وجود لأي منهم أي مصلحة مالية أو شخصية تربطهم بالمنشأة محل المراجعة. ويتضح من الجدول رقم(4-12) أن مانسبته(68.6%) من المشاركين يرون بأن إجراء مراقبة ومتابعة مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات المرتبطة والمتعلقة بمتطلبات الاستقلال والنزاهة والموضوعية من خلال الحصول على إقرارات سنوية مكتوبة من أفراد المكتب تفيد بعدم وجود لأي منهم أي مصلحة مالية أو شخصية تربطهم بالمنشأة محل المراجعة، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة اللببية، في مقابل ما نسبته(11%) لا يوافقون على ذلك.

الجدول رقم (4-12)
مقومات الاستقلال، النزاهة، الموضوعية

غير موافق بشدة	غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		م
	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	
1.7	3	9.9	17	34	32.6	56	36.0	62	1 تحري مكتب المراجعة عن أي علاقات وظيفية أو مالية تخص الأقارب العاملين في الشركة محل المراجعة.
0	0	4.1	7	9	48.8	84	41.9	72	2 إبلاغ المراجعين بالمكتب دورياً بسياسات المكتب وإجراءاته فيما يتعلق بالاستقلال والنزاهة والموضوعية.
1.2	2	0.6	1	6	39.5	68	55.2	95	3 تأكيد أهمية الاستقلال ومتطلباته وأهمية الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة في الدورات التدريبية المتعلقة بالمهنة.
1.7	3	6.4	11	16	37.8	65	44.8	77	4 امتناع المراجع عن إبداء الرأي إذا تبين له عدم استقلاله أو عدم استقلال فريق المراجعة عن الوحدة الاقتصادية محل المراجعة.
1.7	3	5.2	9	23	49.4	85	30.2	52	5 قيام المراجع بتوثيق استقلاله واستقلال فريق المراجعة عن الوحدة الاقتصادية محل المراجعة.
2.9	5	8.1	14	35	41.3	71	27.3	47	6 مراقبة ومتابعة مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات المرتبطة والمتعلقة بمتطلبات الاستقلال والنزاهة والموضوعية من خلال الحصول على إقرارات سنوية مكتوبة من أفراد المكتب تفيد بعدم وجود لأي منهم أي مصلحة مالية أو شخصية تربطهم بالمنشأة محل المراجعة

ثانياً: مجموعة أسئلة تختص بتنمية القدرات المهنية للعاملين بالمكتب أو (إدارة فريق المراجعة): حيث تتناول هذه المجموعة، آراء و إجابات المشاركين عن الإجراءات التي تهدف إلى التحقق من توفير مقومات تنمية القدرات المهنية للعاملين بالمكتب أو (إدارة فريق المراجعة)، اللازمة لتطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة اليبينية، حيث وضعت سبعة أسئلة بالخصوص، وفيما يلي تحليل لإجابات المشاركين حول كل منها :

1. تخطيط احتياجات المكتب من الأفراد عند جميع المستويات من خلال تصميم برامج خاصة بذلك لتحقيق أهداف التعيين (التوظيف). ومن خلال الجدول رقم (4-13) يتضح أن مانسبته (90.1%) من المشاركين يرون بأن إجراء تخطيط احتياجات المكتب من الأفراد عند جميع المستويات من خلال تصميم برامج خاصة بذلك لتحقيق أهداف التعيين (التوظيف)، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة الليبية، في مقابل ما نسبته (2.3%) لا يوافقون على ذلك.

2. وضع إرشادات ومتطلبات التعليم المهني المستمر وتوصيلها للأفراد ومتابعة الالتزام بها. ومن خلال الجدول رقم (4-13) يتضح أن مانسبته (86.6%) من المشاركين يرون بأن إجراء وضع إرشادات ومتطلبات التعليم المهني المستمر وتوصيلها للأفراد ومتابعة الالتزام بها، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة الليبية، في مقابل ما نسبته (1.8%) لا يوافقون على ذلك.

3. توفير معلومات خاصة بالتطورات الحديثة بكل ما هو جديد في مجالي المحاسبة والمراجعة. ويتضح من الجدول رقم (4-13) أن مانسبته (92.4%) من المشاركين يرون بأن إجراء توفير معلومات خاصة بالتطورات الحديثة بكل ما هو جديد في مجالي المحاسبة والمراجعة، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة الليبية، في مقابل ما نسبته (2.9%) لا يوافقون على ذلك.

4. تنظيم دورات تدريبية داخل المكتب وخارجه. تبين من الجدول رقم (4-13) أن مانسبته (89%) من المشاركين يرون بأن إجراء تنظيم دورات تدريبية داخل المكتب وخارجه، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة الليبية، في مقابل ما نسبته (3.5%) لا يوافقون على ذلك.

5. تحديد التأهيل العلمي والعملية المرتبط والمطلوب لكل مستوى وظيفي. ويتبين من الجدول رقم (4-13) أن مانسبته (88.4%) من المشاركين يرون بأن إجراء تحديد التأهيل العلمي والعملية المرتبط والمطلوب لكل مستوى وظيفي، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة الليبية، في مقابل ما نسبته (1.2%) لا يوافقون على ذلك.

6. ضرورة العناية بالعنصر البشري داخل المكتب من حيث الترقيات والترفيح والحوافز. ويتضح من الجدول رقم (4-13) أن مانسبته (90.7%) من المشاركين يرون بأن إجراء ضرورة

العناية بالعنصر البشري داخل المكتب من حيث الترفيع والحوافز، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة الليبية، في مقابل ما نسبته (1.8%) لا يوافقون على ذلك.

7. تحديد المختصين بتوزيع الأفراد على مهام المراجعة المختلفة وفقاً لمؤهلات كل فرد وسنوات خبرته وتخصصه في نشاط معين. ويتضح من الجدول رقم (4-13) أن مانسبته (83.7%) من المشاركين يرون بأن إجراء تحديد المختصين بتوزيع الأفراد على مهام المراجعة المختلفة وفقاً لمؤهلات كل فرد وسنوات خبرته وتخصصه في نشاط معين، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة الليبية، في مقابل ما نسبته (2.9%) لا يوافقون على ذلك.

الجدول رقم (4-13)

مقومات تنمية القدرات المهنية للعاملين بالمكتب أو (إدارة فريق المراجعة).

م	ال	موافق بشدة		موافق		محايد		غير موافق		غير موافق بشدة	
		النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد
1	تخطيط احتياجات المكتب من الأفراد عند جميع المستويات من خلال تصميم برامج خاصة بذلك لتحقيق أهداف التعيين (التوظيف).	26.7	46	63.4	109	7.6	13	2.3	4	0	0
2	وضع إرشادات ومتطلبات التعليم المهني المستمر وتوصيلها للأفراد ومتابعة الالتزام بها.	25.0	43	61.6	106	11.6	20	1.2	2	1	0.6
3	توفير معلومات خاصة بالتطورات الحديثة بكل ما هو جديد في مجالي المحاسبة والمراجعة	46.5	80	45.9	79	4.7	8	2.9	5	0	0
4	تنظيم دورات تدريبية داخل المكتب وخارجه.	40.7	70	48.3	83	7.6	13	2.3	4	2	1.2
5	تحديد التأهيل العلمي والعملية المرتبط والمطلوب لكل مستوى وظيفي.	27.9	48	60.5	104	10.5	18	1.2	2	0	0
6	ضرورة العناية بالعنصر البشري داخل المكتب من حيث الترققات والترقيع والحوافز.	52.9	91	37.8	65	7.6	13	1.2	2	1	.6
7	تحديد المختصين بتوزيع الأفراد على مهام المراجعة المختلفة	33.1	57	50.6	87	13.4	23	2.9	5	0	0

ثالثاً: مجموعة أسئلة تختص بقبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين. حيث تتناول هذه المجموعة، آراء و إجابات المشاركين عن الإجراءات التي تهدف إلى التحقق من توفير مقومات قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين، اللازمة لتطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة الليبية، حيث وضعت خمس أسئلة بالخصوص، وفيما يلي تحليل لإجابات المشاركين حول كل منها :

1. الاستفسار من الغير(المصارف أو المؤسسات المالية الأخرى أو من أشخاص آخرين) يتعاملون مع العميل بهدف الحصول على معلومات حول العميل وإدارته. ويتبين من خلال

الجدول رقم(4-14) أن مانسبته (60.5%) من المشاركين يرون بأن إجراء الاستفسار من الغير(المصارف أو المؤسسات المالية لأخرى أو من أشخاص آخرين) يتعاملون مع العميل بهدف الحصول على معلومات حول العميل وإدارته، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة اليبية، في مقابل ما نسبته(17.5%) لا يوافقون على ذلك.

2.الاتصال بالمراجع السابق للعميل إن وجد، للحصول على معلومات عن نزاهة الإدارة، وما إذا كان هناك خلاف مع الإدارة حول المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً وإجراءات المراجعة وأموراً أخرى مشابهة وعن أسباب تغيير المراجعين. ويتبين من خلال الجدول رقم(4-14) أن مانسبته (66.3%) من المشاركين يرون بأن إجراء الاتصال بالمراجع السابق للعميل إن وجد للحصول على معلومات عن نزاهة الإدارة، وما إذا كان هناك خلاف مع الإدارة حول المبادئ المحاسبية المقبولة قبلاً عاماً وإجراءات المراجعة وأموراً أخرى مشابهة وعن أسباب تغيير المراجعين، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة اليبية، في مقابل ما نسبته(13.9%) لا يوافقون على ذلك.

3.الأخذ في الحسبان كون الإدارة ستطلب إجراءات خاصة، أو تتضمن مخاطر غير اعتيادية بمعنى آخر تحديد مدى استطاعة المكتب للقيام بعملية المراجعة للعميل. ويتضح من الجدول رقم(4-14) أن مانسبته (78.5%) من المشاركين يرون بأن إجراء الأخذ في الحسبان كون الإدارة ستطلب إجراءات خاصة، أو تتضمن مخاطر غير اعتيادية بمعنى آخر تحديد مدى استطاعة المكتب للقيام بعملية المراجعة للعميل، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة اليبية، في مقابل ما نسبته (6.4%) لا يوافقون على ذلك.

4.تقييم العملاء في نهاية فترات معينة أو عند وقوع أحداث معينة، وذلك لتحديد ما إذا كانت العلاقة مع العميل ستستمر أم لا. ويتضح من خلال الجدول رقم(4-14) أن مانسبته(78.5%) من المشاركين يرون بأن إجراء تقييم العملاء في نهاية فترات معينة أو عند وقوع أحداث معينة وذلك لتحديد ما إذا كانت العلاقة مع العميل ستستمر أم لا، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة اليبية، في مقابل ما نسبته (8.2%) لا يوافقون على ذلك.

5.تحليل الأسباب التي تؤدي إلى رفض العميل المرتقب أو إنهاء العلاقة مع العميل الحالي. ويتضح من خلال الجدول رقم(4-14) أن مانسبته (80.2%) من المشاركين يرون بأن إجراء تحليل الأسباب التي تؤدي إلى رفض العميل المرتقب أو إنهاء العلاقة مع العميل الحالي ملائم

ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة الـليبية، في مقابل ما نسبته (7%) لا يوافقون على ذلك.

رابعاً: مجموعة أسئلة تختص بالتخطيط المسبق لتوزيع مهام عملية المراجعة على فريق المراجعة أو (أداء وتنفيذ عملية المراجعة). حيث تتناول هذه المجموعة، آراء و إجابات المشاركين عن الإجراءات التي تهدف إلى التحقق من توفير مقومات التخطيط المسبق لتوزيع مهام عملية المراجعة على فريق المراجعة أو (أداء وتنفيذ عملية المراجعة)، اللازمة لتطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة اليبية، حيث وضعت سبعة أسئلة بالخصوص، وفيما يلي تحليل لإجابات المشاركين حول كل منها :

1. التخطيط لكل عملية مراجعة من حيث تحديد الأفراد المناسبين والمؤهلين وتخصيصهم على مهام المراجعة. ومن خلال الجدول رقم(4-15) يتضح أن مانسبته (96%) من المشاركين يرون بأن إجراء التخطيط لكل عملية مراجعة من حيث تحديد الأفراد المناسبين والمؤهلين وتخصيصهم على مهام المراجعة، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة الليبية، في مقابل ما نسبته(2.3%) لا يوافقون على ذلك.

2.فحص أوراق المراجعة والتقارير المالية بواسطة أشخاص مؤهلين ومتخصصين وغير مسؤولين عن عملية التنفيذ. وتبين من خلال الجدول رقم(4-15) أن مانسبته (84.3%) من المشاركين يرون بأن إجراء فحص أوراق المراجعة والتقارير المالية بواسطة أشخاص مؤهلين ومتخصصين وغير مسؤولين عن عملية التنفيذ، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة الليبية، في مقابل ما نسبته(5.8%) لا يوافقون على ذلك.

3. تحديد مهام المساعدين ووضع آلية للإشراف عليهم. ويتضح من الجدول رقم(4-15) أن مانسبته(93%) من المشاركين يرون بأن إجراء تحديد مهام المساعدين ووضع آلية للإشراف عليهم، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة الليبية، في مقابل ما نسبته (2.9%) لا يوافقون على ذلك.

4. توثيق العمل المنفذ ووضع إجراءات ملائمة لحسم اختلاف وجهات النظر المهنية بين أعضاء فريق المراجعة. ويتضح من الجدول رقم(4-15) أن مانسبته (90.1%) من المشاركين يرون بأن إجراء توثيق العمل المنفذ ووضع إجراءات ملائمة لحسم اختلاف وجهات النظر المهنية بين أعضاء فريق المراجعة، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة الليبية، في مقابل ما نسبته (2.9%) لا يوافقون على ذلك.

5.التحقق من توافر المستويات المهنية اللازمة لكل عملية مراجعة في الوقت المناسب وبالخبرة المناسبة قبل قبول مهمة المراجعة. ومن خلال الجدول رقم(4-15) يتبين أن مانسبته (86.6%) من المشاركين يرون بأن إجراء التحقق من توافر المستويات المهنية اللازمة لكل عملية مراجعة في الوقت المناسب وبالخبرة المناسبة قبل قبول مهمة المراجعة، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة الليبية، في مقابل ما نسبته(3.5%) لا يوافقون على ذلك.

6.توفير مكتبة فنية متخصصة داخل المكتب تحتوي على مراجع علمية ومصادر أخرى أساسية. ويتضح من الجدول رقم(4-15) أن مانسبته(86.6%) من المشاركين يرون بأن

إجراء توفير مكتبة فنية متخصصة داخل المكتب تحتوي على مراجع علمية ومصادر أخرى أساسية، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة الليبية، في مقابل ما نسبته (3.5%) لا يوافقون على ملائمة هذا الإجراء.

7. تحديد الحالات والمجالات التي تتطلب المشورة والمصادر المناسبة لكل حالة. ويتضح من الجدول رقم (4-15) أن مانسبته (81.9%) من المشاركين يرون بأن إجراء تحديد الحالات والمجالات التي تتطلب المشورة ومصادر المناسبة لكل حالة، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة الليبية، في مقابل ما نسبته (1.7%) لا يوافقون على ذلك.

0.6	1	6.4	11	12.8	22	62.2	107	18.0	31	تحليل الأسباب التي تؤدي إلى رفض العميل المرتقب أو إنهاء العلاقة مع العميل الحالي.	5
-----	---	-----	----	------	----	------	-----	------	----	---	---

الجدول رقم (4-15)
مقومات التخطيط المسبق لتوزيع مهام عملية المراجعة على فريق المراجعة أو (أداء وتنفيذ عملية المراجعة)

النسبة %	العدد	غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		ملاحظات	م
		النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد				
0.6	1	1.7	3	1.7	3	57.0	98	39.0	67	لتخطيط لكل عملية مراجعة من حيث تحديد الأفراد المناسبين والمؤهلين وتخصيصهم على مهام المراجعة	1
0	0	5.8	10	9.9	17	50.6	87	33.7	58	فحص أوراق المراجعة والتقارير المالية بواسطة أشخاص مؤهلين ومتخصصين وغير مسئولين عن عملية التنفيذ.	2
0.6	1	2.3	4	4.1	7	59.9	103	33.1	57	تحديد مهام المساعدين ووضع آلية للإشراف عليهم.	3
0	0	2.9	5	7.0	12	61.0	105	29.1	50	توثيق العمل المنفذ ووضع إجراءات ملائمة لحسم اختلاف جهات النظر المهنية بين أعضاء فريق المراجعة.	4

خامسا: مجموعة أسئلة تختص بالفحص المستمر لنظام رقابة الجودة أو (الرقابة والمتابعة). حيث تتناول هذه المجموعة، آراء و إجابات المشاركين عن الإجراءات التي تهدف إلى التحقق من توفير مقومات الفحص المستمر لنظام رقابة الجودة أو (الرقابة والمتابعة) اللازمة لتطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة الليبية، حيث وضعت سبعة أسئلة بالخصوص، وفيما يلي تحليل لإجابات المشاركين حول كل منها :

1.تحديد الخطوات الضرورية للتأكد من مدى الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة ومراقبة مدى ملاءمتها لظروف المكتب. ومن خلال الجدول رقم(4-16) يتضح أن مانسبته (90.1%) من المشاركين يرون بأن إجراء تحديد الخطوات الضرورية للتأكد من مدى الالتزام

بسياسات وإجراءات رقابة الجودة ومراقبة مدى ملاءمتها لظروف المكتب، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة الليبية، في مقابل ما نسبته (2.3%) لا يوافقون على ذلك.

2. شمول نطاق الفحص لجميع عناصر رقابة الجودة ولجميع الخدمات المهنية ولجميع المراجعين بالمكتب. ويتبين من الجدول رقم (4-16) أن مانسبته (80.2%) من المشاركين يرون بأن إجراء شمول نطاق الفحص لجميع عناصر رقابة الجودة ولجميع الخدمات المهنية ولجميع المراجعين بالمكتب، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة الليبية، في مقابل ما نسبته (2.3%) لا يوافقون على ذلك.

3. إعداد تقرير بنتائج الرقابة والتوصيات المقترحة وإرسالها إلى المستويات الإدارية المناسبة ومتابعة ومناقشة الإجراءات التصحيحية المنفذة. ويتضح من الجدول رقم (4-16) أن مانسبته (87.2%) من المشاركين يرون بأن إجراء إعداد تقرير بنتائج الرقابة والتوصيات المقترحة وإرسالها إلى المستويات الإدارية المناسبة ومتابعة ومناقشة لإجراءات التصحيحية المنفذة، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة الليبية، في مقابل مانسبته (1.7%) لا يوافقون على ذلك.

4. التأكد من أن الإجراءات المتعلقة بالعناصر الأخرى لرقابة الجودة (العناصر الأربعة السابقة) يتم تنفيذها بدرجة عالية من الكفاءة. ويتضح من الجدول رقم (4-16) أن مانسبته (86%) من المشاركين يرون بأن إجراء التأكد من أن الإجراءات المتعلقة بالعناصر الأخرى لرقابة الجودة (العناصر الأربعة السابقة) يتم تنفيذها بدرجة عالية من الكفاءة، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة الليبية، في مقابل ما نسبته (1.2%) لا يوافقون على ذلك.

5. توثيق نتائج الرقابة والمتابعة والاحتفاظ بها. ويتضح من الجدول رقم (4-16) أن مانسبته (87.8%) من المشاركين يرون بأن إجراء توثيق نتائج الرقابة والمتابعة والاحتفاظ بها، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة الليبية، في مقابل ما نسبته (1.8%) لا يوافقون على ذلك.

6. تحديد جهة داخلية مسؤولة عن مدى تطبيق نظام رقابة الجودة. ويتضح من الجدول رقم (4-16) أن مانسبته (78.5%) من المشاركين يرون بأن إجراء تحديد جهة داخلية مسؤولة عن مدى تطبيق نظام رقابة الجودة، ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة الليبية، في مقابل ما نسبته (3.5%) لا يوافقون على ذلك.

7. فيما يخص المهنة، تحديد جهة خارجية للتأكد من تطبيق آلية رقابة الجودة (مثل مراجعة النظراء). ويتضح من الجدول رقم (4-16) أن مانسبته (66.8%) من المشاركين يرون بأن إجراء فيما يخص المهنة، تحديد جهة خارجية للتأكد من تطبيق آلية رقابة الجودة (مثل مراجعة النظراء) ملائم ومناسب ويمكن تطبيقه في بيئة المراجعة الليبية، في مقابل ما نسبته (7%) لا يوافقون على ذلك.

1.2	2	2.3	4	9.9	17	55.2	95	31.4	54	التحقق من توافر المستويات المهنية اللازمة لكل عملية مراجعة في الوقت المناسب وبالخبرة المناسبة قبل قبول مهمة المراجعة.	5
1.2	2	2.3	4	9.9	17	61.0	105	25.6	44	توفير مكتبة فنية متخصصة داخل المكتب تحتوي على مراجع علمية ومصادر أخرى أساسية.	6
0	0	1.7	3	16.3	28	61.0	105	20.9	36	تحديد الحالات والمجالات التي تتطلب المشورة والمصادر المناسبة لكل حالة.	7

الجدول رقم (4-16)
مقومات الفحص المستمر لنظام رقابة الجودة أو (الرقابة والمتابعة).

م	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		ملاحظات
	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	
1	0	0	2.3	4	7.6	13	61.0	105	29.1	50	تحديد الخطوات الضرورية للتأكد من مدى الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة ومراقبة مدى ملائمتها لظروف المكتب.
2	0	0	2.3	4	17.4	30	58.7	101	21.5	37	شمول نطاق الفحص لجميع عناصر رقابة الجودة ولجميع الخدمات المهنية ولجميع المراجعين بالمكتب.
3	0	0	1.7	3	11	19	60.5	104	26.7	46	إعداد تقرير بنتائج الرقابة والتوصيات المقترحة وإرسالها إلى المستويات الإدارية المناسبة ومتابعة ومناقشة الإجراءات

التصحيحية المنفذة.										
0	0	1.2	2	12.8	22	59.3	102	26.7	46	4
										التأكد من أن الإجراءات المتعلقة بالعناصر الأخرى لرقابة الجودة (العناصر الأربعة السابقة) يتم تنفيذها بدرجة عالية من الكفاءة.
1.2	2	0.6	1	10.5	18	59.3	102	28.5	49	5
										توثيق نتائج الرقابة والمتابعة والاحتفاظ بها.
0.6	1	2.9	5	18.0	31	54.7	94	23.8	41	6
										تحديد جهة داخلية مسنولة عن مدى تطبيق نظام رقابة الجودة.
0.6	1	6.4	11	26.2	45	52.3	90	14.5	25	7
										فيما يخص المهنة، تحديد جهة خارجية للتأكد من تطبيق آلية رقابة الجودة (مثل مراجعة النظراء).

ثانياً:- اختبار الفرضيات:

من خلال التحليل الوصفي تم التوصل إلى نتائج مبدئية حول مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة الليبية؛ إلا أن تعميم هذه النتائج لا يتأتى إلا بعد التحقق من أن اتجاهات المشاركين حول فرضيات الدراسة ذات دلالة إحصائية أم لا، وعليه سنتناول اختبار فرضيات الدراسة باستخدام التحليل الإحصائي (t)، وذلك لتعزيز نتائج التحليل الوصفي حول مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة الليبية، ولاختبار فرضية الدراسة التي تنص على " لا يمكن تطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة الليبية " فقد تم صياغتها في شكل فرضيات صفرية وبديلة على النحو التالي:

*الفرضية الصفرية: H_0 : "تتص على" لا يمكن تطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة اللببية".

*الفرضية البديلة: H_1 : "تتص على" يمكن تطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة اللببية".

$$H_0: \mu \leq 3$$

$$H_1: \mu > 3$$

وقد تم اختبار الفرضية الرئيسية عن طريق خمس فرضيات فرعية كالتالي :

الفرضية الفرعية الأولى: "تتص على أنه" لا يمكن تطبيق مقومات الاستقلال والنزاهة و الموضوعية في بيئة المراجعة اللببية".

ولغرض اختبارها من الناحية الإحصائية تم صياغتها في شكل فرضية صفرية وبديلة

$$H_0: \mu \leq 3$$

على النحو التالي:

$$H_1: \mu > 3$$

*الفرضية الصفرية H_0 : "تتص على أنه" لا يمكن تطبيق مقومات الاستقلال والنزاهة و الموضوعية في بيئة المراجعة اللببية".

*الفرضية البديلة H_1 : "تتص على أنه" يمكن تطبيق مقومات الاستقلال والنزاهة و الموضوعية في بيئة المراجعة اللببية".

ومن خلال الجدول رقم (4-17) الذي يلخص التحليل الإحصائي تبين أن قيمة $(P=0.000)$ وهي أقل من مستوى المعنوية $(\alpha=0.05)$ ، وكذلك تبين أن قيمة (t) المحسوبة (24.630) أكبر من قيمة (t) الجدولية (1.96) ، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا يمكن تطبيق مقومات الاستقلال والنزاهة والموضوعية في بيئة المراجعة اللببية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه يمكن تطبيق مقومات الاستقلال والنزاهة والموضوعية في بيئة المراجعة اللببية.

الفرضية الفرعية الثانية: "تتص على أنه" لا يمكن تطبيق مقومات تنمية القدرات المهنية للعاملين بالمكتب أو (إدارة فريق المراجعة) في بيئة المراجعة اللببية".

ولأجل اختبار الفرضية الفرعية الثانية تم صياغتها في شكل فرضية صفرية وبديلة:

$$H_0: \mu \leq 3$$

$$H_1: \mu > 3$$

*الفرضية الصفرية " H_0 ": تنص على أنه " لا يمكن تطبيق مقومات تنمية القدرات المهنية للعاملين بالمكتب أو (إدارة فريق المراجعة) في بيئة المراجعة اللببية " .

*الفرضية البديلة " H_1 ": تنص على أنه "يمكن تطبيق مقومات تنمية القدرات المهنية للعاملين بالمكتب أو (إدارة فريق المراجعة) في بيئة المراجعة اللببية " .

من خلال الجدول رقم (4-17) تبين أن قيمة ($P=0.000$) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$)، كما تبين أن قيمة (t) المحسوبة (32.296) أكبر من قيمة (t) الجدولية (1.96) وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا يمكن تطبيق مقومات تنمية القدرات المهنية للعاملين بالمكتب أو (إدارة فريق المراجعة) في بيئة المراجعة اللببية، لصالح الفرضية البديلة أي يمكن تطبيق مقومات تنمية القدرات المهنية للعاملين بالمكتب أو (إدارة فريق المراجعة) في بيئة المراجعة اللببية.

الجدول رقم (4-17)

نتائج اختبار (t) للمتغيرات المتعلقة بالدراسة

مقارنة المتوسط النظري بمتوسط العينة باستخدام (t)					م البيان
المتوسط النظري	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة (t) المحسوبة	قيمة P	

1	يمكن تطبيق مقومات الاستقلال والنزاهة والموضوعية في بيئة المراجعة الليبية	3	4.1124	.59232	24.630	.000
2	يمكن تطبيق مقومات تنمية القدرات المهنية للعاملين بالمكتب أو (أداء فريق المراجعة) في بيئة المراجعة الليبية	3	4.2218	.49614	32.296	.000
3	يمكن تطبيق مقومات قبول عميل المراجعة في بيئة المراجعة	3	3.8023	.64780	16.243	.000
4	يمكن تطبيق مقومات التخطيط المسبق لتوزيع مهام عملية المراجعة على فريق العمل أو (أداء وتنفيذ عملية المراجعة) في بيئة المراجعة الليبية	3	4.1503	.48716	30.968	.000
5	يمكن تطبيق مقومات الفحص المستمر لنظام رقابة الجودة أو (الرقابة والمتابعة) في بيئة المراجعة الليبية	3	4.0365	.53012	25.643	.000

الفرضية الفرعية الثالثة: تنص على أنه " لا يمكن تطبيق مقومات قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين في بيئة المراجعة الليبية".

ولأجل اختبار الفرضية الفرعية الثالثة تم صياغتها في شكل فرضية صفرية وبديلة :

$$H_0: \mu \leq 3$$

$$H_1: \mu > 3$$

*الفرضية الصفرية "H₀": تنص على أنه " لا يمكن تطبيق مقومات قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين في بيئة المراجعة الليبية ".

*الفرضية البديلة "H₁": تنص على أنه "يمكن تطبيق مقومات قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين في بيئة المراجعة الليبية".

من خلال الجدول رقم (4-17) تبين أن قيمة (P=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) كما تبين أن قيمة (t) المحسوبة (16.243) أكبر من قيمة (t) الجدولية (1.96) وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا يمكن تطبيق مقومات قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين في بيئة المراجعة الليبية، لصالح الفرضية البديلة أي إمكانية تطبيق مقومات قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين في بيئة المراجعة الليبية.

الفرضية الفرعية الرابعة: تنص على أنه " لا يمكن تطبيق مقومات التخطيط المسبق لتوزيع مهام عملية المراجعة على فريق العمل أو (أداء وتنفيذ عملية المراجعة) في بيئة المراجعة الليبية".

ولأجل اختبار الفرضية الفرعية الرابعة فقد تم صياغتها في شكل فرضية صفرية وأخرى بديلة:

$$H_0: \mu \leq 3$$

$$H_1: \mu > 3$$

* الفرضية الصفرية "H₀": تنص على أنه " لا يمكن تطبيق مقومات التخطيط المسبق لتوزيع مهام عملية المراجعة على فريق العمل أو (أداء وتنفيذ عملية المراجعة) في بيئة المراجعة الليبية".

* الفرضية البديلة "H₁": تنص على أنه " يمكن تطبيق مقومات التخطيط المسبق لتوزيع مهام عملية المراجعة على فريق العمل أو (أداء وتنفيذ عملية المراجعة) في بيئة المراجعة الليبية".

من خلال الجدول رقم (4-17) تبين أن قيمة (P=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) كما تبين أن قيمة (t) المحسوبة (30.968) أكبر من قيمة (t) الجدولية (1.96) وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا يمكن تطبيق مقومات التخطيط المسبق لتوزيع مهام عملية المراجعة على فريق العمل أو (أداء وتنفيذ عملية المراجعة) في بيئة المراجعة

الليبية، لصالح الفرضية البديلة أي إمكانية تطبيق مقومات التخطيط المسبق لتوزيع مهام عملية المراجعة على فريق العمل في بيئة المراجعة الليبية.

الفرضية الفرعية الخامسة: تنص على أنه "لا يمكن تطبيق مقومات الفحص المستمر لنظام رقابة الجودة أو (الرقابة والمتابعة) في بيئة المراجعة الليبية".

ولأجل اختبار الفرضية الفرعية الرابعة فقد تم صياغتها في شكل فرضية صفرية وأخرى بديلة:

$$H_0: \mu \leq 3$$

$$H_1: \mu > 3$$

***الفرضية الصفرية** "H₀": تنص على أنه "لا يمكن تطبيق مقومات الفحص المستمر لنظام رقابة الجودة أو (الرقابة والمتابعة) في بيئة المراجعة الليبية".

***الفرضية البديلة** "H₁": تنص على أنه "يمكن تطبيق مقومات الفحص المستمر لنظام رقابة الجودة أو (الرقابة والمتابعة) في بيئة المراجعة الليبية".

من خلال الجدول رقم (4-17) تبين أن قيمة (P=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$) كما تبين إن قيمة (t) المحسوبة (25.643) أكبر من قيمة (t) الجدولية (1.96) وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية التي تنص على أنه لا يمكن تطبيق مقومات الفحص المستمر لنظام رقابة الجودة أو (الرقابة والمتابعة) في بيئة المراجعة الليبية، لصالح الفرضية البديلة والتي تنص على أنه يمكن تطبيق مقومات الفحص المستمر لنظام رقابة الجودة أو (الرقابة والمتابعة) في بيئة المراجعة الليبية.

وعليه يمكن تلخيص اختبار الفرضيات في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-18)

نتائج اختبار الفرضيات

الفرضية	(P)	α	النتيجة
الفرضية الأولى	0.000	0.05	رفض الفرضية الصفرية
الفرضية الثانية	0.000	0.05	رفض الفرضية الصفرية
الفرضية الثالثة	0.000	0.05	رفض الفرضية الصفرية
الفرضية الرابعة	0.000	0.05	رفض الفرضية الصفرية
الفرضية الخامسة	0.000	0.05	رفض الفرضية الصفرية

من الجدول رقم (4-18) يتبين بأنه تم رفض جميع الفرضيات الفرعية، وعليه ترفض الفرضية الصفرية الرئيسية والتي تنص على أنه "لا يمكن تطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة اللببية لصالح الفرضية البديلة، أي أن آلية رقابة الجودة يمكن تطبيقها في بيئة المراجعة اللببية.

المبحث الثالث

النتائج

والتوصيات

أولاً:- النتائج:

1- فيما يتعلق بمقومات الاستقلال، النزاهة، الموضوعية: يتبين من تحليل نتائج الدراسة أن جميع الإجراءات والسياسات، فيما يتعلق بالاستقلال والنزاهة والموضوعية، ملائمة ومناسبة ويمكن تطبيقها في بيئة المراجعة الليبية.

2- فيما يتعلق بمقومات تنمية القدرات المهنية للعاملين بالمكتب أو (إدارة فريق المراجعة): يتبين من تحليل نتائج الدراسة أن جميع الإجراءات والسياسات، فيما يتعلق بتنمية القدرات المهنية للعاملين بالمكتب أو (إدارة فريق المراجعة)، ملائمة ومناسبة ويمكن تطبيقها في بيئة المراجعة الليبية.

3- فيما يتعلق بمقومات قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين: يتبين من تحليل نتائج الدراسة أن جميع الإجراءات والسياسات، التي تتعلق بقبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين، ملائمة ومناسبة ويمكن تطبيقها في بيئة المراجعة الليبية.

4- فيما يتعلق بمقومات التخطيط المسبق لتوزيع مهام عملية المراجعة على فريق المراجعة أو (أداء وتنفيذ عملية المراجعة): يتبين من تحليل نتائج الدراسة أن جميع الإجراءات والسياسات، التي تتعلق بالتخطيط المسبق لتوزيع مهام عملية المراجعة على فريق المراجعة أو (أداء وتنفيذ عملية المراجعة)، ملائمة ومناسبة ويمكن تطبيقها في بيئة المراجعة الليبية.

5- فيما يتعلق بمقومات الفحص المستمر لنظام رقابة الجودة أو (الرقابة والمتابعة): يتبين من تحليل نتائج الدراسة أن جميع الإجراءات والسياسات، التي تتعلق بالفحص المستمر لنظام رقابة الجودة أو (الرقابة والمتابعة)، ملائمة ومناسبة ويمكن تطبيقها في بيئة المراجعة الليبية.

ثانياً:- التوصيات:

1. أن تعمل النقابة العامة للمحاسبين والمراجعين الليبيين على توعية المُراجعين بأهمية رقابة الجودة في تحقيق أهداف المراجعة، وتعريفهم بمزاياها.
2. إجراء البحوث والدراسات في تحليل التكلفة مع العائد لرقابة جودة الأداء المهني في المراجعة.
3. إجراء البحوث والدراسات حول أثر العوامل النفسية والاجتماعية على مستوي جودة الأداء المهني في المراجعة.
4. يوصى الباحث المنظمات المعينة والمسؤولة عن رعاية المهنة (نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين) بالتعاون مع وزارة الاقتصاد بالعمل على إعادة تنظيم المهنة في ليبيا وإنشاء جهة مهنية عليا تقوم بما يلي:-
 - أ. تطوير معايير المحاسبة والمراجعة، وإلزام مكاتب المراجعة بها.
 - ب. إلزام مكاتب المراجعة العاملة في ليبيا بتطبيق نظام الرقابة على جودة الأداء.
 - ج. تطوير قواعد السلوك المهني مع ملاحظة أن تتضمن توقيع العقوبات على المراجعين الأفراد، ومكاتب المراجعة المخالفة.
5. يوصى الباحث أقسام المحاسبة والمراجعة بكليات الاقتصاد الليبية، بأن تعمل على تطوير التعليم المحاسبي وهيكل المعرفة الأساسية في المحاسبة والمراجعة بما يساعد على الإلمام بالتطورات الجديدة في هذا المجال، وخاصة التطورات في معايير المحاسبة والمراجعة وكيفية تطبيقها في الحياة العملية.
6. ضرورة إدخال نص تشريعي يمنع مكاتب المراجعة من تقديم خدمات بخلاف المراجعة لنفس عميل المراجعة وأن يتم ذلك بواسطة مكتب مراجعة آخر، لتدعيم والمحافظة على استقلال المكتب.
7. نظراً لأن الرقابة على جودة المراجعة أصبحت هدفاً رئيسياً ينبغي أن تسعى التنظيمات المهنية نحو تحقيقه ضماناً للوفاء برغبات وتوقعات المستفيدين من خدمات المهنة، ونظراً لأنه لا يمكن فرض الرقابة على الجودة إلا من خلال تنظيم شامل للمهنة، لذا فإن الباحث يوصي بضرورة إعادة النظر في التنظيم الحالي للمهنة الليبية، حيث إن

التنظيم لم يعد مسابراً للتطورات في الظروف البيئية المحيطة بالمهنة ولم يعد محققاً لكل رغبات المستفيدين من خدمات المراجعة ولا ينطوي على أية قواعد تتعلق بفرض الرقابة على جودة الأداء ويقترح الباحث في هذا الصدد أن يتم إجراء تعديلات جذرية في القوانين واللوائح المنظمة لمهنة المراجعة ضماناً للوفاء بهذه الأهداف.

ملاحق الدراسة



جامعة بنغازي

كلية الاقتصاد

"بسم الله الرحمن الرحيم"

قسم الدراسات العليا

قسم المحاسبة

الأخوة/ المراجعين

تحية طيبة وبعد،،،

تضمنت معايير وإرشادات المراجعة في معظم الدول المتقدمة، معايير خاصة بالرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة وقامت كل دولة بإتباع الأساليب والإجراءات الرقابية التي تتناسب مع ظروفها للوقوف على مدى تطابق أو عدم تطابق الأداء الفعلي بتلك المكاتب لنظم ومستويات جودة الأداء المهني.

ومن هذا المنطلق يقوم الباحث بإعداد دراسة ميدانية عن "مدى إمكانية تطبيق آلية رقابة الجودة في بيئة المراجعة الليبية"، لاستكمال متطلبات درجة "الماجستير" في المحاسبة.

معايير الرقابة على جودة الأداء المهني التي أصدرتها مجامع المحاسبين القانونيين في الدول المتقدمة، اشتملت على المعايير التالية:-

1. الاستقلال، النزاهة، الموضوعية.

2. إدارة فريق المراجعة.

3. قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين.

4. أداءه وتنفيذ عملية المراجعة.

5. الرقابة والمتابعة.

وهذا ويأمل الباحث من خلال استطلاع آرائكم الاستفادة من إجاباتكم على الأسئلة الواردة بهذه الاستمارة وأثر ذلك على نتائج هذه الدراسة. لأن مشاركتكم الايجابية والفعالة سيكون لها دور هام في تحقيق أهداف هذه الرسالة.

وأخيراً نأمل منكم المشاركة الفاعلة في الإجابة علي الاستبيان المرفق بكل دقة وموضوعية، علماً بأن ماتقدمونه من معلومات سوف يحاط بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

والسنة نشكركم سلفاً علي حسن تعاونكم -ام

الباحث

عليكم ورحمة الله وبركاته

عماد عبد الله البرغثي

القسم الأول: معلومات خاصة عن المشاركين:

الرجاء وضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة لكل عبارة من العبارات الآتية، أو ملء الفراغ المناسب حسب الأحوال .

1- المؤهل العلمي للمشارك :

() دكتوراه محاسبة () ماجستير محاسبة

() بكالوريوس محاسبة () أخرى، أذكرها.....

2- المركز الوظيفي للمشارك داخل مكتب المراجعة.

() صاحب المكتب () شريك بالمكتب () أخرى،
أذكرها.....

3- عدد سنوات الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة.

() أقل من 4 سنوات () 4 سنوات وأقل من 12 سنة

() 12 سنة وأقل من 20 سنة () من 20 سنة فأكثر

4- تاريخ بداية المكتب لمزاولة المهنة.....

5- التفرغ لمزاولة المهنة.

() متفرغ بالكامل () متفرغ جزئياً () غير
متفرغ

6- هل تصلكم مجلات ونشرات محاسبية؟

() باستمرار () تصل ولكن غير مستمرة () لاتصل

7- ماهو دوركم في عملية المراجعة؟

عدد المراجعات التي قمت فيها بدور رئيسي(.....).

عدد المراجعات التي قمت فيها بدور ثانوي(.....).

8- الخدمات التي يقدمها مكتبكم(يمكن اختيار أكثر من إجابة).

() المراجعة فقط () مسك الدفاتر وإعداد القوائم المالية

() إعداد الإقرارات الضريبية () تقديم الخدمات الاستشارية

() أخرى (يرجى التحديد)-----

9- إذا تعددت الإجابات في رقم (8) فما هي الخدمات التي تقدم لنفس العميل؟(يمكن اختيار أكثر من إجابة).

() المراجعة فقط () مسك الدفاتر وإعداد القوائم المالية

() إعداد الإقرارات الضريبية () تقديم الخدمات الاستشارية

() أخرى (يرجى التحديد)-----

القسم الثاني: معلومات عن مقومات معايير رقابة جودة المراجعة.

يرجى اختيار الإجابة المناسبة بوضع علامة (√) في المربع المخصص لذلك.

§ إلى أي مدى ترى بأن الإجراءات التالية ملائمة ومناسبة ويمكن تطبيقها في بيئة المراجعة اليبية.

أولاً: فيما يتعلق بمقومات الاستقلال، النزاهة، الموضوعية.

1- تحري مكتب المراجعة عن أي علاقات وظيفية أو مالية تخص الأقارب العاملين في الشركة محل المراجعة.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

2- إبلاغ المراجعين بالمكتب دورياً بسياسات المكتب وإجراءاته فيما يتعلق بالاستقلال والنزاهة والموضوعية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

3- تأكيد أهمية الاستقلال ومتطلباته وأهمية الالتزام بقواعد سلوك وآداب المهنة في الدورات التدريبية المتعلقة بالمهنة.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

4- امتناع المراجع عن إبداء الرأي إذا تبين له عدم استقلاله أو عدم استقلال فريق المراجعة عن الوحدة الاقتصادية محل المراجعة.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

5- قيام المراجع بتوثيق استقلاله واستقلال فريق المراجعة عن الوحدة الاقتصادية محل المراجعة.

بشدة موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

6- مراقبة ومتابعة مدى الألتزام بالسياسات والإجراءات المرتبطة والمتعلقة بالمتطلبات الاستقلال والنزاهة والموضوعية من خلال الحصول على إقرارات سنوية مكتوبة من أفراد المكتب تفيد بعدم وجود لأي منهم أي مصلحة مالية أو شخصية تربطهم بالمنشأة محل المراجعة.

بشدة موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

ثانياً: فيما يتعلق بمقومات تنمية القدرات المهنية للعاملين بالمكتب أو (إدارة فريق المراجعة).

1- تخطيط احتياجات المكتب من الأفراد عند جميع المستويات من خلال تصميم برامج خاصة بذلك لتحقيق أهداف التعيين (التوظيف).

بشدة موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

2- وضع إرشادات ومتطلبات التعليم المهني المستمر وتوصيلها للأفراد ومتابعة الألتزام بها.

بشدة موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

3- توفير معلومات خاصة بالتطورات الحديثة بكل ما هو جديد في مجالي المحاسبة والمراجعة.

بشدة موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

4- تنظيم دورات تدريبية داخل المكتب وخارجه.

بشدة موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

5- تحديد التأهيل العلمي والعملية المرتبط والمطلوب لكل مستوى وظيفي.

بشدة موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

6- ضرورة العناية بالعنصر البشري داخل المكتب من حيث الترقيات والترفيه والحوافز.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

بشدة

7- تحديد المختصين بتوزيع الأفراد على مهام المراجعة المختلفة وفقاً لمؤهلات كل فرد وسنوات خبرته وتخصصه في نشاط معين.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

بشدة

ثالثاً: فيما يتعلق بمقومات قبول عملاء جدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين.

1- الاستفسار من الغير(المصارف أو المؤسسات المالية لأخرى أو من أشخاص آخرين) يتعاملون مع العميل بهدف الحصول على معلومات حول العميل وإدارته.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

بشدة

2- الاتصال بالمراجع السابق للعميل إن وجد، للحصول على معلومات عن نزاهة الإدارة، وما إذا كان هناك خلاف مع الإدارة حول المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وإجراءات المراجعة وأمور أخرى مشابهة وعن أسباب تغيير المراجعين.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

بشدة

3- الأخذ في الحسبان كون الإدارة ستطلب إجراءات خاصة، أو تتضمن مخاطر غير اعتيادية بمعنى آخر تحديد مدى استطاعة المكتب للقيام بعملية المراجعة للعميل.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

بشدة

4- تقييم العملاء في نهاية فترات معينة أو عند وقوع أحداث معينة، وذلك لتحديد ما إذا كانت العلاقة مع العميل ستستمر أم لا.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

بشدة

5- تحليل الأسباب التي تؤدي إلى رفض عميل المرتقب أو إنهاء العلاقة مع عميل الحالي.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

بشدة

رابعاً: فيما يتعلق بمقومات التخطيط المسبق لتوزيع مهام عملية المراجعة علي فريق المراجعة أو (أداء وتنفيذ عملية المراجعة) :

1-التخطيط لكل عملية مراجعة من حيث تحديد الأفراد المناسبين والمؤهلين وتخصيصهم على مهام المراجعة.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

بشدة

2- فحص أوراق المراجعة والتقارير المالية بواسطة أشخاص مؤهلين ومتخصصين وغير مسئولين عن عملية التنفيذ.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

بشدة

3-تحديد مهام المساعدين ووضع آلية للإشراف عليهم.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

بشدة

4- توثيق العمل المنفذ ووضع إجراءات ملائمة لحسم اختلاف وجهات النظر المهنية بين أعضاء فريق المراجعة.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

بشدة

5- التحقق من توافر المستويات المهنية اللازمة لكل عملية مراجعة في الوقت المناسب وبالخبرة المناسبة قبل قبول مهمة المراجعة.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

بشدة

6- توفير مكتبة فنية متخصصة داخل المكتب تحتوي على مراجع علمية ومصادر أخرى أساسية.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

7- تحديد الحالات والمجالات التي تتطلب المشورة ومصادر المناسبة لكل حالة.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

خامساً: فيما يتعلق بمقومات الفحص المستمر لنظام رقابة الجودة أو (الرقابة والمتابعة) .

1-تحديد الخطوات الضرورية للتأكد من مدى الالتزام بسياسات وإجراءات رقابة الجودة ومراقبة مدى ملاءمتها لظروف المكتب.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

2- شمول نطاق الفحص لجميع عناصر رقابة الجودة ولجميع الخدمات المهنية ولجميع المراجعين بالمكتب.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

3- إعداد تقرير بنتائج الرقابة والتوصيات المقترحة وإرسالها إلى المستويات الإدارية المناسبة ومتابعة ومناقشة لإجراءات التصحيحية المنفذة.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

4- التأكد من أن الإجراءات المتعلقة بالعناصر لأخرى لرقابة الجودة(العناصر الأربعة السابقة) يتم تنفيذها بدرجة عالية من الكفاءة.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق

5- توثيق نتائج الرقابة والمتابعة واحتفاظ بها.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

6- تحديد جهة داخلية مسؤولة عن مدى تطبيق نظام رقابة الجودة.

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

7- فيما يخص المهنة، تحديد جهة خارجية للتأكد من تطبيق آلية رقابة الجودة (مثل مراجعة النظراء).

موافق بشدة موافق محايد غير موافق غير موافق بشدة

والله الموفق

والسلام عليكم ورحمة الله وبركاته

_____ لام

قائمة المراجع

أولاً: الكتب:

- انيز، الفن و لوبك، جميس، "المراجعة مدخل متكامل"، تعريب محمد محمد عبد القادر الوسيطى وأحمد حامد حجاج، الرياض، دار المريخ، 2002.
- القاضي، حسين و دحدوح، حسين، "أساسيات التدقيق فى ظل المعايير الأمريكية والدولية"، مؤسسة الوراق عمان، الطبعة الأولى، 1999.
- القباني، ثناء علي، "المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- الناغى، محمود السيد، "دراسات فى المعايير الدولية للمراجعة، تحليل وإطار التطبيق"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع - المنصورة، الطبعة الأولى، 2000.
- توماس، وليم و هنكى، امرسون، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، ترجمة أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، الرياض، دار المريخ للنشر، 2003.
- جمعة، أحمد حلمي، " المدخل إلى التدقيق الحديث"، دار صفاء للنشر والتوزيع عمان، الطبعة الثانية، 2005.
- دحدوح، حسين أحمد و القاضي، حسين يوسف، "مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العلمية"، الجزء الأول، دار الثقافة، 2009.
- سواد، زاهرة عاطف، "مراجعة الحسابات والتدقيق"، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى 2009.
- عبد الوهاب، إبراهيم طه، "المراجعة النظرية العلمية والممارسة المهنية"، جامعة المنصورة، كلية التجارة قسم المحاسبة، 2004.
- علي، عبد الوهاب نصر و شحاته، شحاته السيد، "مراجعة حسابات البنوك التجارية والشركات العاملة فى مجال الأوراق المالية وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة والتأكد المهني"، الدار الجامعية الإسكندرية، 2008.
- علي، عبد الوهاب نصر، "موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية"، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.
- علي، عبد الوهاب نصر، "موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفقاً لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية"، الجزء الرابع، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.
- غالى، جورج دانيال، "تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة" الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003.
- لطفي، أمين السيد أحمد، "التطورات الحديثة فى المراجعة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

- لطفي، أمين السيد أحمد، "دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد"، الدار الجامعية الإسكندرية 2007.
- لطفي، أمين السيد أحمد، "مراجعات مختلفة لأغراض مختلفة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- لطفي، أمين السيد، "مسئوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية الخاطئة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- محفوظ، ظاهرة الكلالدة، "أساليب البحث العلمي"، دار زهران، الأردن، 1999.
- هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، "معايير المراجعة"، بدون ناشر، 2003.

ثانياً: الدوريات:

- إبراهيم، محمد بهاء الدين، "مدخل مقترح لتحديد المتغيرات التي تؤثر على قياس جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية مع التطبيق على قطاع مكاتب المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية"، مجلة البحوث التجارية، العدد الثاني، يوليو، 2008.
- أحمد، محمد الرملي، "دور لجان المراجعة في زيادة كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية دراسة ميدانية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، العدد الثاني، 2001.
- الحميد، عبد الرحمن إبراهيم، "خصائص جودة المراجعة المالية دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية"، مجلة الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، مجلد 35، العدد الثالث، 1995.
- الصباغ، أحمد عبد المولى، "رقابة الجودة على عمليات المراجعة وأسلوب الفحص بواسطة النظراء"، المجلة العلمية لدراسات في المال والأعمال، جامعة القاهرة، كلية المحاسبة، العدد الثالث، 1993.
- النوايسة، محمد حسين، "العوامل المؤثرة على جودة مراجعة الحسابات"، دراسة ميدانية من وجهة نظر مراجعي الحسابات الخارجيين في الأردن"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد الثالث المجلد الثاني، 2006.
- باعجاجة، سالم سعيد، "جودة أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة بالمملكة العربية السعودية، دراسة تطبيقية"، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، العدد الأول، 2007.

- حلمي، فائزة محمود، "مراجعة النظر لمكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر كأداة رقابية لتحسين جودة الأداء المهني، دراسة ميدانية استطلاعية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثالث 1997.
- دهمش، رلي نعيم، "رقابة الجودة في تدقيق الحسابات مفهومها.. وأهميتها"، المحاسب القانوني العربي العدد 95، آذار - نيسان، 1996.
- راضي، محمد سامي، "الخصائص المحددة لجودة المراجعة"، مجلة أفاق جديدة، العدد الثاني 1998.
- عبدالمنعم، هيثم احمد حسين، "اتجاهات تطوير معايير الرقابة على جودة المراجعة"، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد الثاني والعشرون، 2004.
- عوض، أمال محمد محمد، "الاختيار التكيفي لاستراتيجيات قياس وضبط مخاطر الأعمال وتأثيره على جودة الأداء المهني للمراجع"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، العدد الأول، 2005.
- مبارك، الرفاعي إبراهيم، "تحليل العوامل المؤثرة على جودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، الملحق الثاني، 2000.
- مجاهد، إيمان أحمد أمين، "مدخل مقترح لتقييم جودة أداء المراجعة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثالث والرابع، 2001.
- محمد، ثناء عطية فراج و إبراهيم، أمال محمد كمال، "نحو إطار لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة والرقابة عليها"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، كلية التجارة المجلد الثامن عشر العدد الرابع، 1994.
- مصقع، محمد أحمد أحمد، "أهمية التعليم المهني المستمر للمراجع الخارجي في الجمهورية اليمنية في ظل ما تشهده المهنة من تحديات معاصرة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، الجزء الأول العدد الثالث، 2010.

ثالثاً: الرسائل العلمية:

- أحمد، عادل عبدالرحمن، "دراسة تحليلية وتطبيقية لنظام الرقابة على جودة عملية المراجعة"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، 1999.

- أحمد، أحمد أنيس، "العلاقة بين المسؤولية القانونية لمراجعي الحسابات وجودة عملية المراجعة وقرارات مستخدمى القوائم المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2005.
- أميرهم، جيهان عادل ناجي، "مدخل مقترح لتقييم جودة المراجعة لترشيد الأداء المهني للمراجعين" رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة ببورسعيد، 2001.
- الحفناوى، هبة محمد مصطفى، "تقييم مدى كفاية ضمانات ودعائم استقلال مراجع الحسابات فى ظل التحولات الاقتصادية الجارية فى جمهورية مصر العربية"، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة حلوان كلية التجارة، قسم المحاسبة، 2002.
- الدراجي، عبد السلام محمد، "تقييم جودة خدمات مكاتب المراجعة فى ليبيا"، رسالة ماجستير غير منشورة جامعة بنغازي، كلية الاقتصاد، 1998.
- الزغبي، شبيب راشد شبيب، "القياس الكمي لمحددات حياد المراجع بهدف تضيق فجوة الجودة فى المراجعة بالتطبيق على دولة الكويت"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قناة السويس كلية التجارة ببورسعيد، قسم المحاسبة، 2004.
- الزمر، عماد سعيد زكي، "دراسة تحليلية تطبيقية لمدى تأثير العلاقات الوكالية فى الطلب على جودة المراجعة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، 1998.
- الفيتوري، نجاته الصديق، "أثر بعض العوامل على جودة أداء مكاتب المراجعة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بنغازي، كلية الاقتصاد، 2007.
- النعمي، نجاته الصديق، "العوامل المؤثرة على جودة أداء مكاتب المراجعة فى ليبيا"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بنغازي، كلية الاقتصاد، 2007.
- الوكيل، حسام السعيد، "تقييم أساليب الرقابة على جودة أداء عملية المراجعة بجمهورية مصر العربية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة حلوان، كلية التجارة، 2004.
- بدر، عصام علي فرج، "الإطار العام لقياس وتطوير جودة أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، 2001.
- بديري، زينب محمود محمد، "مدخل مقترح لأداء مراجعة النظير بهدف تحسين مستوى جودة أداء عملية المراجعة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، 2005.

- بلال، محمد سمير عبد الرؤوف، "دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في جودة المراجعة والرقابة عليها مع تطبيق خاص على الممارسة المهنية في جمهورية مصر العربية"، رسالة دكتوراه غير منشورة جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، قسم المحاسبة، 1997.
- حسن، عمرو عبد الفتاح صالح، "إطار مقترح لتطوير الرقابة على الجودة النوعية لأداء مراقب الحسابات في ظل الاتجاهات الحديثة للمراجعة"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة قناة السويس كلية التجارة بالإسماعيلية، قسم المحاسبة، 2005.
- دهمش، رلي نعيم، "مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب مراجعة الحسابات في الأردن، دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، 1999.
- رحيل، خالد محمد، "استخدام أسلوب مراجعة النظير بهدف تحسين جودة خدمات المراجعة في ليبيا"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بنغازي، كلية الاقتصاد، 2004.
- شلبي، عبده علي، "أثر الخبرة المهنية للمراجع الخارجي على جودة المراجعة بجمهورية مصر العربية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال، قسم المحاسبة 2008.
- صداقة، زينب رجب، "إدراك المراجع الخارجي الليبي للحدود الفاصلة بين تقارير المراجعة وعلاقته بمقوماته الشخصية وأثره على جودة المراجعة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بنغازي، كلية الاقتصاد، 2006.
- عشاوي، كامل السيد احمد، "مدخل التوصيل الفعال كأساس لتضييق فجوة التوقعات في المراجعة"، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، 1999.
- علي، عبير كمال الدين حنفي، "قياس أثر عوامل البيئة الخارجية على جودة المراجعة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الزقازيق - فرع بنها، كلية التجارة، قسم المحاسبة، 2005.
- عيسي، عارف محمود كامل، "أثر جودة عملية المراجعة على قدرة الإدارة على التطويع المصطنع للأرباح في منظمات الأعمال المصرية، دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة، كلية التجارة، 2009.
- محمد، سامي حسن علي، "نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 2003.
- موسى، علي محمد، "استقلالية المراجع الخارجي بين النظرية والممارسة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة بنغازي، كلية الاقتصاد، 1992.

- مؤمن، شريف محمد لطفي، "مدخل المراجعة اللاحقة للنظير بهدف تقييم الأداء الخدمي لمراجع الحسابات"، دراسة تحليلية ميدانية، رسالة ماجستير في محاسبة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة ببورسعيد، 2005.

رابعاً: الدراسات والأبحاث والمؤتمرات:

- بن غربية، سالم و كبلان، عبد السلام و بالخير، أحمد، "دراسة معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في الجماهيرية"، منشورات مركز بحوث العلوم الاقتصادية، بنغازي، 1987.
- حسنين، طارق محمد و قطب، أحمد سباعي، "تحو إطار للعوامل والمتغيرات المؤثرة في قياس جودة مراجعة الحسابات"، بحث مقدم إلى مؤتمر مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة، جامعة القاهرة كلية التجارة مارس، 2003.
- سلامه، عمرو عزت، وآخرون، "مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في عالم متغير"، بحث مقدم إلى المؤتمر السنوي، جامعة القاهرة، كلية التجارة، الأربعاء 15 يونيو، 2005.

Abstract

Though accounting and auditing professions are basic requirement they cannot be achieved unless their members had a true craving for uplifting their quality. The need for quality control of the profession performance was a result of continuous change of accounting requirements and business environment. The important role that audit plays for financial statements users relies in reposting their trust in those statements. This trust, however, can only be achieved by well performance of auditing process and auditors' commitment. On the other hand performance control standards would protect beneficiaries from both underperformance and external interference in the profession affairs.

The main goal of current study was learning about the applicability of quality control mechanism in Libyan auditing environment. This objective was approached through identifying the elements of audit quality control in Libyan external auditing firms; recognizing the content of Libyan legislation in terms of audit quality control; verifying Libyan auditor's awareness of these control criteria; and finally demonstrating more interest in quality control programs and their role in enhancing the service of auditing function.

The study has adopted an 'inductive-deductive' method by reviewing the literature to formulate the main and sub-hypotheses. Statistics was utilized as a tool of collecting the basic data (a questionnaire) from a sample consisted of 200 chartered external auditors in Tripoli and Benghazi cities. Then data was analyzed using t-test to verify the hypotheses.

The descriptive analysis of collected data has revealed the main following outcomes:

It has been revealed that all procedures and policies were adequate and applicable in Libyan environment for components of:

- 1- In terms of independence, integrity, and objectivity components, it has been revealed that all procedures and policies were adequate and applicable in Libyan environment.

2- In terms of [for] development of professional capabilities of auditing team (auditing team management), it has been revealed that all procedures and policies were adequate and applicable in Libyan environment.

3- In terms of [as to] accepting new clients and keeping the relationship with current clients, it has been revealed that all procedures and policies were adequate and applicable in Libyan environment.

4- In terms of pre-planned of distributing audit tasks on auditing staff (performance of auditing process), it has been revealed that all procedures and policies were adequate and applicable in Libyan environment.

5- In terms of continuous examination of quality control system (monitoring and following up) , it has been revealed that all procedures and policies were adequate and applicable in Libyan environment.

In light of the study outcomes, a number of recommendations can be articulated of which the following are most important ones:

1. Libyan accountants and auditors association has to make its members aware of the importance quality control in achieving the audit objectives and realizing its advantages.

2. Those organizations charged with the profession protection (such as Libyan accountants and auditors association) are highly recommended to cooperate with economic ministry in terms of reorganizing the profession and establishing an occupational body concerns with:

a- Development of compulsory accounting and auditing standards;

b- Binding audit firms to apply quality control system; and

c- Developing code of conduct that includes penalties for non compliant auditors or organizations.

3. Accounting and auditing departments in economics faculties should improve accounting education and reconsider the fundamental conceptions in a manner facilitates get hold of new developments in this domain especially in accounting and auditing standards and their application.

4. As monitoring audit quality has become a major goal, professional organizations have to accomplish it in order to realize beneficiaries'

expectations of the profession service. Although monitoring quality can only be carried out through a comprehensive organization, it is highly recommended that the current arrangement, which is no longer match the latest developments in the profession, to be reconsidered. The amendment of rules and regulations has to be radical to ensure that the profession objectives are met.

Benghazi University
Faculty of Economics
High studies
Department of Accounting



Applicability of Control Quality Mechanism in Libyan Auditing Environment

“Pilot study of Libyan audit practitioners’ opinions”

By:

Emad A. F. Younis

Bachelor of Accounting

Faculty of Economics

Benghazi University

Supervisor:

Masaud A. Albadri

A thesis submitted in partial fulfillment of the requirement of Master's degree in accounting, Faculty of Economics, Benghazi University.

2012