



## مفهوم جودة عملية المراجعة

مفهوم جودة عملية المراجعة

محلل النظم

محمود حموده

المحاسب القانوني وخبير الضرائب

عضو جمعية الضرائب المصرية

مشرف مراجعة - كريستون إنترناشونال

تحريراً في

03 فبراير 2016

للنشر في مجلة المحاسب العربي

المقدمة

خلال هذه السلسلة من منشورات مدونة محمود حموده نعرض مجموعة أبحاث ومقالات عن المفهوم المستحدث في مهنتنا كمراجعي حسابات :-

جودة أداء أعمال المراجعة

ونعتقد في حديثه رغم مرور 16 سنة علي إصدار " معايير المراجعة المصرية " بقرار وزير الاقتصاد رقم 652 لسنة 2000 ، والتي إستبدلت بإصدار " المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود وخدمات التأكد الأخرى " قرار وزير الاستثمار رقم 166 بتاريخ 30-06-2008 . لعدم جهوزية أطراف الخدمة المالية الأربعة للمشاركة في أداء خدمة تتميز بالجودة نظراً لظروف المجتمع ووجود مشكلات علي النحو التالي :-

## مشكلات المشاركة في الأداء الجيد للخدمة

### عمل الخدمة المالية

عدم انتشار حجم الثقافة المناسب بخصوص مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات ، وينعكس ذلك علي طبيعة مستوي الوعي تجاه ناتج الخدمة ، وربما تدخل العميل في تفاصيل أداء الخدمة بما يطابق حاجته .  
ويؤيد رأينا هذا الأبحاث المنشورة في شأن " فجوة التوقعات " والتي توصف مشكلة الإختلاف بين المراجع ومستخدمي القوائم المالية حول نطاق واجبات ومسئوليات المراجعين كما تحددها قواعد المهنة.  
ويمكن أيضا اثبات ذلك بتحري عدد طلبات التفتيش المقدمة بغرض فحص مخالفات مراقبي الحسابات المقدمة وفقا لحكم المادة 158 من القانون 159 لسنة 1981 .

### مؤدي الخدمة المالية

عدم فرض الزام بمبادئ السلوك الأخلاقي المهني وانعكاس ذلك في المنافسة .  
فضلا علي عدم قدرة المؤسسات المهنية المختصة علي تغطية كاملة لجميع مؤدي الخدمة المالية ربما نظراً لضخامة أعداد المزاولين وربما لبهاظة تكلفة التأهيل المهني المناسب لتأدية الخدمات.  
كما نشير إلي عجز القانون عن تنظيم علاقة جيدة بين مؤدي الخدمة ومعاونة من مؤديين مستقبليين بما ينعكس علي جودة أدائهم .

## أدوات تأدية الخدمة المالية

ربما لا يمكننا إلصاق كامل القصور في أدوات تأدية الخدمات المالية كمعايير المحاسبة أو المراجعة أو حتي القوانين المنظمة وذات العلاقة .

ولكن اعتراف مترجمي هذه المعايير للاستخدام المحلي في العديد من لقاءاتهم بخصوص تعقد صياغتها وجمودية انسياب تقبلها ، ربما تمثل عذراً لعزوف مزاولي المهنة من التمسك بها ولجوئهم للمحاسبة الإبداعية بما يخدم مصالحهم خاصة في ظل غياب فرض الزام بسلوك أخلاقي .

## الرقابة علي أداء الخدمة المالية

وفقا لما سيتم تفصيل شرحه فيما بعد أصدرت الجهة المختصة منذ نشأتها حتي نهاية 2015 عدد 17 قرار بخصوص مراقبي الحسابات كمؤدبين لخدمة مالية .

يتضح لنا تباطئ الاضطلاع بدور مناسب لحجم المسؤولية بما انعكس علي القيمة المضافة التي ربما تؤدي الرقابة علي أداء الخدمة علي تحسين مدي جودتها .

ولا نري عيباً في تأخر ترسيخ فكرة جودة اعمال المراجعة أو أي اعمال أخري يؤديها مزاولي المهنة ، فنحن لا نمتلك تاريخاً طويلاً في الفكر الإقتصادي ، كما أن إستجابتنا لتطور الأدوات المالية متأخر عن الدول المتقدمة ، وبممكننا تصور ذلك اذا عرفنا أن بداية إنتشار أفكار الحوكمة والرقابة علي سوق المال ومزاولي مهنة مراقبة الحسابات إزاد بعد فضيحة مكتب آرثر اندسرون والذي قام ، وبشكل طوعي، بتسليم رخصته لمزاولة مهنة المحاسبة القانونية في أمريكا بعد أن وجد مذنب في تهم إجرامية متعلقة بتدقيقه لشركة إنرون، مما أدى إلى خسارة 85 ألف وظيفة.

فلا عيب أن نرتكن إلي فرض إلزام يحقق ضماناً لجودة الأداء لحين تحقيق نمو واستقرار أخلاقي ، وهو ما يحدث في كافة بلاد الدول المتقدمة ولكن يجب ان ننتبه الي اختلاف الظروف الاجتماعية بين كل دولة وأخري لذلك يجب الإنتباه إلي عدم حصر دور المسؤولين علي المحاكاة والرقابة فقط وإنما يجب أن تمتد إلي إبداع النموذج

المناسب لفرض الجودة علي أداء الأعمال والتنمية الخلقية والمهنية لمؤديها .

## جودة عملية المراجعة

شكل مفهوم جودة عملية المراجعة نظرًا لأهميته - في ذاته وفي أثره - ساحة واسعة لفرسان البحث العلمي يدلون كل منهم بدلوه ليحقق إضافة أو يرسى تأكيد علي فكرة نري أكثرها مناسبة لطرشنا تعريف ( علي ، 2012 ) بأنها " أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية وفقا لمعايير المراجعة وآداب وقواعد السلوك المهني ومعايير الرقابة علي جودة عملية المراجعة مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة والعمل من خلال التعليم المهني المستمر علي تحقيق وتلبية أهداف ورغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية " .

وانتهي الباحث لذلك بعد أن استعرض ثلاثة إتجاهات لتعريف جودة المراجعة نلخصها في التالي :-

## الاتجاه

### ملامح الاتجاه

### الاتجاه المهني

يربط جودة عملية المراجعة بالالتزام المراجعيين بالمعايير المهنية التي تصدرها المنظمات المهنية لإرسائها ضمانه للحد الأدنى لجودة عملية المراجعة .

### الاتجاه الثاني

يربط جودة عملية المراجعة بقدرة المراجعة علي إكتشاف الأخطاء والغش والإفصاح عنها في تقريره .

يربط جودة عملية المراجعة بتحقيق أهداف كافة الأطراف المعنية بعملية المراجعة .

بحيث أضاف الباحث في تعريفه بخلاف المزج بين الاتجاهات الثلاث لاعتقاده بشمولية المفهوم الهيكلية التالية :-  
أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية .

الإلتزام خلال الأداء بمعايير المراجعة وآداب وقواعد السلوك المهني ومعايير الرقابة علي جودة عملية المراجعة.

الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة.

العمل من خلال التعليم المهني المستمر علي تحقيق وتلبية أهداف ورغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

وهو ما يمكننا هديًا به تصور تحقق جودة أداء المراجعة بتسلسل مرحلي يبدأ من الإلتزام بالمعايير، والحرص علي التعلم المهني المستمر لمقابلة تطور الحاجات ولرفع كفاءة الاداء، ثم أداء عملية المراجعة بالجودة اللازمة وأخيرًا ويتوقف تمام هذا الحكم بكشف نتائج المراجعة.

وهنا يراودنا تساؤل عن مدى كفاية الإلتزام بمحددات هذا المفهوم في حال تحققها في إضفاء صفة الجودة علي أداء عمليات المراجعة بسبب :-

المساحة التقدير والحكم الشخصي التي يمكن ان تتسع في ظل تطور سوق المال وأدواته في الفترة الأخيرة بما يفتح باب مشروع لإستخدامها قد يضر بتوقع الجودة حتي في حالة الإلتزام بكل ما سبق .

فضلا علي أثر الكفاءة الشخصية للمراجع في النواحي التي لم يتم حسم معالجتها في المعايير المنظمة ، أو ربما في كافة تطبيقات المعايير .

فنحن نعتقد في أن الجودة ربما لا يمكن ان تتحقق حتي في حالة الإلتزام الكامل بالمعايير ، فمثلا إذا تناولنا الإطار العام للمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود وخدمات التأكد الأخرى نجد تنبيه علي التشيع بسلوك وعقلية الشك المهني خلال تنفيذ جميع اجراءات المراجعة بداية من التخطيط وحتى توثيق أدلة المراجعة ، وتجميع الملف بعد أداء الخدمة وربما خلال الفترة الاحقة أيضا وذكر مفهوم الشك المهني أكثر من مرة في المعايير - بما يؤكد علي أهميته - .

ولسنا في حازه للحديث عن أثر اختصار تعريف سلوك الشك المهني في سطور قليلة بما يترك مساحة ارتجال

ذلك أنه طالما أن المعايير تطلبت في إطارها العام استخدام المزاوول لإسلوب الشك المهني خلال تخطيطه وأداؤه لعملية التأكد التي يضطلع بها بما في ذلك تقييم الأدلة التي يحصل عليها ، فذلك يعني أنه حتى في حالة التخطيط الجيد والأداء الجيد والحصول على أدلة كافية وملائمة ملتزمين في ذلك بكافة منصوصات معايير المراجعة إلا أنه يتبقى السلوك الشخصي للمراجع الذي يجب ان يتصف بنمط عقلي وربما نفسي يدعي " الشك " وطالما هو نمك سلوك فلا سبيل ابدا لقياسة بشكل متوازن في حالة اختلاف الشخصيات حتى في حالة توحيد الاداء .

ذلك في أبسط النواحي بخلاف ذكرنا للمهارات الشخصية والموهبة لدي مزاوول المهنة ومؤدي الخدمة لذلك سنتطرق لدراسة أخرى (عيبية ، 2015) والذي توصل في دراسته البحثية إلي أن هناك بعدين أساسيين لجودة عملية المراجعة ، أحدهما فني متعلق بقدرة المراجع على تطبيق المعايير المهنية بشكل فعال ، والأخر أخلاقي متعلق باستعداد المراجع للإفصاح عما اكتشفه من تحريفات جوهرية مالم يتم تصحيحها وعدم التغاضي عنها لتحقيق مصالح خاصة مهما كانت ضغوط وإغراءات العميل .

وبذلك يمكن أن نرتكن لصياغة الباحث لتعريف جودة المراجعة طالما أسس في تعريفه لعامل التهيئة الشخصية للمراجع كمؤثر أساسي في تحقيق جودة المراجعة .

ولكن تعدد التعريفات وإتجاهات صياغة مفهوم لجودة أداء أعمال المراجعة يدفعنا إلي إقتراح تجزئة المفهوم علي كل مكون بمعنى أولا تجزئة مراحل عملية المراجعة ، وتحديد أعمال المراجعة خلال المراحل ، ثم تعريف وقياس الجودة في كل مرحلة وفي الجدول التالي نبين تصور لمظاهر الجودة في كل مرحلة بما قد يفتح باب لتعريف الجودة في كل مرحلة :-

مرحلة المراجعة

مظاهر الجودة

تأهيل المراجع العلمي والمهني

حصول المراجع علي مؤهل علمي مناسب علي ان يتم تقييم مناهج هذا المؤهل ومدى مناسبة دراستها للتطور الحالي في سوق الخدمة .

ويشري المراجع أي دورات أخرى تزيد من تأهيله المهني بخلاف مؤهله الأكاديمي .

كذلك يؤكد كفاءة المراجع بما ينعكس علي جودة عملية المراجعة عضويته في الجمعيات المهنية .

## وعى المراجع للمبادئ الأساسية ومسئوليته

تمثل المبادئ الأساسية في المراجعة خارطة الطريق لأداء عملية المراجعة الجيدة وتبدأ في هذه المرحلة الاختلافات في الاداء بين نفس مستويات التأهيل المهني وفقا لتفهم كل مراجع للمبادئ والمسئوليات .

لذلك يعتبر يجب علي كل مراجع صياغة تفهمه الخاص لمعايير المبادئ والسلوكيات الواردة ضمن المعايير من 200 : 260 .

بحيث تمثل هذه الصياغة بروتوكوله الخاص في التعامل مع كل موقف خلال مراحل عملية المراجعة ، علي أن يعيد صياغة تفهمه هذا في حالة قصورة عن تغطية أي حالة جديدة بعد أن يتشاور مع أقرانه أو حتي يطلب الدعم من المؤسسات المهنية المختصة .

يفيد صياغة التفهم لمعايير المبادئ العامة والتطوير المستمر لهذه الصياغة بخلاف تأكيد علي اطلاع المراجع عليها ، يفيد في إثراء الحالة الفكرية للمراجع وزيادة خبرته وبحثه علي إضافة تفسيراته الخاص في نطاق ميثاق السلوك العام بما يشكل اساس واطار عام يمكن من خلاله قياس جودة تفهمه لمعايير المراجعة والتزامه بها .

## تخطيط عملية المراجعة

امتلاك المراجع للخبرة والقدرة الإدارية بما يمكنه من تجهيز الاستراتيجته العامة لسلوكه خلال التخطيط للمهام التي يضطلع بها بما يشكل مرجع يؤسس ويطور فكرة التخطيط والتنظيم في مؤسسة المراجعة .

## العمل الميداني والحصول علي الأدلة

خبرة المراجع ومدى إلمامه بالمعايير والقوانين الحاكمة،، وخبرته بطبيعة النشاط .

كذلك مهارات المراجع الشخصية في التواصل بما يخدمه في الحصول علي أدلة المراجعة وتقييمها بعقلية صافية .

مهارات المراجع في استخلاص وتوثيق وعرض نتائج إجراءات المراجعة .

## التواصل مع الخبراء

خلال عملية التخطيط ( الأولي والمستمر ) يجب تفصيل النواحي الفنية في نشاط العميل ( مع وضع اسس محددة واضحة لتحديد النواحي الفنية ) وتحديد مدي تأثيراتها المالية وتأثيراتها علي تأكيدات المراجعة ، ومدي الحاجه لتعيين خبير لأداء مهام محددة.

## التوثيق

مرحلة التوثيق ممتدة طوال عملية المراجعة وتمثل أهم مظاهر جودة أداء عملية المراجعة لأنها تظهر نتيجة الحكم الشخصي خلال عملية المراجعة (تخطيط وأداء) للحكم العام بغرض تقييم جودة الأداء .

ونستعرض بشكل منفصل متطلبات التوثيق .

## إعداد التقارير

وجود ضمانات لعدم التأثير أو الضغط علي استقلالية المراجع وحياديته .

قدرة المراجع علي تلخيص النتائج والعرض وبلاغته في الصياغة وثقافته اللغوية للحالات التي تحتاج لعرض تقرير خاص او مخاطبة الإدارة او الإفصاح عن معلومة لم يرد نموذج لآلية صياغتها في المعايير

يمكن أن نخلص من العرض السابق التوصل إلي أن جودة عملية المراجعة مهما إتسمت بنواحي قابلة للقياس والتوحيد ، لا بد لها ان تختلف بين الملتزمين بمحدداتها نظرًا لإعتمادها في المقام الأول - أو علي الأقل في جزء مؤثر منها - علي السلوك والمهارات الشخصية بما سبقت الاشارة اليه من مساحة التقدير الشخصي المشروعة في المعايير والإرشادات المنظمة .

وإذا إعتبرنا هذه مشكلة البحث في هذا الموضوع يمكن أن تكون أولي خطوات حلها علميًا وعمليًا وفقا للإسلوب العلمي في حل المشكلات هو التحديد الصادق للمشكلة ، ويعوزني أن أتصور صياغة أخرى للبداية وهي أن نوثق كل مرحلة من مراحل أداء خدمة المراجعة ثم نتباحثها جميعا لتطويرها رقيًا إلي أفضل الصور التي تحقق التطور المهني في اتجاه تنفيذ أداء يتسم بالجودة.

ويؤكد مذهبنا هذا تكرر الإشارة إلي متطلبات توثيق خاصة ضمن المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود

وخدمات التأكد الأخرى 11 مرة وردت في معايير مختلفة ، بخلاف تخصيص معيار كامل ضمن مجموعة معايير المبادئ العامة والمسئوليات رقم 230 ليستعرض توثيق أعمال المراجعة ، وهو ما يرشح موضوع " التوثيق " ليحتل التكرار الأعلى رتبة ضمن موضوعات المعايير ونراه بذلك ربما ينازع موضوع التخطيط لأداء مهمة المراجعة في التربع علي عرش الموضوع الفيصل في تحديد مدى جودة أداء عملية المراجعة طالما إفترضنا الإلتزام بكافة محددات مفهوم الجودة السابق العرض لها .

وهو ما - إن شاء الله - سنستهدف دراسته في المقالات التالية .

المراجع :-

علي ، محمد سامي محمد (2012) : " دور الهيئة العامة للرقابة المالية في تحسين جودة أداء عملية المراجعة في مكاتب المراجعة في مصر :دراسة ميدانية " - كلية التجارة جامعة القاهرة - رسالة ماجستير - ص 2 .

عبية ، أحمد الدسوقي أحمد (2015) : " أثر الأتعاب غير العادية علي جودة عملية المراجعة دراسة تطبيقية علي شركات المساهمة المقيدة في البورصة المصرية " - كلية التجارة جامعة المنصورة - ص 11 .