

الفصل الخامس: الجودة في مجال التدقيق

أولاً : مفهوم الجودة فى مجال التدقيق

بسبب اعتماد مستخدمي القوائم المالية على البيانات المالية المدققة -كمصدر للمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات - تزايد مسؤولية مدققي الحسابات أمام الغير لضمان جودة الخدمة المقدمة وتحقيق رضا جميع الاطراف التي هي بحاجة لذلك، وظهر في مجال التدقيق العديد من المصطلحات التي تستخدم لوصف جودة عملية التدقيق، منها جودة التدقيق، رقابة الجودة، تأكيد (ضمان) الجودة، وهناك صعوبه فى تحديد مفهوم دقيق لجودة التدقيق وترجع صعوبة وضع مفهوم محدد لجودة التدقيق إلى عديد من الأسباب، منها صعوبة في قياس جودة التدقيق بعد إتمام عملية التدقيق لعدم وجود مقاييس محددة لها، بالإضافة إلى عدم توافر الخبرة عند المستفيدين من هذه الخدمة ، كما أكد بعض الباحثين إن عند كل طرف من الأطراف المعنية بعملية التدقيق منظور مختلف عما هو المقصود بجودة التدقيق ، كذلك فإن فريق تدقيق النظير (الزميل) ممكن أن ينظر للجودة بنظرة مختلفة عن مكتب التدقيق الذي أدى عملية التدقيق، بل إن الشركاء داخل مكتب التدقيق يدركون جودة التدقيق بطريقة مختلفة عن أعضاء فريق التدقيق، مع ذلك فإن هذه الأطراف جميعهم لديهم رغبة مشتركة، وهي بلوغ تدقيقات عالية الجودة.

وعُرفت جودة التدقيق على وفق المعيار الدولي للتدقيق بأنها تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في شركة التدقيق للتحقق من إن أعمال التدقيق المنفذة قد تم أدائها على وفق معايير التدقيق المتعارف عليها.

وتعرف ايضا بانها مدى قدرة عملية التدقيق على اكتشاف والتقرير عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، والحد من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين.

ثانياً : أهمية جودة التدقيق

تكمن أهمية جودة التدقيق في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية التدقيق، والمتمثلة في تقرير مراقب الحسابات، الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم، وبالتالي فإن جودة التدقيق مصلحة مشتركة لجميع الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق، ويمكن بيان هذه الأطراف كما يلي:

1- مراقب الحسابات يهتم مراقب الحسابات بأن تتم عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.

2- إدارة الشركة: تعتبر إدارة الشركة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية ، وبالتالي فإن تنفيذ عملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية، ومن ناحية أخرى فإن تقرير المراقب له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة.

3- البنوك : تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المدققة، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية. ومما لاشك فيه أن جودة عملية التدقيق سوف تؤثر إيجابياً على جودة قراراتهم.

4- الدائنون : يهتم الدائنون بالقوائم المالية **المدقق** من قبل مراقب قانوني خارجي لمنح العملاء تسهيلات ائتمانية بناء على تلك القوائم .ولاشك أن جودة التدقيق سوف تؤثر كثيراً على قراراتهم في منح الائتمان.

5- الهيئات والأجهزة الحكومية : تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة ، وفرض الضرائب ، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات.وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال التدقيق والتدقيق وفقاً لمستوى عالٍ من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية التدقيق.

6- الجمعيات المنظمة للمهنة : تسعى كثير من الجمعيات المنظمة لمهنة التدقيق إلى إلزام مكاتب التدقيق بتحقيق مستوي عالٍ من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة والخدمات التي تقدمها.

ثالثاً : متطلبات جودة عملية التدقيق:

تتخصر متطلبات جودة عملية التدقيق بالاتي :

1 . علامات التدقيق : تتضمن مهمة التدقيق خطوات متعددة وتتضمن كل خطوة إجراءات كثيرة لذلك يلجأ المدقق ومساعدوه الى استخدام علامات خاصة لتمييز العمليات والخطوات الى انتهوا من أدائها وبالتالي يمكنهم تلافي التكرار في أداء الخطوات والاجراءات من خلال قيام المدقق ومساعدوه بعد اتمام كل خطوة بالتأشير في الدفاتر او المستندات بعلامة معينة وبصفة عامة لا توجد علامات أو رموز متعارف عليها بين مزاولي المهنة، إذ ان لكل مدقق علامات خاصة به يحتفظ بسريرتها عن موظفي الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها تحاشياً للسعي من جانبهم الى تقليدها لإخفاء أي غش أو تزوير في الدفاتر.ويجب على المدقق ان ينبه مساعديه بمراعاة العناية التامة عند استخدام هذه العلامات حتى لا يترتب عليها أية تشويه او اتلاف للبيانات المحاسبية الموجودة بالدفاتر والسجلات، ومن ناحية اخرى عليه ان يسعى الى تغيير هذه العلامات من وقت لآخر حتى تبدو غامضة لدى موظفي الشركة و واضحة ومفهومة فقط للمدقق ومساعديه، ويفضل بعض المدققين استخدام توقيعهم بالدفاتر والمستندات التي تم تدقيقها بدلاً من العلامات وذلك لصعوبة تزويرها و امكانية تحديد نطاق المسؤولية للقائمين بالتدقيق.

2 مذكرات التدقيق : يواجه المدقق اثناء قيامه بعمله مسائل كثيرة قد تحتاج الى تفسير او ايضاح من مسؤولي الشركة، كما قد يصادف اموراً يشك في مدى صحتها وسلامتها، وعادة يسعى المدقق الى الحصول على ايضاحات كافية لهذه الامور من المسؤولين وفي حالة عدم تمكنه من ذلك فإنه يقوم بتسجيلها في مذكرات التدقيق حتى لا يسهو عن الرجوع اليها عند الحاجة، ومن ناحية اخرى توجد عناصر يرى المدقق ضرورة متابعتها في الزيارات التالية ويجب عمل مذكرة بها حتى لا يغفل عنها كما توجد بعض المعلومات التي يعثر عليها المدقق اثناء قيامه بأداء العمل الميداني قد يحتاج اليها في التحقق من موجودات ومطلوبات الشركة، ولذا يقوم بتدوينها في مذكرات التدقيق.

3 . أوراق العمل : يحتفظ المدقق بمجموعة متكاملة منظمة لأوراق عملية التدقيق ، يسجل فيها جميع ما جمعه من بيانات وخطوات وإجراءات عديدة والأدلة التي جمعها خلال عملية التدقيق. وتعتبر أوراق التدقيق الأساس الدائم والمصدر الوحيد الذي يستند إليها المدقق في إعداد تقريره وفي التعبير عن رأيه ، فهي حلقة اتصال بين الدفاتر والسجلات وتقرير المدقق وتعتبر ملكاً للمدقق ولا يحق للشركة المطالبة بها. وتعتبر اوراق العمل دليلاً على العمل الذي قام المدقق بانجازه وتساعده في

تحديد ما اذا كانت ستظهر مشاكل فيما بعد بخصوص القوائم المالية التي تم تدقيقها، وتعتبر ايضاً من المستندات الهامة جداً في اي نزاع قانوني لاحق لأنها يمكن ان تستخدم في هذا النزاع كدليل ضد المدقق او كدليل للدفاع عنه.

4 . برامج التدقيق : عرف برنامج التدقيق بأنه (خطة عمل مراقب الحسابات والتي سيتبعها في تدقيق الدفاتر والسجلات وما تحتويه من بيانات ، والتي تحتوي على الأهداف التي يجب على مراقب الحسابات تحقيقها والوقت اللازم لإنهاء كل خطوة ، والشخص المسؤول عن تنفيذها) وبرنامج التدقيق الذي يتم اعداده واستخدامه بطريقة جيدة يخدم الأهداف الآتية:

أ. يوفر ادلة عن التخطيط الجيد لأعمال التدقيق ويسمح بفحص النطاق المقترح للتدقيق، لان البرنامج يقدم لأعضاء فريق التدقيق الفرصة لمراجعة النطاق المقترح للتدقيق قبل ان يتم القيام بالعمل، وذلك عندما يوجد وقت لتعديل اجراءات التدقيق .

ب. يقدم توجيهات لأعضاء فريق التدقيق ذوي الخبرة المحدودة حيث يبين خطوات التدقيق المحددة التي يجب على كل عضو من الفريق تنفيذها .

ج. يعتبر دليلاً على العمل المؤدى، فعندما تنفذ احدى خطوات التدقيق يقوم المدقق المنفذ بالتوقيع في المكان المحدد لذلك بجانب تلك الخطوة في البرنامج لبيان انها قد نفذت .

د. يعتبر وسيلة للرقابة على الوقت المستنفذ في مهمة ما، فبرنامج التدقيق يشتمل عادة على الوقت المقدر اللازم لأداء كل خطوة من خطوات التدقيق وتوجد خاانة به لتسجيل الوقت المستنفذ الفعلي في اداء تلك الخطوة وبالتالي يمكن لأعضاء فريق التدقيق ان يحددوا على وجه التقريب مقدار الوقت اللازم لكل خطوة من خطوات التدقيق .

هـ. يعتبر دليلاً على اخذ المدقق في اعتباره هيكل الرقابة الداخلية عند تصميم اجراءات التدقيق المقترحة، حيث تشتمل كثير من برامج التدقيق على وصف مختصر للخصائص الهامة للرقابة الداخلية وبالتالي يمكن الحد من اجراءات التدقيق عندما تكون اجراءات الرقابة قوية و توسيع هذه الاجراءات في حالة ضعف الرقابة .

ويجب ان يدرك اعضاء فريق التدقيق ان برنامج التدقيق هو مجرد برنامج مبدئي يستند الى افتراضات بخصوص اجراءات المحاسبة والرقابة لدى الشركة وعندما تبدأ اعمال التدقيق وتوضح الظروف الفعلية تختلف عما كان متوقفاً فقد يحتاج المدقق الى تعديل برنامج التدقيق على اساس الظروف القائمة فعلاً .

رابعاً : العوامل المؤثرة على جودة التدقيق:

1. أتعاب المدقق : عند البدء في مفاوضات تخص الخدمات المهنية يمكن أن يحدد مدقق الحسابات الأتعاب التي يراها مناسبة، وتؤثر مستوى الأتعاب المعروضة على الالتزام بالمبادئ الأساسية على سبيل المثال ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الكفاءة المهنية والعناية اللازمة إذا كانت الأتعاب المعروضة متدنية للغاية بحيث قد يكون من الصعب أداء العملية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها مقابل ذلك الأتعاب.

2. مؤهلات المدقق العلمية والعملية : يقصد بالمؤهل العلمي هو حصول المدقق على شهادة علمية في مجال المحاسبة و التدقيق الى جانب المامه بالعلوم الاخرى التي تساعد في ابداء رأي فني محايد ، فمراقب الحسابات مهما بلغت كفاءته لا يمكنه ان يحقق جودة التدقيق المطلوبة بدون تأهيل علمي الذي يمكنه من اصدار حكمه بموضوعية لذلك يعتبر التأهيل العلمي عاملاً مهماً لتحقيق جودة التدقيق، الى جانب ذلك ينبغي ان يخضع للتدريب المهني في الميدان ليكتسب الخبرة في حل المشاكل، وكما هو متبع فان مراقب الحسابات عليه ان يخضع للتدريب لفترة معينة عند المدققين الذين يسبقونه في مزاوتها ثم بعد ذلك يصبح مؤهلاً لممارستها.

3. استقلال المدقق: يجب أن يكون لمدقق الحسابات شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين وأن يؤدي واجباته رغم أي ضغط يقع عليه ورغم التعارض بين مصالحه الشخصية وواجباته، لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلال مدقق الحسابات ولكن يمكن التمييز بين مفهومين للاستقلال، الاستقلال الذهني والمقصود به أن يتجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، حيث أن ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية فهي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة لها، اما الاستقلال الظاهري فيقصد به ان يكون هناك أعراف و قواعد مهنية تضمن عدم السيطرة من قبل ادارة الشركة على المدقق وعدم وجود أي ارتباط لمصلحه مع ادارة الشركة.

4. عوامل متعلقة بمكتب التدقيق: نظراً لإتمام عملية التدقيق من خلال فريق العمل، ونتيجة لأن المسؤولية الناجمة عن تقصير أحد أعضاء الفريق تتحملها شركة التدقيق فإن انتقاء المدققين للعمل بشركة التدقيق يعتبر مطلباً حيوياً لضمان جودة أداء عملية التدقيق وقد اهتمت المنظمات المهنية اهتماماً كبيراً بتعيين المدققين ولقد أشارت مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين إلى أهمية الاجراءات التي تتضمن اختيار مدققين أكفاء وذلك من خلال تخطيط الاحتياجات من المدققين مع تحديد المؤهلات المطلوبة لكل وظيفة بكل مستوى اداري في مكتب التدقيق.

5.خبرة مكاتب التدقيق بالصناعة التي ينتمي اليها العميل: مما لا شك فيه أن خبرة مكاتب التدقيق بالصناعة التي تنتمي اليها الشركة محل التدقيق يزيد من احتمال خلو القوائم المالية التي تم تدقيقها من الأخطاء الجوهرية، مما يعني ارتفاع جودة التدقيق.

6.مدى ادراك مدقق الحسابات لأهمية تحقيق الجودة في العملية التدقيقية : أي أن يدرك مدقق الحسابات بأن يتم أداء عملية التدقيق بالشكل المطلوب و بأعلى جودة ممكنة لأنه يتوقع المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية من مخرجات عملية التدقيق المتمثلة في تقرير المدقق الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم على هذا التقرير وأدائها بالجودة المطلوبة يدعم سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.

خامساً : وسائل تحسين جودة التدقيق :

توجد العديد من الوسائل التي يضمن وجودها الارتقاء بمستوى جودة أداء خدمات التدقيق، ومن أهمها الالتزام بتنفيذ عملية التدقيق وفق معايير التدقيق، الرقابة على جودة التدقيق، الالتزام بدعم إستقلالية لتحسين جودة التدقيق، تفعيل نظام المسؤولية القانونية المدقق الخارجي، تفعيل دور لجان التدقيق، نوضح هذه الوسائل كما يلي:

1. الالتزام بتنفيذ عملية التدقيق وفقاً للمعايير : إن قيام المدقق بتنفيذ عملية التدقيق وفق معايير التدقيق و الالتزام بها يقود بالتأكد لتحسين ورفع جودة التدقيق، ويعود ذلك إلى أن تلك المعايير تشكل الأسلوب الذي تتم به ممارسة مهنة التدقيق وبذلك تشكل مقياس لجودة التدقيق.

2. الرقابة على جودة التدقيق : تقوم مكاتب التدقيق بوضع سياسات وإجراءات لغرض فرض الرقابة على الجودة و يجب عليهم باستمرار مراقبة مدى ملائمة وفعالية سياسات وإجراءات رقابة الجودة، وإن الغرض من سياسات وإجراءات الرقابة هو تقييم مدى فعالية نظام رقابة الجودة لمكتب التدقيق، ومدى تطبيقه عند أداء مهمة التدقيق، وأداء العمل المرتبط بالوظائف المتعلقة برقابة الجودة، وتتم ذلك من خلال تحديد إجراءات المراقبة الضرورية لتوفير قناعة بأن إجراءات رقابة الجودة في المكتب تعمل بفعالية، واتخاذ الإجراءات لتوصيل نتائج المراقبة إلى المستويات الإدارية المناسبة بغرض المتابعة الشاملة لنظام.

3. دعم استقلالية المدقق : حرصاً على دعم استقلال وحياد المدقق وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقاريره ورفع جودة أدائه، وعدم ممارسة إدارة الشركة الضغط على المدقق للسير في ركابها وللمحافظة على استقلاله، يتوجب تكاتف جهود ثلاثة أطراف تتمثل في المدقق ، والهيئات التنظيمية لمهنة التدقيق، ومساهمي الشركات.

4. تفعيل دور لجان التدقيق لتحسين جودة التدقيق : فمن اليات التي يمكن أن تضبط جودة التقارير المالية لجان التدقيق، حيث أن تفعيل دورها بالشركة قد يضيف الثقة على جودة التقارير المالية، ولأداء مهامها بكفاءة وفاعلية يجب توافر عدة خصائص مثل استقلال لجان التدقيق، والخبرة المالية أو المحاسبية وحجم هذه اللجان، ودورية اجتماعاتها، يمكن للجان التدقيق أن تؤدي دوراً فعالاً في تحسين جودة التدقيق من خلال مجموعة من الأنشطة منها القيام بفحص أنظمة الرقابة الداخلية و وجود العلاقة الجيدة مع المدققين الداخليين، وكذا فحص التقارير المالية للشركة.

5. تفعيل نظام المسؤولية القانونية للمدقق : على المدقق ان يبذل العناية المهنية الواجبة عند تنفيذ اختبارات التدقيق في جميع مراحلها وفي مقابل الثقة التي يمنحها العميل والأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية لتقرير المدقق، تنشأ مسؤولية على المدقق في الوفاء باحتياجات تلك الأطراف حيث تزيد من حرص المدقق على تحسين أدائه لمهام التدقيق وتمنعه بالحياد أثناء تنفيذ عملية التدقيق، وبذل العناية المهنية الواجبة، وبما يضمن تحسين جودة تنفيذ عملية التدقيق.

سادساً: طرق قياس جودة التدقيق

انعكست الاختلافات حول مفهوم جودة التدقيق على آلية قياسها، حيث لم يتم تطوير تعريف وقياس علمي متفق ومتعارف عليه لمفهوم جودة التدقيق، ويرجع ذلك لتعدد أطراف العلاقة التي تهتم بجودة عملية التدقيق فقام كل طرف بالتركيز على العوامل المؤثرة على جودة التدقيق ومحاولة قياس هذه الجودة من وجهة نظره. وفيما يلي تلخيص لأهم المقاييس المستخدمة لقياس جودة تدقيق الحسابات في العديد من الدراسات التي تناولت موضوع جودة التدقيق:

1. إدارة الأرباح : اعتمد العديد من الباحثين على مفهوم إدارة الأرباح كمؤشر للتعبير عن جودة التدقيق ، باعتبار أن إدارة الأرباح تعني إحداث تحريفات متعمدة في قيم الأرباح بهدف إظهار حقيقة مغايرة لما هو عليه الواقع، أو لتغيير مدلولات القوائم المالية، أو لتوجيه متخذ القرار لاتخاذ قرارات محسوبة بشكل مسبق، وبالتالي عدم اكتشاف المدقق الخارجي لهذه التحريفات يشير إلي انخفاض جودة عملية التدقيق والعكس صحيح.

2. تقرير الاستمرارية : يمثل تقرير الاستمرارية مؤشر آخر عن جودة التدقيق ويستند على العلاقة بين إبداء المدقق رايه في مدى استمرارية عمل العميل واحتمالية إعلان إفلاسه في المستقبل حيث اعتبرت العديد من الدراسات فشل التدقيق قد ينتج عن عدم وجود تقارير حول استمرارية العميل قبل حدوث الفشل التجاري لذلك العميل. أن التقرير غير الصحيح عن استمرارية عمل العميل هو مؤشر مناسب يدل على انخفاض جودة التدقيق.

3. تصميم إستبانه : اتبعت العديد من الدراسات أسلوب الدراسة الميدانية لتحديد أثر عامل واحد أو عدة عوامل مؤثرة في جودة التدقيق، بهدف التوصل إلى مقياس مناسب يتم بواسطته الاستدلال على جودة التدقيق حيث يتم تصميم إستبانه من أجل ذلك الغرض السابق وتوزيعها على الفئات ذات العلاقة كالمدققين، ومعدّي ومستخدمي القوائم المالية وأصحاب الشركات وذلك بهدف تحديد تلك العوامل ودراسة أثرها على جودة التدقيق.

4. الفحص بواسطة مدقق اخر : ويعرف هذا الاسلوب بفحص النظير حيث يقوم مكتب تدقيق بفحص الجودة لمكتب تدقيق اخر، عن طريق مراقبة السياسة العامة المتعلقة بالنظام العام في المكتب وفي حالة مطابقة المعايير التي يتبعها المكتب محل الفحص مع معايير الجودة و يرفع فريق الفحص تقريراً إلى إدارة المكتب تحت الفحص يحتوي على نتائج دراساتهم واقتراحاتهم لتحسين أو تطوير الجودة.