

## الرقابة على جودة تنفيذ عملية المراجعة

أحمد محمد صالح الجلال\*

## Abstract

Many parties which use the financial statements depend on the Auditor report to make their decisions that related to the auditee. So the external auditors must implement the audit process in high level of audit quality. Therefore external Auditors must design and implement multi policies and procedures that ensure effectiveness control on the quality of the auditing process and control it through creating independent section which will be responsible to design the policies and procedures of audit quality and control applying them or by applying the program of peer review which increase the other parties reliability of the auditor performance and auditing report.

باحث دكتوراه، جامعة الجزائر3، مراقب حسابات لدى الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في الجمهورية اليمنية وعضو جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين.

**ملخص:**

تعتمد العديد من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على تقرير مراجع الحسابات، في اتخاذ قراراتها المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة، مما يوجب على المراجع تنفيذ عملية المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة. ولذلك على مراجع الحسابات تصميم مجموعة من السياسات والإجراءات التي تكفل تحقيق رقابة فاعلة على جودة تنفيذ عملية المراجعة والرقابة عليها؛ من خلال إنشاء إدارة مستقلة داخل منشأة المراجعة تتولي تصميم سياسات وإجراءات الرقابة على جودة المراجعة والتحقق من الالتزام بتطبيقها أو من خلال تطبيق برنامج فحص النظر، وبما يزيد من ثقة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في أداء مراجع الحسابات وتقرير المراجعة.

**تمهيد:**

يتطلب تحقيق رقابة فاعلة على جودة تنفيذ عملية المراجعة قيام مكاتب المراجعة بوضع مجموعة من السياسات والإجراءات، التي تساعد في التأكد من التزام المراجعين بتنفيذ عمليات المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني وإصدارات الهيئات المهنية المنظمة لمزاولة مهنة المراجعة<sup>1</sup>. وتعرف تلك السياسات والإجراءات التي تصممها مكاتب المراجعة بإجراءات رقابة الجودة. في حين تعرف الرقابة على

<sup>1</sup> الضلعي وهيب إلياس، 2004م، ص 14.

الجودة بأنها "مجموعة الإجراءات والسياسات الموضوعة من قبل مؤسسة التدقيق نفسها، للتأكد من أن الإجراءات طبقت من أجل الوصول لمستوى الحد الأدنى الذي يوفر تأكيداً معتدلاً من أن معايير التدقيق المتعارف عليها قد طبقت"<sup>1</sup>. كما تعرف الرقابة على الجودة بأنها "الوسائل والإجراءات التي يجب إتباعها لضمان تنفيذ عملية المراجعة بدرجة عالية من الجودة"<sup>2</sup>. أما الرقابة على جودة المراجعة فهي "مجموعة السياسات والإجراءات التي تصممها مكاتب المراجعة بغرض التأكد من التزام العاملين فيها بتنفيذ عملياتهم وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، وبما يساهم في ضمان تنفيذ عمليات المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة".

#### 1- أهمية الرقابة على جودة المراجعة:

ساهمت الانتقادات التي وجهت لمهنة المراجعة، نتيجة عدم وجود أي أداة أو وسيلة لتنظيم أداء مكاتب المراجعة وغياب التنظيم الذاتي للمهنة في الولايات المتحدة الأمريكية حتى عام 1977م، وما صاحبها من ارتفاع في معدل إفلاس الشركات، وارتفاع معدل الدعاوى القضائية ضد مراجعي الحسابات بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عملية المراجعة في إدراك المنظمات المهنية لأهمية الدور الذي يجب أن تمارسه بهدف المحافظة على سمعة مهنة المراجعة<sup>3</sup>، وتعزيز ثقة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في أداء المراجع ونتائج عملية المراجعة. وفي سبيل مواجهة تلك الانتقادات

<sup>1</sup> التميمي هادي، 2004م، ص 68.

<sup>2</sup> أحمد أحمد أنيس، 2005م، ص 101.

<sup>3</sup> الأهدل عبد السلام سليمان، 2008م، ص 74.

والمحافظة على سمعة مهنة المراجعة، أنشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1978م لجنة معايير رقابة الجودة، وأوكل إليها مسؤولية مساعدة مكاتب المراجعة المصرح لها بتطوير وتنفيذ معايير الرقابة على جودة المراجعة، والتي تتضمن مجموعة من السياسات والإجراءات التي يتم الاعتماد عليها للتأكد من قيام مكاتب المراجعة بمقابلة مسؤولياتها المهنية تجاه عملائها<sup>1</sup>، حيث تسعى مكاتب المراجعة من خلال تصميم نظام لرقابة الجودة إلى تحقيق ما يلي:

- توفير تأكيد على التزام مكاتب المراجعة بتنفيذ عملياتها وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني؛
  - تأكيد التزام مكاتب المراجعة بالقوانين المحلية والعقود الموقعة مع المنشآت محل المراجعة، والمعايير المهنية التي تضعها المكاتب لتنظيم أعمالها؛
  - تأكيد التزام مكاتب المراجعة بالمعايير الأخلاقية الشخصية؛
  - ضمان قيام مكاتب المراجعة بتنفيذ عملياتها بمستوى مرتفع من الجودة وفق البرامج الزمنية المعدة سلفاً؛
  - تقليل احتمالات فشل عمليات المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضى؛
  - السعي نحو تطوير مهنة المراجعة، وزيادة ثقة مختلف الأطراف في نتائج عملية المراجعة وتقرير مراجع الحسابات.
- وقد أصدرت لجنة معايير رقابة الجودة عام 1979م نشرة المعايير رقم (1)، التي تضمنت تسعة عناصر لرقابة الجودة، على مكاتب المراجعة

<sup>1</sup> أرينز ألفين، لوبك جيمس، 2002م، ص 44.



أخذها في الاعتبار عند تصميم وتنفيذ السياسات والإجراءات الخاصة بالرقابة على جودة عمليات المراجعة التي تنفذها<sup>1</sup>. كما أصدرت اللجنة في مايو عام 1996م نشرة المعايير رقم (2)، والتي تم بموجبها تخفيض عناصر رقابة الجودة من تسعة عناصر إلى خمسة عناصر يتم تطبيقها ابتداء من يناير عام 1997م<sup>2</sup>. وتضمنت نشرة معايير المراجعة رقم (25)، الصادرة في نوفمبر عام 1979م عن مجلس معايير المراجعة التابع للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بعنوان "العلاقة بين معايير المراجعة المتعارف عليها ومعايير الرقابة على الجودة"، ما يلي:

- 1- يجب على منشآت المحاسبة وضع السياسات والإجراءات الكفيلة بتحقيق الرقابة على جودة المراجعة، وبما يوفر تأكيداً معقولاً بالتزامها بمعايير المراجعة المتعارف عليها في جميع عملياتها<sup>3</sup>؛
- 2- ترتبط معايير المراجعة المتعارف عليها بمعايير رقابة الجودة، كما تؤثر إجراءات وسياسات رقابة الجودة على سير عملية المراجعة والممارسة المهنية للعاملين في مكاتب المراجعة في جميع المهام التي ينفذونها<sup>4</sup>؛

<sup>1</sup> راضي محمد سامي، 1998، ص 262.

<sup>2</sup> أرينز ألفين، لوبك جيمس، مرجع سابق، ص 45.

<sup>3</sup> مبارك الرفاعي إبراهيم، 2000م، ص 16.

<sup>4</sup> أحمد أحمد أنيس، مرجع سابق، ص 101.

وقام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1977م، بإنشاء قسم منشآت المحاسبة واستحدث قطاعين هما<sup>1</sup> :

1- قطاع هيئة سوق المال (SECPS) : ويضم مكاتب المراجعة التي تراجع حسابات الشركات المسجلة في البورصة ؛

2- قطاع الشركات الخاصة (PCPS) : ويضم مكاتب المراجعة التي تراجع حسابات الشركات التي لا تتداول أسهمها في البورصة. ويجب توفر عدد من المتطلبات لانضمام مكاتب المراجعة لعضوية أي من القطاعين أو كليهما. ومن أهم تلك المتطلبات الموافقة على تطبيق برنامج فحص النظير، والتقيّد بمتطلبات التأهيل المهني المتواصل<sup>2</sup>. وقد هدف المعهد من إنشاء قسم منشآت المحاسبة وتوزيعها على القطاعين السابقين إلى ما يلي<sup>3</sup>:

1- تطوير جودة الأداء في مكاتب المراجعة، من خلال الالتزام بمتطلبات معايير الرقابة على جودة المراجعة، وذلك بهدف محاولة التنظيم الذاتي للمهنة ومعالجة الانتقادات التي وجهت لمهنة المراجعة عن طريق هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية؛

2- إيجاد نظام لتحقيق رقابة فاعلة على جودة أداء مكاتب المراجعة لعملياتها من خلال تطبيق برنامج فحص النظير.

ونظراً للأهمية التي يكتسبها موضوع الرقابة على جودة المراجعة، قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بإصدار معيار المراجعة الدولي رقم (220) بشأن

<sup>1</sup> مبارك الرفاعي إبراهيم، مرجع سابق، ص 13.

<sup>2</sup> حماد طارق عبد العال، 2004م، جزء (2)، ص 190.

<sup>3</sup> أرينز ألفين، لوبك جيمس، مرجع سابق، ص 45.

رقابة الجودة لأعمال التدقيق. وقد تضمن المعيار عدداً من السياسات والإجراءات، التي تساهم في الرقابة على جودة أعمال مكاتب المراجعة. وتتمثل أهم تلك السياسات والإجراءات فيما يلي<sup>1</sup>:

- مسؤوليات القيادة عن جودة عمليات التدقيق، والتي توجب على شريك المراجعة تحمل مسؤولياته لأغراض الوصول إلى مستوى الجودة الشاملة، من خلال أداء الأعمال وفق المعايير المهنية. والامتثال لسياسات وإجراءات رقابة الجودة، وإصدار تقارير المراجعة بما يتناسب وظروف المراجعة.
- متطلبات أخلاقيات المهنة، والتي تتطلب قيام شريك المراجعة بتقييم مدى امتثال أعضاء فريق المراجعة لمتطلبات أخلاقيات المهنة. والتي تتمثل في النزاهة، لموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، السرية، والسلوك المهني؛
- الاستقلالية، والتي تتطلب من المراجع تقييم مدى الامتثال لمتطلبات الاستقلالية أثناء تنفيذ عملية المراجعة؛
- قبول واستمرار علاقات العميل وعمليات التدقيق المحددة، والتي تتطلب قيام شريك المراجعة بتقييم مدة مناسبة الإجراءات المتبعة لتقييم إجراءات الارتباط مع عملاء مراجعة جدد وإمكانية الاستمرار في التعامل مع العملاء الحاليين؛
- تعيين فريق العملية، ويتطلب ذلك اقتناع شريك المراجعة بدرجة الخبرة والكفاءة في الفريق المكلف بتنفيذ عملية المراجعة ومدى كفاية الفترة الزمنية المخصصة لتنفيذ عملية المراجعة؛

<sup>1</sup> الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008م، ص ص 246 - 256.



- أداء العمليات، والتي توجب على شريك المراجعة تحمل مسؤولياته في التوجيه والإشراف وأداء عملية المراجعة امتثالاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية؛
  - الاستشارات، والتي توجب على شريك المراجعة تحمل مسؤولياته عن فريق المراجعة وتقديم الاستشارات المناسبة بشأن الصعوبات أثناء تنفيذ عملية المراجعة والتشاور والاسترشاد برأي الآخرين من داخل وخارج مكتب المراجعة وتوثيق تلك الاستشارات؛
  - المتابعة، والتي تتطلب من مكتب المراجعة التقييم المستمر لسياسات وإجراءات رقابة الجودة ومدى مناسبتها وفعاليتها وكفايتها.
- وتساهم هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية (SEC) في الرقابة على الجودة باعتبارها إحدى الهيئات التابعة للحكومة الفيدرالية في الولايات المتحدة الأمريكية التي أنشئت عام 1934م، وهي مسؤولة عن إمداد المستثمرين بمعلومات موثوقة تساعد في ترشيد قراراتهم الاستثمارية. وتستمد الهيئة أهميتها في الرقابة على الجودة من خلال سلطتها في وضع معايير المحاسبة والمراجعة<sup>1</sup>، وفرض عقوبات تأديبية على المنشآت المخالفة لمتطلباتها والمحددة في قانون الأوراق المالية الصادر عام 1933م وقانون بورصة الأوراق المالية الصادر عام 1934م، والملزمة لمعظم الشركات التي ترغب في طرح أسهمها للاكتتاب العام التقدم إلى الهيئة بطلب الموافقة على التسجيل لدى الهيئة وتعزيز دورها في حماية المستثمرين من خلال الطلب من الشركات التي ترغب في طرح أسهمها

<sup>1</sup> توماس وليم، هنكي أمرسون، 1989م، ص 33.



للاكتتاب العام بتقديم تقارير سنوية إلى الهيئة يتم فحصها بهدف التحقق من مدى اكتمالها وسلامتها قبل منح تلك الشركات الموافقة على طرح أسهمها للاكتتاب العام<sup>1</sup>. وعلى الرغم من أن المعلومات التي تطلبها الهيئة لا تتعلق مباشرة بمكاتب المراجعة، إلا أن القانونين سألني الذكر أكداً على ضرورة إرفاق الشركات قوائمها المالية تقرير مراجع محايد سواء عند طلب التسجيل أو عند تقديم تقارير مالية لاحقة، كما يقوم كبير المحاسبين في الهيئة بالتحقيق في حالة ثبوت فشل عملية المراجعة، وله الحق في فرض العقوبات وانجزاءات على مكاتب المراجعة التي يتأكد فشلها وثبوت عدم التزامها بمعايير المراجعة. ويتمتع كبير المحاسبين في الهيئة بسلطة مراقبة أنشطة مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المراجعة ومجلس معايير الاستقلال وتطبيق برنامج فحص النظير<sup>2</sup>. كما يتحقق إشراف هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية على مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال إبلاغ المنشآت محل المراجعة للهيئة عن تغيير مراجعي حساباتها مع ذكر أسباب التغيير والخلافات السابقة مع مراجعي الحسابات، كما يقوم المراجعون بالرد والتأكيد بشأن صحة أسباب التغيير والخلافات السابقة مع المنشأة محل المراجعة. وعلى الرغم من السلطات الواسعة التي تتمتع بها الهيئة بموجب قانوني الأوراق المالية وبورصة الأوراق المالية، إلا أنها أكدت أهمية

<sup>1</sup> أرينز ألفين، لوبك جيمس، مرجع سابق، ص 49.

<sup>2</sup> حماد طارق عبد العال، 2004م، جزء (3)، ص ص 197 - 200.

التنظيم الذاتي للمهنة باستخدام الوسائل المختلفة، مع تأكيد خضوع جهود التنظيم الذاتي للمهنة للمراجعة والإشراف المتواصل من جانب الهيئة<sup>1</sup>.

## 2- سياسات وإجراءات الرقابة على جودة المراجعة:

تضمنت نشرة معايير رقابة الجودة رقم (1)، الصادرة عن لجنة معايير رقابة الجودة التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1979م، تسعة عناصر للرقابة على جودة المراجعة، تمثلت في (الاستقلال، تخصيص العاملين في المكتب على مهام المراجعة، الاستعانة بالخبراء في المجالات الفنية التي تتضمنها عمليات المراجعة، الإشراف، سياسات التوظيف واستخدام الأفراد، التدريب، نظام الترقية، قبول عملاء جدد والاستمرار مع العملاء الحاليين، الفحص الدوري)<sup>2</sup>. غير أنه تم تخفيض عناصر رقابة الجودة، وفق نشرة معايير رقابة الجودة رقم (2) الصادرة في مايو عام 1996م، إلى خمسة عناصر تم تطبيقها ابتداء من يناير عام 1997م تمثلت فيما يلي<sup>3</sup>:

1- الاستقلال والنزاهة والموضوعية؛

2- إدارة الأفراد؛

3- قبول عملاء جدد والاستمرار مع العملاء الحاليين؛

4- أداء مهمة المراجعة؛

5- الرقابة.

<sup>1</sup> حماد طارق عبد العال، 2004م، جزء (1)، ص 200.

<sup>2</sup> راضي محمد سامي، مرجع سابق، ص 262.

<sup>3</sup> أرينز ألفين، لويك جيمس، مرجع سابق، ص 45.

على مكاتب المراجعة، وهي بصدد تصميم سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة، أن تأخذ في اعتبارها عناصر الرقابة على الجودة أعلاه؛ باعتبارها تمثل الحد الأدنى من متطلبات الرقابة على جودة المراجعة. وتختلف السياسات والإجراءات المصممة للرقابة على الجودة باختلاف حجم مكتب المراجعة، هيكله التنظيمي، توزيعه الجغرافي اعتبارات التكلفة والعائد؛ حيث تختلف سياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تصممها مكاتب المراجعة الكبرى التي تمتلك فروعاً متعددة محلية أو إقليمية أو دولية عن السياسات والإجراءات المصممة للرقابة على جودة المراجعة في مكاتب المراجعة الصغيرة أو مكاتب المراجعة الفردية<sup>1</sup>. وفيما يلي نتناول أهم عناصر الرقابة على جودة المراجعة :

## 2-1- الاستقلال والنزاهة والموضوعية:

يعد التزام العاملين في مكتب المراجعة بالحفاظ على متطلبات الاستقلال والنزاهة والموضوعية من العناصر الهامة لتحقيق مستويات عالية من جودة المراجعة<sup>2</sup>، ولذلك على مكاتب المراجعة وضع الإجراءات التي تساهم في تحقيق رقابة فاعلة على أداء العاملين فيها، وبما يؤكد تمتع العاملين في مكتب المراجعة بالاستقلال أثناء تنفيذ عملية المراجعة، وعدم تأثرهم بالضغوط التي تمارسها إدارة منشأة العميل أو غيرها من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية، بهدف التأثير على أداء مراجعي الحسابات أثناء تنفيذ عملية المراجعة أو على نوع الرأي الفني الذي يصدرونه، كما يجب

<sup>1</sup> دياب محمد عبد القادر، 2003، ص 59.

<sup>2</sup> محمد إلهام عبد الله علي، 2007، ص 68.



التأكد من عدم وجود مصلحة مادية مباشرة أو غير مباشرة للمراجعين في منشأة العميل وغيرها من متطلبات تحقيق الاستقلالية التي تكفل إنجاز المراجعين للمهام الموكلة إليهم بموضوعية، والابتعاد عن التحيز الشخصي لصالح أي من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية<sup>1</sup>. ويتطلب تحقيق ذلك إيجاد وسيلة لتوصيل سياسات المكتب المتعلقة بالاستقلال والنزاهة والموضوعية إلى جميع العاملين فيه، وذلك من خلال إصدار النشرات الدورية، التي يتم من خلالها أيضا تعريف العاملين في مكتب المراجعة بأهمية الحفاظ على سرية المعلومات الخاصة بعملاء مكتب المراجعة، وغيرها من الإجراءات التي تكفل تحسين أداء العاملين في المكتب، وتساهم في تحسين جودة تنفيذ عملية المراجعة. وقد أكد المشرع اليمني على أهمية المحافظة على سرية المعلومات الخاصة بالمنشأة محل المراجعة، حيث أوضحت المادة (55) من القانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، عدم جواز إفشاء المراجع للمعلومات أو أسرار الشركة، إلا في حالة وجود بعض الأعمال غير المشروعة التي اكتشفها أثناء تأدية مهامه والتي يقوم بإبلاغها للجهات المعنية<sup>2</sup>، كما أوضحت المادة (182) من القانون رقم (22) لسنة 1997م بشأن الشركات التجارية بأنه لا يجوز لمراقبي الحسابات أن يذيع إلى المساهمين في غير الجمعية العامة أو

<sup>1</sup> أحمد أحمد أنيس، مرجع سابق، ص 102.

<sup>2</sup> الجمهورية اليمنية، وزارة الشؤون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (26) لسنة 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، ص 16.



إلى غيرهم ما وقف عليه من أسرار الشركة بسبب قيامه بعمله، وإلا حق عليه العزل مع إلزامه بالتعويض<sup>1</sup>.

## 2-2- إدارة الأفراد:

يعد التخصيص الجيد للعاملين في مكتب المراجعة لمهام المراجعة المختلفة من أهم عناصر الرقابة على جودة المراجعة؛ نظراً لما يترتب عن تكليف الأفراد المؤهلين علمياً والذين يتمتعون بخبرة مهنية مناسبة من أداء مهام المراجعة بمستوى جودة مرتفع. كما تساهم السياسات والإجراءات التي تصممها مكاتب المراجعة في مجال إدارة الأفراد في التحديد الجيد للاحتياجات التدريبية للمراجعين في مجالات الممارسة المهنية، وتحديد احتياجات مكتب المراجعة من الموارد البشرية والخبرات الفنية<sup>2</sup>. ولتحقيق رقابة فاعلة على إدارة الأفراد فإن على مكاتب المراجعة وضع السياسات والإجراءات التي تكفل ما يلي<sup>3</sup>:

- 1- اعتماد سياسة سليمة في تعيين العاملين وفق احتياجاتها والتخصصات التي تفتقر إليها؛
- 2- إتباع سياسة سليمة في ترقية العاملين، بناء على الخبرة المهنية للمراجعين، دون الأخذ في الاعتبار طول الفترة الزمنية لعمل المراجعين لديها؛

<sup>1</sup> الجمهورية اليمنية، وزارة الشؤون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (22) لسنة 1997م بشأن الشركات التجارية، ص 54.

<sup>2</sup> لطفي أمين السيد أحمد، 2005، ص ص 362 - 363.

<sup>3</sup> دياب محمد عبد القادر، مرجع سابق، ص ص 65 - 67.

- 3- إعداد معايير ومتطلبات بشأن أهمية التعليم المهني المستمر وإبلاغها إلى المراجعين؛
- 4- إيجاد نظام لإبلاغ المراجعين بأحدث الإضافات والتعديلات في معايير المراجعة؛
- 5- تحديد مستوى التأهيل المهني في كل مستوى من مستويات المسؤولية في المكتب؛
- 6- إيجاد نظام دقيق لتقييم أداء الأفراد وإبلاغهم بمدى التقدم في مستويات أدائهم .

### 2-3- قبول عملاء جدد والاستمرار مع العملاء الحاليين:

يتعرض مراجع الحسابات للمساءلة القانونية في حالة فشل عملية المراجعة وثبوت إهماله وتقصيره أثناء تنفيذ اختباراتهما، كما قد يتعرض المراجع لضغوط تمارسها إدارة منشأة العميل أو غيرها من الأطراف المستفيدة من القوائم المالية، بهدف التأثير على أدائه أثناء تنفيذ اختبارات المراجعة والتأثير في طبيعة الرأي الفني الذي يصدره المراجع بشأن نتائج عملية المراجعة. ولذلك على مكتب المراجعة وضع السياسات والإجراءات التي تكفل الارتباط بالمنشآت التي تتمتع إداراتها بالنزاهة والسمعة الجيدة<sup>1</sup>، كما يجب على مكتب المراجعة وضع السياسات الكفيلة بإيجاد ما يلي<sup>2</sup>:

- 1- معايير لتقييم العلاقة مع عملاء المراجعة الحاليين، من خلال تحديد الضغوط أو الممارسات السلبية التي مارسها إدارة منشأة العميل على

<sup>1</sup> لطفي أمين السيد أحمد، مرجع سابق، ص 365.

<sup>2</sup> أرينز ألفين، لوبك جيمس، مرجع سابق، ص 46.

المراجع، أو عدم توفير الدفاتر والسجلات والمستندات والوثائق التي يطلبها المراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة أو إخفاء بعضها، أو عدم الرد على استفسارات المراجع وغيرها من الممارسات التي تؤثر في قرار قبول مكتب المراجعة الاستمرار مع عميل المراجعة الحالي من عدمه؛

2- معايير لتقييم قبول عملاء جدد، وذلك من خلال دراسة وتقييم المعلومات التي يحصل عليها مكتب المراجعة عن العملاء المرتقبين، والتي تتضمن معلومات عن سمعة ونزاهة إدارة المنشأة وطبيعة نشاطها والصناعة التي تنتمي إليها، ومدى توفر الخبرات المهنية لدى مكتب المراجعة للوفاء بمتطلبات مراجعة الصناعة التي تنتمي إليها منشأة العميل المرتقب. ويحصل مكتب المراجعة على المعلومات المرتبطة بالعملاء المرتقبين من خلال الزيارات التي يقوم بها المراجع لإدارة المنشأة والمعلومات التي يحصل عليها من مراجع الحسابات السابق للمنشأة بناء على موافقة إدارتها، وغيرها من المعلومات التي يعتمد عليها مكتب المراجعة في قبول الارتباط بعملاء جدد من عدمه.

#### 2-4- إدارة مهمة المراجعة:

يتطلب تحقيق رقابة فاعلة على جودة المراجعة، قيام مكتب المراجعة بوضع السياسات والإجراءات التي تؤكد الالتزام بتنفيذ عملية المراجعة وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني<sup>1</sup>، وأن العاملين في مكتب المراجعة ملتزمون بالتخطيط لجميع مهام المراجعة التي يقومون بتنفيذها والإشراف الدائم للمراجعين الرئيسيين على أعمال مساعديهم، والتقييم

<sup>1</sup> محمد سامي حسن علي، 2003م، ص 250.



## 3-2- تطبيق برنامج فحص النظر:

يتم تطبيق برنامج فحص النظر على مكتب المراجعة بواسطة مكتب مراجعة آخر، بغرض التأكد من التزام مكتب المراجعة محل الفحص بتصميم وتنفيذ السياسات والإجراءات الكفيلة بتحقيق الرقابة على جودة المراجعة<sup>1</sup>، وبما يضمن التأكيد على ضرورة التزام مكتب المراجعة بتنفيذ عملياته وفق معايير المراجعة المتعارف عليها، ويساهم في تخفيض احتمالات فشل عملية المراجعة وتعرض المراجعين للتقاضى بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عمليات المراجعة، ويساهم في تعزيز الثقة في أداء مراجعي الحسابات ونتائج عمليات المراجعة. ويعد برنامج فحص النظر على درجة عالية من الأهمية بالنسبة لمكاتب المراجعة التي يتمتع العاملون فيها بعضوية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، نظراً لما يترتب عن عدم خضوع مكتب المراجعة لبرنامج فحص النظر من فقدان العاملين فيه أهليتهم كأعضاء في المعهد. يجب أن تخضع مكاتب المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية، سواء المنظمة لقطاع هيئة سوق المال أو المنظمة لقطاع الشركات الخاصة لبرنامج فحص النظر مرة كل ثلاث سنوات على الأقل. ويتم تطبيق برنامج فحص النظر على مكاتب المراجعة المنظمة لقطاع هيئة سوق المال تحت إشراف مجلس الرقابة العام، في حين يتم تطبيق البرنامج على مكاتب المراجعة المنظمة لقطاع الشركات الخاصة تحت إشراف مجمع المحاسبين القانونيين لكل ولاية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> توماس وليم، هنكي أمرسون، مرجع سابق، ص 192.

<sup>2</sup> أرينز ألفين، لوبك جيمس، مرجع سابق، ص 47.

ويتم تطبيق برنامج فحص النظرير وفق ما يلي :

### 3-2-1- تطبيق برنامج فحص النظرير على مكتب المراجعة بواسطة

مكتب مراجعة آخر:

تتضمن هذه الآلية قيام مكتب المراجعة، محل الفحص، باختيار مكتب مراجعة آخر يتولى فحص مدى التزام مكتب المراجعة محل الفحص بتصميم وتنفيذ السياسات والإجراءات الكفيلة بالرقابة على جودة المراجعة<sup>1</sup>. وتنتم هذه الآلية بفعاليتها؛ على اعتبار أن مكاتب المراجعة بصفة عامة ملزمة بتنفيذ عمليات المراجعة، وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني؛ مما يجعل مكاتب المراجعة المكلفة بالفحص أكثر دراية من غيرها من الجهات بمتطلبات معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، وغيرها من المتطلبات القانونية والضريبية وقانون العقوبات، والذي يساعد بدوره تلك المكاتب على تقييم السياسات والإجراءات الموضوعة وفعاليتها في تحقيق رقابة فاعلة على جودة المراجعة، وتحديد أوجه القصور في السياسات والإجراءات الموضوعة، بالإضافة إلى قيام مكاتب المراجعة المكلفة بالفحص بتكليف فريق عمل، يتمتع بخبرة جيدة بطبيعة أنشطة الفحص، وبما يزيد من فعالية عملية التقييم وتحسين أساليب وإجراءات الرقابة على جودة المراجعة.

<sup>1</sup> محمد إلهام عبد الله علي، مرجع سابق، ص 60.

يقوم الفريق المكلف بتطبيق برنامج فحص النظير فور الانتهاء من تنفيذ مهامه بإعداد تقرير يتضمن الفترة الزمنية التي غطتها عملية فحص النظير، ووصف مراحل إنجاز عملية الفحص، والنتائج التي تم التوصل إليها بشأن التزام مكتب المراجعة محل الفحص بتصميم السياسات والإجراءات التي تساعد في التأكد من التزامه بمتطلبات معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني<sup>1</sup>، وغيرها من الإجراءات التي تساهم في تحقيق رقابة فاعلة على جودة المراجعة. وعادة ما يكون التقرير الصادر عن الفريق المكلف بالفحص إما تقريراً مقيداً أو غير مقيد أو تقريراً سلبياً. ويتطلب الأمر في حالة إصدار تقرير مقيد أو سلبي وجود اتصال بين مكتب المراجعة محل الفحص والمنظمات المهنية، بهدف تحديد أوجه القصور في تصميم أو تنفيذ سياسات وإجراءات الرقابة على جودة المراجعة وتحديد وسائل علاجها<sup>2</sup>.

#### الخلاصة:

إن قبول مهنة المراجعة لمسؤولياتها تجاه عملائها وغيرها من الأطراف التي تعتمد على تقرير المراجعة في اتخاذ قراراتها المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة، يعد من أهم العناصر التي تزيد من ثقة مختلف الأطراف في أداء مراجعي الحسابات ونتائج عملية المراجعة. ولتعزيز تلك الثقة، فإن على مكاتب المراجعة الحرص على تصميم مجموعة من السياسات والإجراءات

<sup>1</sup> توماس وليم، هنكي أمرسون، مرجع سابق، ص 193.

<sup>2</sup> أحمد أحمد أنيس، مرجع سابق، ص 103.



السليمة التي تساعد في التأكد من التزام العاملين فيها بتنفيذ مهامهم وفق معايير المراجعة وقواعد آداب السلوك المهني، والتأكد من الالتزام بتنفيذها والتقييم الدائم لمدى فعاليتها، سواء تم ذلك من خلال إنشاء إدارة مستقلة داخل مكتب المراجعة أو عن طريق خضوع مكتب المراجعة لبرنامج فحص النظير، وبما يساهم في تحقيق رقابة فاعلة على أداء مكاتب المراجعة، ويضمن تحسين مستويات أدائها ويقلل من الدعاوى القضائية المرفوعة ضدها بدعوى الإهمال والتقصير أثناء تنفيذ عمليات المراجعة، ويعزز ثقة الأطراف المستفيدة من القوائم المالية في الرأي المهني الذي يصدره مراجع الحسابات، والذي يزيد بدوره من ثقة الجمهور بمهنة المراجعة والممارسين لها وزيادة اعتمادهم على نتائجها.

#### قائمة المراجع:

##### أولاً : الكتب

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة"، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، نيويورك: مطابع الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2008م.
2. أحمد أحمد أنيس، "العلاقة بين المسؤولية القانونية لمراجعي الحسابات وجودة عملية المراجعة وقرارات مستخدمي القوائم المالية"، جامعة القاهرة: كلية التجارة، قسم المحاسبة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، 2005م.

## 4 - متفرقات

15. الجمهورية اليمنية، وزارة الشؤون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (22) لسنة 1997م بشأن الشركات التجارية، عدد (7)، جزء (1)، إبريل 1997م.
16. الجمهورية اليمنية، وزارة الشؤون القانونية، الجريدة الرسمية، قانون رقم (26) لعام 1999م بشأن مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات، عدد (8)، إبريل 1999م.