

دور معايير جودة التدقيق في تحقيق خاصية الموثوقية في التقارير المالية

م.م. إلهام محمد واثق

كلية الإدارة والاقتصاد/الجامعة الإسلامية

المخلص

تعتبر المحاسبة من الركائز الأساسية التي تؤدي دوراً مهماً وجوهرياً في نجاح النشاط الاقتصادي حيث أنها توفر لجميع مستخدمي القوائم المالية المعلومات المناسبة لمساعدتهم في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الادارية الرشيدة واللازمة لنجاح المشروع.

ولكي تكون المعلومات المحاسبية المستخرجة من القوائم المالية ذات فائدة لمستخدمي تلك القوائم، يجب ان تتصف بخصائص معينة أي وجود مقاييس ومعايير تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدميها ومحقة لأهدافهم المرجوة.. وتأتي هذه الاهمية لدراسة جودة المعلومة المحاسبية وتقييم خصائصها في احد جوانبها من اهمية المعلومات بالنسبة للمستخدمين الخارجيين ونظراً لتعدد سماتهم واختلاف سماتهم من جهة وتعدد الظروف التي يعملون في ظلها من جهة أخرى، فقد استلزم توفير معلومات محاسبية ذات جودة وخصائص معينة.

اما الجانب الآخر فهو ناتج من الدور الذي تؤديه نشاطات المستخدمين الخارجيين في الاقتصاد الوطني. ولهذا يتوجب اكتساب ثقة هؤلاء المستخدمين من خلال إلزام كافة اعضاء العملية التدقيقية بصورة فردية او جماعية بتقديم خدمات ذات جودة عالية وبالشكل الذي يثبت لهؤلاء المستخدمين ان اعضاء مهنة التدقيق ذو أهلية ويحرصون على الالتزام بالمعايير الصادرة من الجهات المهنية المسؤولة عن تنظيم المهنة، وهذا بدوره يضيف المصداقية والثقة على مخرجات المهنة مما يعزز من مكانتها ويبرر وجودها واستمراريتها. فقد تم تقسيم الدراسة الى مبحثين،

تناول الاول منها جودة التدقيق كمدخل مفاهيمي وخصص الثاني لتوضيح أثر جودة التدقيق في تحقيق خاصية الموثوقية في التقارير المالية.

منهجية البحث

أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث من أهمية العمل الذي يقوم به مراقبي الحسابات ولما له من اثر كبير في كافة الأطراف ذات العلاقة، ولما يمكن ان يعكسه مراقبو الحسابات عن هذه المهنة

بكل ما يحكمهم من قواعد وسلوكيات تؤدي الى اصال الصورة الحقيقية لها. وهي ما تؤدي بالتالي الى رفع كفاءة وفاعلية مهنة التدقيق.

هدف البحث:

الوصول الى مقدار كاف ومعقول من المصدقية والموثوقية في التقارير المالية التي هي مخرجات عملية التدقيق لاكتساب ثقة المتعاملين مع المهنة ولمواجهة التحدي المتمثل بمنافسة مكاتب التدقيق العالمية في بيئة الاعمال.

فرضية البحث:

التزام مراقبي الحسابات بعناصر جودة التدقيق أثناء العملية التدقيقية يؤدي الى الوصول للموثوقية والمصدقية في التقارير المالية.

الشكل (١)

(مخطط اجرائي للدراسة)



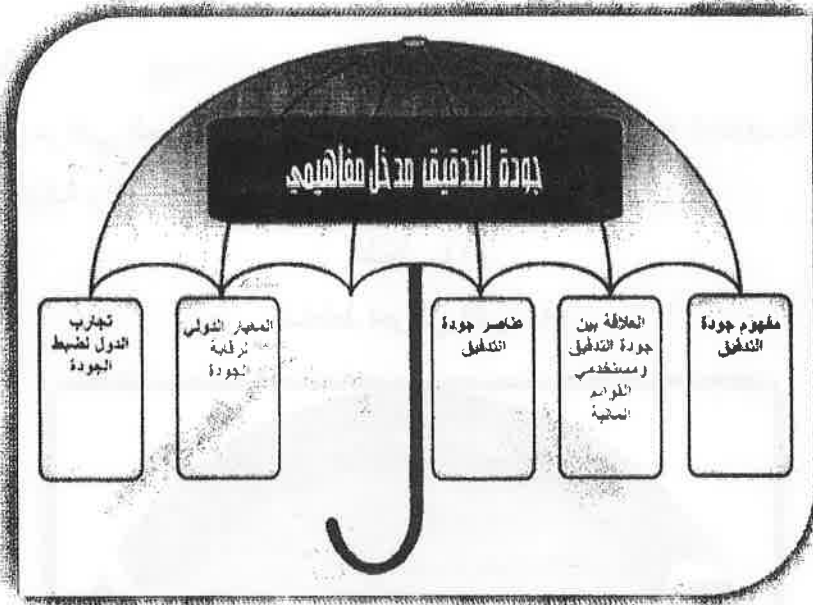
المبحث الأول

جودة التدقيق مدخل مفاهيمي

يهدف هذا المبحث إلى بيان مفهوم الجودة بشكل عام وجودة التدقيق بشكل خاص، كما سيتم التطرق إلى العلاقة بين جودة التدقيق ومستخدمي القوائم المالية، وسيتم عرض عناصر جودة التدقيق والمعياري الدولي للرقابة على الجودة مع الإشارة إلى تجارب بعض الدول لضبط الجودة:

شكل رقم (٢)

محاور المبحث الأول



١-١ مفهوم جودة التدقيق : Audit Quality Concept

تعددت وتباينت التعريفات التي أوردها الباحثون والمهتمون بموضوع الجودة، فهناك معنى للجودة يعني لمعظم الناس أنه التفضيل (superlative) كما وتعد الجودة مرادفاً للرفاهية والتميز وهذه من الصعب قياسها (الغزوي، ٢٠٠٧: ١٧).

وقد تكون الجودة المواءمة للاستعمال (Fitness for use) وذلك لأهمية الجودة في التصميم والانتاجية، كما ويمكن أن تكون الجودة المطابقة مع المتطلبات (Conformit with the Requirements) وذلك يعني أن تحقيق الجودة يتم إذا كان المنتج أو الخدمة - وهي ما

تهمنا في دراستنا هذه- يشبع كل المتطلبات المحددة من الزبائن سواء حددت في عقد الشراء او حددت بموجب المواصفات المعلنة او المحددة بموجب قانون أو غير ذلك.

اما جودة التدقيق فهي من المواضيع المهمة في مهنة التدقيق ويحاول الباحثون والدارسون في مجال التدقيق وضع تعريف لها ودراسة امكانية قياسها وقياس الابعاد المختلفة لها.

فقد عرف (Deangelo) جودة التدقيق بانها (احتمالية قيام المدقق باكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية والابلاغ عنها) (Deangelo, 1981).

كما عرفها (Deis & Giroux) بانها (الاحتمالية التي سيكشف بها مراقب الحسابات نقاط الضعف أو الثغرات في النظام المحاسبي للزبون والابلاغ عنها) (الضلعي، ٢٠٠٤: ١٠) ومن التعريفات السابقة يتضح بان هناك شرطان اساسيان لتحقيق جودة التدقيق هما:

١. اكتشاف التحريفات الجوهرية ونقاط الضعف أو الثغرات في القوائم المالية ويعتمد هذا الشرط على قدرات ومهارت المدقق وعلى سنين الخبرة والتدريب الجيد.
٢. الابلاغ عن التحريفات والاطفاء الى الادارة والجهات المسؤولة وذات العلاقة، ويعتمد هذا الشرط على مدى استقلالية المدقق، فالمدقق الذي يتمتع باستقلالية أكثر لديه قدرة اكبر في الابلاغ عن الاخطاء.

٢-١ العلاقة بين جودة التدقيق ومستخدمي القوائم المالية:

ترتبط جودة التدقيق بعلاقة خاصة مع توقعات مستخدمي القوائم المالية ومن زوايا عدة منها (مفضل، ٢٠٠٤: ١١٨):

أ. وجود فجوة التوقع (Expectation Gap):

تعني (الاختلاف في توقعات وتصورات المجتمع ومهنة التدقيق حول مدى تطابق الأداء التدقيقي لتلك التوقعات) التي تتمثل في فجوة الاداء الناشئة بسبب القصور في الاداء أو عدم التقيد بمعايير التدقيق والجودة من خلال السياسات والاجراءات الموضوعية وتوفر التأكيد من الالتزام بمعايير التدقيق.

ب. الالتزام بعناصر الجودة:

وفقاً لسياسات وعناصر الجودة فإن الالتزام بها يؤدي الى رفع فاعلية التدقيق وتحسين سمعة مكاتب التدقيق بشكل عام، وتخفيض احتمال التعرض للتقاضي وكلها أهداف يؤدي تحقيقها الى تضيق فجوة التوقع في التدقيق.

وقدم ابو العزم (١٥،٢٠٠٠)، مفهوم جودة التدقيق (Audit Quality) بطريقة توضح التكامل بين المفهوم العام للجودة الذي يتمثل في خصائص الأداء المهني للمدقق التي تشجع احتياج مستخدمي القوائم المالية وبين المفهوم التشغيلي لجودة مهنة التدقيق، وطبقاً لهذا تكون نقطة البداية هي تحديد احتياجات مستخدمي القوائم المالية علماً ان المهنة تقوم بمحاولة ترجمة هذه الاحتياجات الى معايير قابلة للتنفيذ، ثم تأتي الخطوة التالية وهي الالتزام بالمعايير المهنية عند تنفيذ عملية التدقيق وذلك من خلال التخطيط الجيد ووضع البرامج والموازنات والاشراف على تنفيذها والتمزام فريق العمل بالتقيد بها، وهذا يؤدي الى تقليل مخاطر عدم اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي توجد في القوائم المالية..

ووفقاً لهذا المفهوم وضع إطار لجودة التدقيق في ثلاثة أبعاد هي (ابو العزم، ١٦، ٢٠٠٠):

أولاً: معرفة احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

ثانياً: ترجمة احتياجات مستخدمي القوائم المالية الى معايير مهنية.

ثالثاً: إلزام المدققين بالمعايير المهنية.

٣-١ عناصر جودة التدقيق:

أنشأ المجمع الأمريكي للمحاسبين عام ١٩٧٨ لجنة معايير رقابة الجودة وحملها مسؤولية مساعدة منشآت المحاسبة المصرح بها لتطوير وتنفيذ معايير رقابة الجودة. (آرنزولوبك، ٢٠٠٢: ٤٤)، وقد حددت لجنة معايير رقابة الجودة تسعة عناصر لرقابة الجودة التي ينبغي على منشآت المحاسبة ان تاخذها بالحسبان عند وضع السياسات والاجراءات بها وتشمل هذه العناصر ما يلي:

(Robertson, 1993, 56)

١. **الاستقلالية:** وتعني يجب ان يحافظ الافراد في كل المستويات التنظيمية على الاستقلالية الى المدى الذي تتطلبه قواعد السلوك المهني الخاصة بالمعهد.
٢. **تخصيص الموظفين في المكتب على العقود:** يجب ان يزود المكتب بتأكيد معقول بأن العمل سيؤديه افراد يمتلكون درجة من التدريب الفني والبراعة التي تتطلبها هذه الحالة.
٣. **الاشراف:** اداء أي عمل والاشراف عليه في كل المستويات التنظيمية يتطلب ان يزود المكتب بتأكيد معقول ان العمل الذي تم أدائه يفي بالمعايير النوعية للمكتب.
٤. **الاستشارة:** يجب ان يطلب الموظفون المساعدة الى المدى المطلوب من افراد لديهم مستويات مناسبة من المعرفة والأهلية وملكة التمييز والسلطة.
٥. **التوظيف:** ينبغي إدارة التوظيف بحيث يزود المكتب بتأكيد معقول ان الموظفين يمتلكون الخصائص المناسبة التي تمكنهم من الأداء الكفاء، ونوعية عمل المكتب في النهاية تعتمد على النزاهة وأهمية وحافز الموظفين الذين يقومون بالعمل ويشرفون عليه، لذا فأن برامج المكتب في التعزيز (الامداد) هي عوامل للمحافظة على هذه النوعية.
٦. **التطوير المهني:** يجب ادارة التطوير المهني ليزود المكتب بتأكيد معقول ان الموظفين يكون لديهم المعرفة المطلوبة لتمكينهم من إنجاز المسؤوليات المحددة لهم، كما ان استمرار التعليم المهني وأنشطة التدريب تمكن المكتب من تزويد الموظفين بالمعرفة المطلوبة لانجاز المسؤوليات المحددة لهم والتقدم ضمن المكتب.
٧. **الترقية (سياسات الترقية والترقية):** ينبغي ان يزود المكتب بتأكيد معقول ان اولئك الذين تم اختيارهم للترقية تكون لديهم المؤهلات الضرورية لانجاز المسؤوليات التي سوف يسألون عن ممارستها، وتتضمن المؤهلات التي يجب ان يمتلكها الموظفون الذين يتم اختيارهم للترقية (السمعة الحسنة، الذكاء، ملكة التمييز، والحافز).
٨. **قبول واستمرار العملاء:** يجب توجيه القرارات المتعلقة بقبول واستمرار العملاء نحو تخفيض أرجحية الارتباط بعملاء تفقر اداراتهم الى النزاهة، فمن الحكمة ان يكون المكتب انتقائياً في تحديد علاقاته المهنية.
٩. **التفتيش:** ينبغي وضع أنشطة فحص داخلي تزود المكتب بتأكيد معقول ان الاجراءات المتعلقة بالعناصر الأخرى لرقابة نوعية وجودة التدقيق مطبقة بشكل فعال.

- وفي عام ١٩٩٦ خففت لجنة معايير التدقيق هذه العناصر الى خمسة ابتداءً من عام ١٩٩٧ (A. Arens, J. Elder, S. Beasley, 2008: 38) وهي:
١. الحياد، الأمانة، الموضوعية.
 ٢. ادارة الموارد البشريه.
 ٣. القبول والاستمرار في تدقيق العملاء لعملية التدقيق.
 ٤. اداء عملية التدقيق.
 ٥. المتابعة او المراقبة.

٤-١: المعيار الدولي لرقابة الجودة:

ان من ضمن معايير التدقيق الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والمدققين التي تضمنت عناصر الجودة تحت المعيار الدولي رقم ٢٢٠ بعنوان رقابة الجودة لاعمال التدقيق (Quality Control For audit Work)، وان هذا المعيار عند صدوره عام ١٩٩٤ قد حل محل المعيار السابع وقد أعيد تصنيف وتسمية بعض متطلبات المعيار السابع مع بعض التغيير في المفهوم او المحتوى.

وفي عام ٢٠٠١ اصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين دليلاً بمثابة مرجع مستمر عن الاصدارات نافذة المفعول بشأن قواعد السلوك الاخلاقي ومعايير التدقيق الصادرة عن الاتحاد، اذ جاء في معيار التدقيق الدولي رقم ٢٢٠ الصادر في عام ٢٠٠١ الذي يهدف الى توفير ارشادات عن رقابة الجودة لعملية التدقيق من خلال:

- أ. السياسات والاجراءات العامة التي يتبناها مكتب التدقيق عن أداء عملية التدقيق.
- ب. الاجراءات المتعلقة بتفويض الأعمال للمساعدين لاداء عملية التدقيق.

اذ أكد المعيار الدولي علي ما يلي (Soltani, 2007: 451):

١. يجب تنفيذ سياسات واجراءات رقابة الجودة على مستوى شركة التدقيق ومكاتب التدقيق الفردية.

٢. على شركات التدقيق تنفيذ سياسات واجراءات رقابة الجودة التي صممت للتأكد بأن عمليات التدقيق قد تمت حسب المعايير الدولية او الممارسات الوطنية المناسبة.

٣. ان طبيعة وتوقيت نطاق سياسات واجراءات رقابة الجودة لشركة التدقيق تعتمد على عدد من العوامل كحجم وطبيعة اعمال الشركة واتساع نشاطها الجغرافي وهيكلها التنظيمي والاعتبارات الملائمة المتعلقة بـ (الكلفة/ المنفعة).

وقد تم اعادة تصنيف وتسمية بعض متطلبات المعيار الصادر عام ١٩٩٤ وحددها بسبع سياسات وعناصر رقابة الجودة وعلى وفق ورودها في دليل IFAC (: 159-161 (2001).

- المتطلبات المهنية.
- المهارات والكفاءة.
- توزيع مهام عملية التدقيق.
- الاشراف.
- التشاور.
- قبول او انتهاء العمل مع العملاء.
- المراقبة والمتابعة.

١-٥ تجارب الدول لضبط الجودة:

١. تجربة الولايات المتحدة الأمريكية:

لقد شكل المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين AICPA عام 1977 لجنة معايير رقابة النوعية (QCSC) التي اصدرت بيان معايير رقابة النوعية رقم/ 1 (Statement on Quality Control Standards No.1) (QCS1)، وفي عام 1982 الغيت هذه اللجنة، اذ اعتقد المعهد انه لا حاجة لهذه اللجنة المنفصلة ما دام قسم الشركات يقوم بادارة اعمال رقابة النوعية والتنظيم الذاتي بشكل جيد، وفي عام ١٩٨٧ أنشأ المعهد لجنة تنفيذية لمراجعة النوعية (Quality Review Executive Committee) وقد طورت هذه اللجنة سياسات واجراءات برامج مراجعة النظر وحاليا توفر الدعم الفني لمراجعة رقابة النوعية لمكاتب المحاسبة (Robertson, 1993:22)، وقواعد المعهد للسلوك المهني التي وردت في دليل الاخلاق المهنية لا تفرض على المكاتب الالتزام بمعايير (QCSC) وتفسيراتها، الا انه يطلب من المكاتب الاعضاء في قسم المعهد لمكاتب مراقبة الحسابات وتلك المشاركة في برنامج

المعهد لمراجعة رقابة النوعية الاختيارية الالتزام بهذه المعايير والتفسيرات (Wallace, 1986: 82-83).

ونظراً لوجوب التقيد بمعايير التدقيق المقبولة عموماً في كل عقد تدقيق يقوم به مكتب مراقبة الحسابات فإن كل مكتب للتقيد بهذه المعايير في أداء الممارسة الكلية للتدقيق، وإذا تتعلق معايير التدقيق المقبولة عموماً بأداء كل عقد تدقيق فإن معايير رقابة النوعية تحكم نوعية ممارسة تدقيق مكتب الحسابات ككل (Robertson, 1993: 55).

٢. تجربة المملكة العربية السعودية لضبط الجودة:

شهدت مهنة التدقيق في المملكة العربية السعودية اليوم سواء من ناحية المحاسبة أو التنظيم، الاهتمام الكبير من المسؤولين والمهنيين وعلى اختلاف مستوياتهم في المملكة، ولذلك سيتم توضيح تجربتها في مراقبة جودة الأداء المهني، فضلاً عن الإشارة إلى ما جاء به مجلس التعاون الخليجي في الموضوع نفسه.

ولتحقيق الفائدة المنشودة من صدور معايير وقواعد السلوك وغيرها من الانظمة المهنية الملزمة يتعين ايجاد برامج رقابة ملائمة للتحقق من مدى التزام المحاسبين القانونيين من تنفيذها، وكان فرض مثل تلك البرامج الرقابية على الأداء المهني امراً ضرورياً، ليس فقط للارتقاء بمستوى الاداء المهني للمحاسب القانوني وزيادة فاعلية الخدمات المهنية، ولكن ايضاً لاكتساب ثقة مجموعة الاطراف المستفيدة والمجتمع بصفة عامة ونظراً لما لبرامج مراقبة جودة الأداء المهني من أهمية بالغة في تنظيم تطوير مهنة التدقيق، كان لنظام المحاسبين القانونيين لعام 1991 مسؤوليات اعدادها واعتمادها وتنفيذها للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وقد أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في عام 1995 برنامج مراقبة جودة الأداء المهني الذي يهدف الى التأكيد من التزام المحاسبين القانونيين المرخص لهم بالعمل في المملكة باحكام نظام المحاسبين الحكوميين والمعايير والقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة والتعليمات المهنية الأخرى الصادرة عن الجهات المختصة وذلك بغرض تحسين مستوى الأداء المهني الجيد وزيادة فعالية الخدمات المهنية وزيادة الثقة في الخدمات وشمل هذا البرنامج شرحاً لأهداف وأنواع الفحص فضلاً عن واجبات المكاتب المهنية بما في ذلك تزويد الهيئة

بمعلومات وبيانات دورية بغرض التعرف بشكل اولي على مدى التزام المكتب المهني بتنفيذ رقابة جودة داخلية ملائمة وتطبيق المعايير والقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة.

اما عن تجربة مجلس التعاون الخليجي فقد تبين له من خلال دراسة انظمة الهيئات وجمعيات المحاسبة والتدقيق في دول مجلس التعاون بان جميعها اهتمت بما يتعلق بجودة اداء المحاسبين القانونيين افرادا او شركات لكن اختلفت درجة تأطير ذلك وتفصيله لدى الجمعيات والهيئات المختلفة لذلك سعى المجلس الى توحيد اطار معايير رقابة الجودة في الدول الاعضاء بحيث تنطبق معايير رقابة الجودة وعناصرها لمكتب التدقيق بغض النظر عن تشكيلها القانوني او عدد منتسبيها او حجمها، وتقع مسؤولية الالتزام بهذه المعايير على عاتق منتسبي المكتب.

وقد انيطت هذه المهمة الى هيئة المحاسبة والتدقيق لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربي والتي اسست في ١٩٩٨/١٢/٧، وقد ورد في نظامها الاساس بأنها تهدف الى كل ما من شأنه تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق لدى الدول الاعضاء وتحقيق التنسيق والتكامل بينها، وعليه فقد تم التوصل الى ان نظام رقابة جودة الاداء لدول مجلس التعاون الخليجي يوفر للهيئة اقتناعا بتحقيق اهدافها الواردة في نظامها الاساس وتساعد على التأكد من التزام المحاسبين القانونيين باحكام النظام ومعايير المحاسبة والتدقيق والمعايير المهنية المعتمدة من الهيئة والتعليمات المهنية الاخرى الصادرة عن الجهات المختصة وبما يضمن الارتقاء بمستوى الاداء المهني الى الحد الذي يواكب المعطيات والمستجدات المستقبلية. (Internet: WWW.gccaa.org)

٣. تجربة العراق لضبط الجودة:

أما في العراق ونظراً لعدم وجود معايير رقابة الجودة فقد اكتفى مجلس مراقبة وتدقيق الحسابات التابع لديوان الرقابة المالية باصدار قانون رقم (٣) لعام ١٩٩٩ الذي ينظم ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات وقد تم عده بمثابة معايير رقابة الجودة يتم على اساسه تقييم كفاءة اداء مكاتب التدقيق العراقية، وبما ان نظام العمل السائد في ذلك الوقت هو النظام المركزي لذا فقد انيطت لهذا المجلس مسؤوليات التنظيم والاشراف على مهنة التدقيق.

حيث يتولى هذا المجلس المهام الآتية:

١. منح اجازات ممارسة مهنة التدقيق.

٢. متابعة اعمال المجازين لممارسة المهنة.
٣. اقرار الخطط المناسبة لتطوير وتدريب المجازين لممارسة المهنة.
٣. اقرار الخطط المناسبة لتطوير وتدريب المجازين لممارسة المهنة.
٤. تقديم المشورة الفنية في الامور ذات الصلة بعمل المجازين.
٥. محاسبة المخالف لاحكام القانون رقم (٣) وقواعد السلوك المهني وفرض العقوبات الانضباطية بحقه.
٦. حماية حقوق المجازين.
٧. وضع التوصيف المهني لانصاف المجازين وحقوق كل صنف.
٨. التنسيق والتعاون مع المؤسسات والمعاهد والمنظمات المهنية والعلمية داخل العراق وخارجه لرصد المهنة بكل ما هو جديد.

المبحث الثاني

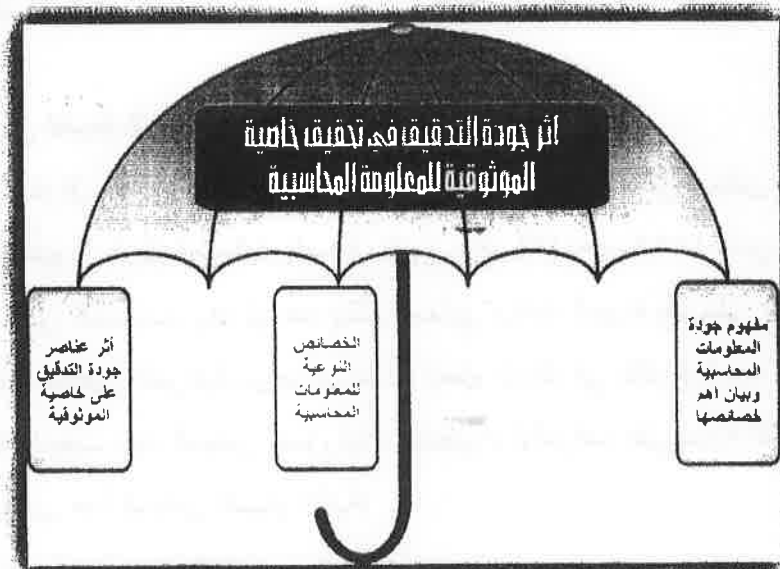
اثر جودة التدقيق في تحقيق خاصية الموثوقية للمعلومة المحاسبية

سيتم بيان مفهوم جودة المعلومات المحاسبية وبيان أهم خصائصها ومن ثم بيان أثر عناصر جودة التدقيق على تحقيق خاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية.

والشكل الآتي يوضح محاور المبحث:

شكل (٣)

محاور المبحث الثاني



٢-١ مفهوم جودة المعلومات المحاسبية وأهم خصائصها:

تحدد مفاهيم جودة المعلومات، الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة ويؤدي تحديد هذه الخصائص الى مساعدة المهتمين عند اعداد القوائم المالية، وينبغي تقييم فائدة المعلومات المحاسبية على اساس اهداف القوائم المالية التي يتركز فيها الاهتمام على مساعدة المستفيدين الخارجيين الرئيسيين في اتخاذ القرارات التي تتعلق بهم. هذا وان الطابع الغالب في اعداد القوائم المالية ذو أغراض عامة وغير محددة في الوقت الذي زادت فيه المصالح العامة في الشركات ونمت الملكية المشتركة للاستثمارات، هذا ولد عدم الرضا عن القوائم المالية من خلال:

١. وجود عدد من مستخدمي القوائم المالية ذو احتياجات المختلفة ولهم قرارات وفعاليات متنوعة، ولكن يتم اغفال هذا التباين عند اعداد القوائم.

٢. محتوى المعلومات في القوائم المالية يكون غير متكافئ مع متطلبات المستخدمين المتنوعين.

٣. افتراض الفائدة في القوائم المالية لمستخدميها الحاليين والمحتملين دون اختبار لمصادقية هذه الافتراضات.

لذلك تمت الدعوة الى ضرورة انتقال الاهتمام من العمليات المحاسبية التقليدية الى المستخدمين للمعلومات المحاسبية، حيث ينبغي التركيز على دراسة تأثيرها في سلوك مستخدميها.

ويمكن تعريف المعلومات المحاسبية المفيدة باختصار بأنها (مفضل، ٣٢: ٢٠٠٤) (المعلومات القادرة على اشباع حاجة مستخدميها والمؤثرة تأثيراً مفيداً في قراراتهم).

٢-٢ الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

لكي تكون المعلومات المحاسبية المستخرجة من القوائم المالية ذات فائدة لمستخدمي تلك القوائم، يجب ان تتصف بخصائص معينة أي وجود معايير او مقاييس تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لمستخدمي تلك المعلومات وذلك لتحقيق الاهداف المرجوة.

ان الخصائص النوعية للقوائم المالية هي القابلية للفهم من قبل الطرف الثالث من مستخدمي تلك القوائم الذين يفترض فيهم ان يكون لديهم مستوى معقول من المعرفة في

الاعمال والانشطة الاقتصادية والمحاسبية، كما وان من ضمن الخصائص النوعية- الملائمة- ينبغي ان تكون المعلومات ملائمة لحاجات صناعات القرارات، وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية اعتماداً على تلك القوائم، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو قيمته المادية. وكما يجب ان تتمتع المعلومات المحاسبية بالموثوقية حتى يمكن الاعتماد عليها، وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية اذا كانت خالية من الاخطاء الجوهرية والتحيز، وتعبّر بصدق عن العمليات والأحداث. فضلاً عن انه ينبغي ان يتم تغليب الجوهر فوق الشكل القانوني، فمن الضروري ان تكون قد تمت المحاسبة عنها وقدمت طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني. وحتى تكون المعلومات المحاسبية ذات فائدة وموثوقة فان المعلومات التي تحويها ينبغي ان تكون محايدة اي خالية من التحيز. كما ينبغي توخي الحيطة والحذر في حالات عدم التأكد الملازمة لكثير من الأحداث والعمليات. ولكي تكون المعلومات المحاسبية موثوقة ينبغي ان تكون كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة. وكما وينبغي ان تكون قابلة للمقارنة لكي تحوز المؤشرات المشتقة منها على قبول عام ويمكن استخدامها في تحليل الربحية، والسيولة، والانتاجية، والمديونية للمشروع وبقدر كبير من الموضوعية. كما وان التوقيت ضروري لمستخدمي القرارات قبل ان تفقد المعلومات المحاسبية مقدرتها على التأثير في اتخاذ القرارات.

ان المعلومات المحاسبية في الوقت الحاضر ثروة هامة، اذ ان التحكم والاستغلال الامثل لها يحقق ارباحاً ونجاحاً للخطط المستقبلية وضماناً للاستمرار وتطور الشركات والمؤسسات.

ويعتبر نظام المعلومات المحاسبية جزءاً من النظام الكلي للمعلومات، ويؤدي هذا النظام دوراً هاماً وفعالاً يتمثل في تزويد مختلف مستويات متخذي القرارات بمعلومات جاهزة ودقيقة وصحيحة في الوقت المناسب لمساعدتهم في اتخاذ مختلف القرارات الادارية، ويتم توفير هذه المعلومات عن طريق التقارير والقوائم المالية. كما ان المعلومات المحاسبية يمكن ان يكون لها دور ايجابي في سلامة القرارات الادارية ومن ثم نجاح خطط التنمية، وهذا الدور يأتي من توافر المعلومات اللازمة لاعداد هذه الخطط وتنفيذها ومتابعتها.

٢-٣ أثر عناصر جودة التدقيق في تحقيق خاصية الموثوقية للمعلومة المحاسبية.

ان المعلومات المحاسبية يجب ان تكون موثوقة او يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدم وهذا ما يمثل احد الخصائص التي تشكل مركز المحاسبة كما هو الحال مع الملائمة، اذ يجب ان يكون واضحاً ومهماً لطبيعة ما مطلوب من المعلومات المحاسبية ان تفعله الارقام الموصوفة والتي يمكن الوثوق بها. كما ان الموثوقية تقف على صدق ما يتم تقديمه والتي ترتبط مع التأكد من قبل المستخدمين. هذا وان درجة المعولية واقترابها من الصحيح تعتمد بشكل اساسي على الاتجاه الذي يستخدم فيها المستخدمون المعلومات كمؤشر ارشادي Indicator، ولكي تكون المعلومات المحاسبية موثوق بها ويمكن الاعتماد عليها فانها يجب ان تمتلك عدد من الخصائص الفرعية التالية. (FASB, 1980, 56-57)

٢-٣-١: الصدق في التعبير Representational Faith Fulness

يقصد بخاصية الصدق في التعبير (التوافق والانسجام او التطابق بين القياس والوصف مع محتوى الظاهرة المراد تقديمها، وفي المحاسبة فان الظاهرة المراد تقديمها تتعلق بالمصادر، الالتزامات، الاحداث الاقتصادية).

وان خاصية الصدق في التعبير تتطلب تجنب الوقوع بالتحيز bias، حيث ان المعلومات المحاسبية قد تعبر بصدق على محتوى ما مطلوب تقديمه من خلال نوعين من التحيز:

الاول: التحيز في اختيار طريقة القياس، ومن ثم فان نتائج القياس لا تعبر عن محتوى ما مطلوب تقديمه.

الثاني: تحيز القائم بالقياس والذي قد يكون على شكلين، الاول ناتج من نقص الخبرة او المعرفة للقائم بالقياس وهذا يكون تحيز غير مقصود، والآخر هو تحيز مقصود من قبل القائم بالقياس باتجاه عرض معلومات يرغب في عرضها. (FASB, 1980: 73)

وهذا ما توفره عناصر جودة التدقيق من خلال عنصر (الحياد والأمانة والموضوعية) الذي ينبغي توافره في كافة الافراد الذين ينفذون عملية التدقيق وما يتوجب عليهم ان يقوموا بأداء كافة المسؤوليات المهنية على نحو أمين وموضوعي.

كما ويحقق عنصر (ادارة الموارد البشرية) الذي من احد شروطه: (تخصيص العمل على الافراد الذين تتوافر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب) وبتوافره سيحقق خاصية الصدق في التعبير في المعلومة المحاسبية.

وعنصر (القبول والاستمرار في تدقيق العملاء لعملية التدقيق) الذي ينص على (ان تباشر المنشأة العمل في حالات التدقيق الذي يمكن ادائها بما يتفق مع الكفاءة المهنية) يدل وجوده في العملية التدقيقية على تحقيق خاصية الصدق في التعبير لانه سيقفل التحيز القائم على نقص الخبرة والكفاءة.

كما ان عنصر (اداء عملية التدقيق) الذي يؤكد (على انجاز العمل على وفق المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة) هذا ومن ثم سيؤثر في جودة المعلومة المحاسبية ومصداقيتها.

اما عنصر (المتابعة او المراقبة) فهو العنصر الذي يعد رقيباً على توافر باقي عناصر الجودة في العملية التدقيقية فهو النتيجة النهائية لجودة العملية التدقيقية ومن ثم حيادية وموثوقية المعلومة المحاسبية.

٢-٣-٢: قابلية الاثبات Verifiability

ان خاصية الصدق في التعبير يجب ان تسند على خاصية قابلية الاثبات التي تساهم في تحقيق فائدة المعلومات المحاسبية، لأن غرض قابلية الاثبات لتقديم درجة معقولة من التأكد بأن القائم بالقياس يعبر بشكل سليم عن المحتوى المراد تقديمه. وهكذا فإن قابلية الاثبات من شأنها ان تخفض تحيز القائم بالقياس اكثر من تحيز القياس، وهكذا تساهم قابلية الاثبات في التحقق بان القائم بالقياس يقدم العرض الصادق للاحداث الاقتصادية. وبعبارة اخرى فان قابلية الاثبات تعني بان نتائج القياس التي يتم التوصل اليها من القائم بالقياس يمكن التحكم بصحتها من قبل قائم اخر بالقياس باستخدام نفس اساليب القياس.

وبالرجوع الى عناصر جودة العملية التدقيقية وما تقدمه من تقارير وكشوفات مالية ذات معلومات قابلة للاثبات من خلال توافر (عناصرها الخمسة) التي من ضمن اجرائاتها (ان يجيب كل عضو من فريق التدقيق على قائمة استقصاء سنوياً...، يجب تقييم كل مدقق في عملية تدقيق من خلال تقرير التقييم الخاص بكل عملية تدقيق، تصميم اطار لتقويم العميل

يشمل التعامل مع تعليقات المدقق السابق وتقييم الادارة، يجب ان يختبر الشريك المخصص لرقابة الجودة اجراءات رقابة الجودة سنوياً على الأقل للتحقق من مدى التزام مكتب المحاسبة بها). نرى ان بوجود اجراءات عناصر رقابة الجودة تتوافر خاصية قابلية الاثبات في المعلومة المحاسبية المقدمة.

٢-٣-٣: الحيادية Neutrality

في المحاسبة تحتل الحيادية اهمية كبيرة على مستوى الجهة المسؤولة عن اعداد المعايير المحاسبية وكذلك اولئك القائمون على تطبيق تلك المعايير في اعداد تقارير الابلاغ المالي، فالحيادية او التحرر من التحيز للقائم باعداد تقارير الابلاغ المالي لا يعني ان المعلومات المحاسبية غير هادفة او غير محتوية على غرض معين without purpose او انها سوف لا تكون قادرة على التأثير في سلوك الأفراد، فهي إذا كانت كذلك سوف لا يكون لها أي قيمة وتكون غير ملائمة ومن ثم غير مفيدة.

وعند توافر عناصر رقابة الجودة في العملية التدقيقية فانها ستقلل من تحيز القائم باعداد تقارير الإبلاغ المالي، لان الخاصية الأولى والرئيسة فيها هي (الحياد، الأمانة، الموضوعية) وهي واجبة التوافر في الافراد كافة الذين ينفذون عملية التدقيق، وان عنصر (المتابعة او المراقبة) هو كفيل بوجوده في العملية التدقيقية.

أما عنصر (إدارة الموارد البشرية) ينص: (على ضرورة توافر التأهيل المناسب لكل مدقق لأداء العمل على نحو جيد، يجب اشراك الافراد في برنامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية) وهذا بالتأكيد سيضيفي على معدي تقارير الابلاغ المالي الخبرة في تحديد الهدف والغرض من المعلومة المحاسبية الواجب اعدادها لكي تكون مفيدة وملائمة.

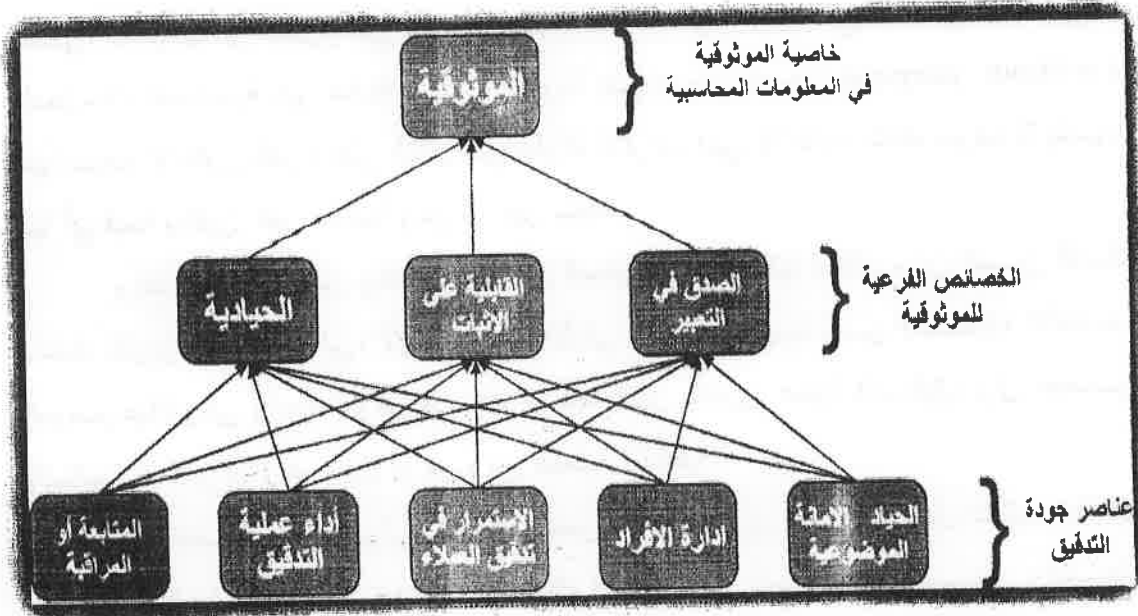
اما عنصر (القبول والاستمرار في تدقيق العملاء لعملية التدقيق) والذي ينص: (على وجوب وضع سياسات وإجراءات يمكن من خلالها تقرير مدى قبول او الاستمرار في التعامل مع عميل معين وما يجب ان تقلله هذه السياسات والاجراءات من الخطر المتعلق بالعملاء الذين تفتقر ادارتهم للأمانة)، فان تحقيق ذلك سيؤدي الى انتقاء عملاء تتمتع ادارتهم بالنزاهة وبذلك سوف لم يتم التأثير على قرار مقدم تقارير الإبلاغ المالي وما يضعه من هدف أو غرض للمعلومة المحاسبية المقدمة والتي يرتئها حيادية وموثوقة.

أما عنصر (إداء عملية التدقيق) فهو يقيس مدى توافق العملية التدقيقية مع المعايير المهنية ومعايير الجودة وهو بتحقيقه سيضيف الحيادية والموثوقية على تقارير الإبلاغ المالي لأن صفة الحيادية هي ضمن المعايير النوعية لجودة العملية التدقيقية وعدم توافرها يخل بهذه الجودة.

والشكل الآتي يوضح مدى تأثير عناصر رقابة جودة التدقيق على خاصية الموثوقية للمعلومة المحاسبية:

مخطط (١)

أثر عناصر جودة التدقيق في خاصية الموثوقية



الاستنتاجات

١. هناك شرطان أساسيان لتحقيق جودة التدقيق الأول يتعلق باكتشاف التحريفات الجوهرية ونقاط الضعف في القوائم المالية والثاني الإبلاغ عن التحريفات والأخطاء إلى الجهات ذات العلاقة.

٢. من خلال توفير معلومات مفيدة وملائمة وبدرجة إفصاح مناسبة سيتمكن العملاء من الوثوق بتوجيه استثماراتهم في المكان الملائم.

٣. ان خاصية الموثوقية كخاصية رئيسة للمعلومة المحاسبية وما تتضمنه من خواص نوعية فرعية (الصدق في التعبير، القابلية على الاثبات، الحيادية) هي مركز المحاسبة وهي تقف على صدق ما يتم تقديمه من تأكيد للمستخدمين.

التوصيات

١. ضرورة توافر قدرات ومهارات لدى مراقب الحسابات فضلا عن اكتساب الخبرات والتدريب المستمر وتمتعه بالاستقلالية لتوفير القدرة الكافية في الإكتشاف والإبلاغ ولما ينعكس في رفع جودة أدائه.
٢. لا بد من توافر مجموعة عناصر رقابة الجودة في أداء مراقب الحسابات لأنه كلما ازداد احتمال إكتشافه للأخطاء والمخالفات ذات الأهمية النسبية دل ذلك على رفع جودة أدائه ومن ثم على جودة المعلومات المحاسبية التي سيقدمها ومصداقيتها بالدرجة الأساس.
٣. مراعاة شدة منافسة مكاتب التدقيق العالمية والوضع الاقتصادي العام والخاص، عند القيام بالعملية التدقيقية ولما يجب ان تكون عملية جودة الخدمة والمقدمة من مكاتب التدقيق المحلية، وأثر هذا الأداء في إكتساب ثقة الزبائن والمستفيدين من الخدمة وبالتالي إكتساب ثقتهم بنوعية التقارير المالية المقدمة من خلال توافر المصداقية والموثوقية فيها.

المصادر

المصادر العربية:

١. أبو العزم، محمد فهم، مفهوم جودة المراجعة، مجلة المحاسبة، الجمعية السعودية للمحاسبة، ابريل: ٢٠٠٠.
٢. أرنز ولوبك، المراجعة- مدخل متكامل- كتاب مترجم، دار المريخ للنشر: ٢٠٠٢.
٣. الضلعي، وهيب وناس، مدى تطبيق رقابة الجودة في مكاتب تدقيق الحسابات في السمين، الأردن: ٢٠٠٤.
٤. العزاوي، محمد عبد الوهاب، ادارة الجودة والبيئة، دار وائل للنشر- عمان/ الأردن: ٢٠٠٧.
٥. مفضل، ابراهيم عبد القدوس أحمد، دور مراقب الحسابات في الاستجابة لتوقعات مستخدمي القوائم المالية، بغداد: ٢٠٠٤.

(Internet: www.gccaa.org)

المصادر الانكليزية :

1. A. Arens, Alvin, J. Elder, Randal, S. Beasley, mark, "Auditing and Assurance Services", New Jeersey, Pearson Prontical Hall: 2008.
2. De Angelo, L. "Auditor Size and Augit Quality" Journal of Accounting and Economics 3: 1981.
3. FASB, FACS, No.2: 1980.
4. IFAC, Hand book, "Technical Pronouncement", 2001.
5. Robertson, Jack C. Auditing, 7th ed., U.S.A, Richard D. Irwin Inc, 1993.
6. Soltani, Bahram, "Auditing An International Approach", England, Ashford Co lour Press Ltd: 2007.
7. Wallace, Wanda A., Auditing, U.S.A: Macmillan Publishing Co., 1986.