

## إدارة جودة التدقيق كمدخل لتحسين وتطوير الأداء الرقابي في أجهزة الرقابة العليا

مقال محرر  
الأردن

إعداد: منير زكي دقاسمة  
مدير توكيد الجودة والرقابة النوعية / ديوان المحاسبة الأردني

### مقدمة:

أدى انهيار بعض الشركات الأمريكية وتعرضها للإفلاس بالرغم من خضوع قوائمها المالية للتدقيق من قبل أكبر مكاتب المحاسبة والتدقيق إلى المطالبة بضرورة وجود مجموعة من الضوابط والأعراف والمبادئ الأخلاقية والمهنية لتحقيق الثقة والمصداقية في المعلومات الواردة في القوائم المالية. ومن أشهر القضايا في هذا الشأن إفلاس وانهيار شركة (Enron) عملاق الطاقة الأمريكية وشركة (World Com) ثاني أكبر شركة اتصالات أمريكية وما تبع ذلك من انتشار سمعة سيئة عن شركة التدقيق والمحاسبة القانونية العالمية "Arthur Anderson" التي قامت بتدقيق الحسابات والقوائم المالية لتلك الشركتين، وعلى إثر ذلك اختفى اسم الشركة المدققة آرثر اندرسون من السوق.

وللتغلب على تلك الضغوط والتي تمثل مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية التدقيق (المدقق- الشركة محل التدقيق - المستفيدين من خدمات التدقيق) أولت منظمة الإنتوساي جودة العمل الرقابي أهمية خاصة تناولتها بمعايير تتمثل في جملة من السياسات والإجراءات التي تهدف إلى تحقيق الاستجابة إلى المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها علاوة على الأعراف الأخلاقية على النحو الأمثل.

سيتم في هذه الدراسة استعراض ثلاثة محاور نسلط الضوء من خلالها على إدارة جودة التدقيق وأثرها في تحسين وتطوير الأداء الرقابي وهذه المحاور هي مفهوم جودة التدقيق وأهميتها وفوائدها، الإطار التنظيمي والمعايير المهنية، وعناصر نظام ضبط جودة التدقيق.

### المحور الأول: مفهوم جودة التدقيق وأهميتها وفوائدها

#### ١- مفهوم جودة التدقيق:

جودة التدقيق: (Audit Quality) "هي مدى الالتزام بمسار أو بنتيجته مجموعة من الشروط الموضوعية سلفاً والتي يعتقد بأنها لازمة للقيمة النهائية التي يوفرها المسار أو توفرها النتيجة"، (١) بينما عرفت رقابة جودة التدقيق (Quality Control) بأنها مجموعة السياسات والإجراءات التي توضع بغية التأكد من أن عمل الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة يتميز دائماً بالجودة العالية (٢)، أما ضمان جودة التدقيق (Quality Assurance) فهي ضمان جودة العمليات المصاحبة لأنشطة التدقيق من خلال تصميم إجراءات ووضع معايير بما في ذلك المراجعة الدورية لجملة من المهمات الرقابية التي جرى تنفيذها وذلك للتغلب على المشاكل المصاحبة للعمليات التي تقلل من جودة مخرجات التدقيق، والغاية أن يكفل الجهاز تأكيداً معقولاً بأن نظام رقابة الجودة الذي يعتمده مصمم على نحو مناسب ويعمل على نحو فعال (٣).

(١) دليل الأجهزة التوجيهي في إقليم الكاروساي حول ضمان الجودة في أعمال الرقابة المالية.

(٢) دليل ضمان الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، لجنة المعايير المهنية والرقابية، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، ص ٧

(٣) دليل نظام إدارة الجودة الشاملة بديوان المحاسبة، الكويت، ٢٠١٠، ص ٦

## ٢- أهمية جودة التدقيق :

تمثل جودة التدقيق مطلباً عاماً من جميع الأطراف المهتمة في عملية التدقيق وذلك لأن ما حصل من أزمات يقضي أن تتم عملية التدقيق على مستوى عالٍ من الجودة ويضفي مزيداً من الثقة والمصداقية والاعتماد على عمل المدقق، وتنبع أهمية جودة التدقيق من خلال المجالات التالية :

- \* تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية والتي تعتبر إرشادات لتحديد وتطبيق إجراءات التدقيق.
- \* الإسهام في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق بين كل من المستخدمين والمدققين تجاه جودة خدمات التدقيق المؤداة، وسبب وجود هذه الفجوة هو انخفاض الأداء الفعلي للمدقق عن معايير التدقيق ومعايير الجودة المتعارف عليها، ولذلك تعد الجودة في أعمال التدقيق أحد أساليب تضيق فجوة التوقعات.
- \* تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.
- \* الإسهام في تدعيم مفهوم الحوكمة والتي هي مجموعة من المبادئ التي تهدف إلى توفير إجراءات رقابة داخلية فعالة وأدوات ضبط محكمة لرفع مستوى الأداء.
- \* زيادة الثقة في تعزيز ومصداقية القوائم المالية من خلال جودة تقارير التدقيق التي تستخدم في اتخاذ القرارات من جانب العديد من الأطراف المهتمة بعملية التدقيق.
- \* الحد من الأزمات المالية والذي جاء نتيجة الفشل الذريع في الرقابة وجودة التدقيق، الأمر الذي تطلب إجراء إصلاحات شاملة لإحتواء هذه الأزمات.

## ٣- فوائد جودة التدقيق :

- ينتج عن جودة التدقيق العديد من الفوائد لأجهزة الرقابة العليا يمكن تلخيصها فيما يلي (٤) :
- \* ضمان مستوى عالٍ من أعمال التدقيق من خلال تحسين أداء التدقيق والنتائج.
  - \* ضمان أن أعمال التدقيق تتم بأكثر الطرق كفاءة وفعالية من حيث الوقت والتكلفة.
  - \* تحسين قدرات الجهاز الأعلى للرقابة، وأن ينظر إلى الجهاز على أساس أنه يدار بشكل جيد ويعمل وفقاً لأعلى المعايير والممارسات المهنية ويحافظ على درجة عالية من النزاهة والمساءلة والكفاءة.
  - \* تعزيز مصداقية وسمعة الجهاز الأعلى للرقابة.
  - \* تحديد الاحتياجات التدريبية لموظفي الجهاز.
  - \* تحفيز موظفي الجهاز.
  - \* تجنب الجهاز حالات التقاضي المحتملة عندما يكون عمله يمتاز بالجودة العالية .

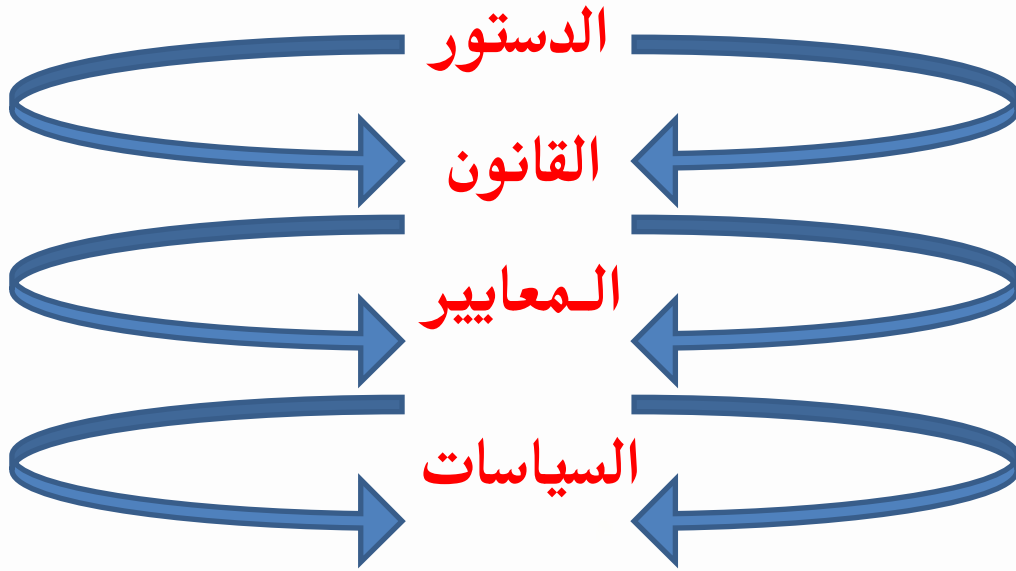
## المحور الثاني: الإطار التنظيمي والمعايير المهنية

ينبغي على الأجهزة العليا للرقابة أن تعمل في أطر تنظيمية وقانونية بحيث تستمد قوتها واستقلاليتها من أهم هذه الأطر وهو الدستور الذي يعتبر هو الأساس الذي يتم بموجبه إنشاء جهاز الرقابة وتحدد مهامه ووظائفه والجهات التي تخضع لمراقبته بموجب قانون (٥)، وينبغي على موظفي جهاز الرقابة أن يكونوا على دراية تامة بالإطار التنظيمي والقانوني الذي يمكنهم من القيام بأعمالهم، ويتكون الإطار التنظيمي للأجهزة العليا للرقابة في الغالب من التشريعات المبينة في الرسم المبين أدناه وحسب الترتيب الهرمي (٦).

(٤) Quality Assurance Guidelines, Pacific Association of Supreme Audit Institutions, p10.

(٥) دراسة حول واقع الأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية وآفاقها، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، ٢٠١٠، ص ٣٥ - ص ٣٦.

(٦) Quality Assurance Handbook, IDI, AFROSAL-E, p10



أما معايير التدقيق فهي المعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة (الإننتوساي) والتي جاءت في أربعة مستويات هي المستوى الأول ويضم مبادئ التأسيس للإننتوساي (إعلان ليما) والمستوى الثاني يتضمن المتطلبات الأساسية لعمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة والمستوى الثالث يتضمن المبادئ الأساسية للرقابة المالية والمحاسبة لإجراء الرقابة على القطاع العام، أما المستوى الرابع فيتضمن المبادئ التوجيهية للأعمال الرقابية وترجمتها إلى توجيهات أكثر تحديدا وتفصيلا وقابلية للتنفيذ.

وقد أولت الإننتوساي أهمية خاصة للجودة تناولتها بمعايير من المستويات الثاني والثالث والرابع ومن ضمنها معايير المستوى الثاني نص المبدأ الثالث من المعيار (ISSAI 21) على أنه "يتعين على الأجهزة العليا للرقابة إرساء نظام مناسب لضمان الجودة حول أنشطتها الرقابية وتقاريرها، كما يتعين عليها إخضاع هذا النظام لمراجعة مستقلة بصفة دورية".

كما يعرض المعيار (٤٠) الصادر عن الإننتوساي إطارا عاما لرقابة الجودة داخل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وصمم هذا الإطار ليتم تطبيقه على نظام رقابة الجودة لكافة الأعمال التي تقوم بها الأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، وهذا المعيار مستمد من المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC-1) الصادر عن المجلس الدولي لمعايير الرقابة وضمان الجودة (IAASB) المنشور من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والذي يتضمن بأن تضع الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تقر بأن الجودة عنصر أساسي في أداء العمليات.

ومن ضمن المعايير المنتمة للمستويين الثالث والرابع جاء المعيار رقم (١٢٢٠) للإننتوساي المستمد من المعيار الدولي للرقابة رقم (٢٢٠) ليضع معايير لرقابة جودة أعمال مهام الرقابة المالية الفردية أما المعيار (٤٠٠٠) فقد وضع إطارا لرقابة الجودة على مستوى رقابة الالتزام ورقابة المطابقة، وفيما يتعلق بالالتزام بالجهاز بالتوثيق فقد جاءت بالمعايير (١٢٢٠، ٣٠٠٠، ٣١٠٠، ٤٠٠٠).

وعندما يكون للجهاز منهجيات وأدلة رقابية ويقوم بتدريب موظفيه على إستخدامها فإنه يستجيب لمتطلبات المعيار (٤٠)، أما عندما تستخدم فرق التدقيق تلك المنهجيات والأدلة الرقابية للقيام بمهامها الرقابية فإن هذا الإستخدام يوثق في الملفات الرقابية وفي هذه الحالة يكون مستجيبا للمعايير (١٢٢٠، ٣٠٠٠، ٣١٠٠، ٤٠٠٠) (٧).

(٧) المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الإننتوساي)، الملخصات التنفيذية للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، <http://www.intosai.org/ar/issai-executive-summaries.html>

## المحور الثالث: عناصر نظام ضبط جودة التدقيق

إن التدقيق الجيد الذي يستند إلى أفضل الممارسات لنظم إدارة جودة التدقيق في أجهزة الرقابة العليا والمتمثلة في السياسات والممارسات والأدلة المتعلقة بعمليات إدارة ضبط جودة التدقيق تساهم في تطوير أعمال التدقيق والرقابة وتكفل إنتاج تقارير ذات جودة عالية (٨).

### ١- القيادة والتوجيه:

ينبغي على الإدارة العليا للجهاز الأعلى للرقابة العمل على ما يلي (٩) :

- \* وضع سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تقر بأن الجودة عنصر أساسي في أداء المهام الرقابية، وأسلوب أداء لمهام الجهاز يتوافق مع البيئة التشريعية ذات العلاقة والمعايير المهنية.
- \* توضيح أن الهدف من التدقيق الداخلي ومراجعة ضمان الجودة هو أداء أعمال التدقيق بشكل متميز وتعزيز إجراءات التحسين والتطوير المستمر وتطبيق أعلى المعايير المهنية المتعلقة بالاستقلالية والموضوعية لضمان تقديم مخرجات رقابية ذات جودة عالية.
- \* الاهتمام الكافي في مجال تكنولوجيا المعلومات وذلك لدعم الجهاز الرقابي.
- \* تكوين رؤيا إستراتيجية حول اتجاه جهاز الرقابة الأعلى والتخطيط للتوجهات المستقبلية بوضع خطة إستراتيجية للجهاز لمدة (٣-٥) سنوات تركز على المهام الرقابية التي يمكن أن تساهم في تحقيق رسالة الجهاز ومراجعتها سنويا ودراسة المخاطر الناشئة عن التغييرات في البيئة الداخلية والخارجية.
- \* تحديد أساليب وإجراءات إدارة المخاطر التي تهدد جودة أعمال التدقيق لضمان أن أعمال التدقيق تتوافق مع البيئة التشريعية المطبقة.

### ٢- قواعد الآداب والسلوك المهني:

ينبغي على الإدارة العليا للجهاز الأعلى للرقابة العمل على ما يلي (١٠) :

- \* وضع سياسات وإجراءات مصممة لتزوده بتأكيد معقول حول امتثال الجهاز وموظفيه لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، ويجب التأكيد على أهمية التزام جميع موظفي الجهاز بجميع متطلبات السلوك الأخلاقي في تأدية أعمال التدقيق والمتمثلة في النزاهة، الإستقلالية والموضوعية والتجرد، السرية المهنية، والكفاءة.
- \* الحصول على إقرارات مكتوبة من موظفي الجهاز تؤكد إلتزامهم بمتطلبات السلوك الأخلاقي وأن السياسات والإجراءات هي حيز التنفيذ لإبلاغ رئيس الجهاز في الوقت المناسب عن مخالفات لمتطلبات السلوك الأخلاقي لتمكنه من إتخاذ الخطوات التصحيحية.

### ٣- الموارد البشرية:

ينبغي على الإدارة العليا للجهاز الأعلى للرقابة العمل على ما يلي (١١) :

- \* تبني سياسات وإجراءات لتعيين الأفراد ذوي المؤهلات المناسبة وتزويدهم بالتدريب والتطوير المهني وعمل المراجعة الدورية لنتائج التدريب لتقييم ما إذا كانت البرامج تقدم بصورة فاعلة وتحقق الأهداف.
- \* وضع سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أنه يمتلك عددا كافيا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والإلتزام بالمبادئ الأخلاقية من أجل أداء العمليات وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وتمكين الجهاز من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة.
- \* وضع نظام للترقية والتقدم القائم على الأداء وربط الأداء بالمزايا الممنوحة للأفراد.

(٨) International Standard on Quality Control (ISQC) 1 "Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements and Other Assurance and Related Services Engagements", p 37-57.

(٩) بحث الأسوساي السابع، دليل نظم إدارة جودة التدقيق، ترجمة ديوان المحاسبة، الكويت، ص ١٣ - ص ٢٤.

(١٠) المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة 40 ISSAI، رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ص ٧- ص ٩.

(١١) دليل نظام ضبط وضمان جودة التدقيق للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، ديوان الرقابة المالية والإدارية بمملكة البحرين ٢٠١٣، ص ٤٥-ص ٤٨.

#### ٤- أداء أعمال التدقيق :

ينبغي على الجهاز الأعلى للرقابة العمل على وضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويده بتأكيد معقول على أن العمليات مؤداة وفقا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن الجهاز يصدر تقارير مناسبة في الظروف القائمة وأن تتضمن هذه السياسات والإجراءات المسائل المتعلقة بتعزيز الاتساق في جودة أداء العمل ومسؤوليات الإشراف و المراجعة وفي هذا الصدد يجب العمل على ما يلي (١٢) :

\* التخطيط لعملية التدقيق بالطريقة التي تضمن وجود تدقيق عالي الجودة ينفذ بطريقة إقتصادية وذات كفاءة وفعالية وفي زمن مناسب، وكون التخطيط للتدقيق هو المرحلة الأولى من مراحل عملية التدقيق، لذا يجب إعداد الخطة بعناية كافية بحيث تشمل الجهة واختصاصات ومسؤولية كل مدقق بفريق العمل، وتحديد المخاطر وبرنامج التدقيق والمراجع القانونية والأدلة والمعايير التي سوف يتم الرجوع إليها.

\* إختيار المدققين ذوي المهارات المناسبة، ولكي يتم أداء المهمة الرقابية بكفاءة عالية، يجب أن تتوفر لدى الفريق المعرفة والمهارات المهنية والخبرات المناسبة لمهام التدقيق وتوفر الإستقلالية والموضوعية والعمل بروح الفريق الواحد.

\* فهم عمل نظام تقنية المعلومات في الجهة الخاضعة للرقابة بحيث يقيم كفاءة وفعالية التدقيق على هذه النظم من حيث التشغيل وعمليات المحاسبة، وأن يحدد مدى الحاجة الى الإستعانة بإدارة تقنية المعلومات في الجهاز أو من خارجه.

\* الاستعانة بإدارات الدعم الفني في الجهاز أو من خارجه إذا تطلب الأمر معرفة متخصصة لا يمتلكها المدققون مع تحديد المهام المطلوب تحقيقها من قبل هؤلاء الخبراء والمختصين والنتائج المرجوة منهم وموعد انتهاء العمل، والإشراف على أعمالهم وبرامجهم حتى إنهاء المهام المطلوبة منهم.

\* توفير الأدلة الرقابية والكتيبات والوثائق ذات العلاقة بالتدقيق التي تفيد المدقق في أداء عمله والعمل على تحديثها أولا بأول بناء على المتغيرات الدولية وأفضل الممارسات المهنية.

\* تجميع وتحليل وتقييم المعلومات الضرورية وتحديد الأهمية النسبية وتقييم مناطق الخطر وتحديد نقاط القوة والضعف وتحديد مدى الأدلة والإثباتات المطلوب الحصول عليها وتوثيقها بشكل مناسب، كما يجب الأخذ بعين الإعتبار الملاحظات الواردة في التقارير السابقة وأي تغييرات مادية في الجهة او النشاط المطلوب تدقيقه وكذلك الملاحظات التي تكشف من قبل جهات أخرى وذلك عند الإعداد لعملية التدقيق.

\* جمع أدلة الإثبات بشكل كاف للحصول على نتيجة يعتمد عليها وملائمة تتعلق بالموضوع محل التدقيق، وموثوق بها لا يشوبها أي شك، ويتعين على المدقق تقويم أهمية الدليل المرغوب الحصول عليه والموازنة بين أهمية هذا الدليل وتكلفة الحصول عليه.

\* توثيق كل المعلومات والبيانات الداعمة لنتائج التدقيق لأن ذلك يعتبر دليلا على أن تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق قد تم بما يتفق مع متطلبات معايير التدقيق والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

\* الإشراف على أعمال التدقيق ومتابعة المدققين بصفة مستمرة ومراجعتها ومناقشتها معهم، والتأكد من أن كل مدقق في الفريق لديه الفهم الواضح والثابت لخطة التدقيق وأنه يتم التدقيق وفق الأدلة المعتمدة في الجهاز ومعايير التدقيق الدولية والتنفيذ كما هو مخطط له، مع الأخذ بعين الإعتبار أي تعديلات طرأت على الخطة، وأن تتضمن أوراق العمل الأدلة الكافية الداعمة لكافة النتائج والتوصيات.

\* إتخاذ الإجراءات اللازمة للإلتزام بمتطلبات الجودة من خلال عملية التدقيق ككل والتأكيد بأن المدققين قد إتبعوا جميع مراحل أداء أعمال المهمة الرقابية من حيث الإلتزام ببرنامج التدقيق وإتباع الطرق الخاصة بالتحليل والعينات والإختبار والتقييم بشكل صحيح والتوثيق المناسب وإستخدام أوراق العمل.

(١٢) دليل نظام إدارة الجودة الشاملة بديوان المحاسبة، الكويت، مرجع سابق، ص ٢٠-٤١.

\* مراجعة كل أعمال التدقيق من قبل رئيس الفريق قبل تقديم آراء التدقيق النهائية أو التقارير، وان تتم هذه المراجعة أثناء التدقيق للتأكد أن المهمات الموضوعية قد تم القيام بها حسب متطلبات الجودة، ومراجعة مسودات التقارير قبل إتخاذ أي إجراء حولها.

\* دعم تقرير التدقيق بالنصوص القانونية والمتطلبات والقواعد والتي يعتبر إنتهاكها أو عدم احترامها مؤدياً إلى إكتشاف المخالفات وأن يعد تقريراً مكتوباً في نهاية كل عملية رقابية يكون محتواه واضحاً سهلاً الفهم بعيداً عن الغموض أو اللبس أو استخدام الكلمات الرقيقة ومدعماً بإثباتات رقابية مقبولة وذات صلة، ويجب أن يصون المدقق جانبي الموضوعية والاستقلالية عند صياغة توصياته، كما يجب أن تشير التقارير الى المعايير أو الممارسات الرقابية المتبعة عند إجراء العملية الرقابية من أجل طمأنة القارئ بأن الرقابة قد تم تنفيذها وفقاً للإجراءات المقبولة، وأن تتم المراجعة لمسودة التقرير من قبل إدارة الجهاز لضمان الصحة المهنية والعدالة القانونية لتقريره والنتائج والتوصيات الواردة فيها.

### ٥- العلاقات الخارجية:

إن هدف جهاز الرقابة العليا من القيام بأعمال التدقيق وتقديم التقارير الرقابية هو تعزيز مبدأ الشفافية والمساءلة عن الأموال العامة، ويحقق الجهاز أقصى درجات الكفاءة من خلال الإجراءات التصويبية والإصلاحية والتطويرية التي يتم إتخاذها من قبل الجهات الخاضعة للرقابة، لذا فإن علاقة جهاز الرقابة بالمهتمين بأعماله وتقاريره تكتسي أهمية قصوى لضمان الجودة العالية لأعمال وتقارير التدقيق، وفي هذا الصدد ينبغي على جهاز الرقابة (١٣) :

\* دراسة الوسائل اللازمة لتحقيق التواصل بأحدث الأساليب والتقنيات وضمان الجودة العالية لهذا التواصل شكلاً ومضموناً، وإستخدام مختلف أشكال وأدوات التواصل لنشر تقارير التدقيق والنتائج التي تم التوصل إليها من أجل تحقيق أهداف الجهاز .

\* الإلتزام بالإطار الدستوري والقانوني في علاقته مع السلطات التشريعية والتنفيذية كالبرلمان ومجلس الوزراء كهيئة تدقيق معونة لهم وذلك بتزويدهم بالتقارير الرقابية والمحافظة على الاتصال الفعال مع القنوات الرسمية بالسلطات التشريعية والتنفيذية من أجل إيصال وجهة نظر الجهاز حول موضوع التدقيق.

\* الحصول على أحدث المعلومات حول أعمال تلك السلطات ولجانها ومتابعة ما يثار من قبل مسؤوليها فيما يتعلق بأعمال الجهاز وتقاريره ويعمل مسبقاً على دراستها ووضع خطة لرصد وتحليل إحتياجات المهتمين والإستفادة من التغذية العكسية من تلك الأطراف كالسلطات التشريعية والتنفيذية والجهات الخاضعة للرقابة والمجتمع بكافة مكوناته بهدف تحسين أعمال التدقيق.

### ٦- التطوير المستمر للنظام:

ينبغي على جهاز الرقابة العمل على ما يلي (١٤) :

\* ضمان رصد (Monitoring) أفضل الممارسات المهنية وإتخاذ الإجراءات اللازمة لتطوير نظام إدارة الجودة لأعمال وتقارير التدقيق على النحو الأفضل من خلال أساليب وتقنيات متعددة تدعم أنشطة التدقيق بحيث يزود الجهاز بتأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام ضبط الجودة هي مناسبة وكافية وتتوافق مع المعايير المهنية والمتطلبات القانونية وأن التقارير الصادرة عن الجهاز ملائمة لهذه الظروف وإتخاذ الإجراءات التصحيحية في حالة وجود قصور أثناء عملية الرصد.

\* تهيئة بيئة مناسبة لإجراء التدقيق الداخلي وذلك لمساعدة الإدارة العليا على تحقيق إدارة فعالة على عملياته والحفاظ على جودة أدائه وضمان أداء الأعمال بكفاءة وفاعلية.

\* تقييم جودة أعماله وتقاريره من خلال مراجعة لاحقة لضمان الجودة، بحيث تركز على القواعد والمبادئ المهنية والتوصيات المنهجية، وأن تتم المراجعة على أساس عينة من الملفات التي تم الإنتهاء من تدقيقها وملفات أخرى قبل إنتهاء عملية التدقيق ضمن معايير معينة تعتمد على القواعد الإجرائية والمنهجية وإخطار الإدارة بنتائج مراجعة ضمان الجودة

(١٣) دليل نظام إدارة الجودة الشاملة بديوان المحاسبة، الكويت، مرجع سابق، ص ٤١-٤٣.

(١٤) دليل نظام ضبط وضمان جودة التدقيق للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، مرجع سابق، ص ٩٧-١٠٩.

\* تقييم نظام ضبط الجودة للتأكد من أنه يتماشى مع معايير إدارة الجودة ويفي بمتطلباتها ويعمل بكفاءة وفعالية وتحديد نقاط الضعف والقوة فيه.

\* رصد الآراء الخارجية ذات العلاقة بأعماله وتحليلها وتوثيقها وأخذ نتائجها بعين الاعتبار عند وضع الأهداف الإستراتيجية ومتطلبات الجودة.

\* بذل الجهود اللازمة لتحسين كفاءة وفعالية تنفيذ نظام ضبط الجودة وتحقيق فرص التحسين المستمرة من خلال تنفيذ مهمات مراجعة النظراء والاستفادة من أفضل الممارسات الدولية والسعي للحصول على شهادات الاعتمادية.

وفيما يتعلق بدور ديوان المحاسبة الأردني الذي يعمل بموجب القانون رقم (٢٨) لسنة (١٩٥٢) وتعديلاته المستند الى الدستور الأردني فقد تبنى تطبيق نظام إدارة جودة التدقيق لتحسين وتطوير الأداء الرقابي وفق المعايير الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية، وعلى ضوء ذلك إتخذ الديوان خلال السنوات الماضية العديد من الإجراءات والسياسات تتعلق بتحسين عمليات التدقيق ووضع الأدلة الخاصة بها، حيث عمل الديوان على إنشاء مديرية تطوير الأداء المؤسسي وتوكيد الجودة وتحديث أنظمة الموارد البشرية وتنمية قدراتها وإيجاد الحوافز التي تسهم في المحافظة عليها، كما أولت الخطة الاستراتيجية للديوان للأعوام (٢٠١٦-٢٠٢٠) موضوع تطوير الأداء المؤسسي وتوكيد الجودة أهمية كبيرة بأهداف ركزت على التميز المؤسسي وضبط الجودة للوصول الى جهاز رقابي متميز في مختلف المجالات والنشاطات من خلال تبني وتطبيق أفضل الممارسات الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، إضافة الى وضع اللوائح والنظم التي تمكن الديوان من الإرتقاء في عمله للوصول الى التميز المؤسسي.

وفي هذا الإطار عمل الديوان على ما يلي :

- وضع سياسات وإجراءات عززت وجود ثقافة داخلية بأن الجودة عنصر أساسي في أداء المهام الرقابية وفق المعايير الدولية والمتطلبات القانونية لضمان تقديم مخرجات رقابية ذات جودة عالية.
- الحصول على إقرارات مكتوبة تؤكد التزام موظفي الديوان بمدونة السلوك الأخلاقي التي تبين السياسات والإجراءات المصممة في تأدية أعمال التدقيق والمتمثلة في النزاهة والاستقلالية والموضوعية والتجرد والسرية المهنية والكفاءة.
- توفير الأدلة الرقابية التي تفيد المدقق في أداء عمله وتحديثها أولاً بأول وفقاً للمتغيرات الدولية وأفضل الممارسات المهنية.
- تأدية الأعمال الرقابية من خلال كوادر الديوان وفق منهجية التدقيق الحديثة التي تراعي معايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية بدءاً من التخطيط لعملية التدقيق بحيث يشمل الجهة واختصاصات ومسؤوليات كل مدقق في فريق العمل وتحديد المخاطر وبرنامج التدقيق والمراجع القانونية والأدلة والمعايير التي سوف يتم الرجوع إليها والتأكد أن كل مدقق لديه الفهم الواضح والثابت لخطة التدقيق.
- تعيين الأفراد ذوي المؤهلات المناسبة وتزويدهم بالتدريب اللازم لمتابعة آخر المستجدات في معايير التدقيق الدولية ورفع مستوى الكفاءة المهنية وتوفير الحوافز المادية والمعنوية بالقدر اللازم.
- التركيز على جودة المخرج الرقابي وفقاً لمعايير إعداد التقارير الرقابية الصادرة عن منظمة الانتوساي.

ويواجه ديوان المحاسبة الأردني عدد من الصعوبات والعقبات التي تحد من تطبيق معايير إدارة الجودة وتؤثر على مدى قدرته على تحقيق طموحاته وأهدافه الواردة في الخطة الإستراتيجية للديوان وأهمها عدم منحه الاستقلال المالي والإداري الكامل، وعدم قدرة بعض المدققين على تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها وفقاً للمعايير الدولية وأفضل الممارسات المهنية، وفي هذا المجال فقد تم تقديم مشروع تعديل لقانون ديوان المحاسبة رقم (٢٨) لسنة (١٩٥٢) إلى مجلس الوزراء الأردني في عام (٢٠١٧) يتضمن منح الديوان الإستقلال المالي والإداري بالإضافة إلى إجراءات تعيين رئيس الديوان بما يضمن إستقلاليته، كما تم تنظيم عدد من الدورات التدريبية حول التدقيق بإستخدام منهجية التدقيق الحديث.

- إن تحسين وتطوير أداء أعمال التدقيق مرتبط بمدى نجاح نظام إدارة جودة التدقيق المستند إلى وعي الكوادر البشرية بأن الجودة عنصر أساسي في أداء الأعمال الرقابية وبوجود إدارة لديها الإستعداد الكامل لتغيير السلوك التنظيمي للعاملين وتحديد أدوارهم مع توضيح أهمية تطبيق إدارة جودة التدقيق، وعلى ضوء ذلك يمكن التوصية بما يلي:
- 1- يجب أن تعمل الأجهزة العليا للرقابة في أطر قانونية وتنظيمية تمنحها القوة والاستقلالية وتحدد مهامها ووظائفها والجهات الخاضعة للتدقيق.
  - 2- وضع نظام موثق لرقابة الجودة يغطي كافة وظائف وأنشطة الأجهزة العليا للرقابة ويشتمل على آليات للاستفادة من نتائج تحسين أداء تلك الأجهزة وتحديث وتطوير النظام نفسه بصورة مستمرة.
  - 3- العمل على تفعيل كافة المعايير المهنية والرقابية لتقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية وفق الممارسات الدولية الفضلى مع أخذ الخصوصيات الوطنية بعين الاعتبار.
  - 4- العمل على غرس ثقافة الجودة والتوعية بمفهومها ومبادئها من خلال عقد اللقاءات وعمل النشرات المتخصصة وتنظيم الندوات حول إدارة جودة التدقيق.
  - 5- العمل على تعيين الأفراد ذوي المؤهلات المناسبة وتزويدهم بالتدريب والتطوير المهني وتأهيلهم باستمرار والإستفادة من تجارب الجهات الرائدة وذلك لمواكبة آخر المستجدات في معايير التدقيق الدولية ورفع مستوى الكفاءة المهنية.
  - 6- توفير الحوافز المادية والمعنوية بالقدر اللازم ووضع نظام للترقية والتقدم القائم على الأداء وربط الأداء بالمزايا الممنوحة.

### المراجع العربية:

- دليل الأجهزة التوجيهي في إقليم الكاروساي حول ضمان الجودة في أعمال الرقابة المالية.
- دليل ضمان الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة/ لجنة المعايير المهنية والرقابية (ARABOSAI)
- دليل نظام ضبط وضمان جودة التدقيق للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، ديوان المراقبة المالية والإدارية بمملكة البحرين، ٢٠١٣.
- بحث الأسوساي السابع (دليل نظم ادارة جودة التدقيق)، ترجمة ديوان المحاسبة الكويت.
- دليل نظام إدارة الجودة الشاملة بديوان المحاسبة، الكويت، ٢٠١٠.
- دراسة حول واقع الأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية وآفاقها، المنظمة العربية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة، ٢٠١٠.
- المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (الانتوساي)، الملخصات التنفيذية للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، <http://www.intosai.org/ar/issai-executive-summaries.html>
- المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ISSAI 40، رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

### المراجع الأجنبية:

- Quality Assurance Handbook IDI/AFROSIAI-E.
- International Standard on Quality Control (ISQC) 1 "Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements and Other Assurance and Related Services Engagements".
- Quality Assurance Guidelines (Pacific Association of Supreme Audit Institutions).

