



مجلة جامعة سبها للعلوم البحتة والتطبيقية
Sebha University Journal of Pure & Applied Sciences

Journal homepage: <http://www.sebhau.edu.ly/journal/jopas>



من رقابة الجودة إلى إدارة الجودة: قراءة تحليلية نقدية للنسخة العربية الرسمية للمعيار الدولي (ISSAI 140) للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة

محمد شهدالله^{a*}، يسرى مقني^b

^aطالب دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتصرف، جامعة صفاقس (FSEG Sfax)، صفاقس، تونس.
^bأستاذة محاضرة، كلية العلوم الاقتصادية والتصرف، جامعة صفاقس (FSEG Sfax)، صفاقس، تونس.

المصطلحات المفتاحية:	المخلص
إدارة الجودة. المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI 140). رقابة الجودة.	هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طبيعة التحول الذي أحدثه المعيار الدولي المحدث (ISSAI 140) في تنظيم منظومة إدارة جودة المراجعة لدى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وفق ما تعكسه النسخة العربية الرسمية للمعيار، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثان بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي المقارن من خلال تحليل النصوص الرسمية للمعيار الدولي (ISSAI 140) في إصداره السابق والمحدث، إلى جانب معيار إدارة الجودة (ISQM 1) في القطاع الخاص، ومقارنة النسخة العربية الرسمية للمعيار بالنسخ الأجنبية المعتمدة، مع اعتماد النسخة الإنجليزية كمرجع أساسي، لرصد الفروقات ذات الأثر في المعنى أو التطبيق وبيان انعكاسها على فهم المتطلبات وتطبيقها. وقد توصلت الدراسة إلى أن المعيار (ISSAI 140) أحدث تحولاً جوهرياً في منظومة إدارة الجودة من خلال الانتقال من نموذج رقابة الجودة التقليدي (اللاحق) إلى نموذج إدارة الجودة القائم على الوقاية والمخاطر والتحسين المستمر، مع زيادة عناصره من ستة إلى ثمانية عناصر مترابطة أعيد ترتيبها ودمجها ضمن سبعة متطلبات تنظيمية، كما أن الإصدار النهائي للمعيار لم يتضمن تعريفاً صريحاً لمفهوم الجودة، ناهيك عن وجود بعض الإشكاليات الترجمة في النسخة العربية، وإضافة نص في الفقرة (4) لا تقابلها أي صياغة في النسخ الرسمية الأخرى. ومن أهم ما أوصت به الدراسة ضرورة مراجعة النسخة العربية للمعيار وإعادة صياغتها من خلال فرق متخصصة في الترجمة المهنية والمراجعة والرقابة، وإدراج تعريف واضح لمفهوم الجودة ضمن المعيار مستقبلاً، مع تبني النسخة المحدث من المعيار في الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وإعادة هيكلة أنظمة إدارة الجودة لديها وفق متطلباته، وإجراء تقييم دوري لنظام إدارة الجودة، وتشجيع البحث العلمي في مجال تطبيق المعيار وتحديات الترجمة المهنية للمعايير الدولية في البيئات العربية.

From quality control to quality management: A critical analytical review of the official Arabic version of ISSAI 140 for Supreme audit institutions

Mohammed Shahdullah^{a*}, Yosra Makni^b

^aPhD Student, Faculty of Economics and Management, University of Sfax (FSEG Sfax), Sfax, Tunisia.

^bAssociate Professor, Faculty of Economics and Management, University of Sfax (FSEG Sfax), Sfax, Tunisia.

Keywords:

Quality Management.
International Standard (ISSAI 140) for Supreme Audit Institutions (SAIs).
Quality Control.

ABSTRACT

This study aimed to identify the nature of the transformation brought about by the updated International Standard of Supreme Audit Institutions (ISSAI 140) in structuring the audit quality management system within Supreme Audit Institutions (SAIs), as reflected in the official Arabic version of the Standard. To achieve this objective, the researchers adopted a comparative descriptive-analytical approach by analyzing the official texts of ISSAI 140 in its previous and updated editions, alongside the Quality Management Standard (ISQM 1) applicable to the private sector. The official Arabic version of the Standard was also compared with the adopted foreign-language versions, with the English version serving as the primary reference, in order to identify

*Corresponding author.

E-mail addresses: Mohammed1990yy@yahoo.com, (Y..Makni) Yosra.makni@fsegs.usf.tn.

Article History : Received 10 July 26 - Received in revised form 02 September 26 - Accepted 06 September 26

differences that may affect meaning or application and to demonstrate their implications for understanding and implementing the requirements. The study found that ISSAI 140 introduced a fundamental transformation in the quality management system by shifting from the traditional model of quality control (subsequent control) to a quality management model based on prevention, risk, and continuous improvement. The number of its elements increased from six to eight interconnected elements, which were reorganized and integrated into seven organizational requirements. The final edition of the Standard also did not provide an explicit definition of the concept of quality. Furthermore, certain translation issues were identified in the Arabic version, including the addition of a text in paragraph (4) for which there is no corresponding wording in the other official versions. Among the most important recommendations of the study is the need to review and redraft the Arabic version of the Standard through specialized teams with expertise in professional translation, auditing, and public-sector oversight. The study also recommends incorporating a clear definition of quality into the Standard in future revisions, adopting the updated version of the Standard within Arab Supreme Audit Institutions, restructuring their quality management systems in accordance with its requirements, conducting periodic evaluations of the quality management system, and encouraging scientific research on the implementation of the Standard and the challenges of professional translation of international standards in Arab contexts.

1. الإطار التمهيدي للدراسة

1.1 المقدمة

يعتبر المال العام الركن الأساسي في بناء أي دولة، فبوجوده تستطيع الدول الاحتفاظ بسيادتها وحريتها، وتجعلها غير خاضعة لتأثيرات الدول الأخرى، ولذلك وجب على أي دولة تريد الاستقرار والتمتع بحريتها أن تحافظ على أموالها العامة، وأن تعمل على حمايته من العابثين، وهذا ما دفع غالبية الدول إلى إنشاء أجهزة رقابية لتمكين الدولة من مراقبة أموالها، ولذلك لجأت بعض الدول إلى وضع الأجهزة الرقابية في إطار مؤسسي وتشريعي يعمل تحت مظلة سلطة الأجهزة التشريعية مباشرةً والمتمثلة في البرلمان أو رئاسة الدولة، حتي تضمن القيام بأداء أعمالها الرقابية بكل استقلالية عن سلطة المؤسسات الحكومية التنفيذية [1].

ومن هذا المنطلق، فقد تأسست المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الإنتوساي) سنة 1953م بجمهورية كوبا باتفاق 34 جهازاً رقابياً بالمؤتمر الأول للإنتوساي، هي منظمة مركزية للرقابة المالية الخارجية العامة، ويبلغ أعضائها حالياً 195 عضواً كاملاً وخمسة أعضاء مشاركون وعضو واحد منتسب [2]، ومقرها في النمسا، والإنتوساي منظمة ذاتية الحكم، مستقلة، مهنية، وغير سياسية، أنشأت لتوفير الدعم المتبادل والتشجيع على تبادل الآراء والمعرفة والتجارب، من أجل تحسين وتطوير الرقابة المالية الحكومية على المستوى الدولي، وللعمل كصوت معترف به للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ضمن المجموعة الدولية [3].

وفي هذا الإطار استغنت المنظمة عن المعيار السابق (ISSAI 40) الخاص برقابة الجودة، وأعدت تصنيفه تحت (ISSAI 140) بتعديلات تحريرية عام 2019م، ثم أصدرت نسخته المحدثة والنافذة رسمياً ابتداءً من 01 يناير 2025م، محولةً الفلسفة الرقابية من نموذج "رقابة الجودة" اللاحق إلى نموذج "إدارة الجودة" الوقائي والمستمر القائم على إدارة المخاطر [4].

وبناء على ما سبق ذكره جاءت هذه الدراسة لتبحث طبيعة التحول من رقابة الجودة إلى إدارة الجودة: قراءة تحليلية نقدية للنسخة العربية الرسمية للمعيار الدولي (ISSAI 140) للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

2.1 الدراسات السابقة:

تمثل الدراسات السابقة للباحث أحد الأمور الرئيسية في البحث العلمي، لما لها دور في إبراز ما تم التوصل إليه من قبل الباحثين الآخرين وتوضيح أوجه الاتفاق والاختلاف بينهم وتحديد الفجوات التي لم يتم تناولها بشكل كافٍ، بما

يتيح إمكانية الانطلاق من النقطة التي انتهت عندها هذه الدراسات، وقد استعرض الباحثان في هذا الإطار (6) دراسات سابقة منها محلية وعربية وأجنبية، وسيتم استعراض هذه الدراسات وفقاً للتالي:

أ- دراسة لطفي، (2026) بعنوان "إطار ذكي لإدارة جودة المراجعة على المستوى القومي: دراسة تجريبية في مصر وفقاً للمعايير الدولية" [5]. هدفت هذه الدراسة إلى تطوير واختبار نموذج ذكي لإدارة جودة المراجعة يدمج بين معيار (ISQM 1) والأدوات الرقمية وأطر إدارة المخاطر، وتطبيقه في القطاعين العام والخاص بمصر، مع إجراء تحليل مقارنة بالممارسات الدولية الرائدة، ولتحقيق هدف هذه الدراسة قام الباحث بتصميم بحثي مختلط (كمي- نوعي)، من خلال استبيان شمل 295 من المراجعين ومن ثم تحليلها باستخدام برمجيات (SPSS) و (SmartPLS).

حيث توصلت الدراسة إلى أن دمج عناصر معيار إدارة الجودة الدولي (ISQM 1) مع التكنولوجيات الذكية يساهم في تحسين جودة المراجعة، ووجود فجوة كبيرة بين المكاتب الكبرى (Big Four) والمكاتب الصغيرة والمتوسطة، نتيجة ضغط الوقت والتكاليف ومحدودية الموارد، بالإضافة إلى أن المنفعة المتصورة وسهولة الاستخدام تمثلان أهم العوامل في تبني النموذج الذكي.

ومن أهم ما أوصت به الدراسة ضرورة التطبيق التدريجي والالتزام لمعيار إدارة الجودة الدولي (ISQM 1) ولجميع مكاتب المراجعة في مصر لتوحيد المعايير على المستوى الوطني، وإنشاء منصة رقمية مركزية لمراقبة الالتزام بمعايير الجودة، مع تقديم دعم مالي وفني للمكاتب الصغيرة لمساعدتها على الاستثمار في البنية التحتية الرقمية، كما أوصت بالتدريب المستمر لتنمية مهارات الثقافة الرقمية والذكاء الاصطناعي في التدقيق، وكذلك تبني تحليل الأسباب الجذرية للأخطاء وآليات مراجعة النظير لضمان استدامة جودة المراجعة.

ب- دراسة عبد الصمد وابن أزواو، (2022) بعنوان "متطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر: مراجعة أولية" [6].

هدفت الدراسة إلى تقييم واقع رقابة جودة التدقيق في الجزائر ومدى توافقها مع المعايير الدولية، مع تقديم مقترحات لتحسينها، ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحثان باستخدام المنهج الاستقرائي من خلال تحليل أدلة الرقابة الذاتية ورقابة الجودة ومقارنتها بالمعايير الدولية.

حيث توصلت الدراسة إلى وجود قصور وعدم توافق بين متطلبات وإجراءات رقابة الجودة في الجزائر والمعايير الدولية، كما أن رقابة الجودة الخارجية لا تشمل جميع مكاتب التدقيق، إضافة إلى أن الرقابة بنوعها الداخلية

مراجعة نظام رقابة الجودة بشكل مستمر.

هـ- دراسة Serlikowska، (2024) بعنوان "إصلاح معيار (ISSAI 140)- التغيرات التي طرأت على إدارة الجودة في الأجهزة العليا للرقابة" [9].

"Reforma standardu ISSAI 140- Zmiany w zarządzaniu" jakością najwyższych organów kontroli"

تهدف هذه الدراسة إلى التعريف بالمعيار الدولي المحدث لإدارة الجودة (ISSAI 140) الصادر عن منظمة الإنتوساي، وبيان التحول من "رقابة الجودة" التقليدية (اللاحقة) إلى "إدارة الجودة" الشاملة (المتزامنة والوقائية)، وتقدم تحليل نقدي مقارنة مع المعايير السابقة، ومعايير القطاع الخاص (ISQC 1) و (ISQM 1)، وقد اعتمدت الباحثة على المنهج الوصفي التحليلي المقارن لمكونات ومتطلبات المعيار، ومقارنته مع المعايير السابقة، وتتبع تطوره. حيث توصلت الدراسة إلى أن المعيار الجديد خفض الطابع التجاري للمصالحات، مما جعله أكثر ملاءمة لبيئة العمل الرقابي الحكومي مع إلزامية التقييم والتوثيق المستمر، ووسع مفهوم القيادة ليشمل جميع المستويات التشغيلية بدل القيادات العليا فقط، كما سجلت الدراسة غياب تعريف محدد للجودة مما يفتح المجال للاجتهاد ويضعف توحيد المفهوم ضمن وثائق (IFPP).

ومن أهم ما أوصت به الدراسة إعادة هيكلة إدارة الجودة وفق إدارة المخاطر والمتابعة المستمرة، وتكييف التطبيق مع الخصوصيات المحلية بما يتناسب مع البيئة القانونية والثقافة التنظيمية ومستوى تمكين كل جهاز رقابي محلي، بالإضافة إلى تبني التخطيط القائم على الموارد والقدرات الفعلية، إلى جانب تعزيز قدرات التغذية الراجعة من الجهات الخاضعة للرقابة واستطلاع آراء أصحاب المصلحة المستقلين (مثل الأكاديميين) لتقييم أثر مخرجاتها.

و- دراسة Serlikowska، (2022) بعنوان "نظام رقابة وضمان الجودة - إطار الإنتوساي للإصدارات المهنية" [10].

Quality control and assurance system INTOSAI framework of "professional pronouncements"

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد وتوضيح قضايا رقابة وضمان الجودة وفق المعايير الدولية المعتمدة ضمن إطار الإصدارات المهنية للإنتوساي (IFPP)، ورصد أوجه عدم الاتساق والدقة في مفاهيم الجودة، وصولاً إلى صياغة نموذج مفاهيمي لمفهوم (سلسلة الجودة المترابطة)، وقد اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي المقارن، من خلال تحليل وثائق إطار (IFPP) بهدف تقييم مدى اتساقها ودقتها ومقارنتها مع معيار (ISQC 1) ومعايير (IAASB). حيث توصلت الدراسة إلى عدم اتساق المصطلحات والمفاهيم لرقابة الجودة وضمان الجودة ونظام رقابة وضمان الجودة (QCA) لوثائق الإنتوساي، نتيجة عوامل لغوية وترجمية، إضافة إلى تعدد فرق العمل وتباين الفترات الزمنية لإعداد المعايير، كما خلصت إلى إمكانية صياغة مفهوم الجودة في الأجهزة العليا للرقابة ضمن (سلسلة جودة مترابطة) تتكون من ثلاث مستويات: رقابة الجودة وضمان الجودة وإدارة الجودة.

ومن أهم ما أوصت به الدراسة ضرورة توحيد المفاهيم والمصطلحات المتعلقة بالجودة داخل وثائق إطار الإصدارات المهنية للإنتوساي (IFPP)، مع تحسين دقة الترجمة إلى اللغات الرسمية للإنتوساي لتفادي التشوه المفاهيمي، وإصدار أدلة تفسيرية، وتعزيز مسؤولية الأجهزة الرقابية في إنشاء أنظمة فعالة لضمان الجودة للتأكد من الامتثال بما يتوافق مع الدليل الإرشادي (GUID 5090).

والخارجية لا تتضمن فحص نظام الجودة لغياب معيار محلي بهذا الشأن. ومن أهم ما أوصت به الدراسة العمل على تفعيل دور لجنة مراقبة النوعية في مجال وضع معايير متعلقة برقابة الجودة، وإصدار نصوص تطبيقية وتنظيمية مرافقة للأدلة تتضمن الخطوط التوجيهية لتطبيق المتطلبات والشروط المنصوص عليها، وتفعيل دور لجنة التكوين والتدريب في مجال التطورات المتعلقة بجودة المحاسبة والتدقيق والرقابة عليها.

ج- دراسة عابي، (2022a) بعنوان: "إطار مقترح لإدارة جودة التدقيق بمكاتب وشركات التدقيق في الجزائر في ظل المعيار الدولي لإدارة الجودة الأول" [7].

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى قابلية اعتماد سياسات وإجراءات إدارة الجودة لأعمال مكاتب وشركات التدقيق بالجزائر، وذلك وفق إطار مستمد من المعيار الدولي لإدارة الجودة (ISQM 1)، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي - التحليلي من خلال تصميم استبيان يتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وقد تمثل مجتمع الدراسة في المدققين الخارجيين وجميع الفئات المستفيدة من خدماتهم.

حيث توصلت الدراسة إلى وجود قابلية لاعتماد سياسات وإجراءات إدارة جودة التدقيق في الجزائر وفق المعيار الدولي (ISQM 1)، وأن هناك فجوة توقعات بين المدققين والمستفيدين بشأن جودة خدمات التدقيق، كما أظهرت الدراسة أن تفعيل مكونات المعيار الدولي يمثل الركيزة الأساسية لتفادي قضايا تدني الجودة والفسل المهني.

ومن أهم ما أوصت به الدراسة ضرورة تبني الإطار المقترح لإدارة الجودة المستمد من المعيار الدولي (ISQM 1) لسد الثغرات التنظيمية، وحث مكاتب التدقيق في الجزائر للانتقال إلى النهج المتكامل والقائم على المخاطر، بالإضافة إلى العمل على تحسين مستويات الشفافية والتواصل بين مكاتب التدقيق والأطراف المستفيدة لتقليص فجوة التوقعات المرتبطة بنوعية وجودة أداء التدقيق.

د- دراسة شهد الله، (2020) بعنوان: "مدى التزام ديوان المحاسبة بتطبيق نظام رقابة الجودة وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (40)" [8].

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق نظام رقابة الجودة وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (40)، للمساهمة في بيان مواطن القوة والضعف في تطبيق المعيار، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي - التحليلي من خلال تصميم استبيان يتناسب مع موضوع الدراسة وأهدافها، وقد تمثل مجتمع الدراسة في المراجعين الماليين بالإدارة العامة لديوان المحاسبة الليبي. حيث توصلت الدراسة إلى أن هناك التزام مرتفع نسبياً من ديوان المحاسبة الليبي بتطبيق نظام رقابة الجودة وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (40).

ومن أهم ما أوصت به الدراسة العمل على توعية الموظفين مهنياً بأهمية اتباع وتطبيق ضوابط رقابة جودة أعمال المراجعة، وتبني ثقافة تعترف وتكافئ العمل ذي الجودة العالية، وإبصال الإجراءات المتبعة في الجودة لجميع الموظفين مع توفير الموارد الكافية للمحافظة على نظام رقابة الجودة والقيام بوضع سياسات مناسبة للتعليم المستمر والتدريب، وكذلك العمل على إسناد مسؤولية عملية رقابة نظام الجود إلى موظفين لديهم الكفاءة والاستقلالية والخبرة والصلاحيات المناسبة لأداء مهامهم مع إبلاغ رئيس الديوان عن نتائج

الخاص التي ركزت على فجوة التوقعات بين المراجع والعميل أو المستثمر التجاري.

6- تقدم إطاراً تحليلياً يساعد الأجهزة الرقابية العربية، على فهم متطلبات التطبيق الحديث ومعالجة التحديات المتوقعة قبل حدوثها لتأمين الانتقال الآمن للمعيار الجديد.

3.1- مشكلة الدراسة:

شهدت مهنة المراجعة في السنوات الأخيرة انتقادات متزايدة نتيجة حالات الغش والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية رغم خضوعها للمراجعة من كبرى المكاتب مثل انهيار شركة إنرون ومكتب آرثر أندرسون، مما أظهر الحاجة الملحة والمتزايدة للاهتمام بجودة المراجعة. ويُعد الالتزام بالمعايير المهنية عنصراً حاسماً في تحقيق هذه الجودة، نظراً للدور الكبير الذي تقوم به هذه المعايير في توجيه إجراءات المراجعة وضمان اتساقها وكفاءتها، للمساهمة في تحسين جودة مخرجات عملية المراجعة، الأمر الذي سينعكس في تضيق فجوة التوقعات بين المدققين ومستخدمي القوائم المالية، وتشير الكثير من الأدلة، ومنها ما أكدته لجنة (Treadway) إلى أن جودة المراجعة المرتفعة تعزز قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء وتقليل التحريفات، مما يزيد من الثقة في التقارير ويُضفي مصداقية أكبر على المعلومات المالية [11].

إن جودة المراجعة تعتبر ضماناً للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة بالقيام بالأعمال الموكلة لها على أكمل وجه، من أجل الارتقاء بمستوى الخدمات المقدمة منها، وتعتبر جودة المراجعة منتج نهائي لمختلف الإجراءات والقرارات التي تم القيام بها من قبل فريق المراجعة ومراقبي الجودة كمجموعة واحدة والجهاز الرقابي ككل.

ولقد تناول المعيار الدولي للإنتوساي (ISSAI 140) إدارة الجودة لهذه الأجهزة، ويتلخص الغرض من هذا المعيار في إنشاء والحفاظ على نظام مناسب لإدارة الجودة بحيث يغطي كافة الأعمال الموكلة لهذه الأجهزة، ابتداءً من تصميم نظام لإدارة الجودة يناسب تكيفها القانوني وظروفها ويستجيب للمخاطر على الجودة، وصولاً إلى صدور تقارير رقابية هائية تتسم بالدقة. وحتى يكون نظام إدارة الجودة فعالاً، يجب أن يكون جزءاً رئيسياً من استراتيجيات هذه الأجهزة وثقافتها وسياساتها، وبهذه الطريقة تبني الجودة في أداء الأعمال والتقارير بدلاً من أن يتم اعتبارها عملية إضافية ولاحقة بعد إصدار التقرير [4].

وبناء على ما سبق فإن مشكلة الدراسة تكمن في الإجابة على السؤال الرئيسي التالي:

السؤال الرئيسي: ما هي طبيعة التحول الذي أحدثه المعيار الدولي المحدث (ISSAI 140) في تنظيم منظومة إدارة جودة المراجعة لدى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وفق ما تعكسه النسخة العربية الرسمية للمعيار؟ وللإجابة على هذا السؤال فقد تم تقسيم هذه الدراسة إلى المحاور التالي:

- ما هي التغيرات الجوهرية التي أحدثها المعيار المحدث (ISSAI 140) للانتقال من نموذج (رقابة الجودة) التقليدي إلى نموذج (إدارة الجودة) القائم على المخاطر؟
- ما هو الإطار التنظيمي (الفلسفي والهيكل) لعناصر ومتطلبات المعيار الدولي (ISSAI 140) في ضوء معيار إدارة الجودة (ISQM 1)؟
- ما هي انعكاسات إشكالية الترجمة بالنسخة العربية الرسمية للمعيار على دقة الفهم وسلامة التطبيق للأجهزة الرقابية العربية؟

4.1- أهداف الدراسة:

من خلال استعراض وتحليل الدراسات السابقة يتبين أنه يوجد هناك اهتمام من قبل الباحثين بجودة عملية المراجعة في البيئة الليبية وكذلك في البيئات العربية والأجنبية المختلفة، حيث تناولت هذه الدراسات الموضوع من زوايا مختلفة شملت الجوانب النظرية والتنظيمية والتطبيقية، فقد ركز جانب من الدراسات على قضايا رقابة وضمان الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وفق المعايير الدولية الصادرة عن منظمة الإنتوساي ضمن إطار الإصدارات المهنية للإنتوساي (IFPP)، مع إبراز التطورات المرتبطة بإصلاح معيار (ISSAI 140) والتحول من مفهوم رقابة الجودة إلى مفهوم إدارة الجودة وفق التوجهات الحديثة للمنظمة. وعلى المستوى التطبيقي، تم التركيز على مدى التزام ديوان المحاسبة الليبي بصفته الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة بتطبيق نظام رقابة الجودة وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي (40) هذا من جانب جودة المراجعة في القطاع العام. أما من حيث جودة المراجعة في القطاع الخاص فقد ركزت هذه الدراسات على وضع إطار مقترح لإدارة جودة التدقيق بمكاتب وشركات التدقيق في ظل المعيار الدولي لإدارة الجودة الأول، بالإضافة إلى دراسة متطلبات الرقابة على جودة التدقيق في الجزائر، وكذلك وضع إطار ذي لإدارة جودة المراجعة على المستوى القومي في مصر وفقاً للمعايير الدولية.

وتشير هذه الدراسات إلى تزايد الاهتمام الدولي والإقليمي بتطوير أنظمة إدارة الجودة في المراجعة، وحيث أنها اختلفت في نطاق التطبيق والبيئة المستهدفة، الأمر الذي يبرز الحاجة إلى المزيد من الدراسات التي تتناول موضوع جودة المراجعة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة في ضوء المكونات (العناصر) والمتطلبات الحديثة لمعيار منظمة الإنتوساي (ISSAI 140).

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

- 1- تسعى إلى تقديم إطار تحليلي متكامل للمعيار الدولي (ISSAI 140) بنسخته المحدث والنفاذة رسمياً ابتداءً من 01 يناير 2025م، في حين أن أغلب الدراسات ركزت على المعايير القديمة (ISSAI 40) و (ISSAI 140) والذي أعيد تصنيفه لاحقاً إلى (ISSAI 140) مع تعديلات تحريرية في عام 2019، والتي توقفت العمل بها لاحقاً.
- 2- تنفرد هذه الدراسة بمواكبة التحول المنهجي (إدارة المخاطر) وذلك بتحليل التحول الفلسفي والمنهجي الذي فرضته منظمة "الإنتوساي"، والمتمثل في الانتقال من نموذج "رقابة الجودة" التقليدي (اللاحق) إلى نموذج "إدارة الجودة" (الوقائي والمستمر) القائم على المنهج القائم على المخاطر.
- 3- تركز هذه الدراسة بشكل خاص على الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وما يحيط بعملها من خصوصية سيادية وتنظيمية، على عكس معظم الدراسات الحديثة التي ركزت على المعيار الدولي (ISQM 1) والمعني بالقطاع الخاص ومكاتب المراجعة والمحاسبة القانونية.
- 4- تمتاز بتقديم رؤية ومعالجة لسد فجوة الترجمة والصياغة للأجهزة العربية الذي لم تطرحه الدراسات العربية الأخرى، وهو مواءمة الترجمة والصياغة للمصطلحات الحديثة للمعيار الدولي بما يخدم الأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية ويضمن سلاسة وتوحيد التطبيق.
- 5- تمتاز هذه الدراسة بربط جودة تطبيق المعيار المحدث مباشرة بتقليص "فجوة التوقعات" بين نتائج العمل الرقابي الحكومي وتوقعات الجمهور والأجهزة التشريعية، وهي زاوية تختلف تماماً عن دراسات القطاع

المعنية، مثل العملاء والموردين والمجتمع [13].
على الرغم من أن جودة المراجعة تُقاس غالباً من خلال العوامل المباشرة، فإن هذا المنظور وحده غير كافٍ لتحديد ما إذا كانت الجودة قد تحققت فعلياً؛ وذلك لأن تقييم جودة المراجعة يختلف بين أصحاب المصلحة بحسب مستوى مشاركتهم في عملية المراجعة والطريقة التي يعتمدونها في الحكم عليها. كما أن جودة المراجعة لا تركز فقط على معايير المراجعة المهنية، بل تعتمد أيضاً على مجموعة من المدخلات الأخرى، أبرزها الصفات الشخصية والمهنية للمدقق مثل مهارته وخبرته وقيمه الأخلاقية. بالإضافة إلى ذلك، تشكل عملية المراجعة نفسها عنصراً مهماً في تحقيق الجودة، وتشمل سلامة المنهجية المتبعة، وفعالية أدوات التدقيق المستخدمة، وتوفير الدعم الفني الكافي، وهي جميعاً ضرورية لضمان تنفيذ مراجعة ذات جودة عالية [14].

2.2- مفهوم جودة المراجعة:

حظيت جودة المراجعة باهتمام واسع من الهيئات المهنية بهدف تعزيز موثوقية التدقيق وحماية المصلحة العامة. وقد طوّر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) منظومة متقدمة لإدارة الجودة من خلال معايير وهي المعيار الدولي لإدارة الجودة (ISQM 1) "إدارة الجودة للشركات التي تُجري عمليات التدقيق أو المراجعة للبيانات المالية، أو عمليات التأكيد الأخرى أو الخدمات ذات العلاقة، والمعيار الدولي لإدارة الجودة (ISQM 2) "فحوصات جودة الارتباطات" بالإضافة إلى تعديل المعيار "إدارة الجودة عند تدقيق البيانات المالية" (220) الدولي للتدقيق، التي أصبحت نافذة منذ 15 ديسمبر 2022. كما تبنت منظمة الإنتوساي هذه المعايير بعد تكييفها مع متطلبات قطاع العام وأصدرت دليل مراجعة النظراء (GUID 1900). وأسهم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عبر برنامج فحص النظر في دعم التزام مكاتب التدقيق بمتطلبات الجودة. وفي السياق ذاته، يطبق مجلس (PCAOB) في الولايات المتحدة ومجلس (FRC) في المملكة المتحدة أنظمة تفتيش ورقابة لتعزيز جودة التدقيق. وعلى المستوى العربي، أنشأت عدة دول مثل مصر والسعودية ودول مجلس التعاون وحدات مهنية لمتابعة جودة التدقيق ورفع كفاءة الممارسات المهنية [15].

إن جودة المراجعة من المواضيع المهمة في مهنة المراجعة، فقد حاول الباحثون منذ عام 1981 وضع تعريف لجودة المراجعة وكيفية قياسها ودراسة الأبعاد المختلفة لها، وكان من أول الباحثين الذي وضع تعريف لجودة المراجعة "De Angelo" الذي عرفها على أنها: "احتمالية قيام مدقق الحسابات باكتشاف التحريفات الجوهرية والأخطاء والثغرات في القوائم المالية والقيام بالإبلاغ عنها وتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق" [16].

3.2- أهمية جودة المراجعة:

تتمثل أهمية جودة التدقيق في تعزيز الثقة والمصادقية في المعلومات المحاسبية التي تعرضها المنشآت، وذلك من خلال قيام المراجع بإبداء رأي مهني مستقل ومحيد حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية المعتمدة، حيث أن جودة المراجعة تلعب دوراً مهماً في الحد من التعارض المحتمل بين ملاك المنشأة وإدارتها، من خلال توفير رقابة مستقلة على المعلومات المالية، الأمر الذي يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والأطراف الخارجية مما يعزز الشفافية والمساءلة. ولتحقيق جودة عالية في عملية المراجعة، ينبغي أن تتوافر فيها مجموعة من الخصائص الأساسية من أهمها: الموثوقية، والموضوعية، والتوقيت المناسب، والوضوح في عرض المعلومات، إلى جانب الكفاءة في استخدام الموارد،

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيسي إلى التعرف على طبيعة التحول الذي أحدثته المعيار الدولي المحدث (ISSAI 140) في تنظيم منظومة إدارة جودة المراجعة لدى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، وفق ما تعكسه النسخة العربية الرسمية للمعيار.

ويندرج تحت الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية الآتية:

- التعرف على التغيرات الجوهرية التي أحدثها المعيار المحدث (ISSAI 140) للانتقال من نموذج (رقابة الجودة) التقليدي إلى نموذج (إدارة الجودة) القائم على المخاطر.
- التعرف على الإطار التنظيمي (الفلسفي والهيكل) لعناصر ومتطلبات المعيار الدولي (ISSAI 140) في ضوء معيار إدارة الجودة (ISQM 1).
- التعرف على انعكاسات إشكاليات الترجمة بالنسخة العربية الرسمية للمعيار على دقة الفهم وسلامة التطبيق للأجهزة الرقابية العربية.

5.1- أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من حيث مواكبتها للتطورات الأخيرة التي حصلت للمعيار الدولي لإدارة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI 140) الصادرة عن منظمة الإنتوساي، وتبرز هذه الأهمية في الآتي:

- إثراء المكتبة العلمية وخاصة في المجال الرقابي الحكومي بإطار تحليلي متكامل يتناول المعيار الدولي المحدث (ISSAI 140) في نسخته الجديدة والنافذة رسمياً بدءاً من 01 يناير 2025م، حيث شملت أغلب الأدبيات السابقة في هذا المجال المعيار القديم قبل هذا التحديث الجذري.
- تأصيل مفاهيم إدارة الجودة الحديثة في القطاع العام من خلال بيان الفروق الجوهرية والتحول الفلسفي من مفهوم "رقابة الجودة التقليدية" (اللاحق) إلى مفهوم "نظام إدارة الجودة" (الوقائي والمستمر)، وتأصيل هذا المفهوم في الفكر الرقابي الحكومي.
- المساهمة في معالجة عقبات "مواءمة الترجمة والصياغة" للمصطلحات والمعايير الدولية الصادرة عن منظمة الإنتوساي، مما يفتح آفاقاً بحثية جديدة لتوحيد المفاهيم الرقابية باللغة العربية.
- تقديم دليل استرشادي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة وفهماً دقيقاً يساعدها على استيعاب متطلبات تطبيق نظام إدارة الجودة المحدث، وتحديد الفجوات الحالية بين ممارساتها ومتطلبات المعيار الجديد (ISSAI 140).
- تقديم مساهمة عملية لأصحاب القرار داخل الأجهزة الرقابية لتصميم سياسات وإجراءات قائمة على المنهج القائم على المخاطر، مما يعزز الحوكمة المؤسسية وآليات المتابعة والتصحيح لتفادي تدني جودة المخرجات.

2- الإطار النظري:

1.2- المقدمة:

عرفت الجودة حسب المعهد الأمريكي للمعايير (ANSI) الجودة بأنها "جملة السمات والخصائص للمنتج أو الخدمة التي تجعلها قادرة على الوفاء باحتياجات" [12].

وفي المقابل، تُعرّف مواصفة (ISO 9000) الجودة بأنها: "الدرجة التي تُلبّي بها مجموعة من الخصائص الكامنة المتطلبات". وتُشير هذه المتطلبات إلى الاحتياجات أو التوقعات - سواء كانت مُعلنة أو ضمنية أو إلزامية - للأطراف

2.5.2- المتطلبات التنظيمية التي يقوم عليها نظام إدارة الجودة في

الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة:

يتطلب معيار الإنتوساي (ISSAI 140) إدارة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة إنشاء نظام متكامل لإدارة الجودة، يتضمن مجموعة من المتطلبات التنظيمية والإجراءات العملية التي تضمن تنفيذ أعمال رقابية مهنية تتميز بالكفاءة والاتساق، ويشمل هذا النظام ما يلي [4]:

- إنشاء نظام إدارة الجودة وهو تصميم وتطبيق وتشغيل نظام لإدارة الجودة يغطي جميع أنواع الارتباطات والأنشطة القضائية مع الأخذ في الاعتبار الطبيعة والظروف المتغيرة التي يعمل فيها الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة.
- وضع أهداف الجودة تعني وضع الأهداف التي تتناسب مع طبيعة عمل الجهاز والظروف التي يعمل فيها، مع ضرورة ارتباط هذه الأهداف بالعناصر التالية (الحوكمة والقيادة؛ المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛ قبول الارتباطات وبدؤها واستمرارها؛ أداء الارتباطات؛ موارد الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة؛ المعلومات والاتصالات).
- التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها تعني تحديد وتقييم مخاطر جودة جديدة أو تعديل في تقييم مخاطر الجودة التي تم تحديدها بسبب التغيرات في طبيعة الظروف التي يعمل فيها الجهاز.
- تصميم وتطبيق الاستجابة لمخاطر الجودة تعني تصميم نظام للاستجابة التلقائية لمخاطر الجودة أو تعديل في المخاطر التي تم الاستجابة لها، ويعتمد هذا النظام على أسباب التقييم الممنوحة لمخاطر الجودة وبطريقة تستجيب لتلك الأسباب.
- متابعة نظام إدارة الجودة وتصحيح أوجه القصور التي تم التعرف عليها عن طريق وضع آلية للمتابعة والتصحيح من أجل تقييم النتائج لتحديد ما إذا كان هناك أوجه للقصور، أو تقييم مدى جوهرية انتشار أوجه القصور التي تم التعرف عليها والأسباب الجذرية لها، وتصميم الإجراءات التصحيحية لمعالجة أي قصور وتقييم الإجراءات التصحيحية بشكل مناسب، وما إذا كانت فعالة.
- التقييم والاستنتاجات حول فعالية نظام إدارة الجودة وتعني أنه على الشخص أو الأشخاص المكلفين بإدارة نظام الجودة تقييم نظام إدارة الجودة خلال فترة محددة وبشكل سنوي على الأقل.
- توثيق نظام إدارة الجودة وتعني توفير أدلة بشأن تصميم وتطبيق وتشغيل نظام إدارة الجودة، ودعم الفهم المتسق لهذا النظام من الموظفين، ودعم التنفيذ والمتابعة والتقييم لنظام إدارة الجودة بأدلة وقرائن.

3- الإطار العملي:

يعتبر الإطار العملي الجانب التطبيقي للدراسة الذي يبين الإجراءات المنهجية المتبعة في جمع المادة العلمية وتحليلها ومقارنتها وفق أهداف الدراسة وتساؤلاتها، ومن خلال هذا الإطار يتم تحليل المصادر والوثائق ذات الصلة واستخلاص النتائج وتفسيرها في ضوء الأدبيات العلمية المرتبطة بموضوع الدراسة، ويتناول الإطار العملي المحاور الآتية:

1.3- منهجية الدراسة وإجراءاتها:

1.1.3- منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي المقارن؛ لملاءمته لطبيعة

والفعالية في تحقيق أهداف المراجعة، وبالتالي تعد جودة التدقيق عنصرًا أساسيًا في دعم الثقة بالتقارير المالية وتعزيز كفاءة بيئة الأعمال [17].

4.2- أهداف جودة المراجعة:

تهدف جودة المراجعة إلى ضمان تنفيذ كافة الأعمال بكفاءة ووفقًا للمعايير المهنية المعتمدة، بما يساهم في تعزيز موثوقية النتائج وتحقق الثقة للأطراف المستفيدة، ويمكن تلخيص أهم أهداف جودة المراجعة فيما يلي [18]:

- توفير إرشادات واضحة للمراجعين الخارجيين بشأن الإجراءات الواجب اتباعها، بما يضمن حسن الإشراف على المساعدين وتوزيع المسؤوليات بصورة فعالة أثناء مهمة المراجعة.
- تعزيز ثقة العملاء والمستفيدين من خلال الالتزام بالدقة والعناية المهنية والاهتمام بالتفاصيل في جميع مراحل عملية المراجعة.
- المساهمة في خفض التكاليف التشغيلية المرتبطة بأعمال التدقيق، مع تحسين كفاءة وفعالية تنفيذ المهام والإجراءات.
- دعم بيئة العمل داخل مكتب المراجعة من خلال رفع معنويات العاملين وتعزيز التزامهم بأداء واجباتهم المهنية بجودة عالية.
- توفير إطار واضح للسياسات والإجراءات التي يعتمد عليها مكتب التدقيق، بما يحقق تأكيدًا معقولاً بأن أعمال التدقيق تنفذ وفق المعايير المهنية ومتطلبات الجودة المعتمدة.

5.2- المعيار الدولي لمنظمة الانتوساي (ISSAI 140).

تعد جودة المراجعة عنصرًا أساسيًا حتى تتمكن الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة من تحقيق أهدافها الاستراتيجية وتنفيذ مهامها الرقابية بكفاءة وفعالية، ولذلك ينبغي أن تكون الجودة جزءًا من استراتيجيتها المؤسسية وثقافتها التنظيمية وسياساتها وإجراءاتها، لما لها من أثر مباشر في تعزيز مصداقية الجهاز الرقابي وموثوقية مخرجاته، وبالتالي فإن تطبيق نظام فعال لإدارة الجودة يساهم في توفير تأكيد معقول بأن الأعمال الرقابية تنفذ وفقًا للمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAIs) والمتطلبات القانونية والتنظيمية ذات الصلة.

وفي هذا الإطار يضع معيار إدارة الجودة (ISSAI 140) المبادئ والمتطلبات اللازمة لإنشاء وتفعيل نظام إدارة جودة فعال، على أن يطبق بالتزامن مع المعايير الدولية الأخرى ذات الصلة، مع مراعاة التفويض القانوني للجهاز الرقابي، وبيئته التشريعية والتنظيمية، وهيكلة المؤسسي، وحجمه، وطبيعة المهام الرقابية التي يضطلع بها. ويمتدح المعيار قدرًا مناسبًا من المرونة يتيح مواءمة متطلبات إدارة الجودة مع خصائص وظروف كل جهاز رقابي بما يضمن تحقيق أهداف الجودة بصورة فعالة [4].

1.5.2- نطاق معيار إدارة الجودة (ISSAI 140):

يستهدف هذا المعيار تحديد المتطلبات والمسؤوليات التنظيمية التي ينبغي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة اتباعها لإدارة الجودة على مستواها المؤسسي، ويتسع نطاق تطبيقه ليشمل [4]:

- كافة المهام الرقابية المشمولة بالمعايير الدولية للأجهزة العليا للرقابة (ISSAIs).
- الأنشطة القضائية وغيرها من المهام والأنشطة الأخرى التي يباشر فيها الجهاز الرقابي.

ويطبق هذا المعيار بالكامل مع الإصدارات التوجيهية الأخرى للإنتوساي الخاصة بجودة أنواع المراجعة (المالي، والأداء، والالتزام).

بمقارنته مع النسخ الفرنسية والألمانية والإسبانية؛ للتأكد مما إذا كان الاختلاف ناتجاً عن الترجمة العربية أو مرتبطاً بصياغة النص الأصلي.

د- الأهمية الدلالية: ركزت الدراسة على الاختلافات الترجمية التي يترتب عليها أثر في فهم المعيار أو تطبيقه، واستبعدت الاختلافات الأسلوبية التي لا تؤثر في المعنى.

2.3- التغييرات الجوهرية التي أحدثها المعيار المحدث (ISSAI 140) للانتقال من نموذج (رقابة الجودة) التقليدي إلى نموذج (إدارة الجودة) القائم على المخاطر:

تعود الجذور التاريخية الأولى للمعيار إلى التطور التدريجي لمنظومة الإنتوساي نتيجة الاستجابة لاحتياجات أعضائها في مجال المراجعة المالية، لذلك اعتمد المجلس التنفيذي عام 2002 مشروعاً يهدف إلى التعاون مع الاتحاد الدولي للمحاسبين [19] ومع اعتماد الخطة الاستراتيجية الأولى للإنتوساي (2005-2010)، جرى تعزيز البنية المؤسسية لعملية وضع المعايير من خلال إنشاء لجنة المعايير المهنية (PSC) كإطار متخصص لتطوير الإصدارات المهنية، وبحلول عام 2010 تم اعتماد أول مجموعة شاملة من معايير الإنتوساي الدولية للأجهزة العليا للرقابة، وهو ما يمكن اعتباره التأسيس الفعلي للإطار المعياري المتكامل لمعايير [20]. وتندرج ضمن هذه المنظومة المعيارية معيار رقابة الجودة (ISSAI 40)، والذي أُعيد تصنيفه لاحقاً إلى (ISSAI 140) مع تعديلات تحريرية في عام 2019. ويستند هذا المعيار في جوهره إلى المعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC 1) الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). وقد شكّل هذا الأساس مرجعية لبناء إطار متكامل لضبط جودة أعمال الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، بما يضمن الالتزام بالمعايير الدولية وتعزيز الموثوقية والشفافية [4].

وقد تضمن المعيار في نسخته السابقة إلى ستة عناصر رئيسية تتمثل في: مسؤوليات القيادة عن الجودة، المتطلبات الأخلاقية، إجراءات القبول والاستمرار، إدارة الموارد البشرية، أداء المهام الرقابية، وأخيراً المراقبة. ويعكس ذلك توجهاً يغلب عليه النهج التقليدي القائم على التحقق بعد الإنجاز [21]. وفي إطار التطوير المهني من منظمة الإنتوساي، اعتُمِدَت في نوفمبر 2023 نسخة محدثة من المعيار (ISSAI 140) بعنوان (إدارة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة)، على أن يبدأ تطبيقها في 1 يناير 2025، لتحل محل النسخة السابقة، كما أن هذه النسخة أيضاً مستمدة من المعيار الدولي لإدارة الجودة (ISQM 1) الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB). ويعكس هذا التحديث تحولاً نحو منهج قائم على إدارة المخاطر وتعزيز فعالية الحوكمة ونظم الجودة المؤسسية. وقد توسعت عناصر المعيار في نسخته الجديدة إلى ثمانية عناصر مترابطة تتمثل في: تقييم المخاطر، الحوكمة والقيادة، المتطلبات الأخلاقية، إجراءات قبول المهام واستمرارها، تنفيذ المهام، إدارة الموارد، نظم المعلومات والاتصال، وأخيراً المتابعة واتخاذ الإجراءات التصحيحية. ويجسد هذا التحول انتقالاً منهجياً من نموذج رقابة جودة تقليدي (لاحق) إلى نموذج أكثر شمولاً (الوقائي والمستمر) قائم على التفكير المبني على المخاطر، مع تعزيز التكامل المؤسسي وآليات التحسين المستمر [4].

ويمكن إبراز أوجه الاختلاف بين الإصدارات السابقة للمعيار (ISSAI 40) (ISSAI 140) رقابة الجودة والإصدار المعدل من معيار (ISSAI 140) إدارة الجودة استناداً إلى دراسة (Serlikowska (2024)، على وفقاً للتالي [9]:

موضوع البحث وأهدافه. وقد تم تطبيق هذا المنهج من خلال مسارين رئيسيين:

أ- التحليل الوثائقي: تم تحليل النصوص الرسمية للمعيار الدولي (ISSAI 140) في إصداره السابق والمحدث، إلى جانب معايير إدارة الجودة ذات الصلة، وهما (ISQC 1) و (ISQM 1)، بهدف تحديد أوجه التطور في البناء التنظيمي والأسس الفكرية التي استند إليها الإصدار المحدث.

ب- التحليل المقارن للنصوص: أُجريت مقارنة بين النسخة العربية الرسمية للمعيار والنسخ الأصلية المعتمدة؛ للكشف عن الاختلافات في الترجمة، وبيان مدى تأثيرها في فهم متطلبات المعيار وتطبيقها. ويوضح الباحثان أن طبيعة هذه الدراسة نوعية (Qualitative) بالأساس، إذ تقوم على تحليل المحتوى (Content Analysis) للنصوص الرسمية للمعيار بنسخه اللغوية والزمنية المتعاقبة، إلى جانب معيار إدارة الجودة (ISQM 1) الذي استُمدت منه فلسفة المعيار المحدث، وليست دراسة كمية أو تجريبية تستدعي بناء نموذج رياضي أو إحصائي أو اختبار فرضيات قابلة للقياس الكمي. ولذلك اعتمد المنهج الوصفي التحليلي المقارن بوصفه الأنسب لطبيعة موضوع البحث الذي يستهدف الكشف عن الفروق النصية والمفاهيمية بين النسخ الرسمية للمعيار وبالأخص النسخة الإنجليزية الرسمية مقارنة بالنسخة الرسمية العربية، لا قياس علاقات إحصائية بين متغيرات كمية. وقد طُبِّقَ هذا المنهج على محاور المقارنة الثلاثة للدراسة بالتوازي: مقارنة الإصدار المحدث بالإصدارات السابقة للمعيار، ومقارنته بمعيار إدارة الجودة (ISQM 1)، ومقارنة النسخة العربية الرسمية بالنسخ اللغوية الأخرى المعتمدة وبالأخص النسخة الإنجليزية. وقد استُعين في المحور الأخير تحديداً بمصفوفة تحليلية (معايير: الحذف، الإضافة، الاستبدال) لرصد مواضع الخلل الترجمي بصورة منهجية، بما يوفر لمحاور الدراسة الثلاثة مجتمعةً انضباطاً منهجياً يحل محل النموذج الإحصائي في هذا النوع من الدراسات الوثائقية المقارنة.

2.1.3- مصادر جمع المادة العلمية:

اعتمدت الدراسة على نوعين رئيسيين من المصادر:

أ- المصادر الأولية: وتشمل النصوص الرسمية للمعيار (ISSAI 140) في إصداره المحدث الصادر عن منظمة الإنتوساي في نوفمبر 2023، باللغات الرسمية الخمس المعتمدة (الإنجليزية، والعربية، والفرنسية، والألمانية، والإسبانية)، والتي تم الحصول عليها من الموقع الرسمي للمنظمة، بالإضافة إلى الإصدارات السابقة للمعيار (ISSAI 40) و (ISSAI 140) بتعديلاته التحريرية لعام 2019.

ب- المصادر الثانوية: وتضم الدراسات والأبحاث العلمية المحكمة، والكتب، ورسائل الماجستير والدكتوراه ذات الصلة بموضوع إدارة الجودة في أعمال المراجعة والرقابة.

3.1.3- معايير اختيار النسخ اللغوية للمقارنة

استندت الدراسة في اختيار النسخ اللغوية محل المقارنة إلى المعايير الآتية:

- أ- الرسمية والاعتماد: اقتصرَت المقارنة على النسخ اللغوية الخمس المعتمدة رسمياً من منظمة الإنتوساي؛ ضماناً لموثوقية النتائج وحياديتها.
- ب- المرجعية اللغوية: اعتُمِدَت النسخة الإنجليزية مرجعاً أساسياً للتحليل؛ لأنها تمثل النص الأصلي للمعيار والمرجع الرئيس في تفسير أحكامه.
- ج- التحقق المقارن: عند ظهور أي إشكال في الترجمة العربية، تمت مراجعته

جدول (1): مقارنة بين الإصدار السابق للمعيار (رقابة الجودة) والإصدار المحدث (إدارة الجودة)

ت	وجه المقارنة	الإصدار السابق للمعيار	(الإصدار الجديد) (المعدل)
1	العنوان	رقابة الجودة	إدارة الجودة
2	مكونات أو عناصر الجودة	6 عناصر وهي: (مسؤوليات القيادة عن الجودة، المتطلبات الأخلاقية، إجراءات القبول والاستمرار، إدارة الموارد البشرية، أداء المهام الرقابية، وأخيراً المراقبة).	8 مكونات أو عناصر وهي: (تقييم المخاطر، الحوكمة والقيادة، المتطلبات الأخلاقية، إجراءات قبول المهام واستمرارها، تنفيذ المهام، إدارة الموارد، نظم المعلومات والاتصال، وأخيراً المتابعة واتخاذ الإجراءات التصحيحية).
3			7 متطلبات تنظيمية وهي: (إنشاء نظام إدارة الجودة، وضع أهداف الجودة، التعرف على مخاطر الجودة وتقييمها، تصميم وتطبيق الاستجابة لمخاطر الجودة، متابعة نظام إدارة الجودة وتصحيح أوجه القصور التي تم التعرف عليها، التقييم والاستنتاجات حول فعالية نظام إدارة الجودة، توثيق نظام إدارة الجودة)
4	الصياغة والتحرير	اقتباس نصوص ومبادئ معيار (ISQC-1) وتكييفها بما يتلاءم مع احتياجات الأجهزة الرقابية.	صياغة مستقلة بالكامل وتلاءم في مضمونها الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (SAIs).
5	معجم المصطلحات	معجم مقتضب وموجز، يركز على تكييف المصطلحات المستعملة في معيار القطاع الخاص (ISQC-1).	معجم موسع يتضمن تعريفات صريحة ومحددة لتقييم الجودة، فاحص ومقيم الجودة، المخاطر، والأهداف المرتبطة بالجودة، ولكنه يخلو من تعريف الجودة بذاتها.
6	أهداف الجودة	غياب مؤشرات أهداف الجودة.	تركيز دقيق على تحقيق أهداف الجودة واتخاذ التدابير التصحيحية اللازمة لمعالجتها عند رصد أوجه القصور
7	الموارد	تقتصر على عنصر "الموارد البشرية" فقط.	تتسع لتشمل مطلب الموارد البشرية، بالإضافة إلى التكنولوجيا، والموارد المعرفية والفكرية (المنهجيات، التوثيق الموحد، وقواعد البيانات).
8	الحوكمة والقيادة	تتحدد مسؤولية القيادة في السلطة الإدارية العليا للجهاز، مع إشارات عابرة ومحدودة للموظفين من ذوي السلطات العليا.	توسيع لمعجم لمفهوم القيادة (يشمل جميع الموظفين الذين يمارسون مهام قيادية محددة، ولم يقتصر الأمر على كبار المسؤولين أو الإدارة العليا)
9	تقييم المنظومة	الإشارة إلى السياسات والإجراءات العامة، دون فرض التزام بالتقييم الدوري المنتظم.	إقرار وإدخال الزامية التقييم الدوري والمنظم لمنظومة إدارة الجودة (على الأقل عن مرة واحدة سنوياً).
10	التوثيق والسجلات	تقتصر متطلبات التوثيق، بصفة أساسية، على أعمال المراجعة الجارية والمهام والأنشطة الرقابية ذات الصلة المباشرة.	اعتماد التوثيق الشامل لمنظومة إدارة الجودة، متضمناً أهداف ومخاطر الجودة وعمليات الرصد والإجراءات التصحيحية، مع إثبات تنفيذها بأدلة موثقة.

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على دراسة: Serlikowska (2024)

المرتبطة ببيئة القطاع الخاص، مما يعزز مواءمتها لطبيعة عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ويسرّخ الالتزام بالأطر المهنية الصادرة عن الإطار المهني لإصدارات الإنتوساي (IFPP). وانعكس هذا التوجه على هيكل المعيار ومحتواه؛ فقد جرى تبسيط العناصر التمهيديّة ذات الصلة ببيئة الشركات التجارية والاكتفاء بالإشارة إليها في الهوامش المرجعية، لتوضيح الالتزامات المؤسسية للأجهزة العليا للرقابة بصورة أكثر مباشرة. حيث شمل هذا التطوير الجانب الاصطلاحي، واستبدلت المفاهيم المقتبسة من القطاع الخاص بتعريفات أكثر دقة تركز على أهداف الجودة ومخاطرها والاستجابات اللازمة لمعالجتها، إلى جانب إعادة صياغة عناصر النظام في صورة متطلبات مؤسسية وتنظيمية تمثل الأساس لإدارة الجودة، وبذلك لم يعد المعيار يقتصر على وضع إطار نظري لتصميم نظام الجودة، بل أصبح يقدم نموذج تشغيلي ومستمر لإدارة الجودة يهدف إلى ضمان تنفيذ أعمال المراجعة والرقابة بكفاءة واتساق، وبما يحقق الامتثال لمعايير (ISSAI) والمتطلبات القانونية والتنظيمية ذات الصلة [9].

أحدثت التعديلات الأخيرة في المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI 140) نقلة نوعية في كيفية إدارة جودة العمل الرقابي، فبعد أن كان المعيار يتعامل مع عناصر الجودة كعناصر منفصلة، أصبح ينظر إليها اليوم كمنظومة حيوية متكاملة تعمل بشكل مستمر ودائري لتواكب المتغيرات والمخاطر الحديثة. ولفهم هذا التحول الهيكلي، يوضح المعيار العلاقة بين عناصر الجودة الأساسية والمتطلبات التنظيمية اللازمة لتطبيقها، وذلك عبر مسارين متكاملين [4]:

– العناصر الأساسية للجودة (الفقرة 8) من المعيار: حدد المعيار ثمانية عناصر جوهرية يجب أن يقوم عليها أي نظام لإدارة الجودة، وتشمل:

كما أشارت دراسة (Serlikowska, 2024) إلى وجود تباين بين النسخة النهائية المعتمدة للمعيار والمسودة الأولية المطروحة للتشاور وإبداء الملاحظات حولها، حيث حظي تعريف "الجودة" باهتمام متزايد، فقد عرفت المسودة الجودة بأنها: "مدى تطابق أعمال وتقارير الأجهزة العليا للرقابة مع المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية ذات الصلة، وتبليتها لتوقعات أصحاب المصلحة"، وقد أثارت جزئية "تلبية توقعات أصحاب المصلحة" العديد من التحفظات أثناء المشاورات نظراً لما تشكله من تهديد محتمل لاستقلالية الأجهزة الرقابية، بالإضافة إلى صعوبة قياس وتحديد هذه التوقعات في بيئات متعددة ومتعارضة المصالح. ورغم منطقية هذه التحفظات، ترى الباحثة أن استبعاد التعريف كاملاً لم يكن خياراً مناسباً، إذ إن الشق الأول المتعلق بالامتثال للمعايير المهنية والقانونية يتسم بالموضوعية والوضوح، ويعكس بعداً جوهرياً للجودة الرقابية. ويؤدي غياب هذا التعريف من الصيغة النهائية إلى حرمان مستخدمي المعيار من مرجعية مفاهيمية مباشرة تحدد مفهوم الجودة موضوعياً، وبالأخص في ظل التكرار الواسع للمصطلح ضمن الإطار المهني الدولي للإنتوساي (IFPP)، حيث أن إدراج تعريف موحد يعزز الفهم المشترك للمفهوم، ويربط متطلبات المعيار بعناصره المهنية بشكل أكثر توافقاً [9].

3.3- الإطار التنظيمي (الفلسفي والهيكل) لعناصر ومتطلبات المعيار الدولي (ISSAI 140) في ضوء معيار إدارة الجودة (ISQM 1):

يتمثل التحول الرئيسي في الإصدار الجديد من معيار (ISSAI 140) في الانتقال من مفهوم "رقابة الجودة" (Quality Control) إلى "إدارة الجودة" (Quality Management) والإبقاء على رقم المعيار دون تغيير، بالرغم من استناد هذا المعيار إلى المعيار الدولي لإدارة الجودة (ISQM 1) كمرجع أساسي. وقد جاءت الصياغة الجديدة أكثر استقلالاً عن المفاهيم والمصطلحات

جدول (2): ملخص التغيرات الهيكلية للمعيار الدولي (ISSAI 140) ونتائجها

ت	التغيير الهيكلي	النتيجة
1	إعادة ترتيب ودمج عناصر (الحوكمة والقيادة؛ المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛ قبول الارتباطات وبدونها واستمرارها؛ تنفيذ الارتباطات؛ موارد الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبية؛ المعلومات والاتصالات) ضمن أهداف الجودة	يعكس الانتقال من التركيز على العناصر المنفصلة إلى التركيز على النتائج والأهداف المرجوة من نظام إدارة الجودة.
2	جعل عملية تقييم المخاطر أساساً لإنشاء نظام إدارة الجودة	يؤكد تبني منهج قائم على المخاطر في تصميم النظام وتشغيله.
3	فصل عنصر آلية المتابعة والتصحيح في مطلب مستقل وهو (متابعة نظام إدارة الجودة وتصحيح أوجه القصور التي تم التعرف)	يعزز مفهوم التحسين المستمر والرقابة الدورية على فعالية نظام إدارة الجودة.

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على تحليل النصوص الرسمية للمعيار. لقد أشارت دراسة (عابي، 2022) إلى أن المعيار الدولي لإدارة الجودة (ISQM 1) يتكون من ثمانية عناصر مترابطة تغطي الجوانب الرئيسية لنظام إدارة الجودة (ISQM)، إلى جانب متطلبات أخرى يتعين من الشركة أن تطبقها وهي عملية تقييم للمخاطر، الغرض منها هو تحديد أهداف الجودة وتحديد وتقييم مخاطر الجودة وتصميم وتنفيذ الاستجابات لمعالجة مخاطر الجودة، ومع ذلك، لا يشترط المعيار تنظيم نظام إدارة الجودة أو عرضه وفق هذه العناصر الثمانية، إذ يمكن للمنشأة استخدام مصطلحات أو أطر تنظيمية مختلفة طالما تحققت المتطلبات والأهداف التي حددها المعيار. حيث يمثل (ISQM 1) تطويراً للمعيار الدولي السابق لرقابة الجودة (ISQC 1)، الذي كان يعتمد على ستة عناصر رئيسية تتطلب من المنشأة وضع سياسات وإجراءات خاصة بكل عنصر. أما في (ISQM 1)، فقد أُعيدت هيكلة هذه العناصر ضمن ثمانية عناصر مترابطة تبني نهجاً أكثر شمولاً واستناداً إلى المخاطر. وقد احتفظ المعيار الجديد بمعظم العناصر السابقة بعد تطويرها، كما أضاف عنصرين جديدين هما: عملية تقييم المخاطر في المنشأة والإعلام والاتصالات [22].

وفي ذات السياق استعرضت تلك الدراسة المتطلبات الأربعة لمعيار (ISQM 1) ضمن عنصر عملية تقييم المخاطر في المنشأة، ثم تناولت بالشرح عناصر نظام إدارة الجودة الأخرى، وهي: (الحوكمة والقيادة، متطلبات السلوك الأخلاقي، الموارد، أداء الارتباطات، الإعلام والاتصالات، عملية الرصد والمعالجة) باعتبارها عناصر مستقلة عن أهداف الجودة. ويعود ذلك إلى اعتماد الدراسة للهيكل المفاهيمي الوارد في المعيار (ISQM 1)، الذي ينظر إلى هذه العناصر بوصفها المجالات الرئيسية التي يغطيها نظام إدارة الجودة (ISQM)، وتمثل الأبعاد الأساسية لتصميم النظام وتشغيله ومتابعته [22]. بناءً على ما سبق يتبين أن دراسة (عابي، 2022) اعتمدت على الهيكل المفاهيمي الوارد في (ISQM 1)، والذي يعرض عناصر نظام إدارة الجودة بوصفها مجالات رئيسية مستقلة تغطي جوانب النظام المختلفة. أما معيار (ISSAI 140) المعدل فقد تبني معالجة مختلفة؛ إذ أعاد دمج عدد من هذه العناصر ضمن مطلب (أهداف الجودة)، وربطها مباشرة بعملية تقييم المخاطر والاستجابات المرتبطة بها، بما يعكس توجهاً أكثر تكاملاً وتركيزاً على إدارة المخاطر وتحقيق النتائج المستهدفة من نظام إدارة الجودة، ويستعرض الجدول التالي التحولات الهيكلية والمفهومية للعناصر الثمانية بين المعيارين وتحويلها إلى نموذج تشغيلي مرن:

الحوكمة والقيادة، الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية، إدارة الموارد، والمعلومات والاتصالات، قبول المهام الرقابية وتنفيذها، إلى جانب تقييم المخاطر والمتابعة المستمرة والتصحيح.

المتطلبات التنظيمية للتطبيق (الفقرة 9) من المعيار: حدد المعيار الخطوات العملية والالتزامات التي يجب على الجهاز الرقابي تبنيها لضمان التزامه بالمعايير الدولية للإنتوساي، بدءاً من إنشاء نظام إدارة الجودة، مروراً بتحديد الأهداف وتحديد وتقييم المخاطر وتصميم الاستجابات المناسبة لها، ومعالجة أوجه القصور في النظام وصولاً إلى التقييم النهائي وتوثيق النظام.

ويعكس هذا التنظيم تطوراً منهجياً في المعيار قائماً على منهج إدارة المخاطر؛ إذ لم يعد ينظر إلى المكونات باعتبارها عناصر مستقلة تُعرض وتُناقش بصورة منفصلة، وإنما باعتبارها أجزاء مترابطة ضمن نظام ديناميكي متكامل لإدارة الجودة، ولهذا أُعيدت هيكلة المعيار بما يتوافق مع طبيعة عمل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة حيث تم دمج وتوزيع عناصر الجودة الثمانية داخل المتطلبات التنظيمية بطريقة ذكية تضمن مرونة التطوير والتحسين المستمر، وذلك على النحو التالي:

- دمج عناصر الجودة أو مكوناته الستة ضمن "أهداف الجودة": تم دمج عناصر الجودة الأساسية التالية: (الحوكمة والقيادة؛ المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛ قبول الارتباطات وبدونها واستمرارها؛ تنفيذ الارتباطات؛ موارد الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة؛ المعلومات والاتصالات)، لتصبح كلها تحت مظلة واحدة تسمى "أهداف الجودة"، والهدف من هذا الدمج هو تحويل هذه العناصر من مجرد إجراءات روتينية إلى "غايات وأهداف استراتيجية" واضحة يسعى الجهاز لتحقيقها، ومن ثم يقيس المخاطر التي قد تعوق الوصول إليها ويضع الحلول المناسبة لها.
- جعل "تقييم المخاطر" المحرك الشامل للنظام: لم يعد تقييم المخاطر مجرد خطوة عابرة، بل أصبح الإطار الحاكم والعمود الفقري للنظام بأكمله. فهو يتدخل في مرحلة تأسيس النظام، ويوجه عملية وضع أهداف الجودة، ويحدد حجم الاستجابات المطلوبة، ويمتد أثره لمتابعة وتصحيح ومعالجة أي قصور بالنظام.
- أفراد "آلية المتابعة والتصحيح" كمتطلب مستقل: نظراً لأهمية التطوير المستمر أفرد المعيار مكاناً مستقلاً وضمن متطلباته التنظيمية لعنصر المتابعة والتصحيح، وحتى يضمن وجود رقابة دورية ومستقلة على نظام الجودة نفسه، مما يمكن الجهاز الرقابي من تقييم فاعلية أدائه بشكل شامل، ويعزز مرونته وقدرته على التكيف السريع مع الأزمات والمخاطر المتجددة.

ويمكن تلخيص الهيكل التنظيمي للمعيار وكيفية ترابط العناصر ومتطلباته في الجدول التالي:

جدول (3): مقارنة تحليلية بين معيار إدارة الجودة (ISQM 1) والمعيار الدولي للإنتوساي (ISSAI 140) من حيث الفلسفة التنظيمية للتحويل

ت	وجه المقارنة	معيار إدارة الجودة (ISQM 1)	المعيار الدولي للإنتوساي (ISSAI 140)	الفلسفة التنظيمية للتحويل
1	طبيعة العناصر	يُعرض النظام من خلال (8) عناصر مستقلة متداخلة، كأبعاد لتصميم النظام (SOQM).	يتميز بمسارين: (8) عناصر جوهرية و(7) متطلبات تنظيمية.	التحول من مجرد أبعاد هيكلية إلى نموذج تشغيلي مستمر ودائري.
2	موقع أهداف الجودة	أهداف الجودة تُحدد داخل عنصر "عملية تقييم المخاطر في المنشأة".	مظلة كبرى مستقلة تدمج تحتها (6) عناصر أساسية للجودة.	تحويل الإجراءات الروتينية إلى غايات استراتيجية تقاس المخاطر بناءً على مدى تحقيقها.
3	تموضع تقييم المخاطر	مكون من ضمن العناصر الثمانية، ووظيفته تكاد تنحصر في تحديد الأهداف والمخاطر والاستجابات.	المحرك الشامل والعمود الفقري للنظام؛ يتدخل في التأسيس، وضع الأهداف، وتحديد الاستجابات والمتابعة.	تبني منهجية إدارة المخاطر الشاملة لإدارة المؤسسة الرقابية ككل.
4	آلية المتابعة والتصحيح	تُسمى "عملية الرصد والمعالجة" كعنصر مستقل مواز لبقية العناصر.	أُفردت كمتطلب تنظيمي مستقل بذاته (متابعة النظام وتصحيح أوجه القصور).	ضمان وجود رقابة دورية ومستقلة على نظام الجودة نفسه لتعزيز مرونة الجهاز ضد الأزمات المتجددة.

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على النصوص الرسمية للمعيارين (ISSAI 140) و (ISQM 1) [4], [23].

ترجمة المصطلح الإنجليزي (Integration) الوارد في الفقرة (24)، حيث تمت ترجمته في النسخة العربية إلى "إرساء"، في حين أن الترجمة الأقرب إلى المعنى المقصود في سياق النص هي "دمج" أو "تكامل" وبالتالي فإن هذا الفرق يعتبر جوهرياً؛ إذ يعني الدمج أن الثقافة المؤسسية مندمجة ومتكاملة، بينما يعني الإرساء التأسيس من جديد. وبالرجوع إلى النص الإنجليزي المقتبس (Quality management is not a separate function of the SAI; it is the integration of an organisational culture) فإن الترجمة الأقرب للمعنى المقصود يمكن أن تكون (إدارة الجودة ليست وظيفة منفصلة للأجهزة العليا للرقابة؛ بل هي دمج لثقافة مؤسسية).

ج- عدم دقة ترجمة مصطلح (أغفلت/ حذفت) في الفقرة (59): وجود عدم دقة في ترجمة المصطلح الإنجليزي (omitted) الوارد في الفقرة (59)، حيث تمت ترجمته في النسخة العربية إلى "إهمال"، في حين أن الترجمة الأقرب إلى المعنى المقصود في سياق النص هي "حذفت" أو "أغفلت" وبالتالي فإن هذا الفرق يعتبر جوهرياً، حيث إن الإهمال يعني التقصير المتعمد، واللامبالاة، والكسل في أداء العمل. أما الإغفال أو الحذف فيعني أن الإجراء تُرك أو سقط (سواءً كان ذلك سهواً، أو خطأً، أو بسبب عدم الانتباه، أو حتى لتقدير خاطئ من العضو الرقابي/المراجع بأن الإجراء غير ضروري).

د- عدم دقة ترجمة مصطلح (أغفلت/ حذفت) في الفقرة (73-ب): وظُفَت النسخة المترجمة في الفقرة (73-ب) لفظ "حاد" كترجمة للكلمة الإنجليزية (Severe) لوصف المخاطر أو أوجه القصور، وهي ترجمة تفتقر إلى الملاءمة الاصطلاحية في بيئة المراجعة والرقابة، إذ يرتبط استخدام مصطلح "حاد" غالباً في الحقول الطبية أو الهندسية والفيزيائية وليس بالمفاهيم المهنية في المراجعة. وكان الأجدد أكاديمياً ومهنيّاً استخدام مصطلح "جسيم" أو "جوهري"، لما لهما من دلالة أكثر ملاءمة للسياق المهني لوصف المخاطر أو أوجه القصور في أعمال المراجعة والرقابة.

ويمكن إبراز أوجه الاختلاف الناجمة عن عدم الدقة في الترجمة بنسخة المعيار باللغة العربية مقارنة بنسخة المعيار باللغة الإنجليزية المعتمدة عن المنظمة في الجدول التالي:

4.3- انعكاسات إشكالية الترجمة بالنسخة العربية الرسمية للمعيار على دقة الفهم وسلامة التطبيق للأجهزة الرقابية العربية:

ومن خلال تحليل معيار إدارة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (ISSAI 140) ومقارنة النسخة العربية بالنسخة الأصلية باللغة الإنجليزية، لاحظ الباحثان أن الترجمة العربية للمعيار اتسمت بدرجة كبيرة من الحرفية في نقل النصوص، الأمر الذي نتج عنه ظهور بعض الصعوبات المرتبطة بفهم نصوص المعيار وربطها بالإطار المفاهيمي والعلاقات بين عناصره ومتطلباته التنظيمية، مما يصعب من تحليل أحكامه وتفسيرها بالشكل الذي يدعم التطبيق الفعلي داخل الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة. وللحصول على الاستفادة المثلى من المعيار وتبنيه بصورة سليمة يرى الباحثان مراجعة الترجمة العربية الحالية وإعادة صياغتها بلغة أكثر وضوحاً واتساقاً مع المفاهيم المهنية والرقابية السائدة في القطاع العام، وذلك من خلال فرق عمل تضم متخصصين في الترجمة المهنية للمراجعة والرقابة الحكومية وإدارة الجودة، للمساهمة في تعزيز فهم عناصر ومتطلبات المعيار وتسهيل تطبيقه في الواقع للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة الناطقة باللغة العربية وتبسيط عملية وضع الأسس الأولية لنظام إدارة الجودة داخل تلك على نحو يتوافق مع المقاصد والأهداف التي استهدفها المعيار في نسخته الأصلية. وفي ذات السياق السابق، رصد الباحثان عدداً من أوجه عدم الدقة في ترجمة بعض المصطلحات، الأمر الذي قد ينعكس على سلامة المعنى المقصود ويؤثر في دقته، كما أن هذه الإشكاليات قد تضعف من القيمة المعرفية والتطبيقية للنص، خاصة في سياق الممارسات المهنية لعمليات المراجعة، وتتمثل أبرز هذه الإشكاليات فيما يلي:

أ- عدم الدقة في الترجمة للعنوان الرئيسي للمعيار: تبين وجود اختلاف دلالي في ترجمة عنوان المعيار فقد ورد في النسخة العربية بعنوان "رقابة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة"، بينما يشير العنوان الأصلي باللغة الإنجليزية (Quality Management for SAIs) إلى "إدارة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة" وليس "رقابة الجودة"، حيث يعد هذا الاختلاف جوهرياً، نظراً لأن عنوان المعيار يمثل المدخل الرئيس لفهم طبيعته ومجال تطبيقه، فضلاً عن الفارق العلمي الواسع في أدبيات الإدارة والمراجعة بين مفهومي "الرقابة" (Control) و "الإدارة" (Management).

ب- عدم دقة ترجمة مصطلح التكامل في الفقرة (24): وجود عدم دقة في

جدول (4): أبرز إشكاليات الترجمة في النسخة العربية الرسمية لمعيار (ISSAI 140) مقارنة بالنسخة الإنجليزية المعتمدة

ت	رقم الفقرة / الموضوع	النص المقارن (EN)	الترجمة المعتمدة (AR)	الترجمة الصحيحة	طبيعة الأثر العلمي/ المهني للخطأ
1	غلاف المعيار	Quality management	رقابة الجودة	إدارة الجودة	يؤدي إلى فهم غير دقيق لمضمون المعيار، بما قد يؤثر في فلسفته العامة ونطاق تطبيقه.
2	الفقرة (24)	Integration	إرساء	دمج / تكامل	يترتب عليه تغيير في المعنى المقصود للعلاقة المتكاملة بين عناصر الثقافة المؤسسية.
3	الفقرة (59)	Omitted	إهمال	حُذفت / أغفلت	قد يؤدي إلى تفسير غير صحيح لمسؤوليات المراجع، بما يحمله التزامات أو مسؤوليات لم يقصدها النص الأصلي.
4	الفقرة (73-ب)	Severe	حاد	جسيم / جوهري	استخدام مصطلحات لا تتسجم بشكل كامل مع المفاهيم المهنية المتعارف عليها في مجال المراجعة والرقابة.

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على مقارنة النسخ الرسمية للمعيار.

تفاوت في فهمه وتفسيره، بما قد ينعكس على اتساق تطبيق متطلبات إدارة الجودة بين الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

د- شهد دور تقييم مخاطر الجودة تحولاً جوهرياً في المعيار المحدث (ISSAI 140)، فبعد أن كان يُمارس بصورة محدودة وعابرة ضمن الإصدارات السابقة، أصبح يمثل الأساس المحوري لنظام إدارة الجودة، من خلال اعتماده مدخلاً منهجياً لتحديد مخاطر الجودة وتقييمها والاستجابة لها، بما يضمن تصميم نظام إدارة الجودة وتفعيله ومتابعته بصورة مستمرة وفقاً لمستوى المخاطر.

هـ- وسع المعيار المحدث مفهوم القيادة في نظام إدارة الجودة، فلم تعد مسؤولية القيادة مقتصرة على الإدارة العليا أو رئيس الجهاز الرقابي كما في الإصدارات السابقة، وإنما امتدت لتشمل مختلف المستويات التي تضطلع بأدوار ومسؤوليات قيادية داخل الجهاز الرقابي، بما يعزز المسؤولية المشتركة عن الجودة، ويدعم ترسيخ ثقافة الجودة على مستوى الجهاز بأكمله.

و- عزز المعيار المحدث (ISSAI 140) آلية المتابعة المستمرة لنظام إدارة الجودة، من خلال التأكيد على إجراء تقييم دوري للنظام بما لا يقل عن مرة واحدة سنوياً، مع توثيق عناصره ونتائج تقييمه بالأدلة والقرائن المناسبة.

ثانياً: على صعيد الإطار التنظيمي (الفلسفي والهيكل) للمعيار (ISSAI 140) في ضوء (ISQM 1):

أ- أظهرت المقارنة أن المعيار المحدث (ISSAI 140) يستند بصورة جوهريّة إلى الإطار المفاهيمي لمعيار إدارة الجودة (ISQM 1)، الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB)، مع إعادة صياغة وتكييف مفاهيمه ومتطلباته بصورة أكثر استقلالية عن مفاهيم ومصطلحات بيئة القطاع الخاص، وبما يتناسب مع طبيعة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة.

ب- أظهرت المقارنة أن كلاً من المعيار المحدث (ISSAI 140) ومعيار (ISQM 1) تتضمن ثمانية عناصر جوهريّة لإدارة الجودة، إلا أن المعيار المحدث (ISSAI 140) يتميز بإعادة تنظيم هذه العناصر ودمجها ضمن سبعة متطلبات تنظيمية وتشغيلية، بما يعكس تكييف إطار إدارة الجودة مع طبيعة الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، ويوفر أساساً أكثر وضوحاً لتنظيم متطلبات النظام وتطبيقها في البيئة الرقابية الحكومية ثالثاً: على صعيد إشكاليات الترجمة والمصطلحات في النسخة العربية الرسمية وانعكاساتها على فهم المعيار وتطبيقه:

أ- كشفت الدراسة عن إشكالية ترجمة جوهريّة في النسخة العربية الرسمية للمعيار، تمثلت في ترجمة عبارة (Quality Management) في

كما أن الباحثان رصدوا وجود إضافة نصية في الفقرة (4) من النسخة العربية لمعيار (ISSAI 140) – إدارة الجودة للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة)، حيث أدرجت جملة لا وجود لها في باقي النسخ المعتمدة الصادرة عن المنظمة، بما في ذلك النسخة الإنجليزية، والفرنسية، والألمانية، والإسبانية. وقد جاءت هذه الإضافة بعد نهاية الفقرة المطابقة لباقي نسخ المعيار مباشرة، حيث نصت الجملة المضافة على "يحدد المعيار ISSAI 150 – كفاءة المدقق أربع متطلبات تنظيمية تدعم مسؤوليات الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة (SAI) تتعلق بكفاءة المدقق".

وتُثير هذه الإضافة إشكالية منهجية ومهنية واضحة، لافتقارها إلى ما يقابلها في جميع النسخ الرسمية المعتمدة للمعيار، الأمر الذي يضعف أصالة النص وي طرح تساؤلات حول مصدر هذا الإدراج وأساسه التوثيقي. وتتمثل خطورة هذه الإضافة في جانبين رئيسيين:

- أنها تُدخل مضموناً معيارياً غير موثق، من خلال الإشارة إلى "أربع متطلبات تنظيمية" دون وجود سند نصي في النسخ المرجعية المعتمدة.
- أنها تُحدث توسعاً غير مبرر في نطاق الفقرة، إذ تنقلها من كونها إحالة أو توضيحاً مرجعياً إلى إضافة حكم معياري مستقل.

4- النتائج والتوصيات:

1.4 النتائج

توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:

أولاً- على صعيد التغيرات الجوهرية التي أحدثها المعيار المحدث (ISSAI 140):

أ- أظهر تحليل المعيار المحدث (ISSAI 140) تحولاً جوهرياً في منظومة إدارة الجودة لدى الأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة مقارنة بالإصدارات السابقة، تمثل في الانتقال من نموذج «رقابة الجودة» التقليدي القائم على المراجعة اللاحقة إلى نموذج «إدارة الجودة» القائم على المنهج الوقائي والاستباقي في تحديد مخاطر الجودة والاستجابة لها، ويعزز فاعلية الحوكمة ونظام إدارة الجودة المؤسسي.

ب- أُعيد تنظيم بنية المعيار المحدث (ISSAI 140) مقارنةً بالإصدار السابق؛ فبعد أن كان المعيار يعتمد على ستة عناصر رئيسية، أصبح يتضمن ثمانية عناصر جوهريّة مترابطة تعمل بصورة مستمرة ومتكررة، مع إعادة توزيع هذه العناصر ودمجها ضمن سبعة متطلبات تنظيمية وتشغيلية، بما يعكس انتقال المعيار من إطار هيكلي وصفي إلى نموذج تنظيمي وتشغيلي أكثر تكاملاً ومرونة في إدارة الجودة.

ج- أظهر تحليل النسخة النهائية المحدثّة من المعيار (ISSAI 140) عدم تضمين تعريف صريح لمفهوم «الجودة»، رغم تضمين هذا التعريف في المسودة الأولية للمعيار، وهو ما قد يحد من وضوح المفهوم ويؤدي إلى

ج- وانسجاماً مع ما بينته الدراسة من أن المعيار المحدث لا يعامل إدارة الجودة كوظيفة منفصلة بل كثقافة تنظيمية شاملة تُدمج في جميع مستويات الجهاز الرقابي، نوصي بتبني ثقافة الجودة المؤسسية التي تقوم على إشراك جميع المستويات القيادية والتشغيلية بالجهاز الرقابي، بدلاً من حصر مسؤولية الجودة في الإدارة العليا أو رئيس الجهاز وحده.

د- وتفعيلاً لمتطلب "التقييم الدوري" بوصفه أحد العناصر الثمانية التي حددها المعيار، نوصي بإجراء تقييم دوري سنوي لنظام إدارة الجودة وفق ما تضمنه المعيار، مع توثيق نتائج التقييم وخطط المعالجة بأدلة وقرائن موثقة يمكن الاستناد عليها عند فحص ومراجعة النظام.

ثالثاً- على مستوى البحث العلمي:

أ- ونظراً لقلّة الدراسات العربية التطبيقية حول هذا الموضوع كما لوحظ عند مراجعة الأدبيات السابقة لهذه الدراسة، نوصي بالاهتمام بتوجيه الباحثين في مجال المراجعة والرقابة الحكومية بدراسة التحديات والآثار المترتبة على التطبيق الفعلي للمعيار المحدث (ISSAI 140) في البيئات الرقابية العربية المختلفة، لسد الفجوة بين المتطلبات المعيارية والممارسة الميدانية.

ب- إجراء دراسات دقيقة تتناول مدى جاهزية الأجهزة العليا للرقابة العربية للانتقال إلى نظام إدارة الجودة المحدث، وتحديد الفجوات التنظيمية والبشرية والتقنية التي تحول دون ذلك.

ج- الاهتمام بدراسات الترجمة المهنية للمعايير الدولية في مجال المراجعة والرقابة، لتأثيرها المباشر على جودة التطبيق في البيئات العربية.

5- قائمة المراجع

- [1] أبو هذاف، ماجد محمد سليم. (2006). تقويم وتطوير الأداء الرقابي لديوان الرقابة المالية والإدارية دراسة تطبيقية على المؤسسات الحكومية في قطاع غزة. رسالة ماجستير. الجامعة الإسلامية - غزة.
- [2] خلاط، صالح وميرة، عبدالحفيظ. (2014). مدى إمكانية تطبيق إجراءات رقابة الأداء وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الإنتوساي رقم (3100)، مجلة العلوم الاقتصادية والسياسية-الجامعة الأسمرية الإسلامية زليتن، العدد الثالث، ص 323-376.
- [3] السعبري، إبراهيم عبد موسى والسعدي، حوراء إحسان خليل. (2013). تأثير المعايير الحكومية في النظام المحاسبي في العراق: تحليل استطلاعي وتطبيقي في مؤسسة بلديات محافظة النجف الأشرف، مجلة الغاري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد التاسع، العدد السابع والعشرون، ص 217-248.
- [4] International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2023). *ISSAI 140: Quality management for SAIs*.
- [5] لطفي، أمين السيد أحمد. (2026). إطار ذكي لإدارة جودة المراجعة على المستوى القومي: دراسة تجريبية في مصر وفقاً للمعايير الدولية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية لتجارة، جامعة دمياط، المجلد السابع، العدد الأول، الجزء الثاني، ص 555-629.
- [6] عبد الصمد، نجوى وابن أزواو، ليلي. (2022). متطلبات الرقابة على

عنوان المعيار إلى (رقابة الجودة) بدلاً من (إدارة الجودة)، الأمر الذي يغيّر الدلالة المفاهيمية للمعيار، وقد يؤثر في فهم فلسفته ونطاق متطلباته وتطبيقاتها.

ب- رصدت الدراسة حالات موثقة من عدم الدقة في الترجمة في ثلاث فقرات رئيسية، هي الفقرات (24)، و(59)، و(73-ب)، تمثلت في استخدام مصطلحات لا تعكس بدقة المعنى المقصود في النص الأصلي، وتباينت أثارها بين تغيير المعنى المقصود لبعض المفاهيم، وإحداث فهم غير دقيق لمسؤوليات المراجع، وعدم الاتساق مع المفاهيم المهنية المتعارف عليها في مجال المراجعة والرقابة.

ج- رصدت الدراسة وجود إضافة نصية في الفقرة (4) من النسخة العربية الرسمية للمعيار، لا يقابلها نص مماثل في النسخ الرسمية المعتمدة المنشورة على الموقع الإلكتروني لمنظمة الإنتوساي باللغات الإنجليزية والفرنسية والألمانية والإسبانية، مما يثير تساؤلاً حول مصدر هذه الإضافة والأساس الذي استندت إليه في النسخة العربية.

2.4- التوصيات

بناءً على نتائج الدراسة يوصي الباحثان بالتالي:

أولاً- على مستوى منظمة الإنتوساي:

- أ- استناداً إلى ما رصدته الدراسة من إشكاليات ترجمية في عنوان المعيار وفي الفقرات (24) و(59) و(73-ب)، نوصي منظمة الإنتوساي بمراجعة وتحديث النسخة العربية الرسمية للمعيار (ISSAI 140) وإعادة صياغتها بدقة، ومعالجة عدم الدقة في ترجمة بعض المصطلحات الموثقة في هذه الدراسة، وذلك بتشكيل فريق عمل متخصص يضم خبراء في الترجمة المهنية للمراجعة والرقابة الحكومية وإدارة الجودة.
- ب- واستناداً إلى نتيجة غياب تعريف صريح لمفهوم (الجودة) في النسخة النهائية للمعيار رغم تضمينه في المسودة الأولية، نوصي بتضمين تعريف رسمي ومحدد للمفهوم يدرج في معيار إدارة الجودة (ISSAI 140) عند تحديثه مستقبلاً ضمن الإطار المهني للإنتوساي (IFPP)، لتوحيد المفاهيم بين الأجهزة الرقابية الأعضاء لتفادي التباين في تفسير المعيار ويضمن تطبيقه بشكل متسق.
- ج- وبالنظر إلى ما توصلت إليه الدراسة من توسّع عناصر المعيار من ستة إلى ثمانية عناصر مترابطة ضمن سبعة متطلبات تنظيمية، نوصي بإصدار أدلة إرشادية تفسيرية مصاحبة للمعيار توضح آليات التطبيق العملي مع مراعاة الخصوصيات القانونية والتنظيمية للدول الأعضاء.

ثانياً- على مستوى الأجهزة العليا للرقابة في الدول العربية:

- أ- وتماشياً مع ما توصلت إليه الدراسة من تحول جوهري في فلسفة المعيار من الرقابة اللاحقة إلى الإدارة الوقائية القائمة على المخاطر، نوصي بالعمل على تبني النسخة المحدثّة من المعيار (ISSAI 140) للأجهزة الرقابية التي لم تشرع بعد في التحول الفعلي، وإعادة هيكلة أنظمة إدارة الجودة القائمة وفق متطلباته التنظيمية السبعة، مع مراعاة الخصوصيات القانونية والتشريعية لكل جهاز رقابي.
- ب- وبالنظر إلى ما تم رصده من إضافة نصية في الفقرة (4) من النسخة العربية لا تقابلها إضافة مماثلة في النسخ الرسمية الأخرى، نوصي بعدم الاعتماد الكلي على الترجمة العربية الحالية للمعيار عند تصميم أنظمة إدارة الجودة، وضرورة الرجوع إلى النسخة الإنجليزية الرسمية للتحقق من المعنى المقصود، إلى حين معالجة الإشكاليات في الترجمة.

- الحسابات في سورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والسياسية، المجلد الواحد والاربعون، العدد الأول، ص 151-170.
- [16] أسامة، معمري وحزمة، مفتاح وجمال، عمورة. (2020). متطلبات تحسين جودة التدقيق وتفعيل الرقابة علماً في شركات أو مكاتب التدقيق وفق المعيار الدولي للتدقيق 220، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد الثالث، العدد الثاني، ص 36-52.
- [17] سياج، اعتدال روبين. (2024). مدى التزام مكاتب تدقيق الحسابات الفلسطينية بمتطلبات المعيار الدولي لإدارة الجودة ISQM 1، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد الثامن، العدد الحادي عشر، ص 17-36.
- [18] دحمان، لخضر ولباز، الأمين. (2023). جودة التدقيق الخارجي بين معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية: دراسة مقارنة، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد التاسع، العدد الأول، ص 185-200.
- [19] International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2010a). *Financial audit guidelines: ISSAI 1000–2999*.
- [20] Professional Standards Committee (PSC) of INTOSAI. (2022). *Standard setting in INTOSAI: Discussion paper (1044)*
- [21] International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). (2010b). ISSAI 40: Quality control for Supreme Audit Institutions (SAIs). Vienna, Austria: INTOSAI
- [22] عابي، خليدة. (2022). الإطار التحليلي لإدارة جودة التدقيق في ظل المعيار الدولي لإدارة الجودة (ISQM 1)، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد السابع العدد الأول، ص 409-426.
- [23] مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد. ترجمة: الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. 2022م. المعيار الدولي لإدارة الجودة (1) (ISQM 1): إدارة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة أو فحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة. الاتحاد الدولي للمحاسبين- نيويورك.
- جودة التدقيق في الجزائر: مراجعة أولية، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد الثالث عشر، العدد الأول، ص 334-350.
- [7] عابي، خليدة. (2022). إطار مقترح لإدارة جودة التدقيق بمكاتب وشركات التدقيق في الجزائر في ظل المعيار الدولي لإدارة الجودة الأول، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد الثالث عشر، العدد الأول، ص 56-79.
- [8] شهدالله، محمد عبدالعزيز. (2020). مدى التزام ديوان المحاسبة بتطبيق نظام رقابة الجودة وفقاً لمتطلبات معيار منظمة الانتوساي (40). رسالة ماجستير. الأكاديمية الليبية.
- [9] Serlikowska, A. (2024). Reforma standardu ISSAI 140 – zmiany w zarządzaniu jakością najwyższych organów kontroli. *Kontrola Państwowa*, 69(3), 22–32. DOI:10.53122/ISSN.0452-5027/2024.1.17.
- [10] Serlikowska, A. (2022). Quality control and assurance system – INTOSAI framework of professional pronouncements. *Kontrola Państwowa*, 67(2), 154–163. DOI:10.53122/ISSN.0452-5027/2022.1.18.
- [11] غالم، نادية وبرياني، حسين ومرحوم، محمد. (2023). وجودة التدقيق الخارجي للقوائم المالية على ضوء معيار التدقيق الدولي (ISA 220) "رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية"، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد الحادي عشر، العدد الثالث، ص 383-402.
- [12] حمدان، خولة حسين. (2011). دور ديوان الرقابة المالية في الرقابة على الجودة، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد الثالث عشر، العدد الثالث، ص 143-167.
- [13] المنظمة الدولية للتقييس. (2005). ايزو (ISO) 9000:2005- نظم إدارة الجودة: الأسس والمصطلحات- جنيف.
- [14] الحديان، شادن خالد سليمان. (2023). أثر تطبيق متطلبات رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية في ظل معيار التدقيق الدولي رقم (220) على جودة تقرير المحاسب القانوني الأردني. رسالة ماجستير. جامعة آل البيت – الأردن.
- [15] الخراط، محمد فراس يحيى. (2025). إطار مقترح لتعزيز دور جمعية المحاسبين القانونيين في الإشراف على جودة الأداء المهني لمدقي