

المحاضرة 08

جودة التدقيق والحوكمة: الرهانات والمساهمات

تمهيد ... سيتم التطرق في هذه المحاضرة إلى الإطار المفاهيمي لجودة التدقيق، ودور التدقيق الداخلي والخارجي في تفعيل حوكمة المؤسسات باعتبارها من أهم الآليات التي تحقق البعد المحاسبي لحوكمة المؤسسات.

المختصرات:

SEC	Securities and Exchange Commission	هيئة سوق الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
NYSE	The New York Stock Exchange	بورصة نيويورك للأوراق المالية

أولاً: الإطار المفاهيمي للتدقيق

1. مفهوم التدقيق

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، حيث تشير الوثائق التاريخية أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة¹، ويرجع أصل كلمة (Audit) إلى الكلمة اللاتينية (Auditus) التي تعني الاستماع (Audition)، والتدقيق يشير إلى ممر التفتيش واستجواب طرف آخر أو الاستماع لأجل التقييم والتقدير، فهو فحص انتقادي يهدف إلى تقييم الأعمال المتحققة، حيث كان المدقق يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها².

سنحاول تقديم أهم التعاريف التي أعطيت للتدقيق كما يلي:

- عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيين (AAA) التدقيق بأنه: "عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق"³.
- أما (فريدريش وآخرون، 2007) فقد عرفوه بأنه: "فحص انتقادي لأدلة وقرائن الإثبات المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، يقوم به فرد مهني من أجل إعطاء رأي فني محايد حول مدى اتساق هذه العناصر مع المعايير المقررة"⁴.
- كما عرفه (لطفي، 2005) على أنه: "عملية جمع وتقييم أدلة الإثبات بطريقة منهجية وموضوعية عن طريق شخص كفاء ومستقل، لتحديد مدى توافق المعلومات المعدة عن الأحداث الاقتصادية مع المعايير المقررة، والتقرير عن نتائج ذلك للأطراف ذات المصلحة"⁵.
- أما (بلعبيود، 2005) فعرف التدقيق على أنه: "الرقابة التي يمارسها الشخص المهني المؤهل قانوناً وحسب الأصول المهنية بغية التأكد والمصادقة على صدق وعدالة القوائم المالية السنوية للمؤسسة والمتمثلة في الميزانية العامة، وقائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية"⁶.
- في حين عرفه (التميمي، 2004) بأنه: "الإجراءات المختلفة التي يقوم بها شخص مستقل ومحايد لأجل التوصل إلى رأي فني محايد فيما إذا كانت المعلومات المسجلة

بالدفاتر والمستندات تعكس وبعادلة الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال فترة معينة بالمؤسسة محل التدقيق، وأن هذه البيانات المحاسبية تم تحضيرها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها"⁷.

- كما عرف (كولينز وفالين، 1992) التدقيق على أنه: "اختبار تقني صارم وبأسلوب بناء يتم من طرف شخص مهني مؤهل ومستقل بهدف إعطاء رأي مبرر حول نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، ومدى الوفاء بالالتزامات في كل الظروف واحترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، ومدى تمثيل المعلومات للصورة الصادقة والوضعية المالية ونتائج أعمال المؤسسة"⁸.

يمكن تقسيم التدقيق من حيث القائم بعملية التدقيق إلى:

- التدقيق الداخلي: هو التدقيق الذي يتم تنفيذه داخليا خدمة لأهداف المؤسسة⁹، يقوم به موظف من داخل المؤسسة من خلال فحص الدفاتر والسجلات والتحقق من مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية خلال عملية التسجيل في الدفاتر والسجلات، ويعتبر التدقيق الداخلي أداة بيد الإدارة ويخضع لسلطتها تخول له مهام التقييم والمراقبة والتطابق والتحقق، ومن واجبات المدقق الداخلي تزويد الإدارة بمعلومات حول¹⁰:

✓ دقة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية والكفاءة التي يتم بها تنفيذ المهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.

✓ كفاءة النظام المحاسبي للمؤسسة وذلك كمؤشر يعكس بصدق نتائج العمليات والمركز المالي.

✓ حالات الغش المكتشفة، المخاطر التي تتعرض لها المؤسسة، التهديدات والفرص المتاحة أمام المؤسسة.

- التدقيق الخارجي: هو التدقيق الذي يتم تنفيذه من قبل هيئة خارجية مستقلة عن المؤسسة بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمؤسسة خلال فترة معينة¹¹.

2. أهمية التدقيق

إن الأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية عديدة وتمثل في: المؤسسات التمويلية والاستثمارية، إدارة المؤسسة، المساهمون، اتحادات ونقابات العمال، المستثمرون المحتملون، الجهات الحكومية، مصلحة الضرائب، منظمات التحليل الاقتصادي، العملاء ... الخ¹²، لذا تبرز أهمية التدقيق في كونه وسيلة وليست

غاية تهدف إلى خدمة الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية المدققة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات.

ويمكن تلخيص أهم الجهات المهمة بنتائج التدقيق كما يلي¹³:

- **إدارة المؤسسة:** رغم أن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد القوائم المالية وعرضها في ظل التزام كامل بمعايير المحاسبة الوطنية ودون أدنى خروج على المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية والقوانين واللوائح السارية الملزمة، إلا أن مجلس إدارة المؤسسة كوكيل عن المساهمين يهمله أن يخلي مسؤوليته أمام الجمعية العامة للمساهمين، حيث يمثل تقرير مدقق الحسابات أداة ذات تأثير ملموس في إثبات أن الإدارة قد قامت بدورها في إدارة أموال الملاك بكفاءة.
- **المساهمون:** يعتبر المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية وتقرير مدقق الحسابات باعتبارهم ملاك المؤسسة ويحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تمددهم بها القوائم المالية لاتخاذ القرارات ومعرفة القيمة السوقية للمؤسسة في البورصة، ومن أهم هذه المعلومات عائد السهم والأداء المالي للمؤسسة، كما أن تقرير المدقق يمددهم بمعلومات إضافية خاصة مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تحتويها القوائم المالية.
- **المستثمرون المحتملون:** يحتاج المستثمر المحتمل إلى معلومات خاصة بدرجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في أسهم المؤسسة، العائد الحالي والمتوقع للسهم، الأداء المالي للمؤسسة ومركزها المالي ونتائج أعمالها، وتعتبر القوائم المالية المصدر الرئيسي لإمداد هؤلاء المستثمرين بهذه المعلومات، لذا فإن تقرير المدقق سوف يدعم ثقتهم فيما تقدمه لهم هذه القوائم المالية من معلومات ومن ثم زيادة اعتمادهم عليها في اتخاذ قرار الاستثمار في أسهم المؤسسة من عدمه.
- **المؤسسات التمويلية والاستثمارية:** تعتمد المؤسسات التمويلية على المعلومات المالية لاتخاذ قرارات منح الائتمان وتشكيل محافظ الاستثمار في الأوراق المالية، ومن المؤكد أن هذه المؤسسات تعتمد على تقرير مدقق الحسابات في تحديد مدى إمكانية الاعتماد والوثوق في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، بل وتختلف إمكانية الاعتماد على هذه المعلومات باختلاف اسم وسمعة المدقق وحجم مكتبه.
- **هيئات سوق المال:** تعتبر هيئة سوق المال مستخدم هام لتقرير المدقق لما لها من دور إشرافي ورقابي على سوق الأوراق المالية، وبحكم القانون فإن المؤسسات المقيدة بالبورصة والمؤسسات العاملة في مجال الأوراق المالية ملزمة بتقديم صورة من قوائمها المالية وتقرير مدقق الحسابات للهيئة العامة لسوق المال.

- **نقابات العمال:** من المعلوم أن اتحادات ونقابات العمال تلعب دورا هاما في الحفاظ على حقوق العمال وذلك من خلال التفاوض والمساومات الاجتماعية بشأن عوائد العمل من أجور وحوافز ومزايا مادية واجتماعية، وعملية التفاوض هذه تكون مبنية على معلومات خاصة بالمؤسسة، وبما أن القوائم المالية للمؤسسة هي المصدر الرئيسي لمثل هذه المعلومات فإن تقرير المدقق سوف يدعم مدى اعتماد اتحادات العمال على هذه المعلومات وثقتهم بها.
- **المجتمع:** حسب نظرية " العقد الاجتماعي " المجتمع هو الذي أمد المؤسسة بالموارد الاقتصادية اللازمة لتحقيق أهدافها، وفي مقابل ذلك يجب على المؤسسة المساهمة في تحقيق رفاهية هذا المجتمع من جهة، وعدم التسبب بأذى ضرر اجتماعي أو بيئي له من جهة أخرى، وحتى يعتمد المجتمع على المعلومات المحاسبية الاجتماعية والبيئية للمؤسسة يجب أن يقدم له تقرير المدقق تأكيدات بمدى التزام المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية والبيئية وإفصاحها إفصاحا محاسبيا وبيئيا للمجتمع.
- **الجهات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على المعلومات المالية التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض كمراقبة النشاط الاقتصادي ورسم السياسات الاقتصادية أو تعديل السياسات الضريبية المتبعة، ولا يمكن للجهات الحكومية القيام بتلك الأعمال دون وجود معلومات مالية موثوق فيها¹⁴.

3. جودة التدقيق

يعتبر مفهوم جودة التدقيق من المفاهيم المثيرة للجدل التي لم يستقر عليها الفكر المحاسبي بعد، ويرجع ذلك إلى العديد من الأسباب أهمها عدم قابلية جودة خدمات التدقيق للملاحظة المباشرة، فضلا عن تعدد الأطراف المهتمة بنتائج عملية التدقيق واختلاف إدراكها لطبيعة وحدود هذه الجودة.

لقد تبنت الدراسات المحاسبية والمنظمات المهنية العديد من المداخل لتعريف جودة التدقيق، وفيما يلي بعض التعريفات المقدمة لمفهوم جودة التدقيق:

- عرفت (دي أنجلو، 1981)¹⁵ جودة التدقيق بأنها: "احتمال قيام المدقق باكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في النظام المحاسبي للعميل والتقرير عن هذه الأخطاء والمخالفات الجوهرية"، فوفقا لهذا التعريف جودة التدقيق تعني زيادة قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات المحاسبية وزيادة استقلاليتة. يعتبر تعريف (دي أنجلو) من أهم المداخل المستخدمة في الأدب المحاسبي لتعريف مفهوم جودة التدقيق.

- كما عرف (ديفيدسون ونيو، 1993) جودة التدقيق بأنها: "قدرة المدقق على اكتشاف واستبعاد الأخطاء والتلاعبات الموجودة في صافي الدخل المفصح عنه في القوائم المالية" ¹⁶.

- أما (ويلينجهام وجاكسون، 1985) فقد عرفا جودة التدقيق من خلال ربطها بخطر التدقيق، كما يلي: "جودة التدقيق تقلل خطر الاكتشاف إلى أدنى مستوى ممكن" ¹⁷. وقد عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) خطر التدقيق بأنه: "احتمال إبداء المدقق لرأي غير سليم في القوائم المالية الخاضعة لرقابته رغم أن هذه القوائم المالية تحتوي على تحريفات جوهرية". هذا التعريف أيضا يشير صراحة إلى أن جودة التدقيق تتحقق بقدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تجعل خطر التدقيق المقبول في أدنى مستوياته.

ثانيا: علاقة جودة التدقيق بحوكمة المؤسسات

إن جودة التدقيق (سواء الداخلي أو الخارجي) تلعب دورا محوريا في تحسين الرقابة الداخلية بالمؤسسة محل التدقيق وجودة تقاريرها المالية، من جهة أخرى، آليات حوكمة المؤسسات ضمن بعدها المحاسبي تهدف إلى تحسين جودة عملية التدقيق من خلال الرقابة التي تفرضها لجنة التدقيق على الرقابة الداخلية والتدقيق الخارجي.

وبالتالي ولغرض فهم هاته العلاقة التبادلية لا بد من التعرض للجنة التدقيق، تاريخيا إنشاء لجنة التدقيق ليس بالأمر الجديد، في واقع الأمر تعتبر هيئة سوق الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC) وبورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) أول من اقترح إنشاء لجنة تدقيق سنة 1940، وابتداء من سنة 1977 أصبح إنشاءها إلزاما من طرف المؤسسات الأمريكية المدرجة بالبورصة، والهدف من إنشاء وتطوير لجنة التدقيق هو زيادة الثقة في مصداقية وموثوقية التقارير المالية، ومساعدة الإدارة على أداء مسؤولياتها المرتبطة بالتقارير المالية، وتعزيز استقلالية المدققين الخارجيين ¹⁸. أشارت لجنة "بلوريون" سنة 1999 إلى أن لجان التدقيق تعتبر عنصرا هاما من آليات حوكمة المؤسسات، بحيث تساعد على تحسين نوعية ممارسات إعداد التقارير المالية بشكل يضمن تحقيق جودة الأرباح.

يمكن تعريف لجنة التدقيق تبعا لاختلاف أهدافها ووظائفها، فحسب (آرنز وآخرون، 2008) لجنة التدقيق عبارة عن: "لجنة تتشكل من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين تهدف إلى زيادة فعالية وظيفة التدقيق ومساءلة مجلس الإدارة، والمساهمة في الحفاظ على استقلالية مدقق الحسابات". حسب (بيدارد وآخرون، 2004) يتمثل دور

لجنة التدقيق في تعزيز ثقة مستخدمي التقارير المالية عن طريق توفير تقارير ذات جودة عالية يمكنهم الاعتماد عليها عند اتخاذهم للقرارات الاقتصادية والاستثمارية، ويمكن للجنة التدقيق تحقيق ذلك من خلال تخفيض سلوك إدارة الأرباح وتعزيز استقلالية المدقق الخارجي، ويتم ذلك عن طريق تفعيل نظام الرقابة الداخلية وتحديد السياسات والمبادئ المحاسبية المتبعة، والحد من تعارض المصالح بين الإدارة والمدققين باستقصاء طبيعة ومدى جوهرية القضايا الخلافية بينهم¹⁹.

في نفس الإطار، يشير (برادبيري وآخرون، 2004) إلى أن لجنة التدقيق تمتلك مسؤولية الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية بغرض تعزيز مصداقية التقارير المالية، كما أن لجنة التدقيق تعمل كحكم بين الإدارة والمدقق الخارجي، فالعديد من الاختلافات يمكن أن تطرح عند تفسير وتطبيق المبادئ المحاسبية بين الإدارة والمدقق الخارجي، وبالتالي فإن دور لجنة التدقيق يتمثل في تخفيض الاختلافات بين المدققين والإدارة التنفيذية²⁰. كما أشارت دراسة (ستيوارت ومونرو، 2007) إلى أن وجود لجنة التدقيق واجتماعها بشكل دوري بحضور المدقق الخارجي يساهم بشكل ايجابي في تخفيض مخاطر التدقيق، ويخفض من درجة تعارض المصالح بين المدقق والإدارة الأمر الذي من شأنه أن يرفع من جودة التدقيق.

على الصعيد الفرنسي، تم طرح آلية لجان التدقيق في المؤسسات المدرجة بالبورصة الفرنسية ضمن تقرير "فينو الأول"، وقد حددت اللجان الاستشارية دور ومهام لجان التدقيق على غرار النموذج الأمريكي، حيث ينص التقرير على أن لجنة التدقيق يتمثل دورها فيما يلي²¹:

- دراسة مدى ملاءمة واتساق الأساليب المحاسبية، مع التركيز بشكل خاص على المعاملات التي من المحتمل أن ترتبط مع تضارب المصالح.

- تقدير موثوقية الرقابة الداخلية ونظم إعداد التقارير المالية.

- الاجتماع مع المدير المالي، المدقق الداخلي والخارجي للمؤسسة.

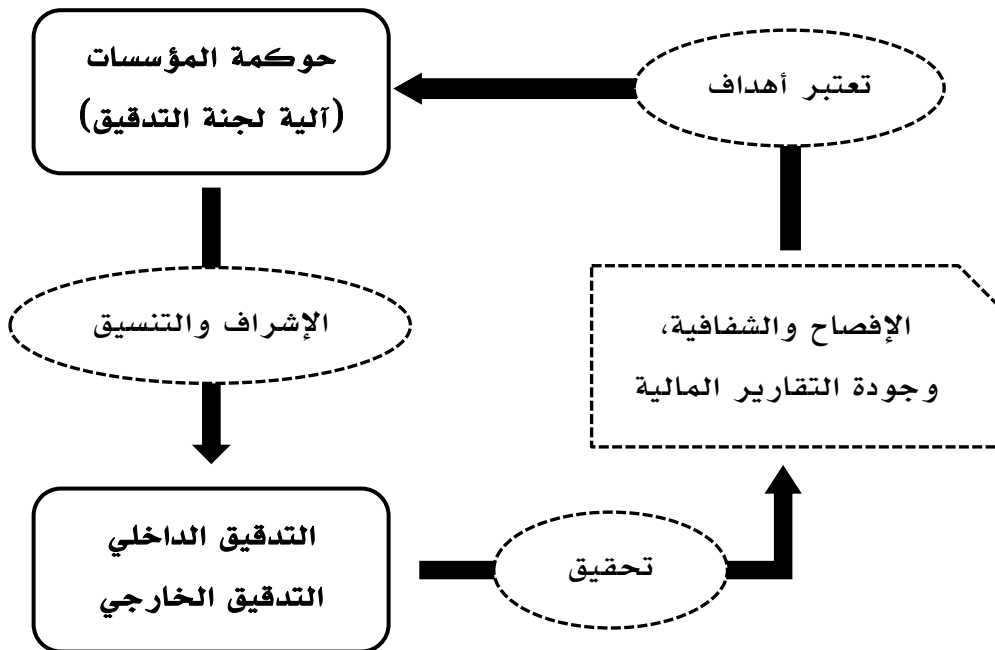
أما تقرير "فينو الثاني"، فقد جاء مكملًا للتقرير السابق خاصة ما يتعلق بتقييم استقلالية المدققين الخارجيين، حيث أوصى التقرير بضرورة تشكل لجنة التدقيق على (1/3) من المديرين المستقلين، في حين أقر تقرير "بوتون" زيادة في الحد الأدنى لاستقلالية لجنة التدقيق، حيث يجب أن تشتمل لجنة التدقيق على الأقل (2/3) من المديرين المستقلين.

إن خصائص لجنة التدقيق والمتمثلة في الحجم، الاستقلالية، الخبرة المالية لأعضاء اللجنة، وعدد اجتماعاتها، تعتبر من أهم المؤشرات المؤثرة في فعالية عمل لجنة التدقيق، والتي يمكن أن تحسن من مستوى إشراف اللجنة على إعداد التقارير المالية الختامية للمؤسسة، من جهة أخرى، فعالية لجنة التدقيق واستقلاليتها يعتبر من الأمور الحاسمة التي ترفع من جودة التدقيق سواء الداخلي أو الخارجي.

في الأخير يمكن القول أن: حوكمة المؤسسات من خلال آلية لجنة التدقيق تعتبر من أهم العوامل المحددة لجودة التدقيق، من خلال العمل الإشرافي والرقابي للجنة التدقيق سواء على عمل المدقق الداخلي أو الخارجي، وهو ما يؤدي في الأخير إلى تحسين مستوى الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية، والذي يعتبر أحد مبادئ حوكمة المؤسسات.

والشكل الموالي يوضح العلاقة بين جودة التدقيق وحوكمة المؤسسات.

الشكل (1-8): العلاقة بين جودة التدقيق وحوكمة المؤسسات



المصدر: من إعداد الباحث.

- مراجع المحاضرة 08:

- ¹ عبد الله، خالد أمين. (1998). *التدقيق والرقابة في البنوك*. الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، ص. 3
- ² Stettler, H. F. (1976). *Audit : Principes et Méthodes Générale*. Edition Publi-Union, Paris, p. 55
- ³ الشرع، مجيد جاسم. (2003). *المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في المصارف الإسلامية*. دار وائل للنشر، ص. 108
- ⁴ Friédérich, M., Langlois, G., Burlaud, A., & Bonnault, R. (2007). *DSCG 4, Comptabilité et Audit : Manuel & Applications*. Editions Foucher, France, p. 441
- ⁵ لطفي، أمين السيد أحمد. (2005). *المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال*. الدار الجامعية، ص. 103
- ⁶ Belaiboud, M. (2005). *Pratique de l'Audit : Apports de l'entreprise, Guide synthétique, Organisation de la fonction, Présentation des normes IAS / IFRS*. Berti Editions, Alger, p. 4
- ⁷ التميمي، هادي. (2004). *مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية*. الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، ص. 23
- ⁸ Collins, L., & Valin, G. (1992). *Audit et contrôle interne : Aspects financiers, opérationnels et stratégiques*. 4e édition, Editions Dalloz, Paris, p. 21
- ⁹ Friédérich, M., Langlois, G., Burlaud, A., & Bonnault, R. (2007). *DSCG 4, Comptabilité et Audit : Manuel & Applications*. Editions Foucher, France, p. 448
- ¹⁰ المطارنة، غسان فلاح. (2006). *تدقيق الحسابات المعاصر: الناحية النظرية*. الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر، الأردن، ص. 25
- ¹¹ Friédérich, M., Langlois, G., Burlaud, A., & Bonnault, R. (2007). *DSCG 4, Comptabilité et Audit : Manuel & Applications*. Editions Foucher, France, p. 448
- ¹² Obert, O. (2002). *DESCF, Manuel & Applications, Synthèse droit et Comptabilité : Audit et commissariat aux comptes aspects internationaux*. 3e édition, Edition Dunod, Paris, p. 4
- ¹³ علي، عبد الوهاب نصر. (2002). *خدمات مراقب الحسابات لسوق المال: المتطلبات المهنية ومشاكل الممارسة العملية في ضوء معايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية*. الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية ص. 22-25

¹⁴ جربوع، يوسف محمود. (2007). *مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق*. الطبعة الأولى، دار الوراق للنشر، الأردن، ص. 9

¹⁵ Dang, L. (2004). *Assessing Actual Audit Quality*. Doctorat of Philosophy in Accounting, Drexel University, USA, p. 14-15

¹⁶ Salehi, M., & Kangarlouei, S. J. (2010). *An Investigation of the Effect of Audit Quality on Accrual Reliability of Listed Companies on Tehran Stock Exchange*. Review of International Comparative Management, 11(5), p. 942

¹⁷ Allen, M. F., Linville, M., & Stott, D. M. (2005). *The Effect of Litigation on Independent Auditor Selection*. Mid-American Journal of Business, 20(1), p. 37

¹⁸ Alkdai, H. K. H., & Hanefah, M. M. (2012). *Audit committee characteristics and earnings management in Malaysian Shariah-compliant companies*. Business and Management Review, 2(2), p. 52

¹⁹ السرطاوي، عبدالمطلب وحمدان، علام ومشتهى، صبري وأبو عجيبة، عماد. (2013). *أثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على الحد من إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية ما قبل الأزمة المالية العالمية*. مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية)، 27 (4)، ص ص. 824-825

²⁰ Bradbury, M. E., Mak, Y. T., & Tan, S. M. (2004). *Board Characteristics, Audit Committee Characteristics and Abnormal Accruals*. p. 4-5, Available at SSRN, See: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.535764>

²¹ Piot, C., & Janin, R. (2007). *External Auditors, Audit Committees and Earnings Management in France*. European Accounting Review, 16(2), pp. 434-435.