

دور المدقق في مصداقية نتائج أعمال المؤسسات

د. بلخيثر سميرة

د. بكطاش فتيحة

جامعة الجزائر 3

الملخص

إن الإفصاح المحاسبي هو الوسيلة الرئيسية والأداة الفعالة لإيصال نتائج الأعمال للمستخدمين من أجل دعم قراراتهم خصوصاً المتعلقة بمجالات الاستثمار والتمويل. غير أن مصداقية النتائج المنشورة للمؤسسات تعود أساساً لعوامل متداخلة منها ما له علاقة بالمعلومة المالية وممثليها ومنها ما هو مرتبط بعملية التدقيق والمصادقة على القوائم المالية. ولقد زادت أهمية المعلومة المالية بعد الفضائح المتكررة لكبرى الشركات في العالم، والتي من خلالها تم كثيراً توجيه الاتهام للمدققين في عدم الكشف أو الإدلاء بالتلاعب وبفنون إدارة الأرباح الممارسة من قبل المحاسبين. وقد أسفرت إصلاحات في التدقيق والمراقبة الداخلية إلى تعزيز أنظمة الحوكمة وجودة عمل المدققين. والحكم عن جودة التدقيق هو الحكم عن قدرة المدقق الخارجي في الحصول على أدلة ذات جودة عالية تدعم الرأي الفني له (الكفاءة). بالإضافة إلى حرية الإدلاء (الاستقلالية) بكل العمليات غير العادية المتعلقة بنتائج الشركة مقارنة بالقوانين والتشريعات المعتمدة.

كلمات المفتاح: المعلومة المالية؛ مصداقية النتائج؛ مكانة وجودة التدقيق.

Résumé

La divulgation comptable est le principal moyen et l'outil le plus efficace pour une meilleur livraison des résultats de l'entreprise au près de ses utilisateurs, afin de soutenir leurs décisions en particulier dans les domaines de l'investissement et de financement. Toutefois, la crédibilité des résultats publiés par les institutions principalement en raison de plusieurs facteurs, liés à l'établissement de l'information financière et de tous ses représentants et d'autre est liés au processus de vérification et de l'approbation des états financiers voir l'audit financier.

L'importance accrue de l'information financière est principalement survenue après les scandales affichés des grandes entreprises dans le monde, une grande partie des ces scandales on imputées la responsabilité aux auditeurs pour la non-divulgation ou la manipulation et la gestion des résultats pratiqués par les comptables. Les réformes de l'audit et du contrôle interne on améliorer la gouvernance et la qualité du travail des systèmes de comptes. Le jugement sur la qualité de l'audit est le juger sur la capacité de l'auditeur externe pour obtenir des preuves de haute qualité pour soutenir son avis technique (efficacité). En plus de la liberté de divulgation (l'indépendance) de toutes les anomalies détectés sur les résultats de la société contenant les lois et la législation adoptées.

Mots clés : l'information financière ; sincérité des résultats, place et qualité de l'audit.

مقدمة

يرتبط التدقيق لدى العامة بجودة مخرجات المحاسبة من التقارير المالية للمؤسسات، كما يرتبط بسلامة الإجراءات المحاسبية وكفاءة إدارة المؤسسات ومدى تطبيقها للمعايير الدولية والقوانين والتشريعات المحلية وكفاءة أنظمة الرقابة الداخلية.

إن تقرير المراجعين أضحى اليوم من أهم مصادر المعلومات الموثوق فيها لاتخاذ القرار. وهذا رغم الأحكام الساعية من بعض الجهات لتسوية صورة المدققين بعد الفضائح المالية، التي أصابت عدة شركات كبرى خاصة المتعلقة بمكتب المراجعة العالمي Arthur Andersen الذي أغلظ رأي العديد من المستثمرين لسنوات بخصوص شركة ENRON . لكنه ليس من المعقول أن نعمم هذه الحالة على مهنة التدقيق بأكملها. فأسباب الانهيار كانت عديدة منها ما هو خاص بمعايير المراجعة والمحاسبة (إعادة النظر بعد سنة 2002 لقواعد المهنة والمراقبة الداخلية مع توحيد معايير المحاسبة الدولية IFRS ومنها ما هو خاص بأخلاقيات المهنة (مناهج التدريس؛ معايير جودة التدقيق).

وتبقى تقارير المراجعة تُعد بمنهجية معتمدة للتقليل من مخاطر التدقيق، بهدف ضمان مصداقية أكبر للمعلومة المالية، خاصة في ظل ما يُعرف بالمحاسبة الإبداعية التي تمارسها بعض الوحدات الاقتصادية والتي تؤدي إلى إدارة الأرباح كقيام الإدارة بالتأثير أو التلاعب في البيانات المحاسبية بصرف النظر عن الهدف. ويمكن القول أن استقلالية المدقق الخارجي تلعب دور جوهري في الحد من سلطة الشركات في إدارة أرباحها، فينعكس ذلك بالإيجاب على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية والمالية.

ومما سبق فإن المداخلة مبنية على الإشكالية التالية : ما هو الدور الذي يؤديه المدقق في الرفع من مصداقية نتائج أعمال المؤسسة في نظر مستخدميها ؟

وستتناول هذا الإشكال من خلال المحاور الفرعية التالية:

1. ما هي أهداف الإفصاح عن المعلومة المالية ومن هم أهم ممثلي هذا الإفصاح؟
2. لماذا يعتبر تدقيق الحسابات ضروري في أعمال المؤسسات؟
3. ما هي أهم إجراءات التدقيق التي تضيء الشرعية والمصداقية لعملية الإفصاح؟

1- المعلومة المالية وممثليها:

سنحاول عرض مكانة المعلومة المالية في الأسواق والمتدخلين في إعدادها والمصادقة عليها فيما يلي:

1-1- أهمية المعلومة المالية

إن المعلومة المالية هي ترجمة رقمية للذمة المالية للمؤسسة وفروعها. ورغم وجود معلومات أخرى لا تقل أهمية في الأسواق المالية أو البنوك مثل: إبرام عقود الشراكة؛ إدراج منتج جديد؛ إقتناء مؤسسات أخرى؛ الخ. غير أن المستثمرين يعتمدون أساسا على النتائج المحاسبية والمالية المنشورة من المؤسسات لاتخاذ قرارات واضحة ونهائية. ومن هذا المنطلق تعرض القوائم المالية بهدف السماح للكشف عن حقيقة أعمال المؤسسات. وهو ما يظهر جليا عند نشر نتائج المؤسسات المدرجة في البورصات العالمية كيف يتأثر السوق المالي تلقائيا لهذا النشر، إما برفع قيمة السهم أو تخفيضه. فمجرد عرض قوائم مختلفة قليلا من خلال المحاسبة الإبداعية أو الهندسة المالية يجعل الأسواق تتغير بتفاوت المستثمرين. وعليه فإن المعلومة المالية التي تفصح عنها المؤسسات هي مفتاح قرار المستثمرين في الأسواق. ونستطيع اعتبار المعلومة المالية كمنتج موجه المستثمر، يمكن أن يكون ذات جودة عالية أو أقل من ذلك، حسب ما تعطيه من شفافية ومصداقية أكثر لنتائج المؤسسة. والسؤال

المطروح من المسؤول عن جودة هذا المنتج وصدق ما تنشره المؤسسات في قوائمها السنوية؟

1-2- ممثلي المعلومة المالية:

إن التأثير على جودة المعلومات المنشورة في القوائم المالية يعود إلى التأثير في الأعران المشاركة في إنشائها فهي نتيجة تداخل أربع جهات منها مباشرة (المؤسسة والمساهم) وأخرى غير مباشرة (الوسطاء والمراجعين):

◀ إدارة المؤسسة: ونقصد مجمل المسؤولين الذين لهم يد في إعداد أو اختيار المعلومة المالية بما يفهم المساهمين الرئيسيين إذ من خلال مكانتهم المميزة يملكون معلومات خاصة لا يعلمها المستثمر. فكلهم يصنفون ضمن المنتجين للمعلومة المالية. يعرفون جيدا حقيقتة المؤسسة ويخترون أفضل طريقة للإفصاح والعرض بحيث تخدم مصالحهم. فإذا ارتفع سهم الشركة فهذا يعود بالنفع لها ولمساهميها على حد سواء. وعليه فالمؤسسة هنا تلعب دور البائع للمعلومة المالية.

◀ المستثمر والمساهم العادي؛ المدخرين؛ شركات التأمين؛ الخ: فهم يصنفون من المستخدمين مباشرة للمعلومات المالية لأن قراراتهم تعتمد أساسا عليها. كما أنه يتحمل تكلفة إعدادها. فالشركة تدفع من مالها لإعداد ونشر هذه القوائم أي أن في الحقيقة المساهمين هم من يدفع من خلال خفض الربح. وحتى المستثمر من خلال شراء قيمة السهم. وعليه فكلهم وحسب درجة ارتباطهم بالمؤسسة يلعبون دور المشتري.

◀ الوسطاء: ونذكر منهم الإعلام؛ المحللين والمستشارين الماليين؛ الخ. فكل منهم دور أساسي في توجيه الاستثمار في الأسواق وعرض المعلومات بطريقة تجلب انتباه وفهم المساهمين والمستثمرين لشرح حقيقة الأعمال في المؤسسات. فهي طريقة مجدية لمراقبة فعالة لنتائج المؤسسات، غير أن القوانين المتعددة والمختلفة والمنافسة غير التامة والمعايير المحاسبية غير واضحة تجعل الوسطاء غير موضوعين ويفقدون إلى الدقة في تحاليلهم.

◀ مدقق الحسابات: أو المراجع الذي له دور أساسي وجوهري، فهو حزام أمان وجسر يربط بين المؤسسة والمستثمرين. فبالنسبة لمستخدمي القوائم المالية لا مجال لاستخدام المعلومات المنشورة إلا بوجود مصادقة من مراجع خارجي مستقل.

أضف إلى دور الرفع من مصداقية المعلومة المالية، فإن المراجع يلعب دور مهم في حل مشاكل الوكالة أو ما يربط الصراعات بين ذوي الحقوق والمصالح وإدارة المؤسسة. فمن المعلوم أن القوائم المالية يتم إعدادها من طرف الذين نريد أصلا مراقبتهم أي المسؤولين في إدارة المؤسسة، فحرية التصرف التي يتمتعون بها توشي دائما بالشك في مصداقية الإفصاح. وهنا يظهر جليا دور التدقيق والمراجع الخارجي لرفع هذا الشك من خلال فحص انتقادي للتأكد من صحة المعلومات والبيانات المالية ومطابقتها بالمرجعية المحاسبية المعتمدة.

ونضيف أيضا حل الصراع القائم بين إدارة المؤسسة ومساهميها مع البنوك والدائنين عامة، فإن المؤسسة تميل إلى تضخيم نتائجها وإظهار تحسن لضمان قروض بنكية معتبرة، وهو ما يجعل البنوك تفقد الثقة في إدارة المؤسسة وفي نتائجها المنشورة، وبالنسبة لهم فإن تقرير المراجع يأتي كضمان حقيقي لصحة ومصداقية البيانات كما يضمن للبنك احترام المؤسسة لبنود الاتفاقيات المبرمة.

ونشير في الأخير أن حل مشاكل الوكالة لن يتحقق إلا بوجود تدخل قوي للمراجع ومشاركة فعّالة له³¹⁴ باحترام معايير المراجعة الميدانية وإعداد تقارير تحوي ما قد اكتشفه في أعمال المؤسسة.

2- لماذا تدقيق الحسابات ضروري للأعمال؟

التدقيق وبصورة رئيسية هو فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايّد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني وقد عرف اتحاد المحاسبون الأمريكيون التدقيق بأنه إجراءات منظمة لأجل الحصول وتقييم وبصورة موضوعية الأدلة المتعلقة بالأحداث الاقتصادية لتحديد درجة العلاقة بينها وبين مقياس معين وإيصال النتائج إلى المستفيدين.

لقد مرت عشرية كاملة عن الفضائح المالية، التي جعلت من الهيئات المحلية والدولية تتخذ عدة إجراءات لتعزيز الحوكمة وتحسين مراقبة الحسابات ونذكر من أهمها إعادة النظر في نظام المراقبة الداخلية وضمان استقلالية المراجع الخارجي.

فمعظم الإجراءات الجديدة جعلت من التدقيق بعدما كان يستجيب للالتزامات المحاسبية والقانونية أصبح اليوم يعين إدارة المؤسسة للانضباط أكثر مع متطلبات الحوكمة. وعليه يتجلى لدينا أسباب التي تجعل من التدقيق ضروري في المؤسسة والتي نلخصها فيما يلي:

2-1- أسباب محاسبية

إن الهدف النهائي للمحاسبة هو تقديم قوائم مالية بصفة دورية، وهذا باحترام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها والقوانين المعتمدة. ولأنه هناك مبادئ وقوانين يجب احترامها فمن الضروري التأكد من تطبيقها من خلال وجود مراقبة حسابات دورية. وهو ما يندرج ضمن الأهداف الأساسية للمراجع عند التدقيق في الحسابات. غير أنه وكما أشرنا سابقا فإن المحاسبة تطورت إلى إبداع وهندسة مالية حقيقية فأصبحنا نتحدث عن إدارة للنتائج والأرباح وليس عملية نشرها، حيث كما يقول *McKenzie*: "إذا كنت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنك تستطيع على الأقل أن تبتدعها" وهو ما أدى إلى فقدان المصداقية في نتائج المؤسسات في السنوات الأخيرة والركود الكبير الذي عرفته الأسواق، نتيجة إجبار العديد من الشركات التي أبلغت عن أرباح صورية على التصفية.

وبناء على الوقائع المالية للشركات التي تثبتتها عدة حالات: في الولايات المتحدة الأمريكية (Enron, Tyco, WorldCom) وفي أوروبا (Parmalat, Ahold) وحتى في الجزائر (مجمع الخليفة وعدة بنوك) فمن الطبيعي التسائل عن مدى مصداقية القوائم المالية للشركات؟ ورغم أن هذه الأمثلة نادرة ولا تعمم لكنها كفيلة بتذكيرنا بأن المعلومة المالية تمثل أداة مجازفة في يد مدراء ومسؤولي الشركات. فهم وبدون مخالفة القوانين المعتمدة لهم إمكانية التأثير في عرض نتائج الأعمال وإدارة الأرباح فيها بطريقة محاسبية محضه.³¹⁵

³¹⁴ **DJONGOUÉ Guy**, *Fiabilité de l'information comptable et gouvernance d'entreprise*, colloque international

la gouvernance : quelles pratiques promouvoir pour le développement économique de l'Afrique, novembre 2007 - université catholique de Lille - France, p11.

³¹⁵ **MARD Yves**, *Vers une information comptable plus transparente : l'apport des recherches portant sur la gestion des résultats comptables*, Comptabilité et Connaissances, France, 2005, p 02.

إن مكاتب المراجعة تبذل جهود إضافية للكشف عن إدارة الأرباح والإبداعات في المحاسبة، التي تشوه الصورة الحقيقية للأعمال. فالعلاقة بين التدقيق وإدارة الأرباح عكسية حسب العديد من الدراسات،³¹⁶ فكلما زادت جودة التدقيق كلما انخفضت معها ممارسات إدارة الأرباح داخل الشركات.

ونشير إلى مساهمة تطوير المعايير الدولية للمحاسبة كثيرا في الحد من هذه الممارسات لكنها غير كافية ولا زالت سبل التلاعب ومرونة الحسابات كبيرة جدا، تجعل عملية التدقيق هي الأخرى تحتاج إلى تحسين لوجودتها بما يتلائم واحتياجات مستخدمي القوائم المالية، حيث حمل معيار التدقيق الدولي رقم 240 المدقق مسؤولية أكبر قصد اكتشاف والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

2-2- أسباب قانونية

لقد أشرنا سابقا إلى وجود تقنين جديد بعد الفضائح المالية التي مست عدة شركات عالمية، وأهمها هو قانون (SOX) Sarbanes-Oxley الذي أصدر سنة 2002 في أمريكا، الذي يهدف إلى طمأنة المستثمرين وتطوير مهنة التدقيق عبر بنود قانونية معتبرة موجهة لتعزيز أنظمة المراقبة الداخلية وحوكمة الشركات والإشراف على مدققي الحسابات. كما أنه أفرد طبقا للمادة (301) من القانون قسما خاصا عن تشكيل لجنة التدقيق ومهامها وواجباتها؛ لضمان سلامة وموثوقية تقرير مدقق الحسابات الخارجي من خلال حمايته من احتمالية تعرضه لضغط الإدارة.

ولقد أسفر عن هذا القانون تقريبا إجراءات مماثلة في عدة دول لحصر أعمال الشركات الكبرى وتدخل أكثر في طريقة حوكمتها، ذلك لأنها تؤثر في تطور الأسواق واقتصاديات دول بأكملها.

وبناء على هذه القوانين فإن تعزيز إجراءات فحص المراقبة الداخلية والتدقيق أكثر يتخذ صفة إلزامية يفرض على جميع المهنيين في محافظة الحسابات. ولقد انتقد هذه القوانين العديد من خبراء الاقتصاد ومهنيين في المراجعة كون تطبيقاتها تحد من حرية الممارسة كما تصعب عملية التدقيق، وقد نادوا إلى التخفيف منها، فالشفافية لا يجب أن يجرها تضيق على الأعراف والشركات بسلسلة من القوانين وإجراءات المراقبة التي تضر أكثر مما تنفع.³¹⁷ من جهة أخرى، نشير إلى أنه من جملة التعديلات التي أجريت في القوانين هو التأكيد على استقلالية المراجع الخارجي وتحمله المسؤولية القانونية. ذلك لأن بعض إدارات الشركات تقوم بالاتفاق مع المدقق أو المراجع لتوفير تأكيد مناسب للمستخدمين عن إمكانية الاعتماد على تلك القوائم وهي غير صحيحة وتتضمن بعض ممارسات المحاسبة الإبداعية، فإن المدقق سوف يواجه احتمال مقاضاته من قبل كل من المستخدم وبعض أعضاء مجلس الإدارة أو ما تعرف بالمسؤولية القانونية للمراجع تجاه العملاء أو الغير أو أي طرف ثالث، حيث يقاضي المستخدمون المدقق على أساس مسؤوليته المهنية عن تأكيد إمكانية الاعتماد على القوائم المالية، كما يمكن للمستخدم أيضا مقاضاة الإدارة، وبالتالي يتحمل المدقق مسؤولية كبيرة من الوجهة القانونية.³¹⁸ ويكفي الإشارة إلى الدعاوي القضائية المتنامية في

³¹⁶ الدراسات السابقة تم عرضها بالتفصيل في المذكرة التالية: بوسنة حمزة: دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة ماجستير، مالية ومحاسبة عميقة، جامعة فرحات عباس، 2012. الصفحة رقم

149 - 155

³¹⁷ CAPPELLETTI Laurent : L'audit et le contrôle au centre de l'éthique d'entreprise, économie et management n° 123 i avril 2007, p 11.

³¹⁸ الخشواي علي محمود و الدوسري محسن ناصر: المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، 2008، ص 19.

السنوات الأخيرة مع صرامة الأحكام الصادرة ضد محافظي الحسابات نتيجة الفضائح المالية التي أدت إلى إفلاس العديد من الشركات العالمية (إنرون) والمحلية (مجمع الخليفة). وعليه، فإنه لكي يلعب المدققين دورا فعالا لابد من خدمة جميع الأطراف المستفيدة من المعلومات المالية المنشورة للمؤسسة، وعدم التركيز على المصلحة الشخصية أو المتعلقة بالمساهمين فقط وإنما يجب مراعاة كافة المصالح مع ضرورة احترام السلوك والأخلاقيات المهنية لتجنب كل ملاحقة قضائية مستقبلا.

2-3- أسباب متعلقة بالحوكمة

إن إنتاج المعلومة المالية والإفصاح عنها يروج اليوم على حوكمة المؤسسات، التي هي تمثل علاقة إدارة المؤسسة مع مستخدمي المعلومة المالية، خاصة المساهمين والمستثمرين، بهدف إضفاء الشفافية للبيانات المنشورة والأعمال المحققة في المؤسسة. فمن آثار الفضائح المالية للشركات هو تسجيل تحول فكري وتغيير الكفة من حزب المدراء والمسيرين (Mangers) إلى حزب المساهمين والمستثمرين (Stakeholders) وهو ما أعاد إلى الواجهة فكرة "حوكمة الشركات".³¹⁹ فقد أصبح الحديث عن حوكمة الشركة يمثل نسبة معتبرة من التقارير السنوية لكبرى المؤسسات، مما يعكس أهميتها في رفع من جودة تقاريرها. ذلك لأن حوكمة الشركات تهدف إلى تقوية ودعم الهيكل الاقتصادي والمالي للأعمال مبني على أساس الإفصاح والشفافية للمحافظة على حقوق المساهمين والأطراف الأخرى، ويضبط أداءها ويقلل المخاطر عن طريق تعزيز المراقبة الداخلية لكي يزيد المستثمرين ثقة بالشركة ويؤكد سلامتها المالية ويضمن استمراريتها مستقبلا في السوق.³²⁰ وغالبا ما ترتبط الحوكمة في الشركات بلجان التدقيق التي تكون أكثر فعالية في عملية الإشراف على إعداد القوائم المالية مما يخفض من احتمالية استلام الشركة من المدقق الخارجي تقرير يحتوي على تحفظات ناتجة عن أخطاء محاسبية أو عدم الالتزام بالقوانين المعتمدة.³²¹ وعليه، فإن دور المدقق الخارجي في الحوكمة³²² حاسم إذ يعد الجهة الأكثر إستقلالية والقدرة على الحكم عن أعمال الشركات بموضوعية. والتدقيق لا يعتبر آلية تتخذ في آخر دقيقة وإنما هو اختيار مبكر وبحزم قصد ضمان صلاية وديمومة نشاط المؤسسة. وعليه فهو يعتبر مكمل لحوكمة المؤسسات لأن هدفه هو رفع من مصداقية المعلومات المنشورة للأطراف المعنية. أي ان المراجعة يمكن أن تكون آلية حوكمة بامتياز، فهي توازن بين عدة أطراف ذوي المصالح فتخفف من حدة الصراعات بينهم.³²³ هناك ارتباط وثيق بين قوة آليات الحوكمة وجودة التقارير المالية وفعالية عملية المراجعة ومستويات الاداء في المؤسسات فالحوكمة الجيدة الفعالة تؤدي الى الاكتشاف المبكر لانخفاض مستويات الاداء التشغيلي والمالي والاداري، ومستويات الافصاح والشفافية بالشركات، وعلاجه فور اكتشافه، الامر الذي يساعد على وقايتها من الانزلاق الى الغش

³¹⁹ CAPPELLETTI Laurent : Opcité, p 9.

³²⁰ التميمي ناظم شعلان جبار و شاكر صلاح صاحب: دور مراقب الحسابات في تعزيز الإفصاح بالتقارير المالية في ظل حوكمة الشركات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد 3: الاصدار 9، الصفحات 24-60، السنة 2009.

³²¹ غلام محمد حمدان وصبري ماهر مشتهي، وبهاء صبحي عواد: دور لجان التدقيق في استمرارية الأرباح كدليل على جودتها، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 8، العدد 3، سنة 2012.

⁹ هناك أطراف أخرى تشارك في عملية الحوكمة وتحمل المسؤولية أيضا وهي المتمثلة في: لجان المراجعة؛ مجلس الإدارة؛ الإدارة العليا؛ التدقيق الداخلي؛ الجمعيات والنقابات المهنية والمساهمين.

³²³ DUMONTIER Pascal & AL : La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises : Une étude empirique menée dans le contexte tunisien, Association Francophone de Comptabilité Tunis 2006.

والفساد والتلاعب بالنتائج للتستر عن التدهور. وهنا نشير أن جودة التدقيق تلعب دورا كثيرا في الحد من هذه الممارسات ورفع من جودة الإفصاح. ومن أمثلة ذلك اختيار توقيت المناسب للتدقيق، فقد باشرت شركة طيران إماراتية بعملية تدقيق لأحد مواقع إنتاج الطائرات الفرنسية A380 في نوفمبر 2006 نتيجة التأخير الذي أعلنته شركة Airbus وهذا قبل التأكيد بصفة نهائية طلباتها لسد احتياجاتها، برغم تسجيل الطليبة الأولية ستة أشهر قبل تاريخ التدقيق.³²⁴

نستنتج من هذا المثال أن التدقيق أصبح يخص جميع الأطراف لتفادي - كما ذكرنا سابقا مشاكل الوكالة وتعارض المصالح- المسير يبحث عن التدقيق في أعوانه ومجلس الإدارة يدقق في مسيريه والشركة ككل تدقق في مورديها (المثال السابق) بهدف ضمان نوعية المنتج أو الخدمة؛ تدقق أيضا في زبائنها لضمان وفائهم لاستحقاقات الخ. كل ذلك للتقليل من المخاطر وضمان رؤية واضحة للمستقبل واحترام بنود العقود المختلفة.

3- إجراءات التدقيق التي تزيد من مصداقية نتائج المؤسسة

مما سبق فإنه يتضح لنا أن المسؤولية الأساسية للمدقق تتمثل في ان يوضح في تقريره رأيه للأطراف المستخدمة للمعلومات المحاسبية عما إذا كانت القوائم المالية التي تتضمن مزاعم الإدارة قد عرضت بشكل صادق وعادل أم لا وكذلك دون وجود أي تجاوزات أو تحريفات وأنها لا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

إلا أن نشير الى أمر مهم وهو ان عملية التدقيق لا توفر ضمانا كاملا لاكتشاف كافة ممارسات المحاسبة الإبداعية ، لأنها ببساطة ليست عملية مثالية ، حيث انه يوجد احتمال لعدم اكتشاف بعض من ممارسات وهذا يتم حتى في ظل أفضل أداء ممكن لإجراءات المدقق التي تتطلبها معايير المراجعة المهنية. غير أن لذا فإنه يجب ان يركز جهده في المجالات التي يوجد بها مخاطر كبيرة لحدوث تحريفات أو تلاعبات ، وأثناء التنفيذ الفعلي لعملية التدقيق يتوافر لديه قدر كبير من التأكيد (Assurance) لاكتشافها ، وعلى الرغم من انه ليس تأكيدا مطلقا إلا انه مستوى ايجابي مرتفع جدا من التأكيد.³²⁵

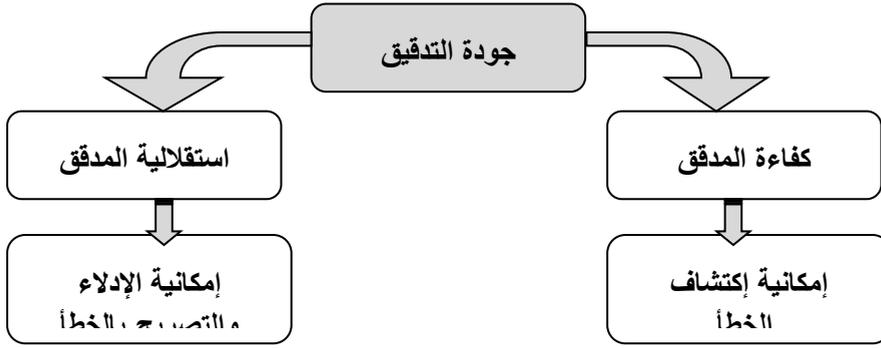
وسنحاول فيما يلي توضيح أهم الإجراءات التي يجب توفرها لنجاح عملية التدقيق وتحقيق الجودة العالية في تقارير المراجعة، ونعرضها في قسمين: قسم خاص بالمدقق نفسه وقسم خاص بعملية الفحص والمراجعة.

3-1- إجراءات خاصة بالمدقق:

يمكن الحكم عن عملية التدقيق وجودتها حسب المدقق من خلال معيارين اثنين نلخصهما في الشكل التالي:

³²⁴ « L'A380 obtient sa certification en attendant la première livraison », Les Échos, 12 décembre 2006, p. 25.

³²⁵ الخشواوي علي محمود و الدوسري محسن ناصر، مرجع سبق ذكره، ص 18.



المصدر: من إعداد أصحاب المقال

وهي في الحقيقة تعكس المعايير العامة للمراجعة: الكفاءة والعناية المهنية مع احترام مبدأ الاستقلالية. ونقصد بها أنه لا بد من وجود حد أدنى من الشروط في المدقق لكي يتمكن من تحقيق الهدف المنتظر من جميع المستخدمين للقوائم المالية. ونلخصها فيما يلي:

← يتمثل الشرط الأول للجودة في عنصر الكفاءة بمعنى توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدربة، حيث يعتبر ضمان لحسن انجاز الأعمال التي يكلف بها مكتب التدقيق، أي مراعاة التناسب بين الأعمال الموكلة والموارد البشرية عددياً ونوعياً، والاهتمام بنواحي التدريب والتعليم المستمر ونقل الخبرات والتجارب داخل مكتب التدقيق. وقد أشارت إحدى البنود الجديدة التي شملها القانون الفرنسي لتعزيز مراقبة الحسابات (LSF) على ضرورة إخضاع كل محافظ حسابات لم يمارس مهنته لمدة ثلاث سنوات إلى تكوين مستمر قبل قبوله توكيل جديد للمصادقة على الحسابات؛ كما تدرج إمكانية توقيف مؤقت للمدققين. ويدخل هذا الإجراء ضمن قواعد ضبط مهنة التدقيق ورفع من جودة الأداء.³²⁶

أضف إلى ذلك، فممارسة مهنة التدقيق تحتاج إلى أشخاص يتمتعون بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال والعوامل التي قد تؤثر على المراكز المالية أو في قدرتها على الاستمرار.

وفي هذا الصدد نشير إلى سمعة مكاتب التدقيق العالمية أو ما يسمى بـ ³²⁷big 4 فهي تمثل أربع مكاتب لها فروع في عدة دول وهي ذات سمعة جيدة في الجودة والكفاءات التي تضعها في متناول الشركات، كما أنها تتقاسم فيما بينها السوق العالمية للمراجعة والتدقيق. والحديث عنها ضروري لأن الهدف من المصادقة على الحسابات هو إضفاء الثقة أكثر وطمأنة المستثمرين من خلال جودة الفحوص وكفاءة المدققين، وعليه فالمستثمر يبحث عن إسم مشهور ومكانته معروفة كفاية في أوساط الأعمال، لإعطاء المزيد من الثقة للمعلومة المالية المنشورة من المؤسسات. وهو ما يبرر عملية التركيز واحتكار القلة لمكاتب المراجعة العالمية لسوق التدقيق، فالمراجعين المحليين لن يستطيعوا المصادقة على حسابات شركة مهمة في السوق المالي أو التي تريد جلب مستثمرين أجنب، لأن هؤلاء لن يتقوا إلا باسم المدقق الذي يعرفونه ويضمن جودة عمله.

← أما الشرط الثاني الذي يضمن جودة التدقيق هو احترام مبدأ الاستقلالية والقدرة على ممارستها في الاتجاه الصحيح، وهي في الحقيقة لا تحصرها القوانين لأنها شعور مهني يجب أن يتميز به المدقق. ولا ننكر أن ذلك بغاية الصعوبة، فبعض النظر عن

op cité, p. 20. ³²⁶ MARD Yves,

« Big Four » : Ernst & Young; KPMG; Deloitte & Touch ; Price Waterhouse ³²⁷

Coopers (PWC)

المحتالين وذوي النوايا السيئة من المراجعين فحالهم حال أي محتال في مهنة أخرى (الطب؛ المحاماة؛ المهندس؛ الخ) فيهدف تلبية مطامعهم الشخصية يشوهون ويطعنون في مبادئ المهنة. لكن المراد في بحثنا هو التركيز على الغالبية المهنية التي تحترم القوانين والمبادئ لكنها تقع في فخ المتواطئ أو الانجذاب إلى مصلحة أحد الأطراف دون غيرها** . وإذا ما رأينا متطلبات المهنة فهو شيء طبيعي، فالهدف من التدقيق هو فحص دوري لكل مل قد يمس بشرعية ومصداقية القوائم المالية فالعلاقة من طبيعتها وطيدة بين مدراء المالية والمراجعين وهذا يؤثر حتما على جودة التدقيق وهو محور دراسة سابقة لكل من (2002) Richard & Reix والتي استخلصت أن العلاقة الجيدة تحسن من كفاءة المدقق غير أنها من جهة أخرى تساهم في التخفيض من استقلاليته. وعليه، فإن الجودة المثالية للتدقيق هو البحث عن التوازن بين استقلالية وكفاءة للمدقق. ونضيف أيضا أنه يجب على مكاتب التدقيق ان تقدر مدى إمكانية الاعتماد على بيانات ومعلومات إدارة الشركة التي يتم التدقيق فيها. فبسبب الحدود الطبيعية لمهمة التدقيق واستحالة احاطة المدقق بكافة المعاملات والأحداث الخاصة بالشركة. فعلى المدقق ان يقيم إمكانية انسحابه من المهمة أو الاعتذار عنها إذ ما تكونت لديه قناعة أن ما تقدمه الشركة من بيانات محل شك، فهنا تأثير الشعور بالاستقلالية وهو مهم جدا يسمح بالمدقق الإدلاء بالأخطاء أو العمليات التي اكتشفها بأدلة أو حتى التي هي محل الشك أو الشبهة. ومن هنا تأتي فكرة التناوب في التدقيق الخارجي لتعزيز الاستقلالية أكثر، فالتناوب كل ثلاث أو خمس سنوات يخفف التواطئ مع الإدارة، إذ أنه يقوم بتفعيل فحص النظرير بمعنى أنه لا يمكن إغفال المدققين لأي شيء سيكتشفه مدقق الذي يأتي بعده³²⁸ فيحسن بذلك جودة التدقيق.

3-2- إجراءات خاصة بالفحص:

لقد أثيرت تساؤلات مهمة حول مصداقية تقرير المدقق الخارجي نتيجة الانهيارات لشركات كبيرة، فتم تحميل مكاتب التدقيق المسؤولية لمشاركتها في طمس الأخطاء والتلاعبات أي عدم التصريح بها أو في تقصيرها عن اكتشافها. ولقد أبدت العديد من الأطراف، سواء المستثمرين والمساهمين وكل من هو معني بنتائج المؤسسة، عن اهتمامهم المتزايد بطريقة عمل مدققي الحسابات وما دورهم ومسؤولياتهم اتجاه مصداقية النتائج المعلنة من المؤسسات (وهو كثير ما يكون ضمن محاور الدراسات والملتقيات في مهن المراجعة والمحاسبة). فالقيمة الحقيقية للتدقيق في السوق لا تكمل في الرأي الذي يبديه المدقق بحد ذاته وإنما في العمل الذي يقوم به أي مراحل وإجراءات الفحص الأساسية لضمان الجودة قبل وأثناء وبعد عملية التدقيق. وهنا يظهر جليا دور العلاقة بين المدقق وإدارة الشركة التي ستسطر حدود العمل: فهل المعلومات معروضة بكل شفافية؟ وهل الحصول عليها غير محدود وبدون عراقيل؟ هل يتم الحرص على إستقلالية وموضوعية المدقق والمحافظة عليها؟ الخ.³²⁹

** وهو ما تحاول الهيئات الدولية للمراجعة التقليل منه بإصدار معايير المراجعة التي تتركز عليها معظم الحكومات في وضع دليل لأخلاقيات مهنة المدقق في كل بلد.

³²⁸ علي حسين الدوغجي: فاعلية التدقيق الداخلي والخارجي في دعم حوكمة الشركات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 15، الإصدار 54، الصفحات 334-354.

³²⁹ THESBERG AXEL, FCA : *Qualité de l'audit et information financière - Quel est le rôle du comité d'audit?*, Journal Director, l'Institut des administrateurs de sociétés, Issue Numéro 159, Janvier 2012, p 23-25.

وعموما فإن التدقيق يحتاج إلى اتباع مسار منهجي في تنفيذ الفحوص بدأ بفهم جيد لطبيعة عمل المؤسسة: ماهو تنظيمها؟ منتجاتها؟ طرق البيع والتخزين فيها؟ تصميم أنظمة المعلومات؟ الخ، فكلما تعرفنا على المؤسسة أكثر كلما كان برمجة تدخلات المدقق أكثر توافقا وفعالية. فالمدقق ينتقل من أساسيات سير الوظائف داخل المؤسسة إلى تخطيط شامل لنظام المراقبة الداخلية ومنه الاختبارات التفصيلية. وبطريقة عكسية يبدأ المدقق من المحاسبة الكلية والمفصلة لينتقي بعد ذلك حسب المخاطر العينات لفحصها واستخراج الأدلة والوثائق التبريرية الملائمة للعمليات التي تشملها العينة.

إن هذا العمل ليس فردي وإنما يشمل في الغالب جنود من المساعدين والمتربصين الذين ينتقلون إلى المصانع والمخازن للجرد المادي والفحص الميداني لأصول المؤسسة. فالتدقيق يعتمد على مبدأ المصادقة والتأكيد من أعلى إلى أسفل والعكس، كما يعتمد على الدليل العكسي بمعنى أن المعلومة المقدمة من المؤسسة صحيحة حتى يجد المدقق ما يثبت العكس، فتأتي بعدها مرحلة التفاوض والإقناع لتصحيح الخطأ أو السهو أو حتى سوء الفهم للمعايير المحاسبية. وقد أشرنا سابقا على أهمية الاستقلالية في إداء المدقق بالأخطاء المكتشفة واعتباره طرف قوي يحمي مصالح ذوي الحقوق وقوة المفاوضة لديه تعتمد على درجة استقلاليته. وننبه أن الكثير من تقارير المدققين لا تحوي على تحفظات وهذا لا يعني عدم وجود اختلال أو أخطاء وإنما يعني غالبا أنه تم إقناع المدقق للإدارة على ضرورة تصحيحها وتحسين بذلك جودة وشفافية الإفصاح عن نتائج المؤسسة.³³⁰

كما نشير إلى مستجدات التكنولوجيا التي تزيد الفحص صعوبة تحتاج إلى تطوير مستمر للكفاءات فخبرة المدقق وحدها لا تكفي في الحد من التلاعبات المحاسبية. فمهمة المدقق ليست سهلة في ظل كبر وتشعب وتشابك أنشطة الشركات والتطور المستمر في أساليب الإنتاج والتسويق والتمويل، حيث أنها لم تعد قاصرة على أساليب التدقيق المستندي التقليدية والاطلاع على الدفاتر والقيود المحاسبية، إنما أصبحت موضوعات مثل أساليب تصوير القوائم المالية والإفصاحات المختلفة المطلوبة بالمعايير المحاسبية والالتزامات غير المقيدة بالدفاتر (خارج الميزانية) في دائرة الاهتمام أكثر فأكثر للمدقق.

وعموما سنلخص بعض الإجراءات الواجب اتباعها من المدقق لفحص القوائم المالية وهي تعكس معايير العمل الميداني للمراجعة، المستمدة من معايير التدقيق الدولي التي تنص على ما يجب عمله من المدقق للتأكد من سلامة ومصادقية القوائم المالية للشركات:

- ◀ التخطيط لعملية التدقيق للتخفيف من مخاطره كما أنه يضمن العناية المناسبة وتحديد أولي للمشاكل المحتملة مع توزيع الأعمال على فرق التدقيق لضمان التنسيق أكثر.
- ◀ توثيق وتدوين جميع إجراءات الفحص لتوفير أدلة تعزز رأي المدقق.
- ◀ الإلمام بكافة المعلومات عن المؤسسة والتي قد تؤثر على فهم الحالات والممارسات وكذا الاختيارات في إعداد البيانات المحاسبية وعرض النتائج النهائية.
- ◀ تحديد لمخاطر وجود أخطاء جوهرية نتيجة وجود نظام مراقبة داخلي ضعيف أو نتيجة نقص الكفاءات الذي يؤثر مباشرة في جودة المعلومات المنشورة.
- ◀ التأكد من احترام إعداد القوائم المالية والإفصاح عنها القواعد والمعايير المطبقة.
- ◀ لابد من الإشارة في التقرير إلى كل المعاملات التي لم يتحصل المدقق على دليل كافي عنها كما عليه إضافة فقرة توضح عدم وجود دليل على الظرف أو الحدث الذي قد يثير شكاً كبيراً حول قدرة الشركة على الاستمرار.

³³⁰ LAMBERT Carol & CAZES Claude : *Les vrais problèmes de l'audit*, Séminaire Vie des Affaires, École de Paris du management , , Séance du 7 juin 2002. <http://www.ecole.org>.

نتائج البحث:

- يمكن تلخيص ما توصلنا إليه في هذا البحث في النقاط الأساسية التالية:
- ✓ تعتبر المعلومة المالية منتوج محاسبي تعرضه المؤسسة في السوق المالي ومنه فإن تسويقها يحتاج إلى ضمانات لجلب المستثمرين وطمئنة كل الأطراف التي لها مصلحة في المؤسسة، وهو الدور المعتبر الذي يلعبه المدقق الخارجي.
 - ✓ يساعد المدقق سواء كان خارجي من مكاتب التدقيق أو داخل الشركات على تحسين أداء هذه الأخيرة وأساليب الرقابة الداخلية، حيث يقدم للإدارة اقتراحات ينتج عن تنفيذها تحسين الفعالية في المراقبة في إطار قانوني وتخفيض إمكانيات التحريف أو تلاعب، كما ينتج عن تنفيذ إجراءات التدقيق أن يعمل كل أفراد المنشأة والعاملين بها على نحو أفضل وتخفيض فرص ارتكابهم للغش والممارسات الخاطئة.
 - ✓ لقد ثبت أن التدقيق له دوافع تقليدية كالمحاسبية والقانونية وأخرى حديثة كتحسين حوكمة الشركات وتعزيز نظام المراقبة وعمل لجان التدقيق فيها.
 - ✓ إن دور المدقق هو التأكد من التطبيق السليم للقوانين والقواعد المعتمدة فقط، فلا مجال لتكليفه أكثر من ذلك. بمعنى أن المستثمر الذي يبحث عن شرعية ومصداقية النتائج المعروضة للمؤسسات يجد المدقق الخارجي يخدمه وبدرجة كبيرة من الثقة. ونقول لمن يريد أكثر: كاختيار أفضل الطرق أو تحسين القرار المالي فإن هذا ليس من مسؤوليات المدقق ولا من مهامه فهو ليس مستشار. وهذا ما عمدت قوانين الحوكمة الجديدة التأكيد عليه (استقلالية التدقيق للمصادقة عن أعمال الاستشارة وغيرها)
 - ✓ أما عن إدارة الأرباح وممارسات المحاسبة الإبداعية فمن يقوم بها من المحاسبين يكون على مستوى عال من الحرفية والابتكار، لذا فمن الضروري أن يقابله من الطرف الآخر مدققين على نفس المستوى، ان لم يكن أعلى، من أجل كشف الممارسات الخاطئة والحد منها للوصول الى توفير ضمان معقول بخلو التقارير المالية من أي انحرافات أو تلاعبات.
 - ✓ لقد أكدنا أن جودة التدقيق تركز على عنصرين: الكفاءة للكشف عن العمليات غير العادية؛ وكذا الاستقلالية لضمان حرية الإدلاء بتلك العمليات ومناقشة تصحيحها بفعالية مع إدارة المؤسسة.
 - ✓ وأخيرا فإن المدقق يعتمد على معايير المراجعة الدولية، التي استمدت منها معظم أحكام التدقيق للكثير من الدول بما فيهم الجزائر. وهذا يعني أن المدققين يحكمهم إطار معياري قانوني، لحمايتهم من كل الضغوط أو التشويه لطبيعة أعمالهم (التدقيق).

التوصيات المقترحة:

وندرج في بحثنا التوصيات التالية:

- ◀ إصدار الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة دليل واضح يشرح كيفية تطبيق معايير التدقيق الدولية للعمل الميداني والقابلة للعديد من التفسيرات مع متابعة التزام مكاتب التدقيق بها من خلال برنامج مراقبة الجودة.
- ◀ وجود مراكز تعليمية متخصصة ودورات مهنية لتدريب المدققين في مجال القانوني والمحاسبي وكيفية المشاركة في حوكمة سليمة للمؤسسات، ومن خلالها تتجدد المعارف وتنشط فيها الملتقيات حيث يلتقي المهنيين لتبادل الخبرات والاهتمامات.
- ◀ إعادة النظر في صياغة نموذج تقرير مراجعة القوائم المالية لكي تعكس بشكل أكثر تفصيلا طبيعة مهمة المدقق والحدود الطبيعية لهذه المهمة.

- ◀ ضرورة أن يولي المدققين الاهتمام الكافي لمكونات القوائم المالية لحصر كافة الممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها.
- ◀ ضرورة قيام الهيئات المحلية للمحاسبة والتدقيق بتوعية محافظي الحسابات بمخاطر إدارة الأرباح وكذا مسؤوليات المدقق في كشفها، مع اقتراح حلول للحد منها من خلال تجارب دول وشركات ومكاتب تدقيق رائدة في هذا المجال.

الخاتمة

في سياق العديد من الفضائح المالية التي أهدقت بمصدقية وظيفية التدقيق، اتجهت العديد من الدراسات في السنوات العشر الماضية إلى تأسيس علاقة إيجابية بين جودة التدقيق ونوعية التقارير المالية. ورغم إصدار معايير جديدة للمحاسبة ترفع من نوعية الإفصاح، إلا أن هذه المعايير ما تزال تعطي إدارة الشركة مرونة واسعة في اختيار الطرق والبدائل. والتي قد تستغل من قبل المديرين لتحقيق أغراض شخصية وهذا ما أدى إلى نشوء ما يسمى بظاهرة إدارة الأرباح.

غير أنه من جهة أخرى، فإن أهداف المحاسبة قد تعدت مجالي القياس المحاسبي وتقديم المعلومات المالية، إلى خدمة المجتمع والمحافظة على سلامة ثرواته، وتوفير البيئة المناسبة لممارسة النشاط الاقتصادي من خلال تبني المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة وانسجامها مع متطلبات الإفصاح والشفافية، ومكافحة الفساد المالي والإداري. وبناء على هذا، فإن المستثمرين يولون اهتمام إضافي لكيفية عرض النتائج المحاسبية والإفصاح عنها، كما تحتاج كل الأطراف ذات مصلحة إلى توفير ضمان شرعية ومصدقية هذا الإفصاح وهو الدور الأساسي الذي يجب أن يلعبه المدقق الخارجي. وإذا كانت معايير المحاسبة الدولية تطورت ورفعت من مستوى وشروط هذا الإفصاح فإن عملية التدقيق أصبحت أكثر تعقيدا وأهمية لتعدد المعلومات المدلى بها في إطار المعايير الجديدة.

وفي الأخير نضيف إحدى نتائج لدراسة سابقة تلفت الانتباه إلى أهمية إصدار قوانين تحسن من أخلاقيات ممثلي المعلومة المالية، لأن التلاعب والاحتيال في أعمال الشركات يؤثر سلباً على جميع المتعاملين معها، وسيحتاج المستثمرون لوقت طويل لاستعادة الثقة في تلك الشركات. والحل يكمن في تطبيق القوانين وتحسين أخلاقيات مطبقي هذه القوانين سواء كانوا من أفراد حوكمة المؤسسة أو مدققي الحسابات. وبالتالي هناك ضرورة ملحة في الوقت الحاضر لإعادة النظر في سلوك وأخلاقيات الإدارة والمدققين. وقد خلصت إحدى الدراسات³³¹ إلى أنه لم تكن المشكلة الرئيسية في انهيار الشركات العالمية تتعلق بوجود قصور بمعايير المحاسبة أو معايير التدقيق، بل انحصرت في تدني أخلاقيات المهنيين!

قائمة المراجع:

- 1- **DJONGOUÉ Guy**, *Fiabilite de l'information comptable et gouvernance d'entreprise*, colloque international: la gouvernance : quelles pratiques promouvoir pour le developpement economique de l'afrique , novembre 2007 - université catholique de lille - france.
- 2- **MARD Yves**, *Vers une information comptable plus transparente* : l'apport des recherches portant sur la gestion des résultats comptables, Comptabilité et Connaissances, France , 2005.

³³¹ دهمش، نعيم، وأبو زر، عفاف، ، الحاكمة المؤسسية وعلاقتها بالتدقيق ومهنة المحاسبة، المؤتمر العلمي المهني الخامس لجمعية مدققي الحسابات القانونيين الاردنيين، عمان، 24 - 25 أيلول 2003 .
شوقي عبد العزيز الحفناوي :حوكمة الشركات و دورها في علاج امراض الفكر و التطبيق المحاسبي، مقال منشور في مجلة المحاسب لجمعية المحاسبين و المراجعين المصرية، العدد 30 ، أكتوبر 2007 ، ص. 26 .

3- الدراسات السابقة تم عرضها بالتفصيل في المذكرة التالية: **بوسنة حمزة**: دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة ماجستير، مالية ومحاسبة معمقة، جامعة فرحات عباس، 2012.

4- **CAPPELLETTI Laurent** : L'audit et le contrôle au centre de l'éthique d'entreprise, économie et management n° 123 i avril 2007.

5- **الخشاوي علي محمود و الدوسري محسن ناصر**: المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، 2008.

6- **التميمي ناظم شعلان جبار و شاكر صلاح صاحب**: دور مراقب الحسابات في تعزيز الإفصاح بالتقارير المالية في ظل حوكمة الشركات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد 3 :الإصدار 9 ، السنة 2009 .

7- **غلام محمد حمدان وصبري ماهر مشتفي، وبهاء صبحي عواد**: دور لجان التدقيق في استمرارية الأرباح كدليل على جودتها، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 8، العدد 3، سنة 2012.

8- **DUMONTIER Pascal & AL** : *La qualité de l'audit externe et les mécanismes de gouvernance des entreprises : Une étude empirique menée dans le contexte tunisien*, Association Francophone de Comptabilité Tunis 2006.

9- « *L'A380 obtient sa certification en attendant la première livraison* », *Les Échos*, 12 décembre 2006.

10- **علي حسين الدوغجي**: فاعلية التدقيق الداخلي والخارجي في دعم حوكمة الشركات، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة بغداد، المجلد 15، الإصدار 54.

11- **THESBERG AXEL, FCA** : *Qualité de l'audit et information financière -Quel est le rôle du comité d'audit?*, Journal Director, l'Institut des administrateurs de sociétés, Issue Numéro 159, Janvier 2012.

12- **LAMBERT Carol & CAZES Claude** : *Les vrais problèmes de l'audit*, Séminaire Vie des Affaires, École de Paris du management , , Séance du 7 juin 2002. <http://www.ecole.org>.

13- **دهمش، نعيم، وأبو زر، عفاف** ، الحاكمية المؤسسية وعلاقتها بالتدقيق ومهنة المحاسبة، المؤتمر العلمي المهني الخامس لجمعية مدقي الحسابات القانونيين الاردنيين، عمان، 24 - 25 أيلول 2003 .

14- **شوقي عبد العزيز الحفناوي**: حوكمة الشركات و دورها في علاج امراض الفكر والتطبيق المحاسبي، مقال منشور في مجلة المحاسب لجمعية المحاسبين و المراجعين المصرية، العدد 30 ، اكتوبر 2007 .