التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات وتحسين جودة القوائم المالية

دراسة استطلاعية لآراء عينة من محافظي الحسابات

External audit as a mechanism for corporate governance and improving the quality of financial statements: an exploratory study of the opinions of a sample of auditors

علي سايح جبور*

جامعة الجزائر 3 –الجزائر

b.saiahdjebbour@gmail.com

تاريخ الاستلام:2022/01/06 تاريخ القبول للنشر: 2022/02/15 تاريخ النشر:2022/05/10

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات ومعرفة دوره في تحسين جودة القوائم المالية، وذلك من خلال تحديد مفهوم التدقيق الخارجي وأهميته وأهدافه، وتوضيح ماهية القوائم المالية وخصائص جودتها، وكذلك معرفة دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية من وجهة نظر بعض محافظي الحسابات.

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات له دور في تحسين جودة القوائم المالية من خلال مساهمته في تحسين ملاءمتها وموثوقيتها لاتخاذ القرارات المختلفة من قبل مستخدميها.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، آليات حوكمة الشركات، القوائم المالية، محافظي الحسابات.

تصنيف JEL: G34، M42.

Abstract:

The aim of this study is to highlight the external audit as one of the mechanisms of corporate governance and to know its role in improving the quality of the financial statements, by defining the external audit concept, its importance and objectives, and clarifying the nature of the financial statements and their quality characteristics. As well the role of external audit in improving the quality of financial statements from the point of view of some of certified accountants.

The study concluded that the external audit as one of the mechanisms of corporate governance has a role in improving the quality of the financial statements through its contribution to improving the appropriateness and reliability of decision making by its users.

Keywords: External audit; corporate governance mechanisms; financial statements; certified accountants.

Jel Classification Codes:M42 ،G34.

* المؤلف المراسل.

❖ **مقدمة:**

إن التطور الكبير الذي شهدته المؤسسة عبر الزمن وكذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية وتوسع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها، جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف لها مصالح مباشرة أو غير مباشرة معها، مما أدى إلى تعقد البناء التنظيمي للمؤسسة وانفصال الملكية عن الإدارة من جهة، وزيادة حاجة هذه الأطراف إلى معلومات صادقة لاتخاذ العديد من القرارات من خلال اعتمادها على القوائم المالية التي تصدرها المؤسسة من جهة أخرى.

ونظرا لأهمية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية وأثرها على مختلف القرارات الاقتصادية ونتيجة لتعارض الأهداف بين معدي القوائم المالية ومستخدميها، ظهرت الحاجة إلى ضرورة إيجاد آليات رقابية تساعد على ضمان توليد قوائم مالية تتمتع بالمصداقية والموضوعية اللازمتين للتعبير عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة المعنية.

ومن هذه الوسائل التدقيق الخارجي الذي يعتبر أحد آليات حوكمة الشركات التي تتضمن طرق وإجراءات تمكن من اكتشاف الانحرافات المحتملة الحدوث والتأكد من صحة وسلامة العمليات عن طريق توكيل طرف مستقل عن المؤسسة (المدقق الخارجي) يقوم بمراقبة تصرفات الإدارة ويمنح الضمان لمختلف مستخدمي القوائم المالية، وذلك بواسطة التقرير الذي يقوم بإعداده والمتضمن لرأيه الفني المحايد حول صدق وعدالة هذه القوائم، والذي لا يتحقق إلا من خلال احتواء هذه القوائم على معلومات محاسبية ذات جودة كافية لاتخاذ مختلف القرارات.

وعلى ضوء ما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة على النحو التالي:

ما هو دور التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم الماليةمن وجهة نظر محافظي الحسابات؟

1. أهمية الدراسة:

إن تمتع القوائم المالية بالجودة في تعبيرها العادل عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة يتطلب فرض أدوات رقابية على عمل النظام المحاسبي، وهذا ما توفره آليات حوكمة الشركات (التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، لجنة التدقيق، مجلس الإدارة)، غير أن التدقيق الخارجي يمثل ضمانا أكبر حول جودة وصدق مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسة نتيجة للرأي الذي يقدمه (رأي فني محايد ومستقل) حول صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها المؤسسة من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده المدقق والمرفق بالقوائم المالية.

لذلك تكمن أهمية الدراسة في إبراز الدور الذي يمكن أن يؤديه التدقيق الخارجي باعتباره أحد آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية من وجهة نظر محافظي الحسابات.

2.1. أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة لتحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

- ❖ تحديد مفهوم التدقيق الخارجي وأهميته وأهدافه؛
- ❖ التعرف على ماهية القوائم المالية وخصائص جودتها؛
- ❖ توضيح دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية؛
- ❖ معرفة وجهة نظر محافظي الحسابات حول مدى مساهمة التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية.

3.1. فرضية الدراسة: للإجابة على مشكلة الدراسة تمت صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

- ❖ يساهم التدقيق الخارجي باعتباره أحد آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية.

❖ **عموميات حول التدقيق الخارجي:**

يعتبر التدقيق الخارجي الوسيلة التي يمكن من خلالها الحصول على الأدلة والبراهين الدالة على الأحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة بإتباع أسلوب منهجي واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد حول صدق وعدالة القوائم المالية في إظهار المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، مما يضفي الثقة في المعلومات الواردة فيها حتى يتمكن مستخدميها من اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالمؤسسة.

2. 1. مفهوم التدقيق الخارجي:

لقد تعددت تعاريف التدقيق الخارجي بتعدد وجهات نظر مقدميها، حيث عرفته منظمة العمل الفرنسي بأنه: "مسعى أو طريقة (منهجية) مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم". (الطواهر و صديقي، 2006، صفحة 9)

وعرفته جمعية المحاسبة الأمريكية على أنه: "عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق".(السيد، 2008، صفحة 29)

كذلك عرفه التنظيم الفرنسي للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بأنه: "اختبار يقوم به محترف ذو كفاءة واستقلالية بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية القوائم المالية للمؤسسة". (Conseil, 1991, p. 28).

وعرفته جمعية المحاسبة الأمريكية بأنه: "عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة، وتبليغ الأطراف المعنية بالنتائج". (الصبان و الفيومي، 1990، صفحة 18)

وهناك من يعرف التدقيق الخارجي على أنه: "عملية الفحص الحيادي المستقل، والتي تتم وفقا لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المدقق، والتي تنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مراجع حيادي".(Porter, 2008, p. 19)

كذلك يعرف بأنه: "فحص الدفاتر والمستندات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة أيا كان مجال نشاطها أوشكلها القانوني والتحقق من التزام إدارتها والعاملين بها بالنظم واللوائح والقوانين المنظمة لنشاط المؤسسة بما يمكن المدقق الخارجي من أن يبدي رأيا موضوعيا في مدى تعبير القوائم المالية عن المركز المالي للمؤسسة ونتيجة أعمالها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها". (الجمال، 2014، صفحة 62)

في حين عرفه آخرون على أنه: "رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانونا للمصادقة على دقة وصدق القوائم المالية والمستندات السنوية للمؤسسة مثل الجرد، جدول حسابات النتائج، الميزانية".(Belaiboud, 2005, p. 4)

وعلى ضوء ما سبق يمكن استخلاص ما يلي:

- ❖ عملية التدقيق عملية منظمة، وبالتالي فهي قائمة على مخطط مسبق؛
- ❖ يشترط في عملية التدقيق جمع أدلة وقرائن إثبات، يبني المدقق رأيه من خلالها حول عدالة القوائم المالية من عدمه؛
- ❖ أن يلتزم المدقق بالحياد في جمعه للأدلة، أي أن تتم بصفة موضوعية بعيدة عن كل تحيز؛
- ❖ أن تتعدى عملية فحص المعلومات المقدمة في القوائم إلى فحص النظام المحاسبي، والذي يعتبر مصدر لهذه المعلومات؛

- إيصال المدقق لتقرير يتضمن رأيه حول مصداقية القوائم المالية لصالح الأطراف المطالبة له.

2.2 . أهمية التدقيق الخارجي:

إن أهمية التدقيق الخارجي تتمثل في كونه وسيلة تخدم جهات كبيرة ذات مصلحة مع المؤسسة سواء كانت أطراف داخلية أوخارجية، إذ تعتمد إلى حد كبير على المعلومات المحاسبية لاتخاذ قرارات ورسم خطط مستقبلية ومن بين المستفيدين من التدقيق الخارجي نجد: (الخطيب و الرفاعي، 1998، صفحة 11)

- **إدارة المؤسسة:** إن إدارة المؤسسة عند قيامها بالتخطيط تعتمد بدرجة كبيرة على معلومات صحيحة ودقيقة، وهذا لتحقيق أهدافها المسطرة، ولا يمكن الوثوق في المعلومات بصفة مطلقة إلا إذا كانت معتمدة ومصادق عليها من طرف شخص محايد، وذلك بإعطاء رأي محايد حول صدق القوائم المالية التي تساعد على اتخاذ القرارات المالية بكل دقة وموضوعية.
- **المساهمين:** التدقيق يمكنهم من الوقوف على ممتلكاتهم، وضمان استخدام الموارد المتاحة استخداما أمثلا وبكفاءة عالية، فالمدقق يقوم بإعداد التقرير بعد القيام بفحص دقيق للحسابات وأنظمة الرقابة الداخلية ويقدمه للجمعية العامة للمساهمين، حيث يتضمن هذا التقرير رأيا سليما حول القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة ونتائج الدورة المالية، فالتدقيق الخارجي يساعد المساهمين في الإطلاع على كل ما يجري داخل المؤسسة.
- **المستثمرون الحاليون والمحتملون:** وتتمثل احتياجات هذه الفئة في كل ما يتعلق بمستويات أرباح المؤسسة المستثمر بها إضافة إلى سعر أسهمها وتغيره ومقارنتها بأسهم المؤسسات الأخرى، وحجم توزيعات الأرباح الحالية والمستقبلية، وأية معلومات أخرى تساعد المستثمرين في تقييم كفاءة المؤسسة وأداءها وسيولتها.
- **الدائنين والموردين:** يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق للتأكد من صحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام وكذا درجة السيولة لدى المؤسسة مما يضمن لهم تحصيلهم لحقوقهم لدى المؤسسة.
- **الزبائن:** اهتمام هذه الشريحة بالمعلومات ينحصر بمعرفة استمرارية المؤسسة، وخاصة عند ارتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمحور رئيسي وأساسي للبضاعة أو المواد الأولية.
- **العاملين:** هم والمجموعات المماثلة لهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع مكافآتهم ومنح التقاعد وتوفير فرص العمل.
- **البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى:** بغرض توسيع نشاطاتها أو مواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية، وتعود في ذلك إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها المركز المالي للمؤسسة.
- **الجهات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على البيانات التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، وهذه جميعها تعتمد على بيانات واقعية وسليمة.

2. 3. أهداف التدقيق الخارجي:

تعددت أهداف التدقيق الخارجي بتعدد الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، ويمكن توضيح هذه الأهداف في ما يلي:(بوتين، 2003، صفحة 32)

- **الوجود والتحقق:**يسعى مدقق الحسابات في المؤسسة إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع العناصر الواردة في القوائم المالية الختامية موجودة فعلا، حيث أن المعلومات الناتجة من نظام المعلومات المحاسبية تقرر مثلا بالنسبة إلى المخزون السلعي مبلغ عند تاريخ معين وكمية معينة، فيسعى المدقق إلى التحقق من هذه المعلومات من خلال الجرد الفعلي والمادي للمحزونات.
- **الملكية والمديونية:** يعمل التدقيق في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة والخصوم التزاما عليها، فالوحدات المتواجدة في المحزونات أو الحقوق هي حق شرعي لها والديون هي مستحقة فعلا لأطراف أخرى، فالتدقيق بذلك يعمل على التأكد من صدق وحقيقة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المولد لها والتي تقدم إلى أطراف عدة سواء داخلية أو خارجية.
- **الشمولية أوالكمال:** بما أن الشمولية هي من بين أهم الخصائص الواجب توفرها في المعلومة، أي من الضروري أن يولد نظام المعلومات معلومة محاسبية معبرة وشاملة على كل الأحداث التي تمت، من خلال احتواء هذه المعلومة المقدمة على العمليات والمركبات الأساسية التي تمد بصلة إلى الحدث.وبغية الوصول إلى الشمولية ينبغي التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات من جهة، ومن جهة أخرى العمل على تجهيز هذه البيانات بشكل يسمح من توفير معلومات شاملة ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.
- **التقييم والتخصيص:** يهدف التدقيق من خلال هذا البند إلى ضرورة تقييم الأحداث وفقا للطرق المحاسبية المعمول بها، كطرق اهتلاك الاستثمار وتقييم المحزونات ثم تخصيص هذه العملية في الحسابات المعنية، وبانسجام مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما.
- **العرض والإفصاح:** تسعى الأطراف الطالبة للمعلومة المحاسبية إلى الحصول على معلومات ذات مصداقية ومعبرة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال إفصاح هذه الأخيرة عن مخرجات نظام المعلومات المحاسبية، والمتمثلة في المعلومات التي أعدت وفقا للمعايير والممارسة المهنية، وتم تجهيزها بشكل سليم يتماشى والمبادئ المحاسبية.
- **إبداء رأي فني محايد:** يسعى المدقق من خلال عملية التدقيق إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، وتوضيح هذا الرأي في التقرير الذي يقدمه للجهة التي كلفته بإجراء عملية التدقيق.

3.جودة القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية المخرجات النهائية للنظام المحاسبي وهي تمثل حلقة وصل بين المؤسسة وأصحاب المصالح عامة والمستثمرين خاصة، ويتمثل الهدف الرئيسي للقوائم المالية في توفير معلومات عن المركز المالي للمؤسسة وعن نتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية من خلال عرض هيكلي للمركز المالي للمؤسسة وأداءها خلال فترة مالية محددة، ويفترض في هذه المعلومات أن تكون ملائمة وموثوقة حتى تفي باحتياجات مستخدميها.

1.3.مفهوم القوائم المالية:

تعرف القوائم المالية بأنها: "وسيلة لنقل صورة مجمعة عن المركز المالي ومركز الربحية في المؤسسة لكل من يهمه أمر المؤسسة سواء كان داخل المؤسسة أو خارجها". (نور، 2007، صفحة 43)

وتعرف كذلك بأنها: "الناتج النهائي والأساسي للعمل المحاسبي في أي مؤسسة، وهي تنشأ نتيجة إجراء مجموعة من المعالجات المحاسبية على البيانات التي ترتبط بالأحداث والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة لغرض تقديمها بصورة إجمالية وملخصة إلى كافة الجهات التي يمكن أن تستفيد منها في اتخاذ القرارات المختلفة".(السيد س.، 2012، صفحة 191)

في حين عرفها آخرون بأنها: "مجموعة متكاملة من الحسابات تتضمن الميزانية، قائمة الدخل، قائمة تدفقات الخزينة، قائمة التغيرات في الأموال الخاصة وكذلك الملاحق، والهدف من هذه القوائم هو تقديم المعلومات عن الوضعية والأداء المالي من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية".(Barenton, 2006, p. 2061)

وعلى ضوء ما سبق يمكن القول أن القوائم المالية تمثل الحصيلة النهائية للنظام المحاسبي التي يتم من خلالها عرض الوضعية المالية للمؤسسة ونتيجة نشاطها وكذا تدفقاتها النقدية خلال سنة مالية معينة حتى تتمكن مختلف الأطراف المهتمة بالمؤسسة من اتخاذ قراراتها المختلفة.

2.3. أهداف القوائم المالية:

حدد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) مجموعة من الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقها والتي تتمثل في:

- تزويد المستثمرين الحاليين والمحتملين، والدائنين والأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية بالمعلومات اللازمة لمساعدتهم على اتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية وغيرها من القرارات الاقتصادية؛
- توفير معلومات تفيد المستثمرين والدائنين وغيرهم في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية من استثماراتهم في المؤسسة وتوقيت تلك التدفقات ودرجة المخاطرة المحيطة بها؛
- توفير معلومات عن الموارد الاقتصادية للمؤسسة والالتزامات المرتبطة بهذه الموارد، والتغيرات التي طرأت على هذه الموارد والالتزامات؛
- تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المفيدة لأغراض التنبؤ، والمقارنة، وتقييم القوة الإيرادية للمؤسسة.

3.3.أنواع القوائم المالية:

تتمثل القوائم المالية وفقا لما جاء في معيار المحاسبة الدولي رقم (1) في: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، وكذلك الملاحق والملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.

- **قائمة المركز المالي:** تعرف كذلك بالميزانية العمومية وهي مرآة عاكسة للوضع المالي للمؤسسة توفر معلومات مفيدة عن مدى قوة المركز المالي للمؤسسة، فتبين لهذه الأخيرة مالديها من ممتلكات أو موجودات وما عليها من التزامات سواء من قبل الملاك أو اتجاه الغير، كما تظهر أثر نتيجة العمليات من ربح أوخسارة خلال الفترة المحاسبية على عناصر الأصول والالتزامات وحقوق الملكية.(مطر، 2007، صفحة 169)
- **قائمة الدخل:**عبارة عن تقرير يبين نتيجة الأعمال ويتضمن عناصر الإيرادات وعناصر المصروفات، حيث أن تفاضلهما يحدد الربح أو الخسارة عن فترة محاسبية معينة، وتمثل الإيرادات تدفقات داخلة نتيجة بيع السلع والخدمات بينما تمثل المصروفات الموارد المستخدمة أو المدفوعة من قبل المؤسسة بهدف الحصول على الإيرادات.(الدليمي، 2005، صفحة 27)
- **قائمة التدفقات النقدية:**هي تقرير مالي يهدف لتقديم المعلومات المتعلقة بالنقدية المقبوضة للمؤسسة والمدفوعة من المؤسسة خلال الفترة، ولتحقيق هذا الهدف فإن هذا التقرير يعكس تغيرات النقدية الناجمة عن العمليات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.(حفناوي، 2000، صفحة 91)
- **قائمة التغيرات في حقوق الملكية:** توضح هذه القائمة رأس مال مالكي المؤسسة في بداية السنة والتغيرات التي طرأت عليه خلال السنة وما أصبح عليه في نهاية السنة.(حنان و نزار فليح ، 2012، صفحة 19)

❖ **الملاحق والملاحظات:** تعتبر الملاحق جزء لا يتجزأ من القوائم المالية، وهي عبارة عن جداول تلخيص متضمنة معلومات ضرورية توضيحية عن العمليات والأحداث المالية الخاصة بالمؤسسة، حيث تساعد هذه المعلومات على تفسير ما تحتويه القوائم المالية.

4.3. خصائص جودة القوائم المالية:

لكي تحقق القوائم المالية الأهداف المرجوة منها، والتي تتمحور حول غرض أساسي هو منفعة المستخدم لابد أن تتصف المعلومات التي تحتويها هذه القوائم بمجموعة من الخصائص النوعية التي يهدف تحديدها إلى استخدامها كمؤشر لتقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية. (محمد و السيوطي، 2008، صفحة 330)

وتعرف جودة القوائم المالية بأنها: "تلك الخصائص الرئيسية التي تجعل من المعلومات المحاسبية التي توفرها القوائم المالية سلعة مرغوب بها من قبل كافة الأطراف التي تستخدم تلك المعلومات، وتهدف إلى مساعدة الإدارة في إعداد القوائم المالية والإفصاح عن مكوناتها بطريقة تحقق رغبات مستخدمي تلك القوائم".

وقد قام مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بإصدار قائمة المفاهيم رقم (2) في سنة 1980 بعنوان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (Qualitative Characteristic of Information Accounting) أوضح من خلالها مجموعة من الخصائص الرئيسية والثانوية للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية وهي:

❖ **الخصائص الرئيسية:** إن تحقيق المعلومات الواردة في القوائم المالية لأهدافها يتطلب توافر خاصيتين أساسيتين هما: خاصية الملاءمة، وخاصية المصداقية أو الموثوقية، وإذا فقدت المعلومات المحاسبية أيا من هاتين الخاصيتين الأساسيتين فلن تكون مفيدة لمستخدميها الذين يعتمدون عليها بشكل أساسي في اتخاذ قراراتهم المختلفة.

- **الملاءمة:** يجب أن تكون المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية ملائمة ومناسبة لاستخدامات متخذ القرار، ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال معرفة مدى استفادة متخذ القرار من المعلومات المحاسبية عندما تساهم تلك المعلومات في تقليل البدائل المتاحة أمامه والمساهمة في تحديد البديل الأمثل الذي يمثل القرار المتخذ. ويمكن تحقيق خاصية الملاءمة من خلال الآتي:

– **التوقيت الزمني المناسب:** أي وصول المعلومات المعدة إلى مستخدميها في الوقت المناسب، إذ أنه كلما زادت سرعة توصيل المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها كان الاحتمال كبيرا في التأثير على قراراتهم المتنوعة، وكلما زاد التأخير في توصيل المعلومات كانت الثقة أكبر بأن المعلومات لا تعتبر ملائمة.

– **القيمة التنبؤية:** يتخذ المديرون قراراتهم في ظل المنافسة وعدم التأكد وفي إطار البيئة المحيطة مما يستوجب توفير معلومات محاسبية تساهم في مساعدتهم على التنبؤ الصادق وتقليل درجة المخاطرة كما تساهم المعلومات التنبؤية في إعداد الخطط ورسم السياسات المستقبلية.

– **التغذية الارتدادية (العكسية):** ويقصد بها أن المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي يجب أن ترتد مرة أخرى إلى النظام للتحقق من صحة التنبؤات وإجراء المقارنات بين التنفيذ الفعلي والخطط المرسومة لاتخاذ القرارات التصحيحية بشأن الانحرافات وتصحيحها.

- **المصداقية (الموثوقية):** لكي تكون المعلومات التي تحتويها القوائم المالية مفيدة لمستخدميها فإنه يجب أن تكون على قدر كاف ومقبول من الثقة وإمكانية الاعتماد عليها كمقياس للأحداث والعمليات المالية والاقتصادية التي تمثلها، وحتى تكون المعلومات المحاسبية موثوق بها وذات مصداقية جيدة فإنه يجب أن تتوفر فيها الخصائص التالية:

- **الصدق والأمانة في عرض المعلومات المحاسبية:** ويعني أن تكون المعلومات المحاسبية معبرة بصدق وأمانة عن الحقائق والأحداث المالية الممثلة لها وبحيث يتوفر التوافق بين القيم والأرقام المحاسبية وتفاصيلها مع الأحداث الاقتصادية والمالية التي تم قياسها والتقرير حولها.
- **الحياد وعدم التحيز:** ويقصد بها موضوعية المعلومات المحاسبية بحيث تخلو من التحيز وتغليب مصلحة فئة على حساب فئة أخرى مما يزيد من ثقة المستخدم بالمعلومات المحاسبية ودقتها وسلامتها.
- **القابلية للتحقق:**وتكون المعلومات المحاسبية قابلة للتحقق إذا قام عدد من الأشخاص المؤهلين بفحص البيانات أو السجلات وبإتباع طرق قياس متماثلة وتم التوصل إلى نتائج متطابقة إلى حد ما، أي عندما تتفق آراؤهم على القيم الواردة في القوائم المالية.

❖ **الخصائص الثانوية:** تتمثل الخصائص الثانوية للمعلومات الواردة في القوائم المالية في مايلي:

- **القابلية للمقارنة:** يؤدي استخدام السياسات المحاسبية إلى تباين المعلومات المتعلقة بالمؤسسة مما يسبب صعوبة في إجراء المقارنات بين النتائج المالية لفترات محاسبية متتالية، كما يحد من إجراء المقارنات والتحليلات القطاعية. وعرض المعلومات المحاسبية بالشكل الذي يجعلها قابلة للمقارنة سواء مع المعلومات على مستوى القطاع ككل أو على المستوى الداخلي للمؤسسة يحقق قدرا من الدقة أكبر في تقييم الأداء وتحسين التنبؤات وترشيد القرارات الإدارية.
- **الثبات والاتساق:** إن لمبدأ الثبات والاتساق أهمية كبرى في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة حيث يشير إلى ضرورة التزام المؤسسة بتطبيق نفس السياسات المحاسبية في معاملاتها وأنشطتها خلال الدورات المحاسبية المتعاقبة، وتلزم معايير المحاسبة الدولية المؤسسات بضرورة الإفصاح عن أي تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة وبيان الأسباب التي دعت لهذا التغيير والآثار المترتبة عليه.

وتجدر الإشارة إلى أنه ليست كل المعلومات الملائمة أو الموثوق بها تعتبر مفيدة، لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر، كما قد تكون تكلفة الحصول عليها أكبر من العائد المتوقع منها، وبالتالي فإنه يتوجب إخضاع المعلومات إلى نوعين من الاختبار هما:

- **التكلفة (العائد):** وهذا الاختبار قيد رئيسي على إنتاج وتوصيل المعلومات المحاسبية، والقاعدة العامة هي أن المعلومات المحاسبية لا يجب إنتاجها وتوزيعها إلا إذا زادت منفعتها على تكاليفها.
- **الأهمية النسبية:** خاصية يعتمد تطبيقها على اعتبارات كمية ونوعية أو خليط منهما، وتدور الاعتبارات الكمية حول التساؤل ما إذا كان البند كبير لدرجة أنه يؤثر على اتجاه القرار ويحدد مقدار البند بصورة نسبية. أما الاعتبارات النوعية فإنه يمكن القول بصفة عامة أن البند يمكن اعتباره ذو أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنه بصورة محرفة إلى التأثير على متخذ القرار.

5.3.مساهمة التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية:

يشمل التدقيق الخارجي مراجعة النشاط المالي والمحاسبي للمؤسسة من خلال قيام المدقق بفحص القوائم المالية للتأكد من أنها معدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأنها تفي باحتياجات الأطراف المستفيدة منها. وبناء على ذلك يصل المدقق إلى آخر خطوة من عمله وهي كتابة التقرير الذي يبين رأيه حول القوائم المالية المعدة من قبل المؤسسة.

ولأنه لا يمكن تصور مهمة التدقيق الخارجي دون تقرير يكشف عن حكم المدقق في مدى صدق وعدالة القوائم المالية، فإن دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية يتجلى في الأهمية التي يحظى بها تقرير المدقق في كونه قادرا

على تلبية احتياجات مختلف الأطراف المستفيدة منه، وفي كونه أيضا ذو منفعة ولكن هذه المنفعة تتفاوت من مستخدم لآخر، فبالتدقيق الخارجي يعزز المدقق نفعية وقيمة القوائم المالية.

وبالرغم من تعدد أنواع تقارير المدقق الخارجي (التقرير النظيف، التقرير المتحفظ، التقرير السلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي) إلا أن تقرير التدقيق النظيف يعد من أفضل التقارير الأربعة لإبداء الرأي، لأن المدقق يقر في هذا التقرير بأن القوائم المالية تعبر بصدق وعدالة عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة وأنها ذات جودة ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة.

ويمكن تلخيص دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية في مايلي:(أبو نصار و حميدات، 2014، صفحة 250)

- ❖ تحسين قدرة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية على التنبؤ بالنتائج المستقبلية؛
- ❖ توفير المعلومة في حينها لكي تكون مفيدة وملائمة لمن يستخدمها، وبالتالي فهي تساعد على تحسين التوقيت المناسب لتوفير المعلومات المحاسبية؛
- ❖ يساهم التدقيق الخارجي في توفير معلومات محاسبية لها قيمة في مجال التغذية العكسية بما يفيد في التقييم وتصحيح التوقعات السابقة والمستقبلية؛
- ❖ يبحث التدقيق الخارجي عن وجود تطابق بين الأرقام والأوصاف المحاسبية من جهة والموارد والأحداث الناتجة عن هذه الأرقام والأوصاف في القوائم المالية من جهة أخرى، وبالتالي هو يساعد على تحسين دور المعلومات المحاسبية في تحقيق المصداقية والعدالة للأحداث التي وقعت بصورة سليمة؛
- ❖ يحسن التدقيق الخارجي من حيادية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، وذلك عن طريق التقارير التي يعدها المدقق والتي توصف بأنها خالية من التحيز، الأمر الذي يزيد من ثقة المستخدمين في هذه القوائم؛
- ❖ يعمل التدقيق الخارجي على تحسين طرق القياس المتبعة من قبل المؤسسة وجعلها قابلة للتحقق.

4. تحليل نتائج الدراسة الميدانية

من أجل معرفة دور التدقيق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية باعتباره أحد آليات حوكمة الشركات تم تصميم استمارة استبيان وتوزيعها على عينة من محافظي الحسابات، وبعدها تم تحليل البيانات المتحصل عليها من إجاباتهم واستخلاص النتائج.

1.4.منهجية الدراسة:

- ❖ **أداة الدراسة:** تتمثل أداة الدراسة في استمارة استبيان تتكون من جزأين:
  - **الجزء الأول:** يتعلق بمعلومات عامة عن المستجوبين.
  - **الجزء الثاني:** خصص لتحديد دور التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية.
- ❖ **عينة الدراسة:** تتكون عينة الدراسة من محافظي الحسابات الذين تم اختيارهم عن طريق الصدفة (عشوائيا) من خلال التواصل المباشر معهم في مكاتبهم، حيث تم توزيع 50 استمارة استبيان عليهم. وكانت نسبة الاستجابة 84% تمثل 42 استمارة صالحة للتحليل تمت الإجابة عليها من قبل أفراد مؤهلين حاملين لشهادات جامعية ولهم خبرة في مجال التدقيق.

- **منهج الدراسة:** لتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لوصف وتحليل البيانات المتحصل عليها من استمارات الاستبيان المسترجعة والصالحة للتحليل واستخلاص النتائج.
- **الأساليب الإحصائية المستخدمة:** لتحليل بيانات الدراسة تم الاعتماد على برنامج SPSS مستخدمين الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، اختبار (T) للعينة الواحدة.

2.4.تحليل البيانات:

استهدف الجزء الثاني من استمارة الاستبيان معرفة وجهة نظر بعض محافظي الحسابات حول ما إذا كان للتدقيق الخارجي دور في تحسين جودة القوائم المالية باعتباره أحد آليات حوكمة الشركات. والجدول التالي يبين ذلك:

جدول 1: آراء عينة الدراسة حول دور التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
يساهم التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات في تحسين القيمة التنبؤية للقوائم المالية وتخفيض حالة عدم التأكد.	3,87	0,526	موافق
يساعد التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات على توفير القوائم المالية في الوقت المناسب.	3,695	0,741	موافق
يساهم التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات في تحسين دور القوائم المالية في تقييم مدى صحة التوقعات السابقة.	3,87	0,747	موافق
المحور الأول: مساهمة التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات في تحسين ملاءمة القوائم المالية.	**3,811**	**0,482**	**موافق**
يساعد التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات على تحسين دور القوائم المالية في التعبير بصدق عن الأحداث التي وقعت بصورة سليمة.	4,145	0,639	موافق
يساعد التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات على تحسين حيادية القوائم المالية.	4,13	0,687	موافق
يساعد التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات على تحسين طرق القياس المتبعة وجعلها قابلة للتحقق.	4,04	0,777	موافق
المحور الثاني: مساهمة التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات في تحسين موثوقية القوائم المالية.	**4,105**	**0,574**	**موافق**

المصدر: من إعداد الباحث.

نلاحظ من خلال نتائج الجدول أعلاه أن أفراد عينة الدراسة متفقون على أن:

- التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات له دور في تحسين ملاءمة القوائم المالية لأن الوسط الحسابي لهذا المحور بلغ (3,811)، والانحراف المعياري له قدر بـ (0,482). وما يؤيد ذلك هو اتفاق أفراد عينة الدراسة على أن التدقيق الخارجي يساعد على تحسين القيمة التنبؤية للقوائم المالية، وكذلك توفيرها في الوقت المناسب، إضافة إلى تحسين دورها في تقييم مدى صحة التوقعات السابقة، حيث بلغ الوسط الحسابي لها (3,87) و(3,695) و(3,87) والانحراف المعياري (0,526) و(0,741) و(0,747) على التوالي.
- التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات له دور في تحسين موثوقية القوائم المالية، حيث بلغ الوسط الحسابي والانحراف المعياري لهذا المحور (4,105) و(0,574) على التوالي. ويتحقق ذلك من خلال مساهمة التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات في تحسين دور القوائم المالية في التعبير بصدق عن الأحداث التي وقعت بصورة سليمة، وكذلك

تحسين حيادية القوائم المالية، إضافة إلى تحسين طرق القياس المتبعة وجعلها قابلة للتحقق. حيث بلغ الوسط الحسابي لهذه العبارات (4,145)، (4,13) و (4,04) على التوالي.

3.4.إختبار صحة الفرضيات:

تنص الفرضية الرئيسية للدراسة على مايلي:

- **H_0:** لا يساهم التدقيق الخارجي باعتباره أحد آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية.
- **H_1:** يساهم التدقيق الخارجي باعتباره أحد آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية.

ولاختبار صحتها وصحة الفرضيات الفرعية لها تم استخدام اختبار(T) للعينة الواحدة (One Sample T-Test)، وذلك بمقارنة الوسط الحسابي لكل محور مع الوسط الفرضي (3) عند مستوى معنوية 5% (α=0.05). والجدول التالي يبين نتائج اختبار الفرضيات الفرعية والفرضية الرئيسية للدراسة.

جدول 2: نتائج اختبار (T) لفرضيات الدراسة

البيـــــان	الوسط الحسابي	مستوى الدلالة
مساهمة التدقيق الخارجي باعتباره أحد آليات حوكمة الشركات في تحسين ملاءمة القوائم المالية.	3,811	0,000
مساهمة التدقيق الخارجي باعتباره أحد آليات حوكمة الشركات في تحسين موثوقية القوائم المالية.	4,105	0,000
مساهمة التدقيق الخارجي باعتباره أحد آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية.	**3,958**	**0,000**

المصدر: من إعداد الباحث.

يتضح من خلال النتائج المعروضة في الجدول أعلاه أن قيمة مستوى دلالة (T) المحسوبة أقل من قيمة مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة> {(0,05) (0,000) }= Sig (T)، وبما أن قاعدة القرار هي: قبول فرضية العدم (H_0) إذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من (0,05)، أو رفضها وقبول الفرضية البديلة (H_1) إذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل من (0,05)، فإنه يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة التي تنص على أنه:

يساهم التدقيق الخارجي باعتباره أحد آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية.

وعلى ضوء ما سبق يمكن القول أن التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات له دور في تحسين جودة القوائم المالية من خلال مساهمته في تحسين ملاءمتها وموثوقيتها لاتخاذ القرارات المختلفة من قبل مستخدميها.

5. خاتمة:

ضع في خاتمة البحث تلخيصا لما ورد في مضمون البحث، مع الإشارة إلى أبرز النتائج المتوصل اليها، وتقديم اقتراحات ذات الصلة بموضوع البحث.

لقد حاولنا من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على التدقيق الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات ومعرفة دوره في تحسين جودة القوائم المالية، من خلال استطلاع آراء عينة من محافظي الحسابات حول هذا الموضوع. وقد خلصت الدراسة في شقيها النظري والعملي إلى جملة من النتائج أهمها ما يلي:

- ✓ يعتبر التدقيق الخارجي وسيلة اتصال بين المؤسسة والعالم الخارجي وذلك من خلال التقرير الذي يعده المدقق لإبداء رأيه حول صدق وعدالة القوائم المالية في إظهار المركز المالي الحقيقي للمؤسسة ونتائج أعمالها؛

- ✓ إن الهدف الأساسي للتدقيق الخارجي هو تقديم رأي فني محايد عن مدى سلامة القوائم المالية وتعبيرها بصدق عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وهذا ما يضفي طابع الثقة والمصداقية على القوائم المالية؛
- ✓ يعتبر التدقيق الخارجي أحد آليات حوكمة الشركات التي تساهم في تحسين ملاءمة القوائم المالية لأنه يساعد على تحسين القيمة التنبؤيةللقوائم المالية، وكذلك توفيرها في الوقت المناسب، إضافة إلى تحسين دورها في تصحيح التوقعات السابقة؛
- ✓ يساهم التدقيق الخارجي باعتباره أحد آليات حوكمة الشركات في تحسين موثوقية القوائم المالية من خلال المساعدة على تحسين دور القوائم المالية في التعبير بصدق عن الأحداث التي وقعت بصورة سليمة، وكذلك تحسين حيادية هذه القوائم، إضافة إلى تحسين طرق القياس المتبعة وجعلها قابلة للتحقق؛
- ✓ يعتبر التدقيق الخارجي أحد آليات حوكمة الشركات التي لها دور في تحسين جودة القوائم المالية لأنه يساعد على تحسين ملاءمة وموثوقية هذه القوائم لاتخاذ القرارات المختلفة.

6. قائمة المراجع:

1. Association Technique d'Harmonisation de Cabinets d'Audit et de Conseil .(1991) .Audit financier, Guide pour l'audit de l'information financier des entreprises et organisations .Paris: Clet.
2. Barenton, P. (2006). Normes IAS/IFRS, Application aux Etats Financiers. Paris: Dounod.
3. Belaiboud, M. (2005). Pratique de l'audit. Alger: Berti édition.
4. Brenda Porter .(2008) .Principles of External Auditing.USA: John Wiley&Sons.
5. أحمد محمد نور. (2007). مبادئ المحاسبة المالية، المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية. الإسكندرية: الدار الجامعية.
6. جيهان عبد المعز الجمال. (2014). المراجعة وحوكمة الشركات. بيروت: دار الكتاب الجامعي.
7. خالد راغب الخطيب، وخليل محمد الرفاعي. (1998). الأصول العلمية لتدقيق الحسابات. عمان: دار المستقبل للنشر.
8. خليل الدليمي. (2005). مبادئ المحاسبة المالية. عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.
9. رضوان حلوه حنان، والبلداوي نزار فليح . (2012). مبادئ المحاسبة المالية. عمان: دار إثراء.
10. سيد عطا الله السيد. (2012). التدريب المحاسبي والمالي. عمان: دار الراية للتوزيع والنشر.
11. محمد بوتين. (2003). المراجعة ومراقبة الحسابات. الجزائر: الديوان الوطني للمطبوعات الجامعية.
12. محمد أبو نصار، وجمعة حميدات. (2014). معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي الدولي، الجوانب النظرية والعملية. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
13. محمد التهامي الطواهر، ومسعود صديقي. (2006). المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسات التطبيقية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
14. محمد السيد. (2008). المراجعة والرقابة المالية. القاهرة: دار الكتاب الحديث.
15. محمد سمير الصبان، ومحمد الفيومي. (1990). المراجعة بين التنظير والتطبيق. الدار الجامعية: بيروت.
16. محمد مطر. (2007). مبادئ المحاسبة المالية. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.
17. محمد يوسف حفناوي. (2000). نظم المعلومات المحاسبية. عمان: دار وائل للنشر والوزيع.
18. مطر محمد، وموسى السيوطي. (2008). التأصيل النظري للممارسات المهنية للمحاسبة في مجالات القياس والعرض والإفصاح. عمان: دار وائل للنشر والتوزيع.