دور لجان التدقيق في تحقيق صدق وشرعية المعلومات المحاسبية

The role of audit committees in ensuring the validity and legitimacy of accounting information

أحمد سعيد حميدي [1،*]، بوبكر رزيقات [2]، محمد زرقون [3]

[1] كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة (الجزائر)،
(ahmedsaid.hamidi@univ-msila.dz)

[2] كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة (الجزائر)،
(boubaker.rezigat@univ -msila.dz)

[3] مخبر التطبيقات الكمية في العلوم الاقتصادية والمالية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة(الجزائر) ،
(zergounemohd@gmail.com)

تاريخ الاستلام: 2025/10/03؛ **تاريخ المراجعة**: 2025/10/05؛ **تاريخ القبول**: 2025/12/10

ملخص: هدفت هذه الدراسة الى إبراز دور لجان التدقيق في تحقيق صدق وشرعية المعلومات المحاسبية والمالية، وكيف يمكن لهذه اللجان من خلال الدور الرقابي والاستشاري الذي تؤديه، بصفتها منبثقة عن أعلى سلطة في الشركة والمتمثلة في مجلس الإدارة، بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، حيث خلصت الدراسة الى أن لجان التدقيق تساهم بشكل كبير في تحقيق هذين الهدفين الأساسيين، وتحقيق ضمان معقول بخلو القوائم المالية من الاختلالات الجوهرية، ولكن بشرط توفر نسبة كبيرة من الاستقلالية وخاصة إذا فرضت هذه النسبة بقوانين معينة، مثل ما تم اعتماده في بعض الدول ولاسيما المتقدمة منها.

الكلمات المفتاح: لجان التدقيق، المعلومة المحاسبية، التدقيق الخارجي، التدقيق الداخلي.

تصنيف JEL: M42

Abstract: This study aimed to highlight the role of audit committees in achieving the truth and legitimacy of accounting and financial information, and how these committees can, through the supervisory and advisory role they perform, as they are emanating from the highest authority in the company, represented by the Board of Directors, relying on the descriptive analytical approach, as the study concluded that audit committees contribute significantly to achieving these two basic objectives, and achieving a reasonable guarantee that the financial statements are free of material irregularities, but on the condition that a large percentage of independence is available, especially if this percentage is imposed by specific laws, such as what has been adopted in some countries, especially advanced ones.

Keywords: Audit committees, accounting information, external audit, internal audit.

Jel Classification Codes :M42

* أحمد سعيد حميدي ahmedsaid.hamidi@univ-msila.dz

I- تمهيد :

أصبح الهدف الأساسي في جميع اقتصاديات الدول هو أن تكون المعلومة المحاسبية والمالية الموجودة في القوائم المالية في جميع الشركات وخاصة شركات المساهمة صادقة وشرعية في نفس الوقت، ولضمان هذا الصدق الذي نقصد به صحة المعلومات المحاسبية وضمان أيضا الشرعية والتي نقصد بها أن جميع هذه المعلومات أعدت طبقا للمرجعية المحاسبية المعمول بها، تم وضع العديد من الحواجز التي يمكن أن تكون سدا منيعا في وجه التضليل، ومن بين هذه الحواجز لجان التدقيق المنبثقة عن مجالس الإدارة.

وبهذا يمكننا طرح الإشكالية الرئيسية التالية: كيف تساهم لجان التدقيق في ضمان صدق وشرعية المعلومات المحاسبية؟

و لمعالجة هذه الإشكالية تم اعتماد الفرضية الرئيسية التالية:

تساهم لجان التدقيق في ضمان صدق وشرعية المعلومات المحاسبية من خلال دورها الرقابي والاستشاري.

1.I- ماهية المعلومة المحاسبية:

تكتسي المعلومة المحاسبية أهمية بالغة للعديد من الأطراف، يطلق عليهم في الغالب تسمية مستخدمي المعلومة المحاسبية، لأن قراراتهم تتخذ بعد الاستفادة من هذه المعلومات، وسنتطرق في هذا الجزء إلى ماهية المعلومة المحاسبية من كل الجوانب وكيف تؤثر في قرارات مستخدميها سواء كانوا داخليين أم خارجيين، وما هي الخصائص التي يجب أن تتوافر فيها لكي تؤدي الغرض الذي أنشئت لأجله.

أولا: تعريف المعلومة المحاسبية

المعلومة المحاسبية هي عبارة عن المخرجات النهائية من المدخلات التي تم معالجتها وفق مراحل معينة للنظام المحاسبي والمالي، كما أن المعلومات المحاسبية تمثل وسيلة وأداة الاتصال بين من يقوم بإعدادها والذي ينبغي تحديد هدفها بكل شفافية وبين من يستخدمها، حيث يستلزم من هذه المعلومات أن تكون ذات فاعلية وذات كفاءة عالية تفيد في صنع القرارات الملائمة سواء كانت قرارات تشغيلية أو تمويلية أو استثمارية، وبالتالي وبكل اختصار فإن المعلومة المحاسبية تمثل مخرجات نظام المعلومات المحاسبي والتي تنتج عن المعالجة المحاسبية لمدخلات النظام والتي تتمثل بدورها في البيانات المحاسبية. (غزوي، 2015، صفحة 62).

إن المدخلات هي جميع البيانات المحاسبية التي تم جمعها وتنظيمها والمعبرة عن كل الأحداث الاقتصادية والمالية، وهي المادة الخام لإنتاج المعلومات ومثال ذلك الفواتير، الصكوك، الوثائق البنكية، سندات الطلب، سندات الاستلام والتسليم، الوثائق الداخلية الأخرى المتعلقة بالقروض مثلا، ويتم بعد ذلك تشغيل هذه البيانات ومعالجتها طبقا للمرجعية المحاسبية المعمول بها حيث تسجل جميع الأحداث والمعاملات حسب الترتيب الزمني الخاص بها في اليومية العامة أو اليوميات المساعدة، وتوضع بعد ذلك في حسابات شاملة للوصول في الأخير إلى الهدف الأساسي وهو المخرجات التي تحتوي على القوائم المالية التي تتضمن المعلومات المحاسبية والتي يجب أن تكون في متناول مستخدميها.

فالبيانات هي المادة الخام التي يتم معالجتها بعد جمعها والتدقيق فيها لأجل إنتاج مخرجات ما يسمى بنظام المعلومات المحاسبية، والذي تمثل مدخلاته الرئيسية، وتعبر عن أحداث اقتصادية وتدفقات مادية للعمليات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسات أثناء ممارسة نشاطها، وقد يتم إبرازها في عدة أشكال، حيث يمكن أن تكون في شكل أرقام، أو حقائق أو أوزان أو أشكال مجتمعة مع بعضها البعض أو كلها. (مداح، 2017، صفحة 84).

ولهذا نجد أن للمعلومة المحاسبية أهمية بالغة للعديد من هؤلاء مثل:(Friedrich, 2010, pp. 5-6)

المساهمون:

إن المساهمين في الشركات يستخدمون المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات المناسبة وخاصة فيما يتعلق بالاستثمار سواء بسحب أو زيادة مساهماتهم فيها، ولهذا فإن المساهمين يعتمدون بدرجة كبيرة على كل المعلومات التي تنشرها الشركات في القوائم المالية من أجل تقييم الذمة المالية من جهة، وتقييم الأداء في المستقبل من جهة أخرى. إن محافظي الحسابات يقدمون كل سنة تقرير تفصيلي لجميع المساهمين حول مصداقية وصحة الحسابات السنوية وهذا ما ينتج عنه اطمئنان هؤلاء في اتخاذ قرار الاستثمار.

المسيرون:

تمثل المعلومة المحاسبية بالنسبة للمسيرين وسيلة تسيير لأنها تعكس الحقيقة الاقتصادية للشركة، فمثلا يستطيع هؤلاء انطلاقا من المعلومات المحاسبية الواردة في الميزانية معرفة المركز المالي أو الوضعية المالية الحقيقية للشركة، ومن جدول النتائج معرفة النتيجة هل هناك ربح أو خسارة، وبالتالي يتم اتخاذ القرارات اللازمة حسب الوضعية الموجودة.

الزبائن:

يهتم الزبائن بالوضعية المالية للشركة والتي تمثل لهم مورد، وذلك لضمان التموين الدائم واستمرارية خدمات ما بعد البيع، لأن أي انقطاع في التموين يمكن أن يتسبب في خلق اضطرابات في نشاط الزبائن وربما حتى الإفلاس.

أصحاب الحقوق: البنوك، الموردون، المقرضون:

يستغل هؤلاء المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار بشأن منح القروض للشركة، تمديد آجال الدفع، أو اكتتاب القروض. فالمعلومات تسمح لهم بتقييم توفر السيولة والقدرة على السداد للشركة ومنه يمكن معرفة قدراتها في مواجهة التزاماتها وسداد ديونها.

الأجراء:

يهتم الأجراء العاملين في الشركة بالوضعية المالية الحالية بغرض الاستفادة من المكافآت والعلاوات أو الاستفادة من جزء من الأرباح الموزعة. بالإضافة إلى بعض المعلومات الخاصة بالتوقعات والتنبؤات المستقبلية لأداء الشركة والتي من خلالها يحدد هؤلاء مستقبلهم فيها، ويساعدهم هذا في تقييم شركتهم على توفير فرص التوظيف والمكافآت ومنافع التقاعد.

الإدارة الجبائية والهيئات الاجتماعية:

الإدارة الجبائية تستخدم المعلومات المحاسبية الواردة في الرزمة الجبائية والمصرح بها من طرف الشركة في نهاية كل سنة لتحديد قيمة الضريبة المستحقة الدفع، إن أعوان الإدارة الجبائية في حاجة دائمة للمعلومة المحاسبية وذلك لأجراء الرقابة المعمقة ومقارنة ما هو مصرح به بالوثائق المحاسبية المستخدمة في إعداد الرزمة الجبائية. ونفس الأمر بالنسبة للهيئات الاجتماعية: صندوق الضمان الاجتماعي، صندوق التقاعد، صندوق التأمين على البطالة...، يستخدمون المعلومات المحاسبية في تفحص حقيقة قواعد حساب الاشتراكات المصرح بها من طرف الشركات المكلفة.

المحاكم التجارية:

إن القانون التجاري يلزم جميع الشركات الخاضعة له بمسك المحاسبة العامة لتقديم المعلومات المحاسبية كدليل أمام المحكمة التجارية في حالة قيام نزاع قضائي، بالإضافة إلى بعض السجلات والدفاتر المؤشر على جميع صفحاتها من طرف المحكمة تستخدم أيضا لهذا الغرض، تعدها الشركة بعناية خاصة وبدون أي شطب.

المختصين في الإحصاء:

إن المعلومات المحاسبية التي تنتجها الشركات تشكل مصدر ممتاز للقائمين بالمحاسبة الوطنية والمسؤولين على إعداد الوضعية الشاملة الاقتصادية، حيث تمكن الأخصائيين في الإحصاء من إجراء التوقعات الخاصة بالحالة العامة للبلد وذلك من خلال نظام موحد تلتزم به جميع هذه الشركات.

وتكتسي المعلومة المحاسبية أهمية بالغة بالنسبة لأطراف أخرى كالهيئات التي تشرف على الأسواق المالية وخاصة فيما يخص الشركات المقيدة في البورصة، بالإضافة إلى المحللين الماليين الذين يتم استشارتهم في تقييم الأسهم التي تصدرها هذه الشركات، ويقومون بدراسة الوضعية المالية بغرض إعطاء رأي موضوعي في القيمة الحقيقية للأسهم، حيث يعملون أيضا كوسطاء ماليين في البورصة لتقديم النصائح والإرشادات اللازمة للمستثمرين لاتخاذ القرارات المناسبة.

وفي الأخير يمكننا القول أن المعلومات المحاسبية هي كل المعلومات الكمية (الإيرادات، التكاليف، النتائج، رأس المال...) وغير الكمية (معلومات غير قابلة للقياس مثل: تدابير اتخذت من قبل المسيرين خاصة باستبدال بعض التثبيتات) والتي تعكس صورة الشركة للجمهور فهي تخص الأحداث الاقتصادية والتي يتم تشغيلها ومعالجتها ضمن نظام المعلومات المحاسبي للوصول إلى القوائم المالية.

ثانيا: خصائص المعلومة المحاسبية

لقد ذكر المعيار المحاسبي الدولي 01 بأن للمعلومات المحاسبية عدة خصائص نوعية يجب أن تتوفر فيها، وهي عبارة عن خصائص تجعل المعلوماتية المحاسب الموجودة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين، ومفيدة في اتخاذ القرارات، وتتمثل هذه الخصائص في:

الملاءمة: La pertinence

يقصد بملاءمة المعلومة المحاسبية بأنها تؤثر على القرارات التي تتخذ من طرف المسيرين، إذ تساعدهم على تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية، كما أن المعلومة تؤكد أو تصحح التقييمات السابقة، وعادة ما تكون ملاءمة المعلومة المحاسبية مرتبطة بطبيعتها وأهميتها النسبية. (لعشيشي، 2010، صفحة 13).

ولهذا نقول أن المعلومات المحاسبية تكون ملائمة إذا أدت دورها في التنبؤ والتوقعات المستقبلية في آداء الشركة في السنوات القادمة، وهذا لتمكين الشركات في مواجهة الأحداث الاقتصادية والظروف المستقبلية غير المتوقعة، وهناك تشابك كبير وتداخل بين دور المعلومات المحاسبية والمالية في التنبؤ والتأكيد، فالمعلومات المحاسبية التي تم تقديمها في الوقت الحالي للشركة تؤدي بمستعمليها تأكيد أو تقييم التوقعات السابقة، أما التنبؤ

بالمستقبل. هو تمكين مستخدمي المعلومات المحاسبية بالتنبؤ بالأداء المالي المستقبلي وقدرة الشركة على دفع توزيع الأرباح، وهذا ما يؤدي إلى الإلمام بجميع التوقعات حول أسعار الأسهم في المستقبل سواء على المدى القصير أو المتوسط (الجوهر، 2011، صفحة 114).

ولقد حدد مجلس معايير المحاسبة الأمريكي ثلاث مكونات أساسية لكي تكون المعلومة المحاسبية ملائمة وهي: (نعوم، 2012، الصفحات 191-192)

القيمة التنبؤية:

لقد عرف المجلس المذكور القيمة التنبؤية : تكون المعلومات المحاسبية والمالية ملائمة بالنسبة لمستعمليها عندما تساعدهم على إجراء تنبؤات موضوعية عن نتائج العمليات والأحداث الاقتصادية الماضية والحالية والمستقبلية، وبالتالي يمكن أن نقول أن البيانات المحاسبية تكون ملائمة إن ساعدت بالتنبؤ بالأهداف والأحداث المستقبلية، وهذه صعبة التطبيق لأن التنبؤات لا تعتمد على المعلومات المحاسبية فقط وإنما تعتمد على معلومات أخرى، قد تكون ذات تأثير أكبر من المعلومات المحاسبية مثل المعلومات الإدارية والبيئية وغيرها، فإذا ما تجاهلت شركة ما عوامل بيئية معينة كاحتمال ظهور منتوج جديد منافس أو احتمال تأسيس شركات أخرى منافسه أو احتمال صدور قوانين جديدة قد تحد أو تعرقل استمرارية الشركة في عملها. ولذلك يصعب التنبؤ بالأهداف لأن من سمات النظام الاقتصادي الحر هو عدم التأكد من الأحداث المستقبلية. وبالتالي تطرح إشكالية ما نسبة ما تلعبه المعلومات المحاسبية مقارنة بالمعلومات الأخرى في اتخاذ القرارات لأن المسألة الأهم هو أنه في بيئة عدم التأكد فإن أهداف المستثمرين تصبح عرضة للتغيير كلما أمكنهم الحصول على معلومات جديدة قد تكون محاسبية أو غير محاسبية. ولهذا نظرا للتعقيدات في بيئة الأعمال في ظل المنافسة الشديدة وعدم التأكد في الوقت الحاضر والنقص في الفهم للعلاقات بين مقاييس الماضي والمستقبل للأهداف والأحداث وصعوبة صياغة نماذج كمية أو وصفية لاتخاذ القرارات يجعل من خاصية القابلية على التنبؤ صعبة التطبيق نوعا ما.

القيمة الإسترجاعية:

إن المعلومات الناتجة عن قرارات تم اتخاذها تكون بدورها مدخلات لاتخاذ قرارات أخرى ونطلق على هذه النوعية من المعلومات بالقيمة الإسترجاعية حيث تهتم هذه القيمة الاسترجاعية بتأكيد أو تعديل التوقعات المسبقة لمتخذي القرارات أو حتى تصحيحها. فالمعلومات المحاسبية من الناحية النظرية وباعتبارها تمتلك خاصية القيمة الإسترجاعية تقدم خدمات هامة للمستثمرين لأنها تمكنهم من تعديل استراتيجياتهم بمرور الزمن في سبيل بقاء نشاطهم مستمرا ومستقرا إلى حد ما.

التوقيت المناسب:

نقصد بالمعلومات المحاسبية المناسبة التي تعرض في الوقت المناسب، لأنه حتى تصبح المعلومات المحاسبية ملائمة لمتخذي القرارات يجب تقديمها وإتاحتها لجميع مستخدمي القوام المالية في الوقت المناسب، لأنه في بعض الحالات إذا مضى وقت معين ولم تقدم المعلومات في الوقت المناسب تفقد قدرتها على التأثير في القرارات بكل أنواعها.

إن تحقيق التوقيت المناسب لا يعني تحقيق الملاءمة ولكن الملاءمة لا يمكن أن تتحقق إلا إذا تحقق التوقيت المناسب، لذلك يعتبر التوقيت المناسب مؤشر جوهري لكل من يقوم بإعداد ونشر القوائم المالية والتي يستلزم عرضها بأسرع وقت ممكن حتى يكون هناك ضمان معقول بوصول جميع المعلومات الجارية إلى كل مستعمليها، ويتمثل التوقيت المناسب أيضاً في تقديم القوائم المالية في سنوات مالية دورية متكررة حتى تظهر التغيرات في الوضع المالي للشركة، من سنة وإذا تعذر عرض معلومات محاسبية غير ملائمة في كل سنة مالية، يصبح من الواجب عرض المعلومات في القوائم المالية في فترات دورية يمكن أن تكون أقل من سنة، حتى يتم تحقيق عنصر الملاءمة والتوقيت المناسب.

والسؤال الذي يطرح نفسه ما هو التاريخ الذي يجب أن تقدم فيه المعلومات المحاسبية حتى لا تفقد قيمتها أو قدرتها على اتخاذ القرارات؟ هل يجب تقديمها خلال شهر مثلا أو شهرين أو ثلاثة أو أكثر بعد انتهاء السنة المالية؟ والإجابة هي أن الشركات مختلفة من حيث الحجم فمنها الصغيرة ومنها المتوسطة ومنها الكبيرة التي قد يمتد نشاطها خارج حدود بلدانها، كما أنها تختلف من ناحية أنشطتها، لذلك فعند تقديم قوائم مالية لشركة كبيرة بعد ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية قد تعتبر ملائمة بينما هذا التاريخ قد يكون غير مناسب لشركة متوسطة.

الموثوقية: La fiabilité

نقصد بالموثوقية في المعلومات المحاسبية بأن تكون أمينة ويمكن أن نعتمد عليها في عملية اتخاذ القرار، حيث أن القرائن والأدلة الموضوعية أو طرق القياس الصحيحة التي بنيت عليها المعلومات المحاسبية هي التي تحدد درجة الموثوقية، فهناك علاقة طردية موجبة بين الأخيرة و هذه الأدلة والقرائن، كما أنه لضمان هذه الخاصية يجب وضع قواعد وأسس محاسبية ثابتة فيما يخص المبادئ والأعراف المحاسبية التي تحكم التسجيلات المحاسبية، وكذلك ترقية وتحسين قواعد قياس موحدة ومقبولة وعملية. (الدلاهمة، 2014، صفحة 330).

ولقد عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB الموثوقية في الإطار التصوري في الفقرة 31 والمعيار الدولي للمحاسبة IAS1 في الفقرة 17،60 و99 على أنها المعلومات المحاسبية الخالية من الخطأ والتحيز حيث تزداد درجة الموثوقية خاصة مع الإجراءات المتخذة أثناء عملية التدقيق. (Langlois, 2013, p. 71) .

فالمستعملين للمعلومات المحاسبية يفضلون المعلومات التي تتميز بدرجة عالية من الأمانة، إذ أن توفر هذه الخاصية هي التي تبين ثقتهم في هذه المعلومات كما تبين أيضا إمكانية الاعتماد عليها حيث من المفروض أن تعبر عن الواقع بصدق، ويستلزم أن تتوفر المعلومات المحاسبية على خاصية الموثوقية، حيث يجب أن تعكس الصورة الصادقة والدقيقة لجميع الأحداث التي تقوم بها المؤسسة دون أن تتعرض إلى أي اختلالات أو تحريفات جوهرية أو أخطاء معتبرة. (غزوي، 2015، صفحة 64).

إن درجة الموثوقية من الناحية العملية لا يمكن تحديدها بشكل محدد لأنها شيء نسبي، ولكن يمكن القول أن درجة الموثوقية تكون عالية إذا كانت نسبة الخطأ والتحيز في المعلومات المحاسبية الواردة في الكشوف المالية قليلة وغير معتبرة ولهذا فقد أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية أن هذه الخاصية تتحقق من خلال الخصائص الفرعية التالية (الجوهر، 2011، صفحة 114):

التمثيل الصادق: لكي تتميز المعلومات المحاسبية بخاصية الموثوقة يجب أن تعكس الصورة الصادقة للمؤسسة، وتعبر بصدق عن جميع العمليات المالية والأحداث الاقتصادية الأخرى التي حدثت في المؤسسة أومن المتوقع أن تعبر عنها بموضوعية وواقعية.

أسبقية الجوهر قبل الشكل: حتى يكون هناك تمثيل صادق من طرف المعلومات المحاسبية لجميع العمليات المالية الأحداث الأخرى التي من المفترض أنها تمثلها، يجب أن يكون هناك تطبيق لمبدأ أفضلية الجوهر الاقتصادي على الشكل القانوني حيث يجب عرض وتقديم المعلومات المحاسبية على أساس جوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لشكلها القانوني فقط.

الحياد:نقصد بخاصية الحياد هو عدم تحيز المعلومات المحاسبية لأي طرف من الأطراف، ولا يجب أن تعد وتعرض الكشوف المالية خدمة لطرف أو جهة معينة من مستعملي المعلومات المحاسبية على حساب طرف آخر أو جهة أخرى، أو لتحقيق رغبة معينة أو بلوغ هدف يخدم فئة محددة، ولكن يجب أن تكون جميع المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية للاستخدام العام ودون تحيز.

الحيطة والحذر: وهذه الخاصية معناها وجود الحذر في التقديرات المطلوبة في بعض التسجيلات المحاسبية وخاصة في الحالات التي تفتقد للتأكد، بحيث لا يتم تضخيم الأصول والإيرادات أو الدخل أو تخفيض للخصوم والتكاليف.

الإكتمال: إن المعلومات المحاسبية الموجودة القوائم المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة، فيمكن أن تكون هذه المعلومات خاطئة أو مضللة إذا تم حذف جزء منها ولهذا لكي تصبح المعلومات موثوقة يجب توفر عنصر الاكتمال.

القابلية للمقارنة: La comparabilité

يجب على مستخدمي القوائم المالية أن يكونوا قادرين على إجراء مقارنة من حيث الزمن ومن حيث الحجم، فالمقارنة من حيث الزمن تعني دراسة القوائم المالية المتتالية لنفس الشركة، بينما يقصد بالمقارنة من حيث الحجم أخذ مجموعة من الشركات التي تنتمي إلى نفس القطاع وبحجم متقارب ثم مقارنتها مع بعضها البعض. (لعشيشي، 2010، صفحة 14).

لذلك أوضح مجلس معايير المحاسبة الأمريكي في البيان رقم 2 أنه كلما كان عرض المعلومات المحاسبية بشكل يمكن لجميع مستخدمي القوائم المالية من إجراء عملية المقارنة لمؤسسة معينة مع مؤسسة أو مؤسسات أخرى يؤدي هذا إلى إزدياد وتعاظم نسبة فائدة هذه المعلومات وهذا ما يسمى بالتوحيد المحاسبي، أو مقارنة نتائج عدة سنوات لنفس المؤسسة وهذا ما يسمى بالاتساق أو الثبات، فالتوحيد المحاسبي نعني به أن المؤسسات التي تمارس نفس النشاط مثل المؤسسات الفندقية الكبيرة الكبرى أو المؤسسات البنكية والنفطية أو الناشطة في مجال الطيران تقوم بتقديم قوائم مالية متماثلة وموحدة، حيث يتم استخدام نفس الإجراءات والمفاهيم والطرق المحاسبية وطرق القياس والتبويب وطرق الإفصاح. أما الاتساق أو الثبات فنعني به استخدام نفس الإجراءات وطرق القياس على فقرات معينة في القوائم المالية لشركة معينة من فترة محاسبية لأخرى، وكلا المصطلحين يمكنان من إجراء المقارنة في المعلومات المحاسبية. (نعوم، 2012، صفحة 297).

القابلية للفهم: L'intelligibilité

تعني هذه الخاصية أنه يجب على المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية أن تكون مفهومة من طرف مستخدمين تتوفر فيهم أو لديهم الكفاءة اللازمة في الميدان الاقتصادي والمحاسبي، وتكون لهم الرغبة في دراسة القوائم المالية في ظرف زمني سريع نسبيا. (لعشيشي، 2010، صفحة 13).

لا نستطيع تحقيق الاستفادة من المعلومات المحاسبية إلا إذا استطاع جميع المستخدمين فهمها، وتتوقف عملية الفهم على طبيعة هذه المعلومات التي تحتويها الكشوف المالية وكيفية تقديمها من ناحية، كما تتوقف على قدرات المستخدمين وثقافتهم من ناحية أخرى. (غزوي، 2015، صفحة 67).

ثالثا: مفهوم جودة المعلومة المحاسبية ومعاييرها

نقصد بجودة المعلومات المحاسبية توفر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية، هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للقائمين عن إعداد الكشوف المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية، كما يقصد بها أيضا ما تتمتع به هذه المعلومات من صدق وما ينجر عنها من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من الإختلالات والتحريفات التي تساعد في عملية التضليل وأن تعد فوفقا لمجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها. (عكسة، 2016، صفحة 60).

فمفهوم جودة المعلومات المحاسبية يعني مدى توفر الخصائص التي يجب أن تتضمنها هذه المعلومات من ملاءمة وموثوقية وقابلية للمقارنة وقابلية للفهم لتحقيق الغرض الأساسي والذي يتمثل في منفعة المستخدمين للمعلومات ومتخذي القرارات، فكلما كانت نسبة هذه الخصائص كبيرة في المعلومات المحاسبية كلما أدى ذلك إلى جودتها، ولهذا يبدو جليا أن جودة المعلومات المحاسبية هو أمر نسبي يرتبط بشكل رئيسي بالخصائص النوعية التي تتصف بها هذه المعلومات.

ولقد تعددت مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المنظمات المهنية والباحثين المختصين فقد عرفها الاتحاد الدولي للمحللين الماليين على أنها تعني الوضوح والشفافية وتوافر المعلومات في التوقيت المناسب، في **حين** ترى اللجنة الخاصة بالتقارير المالية المنبثقة عن المجمع الأمريكي للمدققين بأن المقصود من ذلك هو إمكانية استخدام المعلومات في مجال التنبؤ، ومدى ملائمة المعلومات للهدف من الحصول عليها، في حين يرى البعض أن الجودة هي مجموعة الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية كي تكون مفيدة لتلبية الاحتياجات الضرورية لمستخدميها، أما البعض الآخر فقد عرف الجودة على أنها الوجه الشفاف للتقارير والقوائم المالية والذي يعكس طبيعة الشركات، مما يمكن المستثمرون من اتخاذ القرارات الرشيدة. (حمادة، 2014، صفحة 682).

ونلخص كل هذا في أن جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها هي قدرتها في توجيه قرارات المستثمرين، فهي ترتبط بشكل أساسي بمدى قدرة المعلومات المفصح عنها على إحداث فرق في قرارات مستخدمي تلك المعلومات.

ولضمان مستوى معين من الجودة في المعلومات المحاسبية يجب إعدادها طبقا لمجموعة من المعايير تتمثل فيما يلي: (عكسة، 2016، صفحة 61).

معايير قانونية:

لتطوير معايير جودة المعلومات المحاسبية قامت معظم وأغلب الدول في العالم من خلال المؤسسات المهنية المختصة في مجال المحاسبة والتدقيق بسن عدة تشريعات وقوانين تنظم عمل المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المؤسسة بما يتوافق مع ما تستلزمه التشريعات والقوانين التي تؤدي إلى الإفصاح الكافي عن جميع المعلومات التي تعكس بصدق آداء المؤسسة ويعتبر قانون-Sarbanes oxley لسنة 2002 من أبرز وأهم القوانين التي تريد تحقيق هدف الجودة العالية في المعلومات المحاسبية، حيث يدعو الى إنشاء هيئة عليا تقوم بعملية الرقابة المحاسبية لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتأكد من الاختلالات في المعلومات المحاسبية والمالية، كما تقوم هذه الهيئة بمهمة متابعة المؤسسات المهنية التي تمارس مهنة التدقيق، وفرض قوانين صارمة للإفصاح في جميع المؤسسات.

معايير رقابية:

يعتمد مجلس الإدارة بالإضافة إلى كافة المستثمرين على عنصر الرقابة بصفته أحد عناصر العملية الإدارية ، فالمعايير الرقابية تهتم بفحص وتقييم مدى تطبيق السياسات والإجراءات التي تؤدي إلى رفع كفاءة المؤسسات وزيادة ثقة مستعملي الكشوف المالية، ولكي تنجح هذه العملية يجب وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان التدقيق وأجهزة الرقابة المالية والإدارية وكذلك تعزيز دور المساهمين مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وللأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين والتشريعات المعمول بها داخل المؤسسة.

معايير مهنية:

تتمثل بالتقيد بالمبادئ والمعايير الخاصة بالمحاسبة والتدقيق، حيث أن انفصال الملكية عن الإدارة جعلت المساهمين مجبرين على إعداد كشوف مالية تتميز بالنزاهة والأمانة والصدق والشرعية، وهذا للاطمئنان على استثماراتهم ومساءلة الإدارة، حيث أدت هذه الوضعية أيضا إلى اهتمام الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير خاصة بالمحاسبة والتدقيق لضبط أداء العملية المحاسبية.

معايير فنية:

إن تطوير مفهوم جودة المعلومات المحاسبية يعتمد بالأساس على توفر معايير كالملاءمة والثقة وما تشتمل عليه من خصائص فرعية والتي تؤدي في الأخير إلى الوصول إلى كشوف مالية ذات جودة تزيد من ثقة جميع الأطراف التي لها مصلحة في المؤسسة، مما ينعكس إيجابا على رفع وزيادة الاستثمارات فيها.

حيث في هذا الإطار قامت عدة دول من خلال مجالس معايير المحاسبة والتدقيق إلى إصدار معايير عديدة تساهم في تحقيق وتوفير الخصائص النوعية للمعلومات، ونعطي مثال على ذلك مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي الذي نحى مثل هذا النحو.

I.2- تعريف لجان التدقيق :

لا يوجد تعريف محدد للجنة التدقيق وهذا راجع لاختلاف المفاهيم والتشريعات من دولة إلى دولة ولذلك سنحاول التطرق إلى أهمها.

أولا: تعريف لجان التدقيق : وجدنا العديد من التعاريف الخاصة بمفهوم لجان التدقيق ، لكن هناك العديد من النقاط تشترك فيها

التعريف الأول: هي عبارة عن لجان يتم إنشاؤها من طرف مجلس إدارة الشركة بغية إنجاز دور الوسيط بين إدارة الشركة والمدققين الخارجيين للشركة فمجلس الإدارة هو من يقوم باختيارهم من خلال الانتخاب وهو الذي يحد الأتعاب التي يتقاضونها لأداء مهمتهم من اجل الزيادة في فعالية وكفاءة عملية التدقيق (سوداء، 2009، صفحة 195)

التعريف الثاني: هي لجان يتم تشكيل جميع أعضائها من الأعضاء غير التنفيذيين، وتعتبر حلقة وصل بين المدققين الخارجيين ومجلس الإدارة، كما أنها تقوم بأداء الرقابة على جميع عمليات الشركة (احمد د.، 2008).

التعريف الثالث: تقوم الهيئات التنظيمية والهيئات التي تضع المعايير المهنية بإلزام الشركات بإنشاء لجان تدقيق، حيث يمكن أن يكون هناك تباين في دور ومجال السلطة الممنوحة لها بناءا على طبيعة التشريعات والقوانين التنظيمية المعمول بها داخل الشركة، بالإضافة إلى بعض المعايير والمتغيرات الأخرى، وأحيانا تسمى لجنة التدقيق والمخاطر للتركيز على مدى أهمية الإشراف على المخاطر، من خلال مساءلة الإدارة التنفيذية التي تقوم بإعداد الكشوف المالية، ومن هذا تقوم لجان التدقيق بتأدية دور فعال ومهم في الإشراف، وعبر سلطتها التوجيهية تقوم بالتأكد من كيفية إعداد الكشوف المالية والتقارير الخارجية والداخلية إذا اقتضى الأمر(علي، 2016، صفحة 232)

التعريف الرابع: لجان التدقيق هي لجان تتكون من أعضاء مجلس إدارة الشركة غير ر التنفيذيين والذين يمتلكون خبرة ومؤهلات عملية وعلمية في مجال المحاسبة والتدقيق والمراجعة ، وتقوم بالإشراف على عملية إعداد وتقديم وعرض الكشوف المالية ، والتدقيق في التطبيق السليم للمبادئ والسياسات المحاسبية، والتأكد من مهمة المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، كما تهتم أيضا بمدى تطبيق المؤسسة قواعد حوكمة الشركات والالتزام بجميع مبادئها (مصطفى، 2009، صفحة 142)

من خلال هذه التعاريف يمكننا تعريف لجان التدقيق على أنها: لجان منبثقة عن مجلس الإدارة وهي عبارة عن مجموعة مكونة من أعضاء في هذا المجلس يتم اختيارهم بناء على مؤهلات معينة في معظم الحالات لكي يقوموا بالمهام المكلفون على أكمل وجه، ولجنة التدقيق تجتمع بشكل دوري مرة في الشهر أو كل شهرين حسب كبر المؤسسة وحجم نشاطها، ومن الأفضل أن تتوفر في هذه اللجان نسبة معقولة من الاستقلالية وهذا معناه أن يكون غالبية أعضائها غير تنفيذيين (لا ينتمون الى الطاقم الإداري المسير للشركة) وغير مساهمين (لا يمتلكون أسهم في الشركة)، لضمان الحيادية والموضوعية وعدم التحيز لأي طرف من الأطراف التي لها مصالح مع الشركة، و من الأفضل أيضا أن يكون معظم أعضائها يمتلكون خبرات ومؤهلات ولاسيما في الجانب المحاسبي والمالي. لتتمكن من القيام بمهام عديدة أهمها التدقيق في مصداقية وشرعية القوائم المالية قبل أن يتم تقديمها إلى مجلس الإدارة، ومناقشة مخطط عملية التدقيق ونتائجها سواء كان ذلك مع المدقق الخارجي والداخلي، وكيفية تعيين المدقق الخارجي وأيضا التمحيص والتدقيق في نظام الرقابة الداخلية.

ثانيا: نشأة لجان التدقيق وأهميتها

أسباب نشأة لجان التدقيق:

نستطيع أن نلخص أهم العوامل التي أدت إلى زيادة الاهتمام بموضوع لجان التدقيق في ما يلي:(.شحاتة .السيد، 2007، الصفحات 314-315)

- رغبة الشركات في تدعيم عملية الرقابة على أنشطتها والتأكد من سلامة تطبيق المبادئ المحاسبية المعمول بها، وهذا للتقليل من حالات الفشل المالي التي تعرضت لها العديد من الشركات والبنوك، والحد من حالات الغش والتضليل.
- ارتفاع الضغط من طرف مستعملي الكشوف المالية على الشركات والبنوك لكي تكون هذه الكشوف المالية تعطي الصورة الحقيقية والصادقة والسليمة لنتيجة أعمال هذه الشركات.
- تحسين وتعزيز فعالية وكفاءة نظام الرقابة الداخلية والحد من الاختلالات وحالات الغش والتضليل في المعلومات المحاسبية.
- تأثير الأطراف ذات العلاقة و أصحاب المصالح خاصة في الشركات المدرجة بالبورصة، والتي أجبرت جميع الشركات على ضرورة إعداد آلية إدارية تساهم في ضبط ورقابة أداء الإدارة التنفيذيةكوكيل عنهم خاصة بشان الأمور المالية والرقابية.

- التقليل من عملية التضليل في الكشوف المالية التي تعدها الشركات، مما ينعكس إيجابا على تحسين كفاءة الأسواق المالية وتقويتها.
- التطبيق الجيد والسليم لمعايير المحاسبة والتدقيق بغرض تحقيق جودة عالية في المعلومات المحاسبية.
- دعم التدقيق الداخلي والخارجي من خلال إرساء مبادئ حوكمة الشركات.

ويمكن أن نضيف عوامل أخرى ساعدت على زيادة الاهتمام في تشكيل لجنة التدقيق لعل أهمها: (احمد، 2008، صفحة 249)

- التضارب الموجود بين المدققين الخارجيين وبين الإدارة التنفيذية للشركة، وخاصة فيما يتعلق بالمحافظة على استقلال المدققين الخارجيين لإبداء الرأي الفني والمحايد ، ولهذا فان وجود لجان التدقيق يعمل على حماية المساهمين ويضمن تحقيق استقلال المدققين الخارجيين وتحقيق التوازن في تضارب المصالح بينهم وبين الإدارة.
- ضرورة تحسين الجودة في عملية إعداد الكشوف المالية وزيادة موثوقيتها وتدقيقها وخاصة في ظل اقتصاديات السوق والمنافسة.
- في بعض الدول يكون هناك فرض تقارير مالية مرحلية ونشرها إلى جانب التقارير السنوية ، حيث أن هذا الأمر يستلزم كثير من الوقت والجهد ، وقد يكون إشراك أعضاء مجلس الإدارة في كافة هذه العملية التي تستغرق وقتا طويلا ، أمرا غير عملي ولا يتسم بالكفاءة من ناحية تخصيص موارد مجلس الإدارة.
- النزاعات التي تنشأ بين أعضاء مجلس الإدارة الذين يمثلون المساهمين وأعضاء الإدارة التنفيذية الذين يمثلون الإداريين الذين يساهمون في إعداد القوائم المالية، ولهذا يصبح وجود أعضاء مستقلين أمر مفيد جدا داخل لجان التدقيق.

أهمية لجنة التدقيق :

تعتبر لجنة التدقيق في الشركة حلقة الوصل بين الإدارة وكل الأطراف الأخرى التي لها علاقة بالمعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية، مثل المساهمون والإدارة التنفيذية حيث تقوم لجان التدقيق بالمساهمة في تحقيق التوازن بينهما، وأيضا مثل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي، فهي تحافظ على استقلالية كل من المدقق الخارجي والداخلي، ولهذا فوجود لجان التدقيق يخفف من الأعباء عن مجلس الإدارة من خلال مساعدة مجلس الإدارة على أداء مهامه بصورة فاعلة (رشا، 2010، صفحة 87)

ويمكن إظهار أهمية لجان التدقيق بالنقاط التالية :

- الإشراف على إعداد القوائم المالية لتعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية.
- مساعدة مجلس الإدارة في تنفيذ مسؤولياته الرقابية.
- دعم استقلالية المدقق الخارجي والحفاظ على حيادية المدقق الداخلي.

تكمن أهمية لجان التدقيق في الإيجابيات العديدة والمنافع التي تنجر عنها، والتي تعطيها لجميع الأطراف ذات العلاقة، مثل مجلس الإدارة والمدقق الخارجي والداخلي والمساهمين أصحاب المصالح، ويمكننا عرض هذه الإيجابيات والمنافع التي تعطيها لجان التدقيق للإطراف السابقة كما يلي: (مصطفى، 2009، الصفحات 144-145)

أهمية لجان التدقيق بالنسبة لمجلس الإدارة: تساعد لجان التدقيق المنبثقة عن مجالس الإدارة أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين على تنفيذ وظيفتهم ومسؤولياتهم وخاصة فيما يتعلق بجوانب المحاسبة والتدقيق من خلال تحسين الاتصال بين مجلس الإدارة والمدقق الخارجي، حيث تجتمع لجان التدقيق مع المدقق الخارجي للحفاظ على استقلاليته أثناء وفي نهاية مهمته وتوصيل هذه الاجتماعات إلى مجلس الإدارة والمساعدة في حل العقبات والعراقيل التي قد تعيق عمل المدقق وخاصة مع إدارة الشركة فيما يتعلق بإعداد وعرض الكشوف المالية.

أهمية لجان التدقيق بالنسبة للمدقق الخارجي : كما ذكرنا سابقا فإن استقلالية المدقق الخارجي يمكن أن تتأثر إذا لم تتخل لجان التدقيق وخاصة في الشركات التي يوجد فيها تضارب بين الإدارة التنفيذية والمدقق، ولهذا فإن الدور الذي تقوم به لجان التدقيق في ضمان استقلالية المدقق الخارجي يعتبر ضروريا في بعض الشركات، حيث ترفع جميع الضغوطات والتأثيرات التي تنشأ من خلال تدخل من الإدارة، وعليه هناك بعض المعايير التي اهتمت بطبيعة العلاقة بينهما من حيث دور لجان التدقيق في تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه وحل المشكلات التي قد تنشأ بين الإدارة والمدقق الخارجي وكذلك زيادة التفاعل بين كل من المدقق الخارجي والداخلي.

أهمية لجان التدقيق بالنسبة للمدقق الداخلي: لجان التدقيق هي من تقوم باختيار رئيس قسم التدقيق الداخلي وتوفير جميع الشروط اللازمة لكي يعمل أفراد قسم التدقيق الداخلي بكل شفافية واستقلالية وحل المشاكل التي قد تحدث بينهم وبين الإدارة ، وهذا بغرض تعزيز وزيادة استقلالية وتفعيل مهمة المدقق الداخلي.

أهمية لجان التدقيق بالنسبة للمستثمرين والأطراف الخارجية: إن وجود لجنة التدقيق داخل الشركة يؤدي إلى تحقيق وتحسين مستوى الموثوقية والشفافية في المعلومات المحاسبية والكشوف المالية المحاسبية التي تعدها الشركات، مما ينعكس ذلك على زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية في تلك الكشوف، كما تكمن أهميتها في إضافة قيمة للشركة من خلال :(علي، 2016، صفحة 452)

- لجان التدقيق على تعمل عل تقديم تأكيد بكل موضوعية واستقلالية على جودة هياكل الرقابة الداخلية من شخص ما بخلاف الإدارة التنفيذية
- لجان التدقيق من خلال نتيجة الفحص الكامل للمخاطر التي تواجهها الشركة تحصل على تشكيل القيمة المضافة عن طريق التأكيد الموضوعي للمدقق الداخلي، ويعتبر ذلك عنصرا أساسيا.

ثالثا: خصائص لجان التدقيق

لكي تقوم لجان التدقيق بعملها بكفاءة وفعالية وتساهم بطريقة إيجابية في تفعيل وإرساء مبادئ حوكمة الشركات والتي تنعكس بدورها على صحة ومصداقية المعلومات المالية، يجب أن يتقيد عمل هذه اللجان بمجموعة من الضوابط والمعايير التي تمكنها من ذلك، وتتمثل هذه الضوابط في ما يلي : (صبري، 2011، الصفحات 27-55)

- يجب توفر المؤهلات العلمية والعملية والمهارات المتكاملة بين أعضاء لجنة التدقيق : حيث يجب على مجالس الإدارة في الشركات أن تحدد مجموعة من الخبرات والكفاءات الواجب توافرها في أعضاء لجان التدقيق مثل الخبرة في مجال المحاسبة والمالية والخبرة في الشؤون القانونية ، والإلمام بمجال نشاط الشركة، لأن معظم الصعوبات والمشاكل يرتبط حلها بالحكم الشخصي لأعضاء اللجنة، ويساهم ذلك في تكوين مزيج من الخبرات وخاصة عندما يكون العدد مناسبا، لان الزيادة في عدد الأعضاء أو الانخفاض قد يمنع من اتخاذ القرارات السريعة والفعالة.
- استقلالية لجنة التدقيق : تقدم لجان التدقيق مخرجات مهمتها إلى مجلس الإدارة لأنها تعتبر الرابط الأساسي بين الإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة، فلا يمكن أن تقوم لجان التدقيق بأي عمل من الأعمال الدورية التي تقوم بها الإدارة التنفيذية، وان لا يكون أي عضو من لجان التدقيق من بين العاملين في إدارة الشركة أو إحدى الشركات التابعة لها، وان لا يحصل على أي مكافأة من هذه الشركات مقابل خدمات أو استشارات يقدمها لها، وأن لا يكون له أي علاقة مع الشركات التابعة أو التي لها علاقة تجارية مع الشركة، ومن الأفضل أن لا يكون هنالك أيضا صلة قرابة بين موظفي الإدارة التنفيذية وأعضاء لجنة التدقيق، لما لذلك من اثر كبير في دعم الإفصاح والموضوعية وعدم التحيز وتفعيل لدور المدققين الخارجيين وتحسين كفاءة نظام والرقابة الداخلية، مما يؤدي إلى زيادة درجة الموثوقية في المعلومات المالية ، وضمان التزام الإدارة التنفيذية بالتعليمات والأنظمة والقوانين والسياسات العامة التي يرفضها مجلس الإدارة .

I.3- دور لجان التدقيق في صحة وشرعية المعلومات المحاسبية :

إن اللجان الأساسية المنبثقة عن مجلس الإدارة هي لجنة التدقيق، لجنة المكافآت ولجنة التعيينات، حيث أن نسبة استقلالية أعضاء مجلس الإدارة تنعكس على هذه اللجان، ولهذا نجد أن التوجه العام في الآونة الأخيرة وخاصة في الدول المتقدمة هو العمل على زيادة نسبة الاستقلالية حيث بلغت هذه النسبة في الولايات المتحدة الأمريكية 50%، ولهذا يمكننا القول أن استقلالية هذه اللجان من استقلالية مجلس الإدارة، حيث ينعكس ذلك على الحكم بموضوعية حول جميع القرارات والحياد وعدم التحيز لأي طرف من قبل أعضاء هذه اللجان.

ويمكن للجنة التدقيق المساهمة بدور فعال في تحقيق صدق وشرعية المعلومات المحاسبية للشركات، عن طريق ممارسة أنشطة معينة والإفصاح عنها في تقارير يجب أن تتضمنها التقارير السنوية، حيث أن صدق المعلومة يعني صحتها والشرعية تعني أنها أعدت وفقا وطبقا للقوانين والتشريعات التي يجب أن يتم الالتزام بها، ولبلوغ هذين الهدفين الأساسين في المعلومات المحاسبية تقوم لجان التدقيق بهذه الأنشطة التالية:

أولا: تدعيم استقلال المدققين الخارجيين (غالي، 2001، صفحة 91)

تستطيع لجنة التدقيق المساهمة في تعزيز الاستقلالية للمدققين الخارجيين عن طريق مجموعة من العناصر التالية:

- **العمل على اختيار المدققين الخارجيين:**

تقوم لجنة التدقيق باختيار المدققين الخارجيين الذين تتوفر فيهم المؤهلات والإمكانيات المادية والبشرية التي تمكنهم من التدقيق في المعلومات المحاسبية بكل كفاءة، بحيث تقوم بدراسة عروض المدققين وإعداد مذكرة تعرض على مجلس الإدارة تبين فيها نتائج دراستها للعروض المقدمة، والذي يعرضها بدوره على الجمعية العامة التي تعين مدقق أو أكثر للقيام بالمهمة، ويتم ترشيح المدققين من قبل لجنة التدقيق مع مراعاة

عامل الخبرة والمؤهلات وأساس تحديد الأتعاب وبرنامج رقابة الجودة في مكتب التدقيق. كما يجب أن تعمل لجان التدقيق على تغيير المدققين بشكل فعال، حيث يجب التأكد من أنه لا يتم استبدالهم نتيجة لتمسكهم بوجهات نظر صحيحة تخالف وجهات نظر الإدارة. لأن تغيير المدقق من قبل الإدارة يحد من استقلاليته ولهذا وجب على لجنة التدقيق القيام بذلك بغرض حماية المدقق من أي ضغوط قد تفرضها عليه الإدارة، كما يجب أن تفحص أيضا أتعاب مهمة التدقيق بهدف التأكد من أنها كافية لتنفيذ هذه المهمة بكفاءة، و يمكننا أن نعطي مثلا: إذا تبين أن أتعاب المدقق الخارجي كانت منخفضة بشكل ملفت للانتباه وتحت المستوى المتعارف عليه، فإنه يجب معرفة أسباب الأتعاب المنخفضة التي يمكن أن تؤثر على الجودة في التدقيق وبالتالي يمكن أن يؤدي هذا إلى الحكم غير الموضوعي من طرف المدقق بسبب نقص في العناية المهنية اللازمة بسبب نقص الأتعاب، وإذا كانت الأتعاب مرتفعة جدا وبعيدة عن المستوى المتعارف عليه فإنه يجب على لجنة التدقيق عدم الموافقة عليها والتفاوض مع المدققين من أجل تخفيضها إلى المستوى المعقول.

- **الموافقة على الخدمات الاستشارية للإدارة وتحديد أتعابها**

إن الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدققون الخارجيون والتي ترى إدارة الشركة أنها ضرورية، يجب على لجنة التدقيق متابعتها وتفحصها والوقوف على جميع التأثيرات والضغوط التي يمكن أن تؤثر في عمل المدقق لأن الأتعاب الكبيرة التي يحصل عليها مقابل هذه الخدمات قد تؤثر على نزاهته واستقلاليته ومستوى أدائه المهني.

- **دراسة نقاط عدم الاتفاق بين المدققين الخارجيين والإدارة.**

يجب على لجان التدقيق دراسة جميع النقاط التي لم يتفق فيها المدقق الخارجي والإدارة التنفيذية، لأن من خلال الفحص والتمحيص في نقاط الاختلاف يمكن أن تجد حلا لذلك و تقرب وجهات النظر بينهما وتضييف فجوة الاختلاف إلى أدنى حد ممكن مع المحافظة في نفس الوقت على استقلال هؤلاء المدققين، كما يجب تكون علاقة المدقق بهذه اللجان خالية من القيود، ويكون اتصال مباشر بينهما، لمناقشة أية موضوعات هامة تهم الطرفين.

ثانيا: فحص نظم الرقابة الداخلية والعلاقة مع المدققين الداخليين (غالي، 2001، صفحة 96)

يوجد اهتمام متزايد بضرورة قيام لجنة التدقيق بفحص نظم الرقابة الداخلية المطبقة بالشركات، لأن هذه النظم إذا كانت فعالة تعتبر ضرورية لنجاح الشركات، وتكمن مسؤولية لجان التدقيق تجاه نظام الرقابة الداخلية في فحص هذا النظام ودراسة تقييم كل من المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين لنقاط القوة والضعف المهمة في هذا النظام، وتحليل وتقييم الإجراءات والحلول التي قامت بها الإدارة للتعامل مع نقاط الضعف هذه، والتأكد من أنه تم تطبيق جميع القوانين والتشريعات اللازمة بما في ذلك قواعد السلوك بها. أما فيما يخص العلاقة بين لجنة التدقيق وإدارة التدقيق الداخلي فهي علاقة متبادلة وكل منهما يؤثر ويتأثر بالآخر، حيث تعتبر إدارة التدقيق الداخلي أحد المصادر الأساسية للمعلومات التي تحصل عليها لجنة التدقيق والتي تساعدها على تنفيذ أنشطتها بفعالية، ويرى البعض أنه من الضروري أن تكون هناك علاقة عمل قوية بينهما بهدف التغلب على مشكلات إعداد القوائم المالية. ويجب على اللجنة أن تقوم بما يلي:

- تدعيم استقلال المدققين الداخليين بغرض تحسين جودة المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية.
- التنسيق الملائم بين عمل كل من المدققين الداخليين والمدققين الخارجيين.
- التأكد من جودة التدقيق الداخلي وأنه يتم وفقا لمعايير الأداء المهني وتفحص المستوى المهني للمدققين الداخليين ومدى كفاءتهم في تنفيذ مسؤولياتهم.
- فحص لائحة التدقيق الداخلي والموافقة عليها حيث تتضمن هذه اللائحة المعلومات التي تتعلق بأهداف وسلطات ومسؤوليات وتقارير إدارة التدقيق الداخلي، وتتم الموافقة بواسطة إدارة الشركة.
- فحص خطة التدقيق الداخلي والموافقة عليها والتأكد من أنها متماشية مع لائحة التدقيق الداخلي وأهداف الشركة، وأنها قد أخذت في الاعتبار كل المخاطر الداخلية والخارجية.

ويمكن للجنة التدقيق أن تستعين بالمعلومات التي يقدمها المدقق الخارجي بخصوص تقييم عمل المدقق الداخلي، لأن المدققين الخارجيين هم أيضا مطالبون بتقييم وفحص كفاءة المدققين الداخليين والتعرف على مؤهلاتهم المهنية، ولقد أمر مجمع المدققين الداخليين بالقيام بفحص منتظم لضمان جودة مهمة المدقق الداخلي كل ثلاث سنوات، وذلك من أجل تقديم ضمانات لكل من الإدارة ولجنة التدقيق بأن المهام التي يقوم بها المدقق الداخلي يتم انجازها وفقا لمعايير الأداء المهني المطلوبة للتدقيق الداخلي.

ثالثا: فحص القوائم المالية (غالي، 2001، الصفحات 101-102)

يوجد اتفاق بين الباحثين على أهمية دور لجنة التدقيق في فحص القوائم المالية للشركات، حيث تتمثل أنشطة هذه اللجنة المتعلقة بفحص القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة للموافقة عليها في النقاط التالية:

- فحص السياسات المحاسبية المطبقة والتغييرات فيها، حيث يتم التأكد من أنها تتماشى مع المعايير المهنية وتتماشى أيضا مع تلك التي تطبقها الشركات الأخرى التي تمارس نفس النشاط، والتعرف على ما إذا كان هناك تغييرات فيها أو في تطبيقها خلال الفترة المالية.
- تقييم التقديرات المحاسبية، ومن أمثلتها المخصصات التي تضعها المؤسسة لمواجهة الخسائر المستقبلية نتيجة لدعاوى قضائية تم رفعها ضدها، حيث يجب على لجنة التدقيق تقييم والتأكد من تلك التقديرات التي تم وضعها لذلك.
- التحقق من العناصر غير العادية والحصول على شرح شامل لأسباب حدوثها وكيف تم معالجتها محاسبيا.
- التأكد من قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، وذلك من خلال التأكد من مدى مصداقية القوائم المالية في التعبير عن قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.
- فحص تسويات عملية التدقيق، حيث يجب تقييم والتمحيص في جميع التسويات التي اقترحها المدققون ومتابعة هل تم أخذها بعين الاعتبار، بالإضافة إلى وجوب معرفة أسبابها وكيف أثرت على الكشوف المالية.
- التأكد من كفاية وملائمة الإفصاح في القوائم المالية وأنها قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، حيث يتم التأكد من الإفصاح عن أكبر قدر من المعلومات بدون الإضرار بالموقف التنافسي للشركة.
- فحص المعلومات الأخرى الموجودة بالتقارير المعدة كل سنة، مثل تقارير الإدارة أو مجلس الإدارة عن مختلف الأحداث التي قامت بها المؤسسة وكذلك الملخصات المالية والتأكد من أنها تتفق مع المعلومات التي تشتمل عليها الكشوف المالية.
- دراسة خطاب المدقق الخارجي للإدارة ومتابعة تنفيذ هذه الأخيرة للملاحظات والتوصيات الواردة به، ودراسة جوانب عدم الاتفاق بين المدقق الخارجي والإدارة.

في الآونة الأخيرة أصبح تشكيل لجان التدقيق على مستوى شركات المساهمة وخاصة المقيدة في البورصة يحظى باهتمام كبير من طرف المشرع، حيث نجد أن تشكيل لجنة التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية يعتبر إلزاميا، فقد أصدرت بورصة نيويورك نشرة في جانفي 1977، تطلب فيها جميع الشركات المقيدة أوراقها المالية عندها تعيين لجان تدقيق تتكون من أعضاء مجالس الإدارة غير التنفيذيين، وكان ذلك كشرط لتقييد أسهم الشركات ابتداء من 30 جوان 1978. (غالي، 2001، صفحة 75) وقام بعد ذلك قانون Sarbanes-Oxley سنة 2002 لتفعيل دور لجان التدقيق حيث اعتبرها هيئة استشارية ورقابية منبثقة من مجلس الإدارة وهي مفتاح وعامل مهم في حوكمة الشركات من خلال حماية استقلالية المدقق الخارجي والمدقق الداخلي، وألزم جميع شركات المساهمة بضرورة تكوين لجان التدقيق ويكون أعضاؤها مستقلين ولديهم الخبرة الكافية في مجال المالية والمحاسبة.(Bertin, 2007, p. 182) ..

II- النتائج ومناقشتها :

إن استقلالية لجان التدقيق يؤدي حتما إلى صدق وشرعية المعلومات المحاسبية، لأن هذه الاستقلالية تعزز من موضوعية وحيادية هذه اللجان التي تساهم بشكل غير مباشر في زيادة المصداقية والموثوقية والقابلية للفهم والقابلية للمقارنة لجميع المعلومات المحاسبية عن طريق المهام التي ذكرناها، لهذا أصبح تشكيل لجان التدقيق أمر أكثر من ضروري وخاصة إذا كانت نسبة الاستقلالية فيها كبيرة.

ولكن في الجزائر نجد أن القانون التجاري الجزائري لم ينص على تشكيل هذه اللجان، وفي ميثاق الحكم الراشد في الجزائر الذي يمثل قوانين حوكمة الشركات ترك حرية **إنشاء** لجنة التدقيق لمجلس الإدارة الذي لديه السلطة التقديرية الكاملة في ذلك فإذا رأى أن تشكيلها يعتبر ضروريا فله ذلك، وإذا تم تشكيل هذه اللجان فيجب أن يتم إعلام جميع المساهمين في الشركة رسميا وأن يتم تحديد مهمتها وتشكيلتها وإجراءات عملها بكل وضوح، فعملها طبقا لهذا الميثاق لا يتعدى أن يكون لتقديم الرأي والاستشارة فقط ولا يمكنها أن تحل محل مجلس الإدارة ولا التأثير على اجتماعه وقراراته لأن مهمتها تنوير الإداريين ومساعدة هذا المجلس في اتخاذ قراراته. وبناء على هذا يمكننا تقديم الاقتراحات التالية:

ضرورة إصدار قوانين وتشريعات أو على الأقل تعديل القانون التجاري الجزائري بخصوص إدراج مواد تلزم جميع الشركات الكبرى وشركات المساهمة بتشكيل لجان التدقيق.

العمل على ضمان استقلالية أعضاء لجان التدقيق.

ضرورة ضمان المؤهلات والكفاءات اللازمة في جميع أعضاء لجان التدقيق، وهذا لتعزيز فعالية عمل هذه اللجان.

.

IV- الخلاصة :

لتفادي حدوث اختلافات أو تضارب في المصالح بين عمل لجان التدقيق والإدارة التنفيذية في الشركة ، وجعل وظيفتها الرئيسية في تقديم المساعدة لمجلس الإدارة بغرض تأدية مهامه بكفاءة عالية، والقيام بجميع مسؤولياته المتعلقة بإعداد التقارير المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية، وضمان استقلال المدققين الداخليين والخارجيين، وان تتميز هذه اللجان بسلطة الاستفسار عن جميع الموضوعات المهمة في الشركة، أو اللجوء إلى الأطراف الخارجية ذات الخبرة المهنية في الجوانب المالية والإدارية والقانونية والتقنية المتعلقة بنشاط الشركة ، فان هذا يتطلب وجود دليل يحدد هذه الصلاحيات والمسؤوليات وطبيعة العلاقة بين جميع الأطراف ، ويبين من خلاله الإجراءات التنفيذية التي يجب على اللجنة الالتزام بها عند تنفيذها لمهامها.

كما انه يجب وجود دليل عمل للجان التدقيق ، بحيث يتضمن هذا الدليل خطة عمل لاجتماعات اللجنة خلال العام ،ويحتوي كل اجتماع على جدول أعمال يعرض على أعضاء اللجنة قبل موعد الاجتماع ، بحيث لا يقل عدد هذه الاجتماعات عن (4) اجتماعات في السنة ، ويلزم أن تكون هنالك لقاءات خاصة لمناقشة أمور تتعلق بأعمالهم بحيث تكون هذه الأعمال واقعية وفعالة وذات جدوى ليتم مناقشتها مع الإدارة التنفيذية بكل جدية واهتمام ، ويجب توثيق نتائج هذه الاجتماعات أو اللقاءات وإعداد تقارير ترفع إلى مجلس الإدارة بشكل منتظم لمناقشتها مع باقي أعضاء المجلس .

- الإحالات والمراجع :

1. Elisabeth Bertin .(2007) .Audit interne, enjeux et pratiques à l'international .France: EYROLLES.
2. Jean Jacques Friedrich .(2010) .comptabilité générale et gestion des entreprises .Paris: Hachette Livre, , 6eme édition.
3. Micheline Friédérich et Georges Langlois .(2013) .comptabilité approfondie .France :édition Foucher 6eme édition.

4. أحلام عكسة. (2016). أثر تغير المفاهيم والممارسات المحاسبية على جودة التقارير المالية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه. الجزائر: جامعة الجزائر3.
5. اسماعيل خليل، ريان نعوم. (2012). الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد30 ، ص ص 291،292.
6. الاتجاهات الحديثة في التدقيق الداخلي وفقا للمعايير الدولية دراسة تطبيقية على شركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة ببورصة عمان2011المجلة العربية في المحاسبة في جامعة البحرين 55-14127
7. جمال لعشيشي. (2010). محاسبة المؤسسة والحباية وفق النظام المحاسبي الجديد. لجزائر: الصفحات الزرقاء.
8. جورج دانيال غالي. (2001). تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة. مصر: الدار الجامعية.
9. دور لجان المراجعة في الحد من الممارسات المحاسبية الابداعية2010مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية 260287
10. دور لجنة المراجعة في تحسين كفاية نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات2008مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية 2401249
11. رشا حمادة. (2014). قياس أثر الإفصاح الاختياري في جودة التقارير المالية (دراسة ميدانية في بورصة عمان). المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10، العدد 4 ، 682.
12. زهرة عاطف سوداء. (2009). التدقيق ومراجعة الحسابات . عمان: دار الراية.
13. سليمان محمد مصطفى. (2009). دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والاداري . دراسة مقارنة. الاسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.
14. سليمان مصطفى الدلاهمة. (2014). دور أساليب الرقابة العامة لنظم المعلومات المحاسبة المحوسبة في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية. مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 32 ، ص 330.
15. شحاتة .شحاتة .السيد. (2007). مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الاعمال العربية والدولية المعاصرة. الاسكندرية: الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع.
16. عبد الباسط مداح. (2017). أثر جودة المعلومات المحاسبية في الكشف عن الفساد المالي في ظل تبني حوكمة الشركات – دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية –. المسيلة: جامعة محمد بوضياف المسيلة.
17. كريمة علي كاظم الجوهر. (2011). العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة. مجلة الإدارة والاقتصاد العدد 90 ، 114.
18. معايير الرقابة والمراجعة الداخلية وفقا لاحدث الاصدارات الدولية مدخل دولي مقارن لادارة المخاطر2016الاسكندرية دار التعليم الجامعي