

التدقيق المحاسبي ودوره في إرساء مفهوم الحوكمة في ظل قانون « SOX »

بن زازة منصورية

طالبة دكتوراه

جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم-

الملخص:

يتناول هذا البحث دراسة العلاقة بين التدقيق المحاسبي وحوكمة الشركات خاصة بعد صدور القانون الأمريكي « SOX » الذي يمثل حوكمة جديدة لمهنة المحاسبة والتدقيق، وتم التوصل إلى وجود علاقة تفاعلية وتكاملية بين كل من التدقيق المحاسبي وحوكمة الشركات، مما ينعكس على تحسين جودة عملية التدقيق المحاسبي بما يتوافق مع قواعد حوكمة الشركات، مما يترتب عنه تفعيل قواعد الحوكمة، وبالتالي الوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق المحاسبي، حوكمة الشركات، القانون « SOX ».

Résumé:

Cet article vise à étudier la relation entre l'audit comptable et la gouvernance d'entreprise, notamment après l'application de la loi américaine « sox » qui représente une nouvelle gouvernance des professions de la comptabilité et de l'audit. En effet ; il y a une relation réactionnelle et complémentarité entre la gouvernance et l'audit comptable, ce qui améliore la qualité de l'audit selon les principes de la gouvernance d'entreprise, et ce conduit à promouvoir cette dernière, en vue de réaliser ses objectifs.

Mots-clés : l'audit comptable, la gouvernance d'entreprise, la loi « sox ».

مقدمة:

يكتسي التدقيق المحاسبي أهمية بالغة في الاقتصاد، خاصة بعد كبر حجم المؤسسة وتعدد وظائفها وأنشطتها وظهور شركات الأموال وما صاحبه من فصل الملكية عن التسيير مما أدى إلى ضرورة تعيين مدقق يقوم بالمصادقة على صحة المعلومات المحاسبية والمالية، حيث تعتبر المؤسسة محطة أنظار العديد من الأطراف ذوي المصالح المختلفة والمتعارضة أحيانا.

ويعد تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في الآونة الأخيرة لدى المؤسسات أمرا ضروريا، حيث يعتبر أحد متطلبات ثقة المستثمرين والإدارة الناجحة، خاصة بعد الأحداث التي مر بها الاقتصاد العالمي خلال عقد التسعينات من القرن الماضي والفضائح المالية التي تعرضت لها الشركات العالمية، مثل شركة (Enron)، وشركة (World com)، بالإضافة إلى انهيار عدد من الشركات العملاقة العالمية لأسباب متعددة منها الغش، التضليل،

والأخطاء المحاسبية، بالإضافة إلى تدهور أخلاق إدارة الشركات ومكاتب التدقيق العالمية مثل شركة (Anderson)، مما نتج عنه فقدان ثقة المجتمع من الأنظمة الإدارية والمحاسبية والرقابية مما أثر سلباً على القرارات الاستثمارية في الأسواق المالية العالمية¹.

ويعتبر التدقيق أحد أهم الآليات التي لها دوراً هاماً في تفعيل وإرساء حوكمة الشركة مما يؤثر بالإيجاب على اتخاذ القرار المناسب، من خلال رفع مستوى الثقة في المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية. وعليه سيتم في هذا البحث التطرق إلى المحاور التالية:

- 1- الإطار النظري للتدقيق المحاسبي؛
- 2- مفهوم حوكمة المؤسسة؛
- 3- آلية التدقيق من منظور حوكمة المؤسسة؛
- 4- تأثير قانون « SOX » على تفعيل دور التدقيق وتعزيز حوكمة المؤسسة.

1- الإطار النظري للتدقيق المحاسبي:

1-1 تعريف التدقيق المحاسبي:

يعرف التدقيق المحاسبي على أنه "عملية تجميع وتقديم أدلة الإثبات وتحديد وإعداد التقارير عن مدى التوافق بين المعلومات ومعايير محددة مقدماً، ويجب أن تتم عملية التدقيق بواسطة شخص في مستقل"². كما يعرف التدقيق المحاسبي على أنه "عملية منظمة تنطوي على تجميع وتقييم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام"³. ويتمثل التعريف المعاصر للتدقيق في "أن التدقيق يمثل الإجراءات التي يتبعها شخص مستقل مؤهل محايد لتجميع وتقييم الأدلة الثبوتية حول معلومات مقيمة (معلومات عن طريق كميات أو مبالغ) تعود إلى منشأة معينة

¹ علاء فرحان طالب، إيمان شبحان المشهداني، "الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2011، ص: 09.

حاتم محمد الشيشيني، "أساسيات المراجعة: مدخل معاصر"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، الطبعة الأولى، 2007، ص: 15.

عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص: 07.

وذلك لغرض القيام بأخذ القرار المناسب حول رأيه في درجة العلاقة الموجودة بين هذه المعلومات والأسس والقواعد التي يجب اتباعها من قبل المنشأة وذلك للوصول إلى قرار نهائي حول هذه المعلومات المقيمة¹. من التعاريف السابقة، يمكن استنتاج أن التدقيق هو عملية منتظمة يتم من خلالها الحصول على الأدلة الكافية التي تدل على أحداث اقتصادية، من أجل التحقق من أن هذه المعلومات موافقة للمعايير والأسس والقواعد الموضوعية، ويجب أن تتم من طرف شخص مؤهل ومستقل، مع توصيل النتائج إلى الأطراف ذوي العلاقة في شكل تقرير.

1-2 أهمية التدقيق المحاسبي:

يخدم التدقيق المحاسبي مجموعة من الأطراف أهمها:

- **إدارة المؤسسة:** تعتمد إدارة المؤسسة على القوائم المالية المدققة في عملية التخطيط والرقابة، واتخاذ القرارات المالية والمستقبلية، بالإضافة إلى أن تدقيق القوائم المالية للمؤسسة يؤدي إلى توجيه الاستثمار لها².
- **الملاك:** تعتمد هذه الطائفة على القوائم المالية المدققة من أجل معرفة الوضع المالي للمؤسسة ومدى متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم إلى الجهة التي تضمن حماية استثماراتهم وتحقيق لهم أكبر عائد ممكن³.
- **الدائنين والموردين:** يعتمد كل من الدائنين والموردين على تقرير المدقق من أجل التحقق من مدى سلامة وصحة القوائم المالية وتحليلها لمعرفة المركز المالي للمؤسسة ومدى قدرتها على الوفاء بالالتزامات قبل اتخاذ قرار الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي⁴.

راشد، محمود ناجي درويش، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص: 07.¹

¹ مصطفى يوسف كافي، "تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2014، ص: 17.

² غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصرة: الناحية النظرية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص: 19.

³ خالد الخطيب، خليل الرفاعي، "علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، دار البداية ناشرون وموزعون، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص: 12.

نفس المرجع السابق، ص: 12.⁴

- **المؤسسات البنكية ومؤسسات الإقراض الأخرى:** يعتبر التدقيق مهماً لمثل هذه المؤسسات خاصة عند طلب العميل قرضاً معيناً أو تمويل المؤسسة، حيث تعتمد تلك المؤسسات في عملية منح القرض من عدمه على تقرير مدقق الحسابات حول القوائم المالية.
- **المؤسسات الحكومية:** تعتمد المؤسسات الحكومية على القوائم المالية المدققة لوضع الخطط والمتابعة والإشراف والرقابة على المؤسسات الاقتصادية وتأكيد التزامها بالقوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات والتوجيهات بالإضافة إلى تحديد الانحرافات وأسبابها¹.
- **رجال الاقتصاد:** تعتبر القوائم المالية المعتمدة من قبل مدققي الحسابات ذات أهمية لما تتضمنه من بيانات محاسبية في تحليلها وتقدير الدخل القومي ورسم برامج الخطط الاقتصادية².
- **نقابات العمال:** تعتمد نقابات العمال على القوائم المالية المدققة في مفاوضاتها مع الإدارة من أجل تحديد السياسة العامة للأجور وتحقيق مزايا العمال³.
- **مديرية الضرائب:** تعتمد مصالح الضرائب على البيانات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية المدققة من أجل الحصول على الكشف الضريبي في الوقت المناسب ومساعدة هذه المصلحة في تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة⁴.
- **أهمية التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة:** يساهم التدقيق في تخصيص الموارد المتاحة بأفضل كفاءة وفعالية ممكنة لانتاج مختلف السلع والخدمات التي يزيد الطلب عليها، فالموارد النادرة تحتجزها المؤسسات الاقتصادية القادرة على الاستخدام الأمثل لهذه الموارد من خلال الاعتماد على القوائم المالية المدققة، حيث أن القوائم المالية غير المدققة تخفي في طياتها إسرافاً وسوء كفاءة وتحويل دون تخصيص الموارد النادرة بطريقة صحيحة⁵.

¹ سامي محمد الوقاد، لؤي محمد الوديان، " تدقيق الحسابات (1) "، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2010، ص: 26.

² رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، "علم تدقيق الحسابات النظري"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص: 28.

سامي محمد الوقاد، لؤي محمد الوديان، " تدقيق الحسابات (1) "، مرجع سبق ذكره، ص: 27.

رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، "علم تدقيق الحسابات النظري"، مرجع سبق ذكره، ص: 28.

نفس المرجع السابق، ص: 28.

● **أهمية التدقيق للاقتصاد القومي:** يعتبر التدقيق ذو أهمية للاقتصاد القومي من خلال تقديم الخدمات للأطراف السابقة الذكر، كما يساهم في تنمية المجتمع من خلال حماية الاستثمارات وإظهار حالات الإسراف والتلاعب وتوجيه استثمار المدخرات واستغلال الموارد المتاحة، كما يساعد التدقيق في النهضة الاقتصادية والمالية ويعتبر أفضل عون للدولة في سبيل تحقيق أهدافها القومية وخاصة ما يتعلق بتنمية اقتصادها ورفع مستوى معيشة المواطنين وتوفير الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لهم¹.
ونظرا لأهمية التدقيق المحاسبي في خدمة العديد من الأطراف، يترتب على مدقق الحسابات مسؤولية تقوم على أساس مقارنة تصرفاته وسلوكه، حيث يمكن تقسيم مسؤولية المدقق إلى²:

أ- المسؤولية بموجب القانون العام وتمثل في:

- المسؤولية بموجب العقد المبرم بين الأطراف؛ و
- المسؤولية تجاه الطرف الآخر.

ب- المسؤولية القانونية الأخرى وتمثل في:

- المسؤولية المدنية؛ و
- المسؤولية الجنائية.

3-1 أهداف التدقيق: تصنف أهداف التدقيق إلى أهداف تقليدية وأخرى حديثة على النحو التالي³:

● **الأهداف التقليدية:** تتمثل في ما يلي:

- التأكد من مدى صحة المعلومات المحاسبية ومدى إمكانية الاعتماد عليها؛
- إصدار رأي فني بالاستناد على الأدلة والبراهين حول القوائم المالية؛
- اكتشاف الأخطاء والغش التي يمكن أن توجد بالدفاتر المحاسبية؛
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التحقق من وجود نظام جيد للرقابة الداخلية؛
- تقديم المساعدة لإدارة المؤسسة على وضع الخطط واتخاذ القرارات الملائمة؛
- مساعدة الهيئات المالية في تحديد الوعاء الضريبي؛

نفس المرجع السابق، ص: 29.¹

هادي التميمي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثالثة، 2006، ص: 72.²

³ حسين القاضي، حسين دحدوح، "أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية"، مؤسسة الوراق، الطبعة الأولى، الأردن، 1999، ص:

- مساعدة الجهات الحكومية في تخطيط الاقتصاد الوطني.
- **أهداف حديثة:** تتمثل في ما يلي:
 - مراقبة ومتابعة الخطط وآليات تنفيذها وتحديد الانحرافات والأسباب المتعلقة بها؛
 - تقييم الأداء بالنسبة للمؤسسات؛
 - تحقيق أقصى كفاية اقتصادية؛ و
 - تحقيق أقصى رفاهية للمجتمع.

4-1 معايير التدقيق المتعارف عليها

تمثل معايير التدقيق الأسس والمبادئ والإرشادات التي يجب على مدقق الحسابات الالتزام بها عند أدائه لمهامه، وتنقسم معايير التدقيق إلى معايير عامة تتعلق بشخص المدقق، ومعايير الأداء تتعلق بالعمل الميداني، ومعايير التقرير وطريقة إعدادده، وذلك على النحو التالي:

➤ **المعايير العامة:** ترتبط المعايير العامة بالتكوين الشخصي لمزاوли مهنة التدقيق، ويقصد بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن يقوم بها أشخاص مدربين وأن تقدم على درجة عالية من الكفاءة المهنية، وسميت بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية من أجل العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة مناسبة، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها مدقق الحسابات¹، وتنقسم هذه المعايير إلى تأهيل المدقق، الاستقلالية والحيادية، بذل العناية المهنية اللازمة.

● **معيار تأهيل المدقق:** يتضمن معيار تأهيل المدقق كل من التأهيل العلمي والتأهيل المهني والتعليم المستمر كما يلي:

➤ **التأهيل العلمي:** ويقصد به أن يتوفر لدى المدقق مستوى علمي في المواد المحاسبية والتدقيق من خلال الدراسة في المعاهد والكلليات التي تقدم هذه المواد، بالإضافة إلى معرفة جوانب أخرى من العلوم مثل العلوم السلوكية والإدارية وطرق الاتصال حتى يتمكن المدقق من إبداء رأيه حول ما تم عرضه عليه من قوائم وتقارير².

➤ **التأهيل العملي:** ويقصد به تدريب المدقق تدريباً مهنيًا فنياً كافياً قبل ممارسته للمهنة حتى يتمكن من الإلمام بأكبر قدر ممكن من متطلبات الممارسة المهنية وحتى يكون له القدرة لمواجهة المشاكل التي يمكن أن

محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة وآليات التدقيق"، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003، ص: 49.¹

نفس المرجع السابق، ص: 50-51.²

يواجهها، بالإضافة إلى أنه يجب على القائمين على تأهيل المدقق ألا يتجاهلوا حاجته للتدريب في مجالات أخرى كالتشغيل الإلكتروني للبيانات الذي أصبح أمراً ضرورياً يجب أن يلم به مدقق الحسابات من الناحية التطبيقية حتى يكون مؤهلاً بصورة جيدة¹.

➤ **التعليم المستمر:** ينبغي على مدقق الحسابات الالتحاق ببعض برامج التعليم المستمر من أجل التعرف على التطور الحاصل في مجال القياس والإفصاح المحاسبي، والإطلاع على أحدث القضايا المهنية والفكرية والإلمام بمستجدات الإصدارات المهنية على المستوى المحلي والدولي والتعرف على أحدث القوانين المنظمة للمهنة حتى تواكب مهنة التدقيق متطلبات العصر².

- **معييار الاستقلال:** ينص معيار الاستقلال على ضرورة أن يتمتع مدقق الحسابات بالاستقلال والحياد عند إبداء رأيه خاصة وأنه في معظم الأحيان يكون هناك تعارض بين الإدارة والملاك مما يستدعي توفر درجة من الثقة لمستخدمي القوائم المالية التي يتم تدقيقها من قبل المدقق الذي يتمتع بالاستقلالية³.
- **معييار العناية المهنية الملائمة:** ويقصد به أن يقوم المدقق ببذل العناية المهنية اللازمة خلال أداء مهامه وأثناء إعداد التقرير⁴، وتعني كلمة العناية في اللغة العربية الاهتمام، وهذا يدل على أن هذا المعيار يتطلب من المدقق الاهتمام الكافي لجميع مراحل أداء مهامه بحيث تكون لديه الرغبة في النجاح وحريصاً عليه ويبدل كل مجهود ممكن من أجل أداء مهامه بصورة ملائمة⁵.

➤ معايير العمل الميداني

تتمثل معايير العمل الميداني في الارشادات التي يجب أن يتبعها المدقق أثناء تنفيذ عملية التدقيق، وتتضمن معايير العمل الميداني على المعايير التالية: الإشراف والتخطيط، تقييم نظام الرقابة الداخلية، وكفاية أدلة وقرائن الإثبات.

عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، "أصول المراجعة"، مرجع سبق ذكره، ص: 30.¹
نفس المرجع السابق، ص: 30.²

غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية"، مرجع سبق ذكره، ص: 39-40.³
حاتم محمد الشيشيني، "أساسيات المراجعة"، مرجع سبق ذكره، ص: 135.⁴

عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي، "أصول المراجعة"، مرجع سبق ذكره، ص: 34.⁵

- **معايير التخطيط السليم لعملية التدقيق والإشراف الملائم على المساعدين:** ينص المعيار الأول من معايير العمل الميداني قيام المدقق بتخطيط عملية التدقيق التي سوف يقوم بها وتحديد العدد الملائم من المساعدين والإشراف عليهم ومتابعة أعمالهم¹.
- **معايير تقييم مدى إمكانية الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية:** يمثل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق، الأساس الذي يعتمد عليه مدقق الحسابات لتحديد حجم العينة التي ستخضع للاختبار من خلال الاعتماد على مستوى احترام مقوماته والالتزام بإجراءاته وبالتالي درجة أثره على نوعية ومصدقية المعلومات الناتجة عنه².
- **معايير حصول المدقق على الأدلة الكافية والملائمة:** يعتبر المعيار الثالث من معايير العمل الميداني على ضرورة حصول مدقق الحسابات على الأدلة وقرائن الإثبات اللازمة من خلال الفحص والملاحظة وارسال المصادقات من أجل الاعتماد عليها لإبداء رأيه حول القوائم المالية³.

ج - معايير إعداد التقرير

يتمثل تقرير التدقيق في بيان مكتوب موجه إلى العميل، يصدر من خلاله المدقق رأيه المحايد المستقل بناءً على ما قام به من إجراءات وفحص للدفاتر والسجلات المحاسبية والمالية ومدى مطابقتها لما ورد في بيانات نتائج الأعمال للمؤسسة خلال السنة المالية موضوع الفحص، حيث يبين التقرير عن مدى تعبير نتائج أعمال المؤسسة عن المركز المالي لها⁴. وتتمثل معايير إعداد التقرير في المبادئ والأسس الإرشادات التي يجب على المدقق مراعاتها حتى يتمكن من إعداد تقريره وتبليغ الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق بالنتائج المتوصل إليها وفقاً لما نصت عليه هذه المعايير، وتتمثل هذه المعايير في:

¹ غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية"، مرجع سبق ذكره، ص: 42.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2006، ص: 45.

³ غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية"، مرجع سبق ذكره، ص: 43.

⁴ زهير الحدر، "علم تدقيق الحسابات"، دار البداية ناشرون وموزعون، الأردن، الطبعة الأولى، 2010.

- **إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** ينص هذا المعيار على ضرورة أن يوضح المدقق في تقريره إذا تم إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموما والتحقق من مدى قبول الطرق التي من خلالها يتم تطبيق تلك المبادئ¹.
 - **الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها:** ينص المعيار الثاني من معايير إعداد التقرير على ضرورة أن يبين المدقق في تقريره إذا كانت المبادئ المطبقة في الفترة الحالية تتميز بالثبات بالمقارنة مع الفترات السابقة².
 - **الإفصاح الكافي والملائم:** ينص هذا المعيار على ضرورة أن يقوم المدقق بالتحقق من أن الإفصاح في القوائم المالية كافي وملائم، ولا ينبغي على المدقق أن يشير إلى ذلك في تقريره إلا في حالة كون الإفصاح في القوائم المالية غير كاف بدرجة معقولة. ويعني الإفصاح الكافي نوع المعلومات المتواجدة على مستوى القوائم المالية، وأيضا أسلوب عرض وتصنيف هذه المعلومات في القوائم المالية وكذلك المصطلحات المستعملة للتعبير من العناصر الموجودة في القوائم المالية³.
 - **التعبير عن رأي المدقق:** ينص المعيار الرابع من معايير إعداد التقرير على أنه "يجب أن يتضمن تقرير المراجع رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة، أو الإشارة إلى عدم إمكانية ذلك. وعندما لا يتمكن من التعبير برأي شامل، يجب أن يوضح أسباب ذلك وفي جميع الحالات التي يقتزن فيها اسم المراجع بقوائم مالية، يجب أن يتضمن التقرير إيضاحا قاطعا عن الفحص الذي قام به المراجع إن وجد - ودرجة المسؤولية التي يتحملها"⁴.
- كما يجب توافر الشروط الشكلية للتقرير على النحو التالي⁵:
- أن يكون التقرير مكتوبا في وثيقة؛
 - أن يكون موجها إلى الجمعية العامة للمساهمين مثل عبارة (إلى حضرات المساهمين) في حالة شركة ذات أسهم، أما في حالة شركات الأفراد فيوجه إلى الشخص الذي قام بتعيينه؛

¹ غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية"، مرجع سبق ذكره، ص: 44.

² محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة وآليات التدقيق"، مرجع سبق ذكره، ص: 88.

غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية"، مرجع سبق ذكره، ص: 47.

عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، "أصول المراجعة"، مرجع سبق ذكره، ص: 48.

زهير الحدر، "علم تدقيق الحسابات"، مرجع سبق ذكره، ص: 77.

- أن يكون موقعا من طرف المدقق الذي يحمل الترخيص وليس من أحد مساعديه؛
- أن يوضح الفترة المالية التي أعد عنها التقرير؛
- أن يحتوي على توقيع المدقق وتاريخه؛ و
- أن يكون واضحا ويحتوي على عبارات سهلة ومفهومة.

5-1 المسلك العام لتنفيذ عملية التدقيق المحاسبي

يتطلب تنفيذ عملية التدقيق المحاسبي اتباع ثلاثة مراحل على النحو التالي:

أ- المرحلة الأولى: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة موضوع الفحص¹

- ينبغي على مدقق الحسابات جمع المعلومات حول المؤسسة من خلال الأشغال الأولية كما يلي:
- الحصول على الوثائق الخارجية للمؤسسة؛
 - التعرف على التنظيم المهني المتعلق بها؛ و
 - المقارنة بينها وبين المؤسسات التي تنتمي إلى نفس القطاع.
- كما يجب على مدقق الحسابات أن يقوم بالاتصالات الأولى مع المؤسسة من خلال:
- القيام بحوارات مع المسؤولين في المؤسسة؛
 - القيام بزيارات ميدانية؛ و
 - التعرف على الوثائق الداخلية للمؤسسة.
- وبعد ذلك يتم انطلاق الأشغال من خلال:
- تكوين الملف الدائم؛ و
 - إعادة النظر في برنامج العمل.

ب- المرحلة الثانية: فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية²

يمثل نظام الرقابة الداخلية مجموعة ضمانات تساعد على التحكم في المؤسسة، لذا يجب تقييم جميع طرق العمل والإجراءات والتعليمات المعمول بها من أجل الوقوف على انعكاساتها حول الحسابات والقوائم المالية، وذلك من خلال:

محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص: 68.¹

نفس المرجع السابق، ص: 70-71.²

- جمع الإجراءات من خلال استخدام خرائط تتبع الوثائق ما بين المصالح، وملخصات الإجراءات؛
- اختبارات التطابق من خلال تتبع بعض العمليات من أجل فهم نظام الرقابة ومتابعته؛
- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية من خلال تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف؛
- اختبارات الاستمرارية من أجل التأكد من تطبيق نقاط القوة في الواقع؛ و
- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية.

ج- المرحلة الثالثة: فحص الحسابات والقوائم المالية

بعد التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، أي بعد استخراج نقاط القوة والضعف، يتم إعادة النظر في برنامج العمل، وذلك بحذف أجزاء منه في حالة سلامة النظام، أو إضافة أجزاء واختبارات مدعمة في حالة ضعفه¹، وذلك من خلال²:

- تعديل البرنامج حيث يتم وضع برنامج أدنى لفحص الحسابات في حالة وجود نقاط القوة، أو إضافة اختبارات وتدعيم برنامج الفحص في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية؛
- إنهاء عملية التدقيق من خلال:
 - * إعادة النظر في الاختبارات المحاسبية الكبرى؛
 - * فحص الأحداث ما بعد الميزانية؛
 - * فحص كيفية عرض القوائم المالية والمعلومات الإضافية؛
 - * إعادة النظر في أوراق العمل؛ و
- إصدار الرأي.

2- الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات:

2-1 مفهوم حوكمة الشركات:

تعرف حوكمة الشركات على أنها " النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسئولية والنزاهة والشفافية"³.

¹ نفس المرجع السابق، ص: 76.

² نفس المرجع السابق، ص: 78.

³ طارق عبد العالي حماد، "حوكمة الشركات: المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات، شركات قطاع عام أو خاص، ومصارف"، الدار الجامعية، الاسكندرية، الطبعة الثانية، 2007، ص: 04.

كما تعرف حوكمة الشركة على أنها: " مجموعة القواعد التي تنظم العلاقات المتبادلة بين الشركة والأطراف أصحاب المصالح المختلفة في الشركة، في إطار من الشفافية والمساءلة، والتي يؤدي اتباعها إلى استدامة الأعمال ورفع كفاءة الشركة في إدارة عملياتها وتحسن قدرتها التنافسية بالأسواق"¹.

2-2 أهمية حوكمة المؤسسة:

تتمثل أهمية حوكمة المؤسسات في ما يلي²:

- المساعدة في الحصول على التمويل عن طريق الأسهم، السندات، القروض، وبتكلفة أقل؛
- زيادة جذب الاستثمارات والمؤسسات الأجنبية؛
- رفع القيمة السوقية للمؤسسات؛
- الرفع من مستوى الثقة مع الأطراف المتعاملة مع المؤسسة؛
- التقليل من مخاطر الأزمات المالية على مستوى المؤسسة، والاقتصاد بشكل عام؛
- محاربة الفساد داخل المؤسسة وخارجها؛ و
- تدعيم الدور الاجتماعي للمؤسسة.

2-3 مبادئ حوكمة الشركات³

قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بتأسيس مبادئ حوكمة الشركات على النحو التالي:

أ- **الإطار العام لحوكمة الشركات:** يشمل الإطار العام لحوكمة الشركات الأبعاد التالية:

- يجب أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تعزيز وتشجيع الشفافية والكفاءة للأسواق المالية، وأن يكون متسقاً مع أحكام قانون الشركات، وأن يوضح توزيع المسؤوليات بين مختلف المشرفين والجهات التنظيمية المسؤولة عن تطبيق القوانين؛

¹ أحمد على خضر، " الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات"، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2012- ص: 13.

² محمد سامي راضي، " موسوعة المراجعة المتقدمة: مراجعة استقصائية قضائية، مراجعة الأداء البيئي، مراجعة حوكمة الشركات، جودة المراجعة"، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2011، ص: 436.

³ عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح عشناوي، مراجعة: بسمان الفيصل، " الحوكمة المؤسسية: المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة"، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص: 38-45.

- يجب أن يعمل إطار الحوكمة على تطوير الأداء الاقتصادي بصفة عامة، وتكامل السوق، والحوافز التي يوفرها للمتعاملين في السوق، وتدعيم شفافية وكفاءة الأسواق المالية؛
- يجب أن تتسق المتطلبات التنظيمية والقانونية في التشريع القضائي والتي لها تأثير على حوكمة الشركات مع التشريعات والقوانين ذات العلاقة، وتتصف بالشفافية، وموضع التنفيذ؛
- يجب أن توزع المسؤوليات بين الجهات المسؤولة في التنظيم بوضوح وتضمن خدمة مصالح الجمهور؛ و
- يجب أن تكون الأحكام الصادرة عن السلطات الإشرافية والتنظيمية والمسؤولة عن تطبيق القوانين ذات العلاقة، في الوقت المناسب، وبشفافية ومفسرة بالكامل، وأن تتوفر لهذه السلطات الموارد للوفاء بواجباتها بأسلوب مهني وموضوعي.
- ب- **حقوق حملة الأسهم:** يجب أن يكفل نظام حوكمة الشركات حماية حقوق حملة الأسهم كما يلي:
 - تتمثل الحقوق الأساسية لحملة الأسهم كما يلي:
 - تأمين طرق تسجيل الملكية؛
 - تحويل أو نقل ملكية الأسهم؛
 - الحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة منتظمة وفي الوقت المناسب؛
 - المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين وانتخاب مجلس الإدارة؛ و
 - الحصول على حصص من أرباح الشركة.
 - حق المشاركة للمساهمين، والحصول على المعلومات الكافية التي لها علاقة مع القرارات المتصلة بالتغيرات الأساسية في الشركة؛
 - يجب إتاحة الفرصة للمساهمين للمشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين، كما يجب تزويدهم بالقواعد التي تحكم اجتماعات المساهمين؛
 - يجب الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تسمح للمساهمين من ممارسة درجة من الرقابة تتناسب مع حقوق الملكية؛
 - يجب السماح لنظام الرقابة على الشركات أن يعمل بفاعلية وشفافية؛ و
 - يتعين ضمان ضمان الصياغة الواضحة والإفصاح عن القواعد والإجراءات المتعلقة بتدعيم أنظمة الرقابة على الشركات في الأسواق المالية، وكذلك بالنسبة للتعديلات غير العادية مثل الاندماج، كما يجب الإفصاح عن التعاملات المالية من أجل حماية حقوق جميع المساهمين، كما يتعين عدم استخدام الآليات المضادة لحماية

الإدارة التنفيذية ضد المساءلة الإدارية، كما يجب أن يأخذ المساهمون بعين الاعتبار التكاليف والمنافع المرتبطة بحقهم في التصويت.

ت- **المعاملة المتكافئة لحملة الأسهم:** يجب أن يضمن نظام حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع حملة الأسهم، كما ينبغي إتاحة الفرصة لجميع المساهمين على الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم، ولذلك يجب:

- التعامل بطريقة متكافئة بالنسبة للمساهمين الذين ينتمون إلى نفس الفئة؛
- حصول كافة المساهمين المنتمين إلى نفس الفئة على المعلومات المتعلقة بحقوق التصويت، كما يجب الإعلان عن أي تغييرات في حقوق التصويت في الوقت المناسب من أجل حماية حقوق حملة الأسهم؛
- التصويت بواسطة الأمانة المفوضين بطريقة متفق عليها مع حملة الأسهم؛
- ضمان المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين التي تكفل العمليات والإجراءات المتعلقة بالاجتماعات العامة؛
- منع تداول الأسهم بطريقة لا تتسم بالشفافية أو الإفصاح؛ و
- الإفصاح من طرف مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين عن وجود أية مصالح خاصة بهم أو بذويهم يمكن أن تمس بعمليات أو مسائل تتعلق بالشركة.

ث- **دور أصحاب المصالح:** يتعين أن ينطوي إطار حوكمة الشركة على اعتراف بحقوق أصحابها كما يتضمنها القانون، وأن يعمل على تعزيز التعاون بين الشركات وأصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وتوفير فرص العمل وضمن استمرارية الشركات على أسس مالية صحيحة من خلال:

- التأكد من احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون في إطار حوكمة الشركات؛
- يجب أن يعمل إطار حوكمة الشركات على إتاحة فرصة الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوق أصحاب المصالح التي يرسبها القانون؛
- يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح تسمح بتحسين مستوى الأداء؛ و

- يجب إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح الحصول على المعلومات المالية وغير المالية عند المشاركة في عملية حوكمة الشركات؛

ج- الإفصاح والشفافية: يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت

المناسب بخصوص جميع المسائل التي تتعلق بتأسيس الشركة، ومن بينها الموقف المالي، والأداء، والملكية، طريقة ممارسة السلطة، ولهذا:

- يجب أن يكون الإفصاح شاملا ولا يقتصر فقط على المعلومات التالية:
 - ✓ النتائج المالية والتنفيذية للشركة؛
 - ✓ أهداف أعمال الشركة، وأنشطتها وبرامجها؛
 - ✓ حق الأغلبية من حيث حقوق التصويت، والمساهمة؛
 - ✓ أعضاء مجلس الإدارة، والمديرين التنفيذيين الرئيسيين، والأجور والمزايا التي تمنح لهم؛
 - ✓ عوامل المخاطر المنظورة وغير المنظورة؛
 - ✓ المسائل المادية التي تتعلق بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصالح؛ و
 - ✓ الهياكل والسياسات وأدلة الإجراءات بشأن حوكمة الشركات؛
- يجب إعداد ومراجعة المعلومات والإفصاح عنها وفقا لمعايير الجودة المحاسبية والمالية، كما يجب الوفاء بمتطلبات الإفصاح عن الأمور غير المالية ومتطلبات عمليات التدقيق والفحص المستمر؛
- يتعين إتاحة الاضطلاع على أعمال التدقيق السنوية والنتائج السنوية للتدقيق الخارجي من أجل التأكد على مدى توافقه مع أسلوب إعداد وتقديم القوائم المالية؛
- يجب أن تسمح قنوات توزيع المعلومات على حصول مستخدمي المعلومات عليها في الوقت الملائم وبالتكلفة المناسبة.

ح- مسؤوليات مجلس الإدارة: يجب على هيكل حوكمة الشركات إتاحة الخطوط الإرشادية الاستراتيجية

لتوجيه الشركة، كما ينبغي أن يعمل على متابعة الإدارة التنفيذية من طرف مجلس الإدارة بشكل فعال، وأن يتضمن مساءلة الإدارة عموما من قبل الشركة والمساهمين، وعليه:

- يجب على مجلس الإدارة توفير كامل للمعلومات وعلى أساس النوايا الحسنة، والعمل على تطبيق القواعد بطريقة سليمة وكفريق من أجل تحقيق مصالح الشركة والمساهمين؛
- يجب أن يعمل مجلس الإدارة على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين في حالة صدور قرارات لها تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين؛

- يجب على مجلس الإدارة أن يضمن التوافق مع القوانين السارية والأخذ بعين الاعتبار اهتمامات جميع أصحاب المصالح؛
- يجب على مجلس الإدارة الاضطلاع بمجموعة من الوظائف الأساسية من بينها:
 - ✓ مراجعة وتوجيه استراتيجية الشركة، ووضع أهداف الأداء ومتابعة التنفيذ، والإشراف على أموالها؛
 - ✓ تحديد المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين وتقرير الأجور والمزايا الممنوحة لهم ومتابعتهم؛
 - ✓ مراجعة مستوى مرتبات ومزايا أعضاء مجلس الإدارة والمسؤولين التنفيذيين؛
 - ✓ متابعة صور التعارض بين المصالح المختلفة للإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة وحملة الأسهم، عند إساءة استخدام أصول الشركة؛
 - ✓ التأكد من سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة، عن طريق استخدام مدقق مستقل، وتوفير أنظمة الرقابة الملائمة؛
 - ✓ متابعة هيكل حوكمة الشركات الذي يعمل في ظل مجلس الإدارة ومدى فعاليته، وإجراء التغييرات اللازمة حول ذلك؛
 - ✓ الإشراف على التدفقات الرأسمالية والعمودية للمعلومات بالشركة؛
- يجب على مجلس الإدارة أن يتمكن من القيام بالتقييم الموضوعي لشئون الشركة، وعلى نحو مستقل تجاه الإدارة التنفيذية؛ و
- يجب على مجلس الإدارة تعيين عدد كاف من الأعضاء غير التنفيذيين الذين يتميزون بالقدرة على التقييم المستقل للأعمال عندما تكون هناك إمكانية تعارض المصالح.

3- آليات التدقيق من منظور حوكمة الشركات¹:

يتطلب الدور المتزايد للتدقيق ضرورة قبول المدققين لمسؤوليات أكبر من تلك التي تقتضيها القوانين والتشريعات، حيث أصبح يهتم أكثر بالأداء المستقبلي والمساهمة في تقييم الاحتمالات والمخاطر المستقبلية للمؤسسات. ومن بين أهم ملامح الدور المتزايد والإيجابي للتدقيق آليات التدقيق التي تؤدي إلى تفعيل حوكمة الشركة وتحقيق أهدافها، حيث يوجد نوعين من آليات التدقيق هما:

¹ محمد سامي راضي، "موسوعة المراجعة المتقدمة: مراجعة استقصائية قضائية، مراجعة الأداء البيئي، مراجعة حوكمة الشركات، جودة المراجعة"، مرجع سبق ذكره، ص: 447-477.

3-1 آليات التدقيق الداخلي: وتتضمن مجموعة من الآليات الرقابية المصممة والمنفذة من داخل الشركة، والتي تهدف إلى مراقبة وتوجيه قرارات الإدارة التي تتعلق بإدارة أنشطة الشركة من أجل تحقيق التوازن بين مصالح أعضائها ومصلح وتعظيم ثروة الملاك والأطراف الأخرى التي لها علاقة مع الشركة. وتتمثل هذه الآليات الداخلية في:

● **لجنة التدقيق:** لقد كان الهدف الأساسي من إنشاء فكرة لجنة التدقيق هو المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي، حيث تعتبر لجنة التدقيق حلقة وصل بين المدقق وإدارة الشركة، بالإضافة إلى عوامل أخرى اقتصادية أو محاسبية زادت من أهمية وجود لجان التدقيق.

أ- مهام لجنة التدقيق: تتلخص المهام الأساسية للجان التدقيق كما يلي:

- مساعدة مجلس الإدارة في القيام بمسؤولياته القانونية حول إدارة الشركة، وتجاه المساهمين من خلال الحد من الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية المنشورة أو التي تم إعدادها لأغراض الإدارة؛
- الحد من الغش والإخلال بالقوانين واللوائح وعدم الالتزام بالأخلاقيات المهنية والبيئية؛
- تعزيز كفاءة وفعالية بيئة الرقابة الداخلية والخارجية؛
- تحسين جودة التقارير المالية و تعزيز درجة الثقة في المعلومات المالية والإفصاح المحاسبي العادل؛
- تحقيق اقتصاديات المعلومات والحد من المعلومات الزائدة؛
- تحقيق التناسق بين المعلومات المعدة والمتوفرة من طرف إدارة الشركة مع احتياجات الأطراف الخارجية من معلومات؛
- الإشراف على أداء الإدارة من أجل التأكد من مدى التزامها بتطبيق القوانين والأخلاقيات والأعراف؛ و
- تطوير السياسات المحاسبية وتعزيز فاعلية النظم المحاسبية وشفافية التقارير المالية.

ب- ضوابط تشكيل لجنة التدقيق في إطار الحوكمة:

توجد مجموعة من الضوابط المتعلقة بتشكيل لجان التدقيق، والتي تمثل ركائز تمكن من إنجاز المهام المسندة إليها بكفاءة وفعالية، مما ينعكس إيجابيا على تفعيل حوكمة الشركة، ومن بين أهم هذه الضوابط ما يلي:

- تحديد بصورة واضحة وتفصيلية لمسؤوليات وسلطات لجنة التدقيق من خلال لائحة مكتوبة تبين اختصاصات وسلطات كل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق في اختيار وتقييم وتغيير مدقق الحسابات؛
- الخبرة والمهارة الكافية التي يجب أن تتحلى بها أعضاء لجنة التدقيق؛ و
- فهم ووعي لجنة التدقيق لدورها في مجال حوكمة الشركة.

ت- دور لجنة التدقيق في تعزيز فعالية حوكمة الشركات:

- تكتسي لجنة التدقيق دورا حيويا في تعزيز فعالية حوكمة الشركات، حيث تعمل على تحقيق ضمان جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وإضفاء مزيدا من الثقة من خلال الإشراف على عملية التدقيق الداخلي أو الخارجي ومقاومتها لأية ضغوط أو تدخلات التي قد تمارسها الإدارة على عملية التدقيق، حيث أن وجود لجنة التدقيق يحقق مزايا كثيرة تساهم في تفعيل حوكمة الشركة مثل:
- زيادة مصداقية القوائم المالية وثقتها والتحقق من جودة المعلومات التي تتضمنها، بالإضافة إلى تعزيز فعالية أنظمة الرقابة الداخلية، مما يساهم في تدعيم القدرة التنافسية للشركة من خلال برامج تخفيض التكلفة، تحسين جودة المنتجات، وارتفاع الحصة التسويقية للشركة؛
 - تعزيز استقلالية وظيفة التدقيق وتحسين جودتها من خلال قيام لجنة التدقيق بمهمة ترشيح وتعيين وعزل مدقق الحسابات والاشتراك في تحديد أتعابه؛
 - الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي وتعزيز استقلالها؛
 - مساعدة مجلس الإدارة على الالتزام بمسؤولياته القانونية باعتباره وكيل عن حملة الأسهم، من خلال قنوات رسمية للاتصال بين اللجان التابعة لمجلس الإدارة من جهة، والمدققين الداخليين والخارجيين وهيكل الرقابة الداخلية من جهة أخرى؛
 - مساعدة مجلس الإدارة في ترشيد الوقت، من خلال الابتعاد عن التفاصيل للمواضيع التي تمت مناقشتها بلجنة التدقيق، والاهتمام بالمتغيرات الأخرى التي لها تأثير في اتخاذ القرار؛
 - تحقيق اقتصاديات، حيث تحقق لجنة التدقيق منافع ووفرات تفوق بكثير أعباء بيئة الرقابة بالشركة؛
 - تدعيم وتعزيز ثقة المتعاملين بالبورصة، مما ينجم عنه ارتفاع حجم التداول وأسعار الأسهم، وارتفاع ثقة البنوك والمقرضين للشركة، مما يترتب عليه انخفاض طلب الضمانات وشروط التمويل؛ و
 - تحقيق مزايا ضريبية لثقة مصلحة الضرائب في مصداقية التقارير المالية والبيئة الرقابية للشركة.

- **التدقيق الداخلي:** يمثل التدقيق الداخلي أحد أهم الآليات التي لها دورا هاما في تفعيل حوكمة الشركة، ومن بين أهم المتطلبات الضرورية لتطوير وتحسين فعالية التدقيق الداخلي من أجل تعزيز دوره كآلية في تفعيل حوكمة الشركات ما يلي:
 - ضرورة إيجاد الضوابط التي تضمن استقلالية المدقق الداخلي، مما يسمح بتحقيق كفاءة وفعالية التدقيق الداخلي؛
 - التأهيل العلمي والعملية للمدقق الداخلي، بالإضافة إلى التعليم المستمر، مما يسمح له القيام بالمهام المسندة إليه بكفاءة عالية؛
 - ضرورة قيام المدقق الداخلي بتخطيط عملية التدقيق مع مراعاة المخاطر الجوهرية، وإعداد برنامج للعمل، ووضع تقرير مبدئي للمخاطر الملائمة للعملية محل التدقيق؛
 - قيام إدارة التدقيق الداخلي بتقييم حوكمة الشركة وتقديم تقرير دوري إلى لجنة التدقيق ومجلس الإدارة حول مدى التزامها بقواعد الحوكمة؛
 - قيام المدقق الداخلي ببذل العناية المهنية اللازمة؛
 - الاستعانة بخبراء في مجال التدقيق الداخلي من خارج الشركة، مما يزيد من جودة القوائم والتقارير المالية؛
 - الزيادة من أنشطة التدقيق الداخلي، بحيث تساهم في استراتيجية الشركة، وجودة قواعد أنظمة الحوكمة؛ و
 - وجود تنظيمات مهنية تتولى الإشراف على تنظيم مهنة التدقيق الداخلي.

2-3 آليات التدقيق الخارجي:

يكتسي التدقيق الخارجي دورا هاما وفعالا في الفكر الحوكمي، حيث من خلاله يتم الرقابة على سلوك إدارة الشركة، والتحقق من كفاية الإفصاح والشفافية، وجودة المعلومات الواردة بالتقارير المالية المنشورة. وهناك علاقات متشابهة بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركة، حيث ينبغي على مدقق الحسابات الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار آليات الحوكمة عند تخطيط عملية التدقيق حيث يقوم بتقييم هيكل الحوكمة في الشركة ومدى الاختبارات الأساسية، كما تؤثر الحوكمة على تقييم مخاطر التدقيق، وعلى قبول العملاء، وتحديد مهام المدققين، كما توجد علاقة بين ضعف نظام الحوكمة وضعف نظام الرقابة الداخلية وزيادة حجم التلاعبات في القوائم المالية وانخفاض جودة التقارير المالية، كما يساعد التدقيق الخارجي على تفعيل العديد من مبادئ حوكمة الشركة، حيث

يساعد في تحقيق المبدأ الأول والمتعلق بضمان وجود أساسي لإطار فعال لحوكمة الشركة، حيث يشجع هذا المبدأ على شفافية وكفاءة الأسواق المالية ولا شك أن عملية التدقيق الخارجي تؤدي إلى رفع مستوى الشفافية من خلال الإفصاح وإضفاء المصداقية والجودة والثقة على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، كما يساعد التدقيق الخارجي على تحقيق المبدأ الثاني من مبادئ الحوكمة المتعلقة بحماية حقوق حملة الأسهم، وأيضاً فيما يخص المبدأ الثالث المتعلق بالمعادلة المتكافئة عند الحصول على معلومات، وكذلك بالنسبة لتحقيق المبدأ السادس المتعلق بالإفصاح والشفافية، حيث يقوم المدقق الخارجي بالتأكد من الإفصاح السليم والكافي في الوقت المناسب، بشأن المركز والأداء المالي وحوكمة الشركة. ولتحقيق هذا المبدأ يجب توفير ما يلي:

1- أن يشمل الإفصاح المعلومات المتعلقة بالعناصر التالية:

- نتيجة الأداء المالي والتشغيلي للمؤسسة؛
- أهداف المؤسسة؛
- حصص الأغلبية في الملكية وحقوقهم في التصويت؛
- السياسة المتبعة في مكافأة أعضاء مجلس الإدارة، والمعلومات المتعلقة بمؤهلاتهم وعملية اختيارهم، وأية وسائل أخرى خاصة بإدارة المؤسسة ومدى استقلاليتها عن مجلس الإدارة.
- التعامل مع الأطراف الأخرى التي لها علاقة مع المؤسسة؛
- العوامل المحددة للخطر؛ و
- هيكل الحوكمة، وكيفية تطبيق السياسات واللوائح.

2- يجب الإفصاح طبقاً لمعايير الإفصاح المالي والإفصاح غير المالي وإعداد المعلومات بجودة عالية؛

- 3- يجب إجراء عملية تدقيق سنوية من طرف مدقق مستقل كفء ومؤهل، من أجل تقديم تأكيد موضوعي حول مدى عدالة المركز المالي وأداء الشركة في جميع العناصر المهمة، يتم تقديمه لمجلس الإدارة والمساهمين بالمؤسسة؛

- 4- يجب على المدققين بذل العناية المهنية الواجبة أثناء قيامهم بالمهام المسندة إليهم، حيث يجب أن يكونوا مسئولين أمام المساهمين وأمام المؤسسة.

- 5- يجب توفير قنوات توصيل المعلومات لمستعمليها على نفس القدر من المساواة وبتكلفة اقتصادية وفي الوقت المناسب؛

6- يجب تعزيز هيكل الحوكمة بمدخل فعال يوفر للمستثمرين التحليل والمشورة من طرف محللين أو وسطاء أو هيئات للتقييم، مما يسمح لهم باتخاذ القرارات على نحو متجرد من تعارض المصالح الذي له تأثير على التحليل والمشورة.

ويمكن الربط بين قواعد حوكمة الشركة ومستوى الأداء المهني للمدقق الخارجي بعملية التقرير المالي للشركة وتدقيق القوائم المالية المنشورة مما استدعى قيام المنظمات المهنية وغير المهنية والسلطات التشريعية في مختلف دول العالم إلى إيجاد حلول حول القضايا التي تتعلق بكيفية تحسين جودة الأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي بما يتوافق مع قواعد حوكمة الشركات بما ينعكس بالإيجاب على فاعلية قواعد الحوكمة مما ينجم عنه الوصول إلى الأهداف المبتغاة منها.

ويمكن تقسيم هذه القضايا إلى قضيتين أساسيتين على النحو التالي:

أ- قضية تنظيم ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق:

يمثل التدقيق الخارجي الأساس لحوكمة الشركات، حيث بانفصال الملكية عن إدارة الشركة، أصبح من اللازم أن يقوم أعضاء مجلس الإدارة بتقديم تقارير مالية إلى حملة الأسهم وإلى مستخدمي هذه التقارير، ويجب أن تكون هذه التقارير قد تم تدقيقها من قبل مدقق حسابات مؤهل وكفاء ومستقل وموضوعي. ورغم قيام مدققي الحسابات بتطبيق هذه المعايير إلا أن بعض الشركات العملاقة انحازت مثل شركة أنرون الأمريكية في أوائل القرن الحالي مما ترتب عنه انخفاض الثقة في مهنة المحاسبة والتدقيق، مما أدى إلى إصدار قانون "SOX" من طرف الحوكمة الأمريكية وبذل الجهود من أجل إعادة بعث الثقة في المهنة من خلال تأسيس مجلس الإشراف العام على مهنة المحاسبة والتدقيق كقطاع تابع لرقابة هيئة البورصة المالية الأمريكية يهدف إلى فحص وضبط العلاقة التفاعلية والتكاملية بين مهنة المحاسبة والتدقيق وحوكمة الشركات من خلال:

- التحسين من تقارير أداء الشركات؛

- الرفع من درجة الثقة في البورصات الأمريكية؛ و

- توفير الحماية للمستثمرين في ضوء التقارير المالية المنشورة.

وعليه ترتب عن صدور قانون "SOX" تغيير في شكل ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال إنشاء

مجلس الإشراف العام على مهنة المحاسبة والتدقيق من تنظيم ذاتي للمهنة إلى تنظيم شبه حكومي.

ب- قضية تقييم جودة الأداء المهني لعملية التدقيق الخارجي والمدقق الخارجي:

عكست الدراسات الأكاديمية والممارسات العملية للمهنة اتجاهين للرقابة على تقييم جودة الأداء المهني لعملية التدقيق الخارجي على النحو التالي:

✓ الاتجاه الأول: شمل هذا الاتجاه على ضرورة تبني مجموعة من الأساليب الرقابية التي تعمل على تقييم جودة أداء مهنة التدقيق الخارجي، منها:

- الفحص بواسطة النظراء لرقابة جودة الأداء المهني للمدقق الخارجي؛
- التطوير المستمر للمعايير؛ و
- التأكد من مدى التزام مكاتب التدقيق بسياسات وإجراءات الرقابة على الجودة الموضوعة من طرف المنظمات المهنية.

✓ الاتجاه الثاني: شمل هذا الاتجاه على تبني فكرة الرقابة التي تعمل على تقييم جودة أداء مهنة التدقيق الخارجي من منظور إدراكات وتوقعات الأطراف التي لها علاقة مع المؤسسة محل التدقيق الخارجي، وما يجب أن يتم تقديمه لهذه الأطراف من خدمات التدقيق الخارجي وبجودة.

4- تأثير قانون « SOX » على تفعيل دور التدقيق وتعزيز حوكمة الشركة

يعتبر القانون الأمريكي « Sarbane-Oxley » أو ما يعرف باختصار قانون « SOX »، من أهم قوانين الأوراق المالية، حيث أدت مجموعة من العوامل إلى الحاجة لوجود هذا القانون، حيث أثرت إخفاقات التدقيق في السنوات الأخيرة بالإضافة إلى إخفاقات جميع أجزاء حوكمة الشركات إلى التعجيل بتطبيق بنود قانون SOX الذي انعكس على تفعيل دور التدقيق وتعزيز حوكمة الشركات كما يلي¹:

1- سلطة لجنة التدقيق: ينبغي أن تقوم لجنة التدقيق بتعيين المدققين والإشراف عليهم مباشرة، وتحديد

مكافآتهم، كما ينبغي توفير تمويل خاص بها فضلا عن قيامها بتعيين مستشارها.

2- استقلالية لجنة التدقيق: يجب أن يكون جميع أعضاء لجنة التدقيق مستقلين من خلال استبعاد أي

مكافأة من الشركة ما عدا المكافأة كعضو مجلس الإدارة أو لجنة التدقيق، كما يجب استبعاد أي

موظف أو شخص منتسب للشركة.

3- الخبر المالي بلجنة التدقيق: حيث ينبغي على المدققين القيام بالتقرير إلى اللجنة عن كافة:

- السياسات وممارسات المحاسبة المهمة؛

¹ أمين السيد أحمد لطفي، " التطورات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص ص: 727-734.

- المعالجات البديلة للمعلومات المالية التي نوقشت مع الإدارة والمعالجة المفصلة من خلال المدققين؛ و
- اتصالات أخرى مع الإدارة.
- 4- **دليل الأخلاقيات التنفيذيين:** حيث يجب على الشركات العامة تبني دليل الأخلاقيات للمديرين الماليين الرئيسيين حيث يجب أن يشمل دليل الأخلاقيات:
 - السلوك الأمين والأخلاقي الذي يتضمن فصل المصالح بين العلاقات الشخصية والمهنية؛
 - الإفصاح العادل والكامل والقابل للفهم والدقيق والزمي؛ و
 - الالتزام بالقوانين واللوائح.
- 5- **مصادقة المدير التنفيذي:** حيث يجب على كل من المدير التنفيذي والمدير المالي الرئيسي القيام بالمصادقة على التقارير السنوية والربع السنوية والإقرار أن:
 - تم فحص التقرير بشكل شخصي؛
 - التقرير لا يتضمن أي استبعادات تجعله مضللاً؛
 - التقرير يقدم عرضاً عادلاً في جميع النواحي المادية الموقف المالي ونتائج أعمال المؤسسة؛
 - التقرير ينص على أن المديرين الموقعين قاموا :
 - بوضع وحفظ وتقييم ضوابط الرقابة الداخلية وأنه تم توفير المعلومات المادية للمديرين الموقعين؛
 - الإفصاح للمدققين ولجنة التدقيق عن جميع أوجه النقص في الرقابة الداخلية والغش المتعلق بالإدارة والعاملين الذين لهم دور في ضبط نظام الرقابة الداخلية؛ و
 - الإفصاح عن أي تغيير وإقرار التصرف التصحيحي في ضوابط الرقابة الداخلية.
- 6- **مصادقة المديرين:** حيث يجب أن يقوم كل من المديرين الماليين الرئيسيين والمديرين التنفيذيين الرئيسيين بالمصادقة على أن كل تقرير دوري يتضمن قوائم مالية مستوفاة مع هيئة سوق المال SEC ما يلي:
 - الالتزام بقوانين الأوراق المالية؛ و
 - العرض العادل في جميع النواحي المادية الموقف المالي ونتائج الأعمال للشركة.
- 7- **حوافز المديرين التنفيذيين:** حيث يجب على كل من المديرين الرئيسيين التنفيذيين والماليين إصدار الحوافز والأرباح وذلك إذا ماتم إعادة صياغة وإصدار القوائم المالية للشركة بسبب سوء السلوك.

8- **قروض المديرين والمسؤولين التنفيذيين:** تمنع الشركات العامة سواءا بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من الإحتفاظ أو التوسع في الحصول على ائتمان من أي شركة تابعة أو ترتيب التوسع في ائتمان أو تحديد التوسع في ائتمان على شكل قرض شخصي أو لأي مدير أو مسئول تنفيذي.

9- **تداول أعضاء المديرين التنفيذيين:** حيث يمنع كثير من تداولات الأوراق المالية من خلال أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين خلال فترات مقررّة معينة.

10- يجب على هيئة سوق الأموال تبني قواعد تلزم المحاسبين بالتقرير عن دليل إثبات حول:

- انتهاك قوانين الأوراق المالية بشكل جوهري؛
- عدم احترام مسؤوليات وواجبات الوكيل؛ و
- انتهاك مماثل عن طريق الشركة أو وكيلها إذا لم يرق كل من المدير التنفيذي أو المدير المالي بالاستجابة بطريقة مناسبة وتقدم التقرير إلى لجنة التدقيق أو إلى مجلس الإدارة.

11- **متطلبات التقرير الدوري الجديد:** حيث يجب:

- أن تكون التقارير المالية تعكس جميع التعديلات التصحيحية المادية التي حددها المدققون؛
- الإفصاح الأكبر والواسع عن المعاملات المادية خارج الميزانية العامة متضمنا الالتزامات الطارئة والعلاقات الأخرى مع الكيانات التي يمكن أن يكون لها أثر مادي حالي أو مستقبلي؛
- الإفصاح المالي المبدئي عن عدم وجود أي إيضاحات غير حقيقية أو أي استبعادات في التقارير المالية، ومطابقة إعداد التقارير المالية مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها؛ و
- قيام الإدارة بإعداد تقارير مالية عن مسؤولية الإدارة لوضع والمحافظة على أنظمة رقابة داخلية كافية وتقييم فعالية ضوابط الرقابة الداخلية.

12- **توقيت الإفصاحات:** يجب أن تكون هناك إفصاحات عن التغيرات الأساسية في الوقت المناسب وبلغة واضحة.

13- **الفحص التنظيمي:** يجب أن تقوم هيئة سوق المال بفحص جميع تقارير الشركة الصادرة كل ثلاث سنوات على الأقل.

14- **مجلس الإشراف الجديد على المدقق:** أنشئ مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة لتسجيل مؤسسات التدقيق وتبني معايير التدقيق، وأداء فحوصات واتخاذ إجراءات تأديبية على المدققين.

أ- معايير المجلس: وتتمثل في ما يلي:

- **التدقيق:** حيث يجب أن تتطلب معايير التدقيق:
- الاحتفاظ بأوراق العمل لمدة سبع سنوات على الأقل؛
- قيام شريك ثاني بالفحص والموافقة على عمليات التدقيق؛ و
- أشخاص أكفاء أو شخص مستقل لتقديم موافقة متزامنة لنتائج الاختبار وتقييم ضوابط الرقابة الداخلية وأنها تعكس معاملات المؤسسة وتسمح بإعداد القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها وتؤكد أن الإدارة قامت بالتصريح عن المتحصلات والمدفوعات.
- **رقابة الجودة:** حيث يجب أن ترتبط رقابة الجودة بما يلي:
- متابعة أخلاقيات المهنة والاستقلالية من مؤسسات العميل؛
- الاستشارات داخل المؤسسة؛
- الإشراف؛
- تعيين وترقية العاملين؛
- القبول والاحتفاظ بالتكليفات؛ و
- الفحوص الداخلية.
- **الأخلاقيات.**
- **الاستقلالية.**

ب- فحوص وتقارير المجلس: يجب أن يفحص المجلس جميع مدققي الشركات العامة كل ثلاث سنوات

مرة واحدة على الأقل، حيث يجب أن يركز الفحص على:

- تكليفات التدقيق والفحوص المختارة؛
- إجراءات رقابة الجودة وتوثيقها؛ و
- عمليات تدقيق أخرى أو إجراءات رقابة الجودة.

ت- فحوص المجلس والنظام التأديبي: حيث يجب على المجلس القيام بفحص وتطبيق النظام التأديبي

على انتهاكات القوانين وقواعد المجلس وقوانين الأوراق المالية والمعايير المهنية المتمثلة في مبادئ المحاسبة التي أقرتها هيئة سوق المال ومعايير التدقيق وتكليفات المصادقة وإجراءات رقابة الجودة والمعايير الأخلاقية ومعايير الاستقلالية التي يقرها المجلس.

ث- تسجيل المدقق: حيث يجب أن يقوم بالتسجيل لدى المجلس جميع مدققي الشركات العامة.

ج- السلطات التنظيمية في الولاية: يجب على السلطات التنظيمية وضع معايير ملائمة واجبة التطبيق على مؤسسات المحاسبة العامة الصغيرة أو متوسطة الحجم غير المسجلة لديها على نحو مستقل.

ح- استقلالية المدقق.

15- أنشطة التدقيق الموافق عليها: يمكن أداء جميع الخدمات سواء التدقيق أو بخلاف التدقيق من خلال مؤسسات المحاسبة العامة لعملاء التدقيق فقط إذا تم الموافقة عليها مقدما عن طريق لجنة التدقيق، وتشمل الخدمات بخلاف التدقيق المسموح بها ما يلي:

- خدمات الضرائب؛
- خدمات قانونية أو خدمات ترتبط بعملية التدقيق.
- 16- أنشطة التدقيق المحظورة: تتمثل خدمات المدقق المحظورة في:
- إمساك الدفاتر؛
- تعميم وتطبيق أنظمة المعلومات؛
- آراء التقييم؛
- التدقيق الداخلي؛
- أنشطة إدارية أو متعلقة بالموارد البشرية؛
- خدمات الاستثمار؛ و
- خدمات قانونية أو خدمات الخبرة التي ترتبط بعملية التدقيق.

17- تدوير شريك التدقيق: يجب تدوير شريك التدقيق مرة واحدة على الأقل كل خمس سنوات.

18- تعارضات مصلحة التدقيق: يجب ألا يقوم المدقق بتدقيق الشركة إذا كان المدير التنفيذي أو المدير المالي أو المراقب المالي أو رئيس الحسابات أو أي شخص آخر مماثل يكون قد شارك في عملية التدقيق خلال سنة واحدة قبل العمل بالتدقيق ويتم استخدامه من طرف المدقق.

19- عقوبات الجرائم والعقوبات الجنائية الجديدة: وتتمثل في:

- الجرائم الجديدة: جرم قانون SOX عملية إتلاف السجلات المرتبطة بأي فحص أو إفلاس، وعدم الاحتفاظ بالسجلات أو أوراق العمل المرتبطة بعملية تدقيق أو فحص، والغش والعبث والتلاعب في الأوراق المالية والسجلات.

- فترة القيد للغش المتزايد بالأوراق المالية: زاد قانون SOX من فترة القيود المرتبطة بالدعاوي المدنية للغش في الأوراق المالية من سنة إلى سنتين بعد اكتشاف حقائق تشكل انتهاك، ومن ثلاث سنوات إلى خمس سنوات بعد الانتهاك.
- عقوبات متزايدة: زاد القانون من العقوبات الجنائية للغش وانتهاك قوانين الأوراق المالية.
- سلطات الاستدعاء للمثول أمام المجلس: يرخّص قانون SOX حصول المجلس على مذكرات البورصة للشهادات والسجلات من أي شخص متضمنا أي عميل لأحد مؤسسات المحاسبة المسجلة.
- الجرائم: تم خلق جرائم جديدة تطبق على الشركات العامة وعلى أي شخص يقوم باتلاف المستندات وأوراق العمل المتعلقة بعملية التدقيق والغش في الأوراق المالية، والعبث والتلاعب بالمستندات التي يتم استخدامها في الدعاوي الرسمية.

الخاتمة:

- تؤكد هذه الدراسة على وجود علاقة تكاملية بين التدقيق المحاسبي ومفهوم نظام الحوكمة، حيث يساهم التدقيق في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، كما تساعد حوكمة الشركات في تسهيل تنفيذ عملية التدقيق، حيث يتم من خلال التدقيق المحاسبي:
- الرقابة على إدارة الشركة؛
 - المساهمة في تطبيق مبدأ الشفافية والإفصاح؛
 - حماية حقوق المساهمين؛ و
 - الحصول على المعلومات بصورة متكافئة وكافية.
- كما أن تطبيق مفهوم حوكمة الشركات بجميع أجزائه يساعد على:
- تنفيذ إجراءات التدقيق؛
 - تعزيز نظام الرقابة الذي يعتبر الدعامة الأساسية لعملية التدقيق؛ و
 - إضفاء ثقة المعلومات الواردة بالقوائم المالية.

ومع صدور قانون « SOX » الذي غير من شكل ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال إنشاء مجلس الإشراف العام على مهنة المحاسبة والتدقيق مما ترتب عنه تعزيز مهنة التدقيق المحاسبي من منظور حوكمة الشركات.

المراجع:

- أحمد علي خضر، " الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ الحوكمة في قانون الشركات"، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2012.
- أمين السيد أحمد لطفي، " التطورات الحديثة في المراجعة"، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- حاتم محمد الشيشيني، "أساسيات المراجعة: مدخل معاصر"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، الطبعة الأولى، 2007.
- حسين القاضي، حسين دحدوح، "أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية"، مؤسسة الوراق، الطبعة الأولى، الأردن، 1999.
- خالد الخطيب، خليل الرفاعي، "علم تدقيق الحسابات النظري والعملي"، دار البداية ناشرون وموزعون، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
- سامي محمد الوقاد، لؤي محمد الوديان، " تدقيق الحسابات (1)"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2010.
- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات، "علم تدقيق الحسابات النظري"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، الطبعة الأولى، 2011.
- زهير الحدرب، " علم تدقيق الحسابات"، دار البداية ناشرون وموزعون، الأردن، الطبعة الأولى، 2010.
- طارق عبد العالي حماد، "حوكمة الشركات: المفاهيم، المبادئ، التجارب، المتطلبات، شركات قطاع عام أو خاص، ومصارف"، الدار الجامعية، الاسكندرية، الطبعة الثانية، 2007.
- عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش، "أصول المراجعة"، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح ع شماوي، مراجعة: بسمان الفيصل، " الحوكمة المؤسسية: المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة"، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، مصر، 2008.
- علاء فرحان طالب، إيمان شبحان المشهداني، " الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف"، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2011.
- غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصرة: الناحية النظرية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الأردن، الطبعة الأولى، 2006.
- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2006.
- محمد بوتين، "المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

- محمد سامي راضي، " موسوعة المراجعة المتقدمة: مراجعة استقصائية قضائية، مراجعة الأداء البيئي، مراجعة حوكمة الشركات، جودة المراجعة"، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الاسكندرية، 2011.
- محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة وآليات التدقيق"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002-2003.
- مصطفى يوسف كافي، "تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2014.
- هادي التميمي، " مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثالثة، 2006.