

دور المدقق الخارجي في كفاءة وجودة الأداء المحاسبي

ذو الفقار
سامي جبار

حيدر صباح حسن
محمد فليح

عنبر

ديوان الرقابة المالية
دائرة الشؤون الفنية والدراسات

مستخلص البحث

انطلق البحث الموسوم {دور المدقق الخارجي في كفاءة وجودة الأداء المحاسبي} من فرضية مفادها أن جودة المعلومات المحاسبية تؤدي إلى اتخاذ قرارات ملائمة من قبل الأطراف المستفيدة و أن المدقق الخارجي يلعب دوراً في دعم نظام المعلومات المحاسبي بما ينعكس ايجاباً على مخرجات هذا النظام.

بين المبحث الأول ماهية التدقيق وتمييزه عن بعض المصطلحات المشابهة مع بيان مزايا وعيوب الدقيق، كما استعرض المبحث الثاني المحاسبة كنظام للمعلومات وبيّن خصائص النظام المحاسبي مع الإشارة إلى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وتم تسليط الضوء على أهداف النظام والخطر في الأنظمة المحاسبية، وأخيراً جاء المبحث الثالث محدداً أثر التدقيق الخارجي على كفاءة وجودة الأداء المحاسبي مروراً بصحة البيانات المالية مع بيان مفهوم وأبعاد الجودة مع التركيز على أنموذج Duff من خلال استعراض الفجوات الحاصلة بين مستوى الخدمة المقدمة ومستوى الخدمة المتوقعة، كما بين المبحث طرائق الاستفادة من المدقق الخارجي في تحسين الأداء ومسؤوليته عن القوائم المالية.

ولغرض إثبات فرضية البحث تم استخدام مجموعة من المصادر العلمية واعتماد البحث الأسلوب الوصفي في عرض الموضوع.

وقد توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات والتي منها:

1. هناك دور غير مباشر للمدقق الخارجي في تطوير الأداء المحاسبي من خلال فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تقديم تقرير إلى الإدارة متضمناً نقاط القوة والضعف للنظام المعتمد مع التوصيات اللازمة بشأن تجاوز نقاط الضعف.
2. للمدقق الخارجي دور بارز في تحديد سلامة المركز المالي للجهة موضوع التدقيق مما يضيف الثقة على القوائم المالية.

3. أن متابعة الإدارة لملاحظات المدقق الخارجي للفترات السابقة يساهم وبشكل فاعل في تحقيق أهداف المنشأة العليا.
4. أن الاعتماد على المدقق الخارجي الكفوء من شأنه تحسين قرارات الإدارة من خلال تقييمه معلومات موثوقة يمكن الاعتماد عليها تتسم بالموضوعية.
5. تحديد الحد الأدنى لنوعية المعلومات الملائمة والمطلوبة لاتخاذ القرارات وبما لا يتجاوز كلفة الحصول عليها.
6. أن في تحسين وتطوير النظم المحاسبية الملائمة دور في تلبية متطلبات جميع مستخدمي تلك المعلومات المحاسبية.

التوصيات

- خلص البحث إلى مجموعة من التوصيات منها:
1. ضرورة إجراء فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري للوقوف على نقاط القوة لتدعيمها ونقاط والضعف للحيلولة دون تكرارها مستقبلا.
 2. ضرورة قيام المدقق الخارجي باستخدام المعايير المهنية في تحديد سلامة المركز المالي للجهة موضوع التدقيق من خلال تقديمه تقرير وتقديمه للأطراف المستفيدة لاستخدامه باتخاذ القرارات المختلفة.
 3. متابعة الإدارة لملاحظات المدقق الخارجي لملافاة كافة المشاكل والمعوقات والتي من شأنها أن تلقي بضررها على تحقيق أهداف المنشأة العليا.

المقدمة:

تتفق جميع تعريفات التدقيق ورغم اختلافاتها اللغوية على أن عملية التدقيق تشتمل على عدة عناصر وهي الفحص والتحقق والتقرير، ويقصد بالفحص التأكد من صحة قياس العمليات وسلامة تسجيلها وتحليلها وتبويبها أما التحقق فيقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية النهائية كتعبير سليم لأعمال المشروع عن فترة مالية معينة، أما التقرير فيقصد به استخلاص النتائج وإثباتها في تقرير يقدم للجهات المستفيدة من البيانات الختامية، وهو يعتبر نهاية عملية التدقيق، حيث يبين فيه المدقق رأيه الفني المحايد في القوائم المالية ككل

من حيث تصويرها للمركز المالي بصدق وعدالة، أي تعبر عن الواقع الحقيقي وأن المدقق يشهد بعدالة ذلك.

ولقد تغيرت النظرة حديثاً لأهداف عملية التدقيق عنها في السابق حيث كان تقديماً لعملية التدقيق مجرد وسيلة لاكتشاف الأخطاء والغش والتزوير والتلاعب ولكن تغيرت هذه النظرة حديثاً حيث أن اكتشاف الغش والخطأ ليس هدفاً جوهرياً من أهداف عملية التدقيق وليس على المدقق أن يبدأ عمله وهو يشك فيما يقدم إليه من بيانات، كذلك كان هدف التدقيق مقتصرًا على التأكد من الدقة الحسابية للدفاتر والسجلات وما تحويه من بيانات، ومطابقة القوائم المالية مع تلك الدفاتر والسجلات دون إبداء رأي فني محايد حول ما يقدم إليه من بيانات ختامية ولكن هذا الهدف أيضاً تغير حيث أصبح من واجب المدقق حديثاً القيام بتدقيق انتقادي منظم للدفاتر والسجلات وإبداء رأي فني محايد ضمن تقريره الذي يقدمه لمن قام بتعيينه بحيادية مطلقة وبغض النظر عن النتيجة النهائية.

ومما لا شك فيه فإن أهمية التدقيق تنبع من أنها تعتبر وسيلة تخدم العديد من أطراف ذات علاقة في المنشأة وخارجها ولا تعتبر غاية بحد ذاتها حيث أن القيام بعملية التدقيق يجب أن يخدم العديد من الفئات التي تجدها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمنشأة.

مشكلة البحث.

إن عدم قدرة النظام المحاسبي على تقديم معلومات ملائمة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير مناسبة من قبل الأطراف المستفيدة من هذه المعلومات وأن إعطاء دور للمدقق الخارجي من شأنه زيادة جودة وكفاءة التقارير المحاسبية المقدمة للأطراف المستفيدة.

فرضية البحث.

إن جودة المعلومات المحاسبية تؤدي إلى اتخاذ قرارات ملائمة من قبل الأطراف المستفيدة وأن المدقق الخارجي يلعب دوراً في دعم نظام المعلومات المحاسبي بما ينعكس إيجاباً على مخرجات هذا النظام.

الهدف من البحث.

يهدف البحث بشكل أساسي إلى بيان دور المحاسبة كنظام للمعلومات من جهة، ودور المدقق الخارجي في دعم وتطوير النظام المحاسبي والمعلومات المحاسبية المقدمة إلى الأطراف المستفيدة من جهة أخرى و ذلك لما للنظام المحاسبي من دور مهم في تدفق المعلومات داخل الوحدة الإدارية وبين الوحدة والبيئة المحيطة.

أهمية البحث:

تبرز أهمية البحث بالاتي:

1. بيان أهمية المعلومات المالية اللازمة لاتخاذ القرارات داخل الوحدة الاقتصادية.
2. بيان الخصائص النوعية التي تتمتع بها المعلومات لإكسابها الفائدة اللازمة.
3. بيان ماهية جودة البيانات المالية.
4. إعطاء ملخص عن الفجوات الحاصلة بين مراقب الحسابات والبيئة المحيطة به.

المبحث الأول

ماهية التدقيق

١-١ تعريف التدقيق

كلمة تدقيق مشتقة من اللغة اللاتينية من كلمة (Audir) والتي تعني يستمع حيث انه في العصور القديمة كان صاحب العمل (المالك) عندما يشك في وجود خيانة يعين شخص للتحقق من الحسابات وكان هذا الشخص يجلس مع محاسب رب العمل ليستمع إلى ما يقوله المحاسب بخصوص الحسابات الخاصة بالعمل (المطارنة، ٢٠٠٦: ١٣).

كما عرف التدقيق بأنه {فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحيد لأي مؤسسة بغض النظر عن أهدافها و حجمها أو شكلها القانوني} (النميمي، ٢٠٠٦: ٢٠).

وقد عرفته جمعية المحاسبة الأمريكية America Accounting Association

التدقيق بأنه {المراجعة عملية منظمة ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين

هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة). (توماس وهنكي، ٢٠٠٩: ٢٦).

١-٢ المحاسبة والتدقيق.

بعض الكتاب يدعون بأن التدقيق هو فرع من المحاسبة و باعتقادي إنهما موضوعان مختلفان إلا أن هناك علاقة قوية بينهما إذ أن المحاسبة تمثل اجراءات جمع وتصنيف وقيّد المعلومات المالية لأغراض اتخاذ القرارات من قبل إدارة هذه المؤسسة أو من قبل الأطراف الأخرى كالمستثمرين (التميمي، مصدر سابق: ٢٢).

أما التدقيق فيتعلق بالإجراءات المختلفة التي يقوم بها المحاسب القانوني (المدقق) المستقل والمحايد لأجل التواصل إلى الرأي فيما إذا كانت المعلومات المسجلة في الدفاتر تعكس وبعدالة الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال السنة وإن هذه البيانات المحاسبية تم تحضيرها حسب المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ولهذا على المدقق ان يكون على معرفة تامة بهذه المبادئ، إذ لا يمكن أن تكون مدققا جيدا بدون ان تكون محاسباً جيداً، فالتدقيق عمل انتقادي منظم يبدأ عندما ينتهي المحاسب من عمله ويقوم به شخص مستقل محايد.

١-٣ الفرق بين التدقيق والفحص.

الكثير يعتقد أن الفحص والتدقيق يعني نفس الشيء ولكن في الواقع هناك الكثير من الاختلافات بينهما، يمكن تلخيص الفروق الرئيسية بين التدقيق والفحص في النقاط التالية: (المطارنة، مصدر سابق: ١٦-١٧).

1. أن الفحص يعني البحث والاستفسار عن الطاقة الربحية للمنشأة أو محاولة الوصول لأسباب التلاعب والاختلاس اذا كان هناك اي شكوك حولها.
2. يتم القيام بالتدقيق للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية للمنشأة وتمثيلها لواقع المنشأة، بينما الفحص يتم عند وجود هدف معين للقيام به مثل الوصول الى طاقة الربح والوضع المالي للمنشأة، كذلك الاستقصاء حول الاحتيال والغش.
3. الفحص يتم لعدة سنوات مثلاً (٣،٥،٧) سنوات للوصول إلى مثلاً متوسط الطاقة الكسبية للمنشأة، المركز المالي للمنشأة وغيرها بينما التدقيق يتم عادة لسنة مالية واحدة.

4. الفحص يمكن أن يتم لمصلحة أطراف خارجية مثلاً مقرضين (بنوك، مؤسسات مالية) أو شركات تأمين لتقدير الخسائر أو أي جهة حكومية في سبيل الوصول إلى حقيقة معينة، بينما التدقيق يتم القيام به لمصلحة المالك في الدرجة الأولى، وفي بعض الأحيان حيث القيام بالفحص لمصلحة المالك في حالة وجود اختلاس أو غش أو تزوير.
5. الفحص لا يحتاج إلى التخطيط المسبق كذلك عند القيام بالفحص لاكثر من منشأة لا يتم استخدام نفس الطريقة في الفحص لان الفحص يعتمد على المعلومات والبيانات المتوفرة للفاحص، بينما في التدقيق يقوم المدقق بوضع خطة مسبقة للقيام بعمله وتستخدم هذه الخطة أكثر من مرة مع إمكانية إجراء التعديلات اللازمة من قبل المدقق في بعض جوانب الخطة وليس في الجوهر أو أساس الخطة.
6. الفحص لا يتطلب التقرير عن نتائجه إلا للطرف الذي عين الفاحص، بينما المدقق يجب أن يقوم بالتقرير عن نتائج عمله بعد الانتهاء من عملية التدقيق من خلال التقرير النهائي.

١-٤ أهداف التدقيق.

أن تتبع نشوء وتطور التدقيق يعطي أساساً لتحليل وتفسير التغيرات التي طرأت على أغراض وأهداف التدقيق وأساليبه كما يكشف عن الاعتماد المتزايد على الرقابة الداخلية والتقليل من الفحص الشامل للأحداث المالية، أن هناك أغراضاً أساسية وأخرى تبعية وكما يلي:-

الأهداف والأغراض الأساسية.

- 1- تمكين المراجع من إبداء رأيه في ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت في إطار محدد.
- 2- إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتيجة نشاطها وتدفعاتها النقدية.
- 3- اطمئنان أصحاب المنشأة على سلامة إدارة المنشأة وسلامة أموالهم المستثمرة.
- 4- اعتماد الآخرين على الحسابات المدققة في اتخاذ قراراتهم.
- 5- اعتماد موظفي الضرائب على الحسابات المدققة عند تقدير الضريبة المدققة.

الأهداف والأغراض التبعية.

- 1- اكتشاف الأخطاء والغش.
- 2- اعتماد الإدارات والأقسام في المنشأة على الحسابات المدققة في تقرير السياسة السليمة للمنشأة.
- 3- تسهيل تقدير شهرة المحل عند بيع المنشأة.

١-٥ فاعلية التدقيق الخارجي.

تتمثل الفاعلية في تحقيق أهداف التدقيق الخارجي، من حيث التأكد من إن جميع العمليات المالية قد تم تسجيلها وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وإن البيانات المالية المنشورة مطابقة للبيانات الواردة بالدفاتر، وإن تقرير المدقق يشهد بعدالة على تمثيل هذه البيانات النتائج الأعمال عن فترة معينة والمركز المالي في تاريخ معين، استناداً إلى معايير التدقيق وقواعد السلوك المهني وأدلة التدقيق الكافية الملائمة، وإن التقرير يعبر عن مدى خلو هذه البيانات من الأخطاء والتحريفات المادية، وعدم إعطاء رأي خطأ في البيانات المالية التي تعدها الإدارة (السويطي، ٢٠٠٦: ١٢٥).

وحيث إن مهنة التدقيق تقدم خدماتها لكافة الأطراف داخل المؤسسات الأهلية وخارجها، وأنت لك الأطراف تبني قراراتها المختلفة استناداً إلى تقرير مدقق الحسابات الذي يمثل رأي فني محايد ومستقل، مما يتطلب من المدقق عند إعداد التقرير التحلي والتمسك بالمعايير المختلفة الواجب توافرها في المدقق وفي عملية التدقيق ذاتها (الخنزدار، ٢٠٠٨، ص ١٨).

وقد ازداد الاهتمام بشفافية ومصداقية أداء المؤسسات الاقتصادية ومحاسبتها على أدائها وذلك مع تنامي دورها في العصر الحديث، مما عظم مطلب إخضاع أنشطتها المالية للتدقيق من قبل، المدقق الخارجي لإكسابها القدر المطلوب من ثقة المجتمع في تقاريرها المالية.

١-٦ مزايا التدقيق

هنالك العديد من المزايا لتدقيق الحسابات والتي من الممكن أن تكون ذات فائدة للمنشأة محل التدقيق وللملاك وكما يلي:
(المطارنة, مصدر سابق: ٢٢).

- 1- يؤدي التدقيق إلى الالتزام من قبل المحاسب وكاتب الحسابات والحرص والالتزام في أداء أعمالهم.
- 2- يساعد في اكتشاف الأخطاء والغش في البيانات المالية.
- 3- سهولة حصول المنشأة على القروض والسلف والتي تعتمد على الحسابات المدققة.
- 4- سهولة تحديد ضريبة الدخل على المنشأة عند قيامها بتدقيق حساباتها.
- 5- سهولة تحديد ثمن الشراء للمنشأة عند بيعها في حالة وجود حسابات مدققة.
- 6- تساعد الحسابات المدققة في حالة نشوء خلاف بين المنشأة والعاملين أو الغير.
- 7- يسهل على شركات التأمين تحديد التعويضات الناتجة عن الكوارث التي تتعرض لها الشركات محل التدقيق.
- 8- يسهل من اكتشاف نقاط الخلل في نظام الرقابة الداخلية واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسينه.

١-٧ عيوب التدقيق

- 1- لا يمتلك المدقق المعلومات الكافية عما تحتويه السجلات كون عمله يبدأ بعد عمل المحاسب كما لا يمكنه التأكد من الطريقة التي تم فيها أعداد البيانات المالية حتى في حالة بذل العناية المهنية المطلوبة.
- 2- أن القوائم المالية التي تم تدقيقها ربما لا تعكس الصورة الحقيقية لوضع المنشأة المالي كون أن المدقق يبحث عن أدلة لتدعيم رأيه الفني من أشخاص يمكن أن يكونوا أطراف في عملية التزوير.
- 3- أمكانية عدم صحة الأدلة والقرائن التي يحصل عليها مراقب الحسابات مثل قيام العملاء بتزويد مراقب الحسابات بمعلومات خاطئة حول أرصدتهم.
- 4- عدم اتباع مدقق الحسابات خطة عمل مناسبة لطبيعة عمل المنشأة مما يعني عدم الوصول للنتائج بالصورة المطلوبة.

5- إمكانية عدم قيام المدقق بأبداء رأي في البيانات المالية المدققة بصورة صحيحة والتي يستند على أدلة وقرائن غير واضحة أو بسبب وجود بعض المعلومات المخمنة غير المؤيدة بالأدلة الكافية.

٨-١ تقرير المدقق عن الأخطاء المكتشفة والغش

على المدقق أن يقوم بإبلاغ الإدارة حال اكتشاف أي نوع من الخطأ أو الغش سواء كان ذلك مادياً أو غير مادي حيث يقوم بالاتصال مع المستوى الإداري الأعلى فالأعلى، ويجب عليه أن يطلب من الإدارة أن تقوم بتعديل البيانات المالية، وإذا استجابت الإدارة لطلب المدقق وقامت بالتعديل فإن المدقق يقوم بإصدار تقرير نظيف حول البيانات المالية، أما إذا لم تستجب الإدارة فعليه أن يعطي تقريراً متحفظاً أو معاكساً (مخالفاً) وحسب الأهمية النسبية، مع إبداء الأسباب.

وإذا كان مجلس الإدارة متورطاً، فإنه يقوم بإبلاغ الإدارة العليا التي تخضع لسلطاتها في المنشأة أو لجنة التدقيق أو قد يقوم بالاستشارة القانونية من أجل اتخاذ الإجراء اللازم.

ومن أبرز أسباب استعانة منشآت الأعمال بالمدققين للحصول على خدماتهم الاستشارية:

1- توافر المهارة والمعارف والخبرات لدى مدقي الحسابات: اعتادوا على استخدامها والتعامل معها بمهارة فيما يخص الطرائق والأساليب والأدوات الواجبة الاستخدام عند تقديم الخدمات الاستشارية لصالح العملاء، والتي من شأنها أن تقود إل سد الثغرات إن كانت موجودة في سياسات الإدارة العامة، بما في ذلك خبرة المدقق التراكمية والناجمة عن تنفيذ عمليات التدقيق مع العملاء، فضلاً عن إمكانياته العلمية التي تؤهله مثلاً على تصميم النظم المالية والمحاسبية وتحليل البيانات المالية واستخلاص النتائج.

2- توافر الدعم والمساعدة المتخصصة والمركزة بصفة مؤقتة: والذي يوضح لجوء المنشآت إلى خدمات المدقق الاستشارية بسبب عدم توافر الكادر الإداري والاستشاري الاختصاصي لديهم وبسبب رغبتها في الحصول على الخدمات بشكل مكثف ومركز وبوقت سريع.

3- الحصول على الاستشارات والآراء الموضوعية والحيادية: والتي لا يمكن الحصول عليها من العاملين والإداريين والموظفين التابعين للمنشأة طالبة الاستشارة لأنهم سيكونون واقعين تحت تأثير العلاقات الشخصية أو العادات والتقاليد السائدة التي ينتمون لها بحسب تبعيتهم إلى مجتمعهم.

4- توفر الدليل الموضوعي الداعم لوجهة نظر إدارة منشأة العميل: ذلك لأن مدقق الحسابات يقوم بانجاز الخدمة الاستشارية ووضعها تحت تصرف منشأة العميل بعد التزامه العالي والصارم بمعايير المهنة وتقاليدها فيما يخص الاستقلالية والحيادية والموضوعية والسرية وغيرها بعد بذل العناية اللازمة مهنياً وعلمياً التي يتطلبها انجاز تقديم الخدمة الاستشارية.

5- السرعة والدقة والموضوعية في تقديم الخدمة الاستشارية إلى منشأة العميل: والناجمة عن الدراية الواسعة والإحاطة الكاملة بعمل العميل والناجمة عن قيامه بتنفيذ عملية التدقيق، ليتمكن من اتخاذ القرارات المناسبة في وقتها المطلوب.

حيث أشار (الجعافرة، ٢٠٠٨: ٣٦٧) في دراسته عن انبثاق تسعة معايير تحكم ممارسة تقديم الخدمات الاستشارية والناجمة عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي حيث قسمت هذه المعايير لقسمين وهما المعايير العامة والمعايير الفنية، وتتكون المعايير العامة من الآتي:-

1- القدرة أو التأهيل المهني، فتقديم الخدمة يجب أن يتم بواسطة ممارس لديه القدرة والمعرفة بالطرق أو المدخل التحليلي.

2- بذل العناية المهنية المعقولة أما الممارس يجب عليه أن يبذل العناية الواجبة والمقبولة عند تقديم هذه الخدمات الاستشارية.

3- الإشراف والتخطيط الملائم والكافي، فالمهمة يجب أن تخطط بشكل ملائم، كما يجب أن يتم الإشراف بشكل ملائم وكاف على المساعدين.

4- كفاية البيانات الملائمة فالممارس يجب عليه أن يجمع قدرًا كافيًا من البيانات الملائمة عن مهمته وبالشكل الذي يوفر له أساساً مناسباً لإعداد تقريره.

5- التنبؤات يجب أن لا يسمح باقتران اسمه بأية توقعات أو تنبؤات بعمليات أو صفقات ستقع في المستقبل، وبالشكل الذي يوحي أو يدعو إلى الاعتقاد بأن يشهد بصحة أو إمكانية الاعتماد عليها.

أما المعايير الفنية فإنها تطبق في حالة التعاقد على تأدية الخدمات الاستشارية لا تقديم هذه الخدمات في صورة نصح أو مشورة وتكون هذه المعايير الفنية التي تحكم ممارسة الخدمات الاستشارية من الآتي:

1- دور الممارس أو مقدم الخدمات الاستشارية: فيجب على ممارس المهنة في كافة مراحل القيام بمهمة الخدمات الاستشارية أن يتقاد بالقيام بدور الإدارة.

2- التفاهم والاتفاق مع العميل: يجب أني حصل الممارس على اتفاق شفهي أو مكتوب من العميل، بحيث يتضمن هذا الاتفاق طبيعة ونطاق وحدود المهمة المطلوب تأديتها.

3- منفعة العميل: عد منفعة العميل المتوقعة من أهم الاعتبارات عند التعاقد بمهمة الخدمات الاستشارية، ومن ثم فإن المدقق القانوني يجب عليه أني حاول تحديد وتقدير المنفعة المتوقع أني حصل عليها من هذه الخدمات.

4- تبليغ النتائج: يجب تبليغ العميل شفها أو كتابة بكافة المعلومات العامة المتعلقة بنتائج مهمة الخدمات الاستشارية فضلا عن كافة التحفظات والعقوبات والشكل الذي يساعده على اتخاذ القرار.

- اعتماد مكتب التدقيق بشكل أساسي في إيراداته على عميل واحد.
- القيام بتدقيق القوائم التينم إعدادها بمعرفة نفس المدقق.
- التألف غير المهني مع العميل.

المبحث الثاني المحاسبة كنظام للمعلومات

٢-١ تمهيد

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي أحد الأنظمة الفرعية للمعلومات ومصدراً أساسياً من مصادر المعلومات في الوحدة الإدارية، فنظام المعلومات المحاسبي يلعب الدور الرئيسي في إدارة وتنظيم تدفق المعلومات داخل الوحدة الإدارية أو بين الوحدة والبيئة المحيطة،

وبالتالي فإن هذا النظام يقوم بإنجاز عملية تجميع وتلخيص ومعالجة هذا الكم الهائل من البيانات الواقعة في فترة زمنية محددة والتي تخص الوحدة الإدارية وتحويلها إلى معلومات تلبي احتياجات مجموعة من المستخدمين ومتخذي القرارات، ولكي يصبح بالإمكان استيعاب الدور المعلوماتي لنظم المعلومات المحاسبية لا بد من التعرف على مجموعة من المفاهيم التي لها صلة بهذا الدور وهي:-

٢-٢ تعريف نظم المعلومات

على الرغم من ان النظم قد وجدت قبل وجود الإنسان الا ان استخدام هذا المفهوم في مجالات العلم لم يكن الا منذ سنة ١٩٣٩ فأصبح مفهوم النظم يلعب دوراً هاماً في العلم الحديث وقد شغل ذلك تفكير العلماء والمختصين بصفة عامة وانعكس اثره بين علماء الإدارة بصفة خاصة حيث يعد أسلوبه بالنسبة لهم أداة أساسية وفعالة للتغلب على بعض المشاكل والصعاب التي تواجههم. (خشبة، ١٩٩٢: ١١)

وقد وردت عدة تعاريف للنظام منها:

عرف (Hicks) النظام بأنه: مجموعة المكونات التي تتفاعل مع بعضها والتي تعمل داخل حدود معينة لغرض معين. (Hicks, 1993: 27)

ويعرف النظام على انه: مجموعة مترابطة ومتجانسة من الموارد والعناصر التي تتفاعل مع بعضها البعض داخل اطار معين وتعمل كوحدة واحدة نحو تحقيق هدف او مجموعة من الأهداف العامة. (حسين، ٢٠٠٤: ١٣).

مما تقدم فإن مفهوم نظم المعلومات يتعلق بكيفية التعامل مع البيانات من حيث إمكانية الحصول عليها من مصادرها المختلفة الداخلية والخارجية وحفظها ونقلها بهدف اجراء العمليات التشغيلية عليها وصولاً لتهيئتها كمخرجات يمكن ان تكون بمثابة معلومات تحقق الفائدة لمستخدميها.

وهنا لابد من الإشارة الى ان أي نظام يتحقق هدفه النهائي عند انتاج المخرجات وتقديمها الى مستخدميها، في حين ان هدف نظام المعلومات لا يتحقق الا عندما يتم فعلاً استخدام المخرجات من قبل مستخدميها وتحقيق الفائدة المرجوة منها في اتخاذ القرارات المختلفة.

ويمكن تحديد تلك الفائدة لدى متخذ القرار من خلال قدرة المخرجات على تحقيق الشرطين الآتيين، أو احدهما على الأقل:- (يحيى، والحبيطي، ٢٠٠٣: ٢٨).
أن استخدام المخرجات يمكن أن يساهم في تحليل حالات عدم التأكد (البدائل) لدى متخذ القرار.

أن تسهم تلك المخرجات في زيادة درجة المعرفة لدى متخذ القرار، لكي يمكن الاستفادة منها عند اتخاذ القرارات المختلفة.
أما إذا لم يتحقق الشرطان أعلاه أو احدهما على الأقل، فعند إذ تكون مخرجات النظام مجرد بيانات مرتبة يمكن استخدامها كمدخلات ثانية في عمل نظام المعلومات.

٢-٣ المحاسبة نظام للمعلومات

تعد المحاسبة من أقدم نظم المعلومات التي عرفتها الوحدات الإدارية لما للمعلومات المحاسبية من أهمية كبيرة في التعرف إلى الواقع المالي والاقتصادي للوحدة الإدارية وعلاقات الوحدة مع البيئة المحيطة بها، وما زالت المحاسبة المورد الرئيس للمعلومات لمختلف الجهات المستفيدة من المعلومات حول الوحدة الإدارية (قاسم، ١٩٩٨: ١٤٧).

ونشأت المحاسبة كأداة تذكيرية منظمة للحساب تهدف إلى تذكير من يستخدمها بأحداث ومعاملات ماضية لكي يتمكن من الاستمرار في التعرف على ماله وما عليه، ثم تحولت مع الحاجة إلى أداة تقديرية لإعداد المعلومات عن النشاط وعن الموجودات والمطلوبات، ثم نمت وتطورت لتصبح نظاماً منتجاً للمعلومات التي تمثل الركيزة الأساسية للقرارات التي تتخذها المنظمة. (الذهبي، ٢٠٠١: ٣٠)

وتؤدي المحاسبة دورها بوصفها نظاماً للمعلومات من خلال عملية مستمرة ومتكاملة يمكن تحديدها في ثلاث خطوات هي:- (الرفاعي وآخرون، ٢٠٠٠: ٣٠).

١. حصر العمليات المالية المتعلقة بأنشطة الوحدة وتمثيلها بصورة بيانات أساسية تسجل في الدفاتر المحاسبية.

2. تشغيل البيانات الأساسية ومعالجتها بموجب مجموعة من المفاهيم والفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها لتحويل هذه البيانات إلى معلومات مالية تخدم أغراض مستخدمي هذه المعلومات.

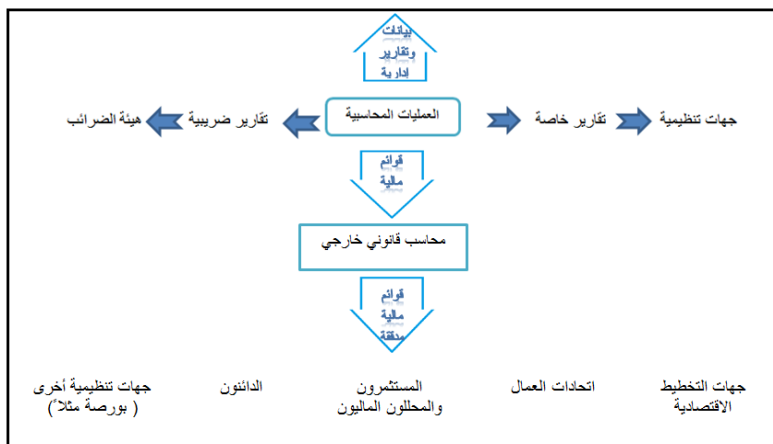
3. إيصال المعلومات التي يتم معالجتها إلى الجهات ذات العلاقة وذلك من خلال مجموعة من التقارير.

لذا يجب أن ينظر إلى المحاسبة على أنها أداة مهمة لتوفير الكمية الكافية من المعلومات إلى الإدارة عن طبيعة الإستراتيجية التي تتبعها الوحدة الإدارية لغرض تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، والشكل الآتي يوضح تدفق المعلومات المحاسبية.

الشكل (١) تدفق المعلومات المحاسبية

المصدر: الجاوي، طلال محمد، وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية،

الازوري ٢٠٠٩ - صفحة ٣٣



٤-٢

مفهو

م نظام المعلومات المحاسبية:

نظام المعلومات المحاسبي يدعم يومياً عمليات الوحدة الإدارية من خلال تجميع وتخزين البيانات عن معاملات الوحدة، وهذا النظام يساعد في التأكد من ان بيانات الوحدة تمت معالجتها بدقة وموضوعية للحصول على المعلومات الملائمة.

ان النظرة الحديثة لنظام المعلومات المحاسبية هو انه لم يعد قاصراً على الاهتمام بتقديم المعلومات التاريخية فقط وانما امتد ليشمل أنواعاً أخرى من المعلومات مثل المعلومات

الحالية (الخاصة بالعمليات التشغيلية والرقابة) والمستقبلية (الخاصة بحل المشكلات والتخطيط). (Vaassen, 2002: 8).

ونظراً لكون نظم المعلومات المحاسبية مرتبطة بصورة مباشرة مع الإدارة ومنها تستخدم المعلومات المحاسبية في تحقيق أهدافها في القيام بالمهام الموكلة إليها فقد وردت تعاريف تعبر عن مدى اعتماد الإدارة على البيانات المعتمدة في السجلات المحاسبية، ومدى ارتباط الأنظمة المحاسبية بوظيفة الإدارة، وكما جاء في هذه التعاريف فقد عرف نظام المعلومات المحاسبي: {بأنه ذلك الجزء الهام من نظام المعلومات الإداري في الوحدة الإدارية في مجال الأعمال الذي يقوم بحصر وتجميع البيانات المالية من مصادر خارج وداخل الوحدة الإدارية ثم يقوم بتشغيل هذه البيانات وتحويلها إلى معلومات مالية مفيدة لمستخدمي هذه المعلومات خارج وداخل الوحدة الإدارية}. (حسين، مصدر سابق : ٢٤).

وعرفه (موسكوف) بأنه: {أحد مكونات تنظيم إداري يختص بجمع (Accumulate) تبويب (Classify) ومعالجة (Process) وتحليل (Analyze) وتوصيل (Communicate) المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الخارجية (كالجهات الحكومية والدائنين والمستثمرين) وإدارة الوحدة الإدارية}. (موسكوف، ٢٠٠٢: ٢٥).

ومما تقدم فإن نظام المعلومات المحاسبية يلعب دورين مهمين هما:

- توفير المعلومات المحاسبية بشكل دوري عن واقع حال الوحدة الاقتصادية.
- يعد أساساً لمساعدة الإدارة في عملية اتخاذ القرارات.

٢-٥ خصائص نظام المعلومات المحاسبية:

إن النظام المحاسبي عبارة عن خطة عامة الغرض منها الحصول على معلومات حقيقية مستمدة من العمليات اليومية التي تقوم بها الوحدة الإدارية، لذا فهو ضرورة لا بد من وجودها في البيئة التنافسية إذ أنه يمثل العمود الفقري المالي للوحدة الإدارية في انجاز الوظائف اليومية وتنبه الإدارة إلى المشاكل الموجودة حالياً أو المتوقع حدوثها مستقبلاً (الحسون والقيسي، ١٩٩١: ٤٢-٤٣)

لذا لابد من احتواء نظام المعلومات المحاسبي على مجموعة من الخصائص التي تؤدي إلى زيادة فاعليته وكفاءته وهي:

1. هو مجموعة من النظم الفرعية التي تختص كل منها بتقديم نوع من المعلومات ولجميع فعاليات الوحدة الإدارية.
2. يتصف بالتناسق والتكامل من خلال ما يتضمنه من إجراءات وأساليب بحيث أن المخرجات ما هي إلا مدخلات لنظام آخر بما يؤدي في النهاية إلى تحقيق الهدف.
3. انه يختص بمعالجة الأحداث والوقائع الاقتصادية سواء كانت داخلية أم خارجية.
4. يجب أن يكون ملائماً لطبيعة عمليات الوحدة الإدارية وأهدافها إذ أن لكل وحدة نظاماً محاسبياً يختلف عن نظام وحدة أخرى.
5. يجب أن يكون نظاماً عقلانياً أي أن يكون اقتصادياً، بمعنى إن المنافع والفوائد المتحققة منه يجب أن تكون اكبر من كلفة الحصول عليها.
6. يجب أن يساهم في حماية موجودات الوحدة الإدارية وحقوقها من خلال إجراءات الرقابة الداخلية.
7. يجب أن يستند إلى مجموعة من المبادئ والمعايير المحاسبية والقانونية المتعارف عليها لضمان حسن الأداء والنوعية والتماثل والانسجام.
8. انه يختص بتقديم تقارير مختلفة تلبي حاجة مختلف الأطراف الداخلية والخارجية وبالتوقيعات المناسبة لتحقيق المنفعة منها.

٢-٦ أهداف نظام المعلومات المحاسبية:

تهدف الأنظمة المحاسبية إلى تحقيق أغراض متعددة، وتختلف هذه الأغراض في نوعيتها باختلاف طبيعة أنشطة الوحدة الإدارية التي توضع لها هذه الأنظمة فالغرض الرئيسي لأي نظام هو توفير معلومات محاسبية لمختلف المستخدمين الداخليين كالإدارة أو الخارجيين كالزبائن. (الجزراوي والجنابي، ٢٠٠٧: ٢٣).

وعليه فأن النظام المحاسبي يعد نظام المعلومات الرئيسي والأكثر ثقة في اغلب الوحدات الإدارية من خلال تحقيقه الأهداف الرئيسية الآتية:

1. تحديد نتائج العمليات وذلك بتحديد وقياس المعلومات الكمية والمالية التي تتعلق بنشاط الوحدة الإدارية وإعداد تقارير عن نتائج هذا النشاط خلال مدة معينه.
 2. تتبع أصول والتزامات الوحدة الإدارية بما يمكن من الحفاظ على الأصول وقياس المركز المالي للوحدة في تاريخ معين (الحسّون، والقيسي، مصدر سابق: ٤٣).
 3. تصنيف نتائج العمليات المتشابهة بأسلوب يسمح بتحديد المجاميع الكلية والجزئية المفيدة للإدارة ولمستخدمي التقارير المحاسبية.
 4. تلخيص وتوصيل البيانات الموجودة في النظام إلى صانعي القرارات.
 5. تسهيل وظائف الرقابة الاجتماعية إذ أن المعلومات المحاسبية تستخدم من قبل الناس والوحدات الحكومية.
- وفضلاً عما تقدم فإن للنظام المحاسبي أهدافاً نوعية تستخدم في قياس وتقييم أداء النظام المحاسبي والتي يمكن تحديدها بما يلي: (الحسّون والقيسي، مصدر سابق: ٤٤)

1. معالجة البيانات بكفاءة وبأقل قدر من الكلفة.
2. تقديم التقارير والمعلومات بالسرعة المطلوبة.
3. تحقيق أعلى درجة من الدقة.
4. تقليل إمكانية الغش والتلاعب إلى اقل حد ممكن.

٢-٧ الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

لكي تحقق المعلومات المحاسبية الأهداف المرجوة منها والتي تتمحور حول غرض أساسي هو منفعة المستخدم متخذ القرارات، فلا بد من ان تتوفر في تلك المعلومات مجموعة من الخواص النوعية وقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في البيان رقم (٢) تلك الخواص على النحو الآتي: (كيسو، ١٩٩٩: ٦٩).

الخصائص الأساسية.

الملاءمة Relevance: تتوقف ملاءمة المعلومات المحاسبية على قدرتها على التأثير في اتخاذ القرارات فلكي تكون المعلومات ملائمة فإنها يجب أن تكون قادرة على

إجراء اختلافات في القرارات كذلك هي التي تساعد مستخدميها في إجراء التنبؤات عن نتائج الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية فضلاً عن قدرتها على تعديل أو تصحيح التوقعات السابقة أي تقديم التغذية العكسية التصحيحية والتقييمية، ولكي تكون المعلومات ملائمة فإنها يجب أن تكون متاحة لمتخذي القرارات فور الانتهاء من إعدادها وهو ما يسمى توقيت المعلومات.

إمكانية الاعتماد عليها (المعولية): إمكانية الاعتماد هي خاصية للمعلومات تمكن من إعطاء تأكيد على عدم التحيز والخلو من الأخطاء والأمانة في إعداد وعرض المعلومات وحتى تتميز المعلومات المحاسبية بإمكانية الاعتماد عليها يجب أن تتوفر فيها ثلاث خصائص رئيسية هي:

القابلية للتحقق: أي وجود درجة عالية من الاتفاق والإجماع على نتائج الأحداث الاقتصادية أو الكيفية التي يتم الإفصاح بها باستخدام طرق قياس متماثلة بواسطة عدد من الأشخاص والتوصل إلى نفس النتائج.

عدم التحيز: عند تطبيق المعايير المحاسبية يجب تركيز الاهتمام على موضوعية المعلومات المحاسبية لكي تخدم جميع الفئات المستفيدة منها.

أمانة العرض والتمثيل العادل: يجب أن تعكس بصدق طبيعة الأحداث والعمليات المالية التي من المفروض أن تمثلها.

* هناك علاقة عكسية بين طول الفترة الزمنية المستخدمة ومدى ملائمة البيانات المالية لاتخاذ القرارات.

* كما أن هناك علاقة طردية بين طول الفترة الزمنية ومدى قابلية البيانات للتحقق ويقع على عاتق المحاسب أن يقيم الموازنة بين الملائمة وإمكانية الاعتماد بغية تحقيق فائدة للمعلومات.

الخصائص الثانوية.

القابلية للمقارنة: استخدام قواعد محاسبية يؤدي إلى صعوبة مقارنة النتائج المالية للمنشآت المختلفة مع المعلومات المماثلة لنفس المنشأة خلال عدة فترات محاسبية فهذه

الخاصية تساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية على التعرف على أوجه الشبه والاختلاف في حالة استخدام نفس القواعد المحاسبية.

الثبات أو التجانس: يعني قيام المنشأة بتطبيق نفس السياسات والقواعد المحاسبية من فترة محاسبية لأخرى ولأهميتها فإنها تنعكس في رأي المراجع الخارجي حال قيامه بالتصديق على القوائم المالية للمنشأة حيث ينص ضمن فقرة إبداء الرأي {في رأينا أن القوائم المالية تعبر بعدالة عن المركز المالي في ٢٠٠ / ١٢ / ٣٠ ونتائج الأعمال عن الفترة المنتهية في نفس التاريخ طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً وأن القواعد المحاسبية المتبعة في هذه الفترة هي نفس القواعد المحاسبية المتبعة في الفترة السابقة} وضرورة تبرير الخروج عن القاعدة المتبعة وأفضلية الطريقة الجديدة في حالة التغيير.

*التقارير المحاسبية الخاصة بفترة معينة تكون ذات فائدة في حد ذاتها ولكنها تكون أكثر فائدة ونفعاً لو أنها كانت قابلة للمقارنة مع التقارير الخاصة بمنشآت أخرى بنفس الفترة أو التقارير الخاصة بفترات أخرى لنفس المنشأة.

٢-٨- الخطر في أنظمة المعلومات المحاسبية.

يرتبط الخطر أساساً في مجال الرقابة باحتمال تعرض المنشأة للخسائر أو تلف الأصول نتيجة أخطاء محاسبية غير مقصودة أو نتيجة أعمال مقصودة ويعتبر الخطر من الأوجه المتلازمة لكافة أنشطة المنشأة فالأفراد يمكن أن يتلاعبون والآلات يمكن أن تتعرض للعديد من أوجه القصور.

أن عمليات الرقابة تهدف بشكل أساسي إلى تخفيض هذه الخطورة والتهديدات التي تتعرض لها المنشأة أو منع الخطر الممكن حدوثه أو تخفيضه إلى المستوى المقبول مع التأكيد على الكلفة التي تستعد الإدارة لتحملها.

أن تعريف الرقابة المحاسبية يتضمن تحقيق قدر من التأكيد المعقول وليس المطلق حيث أن الهدف الذي تسعى الحصول عليه الإدارة من هذا التأكيد هو قوة ومثانة النظام حيث يشير التأكيد المعقول إلى أن كلفة الرقابة الداخلية يجب أن تزيد عن المنافع المتوقعة من هذا النظام وهو ما يؤكد عليه المدقق الخارجي والسعي للحصول على القرائن والأدلة الداعمة للحصول على هذا التأكيد. (الذبيبة، وآخرون، ٢٠١١: ٦١).

المبحث الثالث

أثر التدقيق الخارجي على كفاءة وجودة الأداء المحاسبي

٣-١ صحة البيانات المالية.

عرف (جربوع، ٨٢: ٢٠٠٣) درجة اطمئنان المدقق لصحة القوائم المالية {بأنها هدرجة ثقة أو احتمال أن تعبر القوائم المالية بصدق عن المركز المالي ونتائج الأعمال أي احتمال خلوها من الأخطاء الهامة، والمدقق عادة يحدد قبل التدقيق - درجة الاطمئنان المرغوبة أو المستهدفة بناءً على تقديره الشخص، أن صحة البيانات المالية عبارة عن خلو البيانات المالية من أية تحريف أو تلاعب وتعبر بصدق وعدالة عن المركز المالي ونتيجة الأعمال وتساعد متخذي القرار على الاستفادة منه التحديد اتجاهاتهم المستقبلية، وتعرض على المدقق الخارجي ليبيدي رأيه الفني بتمني لهذه القوائم للموقف المالي الحقيقي. وحفاظاً على صحة البيانات وثقتها فلقد أشار (الرماحي، ١١٢: ٢٠٠٩) بأنه لا يحق لمدقق الحسابات أن يقوم بتنظيم الحسابات وتدقيقها.

٣-٢ مفهوم الجودة .

يقصد بالجودة بشكل عام {صلاحية الشيء للغرض الذي أعد من أجله أو مطابقة السلعة والخدمة للمواصفات المطلوبة}.

٣-٣ أبعاد مفهوم الجودة ومضمونه.

يرجع مفهوم الجودة (Quality) من الناحية اللغوية إلى الكلمة اللاتينية (Quails)

وتعني طبيعة الشخص أو طبيعة الشيء ودرجة صلاحيته (Bergman, 1994 : 50).

أن الاهتمام بالجودة لم يأت من فراغ بل كانت له جذور عميقة وراسخة وهي حاجات رافقت الإنسان في حياته اليومية منذ أقدم الأزمنة. كما لا يقصد بالجودة الأفضل أو

يتميز هذا التعريف بأنه يركز على إشباع حاجة مستخدمي القوائم المالية، وعلى ذلك يكون إشباع هذه الاحتياجات هدفاً للجودة والمرشد الأساس لتطوير الرأي المهني للمدقق وتحسينه، وأن جعل إشباع احتياجات مستخدمي القوائم المالية مقياساً لدرجة جودة التدقيق يجعل المهنة تتلمس احتياجاتهم، وتعمل على تعديل المعايير المهنية باستمرار أو تلبية هذه الاحتياجات.

ودرجة الجودة تمثل الفجوة بين مستوى الخدمة المقدمة فعلاً وبين المستوى الذي يتوقعه المستفيدون منها، بحيث كلما ضاقت تلك الفجوة دل ذلك على تحسن الخدمة (الصباغ، ١٢٩: ١٩٩٤).

لقد قدم Duff نموذجاً لجودة التدقيق يحتوي على ثمانية أنواع من الفجوات، بالاعتماد على نموذج SERVQUAL لجودة الخدمة المعد من قبل PARASURMAN:- (محمد، ٢٠١١: ٢٣٥ - ٢٤٢).

الفجوة رقم (١): وتحدث هذه الفجوة عندما يكون لدى منشأة التدقيق فهم غير ملائم لاحتياجات عملائها، أي تنشأ هذه الفجوة عندما يكون هناك تباين بين ما يتوقعه العميل ومستوى أدراك المدقق الخارجي لتوقعات أو طلب العميل. ويرى Duff أن سد هذه الفجوة يتم من خلال قيام منشآت التدقيق بأجراء بحوث تسويق للتعرف على احتياجات عملائهم.

الفجوة رقم (٢): وتحدث هذه الفجوة عندما يكون هناك تباين بين درجة أدراك المدقق لتوقعات العميل ومعايير الجودة الخاصة بمنشأة التدقيق (مثلاً الإجراءات الرسمية التي يتبعها المدقق في الشركة محل التدقيق)، ويرجع وجود هذه الفجوة إلى الأتي:

1. عدم اهتمام مكتب التدقيق بجودة الخدمة بحيث لا يضعها من ضمن الأولويات كالأهتمام بتنمية الإلتعاب والأجور على حساب تطوير مستوى الخدمة أو تطوير مهارات المساعدين للرقى بمهارات إجراءات التدقيق.
2. كلما أدرك المدقق أنه من الملائم أو المفيد تقديم خدمات ذات جودة عالية ، كلما أستطاع مقابلة توقعات واحتياجات عملائه.
3. مدى معاييرة الإجراءات لضمان التناسق بين المستوى والخدمة.

الفجوة رقم (٣): وتحدث هذه الفجوة عندما يكون هناك تباين بين جودة الخدمة المعيارية وجودة الخدمة المقدمة فعلاً من قبل المدقق (فجوة أداء الخدمة)، وتحدث هذه الفجوة عادة بسبب:

1. غموض الأدوار، والذي ينعكس في الالتباس بين المدقق ومساعديه حول ما يتوقع أو يريد منهم.
 2. تعارض الأدوار، ويحدث عندما يكون المساعدون على إرضاء طلبات كل المستفيدين (العملاء، المدقق والإطراف المستفيدة).
 3. مدى استخدام المراجع للأدوات والتكنولوجيا المتقدمة في أداء عمله.
 4. مدى وجود نظام فعال للإشراف والرقابة والتقييم والحوافز على أداء المساعدين.
 5. مدى السماح للمساعدون بالعمل أو اتخاذ القرارات في الأوضاع الصعبة.
 6. مدى توافر الشعور بروح الفريق بين المدقق ومساعديه أو الخبراء الذين يستعين بهم.
- الفجوة رقم (٤): وتحدث هذه الفجوة عندما يكون هناك تباين بين جودة الخدمة المتفق عليها وجودة الخدمة المقدمة فعلاً من قبل المدقق، وتحدث هذه الفجوة عادة بسبب:

1. عدم ملائمة الاتصال الأفقي.
 2. عدم ملائمة منظومة الاتصال بين التسويق والتدقيق.
 3. الاختلاف في السياسات والإجراءات بين مكاتب التابعة لمكتب المدقق.
 4. وجود ميل أو استعداد لدى المدقق للمخالفة أو الإسراف في الوعود.
- الفجوة رقم (٥): وتحدث هذه الفجوة عندما يكون هناك تباين بين جودة الخدمة التي يتوقعها العملاء وجودة الخدمة كما وجدها العملاء، وتحدد توقعات العملاء عن الخدمة من خلال (الاتصال المباشر مع المدقق، الخبرة الماضية.. الخ)، وتساهم الفجوات (من ١-٤) في أحداث الجودة رقم (٥).

الفجوة رقم (٦) فجوة المعقولية: وتمثل الفرق بين ما يتوقع المجتمع من المدققين أن يقوموا به وما يعتقد المدققون أنها متطلبات معقولة يمكن أن يؤديها، ولتضييق هذه الفجوة ينبغي أن تبحث المنظمات المهنية على وسيلة تعلم بها الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق بإجراءات التدقيق وأهدافه.

الفجوة رقم (٧) فجوة نقص أو ضعف المعايير: وتمثل الفرق بين المسؤوليات المعقولة التي يتوقع أن يستطيع المدقق القيام بها وتلك المسؤوليات الملقاة على عاتقه بفعل القوانين والمنظمات المهنية.

الفجوة رقم (٨) فجوة ضعف الأداء: وتمثل الفرق بين المسؤوليات المدققة وفقاً لما حددته القوانين والمنظمات المهنية والأداء الفعلي للمدقق (جودة التدقيق)، ترجع هذه الفجوة إلى:

5. النقص في معرفة المدقق لمتطلبات القوانين والمنظمات المهنية.
6. النقص في التأهيل.
7. ضعف إجراءات الرقابة على جودة التدقيق.
8. ولسد هذه الفجوة يتم من خلال الأهيل والتدريب إضافة إلى تطوير إجراءات الرقابة على جودة العمل التدقيقي.

٣-٥ رقابة الجودة Quality Control

تقدم المهنة خدماتها إلى العديد من الأطراف التي من بينها أطراف ذات مصالح متعارضة، لذا تظهر الحاجة إلى إكتساب ثقة هذه الأطراف، وهذا يأتي من خلال التزام أعضاء المهنة بصورة فردية أو جماعية بتقديم خدمات ذات جودة عالية مما يثبت لهذا الأطراف، بخاصة الجمهور، وأن أعضاء المهنة ذو أهلية، ويحرصون على الالتزام بالمعايير التي تضعها المنظمات المهنية التي تنظم أعمال المهنة، وهذا بدوره يضفي المصداقية على مخرجات المهنة مما يعزز من مكانتها ويبرر وجودها لاستمرارها.

ويمكن تعريف رقابة الجودة بأنها تنظيم خاص ضمن نطاق مكتب المدقق الخارجي إذ يواجه المكتب عند ممارسته التدقيق مسؤولية الإيفاء بمعايير التدقيق المقبولة عموماً. للإبقاء بهذه المسؤولية، وللبقاء والتنافس ضمن المهنة.

وأوضح (أرينز ولوبك، ٢٠٠٢: ٤٤) {أن رقابة الجودة تشمل الوسائل التي يتم استخدامها للتأكد من قيام مكاتب المحاسبة بمقابلة مسؤولياتها المهنية في مواجهة العملاء}. وتتضمن هذه الوسائل الهيكل التنظيمي لمكتب المحاسبة والإجراءات التي تقوم بها. كما عرفها (شركس، ١٩٨٧: ٣٣٩) {بأنها مجموعة شاملة من السياسات والإجراءات التي

يجب أن تعدّها مكاتب تدقيق الحسابات من أجل ضمان التطابق والالتزام بمعايير رقابة الجودة لمهنة تدقيق الحسابات والمتطلبات المحددة بالنسبة للمكاتب والعاملين فيها والعملاء). كما أشارت المنظمة الأسبوية لأجهزة الرقابة المالية العليا ASOSAI إلى رقابة الجودة في عملية التدقيق، على أنها السياسات والأنظمة والإجراءات التي ستشجع الأعمال المؤدية إلى جودة عالية.

ومن ناحية أخرى أشارت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (١٩٩٥) إلى مفهوم رقابة جودة مكاتب التدقيق الذي يقصد به (التنظيم الإداري للمكتب والسياسات والإجراءات المتبعة جميعها من أجل التحقق بدرجة معقولة من التزام العاملين في المكتب بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أداءهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية لعملاء المكتب بما في ذلك قواعد سلوك المهنة وآدابها، والالتزام المكتب بالأنظمة التي تحكم مزاولة المهنة).

وتمثل رقابة الجودة الأساليب الفنية والأنشطة التشغيلية المستخدمة خلال عمليات التدقيق والتخطيط والتنفيذ. وأن رقابة الجودة هي عملية يتطلع الجهاز الرقابي الأعلى خلال سيرها إلى تحقيق متطلبات الجودة (ASOSAI: 2006).

٣-٦ المسؤولية عن القوائم المالية Responsibility of Financial Statement
تتركز مسؤولية مراقب الحسابات في إبداء رأيه حول القوائم المالية، فإن مسؤولية إعدادها تقع على إدارة الوحدة الاقتصادية وتتضمن مسؤولية الإدارة الاحتفاظ بسجلات محاسبية مناسبة وتطوير أنظمة ضبط داخلية بالإضافة إلى اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية اللازمة والمحافظة على الموجودات لذلك فإن تدقيق القوائم المالية لا يعفي الإدارة من هذه المسؤوليات (أدلة التدقيق الدولية، ٢٠٠١: ٢٤).

٣-٧ طرائق الاستفادة من دور المدقق الخارجي في تحسين الأداء.
نتيجة لكبر المشروعات وتعدد أوجه نشاطها أصبحت إدارة المشروع غير قادرة على التعرف على نواحي القصور التي تواجه عملية التنفيذ وتحليل نتائج الأداء الفعلي لسياسات المشروع.

وقد ساهمت جمعيات المحاسبة والتدقيق في تطوير دور التدقيق من حماية المشروع إلى تقديم خدمات للإدارة عن طريق فحص وتقييم أوجه النشاط المختلفة للمشروع، والمساعدة في تجنب الضياع والهدر في المواد.

كما أصدرت هذه الهيئات والجمعيات آراء وتوصيات بضرورة خروج المراجع الخارجي عن النطاق التقليدي لعمله إلى نطاق جديد وهو تقديم الخدمات للإدارة، حيث يلعب مراجع الحسابات الخارجي دوراً هاماً في تطوير وتحسين أداء الشركات التي يقوم بمراجعتها في مجال تطوير النظام المحاسبي وتعظيم دور نظام الرقابة المالية، هذا الدور تؤكد واقعية وأهداف ملاحظات المراجع القانوني المؤهل للفحص والتدقيق المالي والخبير بنظم الرقابة المالية.

يرى البعض أن مهمة المراجع تنحصر في إعطاء تقرير فقط- عن عدالة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للشركة محل التدقيق ولكن من الواجبات المهنية التي يعول على مراجع الحسابات القيام بها دوره في تحسين ورفع كفاءة الأداء للشركات التي يراجعها. هذا الدور يتمثل في عدة أمور مثل:

1. قيام المدقق بتزويد مالكي الشركة أو من يمثلهم بخطاب يترجم نتيجة فحصه وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية وإيضاح لجوانب الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية وهو أمر مهم ويمثل مساهمة المدقق الخارجي في توضيح مرئياته في الثغرات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية ومقترحاته لتحسينه وهو ما يعر (Management Letter).
2. القيام بدراسة الإجراءات والنظم الخاصة بالشركة ومدى ملائمة الصلاحيات والسلطات مع حجم الشركة وعلاقة ذلك بقدراتها على الاتساع والنمو في أنشطتها مع تقديم المقترحات بشأنها.
3. دراسة أساليب توفير المعلومات المتاحة للشركة ومدى أحلال الأنظمة الآلية في تجهيز البيانات بدلا من الأنظمة اليدوية وعلاقة ذلك بمدى توفير المعلومات والبيانات للإدارة.
4. تقديم الآراء والمقترحات من خلال تحليل الحسابات الختامية وتفسير مدلولاتها المالية بأسلوب يساعد على توجيه سياسة الشركة التوجه السليم بقصد تحقيق مستوى أفضل من ناحية الربحية والسيولة وتحقيق المدى الكافي لرأس المال العامل لتحقيق أهداف الشركة.

5. المساهمة في وضع النظام الخاص بقائمة التدفقات النقدية لمساعدة الشركة على الابتعاد عن العسر المالي.

ولكن الذي يحدث في التطبيق العملي ان هناك جهلا لدور المراجع الخارجي في تحسين الأداء لدى العديد من الشركات ويرجع ذلك لعدة أسباب منها:

أ . عدم قيام كثير من الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية وتقييم الأداء مع قياس الآثار والإجراءات البديلة مع مقارنة الأداء الفعلي بمعايير محددة مقدماً.

ب . عدم وجود مستويات لقياس الأداء وما يرتبط بها من قواعد مقبولة للأداء الإداري ولوظائف الإدارة.

ج . عدم رغبة بعض المستويات الإدارية في الشركة من قيام المراجع بهذا الدور لما له من تأثير على الإدارة العليا لإعمال المديرين ومحاسبتهم.

د . قصور الوعي المحاسبي لدى كثير من ملاك الشركات والمديرين بل وجهل كثير منهم بطبيعة الخدمات التي يمكن للمراجع الخارجى بتقديمها، إما عن الوسائل التي يمكن للشركات إتباعها للاستفادة من المراجع الخارجي كخبير مالى في تحسين الأداء فهي:

1) تحليل الحسابات باستخدام النسب المالية من اجل تقييم أهداف الشركة وقياس مدى النجاح في تحقيق هذه الأهداف والتي يكون منها الإجابة عن بعض التساؤلات مثل:

- هل يمكن للشركة تحقيق ربح مرضى؟
- هل يمكن للشركة بوضعها الحالي أن تقابل حالة إفسار مالي؟
- هل تحتفظ الشركة بسهولة أكثر من حاجتها؟
- هل تحصل الشركة على مواردها بسهولة ويسر؟ وما هي مصادر التمويل المختلفة؟
- ماهي كفاءة التشغيل للشركة؟
- كيف يتم توظيف الأموال والموارد المتاحة من قبل إدارة الشركة؟
- هل في إمكان الإدارة الوفاء بالتزاماتها في مواعيدها؟

2) كما يمكن قيامه بتقييم نظام الموازنات التقديرية Budget فهي أداة للتعبير عن الأهداف والسياسات والخطط والنتائج المرجوة التي تعد مقدما من قبل الإدارة العليا لكل قسم من أقسام الشركة باعتبار أن الموازنات التقديرية أداة للتخطيط والمتابعة و الرقابة. ومن أهداف تقييم نظم الموازنات التقديرية في الشركات التي تقوم بتطبيقها هو الإجابة عن التساؤلات التالية:

- هل هناك أهداف محددة تسعى الشركة للوصول إليها خلال فترة زمنية محددة؟
 - هل هناك تنسيق بين الأهداف والإمكانات المتاحة والظروف المتوقعة؟
 - هل يشمل نظام الموازنات التقديرية كل الإدارات والأقسام بالشركة؟
 - هل تم أعدادها لكل مركز من مراكز المسؤولية بالشركة؟
 - هل تم وضع معايير محددة مقدما لكل من الأداء والتكاليف لمستوى الكفاءة والتشغيل بالشركة وهو ما يعرف بالتكاليف المعيارية Standard Cost؟
 - هل تم متابعة التنفيذ ومقارنته أولا بأول بالخطة وتحديد الانحرافات وأسبابها وتحديد المسؤولية بشأنها ومن ثم العمل على علاجها؟
- إن الإجابة عن هذه التساؤلات تعنى ضرورة التأكد من الأهداف الحقيقية للشركة والتي يكون بعضها أو كلها مما يلي:
- زيادة الربحية وخفض المصروفات عن الإيرادات مع خفض تكاليف الإنتاج
 - رفع الإنتاج أو تحقيق أعلى قيمة مضافة.
 - زيادة الرضا الاقتصادي لدى ملاك الشركة أو مجلس الإدارة.
 - نمو القطاع الاقتصادي الذي تباشر فيه الشركة نشاطها.
 - زيادة العائد على الاستخدامات من الأصول أو العائد على حقوق الملكية.
 - زيادة ثروات أصحاب الشركة أو مساهميها.
 - أداء خدمة اجتماعية معينة بمستوى معين.
- ويمكن التأكد من أن الأهداف في حدود الإمكانيات المتاحة فلا يكون مبالغا فيها من أجل إيهام مساهمي الشركة أو ملاكها بتضخيم العائد على حقوق الملكية ولا يكون اقل مما ينبغي فيؤدى ذلك إلى التراخي نحو تحقيق الهدف المنشود.
- كما يجب مراعاة التوازن بين الحجم المتوقع للمبيعات وبين الإمكانيات والمتطلبات من رأس المال والهيكل التمويلي والطاقات البشرية والآلية وخلافه.
- مما سبق ندرك مدى دور المراجع الخارجي مع استخدام بعض الوسائل مثل الموازنات التقديرية والتحليل المالي في إعطاء ملاك الشركة أو مساهميها أو إدارتها العليا صورة واضحة عن كفاءة الإدارة وجوانب النقص وأوجه الضعف والقصور وأسلوب معالجة ذلك حتى تتحقق الأهداف من إقامة المشروعات أو الوحدات الاقتصادية عن طريق نموها واستمرارها.

الاستنتاجات والتوصيات

توصل البحث إلى مجموعة من الاستنتاجات.

1. هناك دور غير مباشر للمدقق الخارجي في تطوير الأداء المحاسبي من خلال فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية وذلك من خلال تقديم تقرير إلى الإدارة متضمناً نقاط القوة والضعف للنظام المعتمد مع التوصيات اللازمة بشأن تجاوز نقاط الضعف.
2. للمدقق الخارجي دور بارز في تحديد سلامة المركز المالي للجهة موضوع التدقيق مما يضفي الثقة على القوائم المالية.
3. أن متابعة الإدارة لملاحظات المدقق الخارجي للفترات السابقة يساهم وبشكل فاعل في تحقيق أهداف المنشأة العليا.
4. أن الاعتماد على المدقق الخارجي الكفوء من شأنه تحسين قرارات الإدارة من خلال تقديمه معلومات موثوقة يمكن الاعتماد عليها تتسم بالموضوعية.
5. تحديد الحد الأدنى لنوعية المعلومات الملائمة والمطلوبة لاتخاذ القرارات وبما لا يتجاوز كلفة الحصول عليها.
6. أن في تحسين وتطوير النظم المحاسبية الملائمة دور في تلبية متطلبات جميع مستخدمي تلك المعلومات المحاسبية.

كما خلص البحث إلى مجموعة من التوصيات.

1. ضرورة إجراء فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل دوري للوقوف على نقاط القوة لتدعيمها ونقاط الضعف للحيلولة دون تكرارها مستقبلاً.
2. ضرورة قيام المدقق الخارجي باستخدام المعايير المهنية في تحديد سلامة المركز المالي للجهة موضوع التدقيق من خلال تقديمه تقرير وتقديمه للأطراف المستفيدة لاستخدامه باتخاذ القرارات المختلفة.
3. متابعة الإدارة لملاحظات المدقق الخارجي لملاقاة كافة المشاكل والمعوقات والتي من شأنها أن تلقي بضررها على تحقيق أهداف المنشأة العليا.

المصادر والمراجع

المصادر العربية.

1. المطارنة، د. غسان فلاح، تدقيق الحسابات المعاصرة الناحية النظرية، دار الميسره، ٢٠٠٦.
2. التميمي، د. هادي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر والتوزيع، ٢٠٠٦.
3. توماس، وليم، وهنكي، امرسون، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ للنشر، الرياض، ٢٠٠٩.
4. خشبة، محمد السعيد، نظم المعلومات، المفاهيم، التحليل، التصميم، مطابع الوليد للنشر والتوزيع، القاهرة، ١٩٩٢.
5. حسين، أحمد حسين علي، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٤.
6. يحيى، زياد هاشم، والحبيطي، قاسم محسن، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة الحدباء للطباعة والنشر، مكتبة الحدباء الجامعة، موصل، ٢٠٠٣.
7. قاسم، عبد الرزاق محمد، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٦.
8. الرفاعي، وآخرون، أصول المحاسبة بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن، ٢٠٠٠.
9. الجاوي، طلال محمد، وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية، ٢٠٠٩.
10. موسكوف، أ. ستيفن، نظم المعلومات المحاسبية، دار المريخ للنشر، الرياض، ٢٠٠٢.
11. الحسون، عادل محمد، والقيسي، خالد ياسين، النظم المحاسبية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مطبعة دار الشؤون الثقافية العامة، بغداد، ١٩٩١.
12. الجزراوي، إبراهيم، والجنابي، عامر، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، شركة النجوم للطباعة، بغداد، ٢٠٠٧.
13. كيسو، دونالد. وجيري، ويجانت، المحاسبة المتوسطة، الجزء الاول، تعريب احمد حجاج، دار المريخ للطباعة والنشر، الرياض، ١٩٩٩.
14. الذبيبة، زياد، وآخرون، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق، دار الميسرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الاولى: ٢٠١١.
15. جربوع، يوسف محمود، أساسيات الإطار النظر في مراجعة الحسابات، الطبعة الثانية، مكتبة الطالب الجامعي، ٢٠٠٣.

16. الرماحي، نواف، مراجعة المعاملات المالية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٩.
17. البرواري، نزار عبد المجيد {مستلزمات إدارة الجودة الشاملة وإمكانات تطبيقها في المنظمات العراقية}، رؤية مستقبلية، مجلة المنصور، المجلد الأول، العدد الأول، كلية المنصور الجامعة، بغداد: ٢٠٠٠.
18. مطر، محمد عطية، {أصول التدقيق}، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الكويت: ١٩٨٩.
19. الصباغ، احمد عبد المولى: رقابة الجودة على عمليات المراجعة وأسلوب الفحص بواسطة النظراء - مجلة المال والإعمال، العدد الثالث، كلية المحاسبة، جامعة الجبل الغربي، غريان- ليبيا، ١٩٩٤.
20. محمد، نصر صالح، نظرية المراجعة، دار الكتب الوطنية، ليبيا، ٢٠١١.
21. ارينز، الفين. لوبك، جيمس. {المراجعة مدخل متكامل} ترجمة د. محمد محمد عبد القادر السبيطي ومراجعة د. احمد حامد حجاج، دار المريخ الرياض، المملكة العربية السعودية ٢٠٠٢.
22. شركس، محمد وجدي، {الإطار والسياسات في المراجعة، تدقيق النظم المحاسبية التقليدية والالكترونية}، منشورات ذات السلاسل، الكويت: ١٩٨٧.

الرسائل والأطاريح الجامعية.

1. السويطي، موسى تطوير أنموذج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن، ٢٠٠٩.
2. الخزندار، أية جار الله، مدى تأثير التغير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة: ٢٠٠٨.
3. الجعافرة، محمد مفلح محمد، مديح رص مكاتب التدقيق على توفير متطلبات تحسين فاعلية التدقيق الخارجي للشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط العليا، كلية العلوم الإدارية والمالية، الأردن، ٢٠٠٨ م.

4. الذهبي، جلييلة عيدان، دور المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الاستثمارية – دراسة في ضوء مدخل استراتيجي لنظم إدارة الكلفة – دراسة تطبيقية في الشركة العامة للزيوت النباتية، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، ٢٠٠١.

المصادر باللغة الإنكليزية

1. Hicks, D, J., Accounting information System, Research Vol.2 sep. 1993.
2. Vaassen, E. H.J. Accounting information System: A managerial Approach, John Wiley & sons Ltd, England, 2002.
3. Bergman Bo & Klefsio Bengt , "Quality", McGraw- Hill . Book co. Lund . Sue den, 1994 .