

المعايير الجزائرية للتدقيق ودورها الفعال في إرساء مبادئ حوكمة الشركات.

Algerian Standards of Auditing and their effective role in establishing principles of corporate governance.

حراث نخلة (طالبة دكتوراه)¹، بن حمو عصمت محمد (أستاذ محاضر)²

¹ جامعة مستغانم، الجزائر، مخبر STRATEV، nakhla.harrat.etu@univ-mosta.dz

² جامعة مستغانم، الجزائر، ismet.benhammou@univ-mosta.dz

تاريخ النشر: 2022/06/30

تاريخ القبول: 2022/03/22

تاريخ الاستلام: 2022/01/11

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على المعايير الجزائرية للتدقيق وتوضيح دورها في تفعيل حوكمة الشركات؛ وهذا من خلال التطرق إلى مختلف المعايير التي تم تبنيها إلى حد الساعة ومحاولة معرفة مدى مساهمتها في تحسين جودة مخرجات عملية التدقيق والتي بدورها تصب في صالح تحقيق حوكمة الشركات.

وقد تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في تكريس مبادئ الحوكمة على مستوى المؤسسات الاقتصادية وضمان الشفافية والعدالة لمعلوماتها المالية، وكذا توجيهها للمدقق حتى يستطيع جمع الأدلة الكافية التي تبرهن صحة رأيه حول عدالة القوائم المالية لتلك المؤسسات، وتعزيز ثقة أصحاب المصالح فيها. كلمات مفتاحية: المعايير الجزائرية للتدقيق، حوكمة الشركات، التدقيق الخارجي.

تصنيفات JEL: G34، M42

Abstract:

This study aims to shed light on the Algerian standards of auditing and clarify their role in activating corporate governance, by addressing the various standards that have been adopted so far and trying to know the extent of their contribution to improving the quality of the audit output.

The results showed that these standards contribute to the application of governance principale, ensuring transparency of information, and directing the auditor to collect sufficient evidence to prove the correctness of his opinion.

Keywords: Algerian Auditing Standards, corporate governance, External audit.

Jel Classification Codes: M42, G34.

1. مقدمة:

لقد أدت مختلف الأزمات والانهيئات التي مرت بها كبرى شركات العالم في السنوات الماضية من بينها أزمة شركة ENRON للطاقة في سنة 2001 و أزمة شركة WORLD COM للاتصالات في سنة 2002، إلى اتساع دائرة الخطر وعدم الارتياح والاطمئنان الذي أصبح يعيشه مختلف المساهمين والمستثمرين على مصالحهم داخل المؤسسات، وهذا ما أدى بدوره إلى هز ثقتهم بالوسائل الرقابية آن ذاك، وتشكيكهم بمصداقية مجلس الإدارة في القيام بمهامه، هذا ما دفع بمختلف الهيئات والمنظمات الدولية إلى فرض إجراءات قانونية صارمة ووضع قواعد فعالة من شأنها القضاء على الفساد الإداري والاقتصادي الذي طال مختلف هذه المؤسسات.

وهذا ما زاد من الاهتمام بما يعرف بحوكمة الشركات نظرا للدور الكبير الذي تلعبه في الإشراف على تطبيق المؤسسة للسياسات والإجراءات الرقابية المنصوص عليها، وحرصها على إرساء الشفافية في كافة التعاملات التي تدور بين المؤسسة وأصحاب المصالح معها ومجلس إدارتها، وقد أصبحت حوكمة الشركات حاليا أحد أهم مكونات الإطار الاقتصادي العالمي، حيث صارت تعد عاملا متزايدا الأهمية تقاس به إمكانية جذب المؤسسة لرؤوس الأموال الجديدة، ومن الجدير بالذكر أنه لم يعد هناك أسلوب واحد يتناسب مع الحوكمة يمكن تطبيقه في جميع الدول، بل يختلف كل أسلوب بحسب طبيعة الدولة والنظام المعمول به داخلها، أما بالنسبة لمبادئ الحوكمة فهي لا تختلف كثيرا كونها تتشابه في الأهداف وتصب في نفس المعنى.

وحتى يتم تطبيق نظام حوكمة الشركات بشكل فعال على مستوى المؤسسات وحتى الدول كان لابد من الاهتمام بمجموعة من الآليات والركائز التي يعد التدقيق الخارجي أبرزها نظرا للأهمية البالغة التي يكتسبها التقرير الذي يعده المدقق الخارجي ويبدى فيه رأيه الفني المحايد حول سلامة وصحة القوائم المالية للمؤسسات عند الأطراف الفعالة والتي لها علاقة مع تلك المؤسسات، ولكي تتماشى هذه المهنة وقواعد الحوكمة تم إصدار معايير تحكم هذه المهنة وتنظمها، تدعى بمعايير التدقيق الدولية ISA الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ، وهي مجموعة من المبادئ الدولية تساعد المدقق على تدقيق القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، فقد جاءت هذه المعايير لتعزيز الثقة في مهنة التدقيق وتوحيد الممارسات المحاسبية في دول العالم، وقد تبنت الجزائر منها إلى حد الساعة 16 معيارا من أصل 36 معيار دولي، وأدرجت هذه الأخيرة ضمن المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، والتي تعتبر نوعا ما متشابهة مع نظيرتها الدولية، وقد تم تعديلها بشكل بسيط حتى تتناسب مع بيئة وطبيعة العمل داخل الجزائر،

وعلى ضوء ما سبق ولكي نتعرف على العلاقة التي تجمع كل من الحوكمة والمعايير الجزائرية للتدقيق
نطرح الإشكالية التالية:

كيف يساهم تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في إرساء مبادئ حوكمة الشركات بالجزائر؟
وتتفرع عن هذا البحث الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف يؤثر تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق على مخرجات عملية التدقيق الخارجي؟
- هل تعد مبادئ حوكمة الشركات كافية لوحدها لضمان حقوق أصحاب المصالح مع المؤسسة؟
- هل تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في تفعيل حوكمة الشركات وتعزيز قواعدها؟

فرضيات البحث:

- طبيعة المؤسسة الاقتصادية في الجزائر هي السبب الوحيد لعدم تبني باقي المعايير الدولية للتدقيق.
- تطبيق 16 معيارا من معايير التدقيق الجزائرية فقط كفيل بثبوت أسس حوكمة المؤسسات الاقتصادية في الجزائر والإسهام في فض النزاعات بين المساهمين وإدارة المؤسسة.

منهج البحث:

من أجل القيام بهذا البحث تم إتباع المنهج الوصفي وذلك من خلال الإلمام بجميع الجوانب النظرية لكل من المعايير الجزائرية للتدقيق وحوكمة الشركات، والمنهج التحليلي بهدف تحليل العلاقة التي تربط كلا منهما وتوضيح الدور الذي تلعبه هذه المعايير في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات وتفعيلها.

أهداف البحث:

- لقد هدفت هذه الدراسة إلى إظهار عدة جوانب يمكن تلخيصها فيما يلي:
- توضيح المفاهيم الأساسية المتعلقة بكل من التدقيق الخارجي ومعايير التدقيق الجزائرية؛
 - إظهار مدى إلزامية تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق لضمان جودة عملية التدقيق؛
 - التعرف على أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للمؤسسات وأصحاب المصالح معها؛
 - توضيح المبادئ والقواعد التي يقوم عليها نظام حوكمة الشركات؛
 - إبراز دور التدقيق باعتباره من آليات الحوكمة في تعزيز الشفافية والإفصاح للمعلومات المالية؛
 - إبراز الدور الذي تلعبه المعايير الجزائرية للتدقيق في تكريس متطلبات حوكمة الشركات.

دراسات سابقة:

- دراسة (مالطي، 2020)، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة ما إذا كانت جودة التدقيق الخارجي تؤثر على آليات حوكمة المؤسسات الاقتصادية، وهذا من خلال توزيع استبيان على مجموعة من

المؤسسات الاقتصادية العمومية منها والخاصة لدراسة وتحليل ذلك، وقد توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها وجود تأثير على التدقيق الداخلي من قبل جودة التدقيق الخارجي في القطاعين العام والخاص، كما تم استبعاد وجود تأثير لها على كل من مجلس الإدارة ونظام الرقابة الداخلية.

- دراسة (كربوعة، 2018)، لقد هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الدور الذي تلعبه لجان التدقيق باعتبارها من المتطلبات الضرورية لتحقيق حوكمة المؤسسات، وقد توصلت إلى أن المهام التي تقوم بها هذه اللجان تساهم في الحفاظ على حقوق المساهمين وتعظيم ثرواتهم، كما أنها تساند مجلس الإدارة للوصول إلى نظام الحوكمة السليم.
- دراسة (بن شهيدة، 2017)، هدفت هذه الدراسة إلى معرفة التأثير الذي يفرضه التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات وكيف يساهم في تفعيل مبادئها في ظل إلزامية تبنيتها من قبل المؤسسات الجزائرية، وقد توصلت إلى عدة نتائج من بينها وجود ارتباط متوسط المدى بين المدقق الخارجي ومبادئ حوكمة الشركات.

عناصر البحث:

- الإطار النظري لمعايير التدقيق الجزائرية.
- مفاهيم حول حوكمة الشركات.
- مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في تفعيل حوكمة الشركات وتكريس مبادئها.

2. الإطار النظري للمعايير التدقيق الجزائرية

1.2 مفهوم التدقيق الخارجي:

يمكننا تعريف عملية التدقيق على أنها: الإجراءات المنظمة للحصول على الأدلة اللازمة المتعلقة بالإقرارات والأرصدة الحسابية للمؤسسات وتقييمها بطريقة موضوعية، لتحديد درجة العلاقة بينها، وإيصال النتائج إلى المستفيدين من هذه العملية (نظمي و العزب، 2012، صفحة 12).

كما يعرف كذلك على أنه عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة وتقييمها بطريقة موضوعية، وهذا من أجل تحديد الفرق بين النتائج المتحصل عليها والمعايير المقررة وإبلاغ الجهات المعنية بذلك (شمالل، 2016، صفحة 9).

ومما سبق يمكننا أن نستنتج بأن عملية التدقيق الخارجي تشمل ثلاث عناصر هامة وهي فحص الحسابات والبيانات المتعلقة بالمؤسسة والمتواجدة في سجلاتها ودفاترها من قبل مدقق من خارج المؤسسة

يتصف بالاستقلال والحياد، وكذا التحقق من صحة هذه المعلومات والتأكد من مطابقتها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وفي الأخير بلورة النتائج المتحصل عليها في تقرير يعده ويبيدي فيه رأيه الفني المحايد حول سلامة ومصادقية القوائم المالية لتلك المؤسسات.

1.1.2 مزاوي مهنة التدقيق في الجزائر:

يعد القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق لـ 29 جوان 2010، والذي يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات ومحاسب المعتمد، القانون الأساسي الذي يتولى تنظيم مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر، وقد قدم هذا القانون في مواده تعريفات تخص كل من المحاسب المعتمد المسؤول عن مسك حسابات المؤسسات، وتعريف الخبير المحاسبي والذي يمارس التدقيق التعاقدية، وتعريفاً آخر يخص محافظ الحسابات والذي يعتبر موضوع دراستنا لأنه يمارس مهنة التدقيق القانوني على المؤسسات الاقتصادية كما هو موضح فيمايلي (قانون 10-01، 2010):

- **المادة 18 من القانون 10-01:** يعد خبيراً محاسبي في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون، والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات.
- **المادة 22 من القانون 10-01:** يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.
- **المادة 41 من القانون 10-01:** يعد محاسباً معتمداً في مفهوم هذا القانون المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة مسك وفتح وضبط حسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته.

2.1.2 الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق بالجزائر:

❖ **المجلس الوطني للمحاسبة:** يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة أعلى هيئة تشرف على مهنة التدقيق في الجزائر، وذلك وفق ما نصت عليه المادة 4 من القانون 10-01: ينشأ مجلس وطني تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية يتولى مهمة الاعتماد والتقيس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، كما نصت المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، الذي يحدد تشكيلته وتنظيمه وقواعد تسييره، وتنشأ عدة لجان على مستواه وفقاً لما نصت عليه المادة 17 من

نفس المرسوم وهي: لجنة تقيس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين والانضباط والتحكيم، لجنة مراقبة النوعية (عبيد و بشير لزعر، 2021)؛

❖ **المنظمات المهنية:** بموجب المادة 14 من قانون 10-01 تم إنشاء ثلاث منظمات مهنية وهي: المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع أشخاصا طبيعيين أو معنويين مؤهلين لممارسة هذه المهن الثلاثة، وذلك حسب الشروط التي حددها القانون (قانون 10-01، 2010).

من بين التعديلات الجديدة التي مست مهنة التدقيق بالجزائر هي إنشاء 3 مجالس وطنية لها علاقة مباشرة مع المجلس الوطني للمحاسبة تعمل تحت يد وزير المالية، وتملك صلاحية تسيير المهن الثلاثة بشكل يتلاءم مع التغيرات الحاصلة في ميدان التدقيق والمحاسبة، وهذا طبقا للمراسيم التالية (حابي، 2021، صفحة 1284):

- **المرسوم التنفيذي رقم 21-25:** المؤرخ في 27/01/2011 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره؛
- **المرسوم التنفيذي رقم 11-26:** المؤرخ في 27/01/2011 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد تسييره؛
- **المرسوم التنفيذي رقم 21-27:** المؤرخ في 27/01/2011 المحدد لتشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره.

2.2 مفهوم المعايير الجزائرية للتدقيق NAA:

قبل التطرق إلى المعايير الجزائرية للتدقيق لابد من التعرف على المعايير الدولية ISA، والتي تم تعريفها من قبل المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها: تعبير عن الصفات الشخصية والمهنية التي يجب أن تتوفر في المدقق، وهي عبارة عن الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق والالزمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء رأيه حول مصداقية القوائم المالية (عمروش و دواح، 2020، صفحة 108).

مع تبني نظام السوق وفتح المجال الاستثماري في القطاعين الخاص والعام، تم تبني العديد من القوانين الأخرى لمواكبة التغيرات والتطورات الدولية (هباط و بن زيدان، 2021، ص 195) من بينها المعايير الدولية للتدقيق، حيث على ضوء هذه المعايير أقدم المجلس الوطني الجزائري للمحاسبة بخطوة تبني بعضها وتعديلها مع ما يتناسب وطبيعة العمل في الجزائر، إلا أنه لم يتبنى كافة المعايير بل اكتفى بإصدار

16 معيارا منها والتي تم إصدارها على أربعة دفعات ابتداء من سنة 2016، وهذا حتى يتفادى مشكل صعوبة فهمها والعمل بها من قبل المهنيين في الجزائر.

وتعرف هذه المعايير على أنها: المرجع الوطني الذي يستشهد به المدققون من أجل القيام بمهامهم والخروج بتقرير يتصف بالجودة العالية، والذي يفيد أصحاب المصالح مع المؤسسة في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وغيرها (ضويفي و عنون، 2020، الصفحات 38-39).

وتعرف كذلك على أنها: إحدى الركائز الأساسية لمهنة التدقيق كونها تعتبر بمثابة إطار عام ينظم هذه المهنة داخل الجزائر، إذ تهم بتوضيح المسار الذي يجب أن يتبعه محافظ الحسابات منذ قبوله المهمة إلى حين وصوله لإعداد تقريره النهائي (بصري و بن بلقاسم، 2019، صفحة 119).

جدول رقم (1): وضعية الدول والهيئات الأعضاء في تبني المعايير الدولية للتدقيق لسنة 2019.

المطابقة	عدد الهيئات القضائية	نسبة %	معتمدة	نسبة %	معتمدة جزئيا	نسبة %	ليست معتمدة	نسبة %
إفريقيا	24	18%	23	96%	1	4%	0	0%
أمريكا ومنطقة بحر الكاريبي	25	19%	14	56%	9	36%	2	8 %
آسيا	23	18%	13	57%	9	39%	1	4%
أوروبا	48	37%	35	73%	13	27%	0	0%
شرق أوسط	10	8%	1	10%	9	90%	0	0%
المجموع	130	100%	26	20%	102	78%	2	2%

المصدر: بسباس سيد أحمد. (2021)، ”اتجاهات تطور مهنة محافظة الحسابات في إطار المرجعية الوطنية، (أطروحة

دكتوراه)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، ص 76-77.

نلاحظ من الجدول عدد الهيئات الموزعة عبر العالم حسب تقرير الاتحاد الدولي للمحاسبين

IFAC، والتي تمثل 130 هيئة تختلف كل منها في نسبة تبنيها للمعايير الدولية للتدقيق ISA، حيث نلاحظ أن نسبة تبني هذه المعايير كليا من قبل بعض الدول في إفريقيا وأوروبا كانت أكبر نسبة مقارنة بباقي الدول، وهناك من قامت بتبني هذه المعايير ولكن بصفة جزئية منها الجزائر التي تبنت إلى حد الساعة 16 معيارا فقط، ونلاحظ كذلك أن فئة قليلة جدا هي التي لم تعتمد هذه المعايير إلى حد الساعة.

3.2 أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق NAA:

- تكتسب المعايير الجزائرية للتدقيق أهمية كبيرة بالنسبة للمدققين وكذا الشركات التي تكون محل التدقيق وذلك كونها: (مروان و محمود، 2021، صفحة 36)
- تمثل إطارا لعمل المدقق الخارجي، تسعى من خلاله إلى تحديد كافة الجوانب التي تضبط عمله وتوجهه إلى المسار الصحيح الذي يجب عليه إتباعه؛
 - إلزامية الاعتماد على هذه المعايير والعمل بها، وهذا يتماشى ورغبة الجزائر في جلب الشركات المتعددة الجنسيات للاستثمار داخلها لدفع عجلة التنمية والنمو الاقتصادي؛
 - كما أنها تشجع التواصل والتعاون بين مكاتب التدقيق الدولية والمحلية.
 - كما أنها كذلك: (بصري و بن بلقاسم، 2019، صفحة 119)
 - تساهم في رفع مستوى مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر؛
 - ويتم الاعتماد عليها كدليل يسترشد به محافظ الحسابات عند أداء مهامه؛
 - تحدد كل من واجبات المدقق وحقوقه، وكذا مسؤوليات التي تقع على عاتقه؛
 - تدعم عمل المدقق وتجنبه الوقوع في الأخطاء؛
 - تزيد من مصداقية وجودة تقريره؛
 - تبرز له جميع المتطلبات التي يحتاجها لتحقيق الأهداف التي يسعى إليها من خلال أداء مهمته، وتزيج الغموض والصعوبات التي يمكن أن يتلقاها أثناء تدقيقه للقوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق.

4.2 عرض المعايير الجزائرية للتدقيق:

تم إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق على أربعة مقررات كما يلي: (وزارة، 2018)

1.4.2 المقرر رقم 002 المؤرخ في 4 فيفري 2016 المتضمن الإصدار الأول من المعايير الجزائرية للتدقيق كما يلي:

➤ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق":

أوضح هذا المعيار أن الشخص المكلف بالتدقيق في المؤسسات الاقتصادية يكون إما محافظ حسابات أو مدقق متعاقد، وقد عالج مختلف واجباته وحقوقه وقد قدم نموذجا لرسالة المهمة، كما يؤكد على ضرورة القيام بمهمته حسب الشروط المنصوص عليها.

➤ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 "التأكيدات الخارجية":

يوضح هذا المعيار إمكانية استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية من أجل الحصول على الأدلة اللازمة لإبداء رأيه، ويجب أن تكون هذه الأدلة ذات دلالة ومصدقية، حيث يتم الحصول عليها عن طريق رد خطي مباشر موجه للمدقق من طرف الغير، إما يؤكد أو ينفي المعلومات الواردة في طلب الذي يرسله المدقق، كما بين ما يجب على المدقق فعله في حالة قيام الإدارة بعرقلة، وكيف يتعامل مع الردود المرسلة إليه.

➤ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات":

يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الحسابات في إطار تدقيقه للكشوفات المالية للمؤسسة، ويهدف المدقق من خلاله إلى الحصول على الأدلة الكافية التي تبرهن أنه قد قام بالتعديلات الضرورية لها.

➤ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 "التصريحات الكتابية":

يعالج هذا المعيار ضرورة حصول المدقق على تصريحات كتابية من إدارة المؤسسة والتي تؤكد على أنها قد قامت بمهامها على أكمل وجه، حيث اعتبر أن هذه التصريحات تعتبر بمثابة عنصر مقنع، كما نص هذا المعيار على كافة الإجراءات التي توضح للمدقق كيفية التعامل معها.

2.4.2 المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016 المتضمن الإصدار الثاني للمعايير الجزائرية للتدقيق:

➤ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المنقعة":

يهدف هذا المعيار إلى توضيح كافة الإجراءات التي يجب على المدقق القيام بها من أجل الحصول على العناصر المنقعة الكافية والتي يستند عليها في إبداء رأيه، كما أشار إلى عدة مفاهيم تشرح هذه العناصر.

➤ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية":

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لعملية التدقيق في حالة التدقيقات المتكررة، وبعض الأمور التي لها أهمية في إطار مهمة التدقيق الأولية، ووضح كيفية إعداد إستراتيجية عامة تتكيف مع المهمة، وعرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم لها.

➤ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 "مهام التدقيق الأولية -الأرصدة الافتتاحية":

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمته الأولية، حيث أشار إلى أن هذه الأرصدة تتضمن المبالغ الواردة في القوائم المالية في بداية السنة والتي تم بموجبها تقديم

معلومات كالطرق المحاسبية المعدة وفقها، كما أوضح عدة نقاط يجب على المدقق الالتزام بها عند قيامه بمهمته.

➤ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية":

تطرق هذا المعيار إلى التزام المدقق بإبداء رأيه حول صحة القوائم المالية، وكذا إلى شكل ومضمون التقرير الذي يحتوي على هذا الرأي، ويجب أن يكون هذا الأخير قد بني على أسس ناتجة عن استنتاجاته التي استخرجها من العناصر المقنعة التي قام بجمعها، كما يجب أن يعبر عنه بوضوح في تقرير كتابي.

3.4.2 المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن للإصدار الثالث للمعايير كما يلي:

➤ المعيار رقم 570 "استمرارية الاستغلال":

يعالج هذا المعيار واجبات المدقق والتي تتعلق بتأكده من تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال عن إعدادها للكشوفات المالية، كما يوضح مسؤولياته حول التحقق من ذلك، وتقييمه للمخاطر الناتجة عن غياب هذه الفرضية.

➤ معيار رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين":

يعالج هذا المعيار إمكانية انتفاع المدقق الخارجي من أعمال المدقق الداخلي، كما أوضح العلاقة بينهما، وعلى المدقق أن يحدد إلى أي مدى يمكنه الاستفادة من أعمال المدقق الداخلي.

➤ معيار رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف مدقق":

تطرق هذا المعيار إلى واجبات المدقق التي تقع عليه عندما يلجأ إلى خبير للقيام بمراقبة معينة تتطلب خبرة في مجال آخر غير المحاسبة والتدقيق، كما يحدد مسؤولية المدقق التي يتحملها بالكامل عند إبداء رأيه حتى وإن اعتمد على خبير، وتعتبر الخلاصات المستنتجة من هذا الأخير بمثابة أدلة.

4.4.2 المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 يتضمن الإصدار الرابع من المعايير الجزائرية

للتدقيق كما يلي:

➤ المعيار رقم 230 "وثائق التدقيق":

يعالج هذا المعيار مسؤولية المدقق في إعداد وثائق لتدقيق الكشوفات المالية، وذكر طبيعة هذه الوثائق وفائدتها بالنسبة للمدقق، كما أوضح بأنها تشكل ملفا كاملا للعناصر المقنعة التي يدعم بها المدقق تقريره، فهي تؤكد على أن العملية قد خطط لها من قبل وتم تأديتها وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، كما أنها تسهل عملية الرقابة، وألزم المدقق بإعدادها في الوقت المناسب.

➤ المعيار رقم 501 "العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة":

يهدف المدقق من خلال هذا المعيار إلى الحصول على المعايير الكافية في ما يخص المخزونات وحالتها، وكذا إحصاء مختلف النزاعات والقضايا التي تخص المؤسسة، وتقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة المتعلقة بالقطاع وفقا للمعيار المحاسبي المطبق.

➤ المعيار رقم 530 "السبر في التدقيق":

يطبق هذا المعيار في الحالات التي يقرر فيها المدقق الاعتماد على السبر لانجاز مهمة التدقيق، حيث يعالج طريقة السبر الإحصائي والغير الإحصائي لتحديد واختيار العينة ووضع إجراءات الاختيار والمراجعات وتقييم النتائج المتحصل عليها، ويهدف إلى حصول المدقق على قاعدة معقولة يستخرج منها استنتاجاته حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

➤ المعيار رقم 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها":

يوضح هذا المعيار واجبات المدقق حول هذه التقديرات والعلاقة فيما بينها، ويهدف من خلاله المدقق إلى جمع عناصر المقنعة الكافية لتحقيق من أن هذه التقديرات مدرجة في الكشوفات سواء كانت مسجلة أو مذكورة كمعلومة.

5.2 أسباب عدم تبني كافة المعايير الدولية للتدقيق من قبل الجزائر:

يجدر الإشارة إلى أن الجزائر لم تتبنى كل المعايير الدولية للتدقيق وهذا راجع إلى عدة أسباب من أهمها وجود نقائص وثغرات كثيرة تشوب البيئة المهنية الجزائرية، وهذا ما يجعلها غير ملائمة بالشكل الكافي لتحقيق الهدف الرئيسي من عملية التبنّي، حيث تتطلب هذه الأخيرة القيام بعمليات التكوين والتوعية بهذه المعايير لممارسي المهنة والأطراف ذوي العلاقة وذلك من خلال دمج برامج تدريب وتعليم جديدة ومناسبة مع نشر توجيهات كيفية تنفيذ هذه المعايير وإقامة الأنشطة التي تعزز الفهم الصحيح والتطبيق السليم لها في الميدان العملي (مروان و محمود، 2021، صفحة 43)، كما أن وزارة المالية قامت بإصدار المعايير الجزائرية على فترات متعاقبة حتى تمنح الوقت الكافي لجميع المهنيين لفهمها جيدا وإزالة الصعوبات والغموض الذي ينتابهم، وهذا من خلال توجيههم وإرشادهم للعمل بما أثناء أداء مهامهم، بالإضافة إلى أن عملية الإصدار تتطلب جهدا كبيرا ووقتا وكذلك تكلفة عالية، حيث تقوم اللجنة المكلفة بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق بتقييم ودراسة المعايير الدولية وأخذ المضمون الذي يتناسب وأصول المهنة وتحفظاتها داخل الجزائر والقيام بتعديلات الضرورية إن وجدت، وهذا ما يوضح سبب تأخرها في تبني باقي المعايير، كما تمل الجزائر في

تبنيها للقوانين والمعايير الدولية إلى الأخذ بالمرجعية الفرنسية ومحاولة ترجمتها إلى العربية وهذا يتطلب وقتا لاسيما أن هذه المعايير في الأصل باللغة الانجليزية.

وبالرغم من الجهود المبذولة من طرف الجزائر لإصدار هذه المعايير إلا أن معظم محافظي الحسابات غير ملتزمين بها التزاما كاملا وإنما التزام شكلي فقط، وهذا عائد إلى عدم الفهم الجيد لمحتواها بسبب غموضها وتعقدها أو بسبب نقص التكوين فيها، مع عدم وجود قوانين إلزامية تنص على إجبارية العمل بها من قبل محافظي الحسابات، كما أن العمل ببعض المعايير الصادرة يتطلب الرجوع لمعايير أخرى لم تصدر بعد (بسباس، 2021، صفحة 238)،

3. مفاهيم حول حوكمة الشركات

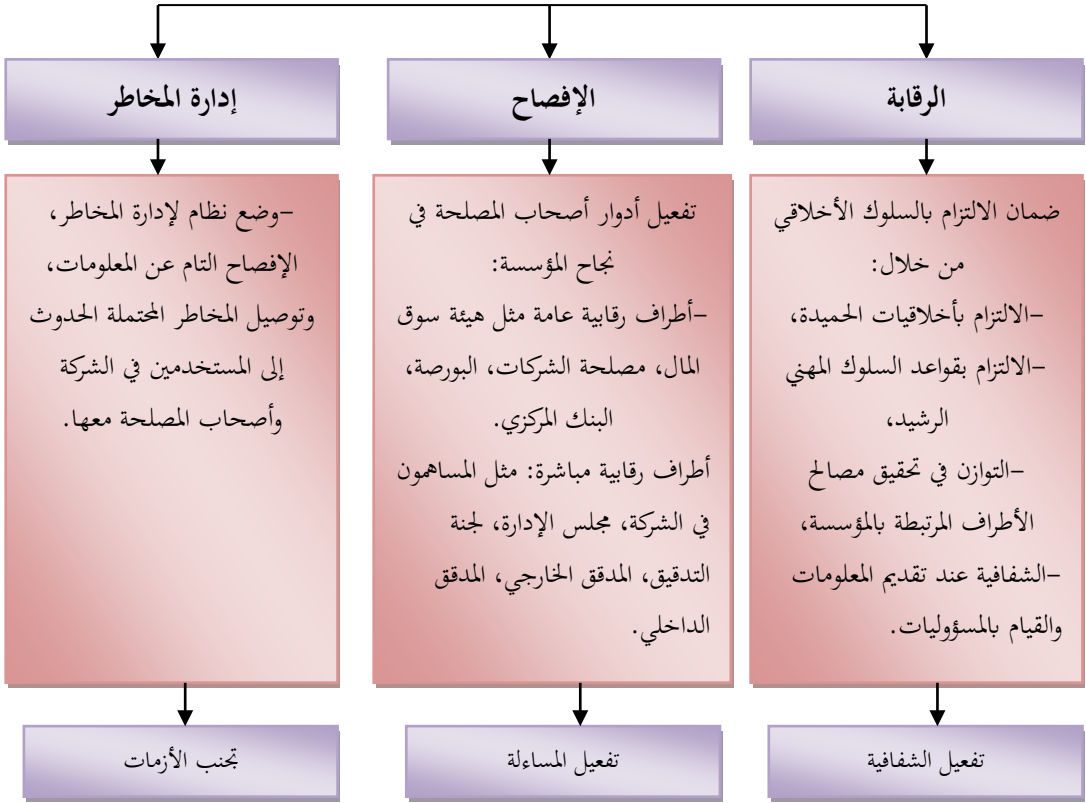
1.3 تعريف حوكمة الشركات:

هي الإجراءات التي يستخدمها ممثلي أصحاب المصالح في المؤسسة لتوفير الإشراف على المخاطر والرقابة عليها من طرف الإدارة (عرفات، 2018، صفحة 19)، كما يمكن تعريفها كذلك على أنها: النظام الذي يحكم العلاقات بين الأطراف الفاعلين في الشركات بغية ضمان مستوى أفضل من الأداء وكذا تعزيز الشفافية والمساءلة مما يعظم فوائد المستثمرين على المدى الطويل والرفع من التنمية الاقتصادية للدول (شاهين، 2017، صفحة 27).

كما أنها تتضمن مجموعة من العلاقات بين الأطراف ذوي العلاقة مع المؤسسة ومجلس إدارتها، وتضع هيكلًا منظما يشمل الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها وكافة الوسائل والموارد التي تساهم في التحقيق الفعلي لها، والرقابة على أداء الموظفين والعاملين بها، إذن الحوكمة نظام تسيير وتراقب به الشركات (فتحة، مخفي، و حريز، 2020، ص 147).

2.3 ركائز حوكمة الشركات: تقوم حوكمة الشركات على عدة ركائز وأسس يمكننا تلخيصها فيما يلي:

شكل رقم(1): الركائز الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات ركائز حوكمة الشركات



المصدر: عباية أسماء. (2020)، اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي كآلية لتفعيل الحوكمة، (أطروحة دكتوراه)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، ص 136.

3.3 أهداف حوكمة الشركات:

يمكننا تلخيص أهم الأهداف التي تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيقها حسب ما يلي: (غزالي،

2020، صفحة 4)

- ❖ حماية حقوق المساهمين وذلك من خلال الاحتفاظ بجميع الإثباتات التي تضمن حقوقهم؛
- ❖ تحقيق العدالة والمساواة بين المساهمين؛
- ❖ تقديم المعلومات الضرورية وبالشكل الملائم للأطراف ذات العلاقة مع المؤسسة، مما يعكس كفاءة الأنظمة فيها ويعزز الأنظمة الرقابية داخلها؛

❖ ضمان إدارة فعالة للمخاطر وحسن التعامل معها حين يقتضي الأمر ذلك.

4.3 مبادئ حوكمة الشركات:

لقد أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الدولية عدة مبادئ في مجال حوكمة الشركات وهي كتابي: (محمد و شبايكي، 2018، الصفحات 192-193)

✓ **حقوق المساهمين:** أي أن إطار الحوكمة يجب أن يضمن لجميع المساهمين الحصول على حقوقهم كاملة منها الحصول على كافة المعلومات التي تخص الشركة في الوقت المناسب، كما أن لهم الحق في المساهمة في اتخاذ القرارات التي لها علاقة بإحداث تغييرات في المؤسسة؛

✓ **المعاملة المتكافئة بين المساهمين:** ومن خلال هذا المبدأ يجب أن يضمن إطار الحوكمة التكافؤ في المعاملة مع المساهمين، وفي حالة انتهاك حقوقهم من قبل الشركة، لهم الحق في الحصول على تعويضات جراء ذلك؛

✓ **دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:** ضمان حقوق أصحاب المصالح المنصوص عليها قانونيا، ويجب تكثيف الجهود والتعاون المشترك بينهم وبين الشركات في مجال خلق الثروة وخلق فرص عمل وتحقيق ديمومة المشاريع القائمة على ركائز مالية سليمة؛

✓ **الإفصاح والشفافية:** يجب أن يكفل إطار الحوكمة بحسب هذا المبدأ الإفصاح التام لكافة المسائل المرتبطة بتأسيس الشركة وفي وقت المناسب ومنها المركز المالي لها، وكذا أسلوب ممارسة السلطة والملكية على مستواها، والجدير بالذكر أن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أصدرت مبادئ تخص المؤسسات الخاصة الاقتصادية ومبادئ أخرى خاصة بالمؤسسات العمومية لكنهما يتفقان في نقطة واحدة وهي تحقيق الشفافية والإفصاح والقضاء على الفساد سواء كان إداري أو اقتصادي، والمقصود بالشفافية هو وضع أساليب واضحة لكل الشركاء لتسهيل التنسيق بينهم، والتعامل الصادق في تقديم المعطيات والمعلومات الضرورية (عبابو و يوسف، 2020، ص12)، ولقد أصدرت المنظمة العالمية للشفافية تقريرا يوضح نتائج مؤشر مدركات الفساد في مختلف الدول من بينها الدول العربية وهو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم(2): نتائج بعض الدول العربية في مؤشر مدركات الفساد (2018-2019-2020):

2020		2019		2018		الدول
الدرجة	الترتيب	الدرجة	الترتيب	الدرجة	الترتيب	
71	21	71	21	70	23	الإمارات
63	30	62	30	62	33	قطر
54	49	53	51	49	58	السعودية
53	52	52	62	52	53	عمان
49	60	48	60	49	58	الأردن
44	69	43	74	43	73	تونس
42	78	42	77	36	99	بحرين
42	78	41	80	43	73	المغرب
40	86	40	85	41	78	الكويت
36	104	35	106	35	105	الجزائر
33	117	35	106	35	105	مصر
30	126	30	126	31	124	جيبوتي
29	134	28	137	28	138	لبنان
25	149	28	137	27	144	موريتانيا

المصدر: عالم عربي(2020)، مؤشر مدركات الفساد (تقارير دولية حول الشفافية العالمية)، متاح على:

/مؤشر-مدركات-الفساد-2020/ http://alamarabi.Com/2021/01/، تم الاطلاع يوم: 2021/12/20

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن الجزائر تحتل المراتب الأخيرة في مقياس الشفافية العالمية، وهذا راجع إلى الانتشار الكبير للمستويات الفساد على مستوى مؤسساتها، حيث احتلت الجزائر المرتبة 105 مقارنة بباقي الدول العربية بدرجة لا تتعدى 35، في سنة 2018، بينما عادت في سنة 2019 إلى وراء بمرتبة واحدة مع بقاء نفس درجة الشفافية التي أقل ما يقال عنها متواضعة، أما في سنة 2020 احتلت المرتبة 104 محققة بذلك 36 درجة، ولهذا السبب يجب على الجزائر إعادة النظر في مستوى الشفافية، حتى تتمكن من تعزيز الحوكمة في القطاعين الخاص والعام.

✓ **مسؤوليات مجلس الإدارة:** يجب أن يضمن إطار الحوكمة إستراتيجية واضحة لإرشاد وتوجيه المؤسسات، والتزام مجلس الإدارة بالمراقبة والمتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية وأن يخضع بدوره مجلس الإدارة إلى المساءلة من طرف المساهمين؛

✓ **العمل على ضمان وجود إطار فعال للحوكمة داخل المؤسسة:** وهذا من خلال التشجيع على زيادة مستوى الشفافية والرفع من كفاءة الأسواق المالية والذي من شأنه خلق إطار فعال لحوكمة

الشركات، ويجب أن يتماشى مع الأحكام القانونية المطبقة، وأن يبين التوزيع العادل للمسؤوليات بين مختلف الأطراف التنظيمية والتنفيذية.

4. مساهمة المعايير الجزائرية للتدقيق في تفعيل حوكمة الشركات وتكريس مبادئها

1.4 إيجابيات تكييف مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الجزائرية للتدقيق:

- لقد كان لتبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق عدة إيجابيات على كل من مهنة التدقيق ومهنة المحاسبة داخلها ويمكننا ذكر أهم هذه الإيجابيات فيما يلي:
- تبني المعايير الدولية للتدقيق من قبل مكاتب التدقيق في الجزائر يساهم في زيادة الطلب على أسهمها، وإقبال المستثمرين الأجانب إليها، ويسمح لها بالعمل على المستوى الدولي؛
 - بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية يساهم هذا التبني في جعل التقرير الذي يعده المدقق يتمتع بالجودة العالية، وهذا ما يوفر مستوى معين من الإفصاح الذي يساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات المالية الرشيدة (بوقابة، 2018، صفحة 13)؛
 - تطوير مستوى مهنة المحاسبة في الجزائر من خلال تكوين إطار فعال في المحاسبة قادر على العمل في البيئة الدولية؛
 - الرفع من جودة القوائم المالية للمؤسسات وزيادة نسبة موثوقيتها؛
 - الحد والتقليل من اتساع دائرة الفساد المالي والإداري؛
 - دعم المؤسسات الجزائرية للعمل على تدويل أنشطتها، وجذب المستثمرين الأجانب إليها؛
 - توحيد عمليات التدقيق في جميع أنحاء العالم، الأمر الذي يسهل على المدقق إجراء عملية تدقيق الحسابات المدجة والمدعمة للمؤسسة الأم والمؤسسات التابعة لها وإعداد تقارير موحدة؛
 - التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية (بلكيحل، 2018، الصفحات 127-129).

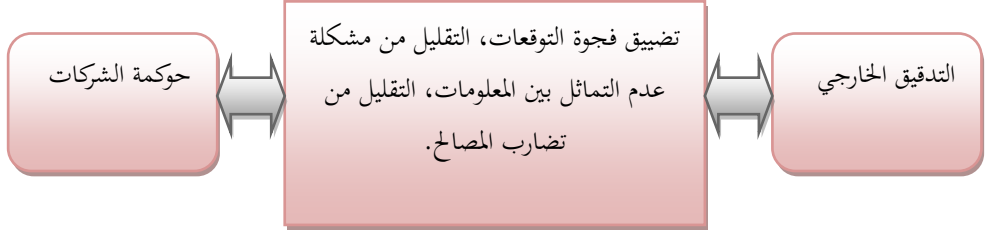
2.4 علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات وأثر تطبيق قانون SOX على كلاهما :

1.2.4 علاقة مهنة التدقيق الخارجي بتطبيق قواعد الحوكمة:

يعتبر التدقيق المحاسبي من بين أهم الآليات الخارجية للحوكمة والتي تهدف إلى إنجاحها بصفة فعالة، وذلك من خلال تقليصها لنسبة التعارض بين إدارة الشركة والمساهمين فيها، وتقضي على عدم التماثل للمعلومات المحاسبية مع ما هو مدون في القوائم المالية (بن زعامة، بصري، و تقرات، 2018، صفحة 93)، كما أنه كذلك يمثل حجر الزاوية لها، إذ يساعد على ضمان تحسين عمليات المؤسسة وتحقيق

الشفافية والنزاهة، ويغرس الثقة في نفوس أصحاب المصالح معها حول قوائمها المالية، ويعزز كذلك من مسؤولياتها (سنوساوي، 2016، صفحة 55).

شكل رقم(2): العلاقة بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات



المصدر: بن شهيدة فضيلة. (2017)، دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات (أطروحة دكتوراه)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، ص 251.

2.2.4 أثر تطبيق قانون SOX على تطوير مهنة التدقيق وتعزيز حوكمة الشركات:

جاء القانون Sarbanes-Oxley المعروف بقانون SOX بتاريخ 2002/07/30، باعتباره أهم قانون أصدر بعد قانون 1933 وقانون 1934 (السيد أحمد لطفي، 2010، صفحة 300) عقب الإخفاقات التي عرفتها مهنة التدقيق والتي مست بكافة جوانب هيكل حوكمة الشركات لاسيما بعد فضائح الفساد المالي التي طالت كبرى المؤسسات آن ذاك، وهذا أدى إلى التعجيل في تطبيق البنود المنصوص عليها في هذا القانون (بن زازة، 2016، صفحة 206)، ومن بين أهم النتائج الرئيسية له خلقه لمجلس إشراف على المؤسسات، يتمثل دوره في تنظيم مهنة المحاسبة ذاتيا وتنظيمه لمهنة التدقيق كذلك، كما يوفر هذا المجلس إشرافا على المدققين، بالإضافة إلى إقرار معايير دولية خاصة بالمهنة إلى جانب المعايير المتعارف عليها، وتضمن هذا القانون عدة أحكام للتحسين من استقلالية وفعالية لجان المراجعة، وفرض ضوابط وقواعد حوكمة الشركات والتحسين منها، الأمر الذي ترتب عنه الرفع من جودة التدقيق وتعزيز أصول الحوكمة داخل المؤسسات، وتتمثل أبرز أهداف هذا القانون فيمالي (السيد أحمد لطفي، 2010، صفحة 321):

- إعادة النظر في معايير الحوكمة؛
- تدعيم عملية الإفصاح بمتطلبات جديدة؛
- اكتشاف الجرائم الجديدة التي لها علاقة بعمليات الغش والاحتيال؛
- فرض العقوبات الجنائية على مرتكبي الانتهاكات الجوهرية لقوانين الأوراق المالية؛

- خلق مجلس إشرافي لمتابعة عمل المدقق ومراقبته.

3.4 إسهامات المعايير الجزائرية للتدقيق في تكريس مبادئ الحوكمة:

إن للحوكمة عدة آليات تسعى من خلالها إلى تحقيق أهدافها المنشودة والمتمثلة في إرساء مبادئ داخل المؤسسات، وهذا من أجل التقليل والحد من الانحرافات، وتحقيق مستوى عال من الشفافية والإفصاح الجيد لمعلوماتها المالية، زيادة على أنها ترفع من قيمة المؤسسات في السوق، وإن من بين هذه الآليات نجد التدقيق الخارجي والذي يعتبر من الوسائل الفعالة لمحاربة الغش والانحرافات الممكنة وإضفاء الشفافية والمصدقية للقوائم المالية؛

وهذا ما جعل حوكمة الشركات تركز على الاهتمام بدعم استقلالية المدقق الخارجي والحرص على التزامه بالمعايير الدولية والمحلية للتدقيق، حيث يكمن دور المعايير الجزائرية للتدقيق والتي تعد صورة مشابحة للمعايير الدولية، في الرفع من كفاءة التدقيق وتكريس الحوكمة الفعالة وإرساء مبادئها، فهي عبارة عن إرشادات موجهة للمدقق حتى يقوم بمهامه المطلوبة بأفضل السبل، وتوصيل كل مستجدات عملية التدقيق إلى الأطراف المكلفين بالحوكمة (فقيه و لعروم، 2019، صفحة 40)، وإن كل هذه المعايير تساهم بشكل أو بآخر في تفعيل الحوكمة، ويمكننا أن نذكر دور بعضها فيما يلي:

1.3.4 دور معيار رقم: 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين في تفعيل الحوكمة:

ينبع دور هذا المعيار في تكريس الحوكمة من خلال دراسة العلاقة التي تجمع بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بالنسبة لحوكمة الشركات، حيث أشار نص هذا المعيار إلى إمكانية اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي عند قيامه بتدقيق القوائم المالية للمؤسسة، ويتأثر مدى اعتماده عليها بدرجة مصداقية ونزاهة إدارة الشركة، وفي الواقع يستثمر هذا التعاون فيما بينهما في تعزيز الحوكمة وزيادة فعاليتها في عدة جوانب أهمها: (بروسولي و بوزناق، 2019، صفحة 42)

- يمكن للمدقق الخارجي الاعتماد على المدقق الداخلي لمعرفة ما إذا كانت البيانات على مستوى نظام الرقابة الداخلية تتميز بالدقة والشفافية مما ينعكس على عدالة الإفصاح؛
- يوفر للمدقق كذلك معلومات حول توزيع المهام بين أطراف المؤسسة؛
- يساعده في الحصول على تأكيدات خارجية من العملاء وموردين وغيرهم، ممن لهم علاقة مع المؤسسة؛
- اعتماده عليه كذلك في مجال اكتشاف الانحرافات التي يمكن أن تحدث في حسابات المؤسسة نظرا لتواجده المستمر بها، ووجود احتكاك بينه وبين جميع العاملين فيها.

2.3.4 دور معيار رقم 570 استمرارية الاستغلال في تفعيل حوكمة الشركات:

ينص هذا المعيار في فقرته السادسة على أن مسؤولية المدقق في الحصول على العناصر المقنعة وأدلة الإثبات الكافية حول مدى استخدام الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال عند قيامها بنشاطاتها وكذا إعدادها لقوائمها المالية، والتوصل إلى ما إذا كان هناك شك في ذلك، وهذا ما يتوافق مع مبادئ الحوكمة خاصة مبدأ الشفافية والإفصاح ومبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة، حيث يعمل المدقق على التأكد من قيام المجلس بمهامه كاملة والتزامه بمسؤولية الحفاظ على استمرارية المؤسسة (بن شهيدة، 2017، الصفحات 178-179).

3.3.4 دور معيار رقم 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية في تفعيل الحوكمة:

يعتبر التدقيق الخارجي ركيزة من الركائز التي تبنى عليها حوكمة الشركات، والإقرار بإفصاح المؤسسة لكافة معلوماتها وكذا اعتمادها على الشفافية لا يمكن أن يتحقق إلا من خلال الاعتماد على التقرير الذي يعده المدقق، والذي يبدي فيه ما إذا كانت القوائم المالية للمؤسسة محل التدقيق ذات عدالة أو لا، وذلك الرأي يجب أن يتميز بالحياد والاستقلالية وأن يلتزم المدقق عند إعدادة ببعض الشروط والتي نص عليها المعيار رقم 700 من معايير التدقيق الجزائرية، والذي على أساسه يتم تفعيل الحوكمة والحد من التعارض الموجود بين المساهمين وإدارة المؤسسة (غربي، رومي، و زقاي، 2016، صفحة 13).

4.4 أهمية تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في تحقيق شروط ومتطلبات الحوكمة:

تنبع أهمية المعايير الجزائرية للتدقيق من الأهمية البالغة التي تكتسبها المعايير الدولية للتدقيق ومهنة التدقيق الخارجي في الجزائر كونها تساهم بشكل كبير في تقليص فجوة المخاطر التي يمكن أن يقع فيها المدقق، وتحقق شروط ومتطلبات حوكمة الشركات والتي يمكننا حصرها فيما يلي: (فقيرو لعروم، 2019، صفحة 43)

- إن اعتماد المدقق على المعايير الجزائرية لتدقيق يساهم في الحد من عدم التماثل في المعلومات المالية، وإضفاء الشفافية والمصدقية للمعلومات المصرح بها من قبل الإدارة في قوائمها وتقاريرها، واستخدامها كوسيلة رقابية على المدقق وعمله يكرس مبادئ الحوكمة؛
- تساهم كذلك في القضاء على تضارب المصالح بين الإدارة والمساهمين مما يزيد من نزاهة القوائم المالية؛
- الاعتماد عليها والالتزام بها يضمن التطبيق الجيد للإجراءات الإدارية؛
- تساهم في تحقيق مبدأ المساءلة من قبل المدقق لإدارة المؤسسة وكل المتعاملين معها لحد من الفساد والانحرافات المحتملة؛

- الالتزام بما يساعد على زيادة الأداء المالي للمؤسسة وزيادة ثقة المساهمين وأصحاب المصالح في تقاريرها؛
- تقليل من مخاطر الأزمات المالية التي يمكن أن تتعرض لها المؤسسة، نظرا لطابعها الرقابي الذي يفرض على المدقق التحقق من كل صغيرة وكبيرة يمكن أن تمس بالمؤسسة وكذا بالصالح العام.

5. خاتمة:

لقد هدفت دراستنا إلى التعرف أكثر على كل من المعايير الجزائرية للتدقيق التي يعتبر تبنيها من طرف الجزائر حديثا نوعا ما، وكذا حوكمة الشركات التي تعد حيزا يتضمن مجموعة من القواعد والشروط والمبادئ التي تتحكم في المؤسسات وتفرض السلطة اللازمة عليها، وإبراز العلاقة بينهما من خلال دراسة الدور الذي يلعبه كل معيار من هذه المعايير في تنظيم سير عملية التدقيق وكذلك في إرساء قواعد ومبادئ الحوكمة والتي يجب على المدقق الخارجي أخذها بعين الاعتبار عند قيامه بمهمته والمتمثلة في تدقيق القوائم المالية للمؤسسات والحرص على الرقابة التامة على كل الأطراف العاملين فيها ليتمكن من اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء جوهرية و متعمدة المراد بها تحقيق غايات مشبوهة لأطراف معينة من داخل المؤسسة أو من خارجها،

وإن هذه العلاقة في الأساس هي علاقة تكاملية فهذه المعايير جاءت لتدعم مهنة التدقيق وتنظمها باعتبارها آلية فعالة من بين آليات الحوكمة، وبدورها الحوكمة تحتوي في مضمونها ضوابط من شأنها تقييم وتعزيز الرقابة على أداء المؤسسات، وهذا التكافؤ بينهما من شأنه ضمان الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الشفافية لكي يتمكنوا من اتخاذ قراراتهم بناء على أسس سليمة،

وعلى ضوء ما سبق يمكننا رفض الفرضية الأولى والتي أشارت إلى أن طبيعة المؤسسة الجزائرية هي السبب الرئيسي وراء عدم تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية كاملة؛ وهذا لأن هناك عدة أسباب أخرى غيرها جعلت الجزائر تترث في عملية التبنّي من بينها توفير الوقت الكافي للمهنيين لتعود على هذه المعايير وتجربة العمل بها في الميدان، بالإضافة إلى التكلفة والوقت الكبير الذي تتطلبه هذه العملية، حيث تقوم اللجنة المسؤولة عن إصدار المعايير بتقييم المعايير الدولية ودراستها وإعادة صيغتها بما يتوافق مع قواعد المهنة في الجزائر.

كما نجد أن الفرضية الثانية والتي نصت على أن تطبيق الجزائر لـ 16 معيارا من أصل 36 معيارا دوليا للتدقيق كفيل بثبتت أسس حوكمة المؤسسات الاقتصادية في الجزائر والإسهام في تضيق الفجوة بين

المساهمين وإدارة المؤسسة تم رفضها، حيث لابد من تطبيق جميع المعايير الدولية للتدقيق لضمان قيام المؤسسة على أسس وقواعد حوكمة سليمة، وهذا لارتباط جميع المعايير الدولية ببعضها البعض فلا يجوز تطبيق البعض منها والاستغناء عن الآخر.

وفي الأخير نجد أن المعايير الجزائرية للتدقيق ومبادئ الحوكمة كلاهما يسعيان إلى تحقيق نفس الهدف وهو ضبط عمل المدقق بما يتوافق وتحقيق الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات على مستوى المؤسسات ومحاربة الغش والفساد بشتى أنواعه وضمان حقوق المساهمين وأصحاب المصالح.

وبناء عليه لقد تم التوصل من خلال هذا البحث إلى عدة نتائج من أهمها:

- يعتبر التدقيق المحاسبي وسيلة رقابية غاية في الأهمية بالنسبة للمؤسسة وأصحاب المصالح معها، بسبب اعتمادهم على تقرير المدقق الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد حول عدالة وسلامة القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وكذا طمأنة المساهمين على أموالهم؛
- تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق بمثابة إرشادات يستطيع المدقق من خلال الاعتماد عليها القيام بعملية التدقيق بشكل يضمن الدقة والكفاءة في عمله؛
- تساهم معايير التدقيق الجزائرية في الرفع من جودة عمل المدقق، من خلال تنظيم عمله وفقا للتوجيهات المنصوص عليها في هذه المعايير؛
- تساعد هذه المعايير في معرفة المدقق لواجباته وحقوقه وكذلك التزاماته اتجاه المؤسسة والمسؤوليات الواقعة عليه أثناء القيام بمهامه؛
- تساهم حوكمة الشركات في تشجيع المؤسسات على تحقيق النمو والاستدامة وتنمية الاستثمار والاستخدام الأمثل لمواردها؛
- تركز حوكمة الشركات على الاهتمام باستقلالية المدقق الخارجي داخل المؤسسة والتزامه بمعايير التدقيق الدولية والمحلية؛
- تساهم الحوكمة كذلك في ضمان حقوق المساهمين وحقوق أصحاب المصالح من خلال المبادئ التي تفرض على المؤسسات الالتزام بها؛
- تلعب المعايير الجزائرية للتدقيق دورا بالغ الأهمية في تفعيل حوكمة الشركات من خلال ضمان الشفافية والمصدقية للمعلومات المالية للمؤسسات، وتضييق فجوة التوقعات و التقليل من عدم التماثل في المعلومات، والتقليل كذلك من تضارب المصالح؛

- إسهام المعايير الجزائرية في تكريس مبادئ حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري داخل المؤسسات؛
- عدم تبني كل المعايير الدولية للتدقيق من قبل الجزائر ينقص من مساهمتها في تدعيم ممارسات الحوكمة الجيدة في المؤسسات الجزائرية.

الاقترحات:

- من خلال النتائج التي توصلنا إليها من هذا البحث يمكننا تقديم بعض الاقتراحات:
- ضرورة تبني باقي المعايير الدولية للتدقيق وتكييفها مع متطلبات بيئة العمل داخل الجزائر؛
- الاهتمام بتنظيم ملتقيات ودورات تكوينية للمدققين حول كيفية تطبيق هذه المعايير والعمل بها؛
- إعادة النظر في مستوى شفافية المؤسسات الجزائرية من خلال وضع قواعد صارمة وآليات جديدة لمحاربة الفساد؛
- على مكاتب التدقيق الجزائرية التوجه لتطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق وهذا حتى تتمكن من العمل على المستوى الدولي؛
- الالتزام الجيد بنظام الحوكمة السليم داخل كافة المؤسسات الجزائرية حتى تضمن الإفصاح التام والشفافية، والذي يساهم في استقطاب الاستثمار الأجنبي والمحلي إلى أسهمها.

6. قائمة المراجع:

• المؤلفات:

- 1- أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وحوكمة الشركات، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، مصر، 2010؛
- 2- أحمد خضر، حوكمة الشركات، الطبعة الأولى، دار الفكر للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2012؛
- 3- إيهاب نظمي، هاني العزب، تدقيق الحسابات (الإطار النظري)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012؛

• الأطروحات:

- 1- شلال نجا، مدى مساهمة التدقيق الداخلي في التجسيد الأمثل لحوكمة الشركات في ظل البيئة الدولية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بمستغانم، الجزائر، 2016؛

- 2- بن شهيدة فضيلة، دور التدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بمستغانم، الجزائر، 2017؛
- 3- مالطي سناء، جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسيدي بلعباس، الجزائر، 2020؛
- 4- عبابية أسماء، اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي كآلية لتفعيل الحوكمة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بمستغانم، الجزائر، 2020؛
- 5- بسباس سيد أحمد، اتجاهات تطور مهنة محافظة الحسابات في إطار المرجعية الوطنية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسيدي بلعباس، الجزائر، 2021.

• رسائل الماجستير:

- 1- إلهام سنوساوي، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية. كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس بسطيف، الجزائر، 2016؛
- 2- أحمد محمد عبد الرحمان شاهين، مدى تطبيق شركات المساهمة العامة المدرجة في البورصة لقواعد الحوكمة وأثرها على ثقة المستثمرين كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2017؛
- 3- عرفات أكرم عمر الطويل، تطبيق قواعد الحوكمة وأثره على إفصاح التقارير المالية كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2018.

• المقالات:

- 1- مصطفى عقاري، حكيمة عقاري، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 6، العدد 9، 2013؛
- 2- بن زازة منصورية، التدقيق المحاسبي ودوره الفعال في إرساء مفهوم الحوكمة في ظل قانون SOX، مجلة دفاتر بواذكس، مجلد 05، العدد 01، 2016؛
- 3- بلكحيل عبد القادر، أهمية تبني المعايير الدولية للتدقيق (ISA) في البيئة الاقتصادية الجزائرية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 18، 2018؛
- 4- نواره محمد، مليكة حفيظ شبايكي، حوكمة المؤسسات في الجزائر ومدى توافقها مع متطلبات مبادئ حوكمة المؤسسات الدولية، مجلة جديد الاقتصاد، العدد 13، 2018؛
- 5- بن زعمة سليمة، بصري ريمة، تفرات يزيد، التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات في دعم مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة منتدى دراسات وأبحاث الاقتصادية، العدد 4، 2018؛

- 6- كربوعة أسماء، لجان التدقيق كأحد متطلبات تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، 2018؛
- 7- أمنة ولعة، محمد البشير غوالي، قياس كفاءة نظام حوكمة الشركات الجزائرية باستخدام التحليل التطويقي للبيانات، مجلة الباحث، المجلد 19، العدد 1، 2019؛
- 8- ريمة بصري، بن بلقاسم سفيان، مدى تطبيق مدققي الحسابات للمعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيق الخاصة بأدلة الإثبات بتسليط الضوء على معيار رقم 505 المصادقات الخارجية، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، المجلد 6، العدد 3، 2019؛
- 9- سامية فقير، محمد أمين لعروم، معايير التدقيق الدولية ودورها في تكريس حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، العدد 3، 2019؛
- 10- بروسولي فوزية، بوزناق حسين، دراسة العلاقة بين مبادئ حوكمة المؤسسة ومعايير التدقيق الداخلي في الشركات، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، العدد 3، 2019؛
- 11- عبابو الطيب، يوسف رشيد، الاستثمار في البنى التحتية بين متطلبات التنمية وبدائل التمويل تجارب دولية مختارة، مجلة دفاتر بواذكس، المجلد 09، العدد 02، 2020.
- 12- عمروش صبرينة، دواح بلقاسم، مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحقيق شروط ومتطلبات حوكمة الشركات، مجلة المفاوالاتية وتنمية المستدامة، المجلد 1، العدد 1، 2020؛
- 13- ضويفي حمزة، عنون فؤاد، مدى التزام مراجعي الحسابات بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، المجلد 2، العدد 1، 2020؛
- 14- رحمة غزالي، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة القوائم المالية، مجلة المالية وحوكمة الشركات، المجلد 3، العدد 2، 2020؛
- 15- فتحة أميرة، أمين مخفي، هشام حريز، انعكاس تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية، مجلة دفاتر بواذكس، المجلد 10، العدد 02، 2020.
- 16- هباط صبرينة، بن زيدان ياسين، الاستثمار المحلي مدخل لتنويع اقتصادي وتعزيز النمو الاقتصادي في الجزائر، مجلة دفاتر بواذكس، المجلد 10، العدد 02، 2021.
- 17- جميلة مروان، عمر محي الدين محمود، القيمة المضافة لمعايير التدقيق الجزائرية في الوسط المهني للتدقيق الخارجي في الجزائر، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، المجلد 6، العدد 2، 2021.

18- عبيد محمد، بشير لزعر حسين، المنظور الجزائري للتدقيق الخارجي في صورة المعايير الجزائرية للتدقيق، مجلة المقاولاتية والتنمية المستدامة، المجلد 3، العدد 1، 2021.

19- حابي أحمد، أفاق تبني المعايير الجزائرية للتدقيق، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، مجلد 24، العدد 01، 2021.

• المداخلات:

1- صباح غربي، إسماعيل رومي، دياب زقاي، نموذج مقترح لحوكمة الشركات باستخدام نظم المعلومات، المؤتمر الدولي الأول في الاتجاهات الحديثة في الأعمال، يومي 5 و6 أبريل 2016، جامعة عمان العربية، الأردن؛

2- بوقابة زينب، متطلبات تكييف التدقيق القانوني في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية، ملتقى وطني حول واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل معايير التدقيق الدولية، يومي 11 و12 أبريل 2018، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر.

• النصوص القانونية:

1- قانون 01-10، المؤرخ في 29/06/2010، المنظم لمهن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مادة 18-22-41، جريدة رسمية رقم 42، المؤرخة في 11/07/2010.

• مواقع الانترنت:

1- هارفد بزنس (2021)، معايير التدقيق الدولية، متاح على الرابط التالي:
/المفاهيم-الإدارية/معايير-التدقيق-الدولية/http://www.hbrarabic.com، تم الاطلاع يوم:
2021/12/20؛

2- وزارة المالية (2018)، المقررات الوزارية رقم 002-150-23-77 المتضمنة للمعايير الجزائرية للتدقيق، متاح على الرابط التالي: http://www.cnc.dz/reglement.asp، تم الاطلاع يوم:
2021/12/22.