

التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة نظرية تحليلية-

External Audit as an External Mechanism of Corporate Governance in Support of the Quality of Accounting Outputs for Algerian Economic Institutions - An Analytical-

د.تقرارات يزيد	بصري ريمة	بن زعمة سليمة
أستاذ محاضر (أ)	باحثة دكتوراه	باحثة دكتوراه
جامعة أم البواقي، الجزائر	جامعة الجزائر3، الجزائر	جامعة مستغانم، الجزائر

الملخص:

تكمن أهداف هذه الدراسة في إلقاء على أهمية التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في تعزيز جودة القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية، خاصة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير المحاسبة الدولية، والمطبق في بداية سنة 2010، حيث قامت وزارة المالية بإصدار القانون 07-11 المتعلق بتطبيق نظام المحاسبة المالية، إذ يتم إعداد قوائم مالية تتلاءم مع مقتضيات معايير المحاسبة الدولية لاسيما المعيار المحاسبي الدولي الأول والمعيار المحاسبي الدولي السابع، كما تم اعتماد المنهج التحليل الوصفي في الدراسة من أجل الإجابة بقدر الإمكان على اشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية للدراسة، ومن أهم النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة أن حوكمة الشركات موضوع حديث نسبيا ومتجدد على الساحة الأكاديمية والمهنية ظهر نتيجة الأزمات الاقتصادية والمالية المتعاقبة وكان الاهتمام أكثر بالموضوع مع ظهور أزمة آسيا سنة 1997، إذ أصبحت لحوكمة الشركات آليات محاسبية لتفعيلها مما يجعل مخرجات النظام المحاسبي ذات خصائص نوعية تكسب ثقة ذوي المصلحة وهذا انطلاقا من مخرجات مهمة التدقيق الخارجي، ومن التوصيات التي خرجنا بها في هذه الدراسة أن على الهيئات المحاسبية التابعة لوزارة المالية بذل جهود أكثر لتعديل ميثاق حوكمة المؤسسات لتوافق مع ما جاء بها في الكثير من المنظمات الدولية التي تصهر على ترقية قوانين حوكمة الشركات والبنوك والمؤسسات المماثلة مع الزام كل المؤسسات على تطبيق ميثاق الحوكمة وتخصيص جانب هام في تقارير المراجع الخارجي لتقييم اهتمام المؤسسة بمبادئ الحوكمة.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، حوكمة الشركات، القوائم المالية، النظام المحاسبي المالي، جودة القوائم المالية.

Abstract:

The objectives of this study are to highlight the importance of external auditing as an external mechanism for corporate governance in enhancing the quality of the financial statements of Algerian institutions, especially in light of the application of the accounting system, which is based on the International Accounting Standards and applied at the beginning of 2010. The financial accounting system has been prepared. Financial statements are prepared in accordance with the requirements of international accounting standards, particularly IAS 1 and IAS 7. The descriptive analysis method has been adopted in the study in order to answer, to the extent possible, The most important findings of this study are that corporate governance is a relatively recent and renewed subject in the academic and professional arena. The result of the successive economic and financial crises has been more attention with the emergence of the Asian crisis in 1997. Corporate governance has accounting mechanisms to The outputs of the accounting system have qualitative characteristics that win the trust of the stakeholders. This is based on the outputs of the external audit function. One of the recommendations we have made in this study is that the accounting bodies of the Ministry of Finance should make more efforts to amend the Corporation's Corporate Governance Charter In line with what has been stated in many international organizations that are in the process of promoting corporate governance, banks and similar institutions, obliging all institutions to implement the Governance Charter and allocating an important aspect of the External Auditor's reports to assess the Corporation's interest in governance principles.

Key Words : External Audit, Corporate Governance, Financial Statements, Financial Accounting System, Quality of Financial Statements.

مقدمة:

برز موضوع حوكمة الشركات في سنة 1932، وذلك مع ظهور الثورة الصناعية وانتشار شركات المساهمة وحاجتها للأموال وتطور البورصات والأسواق المالية، وهذا ما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة وظهور فجوة بين الطرفين، إذ أنه أضحى على إدارة المشروعات الاقتصادية إدارة أموال المساهمين بكفاءة وفعالية وترشيد قراراتها الاقتصادية والعمل على توجيهها للمسار الصحيح والعقلاني، وهذا مما أدى إلى ظهور نظريات لحوكمة الشركات مثل نظرية الملكية والتي تسعى إلى الاستغلال الأمثل لموارد الشركات والعمل على عدم الإضرار بمصالح الأطراف ذوي العلاقة لاسيما المساهمين أي أصحاب المشروع، كما ظهرت نظرية الوكالة التي تنظم العلاقة بين الملاك وإدارة الشركة، حيث الهدف من هذه النظرية هي التقليل من الفجوة التي تحدث في المصالح بين إدارة الشركات والملاك وهذا يتوقف على أخلاقيات الجهات الإدارية في الشركات، ونتيجة الفضائح المالية التي كانت سائدة في القرن الماضي وبداية القرن الواحد والعشرين في العديد من الشركات العالمية مثل شركة "إنرون كورب" المتخصصة في الطاقة والكهرباء بالولايات المتحدة الأمريكية التي انهارت في فترة وجيزة نتيجة التلاعب بالممارسات المحاسبية وتحميل الدخل وهذا بالتواطؤ مع شركة آرثر أندرسون المتخصصة في التدقيق والمراجعة (المحاسبة القانونية)، حيث كانت إدارة شركة إنرون تمارس التلاعب المحاسبي وانتشار الفساد الأخلاقي بين الطرفين، ثم يليها الكثير من الشركات الأخرى في الولايات المتحدة وأوروبا مثل شركة "WORLD COM" للاتصالات والتي عملت بشكل واضح بالغش المحاسبي وتمويلها بأكثر من 50% من الديون أغلبها مشتقات مالية أثقلت كاهل الشركات بأعباء مالية مما أعلنت عن إفلاسها سنة 2002، وفي انحيار شركة «بارمالات» لإنتاج الأغذية والحليب في مدينتي بارما بإيطاليا نتيجة تزوير الوثائق المحاسبية والتي أدت إلى خسارة حقوق المساهمين بالكامل، نتيجة لذلك أصبح الاهتمام بآليات حوكمة الشركات الداخلية والخارجية ومن بين الآليات الخارجية نجد التدقيق الخارجي الذي يعد من أهم الآليات لإعطاء واضفاء مصداقية القوائم المالية.

ومما سبق تبرز لنا الإشكالية الرئيسية للدراسة:

1. الإشكالية الرئيسية:

✓ كيف تساهم مهمة التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في تعزيز جودة مخرجات المحاسبة في

المؤسسات الجزائرية؟

02. الأسئلة الفرعية:

✓ ما المقصود بحوكمة الشركات؟

✓ ما أهمية مهمة التدقيق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

✓ هل الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي يساهم في دعم جودة القوائم المالية وتفعيل مبادئ حوكمة الشركات؟

03. فرضيات الدراسة:

01.03. الفرضية الرئيسية:

☑ تساهم مهمة التدقيق الخارجي في الجزائر في اعطاء مصداقية للقوائم المالية ودعم تفعيل الحوكمة.

02.03. الفرضيات الفرعية:

1 حوكمة الشركات هي قواعد وقوانين تنظم علاقات الأطراف الداخلية للشركة بالجهات ذوي المصلحة.

2 الاستعانة بمهمة التدقيق الخارجي في المؤسسات الجزائرية اجراء احترازي لإعطاء الثقة في مخرجات العمل المحاسبي والمالي.

3 لإعطاء المصدقية وجودة للقوائم المالية وتجسيد مبادئ حوكمة الشركات لاسيما الإفصاح والشفافية ينبغي الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي.

4. أهمية البحث:

للدراية أهمية بالغة في الجانب الأكاديمي والمهني، حيث تعد مهمة التدقيق الخارجي آلية لإبداء الرأي حول مصداقية الحسابات الختامية للشركة، مما يساهم في ترشيد قرارات الأطراف ذوي العلاقة بالشركة لاسيما المساهمين، وتفعيل مبادئ حوكمة الشركات التي جاءت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) لاسيما المبادئ المنصوص عليها في سنة 2015، والتي من أهمها الحفاظ على حقوق المساهمين لاسيما حقوق الأقلية من المساهمين وكذا الإفصاح والشفافية عن المعلومات والتي ينبغي أن تنشر في قائمة مستقلة عن القوائم المالية الأخرى المعدة بالاعتماد على العمل المحاسبي في كل دورة مالية.

5. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

- توضيح المفاهيم المتعلقة بحوكمة الشركات من وجهات نظر الباحثين والمنظمات الدولية وأهمية الحوكمة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية والأطراف ذوي العلاقة لاسيما المساهمين؛
- تبيان المبادئ التي جاءت بها المنظمات الدولية المهتمة بحوكمة الشركات، والتي تخص أطراف خارجية مثل المساهمين من خلال الحفاظ على حقوقهم والأطراف الداخلية مثل الجهات الإدارية الذين يعملون على نشر المعلومات المالية وغير المالية المساعدة على اتخاذ القرارات؛
- توضيح النظريات المفسرة لحوكمة الشركات والأسباب التي أدت إلى تطوير موضوع حوكمة الشركات وهذا نتيجة لتفاقم الأزمات الاقتصادية والمالية التي هددت استمرارية الشركات؛
- توضيح مفهوم وخصائص التدقيق الخارجي والهدف من الاستعانة بخدمات المدقق الخارجي، وأهمية مخرجات التدقيق بالنسبة للمؤسسة والجهات ذوي العلاقة؛
- تبيان العلاقة الناشئة بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات لدعم الخصائص النوعية لمخرجات المحاسبة باعتباره التدقيق الخارجي من الآليات الخارجية الهامة في تفعيل مبادئ الحوكمة المؤسسية.

6. منهج الدراسة

نظرا لطبيعة الموضوع المدروس ولغرض معالجة الإشكالية المطروحة وتحليل أبعادها والإحاطة بمختلف الجوانب النظرية، تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، وذلك بالاعتماد على المسح المكتبي لمختلف الكتب والمقالات والمجلات والدوريات والتقارير والأبحاث والرسائل العلمية، وقد كان الهدف من ذلك تقديم تغطية وافية لمتغيرات الدراسة.

7. الدراسات السابقة للدراسة:

الباحث حميدي احمد سعيد بعنوان: **مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات**، مقال علمي منشور بالمجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد التاسع، الصادرة عن مخبر الاقتصاد الكلي والمالية الدولية، جامعة المدية، الجزائر، أبريل 2018.

هدفت الدراسة تبيان أثر مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في تعزيز حوكمة الشركات، وتوصلت الدراسة إلى أهم النتائج المتمثلة في المدقق الخارجي يقوم بإبداء رأيه في مصداقية الحسابات الختامية المعدة من مصالح المحاسبة والمالية، ومدى الإفصاح عن المعلومات المالية المهمة للأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة ومدى مساهمة المدقق الخارجي في توضيح الاهتمام بالمبادئ الستة لحوكمة الشركات مما يكسب ثقة مستخدمو القوائم المالية لمخرجات المحاسبة باعتبارها تتمتع بخصائص نوعية واهتمام المؤسسة بمبادئ الحوكمة المنصوص عليها من طرف المنظمات الدولية المهتمة بالحوكمة، ومن أهم التوصيات التي خرجت بها الدراسة فهي دعم استقلالية المدقق الخارجي للابتعاد عن الضغوطات الداخلية لاسيما الضغوطات الممارسة من طرف إدارة المؤسسة والضغوطات الخارجية وكذا الدور الذي تلعبه لجان التدقيق في دعم مصداقية المدقق الخارجي، تحويل سلطة التعيين للمدقق الخارجي للجان التدقيق وليس للإدارة باعتبار أعضاء لجان التدقيق أعضاء خارجيين وليسوا تنفيذيين.

الباحثة بن زازة منصورية بعنوان: **التدقيق المحاسبي ودوره في إرساء مفهوم الحوكمة في ظل قانون "SOX"** ، مقال علمي منشور بمجلة مجلة دفاتر بوا دكس، العدد الخامس، الصادرة عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، مارس 2016.

هدفت الدراسة إلى تبيان العلاقة الموجودة بين التدقيق المحاسبي وحوكمة الشركات في ظل صدور القانون الأمريكي المرتبط بالحوكمة "SOX" الذي يوضح الحوكمة الجيدة لمهني المحاسبة والتدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد توصلت الدراسة إلى أنه توجد علاقة تفاعلية وتكاملية بين كل من مهمة التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، وهذا ما ينعكس على تحسين جودة مهمة التدقيق الخارجي بما يتوافق مع المبادئ المتعارف عليها في حوكمة الشركات، ومن ثم تفعيل المبادئ المتعارف عليها في الحوكمة، وتحقيق الأهداف التي تصبو لها المؤسسة.

الباحث عمر اقبال توفيق المشهداني بعنوان: **تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها** "إطار مقترح"، مقال علمي منشور بمجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد الثاني، الصادرة عن جامعة ورقلة، 2013.

هدفت الدراسة إلى توضيح الدور الذي تلعبه المبادئ الجيدة للحوكمة في إدارة المؤسسات من خلال الاتجاهات الحديثة للتدقيق ومعايير التدقيق المتعارف عليها، ومن النتائج التي توصلت لها هذه الدراسة أنه موضوع الحوكمة يعتبر اهتمام عالمي في ظل التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة وأن الاهتمام بمبادئ حوكمة الشركات لا يدعم فقط سمعة الشركات وثقة مستخدمو القوائم المالية بمخرجات المحاسبة بل ذلك يدعم الميزة التنافسية للمؤسسات وكذلك تحقيق أهداف الاستراتيجية للشركة ومصالح الأطراف ذوي العلاقة، ومن التوصيات التي خرجت بها هذه الدراسة تتمثل في قيام مجلس الإدارة والإدارة العليا في المؤسسة بالتصدي للعلاقات والممارسات السلبية التي تحد من دعم تطبيق حوكمة المؤسسات وتحسين جودة العمل المحاسبي والتدقيق لتحسين الحوكمة وبرمجة مادة الحوكمة في البرامج الدراسية لطلبة كليات الاقتصاد.

للباحثان بوفاتح بمقاسم و معمري عبدالقادر بعنوان: **التكامل بين التدقيق الخارجي والآليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة المؤسسات -دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمنطقة الجنوب الشرقي (الأغواط، غرداية، ورقلة)-**، مقال علمي منشور بمجلة الباحث الاقتصادي، العدد السادس، الصادرة عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة برج بوعريش، الجزائر، ديسمبر 2016.

هدفت الدراسة إلى معرفة الدور الذي يمكن أن يلعبه التكامل بين وظيفة التدقيق الداخلي ومهام مجلس الإدارة ولجان التدقيق أي الآليات الداخلية للحوكمة ومهمة التدقيق الخارجي في دعم وإرساء مبادئ الحوكمة، حيث توصلت الدراسة إلى أهم النتائج متمثلة في إلى أنه هناك علاقة ما بين تكامل التدقيق الخارجي وباقي أطراف الحوكمة أي الجهات المعنية بتطبيقها متمثلة في مجلس الإدارة ولجان التدقيق وخطية التدقيق الداخلي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات التي جاءت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

للباحث عاشوري عبد الناصر بعنوان: **دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية العمومية في ولاية سطيف -**، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص الحوكمة ومالية المؤسسة، جامعة سطيف 1، 2016/2015.

تهدف الدراسة إلى تبيان مساهمة التدقيق الخارجي في دعم الممارسة الفعالة لحوكمة المؤسسات الجزائرية مع الإشارة إلى عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، ومن بين النتائج التي توصلت لها الدراسة نجد غياب تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في المؤسسات محل الدراسة وقد يعود هذا أن ميثاق حوكمة الشركات في الجزائر و الذي جاء في سنة 2009 تزامنا مع الإصلاح المحاسبي لسنة 2007 واصلاح مهنة التدقيق في سنة 2010، إذ أن قانون الحوكمة في الجزائر يعد خيار بالنسبة للمؤسسة، وكما أوضحت الدراسة إلى عدم توضيح جانب خاص في تقرير المدققين بمدى اهتمام المؤسسات محل الدراسة بالحوكمة، ومن التوصيات التي خرجت بها هذه الدراسة تشكيل لجان التدقيق ملمين بالجوانب المحاسبية والتدقيقية يسهرون على الاهتمام بتطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وضرورة اجراء دورات تدريبية لذوي الاختصاص (المحاسبين والمدققين) في الجزائر فيما يخص معايير التدقيق الدولية لاسيما المعايير المرتبطة بالحوكمة.

8. تقسيمات البحث

من أجل تغطية مختلف جوانب الدراسة تم الاعتماد على خطة من ثلاث محاور كما يلي:

المحور الأول: مدخل حول التدقيق الخارجي

المحور الثاني: الإطار النظري لحوكمة الشركات

المحور الثالث: التدقيق الخارجي كآلية لدعم جودة القوائم المالية

وفيما نقوم بالتطرق إلى المحور الأول المتعلق بمدخل إلى التدقيق الخارجي.

المحور الأول: مدخل حول التدقيق الخارجي

من خلال هذا المحور سنتطرق إلى مفهوم التدقيق الخارجي ، ثم نتعرف على أهدافه. بعد ذلك نتطرق إلى خصائص هذا الأخير .

أولاً: مفهوم التدقيق الخارجي

لقد تعددت مفاهيم حول التدقيق الخارجي نوجزها فيما يلي:

يعرف التدقيق الخارجي بأنه "الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومفردات والقوائم المالية لإعداد تقرير يفتو رأياً فنياً محايداً عن صحة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها لدلالة على الوضعية المالية ونتائج الأعمال".¹

ويعرف أيضاً على أنه: "هو عملية منظمة لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن مدى صحة العمليات والأحداث الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق مع المعايير الموضوعية، وكذلك توصيل النتائج إلى الأطراف المعنية".²

كما يمكن تعريفه على أنه: "نشاط يتم من طرف أشخاص خارجيين عن الشركة يقوم هذا النشاط على عملية الفحص المهني إلزامي إلى إبداء الرأي حول مصداقية المعلومة محل الفحص".³

ومن خلال التعاريف السابقة نلاحظ أنها ركزت على ثلاث نقاط أساسية هي:⁴

- **الفحص** : يقصد به فحص البيانات والسجلات ، للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها ، تحليلها ، وتبويبها ، أي فحص القياس الكمي أو النقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط الشركة؛
- **التحقيق** : يقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة ، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضعية الحقيقية للشركة في فترة زمنية معينة؛
نشير إلى أن الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ، ينتظر من خلالهما تمكين المدقق من إبداء رأي فني محايد، فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز الشركة الحقيقي.
- **التقرير** : يقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية ، سواء كانت داخل الشركة أو خارجها ، ونستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من التدقيق وثمرته.

ثانياً: أهداف التدقيق الخارجي

كانت النظرة إلى أهداف التدقيق قاصرة علي أنها مجرد وسيلة لاكتشاف الغش والخطأ أو محاولات التلاعب والتزوير في الدفاتر والسجلات المحاسبية ولكن هذه النظرة تغيرت حيث أن اكتشاف هذه العوامل تتحقق تلقائياً أثناء المراحل والخطوات التنفيذية لعملية التدقيق، باعتبار أن الناتج الرئيسي من عملية التدقيق هو إبداء المدقق لرأيه الفني المحايد في القوائم المالية، وأن اكتشاف الغش والخطأ والتزوير هو المنتج أو الناتج الفرعي لعملية التدقيق، ولا يعني هذا إهمال هذه العوامل الفرعية، وإنما ينبغي اعتبارها أهداف تبعية يمكن أن يعتمد عليها المدقق في إبداء رأيه عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية. ويمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين تقليدية وحديثة أو متطور:⁵

① الأهداف التقليدية:

- ✓ التحقق من صحة ودقة وصدق المعلومات المحاسبية المثبتة بالدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛
- ✓ إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي؛

- ✓ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش؛
- ✓ تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش بوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك؛
- ✓ اعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات؛
- ✓ طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم؛
- ✓ تحديد مبلغ الضريبة.

2 الأهداف الحديثة أو المتطورة:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على أسباب عدم تحقيق الأهداف الموضوعية من قبل الشركة؛
- تقييم النتائج التي تم التوصل إليها مقارنة مع الأهداف المرسومة؛
- العمل على تحقيق أقصى درجة ممكنة من الكفاية الإنتاجية والقضاء على الهدر والإسراف في جميع نشاطات الشركة؛
- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرضا للمجتمع.

ثالثا: خصائص التدقيق الخارجي

يمكن تلخيص خصائص التدقيق الخارجي في النقاط الآتية⁶:

❖ **التدقيق الخارجي عملية هادفة:** يهدف التدقيق الخارجي بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية، والتي أصبحت تتضمن قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي والتغيرات فيه، وقائمة التدفقات النقدية وقائمة الأرباح المحتجزة بالإضافة إلى الملاحق؛

❖ **التدقيق الخارجي عملية منظمة:** يتم ممارسة التدقيق الخارجي وفق إطار منظم من الخطوات المنطقية المترابطة والمنظمة، حيث يبدأ المدقق الخارجي بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالشركة، ثم يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف فيه، وعلى ضوء هذا التقييم يقوم بوضع برنامج للمراجعة النهائية، ثم يقوم المدقق بعمليات الفحص الميداني و جمع الأدلة التي تؤكد رأيه وتنتهي عملية التدقيق بإعداد التقرير الذي يشمل على رأي المدقق الخارجي في القوائم المالية؛

❖ **التدقيق الخارجي يمارسها مدقق مستقل:** لابد على التدقيق أن يكون مستقلا عن الشركة الزبون حيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معها، وعليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير وتعتبر الحاجة لاستقلال المدقق الخارجي وليدة مسؤوليته اتجاه مستخدمي القوائم المالية؛

❖ **التدقيق الخارجي عملية اتصال متكامل:** تنطوي عملية الاتصال على طرفين هما المرسل والمستقبل عن طريق رسالة وقناة اتصال، و التدقيق يستوفي على مقومات الاتصال، فالمرسل هو المدقق الخارجي والمستقبل هو مستخدم التقرير أما الرسالة فهي الرأي المهني في قناة الاتصال و هي التقرير.

رابعا: معايير ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

نقسم المعايير العامة للتدقيق إلى ثلاثة مجموعة تتمثل في المعايير الشخصية ومعايير العمل الميداني ومعايير اعداد التقرير وفيما يلي نقوم بعرض هذه المجموعات باختصار:

01/ المجموعة الأولى : المعايير الشخصية: وتنقسم إلى ثلاثة معايير متمثلة فيما يلي:

01.01/ التأهيل العلمي والفني: ينبغي على الشخص الذي يمارس مهمة التدقيق في الجزائر أن يكون حاملاً لشهادة الليسانس في تخصصات المالية والمحاسبة من المدرسة العليا للتجارة أو من الجامعة أو مدارس متخصصة كالمدرسة العليا للإدارة تخصص مالية، أما فيما يخص التأهيل الفني أن يقوم بتدريب ميداني لدى خبير محاسبي لمدة سنتين يتوج بشهادة قانونية للممارسة المهنة، أو خبرة لمدة عشرة سنوات في مكتب المحاسبة وإجراء تريض ميداني لمدة ستة أشهر.⁷

02.01/ بذل العناية المهنية اللازمة في مراحل مهمة التدقيق المسندة: ففي المناسب وان يبذل ما في وسعه لدراسة أحوال العميل حتى يتمكن من إعداد الخطة بشكل مناسب. وإذا لم يبذل المدقق العناية المعقولة في هذه الفترة الأولية ستكون النتائج المبينة عليها غير سليمة. وخلال عملية الاختبارات الجوهرية على المدقق أن يقوم بالاختبارات باذلاً الحذر المهني المطلوب سواء كان في انتقاء الأدلة أو جمعها أو تقييمها.⁸

03.01. الاستقلالية: خضع مفهوم استقلال المدقق وحياده في الشركة التي يقوم بتدقيق حساباتها إلى الكثير من الجدل والنقاش بين المهنيين والأكاديميين وغيرهم من المهتمين بأعمال المهنة، وذلك نظراً لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لهذا المفهوم، نتيجةً لارتباطه بالحالة الذهنية والخلقية للمدقق، وكذلك بالعلاقات المالية التي تربط المدقق بالشركة محل التدقيق، بالإضافة إلى ما يطلع عليه من أمور تنصف بالسرية، مما قد يثير شكوكاً ممن لا يدركون أهمية ومكانة الدور الذي يلعبه المدقق نتيجة جهلهم بالضوابط المهنية، ونتيجةً لذلك تعددت المفاهيم التي حاولت الإحاطة بمفهوم استقلالية المدقق على اعتباره من المفاهيم الأساسية في مهنة التدقيق.

يمكن تعريف استقلالية المدقق الخارجي على أنها "القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية، وأن يتصرف المدقق بالحياد في جميع الأمور التي تعرض عليه وأن يتميز بالعدالة لجميع الأطراف التي تعتمد على نتائج عمله"، كما ويتوقع مستخدمو البيانات المالية أن يحافظ المدقق على استقلاله وحياده عند مزاوله عمله المهني، إذ أن الاستقلال يعد السبب الرئيس في وجود الحاجة لخدمات التدقيق، حيث أن مهنة التدقيق تفقد قيمتها إذا فقد المدقق الخارجي استقلاله.

ويرتكز معيار استقلال المدقق الخارجي على جانبين هما:

أ/ **الاستقلال المادي:** ويعني عدم وجود مصالح مادية للمدقق أو أحد أفراد أسرته في المنشأة التي يقوم بتدقيقها خلال الفترة التي سيدلي بها أريه، أي لا يكون من المساهمين أو الشركاء في المنشأة التي يدقق حساباتها، أو أن يكون أحد العاملين فيها.

ب/ **الاستقلال الذاتي أو الذهني:** ويعني تجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، أي الحفاظ على اتجاه غير متحيز عند أداء عملية التدقيق في كل مراحل التدقيق.⁹

02. المجموعة الثانية (معايير العمل الميداني):

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى الشخص المدقق بقدر ما هو ضروري فإنه غير كاف للخروج برأي صحيح حول مصداقية الحسابات، فحتى يقوم المدقق بعمله على أحسن وجه عليه مراعاة معايير أخرى متعلقة بمرحلة الفحص الميداني، تشتمل هذه المعايير على تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، كما أنها توضح المراحل التي مر بها المدقق خلال أدائه لمهمته إضافة إلى الوظائف المنوطة به، ورغم صعوبة تحديد معايير تتطابق مع مختلف المؤسسات على اختلاف عملياتها ونظمها إلا أنه يمكن تحديد مجموعة من المعايير قد تتناسب مع أغلب المؤسسات يمكن حصرها فيما يلي:

- **التخطيط والإشراف الملائمين:** يعني هذا المعيار أن المدقق مطالب بوضع خطة عمل مكتوبة تتلاءم والمعطيات التي تفرضها بيئة المؤسسة محل التدقيق ، كما أن تحديده للإطار الزمني لكل خطوة يقوم بها أثناء عملية الفحص سيعزز من فرص بلوغ الغرض من ورائها ، مع إمكانية خضوع هذه الخطة للتعديل والمتابعة مع تطور مراحل العمل، من ناحية أخرى ، فإن المدقق مطالب بتحديد مسؤوليات مساعديه ومتابعة أعمالهم وتقييم أدائهم باعتباره المسؤول الأول والمباشر عن عملية التدقيق.

- **الفهم الكافي للرقابة الداخلية:** المغزى من هذا المعيار هو قيام المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة موضوع التدقيق والتعرف على مدى سلامته كونه يعتبر النقطة التي ينطلق منها المدقق، فضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية يحدد مقدار الفحص الذي سيقوم به المدقق(حجم العينة) ، فوجود نظام رقابة داخلية سليم ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها ، كون تدقيق كافة المعلومات المحاسبية يعد أمراً مستحيلاً في المؤسسات الكبيرة، وبالمقابل فإن ضعف نظام الرقابة الداخلية سيصعب من مهمة المدقق كونه يلجأ لتوسيع مجال العينة ، ما يتطلب المزيد من الوقت والجهد.¹⁰

- **كفاية وملاءمة أدلة الإثبات:** إن عملية التدقيق التي يقوم بها المدقق تتعلق بالحصول أدلة الإثبات ثم بعد ذلك يقوم بفحصها والتأكد من مصداقيتها ومطابقتها للعمليات المالية ، وفي الأخير ليحكم على صلاحيتها ومدى كفايتها ليدعم بها تقريره الذي يعبر عن مصداقية وصحة مخرجات البرنامج المحاسبي لدى المؤسسة. وعليه أدلة الإثبات هي جميع الوثائق والقرائن والتي تثبت وقوع الاحداث الاقتصادية في المؤسسة ، والتي يعتمد عليها مدقق الحسابات بشكل مباشر وكدليل مباشرة عند إبداء رأيه حول الوضعية المالية ومدى المصداقية والشفافية لهذه العمليات والاحداث الاقتصادية.¹¹

03. المجموعة الثالثة (معايير اعداد التقرير):

تتمحور مهمة المدقق في مجملها حول إبداء الرأي، الذي ينبغي أن يتميز بما يلي:

الاستقلالية والحياد، إتباع المنهجية العلمية، الكفاءة والخبرة.

ويظهر هذا الرأي الفني والحياد في تقرير المدقق بصفة عامة، ويمثل المنتج المادي الأساسي للتدقيق، فعندما يعد المدقق تقريره هذا، عليه أن يبين مثلاً الأمور الآتية:

- أن الحسابات تم إعدادها على أساس مبادئ وقواعد المحاسبة المتعارف عليها وأتباعها بشكل منسجم من سنة لأخرى وأن وجد اختلاف يبينه المدقق في تقريره.

- أن الإفصاح في الحسابات والمعلومات قد تم بالشكل الصحيح والإفصاح الكافي عن أية بيانات جوهرية يرى المدقق ضرورة إظهارها في الحسابات الختامية أو في تقريره.

- أن يتضمن التقرير نطاق وطبيعة عملية التدقيق التي قام بها.

- أن يبين رأيه حول الحسابات الختامية ويظهر ملاحظات حول الحسابات إذ يمكن أن يكون تقريره بتحفظات أو بدونها، وإذا أمتنع المدقق عن إبداء الرأي يجب أن يوضح سبب ذلك في تقريره وبشكل إجباري.

أما الأركان الشكلية الواجب توافرها في التقرير فسنوجز أهمها فيما يأتي:

- *يجب أن يكون التقرير موجه إلى الجهة التي قامت بتعيين المدقق.

- *إثبات تاريخ التقرير حتى تتحدد مسؤولية المدقق على فحص العمليات الواقعة بين تاريخ الميزانية وتاريخ التقرير.

- * ذكر اسم المؤسسة موضوع التدقيق بدقة.

- * ذكر المدة التي شملها التدقيق.

- * أن يكون التقرير بأسلوب سهل وبسيط تدل كلماته على معان محددة.

- * يجب أن يقوم المدقق بقراءة التقرير في اجتماع الهيئة العامة للمساهمين.¹²

كما نجد أن أنواع التقارير التي يتم إعدادها من طرف المكلف بمهمة التدقيق تتمثل في ثلاثة أنواع من التقارير نذكرها فيما يلي:

- **التقرير النظيف:** يشير هذا النوع من التقارير إلى أنه لا توجد تحفظات مذكورة في تقرير المدقق، وأن القوائم المالية تعبر بصدق وموضوعية عن الوضعية المالية الحقيقية وتعبر عن نتيجة الأعمال المحققة للمؤسسة موضوع التدقيق.

- **التقرير التحفظي (النظيف جزئياً):** هذا النوع من التقارير يشوبه بعض التحفظات عن عدالة القوائم المالية، حيث يذكر هذه الاعتراضات التي يراها ويكتشفها المدقق في تقريره وأثر هذه الاعتراضات على القوائم المالية، وكما يعتبر هذا النوع من التقارير من أصعب المهام التي يواجهها المدقق، إذ يقوم المدقق بتوضيح هذه التحفظات بعيداً عن الغموض وملتزماً بالتبسيط وابعاد التعقيد، ومن الأسباب التي تؤدي إلى إبداء الرأي بتحفظ نذكر ما يلي:

✓ أن عملية الفحص للدفاتر والسجلات المحاسبية لم تتم وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها؛

✓ وجود صعوبات لدى المدقق عند الالتزام بإجراءات التدقيق (الاستفسار، الفحص، الملاحظة... الخ)؛

✓ وجود نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية؛

✓ القوائم المالية لم يتم إعدادها استناداً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛

✓ استحالة إبداء الرأي فيما يخص مدى استمرارية المؤسسة موضوع التدقيق في النشاط الذي تمارسه نظراً لبعض للتحفظات المسجلة في تقريره.

- **التقرير (غير النظيف نهائياً):** يعبر هذا التقرير على عدم تمثيل القوائم المالية التي تم إعدادها على الوضعية المالية للمؤسسة موضوع التدقيق، وأنها تم إعدادها دون احترام المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وفي التقرير ينبغي أن يذكر في أسباب إعداد هذا النوع من التقارير (أن الأسباب لا شك فيها)، لكي يعتبر التقرير من الدرجة الثالثة من حيث نوعيته، وأن التحفظ على كافي للإفصاح عن النقص والتظليل في القوائم المالية المعدة من طرف المحاسب، وينبغي على المدقق أن يذكر أسباب إعداد التقرير السلبي وفقاً لما جاء في الفقرة رقم 46 للمعيار الدولي للتدقيق رقم (700).

ومن الأسباب التي تجعل المدقق يقوم بإعداد هذا النوع من التقارير نذكر ما يلي:

✓ وجود مشاكل عديدة بنظام الرقابة الداخلية لدرجة أن المدقق لا يمكن أن يعتمد عليها في إعداد تقريره؛

✓ وجود عقبات وقيود من طرف إدارة المؤسسة موضوع التدقيق؛

✓ اعتماد المؤسسة موضوع التدقيق على أسس غير موضوعية في تقييم الأصول وبعيدة عن القيم الفعلية لها، وقيام المؤسسة موضوع

التدقيق في التغيير في السياسات المحاسبية من فترة لأخرى ووجود مشاكل في الإفصاح المحاسبي عن الطرق والسياسات المحاسبية

المتبعة، إذ هذا التباين يؤدي إلى عدم الموثوقية في نوعية المعلومات المحاسبية وتحييزها عن الخصائص النوعية للقوائم المالية والمعلومات

المحاسبية؛

- **التقرير السلبي (التقرير بالامتناع):** يقوم المدقق بإعداد هذا النوع من التقارير في حالة عدم استطاعته جمع أدلة وقرائن الإثبات التي يعتمد عليها في إبداء رأيه حول عدالة وصحة القوائم المالية التي تم اعدادها من طرف محاسب المؤسسة موضوع التدقيق، كما يمكن أن تكون أسباب اعداد هذا النوع من التقرير ناتج عن القيود الكبيرة في مدى فحص السجلات والدفاتر المحاسبية، أو عدم تأكده من صحة قيمة أحد العناصر المحاسبية والتي تؤثر سلبا على مصداقية المركز المالي للمؤسسة وعلى نتائج الأعمال، ففي هذه الأحوال يواجه المدقق صعوبة في إبداء رأيه مما يجعله مجبرا على إعداد هذا النوع من التقارير، ومن الحالات التي تجعل المدقق يمتنع عن إعداد التقرير نذكر ما يلي:

✓ حالات عدم السماح للمدقق بإرسال استفسارات للزبائن أو الموردين أو أي جهة تعاملت معها المؤسسة موضوع التدقيق للتأكد على صحة الأرصدة التي ظهرت في السجلات والدفاتر المحاسبية وهذا ما يتناقى مع الإجراءات المعمول بها في مهمة التدقيق؛

✓ قيام المحاسبين ومعاونيهم بعمليات الجرد دون حضور المدقق المكلف بالتدقيق أو من ينوب عنه، وعدم تمكن الجهة التي تقوم بمهمة التدقيق من فحص الأرصدة في تاريخ لاحق؛

✓ عدم اقتناع المدقق ببعض العناصر المدرجة في الميزانية، أو عدم قناعته بعمليات التقييم والقياس المحاسبي المستخدمة من طرف المحاسبين في المؤسسة موضوع التدقيق.

لقد أشار المعيار الدولي رقم (700) على أن المدقق ملزم بتقديم الأسباب التي أدت به، بالامتناع عن اعداد تقريره.¹³

المحور الثاني: الإطار النظري لحوكمة الشركات

من خلال هذا المحور سنتطرق إلى مفهوم حوكمة الشركات وخصائصها، ثم نتعرف على أهدافها. بعد ذلك نتطرق إلى أهمية هذه الأخيرة.

أولاً: مفهوم حوكمة الشركات

لقد تعددت مفاهيم حول حوكمة الشركات نوجزها فيما يلي:

تعرف حوكمة الشركات على أنها : "نظام تكاملي للرقابة، يشمل النواحي المالية والمحاسبية ونواحي اخرى (قانونية، سياسية، اقتصادية ... الخ) ويتم من خلاله إدارة الشركة والرقابة المالية".¹⁴

وحسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE عرفت حوكمة الشركات على أنها : "مجموعة العلاقات بين إدارة المؤسسة ومجلس إدارتها والمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، التي توفر آليات لتحديد أهداف المؤسسة وطرق تنفيذها و آليات الرقابة على الأداء".¹⁵

كما يمكن تعريفها بأنها "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أنشطة المؤسسات الاقتصادية ومراقبتها على أعلى المستويات من أجل تحقيق أهداف المؤسسة والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية، وهي مجموعة من الإجراءات الرقابية والمحاسبية المتبعة لضمان حقوق الملاك والأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة مع تعظيم ثروة المساهمين من خلال تعظيم عائد السهم، والمساءلة المحاسبية على أعمال القائمين بإدارة أموال الملاك".¹⁶

ويمكن تلخيص خصائص حوكمة الشركات في النقاط التالية¹⁷ :

✓ **الانضباط:** أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛

✓ **الشفافية:** أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛

✓ **الاستقلالية:** أي لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل؛

✓ **المساءلة:** أي إمكان تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛ العدالة: أي بجم احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المؤسسة؛

✓ **المسئولية:** أي وجود مسئولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة؛

✓ **المسؤولية الاجتماعية:** أي النظر إلى المؤسسة كمواطن جديد.

ثانيا: أهداف حوكمة الشركات

تتجلى أهداف حوكمة الشركات في النقاط التالية¹⁸:

- كبح مخالفات الإدارة المحتملة وضمان التناغم الفعال بين مصالح الإدارة ومصالح المساهمين تقليل المخاطر المالية والاستثمارية.
- حماية حقوق المساهمين ومصالحهم من خلال وضع الاستراتيجية الاستثمارية السليمة.
- زيادة الثقة بالاقتصاد الوطني.
- الحفاظ على السمعة شركة الاقتصادية للشركة من خلال التمسك بالقيم الأخلاقية.
- ضمان مراجعة الأداء المالي وتخصيص أموال الشركة ومدى الالتزام بالقوانين والاشراف على مسؤولية الشركة الاجتماعية في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة.
- وجود المراقبة المستقلة على المديرين والمحاسبين وصولا إلى قوائم مالية ختامية على أسس و مبادئ محاسبية عالية الجودة.

ثالثا: أهمية حوكمة الشركات

مما لاشك فيه أن الشركات التي تدار بشكل جيد تعطي قيمة للمستثمرين والمقرضين والعمالين والعملاء والمجتمع وتساهم في خلق مناخ جيد للأعمال، ومنه يمكن إبراز أهمية حوكمة الشركات فيما يلي¹⁹:

❖ **أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للشركات والمستثمرين:** وتمثل فيما يلي:

- ✓ أن معظم المستثمرين في ظل عولمة أسواق رأس المال وسهولة تدفق الاستثمارات بين الدول يسعون إلى الاستثمار في الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بشكل جيد، ويوجد فيها إفصاح وشفافية ودقة في المعلومات الواردة بالقوائم المالية التي تنشرها إدارة الشركة؛
- ✓ تحقيق معدلات ربحية مناسبة مما يساعد الشركة على تدعيم مركزها المالي، ويؤدي إلى نموها واتساع حجم نشاطاتها وقدرتها على المنافسة في السوق؛

- ✓ وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين، وحتى تراعى مصالح المساهمين؛
- ✓ تقوية سمعة الشركة والتقليل من تكلفة رأس المال وزيادة السيولة من خلال جذب مستثمرين على نطاق أوسع، معظمهم يسعون للاستثمار طويل الأجل؛

❖ أهمية حوكمة الشركات بالنسبة للمساهمين: وتتمثل في:

- ضمان حقوق كافة المساهمين (كبار أو صغار المساهمين) مثل: حق التصويت، حق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغييرات جوهرية قد تؤثر على أداء الشركة في المستقبل؛
- الإفصاح الكامل عن أداء الشركة والوضع المالي لها يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة عن اتخاذ قرار الاستثمار أو لا في مشاريع معينة؛
- محاربة الفساد الداخلي وضمان وتحقيق النزاهة والاستقامة لكافة العاملين في الشركة، والعمل على تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن باستخدام نظام الرقابة الداخلية؛
- ضمان عدم قيام مجلس الإدارة بسوء استخدام السلطات المخولة إليه للإضرار بمصالح المساهمين أو أي من الأطراف التي لها علاقة بالشركة كالموردين، حملة السندات، المقرضين، العملاء؛

❖ أهمية الحوكمة المؤسسية بالنسبة للمجتمع: وتتمثل فيما يلي:

- تشجيع الاستثمار والتنمية المستدامة؛
- بناء علاقات تتمتع بالشفافية بين أصحاب الأعمال والدولة؛
- تشجيع على العمل بكفاءة وزيادة الإنتاجية والابتكار؛
- تحقيق الرفاهية لأفراد المجتمع من خلال توفير مناصب العمل.

رابعاً: أهم النظريات المفسرة للحوكمة:

للحوكمة مجموعة من النظريات المفسرة لها ، إلا أننا سنركز على أهم النظريات التي تهتم بالأطراف ذوي المصلحة ومن بين هذه النظريات نجد نظرية الوكالة ونظرية حقوق الملكية، وفيما يلي مفهوم مختصر عن كل نظرية:

01/ نظرية الوكالة: نظرية الوكالة تمثل علاقة تعاقدية وقانونية تحكم أطراف عقد الوكالة (علاقة الموكل / الوكيل)، حيث يصهر الوكيل على مصالح الموكل، وعلى ذلك فإنه يمكن النظر إلى الشركة على إنها ائتلاف لعدد من علاقات الوكالة مثل علاقة الإدارة بالمالكين، وعلاقة الإدارة بالعاملين، وعلاقة المساهمين بالمدقق الخارجي الخ، وبذلك فإن علاقة الوكالة هي بمثابة عقد يشغل بموجبه شخص أو أكثر (الأصيل) شخص آخر أو أكثر (الوكيل) لإنجاز أعمال معينة لصالحه يتضمن ذلك تخويله صلاحية اتخاذ بعض القرارات، تهتم نظرية الوكالة بما يسمى بتعارضات الوكالة (Agency Conflicts) أو تضارب المصالح بين الأصيل والوكيل وان هذه التعارضات يمكن معالجتها عبر آليات حوكمة الشركات، إذ أن الوكيل لا يعمل دائماً على تحقيق مصالح الأصيل وتحصل هذه المشكلة في ظل ظروف عدم تناسق المعلومات وعدم تكاملها بين الوكيل والأصيل، وقد أشار Mathieu إلى نظرية الوكالة بأنها توضيح لكيفية تنظيم العلاقات بين أطراف الوكالة بشكل أفضل، والتي يكون فيها احد الأطراف (الأصيل) يحدد العمل الذي يقوم به الطرف الآخر الوكيل.²⁰

02/ نظرية حقوق الملكية: تبحث نظرية حقوق الملكية على فهم الوظائف الداخلية للمؤسسات اعتماداً على مفهوم حق الملكية، في هذا السياق يشير Amann أن الهدف من النظرية فهم كيف يؤثر حق الملكية على النظام الاقتصادي. يعتبر كل من Alchian et Densetz 1972، أن فعالية المؤسسة يخضع لتعريف حقوق الملكية، لأن هذا الأخير يحدد شروط امتلاك الفائض الناتج عن نشاط الإنتاج، والمشكل معقد لما يكون هناك انفصال بين مالك رأس المال والمسير، يوجد تفرقة حول حقوق الملكية، حيث تصنف لثلاثة أصناف:

- حق الاستعمال: ونقصد به حق استخدام المواد؛
- حق الاستغلال: ومرتببط بحق استغلال المواد؛
- حق الإفراط: ونقصد به حق بيع المواد.²¹

المحور الثالث: التدقيق الخارجي كآلية لدعم جودة القوائم المالية

يعد التدقيق الخارجي من آليات الخارجية الفعالة لإنجاح حوكمة الشركات لأنها تقلص أو تقضي على التعارض بين المساهمين والإدارة، كما أنها تقضي على عدم تماثل المعلومات المحاسبية المحتواة بالقوائم المالية²²، حيث يتضح الدور المحوري الذي يلعبه المدقق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية الخاصة بالشركة عبر فحصه الدقيق لحساباتها باعتبارها متخصصاً ونزيهاً لإتقان عمله إذ لا مصلحة له في التأثير على حقيقة المعلومات المالية المدروسة بما يمكنه من التأكد من مصداقيتها واعتمادها لفروض التدقيق الخارجي والمبادئ المحاسبية وكذا احترام القوانين الجاري العمل بها وجعلها تعكس صورة وفيه لواقع الشركة كونها خالية من الأخطاء والغش والتزوير وهذا ما ينتج مصطلح جودة القوائم المالية أي سلامة، صحة ودقة هذه القوائم. كما يعتبر تقرير المدقق الخارجي أداة ضغط على الإدارة من أجل تفعيل الأداء المحاسبي مما تبرز هذه التقارير انعكاساً إيجابياً في تطبيق الشركة لإرشاداتها على جودة القوائم المالية، وأهم ما توفره هذه التقارير للمستخدمين هو إمكانية الوثوق والاعتماد على تقرير منشور بشهادة طرف خارجي محايد كالمدقق الخارجي الذي يبدي رأيه الفني حول مصداقية القوائم المالية والتأكد من سلامة وصحة ودقة المعلومات المحاسبية لضمان جودة فعالة للقوائم المالية وتبالي تفعيل الأداء المحاسبي للشركة.²³

ويكمن تلخيص دور التدقيق الخارجي في ما يلي²⁴:

- ✓ زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية والتي تخضع للتدقيق والتأكد من جودة المعلومات الواردة بها، وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية؛
- ✓ زيادة القدرات التنافسية للشركات من خلال توفر الموثوقية والشفافية في قوائمها المالية مما ينعكس أثره على برامج خفض التكلفة والارتقاء بجودة المنتجات وزيادة حصة الشركة التسويقية؛
- ✓ زيادة ثقة المتعاملين بالبورصة مما يعكس أثره على ارتفاع حجم التداول وأسعار الأسهم؛
- ✓ تحقيق مزايا ضريبية عند التحاسب الضريبي لثقة المأمور الفاحص في بيئة الرقابة ومصداقية التقارير والقوائم المالية؛
- ✓ جودة القوائم المالية من جودة عملية التدقيق في معلوماتها ومدى الالتزام بتطبيق المعايير والطرق المحاسبية المتعارف عليها.

و يساهم التدقيق في تحسين المعلومات المحاسبية وذلك من خلال²⁵ :

● اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية خالية من الأخطاء؛

● تدقيق البيانات وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار؛

● يعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في الشركة؛

● يعمل على فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في الشركة، مدى تحقيق أهدافها والتي من بينها دقة المعلومات المحاسبية التي ينجحها النظام المحاسبي في الشركة.

لذلك أصبح دور المدقق الخارجي جوهريا وفعالا في مجال الحوكمة نتيجة لما يقوم به من إضفاء الثقة والمصدقية على المعلومات المحاسبية المالية، وذلك من خلال إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الشركة.²⁶

وهناك الكثير من العوامل ممكن أن تؤثر على جودة القوائم المالية بنسب مختلفة متعلقة بالمدقق الخارجي تتعلق بشخصيته أو بمهنته ومنها²⁷:

❖ **أجور المدقق الخارجي:** من المعروف بان أجور المدقق الخارجي تتم بناء على اتفاق ما بين المدقق الخارجي أو

مكتب التدقيق وما بين العميل وفق أسس قد تتعلق بالزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق أو حجم الشركة أو نوع

الخدمة المطلوبة ويمكن تحديد العناصر التي تحدد أجور المدقق بما يلي:

✓ الوقت المطلوب لتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق؛

✓ عدد المدققين أو المساعدين الذين سيقومون بعملية التدقيق؛

✓ حجم الشركة الخاضعة للتدقيق؛

✓ مدى صعوبة عمليات التدقيق ودرجة التعقيدات المصاحبة لها؛

✓ سمعة الشركة محل التدقيق وقدرتها على دفع الأجر؛

✓ حجم مكتب التدقيق وخبرته وشهرته؛

✓ عدد التقارير المطلوبة للعميل؛

✓ طبيعة عمل الشركة ومدى حاجتها لخبرات وكفاءات متخصصة.

❖ **كفاءة ومؤهلات المدقق:** تعتبر كفاءة ومؤهلات المدقق من أهم العوامل التي تؤثر على جودة القوائم المالية

فالمدقق الكفوء له القدرة على كشف الأخطاء والتلاعب في القوائم المالية والمؤهلات التي يكتسبها تتيح له مواكبة

التطورات التي تحصل في الجوانب المالية والمحاسبية وخاصة في جانب التقنيات الحديثة الالكترونية أذان بعض

الشركات تستخدم نظام محاسبي الكتروني فيجب أن يمتلك المدقق الخارجي كافة المؤهلات اللازمة لعملة سواء كانت

الشركة التي يدقق فيها تستخدم نظام يدوي أو إلي لتنظيم حساباتها ويجب على المدقق الخارجي ان ينتظم في دورات

تدريبية باستمرار ليواكب التطور في مجال عملة .

❖ **فترة الاستمرار في الخدمة:** تعتبر فترة الاستمرار في تقديم الخدمة لشركة محددة من أهم العوامل التي تؤثر على جودة القوائم المالية فكلما طالت الفترة كلما أدى إلى تنامي العالقات ما بين المدقق الخارجي وإدارة الشركة وهذا ممكن أن يؤدي تعاضي المدقق الخارجي وعدم الكشف عن التلاعب في القوائم المالية.

لذا أثبتت الدراسات أن اختيار اسم المدقق الخارجي للشركة وسمعته سوف يشيرا إلى مستوى جودة عملية التدقيق والذي ينعكس بدوره على مستوى جودة القوائم المالية وموثوقية ودقة محتواها المعلوماتي الذي سيؤثر على تقييم السوق لتلك الشركة، وهذا يركد أن الشركات التي تصدر أسهم جديدة تسعى إلى تعيين مدقق ذو سمعة جيدة للإشارة أن لديها معلومات موثوقة وجيدة ويكون رد فعل السوق عليها غير اعتيادي بما يثبت وبالدليل القاطع المحتوى الاشاري لسمعة المدقق من خلال اختبار رد فعل السوق على تغيير المدقق، لذا فإن الشركات تسعى دائما إلى تغيير مدققها بمدققين من ذوي الخبرة والسمعة الجيدة لان السمعة تعتبر وسيلة لضمان الجودة.²⁸

قائمة المراجع المعتمدة:

- 1 رأفت سلامة محدود وآخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، الطبعة الأولى، دار الميسر للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 19.
- 2 بن عروس رضوان، عليش فطيمة، واقع المراجعة الخارجية في الجزائر بين المعايير المحلية والدولية، الملتقى الوطني حول المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، جامعة يحي فارس المدينة، يوم 30 أكتوبر 2017، ص 04.
- 3 اقسام عمر، التدقيق الخارجي ومخاطر الحسابات في الجزائر، دار الكاتب العربي، دون ذكر الطبعة، الجزائر، 2016، ص 08.
- 4 عبد القادر موزاوي، نشأت إدوارد ناشد جرجس، دور التدقيق المحاسبي في الرفع من مبيعات المؤسسات الاقتصادية، الملتقى الوطني حول المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، جامعة يحي فارس المدينة، يوم 30 أكتوبر 2017، ص 04.
- 5 بوفاسة سليمان، ياسر علاوي، التدقيق المحاسبي ودوره في تحسين فعالية أداء المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني حول المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، جامعة يحي فارس المدينة، يوم 30 أكتوبر 2017، ص ص 04-05.
- 6 يرقى كرم، المراجعة المتكاملة كمدخل حديث للمراجعة الخارجية، الملتقى الوطني حول المحاسبة والتدقيق كدعامة لتحسين الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، جامعة يحي فارس المدينة، يوم 30 أكتوبر 2017، ص ص 04-05.
- 7 الأزهر عزه، التنظيم القانوني لمهنة التدقيق في الجزائر بين التحديات والطموح، مقال علمي منشور في المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد الخامس، العدد الثاني، الصادرة عن جامعة ورقلة، ديسمبر 2018، ص 05.
- 8 علي عبد القادر الذنبيات وبشير أحمد خميس، المعايير العامة (الشخصية) للتدقيق معايير رمزية أم معايير هادفة، مجلة دراسات للعلوم الإدارية، العدد الثاني، المجلد 35، الصادرة عن عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، 2008، ص 345.
- 9 فراس مروان كسار، دور مهنة تدقيق الحسابات في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي دراسة ميدانية في المصارف الخاصة العاملة في سورية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد، تخصص محاسبة، جامعة دمشق، 2014-2015، ص ص 52-53.
- 10 محمد، أمين مازون، التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010/2011، ص ص 21-23.
- 11 الاخضر عياشي، الياس شاهد، أدلة الإثبات في عملية المراجعة الإلكترونية "دراسة مقارنة بين أدلة الإثبات العادية وأدلة الإثبات الإلكترونية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد السابع، الصادرة عن مخبر المحاسبة والمالية والحماية والتأمين، جامعة أم البواقي، جوان 2017، ص 620.

- ¹² أحمد لعماري، خلاف لخضر، مساهمة التدقيق الداخلي في ظل تعميم تطبيق المعايير الدولية، مجلة الإحياء، العدد الرابع عشر، الصادرة عن كلية العلوم الإسلامية، جامعة باتنة1، الجزائر، ديسمبر 2014، ص ص 336-337.
- ¹³ محي الدين محمود عمر، مراجعة الحسابات بين المعايير العامة والمعايير الدولية دراسة مقارنة (حالة الجزائر)، مذكرة ماجستير غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، المركز الجامعي المديّة، 2007/2008، ص 55.
- ¹⁴ Cadbury Committee, Financial of the Committee on the Aspects of Corporate Governance, Financial Reporting, London Stock Exchange, London, 1992, p15.
- ¹⁵ هيدوب ريمة ليلي، زرقون محمد، دور الأطراف الداخلية لحوكمة الشركات في تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي وتفعيل السوق المالية الجزائرية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 12، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017، ص 118.
- ¹⁶ تفرات يزيد، دور أساليب المحاسبة الإدارية في حوكمة المؤسسات الاقتصادية -دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بالجزائر-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017، ص 88.
- ¹⁷ محمد البشير بن عمر، دادن عبد الغاني، حوكمة المؤسسات ودورها في تحسين أداء المؤسسة، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 07، المجلد 01، جامعة الوادي، 2014، ص 30.
- ¹⁸ خيرة بن قليب، نعمة سعيد، علاقة التدقيق المحاسبي والحوكمة بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، الملتقى الوطني حول المحاسبة والتدقيق كدعم لتجديد الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، جامعة يحي فارس المديّة، يوم 30 أكتوبر 2017، ص 06.
- ¹⁹ سعدي يحي اوضيف، لخضر دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 05، جامعة الوادي، 2012، ص ص 186-187.
- ²⁰ بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، مداخلة علمية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة، يومي 18 و 19 ماي 2011، ص 13.
- ²¹ بليركاني أم خليفة، آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مقال علمي منشور بمجلة التنظيم والعمل، العدد 5، الصادرة عن مخبر تحليل واستشراف الوظائف والكفاءات، جامعة معسكر، جانفي 2014، ص 07.
- ²² بوزونة هجيرة، دراوسي مسعود، أثر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات على الرفع من جودة المعلومات المالية وكفاءة الاسواق المالية، مجلة الادارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 12، جامعة البليدة 2، 2017، ص 224.
- ²³ العربي بن حورة أمال، مساهمة التدقيق المحاسبي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية، الملتقى الوطني حول المحاسبة والتدقيق كدعم لتجديد الاستثمار بالمؤسسات الجزائرية، جامعة يحي فارس المديّة، يوم 30 أكتوبر 2017، ص 10.
- ²⁴ نفس المرجع السابق، ص ص 10-11.
- ²⁵ نفس المرجع السابق، ص 11.
- ²⁶ بن أعمارة منصور، حولي محمد، دور الحوكمة واهميتها في تفعيل جودة ونزاهة القوائم المالية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 01، جامعة محمد بوضياف، مسيلة، 2016، ص 113.
- ²⁷ عدي صفاء الدين فاضل، فيحاء عبد الخالق محمود، قياس مستوى تأثير بعض العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد، العدد 14، جامعة البصرة، العراق، 2014، ص ص 22-23.
- ²⁸ نفس المرجع السابق، ص 23.