

دور التدقيق الخارجي في دعم نظام الحوكمة في منظمات الاعمال
(مع الاشارة لجهود الجزائر في هذا المجال)

The role of external audit in supporting the governance system in business organizations
(With reference to Algeria's efforts in this field)

عمر عبو¹، حاج قويدر قورين² أحمد بن يوسف

¹ جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف

² جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف

³ جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف*

تاريخ النشر: 2022/12/31

تاريخ القبول: 2022/12/28

تاريخ الاستلام: 2022/12/25

ملخص: لتعزيز نظام الحوكمة وجب الاعتماد على مجموعة من الانظمة الادوات التي تلعب دورا رئيسيا في تعزيزه، ومن بين أهم هذه الانظمة نجد التدقيق الخارجي الذي يعتبر المراقبة والموجه لنظام الحوكمة والذي يساعده على تحقيق مجموعة من القواعد والاسس التي تساهم في تحقيق أهداف ورغبات الاطراف ذات المصلحة والاطراف ذات العلاقة.

كلمات مفتاحية: التدقيق الخارجي، الحوكمة، الشفافية والمصداقية، الافصاح المحاسبي، المعايير الدولية للتدقيق

JEL: G30، M41، M42

Abstract :

In order to strengthen the governance system, we must rely on a set of systems tools that play a major role in strengthening, and among the most important of these systems we find external audit, which is the control and directed to the governance system, which helps him to achieve a set of rules and foundations that contribute to the achievement of the objectives and wishes of the parties and stakeholders Relationship.

Keywords: External Audit, Governance, Transparency and Credibility, Accounting Disclosure, International Standards on Auditing..

Jel Codes: G30 .M42 .M41

* المؤلف المرسل: حاج قويدر قورين ، الإيميل : h.gourine@univ-chlef.dz

مقدمة

يعتبر التدقيق الخارجي بمثابة جرس الإنذار المبكر للشركات، كونه يهتم ببيان مختلف الانحرافات المالية والإدارية، من خلال تطبيق قواعد العناية المهنية بكل إتقان وموضوعية وتدقيق حسابات وأنظمة الشركة والتحقق من موجوداتها مما يؤدي لا محالة إلى كشف مواطن الضعف والخلل في إدارة الشركة في الوقت المناسب ومعالجتها في وقتها، مما يسمح بحماية حقوق أصحاب المصالح داخل الشركة ويحقق المساوات، المصداقية والعدالة بين هذه الاطراف وهذا ما يصطلح عليه بحوكمة الشركات التي تهدف الى رعاية مصالح مختلف الاطراف داخل الشركة بشكل عادل وشفاف.

إشكالية الدراسة

كيف يساهم التدقيق الخارجي في تفعيل نظام حوكمة الشركات؟

ومن خلال الإشكالية الرئيسية السابقة نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما مفهوم مصطلحي التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات؟

- ماهي طبيعة العلاقة بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات؟

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى توضيح:

- مفهوم التدقيق الخارجي وأهميته في المؤسسة.

- حوكمة الشركات مفهومها، أهدافها ومبادئها.

- جهود الجزائر في مجال حوكمة الشركات.

- دور التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات.

الدراسات السابقة

- دراسة حمادي نبيل (2008) " التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات" مذكرة ماجستير، في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة. تناولت الدراسة موضوع التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات وتوصلت إلى النتائج التالية: تمثل حوكمة الشركات الكيفية التي تدار بها الشركات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة ويمثل التدقيق أحد أهم آليات تطبيق مبادئ الحوكمة التي نادى بها العديد من المنظمات والهيئات الدولية.

- بن سعيد محمد، لشلاش عائشة (2015)، "جودة التدقيق الخارجي في إطار تبني حوكمة المؤسسات"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد 43. وهدفت هذه الدراسة إلى البحث حول مدى تأثير تبني الجزائر لحوكمة المؤسسات على جودة التدقيق

الخارجي، وتوصلت الدراسة الى: وجود أعضاء مستقلين في مجلس الإدارة وتعدد المساهمين والدائنين في المؤسسة له أثر ايجابي على زيادة جودة التدقيق - تعاقد المدقق لعهدتين لا يؤثر بالضرورة سلبا على جودة التدقيق بل يمكن ان يكون له تأثير ايجابي نظرا لتعرف المدقق على نقاط ضعف المؤسسة -. الطريقة الحالية لتقاضي أتعاب المدقق تؤثر بشكل سلبي على جودة المهنة لأنها تساعد على التحايل وخلق المنافسة غير الشريفة -. غياب معايير تدقيق وطنية يؤثر حاليا بشكل نسبي على جودة التدقيق الخارجي.

- محيدي احمد سعيد (2018)، "مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات"، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، لمجلد 9، العدد 1، هدفت هذه الدراسة إلى إبراز مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز مفهوم حوكمة الشركات، وخلصت الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي كونه أداة من أدوات حوكمة الشركات يساهم في إرساء مبادئها من خلال الزيادة في مصداقية وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، وزيادة مستوى الإفصاح عن هذه المعلومات، بالإضافة إلى أنه يساهم في حل مشكلة نظرية الوكالة بين المسيرين والمساهمين.

المحور الأول: مفهوم التدقيق الخارجي

يعرف التدقيق الخارجي على أنه عملية منظمة يقوم بها شخص مستقل بغرض إبداء رأي مهني في مجموعة الكشوف المالية التي تخص مؤسسة معينة مع توصيل النتائج للمستخدمين لذوي الاهتمام¹.

وعرفته جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) بأنه: "عملية منظمة تنطوي على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية وذلك للتحقق من درجة الثقة في هذه المعلومات والمعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام².

كما عرفه (Jaques Renard) على أنه: "عبارة عن وظيفة مستقلة عن المؤسسة، مهمتها المصادقة على دقة الحسابات، النتائج والوضعية المالية، أي المصادقة على انتظامية وصدق ونزاهة الحسابات والبيانات المالية³.

أولاً- أهداف التدقيق الخارجي⁴

الجدول رقم (01): أهداف التدقيق الخارجي

الهدف	التفسير
الوجود والتحقق	يكون الهدف من التدقيق الخارجي في هذه الحالة هو التحقق من الوجود أو الحدوث، أي التأكد من أن الأصول المختلفة موجودة بالفعل في الميزانية التي يتم تدقيقها لإبداء الرأي عنها، وأن العمليات المختلفة التي قامت بها المؤسسة قد تمت فعلاً أثناء الفترة محل التدقيق.
الشمول	التحقق من أن القوائم المالية والسجلات المحاسبية قد شملت كل الاحداث الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة، أثناء الفترة محل التدقيق.
الفحص والتقييم	التحقق من صحة طرق التقييم المستعملة وأنه تم تخصيص التكاليف وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، كتكوين المخصصات اللازمة للأصول المحتمل تعرض قيمتها للهبوط كالعملاء والمخازن... الخ، وأن هذه الطرق غير منافية للقوانين والمبادئ المتعارف عليها.
الملكية والمديونية	التحقق من الملكية وأن الأصول الظاهرة في الميزانية هي ملك للمؤسسة وأنه لا توجد عليها أية التزامات للغير.
العرض والإفصاح	فحص القوائم المالية، وذلك حتى يستطيع المدقق الخارجي إعطاء رأي موضوعي في تقريره حول الأنظمة والإجراءات، ومدى سلامة تبويب وتصنيف الحسابات المختلفة، والإفصاح عن كل المعلومات اللازمة بطريقة عادلة وصادقة وشفافة وعرضها لجميع الاطراف المعنية.
التسجيل المحاسبي	نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها وتسجيلها بطريقة صحيحة تحترم الأسس والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها باعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ومستوفية للشروط الشكلية والقانونية.
إبداء الرأي	تقديم مدقق الحسابات تقرير محايد ونزيه يبدي فيه رأيه بكل جدية حول المعلومات والاجراءات، نظام الرقابة، والنظام المحاسبي في المؤسسة محل التدقيق.

المصدر: تم الاعتماد على، خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية و العملية، ط 01، عمان، دار وائل للطباعة والنشر، 2000، ص 15 وسليمان محمد مصطفى، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، دون طبعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2004، ص 40

ثانياً- خصائص التدقيق الخارجي

يتصف التدقيق الخارجي بمجموعة من الخصائص تميزه عن بقية الأنواع الأخرى للتدقيق نوجزها فيما يلي⁵:

الجدول رقم (02): خصائص التدقيق الخارجي

الخاصية	التفسير
عملية هادفة	يهدف التدقيق الخارجي بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية التي يتم تقديمها للأطراف الخارجية، هذه الأطراف تتميز بخاصية محدودية السلطة فيما يخص حصولهم على احتياجاتهم من المعلومات، وهو ما يجعلهم يعتمدون بصورة شبه كاملة على القوائم المالية التي تقدمها الإدارة في تقييم أداؤها، وهذا ما يؤدي في كثير من الأحيان إلى تعارض في المصالح وبالتالي سعي الإدارة لتقديم معلومات مضللة، ونظرا لذلك فإن مستخدمي هذه القوائم من الأطراف الخارجية يحتاجون لمحافظ الحسابات بوصفه خبيرا ومؤهلا مهنيا محايدا لإبداء رأيه في مدى صدق القوائم المالية المقدمة لهم.
عملية منظمة	يتم ممارسة التدقيق الخارجي وفق إطار منظم من الخطوات المترابطة والمنظمة التي تخضع لقوانين ومبادئ مهنة التدقيق، مثل القانون 01-10 المؤرخ في 29/06/2010 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي يعتبر إطار متكامل يحدد لنا مهمة محافظ الحسابات.
استقلالية المدقق	استقلال محافظ الحسابات وعدم تعرضه للضغوطات يجعل مستخدم القوائم المالية خاصة الخارجيين محدودي السلطة يثقون في تقريره الذي يساعدهم على اتخاذ قراراتهم.
عملية اتصال متكاملة	عملية التدقيق الخارجي تستوفي بصفة عامة مقومات الاتصال حيث أن الرسالة تتمثل في الرأي المهني الذي يبديه محافظ الحسابات في تقريره، ويحمل في طياته معلومة جديدة حول صدق وسلامة القوائم المالية، نظام الرقابة، النظام المحاسبي...الخ.

المصدر: تم الاعداد اعتمادا على حمادي نبيل: التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، دراسة حالة مجمع صيدال وحدة دار البيضاء، مذكرة ماجستير، جامعة الشلف، 2008، ص44

ثالثاً- فروض التدقيق الخارجي⁶.

1-فرض عدم التأكد: ويبرر هذا الفرض الحاجة إلى وجود مجموعة من أدلة الإثبات الكافية لإزالة حالة عدم التأكد ويرجع عدم التأكد في المجال المحاسبي إلى الأسباب التالية:

- الاستخدام غير المتكامل للبيانات المحاسبية.

- عدم القدرة على تقدير كافة الظروف المستقبلية عند اتخاذ القرارات.

- عدم وجود نظام جيد للاتصال في التنظيم.

- عدم وجود نظام معلومات سليم.

2- فرض استقلال محافظ الحسابات: وذلك لأن محافظ الحسابات عندما يمارس عمله يعتبر حكما يعتمد على رأيه فيما كلف به من أعمال، لذا يجب أن يكون مستقل ومحايد.

ويعتمد فرض إستقلال محافظ الحسابات على نوعين أساسين من المقومات هما:

- المقومات الذاتية: وهي التي تتعلق بشخص محافظ الحسابات وتكوينه العلي والخلقي وخبرته العملية.

- المقومات الموضوعية: وهي ما تتضمنه التشريعات والمبادئ من أحكام وقواعد تضمن استقلالية محافظ الحسابات.

3- فرض توافر نظام كفاء للرقابة الداخلية: نظام الرقابة الداخلية عبارة عن مجموعة من السياسات والإجراءات التي تتخذها إدارة أي مؤسسة لمساعدتها في تحقيق أهدافها والالتزام بهذه السياسات لضمان حماية أصولها واكتشاف الغش ومنع الأخطاء وتوفير معلومات مالية في الوقت المناسب⁷، وهذا يساعد محافظ الحسابات على الارتكاز عليه في عملية التدقيق.

4-فرض الصدق في محتويات التقرير: ويفسر هذا الفرض أن عبء الإثبات يقع على عاتق محافظ الحسابات باعتباره محل ثقة جميع الأطراف المتمثلة في أصحاب المصالح داخل المؤسسة وخارجها.

المحور الثاني: حوكمة الشركات المفهوم والهدف

عرفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) على أنها: مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحاملي الأسهم وغيرهم من المساهمين وأصحاب المصالح.⁸

ويعرفها معهد المدققين الداخليين IIA على أنها: "المنظومة المتضمنة للسيوررات والهيكل المطبقة من طرف الإدارة بهدف إيصال، توجيه، إدارة ومتابعة نشاطات المؤسسة بغرض تحقيق الأهداف"⁹.

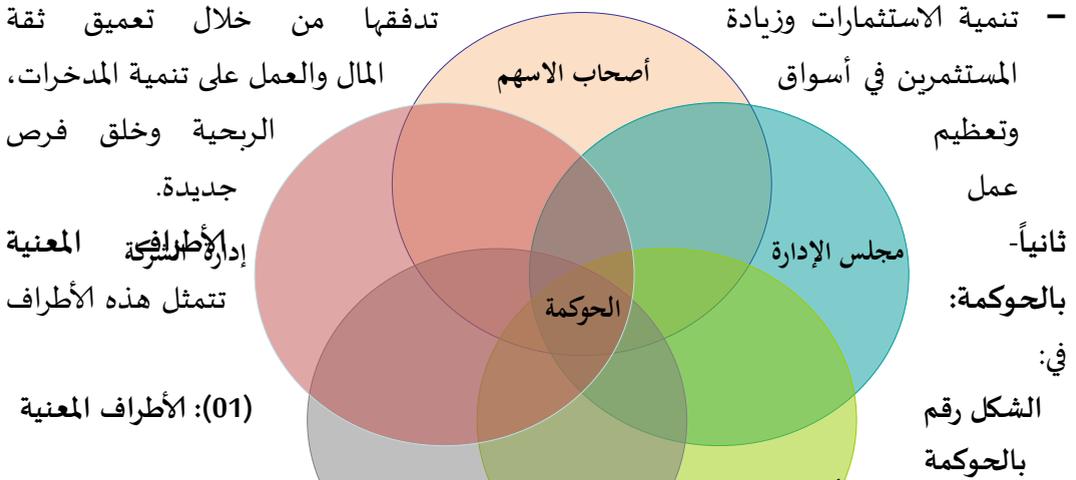
أما مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) فيعرفها على أنها: "الإطار الذي تمارس فيه المؤسسات وجودها، وتركز الحوكمة على العلاقة فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، وكيفية التفاعل بين كل الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة"¹⁰.

وعرفتها لجنة (Cadbury) عرفت مصطلح "حوكمة الشركات" على "أنها النظام الذي يتم من خلاله توجيه الشركات والسيطرة عليها"¹¹.

وتعرف الحوكمة حسب ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات: أنها عبارة عن فلسفة تسييره ومجموعة من التدابير العلمية الكفيلة في آن واحد لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة بواسطة:¹²

- تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفعالة في المؤسسة.
- تقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك.
- ومن خلال التعريفات السابقة تتضح عدة معان أساسية لحوكمة الشركات أهمها¹³:
- مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات .
- تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح.
- وجوب أن تدار الشركات لصالح المساهمين والمستثمرين .
- مجموعة من القواعد التي يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين ومنظم يتضمن توزيع الحقوق والواجبات بين المشاركين في إدارة الشركة، مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين.

- مجموعة من المفاهيم والأهداف والإدارة والرقابة، والتي تتضمن حوافز مناسبة لمجلس الإدارة والإدارة العليا لتتبع الأهداف التي وضعت من أجل إنماء المؤسسة وتطورها وتحقيق المتابعة الفعالة والمستمرة والإشراف على استخدام الأمثل لمواردها بكفاءة ونزاهة.
- أولاً- أهداف الحوكمة: تهدف حوكمة الشركات إلى¹⁴:
- التأكيد على مبدأ الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء، مع تحسين الكفاءة الاقتصادية للمؤسسات.
- توصيف وتحديد المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين من جهة، والمهام الخاصة بمجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه من جهة أخرى.
- الموازنة بين مصالح الأطراف المختلفة والتواصل معهم بشكل فعال.
- توفير هياكل إدارية قادرة على محاسبة الإدارات العليا وتقييم أدائها.
- إتاحة الفرص أمام المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين وتمكينهم من القيام بدور المراقبين لأداء المؤسسات.
- تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات المؤسسة وعملياتها، وإجراء المحاسبة والتدقيق المالي بشكل يتيح ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة.
- حماية أصول المؤسسة وحقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح.
- تحسين الكفاءات الاقتصادية للمؤسسات ورفع قيمة أسهمها.
- تنمية الاستثمارات وزيادة



المصدر: تم الاعداد بالاعتماد على وسيم عبد الله صالح، مرجع سبق ذكره، ص13 و صالح زيد الكيلاني، مرجع سبق ذكره، ص22.

ويمكن تفسير ما جاء في الشكل السابق بالجدول التالي:

الجدول رقم (03): الاطراف المعنية بالحوكمة

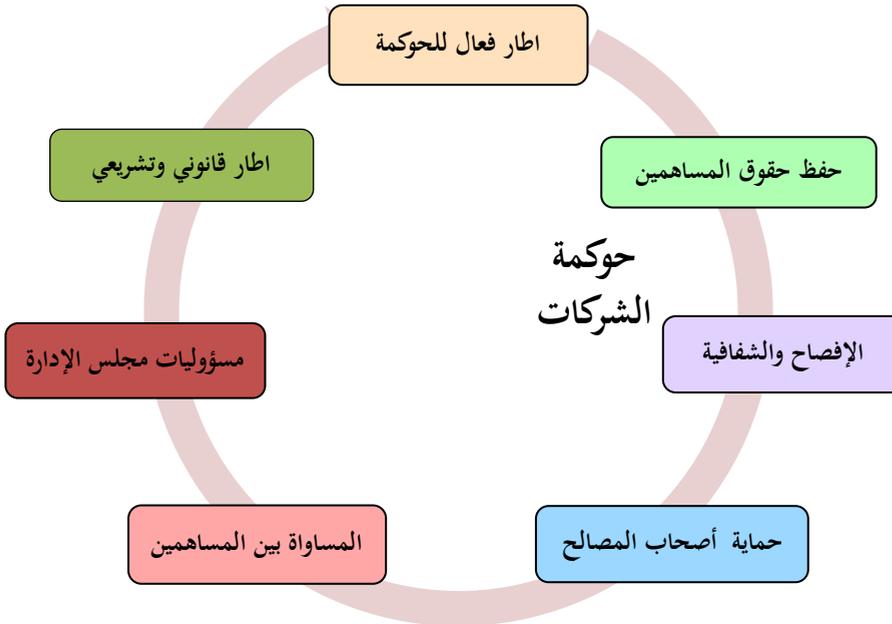
المفهوم	الاطراف
وهم الذين يساهمون برأس مال المؤسسة عن طريق ملكيتهم للأسهم، مقابل حصولهم على الأرباح الملائمة للمبالغ المستثمرة، بالإضافة إلى تعظيم رأس مال المؤسسة على المدى البعيد، وهم الذين يختارون أعضاء مجلس الإدارة المناسبين ¹⁵ .	المساهمين
هو هيئة مكونة من عدد من الأعضاء سواء كانوا منتخبين أو معينين يتولون الإشراف بشكل مشترك على أنشطة المؤسسة.	مجلس الإدارة
هي المسؤولة عن إدارة الشركة، وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وهي المسؤولة عن عملية استخدام الموارد المختلفة الموجودة في المؤسسة على أكمل وجه، بحيث يكفل تحقيق أهداف المؤسسة المخطط لها ونجاحها ولا يسبب الهدر لهذه الموارد، كما يحقق الرضا لموظفي وزبائن	الإدارة

المؤسسة وذلك باستخدام وتطبيق مجموعة من النظم التكنولوجية، والفنية، والإدارية، والاجتماعية.	
هم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين، الموردين، العملاء، الجهات الحكومية والموظفين... ¹⁶ .	أصحاب المصالح
تعد المسؤولية الاجتماعية مطلباً مهماً حتى تصبح المؤسسة قادرة على تفهم ومعرفة النظام الاقتصادي تمام المعرفة من أجل تحقيق رغبات عامة الناس وبالتالي يعم الرخاء الاقتصادي.	المسؤولية الاجتماعية

المصدر: تم الاعداد بالاعتماد على وسيم عبد الله صالح، مرجع سبق ذكره، ص 13 و صالح زيد الكيلاني، مرجع سبق ذكره، ص 22.

ثالثاً-مبادئ الحوكمة: وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي¹⁷:

الشكل رقم (02): مبادئ حوكمة الشركات



المصدر: تم الاعداد بالاعتماد على أمال عياري وأبوبكر خوالد، مرجع سبق ذكره، ومحمد مشرف حماد السويداوي، مرجع سبق ذكره وإتحاد هيئات الأوراق المالية العربية، حوكمة الشركات الفرص والتحديات، مرجع سبق ذكره.

ويمكن تفسير المبادئ الواردة في الشكل السابق كالتالي:

الجدول رقم (04): مبادئ حوكمة الشركات

المبدئ	التفسير
اطار فعال للحوكمة	لابد أن يتضمن الإطار كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يتعين أن يكون الإطار منسجما مع أحكام القانون، وأن يوصف فيه بشكل واضح تقسيمات المسؤوليات الموزعة بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.
حفظ حقوق جميع المساهمين	وتشمل نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد من الأرباح وتدقيق الكشوف المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.
المساواة بين المساهمين	وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الإتجار بالمعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الإطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.
حماية حقوق أصحاب المصالح	وتشمل احترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على المؤسسة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة.
الإفصاح والشفافية	ينبغي أن يكفل إطار الحوكمة الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بشأن جميع المسائل الجوهرية المتعلقة بالمؤسسة، بما في ذلك الوضع المالي والأداء والملكية... الخ ¹⁸ .
مسؤوليات مجلس الإدارة	وتشمل هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية

اختيار أعضائه ومهامه الأساسية، ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية ¹⁹ .	
وجود قوانين وتشريعات تنظم وتضبط نظام الحوكمة ومختلف العلاقات بين الاطراف.	الإطار التشريعي والقانوني

المصدر: تم الاعداد بالاعتماد على أمال عياري وأبوبكر خوالد، مرجع سبق ذكره، ومحمد مشرف حماد السويداوي، مرجع سبق ذكره وإتحاد هيئات الأوراق المالية العربية، حوكمة الشركات الفرص والتحديات، مرجع سبق ذكره.

رابعاً- جهود حوكمة الشركات في الجزائر

- انعقاد أول مؤتمر حول الحكم الراشد للمؤسسات في جانفي 2007: حيث شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتتلاقى جميع الأطراف الفاعلة في عالم المؤسسة، وخلال فعالياته تبلورت فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة كأول توصية وخطوة عملية تتخذ، هذا الميثاق الذي تم اصدارها فيما بعد في سنة 2009.

- إنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات: قامت جمعيات واتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة لاكتشاف الطرق التي تهيء تشجيع نظام الحوكمة في مجتمع الأعمال لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر، ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص سنة 2007 بإنشاء مجموعة دعم للحوكمة للمؤسسات تعمل جنبا إلى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات GCGF ومؤسسة التمويل الدولية IFC لوضع دليل حوكمة المؤسسات الجزائري²⁰. ويتضمن الميثاق جزئين وملاحق²¹: يوضح الجزء الأول الدوافع التي أدت إلى أن يصبح الحكم الراشد للمؤسسات ضروريا في الجزائر. اما الجزء الثاني فيتطرق إلى المقاييس الأساسية التي يبني عليها الحكم الراشد للمؤسسات، فمن جهة يعرض العلاقات بين الهيئات التنظيمية للمؤسسة (الجمعية العامة)، مجلس الإدارة والمديرية التنفيذية، ومن جهة أخرى علاقات المؤسسة مع الأطراف الشريكة الأخرى ذات المصلحة مثل: المؤسسات المالية والمصرفية، الموردون... الخ بالإضافة إلى نوعية نشر المعلومات وأساليب نقل الملكية.

ويختتم هذا الميثاق بملاحق تجمع في الأساس أدوات ونصائح عملية يمكن للمؤسسات اللجوء إليها بغرض الاستجابة لانشغال واضح ودقيق، قائمة مرجعية لممارسة التقييم الذاتي لإدارة المؤسسات، رؤية متعددة الأوجه للمؤسسات الجزائرية الخاضعة للقانون التجاري، تضارب المصالح في المؤسسة... الخ.

- النظام المحاسبي المالي: تماشيا مع المتغيرات الدولية قامة الجزائر بتبني نظام محاسبي مالي جديد وفق القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، وبدا العمل به من الفاتح جانفي 2010 وتم إلغاء كل أحكام المخطط الوطني للمحاسبة الذي كان قيد التطبيق من طرف المؤسسات الاقتصادية والهيئات الحكومية، هذا النظام الذي ينتظر منه الكثير سواء على مستوى المؤسسات الاقتصادية أو على مستوى الاقتصاد الكلي من حيث قدرته على ترقية وتأهيل المؤسسات الاقتصادية في حال ما تم توفر الشروط والميكانيزمات المناسبة ويعتبر من أهم الانظمة التي تأسس للتطبيق الفعال لنظام الحوكمة في الجزائر.²²

- إصدار دليل حوكمة الشركات الجزائري: تم إصدار هذا الدليل سنة 2009 من قبل كل من جمعية CARE واللجنة الوطنية لحوكمة المؤسسات في الجزائر.²³

- مهنة محافظة الحسابات: لقد عمدت الجزائر منذ الاستقلال الى يومنا هذا الى القيام بمجموعة من الاصلاحات في مجال التدقيق الخارجي لمواكبة متطلبات كل مرحلة من المراحل الاقتصاد ومن أهم القوانين التي أعطت دفعة قوية لهذه المهنة وجعلتها أكثر مصداقية واستقلالية هو القانون 10-01 المؤرخ في 29/06/2010، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الذي بين وحدد الخطوط العريضة لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر، فأصبحت مهنة محافظة الحسابات تتميز بالمصداقية والموضوعية، مما أسس لتطبيق نظام حوكمة فعال، باعتبار أن التدقيق الخارجي يعتبر أحد الدعائم الاساسية لحوكمة الشركات.²⁴

- اصدار معايير التدقيق الجزائرية: قام المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) في سنة 2016 بإعداد سلسلتين من معايير التدقيق الجزائرية، فقام بإعداد السلسلة الأولى بموجب القرار رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016، بحيث تضمنت هذه السلسلة أربع معايير (560.505.210 و580)، أما السلسلة الثانية قام بإعدادها بموجب القرار رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016، بحيث تضمنت هذه السلسلة أربع معايير (510، 500، 300 و700)، أما في سنة 2017 قام بإعداد السلسلة الثالثة بموجب القرار رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، بحيث تضمنت هذه السلسلة أيضا أربع معايير (520، 570، 610 و620)، أما في سنة 2018 قام بإعداد السلسلة الرابعة بموجب القرار رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، بحيث تضمنت

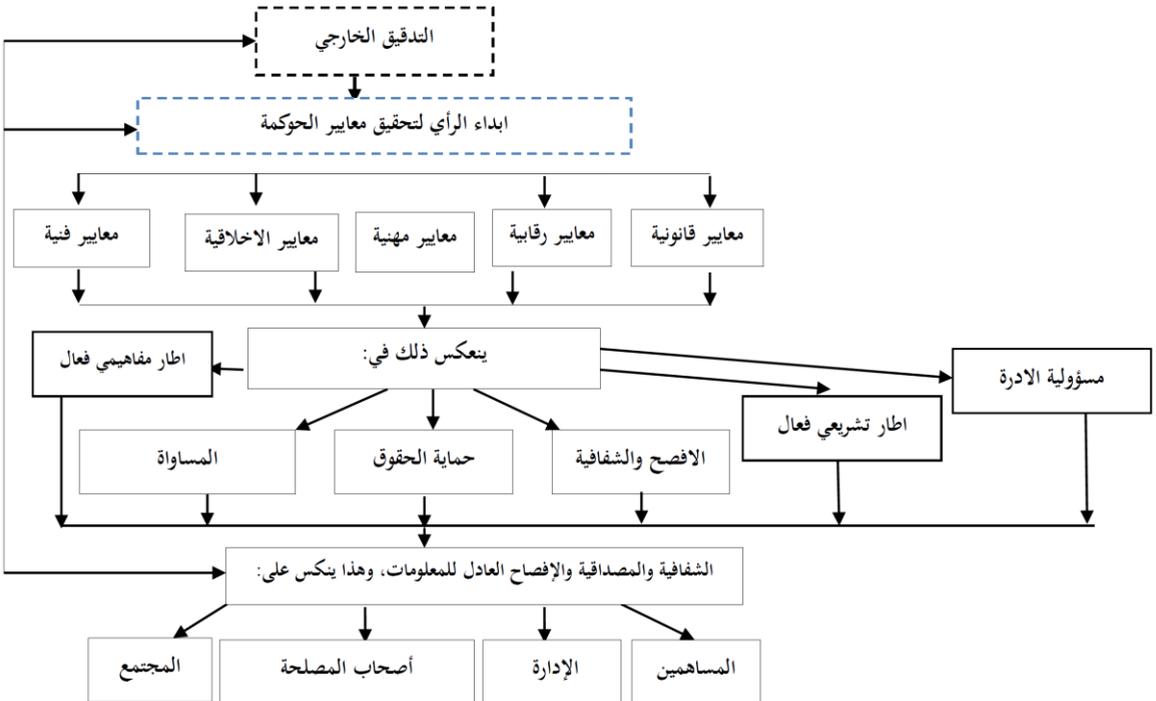
هذه السلسلة أربع معايير (230، 501، 530 و540) ، بحيث تساهم هذه المعايير في ضبط مهنة التدقيق في الجزائر بما يساهم في تفعيل نظام الحوكمة.

المحور الثالث: مساهمة التدقيق الخارجي في دعم نظام الحوكمة

أولاً: علاقة حوكمة الشركات بالتدقيق الخارجي:

يعمل التدقيق الخارجي على توفير مجموعة من المعايير القانونية، الرقابية، المهنية، الفنية والأخلاقية التي تساعد على تحقيق المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات (الافصاح والشفافية، حماية الحقوق، اطار تشريعي فعال، المساواة بن جميع الاطراف، اطار فعال للحوكمة) مما يسمح بارضاء كل الأطراف الذين لهم مصالح داخل الشركة من أجل ضمان حقوقهم والقيام بواجباتهم على أكمل وجه، والشكل التالي يبين ذلك:

الشكل رقم (03) العلاقة بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات



المصدر: رسم تصوري من إعداد الباحثين
ثانيا: دور التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات.

المصدر: رسم تصوري من إعداد الباحثين

- يتطلب الإطار العام لحوكمة الشركات ضرورة تعيين المساهمين لمدقق حسابات مستقل مؤهل ذو كفاءة، مهنية للقيام بالتدقيق لكافة عمليات أنشطة الشركة بغرض إبداء الرأي الفني المحايد والموضوعي في مدى صدق وعدالة القوائم المالية، نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي وغيرها من الأمور المالية والمحاسبية، مما يؤدي الى حماية حقوق الاطراف ذات المصلحة من داخل وخارج المؤسسة، وخلق جو من العدالة والشفافية.
- التدقيق الخارجي يعد آلية مهمة من آليات الرقابة ضمن اطار هيكل الحوكمة، وبشكل خاص فيما يتصل بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير.
- دور التدقيق الخارجي في مجال حوكمة الشركات يتمثل في محاولة حل مشكلة عدم تماثل المعلومات والتعارض بين الملاك والإدارة وذلك من خلال إبداء محافظ الحسابات لرأيه الفني المحايد في القوائم المالية التي تقوم الإدارة بإعدادها ويتحقق ذلك من خلال تحقيق الكفاءة والفعالية في أداء عملية التدقيق و الرقابة على جودة أداء عمليات المؤسسة.
- الممارسة الميدانية لفحص عناصر القوائم المالية وتقييم نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة من قبل المدقق الخارجي من شأنه أن يسمح بكشف بعض الأخطاء والتدليس الذي لم يستطع المدقق الداخلي أن يكشفها، مما يتيح في النهاية إمكانية البحث عن الأسباب المانعة من اكتشافها ومن ثم معالجتها بالطرق المناسبة.
- يلعب التدقيق الخارجي دور كبير في تدعيم حوكمة الشركات وخدمة المجتمع انطلاقا من حاجة المساهمين وكافة الأطراف ذات المصلحة.
- يساهم التدقيق الخارجي في ضمان معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي، ومراعاة حماية حقوق الأقلية من المساهمين من الممارسات الاستغلالية من قبل المساهمين المسيطرين سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، مع توفير آليات ووسائل تعويضية فعالة.

- يجبر التدقيق الخارجي أعضاء مجلس الإدارة والمديرين الإفصاح عن تعاملاتهم الخاصة بالصفقات أو الأمور التي لها تأثير على المؤسسة سواء بأسلوب مباشر أو غير مباشر أو نيابة عن أطراف أخرى مما يحقق الحوكمة.
- يساعد التدقيق الخارجي على الإفصاح والشفافية والحفاظ على حقوق المساهمين مما يؤدي إلى زيادة الثقة بينهم وبين مجلس الإدارة، وعلى العكس من ذلك فإن ضعف الإفصاح المحاسبي والشفافية يؤدي إلى غياب نزاهة السوق وإلى ممارسة سلوك غير أخلاقي مما يزيد من التكلفة ويؤثر على الأرباح وهذا ما ينافي مبادئ الحوكمة.
- يساهم تدقيق خارجي في إيجاد التفاعل بين الأنظمة الخارجية والداخلية وبين المعايير المهنية الصادرة، كما يجبر المؤسسة أن تقوم بتوفير الشفافية والإفصاح وتزويد المستثمرين والجمهور بكافة المعلومات الضرورية التي يحتاجها المستثمر عند اتخاذ قراره الاستثماري وهذا ما يساهم في تحقيق الحاكمية الرشيدة في المؤسسة.

خاتمة

من خلال ما تطرقنا إليه في موضوع "التدقيق الخارجي ودوره في دعم نظام حوكمة الشركات"، فلقد تم تحديد مختلف المفاهيم الخاصة بالتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات والعلاقة بينهما، وسرد طبيعة العلاقة بين المتغيرين، وتم التوصل في النهاية إلى مجموعة من النتائج والتوصيات والاقتراحات نوجزها فيما يلي :

نتائج الدراسة

- التدقيق الخارجي هو عملية يقوم بها المدقق المستقل بفحص القوائم المالية والسجلات المحاسبية بهدف ابداء رأي عن مدى عدالة القوائم المالية والحسابات والتزامها بمعايير المحاسبة المقبولة عموماً أو معايير التقارير المالية.
- يعتبر التدقيق الخارجي من بين أهم الآليات التي تقوم عليها الحوكمة، لما لها من اثر في الحصول على قوائم مالية تمتاز بدرجة عالية من الشفافية والإفصاح والمصداقية.

- الحوكمة هي نظام متكامل للتسيير والرقابة يهدف إلى تحقيق الجودة في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة بما يضمن التسيير الفعال للمؤسسات .
 - يعتبر مفهوم الحوكمة مفهوم غامض، نظرا لعدم وجود الوعي الكافي لتطبيق هذا المفهوم، وخاصة لدى المسيرين وأصحاب المصالح المرتبطة بالمؤسسة .
 - الحوكمة هي عبارة عن أسس وقواعد وقيم ومعايير تحدد العلاقة بين الشركة وأصحاب المصالح، حيث تهتم أساسا بالإدارة الرشيدة لشؤون الشركة من خلال تطوير الأداء، تحقيق العدالة، المسائلة، المصداقية، والإفصاح والشفافية في مختلف المعلومات المالية والمحاسبية التي تصدر عن الشركة، وذلك بالاعتماد على مجموعة من المبادئ التي تساعد على التطبيق السليم للحوكمة.
 - يساعد التدقيق الخارجي على الإفصاح والشفافية والحفاظ على حقوق المساهمين مما يؤدي إلى زيادة الثقة بينهم وبين مجلس الإدارة، وعلى العكس من ذلك فإن ضعف الإفصاح المحاسبي والشفافية يؤدي إلى غياب النزاهة وإلى ممارسة سلوك غير أخلاقي مما يزيد من التكلفة ويؤثر على الأرباح وهذا ما يناق مبادئ الحوكمة.
- توصيات البحث
- ضرورة التكامل بين التدقيق الداخلي والخارجي من أجل تحقيق أهداف الحوكمة بشكل فعال في المؤسسة.
 - ضرورة الاهتمام بموضوع الحوكمة عن طريق إجراء ندوات تحسيسية وإلقاء محاضرات من طرف الخبراء في الحوكمة.
 - يجب الأخذ بعين الاعتبار عند تطبيق بمبادئ الحوكمة أثر التغيرات البيئية التي تشهد تغيرات سريعة في جميع الجوانب الاقتصادية والسياسية والاجتماعية .
 - تشكيل لجنة للحوكمة بالتنسيق مع اللجان الأخرى في المؤسسة من أجل وضع كافة الشروط والضوابط لتطبيق الحوكمة.
 - استحداث خلية أو مصلحة داخل المؤسسة مكلفة بالسهر على تطبيق مبادئ الحوكمة بالتنسيق مع، الاطراف ذات المصلحة، فريق التدقيق الداخلي والهيئات الرقابية الخارجية والداخلية.
- أفاق البحث

- مدى تأثير التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري في المؤسسات.
- دور التدقيق الداخلي في دعم حوكمة المؤسسات الاقتصادية
- العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي ودورها في تفعيل نظام الحوكمة.

المصادر والمراجع:

- ¹ رجب السيد وآخرون (2000)، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص7.
- ² عبد الوهاب نصر علي (2009)، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة، الجزء 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص14
- ³ Jaques Ranard (1990), Théorie Et Pratique De L'audit interne ;D'organisation ;Septième Edition ,p79
- ⁴ خالد أمين عبد الله (2000)، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية ، ط 01 - ، عمان ، دار وائل للطباعة والنشر، ص 15
- ⁵ حمادي نبيل (2008)، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات، دراسة حالة مجمع صيدال وحدة دار البيضاء، مذكرة ماجستير، جامعة الشلف، ص44.
- ⁶ أحمد حلمي جمعة (2009) المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الإطار الدولي...أدلة ونتائج التدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص50.
- ⁷ الصواف م. ح. (2011). أثر الرقابة والتدقيق الداخلي في تحجيم المخاطر التشغيلية في المصارف التجارية. مجلة التقني (9) 24 , صفحة 4
- ⁸ بوخروبة الغالي وآخرون (2018)، مساهمة حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية والافصاح المحاسبي، مجلة اقتصاديات المال والأعمال، العدد 06، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، ص333.
- ⁹ خلف عبد الله الوردات (2006)، التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، مصر، ص 42.
- ¹⁰ بروش زين الدين وآخرون (06، 07 ماي 2012)، مداخلة بعنوان آليات الحوكمة في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
- ¹¹ Abou Bakr Essedik KIDAOUENE & Hadj Kouider GOURINE (2017), The role of the internal audit function in the activation of corporate governance (According to the new standards of internal audit 2017), Revue de droit et des sciences humaines, Vol (2), N (31), P 428.

- ¹² قورين حاج قويدر (2010)، مداخلة بعنوان الحوكمة المحاسبية في الجزائر في ظل نظام المحاسبة المالية الجديد ودورها في النهوض بالسوق المالي، محور المداخلة، مبادئ وممارسات الحوكمة المحاسبية، الملتقى الدولي الأول حول: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة واقع رهانات وأفاق، جامعة العربي بن مهيدي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، أم البواقي، 01، 02.
- ¹³ ماجدة اسماعيل أبوحمام (2009)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير بعنوان: اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية- دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"، جامعة غزة الإسلامية فلسطين، ص16.
- ¹⁴ - محمد مشرف حماد السويداوي (2015)، الحاكمة المؤسسية وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، دراسة ميدانية على الشركات الخدمية المدرجة في بورصة عمان، مذكرة ماجستير، جامعة الزرقاء، الأردن، ص16-17.
- ¹⁵ - وسيم عبد الله صالح (2014)، أثر تطبيق مبادئ الحاكمة المؤسسية على تقييم الأداء المالي، دراسة حالة الشركات الإنشائية المدرجة في بورصة عمان، مذكرة ماجستير، جامعة الزرقاء، الأردن، ص13.
- ¹⁶ محمد مصطفى سليمان (2006)، حوكمة الشركات و معالجة الفساد المالي و الإداري ، الدار الجامعية، مصر، ص21
- ¹⁷ - أمال عياري وأبوبكر خوالد (06 و07 ماي 2012)، تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية، حالة الجزائر، بحث مقدم للملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، ص6.
- ¹⁸ - اتحاد هيئات الأوراق المالية العربية (جانفي 2016)، حوكمة الشركات الفرص والتحديات، الإصدار رقم (11) أكتوبر - نوفمبر - ديسمبر 2015، الإمارات، ص5.
- ¹⁹ - أمال عياري وأبوبكر خوالد، مرجع سبق ذكره، ص6.
- ²⁰ علي عبد الصمد عمر (2013)، إطار حوامة المؤسسات في الجزائر - دراسة مقارنة مع مصر، مجلة الباحث، المجلد 12، العدد 12، ورقة، الصفحة 39-46.
- ²¹ وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية (2009)، " ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائري"، ص-ص14-47.
- ²² قورين حاج قويدر (2013)، أطروحة دكتوراه بعنوان: أهمية بناء وتطوير نظام المعلومات المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية في ظل اقتصاد المعرفة (إسقاط على حالة الجزائر)، جامعة الشلف، ص:276.
- ²³ نفس المرجع السابق، ص ص 1-14.

²⁴ أبوبكر الصديق قيداون، حاج قويدر قورين (2018)، الإطار القانوني والمهني لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر-دراسة ميدانية، مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، العدد 05، جامعة الجلفة، ص ص: 202-182.