أهمية التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات

-دراسة تحليلية-

د.بودونت أسماء

قندوز بشرى

جفال فاطمة

المركز الجامعي سي الحواس -بريكة – الجزائر

الملخص:

تهدف هذه الدراسة الى إبراز أهمية التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات، ومن أجل تحقيق هذا الهدف قمنا بدراسة تحليلية لتقرير مدقق من حيث تحليل مختلف خطوات المدقق في اعداد التقرير ومدى علاقته مع حوكمة الشركات من خلال اظهار مبادئ حوكمة الشركات في كل خطوة يقوم بها المدقق وكذلك في تقريره، وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمها: أن التدقيق الخارجي يساهم في تفعيل حوكمة الشركات من خلال تقريره بإضفاء ميزة المصداقية على معلومات القوائم المالية. وتوصلت الدراسة أيضا إلى أن معظم الشركات والمدققين أثناء قيامهم بنشاطهم العادي، وفي حالة تطبيقهم لكل القوانين التي تضبط مهنتهم يطبقون وبشكل غير مباشر ودون إدراك منهم مبادئ حوكمة الشركات.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، حوكمة الشركات، التقرير، المدقق، الأطراف ذات العلاقة

Résumé

Cette étude vise à souligner l'importance de l'audit externe dans l'activation de la gouvernance d'entreprise, et afin d'atteindre cet objectif, nous avons mené une étude analytique d'un rapport audité en termes d'analyse des différentes étapes de l'auditeur dans la préparation du rapport et de l'étendue de sa relation avec la gouvernance d'entreprise en montrant les principes de gouvernance d'entreprise à chaque étape prise par l'auditeur ainsi que dans son rapport, et l'étude a atteint un ensemble de résultats, dont les plus importants sont: L'audit externe contribue à l'activation de la gouvernance d'entreprise par le biais de son rapport en donnant de la crédibilité aux informations des états financiers. L'étude a également révélé que la plupart des entreprises et des auditeurs dans le cadre de leur activité normale, et s'ils appliquent toutes les lois régissant leur profession, s'appliquent indirectement et sans se rendre compte des principes de gouvernance d'entreprise.

Mots-clés : Audit externe, gouvernance d'entreprise, rapport, auditeur, parties liées.

1- المقدمة:

لقد أثر التطور الحاصل في العالم على زيادة حجم النشاط الإقتصادي بشكل عام وعلى تطور حجم نشاط الشركات الصغيرة المتوسطة بشكل خاص، حيث أن معظم الشركات الصغيرة والمتوسطة إنتقلت من كونها شركات ذات معاملات بسيطة وواضحة إلى شركات ذات معاملات معقدة ومتشعبة وبسبب تزايد وتشعب هذه المعاملات كان الحل الوحيد لإعداد ومعالجة كل هذه المعاملات وبالطريقة الصحيحة، ومن أجل اعطاءها القدر اللازم من الإهتمام لعرضها بالشكل الصحيح تم فصل الملكية عن الإدارة، إلا أن هذا الحل كان له أثر عكسي، فقد أدى هذا الإنفصال إلى ظهور العديد من الأزمات المالية بسبب سوء التسيير الإداري والمالي، فلقد أصبح من السهل الغش والتلاعب بمختلف معلومات القوائم المالية، والتي تعتبر أول وأهم مصدر للمعلومات التي يعتمد عليها الأطراف ذات العلاقة من أجل إتخاذ قراراتهم، وهذا ما أدى إلى ظهور فجوة بين الملاك والإداريين، فقد أصبح من الصعب الوثوق من صحة إعداد القوائم المالية، وهذا ما أوجد ضرورة الإهتمام بشكل أكبر بحوكمة الشركات والعمل والسعي لتطبيق كل مبادئها، حيث تمثل الحوكمة الإطار الذي يضمن ضبط ومراقبة قرارات الإدارة ويعمل على ترشيدها وتوجيهها إلى المسار الصحيح، كما تعمل على تنظيم العلاقة بين الشركة ومختلف الأطراف ذات العلاقة، بحيث تعمل على حفظ حقوق جميع المساهمين، ومختلف أصحاب المصالح، وبهذا فهي توفر جو من الثقة النسبية، أما المدقق وباعتباره طرف ثالث محايد ومستقل يعمل من خلال تقريره بتعزيز هذه الثقة عن طريق بذل العناية المهنية الكافية من أجل إبداء رأي فني ومحايد حول صحة ومشروعية القوائم المالية، كما انه لا يسعى للتواطؤ او تغيير معلومات القوائم المالية، وإنما يتمثل دوره الرئيسي في اتباع كل خطوات التدقيق، وتدقيق كل المعلومات والقوائم المالية ذات الأهمية النسبية والتي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على قرارات متسخدمي هذه القوائم، وهذا ما يبرز أهمية تقرير المدقق في كونه أكثر مصدر موثوق للمعلومات التي يحتاجها متخذي القرارات وأيضا يبرز أهميته في تعزيز مبادىء حوكمة الشركات.

2- منهجية البحث:

2-1 مشكلة الدراسة: انطلاقا مما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية: ماهي أهمية التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات؟

2-2 اهداف الدراسة: تهدف الدراسة الى الوصول الى أهمية التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات،كما تهدف أيضا الى :

- **التعرف على الإطار النظري للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات**
- **إبراز العلاقة بين التدقيق الخارجي وحكومة الشركات.**
- **التعرف عن الواقع العملي لحوكمة الشركات في المؤسسات وفي تقرير المدقق**

2-3 فرضيات الدراسة: تنطلق فرضية الدراسة من خلال ابراز العلاقة بين حوكمة الشركات والتدقيق الخارجي في كون التدقيق الخارجي عملية تساهم في تعزيز مبادئ الحوكمة وكذلك تطبيق مبادىء حوكمة الشركات من طرف المؤسسة من خلال احترام مختلف القوانين المرتبطة بطبيعة نشاطها، أما المدقق فيطبقها من خلال بذله للعناية المهنية اللازمة.

2-4 أهمية الدراسة: يعتبر موضوع حوكمة الشركات من المواضيع المهمة نظرا لمساهمتها في معالجة مشكلات التسيير المالي والتي تعتبر من أهم المشكلات التي تواجه مختلف الشركات في الوقت الحالي، كما انها حاولت من خلال مبادئها بمساعدة المساهمين والاداريين باتخاذ القرار.

2-5 هيكل الدراسة: تم تقسيم الدراسة إلى مبحثين تم التطرق في المبحث الأول إلى الإطار النظري لكل من التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، أما المبحث الثاني فقد اشتمل على الدراسة الميدانية وبيان مختلف الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات، كما تم توضيح كيف يتم تطبيق مبادئ الحوكمة من طرف المؤسسة والمدقق.

المبحث الأول

الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي وحوكمة الشركات

أولا: مدخل حول التدقيق الخارجي

1- مفهوم التدقيق الخارجي:

نظرا لاستقلال معدي القوائم المالية في الشركة عن متخذي القرارات-بناءا على هذه القوائم-ألزم بضرورة وجود طرف ثالث مستقل يمتلك من الصفات ما يؤهله لتأكيد مصداقية هذه القوائم من خلال إبداء رأي فني ومحايد حول صحة إعدادها ومشروعيتها والتحقق من مركزها المالي

وقد تم تعريف التدقيق الخارجي على انه: "تحقيق وبحث بهدف تقييم الإجراءات المحاسبية والإدارية وغيرها السارية داخل المؤسسة وذلك لتقديم ضمانات مما كان لكل من يهمه الامر من مسيرين، شركاء، نقابة، بنوك ...الخ حول صحة ومصداقية المعلومات الموضوعة تحت تصرفهم والتي تمثل واقع المؤسسة".[1]

كما عرف أيضا بانه "عبارة عن الفحص الانتقادي المستقل المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر والسجلات والمعلومات التي تحتويها القوائم المالية".[2]

من خلال التعاريف السابقة يمكننا تقديم مفهوم شامل للتدقيق الخارجي على أنه عملية منظمة تتم من طرف شخص مؤهل علميا وعمليا من أجل ابداء رأي فني ومحايد حول مدى صحة القوائم المالية ومختلف المعلومات وبيان إذا ما كانت تعبر تعبيرا صادق عن واقع الشركة محل التدقيق.

2- خصائص التدقيق الخارجي

- **التدقيق الخارجي عملية هادفة: يهدف التدقيق الخارجي بصفة عامة الى ابداء الرأي في القوائم المالية التي يتم تقديمها للأطراف الخارجية ذات المصلحة مع الشركة.**

[1] احمد قايد نور الدين: التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية الطبعة الأولى: دار الجنان للنشر والتوزيع :عمان ،2015، ص10.

[2] احمد عبد المولى صباع واخرون، اساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة، :2008، ص8.

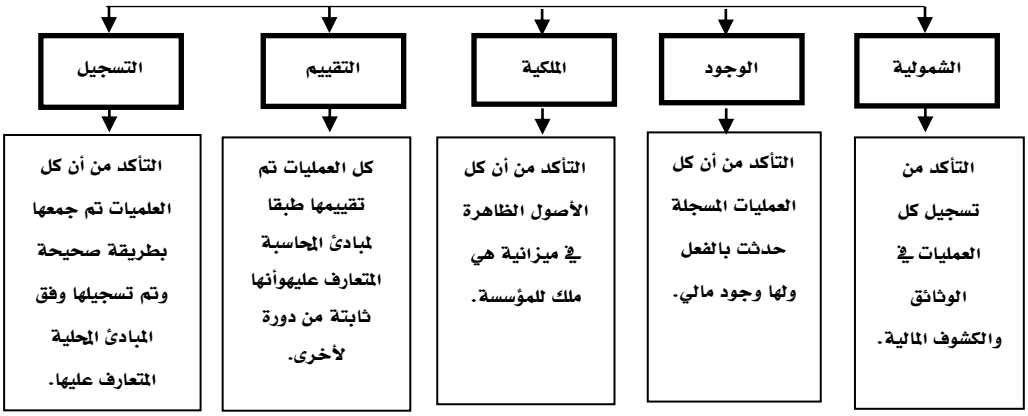
- **التدقيق الخارجي عملية منظمة: يتم ممارسة التدقيق الخارجي وفق إطار منظم من الخطوات المنطقية المترابطة والمنظمة .**
- **التدقيق الخارجي يمارسه مدقق مستقل: تعتبر الحاجة للاستقلال المدقق الخارجي وليدة مسؤولية اتجاه مستخدمي القوائم المالية لأنهم لا يملكون الوسائل الملائمة والكافية التي تمكنهم من التحقق من صدق القوائم المالية.**
- **التدقيق الخارجي عملية اتصال كاملة: بالنظر لعملية التدقيق الخارجي نجد أنها تستوفي بصفة عامة على مقومات الاتصال.**

3- أهداف التدقيق الخارجي:

- **يتمثل الهدف الأساسي أو يمكننا القول تتمثل الأهداف العامة للتدقيق الخارجي في ابداء رأي فني ومحايد حول صدق وشرعية اعداد القوائم المالية، وهذا من خلال الفصل والتحقق من مختلف العمليات، وجمع أدلة الإثبات الكافية التي تدعم هذا الرأي.**

من خلال الأهداف العامة يمكننا استخراج أهداف عملية وميدانية: الشمولية، الوجود، الملكية، التقييم، التسجيل المحاسبي. ويمكن تمثيل ذلك حسب الشكل التالي:

الشكل رقم 01: الأهداف الميدانية للتدقيق الخارجي



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على حمزة عاطف سود، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى 2010. ص 82

ثانيا: نظرة عامة حول حوكمة الشركات

1- مفهوم حوكمة الشركات:

تعتبر حوكمة الشركات من أحد اهم المواضيع الحديثة في المجال المالي والمحاسبي، ونظرا لما تمثله الشركات كعنصر أساسي للتنمية الاقتصادية وجب الوقوف بها وتطويرها، والحفاظ عليها من الانهيار مراعيا في ذلك ضمان مصالح واهداف مختلف المتعاملين فيها ومعها. وعلى الرغم من عدم وجود تعريف محدد وقاطع لحوكمة الشركات، الا ان هناك محاولات مختلفة سواء قبل المنظمات الدولية او من قبل الباحثين لتعريفه نذكر من بينهم:

تعرف حوكمة الشركات على انها ذلك النظام الذي يتم من خلاله توجيه اعمال الشركة ومراقبتها على اعلى مستوى من اجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية.[1]

أما مؤسسة التمويل الدولية (IFC) فقد عرفت حوكمة الشركات: على انها نظام يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في اعمالها.[2]

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن ان نستنتج بان الحوكمة: هي نظام للإدارة والتوجيه والرقابة الذي تتبناه الشركة وتعمل على تنظيم العلاقات بين مجلس الإدارة وإدارة الشركة وأصحاب المصالح والمساهمون عن طريق اختيار الأساليب والوسائل لتحقيق الهدف والذي يتمثل في محاربة الفساد المالي والإداري وتحقيق النزاهة والحياد في الأداء لفتح السبيل لانفتاح الشركات على أسواق المالية العالمية.

فمن خلال تعاريف حوكمة الشركات السابقة يمكننا استنتاج الخصائص التي تتميز بها حوكمة الشركات:

---

[1] شهدان عادل-عبد اللطيف الغرباوي، الشركات المساهمة في إطار الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية، دار الفكر الجامعي-الاسكندرية،2020، ص170.

[2] ابراهيم جابرالسيد،الافصاح المالي أثره واهميته في نمو الاعمال التجارية العربية داخل بلاد اجنبية-دار غيداءللنشر والتوزيع، ط1، عمان،2014، ص121.

الشكل رقم 02: خصائص حوكمة الشركات

المصدر: فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في إطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة الاعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس سطيف ،2010، ص11.

2- مبادئ حوكمة الشركات:

لحوكمة الشركات مجموعة من المبادئ الأساسية تتمثل في:

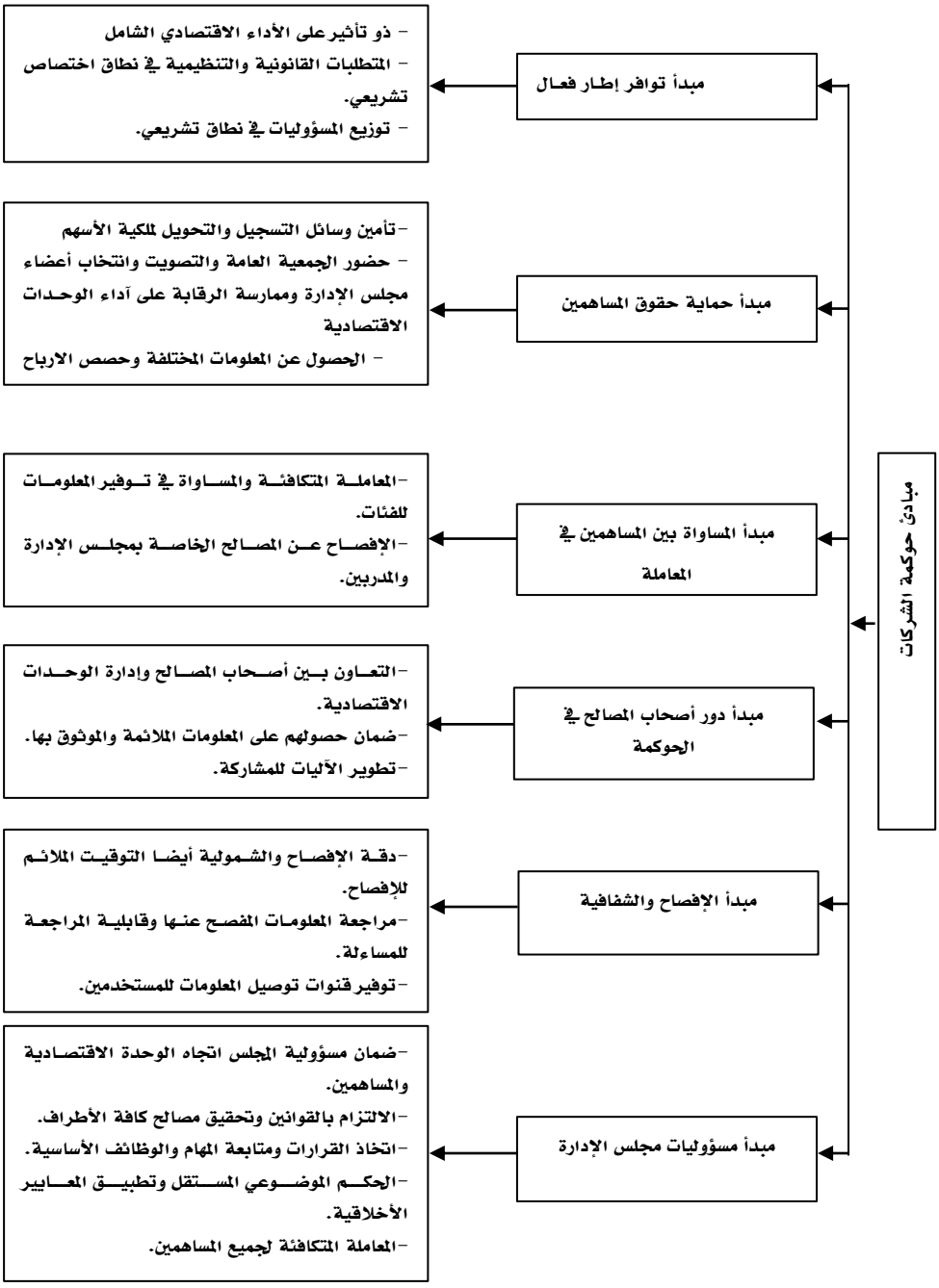
- **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: ينبغي على إطار حوكمة الشركات ان يشجع على شفافية وكفاءة الأسواق وان يكون متوافقا مع احكام القانون وان يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.**
- **حفظ حقوق جميع المساهمين: ينبغي على إطار حوكمة الشركات ان يوفر الحماية للمساهمين وان يسهل لهم ممارسة حقوقهم والتي تشمل نقل ملكية الأسهم واختيار مجلس الإدارة والحصول على المعلومات الملائمة عن الشركة والحصول على العائد في الأرباح، ومراجعة القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعيات الجمعية العامة.**
- **المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين: وتعني المساهمين 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 او دمج مشكوك فيها، او من الاتجار في المعلومات الداخلية.**

- **دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة: ينبغي على إطار حوكمة الشركة ان يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون، وان يعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة الشركات السليمة ماليا . ويقصد بأصحاب المصالح (البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء).**
- **الإفصاح والشفافية: ينبغي على إطار حوكمة الشركات ان يضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن المعلومات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركات ودور مراقب الحسابات، والافصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم والافصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذين.**
- **مسؤوليات مجلس الإدارة: ينبغي على إطار حوكمة الشركات ان يضمن التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته امام الشركة والمساهمين، ويشمل ذلك هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية، وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية، ودوره في الاشراف على الإدارة التنفيذية.[1]**

تلخيصا لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية السالف ذكرها نورد الشكل التالي:

[1] مجيلي خليصة، دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الاعمال الجزائرية (دراسة تطبيقية على بعض الشركات بولاية سطيف)، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، مالية وتدقيق، قسم العلوم التجارية،جامعة فرحات عباس سطيف1، 2017، ص26-27.

الشكل رقم 03: مبادئ حوكمة الشركات



المصدر :بلهادي عبد القادر ، اثر ثقافة المؤسسة على تفعيل حوكمة المؤسسات، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص اقتصاد ومنظمات ، قسم علوم التسيير، جامعة الجيلالي اليابس ، سيدي بلعباس ،2018، ص55.

3- علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات.

يساهم المدقق الخارجي من خلال عمله بإضفاء ميزة المصداقية على معلومات القوائم المالية، وبهذا فالتدقيق الخارجي يساهم في إنجاح حوكمة الشركات من خلال تعزيزه لمبدأ مهم من مبادئها وهو مبدا الإفصاح والشفافية، لذا فهو مطالب ببذل كل العناية المهنية الازمة لتكوين رايه والافصاح عن كل المعلومات التي تهم الأطراف ذات العلاقة.[1]

كما يعمل التدقيق الخارجي على حماية مصالح المساهمين بتحديد الوضع المالي للشركة وادائها، ويتحقق هذا من خلال حفاظ المدقق على الموضوعية وتوفر شرط الاستغلال عند الشركة. ومن بين اهم ما يقوم به المدقق هو تقييم نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط قوته وضعفه وفي حالة تواجد نقاط ضعف يقوم المدقق بإبلاغ الإدارة وهذا يساعدها على تحسين وارشاد قراراتها اللازمة من اجل تجاوزها او تصحيحها.

ويحدد هذا في حوكمة الشركات بمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة، كما يساعد التدقيق الخارجي على تعزيز حوكمة الشركات من خلال اجراء تقييم للمخاطر ضد الاحتيال والفساد وأيضا القيام بتحليل ممثل المخاطر للشركة والجهود التي تبذلها للتخفيف من هذه المخاطر. واهم مشكلة يساهم التدقيق الخارجي في معالجتها في إطار حوكمة الشركات هي مشكلة تضارب المصالح بين المسيرين والمساهمين الذين يستندون بصفة كبيرة على راي المدقق واتخاذ قراراتهم لاعتباره طرف محايد ومستقل والواجب عليه بذل العناية المهنية اللازمة.[2]

---

[1] حميدي احمد سعيد، مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات ، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد09، افريل 2018، ص334.

[2] حميدي احمد سعيد، مرجع سابق، ص338.

المبحث الثاني: الجانب التحليلي للدراسة

بعد الإلمام بمختلف الجوانب النظرية المتعلقة بمتغيرات دراستنا في الفصل السابق، سنقوم في هذا الفصل بعرض الدراسة التطبيقية والتي من خلالها نهدف إلى الإجابة على الإشكالية ومختلف الأسئلة الفرعية وأيضا لاختبار صحة الفرضيات المقدمة وهذا وانطلاقا من واقع عملي على عكس ما قدمناه في الفصل الأول حيث وضحنا أهمية التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات، وكيف يساهم في تعزيز مبادئها اعتمادا على البحث النظري فقط.

سنعرض في هذا المبحث مختلف الأطراف المعنية بالتطبيق، وأيضا سنقوم بتوضيح كيفية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات من طرف المؤسسة والمدقق.

أولا: الخطوات التنفيذية لعملية التقرير

بعد انتهاء المدقق من عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص مختلف الوثائق والمعلومات المتعلقة بالشركة يقوم بإعداد التقرير والذي يحتوي على:

أ. عموميات حول المؤسسة: يقوم المدقق وبعد الاتفاق مع المؤسسة على كافة الشروط في هذه الخطوة بعرض أهم المعلومات التعريفية المتعلقة بالشركة محل التدقيق..

ب. التقرير العام: يقوم المدقق هنا بالإشارة إلى كل الإجراءات والوثائق والسجلات المستعملة وتوضيح مختلف نتائج الرقابة المنجزة، وأيضا ذكر مختلف السجلات القانونية، والتأكد من صحة الوثائق والتصريحات، والتي قام المدقق بتوضيحها كما يلي:

- أشغال وإجراءات التدقيق: تعتبر اجراءات التدقيق اداة تسمح باعطاء صورة واضحة ودقيقة عن صحة ومصداقية الحسابات وبطريقة نظامية عميقة فكان تقرير المدقق بالنسبة لاشغال اجراءات التدقيق ويبين المدقق بان عملية التدقيق تم اجرائه وفقا للمعايير المحاسبية وكذلك معايير المراجعة الجزائرية وأيضا تمت عملية التدقيق بعملية نظامية للتاكد من صحة القوائم المالية والمصادقة عليها.

- **الرقابة الدائمة والدورية: يقوم المدقق في هذه المرحلة بمجموعة من اجراءات بشكل دوري وملائم لمعرفة مدى صدق وسلامة الحسابات واجراءات المتبعة من طرف المدقق كالتالي:**
  - **فحص وتحليل الحسابات ومدى مصداقية الاثباتات المتعلقة بها.**
  - **مدى مصداقية ومتانة نظام الرقابة الداخلية .**
  - **التدقيق ورقابة التسجيلات المحاسبية.**
  - **رقابة المجاميع والعمليات المحاسبية.**
- **الوثائق والسجلات المستعملة: ولإتمام المهمة يجب على المدقق الاطلاع وتفحص الوثائق والتي تساعده في اتمام المهمة والوثائق التى ذكرها المدقق وتخص هذه الوثائق حسب التقرير الممنوح سنة 2018 كالتالي:**
  - **تقرير محافظ الحسابات لنشاط السنوات السابقة.**
  - **ميزان المراجعة للحسابات المقفلة**
  - **الميزانية المحاسبية الختامية لسنة 2018**
  - **جدول حسابات النتائج للسنة المالية 2018**
  - **جدول سيولة الخزينة للسنة المالية 2018**
  - **جدول تغير الاموال الخاصة للسنة المالية 2018**
  - **تحليل وتفصيل الحسابات**
  - **دفتر الاستاذ او الدفتر الكبير**
- **نتائج الرقابة المنجزة: من بين النتائج الرقابة المنجزة من طرف المدقق هي الحسابات الافتتاحية والختامية والرقابة الحسابية والتطابقية والرقابة الحسابية ورقابة التسجيلات المحاسبية والرقابة الترابطية والتى وضحها المدقق كالتالي:**
  - **الحسابات الافتتاحية والختامية:ان الميزانية المحاسبية الختامية المقفلة في 2017/12/31 فيها حسابات غير مفصلة بشكل دقيق بحيث تم تطهير وتصنيف**

الحسابات في الميزانية الافتتاحية لنشاط سنة 2018. سواء في حسابات الاستثمار او في حسابات الميزانية الاخرى وهذا لتسهيل المقارنة في اطار ما نص عليه القانون رقم07-11المؤرخ في 25نوفمبر 2007.

- الرقابة الحسابية والتطابقية: ان الارصدة المتواجدة في الميزانية وجدول حسابات التسيير والنتائج تتطابق بشكل كبير مع المعلومات والارصدة المدونة في ميزان المراجعة كما تم تأكيد ارصدة الحسابات والمجاميع من خلال دفتر الاستاذ. ومدى قانونية الاثباتات شكلا ومضمونا من جهة ومن جهة اخرى وسائل وطرق الدفع المستعملة. كما ان هناك تطابق تام مابين تقرير المسير والجداول المالية للشركة .

- رقابة التسجيلات المحاسبية: من خلال عمليات المعاينة الخاصة بالتسجيلات المحاسبية الخاصة بالعمليات المالية ليست هناك أي اخطاء او تجاوزات تمت وفق ما نص عليه القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007والمطبق في 2010.
- الرقابة الترابطية: ان فحص وتحليل تقرير المسير والذي يعبر عن ترابط تام مابين الواقع وما تعبر عنه الحسابات الاجتماعية للشركة وايضا المناهج وطرق المتبعة في ذلك لاسيما اعداد القوائم المالية.
- وسائل الإثبات ومصداقية نظام الرقابة الداخلي: تحوز الشركة على وثائق لإثبات كافة المصاريف والمشتريات ذات المصداقية الكاملة من حيث الشكل والمضمون والتنظيم.
- مسك الحسابات الاجتماعية: تم مسك محاسبة الشركة وفقا لمقتضيات النظام المحاسبي المالي المنصوص عليه في المرسوم التنفيذي رقم 08-156المؤرخ في 20جمادى الاولى عام 1429 الموافق 26مايو سنة 2008 والمتضمن تطبيق احكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15ذي القعدة عام 1428 الموافق 25نوفمبر سنة

2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، واحكام المادة 732مكرر 4من القانون التجاري.

- الملاحظات والتوصيات: من خلال قيام المدقق الخارجي بمهامه ومتابعة النشاط المالي والاداري للشركة بإضافة الى كيفية القيام بالرقابة الداخلية وكيفية التنسيق بين مختلف المصالح يقوم المدقق بإعطاء مختلف التوصيات والملاحظات التي من شانها مساعدة الشركة على تطوير نظامها وكذلك على تصحيح الأخطاء ان وجدت ويمكن ذكر بعض التوصيات والملاحظات كالتالي: امكانية الاستفادة من قانون الادماج المهني للشباب لفئات الجامعيين والمهنيين والذين بدون أي تأهيل. من اجل تسهيل عملية اختيار العمال الفعالين في مناصبهم وهذا فقط بالتواصل مع مكتب التشغيل المختص اقليميا.تغيير من برنامج الاعلام الالي المحاسبي الحالي وذلك نتيجة تطورات التقنية في المجال حيث توجد برامج أخرى جيدة تتيح إمكانيات أكثر وأحسن لاستغلال المعلومات المحاسبية وهي متوفرة بأثمان معقولة.

ج. التقرير التقني: يقوم المدقق في هذا التقرير بعرض كل من حسابات الأصول والخصوم والأعباء والايرادات والتأكد من صحة أرصدتها.

- أرصدة الأصول والخصوم: في الأصول يقوم بعرض مختلف الأصول الغير جارية المتمثلة في التثبيتات المعنوية والعينية مع تحديد قسط اهتلاكها وطريقة الإهتلاك التي تعتمدها المؤسسة، ويقوم أيضا بالإشارة إلى التثبيتات الجاري انجازها والتثبيتات المالية. كما يقوم وبنفس الطريقة بتدقيق مختلف أرصدة الأصول الجارية والمتمثلة في: المخزونات، الزبائن...الخ، بعد تدقيق مختلف حسابات الأصول الجارية والغير جارية والتأكد من صحة أرصدتها، ينتقل المدقق مباشرة إلى تدقيق حسابات الخصوم الجارية والغير جارية، حيث يتأكد من صحة رأس مال الشركة والاحتياطات والديون طويلة الأجل المصرح عنه من

طرفها، والتأكد أيضا من صحة أرصدة الخصوم الغير جارية كالقروض والديون قصيرة الأجل.

- حسابات الأعباء والايرادات: بعد المصادقة على صحة أرصدة الخصوم والأصول ينتقل المدقق إلى تدقيق مختلف أرصدة الأعباء (حسابات المجموعة السادسة)، وأرصدة الايرادات (حسابات المجموعة السابعة).

وبعد الانتهاء من تدقيق ومراجعة كل من أرصدة الخصوم والأصول، والأعباء والايرادات، يقوم المدقق بقفل الحسابات والمصادقة عليها، وهذا تطبيقا لأحكام المادة 716 من القانون التجاري الجزائري، وتطبيقا لأحكام القانون رقم 07-11 و المؤرخ في 25-11-2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي. وتنتهي هذه الخطوة بإرفاق المدقق شهادة حول مصداقية وصحة الحسابات.

د. التقرير الخاص: يقوم المدقق باعدا د تقرير خاص يحتوي على :

- تقرير المسير السنوي: في هذه الخطوة يقوم المدقق بالإشارة إلى الملاحظات التي يرى أنه يجب عليه ذكرها فيما يخص العلاقة التي بينه وبين الحسابات الإجتماعية وأيضا تحليل الوضع المالي للشركة والتعليق على النتائج التي توصلت إليها الشركة خلال السنة محل التدقيق.
- نتائج السنوات الخمسة الأخيرة: هنا يقوم المدقق بالتحقق من نتائج السنوات الخمسة الأخيرة، في حالة ما اذا الشركة سجلت خسائر فانه يجب عقد اجتماع غير عادي من اجل اتخاذ قرار يخص الشركة سواءا باستمرارها او بحلها.
- تقرير الأجور العليا المدفوعة: يقوم المدقق بتوضيح الأجور ال5 أو ال10 المرتفعة في المؤسسة وخذا حسب الفقرة 3 من المادة 680 من القانون التجاري حيث يبين المدقق اعلى خمسة او 10 أجور مرتفعة في المؤسسة خلال السنة محل التدقيق.
- تقرير العقود والاتفاقيات المبرمة: يقوم المدقق بالإشارة إلى مختلف العقود والاتفاقيات التي أبرمتها الشركة وخاصة تلك الإتفاقيات التي تخرج عن حدود

النشاط العادي. وهذا وفقا للمادة 628 الفقرة الأولى من القانون التجاري طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 08-93 المؤرخ في 25/04/1993.

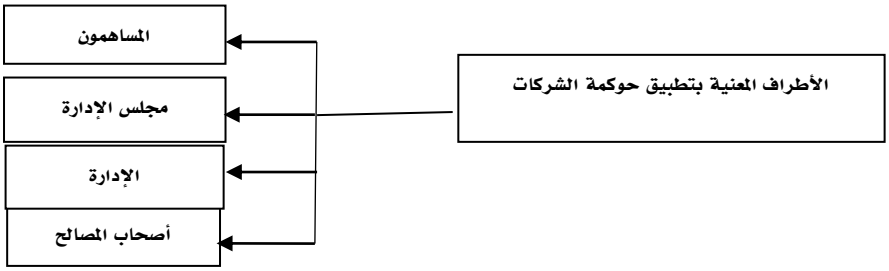
- تقرير المكافئات والمداخيل الموزعة على الشركاء المساهمين: هنا يوضح كيفية توزيع المداخيل والمكافئات بين المساهمين وتوصل بناءا على المرسوم التنفيذي رقم 06/354 المؤرخ في 09/10/2006 لا سيما المادة 5 حيث يوضح المدقق كيفية توزيع المكافئات والمداخيل على المساهمين ان وجدت.
- تقرير فروع عن فروع الشركة: فيقوم المدقق بوضع تقرير في حالة وجود فروع في الشركة.
- تقرير الإستمرارية: هنا يقوم المدقق بالتحقق من قدرة الشركة على تطبيق المبدأ المحاسبي مبدأ الإستمرارية وهذا من خلال التحقق من قدرتها على التمويل الذاتي وتوصل وفقا لأحكام المادة 6 من القانون 07-11 المؤرخ في 25/11/2007 وأحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08/156 المؤرخ في 2008/26 المتضمن تطبيق أحكام القانون النظام المحاسبي المالي
- تقرير حركة رأس المال: يقوم المدقق بتتبع حركة رأس المال والتقرير عن أي نشاط غير عادي وكان تقريره عنها.[1]

ثانيا: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات:

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتأثر في التطبيق السليم لمفهوم ولقواعد الحوكمة، وتحدد الى درجة كبيرة مدى النجاح او الفشل في تطبيق هذه القواعد والشكل التالي يوضح هذه الاطراف.

[1] معلومات مستخرجة من تقرير المدقق.

الشكل رقم 4: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر:العابدي دلال، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية ،(دراسة حالة شركة اليانس للتأمينات الجزائرية) ، رسالة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية: تخصص محاسبة جامعة محمد خيضر بسكرة 2015-2016 ص 29.

- **المساهمون: وهم من يقومون بتقديم راس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الارباح المناسبة لاستثماراتهم وايضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار اعضاء مجلس الادارة المناسبين لحماية حقوقهم.**
- **مجلس الادارة: وهو من يمثل المساهمين وايضا الاطراف الاخرى مثل اصحاب المصالح، ويقوم باختيار المدربين التنفذيين والذين يوكل اليهم سلطة الادارة اليومية لاعمال الشركة باضافة الى الرقابة على ادائهم، كما يقوم برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين، ويتمثل مجلس الادارة في هذه الحالة المساهون التى سبقا وذكرناه والبنوك.**
- **الادارة: وهي المسؤولة عن الادارة الفعلية للشركة لتحقيق اغراضها، وتقديم التقارير الخاصة بالاداء الى مجلس الادارة، وتعتبر هي المسؤولة عن تعظيم ارباح الشركة وزيادة قيمتها، بالاضافة الى مسؤولياتها اتجاه الافصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.**
- **اصحاب المصالح: وهي مجموعة من أطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعملاء والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة ان هؤلاء الاطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الاحيان،**

فالدائنون مثلا يهتمون بمقدرة الشركة على السداد في حين يهتم العمال والموظفين بمقدرة الشركة على الاستمرار، ويتمثل اصحاب المصالح في المؤسسة: البنوك والمساهمون[1]

ثالثا: تطبيق مبادئ حوكمة الشركات من طرف المؤسسة والمدقق

- مبدأ توافر إطار فعال للحوكمة: يتم تطبيق هذا توافر إطار فعال للحوكمة من طرف المدقق والمؤسسة بطريقة غير مباشرة، حيث كل منها يطبق أحكام القانون الخاص بالمهنة، كما أن كلاهما يقوم بتوزيع المسؤوليات بين مختلفة الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية، كما يعملان على توفير الشفافية، وكفاءة الأسواق، مثال على هذا بالنسبة للمدقق تتمثل الجهة الإشرافية للمدقق في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أما الجهة التنظيمة تتمثل في المدقق نفسه، حيث يعمل على إعداد برنامج العمل و توزيع المهام على فريقه بناءا على مسوؤلية درجة كل فرد من الفريق، وتتمثل الجهة التنفيذية في فريق العمل، ويرجع اتخاذ القرار للمدقق وفق النتائج المتحصل عليها.
- حفظ حقوق جميع المساهمين: يتمثل هذا المبدأ في أن اطار حوكمة الشركات يوفر حماية للمساهمين ويتجسد في المؤسسة في حصول كل مساهم على عائد من الأرباح وأيضا من خلال السماح لهم بممارسة حقوقهم كإختيار مجلس الإدارة.

المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين: و يتمثل هذا المبدأ بتوفير المعلومات لكل الفئات وكذلك الإفصاح عن كل مصالحهم بمجلس الإدارة، أما بالنسبة للمدقق فيطبق هذا المبدأ من خلال إبداء رأيه حول صحة كل المعلومات المفصح عنها من طرف مجلس الإدارة في التقرير و توزيعه على كل المساهمين، وبهذا فهو يحقق المساوات بين جميع المساهمين من خلال إطلاعهم على نفس التقرير أي يوفر لهم نفس القدر من المعلومات.

[1] قطاف عقبة، دورحوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة شركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2019، ص 35-36

- **دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة: يتمثل أصحاب المصالح في البنوك أو الوكالات البنكية، حملة السندات، و الموردين، و العملاء ويعمل هذا المبدأ على الإعتراف بحقوقهم، تطبقه المؤسسة من خلال إعطاء العاملين أجورهم نهاية كل شهر، وإعطاء العلاوات، أما بالنسبة للبنوك العمل على إرجاع القروض في التاريخ المحدد مع الفوائد المتفق عليها، أما بالنسبة للمدقق فيمكننا القول أنه يوفر لهم نفس الخدمة التي يوفرها للمساهمين، المتمثلة في إطلاعهم على تقريره و بهذا فهو يوضح ما لهم وما عليهم في المؤسسة، كأن يصرح بأن المؤسسة لها القدرة على الاستمرارية و لها القدرة على تسديد حقوقهم أو العكس.**
- **الإفصاح والشفافية: تعمل المؤسسة بناءا على هذا المبدأ على القيام بالإفصاح على المعلومات المهمة في الوقت الملائم مطبقا بذلك مختلف القوانين والتشريعات و المعايير المنظمة للمهنة، و مثالا على ذلك الإفصاح على مركزها المالي، أو الإفصاح عن ديونها، وتعمل على توصيل المعلومات المهمة للمستخدمين، أما المدقق فيطبق هذا المبدأ من خلال بذله للعناية المهنية اللازمة من أجل إبداء رأي فني ومحايد.**
- **مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة: يتحقق هذا المبدأ من خلال إلتزام مجلس الإدارة بكامل مسؤولياته، وتوفر قواعد تسمح بمحاسبته أمام الشركة و المساهمين بحيث يثبت أنه يعمل على تحقيق مصالح كافة الأطراف، أما المدقق فيحقق هذا المبدأ في تقريره من خلال تعبيره عن رأيه حول القرارات التي يتخذها مجلس الإدارة، ويتجسد هذا بشكل مباشر في بند الملاحظات والتوصيات حيث يقوم المدقق بالإشارة إلى القرارات التي توصل إلى أن أنها تخدم أصحاب المصالح، وبأنها تزيد من كفاءة و فعالية المؤسسة، ولأن مهمة مجلس الإدارة الأساسية هي إشرافه على الإدارة التنفيذية فإن تقرير المدقق يساهم في إعلام مجلس الإدارة وكافة الأطراف عن مدى نجاحه في تحقيق هذه المهمة، وهذا من خلال الإشارة إلى القرارات التي يرى أنه كان يجب على مجلس الإدارة أن يتخذها، مثال عن ذلك**

حين أشار في تقريره إلى وجوب تغيير برنامج الإعلام الآلي، وتغيير النظام الداخلي للمؤسسة، وأشار أيضا إلى ضرورة قيام مجلس الإدارة بإعطاء تعليمات للمدير المالي أو المحاسب بتطهير الحسابات العالقة من سنوات.

النتائج والتوصيات:

من خلال تناولنا لموضوع "اهمية التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات "،ومعالجة الاشكالية الرئيسية :"ماهي اهمية التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات ؟"ومحاولة اثبات صحة الفرضيات الناتجة عنها،قمنا بتسليط الضوء على اهمية مدقق خارجي في اضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية ومنح الضمان لمختلف المتعاملين مع المؤسسة التي يتولى تدقيق حساباتها وتطرقنا ايضا الى الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات واهم مبادئها وتجارب بعض الدول لهذه الاخيرة هذا من جهة ،ومن جهة اخرى حاولنا ابراز العلاقة بين التدقيق الخارجي والحوكمة من خلال معرفة ان التدقيق الخارجي احد ابرز اليات الحوكمة للاشراف على اداء الادارة ، وخاصة فيما يتعلق بتقرير الناتج عن عملية التدقيق ودوره في تعزيز مصداقية المعلومات المتعلقة بادارة المؤسسة ،ومنه توصلنا ان المدقق الخارجي له اهمية كبيرة في عملية الحوكمة سواء مع المؤسسة او مختلف الاطراف الداخليين والخارجيين المتصلين بها وان التدقيق الخارجي دور كبير ومهم فيما يخص تطوير وتحسين الاداء في المؤسسة من خلال تحقيق فعالية لمبادئ حوكمة الشركات ، وقد تم توصل في النهاية الى جملة من النتائج والتوصيات.

نتائج الدراسة:

توصلنا من خلال الدراسة إلى أن التدقيق الخارجي عملية تحقق من صدق المعلومات الواردة في القوائم المالية ويتحقق ذلك من خلال تاكد من صحة كل التسجيلات المتعلقة بمختلف عملياتها وانشطتها وذلك من خلال ابداء راي فني محايد حول صدق ومصداقية معلومات الواردة في القوائم المالية .

كما توصلنا الى أن حوكمة الشركات تعرف بأنها نظام عام لضبط الشركة وهذا من خلال ماتطرقنا اليه من تعاريف لمنظمات اهمها IFC وoecd وعدة تعاريف اخرى التي

اجتمعت على ان حوكمة الشركات هي نظام يهتم بتنظيم العلاقة بين ادارة الشركة والمساهمين من خلال الرقابة للحد من تسلط الادارة، وان تطبيق نظام الحوكمة يؤدي الى ضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة .

تظهر العلاقة بين التدقيق الخارجي وحوكمة في كون التدقيق يساهم في تعزيز مبادئ الحوكمة وخاصة مبدأ الافصاح والشفافية فالمؤسسة تقوم بالعمل على الإفصاح الصادق عن المعلومات مهمة بالنسبة لمتخذي ،ويقوم المدقق بتطبيقه من خلال بذل العناية المهنية اللازمة من خلال إبداء راي فني محايد حول صحة هذه المعلومات.

ومن أهم النتائج التي توصلنا إليها إنطلاقا الدراسة الميدانية هي أن المدقق والمؤسسة وخلال قيامهما بنشاطهم العادي، وفقا للقوانين والتشريعات التي تضبط مهنتهم يطبقون وبشكل غير مباشر ودون إدراك منهم مبادىء حوكمة الشركات.

التوصيات:

1. ضرورة الاهتمام بمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر واعطاء قوانين اكثر دقة تضمن استقلالية محافظ الحسابات من جهة وتحميه من جهة اخرى وذلك من اجل تحسين من اداء المهنة
2. تحديد حد ادنى لاتعاب محافظي الحسابات مع تبيان النظام المناسب المتبع في تحديد تلك الاتعاب خصوصا على مستوى الشركات .
3. اجراء دورات تدريبية دورية (كل عام)لمحافظي الحسابات وتمرينهم على معايير المراجعة الخارجية وربطها بمستجدات قانون المالية لكل سنة .
4. وضع دليل لحوكمة الشركات في الجزائر ،واصدار قانون يلزم الشركات بالتقيد بها.
5. الاهتمام اكثر بموضوع حوكمة الشركات عن طريق اجراء الندوات والمحاضرات من طرف اشخاص خبراء في المجال

المراجع والمصادر

أولا: باللغة العربية

1- **ابراهيم جابرالسيد،الافصاح المالي أثره واهميته في نمو الاعمال التجارية العربية داخل بلاد اجنبية-دار غيداء للنشر والتوزيع، ط1، عمان،2014، ص121.**

2- **احمد قايد نور الدين: التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية الطبعة الأولى: دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان ،2015، ص10.**

3- **شهدان عادل-عبد اللطيف الغرباوي، الشركات المساهمة في إطار الحوكمة والمعايير المحاسبية الدولية، دار الفكر الجامعي-الاسكندرية،2020، ص170.**

4- **احمد عبد المولى صباع واخرون، اساسيات المراجعة ومعاييرها، كلية التجارة، جامعة القاهرة، :2008، ص8.**

5- **العابدي دلال، حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، (دراسة حالة شركة اليانس للتأمينات الجزائرية)، رسالة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية: تخصص محاسبة جامعة محمد خيضر بسكرة 2015-2016 ص 29.**

6- **قطاف عقبة، دورحوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (دراسة حالة شركات المساهمة المدرجة في بورصة الجزائر)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2019، ص 35-36**

7- **بلهادي عبد القادر ، اثر ثقافة المؤسسة على تفعيل حوكمة المؤسسات، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص اقتصاد ومنظمات ، قسم علوم التسيير، جامعة الجيلالي اليابس ، سيدي بلعباس ،2018، ص55.**

8- **فاتح غلاب، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة، مذكرة لنيل شهادة الماجيستير في إطار مدرسة**

الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة الاعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس سطيف ،2010، ص11.

9- جيلي خليصة، دور النظام المحاسبي المالي في تحقيق المتطلبات المحاسبية لحوكمة الشركات في ظل بيئة الاعمال الجزائرية (دراسة تطبيقية على بعض الشركات بولاية سطيف)، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة، مالية وتدقيق، قسم العلوم التجارية،جامعة فرحات عباس سطيف1، 2017، ص26-27.

10- حميدي احمد سعيد، مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد09، افريل 2018، ص334.