

دور التدقيق الخارجي القانوني في الحد من ممارسات الغش وإرساء مبادئ حوكمة الشركات
- عرض تجربة شركة المراعي السعودية -

The role of legal external auditing in reducing fraud practices and
establishing principles of corporate governance - Presentation of
the experience of the Saudi Almarai Company -

مرنيش حمدي*

جامعة البليدة 2 لوئيسي علي العفرون (الجزائر). hamdi-23@live.com

تاريخ الارسال: 2021/06/14 ؛ تاريخ القبول: 2021/06/27؛ تاريخ النشر: 2021/11/04

ملخص: تعتبر الحوكمة ضرورة فرضتها الحياة على الشركات، خاصة في ظل الظروف التي نشأ فيها تعارض مصالح الأطراف الفاعلين في العمليات الاقتصادية، سواء كانوا مستثمرين أو عاملين أو مدراء في تلك الشركات، و قد جاءت فكرة تبني هذا المفهوم لغاية أساسها هو محاربة الفساد المالي و الإداري وإحداث موائمة بين المصالح المتعارضة،

ولعل أحد الركائز الهامة التي رص عليها البنيان المتين للحوكمة هي شفافية ومصادقية التقارير المنشورة من طرف الشركات ومن هنا تظهر للعيان أهمية التدقيق الخارجي باعتباره الهيئة المحايدة المخلفة التي تعمل على زيادة مصادقية التقارير عن طريق إجراء عملية مراجعة دقيقة قصد تتمين المعلومة ورفع درجة موثوقيتها .وتعزيزا لما سبق، جاءت هذه الدراسة لمعرفة الدور المهم لمراجع الحسابات الخارجي ومدى مساهمته في إرساء دعائم الحوكمة مع عرض تجربة شركة المراعي السعودية التي تعتبر شركة رائدة في مجال حوكمة الشركات .

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، التدقيق الخارجي، مبادئ حوكمة الشركات

رموز تصنيف **jel**: M4، M42، M48

Abstract: Governance is considered a necessity imposed by life on companies, especially in light of the circumstances in which the interests of the actors involved in economic processes arose, whether they are investors, workers or managers in those companies, and the idea of adopting this concept came to the purpose of fighting financial and administrative corruption and creating Alignment between competing interests.

Perhaps one of the important pillars on which a solid governance structure has been laid is the transparency and credibility of the reports published by the companies. Hence, the importance of external auditing appears as the impartial body working to increase the credibility of the reports by conducting a careful review process in order to value the information and raise its reliability. In the foregoing, this study came to know the important role of the external auditor and the extent of his contribution to laying the foundations of governance.

Keywords: Corporate Governance, External Audit, Corporate Governance Principles

Jel Classification Codes: M4 , M42 , M48

تمهيد:

منذ انفجار الأزمة الآسيوية في عام 1997، أصبح العالم ينظر إلى حوكمة الشركات على أنها البلمة الشافي الذي من شأنه أن يحقق الجودة والتميز في عمل شركات المساهمة في أدائها، وذلك عن طريق إيجاد وتطبيق قوانين وأنظمة وإجراءات فعالة تحكم العلاقات القائمة بين كافة الأطراف ذات العلاقة في الشركة المساهمين، المقرضين، العمال... وتضمن توفير مبادئ المساواة وتكافؤ الفرص ووضع سياسات فعالة وتنفيذها لمكافحة الفساد والوقاية منه، ولا سيما أن آفة الفساد لا تنحصر في ثقافة أو بلد ما، فهي ظاهرة موجودة في البلدان النامية و المتقدمة على حد سواء، كما أنها موجودة في القطاعين العام والخاص و في مختلف طبقات المجتمع ، و قد كانت الافلاسات الأخيرة لكبرى الشركات في أمريكا مثل انرون وولد كوم و تعرض عدة شركات أخرى لصعوبات مالية كبيرة نتيجة لتلاعب كل تلك الشركات في قوائمها المالية وتزييفها ، بمثابة إنذار ودق لناقوس الخطر على ضرورة وجود أنظمة جديدة لتسيير الشركات ،ذلك أن النتائج الوخيمة التي حلت بعد هذه الكوارث لم تنل فقط من أصحاب المال، بل من عدة أطراف أخرى مثل الموظفين ،و الزبائن و المودين.. وخصوصا أن تلك الشركات هي شركات عالمية و لها ارتباطات أثرت سلبا على الكثير من الشركات الأخرى ،مما جعل مفهوما جديدا يتبلور و هو أن الشركة هي ملك للجميع و ليس لصاحب المال وحده لان تأثيرها يكون على الاقتصاد بشكل عام.

وتتمثل أهمية الموضوع في إبراز مدى قدرة المراجعة الخارجية المستقلة على إنجاح حوكمة الشركات ، بما أن الكوارث التي سبق ذكرها كان للتدقيق الخارجي يد فيها بتواطؤ اكبر مكاتب التدقيق العالمية مع مسيري تلك الشركات لإخفاء الحقيقة.

وكذا تكمن أهميته في تزامنه مع بعض المجهودات التي تبذلها الجزائر في إطار الحكم الراشد ومحاربة الفساد والرشوة وهذا على المستوى الكلي، أما على المستوى الجزئي فان توجه الجزائر نحو الخصوصية وتحول الشركات العمومية إلى شركات خاصة، أو اندماجها مع شركات محلية أو أجنبية أخرى، أو حتى إذا دخلت إلى الأسواق المالية العالمية يجعل من القواعد الجيدة لإدارة الشركات عاملا حاسما لدعم القطاع الخاص وأداة قوية لجلب الاستثمار الأجنبي المباشر وتحقيق النمو الاقتصادي وتوجيه المدخرات بطريقة مؤثرة نحو استثمارات جديدة، و يعتبر هذا من الأسباب التي جعلتنا نعرض تجربة شركة المراعي السعودية لوجود احتمال عقد شراكة معها في المستقبل القريب.

إشكالية البحث:

يمكن القول إن الإشكالية الأساسية تتمحور حول الطريقة المثلى للاستفادة من التدقيق الخارجي

وتنحصر في الإشكال التالي :

— ما هو الدور الذي يقوم به المراجع الخارجي في إرساء دعائم حوكمة الشركات، وكيف السبيل في تجسيد مبادئها في روحها لا في مظهرها؟

أهداف البحث:

يرمي هذا البحث للوصول الى الأهداف التالية:

✓ التعرف على المراجعة من حيث مفهومها وأهدافها ومبادئها في المؤسسة، مع التركيز بشكل أساسي على المراجعة الخارجية والتأكيد على أهميتها، ودورها في كشف كل التلاعبات واتفاقيات الغش

- ✓ إلقاء الضوء على مصطلح حوكمة الشركات من خلال التحديد الدقيق لمفهومها وأهدافها ومحدداتها. والتركيز على مبادئها الصادرة عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي..
- ✓ عرض لمهام محافظ الحسابات في الجزائر من خلال التطرق لبعض المواد من القانون التجاري و قانون رقم 10 - 01 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات و الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد ، و خصوصا منها تلك المهام المتعلقة في تفعيل حوكمة الشركات.
- ✓ عرض تجربة شركة المراعي السعودية الرائدة في مجال حوكمة الشركات.

I. تعريف المراجعة و حوكمة الشركات

1- تعريف المراجعة :

- المراجعة بمعناها اللفظي (Audit) و هي مشتقة من الكلمة اللاتينية (Audire) و معناها «يستمع» لأن الحسابات كانت تتلى على المراجع.
- أما المراجعة بمعناها المهني تعني عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمدا في ذلك على قوة و متانة نظام الرقابة الداخلية.¹
- وبالرجوع إلى التعريف الذي ورد في قائمة المفاهيم الأساسية للمراجعة الصادر عن جمعية المحاسبة الأمريكية والسابق ذكره يمكن تحديد ماهية مراجعة الحسابات في النقاط التالية:
- مراجعة الحسابات عملية منتظمة بمعنى أن الفحص الذي يقوم به المراجع يعتمد على التخطيط المسبق والمتمثل في برنامج المراجعة المعد قبل البدء في عملية المراجعة.
 - تمثل أدلة الإثبات الأداة الأساسية الدالة على الأحداث الاقتصادية لتقييمها بصورة موضوعية.
 - يمثل الحكم الشخصي للمراجع دورا أساسيا في إجراء التطابق بين العناصر محل الفحص والمعايير الموضوعية، وتحديد ماهية الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية.
 - يعد تقرير المراجع جوهر عملية المراجعة لأنه الرسالة الاتصالية أو الوسيط بين المرسل "المراجع" والمستلم "مستخدمي المعلومات" كما أن النتائج التي يظهرها الرأي الفني المحايد الذي يتضمنه له تأثير كبير في سلوك مستخدمي المعلومات من حيث ترشيد أحكامهم وقراراتهم.

المقصود بعملية المراجعة في هذا المجال هو المراجع الخارجي ، ويتحدد دور المراجع هنا في الدراسة الانتقادية للعناصر المقدمة إليه لغرض زيادة مقدرتها على مقابلة احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، وبالتالي إضافة مزيد من الثقة إلى المعلومات التي تنبع من نظام المعلومات داخل المؤسسة. و بالتالي يمكن تعريف مراجعة الحسابات بأنها:

"التحقق الانتقادي المنتظم لأدلة وقرائن الإثبات لما تحويه دفاتر وسجلات المنشأة من بيانات في إطار مبادئ محاسبية متعارف عليها من خلال برنامج محدد مقدما بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق و عدالة التقارير المالية لقراء و مستخدمي هذه التقارير".²

كما عرفت لجنة مفاهيم المراجعة التابعة لجمعية المحاسبة الأمريكية، تعريفا عاما للمراجعة بأنها: عملية منظمة، تعتمد على الموضوعية، لتجميع وتقييم الأدلة المتعلقة بنتائج العمليات و الأحداث الاقتصادية للمشروع. و ذلك للتحقق من مدى تطابق تلك النتائج مع المعايير الموضوعية و المقبولة قبولاً عاماً، و توصيل النتائج للأطراف المعنية.³

2 - تعريف حوكمة الشركات

لا يوجد اتفاق عام على مفهوم أو تعريف واحد للحوكمة أو حوكمة الشركات، بل هناك مفاهيم متعددة تعدد توجهات و تخصص من تناولوا هذا الموضوع بالدراسة و البحث. و قد ركزت الدراسات السابقة ، و لفترة طويلة، على مدخلين تقليديين لتناول هذا الموضوع، مدخل المساهمين و الذي يهتم بضمان حقوق المساهمين و العمل على تعظيمها و المتمثلة أساسا في الربحية. ومدخل الأطراف ذات العلاقة بالشركة (مديرين، عملاء، عمال، دائنين...) و الذي يهتم بضمان و تحقيق مصالح هؤلاء. غير أن التوجه في الوقت الحالي هو نحو مدخل حديثة لحوكمة الشركات تركز على المعارف و الكفاءات و عليه هناك من يرى الحوكمة بأنها "مجموع القوانين و القواعد التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة و الملاك و أصحاب المصالح"⁴ و هو نفس التعريف الذي قدمته منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية و التي تعتبر الحوكمة بأنها "مجموع من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة و مجلس الإدارة و حملة الأسهم و غيرهم من المساهمين"، و هي نفس الفكرة التي يقدمها التعريف الموالي و لكن بنوع من التفصيل مقارنة بالتعريف السابق،

مع الإشارة إلى آليات العمل لضمان فعالية تطبيق الحوكمة و تحقيق هدف تطوير الأداء، حيث تعتبر حوكمة الشركات بأنها " مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركة و المساهمين و أصحاب المصالح فيها و ذلك عن طريق الإجراءات و الأساليب التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة و توجيه أعمالها من أجل ضمان تطوير الأداء و الإفصاح و الشفافية و المساءلة المالية و الإدارية داخل الشركات بما يحميها من أن تلقى ذات مصير الشركات المنهارة " .

3 - مبادئ حوكمة الشركات

المقصود بمبادئ حوكمة الشركات هي القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري الشركة والمساهمين فيها، وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها و قد وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) عدداً من المبادئ الرئيسية لحوكمة الشركات استناداً إلى عدد من العناصر المشتركة بين دول من داخل وخارج (OCDE). ولا تعتبر هذه المبادئ إلزامية، فهي تسعى إلى تحديد الأهداف واقتراح وسائل متنوعة لتحقيقها. و الغرض منها، أن تكون نقطة مرجعية يمكن لصناع السياسة استخدامها عندما يقومون باختيار و وضع الأطر القانونية والتنظيمية لحوكمة الشركات التي تعكس ظروفهم الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والثقافية الخاصة، كما يمكن للمشاركين في السوق استخدامها عندما يقومون بتطوير ممارساتهم.

وقد جاءت هيكليّة إطار منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) لحوكمة الشركات من ستة مبادئ رئيسية :

المبدأ الأول : إطار مناسب لحوكمة الشركات؛ ينبغي أن يتم وضع إطار حوكمة الشركات بهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل، و نزاهة الأسواق، و الحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق، و تشجيع قيام أسواق تتميز بالشفافية والفعالية.

المبدأ الثاني: حقوق المساهمين و الوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية؛ ينبغي أن يوفر إطار حوكمة الشركات الحماية للمساهمين و أن يسهل لهم ممارسة حقوقهم.⁵

المبدأ الثالث : المعاملة المتساوية للمساهمين (Shareholders)؛ ينبغي أن يضمن إطار حوكمة الشركات المعاملة المتساوية لكافة المساهمين، بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب . و ينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم.

المبدأ العام الرابع: دور أصحاب المصالح (Stakeholders) في حوكمة الشركات؛ ينبغي أن يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون، أو تنشأ نتيجة لاتفاقات متبادلة، و أن يعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة، وفرص العمل، والاستدامة المالية للمنشآت.⁶

المبدأ العام الخامس: الإفصاح والشفافية؛ ينبغي أن يضمن إطار حوكمة الشركات القيام بالإفصاح السليم والصحيح و في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي، و الأداء، وحقوق الملكية.

المبدأ العام السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة؛ ينبغي أن يضمن إطار حوكمة الشركات التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة، و الرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة الشركة، و محاسبة مجلس الإدارة عن مسؤولياته أمام الشركة و المساهمين.

II. دور المراجع الخارجي في إرساء حوكمة الشركات

1 - دور المدقق الرقابي ضمن علاقة الوكالة

نتيجة لتعارض المصالح بين الإدارة والمالكين، وبقية أصحاب المصالح في الشركة و وفقا لمبدأ الاختيار العقلاني الذي بموجبه يحاول كل طرف تعظيم منفعه الخاصة، فانه يتوقع أن تأتي عملية اختيار السياسة المحاسبية للشركة متأثرة بالأهداف الذاتية للإدارة، بصرف النظر إذا ما

كانت تلك الأهداف متوافقة أو غير متوافقة مع أهداف أصحاب المصالح آخرين حتى لو كان ذلك على حساب التمثيل الصادق للأحداث والعمليات من ناحية تقديم المعلومات.

2 - دور المراجع في تقليص فجوة التوقعات

1-2: مفهوم فجوة التوقعات

ظهرت عدة محاولات لتعريف فجوة التوقعات في المراجعة وذلك طبقاً لوجهة نظر القائم بالتعريف، ويمكن تلخيص وجهات النظر المختلفة لمفهوم فجوة التوقعات فيما يلي:

إن تعريف فجوة التوقعات يعود للعام 1974م، حيث عرفت بأنها اختلاف الأداء المهني للمراجعة من حيث الجودة ومعايير الأداء عن المتوقع منه أن تحققه.⁷

2-2: دور المراجعة في تقليص فجوة التوقعات:

يمكن القول أن مسؤولية المراجع في هذه المرحلة تكمن في إكتشاف حالات الغش أو التصرفات الغير قانونية كما يلي:

أ-مسؤولية اكتشاف حالات الغش:

أصدر مجلس معايير التدقيق (ASB) إرشادات فيما يخص دور المدقق في اكتشاف الغش تلخصت فيما يلي:⁸

1-تقييم مخاطر الغش في كل عملية تدقيق.

2-الاستجابة لنتائج تقييم تلك المخاطر.

3-التقرير عن الغش المكتشف أو المشتبه فيه.

4- متطلبات توثيق إجراءات تقييم مخاطر حدوث الغش.

ب - مسؤولية اكتشاف التصرفات الغير القانونية:

إن مستخدمي القوائم المالية لديهم توقعات أن يكتشف المدقق التصرفات غير القانونية أثناء تنفيذ عملية التدقيق، ورغم أهمية نظم الرقابة الداخلية الفعالة في محاولة تخفيف إمكانية

ارتكاب التصرفات غير القانونية إلى أدنى حد ممكن، بالإضافة إلى زيادة إمكانية اكتشافها في حالة ارتكابها، فإنه من الضروري توسيع نطاق مسؤوليات المدققين الخارجيين بخصوص اكتشاف تلك التصرفات.

3 - دور المراجع الخارجى فى معرفة قدرة الشركة على الاستمرار :

يعد فرض استمرارية الشركة من الفروض الرئيسية التي تؤثر في إعداد القوائم المالية، وهذا الفرض يقوم على قاعدة "عدم التصفية"، ويتفق مع التوقع الطبيعي لأصحاب الشركة، والإدارة. أما احتمال التصفية فتعد حالة استثنائية، وكثير من المبادئ العلمية المطبقة في المحاسبة تجد مبررها في فرض الاستمرارية، خاصة المبادئ التي تحكم تقويم الأصول الثابتة، التي تقتنى من أجل تحقيق خدمات طويلة الأجل في المستقبل، فتقدير العمر الإنتاجي للأصل، والقيمة المتبقية بعد حساب قيمة الاستهلاك تقوم على فرض استمرارية الأصل في خدمة الشركة، والميزانية التي يعدها المحاسب ليست ميزانية تصفية، ولكنها ميزانية شركة مستمر في أعماله.

إن فرض "الاستمرارية" لا يعني بقاء الشركة بصفة دائمة، وإنما يعني أن الشركة ستظل موجودة لفترة كافية لتنفيذ أعماله الحالية، ومقابلة التزاماته القادمة.

وقد عرّف فرض الاستمرارية على أن الشركة تنشأ لتستمر من فترة إلى أخرى مع القدرة على مقابلة التزاماتها عندما يحل أجل السداد دون الحاجة إلى تخلص جوهري من أصولها، أو تغيير هيكل ديونها، أو الاضطرار إلى تخفيض حجم عملياتها.⁹

III. مدى توافق ما يلزمه القانون التجارى الجزائرى على محافظ الحسابات مع مبادئ حوكمة الشركات التي أصدرتها OCDE :

إن ممارسي مهنة محافظ الحسابات في الجزائر يستمدون مهامهم الواجب القيام بها في الشركات من القانون التجارى و من قانون 01.10، و السؤال المطروح يكمن في إمكانية وجود توافق بين هذه المهام وما تضمنته مبادئ حوكمة الشركات التي أصدرتها OCDE. وعلى هذا الأساس سوف نقوم بعرض لمختلف مواد القانون التجارى و قانون 01.10 التي تتوافق مع تلك المبادئ.

1 - حقوق المساهمين والمساواة بينهم

المادة 619: يجب على مجلس الإدارة أن يملك عددا من الأسهم تمثل على الأقل 20 % من رأسمال الشركة. تخصص هذه الأسهم بأكملها لضمان جميع أعمال الإدارة و بما فيها الأعمال الخاصة فقط بأحد أعضاء الإدارة وهي غير قابلة للتصرف فيها.¹⁰

المادة 620: يجوز للقائم بالإدارة السابق أو لذوي حقوقه استرجاع حرية التصرف في أسهم الضمان، بمجرد مصادقة الجمعية العامة العادية على حسابات السنة المالية الأخيرة والمتعلقة بإدارته.

المادة 621: يسهر مندوبو الحسابات تحت مسؤولياتهم على مراعاة الأحكام المشار إليها في المادتين: 619 و 620 و يبلغون عن كل مخالفة في تقريرهم المرفوع للجمعية العامة السنوية.

وتظهر المادة الأخيرة أهمية ودور محافظ الحسابات في حفظ حقوق جميع المساهمين وخاصة أصحاب الأقلية، وهذا يتماشى مع مبدأ حفظ حقوق المساهمين الصادرة عن OCDE.

المادة 651: يجب على أعضاء مجلس المراقبة أن يحوزوا أسهم الضمانات الخاصة بتسييرهم حسب الشروط المنصوص عليها في المادة 619، المادة 660: يسهر مندوب الحسابات تحت مسؤوليته على مراعاة أحكام المادة 659 السابقة ويشير في تقريره الموجه للجمعية العامة، إلى كل خرق.

وهذا يظهر أن القانون التجاري الجزائري قد تطرق في عدة مواضع إلى دور محافظ الحسابات في المساواة بين المساهمين.

كما اظهر قانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق إلى 29 يونيو سنة 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المهام الموكلة لمحافظ الحسابات حتى يسهر على حفظ حقوق المساهمين من خلال:

المادة 23: يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير، و يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة

بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، و من طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.¹¹

و من هنا يظهر أهمية دور محافظ الحسابات في الحفاظ على حقوق المساهمين و المساواة بينهم وبالتالي دوره في تفعيل حوكمة الشركات

2 - دور أصحاب المصالح:

المادة 628: لا يجوز عقد أي اتفاق بين الشركة و أحد القائمين بإدارتها سواء كان بصورة مباشرة أو غير مباشرة أو بالواسطة، إلا بعد استئذان مجلس الإدارة مسبقا و بعد تقديم تقرير من مندوب الحسابات.

المادة 678: إذا كان الأمر يتعلق بالجمعية العامة العادية، فيجب أن يذكر جدول حسابات النتائج و الوثائق التلخيصية و الحصيلة و التقرير الخاص بمندوبي الحسابات، المبين لنتائج الشركة خلال كل سنة مالية من السنوات الخمس الأخيرة أو كل سنة مالية مغلقة منذ إنشاء الشركة، أو دمج شركة أخرى في هذه الشركة إذا كان عددها يقل عن خمسة .

المادة 718 مكرر -11: يجوز لمندوب الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الاستغلال و التي اكتشفها أثناء ممارسة مهامه.

و من هنا يظهر دور المراجع الخارجي في حفظ حقوق أصحاب المصالح وبالتالي دوره في حوكمة الشركات.

و حتى من خلال قانون محافظ الحسابات 10-01 و من خلال المادة 25 فانه على محافظ الحسابات إعداد تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار النشاط وهذا أيضا يعتبر حفظا لحقوق أصحاب المصالح.

3- الإفصاح و الشفافية:

و هنا يلعب المحافظ دورا أساسيا يتسم بالخطورة، إذ أن مصادقته على معلومات تخلو من الشفافية قد تؤدي بالمؤسسة إلى الهلاك، مثل ما حدث فى أكبر أزمات الشركات الكبرى مؤخرا ويظهر هذا فى المادة 680 : يحق لكل مساهم أن يطلع خلال الخمسة عشرة يوما السابقة لانعقاد الجمعية العامة العادية على ما يلي:

__ تقارير الحسابات التى ترفع للجمعية.

__ المبلغ الإجمالى المصدق على صحته من مندوبى الحسابات والأجور المدفوعة للأشخاص الحاصلين على أعلى اجر، على العلم أن هؤلاء الأشخاص يبلغ عددهم خمسة إلى عشرة عمال وهذا حسب عدد الموظفين اقل أو أكثر من 200 موظف.

و كذلك و من خلال المادة 632، يسهر مندوب الحسابات على إفصاح المكافآت المتحصل عليها من طرف مجلس الإدارة و كذلك تعويضات الحضور من خلال تقرير خاص، و هذا ما أكدته المادة 25 من قانون 01.10، حيث ألزمت محافظ الحسابات على إعداد تقرير خاص حول الامتيازات الممنوحة للمستخدمين، و كذا تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية. و تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية و كذا تقرير خاص حول المهمات فى الخارج.ويمكن اعتبار هذه التقارير الخاصة مساهمة فى الحفاظ على رفع درجة الإفصاح والشفافية، وهو ما يظهر توافقا مع مبدأ الإفصاح والشفافية الصادر عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادى وبالتالى تفعيلًا لحوكمة الشركات.

4 - مسؤوليات مجلس الإدارة :

هنا يظهر الدور الفعال والحقيقي لمحافظ الحسابات باعتباره حكما لطرفى علاقة الوكالة أين يكمن تضارب المصالح ، وتظهر المادة 715 مكرر4 من القانون التجارى تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين واحدا أو أكثر من مندوبى الحسابات لمدة ثلاث سنوات ويختارون من قائمة الخبراء المقبولين. ويعهد إليهم القيام بفحص الدفاتر والصندوق ومحفظة وأموال الشركة ومراقبة انتظام

وصحة الجرد والموازنات، وكذلك القيام بمراقبة دقة المعلومات المقدمة فيما يخص حسابات الشركة ضمن تقرير مجلس الإدارة.

ويجوز لهؤلاء أن يجرؤوا طيلة مدة السنة التحقيقات أو الرقابة التي يرونها مناسبة، كما يجوز لهم أن يدعوا دائما الجمعية العامة للمساهمين للانعقاد في حالة الاستعجال، وكذا المادة 23 من قانون 01-10 الذي يطلب من محافظ الحسابات أن :

— يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

— يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسكرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

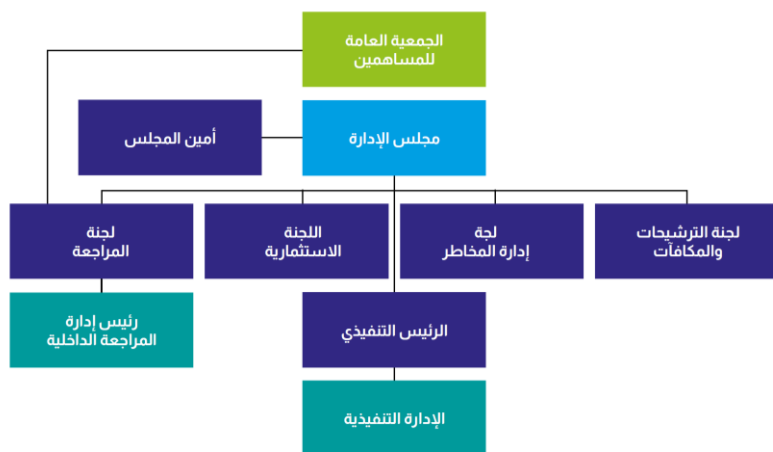
و من خلال كل ما يسبق يظهر أن التشريع الجزائري لم يصدر قانون خاص أو إطار مستقل لحوكمة الشركات لكن مضمون ما جاء في مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي موجود في عدة من القوانين و التشريعات الجزائرية، و منها ما يظهر كيف يساهم محافظ الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات من خلال تطبيق هذه المبادئ بطريقة غير مباشرة.

IV. دراسة حالة شركة المراعى السعودية

تأسست شركة المراعى في عام 1977 م، و تعد اليوم من أكبر شركات الألبان في العالم، و كذلك أكبر شركة لإنتاج و توزيع الأغذية و المشروبات على مستوى منطقة الشرق الأوسط، و تحتل الشركة التي تتخذ من المملكة العربية السعودية مقراً لها، المرتبة الأولى في منطقة الشرق الأوسط و شمال أفريقيا في إنتاج السلع الاستهلاكية سريعة الحركة، و هي رائدة السوق الخليجية في معظم أصناف و فئات منتجاتها. بعد ما يزيد على 40 عاماً من النمو المستدام، تواصل شركة المراعى الوفاء بتوفير منتجات صحية و مغذية للمستهلكين من جميع الأعمار، مع نجاح قائم على مبدأ "جودة تستحق الثقة".¹²

و لغرض تدعيم هذه الدراسة سنحاول تسليط الضوء على القوائم السنوية لشركة المراعي لتبيان كيفية تدعيم المراجعة الخارجية لقواعد و نظم و إجراءات حوكمة الشركات، و التي تحقق أفضل حماية و توازن بين مصالح مديري الشركة و المساهمين فيها و جميع أصحاب المصالح.

الشكل (1) : الهيكل التنظيمي لشركة المراعي



المصدر: التقرير السنوي لشركة المراعي لسنة 2020

نلاحظ من خلال الشكل الاستقلالية التامة للجان المراجعة حيث تظهر على إتصال مباشر مع الجمعية العامة للمساهمين ما يضمن حقوق هؤلاء المساهمين بما في ذلك مساهمي الأقلية و المساهمين الأجانب ، و يسهل عليهم الحصول على المعلومات المطلوبة في الوقت المناسب و بدرجة موثوقة كبيرة ، و هذا في حد ذاته يعتبر إطار مناسب لحوكمة الشركات من خلال حماية حقوق المساهمين في ظل مناخ يتميز بالإفصاح و الشفافية ، و الجدول الموالي يؤكد ذلك :

الجدول (1) : سعر السهم و معلومات المساهمين

دور التدقيق الخارجي القانوني في الحد من ممارسات الغش و إرساء مبادئ حوكمة الشركات

- عرض تجربة شركة المراعي السعودية-، ص(284-303)

31 ديسمبر 2020م			مستثمرو شركة المراعي بحسب طبيعة المستثمر
نسبة الملكية	عدد المستثمرين	عدد الأسهم	
67.2%	542	671,778,913	استثمارات مؤسسية
32.8%	49,596	328,221,087	مستثمرون أفراد
100.0%	50,138	1,000,000,000	المجموع

31 ديسمبر 2020م			مستثمرو شركة المراعي بحسب الجنسية
نسبة الملكية	عدد المستثمرين	عدد الأسهم	
94.5%	49,061	944,529,303	مستثمرون سعوديون
5.5%	1,077	55,470,697	جنسيات أخرى
100.0%	50,138	1,000,000,000	المجموع

31 ديسمبر 2020م		مستثمرو شركة المراعي بحسب فئاتهم
نسبة الملكية	عدد المستثمرين	
34.5%	1	مجموعة صافولا
23.7%	1	صاحب السمو الأمير سلطان بن محمد بن سعود الكبير
22.7%	5	مؤسسات حكومية وشبه حكومية
9.1%	49,595	أفراد آخرون
3.1%	88	شركات
3.0%	156	صناديق مشتركة
0.1%	11	اتفاقيات منادلة
3.7%	281	مؤسسات أخرى
100.0%	50,138	المجموع

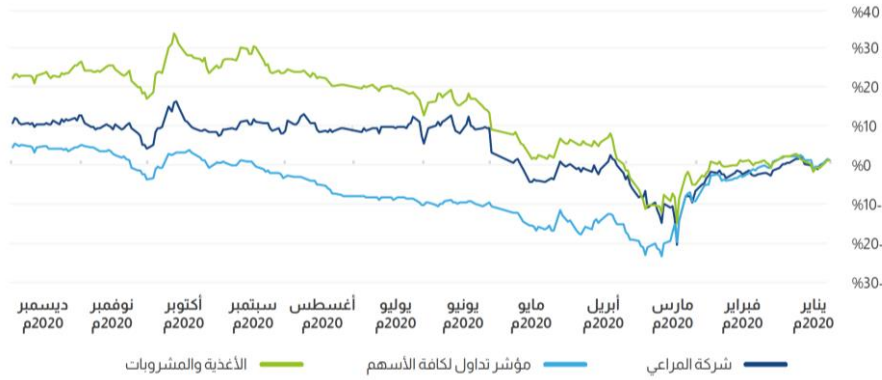
31 ديسمبر 2020م		مستثمرو شركة المراعي بحسب حجم الملكية
نسبة الملكية	عدد المستثمرين	
88.4%	32	مليون سهم وأكثر
2.5%	33	من 500 ألف سهم إلى أقل من مليون سهم
3.1%	150	من 100 ألف سهم إلى أقل من 500 ألف سهم
1.0%	142	من 50 ألف سهم إلى أقل من 100 ألف سهم
1.9%	848	من 10 آلاف سهم إلى أقل من 50 ألف سهم
0.5%	783	من 5 آلاف سهم إلى أقل من 10 آلاف سهم
1.4%	8,021	من ألف سهم إلى أقل من 5 آلاف سهم
1.2%	40,129	أقل من ألف سهم
100.0%	50,138	المجموع

المصادر: التقرير السنوي لشركة المراعي لسنة 2020

نلاحظ من خلال الجدول وجود مستوى عال من الإفصاح عن المعلومات المالية لسنة 2020 ، حيث وصل عدد مساهمي شركة المراعي إلى 50 138 مساهم بتاريخ 31 ديسمبر 2020 موزعة بين الاستثمارات المؤسسية بنسبة 67.2% من إجمالي ملكية الأسهم، و الاستثمارات

الفردية بنسبة 32.8 % ، و رغم وجود 32 مساهمًا من مساهمي المراعي يملكون مليون سهم أو أكثر في الشركة، بمجموع حصص يمثل 88.4% من إجمالي الأسهم إلا أننا نلاحظ وجود معلومات وافية لكافة المساهمين على إختلاف فئاتهم و جنسياتهم و حجم إستثماراتهم ، و هذا ما جعل من المراجعين الخارجيين يشيرون في تقاريرهم إلى إحترام مجلس الإدارة إلى حد بعيد لمبادئ حوكمة الشركات. و تتمتع لما سبق سنعرض الشكل الموالي الذي يوضح أداء سهم الشركة:

الشكل (2) : أداء سهم شركة المراعي خلال سنة 2020



المصدر: التقرير السنوي لشركة المراعي لسنة 2020

نلاحظ من خلال الشكل انخفاضاً في قيمة السهم في الثلاثي الأول من السنة بسبب جائحة كورونا التي أثرت على كل الميادين في العالم بأسره ، ثم بعد ذلك بدأت قيمة السهم في التعافي شيئاً فشيئاً حتى شهر أكتوبر أين نشهد انتكاسة أخرى لنفس الأسباب المتعلقة بالجائحة ، و هو ما دفع بمجلس الإدارة إلى وضع مجموعة من السيناريوهات للتعافي الاقتصادي على حسب الحالة الصحية للعالم ، و هنا يظهر بوضوح تطبيق أهم مبادئ حوكمة الشركات ألا و هو مسؤوليات مجلس الإدارة تجاه المساهمين و التسيير الرشيد للشركة لضمان استمراريتهما و الحفاظ على حقوق الأطراف ذات العلاقة بالشركة (العمال ، البنوك ، العملاء ، الموردون..الخ)، و لعل أهم أسباب

إدراج مجلس الإدارة لهذه السيناريوهات في تقريرها السنوي هو وجود مراجعة مستقلة تحرص على الحفاظ على حقوق جميع الأطراف و بالتالي يمكن القول أنها أداة فعالة للحد من أية ممارسات للغش و إرساء مبادئ حوكمة الشركات ، و تظهر هذه السيناريوهات في الشكل الموالي :

الشكل (3) : استجابات مختلفة لأربعة سيناريوهات خلال أزمة كوفيد - 19



المصدر: التقرير السنوي لشركة المراعي لسنة 2020

و يظهر جليا من خلال الشكل أن الاحتمالات الموضوعية كانت مرتبطة أساسا بسرعة تعافي الاقتصاد العالمي و التي على أساسها تحدد الشركة نوعية الاستجابة أما بوتيرة بطيئة أو وتيرة سريعة وفق إجراءات و قرارات إستراتيجية على المدى القصير ، المتوسط و الطويل.

V. الطريقة و الأدوات:

حاولنا في هذه الدراسة إبراز مدى أهمية التدقيق الخارجي القانوني في إرساء قواعد حوكمة الشركات رغم غياب مرجع خاص بهذه القواعد في حد ذاتها ، و هذا من خلال عقد مقارنة بين المبادئ الستة للحوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التنمية و التعاون الاقتصادي OCDE و بين بعض مواد القانون التجاري الجزائري و قانون 01/10 التي تظهر أوجه التشابه في مضمونها مع تلك المبادئ . ثم قمنا بعرض تجربة إحدى أكبر شركات الألبان في العالم " شركة المراعي " و التي تمتلك تجربة رائدة في حوكمة الشركات .

VI. النتائج و مناقشتها:

استخلصنا من هذه الدراسة أن المراجعة القانونية التي تتميز بالجودة تعمل على زيادة مصداقية التقارير قصد تامين المعلومات ورفع درجة موثوقيتها مما يساهم في إرساء قواعد و مبادئ حوكمة الشركات حتى في غياب مرجع خاص بمبادئ وطنية لحوكمة الشركات، و هذا من خلال المهام التي أوكلها القانون التجاري في بعض مواد له محافظ الحسابات ، هذه المهام التي تتوافق مع مضمون مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية ، و عليه يمكن القول أن محافظ الحسابات و خلال إعدادها للتقارير و خصوصا التقارير الخاصة التي نص عليها قانون 01/10 يحرص على الحفاظ على حقوق المساهمين والمساواة بينهم وبالتالي دوره في تفعيل حوكمة الشركات، و كذا حفظ حقوق أصحاب المصالح وبالتالي دوره في حوكمة الشركات ، كما يمكن اعتبار أن التقارير الخاصة التي يقوم بإعدادها تساهم في الحفاظ على رفع درجة الإفصاح والشفافية، وهو ما يظهر توافقا مع مبدأ الإفصاح والشفافية الصادر عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي وبالتالي تفعيل حوكمة الشركات. و بغرض توضيح أكثر للفكرة قمنا بعرض تجربة شركة المراعي السعودية ، هذه الأخيرة تعتبر نموذجا في مجال حوكمة الشركات حيث تقوم سنويا بنشر التقرير السنوي للأعمال متضمنا لكل الاستراتيجيات المتبعة و التقارير المالية و تقرير المراجع المستقل الذي يبدي رأيه حول تلك التقارير و حول احترام إجراءات حوكمة الشركات بصفة عامة، و يظهر في ذلك التقرير السنوي كل أنواع المعلومات المطلوبة لشتى المستخدمين من مساهمين على مختلف فئاتهم و حجم استثماراتهم إلى أصحاب المصالح بشتى أنواعهم، حتى أنها

تنشر قيمة الزكاة الواجب فى تقاريرها المالية و هذه درجة جد عالية من الإفصاح و الشفافية، و حتى خلال الظروف الوبائية الاستثنائية التى يمر بها العالم أجمع قامت الشركة بنشر استراتيجياتها المحتملة التى تمثل استجابات مختلفة حسب الحالة الوبائية و هذا حتى تكون كل الأطراف ذات العلاقة على علم بخطوة عمل الشركة.

الخلاصة:

تعتبر المراجعة الخارجية بمثابة جرس الانذار للشركات كونها تهتم ببيان الانحرافات المالية أو الادارية و ذلك من خلال تطبيق قواعد العناية المهنية بكل إتقان وموضوعية ، وتدقيق حسابات الشركة و تدقيق أنظمتها المالية والادارية و التحقق من موجوداتها ، مما يؤدي لا محالة إلى كشف مواطن الضعف والخلل فى إدارة الشركة فى الوقت المناسب والقيام بوضع الطرق المثلى لمعالجته قبل انتشاره ، وهذا يبين أن فعالية المراجعة الخارجية تنتج قاعدة متينة من الرقابة والحد من الغش والتزوير ، أى المساهمة بالشكل الفعال فى إرساء حوكمة الشركات.

أما فيما يخص مهنة المراجعة فى الجزائر فمع صدور المعايير المهنية فإن الأمر يتطلب تكويننا شاملا لكل ممارسي المهنة لأن معظمهم حاليا يركزون فى أعمالهم على بعض المواد من القانون التجارى التى تتماشى بطريقة أو بأخرى مع مبادئ حوكمة الشركات لكن تطبيقها يبقى حبرا على ورق، كما تجدر الإشارة إلى وجوب إصدار مرجع خاص بحوكمة الشركات مما يسهل على المراجعين إعداد تقارير سنوية مفصلة.

توصيات:

- ✓ يجب تعزيز القوانين التى تشجع على استقلالية المدقق وحمايته من مبدأ المنافسة الغير شريفة.
- ✓ يجب تعميم فكر حوكمة الشركات على جميع الموارد البشرية فى المؤسسات وليس فقط أصحاب القرارات الإستراتيجية لأن تطبيقها يستلزم تعاون الجميع بعد فهمها.
- ✓ فى الجزائر بعد إصدار المعايير المهنية الخاصة بمهنة مراجعي الحسابات لابد من التكوين الشامل فيها.
- ✓ لابد من إصدار إطار خاص لحوكمة الشركات فى الجزائر

أخيراً لقد بينت كل الشواهد عجز القوانين على الحد من السلوك الغير الأخلاقى للمدققين والحل يكمن فى جعل هذه الفئة مشبعة بالقيم والتعاليم الإسلامية لأنها أجدى وسيلة يمكن انتهاجها لإيقاف الفساد وترويض النفس البشرية لأنه فى النهاية تبقى الأزمة أزمة أخلاق.

قائمة التهميش:

- 1- إبراهيم جابر السيد أحمد: المراجعة والرقابة فى النظم الحاسبية ، العلم و الإيمان للنشر و التوزيع ، 2019، ص 37.
- 2 - **Le Dictionnaire Fiduciaire Comptable** 6eme édition, Paris, 1997, p 158 : Erik de la Villeguerin
- 3- أحمد حلمى جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، 2000، ص 9 .
- 4- يوسف، محمد طارق: "الإفصاح والشفافية كأحد مبادئ حوكمة الشركات"، بحوث وأوراق عمل لمؤتمر متطلبات حوكمة الشركات وأسواق المال العربية، شرم الشيخ، مصر، 2007، ص 13.
- 5- طارق عبد العال حماد: حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة فى المصارف) الدر الجامعية، مصر، 2005، ص 46 .
- 6- جون سوليفان وآخرون: حوكمة الشركات فى القرن الواحد والعشرون، ترجمة سمير كرم، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2003، ص 28 .
- 7- السقا السيد احمد اسماعيل : «فجوة التوقعات فى بيئة المراجعة دراسة ميدانية فى اخطى المهني فى المملكة العربية السعودية» البحوث المحاسبية، العدد الخامس، 1997، ص 423
- 8 - **The role of external auditing** ,The Institute of Internal Auditors, Belgium, in fighting fraud, Financial services sector experiences, Bruxelles, 2008,p08.
- 9- الخناوى رأفت: "مسؤولية وموقف المراجع وأساليبه فى التقرير فيما يتعلق باستمرارية العميل فى النشاط"، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، العدد 48، 1985، ص 140.
- 10- أمر رقم 59.75 المؤرخ فى 20 رمضان 1395 الموافق ل 26 سبتمبر 1975 الذى يتضمن القانون التجارى المعدل والمتمم.
- 11- القانون 10-01: المادة 22، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعقد المؤرخ فى، سنة 2010.
- 12 - <https://www.almarai.com/wp-content/uploads/2020/11/Almarai-Annual-Report-2020-Arabic.pdf>