

مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات

أ/حميدي احمد سعيد -جامعة البليدة 02

الملخص:

يندرج مضمون هذه الورقة البحثية ضمن السياسات الاقتصادية الكلية و تحديدا في جانب الاقتصاد الدولي، حيث يهدف إلى دراسة سلوك سعر الصرف الحقيقي التوازني للدينار الجزائري، من خلال تقدير قيمته التوازنية خلال الفترة (1980-2014)، و ذلك ببناء نموذج قياسي يضم مجموعة من المتغيرات الاقتصادية المفسرة له، و لقد تم التوصل إلى عدة نتائج أبرزها أن الانفتاح التجاري يعتبر أبرز المتغيرات المؤثرة على سعر الصرف الحقيقي التوازني في الجزائر خاصة على المدى المتوسط و الطويل، يليه الاستهلاك الحكومي و بدرجة أقل التبادل التجاري.

الكلمات المفتاحية: سعر الصرف الحقيقي، الانفتاح التجاري، التبادل التجاري، الاستهلاك

الحكومي، سعر الصرف الحقيقي التوازني.

Abstract:

The content of this research paper falls within the macro economic policies, particularly on the side of international economy. It aims to study the behaviour of the equilibrium real exchange rate of the Algerian Dinar through evaluating (estimating) its equilibrium value during the period 1980-2014, by constructing a standard model includes a set of economic variables that explains it. It was reached a several results; most notably : the trade openness is considered as the most influential on the equilibrium real exchange rate variables in Algeria, especially in the midium and long term, followed by government consumption and to a lesser trade exchange.

Keywords: Real exchange rate, Openness, Terms of trade, Government consumption, The equilibrium real exchange rate.

مقدمة:

إن من أهم أسباب الأزمات المالية التي مست العالم في العصر الحالي هو التضليل في القوائم المالية التي تتضمن المعلومات المحاسبية والمالية والتي من خلالها يتم اتخاذ القرار من قبل مستخدمي القوائم المالية، هذا التضليل أدى إلى زعزعة الثقة في الأسواق المالية وعدم الوثوق في مصداقية التقارير والقوائم المالية المنشورة، كما أدى هذا في بعض المرات إلى انهيار تام للأسواق و إفلاس كبرى الشركات. غالبا ما يكون سبب هذا تضارب المصالح بين أصحاب المصالح في الشركات وخاصة بين المسيرين والمساهمين، لهذا جاء مفهوم الحوكمة للحد من التلاعب والغش الممارس من طرف المسيرين وهذا بالتواطؤ مع شركات المحاسبة والتدقيق التي ساهمت في التضليل في القوائم المالية وقامت بالتستر على نشر المعلومات المحاسبية المغلوطة والتي أدت في الأخير إلى حدوث الأزمات المالية، ومثال ما حدث لشركة التدقيق اندرسون وممارستها للتضليل في القوائم المالية لشركة انرون للطاقة يؤكد ذلك. وهذا ما جعل معظم الدول تبني مبادئ حوكمة الشركات لتفادي الوقوع في مثل هذه الأزمات و الاختلالات من خلال مجموعة من الآليات أهمها: التدقيق الخارجي.

وبهذا نطرح الإشكالية الرئيسية التالية: ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات؟

وللإجابة على هذه الإشكالية تم صياغة الفرضيات التالية:

1. عمل المدقق الخارجي له أثر كبير في تعزيز حوكمة الشركات.
2. مهنة التدقيق الخارجي لها دور مهم في إرساء مبادئ الحوكمة.

سنتناول هذا الموضوع من خلال ثلاث محاور:

المحور الأول: الإطار النظري العام للتدقيق الخارجي

المحور الثاني: أهمية عناصر التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات

المحور الثالث: واقع التدقيق الخارجي والحوكمة في الجزائر

1- الإطار النظري العام للتدقيق الخارجي:

1-1: تعريف التدقيق الخارجي:

التدقيق بصفة عامة هو عملية الفحص التي يقوم بها شخص مهني مستقل لموضوع معين بغرض إعطاء رأي فني محايد حول مطابقة هذا الموضوع محل الفحص للمرجعية المطبقة، وكلمة تدقيق إذا ما ترجمت إلى اللغة الأجنبية فهي تقابل كلمة "Audit" وهي كلمة لاتينية في الأصل وتعني " يستمع " ، وهذا لأن في القرون الوسطى كان المدققون يستمعون إلى قراءة وزراء المالية للحسابات العمومية. ورغم أن تقنيات التدقيق تطورت بشكل كبير إلا أن الكلمة بقيت مستمدة من الأصل.⁽¹⁾ ومن خلال هذا التعريف يمكننا أن نستنتج العاصر الأساسية المكونة لمهمة التدقيق والمتمثلة في:

- الفحص عبارة عن عملية منهجية باستخدام وسائل وتقنيات وإجراءات لجمع أدلة الإثبات.
- الموضوع محل الفحص يتمثل في الحسابات السنوية والقوائم المالية.
- الشخص المهني يتمثل في المدقق ويجب أن يتمتع بالاستقلالية التامة أثناء تأدية مهمته لكي يصل في الأخير إلى رأي موضوعي ومحايد يضمن بصورة معقولة مصداقية القوائم المالية.
- المرجعية تتمثل في القواعد والمعايير التي يجب على الشركة أن تتقيد بها أثناء إعداد القوائم المالية.

ولقد عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبين أن التدقيق على أنه هو عملية منظمة ومنهجية لجمع الأدلة والقرائن التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وتقومها بشكل موضوعي وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية.⁽²⁾

وأغلب المختصين في هذا المجال يجمعون على أن التدقيق الخارجي هو عملية يقوم بها شخص خارجي عن الشركة مستقل يعمل على فحص القوائم المالية المتمثلة غالبا في الميزانية وحسابات النتيجة وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة والملحق والعمل على التحقق من

أرصدة بنودها من خلال انتقادات للدفاتر والسجلات المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية، والحصول على الأدلة الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة هذه القوائم المالية.

1-2- أنوع التدقيق الخارجي:

ينقسم التدقيق الخارجي إلى تدقيق إلزامي أو إجباري وتديق غير إلزامي أو اختياري: (3)

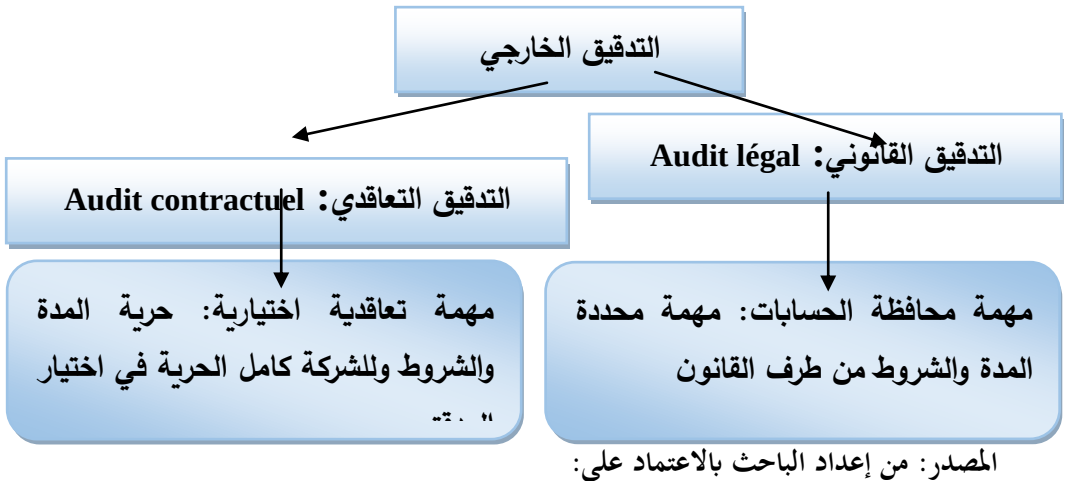
1-2-1 التدقيق الإلزامي:

وهو تدقيق إجباري ومفروض على الشركة بقوة القانون ولهذا يسمى في غالب الأحيان التدقيق القانوني أو محافظة الحسابات، لأنه يتعلق بالمصادقة على الحسابات السنوية من طرف محافظ الحسابات فهو الوحيد الذي يقوم بهذه المهمة ويقدم تقريره إلى الجمعية العامة.

1-2-2 التدقيق الغير إلزامي:

وهو تدقيق اختياري ويسمى أيضا التدقيق التعاقدى، فالشركة هنا لها كامل الحرية في التعاقد مع شركة خبرة محاسبية، خبير محاسب أو محافظ حسابات وتختاره ليقوم بالتدقيق في الحسابات السنوية بغرض فرض رقابة إضافية على الشركة تؤدي إلى زيادة الثقة والاطمئنان وضمان عدم وجود اختلالات أو تلاعب أو غش في القوائم المالية. ونبين ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم 01: أنوع التدقيق الخارجي



Micheline Friédérich et autres, comptabilité et audit manuel et application, Sup 'Foucher, France 2010, p 449.

مع الإشارة إلى أن هناك صنف آخر للتدقيق الخارجي غير أنه لا يتم بصورة دورية اعتيادية ولا يكون إلا في حالات المنازعات القضائية يتمثل في الخبرة القضائية، حيث تستعين المحاكم بالخبرة المحاسبية عندما يكون النزاع مثلاً متعلقاً بعلاقة بين المساهمين أو بين الشركات وإدارة الضرائب، فعند نشوب أي نزاع حول هذه المسائل المالية تستعين المحكمة بخبير معتمد لديه المقدرة على تحليل الأرقام ولديه إلمام بالطرق المحاسبية السليمة لإعانة المحكمة في استجلاء غموض أي عمليات حسابية أو استحقاقات مالية يتضمنها النزاع المطروح أمامها. ونوضح كل هذا في الجدول التالي:

الجدول رقم 01: مقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	تدقيق قانوني	تدقيق تعاقدى	خبرة قضائية
طبيعة المهمة	مؤسسية وذات طابع عمومي	تعاقدية	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة
التعيين	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس الإدارة	من طرف المحكمة
الهدف	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات السنوية	المصادقة على شرعية وصدق الحسابات السنوية	إعلام العدالة وإرشادها حول أوضاع مالية ومحاسبية
التدخل	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية	مهمة محددة حسب الاتفاقية	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها
الاستقلالية	تامة تجاه مجلس الإدارة والمساهمين	تامة من حيث المبدأ	تامة تجاه الأطراف
مبدأ عدم التدخل في	يجب احترامه تماما	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في	ينبغي احترامه

التسيير		التسيير	
إرسال التقارير	إلى مجلس الإدارة والجمعية العامة العادية وغير العادية	إلى المديرية العامة، ومجلس الإدارة	إلى القاضي المكلف بالقضية
شروط ممارسة المهنة	التسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	التسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات	التسجيل في قائمة الخبراء المحاسبين القضائيين لدى مجلس القضاء
إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غير الشرعية	نعم	لا	غير ملزم
الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل، أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة	بحسب النتائج
المسؤولية	مدنية، جزائية، تأديبية	مدنية، جزائية، تأديبية	مدنية، جزائية، تأديبية
الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	من طرف القاضي المشرف على الخبرات
طريقة العمل المتبعة	تقييم الإجراءات، تقييم الرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات،	تقييم الإجراءات، تقييم الرقابة الداخلية، مراقبة الحسابات	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة القضائية

		مراقبة قانونية	
--	--	----------------	--

المصدر: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2008، ص 28.

1-3 معايير التدقيق الخارجي:

المعايير هي جملة من القواعد التي توجه عمل المدقق في تأدية مهمته، وتوضع هذه القواعد بالاتفاق و وبالإجماع من طرف منظمات عالمية متخصصة، وبمشاركة خبراء وأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق، وهي تنقسم إلى ثلاث مجموعات: (4)

-معايير عامة.

-معايير العمل الميداني.

-معايير إعداد التقارير.

المعايير الدولية للتدقيق (ISA international auditing standards) التي يصدرها الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC international federation of accountants) الكائن مقره في نيويورك وهدفه هو تطوير مهنة المحاسبة وجعلها منسجمة مع بعضها البعض في كل دول العالم وزيادة التوافق الدولي لهذه المعايير وجعلها عالية الجودة. ويقوم بإصدار هذه المعايير مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية:

(IAASB international auditing and assurance standard board)

مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية المنبثق من الإتحاد الدولي للمحاسبين والذي يسعى دائما منذ تأسيسه سنة 1977 إلى يومنا هذا إلى خدمة الصالح العام والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم والمساهمة في تطوير اقتصاديات الدول عن طريق ترسيخ وتشجيع الالتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة، والذي قام أيضا لتدعيم مهنة التدقيق وتوضيح المتطلبات لكافة المهنيين وتعزيز استقلاليتها بإصدار قانون قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين (CEPA code of ethics for professional accountants) وقام أيضا بإصدار إرشادات وتوضيحات لممارسة المهنة متمثلة في: بيانات ممارسة التدقيق الدولية (IAPS)

(international auditing practice statements).⁽⁵⁾ ولقد بلغت معايير

التدقيق الدولية إلى غاية يومنا هذا 36 معيار تهدف إلى تحقيق النقاط التالية:

-المصادقية في القوائم المالية وجعلها تعطي الصورة الصادقة للشركة محل التدقيق.

-تعزيز التقارب الدولي فيما يخص مهنة التدقيق الخارجي.

-معالجة المشاكل عند التدقيق في القوائم المالية المجمعة للشركات متعددة الجنسيات.

-جعل القوائم المالية قابلة للمقارنة والتحليل في معظم الدول.

ونلخص كل ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم 02: معايير التدقيق

معايير العمل الميداني

معايير عامة التأهيل والأداء



التخطيط والإشراف المهنيين
الفهم الكافي للرقابة الداخلية
جمع أدلة الإثبات الكافية

التأهيل العلمي والعملية
الاتجاه الذهني والعقلي المحايد
العناية المهنية اللازمة

ISA 300: التخطيط لتدقيق القوائم المالية.
ISA 315: تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم الشركة وبيئتها.
ISA 320: الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق.
ISA 330: استجابة المدقق للأخطار المقيمة.
ISA 402: التدقيق في حالة استخدام العميل لمؤسسات خدمية.
ISA 450: تقييم البيانات الخاطئة خلال عملية التدقيق.
ISA 500: أدلة الإثبات في التدقيق.
ISA 501: أدلة التدقيق، اعتبارات محددة لينود مختارة.
ISA 505: المصادقات الخارجية.
ISA 510: عمليات التدقيق الأولية، الأرصدة الافتتاحية.
ISA 520: الإجراءات التحليلية.
ISA 530: عينة التدقيق والوسائل الاختبارية.
ISA 540: تدقيق التقديرات المحاسبية.
ISA 550: الأطراف ذات العلاقة.
ISA 560: الأحداث اللاحقة.
ISA 570: الاستمرارية.
ISA 580: الإقرارات الخطية.
ISA 600: الاعتماد على أعمال مدقق آخر.
ISA 610: الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي.
ISA 620: الاعتماد على أعمال الخبراء المتخصصين.

ISA 200: الأهداف العامة للمدقق.
ISA 210: الموافقة على شروط التكليف بمهمة التدقيق.
ISA 220: رقابة الجودة أعمال لتدقيق البيانات المالية.
ISA 230: وثائق التدقيق.
ISA 240: مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية التدقيق.
ISA 250: مراعاة القوانين والأنظمة.
ISA 260: الاتصال مع المكلفين بالحوكمة.
ISA 265: الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة.

معايير إعداد التقارير

مدى اتفاق القوائم المالية مع مبادئ
المحاسبية المتعارف عليها
مدى الثبات في تطبيق المبادئ
المحاسبية المتعارف عليها
مدى كفاية الإفصاح الإعلامي
إبداء الرأي الإجمالي في القوائم المالية



ISA 700: تكوين رأي وإعداد تقرير
عن القوائم المالية.
ISA 705: التعديلات على الرأي الوارد
في تقرير المدقق المستقل.
ISA 706: فقرات التأكيد والفقرات
الأخرى في تقرير المدقق المستقل.
ISA 710: المعلومات المقارنة ، الأرقام
المقابلة، القوائم المالية المقارنة.
ISA 720: مسؤوليات المدقق عن
المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية.
ISA 800: عمليات تدقيق القوائم المالية
المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة.
ISA 805: عمليات تدقيق قوائم
المالية مفردة، ومكونات أو حسابات
أو بنود محددة في قائمة مالية.
ISA 810: عمليات إعداد التقارير
حول القوائم المالية الملخصة.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على أرينز ألفين ، جيمس لوبك ، المراجعة مدخل متكامل ، تعريب
محمد عبد القادر الديسطي ، احمد حامد حجاج ، دار المريح ، 2005 ، السعودية ، ص42.

1-4 معايير السلوك الأخلاقي والمهني:

إن ممارسة مهنة التدقيق الخارجي لا يمكن أن تتم إلا بتطبيق واحترام المبادئ الأساسية لقانون السلوك الأخلاقي للمهنة، والذي يبين الالتزامات والحقوق لممارسي المهنة، كما يذكرهم في نفس الوقت بالتصرفات التي يجب تفاديها والسلوكيات الواجب إتباعها، وهو يعالج في نفس الوقت أيضا استقلالية، سلامة سر المهنة، العلاقة مع الزملاء وكيفية سير مهنة التدقيق. فعلى المستوى الدولي يقوم مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين بإصدار دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين (CEPA code of ethics for professional accountants) لتوضيح المتطلبات لكافة المحاسبين المهنيين وليعزز بشكل جوهري استقلالية المتطلبات لكافة المدققين، ويتكون هذا الدليل من ثلاث أجزاء، حيث يتناول الجزء الأول المبادئ العامة الأساسية لممارسة المهنة والمتمثلة في النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، السرية والسلوك المهني، ويتناول الجزء الثاني الممارسة العامة للمهنة في القطاع العام في حين يتناول الجزء الثالث الممارسة العامة للمهنة في قطاع الأعمال.

1-5 معايير ممارسة مهنة التدقيق الخارجي:

وهي عبارة عن الإرشادات والتوجيهات للممارسة الفعلية للمهنة، أو بعبارة أخرى كيفية تطبيق معايير التدقيق ومعايير السلوك الأخلاقي على أرض الواقع. ولقد أصدر الإتحاد الدولي للمحاسبين معايير توضح ممارسة المهنة سميت ببيانات ممارسة التدقيق الدولية (IAPS international auditing practice statements). حيث تبين المعايير من 1000 إلى 1100 بيانات ممارسة التدقيق الدولية، ومن 2000 إلى 2699 تتناول المعايير الدولية لعمليات المراجعة، ومن 3000 إلى 3699 تتناول المعايير الدولية لعمليات التأكيد، وفي الأخير من 4000 إلى 4699 تتناول المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة.

2- أهمية عناصر التدقيق الخارجي في حوكمة الشركات

2-1 ماهية حوكمة الشركات: (6)

2-1-1 المفهوم اللغوي للحوكمة:

تعني كلمة حوكمة عملية التحكم والسيطرة من خلال قواعد وأسس الضبط بغرض تحقيق الرشد، وتشير كتب أخرى إلى أنها كلمة مشتقة من التحكم أو المزيد من التدخل والسيطرة، ويرى آخرون أنها كلمة تعني لغوياً نظام ومراقبة بصورة متكاملة وعلنية تدعياً للشفافية والموضوعية والمسؤولية.

2-1-2 المفهوم المحاسبي للحوكمة:

من المنظور المحاسبي يشير المفهوم المحاسبي للحوكمة إلى توفير مقومات حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة وضمان عدم استخدام أموالهم في مجالات أو استثمارات غير آمنة وعدم استغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة، ويتم ذلك من خلال مجموعة الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية. وتتركز هذه النظرة على تحقيق الشفافية وتوسيع نطاق الإفصاح عن البيانات المحاسبية والقوائم المالية ومزايا المديرين وتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها دولياً.

2-1-3 المفهوم القانوني للحوكمة:

من المنظور القانوني تعني كلمة الحوكمة إلى الإطار التشريعي والقواعد القانونية التي تحمي مصالح الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة أو الشركة، وتناولها كتاب القانون على أنها إطار متكامل من القواعد القانونية الحاكمة لإدارة شؤون المشروعات والمنظمات في مواجهة الأطراف المستفيدة، وبالتالي يهتم القانونيون بالقواعد القانونية والنواحي الإجرائية التي توفر متطلبات المحافظة على الكيان المؤسسي للشركات وتوفير ضمانات الحماية لحقوق كافة الأطراف ذوي العلاقة أو المستفيدين من نشأة الشركة وبقائها ونموها.

2-1-4 المفهوم الإداري للحوكمة:

لم يتحدد بدقة بعد ما يمكن أن يسمى المفهوم الإداري لإصلاح الحوكمة وإن كان يمكن بالقول أن هناك استخدامات لاصطلاح الحوكمة في بعض الكتابات الإدارية ومنها:

- الحوكمة هي مجموعة القواعد والضوابط والإجراءات الداخلية في المؤسسة التي توفر ضمانات تحقيق حرص المديرين على حقوق الملاك والمحافظة على حقوق الأطراف ذات المصالح بالشركة.
- الحوكمة هي مجموعة ممارسات تنظيمية وإدارية تضبط العلاقة بين أصحاب المصالح المختلفة، وتحمي حقوقهم من الممارسات الخاطئة للمديرين.

2-1-5 تعريف حوكمة الشركات:

إن مصطلح حوكمة الشركات «la gouvernance d'entreprise» بالفرنسية أو «The corporate governance» بالإنجليزية يهتم بتوزيع السلطات بين مختلف الأطراف المكونة للشركة، وخلق توازن بين تضارب مصالح هذه الأطراف، وخاصة بين المساهمين والمديرين. إن هذا المصطلح لم يظهر ولم ينتشر إلا في سنة 1980 رغم أن هذه الفكرة هي انعكاس لأفكار قديمة، وبصورة واضحة وجليّة مع ظهور كتاب للمفكرين بيرل و مينز Berl et Means بعنوان: «The modern corporation and private property» الذي يعتبر بمثابة البذرة الأولى لفكرة حوكمة الشركات و يعد المصدر الأول والرئيسي لهذه الفكرة القائمة على أساس أن المديرين يمكن أن يستفيدوا من ضعف المساهمين في مجال التسيير والإدارة والقانون ويحتكرون بذلك جميع السلطات لديهم ويكون لهم بذلك نفوذ معتبر في الشركة. وهذا لأنه في بداية الثلاثينات كما اليوم لاحظ هذين المفكرين ميزة عدم الاستقرار التي لازمت المجتمعات الرأسمالية وهذا من خلال العجز الكبير والواضح في التسيير لكبرى الشركات في العالم.

(7)

وهناك مجموعة من التعريفات المتعلقة بهذا المفهوم نوجزها فيما يلي: (8)

- هو نظام بمقتضاه تدار الشركة وتراقب.
- هو مجموعة من الطرق والإجراءات التي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم.

- هو مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة وقيمتها على المدى الزمني البعيد لصالح المساهمين.

- نظام تتم بواسطته الإدارة والرقابة والمحاسبة للمساهمين والملاك المختلفين.

- هو الإجراءات المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المنظمة لتوفير إشراف على المخاطر.

- هو نظام من خلاله يتم توجيه أنشطة المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة.

- هو تعبير واسع يتضمن القواعد وممارسات السوق التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات في الشركات والشفافية التي تحكم عملية اتخاذ القرار فيها ومدى المساءلة التي يخضع لها مديرو ورؤساء تلك الشركات وموظفوها والمعلومات التي يجب أن يفصحوا عنها للمستثمرين والحماية المقدمة لصغار المساهمين.

- هو ممارسة الصلاحيات والرقابة والإدارة ويقوم على تأسيس العلاقات بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والأطراف ذات العلاقة على أسس مؤسسية.

- هو نظام يمكن من خلاله إدارة الشركات والتحكم فيها.

- هو نظام شامل يتضمن مقاييس لأداء الإدارة الجيد ومؤشرات حول وجود أساليب رقابية تمنع أي طرف من الأطراف ذات العلاقة في الشركة داخلياً وخارجياً من التأثير بصفة سلبية على أنشطة الشركة، وبالتالي ضمان الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة بما يخدم مصالح جميع الأطراف بطريقة عادلة تحقق الدور الإيجابي للشركة لصالح ملاكها وللمجتمع ككل.

- هو نظام لإحكام الرقابة بقدر الإمكان على إدارة الشركات.

كما يعرفها شارو Charreau بأنها تشمل مجموعة الميكانيزمات والآليات التنظيمية التي تؤدي إلى الحد من سلطات المسيرين و إلى التأثير في قراراتهم، فهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن كل من الانضباط والشفافية والعدالة لتحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات إدارة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق باستغلال الموارد

الاقتصادية المتاحة لديها بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة والمجتمع ككل. (9)

2-1-6 أهمية وأهداف حوكمة الشركات:

2-1-6-1 الأهمية

يمكننا أن نوضح أهمية حوكمة الشركات في النقاط التالية: (10)

- إن تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها وتحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية، والتأكيد على الشفافية، كل ذلك من شأنه المساعدة على سرعة اكتشاف التلاعب والغش المالي والفساد الإداري واتخاذ الإجراءات الواجبة بشأنه وعلاج أسبابه وآثاره قبل تفاقمها وتأثيرها على حياة الشركة.

- تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها أيضاً وحماية أصول الشركة وكذلك حماية حقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح في الشركة، وتعزيز دورهم في مراقبة أداء الشركة والتأكيد على الشفافية، كل ذلك من شأنه أن يقي الشركة والعاملين فيها من التلاعب والغش المالي والغنى الفاحش والفساد الإداري والأزمات والإفلاس.

- إن تحسين أداء الشركة وقيمتها الاقتصادية وقيمة أسهمها، وكذا تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية فيها ونزاهة تعاملاتها وعدالتها وشفافية المعلومات الصادرة عنها، كل ذلك من شأنه أن يقوي قدرات الشركة التنافسية وكذلك قدراتها على جذب الاستثمارات والنمو.

2-1-6-2 الأهداف

اتفق معظم الباحثين على أن حوكمة الشركات تهدف إلى: (11)

- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء.

- تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات.

- إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعتها.

- المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة لأداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كلا الطرفين وهما مجلس الإدارة للشركة والمساهمون ممثلين في الجمعية العامة للشركة.
- عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه.
- تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.
- تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب.
- إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين والاضطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات.
- تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط الشركات العاملة بالاقتصاد، ودرء حدوث اختيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي.
- العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة لجميع الأطراف ذوي المصلحة المشتركة.
- حماية حقوق المساهمين بصفة عامة سواء كانوا أقلية أو أغلبية وتعظيم عوائدهم.
- منع استغلال السلطات المتاحة من تحقيق مكاسب غير مشروعة والمتاجرة بمصالح الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح.
- تشجيع تدفق الأموال وجذب الاستثمارات.

7-1-2 مبادئ حوكمة الشركات:

تعتبر المبادئ التي جاءت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OCDE فيما يخص موضوع الحوكمة من بين أهم المبادئ التي تناولت هذا الموضوع، والتي لاقت قبولا واستحسانا من قبل جميع الدول، حيث قامت هذه المنظمة بإصدار خمسة مبادئ أساسية سنة 1999، وبعد ذلك أصبحت ستة ضمن آخر تعديل والذي كان في سنة 2004، ويمكننا أن نستعرض هذه المبادئ فيما يلي: (12)

2-1-7-1 وضع أسس لنظام فعال حوكمة الشركات

يجب أن يعمل نظام حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق، وأن يتوافق مع دور القانون ويحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة و بتطبيق القانون.

2-1-7-2 حقوق المساهمين

نظام حوكمة الشركات يجب أن يحمي حقوق المساهمين، ويسهل ممارسة مهامهم. بالإضافة إلى حقهم في المشاركة في كل القرارات وإعلامهم بها والمتعلقة بالتغيرات الأساسية في الشركة، وللمساهمين أيضا إمكانية المشاركة وبشكل كاف في التصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، وإعلامهم بكل قواعد هذه الجمعية، وخاصة فيما يخص إجراءات التصويت التي تحكم اجتماعات الجمعية. كما يجب أن تفصح الشركة للجمهور عن هيكل رأس المال والنصوص القانونية المعمول بها التي تسمح لبعض المساهمين من الحصول على قدر من التحكم الذي يؤثر على سياسة الشركة بما لا يتناسب مع نسبة مساهمتهم.

2-1-7-3 المعاملة العادلة أو المتكافئة للمساهمين

نظام حوكمة الشركات يجب أن يضمن معاملة متساوية ومتكافئة لجميع المساهمين، بما في ذلك الأقلية والأجانب من المساهمين، كما يجب أن يحصل المساهمين على تعويضات كافية في حالة انتهاك حقوقهم، كما يجب معاملة جميع المساهمين الحاملين لأسهم من نفس الفئة بطريقة عادلة ومتساوية.

2-1-7-4 دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

إن أصحاب المصالح هم جميع الأطراف من ذوي العلاقة بالشركة مثل أعضاء مجلس الإدارة والمدبرين والموظفين والعاملين واتحادات العاملين المساهمين ومراقبي حسابات الشركة. ولهذا فإن نظام حوكمة الشركات يجب أن يعترف و يقر بحقوق مختلف أصحاب المصالح كما هي محددة في القانون، ويشجع التعاون الفعال بين الشركات ومختلف أصحاب المصالح بالشركة لخلق الثروة والوظائف، وتوفير الاستمرارية للشركات السليمة ماليا.

2-1-7-5 الشفافية والإفصاح عن المعلومات

نظام حوكمة الشركات يجب أن يضمن نشر المعلومات الدقيقة وفي الوقت المناسب والمتعلقة بالجوانب المهمة بالشركة، وخاصة فيما يتعلق بالوضعية المالية للشركة، النتائج المحققة، المساهمات وحقوق الملكية، وأسلوب حوكمة هذه الشركة.

2-1-7-6 مسؤوليات مجلس الإدارة

نظام حوكمة الشركات يجب أن يضمن رئاسة إستراتيجية للشركة، ورقابة فعالة على التسيير لمجلس الإدارة، بما في ذلك مسؤولية وأمانة مجلس الإدارة تجاه الشركة والمساهمين من خلال:

- يجب على أعضاء مجلس الإدارة العمل بحرص لما فيه صالح الشركة والمساهمين.
- يجب على مجلس الإدارة، في حالة ما إذا أثرت قراراته على مجموعة من المساهمين أن يعامل كل فئة من فئات المساهمين معاملة متساوية وعادلة.
- يجب أن يضمن مجلس الإدارة الالتزام بالقانون مع الحرص على مصالح الأطراف ذات المصلحة.
- يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من الحكم بموضوعية على شؤون الشركة مستقلا عن الإدارة.
- لكي يتحمل أعضاء مجلس الإدارة جميع مسؤولياتهم يجب أن يحصلوا على جميع المعلومات الدقيقة والكافية، والتي يجب أن تتوفر لديهم في الوقت المناسب، لكي يقوموا بالمهام الموكلة إليهم على أكمل وجه.

2-2 انعكاس التدقيق الخارجي على حوكمة الشركات:

يجب أن تتوفر في شخص المدقق الخارجي المؤهلات المعنوية وهي: وجود مستوى عالي من الأخلاق، النزاهة والشرف والأمانة، الشجاعة، الشخصية المتميزة والقدرة على التواصل والحوار، روح النقد ودقة الملاحظة والقياس، برودة الأعصاب والهدوء والتحلي بالمرونة والصبر، كما يجب أن تتوفر فيه المؤهلات العلمية والعملية: الخبرة المهنية الكبيرة في مجال التدقيق والمستوى التعليمي العالي والجيد. ويجب أيضا أن يتمتع بالاستقلالية التامة أثناء تأدية مهمته، والذي يضمن هذه الاستقلالية في شركات المساهمة هو لجنة التدقيق التي يجب أن تكون هي أيضا مستقلة من خلال

انبثاقها من مجلس إدارة متكون من نسبة كبيرة من الأعضاء المستقلين، كل هذا حتما سيؤدي إلى تعزيز حوكمة الشركات من خلال العناصر التالية:

2-2-1 زيادة درجة الموثوقية في المعلومات الواردة في القوائم المالية:

إن المدقق الخارجي يقوم كما هو معروف بتدقيق القوائم المالية ويبيدي رأي في محايد وموضوعي فيها، حيث يجب على السؤال الجوهرى التالي: هل أعدت هذه القوائم المالية وفقا للمرجعية المحاسبية والقوانين المعمول بها أم لا؟ ولهذا تكون مسؤوليته كبيرة أمام مستخدمي القوائم المالية ويكون تقريره محط اهتمام جميع المستثمرين في السوق المالي. ولتأدية مهمته بفعالية يقوم بتفحص تقرير المدقق الداخلي ويتحاور معه ويتناقش معه على كل المعلومات الحساسة والتي يمكن أن تجلب انتباهه، كالنقاط السلبية الواردة في تقرير المدقق الداخلي مثل العجز الذي يمكن أن ينشأ في النتيجة. (13) وهذا ما نص عليه معيار التدقيق الدولي ISA رقم 200 الهدف والمبادئ العامة لمراجعة القوائم المالية: «إن هدف مراجعة القوائم المالية هو السماح للمدقق بأن يبيدي رأي في القوائم المالية ما إذا أعدت في كل المراحل الهامة وفقا للمرجعية المحاسبية المطبقة. إن المراجعة تعتبر مهمة ضمان». فمن خلال هذه المهمة التي تضمن لمستخدمي القوائم المالية مدى صحة وصدق المعلومات المحاسبية الواردة فيها، وتزداد ثقتهم فيها وتعلمهم يتخذون قراراتهم على أسس وقواعد سليمة، وهذا ما تسعى إليه حوكمة الشركات من خلال توفير معلومة صادقة وشفافة لجميع الأطراف المعنية.

2-2-2 زيادة مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

إن الإفصاح هو الكشف عن المعلومات التي تهم جميع المستثمرين وكافة الجمهور، فهو إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الأساسية التي تهم بها الأطراف والفئات الخارجية عن الشركة بحيث تنفيذها في اتخاذ القرارات الرشيدة والمناسبة. (14) ومن خلال هذا التعريف البسيط يتبين لنا أن الإفصاح المحاسبي له هدف رئيسي هو كشف ونشر جميع المعلومات المحاسبية التي قد تؤثر في قرارات مستخدمي القوائم المالية، ولهذا يمكننا القول أن المدقق الخارجي من خلال تقريره الذي يبين فيه مدى التزام الشركة محل التدقيق بالمرجعية المحاسبية المطبقة التي تلزم جميع الشركات بالإفصاح عن كل المعلومات سواء كانت جيدة أو سيئة، يكون قد ساهم في إرساء مبدأ من مبادئ حوكمة الشركات ألا وهو مبدأ الإفصاح والشفافية، حيث أن المدقق الخارجي مطالب ببذل كل العناية المهنية اللازمة لتكوين رأي موضوعي ومحايد وعدم التستر على بعض المعلومات

التي لا تريد بعض الشركات الإفصاح عنها لأنها يمكن أن تؤثر على أسعار أوراقها المالية في السوق، مثل ما حدث مع شركة التدقيق العالمية أثر أندرسون التي تسترت على بعض المعلومات المحاسبية التي أخفتها الشركة الأمريكية العملاقة انرون، حيث أدى هذا في الأخير إلى اغتيالهما.

2-3-2 المساهمة في حل مشكلة الوكالة:

إن المدقق الخارجي يعتبر عنصر لا يستهان به في خلق التوازن بين المشكلة الجوهرية المتمثلة في المسيرين/المساهمين، من خلال علاقة الوكالة التي تتضمن العناصر التالية:

- هناك العديد من الموكلين الذين يوكلون المدقق الخارجي والذي يعتبر الطرف الوكيل.
- هذا الوكيل له مهمة مراقبة قانونية ومصادقية وشفافية وموثوقية المعلومة المالية والمحاسبية المعدة والمنشورة من طرف وكيل آخر والمتمثل في المسيرين.
- المدقق الخارجي لا يأخذ أجرا من طرف الموكلين ولكن يأخذ أتعابا من طرف الشركة محل التدقيق.

و من هذا المنطلق يشكل تقرير المدقق الخارجي مؤشر فعال بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، لأنه يبين ظروف سير عمله في أداء مهمته، وما هي النتائج التي خلص إليها فيما يتعلق بالمعلومة المحاسبية والمالية. (15)

إن المشكلة الجوهرية التي تسعى حوكمة الشركات لحلها باختصار هي مشكلة الوكالة، فالحوكمة تهدف إلى خلق التوازن في تضارب المصالح بين طرفين أساسيين في الشركة هما الطرف الوكيل المتمثل في المسيرين والطرف الموكل والمتمثل في المساهمين الذين يستندون بدرجة كبيرة على تقرير المدقق الخارجي في اتخاذ قراراتهم، ولهذا فإن المدقق بصفته موكل هو الآخر من طرف المساهمين يجب أن يكون رأيه معبرا عن الصورة الحقيقية والصادقة للشركة.

وفي إطار حوكمة الشركات يتوقع مستخدمو القوائم المالية من المدقق الخارجي بذل العناية المهنية اللازمة عند قيامه بعملية التدقيق واكتشاف كل الأخطاء الجوهرية وغير الجوهرية والتقارير عن كل الأخطاء والتحريفات، وكذلك إبداء الرأي في مدى كفاءة وفعالية هيكل الرقابة الداخلية في الشركة محل التدقيق ويتحقق ذلك من خلال تصميم المدقق لبرنامج عمل يمكنه من إعطاء مستخدمي القوائم المالية تأكيد وضممان معقول عن عدم وجود أي غش أو تحريفات جوهرية.

(16)

ولتحقيق هذا الهدف على أكمل وجه ينبغي على المدققين الخارجيين أن يكونوا مستقلين واستقلالية تامة، حيث نجد في الواقع أن لجان المراجعة المنبثقة من مجالس الإدارة هي التي تضمن هذه الاستقلالية، وأن يكونوا قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين، وعليهم واجب بالنسبة للشركة هو أن يقوموا بممارسة كافة ما تقتضيه العناية والأصول المهنية في عملية التدقيق. (17)

2- واقع التدقيق الخارجي والحوكمة في الجزائر

3-1 معايير التدقيق في الجزائر:

إن التدقيق الخارجي في الجزائر سواء كان تعاقديا أو قانونيا على وجه الخصوص، نشأته وكيفية مزاولته وتنظيمه وحتى التطورات الحاصلة في هذا الميدان مأخوذ بحذافيره من الواقع الفرنسي. (18) ولم تكن توجد معايير خاصة للتدقيق، وإنما مجرد نصوص قانونية وتوصيات متعلقة بالسلوك المهني للمدقق وأدائه المهني والتقارير التي يقوم بإعدادها. ولم تكن هناك معايير جزائرية خاصة بالتدقيق إلا مع بداية سنة 2016، حيث بدأت وزارة المالية في إصدار معايير التدقيق الجزائرية (NAA Normes Algériennes D'audit)، فبعد المقرر رقم 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016 تم إصدار أربعة معايير وهي:

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210: اتفاق حول أحكام مهام التدقيق.
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505: التأكيدات الخارجية.
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560: أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة.
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580: التصريحات الكتابية.
- وفي نفس السنة أي سنة 2016 تم إصدار أربعة معايير أخرى عبر المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 وهي كما يلي:
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300: تخطيط تدقيق الكشف المالية.
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500: العناصر المقنعة.
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510: مهام التدقيق الأولية، الأرضدة الافتتاحية.
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700: تأسيس الرأي، وتقرير التدقيق على الكشف المالية.

وفي مارس من سنة 2017 تم إصدار أربعة معايير أخرى عبر المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 والذي يتضمن معايير التدقيق الجزائرية التالية:

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520: الإجراءات التحليلية.
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570: استمرارية الاستغلال.
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610: استعمال أعمال المدققين الداخليين.
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620: استعمال أعمال خبير معين من طرف المدقق.

تستهدف هذه المعايير جميع أشكال مهام التدقيق قانونية كانت أو تعاقدية. وما يلاحظ على هذه المعايير أنها مستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق، حيث أبقى المجلس لوطني للمحاسبة في الجزائر المكلف بإصدار هذه المعايير على نفس تسمية ورقم المعيار الموجودين في المعايير الدولية للتدقيق ISA، ورغم أن هناك تطابق كبير في المضمون أيضا، إلا أن هذا المجلس حاول أن يضيف عليها الطابع الجزائري الذي يتلاءم مع بيئة التدقيق في الجزائر.

3-2 قانون أخلاقيات المهنة في الجزائر:

إن القانون الصادر في الجريدة الرسمية رقم 24، والمتمثل في المرسوم التنفيذي رقم 136/96 المؤرخ في 27 ذي القعدة 1416 الموافق لـ 15 أبريل 1996 والمتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث يحتوي على جزأين أساسيين، الجزء الأول يتضمن التزامات المدقق عند تسجيله في جدول الهيئة المنظمة للمهنة والتي يجب عليه احترامها، وهي تشمل علاقاته مع عملائه ومع الهيئة المنظمة ومع الزملاء، بالإضافة إلى واجبات تتعلق بتأطير المتدربين والمتربصين في مكتبه. كما يحتوي الجزء الثاني على حقوقه والمتمثلة في حق التعاون مع موكله أو زبونه، وحقه في الحصول على أتعابه.

3-3 معايير ممارسة المهنة في الجزائر:

يمثل القانون 01/10 الصادر في الجريدة الرسمية رقم 42 الصادرة في 28 رجب 1431 الموافق لـ: 11 جويلية 2010، اللبنة الأساسية في الوقت الحالي لممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر، وهو ما توضحه المادة الأولى منه: « يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفية ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ». ومن خلال هذا القانون تم إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس

المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية عن طريق خمس لجان، وهي لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم ولجنة مراقبة النوعية. (19) وتم إعادة هيكلة المنظمات المسؤولة عن هذه المهن، حيث تم إنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وهي هيئات مستقلة عن بعضها البعض وكل منها تتمتع بالشخصية المعنوية إلا أن لها مهام مشتركة تتمثل في: (20)

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها.
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية .
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

كما يبين هذا القانون مسؤوليات كل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المدنية والجزائية والتأديبية، بالإضافة إلى الأحكام والحالات الأخرى.

3-4 واقع حوكمة الشركات في الجزائر:

في شهر جويلية من سنة 2007، انعقد بالجزائر أول ملتقى دولي حول الحكم الراشد للمؤسسات وقد شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف الفاعلة في عالم المؤسسة، وحدد لهذا الملتقى هدف جوهرى يتمثل في : تحسيس المشاركين قصد الفهم الموحد والدقيق لمصطلح وإشكالية الحكم الراشد للمؤسسة، من زاوية الممارسة في الواقع وسبل تطوير الأداء ببلورة الوعي بأهمية الحكم الراشد في تعزيز تنافسية المؤسسات في الجزائر وكذا الاستفادة من التجارب الدولية. وخلال فعاليات هذا الملتقى، تبلورت فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة كأول توصية وخطوة عملية تتخذ، وقد تفاعلت كل من جمعية حلقة العمل والتفكير حول المؤسسة ومنتدى رؤساء المؤسسات مع الفكرة، بترجمتها إلى مشروع ومن ثم ضمان تنفيذه بواسطة إنشاء فريق عمل متجانس ومتعدد التمثيل. وقد تفاعلت السلطات العمومية، ممثلة في وزارة

المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، بدعمها للمشروع بواسطة قبول رعاية الملف وتكليف أحد إطاراتها السامية للمشاركة الفعلية في فوج العمل المكلف بتحرير ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر وكذا تسخير الدعم المادي. كما شاركت في المبادرة مجموعة من الهيئات والمؤسسات الدولية مثل مؤسسة التمويل الدولية و المنتدى الدولي للحكم الراشد للمؤسسة. (21)

خلال الفترة الممتدة بين نوفمبر 2007 ونوفمبر 2008 عمل هذا الفريق تحت رعاية وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية على بلورة هذا القانون، الذي استلهم من المبادئ التي وضعتها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية مع الأخذ بعين الاعتبار خصوصية الواقع الجزائري.

جاء هذا الميثاق سنة 2009 في جزأين، الجزء الأول تحت عنوان: ضرورة ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة، والجزء الثاني: المعايير الأساسية للحكم الراشد للمؤسسة، بالإضافة إلى الجزء الثالث الذي يتضمن جملة من الملاحظات. تطرق الجزء الأول إلى الظروف التي تمر بها المؤسسة الجزائرية وخاصة المتوسطة والصغيرة منها كونها تمثل الأغلبية في الجزائر، فالشركات الكبيرة المدرجة في البورصة عددها قليل في الجزائر، ولهذا كان التركيز على الصنف الأول من الشركات كهدف ذو أولوية، وكان التركيز أيضا على تبين المشاكل التي يواجهها الحكم الراشد في هذه الشركات. أما الجزء الثاني فبين كما ذكرنا المعايير الأساسية للحكم الراشد في جميع الأشكال القانونية للشركات في الجزائر والقائمة على المبادئ الرئيسية الأربعة التالية:

- **الإنصاف** : الحقوق والواجبات الخاصة بالأطراف الشريكة، وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بهم، يجب أن توزع بصورة منصفة.
- **الشفافية** : الحقوق والواجبات، وكذا الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك، يجب أن تكون واضحة وصریحة للجميع.
- **المساءلة** : مسؤولية كل طرف محددة على حدى بواسطة أهداف محددة وغير متقاسمة.
- **المحاسبة** : كل طرف شريك يكون محاسبا أمام طرف آخر عن الشيء الذي هو مسؤول عنه.

هذه المبادئ الأربعة العالمية تشكل مقاييس تدعم بعضها البعض، أي أنها تطبق معا وبترابط، فهي ليست اختيارية ولا يمكن عزلها عن بعضها البعض، إذ تشكل نوعا من «المربع السحري» والذي يجعل من الحكم الراشد خيار الفوز في كل الظروف.

وبعبارة أخرى، فإن عملية توزيع المسؤوليات (المسؤولية) و الرقابة (المحاسبة) يجب أن تتم بإنصاف وشفافية. علاوة على ذلك، فإن قواعد الإنصاف والشفافية تخضع لتوزيع المسؤوليات والإشراف. وهذا يعني أن مبادئ الحكم الراشد للمؤسسة هي كل متكامل، بالرغم من أنها (المبادئ الأربعة) تعمل بطرق مختلفة حسب المبدأ المطروح، وهذا لا يمنع أن تكون كل المبادئ حاضرة في آن واحد ومتشابكة. في مجال مناهج رصد ومراقبة النتائج، فإن مبدأ الشفافية، في كيفية توزيع المسؤوليات، هو الذي يهتم أكثر. بالمقابل فإن مبدأ المساواة يسترجع أوليته، كلما تعلق الأمر بتنظيم العلاقات بين الأطراف الشريكة الداخلية، بواسطة توزيع المسؤوليات، فيما بينهم. إن مقارنة المسائل التي تمس نقل الملكية والخلافة ستخضع إلى ضرورة احترام المسؤولية المحددة لكل الأطراف بالنسبة للآخرين (المساءلة)، وهكذا دواليك...

والجزء الثاني من هذا الميثاق وضح كيف تكون العلاقة المتبادلة بين الأطراف الفاعلين الداخليين، ونعني بذلك العلاقة بين المساهمين من خلال الجمعية العامة للمساهمين والإداريين من خلال مجلس الإدارة والمسيرين التنفيذيين من خلال المديرية. كما وضح أيضا العلاقة بين الشركة والأطراف الفاعلين الخارجيين، ونعني بذلك علاقة الشركة مع السلطات العمومية كشريك، مع البنوك والمؤسسات المالية الأخرى بثقة وشفافية، مع الموردين من أجل تعاون دائم، مع الزبائن باعتبارهم الملاك الحقيقيين للشركة، مع العمال كزبائن أوليين ومع الشركات المنافسة من خلال منافسة شريفة وأخلاقية. كما تناول هذا الجزء أيضا نشر المعلومة المالية الكاملة والصحيحة وفي الوقت المناسب، والالتزامات القانونية الخاصة بنشر الوضعية المالية السنوية للشركات، أما الشركات المساهمة في البورصة فهي مطالبة بنشر حالتها المالية في كل ثلاثي و كذا كل المعلومات التي لها أثر مادي على تقييمها. وبالإضافة إلى الالتزامات القانونية فإن الشركة ملزمة بنشر المعلومات لفائدة الأطراف الفاعلة كالمؤسسات المالية، الموردين، الزبائن، العمال، الأعضاء المشاركة في إطار الالتزامات التعاقدية أو بنية إبداء الشفافية الإرادية.

أما الجزء الثالث فيحتوي على ستة ملاحق، حيث يتناول الملحق الأول ماهية المؤسسة ويوجب على عدة أسئلة مثل ما هي المؤسسة وكيف تشتغل وكيف تساهم في التنمية المستدامة، ويتناول

الملحق الثاني عناصر الأفكار حول الحكم الراشد في المؤسسة حيث يبين المواضيع الأربعة الرئيسية للحكم الراشد للمؤسسة والتي نلخصها في الجدول التالي:

الجدول رقم 02: المواضيع الأساسية للحكم الراشد في الجزائر

العلاقات بين الأطراف الشريكة	صحة النتائج المتحصل عليها من قبل الشركة	حالات نقل الملكية والخلافة	التناسق بين الإستراتيجية ومصالح المؤسسة
كيفية تنظيم العلاقات بين الأطراف الشريكة الداخليين فيما بينهم وفيما بين الأطراف الشريكة الخارجيين؟	ما هي الأساليب المعتمدة لإعداد التقارير ومراقبة النتائج وما هي إجراءات الرقابة الواجب تبنيها قصد الاحترام الصارم لطرق الرقابة هذه؟	كيف يمكن تجنب حدوث اضطرابات أو اختلال في حالات انتقال سندات الملكية أو الخلافة على رأس المؤسسة؟	الأهداف الإستراتيجية المحددة من طرف المؤسسة والوسائل المسخرة لتحقيقها هل هي على توافق تام ومتناسقة مع مصالح المالكين؟

المصدر: ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، ص 64.

الخلاصة:

من خلال دراستنا يمكننا القول أن أهمية مهنة التدقيق الخارجي بالنسبة لحوكمة الشركات تكمن في إضفاء المزيد من المصداقية والشفافية والإفصاح للمعلومات في القوائم المالية، فالمدقق الخارجي أثناء تأديته لمهمته بإبداء رأي في موضوعي مستقل ومحاييد في القوائم المالية يكون قد ساهم مساهمة فعالة في إرساء المبادئ الست للحوكمة وذلك لأن تقريره يزيد من درجة الثقة في المعلومات المحاسبية المنشورة وبالتالي زيادة درجة اعتماد مستخدمي القوائم المالية على المعلومات الواردة فيها، وهذا يؤدي بدوره إلى فك التعارض بين مصالح الإدارة المسؤولة عن تصميم وتشغيل أنظمة الرقابة في الشركة وإعداد القوائم المالية وبين المساهمين ومستخدمي هذه القوائم وأصحاب المصلحة الأخرى، حيث يؤدي هذا في الأخير بمعرفة كافة الأطراف إلى معرفة مدى التزام إدارة الشركة بالقوانين واللوائح ومدى كفاءتها في تحقيق الشفافية والإفصاح ومراعاة مصالح هذه الأطراف، وتحقيق العدالة بين جميع المساهمين.

وعليه نستنتج أن الفرضية الأولى صحيحة حيث أن دور المدقق الخارجي بصفته شخص مستقل وبما يتميز به من مؤهلات علمية وعملية يقوم بمهمة التدقيق الخارجي ومسؤول مسؤولية مدنية وجزائية وتأديبية له أثر إيجابي في تعزيز حوكمة الشركات.

والفرضية الثانية أيضا صحيحة وهي أن مهنة التدقيق الخارجي من خلال الإطار المهني والتنظيمي والقانوني والأخلاقي تهدف إلى تكريس الشفافية والمصادقية في القوائم المالية وهذا ما تسعى إليه مبادئ الحوكمة.

ومن خلال كل هذا نورد التوصيات التالية:

أولا: زيادة استقلالية المدقق الخارجي:

ولتعزيز مهمة المدقق الخارجي في تحقيق الأهداف المرجوة على أكمل وجه يجب أن تتوفر لديه الاستقلالية التامة لكي لا يتأثر عمله بأي ضغوط قد تجعل رأيه متحيزا لجهة معينة، وعمليا وفي إطار حوكمة الشركات يجب أن تساهم لجان التدقيق في استقلالية المدقق من خلال النقاط التالية:

- يجب أن يتم تعيين المدقق الخارجي من طرف لجان التدقيق وليس من طرف الإدارة التنفيذية، لأن لجنة التدقيق عادة ما تتكون من أعضاء مستقلين وغير تنفيذيين وبذلك يساهمون في تعزيز وحماية استقلالية المدقق، عكس الإدارة التنفيذية التي يمكن أن تفرض على المدقق مجموعة من السياسات المحاسبية تكون في صالحها.

- يجب أن يتم تحديد أتعاب المدقق بما يتوافق مع طبيعة العمل الذي يقوم به من جهة، ومن جهة أخرى بما يتوافق مع جودة التدقيق.

- يجب على لجان التدقيق أن تضمن درجة استقلالية كبيرة للمدقق أثناء تأدية مهمته، ومناقشة كل ما يمكن أن يؤثر على ذلك وتدوينه في تقريرها.

- ضمان أيضا درجة الكفاءة والخبرة المهنية العالية التي تتوفر لدى المدقق، والتي تجعله قادرا على إعطاء رأيه بموضوعية.

- حل النزاعات بين المدقق الخارجي والإدارة التنفيذية إن وجدت، لأن هذه النزاعات قد تؤثر على رأي المدقق.

- يجب أن لا يقوم المدقق الخارجي بتقديم خدمات أخرى للشركة محل التدقيق مثل استشارات أو تقديم برامج تدريب للموظفين، لأنها قد تؤثر على درجة استقلاليته ويتحيز بذلك للإدارة التنفيذية لكي يضمن بأن لا تشرح غيره لهذه المهمة.

ثانيا: العمل على استقلالية مهنة التدقيق الخارجي

يجب أن تخضع مهنة التدقيق الخارجي إلى هيئة مستقلة عن أي جهة، عكس ما هو عليه الحال اليوم في الجزائر حيث تخضع هذه المهنة إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي يعمل تحت وصاية وزارة المالية وهذا مخالف للأعراف والمبادئ المتعارف عليها دوليا فيما يخص عمل التدقيق الخارجي.

ثالثا: تفعيل ميثاق الحكم الرشيد للمؤسسة

وهذا من خلال إلزام جميع الشركات المقيدة في البورصة بتطبيقه، أو حتى الشركات المتوسطة والصغيرة ما دام أنها تمثل غالبية الشركات في الجزائر، مع إمكانية إعادة هيكلة هذا الميثاق إذا استلزم الأمر، وهذا طبعا بمشاركة جميع الخبراء والباحثين في هذا المجال.

رابعا: العمل على تطوير دور الهيئة المنظمة لسوق الأوراق المالية في الجزائر المتمثلة في شركة تسيير بورصة القيم SGBV في إرساء مبادئ الحوكمة وجعلها تعمل على إصدار دليل للحوكمة تلزم فيه الشركات المقيدة في السوق بتطبيق هذا الدليل.

خامسا: تكملة المعايير الجزائرية الخاصة بالتدقيق الخارجي NAA وإلزام جميع المدققين بالاعتماد عليها كمرجعية للتدقيق بغرض تطوير المهنة من جهة وتعزيز مستوى الإفصاح والشفافية والمصادقية في القوائم المالية من جهة أخرى، حيث أن المعايير الإثنا عشر الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة غير كافية لهذا الغرض.

قائمة المراجع:

- (1') -Micheline Friédérich et autres, comptabilité et audit manuel et application, Sup 'Foucher, France 2010, p 443.
- (2') - حسين القاضي وحسين دحدوح، أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية، دار وراق للنشر والتوزيع، عمان 1999، ص 13.
- (3') -Micheline Friédérich et autres, OP-CIT p 449.
- (4') -وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، الرياض، 1989، ص 51.
- (5') -Micheline Friédérich et autres, OP-CIT p 460.
- (6') -عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص ص 19-20.
- (7') -Véronique Magnier, La gouvernance des sociétés cotées face à la crise, pour une meilleure protection de l'intérêt social, lextenso éditions, paris 2010, p 4.
- (8') -عدنان بن حيدر بن درويش، نفس المرجع السابق، ص 21.
- (9') -عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، الاسكندرية ، مصر، طبعة 2007، ص 17.
- (10') -عدنان بن حيدر بن درويش، نفس المرجع السابق، ص 31.
- (11') - نفس المرجع، ص 31.
- (12') -OCDE, principes de la gouvernance d'entreprises, 2004, disponible sur le site d'internet : <http://www.oecd.org>, consulté le : 31/08/2016 à 15 :51.
- (13') -Jacques Renard et Sophie Nussbaumer, audit interne et contrôle de gestion, Eyrolles, France 2011, p 131.
- (14') -ابراهيم جابر السيد، الإفصاح المالي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارة العربية داخل البلاد الأجنبية، دار غيداء، عمان الأردن، 2014، ص 29.
- (15') -Elisabeth Bertin et autres, Elisabeth Bertin et autres, Audit interne, enjeux et pratiques à l'international, EYROLLES, France 2007, p p 163/164.
- (16') -عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، نفس المرجع السابق، ص 101.

- (17)- محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في مكافحة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية، الاسكندرية مصر، 2009، ص 61.
- (18)- محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2008، ص 34.
- (18)- قانون 01/10 الصادر في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 42، جويلية 2011، المادة 04 و 05، ص 4.
- (18)- نفس المرجع، المادة 15، ص 6.
- (18)- ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، ص 13.