

مساهمة مستجدات مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في تفعيل حوكمة الشركات
-دراسة تحليلية-

**The contribution of the external audit profession's developments in
Algeria for activating corporate governance
-An analytical study-**

حليمي نبيلة^{1*}، كرمية نسرين²

¹ مخبر إدارة التغيير في المؤسسة الجزائرية، جامعة الجزائر 3، halimi.nabila@univ-alger3.dz

² جامعة الجزائر 3، Kermia.nesrine@univ-alger3.dz

تاريخ القبول: 2022/11/27

تاريخ الاستلام: 2022/08/23

الملخص:

هدفت هذه الدراسة لتحديد مساهمة مستجدات مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر في تعزيز دور المدقق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات، من خلال اعتمادنا على دراسة تحليلية. وتوصلت الدراسة إلى أن القانون 01-10 وما تبعه من مراسيم تنفيذية مكتملة تعتبر أول خطوة في إطار جهود الجزائر نحو توفير مناخ ملائم يخدم حوكمة الشركات من جانب مهنة التدقيق الخارجي، وإلى أن معايير التدقيق الجزائرية المستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق تساهم بشكل كبير في دعم أداء المدقق الخارجي، وبذلك تفعيل مبادئ حوكمة الشركات. الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، المعايير الجزائرية للتدقيق، القانون 01-10، المراسيم التنفيذية، حوكمة الشركات. تصنيف JEL: M42، M49، G3.

Abstract:

This study aimed to determine the contribution of the developments of the external audit profession in Algeria to enhancing the role of the external auditor as an external mechanism for corporate governance, through our reliance on an analytical study.

The study concluded that Law 10-01 and the subsequent complementary executive decrees are considered the first step in the framework of Algeria's efforts towards providing an appropriate climate that serves corporate governance on the part of the external audit profession, and that the Algerian auditing standards, which are originally inspired by international auditing standards, contribute significantly to Supporting the performance of the external auditor, thus activating the principles of corporate governance.

Key Words: external auditing, Algerian standards of auditing, Law 10-01, executive decrees, corporate governance.

JEL Classification: M42, M49, G3.

* المؤلف المرسل: حليمي نبيلة، halimi.nabila@univ-alger3.dz

1. مقدمة:

تسعى الجزائر كغيرها من الدول في مختلف أنحاء العالم إلى مواكبة التطورات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، وهو ما يتطلب توفر جودة المعلومات المالية، ولهذا قامت الجزائر بإصلاحات مست كل من مجال المحاسبة والتدقيق الخارجي. وانطلقت هذه الإصلاحات بمحاولة تكييف نظامها المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالية الدولية (IAS-IFRS)، من خلال تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) انطلاقاً من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25، وبما أن مخرجات النظام المحاسبي هي مدخلات مهنة التدقيق استوجب على الجزائر الانطلاق في إصلاح منظومة التدقيق الخارجي، من خلال إصدار القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06-29 سنة 2010 الذي يعتبر القانون الأول المحدد لشروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في الجزائر، تبعه إصدار مجموعة من المراسيم التنفيذية المكملة للقانون 10-01 المنظم لمهنة المراجعة.

ولم يتوقف الاهتمام بإصلاح منظومة مهنة التدقيق الخارجي هنا، بل استمر إلى غاية قيام المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية بإصدار معايير تدقيق جزائرية (NAA) مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق (ISA)، ما جعلها تساهم في تنظيم مهنة التدقيق وإعطائها مستوى دولياً، فقد تم إصدار أول مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية في 2016/02/04، وثاني مجموعة تم إصدارها في 2016/10/11، أما المجموعة الثالثة فقد تم إصدارها في 2017/3/15، وآخر إصدار كان في 2018/09/24، وبلغ عدد معايير التدقيق الجزائرية بهذا التاريخ ستة عشر معيار. ونظراً لاعتبار مهنة التدقيق الخارجي من أهم الآليات الخارجية لحوكمة الشركات، فإننا سنحاول في دراستنا تحديد مدى مساهمة هذه الإصلاحات الحديثة التي مرت بها مهنة التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات، ومن هنا يمكننا طرح الإشكالية التالية:

كيف يمكن أن تساهم مستجدات مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر في تفعيل حوكمة الشركات؟

أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة في النقاط التالية:

- إبراز أهمية التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في ظل الإصلاحات التي مرت بها منظومة التدقيق الخارجي بالجزائر.

- تحديد أهم النقاط التي يساهم بها المدقق الخارجي من خلال تطبيقه للقانون 10-01 والمراسيم التنفيذية المكملة له في تفعيل حوكمة الشركات.

- تحديد أهم النقاط التي يساهم بها المدقق الخارجي من خلال اعتماده على معايير التدقيق الجزائرية (NAA) في تفعيل حوكمة الشركات.

- دراسة استشرافية لمساهمة معايير التدقيق الجزائرية في طور الإصدار في تفعيل حوكمة الشركات، لإبراز أهمية المواصلة في إصدارها.

المنهج المتبع:

للإجابة على إشكالية الدراسة، وتحقيق أهدافها، اعتمدنا على المنهج التحليلي لتحديد دور التدقيق الخارجي في ظل الإصلاحات التي مرت بها مهنة التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات.

2. الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات وعلاقتها بالتدقيق الخارجي

1.2 تعريف حوكمة الشركات:

عرفت حوكمة الشركات اهتماما كبيرا من قبل مختلف الجهات المعنية كالمحاسبين، الإداريين، الاقتصاديين، والقانونيين، والمحللين، عبر مختلف أنحاء العالم، فقد عرفها معهد المدققين الداخليين الأمريكيين (IIA) بأنها "عملية تتم عن طريق إجراءات يستخدمها ممثلوا الأطراف المعنية بإدارة المخاطر ومراقبتها، وضمان وجود ضوابط رقابية لتفادي هذه المخاطر، مما يؤدي إلى الإسهام في تحقيق الهدف وتنفيذ الخطط. (شوملي، 2017، صفحة 100) كما تعرف حوكمة الشركات بأنها "الطريقة التي يتم بها تنظيم الشركات ولأي غرض، وتؤثر حوكمة الشركات على جميع جوانب المنظمة، من الاتصال إلى القيادة وصنع القرار الاستراتيجي، ولكنها تتضمن في المقام الأول أعضاء مجلس الإدارة وكيف يدير مجلس الإدارة نفسه وكيف يحكم الشركة. (الموسمي، 2020، صفحة 9)

2.2 مبادئ حوكمة الشركات:

وتقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ تتمثل في قواعد وإجراءات ولوائح تبين وتنظم عمل جميع الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات، وتتمثل هذه المبادئ حسب منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) فيما يلي: (كافي، 2018، الصفحات 59-68)

- المبدأ الأول: توافر الأسس اللازمة لفعالية إطار حوكمة الشركات.
- المبدأ الثاني: حقوق المساهمين.
- المبدأ الثالث: المعاملة العادلة للمساهمين.
- المبدأ الرابع: دور أصحاب المصلحة.
- المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية.
- المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة.

3.2 التدقيق الخارجي كآلية خارجية لتطبيق حوكمة الشركات

يعتبر التدقيق الخارجي من أهم الآليات الخارجية لحوكمة الشركات ويعرف بأنه "فحص مستقل يؤثر بشكل رئيسي على المجالات المحاسبية والمالية". (Ziani & Medjdoub, 2016, p. 6)، كما يعرف التدقيق الخارجي أنه "فحص نقدي مفصل وتحقق من صحة الحسابات من قبل شخص مستقل ومؤهل لإعطاء نظرة حقيقية وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق، ويلتزم بعدها بتقديم تقرير يتضمن رأيه للإدارة، ويمكن القول إن التدقيق عملية تبدأ حيث تنتهي المحاسبة". (Training, 2018, p. 3)

وبناء على التعاريف السابقة، فهو يعد آلية رقابية خارجية لحوكمة الشركات يمارسها طرف خارجي على المؤسسة، فهو بذلك يساهم بشكل فعال في نجاح تطبيق حوكمة الشركات لأنه يقلص أو يقضي على التعارض في المصالح بين المساهمين والإدارة، حيث يتضح الدور الجوهرى الذي يلعبه المدقق الخارجى في تحسين جودة القوائم المالية الخاصة بالشركة، عبر فحصه الدقيق لحساباتها للتأكد من مصداقيتها واعتمادها على المبادئ المحاسبية، وكذا احترام القوانين الجارية العمل بها وجعلها تعكس صورة صادقة لواقع الشركة كونها خالية من الأخطاء والغش والتزوير، وهذا ما ينتج جودة القوائم المالية وتفعيلا لمبادئ حوكمة الشركات وبالأخص مبدأ الإفصاح والشفافية. (بن زعمة، بصري، و تفرات، 2018، صفحة 93)

3. أهم الاصلاحات التي مرت بها مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

عرفت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر منذ الاستقلال إلى يومنا هذا تطورات تاريخية متزامنة مع الإصلاحات الاقتصادية التي مرت بها الجزائر، وسنتطرق في دراستنا إلى أهم مرحلة مرت بها مهنة التدقيق الخارجي وهي فترة ما بعد سنة 2010.

1.3 مرحلة صدور القانون 01-10 والمراسيم التنفيذية المكملة له

تميزت هذه الفترة بصدور القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29-06-2010 والذي يعتبر أول قانون وضع ونظم وحدد شروط كيفية ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في إطار اصلاح منظومة التدقيق ونقطة توجه جديدة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر. (جريو، 2019، صفحة 113) وتكميلا وتوضيحا للنقاط الواردة في القانون 01-10 تم المباشرة في إصدار مجموعة من المراسيم التنفيذية منذ سنة 2011 إلى غاية سنة 2014. (بلقاضي و بوعبيدة، 2018، الصفحات 28-29).

2.3 مرحلة إصدار المجلس الوطني للمحاسبة المعايير الجزائرية للتدقيق

➤ صدور المقرر رقم 002 المؤرخ في 04/02/2016 من المجلس الوطني للمحاسبة المتضمن 04 معايير تدقيق جزائرية، والذي تضمن أربعة معايير جزائرية للتدقيق حيز التطبيق وهي المعيار رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق"، المعيار رقم 560 "الأحداث اللاحقة"، المعيار رقم 505 "التصريحات الخارجية"، المعيار رقم 580 "التصريحات الكتابية". (المقرر رقم 002، 2016)

➤ صدور المقرر رقم 150 المؤرخ في 11/10/2016 من المجلس الوطني للمحاسبة المتضمن 04 معايير تدقيق جزائرية، والذي تضمن أربعة معايير جزائرية للتدقيق حيز التطبيق وهي المعيار رقم 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"، المعيار رقم 500 "العناصر المقنعة"، المعيار رقم 510 "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية"، المعيار رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية". (المقرر رقم 150، 2016)

➤ صدور المقرر رقم 23 المؤرخ في 15/03/2017 من المجلس الوطني للمحاسبة المتضمن 04 معايير تدقيق جزائرية، والذي تضمن أربعة معايير جزائرية للتدقيق حيز التطبيق وهي المعيار رقم 520 "الإجراءات التحليلية"، المعيار رقم 570 "استمرارية الاستغلال"، المعيار رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين"، المعيار رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق". (المقرر رقم 23، 2017)

➤ صدور المقرر رقم 77 المؤرخ في 24/09/2018 من المجلس الوطني للمحاسبة المتضمن 04 معايير تدقيق جزائرية، والذي تضمن أربعة معايير جزائرية للتدقيق حيز التطبيق وهي المعيار رقم 230 "وثائق التدقيق"، المعيار رقم 501 "العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة"، المعيار رقم 530 "السبر في التدقيق"، المعيار رقم 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها". (المقرر رقم 77، 2018)

4. دراسة تحليلية لمساهمة مرحلة ما بعد سنة 2010 لمهنة التدقيق الخارجي بالجزائر في تفعيل حوكمة الشركات

سنقوم في هذا الجزء بتوضيح كيف يساهم تطبيق القانون 01-10، وما تبعه من مراسيم تنفيذية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، ومن ثم تحديد كيف يساهم اعتماد معايير التدقيق الجزائرية NAA المستوحاة من المعايير الدولية للتدقيق، في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، كما أننا سنلقى الضوء حول معايير التدقيق الجزائرية في طور الإصدار واسهاماتها في تفعيل حوكمة الشركات.

1.4 مساهمة القانون 01-10 والمراسيم التنفيذية المكملة له في تفعيل حوكمة الشركات

إن ما تتضمنه المادة رقم 23 من القانون 01-10 من مهام لمحافظ الحسابات يدل على مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في ظل تطبيق القانون 01-10 في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، فقد تناولت نصا صريحا وهو "المراجع يفحص الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص" فهو بذلك يعمل على تحقيق مصالح المساهمين، كما أن فحص تقرير التسيير الذي يعتبر إعدادا من متطلبات تحقيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة لحوكمة الشركات فإنه بذلك يفعل من مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة، كما يلتزم بإعلام المسيرين والجمعية العامة بكل نقص يكتشفه من طبيعته أن يعرقل استمرارية المؤسسة وهو بذلك يساعد المؤسسة في مواجهة الأخطار التي تؤثر على استمرارها في النشاط وبالتالي تحقيق مصالح جميع الأطراف ذات المصلحة، كما يقوم بتقييم شروط الاتفاقيات التي أبرمتها الشركة محققا بذلك مصالح المؤسسة وأصحاب المصالح، كما أنه يدلي برأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية التي تعتبر من أهم مسؤوليات مجلس الإدارة في إطار تطبيق حوكمة الشركات، وكذلك يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة ومطابقة للقواعد والمبادئ المحاسبية كأهم هدف لوظيفة التدقيق الخارجي محققا بذلك مبدأ الإفصاح والشفافية.

كما يترتب على مهمة محافظ الحسابات حسب المادة 25 من القانون 01-10 إعداد مجموعة من التقارير التي تعتبر دعامة لعملية الإفصاح المحاسبي وتبليغ الأطراف المعنية بمعلومات صادقة محققا بذلك مبدأ الإفصاح والشفافية وسنعرضها فيما يلي:

التقرير العام أو تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الاقتضاء رفض المصادقة بمبرر.

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة إن وجدت.
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المبرمة مع الغير.
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس أجور.
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمسة الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال (القانون رقم 01-10، 2010، صفحة 7)

ثم صدر القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 في الجريدة الرسمية العدد 24 المؤرخة في 2014/04/30 المتعلق بمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات الذي نلاحظ أنه تضمن معايير تقرير أخرى علاوة على ما تضمنته المادة 25 من القانون 01-10 وهو دليل على سعي الجزائر إلى تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية حول أهم المعلومات الجوهرية الذي يعتبر من أهم مبادئ حوكمة الشركات والذي يساهم بدوره في تحقيق مبدأ حقوق المساهمين ومبدأ دور الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة وتتمثل هذه التقارير فيما يلي:

- معايير التقرير المتعلقة بحياسة أسهم الضمان.
- معايير التقرير المتعلقة بعملية رفع رأس المال.
- معايير التقرير المتعلقة بعملية تخفيض رأس المال.
- معايير التقرير المتعلقة بإصدار قيم منقولة أخرى.
- معايير التقرير المتعلقة بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.
- معايير التقرير المتعلقة بعملية رفع رأس المال.
- معايير التقرير المتعلقة بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة. (القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 ، 2014 ، صفحة 3)

2.4 معايير التدقيق الجزائية وكيفية مساهمتها في تفعيل حوكمة الشركات

-المعيار رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق":

يحتوي المعيار 210 على إجراءات إعداد رسالة المهمة التي يحدد فيها المدقق الخارجي مسؤولياته من جهة. ويحدد فيها مسؤوليات المسيرين وإدارة المؤسسة محل التدقيق بكل وضوح وتفصيل من جهة أخرى والتي يجب أن تلتزم بها الإدارة قصد تمكين المدقق الخارجي من أداء مهامه التي يساهم بها في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات وتتمثل هذه المسؤوليات فيما يلي:

1. تلتزم الإدارة بتقديم تصريحات كتابية حول إعداد التقارير المالية، وحول كل ما يرى أنه ضروري لإبداء رأيه، حيث إن التزام الإدارة بذلك يؤدي إلى تحقيق بمبدأ المساءلة الذي يعتبر ركيزة من ركائز حوكمة الشركات والذي يدفع إدارة الشركة إلى ضرورة الالتزام بالسلوك الأخلاقي ومنه تحقيق مصالح المساهمين ومبدأ حقوق المساهمين وتحقيق مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة.
2. يجب على الإدارة إعلام المدقق بأي أحداث لاحقة علمت بها والتي تؤثر على الكشوف المالية ومنه على صورة الوضعية المالية للمؤسسة والتي تؤثر على الإفصاح المحاسبي ومنه تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية.
3. إن التزام الإدارة بمسك المحاسبة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي سينتج عنه إعداد وعرض معلومات مالية ذات جودة ومواكبة لمتطلبات المعايير الدولية للمحاسبة، وبالتالي من خلال هذا الالتزام الذي تتضمنه رسالة مهمة التدقيق يتحقق مبدأ الإفصاح والشفافية لحوكمة الشركات والذي بدوره سيؤدي إلى تحقق مبدأ حقوق المساهمين ومبدأ دور الأطراف ذات المصلحة وذلك من خلال تزويدهم بمختلف المعلومات المالية ذات الجودة التي تعتبر أساسا لاتخاذ مختلف القرارات الهامة ذات التأثير على وضعيتهم وحماية مصالحهم.

4. تلتزم الإدارة بإعداد رسالة تأكيد في تاريخ ليس ببعيد عن تاريخ نهاية أعمال التدقيق تسمح بالخصوص بإعطاء ضمان أن كل المعلومات والقرارات المهمة لاسيما تلك المتعلقة بالتزامات المؤسسة تجاه الغير أو المنازعات المحتملة قد تم إدراجها بشكل صحيح في الحسابات السنوية التي تعتبر دليل إثبات مهم يساعد المدقق في إعطاء رأيه حول التقارير المالية ومنه تعزيز الإفصاح والشفافية لحوكمة الشركات.

5. التزام الإدارة بوضع نظام رقابة داخلية مناسب يعتبر أداة تساعد في تطبيق حوكمة الشركات.

6. التزام الإدارة بالسماح للمدقق الخارجي بالتواصل مع المستخدمين من أجل جمع أدلة الإثبات والتأكد من صحة الحسابات يؤدي إلى تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية .

7. يلتزم المسيرين بوضع كل الوثائق المحاسبية للمؤسسة في متناول المدقق الخارجي قصد أدائه لمهمته وخاصة محاضر الجمعية العامة للمساهمين ومجلس الإدارة والتي تساهم في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات.

8. تلتزم الإدارة بإرسال الاستدعاءات المرسله وفق الآجال المحددة في القانون التجاري للمدقق الخارجي ومن أهمها الاستدعاءات المرسله للمساهمين لحضور الجمعية العامة وبذلك المساهمة في تحقيق مبدأ حقوق المساهمين.

9. تلتزم الإدارة بإرسال قائمة الاتفاقيات المنظمة الجديدة في الشهر الذي يلي عقدها والاتفاقيات المنظمة قيد التنفيذ في الشهر الموالي لتاريخ إقفال السنة المالية وبذلك فإنه سيتمكن من دراستها والتحقق من صحتها وشرعيتها ومدى اعتبارها قرارات صائبة بالنسبة للمؤسسة والمساهمين وبالتالي تحقيق مبدأ حقوق المساهمين.

10. يحدد المدقق أثناء تأديته لمهمته إذا كان من الضروري تذكير المؤسسة بمحتوى الرسالة أو إعادة صياغتها حتى يتسنى له تحقيق الأهداف المرجوة من مهمته وتفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

ومنه نستنتج أن التزام الإدارة بواجباتها المحددة بكل تفصيل ووضوح في معيار التدقيق الجزائري رقم 210 يؤدي إلى تفعيل دور المدقق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات، وتحسين الأداء الإداري وتطبيق خطط مجلس الإدارة الهادفة إلى تحقيق حوكمة الشركات ومنه تفعيل مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة لحوكمة الشركات والذي من خلاله يتحقق مبدأ الإفصاح والشفافية ومبدأ حقوق المساهمين وكذلك مبدأ دور الأطراف ذات المصلحة.

-المعيار رقم 505 "التأكيدات الخارجية":

من خلال هذا المعيار فإن المدقق الخارجي يسعى للحصول على تأكيدات خارجية والتي تعتبر من أقوى أدلة الإثبات التي يعتمد عليها في إعداد تقريره (بن عيسى، 2017، صفحة 240) والتي تساهم في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات حسب ما يلي:

1. فمن خلال طلبات التأكيد الخارجية يتحقق من أرصدة الحسابات، أي عدم وجود تلاعبات محاسبية ومنه تحقيق الشفافية والصدق في التقارير المالية، وبالتالي تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية. وكذلك حماية حقوق الغير فالتحقق من أرصدة الحسابات يعني التحقق من أرصدة تعاملاتهم مع المؤسسة ومنه تحقيق مبدأ دور الأطراف ذات المصلحة.

2. من خلال طلبات التأكيد الخارجية يتحقق من آجال الاتفاقيات والعقود أو العمليات التي تكون قد أبرمتها مع طرف آخر، والتي تعتبر قرارات جوهرية تؤثر بشكل مباشر على الوضعية المالية للمؤسسة وعلى الوضعية المالية للطرف الآخر، ومنه فإن التحقق من صحتها سيخدم مصالح المساهمين باعتبارهم أصحاب الأموال بالمؤسسة فإنهم يتأثرون بمثل هذه القرارات التي تزيد من أرباحهم أو تخفضها وبالتالي تحقيق مبدأ حقوق المساهمين هذا من جهة،

ومن جهة أخرى تحقيق مصالح الطرف الآخر بحمايته من أي تلاعبات تؤثر على حقوقه وبالتالي تحقيق مبدأ دور الأطراف ذات المصلحة.

كما تضمن المعيار الإجراءات التي يتبعها المدقق الخارجي عند رفض الإدارة السماح له بإرسال طلبات التأكيد، والإجراءات التي يباشر بها إذا تبين له عوامل تثير لديه شكوكا حول مصداقية الردود ومنه يستطيع جمع أدلة الإثبات وتقديم رأيه الذي يساهم به في تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية لحوكمة الشركات.

-المعيار رقم 560 "الأحداث اللاحقة":

يتناول المعيار كافة الإجراءات المطلوبة من المدقق الخارجي قصد التعامل مع الأحداث اللاحقة والتي يتطلب وقوعها إحداث تعديلات في الكشوف المالية وفي تقرير المراجعة، كما يلتزم المدقق إدراك كافة الإجراءات الموضوعية من طرف الإدارة من أجل التأكد أن الأحداث اللاحقة قد تم تحديدها. وتقديم طلبات للحصول على معلومات من الإدارة إذا استلزم الأمر، وهذا قصد الوصول إلى الإفصاح الكافي والعادل حول جميع الأحداث الجوهرية للمؤسسة ومنه تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية، كما يحقق خدمة مستعملي التقارير المالية ومنه تحقيق مبدأ حقوق المساهمين ومبدأ دور الأطراف ذات المصلحة.

-المعيار رقم 580 "التصريحات الكتابية":

حسب هذا المعيار يطالب المدقق الإدارة بإعداد رسالة التصريحات الكتابية التي تم النص على الزامية الحصول عليها في رسالة المهمة، والتي يجب أن تكون في تاريخ قريب من تاريخ تقرير المدقق حول الكشوف المالية وليس بعده، تؤكد فيها أنها قامت بكل المسؤوليات المحددة في رسالة المهمة والتي تعتبر واجبات يتحقق من خلال أدائها مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة كما سبق وتطرقتنا إليه في دراستنا للمعيار رقم 210،

كما يلتزم المدقق بطلب تصريحات كتابية من طرف الإدارة في حالة علمه بنقائص متعلقة بالتدقيق الداخلي أو نظام الرقابة الداخلية والتي تعتبر من أساسيات تطبيق حوكمة الشركات حتى يتسنى للإدارة معالجة الأمر والقيام بمسؤولياتها الكاملة ومنه تفعيل المدقق لمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة .

كما يطالب الإدارة بإعلامه عن كافة المعلومات المالية والمحاسبية الموجهة أو الموضوعية في تناول الشركاء أو المساهمين مما يساهم في التحقق من أنه قد تم تزويدهم بمعلومات صادقة ومنه تعزيز الإفصاح والشفافية وخدمة مصالح المساهمين.

وحتى يتسنى تحقيق مبادئ حوكمة الشركات التي استنتجناها من مدى مساهمة التصريحات الكتابية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات فإننا سنذكر أن المعيار تضمن الإجراءات التي يقوم بها المدقق الخارجي في حالة التشكيك في مصداقية التصريحات وعند تعذر الحصول عليها. كما نلاحظ أن هذا المعيار يساهم في تحقيق ركيزة المساءلة التي تعتبر من مفعلات قيام مجلس الإدارة بواجباته ومنه تحقيق حوكمة الشركات، كما يساهم بشكل كبير في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية من خلال تمكين المدقق من الحصول على أدلة إثبات مهمة حول مدى التزام الإدارة بمسؤولياتها يدعم بها رأيه المصرح به في تقريره حول القوائم المالية للشركة.

-المعيار رقم 500 "العناصر المقنعة":

تناول هذا المعيار ضرورة أخذ المدقق بعين الاعتبار أن تكون أدلة الإثبات التي يجمعها قصد التحقق من صدق وشرعية الحسابات كافية من حيث العدد وملائمة من حيث نوعيتها وجودتها حتى يستطيع الاعتماد عليها في إبداء رأيه وتعزيز عملية الإفصاح المحاسبي والمساهمة في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية لحوكمة الشركات.

وتطرق المعيار إلى مختلف التفاصيل حول العناصر المقنعة، وأنواعها وإجراءات جمعها والتأكد من مصداقيتها ومدى قدرة الاعتماد عليها كأدلة إثبات حتى نستطيع القول إنها تساهم في تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية.

-المعيار رقم 300 "تخطيط تدقيق الكشف المالية":

يتضمن هذا المعيار شرحا مفصلا لمختلف الإجراءات التي يعتمد عليها المدقق قصد التخطيط لعملية التدقيق وإعداد استراتيجية مكيفة مع المهمة، والتوصل إلى التخطيط الملأئ الذي يمكنه من أداء مهمته على أكمل وجه، وعند الانتهاء من عملية التخطيط على المدقق أن يقوم بالإجراءات المطلوبة وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 220 "رقابة الجودة لتدقيق البيانات" الذي هو قيد الإصدار من أجل التأكد من مدى التزامه بالمعايير المهنية والأخلاقية المطلوبة مع ضرورة الاستمرار في مراقبة الجودة على عملية التدقيق.

كما يتضمن المعيار تحديد واجبات المدقق في حالة مهمة التدقيق الأولية، وكل هذا من شأنه أن يفعل من مهمة التدقيق الخارجي وتحقيق الأهداف المرجوة من ورائها وبذلك فإن المعيار رقم 300 سيساهم في تفعيل مهمة التدقيق الخارجي، وباعتبارها من آليات حوكمة الشركات فإنها ستساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات وخاصة مبدأ الإفصاح والشفافية.

-المعيار رقم 510 "الأرصدة الافتتاحية":

حسب هذا المعيار فإنه يجب على المدقق في إطار مهمة التدقيق الأولية جمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة التي تسمح بضمان ما يلي:

أنه قد تم عند إعادة الافتتاح نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشف المالية للسنة المالية الجارية، أي التحقق من عدم وجود أخطاء جوهرية في الميزانية الختامية للسنة الماضية ناتجة عن أخطاء غير مقصودة أو أخطاء مقصودة تدل على وجود احتمالات محاسبية، أو قد تكون ناتجة عن ضعف في برمجيات المحاسبية للمؤسسة محل التدقيق تؤثر على سائر السنة محل التدقيق مما يساهم في تدارك الأخطاء وتصحيحها والإفصاح عن قوائم مالية صادقة ومنه المساهمة في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية.

-المعيار رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشف المالية":

حسب هذا المعيار فإن تقرير المدقق الخارجي المتضمن رأي غير معدل أصبح أكثر وضوحا وشفافية فمن خلاله يبين المدقق التزاماته التي قام بها وكذا التزامات الإدارة بشكل مفصل مما يساهم في تبسيط قراءته من طرف المتطلعين على تقرير المدقق الخارجي حول القوائم المالية ومنه تعزيز الإفصاح والشفافية، ويساهم تشكيل رأي المدقق في تفعيل مبادئ الحوكمة على النحو التالي:

يستطيع كل من يتطلع على تقرير المدقق أن يستنتج نزاهة هذه المؤسسة ويزيد من رغبة المستثمرين في التعامل مع المؤسسة مما يؤدي إلى توسعها وارتفاع أرباحها والذي يؤدي بالضرورة إلى ارتفاع أرباح المساهمين ومنه خدمة مصالح المساهمين. كما أن تقرير المدقق المتضمن رأي غير معدل سيبعث بالاطمئنان إلى المساهمين على أموالهم في المؤسسة من سوء استعمالها من طرف إدارة المؤسسة ومنه تحقيق مبدأ حقوق المساهمين.

كما أن تصريح المدقق في تقريره أنه قد التزم بالمعايير الجزائرية للتدقيق يعتبر دليل إثبات على التزامه بمعايير ذات جودة عالمية وكذلك على التزامه بالقواعد الأخلاقية مما يزيد من درجة الاعتماد على رأي المدقق حول حسابات

المؤسسة من طرف جميع الأطراف المستعملة للتقارير المالية من مساهمين وأطراف خارجية وبالتالي يساهم في تحقيق مبدأ حقوق المساهمين ومبدأ دور الأطراف ذات المصلحة.

-المعيار رقم 520 "الإجراءات التحليلية":

يعالج هذا المعيار استخدام المدقق الخارجي للإجراءات التحليلية التي تعتبر مراقبة مادية في جوهرها والتي يلتزم بوضعها قصد التخطيط ووضع رزنامة التدقيق وبالتالي تساعد في تفعيل مرحلة التخطيط للمهمة مما يؤدي به إلى تحقيق أفضل النتائج وباعتبار التدقيق الخارجي من الآليات الخارجية لحوكمة الشركات فإنه سيساهم بذلك في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

كما تستخدم في جمع عناصر الإثبات الكافية والملائمة التي يعتمد عليها كأساس لإعداد تقريره الذي يصرح فيه على نوعية حسابات المؤسسة لمختلف الأطراف المعنية ومنه المساهمة في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية وخدمة أصحاب المصالح بالمؤسسة من مساهمين وأطراف خارجية مما يعني المساهمة في تحقيق مبدأ حقوق المساهمين ومبدأ دور الأطراف ذات المصلحة.

وكذلك يقوم بوضعها في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق لتساعده في تأسيس خلاصة عامة حول توافق الكشوف المالية مع معرفته للكيان والذي يساعده في التأكد من صحة ما توصل إليه والذي سيعتمد عليه كإحدى نواتج حول حسابات هذه المؤسسة ومنه التحقق من صحة ما سيفصح به في تقريره وبالتالي المساهمة في تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية لحوكمة الشركات.

-المعيار رقم 570 "استمرارية الاستغلال":

بالرغم من تطرق المشرع الجزائري في المادة 25 من القانون 10-01 لموضوع فحص فرضية الاستمرارية وإلزام المدقق بناء على ذلك بإعداد تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال، إلا أن هذا المعيار تضمن إضافة ساهم بها في تفعيل حوكمة الشركات بشكل كبير وبالأخص مبدأ الإفصاح والشفافية، فحسب المعيار حتى وإن تضمنت الكشوف المالية معلومات ذات دلالة بوضعية المؤسسة وهذا في حالة وصول المدقق إلى أن فرضية استمرارية الاستغلال ملائمة رغم وجود عدم يقين معتبر، فإنه يضيف فقرة ملاحظات في تقريره العام حول مدى إفصاح المؤسسة عن الأحداث والظروف التي أدت إلى وجود شك حول استمراريته لتسليط الضوء ولفت الانتباه حول البيانات المالية التي تفصح عن مشكلة الاستمرارية، مما سيساهم في توصيل المعلومات الضرورية عن مدى التزام المؤسسة بالإفصاح عن وضعيتها المالية لكافة مستخدمي التقارير المالية ومنه المساهمة في تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية لحوكمة الشركات وخدمة مصالح جميع الأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة.

-المعيار رقم 610 "استعمال أعمال المدقق الداخلي":

حسب المعيار فإن أنشطة وظيفة التدقيق الداخلي تشمل الحفاظ على نظام الرقابة الداخلية، تطبيق القواعد والقوانين والنصوص التشريعية، إدارة المخاطر، الحوكمة، وتعتبر هذه المهام من سبل تحقيق حوكمة الشركات من جانب المدقق الداخلي وفي حالة استعانة المدقق الخارجي بأعمال المدقق الداخلي وفي إطار سعيه نحو تحقيق حوكمة الشركات فإنه سيستفيد منها على الصورة الآتية:

-يستفيد المدقق الخارجي من أعمال المدقق الداخلي في مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية.

-يستفيد المدقق الخارجي من أعمال المدقق الداخلي المتمثلة في فحص المعلومات المالية الموكلة له في مرحلة فحص الحسابات وجمع أدلة الإثبات التي يحتاجها في إعداد تقريره الذي يعتبر وسيلة لتحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية.

-كما يستفيد المدقق الخارجي من أعمال المدقق الداخلي المتمثلة في فحص مدى احترام القواعد والنصوص التشريعية عند القيام بمسؤوليته تجاه اكتشاف الغش والأخطاء والاحتيايل والتي تنتج من التصرفات اللاأخلاقية من طرف الإدارة ومنه القضاء على تضارب المصالح وحماية حقوق المساهمين ومنه تفعيل مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة ومبدأ حقوق المساهمين .

-يلتزم المدقق الخارجي في إطار تحقيق حوكمة الشركات بفحص تقرير الإدارة حول التزامها الحوكمي وبما أن المدقق الداخلي يقوم بتقييم سير حوكمة الشركات بالنظر إلى الأهداف المحققة من حيث قيم وأخلاقيات الكيان ونجاعة الإدارة وشفافية تسييرها فإن المدقق الخارجي يستفيد من ذلك في فحصه لمزاعم الإدارة حول مدى التزامها بأداء حوكمة الشركات .

-المعيار رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق":

بما أن هذا المعيار يوفر كافة الشروط وواجبات المدقق في إطار الاستعانة بخبير في مجال آخر غير المحاسبة والتدقيق من أجل جمع عناصر الإثبات التي يعتمد عليها في إعداد تقريره فإنه سيساهم في تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية لحوكمة الشركات.

-المعيار رقم 230 "وثائق التدقيق":

-تفيد وثائق التدقيق في مساعدة فريق العمل وتخطيط التدقيق ومن ثم تفعيل عملية التدقيق والتي تعتبر من الآليات الخارجية لحوكمة الشركات ومنه المساهمة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

- تعتبر وثائق التدقيق بمثابة أدلة إثبات كافية وملائمة تسمح بدعم تقرير المدقق الذي يعتبر وسيلة لدعم عملية الإفصاح المحاسبي ومن ثم المساهمة في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية لحوكمة الشركات.

-تؤكد أنه قد تم التخطيط لأدائه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ومتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة مما يرفع من درجة الثقة في مخرجات مهنة التدقيق الخارجي المتمثلة في تقرير المدقق حول الكشوف المالية للمؤسسة محل التدقيق ومنه المساهمة في تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية.

-من خلال المعيار فإنه يمكن للمدقق الحفاظ على أثر النقاط المهمة وكيف تمت معالجتها والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية كما يمكن الاحتفاظ ببرامج التدقيق والتحليلات التي قام بها المدقق ومذكرات حول مشاكل خاصة وملخصات حول مسائل مهمة ورسائل التأكيد واستبيانات المراقبة والمراسلات المتعلقة بالمسائل المهمة ونسخ عن وثائق المؤسسة مثل العقود والاتفاقيات الهامة، والتي في مجملها ستخدم وتحسن من الأداء مستقبلا وبالتالي المساهمة في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات باعتبار مهنة التدقيق الخارجي من الآليات الخارجية لحوكمة الشركات.

-كما تناول المعيار كيفية توثيق الأحداث اللاحقة وما يجب تدوينه قبل تشكيل ملف التدقيق النهائي من أجل ضمان تحقيق الشفافية والكفاية في المعلومات الواردة في وثائق التدقيق ومنه المساهمة في تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية.

-المعيار رقم 501 "العناصر المقنعة اعتبارات أخرى":

تناول هذا المعيار إجراءات فحص القضايا والمنازعات التي تواجهها المؤسسة محل التدقيق والتي تؤثر في الذمة المالية للمؤسسة وعلى أرباح المساهمين ومنه فإن اعتماده يساهم في تحقيق مبدأ حقوق المساهمين مع ضرورة الإشارة إلى أن هذه الإجراءات لم يتطرق إليها المشرع الجزائري، وتناول موضوع التدقيق في المعلومات القطاعية الذي يعرف قصورا من الناحية المحاسبية ومن ناحية التدقيق فقد تم الإشارة إليه بشكل سطحي في المادة 24 من القانون 01-10 فقط، مما يساهم في تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية، خاصة وأن هذه الإجراءات لم يتطرق لها المشرع الجزائري.

-المعيار رقم 530 "السبر":

يوفر هذا المعيار كافة الإجراءات الضرورية لتمكين المدقق من قيامه بإجراء السبر من أجل تمكينه من اختيار عينة للدراسة وتعميم نتائجها على كافة المجتمع وجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة (بلقاضي، 2019، صفحة 73) التي يعتمد عليها لإعداد تقريره الذي يعتبر وسيلة لدعم عملية الإفصاح المحاسبي ومن ثم المساهمة في تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية لحوكمة الشركات.

-المعيار رقم 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها":

إن تدقيق المدقق لدى موضوعية التقديرات المحاسبية الموضوعة من طرف الإدارة والمؤشرات التي اعتمدت عليها في ذلك يعتبر دليلا على أن المعلومات الواردة في الكشوف المالية مسجلة بقيمتها الحقيقية وبالتالي وعلى سبيل المثال في حالة ارتفاع قيمة الأصول فإن أقساط اهتلاك الأصول لا يجب أن تحسب على أساس التكلفة التاريخية بل على أساس تكلفتها الحالية مما يسمح بتوفير قيمتها عند انتهاء عمرها الإنتاجي وتعويضها، فإذا استمرت المؤسسة في تسجيل أقساط الاهتلاك المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية فإن هذا سيؤثر سلبا على وضعية المؤسسة مستقبلا ووقوعها في مشاكل تمويل وانعكاس ذلك على مصالح المساهمين ومختلف الأطراف الخارجية الأخرى، وبالتالي فإن تدقيق المدقق لموضوعية التقديرات المحاسبية سيساهم في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية ومبدأ حقوق المساهمين ومبدأ دور الأطراف ذات المصلحة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن أقساط الاهتلاك تعتبر من مصاريف المؤسسة التي تؤثر على نتيجة الدورة التي توزع على المساهمين في شكل أرباح، كما أن جزءا من هذه النتيجة سيستخدم في تسيير نشاطات المؤسسة مستقبلا، وبالتالي فإن تدقيق التقديرات المحاسبية الموضوعة من طرف الإدارة بما في ذلك الطرق المتبعة في حساب الاهتلاكات يساهم في خدمة مصالح المساهمين وتفعيل مبدأ حقوق المساهمين.

-كما أن تدقيق المدقق لدى موضوعية التقديرات المحاسبية الموضوعة من طرف الإدارة بما في ذلك الطرق المتبعة في حساب الاهتلاكات من شأنه حماية حقوق المساهمين وجميع الأطراف الأخرى ذات المصالح بالمؤسسة من استخدام الإدارة لهذه المصاريف لمصلحتها الشخصية كوسيلة للحصول على حوافز وذلك من خلال تخفيضها لأقل قدر ممكن قصد تعظيم الربح لأن الحوافز النقدية تحسب على أساس نسبة مئوية من صافي الربح.

- إن تدقيق المدقق لدى موضوعية التقديرات المحاسبية الموضوعة من طرف الإدارة والمؤشرات التي اعتمدت عليها يساهم في إظهار الميزانية بصورتها الحقيقية في تاريخ إعدادها مما يعني تزويد مختلف مستخدمي التقارير المالية

بمعلومات شفافة وصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة ومنه تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية. (عطية، 2011، الصفحات 227-228)

3.4 معايير التدقيق الجزائرية في طور الإصدار وكيفية مساهمتها في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات

تتمثل المعايير المقرر تبنيها في المعايير التالية:

- معيار التدقيق الدولي رقم 200 "الأهداف العامة للمراجع المستقل وأداء المراجعة وفق المعايير الدولية للمراجعة".
- معيار التدقيق الدولي رقم 220 "مراقبة الجودة لمراجعة القوائم المالية".
- معيار التدقيق الدولي رقم 260 "التواصل مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة".
- معيار التدقيق الدولي رقم 315 "تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتبرة عن طريق معرفة الكيان ومحيطه".
- معيار التدقيق الدولي رقم 330 "ردود المراجع على المخاطر المقيمة".
- معيار التدقيق الدولي رقم 450 "تقييم الاختلالات المحددة أثناء المراجعة".
- معيار التدقيق الدولي رقم 705 "التعديلات المحدثة على الرأي المعبر عنه في تقرير المراجع المستقل".
- معيار التدقيق الدولي رقم 710 "المعطيات المقارنة - الأرقام الموافقة والقواعد المالية المقارنة". (بوعبيدة و بلقاضي، 2019، صفحة 8)

ونظرا للتوافق الشديد بين معايير التدقيق الجزائرية الصادرة ومعايير التدقيق الدولية فإنه يمكننا أن ندرسها على أساس معايير التدقيق الدولية المقابلة، وقد توصلنا إلى أنها يمكن أن تساهم في تفعيل حوكمة الشركات وبالأخص المعايير التالية:

المعيار رقم 220 "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية"، فهو يهدف إلى وضع مسؤوليات محددة للمدقق فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة على عملية تدقيق البيانات المالية، وبذلك فهو يساهم في تعزيز جودة مهمة التدقيق الخارجي ودورها كآلية خارجية لحوكمة الشركات.

والمعيار رقم 260 "الاتصال بالمكلفين بالحوكمة"، فمن خلاله يتمكن المدقق من تزويد المكلفين بالحوكمة بمختلف المعلومات التي تساعد في الوفاء بمسؤولياتهم والإشراف على آلية التقرير المالي، وفي بعض الدول قد تفرض الأنظمة أو اللوائح قيودا تلزم المدقق على قيامه بالإبلاغ عن أمور معينة للمكلفين بالحوكمة، وبذلك تكون هذه الدولة قد أقحمت مهنة التدقيق الخارجي بطريقة مباشرة في تفعيل حوكمة الشركات من خلال تطبيق هذا المعيار. وكذلك المعيار رقم 315 "التعرف على مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقديرها من خلال فهم المنشأة وبيئتها" فهو يساهم في تفعيل مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة من حيث مدى التزامه بنشر ثقافة السلوك الأخلاقي والسير الحسن داخل المؤسسة ومدى نابعته في تقييم المخاطر وتوفير الآليات المناسبة لمواجهتها، ومدى نابعته في تصميم وضمان سلامة نظم المعلومات وبالأخص نظام المحاسبة، كما يساهم المعيار رقم 705 "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل" في تعزيز فهم تقرير المدقق الخارجي وتفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية.

5. الخاتمة:

تعتبر مهنة التدقيق الخارجي من أهم الآليات الخارجية لحوكمة الشركات، فهي تتجه صوب نفس أهداف حوكمة الشركات والمتمثلة في الرقابة على أداء الإدارة للتحقق من مدى نزاهتها وابتعادها عن مختلف التصرفات اللاأخلاقية من غش واحتيال والذي يقود إلى انتهاك حقوق المساهمين والأطراف ذات المصلحة بالمؤسسة والإخلال

بمبدأ الإفصاح والشفافية الذي يؤدي إلى نشر قوائم مالية لا تعبر عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، هذا ما يستدعي ضرورة تميز مخرجات التدقيق الخارجي بدرجة من الجودة من أجل تفعيل دوره في تطبيق حوكمة الشركات.

وفي مسار الجزائر نحو تطوير منظومة التدقيق الخارجي، قامت بسلسلة من الإصلاحات ساهمت إلى حد بعيد في تنظيم وتحسين الأداء المهني لمهنة التدقيق الخارجي بالجزائر، وتمثلت هذه الإصلاحات في إصدار القانون 01-10 المنظم لمهنة التدقيق الخارجي الذي تلتته مجموعة من المراسيم التنفيذية المكملة والموضحة له، وصولاً إلى إصدار معايير جزائرية للتدقيق NAA مستوحاة من معايير التدقيق الدولية ISA ومكيفة وفق البيئة الاقتصادية الجزائرية، وقد توصلنا في دراستنا إلى أن هذه الإصلاحات ساهمت بشكل كبير في تعزيز دور المدقق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات.

وتمثل أهم نتائج دراستنا في النقاط التالية:

- يعتبر القانون 01-10 وما تبعه من مراسيم تنفيذية مكملة أول خطوة في إطار جهود الجزائر نحو توفير مناخ ملائم يخدم مبادئ حوكمة الشركات من جانب مهنة التدقيق الخارجي، وتمهيدا وتحضيرا للبيئة الجزائرية من أجل تبني معايير التدقيق الدولية، وهذا يرجع لاعتبار معايير التدقيق الجزائرية المستوحاة من معايير التدقيق الدولية توسعا وشرحا وتفصيلا للقانون 01-10 والمراسيم المكملة له.

- تتضمن معايير التدقيق الجزائرية شرحا مفصلا وواضحا لمهام المدقق الخارجي، والتي تسهل عليه أداء المهمة، حيث أن أغلب المعايير تتضمن إجراءات إضافية لمساعدة المدقق على تجاوز العراقيل التي تواجهه في إطار أداء عمله، وتمكينه من جمع أكبر عدد ممكن من أدلة الإثبات، ومنه فإن اعتمادها يساهم في تعزيز أداء المدقق الخارجي وتفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

- تزداد أهمية معايير التدقيق الجزائرية من حيث مساهمتها في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات نظرا لاعتبار الإجراءات التي تتضمنها مكملة ومدعمة للقانون 01-10 الذي يتضمن في مواده مجموعة من الواجبات والتقارير التي يلتزم بها المدقق الخارجي وتساهم بدورها في تعزيز مبدأ الإفصاح والشفافية.

- تعتبر معايير التدقيق الجزائرية بوابة لنقل مهنة التدقيق الخارجي للمستوى الدولي المطلوب، في إطار تحقيق حوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية.

- لا يزال الاهتمام بتطوير مهنة التدقيق الخارجي مستمرا، وهو ما توضحه الاجتهادات التي تحرص على مواصلة تبني معايير التدقيق الدولية وتكييفها وفقا للبيئة الجزائرية في شكل معايير جزائرية للتدقيق.

- يمكن أن تساهم معايير التدقيق الجزائرية التي هي في طور الإصدار في تعزيز دور التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات.

الإقتراحات والتوصيات:

بعد النتائج المتوصل إليها نقترح ما يلي:

- ضرورة المواصلة في إصدار المعايير نظيرة المعايير الدولية للتدقيق التي لم يتم إصداره بعد.

- تحيين المعايير التي تم إصدارها بصفة مستمرة وفقا لما تتطلبه البيئة المحلية.

-تشكيل هيئة رقابية تهدف إلى الرقابة المستمرة على المهنيين للتأكد من صحة فهمهم وتطبيقهم لمعايير التدقيق الجزائرية.

- القيام بدورات تكوينية تهدف لتوضيح كيفية تطبيق و ممارسة المعايير التي يتم اصدارها لأول مرة.

6. قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

- القانون رقم 10-01. (29، 6، 2010). المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية رقم 42 سنة 2010.
- القرار المؤرخ في 24 جوان 2013. (30 أفريل، 2014). المتعلق بمحتوى وكيفية تسليم تقرير محافظ الحسابات. الجريدة الرسمية رقم 24 سنة 2014.
- المقرر رقم 002. (4، 2، 2016). المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية.
- المقرر رقم 150. (11، 10، 2016). المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية.
- المقرر رقم 23. (15، 3، 2017). المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية.
- المقرر رقم 77. (24، 9، 2018). المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق. المجلس الوطني للمحاسبة بوزارة المالية.
- بلقاضي بلقاسم، و بوعبيدة محمد. (2018). انعكاسات المعايير الجزائرية للتدقيق على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر. مجلة المدبر، 5(2)، الصفحات 22-37.
- بلقاضي طاهر لمن. (2019). تطبيق معايير المراجعة الدولية ومدى استجابة البيئة الجزائرية لها (أطروحة دكتوراه). جامعة الجزائر 3، الجزائر.
- بن زعمة سليمة، بصري ريمة، و تفرات يزيد. (2018). التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. مجلة المنتدى للدراسات وللأبحاث الاقتصادية، 8(4)، الصفحات 80-96.
- سهير إبراهيم شوملي. (2017). الحوكمة الرشيدة في الجامعات، دار الإعصار العلمي، عمان، الأردن.
- صارة جريو. (2019). دور المراجعة الخارجية في الحد من ظاهرة الفساد المالي في المؤسسة الاقتصادية في ظل إصلاح مهنة المراجعة في الجزائر (أطروحة دكتوراه). جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر.
- عبد الرحمن بن عيسى. (2017). الاتجاهات الحديثة لتحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل إمكانية تبني المعايير الدولية للمراجعة (أطروحة دكتوراه). جامعة الجزائر 3، الجزائر.
- عبد الرحمن عطية. (2011). المحاسبة المعقدة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعريج، الجزائر.
- مصطفى يوسف كافي. (2018). الحوكمة المؤسسية، ألفا للوثائق، الجزائر.
- محمد بوعبيدة، و بلقاسم بلقاضي. (2019). المراجعة الخارجية من منظور المعايير الجزائرية للمراجعة (NAA) - دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين -. مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، 13(2)، الصفحات 1-16.
- واثق علي الموسوي. (2020). حوكمة الشركات بين المفهوم والآليات (الجزء الأول)، دار الأيام، عمان، الأردن.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

- Training, S. C. (2018). Auditing practional, Government of tamil nadu, India.
- Ziani, A., & Medjdoub, K. (2016). , Audit intern – Audit externe : Quel complémentaire. Journal of Research in Finance and Accounting, 1(2), pp. 1-12.