الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة - الجزائر

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير

تخصص: محاسبة

الموضوع:

دور التدقيق الخارجي في دعم آليات الحوكمة في المؤسسة

دراسة ميدانية

- دراسة حالة "تحليل مقارن لمستوى اداء محافظي الحسابات في مؤسستين وطنيتين ذات طابع اقتصادي

« EPE CNERU » /« EPE SONATRO»

الطالبة: بوشمبة بدرة **- الدكتور/ بريش عبد القادر**

أعضاء لجنة المناقشة:

أ.د . محمد براق أستاذ التعليم العالي (المدرسة العليا للتجارة – الجزائر) ..... رئيسا

أ.د . عبد القادر بريش أستاذ التعليم العالي (المدرسة العليا للتجارة – الجزائر) ..... مقررا

أ.د . هلال درحمون أستاذ التعليم العالي (جامعة علي لونيسي – البليدة 02) ..... ممتحنا

أ.د . محمد رجراج أستاذ التعليم العالي (كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير – الجزائر 03) ممتحنا

د .عثمان احدادن أستاذ محاضر (المدرسة العليا للتجارة – الجزائر) ..... ممتحنا

د . عبد القادر عيادي أستاذ محاضر (جامعة حسيبة بن بوعلي – الشلف) ..... ممتحنا

السنة الجامعية: **2018 – 2019**

إهداء

الهي لا يطيب الليل إلا بشكرك.. ولا يطيب النهار إلا بطاعتك... ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك.. ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك. ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك جل جلالك.

إلى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة. ونصح الأمة..

إلى نبي الرحمة ونور العالمين سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم .

إلى من شاركتني لذة إنجاز هذا العمل .. وقود الإصرار والتي طالما مثلت مبادئها محزم عزمي وتاج طموحي .. وطالما كان حلمها المفقود حلمي المنشود والدتي العزيزة.

إلى من علمني العطاء بدون انتظار .. من أحمل اسمه بكل افتخار.. أرجوا أن يمد الله في عمرك لتحس بما لا تدركه وترى ما لم تتمنى يوما أن تراه والدي العزيز.

إلى من شاركتهم مرارة الحياة قبل حلاوتها.. الشموع الموقدة التي تنير حياتي ..إلى من أرى التفاؤل في أعينهم والسعادة في ضحكتهم إخوتي الأعزاء سهام، بلال، محمد.

إلى من منى به الله علي قرة عيني إبني رضوان

إلى كل قلب صادق ومعطاء.. إلى من لم يبخلوا علي بالدعم والمشورة و قدموا لي المساعدة دون كلل أو ملل...إلى أساتذتي في المجال العملي والعلمي.

إلى من أختيروا لي ولم أختارهم ..إلى من وهبني إياهم القدر ليشاركونني قصص الحياة ومعانيها صديقات دربي و زوجة أخي لامية وإبنها عماد

والى كل سائر في طريق الطموح نحو التفوق والنجاح في الحياة .

شكر وعرفان

"الحمد لله رب العالمين ، وأفضل الصلاة والتسليم على سيدنا محمد الصادق الوعد الأمين ، اللهم لا علم إلا ما علمتنا انك أنت العليم الحكيم ، اللهم علمنا ما ينفعنا وانفعنا بما علمتنا ، وزدنا علما وأرنا الحق حقا وارزقنا إتباعه ، وأرنا الباطل باطلا وارزقنا اجتنابه، واجعلنا ممن يستمعون القول فيتبعون أحسنه ،وأدخلنا برحمتك في عبادك الصالحين"

احمد الله عز وجل الذي أعانني ووفقني في إتمام هذا العمل

واسأله تعالى أن يجازي عني خيرا كل من قدم لي يد المساعدة لإنجاز هذه الاطروحة.

كما أتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات التقدير إلى الأستاذ المشرف بريش عبد القادر على قبوله الإشراف على هذه الأطروحة وعلى نصائحه وتوجيهاته القيمة.

كما أتقدم بإقرار الشكر والعرفان إلى الأستاذ الدكتور بن بلقاسم سفيان والأستاذ الدكتور بن عيشة باديس و كل من علق روحي بطلب العلم وحب الاستطلاع من الأساتذة الأفاضل مصابيح العطاء الذين أضاءوا سنوات الدراسة لطلابهم .

كما لا أنسى أن أشكر أساتذتي أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على ما تكبدوه من عناء في قراءة أطروحتي و إثراءها بمقترحاتهم القيمة.

فهرس المحتويات :

الإهداء III

شكر وعرفان IV

فهرس المحتويات..... V

قائمة الجداول..... X

قائمة الأشكال..... XI

قائمة الملاحق..... XII

قائمة المختصرات..... XIII

ملخص XV

مقدمة عامة ..... **ا- ح**

الفصل الأول :الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات 1

تمهيد الفصل الأول..... 1

المبحث الأول : مدخل مفاهيمي لحوكمة المؤسسات..... 2

المطلب الأول : حوكمة المؤسسات (النشأة ،التعاريف،المبادئ،الآليات،النماذج)..... 2

الفرع الأول: نشأة مفهوم حوكمة المؤسسات..... 2

الفرع الثاني: تعاريف حول حوكمة المؤسسات..... 4

الفرع الثالث: أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات..... 6

الفرع الرابع: مبادئ حوكمة المؤسسات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية..... 9

المطلب الثاني : الآليات والنماذج الدولية لحوكمة المؤسسات..... 12

الفرع الأول : آليات حوكمة المؤسسات..... 12

الفرع الثاني : النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات..... 14

المبحث الثاني:مساهمة الهيئات الدولية والتشريعات المحلية في تطبيق حوكمة المؤسسات 17

المطلب الأول: مساهمة الهيئات الدولية في تطبيق حوكمة المؤسسات..... 17
الفرع الأول: : مساهمة لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية في تطبيق حوكمة المؤسسات.....17
الفرع الثاني: مساهمة الاتحاد الدولي للمحاسبين في حوكمة المؤسسات.....21
المطلب الثاني: مساهمة التشريعات المحلية في تطبيق حوكمة المؤسسات.....24
الفرع الأول: الجهود المبذولة لإرساء مفهوم حوكمة المؤسسات في الجزائر.....24
الفرع الثاني: حوكمة المؤسسات في ظل التشريعات المحلية.....34
خلاصة الفصل الأول.....41
الفصل الثاني : الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي 43
تمهيد الفصل الثاني.....43
المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق الخارجي 44
المطلب الأول : مفاهيم حول التدقيق الخارجي.....44
الفرع الأول: الجوانب التاريخية لمهنة التدقيق الخارجي 44
الفرع الثاني: تعريف التدقيق الخارجي،الأهمية والأهداف.....47
الفرع الثالث: أنواع التدقيق الخارجي.....52
المطلب الثاني:مقومات العمل الميداني للمدقق الخارجي.....53
الفرع الأول:معايير العمل المتعارف عليها.....53
الفرع الثاني:معايير التدقيق الدولية..... 57
الفرع الثالث:قواعد وآداب سلوك المهنة.....60
الفرع الرابع: جودة التدقيق الخارجي.....64
المبحث الثاني:واقع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.....67
المطلب الأول: تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر 67

الفرع الأول:المرحلة من 1962 إلى 1989 67
الفرع الثاني:المرحلة من 1990 إلى 2009 68
الفرع الثالث:المرحلة من 2010 إلى 2018 69
المطلب الثاني:تطور تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.....74
الفرع الأول: المجلس الأعلى للمحاسبة 74
الفرع الثاني:المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.....74
الفرع الثالث:المجلس الوطني للمحاسبة.....75
الفرع الرابع:المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.....77
المطلب الثالث:ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر 78
الفرع الأول:مهام المدقق الخارجي في الجزائر.....78
الفرع الثاني:معايير التدقيق الخارجي في الجزائر 82
الفرع الثالث:دستور آداب وسلوك مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.....87
الفرع الرابع:مسؤوليات المدقق الخارجي في الجزائر.....88
خلاصة الفصل الثاني 89
الفصل الثالث: التدقيق الخارجي كآلية حوكمية 91
تمهيد الفصل الثالث.....91
المبحث الأول : الدور الحوكمي للمدقق الخارجي 92
المطلب الأول: مكانة التدقيق الخارجي في حوكمة المؤسسات.....92
الفرع الأول :دور التدقيق الخارجي في حل مشاكل الوكالة 92
الفرع الثاني :دور التدقيق الخارجي في حماية مستخدمي الكشوف المالية من التضليل 94
المطلب الثاني : علاقة التدقيق الخارجي باليات حوكمة المؤسسات.....101
الفرع الأول:علاقة التدقيق الخارجي بالآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات.....101

الفرع الثاني: علاقة التدقيق الخارجي الآليات الخارجية لحوكمة المؤسسات.....107
المبحث الثاني :إجراءات التدقيق الخارجي وإنعكاساتها على حوكمة المؤسسات..... 113
المطلب الأول: إجراءات التدقيق الخارجي في إطار المحافظة على ممتلكات المؤسسة وتحسين الأداء.....113
الفرع الأول : إجراءات التدقيق الخارجي في إطار المحافظة على ممتلكات المؤسسة 113
الفرع الثاني: إجراءات التدقيق الخارجي في إطار تحسين الأداء.....124
المطلب الثاني: إجراءات التدقيق الخارجي في إطار ترشيد القرارات.....131
الفرع الأول: إجراءات تدقيق حسابات المؤسسة وإنعكاساتها على حوكمة المؤسسات.....131
الفرع الثاني :إجراءات تدقيق المعلومات المالية المستقبلية وإنعكاساتها على حوكمة المؤسسات.....134
خلاصة الفصل الثالث.....137
الفصل الرابع:منهجية البحث وإختبار فروض الدراسة.....139
تمهيد الفصل الرابع.....139
المبحث الاول:منهجية البحث وتقديم عينة الدراسة 140
المطلب الأول: تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية.....140
المطلب الثاني : تقديم عينة الدراسة ومتغيراتها.....147
المبحث الثاني :إختبار الفروض المرتبطة بطبيعة العلاقة الموجودة بين التدقيق الخارجي وآليات الحوكمة والعوامل المؤثرة فيها 153
المطلب الأول:تقديم التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة.....153
المطلب الثاني : إختبار الفرض المرتبط بطبيعة العلاقة الموجودة بين التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات.....156
المطلب الثالث:العوامل المحددة لمستوى الدعم الذي يقدمه المدقق الخارجي لآليات الحوكمة.....178

خلاصة الفصل الرابع.....188

الفصل الخامس :أداء المدقق الخارجي في ظل حوكمة المؤسسات 191

تمهيد الفصل الخامس.....191

المبحث الأول : دراسة تحليلية لإجراءات مدققي الحسابات في المؤسسة الوطنية ذات الطابع الاقتصادي « EPE « CNERU.....192

المطلب الاول:إجراءات محافظ حسابات المؤسسة الوطنية للدراسات والابحاث التطبيقية في العمران « EPE « CNERU لسنة 2017 192

المطلب الثاني:إجراءات محافظ الحسابات الجديد في المؤسسة الوطنية للدراسات والابحاث التطبيقية في العمران « EPE « CNERU لسنة 2018.....197

المبحث الثاني :تحليل تقارير المدقق الخارجي للمؤسستين العموميتين CNERU و SONATRO.....217

المطلب الاول:عرض وتحليل تقرير المدقق الخارجي للمؤسسة الوطنية للدراسات والأبحاث التطبيقية في العمران CNERU للسنتين 2016-2017.....217

المطلب الثاني :عرض وتحليل تقرير المدقق الخارجي للمؤسسة الوطنية ذات الطابع الاقتصادي SONATRO للسنتين 2015-2016.....232

خلاصة الفصل الخامس.....242

خاتمة عامة.....244

قائمة المصادر والمراجع 252

الملاحق 262

قائمة الجداول:

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	خصائص المؤسسات الجزائرية من منظور نماذج الحوكمة الدولية	33-32
1–4	الإحصائيات الخاصة بتوزيع استمارات الاستبيان	153
2–4	أسماء المحكمين لاستمارة الاستبيان	154
3–4	قيمة معامل ألفا كرومباخ لأداة الدراسة "الاستبيان " وقيمة معامل الصدق	154
4-4	معامل الالتواء ومعامل التفلطح	155
5-4	مقياس ليكارت الخماسي	156
6-4	النتائج الإجمالية لمتغيري الدراسة	157
7-4	المؤشرات الإحصائية الخاصة بمتغيري الدراسة	157
8-4	المؤشرات الإحصائية الخاصة بمتغيري الدراسة "المدقق الخارجي/مجلس الإدارة"	158
9-4	المؤشرات الإحصائية الخاصة بمتغيري الدراسة "المدقق الخارجي/المدقق الداخلي"	159
10-4	المؤشرات الإحصائية الخاصة بمتغيري الدراسة "المدقق الخارجي/التشريعات والقوانين	159
11-4	المؤشرات الإحصائية الخاصة بمتغيري الدراسة "المدقق الخارجي/المنافسة في السوق	160
12-4	نتائج تحليل الاستبيان للبعد الأول	162-161
13-4	نتائج تحليل الاستبيان للبعد الثاني	165-164

14–4	نتائج تحليل الاستبيان للبعد الثالث	166-165
15-4	نتائج تحليل الاستبيان للبعد الرابع	170-169
16-4	نتائج الاستبيان للمحور الثاني "الدور الحوكمي لآليات حوكمة المؤسسات	176-172
17-4	درجة الالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية وأخلاقيات المهنة في الجزائر	187-180
18-4	أسئلة نظام الرقابة الداخلية الخاص بالتثبيتات العينية	207
19-4	نظام حماية التثبيتات العينية	208
20-4	شبكة تقسيم المهام	209
21-4	تحليل تقارير محافظ الحسابات للمؤسسة الوطنية ذات الطابع الاقتصادي"C.N.E.R.U" في سنتي 2016-2017	231-218
22-4	دراسة تحليلية لتحفظات المدقق الخارجي حول حسابات المؤسسة الوطنية ذات الطابع الاقتصادي EPE SONATRO	235-232
23-4	دراسة تحليلية لتوصيات المدقق الخارجي حول حسابات المؤسسة الوطنية ذات الطابع الاقتصادي EPE SONATRO	240-235

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
1–1	أهمية حوكمة المؤسسات	7
2–1	أهداف الحوكمة في المؤسسة	8
3–1	مبادئ الحكم الراشد	28
1–3	نظام الرقابة الداخلية	123
1-4	رسم تخطيطي يوضح نموذج التحليل للدراسة ككل (من حيث الهداف المرجوة)	141

2-4	رسم تخطيطي يوضح نموذج التحليل للدراسة الاستبيانية والمقابلة	142
3-4	رسم تخطيطي يوضح نموذج التحليل لدراسة حالة "المؤسسات العمومية الجزائرية"	143
4-4	الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة "C.N.E.R.U"	149
5-4	نموذج متغيرات الدراسة التطبيقية	151
6-4	لوحة الانتشار	157
7-4	الهيكل التنظيمي لدائرة الوسائل العامة بالمركز الوطني للدراسات والتعمير "C.N.E.R.U "	202
8-4	ترميز وترقيم التثبيتات العينية	204

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
1	استمارة الاستبيان بعد التحكيم	**266-262**
2	استمارة الاستبيان قبل التحكيم	**269-267**
3	جداول الفا كرونباخ لقياس الصدق والثبات لمحاور الدراسة	**271-270**
4	اختبارات التوزيع الطبيعي معاملي الالتواء و التفلطح واختبار كولومغروف وشابيرو	**272**
5	معاملات الارتباط ، التحديد ، الانحدار الخطي	**275-273**

قائمة المختصرات

AAA	The American Accounting Association
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
CALPERS	The California Public Employees Retirement System
CEPA	Code of Ethics for Professional Accountants
CNC	Conseil National de la Comptabilité
CNERU	Centre National d'Etudes & de Recherches Appliquées en Urbanism
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
EPE	Entreprise Publique Economique
FASB	Financial Accounting Standards Board
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards
GCGF	Global Corporate Gouvernance Forum
IAASB	International Auditing and Assurance Standard Board
IAPC	Institut d'administration publique du Canada
IAPS	International Auditing Practice Statements
IAPSs	International Auditing Practice Statements
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFAC	International Federation of Accountants
IFC	International Finance Corporation

IFRS	International Financial Reporting Standards
IGF	Inspection Générale des Finances
IIA	The Institute of Internal Auditors
IOSCO	International Organization Of Securities Commissions
ISAs	International Standard on Auditing
ISQC	International Standard on Quality Control
NASD	National Association of Securities Dealers
NEPAD	Nouveau partenariat pour le développement de l'Afrique
NYSE	New York Stock Exchange
OECCA	Ordre des Experts Comptables et Comptables Agrees
SAS	Statements on Auditing Standards
SCF	Systeme Comptable Financier
SIC	Standard Interpretation committee
SONATRO	Société Nationale de Grands Travaux Routiers

ملخص :

حوكمة المؤسسات هي ذلك النظام الذي يقوم على مجموعة من المبادئ والإرشادات التي تسمح بضبط العلاقات وإدارة الموارد المتاحة والتحكم فيها بطريقة عقلانية ، والهدف منه إحداث التوافق مابين الاهداف الإستراتيجية للمؤسسة ومصالح الأطراف المتعاقدة معها .

ومطلب التنمية في الجزائر يحتاج الى إحداث التغيير الجذري لملامح الإقتصاد الوطني وفق أسس ومقومات جديدة تفرضها متطلبات السوق الحر والإنفتاح على العالم لمواجهة حدة المنافسة، ما يستدعي إعادة النظر في ميثاق حوكمة المؤسسات وفرض تطبيقه داخل المؤسسات الوطنية مع تفعيل الدور الرقابي والإشرافي لآليات الحوكمة على هذا التطبيق .

ونظرا لكون التدقيق الخارجي يعد أحد آليات الحوكمة الرقابية قمنا بإجراء دراسة ميدانية تتضمن جزأين ، تم الإعتماد في الجزء الاول على أداة الإستبيان في قياس مستوى الدعم الذي يقدمه المدقق الخارجي لباقي الآليات بحيث تم إسترجاع وتحليل عينة تتكون من (44) مفردة ، كما تم إستخدام أداة المقابلة مع (03) مكاتب للمحاسبة والتدقيق للتعرف على العوامل المؤثرة في مستوى هذا الدعم ،أما في الجزء الثاني من الدرسة الميدانية فقد تم إجراء تحليل لإجراءات وتقارير محافظي الحسابات لمؤسستين وطنيتين ذات طابع اقتصادي(CNERU) المركز الوطني للدراسات والأبحاث التطبيقية في العمران و (SONATRO) الشركة الوطنية لأعمال الطرقات بالإعتماد على أداتي الملاحظة والمقابلة وأداة المسح الوثائقي وكان الهدف من ذلك هو تحديد القيمة المضافة التي يقدمها المدقق الخارجي للمؤسسات الجزائرية بالتركيز على تدقيق التثبيتات العينية كونها أهم بنود الكشوف المالية.

وتم التوصل في نهاية الدراسة الميدانية إلى وجود تفعيل للدور الحوكمي من قبل المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية لكن دون المستوى المطلوب ، بحيث يساهم المدقق الخارجي في تفسير آليات الحوكمة بمعدل تحديد يتراوح مابين (14 و23 %) وهناك علاقة طردية متوسطة مابين آلية التدقيق الخارجي وكل من آلية مجلس الادارة وآلية النصوص التشريعية والتنظيمية وعلاقة طردية ضعيفة ما بين آلية التدقيق الخارجي وكل من آلية التدقيق الداخلي والمنافسة في السوق ويعود ذلك لعدة عوامل تؤثر في جودة التدقيق الخارجي (جدارة المدقق الخارجي واستقلاليته) منها ما هو متعلق بالمدقق الخارجي كعدم تفعيل عنصر الإتصال مع مصالح ودوائر المؤسسة و ضعف الإستقلالية ، ومنها ما هو متعلق بالعميل محل التدقيق كقلة الوعي بأهمية الدور الحوكمي للمدقق الخارجي و عوامل تتعلق بالتنظيم كعدم تفعيل دور لجنة المراقبة للمجلس المحاسبي على مكاتب المحاسبة والتدقيق.

كلمات مفتاحية :

حوكمة المؤسسات ؛ التدقيق الخارجي؛ مبادئ الحوكمة ؛ الآليات الداخلية ؛ الآليات الخارجية ؛جودة التدقيق .

ملخص باللغة الأجنبية :

Résumé

La Gouvernance d'entreprise est un système qui se repose sur un ensemble de principes et de directives qui permettent de réglementer les relations et de gérer et contrôler rationnellement les ressources disponibles, dans l'objectif de susciter un alignement entre les objectifs stratégiques et les intérêts des parties contractantes.

L'un des impératifs du développement du pays est le changement radical des caractéristiques de l'économie nationale et cela conformément aux principes et exigences de l'économie de marché et à l'ouverture sur le monde extérieur pour faire face à l'ardeur de la concurrence. Ceci implique nécessairement la révision de la charte de la gouvernance des entreprises et son application au sein de nos entreprises nationales d'une part, mais aussi l'activation des rôles de contrôle et supervision des mécanismes de la gouvernance sur ladite application.

Notre étude s'est centrée sur l'audit externe étant l'un des mécanismes de la gouvernance d'entreprise, menée par le questionnaire, l'entrevue, l'observation et l'analyse documentaire elle s'est articulée autour de deux axes. Le premier concerne la mesure du niveau de soutien apporté par l'auditeur externe aux autres mécanismes par l'analyse des réponses recueillies auprès d'un échantillon de 44 individus, et l'entretien avec les représentants de trois (03) cabinets de comptabilité et d'audit dans le but d'identifier les éléments influant sur ce niveau de soutien. Le deuxième vise l'identification de la valeur ajoutée par l'auditeur externe à l'entreprise algérienne en se référant à l'audit des immobilisations corporelles étant l'une des rubriques les plus importantes composants les états financiers, à cet effet, cette partie de l'étude s'est basée sur l'analyse des procédures et rapports des commissaires aux comptes de deux (02) entreprises nationales à caractère économique à savoir le CNERU et la SONATRO par l'observation, l'entrevue et l'analyse documentaire.

L'étude de terrain a affirmé que le rôle de la gouvernance par l'auditeur externe dans les entreprises algériennes est activé mais que son rôle était en dessous du niveau requis, l'auditeur externe participe dans l'interprétation des mécanismes de la gouvernance avec un taux allant de 14 à 23 %. Il y a aussi l'existence d'une corrélation modérée entre le mécanisme de l'audit externe et ceux du conseil d'administration et de la concurrence sur le marché du fait de l'influence de nombreux facteurs sur la qualité de l'audit externe (compétences et indépendance de l'auditeur externe). Parmi ces facteurs il y a ceux relatifs à l'auditeur externe notamment l'absence de la communication avec les services et départements de l'entreprise et la faible indépendance, mais aussi ceux relatifs à l'entreprise auditée tels que sa faible conscience de l'importance du rôle de l'audit externe entant que mécanisme de gouvernance et des facteurs réglementaires comme l'inactivation du rôle de comité de contrôle du conseil national de la comptabilité sur les bureaux de comptabilité et d'audit.

- **Mots clés :** gouvernance d'entreprise, audit externe, principes de la gouvernance, mécanismes internes, mécanismes externes, qualité d'audit

مقدمة عامة

مقدمة عامة:

توالي الانهيارات المالية التي شهدتها العديد من دول العالم كأزمة جنوب شرق أسيا عام 1997 وإفلاس أكبر الشركات الأمريكية إنرون ENRON 2001 وولدكوم WORLD COM 2002 وأزمة الرهن العقاري لسنة 2008 جعلت المنظمات والهيئات الدولية تجتهد في البحث عن دواعي تلك الأزمات وسبل تفادي تداعياتها على إقتصاديات الدول ومستقبل المؤسسات.

و أظهرت الأبحاث حول أسباب حدوث الأزمات والإنهيارات لإقتصاديات دول العالم أن عدم الإمتثال للمبادئ المحاسبية وغياب الإفصاح والشفافية وإفتقاد المعلومة لأهم مقومات تميزها والتي هي جودتها ومصداقيتها في التعبير عن حقيقة الواقع المالي ونتائج الأعمال للمؤسسات أدى إلى تضليل المستثمرين وأصحاب رؤوس الأموال والمساهمين والمتعاملين الماليين والاقتصاديين وخسارتهم لأموالهم وممتلكاتهم ، على إعتبار أن الكشوف المالية التي تقوم بإعدادها إدارة تلك المؤسسات تعد عماد التعامل في السوق المالي ، وقد أدى تحريف المعلومة إلى فقدان الثقة فيما يعرض على مستواها من كشوف مالية وأيضا في الدور الذي كان من المفترض أن يؤديه مدقق الحسابات وفي مهنة التدقيق بصفة عامة، ما ولد الحاجة إلى البحث عن الإطار القانوني والآليات الرقابية التي تكفل حماية حقوق ومصالح أصحاب رؤوس الأموال والأطراف الأخرى وتضفي الشفافية والإفصاح في معاملات المؤسسات وبالتالي إستعادة الثقة فيما يعرض من كشوف مالية وفي تقرير المدقق الخارجي.

وخلصت هذه الدراسات والأبحاث إلى أن المخرج والحل الأمثل لكل هذه المشاكل هو إدراج قواعد ومبادئ أسلوب ممارسة الإدارة الرشيدة بالمؤسسات والقطاعات الاقتصادية ، وبذلك تزايدت أهمية الاتجاه العالمي نحو تبني حوكمة المؤسسات كنظام هيكلي لإحكام الرقابة على إدارات المؤسسات ومنعها من إساءة استعمال سلطتها وحثها على حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح داخل المؤسسة والسير الدائم نحو تحسين الأداء والقيم والممارسات السليمة مع دعم الشفافية و الثقة وتعزيز مصداقية المعلومات المحاسبية ،ويتحقق ذلك بالاعتماد على مجموعة من الاليات الرقابية والاشرافية .

وفي الواقع المؤسساتي لبيئة الأعمال الجزائرية فإن تفعيل حوكمة المؤسسات يتطلب تحقيق جانبين مهمين الأول هو وضوح ودقة القوانين الموضوعة والجانب الثاني يتمثل في ضرورة توفير المناخ التنظيمي والرقابي المناسب ، فالدور الحوكمي لآليات الحوكمة الداخلية والخارجية يسمح بضبط علاقة الوكالة وتحديد المسؤولية وضمان الحقوق والواجبات وتوفير معلومات تتسم بالشفافية والوضوح

والتدقيق الخارجي يعد أحد آليات الحوكمة الرقابية وأهمها باعتباره الآلية الوحيدة التي بامكانها الربط ما بين البيئة الخارجية والبيئة الداخلية للمؤسسة في محاولة منها توجيه الأداء الداخلي للمؤسسات نحو العمل وفق ما تقتضيه البيئة الخارجية من فرض الإستمرارية والمنافسة والمرجعية القانونية ، وحسب شابيرو (Shapiro , 1987) فإن للمدقق الخارجي دورا فعالا في إضفاء الثقة الى جانب التقليل من عدم تماثل المعلومات والمساعدة في حل مشاكل الوكالة القائمة بين مختلف الجهات الفاعلة وهذا من خلال إبداء الرأي حول عن مدى تمثيل الكشوف المالية للمؤسسة عن وضعية المؤسسة ونتائج أعمالها، وبحكم أدائه لعملتي الفحص والتحقق فهو على إتصال بجميع الأطراف ذات العلاقة في المؤسسة ما يجعل له مكانة هامة في علاقة التغذية العكسية ففحين يحصل من هذه الأطراف على المعلومات التي تساعده في البحث والتقصي عن الحقائق يعمل من جهته على تقديم الدعم لها في أدائها لأدوارها الحوكمية بكل فعالية وكذا توجيهها نحو تحقيق الأهداف المرسومة والسير وفق الخطة الموضوعة.

ونظرا لأهمية الدور الذي يؤديه المدقق الخارجي باعتباره الشخص الحيادي المستقل عن المؤسسة

والرادع لانتهازية المسؤولين وأطماعهم وتهاونهم في تحقيق الأهداف المسطرة (Kraakman,1986) فالمهنة بحاجة الى مجموعة من القواعد والمعايير المقبولة والمتعارف عليها بين اعضاء المهنة والتي تمثل النمط أو النموذج الذي يجب ان يحتذي به المدقق الخارجي أثناء أداءه لمهمته والتي تستنتج منطقيا من الفروض والمفاهيم التي تدعمها (William Thomas, Emerson Henke, 1986) ، وهي حسب المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين AICPA تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب توفرها في المدقق وكذلك الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة والبراهين التي تمكنه من إبداء الرأي عن عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى محتويات إبداء الرأي.

والجزائر كغيرها من الدول، إهتمت بتنظيم مهنة التدقيق الخارجي بموجب القانون 08/91 الصادر في 1991 والذي صاحب توجه الجزائر نحو خوصصة المؤسسات في ظل الاصلاحات التي عرفتها الجزائر والمتعلقة باستقلالية المؤسسات ، وقد تم الغاء هذا القانون بموجب القانون 01/10 المحدد لكيفيات وشروط ممارسة المهنة والتكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ومحتوى التقرير بعد الإصلاحات المحاسبية التي تبنتها الجزائر باعتماد النظام المحاسبي المالي الى جانب مجموعة من المراسيم والقرارات المدعمة له كان آخرها إصدار معايير التدقيق الجزائرية بشكل تدريجي حتى تتماشى مع الإصلاحات المحاسبية الجديدة و التوجه العالمي.

إشكالية الدراسة:

ومما سبق فإن الإشكالية التي تمت معالجتها من خلال هذه الدراسة تتحدد في السؤال الرئيسي التالي :

ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي في دعم آليات الحوكمة بالمؤسسات الجزائرية؟.

وللإجابة عن هذه الإشكالية تم صياغة الأسئلة الفرعية التالية

1. ما هو الدور الذي يؤديه المدقق الخارجي في تطبيق حوكمة المؤسسات بالبيئة الجزائرية ؟
2. ماهي طبيعة العلاقة التي تجمع التدقيق الخارجي باليات حوكمة المؤسسات في البيئة الجزائرية؟
3. هل هناك عوامل تؤثر في مستوى الدعم الذي يمنحه المدقق الخارجي لباقي آليات حوكمة المؤسسات" في البيئة الجزائرية ؟

الفرضيات:

تتمثل الفرضية العامة فيما يلي :

يساهم التدقيق الخارجي وبشكل كبير في تحقيق المستوى المطلوب من الدعم لآليات الحوكمة على مستوى المؤسسات الاقتصادية .

وهذه الفرضية العامة تتفرع الى الفرضيات الفرعية التالية:

1. يمكن اعتبار أن الدور الحوكمي للمدقق الخارجي الجزائري يتجلى في إضفاء الإلتزام القانوني للمؤسسات وهذا بمصادقته على حساباتها السنوية .
2. وجود علاقة إرتباطيه قوية تجمع المدقق الخارجي بآليات الحوكمة في المؤسسات الجزائرية (مجلس الإدارة ،التدقيق الداخلي، المنافسة في السوق، النصوص التشريعية والتنظيمية).
3. يقدم المدقق الخارجي مستوى عال من الدعم لآليات الحوكمة

4. إضافة الى معايير التدقيق الجزائرية هناك عوامل أخرى تؤثر في جودة التدقيق وتحد من مستوى الدعم الذي يقدمه المدقق الخارجي لآليات الحوكمة.

أهمية الموضوع:

على المستوى الدولي يستمد البحث أهميته من أهمية مفهوم الحوكمة في حد ذاته بإعتباره أحد المفاهيم الحديثة ، فقد تزايد الاهتمام بهذا المفهوم لمواجهة متغيرات بيئية الأعمال الحالية بجعله أداة تضفي المصداقية على تعاملات المؤسسة وتعزز من ميزتها التنافسية ، حيث بادرت العديد من الدول بإصدار أطر للحوكمة وتفاوتت كيفيات تطبيقها بإختلاف الجهة التي أصدرتها والبيئة التي تعمل فيها.

أما على المستوى المحلي، فتكمن أهمية هذه الدراسة في تزامن معالجتها مع حتمية تنويع مصادر الدخل ورفع مستوى أداء المؤسسات الجزائرية بما يتوافق مع متطلبات التنمية من خلال تفعيل الدور الحوكمي للآليات بما فيها التدقيق الخارجي .

أهداف الموضوع:

نهدف من خلال دراسة هذا الموضوع إلى ما يلي:

1. التعرف على واقع حوكمة المؤسسات والتدقيق الخارجي في الجزائر.
2. التعرف على طبيعة العلاقة التي تربط التدقيق الداخلي بباقي آليات حوكمة المؤسسات في البيئة الجزائرية .
3. إظهار الدور الحوكمي للمدقق الخارجي الجزائري بما فيه مساهمته في دعم آليات حوكمة المؤسسات والعوامل المحددة لها .
4. إظهار أهم الإجراءات التي يؤديها المدقق الخارجي في إطار أدائه لمهمته وانعكاساتها على حوكمة المؤسسات
5. تحديد سبل الرفع من مستوى الدعم الذي يقدمه المدقق الخارجي الجزائري.

حدود الدراسة:

- **الحدود الزمنية:** مضمون ونتائج الدراسة الميدانية مرتبطتان بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة وهو سنتي 2017 و2018 بحيث يتميز الإطار الزمني للدراسة في انه الفترة التي يراد فيها تفادي عواقب انهيار أسعار المحروقات على اقتصاد البلاد ومساعي الدولة الرامية لإيجاد حلول جذرية ومواتية للوضع الاقتصادي في ظل حتمية مواجهة المؤسسات الوطنية لحدة المنافسة العالمية.
- **الحدود الموضوعية:** واقع الحوكمة في البيئة الجزائرية والآليات المرتبطة بمؤسسات المحلية يحتم حصر هذه الدراسة في آلية مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي ،المنافسة والقوانين والتشريعات ،كما أن واقع مهنة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية فرضت التوجه أكثر نحو دراسة مهام ودور محافظ الحسابات وهذا لكثرة الطلب عليها.
- **الحدود المكانية:** شملت الدراسة الميدانية مؤسستين عموميتين ذات طابع اقتصادي و ثلاثة مكاتب للتدقيق والمحاسبة وتم اختيارها على أساس درجة الارتباط الشخصي بها بحكم العمل الدائم فيها « cneru »أو بشكل غير مباشر عن طريق أصدقاء يعملون بها « sonatro »والسبب يعود إلى أن واجب السرية الذي يجب أن يتحلى به المدققون الخارجيون يمنعهم من تقديم المعلومات التي تخدم الموضوع .

المنهج المستخدم وأدوات الدراسة:

تستدعي طبيعة الدراسة إتباع المنهج الوصفي بنوعيه (المسحي) في تناول الإطار النظري لحوكمة المؤسسات والتدقيق الخارجي وإجراءات ممارسة المهنة وهذا باللجوء إلى مكتبات الجامعات والمكاتب الوطنية وتصفح مواقع الانترنت والاعتماد على المجلات والدورات والمؤتمرات التي إهتمت بهذا الجانب من البحث، واعتماد المنهج التحليلي في عرض وتحليل واقع التدقيق الخارجي في المؤسسات الجزائرية وأجوبة عينة الدراسة الاستبيانية حول الدعم الذي يقدمه المدقق الخارجي لاليات الحوكمة وكذا نتائج المقابلة التي اجريت مع موظفي مكاتب التدقيق .

الدراسات السابقة حول الموضوع:

1. حسياني عبد الحميد ،**أهمية وجود لجان المراجعة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل الاتجاه الدولي نحو تعزيز حوكمة الشركات ،رسالة دكتوراه بجامعة الجزائر 3 سنة 2014-2015.**

عملت هذه الرسالة على معالجة موضوع **"أهمية وجود لجان المراجعة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل الاتجاه الدولي نحو تعزيز حوكمة الشركات "** بعرض الكيفية التي يتم من خلالها تعزيز حوكمة المؤسسات حتى تمارس دورها بفعالية لتمثل صمام الأمان للمؤسسات من الفساد والضبابية في التسيير، وهذا من خلال النهوض بمهنة المراجعة و تكوين لجان للتدقيق في الشركات والعمل على تفعيل مهامها، إذ تحظى لجان المراجعة في الوقت الحالي باهتمام كبير من قبل المنظمات والمجمعات العلمية المتخصصة خاصة بعد الإخفاقات المالية التي وقعت في كبرى المؤسسات العالمية، ويرجع ذلك الاهتمام إلى الدور الممكن أن تؤديه لجان التدقيق في تخفيض المخاطر على وجه الخصوص، وفي تحسين درجة الدقة والشفافية باعتبارها أهم أدوات الحوكمة، وكذا دورها في دعم وظيفة المراجعة وضمان الحفاظ على استقلاليتها وأهميتها في تأكيد الالتزام بمبادئ الحوكمة.

لقد تطرقت هذه الرسالة لأحد آليات حوكمة الشركات وهي آلية لجان التدقيق ودورها في تعزيز حوكمة الشركات دون أن تتطرق للعلاقة التبادلية الموجودة بين هاته الآليات.

2. إيناس عبد الرحمان القيسي، **أثر التدقيق الداخلي والخارجي في اكتشاف الفساد الإداري والمالي،مجلة كلية التراث الجامعية 2010،الإصدار السادس.**

تطرقت هذه الدراسة إلى دور التدقيق الداخلي والخارجي في اكتشاف الفساد وللدور السلبي الذي قد يؤديه المدقق والذي من شانه أن يزيد من حدة الفساد وذلك من خلال الاشتراك في عملية تضليل الغير وبالتالي تحريف المعلومات المالية وإفقادها للمصداقية والثقة .

لقد تناولت الباحثة تأثير التدقيق في شكله الحالي الايجابي والسلبي على الفساد المالي والإداري ولم تتطرق إلى ما يجب أن يكون عليه التدقيق والى الشروط التي تجعله يؤدي دوره بالشكل الايجابي فقط ودور المنظمات المهنية في وضع القوانين والقيود وبسط الرقابة على المهنة وهذا ما سوف يكون بعد تبني مفهوم حوكمة الشركات لدى جميع الأطراف الفاعلة .

3. نبيل حمادي ،**"التدقيق الخارجي كألية لتطبيق حوكمة الشركات –دراسة حالة مجمع صيدال وحدة دار البيضاء بالجزائر العاصمة "مذكرة ماجستير غير منشورة ،جامعة الشلف، سنة 2008 .**

حيث إهتم الباحث من خلال هذه الدراسة بإبراز الإطار العام لحوكمة الشركات وكذا دور المدقق الخارجي فيها وقام بإسقاط الدراسة النظرية على مجمع صيدال لمعرفة واقع التدقيق الخارجي في المجمع ودوره في تطبيق الحوكمة واعتمد تحليل استبيانين، الاستبيان الأول تم توجيهه إلى فئات مختلفة من داخل وخارج المجمع لمعرفة واقع مبادئ الحوكمة في المجمع أما الاستبيان الثاني فتم توجيهه إلى المدقق الخارجي للمجمع لتحديد دوره كأداة لإرساء مبادئ الحوكمة، وقد خلص إلى أنه هناك دور للتدقيق الخارجي وهذا فيما يخص دوره كآلية رقابة ضمن علاقة الوكالة وفي التقليل من فجوة التوقعات وكذا مسؤولية التدقيق الخارجي في معرفة مدى قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط ويتحقق هذا من خلال التخطيط المحكم لعملية التدقيق والاعتماد على جميع المؤشرات التي تبين مدى قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط وليس الاعتماد فقط على المؤشرات المالية.

4. عاشوري عبد الناصر،**"دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الجزائرية-دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات العمومية في ولاية سطيف "،مذكرة ماجستير،جامعة سطيف1،سنة 2016/2015 :**

هدفت هذه الدراسة الى تسليط الضوء على قياس واقع الدور الذي تقوم به الية التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة المؤسسات على مستوى بعض المؤسسات العمومية الاقتصادية العاملة بولاية سطيف،وذلك من خلال تحليل اجوبة الكوادر ذات الصلة بالموضوع على مستوى هذه المؤسسات.

وقد توصلت هذه الدراسة الى ان اجراءات المدقق الخارجي ورايه لا يساعدان على تحسين جودة المعلومات المحاسبية،كما ان مناخ العمل غير مناسب لابداء راي مستقل ومحايد وان اختيار محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية الاقتصادية لا يتم اختيارهم على اساس الكفاءة.

5. **دراسة رمساومي و رامن (Ramasawmy and Ramen) بعنوان:**

"An Evaluation on How External Auditors can benefit from the good work relationship with Internal Auditors for Audit Assignments",2012.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي وأوجه الاستفادة من تعزيز هذه العلاقة كما أبرزت هذه الدراسة أهمية التنسيق والتعاون الفعال بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي مما يعود بالنفع على الطرفين وعلى الشركة ، وقد تم استخدام مصادر البيانات الأساسية والثانوية لتحقيق هدف الدراسة حيث تم توزيع 35 استبانه على مدققين خارجين لشركات التدقيق العاملة في بانكوك .

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: يهتم المدقق الخارجي بعدة أمور تتعلق بالمدقق الداخلي قبل أن يقرر الاعتماد عليه منها استقلاليته، موضوعيته، خبرته، جودة عمله، وعلاقته بلجنة التدقيق، كما توصلت إلى وجود علاقة ايجابية بين كفاءة المدقق الداخلي وموضوعيته وأدائه وأن المدقق الخارجي يهتم بتلك العوامل الثلاثة مجتمعة في تحديده لمدى اعتماده على عمل المدقق الداخلي.

6. دراسة محرت (Mihret) بعنوان:

"Reliance of External Auditors on Internal Audit Work: A Corporate Governance Perspective", 2011.

هدفت هذه الدراسة للتعرف على العوامل المؤثرة على اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي وإبراز أهمية التفاعل بين مكونات الحوكمة الأربعة الإدارة، مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي، والتدقيق الخارجي، حيث يعتبر التدقيق الداخلي أهم مكون ومصدر رئيسي لباقي مكونات الحوكمة الأخرى، وقد أكدت وأوصت معايير التدقيق المطبقة على ضرورة اعتماد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي لتحقيق كفاءة وجودة التدقيق، وتم توزيع (119) استبانه على 65 شركة تدقيق خارجي في إثيوبيا و، إجراء التحليل للبيانات وشرح العلاقة بين المتغيرات .

وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: أن أداء المدقق الداخلي يعتبر أهم العوامل التي تحدد مدى اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي، وان درجة اعتماد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي تزداد في ظل وجود بيئة تنافسية في مهنة التدقيق الخارجي ، وأوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بالتدقيق الداخلي وزيادة فعاليته والعمل على تنفيذ توصياته من اجل زيادة درجة اعتماد المدقق الخارجي على عمله، وضرورة العمل على تعزيز التنسيق والتعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي لتقليل تكلفة التدقيق الخارجي وتعزيز الحوكمة في المنشآت".

7. دراسة فوزية (Fawzia) سنة 2010 بعنوان:

"Co-operation between Internal and External Auditors: A Comparative Study on Nationalized and Foreign Banks in Bangladesh".

هدفت هذه الدراسة للتعرف على ايجابيات التعاون والتنسيق الفعال بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، حيث تناولت الدراسة العوامل الداعمة للتعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في البنوك الأجنبية بالمقارنة مع البنوك الوطنية في بنغلادش، كما تناولت أثر وجود العلاقة التعاونية بين الطرفين، وهذا بالاعتماد على المصادر الأولية والثانوية لاجراء هذه الدراسة بحيث تم توزيع استبانه على عينة من البنوك الوطنية والأجنبية العاملة في بنغلادش.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: يعد التزام لجنة التدقيق والإدارة بتعزيز التعاون بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من أهم العوامل المؤثرة على العلاقة التعاونية بين هاتين الاليتين ، كما توصلت إلى أن التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي في البنوك الوطنية أفضل منه في البنوك الأجنبية وتوصلت أيضاً إلى أن وجود التنسيق والتعاون يجلب المنافع للطرفين والشركة محل التدقيق .

وأوصت الدراسة بضرورة إهتمام الإدارة ولجنة التدقيق بدعم التنسيق والتعاون بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، كما أوصت المدققين الخارجيين بزيادة الاعتماد على عمل المدقق الداخلي، وأوصت الطرفين بضرورة تعزيز التعاون الفعال والمنتظم بينهما من خلال وجود قنوات تواصل فعالة ووجود الثقة المهنية المتبادلة والتشاور المنتظم بينهما، وضرورة بذل العناية المهنية والالتزام بالمعايير المهنية الدولية.

8. **دراسة هشام بوسعدية (hichem boussadia)** رسالة دكتوراه جامعة أبو بكر بلقايد – كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير- تلمسان بعنوان:

la gouvernance d'entreprise et le contrôle du dirigeant: cas de l'entreprise publique algérienne ,2014.

تناولت هذه الأطروحة إشكالية الآليات الحوكمية المستخدمة للسيطرة على مديري الشركات العمومية الجزائرية وتشجيعهم لحماية المال العام ،وقسمت الدراسة إلى أربعة فصول تم في الفصل الأول إلقاء الضوء على أسس حوكمة المؤسسات والنظريات التأسيسية المختلفة لحوكمة الشركات وكذلك البيئة التنظيمية والمؤسسية التي تحكم حوكمة الشركات، أما في الفصل الثاني فقد ناقشت مفهوم تضارب المصالح وفي الفصل الثالث تناول حوكمة الشركات في الجزائر وبالتحديد في المؤسسات الاقتصادية العمومية والتطرق إلى مدونة قوانين الشركات الجزائرية مصحوبة بتحليل نقدي للمدونة بينما في الفصل الرابع والأخير فقد تم إجراء دراسة تجريبية على ثلاث شركات اقتصادية عمومية في ولاية تلمسان لتقييم فرضيات الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى أن الوضع الحالي للمؤسسات الاقتصادية العمومية فيما يخص استقلآلية المديرين، واستقلآلية الإدارة، والتداخل الإداري للسلطات العامة وعدم مراعاة معايير الأداء الاقتصادي والمالي، يجعل من مراقبة حسن السيرة والسلوك و ممارسات الحكم السليمة غير مضمونة كما أن الربحية مدعومة، و توصلت ايضا إلى أنه في الجزائر لا يوجد تشجيع لهذا النوع من الشركات على اعتماد مبادئ الحوكمة من وجهة نظر استقلآلية المديرين، والسيطرة الموضوعية على المدير وتطوير ونشر المعلومات المالية الموثوقة.

9. **دراسة جمال عزيبي (jamel azibi) أطروحة دكتوراه بعنوان :**

Qualité d'audit، comite d'audit et crédibilité des états financiers après le scandale enron: approche empirique dans le contexte français, 2014.

الغرض من هذه الدراسة هو توضيح وشرح تحديات إصلاح مهنة التدقيق في فرنسا منذ 2002 والتي صاحبت فضيحة إنرون في نهاية 2001، وذلك من خلال دراسة تأثير الإصلاحات الجديدة على كل من مهنة التدقيق، مدقق الحسابات ،لجنة التدقيق ومصداقية الكشوف المالية .

وتوصلت الدراسة الميدانية إلى أن فضيحة إنرون لم تؤثر بشكل كبير على نظرة المستثمرين الأجانب تجاه خدمات شركات التدقيق الكبيرة، كما أن المشرع الفرنسي ومن أجل استعادة الثقة في الأسواق المالية تولى إنشاء هيئة رقابية عامة لمهنة المحاسبة تسمى المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات H3C (Haut Conseil Du Commissariat aux comptes) من أجل تعزيز استقلالية المدققين ، أما تقرير Bouton في سنة 2002 والبعد الجديد الممنوح للرقابة الداخلية يبين أن هذا الأخير يعتمد على خصائص لجان التدقيق ولاسيما خبرة واستقلال أعضائها.

10. مساهمة الدراسة الحالية:

تم التطرق في الدراسة الحالية " دور التدقيق الخارجي في دعم آليات حوكمة المؤسسات" في الجزائر إلى احد هذه الآليات " آلية التدقيق الخارجي" ودورها في تعزيز الحوكمة ، بهدف إسقاط النتائج

المتوصل إليها في الدراسات السابقة لمواضيع حوكمة المؤسسات ومهنة التدقيق على واقع المؤسسات في الجزائر ، وإبراز دور المدقق الخارجي في تجسيد مبادئ وأهداف الحوكمة بالتركيز على العلاقة التعاونية والتكاملية الموجودة بين هذه الآلية وباقي الآليات مع تحديد درجة مساهمتها في دعم مختلف الآليات والعوامل المؤثرة في مستوى هذا الدعم .

وتم التوصل إلى أن التدقيق الخارجي يعمل في ظل حوكمة المؤسسات على حل المشاكل الناشئة عن العقود في ظل نظرية الوكالة إلا أن واقع المؤسسات الجزائرية لا يسمح للمدقق الخارجي بأداء هذا الدور بالشكل المطلوب نتيجة لوجود عوامل تؤثر في جودة التدقيق كطبيعة وخصائص المؤسسات الخاصة والطبيعة البيروقراطية للمؤسسات العمومية و عدم تفعيل دور لجانة المراقبة التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة على أداء المدققين الخارجيين والتي تعد كقيود مفروضة على استقلالية المدقق وبذله للعناية المهنية اللازمة ("ضوابط الجودة ") ،أما عن مساهمة المدقق في دعم آليات الحوكمة فقد أظهرت نتائج الدراسة الميدانية إلى حقيقة وجود هذا الدعم في الجزائر لكن دون المستوى المطلوب والمتوقع من التدقيق الخارجي باعتباره آلية حوكمية وأن القيمة المضافة التي يقدمها للمؤسسات الجزائرية تتحدد في فرض العمل وفق النصوص القانونية والتنظيمية المعمول بها وحماية الممتلكات والمساعدة في ادارة المخاطر واستحداث اجراءات رقابية اكثر تطورا وعكس الصورة العادلة للوضعية المالية ونتائج الاعمال واضفاء الثقة والمزيد من الشفافية والافصاح على الحسابات .

هيكل البحث:

تم معالجة اشكالية الدراسة في خمسة فصول، ثلاثة فصول نظرية وفصلين تطبيقيين وكل فصل تم تقسيمه إلى مبحثين بحيث يحمل الفصل الأول عنوان الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات وقد تم تقسيمه إلى مبحثين الأول يعرض المفاهيم العامة ،المبادئ ،الاليات والنماذج الدولية لحوكمة المؤسسات أما المبحث الثاني فقد خصص لمساهمة المعايير الدولية والتشريعات المحلية في حوكمة المؤسسات .

أما الفصل الثاني فيحمل عنوان الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي : ويتضمن مبحثين الأول يعطي الإطار العام من تعاريف وأنواع وتطور إلى جانب معايير التدقيق المتعارف عليها والمعايير الدولية للتدقيق ، دليل أخلاقيات المهنة وجودة التدقيق الخارجي أما عن المبحث الثاني فقد عرضنا فيه واقع التدقيق الخارجي في بيئة الأعمال الجزائرية بما فيها تبني الجزائر لمعايير التدقيق الدولية في إطار إصدارها للمعايير الجزائرية للتدقيق .

الفصل الثالث بعنوان مساهمة التدقيق الخارجي في دعم آليات حوكمة المؤسسات: وتم تقسيمه إلى مبحثين الأول يوضح الدور الحوكمي للتدقيق الخارجي أما الثاني فيبرز علاقة التدقيق الخارجي بالآليات الداخلية والخارجية لحوكمة المؤسسات وكيفية دعمها من قبل المدقق الخارجي.

آما الفصل الرابع فقد خصص للجزء الاول من الدراسة الميدانية والمتمثل في الدراسة الاستبيانية والمقابلات من اجل تحديد طبيعة العلاقة التي تجمع التدقيق الخارجي مع باقي آليات الحوكمة ومستوى الدعم الذي يقدمه لها مع تحديد العوامل المحددة له

وفي الفصل الخامس تم القيام بدراسة حالة المؤسسات الجزائرية وممارسة مهنة التدقيق الخارجي على مستواها.

الفصل الأول:
الإطار المفاهيمي لحوكمة المؤسسات

تمهيد الفصل الأول:

ظهور العولمة وما تبعها من تحرير إقتصاديات السوق وتوسع حجم المؤسسات وإنتشار المؤسسات المتعددة الجنسيات وإنفصال الملكية عن التسيير وزيادة حدة المنافسة في الحصول على التمويل وتسويق المنتجات والخدمات كلها عوامل ولدت الحاجة إلى إستحداث أطر قانونية وآليات جديدة للرقابة تضمن الحماية للمساهمين وأصحاب رؤوس الأموال والمتعاملين الاقتصاديين وتنظم العلاقات بين جميع الأطراف ذات العلاقة .

جملة التحولات والتغيرات التي شهدها عالم المال والأعمال و الناجمة عن الأزمات المالية والاقتصادية التي هزت العديد من اقتصاديات دول العالم، أدت إلى زيادة الإهتمام بموضوع حوكمة المؤسسات كحل أمثل لمعالجة الأحداث السلبية التي إستحوذت على إهتمامات مجتمع الأعمال الدولي والوقاية منها وهذا لإرتباطها بأساليب الإدارة الحديثة والإستراتيجية وعملها على مكافحة الفساد المالي والإداري وإدراج الشفافية في التعاملات الاقتصادية وإرساء قواعد العدالة والمساواة وإحترام القانون.

وفي ظل الوضع الاقتصادي الراهن في الجزائر وإعتماد الحلول المؤقتة في التسيير مع عدم وجود رؤية مستقبلية واضحة أصبح إلزاما علينا إعادة النظر في ميثاق حوكمة المؤسسات وفرض التطبيق الفعلي له داخل المؤسسات ، فإذا كان تنويع الاقتصاد هو الحل الأمثل لتغيير ملامح الاقتصاد الوطني فإن المنافسة العالمية تفرض على مؤسساتنا المحلية تبني نظام حوكمي يستند على مقومات قوية تمكنها من تسويق منتجاتها وخدماتها ومن تحقيق النمو والإستمرار ، وحتى تحافظ هذه المؤسسات على بقاءها وتميزها توجب عليها إيجاد هياكل سليمة لحوكمة المؤسسات تضمن لها مستوى مقبول من الشفافية والعدالة والإفصاح .

وعليه فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين وكل مبحث إلى مطلبين ، تناول المبحث الأول منه مدخل مفاهيمي لحوكمة المؤسسات أما المبحث الثاني فقد خصص لدراسة مساهمة الهيئات الدولية والتشريع المحلي في حوكمة المؤسسات .

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي لحوكمة المؤسسات (المفهوم، الآليات، المبادئ،النماذج)

لقد لقي مصطلح حوكمة المؤسسات إهتمام العديد من الأكاديميين والباحثين والمحللين لإيجاد مفهوم شامل له يلم بجميع جوانبه ، وقد ظهر هذا المصطلح نتيجة لجهود كل من صندوق النقد والبنك الدولي في محاولة منها إيجاد منهج جديد لتحقيق الإصلاحات الهيكلية بالإعتماد على مجموعة من الإجراءات التي تسمح بتقييم برامج الإصلاح الإقتصادي ولهذا فإن هذا المصطلح غالبا ما يتم ربطه بضمان الإفصاح والشفافية والمساءلة بالشكل الذي يسمح بحماية مصالح المتعاملين الإقتصاديين ورؤوس الأموال في الشركات والأسواق، ونظرا لأهمية هذا المصطلح في الحياة الاقتصادية للدول في ظل العولمة وتوالي الانهيارات المالية تم تبنيه من قبل جميع الدول في إطار الإصلاحات الاقتصادية ومحاربة الفساد المالي والإداري وباعتبار أن الجزائر تسعى إلى تحسين بيئة أعمالها وتحقيق الانفتاح الاقتصادي وإرساء قواعد السوق فهي الأخرى تبنت مجموعة من الإصلاحات الهيكلية لتفعيل إطار حوكمة المؤسسات.

المطلب الأول: حوكمة المؤسسات (النشأة، التعاريف، الأهمية والأهداف)

قوة ومتانة أي نظام مؤسساتي تستدعي إحتواءه على إطار هيكلي يقوم على مجموعة من الأسس والأهداف والقواعد والآليات التي تسمح بحماية حقوق المساهمين والأطراف الأخرى ذات الصلة بالمؤسسة كالدائنين والحكومة وغيرها وهذا ما سعت الدراسات والمنظمات المهنية الدولية إلى تحقيقه في ظل إعطاء المفهوم الشامل لنظام حوكمة المؤسسات .

الفرع الأول: نشأة مفهوم حوكمة المؤسسات:

تطرح نظرية الوكالة إشكالية فصل الملكية عن التسيير بموجب إسناد إدارة المؤسسة لشخص أخر ينوب عن المساهمين في تسيير وتدبر أمور الشركة، فهي الدافع الأول والرئيسي في بروز مفهوم حوكمة المؤسسات ، ففي سنة 1976 قدم كل من جونسون ومكلين (**Jensen et Meckling)** تعريفا لها على أنها علاقة يلجأ بموجبها شخص "رئيسي- Principal" صاحب الرأسمال لطلب خدمات شخص آخر "الوكيل-Agent" لكي يقوم بدله ببعض المهام وهذه المهمة (العلاقة) تستوجب نيابته في السلطة ،وهذا في محاولة منهم لإبراز أهميه الحوكمة كعلاج أمثل لتقويم السلوك الانتهازي للمديرين الذي قد ينحرف عن تحقيق مصالح المساهمين إلى تحقيق المصالح الشخصية[1] "، وتبع ذلك مجموعة من الدراسات في محاولة منها التأكيد على أهمية الالتزام بمبادئ الحوكمة وأثرها في زيادة الثقة بأعضاء مجلس الإدارة وجلب الاستثمار المحلي والأجنبي[2].

وفي الولايات المتحدة الأمريكية **USA**، أدى كل من تطور سوق المال ووجود هيئات رقابية فعالة مثل هيئة الأوراق المالية **SEC (Securities Exchange Commission)** المشرفة على شفافية البيانات والمعلومات التي تصدرها الشركات المسجلة فيها وتطور مهنة المحاسبة والتدقيق من جهة أخرى إلى تعميق مفهوم الحوكمة وإلزام الشركات المدرجة في البورصة بحتمية تطبيق مبادئها، و زاد الاهتمام بهذا المفهوم بعد قيام أكبر صندوق للمعاشات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية **(The California**

[1] Jensen MC.et Meckling W.M ,**Theory of the Firm :Managerial Behavior ,Agency Costs and Ownership Structure**, Journal of Financial Economics,vol3,10,1976, p 305.

2 Salvatore Maugeri , **gouvernances** ,édition dunod , paris,2014,p17.

Public Employees Retirement System) CALPERS بإلقاء الضوء على تعريف وأهمية ودور حوكمة المؤسسات في حماية حقوق المساهمين.

وفي سنة 1987 ، تم إصدار تقرير تريدوي **(le rapport treadway ,1987)** بالولايات المتحدة الأمريكية عن حوكمة المؤسسات كمحاولة لتحديد أسباب الغموض الموجود في التقارير المالية للمؤسسات وتقديم اقتراحات لمحاربة الغش والتلاعب في إعداد الكشوف المالية، و جاء أيضا في التقرير إشارة إلى ضرورة وجود تدقيق داخلي في المؤسسات وتقوية مهنة التدقيق الخارجي أمام مجالس إدارة المؤسسات وهذا كله من أجل ايجاد بيئة رقابية سليمة ومستقلة [1].

وفي بريطانيا ، كان لموضوع حوكمة المؤسسات صدى واسعا بعد الانهيارات التي شهدتها كبرى الشركات الأمريكية والأوروبية، ما جعل الحكومة تعيد مراجعة التشريعات والنظم القائمة بها ، حيث قامت بورصة لندن للأوراق المالية **London Stock Exchange** عام 1991 بتشكيل لجنة كادبوري **(Cadbury)** تمثلت مهمتها في وضع مشروع للممارسات المالية لمساعدة الشركات في تحديد وتطبيق الرقابة الداخلية وفي عام 1992، تم إصدار أول تقرير لها الجانب المالي لحوكمة المؤسسات **(the Financial Aspect of Corporate Governance)** والذي يؤكد على أهمية حوكمة المؤسسات في زيادة ثقة المتعاملين الاقتصاديين بإعداد وتدقيق الكشوف المالية ، كما ركز تقرير كادبوري على دراسة العلاقة بين الإدارة والمستثمرين ودور المستثمرين في تعزيز دور التدقيق والحاجة إلى وجود لجان تدقيق فعالة، إلى جانب ذلك فقد احتوى التقرير الإشارة إلى أمور أخرى كدور مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والدعوة إلى فصل مسؤوليات وصلاحيات كل منها، وتوالت بعد هذا التقرير تقارير أخرى أصدرتها اللجنة وتتعلق بحوكمة المؤسسات كدور مجالس ادارة المؤسسات، أنظمة الرقابة الداخلية، اللجان التابعة لمجلس الإدارة وتقييم وإدارة المخاطر مثل تقريرهامبل(**Hample Report)** عام 1995 وتقرير هيغ وسميث **(Higges and Smith Report)** سنة 2003.

وفي أعقاب الأزمة الأسيوية 1997 ، تعزز موضوع حوكمة المؤسسات نتيجة الازمات المالية التي أسفرت عن إفلاس العديد من المصارف والمؤسسات الكبرى العالمية والتي أفضت إلى افتقاد الثقة في أوساط المتعاملين الماليين والاقتصاديين المحليين والخارجيين، وذلك لعدم تمكن القوانين والتنظيمات والجهات الرقابية الموضوعة في التنبؤ والكشف عما يحدث من تجاوزات ومشاكل داخل هذه الهيئات، الأمر الذي أجبر المؤسسات الدولية المالية والنقدية كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على إعادة النظر في تطبيق قواعد الحوكمة ، وتجلت أول محاولة دولية في إصدار مبادئ حوكمة المؤسسات من طرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **Organisation for Economic Co-operation and Développent (OECD)** سنة 1999 والتي تم تنقيحها وتحديثها في طبعتها الثانية عام 2004[2] ثم سنة 2015 بإدراج مبدأ جديد يتعلق بالمؤسسات الاستثمارية، وأسواق الأسهم، وغيرهم من الوسطاء وهذا على إثر الأزمة المالية لسنة 2008 والتي إعتبرت الأسوء من نوعها منذ أزمة الكساد لسنة 1929 لتتحول من أزمة رهن عقاري الى أزمة بنكية أدت إلى انكماش إقتصادي حاد وتم الاتفاق على تسمية هذه المبادئ بمبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي /المجموعة20 **.(OECD/G20)**

1دراوسي مسعود ، محمد الهادي ضيف الله ، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي 2012،ص3

2 دراوسي مسعود ، محمد الهادي ضيف الله ، مرجع سبق ذكره،ص4

كما أن سنة 1999 عرفت أيضا حدثا مهما تمثل في إصدار كل من بورصة نيويورك **NYSE (new York stock exchange)** والرابطة الوطنية لتجار الأوراق المالية **NASD (National Association of Securities Dealers)** تقريرهما بعنوان **Blue Ribbon report** والذي ركز على دور لجان التدقيق في تحقيق الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات.

وقد أخذت حوكمة المؤسسات بعدا آخر بعد حدوث الأزمات المالية والفضائح المالية وإفلاس كبريات الشركات الأمريكية في نهاية عام 2001، ويعتبر التقرير الصادر عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي أول اعتراف دولي رسمي بهذا المفهوم .

وفي سنة 2002 تم إصدار قانون ساربينز اوكسلي(**Sarbanes Oxley Act)** من قبل الكونغرس الأمريكي والذي ركز في مضمونه على ضرورة القضاء على الفساد المالي والإداري الذي يعتري العديد من الشركات خاصة بعد إفلاس شركة إنرون **ENRON** سنة 2001 وولدكوم **World com** سنة 2002، وذلك من خلال تفعيل الدور الذي يؤديه أعضاء المجالس التنفيذيين والتركيز على الجانب الأخلاقي للمدققين الخارجيين ودورهم في الإبلاغ عن التجاوزات التي تحتويها الكشزف المالية للمؤسسات بهدف تضليل متخذي القرار.

ومع تصاعد الأزمة المالية العالمية، عقد اجتماع لمجلس الاتحاد الأوروبي في أكتوبر 2008 ، نادى فيه أعضاء الدول الكبرى بضرورة إخضاع الأسواق المالية للتنظيم والإشراف.

الفرع الثاني : تعاريف حول حوكمة المؤسسات:

لقد تعددت التعاريف التي اعطيت لمصطلح حوكمة المؤسسات بسبب التغييرات المستمرة التي عرفها ولا يزال يعرفها عالم المال والأعمال وكذا زيادة ترابط الأسواق المالية واستحداث أدوات مالية في كل مرة واختلاف التشريعات والممارسات المتعلقة بأنشطة الشركات وكذا ارتباطه بالعديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية وغيرها ، ما جعل مفهوم حوكمة المؤسسات يتسع مع مرور الوقت في محاولات أخرى لإعطاء التعريف الشامل والمناسب لكل حقبة اقتصادية.

ومن بين أهم التعاريف هناك تعريف مؤسسة التمويل الدولية **International Finance Corporation (IFC)** بحيث عرفت حوكمة المؤسسات على أنها "النظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسات والتحكم في أعمالها"[1].

أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **(OCED)** ، فقد عرفت حوكمة المؤسسات على أنها : "مجموعة من القواعد والعلاقات بين إدارة المؤسسة ومجلس الإدارة والملاك وجميع الأطراف التي لها علاقة مع المؤسسة، وهو الأسلوب الذي يقدم الهيكل أو الإطار المنظم الذي يتم من خلاله تحديد الأهداف وتحقيقها ومراقبة الأداء والنتائج والأسلوب الناجح لممارسة السلطة الذي يجب أن يقدم الحوافز اللازمة لمجلس الإدارة والإدارة العليا في السعي لتحقيق الأهداف الموضوعة لخدمة مصالح المؤسسة ومساهميها وتسهيل المراقبة الجيدة لاستخدام موارد وأصول الشركات بكل كفاءة وفعالية"[2]

---

1 براهمة كنزة ، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة2013،2-2014 ،ص7

2 هوام جمعة، لعشوري نوال ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية ،الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع ،رهانات وأفاق)، ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي ،ص06

أما عن معهد المدققين الداخليين **The Institute of Internal Auditors (IIA)** بالولايات المتحدة الأمريكية فقد عرفها:على أنها " العمليات والإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من اجل توفير الإشراف على إدارة المخاطر ومراقبتها والتأكيد على كفاءة الضوابط لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيم الشركة من خلال حوكمة المؤسسات فيها".

بينما يعرفها تقرير لجنة كادبوري **(Cadbury)** البريطانية سنة 1992 الصادر عن سوق لندن للأوراق المالية على أنها " النظام الذي يتيح للمساهمين توجيه وإدارة ومراقبة المؤسسة عن طريق تعيين أعضاء مجلس الإدارة واختيار المدقق الخارجي، كما تشمل الحوكمة تنظيم الحقوق والمسؤوليات المناط بها الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة وتقديم الآلية التي تحقق التوازن بين الأهداف الإقتصادية والإجتماعية للمؤسسة من جهة وبين الأهداف الفردية والأهداف المشتركة من جهة أخرى، وأن إطار حوكمة المؤسسات يشجع على الإستخدام الفعال للموارد ويحث أيضا على توفير نضم المحاسبة والمساءلة عن إدارة هذه المواد بهدف التقريب قدر الإمكان بين مصالح الأفراد والمجتمع والمؤسسات " وبذلك يكون هذا التعريف قد أكد أن حوكمة المؤسسات هي مجمل الأنظمة والقواعد والقوانين الموضوعة في الداخل من اجل تحقيق السير الحسن والواضح وتوجيه الأداء والعمليات وإيجاد أسس يستند عليها في تطبيق الرقابة[1].

كما عرفها جيرار شاروا **(G. Charreaux , 1997)**: على أنها مجموع الآليات التنظيمية التي لها تأثير في تحديد الصلاحيات والتأثير على قرارات المديرين ، بعبارة أخرى التحكم في سلوكياتهم والحد من المساحة التقديرية المخصصة لهم[2] .

وحسب ميثاق الحكم الراشد في الجزائر 2009: فهي عبارة عن فلسفة تسييرية ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في آن واحد لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة ، فبواسطته تتحدد حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة ،كيفية تقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك وبصفة عامة فإن فحوى وتدابير الحكم الراشد للمؤسسة هي مدونة ضمن ميثاق الحكم الراشد الذي يشكل مرجع لجميع الأطراف الفاعلة في المؤسسة[3]".

وفي آخر تقرير حول مبادئ حوكمة المؤسسات للمجموعة ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **(OCED)** 2015 تم إعطاء حوكمة المؤسسات تعريفا جديدا أكثر دقة: "تشير حوكمة المؤسسات إلى العلاقات بين إدارة المؤسسة ومجلس إدارتها ومساهميها وغيرهم من أصحاب المصلحة ،كما تحدد أيضا الهيكل الذي يتم من خلاله تحديد أهداف المؤسسة بالإضافة إلى وسائل تحقيقها ومراقبة النتائج المحققة"[4].

---

1 هوام جمعة، لعشوري نوال ،مرجع سبق ذكره ،ص05

2 Salvatore , Maugeri ,op cit,p18.

3 صالحي محمد يزيد ، بن بريكة عبد الوهاب ، واقع حوكمة الشركات في الجزائر دراسة ميدانية على المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر،جامعة محمد خيضر بسكرة،ص06 ،تم الاطلاع عليه في 31-12-2016،متاح على الرابط http://dspace.univ-biskra.dz:8080/jspui/bitstream/123456789/7389/1/%D8%B5%D8%A7%D9%84%D8%AD%D9%8A%20%D9%85%D8%AD%D9%85%D8%AF%20%D9%8A%D8%B2%D9%8A%D8%AF.pdf

4 Huet jean Michel , Neiter Viviane, Gouvernance des organisations, édition dunod ,paris,2016,p22.

وأخيرا ، يمكن القول أن حوكمة المؤسسات هي ذلك النظام الموضوع داخل المؤسسات بعد دراسات عميقة ووافية و الذي يسمح بترشيد ومراقبة استخدام القدرات المادية والمالية والبشرية وتحديد العلاقات داخلها وخارجها من اجل توجيهها نحو تحقيق الأهداف المسطرة للمؤسسة على المدى القريب والبعيد وتوفير الحماية لمصالح جميع الأطراف ذات العلاقة في المؤسسة وعليه فان حوكمة المؤسسات لها جانبين هامين هما :

- ✓ وضع وتحديث الإطار التنظيمي والقانوني باستمرار،
- ✓ فرض الرقابة والمساءلة على تطبيق الإطار التنظيمي القانوني الموضوع داخل المؤسسات.

الفرع الثالث: أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات:

تتمثل أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات فيمايلي :

1. أهمية حوكمة المؤسسات:

ترى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **OCED** أن أهمية حوكمة المؤسسات تكمن في كونها احد عوامل تحسين الكفاية الاقتصادية والنمو الاقتصادي، بالإضافة إلى تعزيز ثقة المستثمرين، وان وجود نظام حوكمة فعال في أي شركة وفي أي اقتصاد يساعد على توفير درجة من الثقة الضرورية لكي يعمل الاقتصاد بشكل جيد، ونتيجة لذلك تصبح تكلفة رأس المال منخفضة وتشجع الشركات على استعمال الموارد بكفاية اكبر.

أما عن رئيس البنك الدولي**جيمس ولفونسوا James Wolfensohn** (1995-2005) يذهب في تقييمه لأهمية حوكمة الشركات إلى أبعد من ذلك إذ يقول أن حوكمة الشركات مهمة في عالم الاقتصاد كأهمية حكم البلدان.

ويرى مركز الحوكمة في الجامعة التكنولوجية بسيدني أن لحوكمة الشركات أهمية اجتماعية في تحقيق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية وأن إطار حوكمة الشركات يشجع على الإستخدام الكفء للموارد ويضمن حق المساءلة، ويهدف إلى ربط مصالح الأفراد والشركات بعضها ببعض وفي ذات السياق، يؤكد ميشال - هيت وآخرون **Michael A. HITT &AL** في كتابهم الذي يحمل عنوان **الادارة الاستيراتيجية:التنافسية والعولمة " Strategic Management :Competitiveness and Globlization"** الصادر سنة 2003 أن حوكمة المؤسسات ذات أهمية للشعوب والمجتمع بشكل عام إذ يرغب كل بلد أن تزدهر وتنمو الشركات العاملة ضمن حدوده لتوفير فرص العمل أو الخدمات الصحية والإشباع للحاجات الأخرى ليس لتحسين مستوى المعيشة فحسب بل لتعزيز التماسك الاجتماعي أيضا.

علاوة على ذلك، فإن الدراسة التي أجراها" ماكفوي وميلستون "عام 1999 أظهرت بأن المستثمرين قد يدفعون علاوة إضافية على سعر السهم للشركة التي لها مجلس إدارة فعال، إذ أن المستثمر عندما يقوم باختيار الأسهم التي يستثمر فيها يراعي في ذلك جودة مجلس الإدارة والتي تكون أكثر أهمية من البيانات المالية المعروضة ،والتطبيق الفعال لحوكمة المؤسسات سيؤدي لا محالة لتحقيق هذه الجودة ومن ثم التأثير على قرارات المستثمرين بالشراء أو الاستثمار في أسهم الشركة وفي خطة العمل السنوية وبالقدرة على التحكم في أرباح وإيرادات المؤسسة ومصاريفها بالشكل الجيد مما يعظم من حصص المستثمرين وعوائدها .

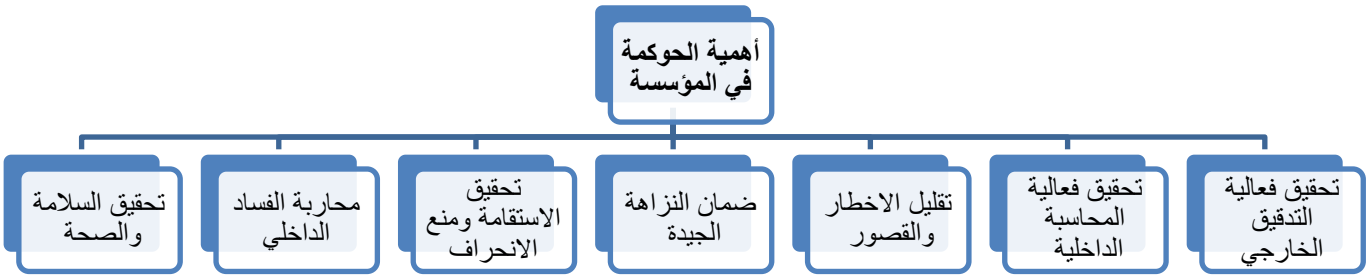
ومن جهة أخرى ، فإن التطبيق الفعال لحوكمة الشركات يمكن اعتباره أصلا من أصول المؤسسة يشجع المستثمرين على تداول أسهمها، فقد أظهرت دراسة لـ "ماكينزي" عام 2002 وفق آراء

المستثمرين أن المؤسسة المستثمرة يمكنها أن تدفع علاوات مرتفعة جدا للشركات ذات الحوكمة الجيدة والفعالة[1].

وبصفة عامة ، تكمن أهمية حوكمة المؤسسات في[2]:

- محاربة الفساد الداخلي في المؤسسات وعدم السماح بوجوده أو عودته مرة أخرى؛
- تحقيق وضمان النزاهة ،الحيادية والاستقامة لكافة العاملين انطلاقا من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذين إلى أدني المستويات؛
- تفادي وقوع الأخطاء العمدية وغير العمدية ومنع إستمرارها؛
- محاربة التلاعبات وسد الثغرات الموجودة حتى لا يعاد ارتكابها مرة أخرى؛
- تقليل الأخطاء إلى أدنى مستوى ممكن من خلال استخدام النظم الرقابية التي تمنع حدوثها؛
- تحقيق أعلى قدر من الفاعلية لمدققي الحسابات الخارجيين ،والتأكيد على استقلاليتهم وعدم خضوعهم لضغوطات من مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين؛
- تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد وتعظيم قيمة المؤسسة، إلى جانب مساهمتها في جذب الاستثمار المحلي و الأجنبي ما يساعدها على التوسع والنمو واستحداث مناصب العمل وكذا مساهمتها في إستقرار أسواق المال والمصارف مما يؤدي إلى تحقيق الكفاءة والتنمية الاقتصادية المطلوبة ؛
- تأكيد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها عن حماية أصول المؤسسة وحقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح الأخرى وتسليط الرقابة على الأداء .

الشكل رقم 1-1: أهمية حوكمة المؤسسات



المصدر: البشير بن عمر محمد ، **دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الاداء المالي للمؤسسة**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2017، ص13.

1جلاب محمد ، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات – دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية- ، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس 2014 -2015،ص 38

2عدنان بن حيدربن درويش،حوكة الشركات ودور مجلس الادارة ،اتحاد المصارف العربية، 2007،ص31،تم الاطلاع عليه 2016/02/28،متاح على الرابط http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2011/07/%D8%AD%D9%88%D9%83%D9%85%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D8%B4%D8%B1%D9%83%D8%A7%D8%AA1.pdf

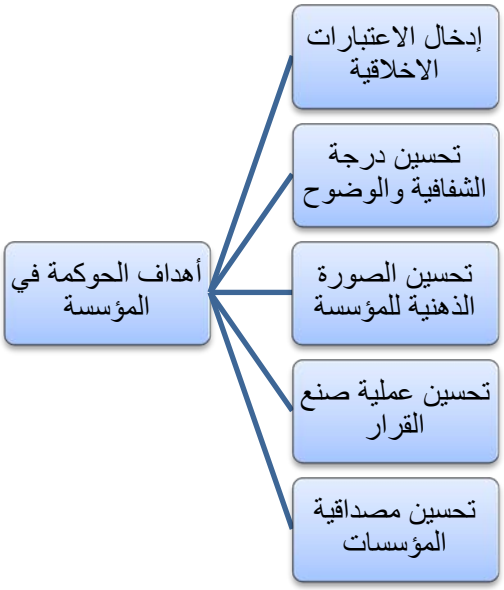
2. أهداف حوكمة المؤسسات

تعمل الحوكمة الجيدة على تحقيق العديد من الأهداف وأهمها :[1]

- تحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية ورفع قيمتها ما يؤدي إلى خلق حوافز لتطوير و بناء تكنولوجيا حديثة ترفع من جودة المنتجات وتسمح بتخفيض التكاليف الإنتاجية ؛
- فرض الرقابة و المساءلة المحاسبية للوحدات الاقتصادية ما يسمح بدعم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات المؤسسة وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية وبالتالي ضبط الفساد ؛
- تعظيم أرباح الوحدة الاقتصادية، والحصول على التمويل المناسب والتنبؤ بالمخاطر المتوقعة؛
- زيادة ثقة المستثمرين في الأسواق المالية مما يؤدي إلى جذب الاستثمارات الأجنبية والحد من هروب رؤوس الأموال؛
- محاربة الفساد بكل أشكاله سواء كان الفساد ماليا أم محاسبيا أم أداريا وهذا يحقق الاستقرار والمصداقية للقطاعات المالية على المستوى المحلي والدولي؛
- تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ ومراعاة مصالح الأطراف المختلفة .

وبصفة عامة يمكن القول بأن حوكمة المؤسسات تسمح بإضفاء الثقة بين المتعاملين في زمن الانهيارات والفضائح المالية، وتمكن خاصة المستثمرين الماليين والمؤسسيين من الحصول على وسائل تقوم حقيقة بالرقابة على إدارة أصولهم الموزعة على عدّة محافظ وشركات، وتؤدي إلى تعظيم المنافع وزيادة استفادة المؤسسات من خلال توضيح المسؤوليات والواجبات والمهام الخاصة بالأطراف ذات الصلة، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم1-2 : أهداف الحوكمة في المؤسسة



المصدر: البشير بن عمر محمد ، مرجع سبق ذكره ،ص1

1 البشير بن عمر محمد ، **دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الاداء المالي للمؤسسة**، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ،2017،**ص14**

الفرع الرابع: مبادئ حوكم المؤسسات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)

نظرا للاهتمام المتزايد بمبادئ حوكمة المؤسسات، فقد حرصت العديد من المؤسسات الدولية على وضع الإطار الكامل لهذا المفهوم من خلال العمل على دراسته وتحليله ووضع مبادئ وقواعد التطبيق الخاص به، ولهذا قامت كل من منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وبنك التسويات الدولية (لجنة بازل) وصندوق النقد الدولي بوضع مبادئ حوكمة المؤسسات.

ففي سنة 1999 تم وضع خمسة مبادئ لحوكمة المؤسسات من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بموجب الاجتماع الذي عقد على المستوى الوزاري في الفترة الممتدة من 27-28 افريل 1998[1] والذي تزامن مع الأزمة المالية الأسيوية 1997 ، ليتم تعديلها عام 2004 حتى تكون عونا لها ولحكومات الدول من غير أعضاء المنظمة في جهودهم من اجل تقييم وتحسين الإطار القانوني والتنظيمي الخاص بالحوكمة في دولهم ،وكذلك من اجل توفير الإرشادات والمقترحات لبورصات أوراق المال والمستثمرين والمؤسسات والأطراف الأخرى التي لها دور في التنمية .

وفي عام 2015 تم عقد مجموعة العشرون عضو في منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي **OECD/G20** لمناقشة المستجدات الاقتصادية ومدى ملاءمة مبادئ الحوكمة ، و في 16-15 نوفمبر 2015 اقرت المجموعة الصيغة الجديدة لمبادئ الحوكمة أطلقت عليها تسمية مبادئ مجموعة العشرون عضو في منظمة التنمية والتعاون الإقتصادي**OECD/G20** وتأخذ هذه الطبعة الجديدة التطورات الجديدة في كل من القطاعات المالية والمؤسسات التي لها تأثير على فاعلية وملاءمة السياسات والممارسات المتبعة في مجال حوكمة المؤسسات .

وتتمثل مبادئ حوكمة المؤسسات بعد التعديل فيما يلي [2]:

1. ضمان وجود إطار عام وفعال لحوكمة المؤسسات : يجب على إطار حوكمة الشركات تعزيز وجود أسواق شفافة وعادلة وتوزيع فعال للموارد، ويجب أن تكون متسقة مع سيادة القانون وتدعم الإشراف والتنفيذ الفعال **Effective Supervision and. Enforcement** .

- ينبغي تطوير إطار لحوكمة الشركات يسمح بالتأثير على الأداء الاقتصادي الكلي وسلامة السوق والحوافز التي تخلقها للمشاركين فيها وتعزيز أسواق شفافة تعمل بكفاءة ؛
- يجب على المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر على ممارسات حوكمة الشركات أن تكون متسقة مع سيادة القانون وشفافة وقابلة للتنفيذ؛
- ينبغي أن يتم تقسيم المسؤوليات بين السلطات المختلفة بوضوح لخدمة المصلحة العامة؛
- يجب أن تدعم تشريعات السوق المالي الحوكمة الفعالة؛
- يجب أن تتمتع السلطات التنظيمية والتنفيذية والرقابية بالصلاحيات الكافية والنزاهة والموارد اللازمة للقيام بواجباتها بطريقة مهنية وموضوعية، وينبغي أن تتخذ الإجراءات الرقابية في الوقت المناسب وأن تكون شفافة وواضحة؛

---

1 Organization for Economic Co-operation and Development,Principles of Corporate Governance ,Economic Reform Journal, Issue n°4. , octobre2000.

2اتحاد هيئات الأوراق المالية العربية، حوكمة الشركات الفرص والتحديات ،أخبار الاتحاد، النشرة الالكترونية ،الاصدار 11 اكتوبر-نوفمبر-ديسمبر 2015،يناير 2016،ص04 .

- ينبغي تعزيز التعاون عبر الحدود من خلال الترتيبات والاتفاقيات الثنائية والمتعددة الأطراف لتبادل المعلومات .

2. الحقوق والمعاملة المتساوية للمساهمين:

يجب على إطار حوكمة الشركات حماية وتسهيل ممارسة المساهمين لحقوقهم بما في ذلك ذوي الأقلية والمساهمين الأجانب ،ويجب أن يكون لجميع المساهمين الفرصة لإنصافهم بشكل فعال في حال تم انتهاك حقوقهم .

ومن بين الحقوق الأساسية التي ينبغي توفيرها لحماية المساهمين:

- إرسال أو تحويل الأسهم ؛
- الحصول على المعلومات المالية وذات الصلة بالمؤسسة ؛
- المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين؛
- انتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة؛
- نصيب في إرباح المؤسسات .

3. دور المؤسسات الاستثمارية ، وأسواق الأسهم ، وغيرهم من الوسطاء:

يجب على إطار حوكمة المؤسسات توفير الحوافز السليمة وان تكون هذه الحوافز متاحة لأسواق المال لتعمل بطريقة تساهم في تطبيق أفضل الممارسات لحوكمة المؤسسات.

وتم توجيه هذا المبدأ نحو تلبية الحاجة لخلق اقتصاد سليم محفز بالتركيز على القدرة الائتمانية للمؤسسات الاستثمارية ، كما أن هذا المبدأ يسلط الضوء على الحاجة إلى الكشف عن تضارب المصالح والتقليل منه بالتركيز على نزاهة المستشارين بالوكالة ،المحللين، والسماسرة، وكالات التصنيف وغيرهم ممن يقدمون التحليل والمشورة ذات الصلة للمستثمر، ويتضمن أيضا أسس جديدة فيما يتعلق بقوائم عبور الحدود [1].

تعد الأزمة المالية العالمية "أزمة الرهن العقاري" من أقوى الأزمات المالية العالمية وهي في حقيقة الأمر أزمة ثقة في بعدها الأخلاقي عصفت بنظام الائتمان العالمي وامتدت لأسواق المال العالمية وقد تجلت ملامحها في نقص السيولة لدى البنوك وضعف ملائمتها واحتياجها للتمويل الخارجي ، فقدان الثقة بين المؤسسات المالية وتراجع أسواق المال ، انخفاض الاستثمارات وزيادة معدل البطالة وإهمال المصارف والمؤسسات للحوكمة الرشيدة للسيولة ومخاطر الائتمان وعدم كفاية رأس المال وارتفاع حالات التخلف عن السداد والحجز على الرهون العقارية ما أدى بقادة الأعمال وصناع القرار والخبراء بالمناداة في كل مرة بضرورة القيام بإعادة النظر في حوكمة المؤسسات للتصدي لمخاطر الأزمة المالية العالمية والتشديد على العلاقة التبادلية بين حوكمة المؤسسات واستقرار النظام المالي، وهو الدافع الذي جعل مجموعة **OECD/G20** تدرج المؤسسات الاستثمارية والوسطاء الماليين في أولى اهتماماتها.

واكد نائب الأمين العام لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أن مبادئ الحوكمة الجديدة ليست هدف بحد ذاتها، وإنما هي وسيلة لإضفاء الثقة بالأسواق المالية والأعمال التي تعتبر أساسية بالنسبة للمؤسسات الراغبة في الحصول على التمويل طويل الآجل وبالمقابل، فإن الضعف في تطبيق مبادئ الحوكمة وخاصة فيما يتعلق بالمكافآت ومخاطر الإدارة وممارسات مجالس الإدارة

1OECD Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, G20/OECD Principles of Corporate Governance septembre2015,p5 .

وممارسة مالكي الأسهم لحقوقهم له انعكاسات كبيرة على استقرار الأسواق المالية ، حيث اعتبر هذا الضعف أحد أهم الأسباب للأزمة المالية العالمية عام 2008[1].

4. دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات:

ينبغي أن يعترف إطار حوكمة المؤسسات بحقوق أصحاب المصالح التي نص عليها القانون أو الاتفاقيات المتبادلة وتشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصلحة في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة المشاريع السليمة ماليًا ويتحقق ذلك من خلال:

- تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون؛
- حماية القانون لحقوق أصحاب المصالح يخول لهم فرص الحصول على تعويضات في حالة الانتهاك لهذه الحقوق؛
- يجب أن يتيح إطار ممارسة سلطات الإدارة وجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح لتحسين مستويات الأداء؛
- حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية ممارسة سلطات الإدارة يجب أن تكفل لهم فرص الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.

5. الإفصاح والشفافية:

ينبغي أن يكفل إطار الحوكمة الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بشأن جميع المسائل الجوهرية المتعلقة بالشركة، بما في ذلك الوضع المالي والأداء والملكية وإدارة وحوكمة المؤسسة، ويكون ذلك باحتوائه على العناصر التالية :

- يجب أن يكون الإفصاح كافي وألا يقتصر على المعلومات الجوهرية فقط وإنما يشمل أيضا على معلومات أخرى مثل النتائج المالية والتشغيلية، ملكية أسهم الأغلبية ،عوامل المخاطرة المتوقعة ،المسائل المادية المتعلقة بالعاملين وبغيرهم من أصحاب المصالح ؛
- يجب إعداد المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها طبقا لمعايير المحاسبة والتدقيق ؛
- يجب القيام بالتدقيق السنوي لحسابات الشركة بواسطة مراجع مستقل ومؤهل، وذلك بهدف تقديم ضمان خارجي وموضوعي للمجلس والمساهمين يفيد أن القوائم المالية تمثل المركز المالي للمؤسسة ونتائج أدائها وان يراعي في عمله المبادئ والقواعد والضوابط المهنية التي تمارس بها المهنة؛
- يجب أن تكفل للمدقق الخارجي كامل الحرية في الاطلاع على كافة المستندات والدفاتر، وإجراء عمليات الجرد والتحقق من وجود الأصول، وان يعلن عن القيود أو الضغوط التي مارستها الإدارة عليه؛
- يجب توفير قنوات لبث معلومات تسمح بحصول المستخدمين عليها في الوقت المناسب وبتكلفة اقتصادية وبطريقة تتسم بالعدالة؛
- يجب أن يزود إطار حوكمة المؤسسات بمنهج فعال يتناول التحليل ويدعم توصيات المحلل والوسطاء وشركاء التصنيف وغيرها من الأطراف التي تؤثر على القرارات التي يتخذها المستثمرين والتي تخلو من تعارض المصالح الذي يؤثر على نزاهة التحليل او المحلل.

1اتحاد هيئات الاوراق المالية العربية،حوكمة الشركات الفرص والتحديات،مرجع سبق ذكره،ص03

6. مسؤوليات مجلس الإدارة :

يجب أن يتيح إطار حوكمة المؤسسات الخطوط الإرشادية العريضة لتوجيه المؤسسات ،كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وان يضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل المؤسسة والمساهمين ومن بين تلك المسؤوليات نذكر :

- العمل في إطار معلومات كاملة وبحسن نية ؛
- معاملة كافة المساهمين بعدالة مادامت قراراته ستؤثر على مختلف المساهمين ؛
- تطبيق معايير عالية الجودة والأخذ بعين الاعتبار مصالح واهتمامات اصحاب المصالح الاخرى، من خلال التعيين والإشراف على التنفيذيين الرئيسيين وهذا لمصلحة المؤسسة .

ان إعادة النظر بمبادئ الحوكمة التي أقرتها منظمة الـ OECD في 2004 تمثل ضرورة في غاية الأهمية خاصة بعد أن أصبح تطبيق مبادئ الحوكمة بالنسبة للسياسيين وصناع القرار والمستثمرين والشركات وغيرهم بمثابة حجر الأساس لتحقيق الاستقرار وتقوية النظام المالي.

المطلب الثاني: الآليات والنماذج الدولية لحوكمة المؤسسات:

يتطلب تحقيق أهداف حوكمة المؤسسات تداخل ادوار مجموعة من الآليات الداخلية والخارجية وتضامنها إلى جانب ضرورة إيجاد نموذج ملائم للوضع الاقتصادي لكل دولة وهذا من اجل الوصول إلى أحسن النتائج المطلوبة .

الفرع الأول :آليات حوكمة المؤسسات:

يتم تطبيق حوكمة المؤسسات وفق مجموعة من الآليات التي تعمل على تحقيق أهداف المؤسسة وتوفير الوقاية من التعثر والإفلاس المالي إلى جانب دورها في تعظيم قيمتها السوقية وضمان بقائها ونموها، ويصنفها ويليامسون **(Williamson, 1991)** إلى آليات متعلقة بالمؤسسة وأخرى متعلقة بالسوق[1] ،أما شاروا **(Charreaux,1997)** وآخرون من رواد نظرية الوكالة فحصروها في أنظمة التدقيق الداخلي وأنظمة التدقيق الخارجي، وبصفة عامة تناقش الأدبيات فئتين من آليات حوكمة المؤسسات وهي الآليات التي تضعها المؤسسة في بيئتها الداخلية ومساهميها لضمان الامتثال للعلاقة التعاقدية القائمة بين المديرين والمساهمين والآليات الخارجية والتي تفرضها عليها البيئة الخارجية [2].

ويمكن تصنيف الآليات الداخلية إلى ما يلي[3]:

1. **مجلس الإدارة:** يؤدي مجلس الإدارة دورا محوريا في حوكمة المؤسسات بإعتباره المسئول عن الإشراف على العمليات التي يضطلع بتحقيقها من قيادة وتوجيه ومراقبة الإدارة، فمجلس الإدارة هو بمثابة الأمين على أموال المساهمين والمسؤول عن المحافظة عليها وتنميتها وتحقيق عائد من

---

1 Williamson O.EE,Eonomic institutions spontaneous and International governance ,Journal of Law ,Economics and Organisations,vol7, 1991,p 159.

2 Brouard (F) et DI Vito (J), Identification des mécanismes de Gouvernance applicables aux PME, présentée lors du CIFEPME ,9 e Congres international francophone en entrepreneuriat et PME ,HEC Montréal et Carleton Université,. 2008.

3الناصر خالص حسن يوسف ، النعيمي عبد الواحد غازي محمد ، دور حوكمة الشركات في تطوير البيئة الاستثمارية واجتذاب الاستثمار الأجنبي في اقليم كوردستان العراق، مجلة جامعة نوروز ،العدد (صفر)،دهوك العراق،2012،ص 12

استثمارها، فهو يعتبر الجهة الأولى المخول لها صنع القرار في المؤسسات التجارية نيابة عن المساهمين وبذلك يعد أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر من سوء الاستعمال بموجب الاختصاصات القانونية التي يضطلع بها والتي تهدف إلى تحقيق غرض المؤسسة ، ومن جانب آخر فإن لمجلس الإدارة مهام وصلاحيات واسعة في إدارة المؤسسة والتي من شانها أن تحد من الفساد المالي والإداري كونه المشرف على محتوى ومضمون وتفاصيل التقرير السنوي للشركة، ويتكون مجلس الإدارة من العديد من اللجان أهمها لجنة التدقيق ولجنة التعيينات التي تعمل على تعيين واختيار أعضاء مجلس الإدارة من بين أفضل المترشحين والذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات التي تحددها الشركة ولجنة المكافآت والتعويضات ومهمتها تتمثل في تحديدد الرواتب والمكافآت والتعويضات والمزايا الأخرى لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا[1].

2. **التدقيق الداخلي:** يؤدي التدقيق الداخلي دوراً حيوياً في تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات، بل وتسهم أجهزة التدقيق الداخلي في الحوكمة بمسؤوليات هامة من خلال التأكيد على كفاءة العمليات والخضوع للقوانين والأنظمة وإضفاء الثقة في التقارير المالية على اعتبار أن التدقيق الداخلي هو الفحص الدوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مدير المؤسسة قصد مراقبة حسن سير العمليات بها، كما ان تقرير كادبوري يحصر اهمية التدقيق الداخلي في اكتشاف الغش والتزوير ومنعها من التأثير على التقارير المالية، وعليه فان التدقيق الداخلي هي نشاط مستقل داخل المنشاة بهدف التأكد من دقة وفاعلية الأنظمة والتعليمات والإجراءات المطبقة داخلها وتزويد الإدارة بتقارير عن أي انحراف آو نقاط ضعف وتتضمن نوعين من المهام مراجعة مالية ومراجعة الأداء.
3. **لجان التدقيق:** عرف ماريان (Marrian,1988) لجان التدقيق على أنها لجنة مكونة من ثلاثة إلى خمسة مدراء غير مكلفين بالمسؤوليات التنفيذية للإدارة المالية، ومن أهم أعمالها مراجعة القوائم المالية، وكذلك التأكد من مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية للشركة ونتائج التدقيق، وإعطاء التوصيات بشأن ترشيح وتحديد أتعاب المدقق الخارجي[2]، والدور الأساسي للجان التدقيق هو الوفاء بالتزاماتها في الحفاظ و الإشراف على نزاهة ومهنية تدقيق الحسابات وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية ومسائل الاتساق مع القوانين واللوائح وسلوك العاملين واجراءات التقارير المالية والترتيبات العامة لحوكمة المؤسسات، وعلى لجان التدقيق أن تطلب التحقيق في أية مسائل تؤثر على دورها الأساسي والواجبات الإضافية التي يتم إسنادها إليها من قبل مجلس الإدارة وقد استقر رأي معظم الكتاب على أن المهام الرئيسية للجنة التدقيق تكمن في أربعة أوجه أساسية هي: الإشراف والرقابة على إعداد التقارير المالية، دعم وظيفة التدقيق الخارجي ووظيفة التدقيق الداخلي ،دراسة نظام الرقابة الداخلية وتقييمه بالإضافة إلى إدارة المخاطر في المنظمة ودعم تطبيق حوكمة المؤسسات.

إلى جانب هذه الآليات الداخلية هناك آليات خارجية لحوكمة المؤسسات تتمثل في الرقابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، والضغوط التي تمارسها المنظمات المهنية والدولية

1الناصر خالص حسن يوسف ، النعيمي عبد الواحد غازي محمد ، مرجع سبق ذكره، ص 14

2غربي صباح ، رومي اسماعيل ، زقاي دياب ، نموذج مقترح لحوكمة الشركات بإستخدام نظم المعلومات ، المؤتمر العلمي الدولي الاول في الاتجاهات الحديثة في الاعمال ،جامعة عمان العربية-عمان،يومي 05-06 أفريل،2016 ،ص15.

المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر احد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من اجل تطبيق قواعد الحوكمة ومن بين هذه الآليات ما يلي[1]:

1. منافسة سوق المنتجات وسوق الخدمات :

تعد منافسة سوق المنتجات وسوق الخدمات احد الآليات المهمة لحوكمة المؤسسات، ويؤكد على هذه الأهمية كل من هيس وأمبافيدوا (Hess and Impavido ,2003) بقولهم إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح فإنها سوف تفشل في منافسة المؤسسات التي تعمل في نفس حقل الصناعة وبالتالي تتعرض للإفلاس[2]، وعليه فان منافسة سوق المنتجات سوف تهذب سلوك الإدارة وخاصة إذا كان هناك سوق فعالة للعمل الإداري، وهذا يعني أن إدارة المؤسسات نحو الإفلاس سيكون له اثر سلبي على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة ، إذ غالبا ما تجرى اختبارات الملائمة للتعيين والتي تمنع أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الذين قادوا مؤسساتهم إلى التصفية أو الإفلاس من التعيين.

2. النصوص التشريعية والتنظيمية:

غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، ولقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية وإنما على كيفية تفاعلهم مع بعضهم، مثال على ذلك وضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق ،وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد الكشوف المالية.

3. التدقيق الخارجي: يؤدي المدققون الخارجيون دوراً أساسياً في حوكمة المؤسسات ، وذلك من خلال مصادقتهم على صحة الكشوف والتقارير المالية المنشورة وإضفاء الثقة والمصداقية عليها.

وتؤكد اللجنة الفنية التابعة للمنظمة العالمية للهيئات المشرفة على تداول الأوراق المالية **(IOSCO)** أن الفهم العام لمصداقية الكشوف المالية يتأثر إلى حد كبير بفاعلية المدققين الخارجيين في تدقيق الحسابات وإعداد التقارير عن ذلك، وتعد استقلالية المدقق الخارجي مسألة أساسية لكسب ثقة المساهمين والأطراف الأخرى المرتبطة بالمؤسسة في الكشوف المالية والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات التي تخص المؤسسات.

الفرع الثاني: النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات

لم يتم الاتفاق بين الباحثين حول العناصر والخصائص التي تسمح بالتمييز ما بين نماذج الحوكمة إلا انه يمكن حصرها بصفة اساسية في النموذج الداخلي والنموذج الخارجي .

---

1 بن سمينة عزيزة ، طبني مريم ، مداخلة بعنوان حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التامين التعاوني، الملتقى الوطني السابع حول "الصناعة التأمينية، الواقع العملي وأفاق التطوير-تجارب الدول-"، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، كلية العلوم الاقتصادية ،العلوم التجارية وعلوم التسيير ، يومي 03-04 ديسمبر 2012، ص10

2 Hess ,D, Gregorio Impavido, Governance of public pension funds: lessons from corporate governance and international evidence,World Bank Publications ,Vol,3110, 2003.

أولا - النموذج الخارجي لحوكمة المؤسسات (Shareholders) :

يسمى كذلك النموذج المفتوح أو نظام هياكل الملكية المشتتة، يطبق هذا النموذج في العديد من البلدان على رأسها بريطانيا ، والولايات المتحدة الأمريكية، بالإضافة إلى أستراليا، نيوزلندا، كندا، جنوب أفريقيا، وبعض بلدان الكومنولث.

1. طبيعة النموذج الخارجي لحوكمة المؤسسات :

يقوم هذا النموذج على افتراض بأن حوكمة المؤسسات تستخدم لحماية مصالح واهتمامات حملة الأسهم سواء كانوا أفرادا أو مستثمراً مؤسسياً ، لذا يعتبر حملة الأسهم هم الفئة الوحيدة ذات المصلحة التي تسعى المؤسسة لتحقيق مصالحهم ورغباتهم ، والفئة الوحيدة التي لديها القدرة للتأثير على قرارات الإدارة ، فالإدارة من منظور هذا النموذج هي وكيل لأصحاب المال حملة الأسهم، ووظيفتها الأولى هي تعظيم ثروة حملة الأسهم، لذا فإن مقياس نجاح المؤسسات في هذا النموذج هو مقدار الأرباح والعائد المحقق على الأموال المستثمرة التي تقدم للمساهمين [1].

2. خصائص النموذج الخارجي لحوكمة المؤسسات:

توجد مجموعة من الخصائص المحددة للنموذج الخارجي متمثلة فيما يلي[2] :

- يتصف هذا النموذج بوجود تشتت في الملكية، وبأنه موزع على عدد كبير من المساهمين، حيث توفر القوانين الحماية للأقلية من حملة الأسهم، بالإضافة إلى وجود القوانين التي تضع حدوداً لنسبة ملكية المستثمر الفرد في أسهم هذه المؤسسات، وتمنع تجاوز هذه الحدود وبالتالي يكون الصراع حول اختلاف المصالح بين كل من المديرين وحملة الأسهم المشتتين ؛
- يعتمد هذا النموذج بشكل أساسي على مجلس الإدارة، وخاصة الأعضاء المستقلين لإتمام عملية الرقابة على الإدارة التنفيذية، وتقييم الأداء الإداري بموضوعية؛
- يعتمد هذا النموذج على العديد من الأساليب لتحقيق رغبات ومصالح حملة الأسهم، مثل ربط المكافآت بالأداء، معايير محاسبية تمتاز بالشفافية، ومعايير تشكيل مجلس الإدارة بشكل كفء؛
- يقوم بإدارة المؤسسات في هذا النموذج مجلس إدارة واحد، وهو المسؤول عن اتخاذ القرارات التنفيذية، والقيام بدور رقابي على الإدارة التنفيذية، ويتكون هذا المجلس من أعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين، وإن كان الاتجاه السائد في هذا النموذج هو زيادة عدد الأعضاء غير التنفيذيين لزيادة الرقابة على إدارة المؤسسة واحكامها، فان هذا النموذج يمتاز بمنع شغل فرد واحد لمنصبي رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب (المدير العام)؛
- يعتبر السوق كأحد آليات الرقابة على المؤسسات وآلية نشطة ذات تأثير في النموذج، خاصة إذا كانت تمتاز بالكفاءة وتعمل في ظل وجود قوانين مثل (Anglo-Saxon) الأنغلوسكسوني والتشريعات التي تسهل من ذلك، ويعتمد الملاك في هذا النموذج على آلية ربط المكافآت والتعويضات بأداء المديرين للعمل على تحقيق مصالح ورغبات حملة الأسهم؛
- مشاركة ضعيفة للبنوك والمؤسسات المالية في رأس مال المؤسسات؛

1علام بهاء الدين سمير ، أثر الآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الأداء المالي للشركات المصرية دراسة تطبيقية ،وزارة الاستثمار ،مركز المديرين المصري، القاهرة :2009،ص:12.

2علام بهاء الدين سمير ،مرجع سبق ذكره،ص12.

- بحث المستثمرين عن معلومات ذات مصداقية حول مردودية المشاريع المستقبلية ، لهذا فإنهم لا يشاركون إلا في الاستثمارات التي تمكنهم من الحصول على إيرادات وذلك من خلال المعلومات المعلن عنها في الأسواق.

ثانيا- النموذج الداخلي لحوكمة المؤسسات (Stakeholders):

يسمى كذلك النموذج المغلق أو النموذج الموجه بكبار الملاك على نقيض النموذج الأنقلوسكسوني للحوكمة، والقائم بشكل أساسي على تشتت ملكية المؤسسات وسيطرة الإدارة وتحكمها في عملية اتخاذ القرارات.

1. طبيعة النموذج الداخلي لحوكمة المؤسسات:

يطبق النموذج الداخلي لحوكمة المؤسسات بشكل أساسي في كل من ألمانيا واليابان، والذي يعتمد على مشاركة البنوك والمستثمر المؤسسي في عملية الحوكمة، حيث تزداد نسبة ملكية البنوك والمستثمر المؤسسي في المؤسسات فهؤلاء المساهمين من المستثمرين المؤسسيين والبنوك تتوافر لديهم القدرات والإمكانيات التي تمكنهم من الرقابة على الإدارة وضبط أدائها.

2. خصائص النموذج الداخلي لحوكمة المؤسسات :

توجد مجموعة من الخصائص المحددة للنموذج الداخلي متمثلة فيما يلي[1]:

- مساهمة مركّزة من خلال سيطرة المستثمر المؤسسي والبنوك كما ان الديون تكون متمركزة ومتجانسة؛
- أسواق رأس المال أقل نشاطا حيث هناك قلة في عدد الشركات المسعّرة؛
- تواجد قوي للبنوك في رأس مال المؤسسات ودوام العلاقات المتواجدة بين المؤسسات والبنوك، بالإضافة إلى وجود تشتت ضعيف لرأس المال والعلاقات القائمة بين المستثمرين (المساهمين) والمؤسسة تكون في المدى الطويل تبحث عن الاستمرارية والديمومة، كما أنه في هذا النوع من الأنظمة تصبح البنوك شريكاً وتتحمل أخطاراً كبيرة لأنها تقدم قروضاً طويلة المدى وذات مبالغ كبيرة، لكن العكس في الأنظمة الموجهة للأسواق فان البنوك في هذا النظام تقوم فقط بتمويل فترات الاستغلال والاحتياجات القصيرة للمؤسسات؛
- كما أنّ في النظام الموجه للبنوك يمكن لهذه الأخيرة أن تصبح دائنة أو مساهمة سواء بصفة مباشرة عن طريق المشاركات و تحويل الديون إلى جزء من ر أس المال أو بصفة غير مباشرة عن طريق التفويض أو التوكيل.

1الشعلان صالح بن إبراهيم ، مدى إمكانية تطبيق الحوكمة في الشركات المدرجة في سوق الأسهم ،مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص إدارة الأعمال، المملكة العربية السعودية: جامعة الملك سعود ،2008،ص35.

المبحث الثاني : مساهمة الهيئات الدولية والتشريعات المحلية في تطبيق حوكمة المؤسسات

نظرا لأهمية مهنتي المحاسبة والتدقيق في جميع المجالات والتعاملات المرتبطة بالحياة العملية للمؤسسات تسعى الهيئات الدولية والمحلية لتنظيمها والرفع من مستوى اداءها من خلال ايجاد اسس مدروسة تحكم الممارسات المهنية.

المطلب الأول: مساهمة الهيئات الدولية في تطبيق حوكمة المؤسسات

من بين أهم المنظمات والهيئات الدولية نجد لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس المعايير الدولية اللذان يعملان على إصدار معايير المحاسبة الدولية والاجتهاد في إيجاد حلول عملية للمشاكل المستجدة حول المحاسبة ،كما نجد الاتحاد الدولي والذي تتمثل مهمته في اصدار معايير التدقيق الدولية والارشادات والقواعد المتعلقة بمهنة التدقيق .

الفرع الأول: مساهمة لجنة معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية في تطبيق حوكمة المؤسسات

نستعرض في هذا الجزء لمحة عن نشاة مجلس معايير المحاسبة الدولية ودورها في تفعيل حوكمة المؤسسات.

أولا: لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC ومجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB

تعتبر لجنة المعايير المحاسبية الدولية **IASC**، أكثر الهيئات المهتمة بتنظيم الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي، وذلك من خلال إصداراتها من المعايير المحاسبية الدولية **IAS**.

وقد مرت اللجنة بعدة مراحل وتطورات يمكن تحديد أهمها فيما يلي[1]:

- 29جوان 1973 تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية **IASC** مقرها لندن.
- سنة 1974 إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية.
- سنة 1984 بدأت الاهتمامات الدولية لتوحيد وتوفيق المعايير المحاسبية، والبحث عن سُبل حماية المستثمر خصوصا إثر تطور الأسواق المالية، وظهور منتجات مالية جديدة، وعلى إثر ذلك عقدت عدة مؤتمرات دولية، نظمتها كل من منظمة التنمية والتعاون الدولي، والجمعية الدولية للأوراق المالية، وكذلك هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية **CEC**، وهذه الأخيرة أعدت تصور مشروع قيد الأوراق المالية في الأسواق الدولية، وكان ذلك سنة 1985.
- في سنة 1986 انضمام ممثل هيئة المحللين الماليين لعضوية مجلس إدارة لجنة المعايير المحاسبية الدولية **IASC** .
- في سنة 1987 انضمت المنظمة الدولية للبورصات العالمية **IOSCO** إلى المجموعة الاستشارية للجنة المعايير المحاسبية الدولية، ما أعطى حافزا لتطور أعمال هذه الأخيرة وكسب صدى عالمي ونوع من الاستقلآلية عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

1جودي محمد رمزي، تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد الثاني عشر، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012، ص229.

- في سنة 1988 تواصل الدعم للجنة المعايير المحاسبية الدولية، وذلك بدخول مجلس المعايير المحاسبة المالية **FASB** كملاحظ.
- في سنة 1989 أقرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام، فهو يمثل نظاما متناسقا من الأهداف والمبادئ الأساسية التي تسمح بتحديد الإطار المحاسبي العام الذي تعد وفقه القوائم المالية، ويتناول النقاط التالية[1]:

- الهدف من القوائم المالية؛
- الخصائص النوعية للمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية؛
- بعض التعاريف الأساسية وكيفية إدراج وتقييم العناصر التي تتضمنها القوائم المالية؛
- تعريف مصطلح رأس المال والحفاظ عليه،
- التعريف بالمبادئ والفرضيات المحاسبية التي يجب افتراضها.

- في سنة 1990 انضمام الاتحاد الأوربي إلى المجموعة الاستشارية، وحصولها على مقعد في مجلس إدارة اللجنة بصفة مراقب.

- في سنة 1993 بدأت المنظمة الدولية للبورصات العالمية **IOSCO** بدراسة المعايير المحاسبية الدولية، وكان أول معيار تم قبوله من طرف **IOSCO** هو المعيار المحاسبي السابع **IAS07** "جدول تدفقات الخزينة" كما اتفقت مع اللجنة على تطوير مجموعة من المعايير.

- في سنة 1995 اتفقت كل من المنظمة الدولية للبورصات العالمية، ولجنة المعايير المحاسبية الدولية على استكمال مجموعة من المعايير المحاسبية إلى غاية 1999، كما تم في نفس السنة تأسيس المجلس الاستشاري للجنة.

- في سنة 1996 طلبت لجنة المعايير المحاسبية الدولية من المنظمة الدولية للبورصات العالمية، تقديم موعد الانتهاء من مجموعة من المعايير إلى غاية 1999.

- في سنة 1997 كثَّفت اللجنة نشاطها التنظيمي والمحاسبي بصورة ملحوظة، فعلى المستوى التنظيمي تم تشكيل لجنة دائمة للتفسيراتSIC، وعلى المستوى المحاسبي بدأت اللجنة بدراسة مشروع معيار الأدوات المالية والمشتقات، كما تم إصدار معيار للتقارير القطاعية **IAS14**؛

- في سنة 1999 بدأت لجنة تابعة للمنظمة الدولية للبورصات العالمية مراجعة المعايير المحاسبية الدولية، وهذا من أجل التقرير لإمكانية قبولها؛

- في سنة 2000 أعلنت لجنة بازل الخاصة بالشؤون المصرفية دعمها وقبولها للمعايير المحاسبية الدولية **IAS**، والجهود المبذولة لعولمة المحاسبة، كما قبلت المنظمة الدولية للبورصات العالمية ثلاثون معيارا دوليا، وسمحت للشركات المقيدة في البورصات الأوربية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية في موعد أقصاه سنة 2005، كما أقرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية إعادة الهيكلة، وإصدار لائحة الهيكل الجديد، وذلك بعد موافقتها على المعيار المحاسبي الدولي رقم 41" المحاسبة الزراعية".

1جودي محمد رمزي ،مرجع سبق ذكره،ص229

- في سنة 2001 تمّ إصلاح النظام الدولي للمعايير المحاسبية، لكي يصبح إسم لجنة المعايير المحاسبية الدولية **IASC** باسم مجلس المعايير المحاسبية الدولية **IASB**.

ثانيا: دور معايير المحاسبة الدولية في إرساء مفهوم حوكمة المؤسسات

يرى الباحثون المعاصرون أن حوكمة المؤسسات كقانون وكنظرية يجب ان تؤسس وفق اطار علمي وعملي يرتكز على الإفصاح والشفافية كمبدأ أساسي، وهو ما سعت اليه منظمة التنمية والتعاون الدولية من خلال ترسيخها لمبدأ الإفصاح والشفافية كعامل رئيسي لإنجاح حوكمة المؤسسات إلى جانب مجموعة من المبادئ الاخرى ،ووفق(**CARMELO, 2008, p07**) فان مبدأ الإفصاح نص على الآتي:

"ينبغي على إطار حوكمة المؤسسات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن الموضوعات الهامة المتعلقة بالمؤسسة، بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية" ، وهناك مجموعة من الإرشادات الواجب أخذها بعين الاعتبار عند الالتزام بتطبيق هذا المبدأ وهي[1]:

1. ينبغي أن يتضمن الإفصاح المعلومات التالية:

- النتائج المالية والتشغيلية للمؤسسة
- اهداف المؤسسة
- حقوق الاغلبية من حيث المساهمة وحقوق التصويت
- المرتبات والمزايا الممنوحة لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والرئيسين بما في ذلك مؤهلاتهم وعملية الاختيار.
- عوامل المخاطرة المتوقعة
- المسائل المادية المتعلقة بالعاملين وأصحاب المصالح الأخرى.

2. ينبغي إعداد المعلومات والإفصاح عنها طبقا للمستويات النوعية ، بحيث يتعلق الأمر بالإفصاح المالي وغير المالي فلابد وان يتم الافصاح عن المؤشرات الغير مالية ايضا كرضا العاملين ورضا الزبائن وخاصة خدمة ما بعد البيع والتكوين المستمر وغيرها.

و تتضح أهمية مبدأ الشفافية والإفصاح في إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح والمتعاملين الاقتصاديين مع المؤسسة للحصول على الكم الكافي والملائم من المعلومات التي تحتاجها في اتخاذ القرار وفي الوقت المناسب، الأمر الذي جعل هذا المبدأ يحتل أولى اهتمامات حوكمة المؤسسات فقد أصبح لزاما على المؤسسات في ظل الحوكمة أن تعرض وضعيتها المالية ونتائج أعمالها بواسطة معلومات محاسبية تتصف بالصدق والشفافية والملائمة وذات منفعة لكل احتياجات مستخدميها، وفي حقيقة الأمر هذا الاهتمام من قبل حوكمة المؤسسات بتحقيق الإفصاح والشفافية في المعلومات المحاسبية ما هو إلا حرصا منها بالدرجة الأولى على توفير معلومات شفافة تعبر بمصداقية وموضوعية عن الأحداث المالية.

ان إعداد الكشوف والتقارير المالية ذات مصداقية وشفافية عالية يستلزم تطبيق مجموعة من المعايير المحاسبية الهدف منها ترشيد عملية التسجيل المحاسبي باعتبارها قواعد إرشادية يعود إليها

1.Carmelo Reverte : Institutional differences in EU countries and their relationship with earnings management differences :Implocations for the pan-European stock market ,Journal of Accounting & Organizational ,volume :4 ISSUE 2/2008.

المهنيين من اجل دعم اجتهاداتهم واستلهام حكمتهم ،كما انها وصف مهني للممارسات المهنية المقبولة بشكل عام الغرض منها هو الحد من الاختلاف في التعبير او الممارسة في الظروف المتشابهة ،وهي دولية نتيجة تولد الحاجة إلى إحداث التوحيد والتناسق وقابلية المقارنة والإفصاح عن المعلومات التي تقتضيها التعاملات التجارية والمالية مع مجتمع الاعمال في جميع أنحاء العالم، وهذا ما سعت إلى تحقيقه الهيئات الدولية المصدرة للمعايير الدولية المحاسبية من إصدارها لهذه المعايير التي لا تزال إلى غاية اليوم بمثابة مقاييس مرجعية يتم بموجبها الحكم على مدى صحة وشفافية المعلومات كما لم تعد المعايير المحاسبية الدولية في ظل حوكمة المؤسسات خيارا وإنما حتمية وضرورة اقتصادية ومالية وإدارية .

وحددت هذه المعايير الأهداف التي يتم على أساسها إعداد الكشزف والتقارير المالية كمايلي [1]:

- توفير معلومات ذات منفعة للمستثمرين والدائنين الحاليين والمحتملين وغيرهم من المستخدمين لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار والإقراض والقرارات المماثلة، ويجب أن تكون هذه المعلومات مفهومة بالنسبة لمن يتمتعون بدراية معقولة لنشاط الأعمال والأنشطة الاقتصادية وتكون لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بدرجة معقولة من العناية.

- توفير معلومات تساعد مستخدمي الكشوف المالية على تقييم مقدار وتوقيت ومخاطر عدم التأكد لمتحصلاتهم النقدية المستقبلية من الفوائد ومتحصلاتهم النقدية المستقبلية من بيع واستهلاك او استحقاق الاوراق المالية او القرض .

- توفير معلومات حول الكيان (اسم المؤسسة –مكان تسجيلها-تاريخ الميزانية –والفترة التي تغطيها البيانات المالية-نبذة مختصرة عن طبيعة النشاط وشكلها القانوني-الموارد الاقتصادية للمؤسسة-الحقوق على هذه الموارد-تأثير المعاملات والأحداث والظروف التي تغير تلك الموارد والحقوق عليها).

- توفير معلومات عن الأداء المالي للمؤسسة لفترة معينة مع إمكانية التنبؤ باحتمالات عن النشاط المستقبلي المتوقع.

- توفير المعلومات عن الإيرادات ومكوناتها.

- توفير معلومات عن مصادر وأوجه إنفاق السيولة بالنسبة للمؤسسة(الأموال التي تقترضها المؤسسة وسدادها ،حركة رؤوس الأموال الخاصة،العوامل الإضافية المؤثرة على سيولة المؤسسة وقدرتها على الدفع).

- توفير معلومات عن أداء المؤسسة لالتزاماتها اتجاه المساهمين.

وطبقا لما تم تعديله بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (1) والخاص بإعداد وعرض الكشوف المالية فقد تم تصميم المعيار بما يضمن تحسين نوعية الكشوف المالية المعروضة من خلال ضمان ان هذه الاخيرة قد تم إعدادها وفق ما تقتضيه المعايير الدولية للمحاسبة كما أنها امتثلت لكل معيار ينطبق على الأحداث الاقتصادية والمعاملات التي أنتجتها مع تحقيق كافة متطلبات الإفصاح بالإضافة إلى توفير

1دغموم هشام ، أهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS في دعم وارساء مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر-دراسة ميدانية استقصائية -،مجلة جديد الاقتصاد ،جامعة الجزائر3،2015،ص65.

إرشادات حول هيكل الكشوف المالية، والحد الأدنى من المتطلبات لكل قائمة أساسية والسياسات المحاسبية والإيضاحات[1].

فهدف المعايير المحاسبية الدولية هو تقديم معلومات أمينة وشفافة لمستخدمي الكشوف المالية من خلال حرصها على أن تعكس المعلومات الواقع الجوهري للمؤسسة من ناحية القيم السوقية لكافة عناصر ميزانية المؤسسة من أصول ثابتة، ومتداولة، والتزامات داخل وخارج الميزانية، كما تحرص المعايير الدولية للمحاسبة على ان تتضمن القوائم المالية المعدة وفقها عدة إيضاحات ضرورية، والتي يفصح عنها في شكل معلومات إضافية مرفقة مع القوائم المالية.

الفرع الثاني: مساهمة الاتحاد الدولي للمحاسبين في حوكمة المؤسسات

نستعرض في هذا الجزء لمحة تاريخية عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ومدى مساهمته في دعم تطبيق حوكمة المؤسسات.

أولا :الاتحاد الدولي للمحاسبين

تأسس الإتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** في 07 أكتوبر1977 نتيجة لتزايد الاهتمام بمعايير المحاسبة والتدقيق، بموجب اتفاقية بين 63 منظمة وهيئة محاسبية تمثل 49 دولة، وانبثق عن هذا الاتحاد لجنة المعايير الدولية للتدقيق التي تهتم بإصدار المعايير الدولية للتدقيق **ISA** نيابة عنه ، وقد عملت على إصدار المعايير بهدف رفع جودة الممارسات المهنية وتوحيدها عبر كافة أنحاء العالم، حيث وصلت المعايير إلى 36 معيار الى غاية يومنا هذا، كما حظيت المساعي لإيجاد معايير دولية للتدقيق باهتمام متزايد من قبل ممارسي مهنة التدقيق و المستفيدين من خدماتها على المستويين المحلي والدولي وذلك لما لها من أهمية ودور في تقليل التفاوت في الأداء بين الممارسين في معظم دول العالم والاقتراب أكثر من الموضوعية[2].

ويقوم بإصدار هذه المعايير مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية **IAASB (international auditing and assurance standard board)** المنبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين والذي يسعى دائما منذ تأسيسه سنة 1977 لخدمة الصالح العام والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم والمساهمة في تطوير اقتصاديات الدول عن طريق ترسيخ وتشجيع الالتزام بمعايير مهنية عالية الجودة ، كما يقوم ايضا بإصدار قانون قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين (code of ethics for Professional accountants) **CEPA** وإصدار إرشادات وتوضيحات لممارسة المهنة متمثلة في بيانات ممارسة التدقيق الدولية **IAPS (international auditing practice statements)** لتدعيم مهنة التدقيق وتوضيح المتطلبات لكافة المهنيين وتعزيز استقلاليتها وتهدف معايير التدقيق الدولية إلى تحقيق النقاط التالية:

- المصداقية في القوائم المالية وجعلها تعطي الصورة الصادقة لمؤسسة محل التدقيق.
- تعزيز التقارب الدولي فيما يخص مهنة التدقيق الخارجي.

1معايير المحاسبة الدولية ،المعيار المحاسبي رقم1 عرض القوائم المالية ،الافصاح عن السياسات المحاسبية ،1997،تم الاطلاع عليه 04-2018 ،متاح على الرابطhttp://www.infotechaccountants.com/ . .

2حميدي احمد سعيد ، مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات، المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية،العدد09-افريل2018،جامعة البليدة 2،ص322

- عالجة المشاكل عند تدقيق القوائم المالية المجمعة للشركات متعددة الجنسيات.
- جعل الكشوف المالية قابلة للمقارنة والتحليل في معظم الدول.

ثانيا - حوكمة المؤسسات في ظل إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين

1. معايير التدقيق الدولية:

عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير التدقيق الدولية بأنها" :مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق البيانات المالية والمعايير التي ستطبق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات"[1].

كما تم تعريفها كالتالي :"تعتبر معايير التدقيق الدولية بمثابة المقاييس والمبادئ المهنية التي توفر الارشادات اللازمة لتمكين المدقق من القيام بالإجراءات الضرورية لتنفيذ عمليات التدقيق المختلفة" [2].

وهناك من عرفها على أنها إحدى المرتكزات الأساسية لعمل المدقق سواء كان داخليا أو خارجيا، وتساهم في مواكبة التطورات التي تحدث في مجال المحاسبة او التدقيق.

وفي تعريف أخر هي "نموذج أداء ملزم يحدد القواعد العامة الواجب اتباعها عند تنفيذ عملية التدقيق، وتعتبر بمثابة المقاييس الموجهة لتقويم كفاءة المدقق ونوعية العمل الذي يؤديه."

وبصفة عامة يمكن الأخذ بالتعريف الشامل لمعايير التدقيق الدولية التالي:" معايير التدقيق الدولية هي إطار متجانس وقابل للتطبيق من المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض اطلاقا

مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية ولا تحرم على اية دولة اصدار معايير التدقيق الوطنية الخاصة بها[3]."

2. دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين:

ان ممارسة مهنة التدقيق الخارجي لا يمكن أن تتم إلا بتطبيق واحترام المبادئ الأساسية لقانون السلوك الأخلاقي للمهنة والذي يبرز في التزامات وفي حقوق ممارسي المهنة ، فهذا القانون يسمح بإرشاد المهنيين للتصرفات التي يجب تفاديها والسلوكيات الواجب إتباعها كما يحرص على تجسيد القيم الأخلاقية من خلال المحافظة على الاستقلالية و سر المهنة ، العلاقة مع الزملاء وكيفية سير مهنة التدقيق .

فعلى المستوى الدولي قام مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين بإصدار دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين**(Code of Ethics for Professional Accountants) CEPA** لتوضيح

---

1 soltani Brahim, Auditing an international Approach, prarson education limited,London,2007,p131.

2الحسبان عطاء الله، مدى تعامل مدققي انظمة تكنولوجيا المعلومات بمعايير التدقيق الدولية الخاصة ببيئة انظمة المعلومات للمحافظة على امن وسرية المعلومات في البنوك التجارية الاردنية ،"المؤتمر الثالث" الازمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول-التحديات والافاق المستقبلية-كلية العلوم الادارية والمالية، جامعة الاسراء الخاصة بالاشتراك مع كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العراق يومي 29-29 افريل ،2009،ص2.

3الصبان محمد سمير ، علي عبد الوهاب نصر ، المراجعة الخارجية -المفاهيم الاساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية-مصر، 2002،156.

متطلبات ممارسة المهنة ولتعزيز استقلالية هذه المتطلبات لدى كافة 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.

3. معاير ممارسة مهنة التدقيق الدولية:

وهي عبارة عن الإرشادات والتوجيهات للممارسة الفعلية للمهنة، أو بعبارة أخرى كيفية تطبيق معايير التدقيق ومعايير السلوك الأخلاقي على أرض الواقع، ولقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير توضح ممارسة المهنة سميت بيانات لممارسة التدقيق الدولية **(International Auditing Practice Statements) IAPS** حيث تم تخصيص المعايير من 1000 إلى1100 لبيانات ممارسة التدقيق الدولية، ومن 2000 إلى 2699 خصصت للمعايير الدولية لعمليات التدقيق، ومن 3000 إلى 3699 للمعايير الدولية لعمليات التأكيد ، ومن 4000 إلى4699 تم تخصيصها للمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة[1] .

إن الدور الحوكمي للمدقق الخارجي يستوجب أداءه لعمله في ظل وجود مستوى عال من النزاهة، الأخلاق، والشرف والأمانة، قوة الشخصية والقدرة على التواصل والحوار، وروح النقد ودقة الملاحظة والقياس ،برودة الأعصاب والهدوء والتحلي بالصبر والمرونة كمؤهلات معنوية إلى جانب المؤهلات العلمية والعملية والتمتع بالاستقلالية التامة، فالاتحاد الدولي يحرص على وضع معايير وإرشادات وأنماط لممارسة المهنة تسمح بتحقيق هذه المتطلبات وحتما سينعكس ذلك على زيادة موثوقية المعلومات التي تتضمنها الكشوف المالية في اطار سعي المدقق الخارجي لإيجاد إجابة عن السؤال التالي هل تم إعداد الكشوف المالية وفق المرجعية القانونية والمبادئ المحاسبية ؟ وهذا ما نص عليه معيار التدقيق الدولي ISA 200 والذي يحمل عنوان الهدف والمبادئ العامة لتدقيق الكشوف المالية : "إن هدف تدقيق الكشوف المالية هو السماح للمدقق الخارجي بان يبدي رأيه فيما إذا كانت الكشوف المالية قد أعدت وفقا للمرجعية المحاسبية المطبقة ،فالتدقيق يعتبر مهمة ضمان".

كما انه وفي ظل إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين وفي ظل تدعيم ممارسة المهنة هناك إلزام للمدقق الخارجي بضرورة بذل العناية المهنية اللازمة من اجل تكوين رأي موضوعي ومحايد وعدم التستر على بعض المعلومات التي لا تريد المؤسسة الإفصاح عنها لأنها من الممكن أن تؤثر على قيمتها السوقية واتخاذ القرار مثل ما حدث مع شركة اندرسون والتي تسترت عن بعض المعلومات المحاسبية التي أخفتها الشركة الأمريكية العملاقة انرون ما أدى في نهاية المطاف الى انهيارها والإضرار بممتلكات ومصالح المتعاملين والمستثمرين فيها.

ومن منظور مشكلة الوكالة التي تسعى حوكمة المؤسسات لحلها من خلال خلق التوازن في تضارب المصالح بين الوكيل المتمثل في المسيرين والموكل والذي يمثله المساهمين فان تقرير المدقق الخارجي يسمح بتزويد هؤلاء بكافة المعلومات عن طريقة إدارة ممتلكاتهم وحصصهم في المؤسسة باعتباره وكيلا عنهم في فرض الرقابة على المؤسسة وإعطائهم التاكيد المناسب عن مدى مطابقة القوائم

1حميدي احمد سعيد ، مرجع سبق ذكره،ص326.

والكشوف المالية للمؤسسة لحقيقة وضع المؤسسة ونتائج أعمالها وفيما اذا كانت تعكس كل الأحداث الاقتصادية التي جرت خلال الفترة المحددة وعن مدى تحقيق الحماية لحقوقهم وممتلكاتهم .

وفي إطار حوكمة المؤسسات أيضا يتوقع مستخدمي القوائم المالية بذل المدقق الخارجية العناية المهنية اللازمة عند قيامه بعملية التدقيق واكتشاف الأخطاء الجوهرية كما يتوقع منه التحلي بالنزاهة والصدق في التقرير عنها وعن المخالفات للقوانين والقيم داخل المؤسسة[1] .

المطلب الثاني: مساهمة التشريعات المحلية في تطبيق حوكمة المؤسسات

يحوز موضوع حوكمة المؤسسات على مكانة كبيرة ضمن اهتمامات الجزائر في وقتنا الراهن باعتبارها اصبحت المطلب الوطني الاستراتيجي لرفع القدرة التنافسية للمؤسسات الجزائرية محليا ودوليا خصوصا على صعيد توطيد علاقاتها مع الشريك الاجنبي .

الفرع الأول: الجهود المبذولة لإرساء مفهوم حوكمة المؤسسات في الجزائر

سعي الجزائر للتخلص من التبعية الاقتصادية للمحروقات وتنويع مصادر الدخل وإحداث التكامل الاقتصادي يجعلها تجتهد في تحسين مناخ أعمالها وهذا من خلال إدراج مبداي المساءلة والشفافية في إدارة الأعمال ومن بين الجهود المبذولة لإرساء إطار مؤسساتي لحوكمة المؤسسات نذكر ما يلي:

اولا- انعقاد المؤتمر الدولي حول حوكمة المؤسسات 2007

قامت جمعيات واتحادات الأعمال الجزائرية في أولى مبادراتها باستكشاف قواعد الحوكمة التي تسمح بتهيئة المناخ المناسب والمشجع لمجتمع الأعمال لتمكينه من جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح والأطراف الفاعلة في عالم المؤسسات من القطاعين العام والخاص عام 2007 بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات (**GOAL 08**) والتي تعمل بالتنسيق مع المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات (**GCGF**) ومؤسسة التمويل الدولية (**IFC**) لوضع إطار حوكمة المؤسسات الجزائرية.

ثانيا: برنامج العمل الوطني في مجال حوكمة المؤسسات 2008

يعد انضمام الجزائر "للآلية الإفريقية للتقييم من قبل النظراء "، سببا في جعلها تسعى الى تحسين نوعية الحوكمة فيها بشكل مستمر وعلى كل المستويات السياسية والمؤسساتية والاقتصادية والاجتماعية، حيث اوضح تقريرها حول تنفيذ برنامج العمل الوطني في مجال الحوكمة لشهر نوفمبر 2008 (المتضمن انجازات الجزائر في مجال حوكمة المؤسسات) الذي تم عرضه على الآلية الإفريقية في فيفري 2009 انها خطت الجزائر خطوات ايجابية في مجال حوكمة المؤسسات من منظور تحقيقها للأهداف التالية[2]:

- إستحداث بيئة مواتية وإطار للتنظيم والمراقبة فيما يخص الأنشطة الاقتصادية وذلك ب:

  – تحسين مناخ الأعمال وعوامل جذب الاستثمار
  – تحسين شروط تنظيم تسيير المؤسسة

1علي عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة واسواق المال والتجارة الالكترونية، الدار الجامعية، الاسكندرية-مصر، 2007،ص17

2لعبعوبي محمد ، تفعيل اليات حوكمة الشركات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة –دراسة حالة: شركة التمور المنتجات الزراعية الغذائية-طولقة-،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص مالية وحوكمة المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة،2013-2014،ص53.

- زيادة فعالية النقل البري والهياكل القاعدية
- تحسين وضعية الهياكل القاعدية والنقل البحري والملاحة البحرية والجوية
- تسريع إصلاحات المؤسسة
- الحرص على أن تتصرف المؤسسات بوطنية في مجال حقوق الإنسان والمسؤولية الاجتماعية واستدامة المحيط وذلك بإسهام المؤسسات في الحفاظ على البيئة.

- تشجيع تبني قانون لأخلاقيات المهنة في مجال الأعمال يضمن استمرار أهداف المؤسسة وذلك ب:

- إصدار قانون لأخلاقيات مهنة الأعمال

- السهر على أن تعامل المؤسسات كل المتعاملين معها بإنصاف وعدل وذلك ب:

- مكافحة الفساد
- حماية حقوق الملكية

- إقرار مسؤولية المؤسسات ومسؤولية الأشخاص الذين يسيرونها والإطارات العاملين بها وذلك ب:
- دعم كفاية المعلومات الصادرة عن المؤسسة والواردة اليها.

ثالثا: إصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات 2009

اتخذ مجتمع الأعمال الجزائري المبادرة لوضع ميثاق الحوكمة من خلال المؤسسات الثلاث التالية مؤسسة الفكر والعمل حول المشاريع الخاصة ومعهد رؤساء المؤسسات والاتحاد الجزائري لمنتجي المشروبات ، وفي عام 2008 بادرت كل من مؤسسة الفكر والعمل حول المشاريع الخاصة بتكوين فريق عمل لحوكمة المؤسسات مشكل من ثمانية أعضاء من القطاع الخاص وسرعان ما لاقت فكرة الميثاق دعما من السلطات الحكومية بما في ذلك وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية ،وزارة المالية ووزارة العدل وقد كان لهذا الدعم أهمية كبيرة في تعزيز نجاح المبادرة، وفي 11 مارس 2009 عقد مؤتمر وطني تم من خلاله إعلان كل من دائرة العمل والتفكير الخاصة بالمشروعات "**CARE**" واللجنة الوطنية لحوكمة المؤسسات في الجزائر عن إصدار دليل حوكمة المؤسسات الجزائري [1].

رابعا: اطلاق مركز "حوكمة الجزائر" 2010 بالجزائر العاصمة

في أكتوبر 2010 قامت المجموعة بإطلاق مركز "حوكمة الجزائر" بالجزائر العاصمة ليكون بمثابة منبر لمساعدة المؤسسات الجزائرية على الالتزام بمواد الدليل واعتماد أفضل الممارسات ونشر الوعي والثقافة الجماهيرية بأهمية الحوكمة، ويعتبر إطلاق المركز فرصة لمجتمع الأعمال لإظهار التزامه بتحسين البيئة الاقتصادية في البلاد وتحسين قيم الحوكمة الديمقراطية بما فيها الشفافية والمساءلة والمسؤولية، ولقد حضي هذا الميثاق بدعم من هيئة التمويل الدولية والمنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات، بينما يقوم مركز المشروعات الدولية الخاصة بدعم التنفيذ.

إن الهدف من وضع هذا الميثاق هو منح المؤسسات الجزائرية أداة إرشادية بسيطة تسمح لها بفهم المبادئ الأساسية لحوكمة المؤسسات وهي أربعة مبادئ :

- العدالة في تقسيم الحقوق والواجبات بين الأطراف المشاركة في المؤسسة.

1محمد نوارة ، شبايكي مليكة حفيظ ، حوكمة المؤسسات في الجزائر ومدى توافقها مع متطلبات مبادئ حوكمة المؤسسات الدولية، مجلة جديد الاقتصاد ،عدد رقم 12،ديسمبر 2017،ص26

- الشفافية في الاتصال وعلى كل المستويات
- التحديد الواضح للمسؤوليات
- مراقبة تنفيذ السلطة والمسؤوليات لكل طرف مشارك في المؤسسة.

ويتضمن الميثاق جزأين رئيسيين ومجموعة من الملاحق كالتالي[1]:

- الجزء الأول يوضح الدوافع التي تجعل من الحكم الراشد للمؤسسات أمرا ضروريا في الجزائر، كما انه يربط الصلات مع إشكاليات المؤسسات الجزائرية لا سيما الصغيرة والمتوسطة الخاصة منها.
- ويتطرق الجزء الثاني إلى المقاييس الأساسية التي ينبني عليها الحكم الراشد للمؤسسات ،فمن جهة يعرض العلاقات بين الهيئات التنظيمية للمؤسسة (الجمعية العامة، مجلس الإدارة والمديرية التنفيذية) ومن جهة أخرى علاقات المؤسسات مع الأطراف الشريكة الأخرى كالبنوك والمؤسسات المالية، والممونون وغيرهم، بالإضافة إلى نوعية نشر المعلومات وأساليب نقل الملكية.
- ويختتم هذا الميثاق بملاحق تجمع في الأساس أدوات ونصائح عملية يمكن للمؤسسات اللجوء إليها بغرض الاستجابة لانشغال واضح ودقيق ،كقائمة مرجعية لممارسة التقييم الذاتي لإدارة المؤسسات، رؤية بانورامية للمؤسسات الجزائرية الخاضعة للقانون التجاري ،تضارب المصالح في المؤسسة ...الخ.

ميثاق الحكم الراشد موجه بصفة خاصة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وهذا ما يفسره المساهمة الفعالة للوزارة الوصية نظرا لمكانة هذا النوع من المؤسسات ومساهمتها في الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات ووزنها في توفير عدد مناصب الشغل في الاقتصاد الجزائري، إذ جاء هذا الميثاق لمعالجة جملة من المشاكل الخاصة بالحوكمة التي تعاني منها هذه الشركات لاسيما ما يلي [2]:

- فقدان الثقة بين الشركات والمؤسسات المصرفية الموردة لرأس المال للشركة ؛
- الطابع العائلي للشركات واثر ذلك على الإقدام على فتح رأس مال الشركات أمام المستثمرين الخارجيين؛
- تضارب المصالح بين المساهمين والإخلال بالواجبات والحقوق الخاصة بمهامهم مما يستوجب تنظيم هذه العلاقة لاسيما بين المساهمين والمسيرين، إضافة إلى العمل على حماية حقوق الأقلية من المساهمين؛
- مشكل تركز السلطات، مما يستدعي توضيح المسؤوليات داخل الفريق التنفيذي بوضع تنظيم هيكلي لضبط الصلاحيات والتقسيم الدقيق للوظائف؛

1علي عبد الصمد عمر،"اطار حوكمة المؤسسات في الجزائر-دراسة مقارنة مع مصر" ،مجلة الباحث ،عدد 2013/12،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة المدية ،الجزائر،ص41.

2سفير محمد ، مولاي بوعلام ، اهمية حوكمة الشركات في استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول اشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الشهيد حمة لخضر ،الوادي ،يومي 06-07-2017،ص07.

- العلاقة العدائية إذا أمكن القول بين الشركات والمصالح الجبائية، حيث ينظر كل طرف إلى الأخر نظرة العدو مما يؤدي إلى بروز انعدام النزاهة والشفافية بين الطرفين.

إنطلاقا من المشاكل السابقة الذكر، يمكننا القول أن اغلب المؤسسات تعيش نفس المشاكل، لذا يتوجب على هذه المؤسسات البدء في عمل تقييم علاقاتها الداخلية والخارجية وهذا بالاستناد إلى المبادئ التي توفرها حوكمة المؤسسات.

ان الانضمام لميثاق الحكم الراشد للمؤسسات يعد مسعى تطوعي حر ليست له صفة الالزام وإنما يكون الانضمام حسب درجة الوعي بضرورة استغلال مثل هذه الفرصة من قبل الملاك وعزمهم على ترسيخ مبادئ حوكمة المؤسسات.

ما يعيب ميثاق حوكمة المؤسسات في الجزائر[1]:

- ان صدور ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية من طرف وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية يجعله موجه إلى هذه الفئة من المؤسسات بالدرجة الأولى وهي في غالبيتها مؤسسات عائلية تعتمد على التمويل الذاتي والبنكي وهي بذلك ذات طابع وتركيبة خاصة هذا ما أدى إلى اختلافها عن مبادئ الحوكمة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية والموجهة إلى المؤسسات المدرجة في البورصة بالدرجة الأولى.
- وجود العديد من متطلبات مبادئ الحوكمة في ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية مدرجة بشكل سطحي كإشارات فقط رغم أهميتها كعدم تضمينه وصفا وافيا لمواصفات ومؤهلات عضو مجلس الإدارة حيث اكتفى بالإشارة إلى أعضاء ذوي خبرة ومهارات، بالإضافة إلى عدم وجود شرح دقيق ومفصل للجان مجلس الإدارة، عددها، كيفية إعدادها تركيبتها ومهامها
- مجموعة من المطالب غير موجودة في الميثاق كطرق وأساليب تقييد عمل مجلس الإدارة ذو الأداء السيئ والميثاق الأخلاقي رغم أهمية هذين المطلبين.

خامسا: إدخال مبادئ الحكم الراشد في إدارة المؤسسات الجزائرية

من اجل تحقيق نجاعة القطاع الخاص والقطاع العام وتعظيم دوره في إحداث التنمية الاقتصادية ورغبة في إدخال قواعد ومبادئ الحكم الراشد في المؤسسات الجزائرية توجهت الحكومة نحو تحسين وتهيئة المناخ المناسب لذلك ، لذا نجد ان هناك جملة من الإصلاحات مست البيئة الداخلية و البيئة الخارجية للمؤسسة .

1. مبادئ حوكمة المؤسسات حسب الميثاق الجزائري لحوكمة المؤسسات:

تقوم حوكمة المؤسسات في الجزائر على المبادئ التالية[2]:

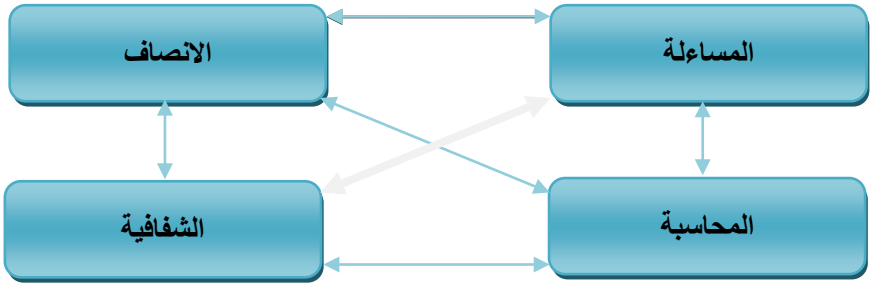
- الشفافية: حيث أن جميع الحقوق والوجبات وكذلك الصلاحيات والمسؤوليات ينبغي أن تكون واضحة وجلية للجميع.

1علي عبد الصمد عمر، مرجع سبق ذكره،2013 ،ص42.

2البشير بن عمر محمد ، مرجع سبق ذكره، ص75.

- الإنصاف: توزيع الحقوق والوجبات بين الأطراف الفاعلة وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بها بطريقة منصفة.
- المساءلة: مسؤولية أي فرد محددة بأهداف دقيقة وليست مقسمة.
- المحاسبة: كل طرف فاعل مسئول أمام الأخر فيما يمارس من خلال المسؤولية المنوط بها.

الشكل رقم 1-3: مبادئ الحكم الراشد



المصدر: البشير بن عمر محمد ، مرجع سبق ذكره ،ص75

بغية الوقوف على مدى التوافق أو الاختلاف بين مبادئ الحكم الراشد ومبادئ حوكمة المؤسسات الدولية قمنا بمقارنة مبادئ حوكمة المؤسسات وفق ميثاق الحكم الراشد مع مبادئ حوكمة المؤسسات حسب منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ، واستخلصنا من ذلك ان ميثاق الحكم الراشد يتضمن أربعة مبادئ فقط هي الشفافية، الإنصاف، المسائلة والمسؤولية أما عن مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فهي ستة مبادئ حقوق المساهمين و المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين، دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات، مسؤوليات مجلس الإدارة، الإفصاح والشفافية، ضمان وجود إطار فعال لحوكمة المؤسسات ، دور المؤسسات الاستثمارية - وأسواق الأسهم وغيرهم من الوسطاء، ومبدئيا نلاحظ أن مبادئ الحكم الراشد تم استخلاصها من مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وتم دمج بعض المبادئ التي أقرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مبدأ واحد.

كما نجد أن كل من حقوق المساهمين والمعاملة المتساوية للمساهمين تم إدراجها في مبدأ الإنصاف أما عن مبدأ دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات ومسؤوليات مجلس الإدارة فيقابلها مبدأ المسائلة في ميثاق الحكم الراشد وفيما يخص الإفصاح والشفافية فيقابلها مبدأ الشفافية أما عن مبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة فيقابلها مبدأ المسؤولية ووجود مبدأي المسائلة والمسؤولية في ميثاق الحكم الراشد يعني حتمية وجود إطار فعال لحوكمة المؤسسات داخل المؤسسات يسمح بتحديد المسؤولين ومحاسبتهم حالة عدم احترام المعايير والمقاييس المعتمد عليها كأساس للأداء داخل المؤسسات.

2. الإصلاحات التي قامت بها الجزائر لإرساء حوكمة المؤسسات في المؤسسات الجزائرية

- ✓ سعي الجزائر إلى الاندماج في الاقتصاد العالمي والانتقال إلى اقتصاد السوق جعلها تخضع لالتزامات الانضمام للمنظمات الدولية والتجمعات الإقليمية التي تقوم على الشفافية وتعزيز التنافسية وزيادة تحرير الاقتصاد،وهذا ما انعكس على مراجعة آليات إدارة الاقتصاد وزيادة الانفتاح على المبادرات الخاصة الوطنية والأجنبية، ولقد تجسد هذا الانفتاح في السعي إلى تقليص حجم الدولة والشروع في خوصصة القطاع العام وإزالة القيود أمام تكوين مؤسسات القطاع

الخاص بشكل جعل مساهمة القطاع الخاص في الناتج المحلي الخام خارج المحروقات تصل إلى79.56 بالمائة سنة 2006، حيث ارتفع عدد الشركات التي تمت خوصصتها من 58 سنة 2003 إلى 110 سنة 2007 [1].

- ✓ إن الهدف من مراجعة النظام المحاسبي باعتماد نظام محاسبي ومالي جديد وفقا للمعايير المحاسبية الدولية تم تطبيقه على كافة المؤسسات والقطاعات ابتداء من سنة 2010 هو معالجة النقائص التي كانت في المخطط الوطني المحاسبي لـ 1975، من خلال تنسيق الممارسات الوطنية مع ما تفرضه التحديات الدولية وتماشيا مع مبادئ حوكمة المؤسسات الداعية إلى إرساء مبادئ ولوائح واضحة لعملية الإفصاح عن المعلومات لمختلف الأطراف أصحاب المصلحة ، مع مراعاة الشفافية والعدالة في الإفصاح بتغليب الجوهر الاقتصادي للعمليات على الشكل الذي يفرضه القانون، حيث صدرت في الجريدة الرسمية الجزائرية قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها وهذا كدعامة أساسية لتهيئة المناخ التنظيمي لتطبيق حوكمة المؤسسات.

- وفي هذا الشأن يمكن القول انه كان هناك تسرعا في طرح هذا النظام ومحاولة تعميمه دفعة واحدة على كافة المؤسسات في الوقت الذي قصرت بعض الدول تطبيقه على المؤسسات المقيدة في السوق المالية .
- انطلاق عملية الانتقال في ظل عدم وجود برنامج وزاري واضح لكيفية تدريس الإجراءات الجديدة في الجامعات والمعاهد المتخصصة فاختلفت بذلك التفسيرات والاجتهادات للقيام بالعمليات المحاسبية وفق النظام الجديد.
- عدم كفاءة البرامج المعلوماتية الموجودة في السوق في تسيير عملية الانتقال محاسبيا فاضطر بعض المحاسبين في بعض المؤسسات بالقيام بالعمليات ميدانيا.
- إدراج النظام المحاسبي المالي تطلب حركية واسعة من التكوين وإعادة التأهيل لدى ممارسي المحاسبة وأعوان الإدارة الضريبية على حد سواء، إلا أن تطبيق هذا النظام يبقى محدود الفعالية في ظل وجود قطاع موازي ضخم يتجاوز 40 % من الناتج المحلي الخام.

- ✓ وفي إطار تعزيز الشفافية تم إلزام الشركات ذات المسؤولية المحدودة والتي يتجاوز رقم أعمالها 10 ملايين دج وهي الفئة الغالبة في الجزائر، بالمصادقة على حساباتها السنوية من قبل محافظ حسابات معتمد مستقل يعمل وفق مدونة للسلوك والأخلاقيات بعدما كان هذا الإلزام يخص الشركات بالأسهم فقط.

- يطرح هذا الإلزام القانوني مشاكل تطبيقية عديدة لعل أبرزها صعوبة التكفل به ميدانيا من الناحية البشرية ذلك أن عدد مراجعي الحسابات الممارسين والمسجلين لدى المصف الوطني للخبراء المحاسبيين يقدر ب302 في الوقت الذي يبلغ فيه عدد المؤسسات المقيدة في السجل التجاري في السداسي الأول من سنة 2007 هو 102661، ولا يمكن فصل مسألة الشفافية عن النقاش الدائر حول ضرورة تنظيم مهنة المحاسبة بشكل يمنحها حرية واستقلآلية أكبر بتمكين المهنيين من تنظيم أنفسهم بعيدا عن محاولات التدخل الحكومي.

1قدي عبد المجيد ،امكانية تطبيق مبادئ التعاون والتنمية الاقتصادية بخصوص حوكمة الشركات في البلاد العربية: الجزائر نموذجا، جامعة الجزائر ، تم الاطلاع عليه يوم 18-10-2017متاح على https://www.kantakji.com/media/1396/911.doc .

- يقضي القانون بنشر النتائج المحاسبية إجباريا؛ إلا أن المعلومات المتاحة للجمهور عمليا هي تلك المعلومات المنشورة في محاضر الجمعيات العمومية للمؤسسات، ولا تمثل هذه المعلومات إلا جزءا ضئيلا مما يجري في الواقع، وهذا من شأنه أن يفاقم من عدم تماثل المعلومات بين المساهمين وباقي أصحاب المصالح في المؤسسات.

✓ تنظيم وضبط مهنة التدقيق الخارجي وفق القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والذي "يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد" بالإضافة إلى ملة من المراسيم التنفيذية والقرارات التي تلت هذا القانون كان أخرها المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 والمتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.

✓ كما تمت مراجعة القانون التجاري بشكل يوضح كيفية إسناد وتوزيع المسؤوليات داخل المؤسسات، وعادة ما تقع إدارة مجموعة كبيرة من المؤسسات على عاتق رئيس مدير عام، ويبدو أن هذا الأسلوب قليل الفعالية فيما يتعلق بالمراقبة والمساءلة، لأن النصوص القانونية تقضي بأن يراقب مجلس الإدارة المدير العام، ويفقد مجلس الإدارة هذا الدور عمليا عندما يكون رئيسه هو في ذات الوقت المدير العام، وهذا ما يؤدي في معظم الحالات بمجلس الإدارة لأن يكون في موقع المزكي للقرارات المتخذة من المدير العام.

- صحيح أن القانون يخول مجلس الإدارة صلاحيات واسعة، إلا أنها سرعان ما تتلاشى في التطبيق إذا ما أخذنا بعين الاعتبار العوامل المتعلقة بضعف تكوين أعضاء مجلس الإدارة، الحوافز الممنوحة لهم، مدى إدراكهم لمسؤولياتهم المدنية والجنائية.
- إن عملية الإصلاح الاقتصادي ليست مجرد إجراءات وإنما هي عبارة عن منظومة من التغييرات الذهنية والسلوكية، وعليه فان نجاح أية إصلاح يتطلب إيجاد طبقة جديدة من المسيرين تتحلى بالمبادرة والمخاطرة والتأهيل الكافي.

3. خصائص الحوكمة في المؤسسات الجزائرية من منظور النماذج الدولية للحوكمة :

ليس هناك اتفاق بين المنظمات والباحثين في مجال الحوكمة على عناصر –خصائص- محددة للتمييز بين نماذج الحوكمة ، فهناك من قسمها إلى النموذج المنغلق والمفتوح، وهناك من قسمها إلى نموذج الحوكمة في الدول الأنقلوساكسونية ، اللاتينية ، دول ذات الأصول الجرمانية واليابان ، وهناك تقسيم آخر قسمها إلى نموذج الحوكمة الموجه بالسوق وآخر موجه بكبار الملاك ، إلاّ أن جميعها يمكن أن تندرج بصفة أساسية ضمن نوعين من النماذج النموذج الداخلي والنموذج الخارجي ، وقد أشارت دراسة كولمان وبيكب (Coleman & Biekpe, 2006) إلى أن نماذج الحوكمة تختلف باختلاف كل من[1] :

- درجة الملكية والتحكم؛
- هوية الفئة المتحكمة من حملة الأسهم: فعلى سبيل المثال، في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة هناك تعارض في مصالح المديرين وحملة الأسهم المنتشرين بشكل واسع وهذا ما يعرف

1 Coleman A and Biekpe N, The link between corporate governance and performance of the non-traditional export sector: evidence from Ghana, UK: Corporate Governance, Vol 6, No 5, 2006, p-p : 609-623.

بالمشكلة الراسية للوكالة ، بينما في ألمانيا واليابان فإن التعارض يكون بين كبار حملة الأسهم والأقلية الضعيفة من حملة الأسهم وهذا ما يعرف بالمشكلة الأفقية للوكالة.

أما دراسة دوميقال، بينادو ودولاثور (De Miguel, Pindado & De LaTorre, 2004) فأشارت إلى أنه يوجد خمس خصائص أساسية للتفرقة بين النّماذج المختلفة لتطبيق مفهوم الحوكمة وهي :

- درجة التركز في ملكية المؤسسات - مدى توافر الحماية القانونية للمستثمرين - السوق كأحد آليات الرقابة على المؤسسات - كفاءة مجلس الإدارة - تطور أسواق المال

أما مليوكي (Melyoki, 2005)[1] فقد أشار إلى العديد من الباحثين مثل دور،ويمرز و بايب (Dore,1993,Weimer&Pape,2000) الذين قاموا بتحديد الأبعاد والخصائص التي يمكن أن تستخدم لوصف وتحديد الاختلافات بين النماذج الدولية للحوكمة.

وتنحصر هذه الأبعاد في [2]:

- الوجهة التي ينظر منها إلى المؤسسة : ويقصد بهذا البعد هل يتم النظر إلى المؤسسة على أنها آلية تستخدم لتعظيم ثروة الملاك ام انها كيان اجتماعي يسعى إلى تحقيق مصالح ورغبات العديد من أصحاب المصالح ؛
- فئة أصحاب المصالح: الذين تتوافر لديهم قدرة التأثير على قرارات الإدارة؛
- نظام مجلس الإدارة: هل يعتمد هذا النموذج على وجود مجلس إدارة واحد أم على مجلسين للإدارة؛
- وجود سوق كفؤة للرقابة على المؤسسات؛
- التركيز النسبي للملكية؛
- مكافأة الإدارة التنفيذية؛
- طبيعة العلاقات في بيئة الأعمال؛
- أهمية تداول الأوراق المالية في السوق المالية

واستنادا إلى ما سبق فيمكن القول أن العناصر الأساسية للتفرقة بين نماذج الحوكمة تتمثل في:

- هيكل ملكية المؤسسات والذي يحدد طبيعة الفئة المسيطرة كفئة مؤسسية (شركات مالكة لشركات أخرى، ونظام المكافآت بنوك ..الخ)، كذلك إذا كان هناك تركز أو تشتت في الملكية والتي تُحدد على أساسها هيكل مجلس الإدارة ونظام المكافآت .
- هدف المؤسسة المحدد لنوعية الأطراف المشكلة لأصحاب المصالح والذي تضع المؤسسة على أساسه آليات حماية حقوقهم ونوعية الإفصاح المقدم لهم.
- طبيعة السوق المالية التي تعمل فيها هذه المؤسسات
- طبيعة القوانين المنظمة لعمل المؤسسات .

---

1 Melyoki, L, Determinants of effective corporate governance in Tanzania, The Netherlands: unpublished PhD thesis University of Twente, 2005, p64 .

2 D Miguel, A, Pindado, J and De La Torre, C, How Does Ownership Structure Affect Firm Value? A Comparison Using Different Corporate Governance Systems, Roularta Media Group, [on line], <available at www.papers.ssrn.com> , p 04, consulter le 02/10/2016.

و بالاعتماد على خصائص الحوكمة للنموذج الداخلي والخارجي ، فإن العنصر الأساسي لإستنباط خصائص المؤسسات الجزائرية والتي تفيدنا في دراسة مدى تطبيق الحوكمة فيها هو تقسيمها إلى مؤسسات عمومية ومؤسسات خاصة[1] .

ويمكن إبراز أهم هذه الخصائص كما يلي:

الجدول رقم (1-1): خصائص المؤسسات الجزائرية من منظور نماذج الحوكمة الدولية

معيار التفرقة	المؤسسات الخاصة	المؤسسات العمومية
طبيعة المؤسسة الاقتصادية	مؤسسة اقتصادية ذات طابع ربحي	شركة اقتصادية اجتماعية تهدف لتحقيق رفاهية أصحاب المصالح والمجتمع.
درجة تركز الملكية	وجود نسبة تركز كبيرة للملكية تعود للمستثمرين المؤسسين (عادة أقارب، أو أفراد لديهم اهتمامات مشتركة).	الملكية تعود للدولة، وقد يكون للدولة مع المستثمر (في حالة الشراكة مع القطاع الخاص المحلي أو الأجنبي) مع سيطرة الدولة من خلال امتلاكها لأكبر نسبة من رأسمال الشركة.
هدف المؤسسة	تحقيق أكبر قدر من المنافع بالشكل الذي يساعد على تعظيم ثروة الملاك (الأرباح، النمو، البقاء، تعزيز المنافسة..الخ)	تحقيق مصالح الفئات المختلفة لأصحاب المصالح مثل العمال ، الهيئات المحلية ، المجتمع المدني ، المقرضين..الخ.
المدى الزمني للمنافع الاقتصادية	المدى القصير	المدى الطويل
الفئة ذات التأثير على إدارة المؤسسة	الملاك، الشركاء أو حملة الأسهم.	أصحاب المصالح (الممثلين من الهيئات الملاك ، الشركاء أو حملة الأسهم العمومية ، العمال ، البنوك،..الخ)
طبيعة مجلس الإدارة	يختلف باختلاف نوع الشركة :شركات الأشخاص (الملاك أو الشركاء) شركات الأموال (مجلس إدارة واحد أو مجلسين لإدارة الشركة مجلس المديرين ومجلس المراقبة).	مجلس إدارة واحد لإدارة الشركات، أو مجلسين لإدارة الشركة (مجلس المديرين ومجلس المراقبة)، يضم ممثلين من هيئات عمومية.
تسيير المؤسسة	ترتكز على التعليمات الذاتية الصادرة عن الملاك.	ترتكز على التعليمات القانونية الصادرة من الهيئات الوصية.

[1] حمادي نبيل ، عمر علي عبد الصمد، **النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات – دراسة مقارنة و . م . ا وفرنسا**، الملتقى الدولي –جامعة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، المدية -الجزائر، 2014، ص 393 .

مصادر التمويل	ترتكز على التمويل الذاتي بالإضافة إلى التمويل البنكي.	تمويل من الجهات الوصية بالإضافة إلى التمويل البنكي.
مكافأة الإدارة التنفيذية	أجور ثابتة مع مكافئات تختلف باختلاف المؤسسة .	أجور ثابتة مع مكافئات تختلف باختلاف المؤسسة .
دور البورصة	آلية البورصة غير نشطة ، وتستخدم بصورة ضئيلة	آلية البورصة غير نشطة، وتستخدم بصورة ضئيلة
التدقيق الخارجي	ليست محل اهتمام وثقة ، مع اعتبار نتائج أعمال المدقق الخارجي في غالب الأحيان على أنه إجراء قانوني روتيني.	محدودية دور التدقيق الخارجي واعتباره كأداة رقابية بالنسبة لممثلي الهيئات العمومية والبنوك.
التدقيق الداخلي	عمله محدود يرتكز على النشاط المالي	عمله محدود يرتكز على النشاط المالي
لجنة التدقيق	غير موجودة.	تقتصر على البنوك والشركات المسجلة في البورصة مهمتها الإشراف على إعداد القوائم المالية والتنسيق بين المدقق الداخلي والخارجي.

المصدر : حمادي نبيل ، علي عبد الصمد عمر ،(2014)، **النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات – دراسة مقارنة و . م . ا وفرنسا**، الملتقى الدولي –جامعة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، المدية -الجزائر، ص:393 .

من خلال الجدول السابق ، نستنتج أن طبيعة ومحتوى مبادئ الحوكمة وآلياتها تختلف من قطاع إلى آخر (القطاع العمومي والخاص، الإنتاجي والخدمي..الخ) ومن مؤسسة إلى أخرى (الشركات المدرجة في السوق المالية ، الشركات غير المدرجة في السوق المالية ، الشركات الكبرى والصغرى ، الشركات العمومية والخاصة ، العائلية، البنوك..الخ) وهذا حسب هيكل ملكية المؤسسة ، حجمها ، مصادر التمويل..الخ فمبادئ وآليات الحوكمة في الشركات المدرجة في البورصة مثلاً ليست نفسها بالنسبة للشركات غير المدرجة في البورصة كالشركات العائلية، وبالتالي معرفة هذه الخصائص تمكّننا من صياغة مراحل تطبيق الحوكمة بالنسبة لكل نوع من المؤسسات الجزائرية بالإضافة إلى قياس مدى تطبيق الحوكمة فيها من خلال بناء مؤشرات تتناسب مع كل نوع.

الفرع الثاني: حوكمة المؤسسات في ظل التشريعات الجزائرية

رغبة في احداث التوافق مع اصدارات المنظمات والهيئات الدولية من مبادئ ومعايير ، عملت الجزائر على تبني النظام المحاسبي المالي ومعايير التدقيق الجزائرية واصدار القانون 10-01 المنظم لمهنة التدقيق الخارجي.

أولا: مساهمة النظام المحاسبي المالي في حوكمة المؤسسات

1. الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي الى النظام المحاسبي المالي:

تعد مصادقة الجزائر على أحكام المرسوم 93-12 المؤرخ في 1993/10/15 وإنشاء وكالة ترقية ودعم الاستثمار عام 1993 ،إلى جانب توقيعها على اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي وتحقيق المنطقة الحرة لدول البحر الأبيض المتوسط ،وتوسع فروع الشركات المتعددة الجنسيات وإنشاء سوق للقيم المنقولة (بورصة الجزائر) هي تحولات اقتصادية فرضت تبني نظام محاسبي مالي يخضع للمتغيرات المستقلة للعوامل المتداخلة (اقتصادية، سياسية، اجتماعية، وثقافية)والتي تؤثر في نشاط المؤسسات أو بعبارة أخرى إيجاد مخطط محاسبي مرن يستجيب لتلبية خاصية الثبات والتماثل وخاصية قابلية المقارنة بالدرجة الاولى ما يجعله يتكيف بسهولة مع الإصلاحات والظروف الاقتصادية الجديدة، وعليه قام المجلس الوطني للمحاسبة (**CNC**) بالتعاون مع خبراء فرنسيين في ابريل 2001 لإعداد النظام المحاسبي المالي والذي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية حتى يكون مرآة عاكسة للأحداث الاقتصادية والمالية في إعداد وعرض الكشوف المالية ،وهذا ما يجعل النظام المحاسبي يتغير كلما دعت الظروف لذلك وليس بتغيير مجموعة من القوانين الجامدة وإنما نتيجة اجتهادات وتطبيقات خبراء في المحاسبة والاقتصاد بإخضاعه للتقييم والتعديل حسب ما تقتضيه الظروف والحاجة[1] .

وبموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي في مادته الأولى دخل النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق ابتداء من سنة 2010 ويحتوي هذا النظام على جزء مهم من معايير المحاسبة الدولية المنصوص عليها في إطار إعداد وعرض القوائم المالية المنبثقة عن الهيئات المهنية والحكومية للدول المتقدمة.

2. حوكمة المؤسسات في ظل النظام المحاسبي المالي

تتضح مساهمة النظام المحاسبي المالي في حوكمة المؤسسات من خلال النقاط التالية:

2-1-علاقة النظام المحاسبي المالي بحوكمة المؤسسات:

العلاقة الموجودة ما بين النظام المحاسبي المالي وحوكمة المؤسسات هي علاقة متبادلة حيث أن كل منهما يؤثر ويتأثر بالأخر،ففي حين أن محتوى النظام المحاسبي المالي وطريقة تطبيقه يخضع لجملة من المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي تسمح بتدعيم حوكمة المؤسسة فان مبادئ هذه الأخيرة تدعم وتحسن من فاعلية النظام المحاسبي المالي وقدرته على توضيح كل ما يحدث داخل المؤسسة بكل مصداقية وبالتالي زيادة عنصر الثقة في ما ينتجه من معلومات.

1يوسفي رفيق ، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ،تخصص محاسبة وتدقيق، مدرسة الدكتوراه: تحليل استراتيجي صناعي، مالي ومحاسبي، جامعة ام البواقي،2010-2011،ص50

ففي حين أن حوكمة المؤسسات تهتم بدراسة الآليات التي تضمن تخفيف المشاكل الناجمة عن الحوافز التي تنشا من فصل الإدارة عن التمويل ، فان النظام المحاسبي المالي يزود الخبير المالي بالمصادر الأولية للمعلومات المحققة عن أداء المديرين ما يبرز الترابط الموجود بين حوكمة المؤسسات والنظام المحاسبي المالي فهناك العديد من المبادئ الأساسية للمحاسبة يصعب فهمها دون تبني وجهة نظر الحوكمة ،والنظام المحاسبي المالي يوفر المعلومات التي تمكن المساهمين والأطراف الأخرى من تقييم كفاءة أداء المديرين في المؤسسة وعليه يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي من خلال ما يوفره من معلومات يمثل إحدى الأدوات اللازمة لتفعيل حوكمة المؤسسات[1].

ولقد أكدت مبادئ تعزيز الحوكمة الاقتصادية الصادرة عن مبادرة الشراكة من اجل تنمية إفريقيا **NEPAD** الموقع عليها سنة 2002 والتي كانت الجزائر احد المبادرين لتأسيسها والمتبنين لتوصياتها انه من الضروري تبني جملة من المعايير لتعزيز الحوكمة أهمها:

- مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية **OECD**
- معايير المحاسبة الدولية والتي سميت في أخر تعديلاتها بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية **(IFRS)**، وقد تم تبنيها في الجزائر بموجب النظام المحاسبي المالي **(SCF)**.

2-2 دور النظام المحاسبي في ارساء مبادئ حوكمة المؤسسات:

بموجب المادة 10 من القانون 07-11 المتضمن **SCF** والتي تنص على أن المحاسبة وفق هذا النظام يجب ان تستوفي التزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها والرقابة عليها وعرضها وتبليغها" نستخلص عبارة صريحة على ضرورة استيفاء النظام المحاسبي الجزائري لمبادئ الشفافية والإفصاح والتي تعد الركيزة الأساسية لحوكمة المؤسسات في بعدها المحاسبي والتي تسمح بإضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية المعتمد عليها في اتخاذ القرار ، كما انها تمثل احد مبادئها التي نص عليها كل من منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي **OECED** وميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية [2].

وبموجب القرار الوزاري الصادر في 2009/03/25 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها فان القانون يعطي مرجعية قانونية قوية لإحداث الرقابة البعدية من طرف المدقق الخارجي وتكريس مبدأ المساءلة والمحاسبة لمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وهي احد متطلبات وخصائص حوكمة المؤسسات.

كما ان المادة 26 من المرسوم التنفيذي رقم 09-110 الصادر في 2009/04/07 تحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام المالي وذلك تطبيقا لأحكام المادة 24 من القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي، وقد نص هذا المرسوم على انه يجب مسك المحاسبة المالية بواسطة أنظمة الإعلام الآلي من تسجيل وتصنيف المعلومات ثم معالجتها وعرض الوثائق الثبوتية المرفقة لكل تسجيل محاسبي ،كما يتيح البرنامج التعريف بالكيان وخصائصه وإعداد الكشوف المالية مع مراعاة القيد المزدوج وتساوي الجانب المدين والدائن و عدم السماح بشطب أو حذف آو تعديل لأي

1بوراس احمد ، بوطلاعة محمد ، مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد الثالث، جوان 2015،ص22

2زغيب مليكة ، زيرق سوسن ، مداخلة بعنوان دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مخبر مالية، بنوك وإدارة الاعمال ،يومي06-07-2012،ص14.

تسجيل محاسبي مصادق عليه ، فبموجب هذه المادة تم إدراج جزء هام من نظام الرقابة المحاسبية والذي يسمح بتوفير الوقت والجهد وكذا تفعيل الرقابة الفورية بحيث يتم عن طريق برنامج الإعلام الآلي و **pc compta** اكتشاف الأخطاء فور حدوثها وتسهيل عملية تصحيحها وبذلك يصبح النظام المحاسبي اكثر فعالية في ردع ووقاية السجلات من وقوع الأخطاء والتلاعبات .

ان مساهمة النظام المحاسبي المالي في حوكمة المؤسسات تمر عبر الامتيازات التي يمنحها للاقتصاد الجزائري وتتمثل فيما يلي[1]:

- يقدم حلول تقنية للتسجيل المحاسبي للعمليات أو المعاملات التي لم يتمكن المخطط الوطني المحاسبي من معالجتها ،هذا المخطط الذي يتفق الجميع على أنه يتوافق مع الاقتصاد الاشتراكي ولا يتوافق مع الاقتصاد الحديث(الراسمالي).
- يقدم شفافية وثقة أكبر في الحسابات والمعلومات المالية والمحاسبية التي ينتجها، الأمر الذي من شأنه ان يقوي من مصداقية المؤسسة وإعطاء صور صادقة لها بين المستثمرين.
- يسمح بتحقيق أحسن توافق من حيث الزمان والمكان للاوضاع المالية مما يسهل عمل السوق المالي.
- يمثل فرصة للمؤسسات من أجل تحسين تنظيمها الداخلي وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنيين بالمعلومات المالية وعلى رأسهم المستثمرين والمتعاملين الاقتصاديين.
- يشجع الاستثمار من حيث أنه يوفر قراءة أفضل للحسابات من طرف المحللين الماليين والمستثمرين.
- يحسن المحفظة المالية للبنوك التي تعتبر من الركائز الأساسية للسوق المالي ، من خلال إنتاج المؤسسات لحالات مالية أكثر شفافية.
- يسهل رقابة الحسابات التي يستند اعدادها على مفاهيم وقواعد محددة بوضوح الأمر الذي يسمح بإعطاء صور صادقة للمؤسسات في السوق المالي.
- يفرض على المؤسسات تطبيق معايير محاسبية دولية معترف بها تستوجب شفافية الحسابات ، هذه الشفافية التي تعتبر تدبيرا أمنياً يساهم في استرجاع الثقة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال ضمان الثقة في مختلف الحسابات والتقارير المالية والمحاسبية.
- التمكين من الدخول إلى أسواق المال (البورصات) العالمية والعربية نتيجة ضمان النظام المحاسبي الجديدل تقديم معلومات محاسبية ومالية صادقة.
- تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات خاصة للمستثمرين في السوق المالي.
- إن تأسيس معايير محاسبية دولية تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي يؤدي إلى تأهيل محاسبين قادرين على العمل في الأسواق المالية العربية وحتى الدولية.
- توافر معايير دولية يسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية عربيا ودوليا.

[1] بوراس احمد ، بوطلاعة محمد . مرجع سبق ذكره.ص23

- ضمان التقييم الجيد والصحيح للأسهم والسندات.

ثانيا: مساهمة القانون 10-01 في حوكمة المؤسسات

تتجلى مساهمة القانون 10-01 في النقاط التالية :

1. القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد :

جاء القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كنتيجة حتمية للإصلاحات المحاسبية التي باشرتها الجزائر نظرا للارتباط الوثيق الموجود بين مهنة التدقيق و مهنة المحاسبة، وبموجب هذا القانون تم تفكيك الهيئة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في هذا القطاع وإعادة الكثير من الصلاحيات لوزارة المالية والتي افقدها إياها القانون رقم 91-08 ،وقد تلت هذا القانون بمجموعة من المراسيم والقرارات ذات الصلة تهدف إلى توضيح ومعالجة بعض المشكلات المتعلقة بالممارسة في إطار القانون 10-01.

2. علاقة القانون 10-01 بحوكمة المؤسسات:

نصت المادة 02 من القانون 10-01 انه يمكن لشخص طبيعي او معنوي ان يمارس لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة تدقيق الحسابات اذا توفرت فيه الشروط العامة والمقاييس المنصوص عليها في المادة 08 من نفس القانون [1]، كما نصت المادة 48-50 منه انه لتكوين شركة محافظة الحسابات في شكل شركات أسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة او التجمعات فانه يشترط ان يكون ثلثي الشركاء مسجلين بصفة فردية في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات ويمتلكون على الاقل ثلثي رأسمال والثلث الاخر من الشركاء من غير المعتمدين وغير مسجل في الجدول وان يكون جزائري الجنسية وحاملا شهادة جامعية وله صلة مباشرة او غير مباشرة بالمهنة.

أما المرسوم التنفيذي رقم 31-393 الصادر في 2011 يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع اجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين لممارسة المتربصين للمهنة وعليه فان هذا المرسوم يعطي في مواده 24/18/15/14/11/09/05/03 شروط المعرفة المتخصصة لممارسة التدقيق .

تضمنت هذه القوانين والمراسيم مجموعة من الشروط لمزاولة المهنة ويمنع كل شخص لا تتحقق فيه هذه الشروط من مزاولة المهنة مع التأكيد على شروط التعليم والتدريب والخبرة كأولويات معايير الانتقاء والممارسة للمهنة الى جانب شروط عامة ، والهدف من ذلك هو تقييد مزاولة المهنة وحصرها في يد الأعضاء الذين يستوفون متطلبات المستوى المقبول للانتماء الى المهنة [2].

وبموجب المادة 03 من القانون 10-01 فانه :

- يجب على مدقق الحسابات الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها والتي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة ؛

1القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل29 جوان 2010 ، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية المؤرخة في 11 جويلية 2010 ،العدد 42، المادة 01 ، ص 04

2المرسوم التنفيذي رقم 31-393 المؤرخ في 2011/11/24،والمتضمن شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع اجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين لممارسة المتربصين للمهنة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 65 ،2011 ، المادة3 ، ص18.

- إذا استخدمت شركة او هيئة محافظين للحسابات02 فاكثر فان هؤلاء يجب ان لا يكونوا تابعين لنفس السلطة والا تربطهم اية مصلحة والا يكونوا منتمين الى نفس شركة مدقق الحسابات؛
- عرض الأنشطة التي يجب على محافظي الحسابات عدم ممارستها و حالات التنافي والموانع التي من شانها ان تعزز من استقلالية وحيادية مدقق الحسابات .

من خلال هذه المواد يحث المشرع الجزائري على ضرورة حفاظ المدقق الخارجي على استقلاليته وحياديته كما يحدد القانون شروط تعيين المدقق في المؤسسات وتحديد اتعابه ،ما يعني ان هذا القانون تعرض إلى أخلاقيات المهنة وضرورة الالتزام بها كأحد متطلبات تحقيق جودة الأداء.

إن المادة 59 من القانون 10-01 تنص على "أن مدقق الحسابات يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهنته ويلزم بتوفير الوسائل دون النتائج"[1]وهي تأكيد صريح على ضرورة بذل العناية المهنية اللازمة من قبل مدققي الحسابات كأحد معايير التدقيق المتعارف عليها واحد متطلبات تحقيق جودة الاداء.

وفي نفس القانون يوصي المشرع الجزائري بأنه يتعين على مدقق الحسابات كتمان السر المهني ،وعليه فان القانون 10-01 لم يكتفي بعرض الشروط ومعايير التدقيق المتعارف عليها وإنما تضمن عبارات صريحة عن إلزامية التقيد بأخلاقيات المهنة، فالجانب الأخلاقي والسلوكي يعد احد الأبعاد التي ترمي إليها حوكمة المؤسسات كون أن العلاقة تعد وطيدة ما بين حوكمة المؤسسات التي تهدف إلى إدارة المال برشد وشفافية وبين الأخلاق الحميدة للمدقق الخارجي ، فغياب الضمير كجوهر للأخلاق وشيوع الممارسات اللااخلاقية والافتقاد إلى الممارسات السليمة للرقابة وعدم التطبيق الجيد لحوكمة المؤسسات تعتبر من الأسباب الرئيسية لوقوع الأزمات .

ان القانون 10-01 جاء من اجل تنظيم المهنة وتدعيم معايير التدقيق المتعارف عليها وأخلاقيات المهنة كما ان هناك تقييد لمزاولة المهنة حتى يتم تحقيق المستوى المطلوب ،وقد سعت الجزائر من خلال هذا القانون الى تحقيق الاستقلالية والكفاءة والنزاهة والتكوين المستمر الى جانب المحافظة على حقوق وواجبات المدققين الخارجين وضمان العمل وفق المعايير المتعارف عليها للتدقيق وأخلاقيات المهنة وإعداد التقارير المنصوص عليها والتي من شانها توجيه عمل المدقق نحو فرض وإضفاء الإفصاح والشفافية على المعلومات المنتجة داخل المؤسسات الجزائرية وتجسيد مبدأ المساءلة وحماية حقوق المساهمين والتي تعد من أهم مبادئ الحوكمة وركائزها ، كما انها عوامل ترفع من جودة اداء المدققين الخارجيين ومن ثم التأثير على دوره الحوكمي وتفعيله باعتباره آلية رقابية من آليات حوكمة المؤسسات .

وفي المادة 23 من القانون 10-01 حدد المشرع الجزائري المهام العامة والخاصة لمحافظي الحسابات[2] ،اما المادة رقم 25 منه فقد حددت انواع التقارير التي يقوم بتحريرها[3]،والتقارير هي عبارة عن رسالة ابلاغية تتضمن رأيه حول مصداقية القوائم المالية ومدى تعبيرها عن الواقع وتتضمن تقارير خاصة تهدف الى تنبيه مستخدمي القوائم المالية حول القرارات المتخذة داخل المؤسسات ، فالقانون 10-

[1] القانون 10-01،مرجع سبق ذكره،المادة 59، ص10

[2] القانون 10-01،مرجع سبق ذكره،المادة 23،ص7

[3] مرجع سبق ذكره ، المادة 25.

01 ينص على اعداد تقرير خاص حول شرعية الامتيازات الممنوحة وتقرير خاص حول اعلي خمس تعويضات في المؤسسة وإبداء الرأي حول تطور نتائج المؤسسة لخمس سنوات وتحليل التطور على مستواها وبهذه التقارير يكون مدقق الحسابات قد أعطى المساهمين الفرصة للتعرف على طريقة استخدام أموالهم بالمؤسسة ومدى نجاعة القرارات المتخذة ، كما ان تقريره عن الاتفاقيات المنظمة تمثل اعتراف منه وتأكيد موجه للمساهمين عن شرعية الاتفاقيات المبرمة داخل المؤسسة ولا توجد اتفاقيات ذات طابع شخصي او يدعوا للشك ، كما اوصى المشرع الجزائري من خلال هذا القانون بإعداد تقرير حول نظام الرقابة الداخلية وعن استمرارية المؤسسة وهي نقاط مهمة جدا في حوكمة المؤسسات لأنه يقوم بالتقصي عن وجود مخاطر او ثغرات ومؤشرات سلبية تستدعي القلق على مصير المؤسسة وهي بمثابة جرس انذار لمجلس الادارة على ان قيادة المؤسسة تتم بأسلوب غير رشيد ، ما يعطي الحق في مساءلة مجلس الادارة والإدارة التنفيذية والتأثير على قرارات المتعاملين الاقتصاديين كالبنوك مثلا خاصة اذا تعلق الامر بالمؤشرات المالية السلبية.

ثالثا: مساهمة معايير التدقيق الجزائرية في حوكمة المؤسسات

قامت الجزائر بتبني معايير التدقيق الدولية من خلال اصدارها لمعايير التدقيق الجزائرية .

1. معايير التدقيق الجزائرية:

قامت لجنة خاصة بوضع معايير التدقيق الجزائرية مراعية بذلك الصفات المهنية المطلوبة مثل الكفاءة المهنية والاستقلالية واستيفاء متطلبات التقرير والحصول على الادلة ، وهذه المعايير بمثابة نموذج يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المدقق الخارجي ،وقد تم إصدار معايير التدقيق الجزائرية على عدة مراحل وفي كل مرحلة يتم إصدار أربعة معايير كما يلي:

- المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016
- المقرر رقم 150 المؤرخ في نفس السنة 2016
- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017
- المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018.

2. علاقة معايير التدقيق الجزائرية بحوكمة المؤسسات

حوكمة المؤسسات في اطار المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610:"استخدام عمل المدققين الداخلين"

يؤكد هذا المعيار على وجود علاقة تكاملية ما بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي كما يؤكد على ضرورة إحداث الاتصال فيما بينهما وتتحدد العلاقة وفقه على أن المدقق الخارجي يجب أن يأخذ بعين الاعتبار أعمال المدقق الداخلي وكذلك أثره المحتمل على إجراءات التدقيق الخارجي ، كما يحمل المدقق الخارجي المسؤولية الكاملة حالة استناد رأيه عن نتائج عمل وظيفة التدقيق الداخلي للمدقق الخارجي وحده باعتبار استقلاليته وحياديته[1] وهذه إشارة صريحة على ضرورة تقييم عمل وظيفة التدقيق أولا وتحديد درجة إمكانية الاعتماد عليها وفي هذا الإطار قدم المعيار طريقة تقييم وظيفة التدقيق الداخلي وما يجب أن يقوم به المدقق الخارجي من إجراءات ، ومنه فان دور هذا المعيار في حوكمة المؤسسات يتمثل في التأكيد على تفعيل عنصر الاتصال بين أهم آليات الرقابة في المؤسسة.

1المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 والمتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ،المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610

حوكمة المؤسسات وفق معيار التدقيق الجزائري رقم 570:"استمرارية الاستغلال"

يقر هذا المعيار بمسؤولية المدقق الخارجي عن تقييم قدرة المؤسسة على مواصلة الاستغلال ويتوجب عليه القيام بإجراءات تحديد المخاطر وتحليلها بالإضافة الى اجراءات اخرى مرتبطة ،كما يحث المعيار على ضرورة التواصل مع القائمين على الحكم في المؤسسة[1]، يسمح الالتزام بهذا المعيار على تفعيل مبدأي حماية حقوق المساهمين والأطراف الأخرى ومبدأ المساءلة (محاسبة مجلس الإدارة).

المعيار الدولي رقم 510:"مهام التدقيق الاولية-الارصدة الافتتاحية

ينص هذا المعيار انه يجب على المدقق في إطار مهمة التدقيق الأولية جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان ان [2]:

- عند إعادة افتتاح الحسابات في السنة الموالية قد تم نقل أرصدة إقفال السنة السابقة وأنها لا تتضمن تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية وهذه إشارة إلى ضرورة تقصي المدقق الخارجي عن مدى احترام المبدأ المحاسبي عدم المساس بالميزانية الافتتاحية أو السابقة.

- الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست على الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في الكشوف المالية للفترة الجارية، وهي توصية إلى ضرورة فحص المدقق لمدى احترام المبدأ المحاسبي مداومة الطرق المحاسبية
- قد تم التسجيل أثر التغيرات في الطرق المحاسبية بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة في الكشوف وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

هذا المعيار يوصي المدقق الخارجي بفحص مدى احترام المبادئ المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، وهو بذلك يساهم في فرض احترام وتطبيق القوانين والمعايير داخل المؤسسات.

المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501:"العناصر المقنعة-اعتبارات أخرى

وبموجب هذا المعيار فان المدقق الخارجي يهدف الى الحصول على عناصر ملائمة ومقنعة فيما يخص المخزونات وحالتها واكتمال القضايا والنزاعات التي تلزم المؤسسة، بالإضافة إلى تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع وفقا للمعيار المحاسبي المطبق ، وحسب هذا المعيار فانه يتوجب التواصل مع القائمين على الحكم للحصول على تأكيدات كتابية وملفات الجرد[3]، ويتضح اثر هذا المعيار من منظور حوكمة المؤسسات في حماية اصول المؤسسة وممتلكات المساهمين وزيادة الإفصاح عن القضايا والنزاعات الملزمة للمؤسسة وأيضا التأثير على قرارات مجلس الادارة لتحسين الرقابة .

1المقرر رقم 23 ،مرجع سبق ذكره ،المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570

2المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016 والمتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ،المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510

3المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق ،المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501.

خلاصة الفصل الأول:

تقوم فلسفة الحوكمة على بعدين مهمين من منظور نظرية الوكالة الفصل بين الملكية والتسيير والنفوذ الذي يتمتع به كبار المساهمين على حساب صغارهم ، ما يجعل هذا النظام يخضع لجملة من المبادئ والآليات التي تشترك معا في ردع وتقويم إنتهازية المسيرين من خلال ربط الحوافز المقدمة لهم والمكافآت بتحقيق أهداف المؤسسة ومصالح المساهمين والأطراف المتعاملة معها ، وفي توفير إرشادات تساهم في تحسين الكفاية الاقتصادية والنمو وإستخدام الموارد المتاحة بأكبر كفاءة ممكنة .

وقد تبين الآن أكثر من أي وقت مضى أن تبني نظام شفاف وعادل يؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة والحد من أساليب التضليل ، فالالتزام بمبدأ حماية حقوق المساهمين يشجع على الاستثمار في الأوراق المالية دون تخوف ، ومبدأ الإفصاح عن المعلومات المحاسبية يسمح بتخفيض تكلفة رأسمال المؤسسة وضمان إستمراريتها ما يؤدي إلى تنشيط السوق من جهة والوصول إلى السعر الحقيقي للأسهم من جهة أخرى وبالتالي رفع كفاءة السوق المالية، فالتطبيق الجيد والصحيح لحوكمة المؤسسات سيكون المدخل الفعال لتعزيز الإفصاح والشفافية مما ينعكس بالإيجاب على كفاءة السوق المالية،ومن هذا المنطلق فان الجزائر مجبرة على إستحداث بيئة مناسبة لتكريس مبادئ الحوكمة وتفعيل أدوار الآليات وبالخصوص آليات الرقابة .

وقد تبنت الجزائر مفهوم الحوكمة بموجب إصدارها لميثاق الحكم الراشد سنة 2009 والذي تضمن جزئين ومجموعة من الملاحق وكان الهدف منه معالجة مشاكل فقدان الثقة في البنوك والطابع العائلي للمؤسسات الوطنية وتضارب المصالح والإخلال بالحقوق والواجبات وكذا حل مشكل تركز السلطات وعدم تقسيم الصلاحيات والوظائف وجذب الاستثمار الاجنبي،وتطلب ذلك تهيئة المناخ المناسب لدعم تطبيق قواعده داخل المؤسسات الجزائرية من خلال تبني مجموعة من الاصلاحات كان أهمها تبني النظام المحاسبي المالي وتعديل القانون التجاري والعمل على زيادة تنظيم مهنة التدقيق الخارجي على إعتبار أنها آلية خارجية مهمتها بسط الرقابة داخل المؤسسات الجزائرية .

الفصل الثاني:
الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي

تمهيد الفصل الثاني:

تعمل آليات حوكمة الشركات في ظل نظرية الوكالة والتي تقضي بفصل الملكية عن التسيير، على ضبط وتوجيه أداء الإدارة بما يحقق مصلحة أصحاب المصالح في المؤسسة بشكل عام، ويمثل التدقيق الخارجي أبرز آليات الحوكمة الرقابية والإشرافية على الأداء داخل المؤسسات وخاصة فيما يتعلق بتقرير وتعزيز مصداقية المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة، ولقد تغيرت النظرة إلى التدقيق الخارجي نتيجة تغير الحاجة إليه بإعتباره شكلا من أشكال الرقابة ، كما أنه عرف تطورا صاحب تطور الحالة والظروف الاقتصادية ونال إهتماما واسعا في الأوساط المالية والاقتصادية والاجتماعية منها والتدقيق الخارجي لا يخدم المؤسسة و مصالحها فقط وإنما يخدم مختلف الجهات الخارجية المتعاملة مع المؤسسة.

وعليه فقد قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين وكل مبحث إلى مطالب، حيث خصص المبحث الأول لعرض الإطار المفاهيمي لمهنة التدقيق الخارجي من حيث التطور التاريخي، التعاريف، الأهمية والأهداف، الأنواع، معايير التدقيق الخارجي وجودة العمل، آداب وسلوك المهنة والتي تم تبويبها في مطلبين أما المبحث الثاني بعنوان واقع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر فقد خصص لمعالجته ثلاثة مطالب.

المبحث الأول: مدخل مفاهيمي التدقيق الخارجي

تعد مهنة التدقيق الخارجي هي مهنة مقننة تخضع لجملة من القوانين والقواعد والمبادئ التي تنظمها ، وقد عرفت المهنة عدة تطورات ارتبطت بتطور الحاجة إليها والى خدماتها الأمر الذي يستدعي التعديل الدائم لمفهومها من حيث التعريف بها وبأهميتها وأهدافها وهذا بما يتوافق مع الاحتياجات الجديدة والخدمات المنتظرة منها كمهنة حرة.

المطلب الأول: مفاهيم حول التدقيق الخارجي

عرف مفهوم التدقيق الخارجي عدة تغيرات حسب مراحل التطور الذي مرت به المهنة عبر الزمن إستنادا إلى الإحتياجات المتزايدة والمتنوعة لقطاع الأعمال حسب ما تقتضيه متطلبات العصرنة والمنافسة في كل زمان ومكان.

الفرع الأول: الجوانب التاريخية لمهنة التدقيق الخارجي

عرفت مهنة التدقيق الخارجي تغيرات جذرية منذ ظهورها وقد مرت بالمراحل التالية[1]:

1. **الفترة من 1500 إلى 1850م**

ترجع البدايات الأولى لظهور مهنة التدقيق إلى قيام الوحدات الحكومية وأصحاب المشاريع العائلية بإسناد عملية مراجعة حساباتهم إلى رجل دين أو كاتب وكان الهدف من ذلك هو إكتشاف وتحديد الغش والمخالفات أما عن أسلوب الفحص فقد كان تفصيلي مستندي يستند على أدلة الإثبات الداخلية وكانت قائمة المركز المالي(الميزانية) هي القائمة الوحيدة المنشورة.

2. **الفترة من 1850 إلى 1905م**

تم صدور القانون البريطاني سنة 1862 والذي أقر بضرورة إنتهاج مبدأ تدقيق حسابات الشركات العامة في َظل الثورة الصناعية وكان شخص المدقق أحد المساهمين أو مجموعة منهم أما عن هدف التدقيق فقد كان إكتشاف الغش والأخطاء [2].

3. **الفترة من 1905 إلى 1960م**

لقد أدى التطور الصناعي السريع والإنفتاح على العالم وبروز ظاهرة التدفقات المالية عبر الحدود إلى تعاظم دور المديرين المهنيين بعد الإنفصال التام للملكية عن التسيير بالإضافة إلى تدخل الدولة في كل المجالات وبالتالي تمركز سلطة القيادة وإتخاذ القرار في أيدي المديرين وإبتعاد المساهمين والأطراف الأخرى عما يحدث داخل الشركة وعن طريقة إستغلال أموالهم ما أدى إلى إسناد مهمة تدقيق الحسابات لشخص خارجي يضفي المصداقية على الإقرارات والتأكيدات المالية للإدارة وتم منحه صفة الحياد لتبرز مهنة التدقيق كمهنة مستقلة لذاتها وتنتشر منشآت التدقيق .

وفي أوائل العشرينات من القرن 19 تحول هدف المراجعة من مجرد إكتشاف الغش والأخطاء إلى إبداء الرأي حول مدى صدق وعدالة إعداد وعرض القوائم المالية والاهتمام بالدليل الخارجي ،وقد كان لإنهيار سوق الأسهم **STOCK MARKET CRASH** سنة 1929 بسبب العيوب الجوهرية التي تخللت الكشوف المالية المنشورة على مستواها إلى زيادة الاهتمام بالمهنة حيث تبنت سوق نيويورك

1 لطفي امين السيد احمد ، المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون sarbanes- oxley،دار النهضة العربية، القاهرة، 2008،ص2-3

2 الشتوي دريس عبد السلام, المراجعة(معايير واجراءات) . دار النهضة,بيروت 1996 ,ص14-15

1932 فكرة حصول كافة الشركات المسجلة على شهادة التدقيق من مدقق قانوني مستقل، كما تم إصدار قانون الأوراق المالية 1933 وقانون تداول الأوراق المالية 1934، أما فيما يخص أسلوب الفحص فقد تميزت هذه المرحلة بالإعتماد على العينة الإحصائية بدلا من التحقق التفصيلي، وإستناد تحديد المجتمع الإحصائي على نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية .

4. الفترة من 1940 إلى 1970:

تم في هذه الفترة إصدار معايير التدقيق المتعارف عليها لتصبح مرشد لعملية إختبار السجلات المحاسبية، بعد تعرض شركات المحاسبة العامة إلى المسائلة القضائية من قبل الأطراف التي تعتمد على تقاريرها في إتخاذ القرار، وقد تم إصدار عشرة معايير متعارف عليها من قبل المجمع الأمريكي للمحاسبين (**AICPA**) لا تزال مرجعا لعملية التدقيق إلى غاية الآن ، أما عن الجانب التطبيقي من عمل المدقق فقد عرف التطورات التالية:

- يتم إعتماد الكشوف المالية وتقرير المدقق بعد عقد إجتماع بين المدقق والمساهمين.
- إستبدال عبارة صحيح وحقيقي التي تعبر عن "اليقين التام "إلى عبارة "عرضت بعدالة" يقين نسبي على إعتبار أانه لا توجد كشوف مالية دقيقة تماما نتيجة إعتماد بعض بنودها على التقدير الشخصي للمحاسب.
- ظهور مفهوم الأهمية النسبية على إعتبار أن المنافع من تحقيق دقة عالية غالبا ما تكون قليلة نسبيا.
- أصبح على المدقق التأكد من أن النتائج التي أعد من أجلها التقرير تدخل ضمن المجال المعقول والمقبول، وتحديد مخاطر المراجعة اي مخاطر التقدير الخاطئ للأهمية النسبية لبعض البنود والمعاملات.

5. الفترة من 1970 إلى 1990:

إن تحرير الأسواق وتدويل العلاقات والمعاملات التجارية والمالية وزيادة ظاهرة تدفقات رؤوس الأموال أدت إلى تدويل المحاسبة وإصدار معايير المحاسبة الدولية من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (**IASC**) 1973 ،ما جعل المهنة تعترضها عدة مشاكل وعوائق تمت معالجتها من خلال إنشاء الاتحاد الدولي للمحاسبين (**IFAC**) وإصدار معايير دولية للتدقيق سنة 1977 عن طريق اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق .

وفي سنة 1980 تعرضت المهنة إلى الإنتقاد الشديد من طرف الكونغرس الأمريكي نتيجة الإخفاقات المالية عند الكثير من الشركات العامة ، مما أفضى إلى دراسة قضية هامة تتعلق بمسؤولية المهنة عن إكتشاف الغش المالي وبهذا الصدد قدمت اللجنة القومية للتقرير المالي المضلل توصياتها عن التحسينات في ضوابط الرقابة الداخلية كما قام مجلس معايير التدقيق بإصدار سلسلة تحتوى عشرة معايير تدقيق جديدة في عام 1988 لتضييق فجوة التوقعات المدركة وإحداث التوافق بين مسؤوليات المدقق وتوقعات المستثمرين[1]، وقد طورت المهنة معايير تصديق جديدة بحيث أعطي التقرير عدة أشكال أخرى لخدمة أغراض أخرى بخلاف التقرير السنوي عن القوائم المالية، و أصبح هناك إمكانية الرجوع إلى المدققين بشكل روتيني من اجل توفير خدمات التأكيد كالتقرير الذي يتم إعداده للمقرضين بشان

1لطفي امين السيد احمد ، مرجع سبق ذكره،ص03

توضيح مدى التزام الشركة باتفاقيات القروض أو بتطبيق إجراءات متفق عليها ، كما تم إسناد لهم مهمة إبداء الرأي والتصديق على ضوابط الرقابة الداخلية لموردي الخدمة الخارجيين المتعاقد معهم لمسك الأعمال المحاسبية على اثر تطور تكنولوجيا المعلومات[1].

6. الفترة من 1990 الى غاية 2018:

في هذه المرحلة أصبحت شركات التدقيق خدمية مهنية فقد اتجهت نحو بيع الخدمات الاستشارية أكثر من تقديم خدمات المصادقة على الحسابات ما فتح المجال للتساؤل عن استقلآلية المدقق وجودة عمله خاصة بعد قضايا الإفلاس المالي لكبريات الشركات في العالم كشركة انرون ومكتب أندرسون سنة 2002 والأزمة المالية العالمية سنة 2008 والتي أرجعت في مجملها إلى فقدان العامل الأخلاقي والضمير المهني بالدرجة الأولى، الأمر الذي اجبر المدققين على المبادرة بإعادة تنظيم المهنة ذاتيا واجتهاد مجلس معايير التدقيق في إيجاد معايير تسمح باكتشاف تحريفات القوائم المالية لإعادة الثقة في عمل المهنة فأصبح هناك معايير متعلقة بشخص المدقق ومعايير تتعلق بالمهنة ومعايير تتعلق بمخرجات التدقيق ومعايير تتعلق بجودة التدقيق.

كما قام الكونغرس الأمريكي بإصدار تشريع ساربينز اوكسلي **Sarbanes Oxely Act** والذي ركز في قوانينه على حوكمة المؤسسات من حيث تقسيم المهام وتوزيع الأدوار وتنظيم المعاملات وتحديد الصلاحيات ، فهذا التشريع أوجب فرض الإلتزام بمبدأ المساءلة لكل الطاقم الإداري وهذا في كل بنوده لا سيما المادة 404 منه والتي قدمت ثلاث مبادئ هامة هي ضمان وجود إطار فعال لحوكمة المؤسسات وضمان حقوق المساهمين ومبدأ تحقيق الوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية ، أما عن المعهد الأمريكي للمدققين الداخليين فقد طور التدقيق الداخلي والوظائف التي يؤديها لغرض تقديم صورة جديدة للمهنة وبيان أثرها على تفعيل ودعم الحوكمة كما طور معايير خاصة بها في ضوء متطلبات حوكمة المؤسسات وهذا لجعلها تواكب المستجدات الاقتصادية الأمر الذي أدى إلى اتساع الدور التقليدي للمدقق الداخلي ليشمل التدقيق الإداري الذي يركز على إضافة قيمة للمنشاة مثل إدارة المخاطر وتطبيقه كمدخل للتدقيق .

و أقرت لجنة تداول الأوراق المالية (**SEC**) لائحة بضوابط حوكمة المؤسسات تضمنت طلب إجراء تدقيق داخلي للوحدات الاقتصادية المدرجة في بورصة نيويورك[2] ، وأمام تزايد المخاطر المتربصة بالمؤسسات أصبح المدقق الخارجي ملزم بتبني المدخل الجديد لممارسة المهنة وهو المقاربة على أساس المخاطر عن طريق تحديد مخاطر الأعمال والعمل على إدارتها خاصة في ظل التطورات التي حدثت في تكنولوجيا المعلومات حيث أصبحت المؤسسات تستخدم الأجهزة والأنظمة الالكترونية في تسيير أعمالها ومعالجة بياناتها والتي وضعت المهنة أمام تحدي كبير لتطوير أساليبها وأدواتها حتى تتمكن من تقديم خدماتها بجودة عالية ،وقد ساهم ذلك في ظهور التدقيق من خلال الحاسوب والذي يتيح له مراجعة الأنظمة الالكترونية بواسطة برامج التدقيق الالكترونية والمصممة من اجل تنفيذ عملية

1لطفي امين السيد احمد ،مرجع سبق ذكره، ص9

2المشهداني عمر اقبال توفيق ، تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات)في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها "اطار مقترح"، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية ،العدد 2013/02 ،كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة جرش، الاردن ،ص239

التدقيق حيث يمكن تعميم استخدامها في أي عملية تدقيق أو تخصيصها لنوع معين من العمليات وهي تساعد المدقق الخارجي في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق المختلفة[1].

أصبح الدور الإشرافي والرقابي للمدقق يسمح بتحسين جودة التقارير المالية وتعزيز مصداقية المعلومات المالية إلى جانب إحداث التوافق بين مصالح الإدارة ومصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة وإعداد تقارير حول الحوكمة وظهور محاولات من طرف أعضاء المهنة لوضع نماذج مقترحة لمعايير تدقيق الحوكمة في المؤسسات مستنبطة من معايير التدقيق المتعارف عليها.

الفرع الثاني: تعريف التدقيق الخارجي، الأهمية والأهداف

من خلال هذا الفرع سيتم الالمام بمفهوم التدقيق الخارجي من حيث التعريف والأهمية والأهداف.

1. تعريف التدقيق

يمكن تعريف التدقيق على انه الفحص الشامل للسجلات والحسابات والإجراءات التي يجب أن يقوم بها شخص مؤهل ومدرب تدريبا خاصا على هذه الأعمال ، وذلك بهدف إبداء رأي فني ومحايد عن ما إذا كانت المصروفات المنفقة والمبالغ المحصلة مقيدة بالدفاتر وعن ما إذا كان التقييد صحيحا[2] وهل أن كل عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة وكل الخصوم التزام عليها وان كل ما تملكه موجود فعلا ومقيم بالطريقة الصحيحة مع العرض والإفصاح الكامل لكل المعلومات[3] التي هي ملخص الأحداث والعمليات المالية لدورة معينة وانه من شانها التأثير في اتخاذ القرار، وقد يقوم بعملية التدقيق موظف من داخل الشركة بصفته مدقق داخلي أو شخص أخر من خارج الشركة يتم تكليفه خصيصا للقيام بهذه المهمة[4].

2. تعريف التدقيق الخارجي :

تعد المعلومات التي يمكن استخلاصها من الكشوف المالية لمؤسسة ما تمثل ادعاءات اقتصادية للإدارة ،ووجود التعارض حسب نظرية الوكالة بين مصالح وأهداف معدي هذه المعلومات والأطراف الخارجية المستخدمة لها من بنوك ومستثمرين وملاك وغيرها ولدت الحاجة إلى خدمات شخص مستقل عن الإدارة وعن مستخدمي الكشوف المالية ، ليشكل حلقة الوصل بينهما من خلال تقديم حكمه على صدق وشمولية مخرجات نظام المعلومات الخاص بالمنشاة ، وحتى تتم هذه المراجعة بكفاءة يجب استنادها إلى قواعد ومعايير منطقية تحدد المقصود منها والظروف التي تمارس فيها ، وهكذا فقد نشأت مهنة التدقيق الخارجي التي تتمتع بصفة الحيادية استجابة أو تلبية للحاجة إلى الفحص الانتقادي للبيانات المالية ويشير التدقيق بوجه عام إلى عملية التحقق من إدلاءات معينة، أما مدلولها اللفظي فهو يشير إلى فحص البيانات أو السجلات بغرض التحقق من صحتها وصدقها.

1زقوت محمود يحي ، مدى فاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق واثره في تحسين جودة خدمة التدقيق في قطاع غزة (دراسة ميدانية على شركات ومكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة)،بحث مقدم استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في برنامج المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية ،غزة،2016،ص72

2 عاطف زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان-الاردن، 2009، ص191.

3 طواهر محمد التهامي ، صديقي مسعود ، ، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر،2006، ص16.

4 عاطف زاهرة توفيق سواد، مرجع سبق ذكره، ص191.

2-1- مجموعة من التعاريف حول التدقيق الخارجي مع إبراز أهم ما ركزت عليه كالتالي :

جاء في التقرير الصادر عن لجان جمعية المحاسبة الأمريكية **AAA** 1973 بعنوان مفاهيم التدقيق الأساسية أن التدقيق "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية ، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعة ، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية"[1].

من خلال هذا التعريف نستخلص أن التدقيق الخارجي هو:

- عملية منظمة أي تقوم على التخطيط المسبق لما سوف يقوم به المدقق باعتبار أن التدقيق الخارجي نشاط ذو هيكل مرن يتم من خلال مجموعة من الخطوات المنطقية والمتتابعة ، تبدأ بقبول التكليف واستكشاف البيئة محل التدقيق وتنتهي ببلورة نتائج التدقيق وإعداد التقرير وإبداء الرأي [2].
- جمع وتقييم القرائن بموضوعية:

إن جوهر عملية التدقيق هو جمع وتقييم الأدلة والقرائن الخاصة بإدلاءات الإدارة في القوائم المالية كنتائج لتصرفات وأحداث اقتصادية قام بها العميل، كما أن الموضوعية يقصد بها البحث عن الدليل بشكل موضوعي أي دون التأثر بالأهواء الشخصية والابتعاد عن التحيز ثم تقييم هذا الدليل من حيث ملاءمته وصدقه ، ومن أمثلة أدلة الإثبات والقرائن المرتبطة بالبيانات المحاسبية الأساسية ما يجده المدقق في اليوميات ودفتر الأستاذ أما المعلومات المؤيدة فيجدها في الفواتير والشيكات، البيانات التي يمكن الحصول عليها من الاستفسار والملاحظة ، الجرد والمصادقات وغيرها.

- تحديد مدى تماشي إدلاءات الإدارة مع المعايير الموضوعة:

تتضمن عملية التدقيق تحديد مدى تماشي ما تتضمنه الكشوف المالية لمنشاة العميل من إدلاءات مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما ومعايير المحاسبة المحلية أو الدولية وقواعد المحاسبة المعمول بها ان وجدت والقوانين واللوائح السارية.

- توصيل النتائج لمستخدميها والذي يقصد به بلورة نتائج الفحص في تقريره النهائي، والذي يعد وسيلة اتصال يتضمن رأيه الفني المحايد إلى من يهمه الأمر حيث تم اعتبار هذا التعريف اشمل تعريف يمكن إعطاءه للتدقيق[3].

كما عرف على انه فحص منتظم ومستقل للبيانات والقوائم والسجلات والعمليات والفعالية (المالية والغير مالية) لأي منشاة، وان يقوم المدقق بجمع الأدلة والقرائن وتقييمها وإبداء الرأي الفني من خلال تقريره، حيث يؤكد هذا التقرير على ما يلي[4] :

---

1 الصبان محمد سمير ،علي عبد الوهاب نصر ، المراجعة الخارجية -المفاهيم الاساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية ، الاسكندرية-مصر، 2002، ص06.

2 علي عبد الوهاب نصر ، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة واسواق المال والتجارة الالكترونية، الدار الجامعية، الاسكندرية-مصر، 2004، ص12.

3 علي عبد الوهاب نصر ، شحاته السيد شحاته، المرجع نفسه ، ص 12.

4 المطارنة غسان فلاح ، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان-الاردن، الطبعة الأولى 2006، ص14.

- المعلومات التي يقوم بمراجعتها المدقق الخارجي ليست بالضرورة أن تكون معلومات محاسبية فقط فيكفي قابليتها للإثبات .
- أن تتوفر أدوات كأساس لقياس المعلومات.
- يتوجب أن يتصف شخص المدقق الخارجي بالاستقلالية إلى جانب كونه شخص مهني .

أما عن منظمة العمل الفرنسي للتدقيق فقد أعطت التعريف التالي أن التدقيق "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل استنادا على معايير التقييم ، وتقييم مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"[1].

إن هذا التعريف يؤكد على تقييم نظام الرقابة الداخلية للمنظمة كأهم مرحلة من مراحل عمل المراجع كما لم تكتفي المنظمة بالتعريف السابق وإنما أضافت توضيح ينظر من خلاله للتدقيق من منظورين تبعا للأهداف المتوخاة :

- تقدير نوعية المعلومات :أي تشكيل رأي حول المعلومات المنتجة داخل المؤسسة
- تقدير النجاعة وفعالية النظام المعلوماتي والتنظيم وهذا التعريف يمس التدقيق بصفة عامة بما فيها التدقيق الخارجي.

2-2- تعاريف أخرى أعطيت للتدقيق الخارجي:

2-2-1 .تعريف غايبندي و روني كارافل (Guybénédict et René Karavel 1990):

التدقيق المالي "هو الفحص الذي ينفذه مهني مستقل وخارجي عن المؤسسة من اجل التصريح برأي حول صحة ومصداقية الحسابات السنوية، فهذه الأخيرة يجب أن تعطي صورة صادقة لنتيجة عمليات السنة المالية الماضية ، بالإضافة الى الحالة المالية لأصول المؤسسة في نهاية السنة المالية، فالتدقيق المالي يهدف إلى المصادقة على الحسابات السنوية للمؤسسة"[2].

2-2-2 .تعريف بيثوك كرامبر وبواسون (Bethoux ;Kremper et poisson , 1986):

"التدقيق هو فحص المعلومات من طرف شخص خارجي ، شريطة أن لا يكون هو الذي حضرها أو استعملها بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل" [3].

2-2- 3.تعريف بونول وغرموند (Bonnault et Germond, 1992) :

"التدقيق اختبار تقني صارم وبناء يتم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ، وعلى مدى إحترام القواعد

والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها ، و مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة"[1].

---

1 طواهر محمد التهامي ، صديقي مسعود ، ، مرجع سبق ذكره، ص10.

2 Bénédict-g et K arvel ,R –Evaluation du contrôle interne,Foucher ;paris ,1990 ;p07

3 R.Bethoux , F.Kremper ,M. Poisson , L'audit dans le secteur public , Clet ,paris , 1986, p 21.

من خلال التعاريف السابقة فان التدقيق الخارجي يتحدد في النقاط الثلاث التالية:

- **الفحص:** ويقصد به فحص القياس المحاسبي أي التأكد من صحة قياس الأحداث الاقتصادية والعمليات الخاصة بنشاط المؤسسة التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها كميا ونقديا.
- **التحقق:** إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم عن نتائج الأعمال خلال فترة معينة.

إن كل من الفحص والتحقق عمليتان مترابطتان تسمحان للمدقق الخارجي بالخروج برأي فني محايد، يستند إلى أدلة وقرائن عن ما إذا كانت عملية القياس للأحداث المالية وعرضها تعكس الصورة الصحيحة والسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي .

- **التقرير:** هو بلورة نتائج الفحص والتحقق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي الكشوف المالية.

3. أهداف وأهمية التدقيق الخارجي

توسعت اهمية التدقيق الخارجي وأهدافه عبر الزمن، نتيجة التطور الذي عرفته مهنة التدقيق الخارجي في كل مرحلة مرت بها ،لذا نجدها تتراوح ما بين التقليدية والحديثة.

3-1. أهداف التدقيق الخارجي

تتحدد أهداف التدقيق الخارجي في اهداف رئيسية واهداف خاصة كما يلي :

3-1-1. الأهداف الرئيسية:

- ✓ إبداء الرأي حول سلامة ومصداقية الكشوف المالية للمؤسسة وتحديد إلى أي مدى تعبر الحسابات عن حقيقة المركز المالي ونتائج الأعمال وانه قد تم إعدادها بما يتوافق مع المبادئ والقواعد المحاسبية المعمول بها .
- ✓ متابعة الخطط ومراقبة تنفيذها والتعرف على ما تم تحقيقه من أهداف بالنظر إلى ما هو مسطر وتحديد الفوارق وأسبابها للعمل على معالجتها وتجنبها مستقبلا.
- ✓ القضاء على الإسراف في جميع نواحي النشاط من خلال تحقيق أقصى كفاية ممكنة
- ✓ تخفيض خطر التدقيق إلى أدنى ما يمكن وذلك لصعوبة تقدير أثار التدقيق على العميل أو المؤسسة محل التدقيق
- ✓ العمل على تمتين أنظمة الرقابة الداخلية وتحسين الهيكل التنظيمي من خلال إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية، وبيان أوجه القصور فيه، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المدقق في تقريره.

3-1-2. الأهداف الخاصة :

حسب ألفين، راندال، مارك **(Mark S ،Randa J، Alvin A 2012)** ،فان هناك أهداف ثانوية بجانب الهدف الرئيسي والمتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل عما

1Lionel Collins ,Gérard Valin , Audit et control interne « Aspects financiers, opérationnels et stratégiques», 4ème édition Dallos, paris 1992, P 21.

إذا تم عرض البيانات والكشوف المالية بصورة عادلة من جميع النواحي الجوهرية وفقا لإطار المحاسبة الموضوع، وهي الأهداف الستة المتعلقة بفحص أرصدة حسابات القوائم المالية.

هذه الأهداف تستخدم كأهداف وسيطة، وتعتبر حلقة وصل بين معايير التدقيق وإجراءاتها ، وتتمثل هذه الأهداف الفرعية في الآتي[1]:

- التحقق من الوجود: أي أن الأصول والخصوم أو الالتزامات موجودة فعلا في تاريخ معين.

- التحقق من الاكتمال: يعني أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر والسجلات كاملة، وأنه لا يوجد عمليات غير مسجلة.
- التحقق من الملكية: يعني أن كافة الأصول والممتلكات مملوكة للمؤسسة في تاريخ معين، وأن الخصوم أو الالتزامات تمثل التزام حقيقي على المؤسسة في تاريخ معين.
- التحقق من التقييم: أن الأصول والخصوم قد تم تقييمها وقيدها بقيمتها الملائمة.
- التحقق من عرض القوائم المالية بصدق وعدالة: أن كافة مكونات الكشوف المالية قد تم الإفصاح عنها وعرضها بصورة سليمة، وفق المتطلبات القانونية والمهنية ذات الصلة.
- التحقق من شرعية وصحة العمليات المالية: أي أن كافة الأصول والخصوم والمصروفات والإيرادات قد تم احتساب قيمتها بدقة، وتم اعتمادها من السلطة المختصةً وفقا لمتطلبات القوانين واللوائح والنظم النافذة، وتمت في الأغراض والأعمال الرسمية التي تحقق أهدافها.

2-3. أهمية التدقيق الخارجي:

تكمن أهمية التدقيق الخارجي في كونه وسيلة تخدم العديد من الأطراف الداخلية والخارجية التي هي بحاجة إلى التعرف على حقيقة المركز المالي ونتائج أعمال الشركات التي تتعامل معها حتى يتسنى لها اتخاذ قرار رشيد يستند على معلومات واقعية ، وتتلخص أهمية التدقيق لكل منها في تلبية احتياجاتها من التدقيق والتي تختلف باختلاف مصالحها وأهدافها[2].
- إدارة الشركة وأعضاء مجلس الإدارة: إن الغرض الرئيسي للإدارة وأعضاء مجلس الإدارة من تقرير المراجع هو الحصول على المعلومات التي تمكنهم من مراجعة الأداء وتقييم عملية إعداد الكشوف المالية للعمليات المعقدة ، إلى جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للمؤسسة.

- حملة الأسهم : يسعون إلى الحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة والعاملين، واتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي.

- حملة السندات الحاليون والمحتملون : إن هؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم درجة المخاطرة في المؤسسة، ومدى قدرتها على الوفاء بمديونيتها.

- مجموعة الموظفين واتحادات العمال: وهؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية، وتقدير الأجور المستقبلية، وفي المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الأرباح.

---

1 Alvin A,Randal J,Mark S ,Auditing and assurance services: AN integrated Approach ,14 th , edition ,prentice hall,2012,p:142.

2 الوقاد سامي محمد ، وديان لؤي محمد ،تدقيق الحسابات1،مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة العربية الأولى،2010،ص25.

- الاقتصاديون ورجال البحث العلمي: وتتمثل حاجتهم من المعلومات لمساعدتهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية، وعلى قرارات السياسة العامة، والمساعدة في أعمال البحوث والدراسات، كما أن رجال الاقتصاد يعتمدون على الكشوف المالية المدققة في تقديرهم للدخل القومي والتخطيط الاقتصادي.

- العملاء والموردون والمنافسون: إن هذه الفئة تحتاج إلى المعلومات المعتمدة من مدقق خارجي لتمكنهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات المؤسسة كمصدر للسلع والخدمات، وتقييم القوة التنافسية للمؤسسة.

- الأجهزة الحكومية : تعتمد بعض أجهزة الدولة على بيانات المؤسسات المعتمدة من مدقق مستقل في العديد من الأغراض منها : مراقبة النشاط الاقتصادي، أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة، أو فرض ضرائب.

- نظام المحاكم : ويحتاج إلى معلومات تساعده في تقييم الموقف المالي للمؤسسة في حالات الإفلاس ، وتقييم الأصول الضرورية ، و الدعاوي القضائية.

- الاستشاريون كالمحللين الماليين وبيوت الاستثمار : هؤلاء الفئة يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم الموقف المالي للمؤسسة بهدف إبداء النصح للمستثمرين وتوجيههم.

- الدائنون والبنوك : تساعد المعلومات المعتمدة من مدقق خارجي مستقل كل من الدائنون والبنوك في تحديد مدى إمكانية منح القروض للمؤسسة، وكذلك تحديد مبلغ القرض وشروطه.

- المستثمرون المحتملون : وهم يحتاجون لمعلومات تساعدهم في اتخاذ قرارات حول إمكانية الاستثمار في المؤسسة، وتحديد السعر المناسب للاستثمار بما يحقق لهم أكبر عائد.

الفرع الثالث: أنواع التدقيق الخارجي

يندرج التدقيق الخارجي ضمن ثلاثة أشكال وهي:

1- **التدقيق الخارجي التعاقدي:** إن التدقيق التعاقدي الاختياري هو ذلك التدقيق الذي يقوم به شخص محترف خارجي ومستقل حامل لشهادة الخبرة المحاسبية ومسجل في جدول جمعية الخبراء المحاسبين (جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين)، والذي يجرى تعيينه بطلب من احد الأطراف الخارجية أو الداخلية التي تربطها بالمؤسسة علاقة مصالح بحيث يمكن تجديدها سنويا وتتم بمحض إرادة المؤسسة، والهدف من التدقيق الخارجي التعاقدي هو ابداء الرأي حول حسابات المؤسسة ضمن الاطار الخاص و يتعلق الامر بمجالات مختلفة كتقييم المعاملات من منظور النمو او من اجل اعادة هيكلتها ،تحليل جودة نظام المعلومات، تقييم الموجودات والمطلوبات ،تقدير مخاطر ذات طبيعة معينة [1].

2- **التدقيق الخارجي القانوني (محافظ الحسابات):** وهو التدقيق المفروض بقوة القانون، ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات الذي يتم تعيينه من طرف المساهمين ومحافظ الحسابات لا يمكن له أن يكون مدقق تعاقدي في حين نجد أن ميزة خبير المحاسبة كونه محافظ الحسابات في نفس الوقت أما عن نطاق العمل فكل منهما يتمتع بالاستقلالية ويهدف إلى إعطاء رأيه حول نوعية الحسابات من حيث الشرعية والمصداقية إلا انه من جهة أخرى فان مجال تدخل الخبير المحاسبي أوسع فمن مهام الخبير المحاسبي أن يقوم باقتراح

1 Pascale Kroll et Debora Fiori ,les mitiers de l'audit le Guide 2010-2011 ,edition l'etudiant ,2010,p :28

دراسات وتقديم إرشادات في التنظيم والتسيير والجباية وكذلك الإجابة عن الاستشارات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي وتقديم تقييم وتحاليل مختلفة وله أن يتولى مهام محاسبية وتسييرية أما عن محافظ الحسابات فمهمته تتميز بالديمومة والاستمرارية لمدة العقد يقوم على إثرها بالمصادقة على عدد من المعلومات مثل أتعاب المسئولين الإعلام عن الأحداث الاستثنائية التي تم القيام بها في المؤسسة ،إعلام المساهمين حول الأحداث التي تخص حياة مؤسستهم سواء كانت عادية أو خاصة ، وما يخضع له من مسؤولية مدنية وجنائية وتأديبية بحكم عمله يفرض عليه التصريح عن التصرفات الغير شرعية التي عثر عليها أثناء تأديته للمهام المنوط بها وذلك عند وقوفه على قضايا خطيرة يمكن لها أن تعرقل النشاط وتهدد حياة المؤسسة وبذلك نستنتج أن المراجع القانوني مقيد في أدائه لمهنته مقارنة بالمراجع التعاقدي وهذا ما توضحه معايير الأداء المهني الموضوعة من قبل الهيئات المنظمة للمهنة [1].

3- **الخبرة القضائية:** يقوم بها شخص محترف خارجي بطلب من المحكمة وذلك للاستعانة بتقريره في حل نزاع بين مؤسسة معينة وطرف أخر متعامل معها.

المطلب الثاني: مقومات العمل الميداني للمدقق الخارجي

يبرز التطور الذي عرفته مهنة المحاسبة والتدقيق أهمية التأكيد على أداء عملية التدقيق وفق وسائل وطرق متعددة كالمتطلبات الصارمة للتمكن من ممارسة المهنة والحدود الدنيا للتأهيل والتدريب ووضع قواعد وآداب سلوك يجب الالتزام بها ، الى جانب ووجود تنظيمات مهنية ولجان مكونة عن طريق تلك التنظيمات وأعضاء المهنة ومجموعة من الآليات ، كل هذا ما هو إلا حدود دنيا لتحقيق جودة التدقيق ، فالتمسك بهذه المعايير يعتبر بمثابة خط الدفاع الأول ضد كل مسؤوليات الإهمال والتقصير.

الفرع الأول: معايير العمل المتعارف عليها

تعتبر معايير التدقيق المتعارف عليها كنموذج للحكم على مدى جودة العمل الذي يقوم به المدقق حيث أنها عبارة عن مقاييس متعارف عليها بين المهنيين، وهذا ما ساعد على انتشارها إذ أنها تبين الالتزامات التي يجب على المدقق التحلي بها، وذلك للوصول إلى أهداف التدقيق المحددة بموجب مبادئه وهي مبادئ مهنية وضعها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(**AICPA**) وعددها عشرة تصنف في ثلاثة أنواع من معايير التدقيق (**GAAS**) معايير عامة **General standards**، ومعايير العمل الميداني **Standards of field work**، ومعايير إعداد التقارير **Standards of reporting**، و يجب على المدقق الخارجي الامتثال لهذه المعايير العامة في أداء عمليات المراجعة في الشركات العامة.

وقد عرّف الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير التدقيق بأنها " مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في مراجعة البيانات المالية و المعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة و التقارير على مصداقية البيانات **"**[2].

وعرّف ويليام توماس و امرسون هنكي معايير التدقيق بأنها " عبارة عن الأنماط التي يحتذي بها المدقق أثناء أدائه لمهنته و التي تستنتج منطقيا من الفروض و المفاهيم التي تدعمها **"**[3].

1بوتين محمد ، المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق ،ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر،2003،ص47.

2الاتحاد الدولي للمحاسبين ، المعايير الدولية للمراجعة، منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ,1998 , ص4

3 ويليام توماس, امرسون هنكي, نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات, دار المريخ للنشر, الرياض,1991 , ص 52

وعرّف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين **AICPA** المعايير بأنها " تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوافر في المدقق و تعبير عن الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة و البراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة الكشوف المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي**".**

1. المعايير العامة :

تتضمن وصف للمؤهلات والصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب وتم حصرها في ثلاثة معايير هي[1]:

- يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص يتوفر لديهم قدرا كافيا من التأهيل العلمي والعملي كمدققين.
- يجب أن يكون لدى المدقق اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الأمور المرتبطة بعملية الفحص.
- يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية اللازمة والمعقولة عند أداءه لمهنة الفحص وإعداد التقرير.

وفي الأخير نشير إلى أن هذه الشروط قد لا تكون كافية للحكم على المراجع بالكفاءة المهنية المطلوبة، لذلك ينبغي أن تنظم ملتقيات دورية و ندوات و تربصات ميدانية ، يستطيع المدقق من خلالها تنمية قدراته الفكرية و العلمية والميدانية على حد سواء، و تمكنه من العمل بمتطلبات معيار التأهيل العلمي والعملي والكفاءة المهنية.

2. معايير العمل الميداني:

هي تلك الإرشادات اللازمة للقيام بعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية وتتضمن ثلاثة معايير هي:

2-1 معيار التخطيط السليم لعملية التدقيق:

يعتبر التخطيط السليم لأي عملية العمود الفقري لها، كونه يحدد الأهداف المرجوة منها ويأخذ في الحسبان الإمكانيات المتاحة والوقت المستغرق لتحقيق ذلك، إذ يقوم المدقق في هذا الإطار بتوزيع الوقت المتاح لعملية التدقيق على الاختبارات المطلوبة.

يمكن تحديد الأهداف المرجوة من برنامج عملية التدقيق و تخطيطها كما يلي:

- يوضح برنامج التدقيق وبدقة نطاق الفحص من خلال اشتماله على المفردات المراد فحصها وخطوات الفحص وتوقيته.
- يستعمل البرنامج كأداة للرقابة من خلال مقارنة الأداء المنجز من المدقق و أعوانه بالأداء المتوقع والمثبت في البرنامج، وكذا إمكانية تحديد مقدار الأعمال الباقية والتاريخ المتوقع منها.
- يعتبر البرنامج الموجه الأساسي لعملية التدقيق من خلال احتواءه على ما يجب القيام به، والفترة الزمنية اللازمة لذلك وتوقيت عملية البدء في عملية التدقيق والانتهاء منها، وتحديد المدقق الذي يقوم بفحص المفردات.

---

1 المشهداني عمر إقبال توفيق ، تدقيق التحكم المؤسسي(حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها "اطار مقترح، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية العدد 2013/02،كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة جرش،الأردن،ص241

- تحديد مسؤولية المدقق القائم بالأداء المهني انطلاقا من تحديد مهام كل مدقق، وتوقيع كل منهم على الخانة المقابلة للعمل القائم به.

2-2 معيار نظام الرقابة الداخلية

قبل التطرق الى النمط الذي تتطلبه عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق الخارجي ،لابد من اعطاء التعاريف المرتبطة بهذا المفهوم اولا .

2-2-1:تعريف نظام الرقابة الداخلية :

حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين، فان نظام الرقابة الداخلية هو الخطة التنظيمية وكل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة وصدق البيانات المحاسبية وتشجيع فعالية الاستغلال ، و المحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة.

و حسب منظمة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين **OECCA** الفرنسية : فان نظام الرقابة الداخلية هو مجموعة الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من أجل تحقيق الهدف المتعلق، بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول ونوعية المعلومات وتطبيق طرق وإجراءات اداء انشطة المؤسسة من أجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة"

و حسب الهيئة الدولية لتطبيق التدقيق **IFAC** التي وضعت المعايير الدولية للتدقيق فإن نظام الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية ، و مجموع الطرق والإجراء ات المطبقة من طرف المديرية ، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال ، هذه الأهداف تشتمل على احترام السياسة الإدارية ، حماية الأصول ، وقاية أو اكتشاف الغش والأخطاء ، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية ، وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية[1].

2-2-2 معيار تقييم الرقابة الداخلية:

يعتبر نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة أهم محدد لنوعية التدقيق الواجب القيام به ولحجم المفردات المراد اختبارها وهذا استنادا الى درجة تأثيره على نوعية ومصداقية المعلومات الناتجة عنه ، فاحترام مقوماته والالتزام بإجراءاته يعطي للمعلومات مصداقية كبيرة لدى الأطراف المستخدمة لها، ويتطلب تقييم نظام الرقابة الداخلية والحكم على نوعيته خبرات ومهارات عالية لا بد وان يتحلى بها المدقق الخارجي ،و يعتمد المدقق الخارجي في ذلك على إحدى الطرق الآتية[2]:

2-2-2-1- طريقة الاستقصاء عن طريق الأسئلة

تشمل هذه الطريقة على قائمة من الأسئلة النموذجية تخص وظائف المؤسسة وعملياتها و يكون هذا للاستفسار عن النواحي التفصيلية المتبعة في المؤسسة لإجراء عملياتها وتأدية وظائفها.

2-2-2-2- طريقة التقرير الوصفي لنظام الرقابة الداخلية

تعتمد هذه الطريقة على وصف نظام الرقابة الداخلية المعتمد داخل المؤسسة محل التدقيق ، إذ يقوم المدقق بتشخيص النظام من خلال التطرق إلى مقوماته والإجراءات القائم عليها ، ويستطيع أن

1المشهداني عمر إقبال توفيق ، مرجع سبق ذكره_،ص241

2 Gérard Lejeune, Jean-Pierre Emmerich ,Audit ET Commissariat Aux Comptes ,Gualino Editeur,EJA-paris ,2007 ,p :104

يحدد مواطن الضعف والقوة فيه اعتمادا على درجة الامتثال بإجراءات الرقابة الداخلية السليمة ، كأن يجد مثلا تداخلا في المسؤوليات وعدم تحديد الاختصاصات ما يخلق فرصا للغش والتلاعب ووقوع الأخطاء ، كما أن تحديد مواطن القوة والضعف في النظام يسمح بتوجيه عملية التدقيق نحو مواطن الضعف لفحصها واستخراج الانحرافات التي انجرت عنها والتقرير عنها في نهاية عملية التدقيق.

2-2-2-3- طريقة الملخص الكتابي:

يقوم المدقق في هذه الطريقة بإعداد ملخص كتابي يحدد فيه بالتفصيل الإجراءات والوسائل الواجب توافرها في النظام السليم للرقابة الداخلية، وذلك بغية الاسترشاد به في تقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة محل التدقيق .

3-2 معيار كفاية الأدلة:

في إطار مسعى المدقق الهادف إلى إبداء رأي فني محايد حول مدى صحة المعلومات المحاسبية يقوم هذا الأخير بالبحث عن الأدلة الكافية المدعمة لهذا الرأي اعتمادا على الفحوصات التي يؤديها لغرض التأكد من أن كل البيانات المسجلة لها مستندات تثبت صحتها و من ان المعالجة المحاسبية لها وطريقة عرض المعلومات كانت صحيحة ، ومن واقع الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات التي توفر للمدقق أساسا معقولا وقاعدة متينة لتكوين رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية ، ويمكن تقسيم الأدلة بوجه عام إلى نوعين هما:

- داخلية: تشتمل على كل الدفاتر والسجلات المحاسبية والشيكات والمستندات وأوامر الشحن وطلبات الشراء وكل ما يتم إعداده داخل المؤسسة.
- خارجية: تشتمل على المصادقات من العملاء والموردين والملاحظات والاستفسارات التي تجري خارج المؤسسة في البنوك ووكالات التأمين وإدارة الضرائب والى غير ذلك من الأطراف الخارجية.

3. معايير التقرير

تتضمن معايير إعداد التقرير العناصر الآتية[1] :

- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت الكشوف المالية قد تم تصويرها وعرضها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (المقبولة قبولا عاما) .
- يجب أن يوضح التقرير مدى ثبات المشروع على إتباع هذه المبادئ، والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وما إذا كانت القواعد التي طبقت في الفترة الجارية مطابقة لتلك التي كانت مستخدمة في الفترات السابقة .
- يجب أن تفصح الكشوف المالية عن المركز المالي ونتيجة النشاط بطريقة ملائمة، وإلا فيجب أن يتضمن التقرير الإيضاحات اللازمة.
- يجب أن يشمل التقرير على إبداء الرأي في الكشوف المالية وفي حالة عدم تمكن المدقق من إبداء مثل هذا الرأي فيجب أن يذكر الأسباب وفي جميع الحالات يجب أن يذكر مدقق الحسابات في

1المطارنة غسان فلاح ، مرجع سبق ذكره ،ص ص،123،124.

تقريره مدى وطبيعة عمليات الفحص التي قام بها، ودرجة المسؤولية الملقاة على عاتقه ، وفي اطار التعبير عن رأيه في القوائم المالية، يمكن للمدقق أن يتبنى أحد المواقف التالية:

- ✓ **إبداء رأي مطلق:**

وذلك عندما يرى المدقق أن الكشوف المالية محل الفحص تعبر عن المركز المالي ونتيجة النشاط بدون أي قيد أو شرط.

- ✓ **إبداء رأي متحفظ :**

وذلك عندما يرى المدقق أن الكشوف المالية محل الفحص تعبر في مجملها عن المركز المالي ونتيجة النشاط مع وجود قيود أو تحفظات معينة يجب أن يكون قارئ هذه الكشوف على علم بها، ويشير المدقق إلى هذه التحفظات بكل صراحة ووضوح ويحدد تأثيرها على الوضعية الحقيقية وعلى الكشوف المالية للشركة والمركز المالي لها بشرط أن لا تؤثر إلى حد التظليل .

- ✓ **إبداء رأي معاكس**

وذلك عندما يرى المدقق أن الكشوف المالية ككل لا تعبر عن المركز المالي ونتيجة النشاط.

- ✓ **الإمتناع عن إبداء الرأي:**

إن تقرير عدم إبداء الرأي يكون عادة عند استحالة تطبيق إجراءات التدقيق التي يرى المدقق ضرورة استخدامها كاستحالة حصوله على الأدلة والبراهين التي تساعده على إبداء رأيه، أو عدم كفاية نطاق الفحص بسبب القيود التي تضعها إدارة المؤسسة على نطاق عملية التدقيق ، أو بسبب ظروف خارجة عن ارادة المؤسسة وعن إرادته على حد سواء.

الفرع الثاني: معايير التدقيق الدولية

تعتبر المعايير الدولية التي تصدر عن الاتحاد الدولي **IFAC** بمعرفة لجنة ممارسات التدقيق الدولية **IAPC** إطارا متجانسا وقابلا للتطبيق على المستويات المهنية الدولية والتي لا تتعارض مطلقا مع معايير التدقيق المتعارف عليها من جهة ولا تحرم على أية دولة إصدار معايير تدقيق خاصة بها من جهة أخرى، ويقوم الآن بذلك مجلس معايير التدقيق والتأكيد **IAASB** إضافة إلى عمليات التدقيق والتأكيد والخدمات ذات العلاقة ،وتجدر بنا الإشارة إلى أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أول من عمل جاهدا على وضع معايير أداء معينة والتي صدرت سنة 1904 ضمن كتيب تحت عنوان "معايير التدقيق المتعارف عليها" .

وقد تم إصدار 27 معيارا حتى بداية 1988 في فترات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية، وقام الاتحاد بإعادة تبويبها طبقا لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق، بحيث أصبح لدينا رقمان لكل معيار احدهما طبقا لتاريخ الإصدار، والثاني طبقا لموضوع المعيار واخذ التبويب الأول ترقيما يبدأ من الرقم 1، في حين اخذ التبويب الثاني ترقيما يبدأ من رقم 200 بعد تقسيم عملية التدقيق [1]،وقد عرفت هذه المعايير جملة من التعديلات والإصدارات وإعادة الصياغة حسب مشروع توضيح معايير التدقيق الدولية والذي شرع فيه من قبل مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية سنة 2004 كبرنامج شامل بهدف

1سايح فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي-دراسة حالة الجزائر-،رسالة الدكتوراه في علوم التسيير ،تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،2015/2014،ص75.

تعزيز جودة واتساق الممارسة في جميع أنحاء العالم من خلال تحقيق الفهم وقابلية التطبيق لها، والذي تداول ما بين التعديل وإعادة الصياغة أو كلاهما معا حسب مقتضيات المعيار والظروف حيث ينطوي البرنامج على تطبيق اتفاقيات صياغة جديدة على كافة المعايير أما كجزء من عملية تدقي ق جوهرية أو من خلال عملية إعادة صياغة محدودة وهذا لتعكس الاتفاقيات والمسائل الجديدة للتوضيح عموما.

وتشمل إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية، على معايير التدقيق والفحص والتأكيد والخدمات ذات العلاقة، والتي يتم تبويبها كالتالي[1]:

1- المعايير الدولية لرقابة الجودة **"ISQC International Standard on Quality Control"**:

- المعيار الدولي لرقابة الجودة 1: رقابة الجودة للمؤسسات التي تؤدي عمليات تدقيق وفحص القوائم المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

2- المعايير الدولية لتدقيق الكشوف المالية التاريخية **" ISAs International Standards on Auditing"**:

- المبادئ العامة والمسؤوليات :خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 200 إلى 299 وعددها 8 معايير وهي: 200 الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق:

210 الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق
220 رقابة الجودة لتدقيق القوائم المالية
230 وثائق التدقيق
240 مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال عند تدقيق القوائم المالية
250 مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق القوائم المالية
260 الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة
265 الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة

- تقييم المخاطر والاستجابة في تقدير الأخطاء: خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 300 إلى 499 وعددها 6 معايير:

300 التخطيط تدقيق القوائم المالية
315 تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها
320 الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية المراجعة
330 استجابة المدقق للمخاطر المقيمة
402 اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستعمل مؤسسات خدمية
450 تقييم الانحرافات المكتشفة أثناء التدقيق

- الإثبات في التدقيق :خصص لهذه المجموعة من المعايير الارقام من 500 الى 599 وعددها 12 معيار،

1 IFAC , IAASB, Handbook of international Auditing, Assurance and Ethics pronouncements, International Federation of Accounting, Edition, part 2, New York, 2008.

500 أدلة الإثبات

501 أدلة التدقيق-اعتبارات محددة لبنود مختارة
505 المصادقات الخارجية
510 عمليات التدقيق لأولية-الأرصدة الافتتاحية
520 الإجراءات التحليلية
530 اخذ عينات التدقيق
540 تدقيق التقديرات المحاسبية ، بما فيها تقديرات القيمة العادلة والإفصاح ذات العلاقة
550 الأطراف ذات العلاقة
560 الأحداث اللاحقة
570 استمرارية المؤسسة
580 الإقرارات الخطية

- استخدام عمل الآخرين: خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 600 إلى 699 وعددها 3 معايير، 600 تدقيق القوائم المالية للمجمعات بما فيها استعمال أعمال المدققين الخارجيين للفروع-اعتبارات خاصة

610 استخدام عمل المدققين الداخليين
620 استخدام عمل الخبير

- انتهاء عملية التدقيق: خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 700 إلى 799 وعددها 5 معايير،

700 تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية
705 التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل
706 فقرات الملاحظات وفقرات حول بنود أخرى في تقرير المدقق الخارجي
710 المعلومات المقارنة والقوائم المالية المقارنة
720 مسؤولية المدقق فيما يتعلق بالمعلومات المقدمة في وثائق تحتوي على قوائم مالية تمت مراجعتها.

- مجالات متخصصة :خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 800 إلى 899 وعددها 3،

800 تدقيق قوائم مالية معدة طبقا لمرجعيات ذات طابع خاص –اعتبارات خاصة-
805 تدقيق قوائم مالية شاذة وعناصر وحسابات وبنود خاصة لقائمة مالية-اعتبارات خاصة-
810 مهمات تمس إصدار تقرير ملخص حول القوائم المالية .

3- الإطار الدولي لعمليات التأكيد :

4- فحص القوائم المالية التاريخية :

- المعايير الدولية للفحص (او عمليات التدقيق) **IASEs** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 2000 إلى 2699 وعددها 2:

2400 عمليات تدقيق القوائم المالية (معيار التدقيق الدولي السابق 910)

2410 تدقيق المعلومات المالية المرحلية من قبل المراجع المستقل للمؤسسة

5- عمليات التأكيد عدا عن عمليات مراجعة القوائم المالية التاريخية:

- المعايير الدولية لعمليات التأكيد **ISAEs**:خصص لها من المعايير الأرقام من 3000 إلى 3699
- تنطبق على جميع عمليات التأكيد : خصص لها من المعايير الأرقام من 3000 إلى 3399
- 3000 عمليات التأكيد عدا عن عمليات التدقيق أو الفحص للمعلومات المالية التاريخية
- المعايير المحددة موضوع البحث: خصص لها من المعايير الأرقام من 3400 إلى 3699 وعددها 4 وهي:

3400 فحص المعلومات المالية المستقبلية (معيار التدقيق الدولي السابق 810)
3402 تقارير التأكيد حول أنظمة الرقابة في مؤسسات الخدمات
3410 عمليات التأكيد على بيانات الغازات الدفينة
عمليات التأكيد لتقديم تقرير حول مجمل المعلومات المالية الشكلية ضمن نشرة الإصدار

6- الخدمات ذات العلاقة[1]:

- المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة: خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 4000 إلى 4699 وعددها 2 وهي:

4400 التكليف بإنجاز إجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية (معيار التدقيق الدولي السابق 920)
4410 تجميع التكليفات

وعليه فان المعايير التي أصدرها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي تشمل على المعايير الدولية لرقابة الجودة، المعايير الدولية للتدقيق، المعايير الدولية لعمليات التدقيق، المعايير الدولية لعمليات التأكيد، والمعايير الدواية للخدمات ذات العلاقة ،كما يصدر المجلس بيانات ممارسة وأوراق أخرى من اجل توفير إرشادات تفسيرية والمساعدة على تبني هذه المعايير الدولية، والتشجيع على حسن الممارسة، حيث يوفر الإطار الدولي لعمليات التأكيد، ومقدمة المعايير الدولية لرقابة الجودة، وصفا لهذه المعايير الدولية، وكذا الصلاحيات الملحقة بها.

الفرع الثالث :قواعد وآداب سلوك المهنة

حظيت أخلاقيات المهنة بالقدر الكافي من اهتمام الهيئات والمنظمات الدولية في محاولات جدية لوضع دعائم وأسس لها، حيث خلصت إلى قيام مجمع المحاسبين القانونيين والمجموعات المهنية **SCA** سنة1971 بإصدار دليل لقواعد السلوك المهني والذي كان يضم قسم يعنى بقواعد الأداء المهني وقسم أخر يعنى بإعطاء تفسير لقواعد الأداء المهني ، ولقد تم تطوير هذا الدليل على مدار عدد من السنوات، وذلك لكي يعكس المتغيرات المستجدة في بيئة المحاسبة والتدقيق وايضا المزيد من المسؤولية ، وكانت المرحلة الأخيرة من تطوير هذا الدليل عام 1973 بإضافة قسم أخر خاص بمفاهيم قواعد آداب وسلوك

1 IFAC , IAASB, Handbook of international Auditing, Assurance and Ethics pronouncements, International Federation of Accounting, Edition, part 2, New York ,2008,.

المهنة والذي هو جزء فلسفي يناقش المبادئ والمفاهيم التي تقوم عليها قواعد السلوك المهني، وهكذا أصبح دليل قواعد سلوك المهنة يضم عدة أقسام[1].

وتجدر الإشارة إلى أن هناك مراجع تعمل على إعطاء التقسيم التالي:

القسم الأول مفاهيم قواعد آداب وسلوك المهنة

القسم الثاني قواعد الأداء المهني

القسم الثالث تفسير قواعد الأداء المهني

ومنها من تعطي التقسيم التالي: وجود قسمين رئيسيين من دليل السلوك هما مفاهيم أو مبادئ السلوك وقواعد السلوك إلى جانب ما تم إصداره لاحقا تحت مسمى النشرات وهي تفسيرات لقواعد السلوك وأحكام الآداب والسلوك من قبل اللجنة التنفيذية لقسم الآداب والسلوك المهني وعموما تم الاتفاق على أن دليل السلوك المهني يضم:

1- مفاهيم قواعد آداب وسلوك المهنة والتي تعبر عن المعتقدات والمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي كما توفر إطار العمل لتلك القواعد وطابعها غير إلزامي فهي مجرد التعبير عن أفكار السلوك المهني.
2- قواعد السلوك: وهي تحدد الحد الأدنى من معايير السلوك المقبولة في أداء الخدمات المهنية وهذا ما يجعلها إلزامية ولا يمكن رفضها.
3- تفسيرات قواعد السلوك: وتوفر إرشادات بخصوص تفسير نطاق وإمكانية تطبيق تلك القواعد وهي غير ملزمة ولكن يتوجب على المدقق تبرير عدم التزامه بها.
4- أحكام الأدب والسلوك: تشير إلى إمكانية تطبيق قواعد السلوك وتفسيراتها على مجموعة خاصة من الظروف الفعلية وهي غير إلزامية أيضا لعدة أسباب.

يعد القسم الإلزامي قواعد دليل السلوك المهني أهم قسم من أقسام دليل السلوك المهني، و يضم إحدى عشر قاعدة ملزمة بعنوان قواعد دليل السلوك المهني تم تصنيفها في خمسة مجموعات كالتالي [2]:

1. الاستقلال والنزاهة والموضوعية.
2. القدرة والمعايير الفنية.
3. المسؤوليات اتجاه العملاء.
4. المسؤوليات تجاه الزملاء من مزاولي المهنة.
5. المسؤوليات والأعمال الأخرى.

1. الاستقلال والنزاهة والموضوعية

- ✓ بالنسبة لمبدأ الاستقلالية: تفرض هذه القاعدة على المدقق الخارجي أن يتمتع بالحياد والاستقلالية عند أدائه لخدماته المهنية المطلوب، حيث يقصد باستقلالية المدقق أن يكون له شخصية ذاتية وسيد نفسه ولا يخضع إلا لسلطان واجبه رغم أي ضغط خارجي قد يقع عليه أو تعارض لمصالحه الشخصية، وتضمنت هذه القاعدة متطلبات الاستقلال فعلى سبيل المثال فان حيادية المدقق

1 عاطف زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان-الاردن، 2009 ص 144.

2الصبان محمد سمير ، علي عبد الوهاب نصر ، المراجعة الخارجية- المفاهيم الاساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، مرجع سبق ذكره ، ص143

الخارجي مطلوبة عند أداء عملية تدقيق القوائم المالية وفي فحص الكشوف المالية المتوقعة وفي فحص معلومات الكشوف المرحلية للمنشاة العامة أي التي تطرح أسهمها للجمهور، أما إذا كان بصدد أداءه لخدمات المحاسبة والضرائب أو الاستشارات الإدارية فلا ينتظر منه أن يتصف بالحيادية.

- ✓ النزاهة والموضوعية: يتعين على المدقق الخارجي أن يتحلى بالموضوعية ورقي الخلق عند أدائه لأي خدمة مهنية ، فلا يبالغ في رفض الحقائق ولا يساعد في تحريفها فيكون صادقا يكشف عن كل الحقائق في تقريره لا يجامل ولا يداري ولا يتأثر بروابط القرابة والنفوذ ولا يغير قراره ورأيه ولا يخضع رأيه لرغبات الآخرين ، كما لا يجب أن يكون هناك تعارض بين مصلحته ومصلحة العميل ولهذا يتوجب عليه أن يبدي رأيه الفني العلمي الموضوعي عن اقتناع بكل ما توصل إليه من خلال فحصه ، فكون الاستقلالية تعرف على أنها القدرة على التصرف بنزاهة وموضوعية فالنزاهة تعني التمسك بالأمانة والأخلاق أما الموضوعية فتعني الابتعاد عن التحيز في جميع تصرفاته وتوجهاته العملية.

2. القدرة والالتزام بالمعايير الفنية:

تتضمن هذه المجموعة قاعدتين مهمتين من قواعد السلوك المهني التي يجب على المدقق الخارجي اخذها بعين الاعتبار اثناء تاديته لعمله بحيث يقصد بها مايلي :

- ✓ القدرة : لا يجوز للمدقق الخارجي أن يقبل مسك التدقيق لأي من المنشآت وهو يشعر بأنه غير قادر على إكمال عمليات التدقيق لحساباتها وإبداء الرأي بالكفاءة المهنية المناسبة.
- ✓ معايير التدقيق : تجدر بالمدقق أن يعمل في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها باعتبارها الأنماط التي يجب أن يحتذي بها أثناء أدائه لمهمته ، والتي تستنتج من الفروض والمفاهيم التي تدعمها حسب ما جاء في تعريف وليام توماس وامرسون هنكي، فهي مقاييس يقاس على أساسها العمل الذي تمت تأديته من حيث الجودة والأهداف المرجوة .
- ✓ المبادئ المحاسبية : يتعين على المدقق إبداء الرأي حول ما اذا كانت الكشوف المالية الختامية للمشروع قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإذا ما كان هناك خروج عنها، وأن يشير إلى الظروف غير العادية التي أفضت إلى ذلك ، إلى جانب الآثار التي ترتبت عن عدم تطبيقها وذلك من خلال تقريره، كما يتوجب عليه أن يذكر الأسباب التي تجعل عدم تطبيق المبادئ المحاسبية والتماشي معها لا يسمح بإظهار القوائم المالية للحقائق المطلوبة وبالتالي لا تعبر عن المركز المالي ونتائج الأعمال بصورة صادقة وسليمة[1].
- ✓ التنبؤ :يتعين على المدقق الخارجي أن لا يقرن اسمه بأي تقديرات وتنبؤات لإحداث مستقبلية تضعها الإدارة كتكهنات لما سوف يكون عليه الوضع مستقبلا بالطريقة التي تجعل الغير يعتقد أن المدقق يؤكد إمكانية تحققها.

1الصبان محمد سمير ، علي عبد الوهاب نصر ، مرجع سبق ذكره ، ص143

3. المسؤوليات اتجاه العميل

ويعبر بها عن تلك المسؤوليات التي تقع على عاتق المدقق الخارجي بموجب التزامه بقواعد السلوك المهني وتتضمن ما يلي[1]:

- ✓ المحافظة على سرية بيانات العميل : وبهذا الخصوص يتوجب على المدقق الخارجي أن يحتفظ بسرية ما وصل إليه من معلومات وبيانات خلال أدائه لإجراءات التدقيق عند تدقيقه لحسابات عميله ، وعدم الإفصاح بها للغير إلا حالة اخذ الموافقة منه أو بطلب منه أو بقوة القانون.
- ✓ الأتعاب المشروطة والمتفق عليها:هنا تجدر الإشارة إلى انه يمنع ربط أتعاب المدقق الخارجي بنتائج الخدمات التي تمت تأديتها أو تحت شروط يضعها العميل للضغط على المدقق إلا انه يجوز ربط الأتعاب بدرجة تعقيد وصعوبة الخدمة المؤدات، فالأتعاب يمكن أن تكون مشروطة في حالة تحديدها بواسطة المحكمة أو أية سلطة عمومية أخرى.

4. المسؤوليات تجاه الزملاء

- ✓ التعدي على حقوق الغير:

لا يجوز قيام المدقق الخارجي بمحاولات لاجتذاب عملاء تخص زميل أخر ، وذلك بمزاحمته في تقديم نفس الخدمة لنفس العميل إلا في الحالات التالية:

- لجوء العميل من تلقاء نفسه لطلب خدمات مدقق خارجي أخر، فيمكن قبولها لكن بعد الرجوع للزميل المعني بتدقيق حسابات هذا العميل للتأكد من درايته بكل هذه الحقائق.
- حالة مسك المدقق عملية التدقيق عن قوائم مالية مجمعة، فمن الضروري إعادة تدقيق كشوف الفروع التي تم تدقيقها من قبل مدققين غيره ، حتى يتمكن من إعطاء الرأي حول الكشوف المالية المجمعة ككل.
- إذا كان هناك اتفاق بينه وبين زميله على أن يتوكل عنه في أداء خدمات محددة، فإذا طلب منه العميل أداء خدمات أخرى بخلاف تلك المتفق عليها مع الزميل، فلا يجوز له قبولها إلا بعد الرجوع الى زميله، كما لا يجوز أن تكون هناك مساعي من قبله لكسب اهتمام العميل ومناقشته للحصول على اتفاق بتأدية خدمات أخرى إضافية.

- ✓ عروض التوظيف : لا يجوز للمدقق الخارجي أن يقدم عروض توظيف لعملاء زميل أخر سواء بطرق مباشرة أو غير مباشرة دون علم الزميل بذلك .

5. المسؤوليات والأعمال الأخرى:

- ✓ الأعمال المخلة والمعيبة :يتعين على المدقق الخارجي للحسابات أن لا يقوم بأعمال مخلة بقواعد السلوك ومضرة بالمهنة ككل.
- ✓ الإعلان : لا يجوز للمدقق اجتذاب العملاء باستخدام الإعلان فذلك يعد ممنوعا.
- ✓ العمولات : لا يجوز للمدقق الحصول على عمولات لأي غرض أو دفع عمولات في سبيل الحصول على عملاء إلا إذا كان الدفع يتعلق بشرا ء مكاتب التدقيق أو الإحالة على التقاعد.

---

1 عاطف زاهرة توفيق سواد، مرجع سبق ذكره،ص145

- ✓ الوظائف المتنافسة أو المتعارضة : يجب على المدقق الخارجي رفض العروض التي من شانها أن تضعف موضوعيته في تقديم الخدمات المهنية ، وتحول دون مشاركته في تدعيم وتحسين المهنة كالحصول على مزايا معينة من المشروع الذي هو بصدد تدقيق حساباتها كالارتباط بعمل أو وظيفة تدر عليه عوائد شخصية.
- ✓ شكل مكتب المدقق واسمه : يمكن للشخص المهني المحايد أن يزاول مهنته كمالك أو عامل بمكتب التدقيق، والذي يتخذ شكل منشاة فردية أو شركة أشخاص والتي تتوافق مع الشروط أو التشريعات المحددة لخصائصها، أما عن اسم المكتب فيمكن أن يستخدم اسم واحد أو أكثر من المدققين القدامى بالمكتب ضمن اسم المكتب الحالي الذي يزاول المهنة كامتداد لعملهم، ولا يجوز أن يشتمل على أسماء وهمية بهدف التظليل أو لسبب يتعارض مع القانون[1].

الفرع الرابع: جودة التدقيق الخارجي

تعد جودة التدقيق العنصر الأساسي لإضفاء ثقة المستثمرين في المعلومات المالية وغير المالية، وبيئة التدقيق الخارجي تحتوي على العديد من العوامل التي تسمح بجعل التدقيق ذات جودة ،منها ما ينطبق على المدققين الأفراد كالمشاركة المثمرة في برامج التعليم والتأهيل المهني المستمر ومنها ما هو خاص بمكاتب التدقيق كتطبيق نظام فعال لرقابة الجودة أما العوامل الأخرى فهي جزء من التنظيم الذاتي لمهنة التدقيق مثل تدقيق الزميل الإلزامي لمكاتب التدقيق .

1. تعريف جودة التدقيق الخارجي :

يظهر استقراء الدراسات التي تناولت جودة التدقيق أن الباحثين تبنوا العديد من المداخل لتعريف الجودة في التدقيق، فنجد بأن بعض الدراسات تبنت مفهوما يقوم على أساس الالتزام بالمعايير المهنية، كما ترى دراسات أخرى لجودة التدقيق على أنها خلو الكشوف المالية من الأخطاء أو التحريفات الجوهرية، كما ربطت دراسات أخرى جودة التدقيق بتحقيق أهداف كافة الأطراف المشتركة في عملية التدقيق، بينما ترى أخرى جودة التدقيق من منظور تدنية خطر عملية التدقيق.

وقد أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى مفهوم جودة التدقيق في المعيار رقم (220) أن أدوات الرقابة على جودة التدقيق تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في المؤسسة محل التدقيق للتحقق من أن الأعمال المنفذة قد تم أداؤها وفقا لمعايير التدقيق المتعارف عليها ،وعليه فان المنظمات الدولية تربط تعريف جودة التدقيق بالالتزام بمعايير التدقيق أما معايير الأداء في مكاتب التدقيق فتتمثل في الصفات الشخصية الواجب توفرها في الأفراد ،وعليه يمكن القول أن جودة التدقيق هي أداء عملية الفحص والتحقق بكفاءة وفعالية طبقا لمعايير التدقيق مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات الجوهرية المكتشفة والعمل على تلبية احتياجات ورغبات مستخدمي الكشوف المالية[2]، ولا بد من التفريق بين جودة التدقيق وجودة المدقق حيث تشير الاولى الى جودة الخدمة التي يقدمها المدقق بينما جودة المدقق تعتمد على مكاتب التدقيق ذاتها.

1الصبان محمد سمير ، علي عبد الوهاب نصر ، مرجع سبق ذكره، ص148

2بربر احمد ، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات "حالة الجزائر"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية،2014/2013،ص06

2. ضوابط جودة التدقيق الخارجي

تعني جودة التدقيق الخارجي ضمان موضوعية عملية التدقيق ،وعليه فهي تتكون من عنصرين أساسيين هما جدارة المدقق واستقلاليته ،و حالات فشل التدقيق عادة ما ترجع إلى حدوث خلل في أي من هذين العنصرين فخطر عدم الاستقلالية على التدقيق يؤدي إلى عدم تحقيقه لهدفه والمتمثل في إضفاء الثقة على المعلومات المالية[1].

وبالرغم من صعوبة تحديد مفهوم لجودة التدقيق إلا أن العديد من الباحثين حاولوا قياسها بطرق مباشرة أو غير مباشرة ما أدى إلى ظهور منهجان شائعان لقياس جودة عملية التدقيق وهما:

1-2 المقياس الخاص بجودة عملية التدقيق بطريقة غير مباشرة ويكون عن طريق استخدام وسائل بديلة من خلال ربط جودة التدقيق بمكون تتحدد بموجبه مثل حجم مكتب التدقيق وسمعة المدقق وخبرة التعاقد مع العميل وتقديم خدمات أخرى بخلاف التدقيق والخبرة في الصناعة ومعدل الدعاوي القضائية.

2-2 المقياس الخاص بجودة التدقيق بطريقة مباشرة (المنهج السلوكي) ويرتبط بمخرجات عملية التدقيق اذ يقوم على افتراض أن احتمالية الكشف والتبليغ عن أي اختراقات تتعلق بعقد التدقيق سوف ينعكس على مخرجات عملية التدقيق كمنتج نهائي.

3. ضوابط جودة التدقيق الخارجي وفق المعيار رقم 220 "رقابة الجودة لعمليات تدقيق المعلومات المالية التاريخية" :

لقد أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي معيار التدقيق الدولي 220 والمعنون رقابة الجودة لعمليات تدقيق المعلومات المالية التاريخية، وأكد المجلس على أن هدف المعيار هو وضع المعايير وتوفير الإرشادات بخصوص مسؤوليات محددة لموظفي مكتب التدقيق فيما يخص إجراءات رقابة الجودة على مهام تدقيق البيانات المالية التاريخية [2].

وضوابط الجودة وفق هذا المعيار هي مجموعة من الإجراءات والسياسات التي يتبناها مكتب التدقيق لتوفير قناعة بأن عملية التدقيق قد أنجزت طبقا للمعايير المحددة المتعارف عليها ،ولذلك فان سياسة ضوابط الجودة تعتبر بمثابة أهداف تسعى مكاتب التدقيق لتحقيقها، بينما إجراءات الضوابط تمثل الخطوات والأساليب التي يتم تنفيذها من أجل تحقيق الأهداف المحددة ، ولقد بينت الفقرة الرابعة من المعيار بأنه على مكتب التدقيق تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة والتي صممت للتأكد من أن كافة المراجعات قد تمت حسب المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الوطنية المناسبة، كما جاء في الفقرة السادسة من نفس المعيار على أن أهداف سياسات رقابة الجودة والتي تمثل عناصر الرقابة على جودة التدقيق هي كما يلي:

- تحمل مسؤولية القيادة لجودة عمليات التدقيق؛
- فرض الامتثال لمتطلبات أخلاقيات المهنة من قبل فريق العمل؛

---

1 الجبلى وليد ، المراجع الخارجي كأحد آليات حوكمة الشركات والافصاح المحاسبي، مدونة بعنوان ابحاث المحاسبة والمراجعة ،تم الاطلاع عليه في 14 فبراير 2016.متاح علىwalidsamir7.blogspot.com .

2الاتحاد الدولي للمعاسبين، معايير المراجعة الدولية ورقابة الجودة، معيار المراجعة الدولي رقم220 رقابة الجودة لمراجعة القوائم مالية ،الاتحاد الدولي للمحاسبين ،نيويورك، طبعة 2009.ص163.

- الموافقة على العلاقات مع العملاء واستمراريتها؛
- توفير فرق العمل المؤهلة؛
- تحمل مسؤولية التوجيه والأداء والإشراف على عملية التدقيق؛
- مراقبة جودة التدقيق.

المبحث الثاني : واقع ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

كانت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر يسودها الإهمال وعدم التنظيم ولم تؤخذ أهميتها إلى غاية 1991 بمجيء القانون رقم08/91 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وهذا في إطار تكييف الجوانب القانونية مع المحيط الجديد الذي فرضته جملة الإصلاحات التي قامت بها الجزائر بإصدارها لقوانين 1988 المتعلقة باستقلالية المؤسسات ومن ثم أصبحت البيئة الاقتصادية التي تحددها متطلبات التنمية والعصرنة هي المحرك والمحدد لنوع الإصلاحات المفروضة على مهنتي المحاسبة والتدقيق في الجزائر إلى غاية اليوم.

المطلب الأول: تطور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

عرفت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر عدة تحولات هامة يمكن إبرازها في المراحل التالية:

الفرع الأول: المرحلة من 1962 إلى 1989

في هذه المرحلة تم صدور الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970 ،حيث تنص مادته 39 على أن "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، ويجوز له أيضا أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها، وتحدد بمرسوم بناء على اقتراح وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مهمة والتزامات مندوبي الحسابات للمؤسسات العمومية أو شبه العمومية".

وقد تم صدور الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي والذي إقتصر اهتمامه على تنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسب ، أما عن عمل محافظ الحسابات فقد اخضع تنظيمه للمتفشية العامة للمالية IGF والتي هي مديرية تابعة لوزارة المالية[1].

كما تم خلال نفس الفترة إصدار نصين أساسيين يخصان تنظيم الجانب التكويني للمدقق الخارجي وهما:

- المرسوم 83/72 الصادر في 1972/04/18 والمتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية وإنشاء تخصص جديد هو ليسانس علوم مالية ومحاسبية؛ والمرسوم 84/72 الصادر في 1972/04/18 المتعلق بتنظيم التربص المهني التكويني لخبراء المحاسبة الى جانب صدور القانون رقم 88-01 المؤرخ في 1988/01/12 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية في إطار الإصلاحات الاقتصادية التي شرع في تطبيقها منذ 1988 وإدراج مخطط لانتقال المؤسسات نحو الاستقلالية وتحضيرها للانتقال الى اقتصاد السوق وعلى اثر ذلك أصبحت المؤسسات الجزائرية خاضعة لأحكام وقواعد القانون التجاري ومعرضة للإفلاس والتصفية.

1سايح فايز ،مرجع سبق ذكره،ص131

الفرع الثاني :المرحلة من 1990 إلى 2009

في هذه المرحلة تم صدور القانون 91-08 المؤرخ في 27 افريل 1991 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظي الحسابات والمحاسب والذي يعد احد أهم خطوات تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر فبمقتضاه تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة سميت بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسب المعتمد [1] لتصبح بذلك مهنة التدقيق حرة ومفتوحة لجميع من تتوفر فيهم شروط ممارستها دون الرجوع إلى الوزارة الوصية بعد أن كانت متمركزة في أيدي المراقبين الماليين التابعين لوزارة المالية والتي فوضت لها امتيازات القوة العمومية لاسيما تخليص منح الإعتمادات ، إلا أن هذا الإصلاح لم يغني عن حدوث تذبذبات في تسيير وتنظيم المهنة وتزايد حدة الصراع بين أصحاب المهنة والإدارة الوصية من جهة وفساد العلاقة بين المهنيين من جهة أخرى مع ابتعادهم عن جل المحافل والمنظمات الدولية نظرا لانشغالهم بأمور داخلية بحتة.

وقد تبع هذا القانون عدة مراسيم تنفيذية وقرارات أهمها:

- المرسوم التنفيذي رقم 92-20 الصادر في 13 جانفي 1992 يحدد تشكيلة مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله صادر بالجريدة الرسمية رقم 03 في 15 يناير 1992؛
- القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات ،حيث يحدد هذا القرار نظام الأجور الذي يطبق على محافظي الحسابات في إطار المهام العادية التي أسندت إليهم طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما[2]؛
- المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15 والذي يتضمن قانون أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ،ومن خلاله تم عرض القواعد الأخلاقية المهنية على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين[3]؛
- المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، يتضمن إحداث" مجلس-وطني للمحاسبة يوضع تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، ويدعى في صلب هذا النص المجلس؛[4] "؛
- المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996 ،يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة، حيث أكد القانون على أن يتم تعيين محافظ أو محافظي الحسابات المسجلين في

---

1 القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات- والمحاسب المعتمد، ،الجريدة الرسمية الجزائرية المؤرخة في 01 ماي 1991 ،العدد رقم 20، ، المادة 05،ص652.

2 القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، الصادر رقم 14 ،الجريدة الرسمية الجزائرية المؤرخة في 12مارس 1995 ،العدد 14 المادة 01، ص 33

3 المرسوم التنفيذي رقم96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996 ، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،الجريدة الرسمية الجزائرية المؤرخة 17 ابريل 1996 ،العدد 24 ، المادة 01 ،ص05

4المرسوم التنفيذي رقم 96-318 مؤرخ في 25 سبتمبر 1996 ، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، الجريدة الرسمية الجزائرية المؤرخة في 29 سبتمبر 1996 ، العدد 56 ، المادة 01، ص18.

جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، كما" يتم اختيار محافظ الحسابات بناء على قدراته ومراجعه المهنية ومخطط التكاليف"[1]؛

- المرسوم التنفيذي رقم97-457 المؤرخ في01 ديسمبر 1997، يتضمن تطبيق المادة11 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- المرسوم التنفيذي رقم97-458 المؤرخ في01 ديسمبر 1997، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13 يناير 1992 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله؛
- مقرر رقم 94 / SPM /103 المؤرخ في 02 فيفري 1994 الذي يعرف ويثبت الاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات في إطار المهام المنوطة لهم طبقا للتشريع والقانون الساري المفعول؛
- قرار مؤرخ في 28 مارس 1998 يحدد كيفيات نشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- -القرار المؤرخ في1999/03/24 الموافقة على الشهادات وشروط الخبرة المهنية لممارسة المهنة؛
- المرسوم التنفيذي رقم 01-421 المؤرخ في 2001/12/20 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 92-20 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله؛
- المادة 12 من الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 25 جويلية 2005 ، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، والذي ينص :"يتعين على الجمعيات العامة للشركات ذات المسؤولية المحدودة أن تعين ابتداء من السنة المالية 2006 ولمدة ثلاث سنوات مالية محافظ حسابات أو أكثر يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات[2] "؛
- مقرر مؤرخ في 13 ماي 2006 ، يعدل ويتمم المقرر المؤرخ في 24 مارس سنة 1999 والمتضمن الموافقة على الإجازات والشهادات وكذا شروط الخبرة المهنية التي تخول الحق في ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث تم تعديل الفقرة الأولى من المادة 03 من هذا المقرر .

الفرع الثالث :المرحلة الثالثة من 2010 إلى 2018

خلال هذه الفترة تم إعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية ، واهم ما ميز هذه الفترة هو صدور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 والذي يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات

1المرسوم التنفيذي رقم 96-431 مؤرخ في 30 نوفمبر 1996 ، يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة، الجريدة الرسمية الجزائرية المؤرخة في 01ا ديسمبر 1996 ،العدد 74، المادة 03 ، ص 14.

2الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 25 جويلية 2005 ، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005 ،الجريدة الرسمية الجزائرية المؤرخة في 26جويلية 2005 ،العدد 52 ، المادة 12 ، ص 03.

والمحاسب المعتمد والذي" يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد "[1].

وقد جاء هذا القانون كنتيجة حتمية للإصلاح المحاسبي الذي باشرته الجزائر في إطار التوجه نحو التدويل المحاسبي حيث نادت الضرورة بتكييف النظام المحاسبي ومهنة التدقيق للمعايير الدولية مع المعطيات الجديدة ، ما أفضى إلى تفكيك الهيئة الوحيدة التي كانت تمثل الناشطين في هذا القطاع وإعادة الكثير من الصلاحيات لوزارة المالية التي افقدها إياها القانون رقم 91-08 واهم ما جاء به :

- إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية مهمته الأساسية منح الاعتماد والمعايرة المحاسبية وتنظيم ومتابعة مهنة المحاسبة(المادة 04 من القانون 10-01)
- إنشاء لدى المجلس خمس لجان متخصصة(المادة 05 من القانون 10-01)
- تحديد شروط ممارسة المهنة لكل من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وضرورة التسجيل في جدول المصف أو الغرفة أو المنظمة التي ينتمي اليها (المادة 08 من القانون 10-01)
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من قبل معهد تعليم متخصص تابع لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من قبل مؤسسات تابعة لوزارة التكوين المهني المادة (08 من القانون10-01)
- الفصل بين المهام الثلاث بإنشاء ثلاث منظمات مهنية مع تحديد مهام كل هيئة وهي: (المادة14 من القانون 10-01)
  - المصف الوطني للخبراء المحاسبين
  - الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
  - المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين
- كيفية إعداد التقرير وأنواعه وإبداء الرأي (المادة 25 من القانون 10-01).
- كيفية تعيين محافظ الحسابات والمدة التي يمكن أن يقضيها في المؤسسة ، حيث ركزت المادة 26 من القانون 10-01 على أن التعيين يتم من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المخول لها ذلك على أساس دفتر الشروط.
- تحديد مهام المدقق الرئيسي أو المسير (المسؤول الأول) والمدقق الثانوي وتحديد المسؤوليات في حالة ما إذا كانت مكاتب التدقيق عبارة عن مؤسسة (شركات ذات أسهم، شركات ذات مسؤوليات محدودة ، شركات مدنية، او مجمعات ذات منفعة مشتركة) وان يبلغ تعيينه لدى لجنة مراقبة النوعية (المواد 30، 46، 47،48 ،49 من القانون 10-01).
- تحديد مجال وأساليب سير عملية التدقيق القانوني المكلف بها والتي تم الاتفاق عليها في دفتر الشروط ووجوب الالتزام بها (المادة 35).
- تحديد حقوق وواجبات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والمسؤوليات وحالات التنافي.

1القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل29 جوان 2010 ، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجزائرية المؤرخة في 11 جويلية 2010 ،العدد 42، المادة 01 ، ص 04.

وقد تلى صدور هذا القانون عدة مراسيم تنفيذية لتنظيم مهنة التدقيق تصب في إطار إعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات، وهي" المراسيم التنفيذية أرقام 11-24، 11-25، 11-26، 11-27،11-28، 11-29، 11-30، 11-31 و11-32 المؤرخة في 27 جانفي 2011 " صدرت في الجريدة الرسمية رقم 07 بتاريخ 02 فيفري 2011 كما تم صدور المراسيم التنفيذية التالية :

- مرسوم تنفيذي رقم 11-72 مؤرخ في 16 فيفري 2011 ،يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة،
- مرسوم تنفيذي رقم 11-73 مؤرخ في 16 فيفري 2011، يحدد كيفيات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظ الحسابات،
- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011، يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها.
- مرسوم تنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013، يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها1.
- المرسوم التنفيذي رقم 13-171 المؤرخ في 23 أفريل 2013، يعدل ويتمم المرسوم التنفيذي رقم 11- 74 المؤرخ في 16 فيفري 2013 الذي يحدد شروط وكيفيات تنظيم الامتحان النهائي بصفة انتقالية للحصول على شهادة الخبير المحاسب.
- القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، يحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات.
- القرار المؤرخ في 12 يناير 2014، يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات،
- **المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 والمتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق** وهي[2]:

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 "اتفاق حول أحكام مهام التدقيق "يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة حول أحكام مهمة التدقيق حيث يتضمن الفهرس خمسة أقسام قسم المقدمة والتي تحتوي مجال التطبيق والأهداف ، قسم الشروط المسبقة للتدقيق، قسم محتوى رسالة المهمة وتحتوي الأحكام الأساسية لرسالة المهمة و التدقيقات المتكررة، قسم تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية، قسم خصوصيات أخرى.

✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 "التأكيدات الخارجية "يعالج هذا المعيار استعمال التدقيق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة ويتضمن الفهرس قسمين قسم المقدمة ويحتوي مجال التطبيق والهدف، وقسم الأداءات المطلوبة الذي يحتوي إجراءات التأكيد الخارجية ورفض الإدارة السماح للمدقق إرسال طلب التأكيد ونتائج إجراءات التأكيد الداخلي والتأكيدات الضمنية وتقييم الأدلة المثبتة المتحصل عليها .

1المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013 ،يحدد درجة الأخطاء المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والعقوبات التي تقابلها، الجريدة الرسمية المؤرخة في 16 يناير 2013 ،العدد 03 ، المادة 01 ،ص18

2المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 **تم الاطلاع عليه يوم 2018/04/25 على الساعة 12.45** ،متاح على الرابط WWW.CNC.DZ

- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 "أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة" وتتضمن مجال التطبيق، الأحداث اللاحقة ،الأهداف، الإجراءات المطلوبة، أحداث وقعت بين تاريخ الكشوف المالية وتقرير المدقق، أحداث اعلم بها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق إلى غاية تاريخ اعتماد الكشوف المالية، حقائق اعلم بها المدقق بعد نشر الكشوف المالية.
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 "التصريحات الكتابية" ويتضمن أربعة أقسام الأول المقدمة التي تتضمن مجال التطبيق والتصريحات الكتابية كعنصر مقنع ،الثاني قسم خاص بالأهداف وقسم يتضمن الواجبات المطلوبة إلى جانب الملحق كقسم أخير.

- **المقرر رقم 150 المؤرخ في نفس السنة 2016:**

وتضمن هذا المقرر 04 معايير جزائرية للتدقيق وهي كالتالي[1]:

- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية ": يتضمن مجال التطبيق، الهدف منه، تخطيط مهمة التدقيق، إستراتيجية التدقيق، برنامج العمل، التعديلات المدرجة على الإستراتيجية والبرنامج، الواجبات المطلوبة كإشراك الأعضاء الأساسيين للفريق، الأعمال الأولية ،تخطيط المهمة، التوثيق، إلى جانب مسائل إضافية أخرى.
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 "العناصر المقنعة": مفهوم العناصر المقنعة ،كفاية وملائمة العناصر المقنعة، دلالة ومصداقية العناصر المقنعة، المعلومات الممكن جمعها كمصر للعناصر المقنعة، والتأكيدات المستعملة في جمع العناصر المقنعة ،إجراءات جمع العناصر المقنعة .
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 "مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية ": إجراءات التدقيق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية، استمرارية تطبيق الطرق المحاسبية ،معلومات يتضمنها تقرير المدقق، النتائج والتقرير الذي يحرره المدقق، الجوانب المرتبطة بوحدات القطاع العمومي (إجراءات التدقيق، الأرصدة الافتتاحية ،النتائج والتقرير).
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية": إلى جانب مجال التطبيق والهدف يتضمن الواجبات المطلوب القيام بها من تأسيس الرأي حول الكشوفات المالية، شكل الرأي ،تقرير المدقق، المعلومة الإضافية المتزامنة مع عرض الكشوف المالية ،كما تضمن المعيار نموذج لتقرير المدقق حول الكشوف المالية.

- **المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 :**

ويتضمن معايير التدقيق الجزائرية التالية :

- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 "الإجراءات التحليلية ":يتضمن مجال التطبيق، الأهداف، الواجبات المطلوبة فيما يخص الإجراءات التحليلية المادية، الإجراءات التحليلية كأداة لتأسيس خلاصة، تحليل نتائج الإجراءات التحليلية.
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 "استمرارية الاستغلال" مجال التطبيق، فرضية استمرارية الاستغلال، مسؤولية المدقق عن تقييم قدرة الكيان على مواصلة الاستغلال، الواجبات المطلوبة والتي تحدد إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات أخرى مرتبطة ،تقدير التقييم المنجز من قبل الإدارة، إجراءات تدقيق إضافية عند الكشف عن الأحداث أو الظروف، الاستنتاجات وتقرير

1المقرر رقم 150 المؤرخ في2016 ، تم الاطلاع عليه يوم 2018/04/25 على الساعة 12.45 ، متاح على الرابط WWW.CNC.DZ

المدقق، ملائمة أو عدم ملائمة فرض الاستمرارية، رفض الإدارة القيام بالتقييم، التواصل مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، التأخير الكبير في المصادقة على الكشوف المالية.

- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين ":يتضمن هذا المعيار إلى جانب مجال التطبيق والأهداف، العلاقة بين وظيفتي التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي ،تحديد إمكانية الاعتماد على اعمل المدققين الداخليين، التوثيق.
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق ":ويتضمن هذا المعيار مجال التطبيق، الهدف ،مسؤولية المدقق، تقدير ضرورة الاستعانة بخدمات الخبير، طبيعة ورزمانة وامتداد إجراءات التدقيق، كفاءة ومهارات الخبير المعين، اكتساب المعرفة من مجال الخبرة التي يتمتع بها الخبير، الاتفاق المتوصل إليه مع الخبير، تقييم ملائمة أعمال الخبير، الإشارة إلى الخبير المعين في التقرير.

- **المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 :**

ويضع هذا المقرر حيز التنفيذ أربعة معايير أخرى للتدقيق[1] :

- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 "وثائق التدقيق ":يتضمن شرح لطبيعة وفائدة التوثيق والواجبات المطلوب القيام بها في إطار عملية التوثيق كإعداد الوثائق في الوقت المناسب، وثائق الإجراءات المنجزة والعناصر المقنعة المتحصل عليها ،شكل ملف التدقيق النهائي ،حماية وحفظ وملكية ملفات العمل.
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 501 "العناصر المقنعة –اعتبارات خاصة": ويتضمن المعيار شرح لمجال التطبيق والهدف والواجبات المطلوب القيام بها فيما يخص البنود المهمة داخل المؤسسات كالمخزونات والقضايا والمنازعات ،التأكيدات الكتابية، المعلومات القطاعية.
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 530 "السبر في التدقيق ": يتضمن مجال التطبيق، الهدف، مفاهيم حول السبر وأهمية الحكم المهني في اختيار الطريقة المناسبة ،توضيح الواجبات المطلوبة فيما يخص العينة والعناصر الواجب اختيارها، إجراءات التدقيق، تحديد طبيعة الانحرافات والاختلالات وأسبابها ،تقييم نتائج السبر .
- ✓ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها": ويتضمن مجال التطبيق، طبيعة التقديرات المحاسبية والواجبات المطلوبة فيما يخص إجراءات تقييم المخاطر، حالات عدم اليقين المرتبطة بالتقييم ،معايير التسجيل والتقييم .

وبهذا الإصدار الأخير يكون قد تم وضع 16 معيار للتدقيق في الجزائر، والتي بدورها تستهدف جميع اشكال مهام التدقيق قانونية كانت او تعاقدية ، وما يلاحظ على هذه المعايير انها مستوحات من المعايير الدولية للتدقيق ،حيث ابقى المجلس الوطني للمحاسبة في الجزائر المكلف بإصدار هذه المعايير على نفس تسمية ورقم المعيار الموجودين في المعايير الدولية للتدقيق ISA، ورغم التطابق الكبير بينهما في المضمون إلا ان هذا المجلس حاول ان يضفي عليها الطابع الجزائري الذي يتلاءم مع بيئة التدقيق

---

1 المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 ، تم الاطلاع عليه يوم 2019/01/21 على الساعة 15.20 ،متاح على الرابط WWW.CNC.DZ

في الجزائر وبالرغم من أهمية المراسيم التنفيذية التي أصدرتها الدولة، إلا أنها تعد بطيئة في سياق التطورات التي تعرفها المهنة على المستوى الدولي.

المطلب الثاني :تطور تنظيم مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

إن تبني الحكومة الجزائرية لخيار الإصلاح المحاسبي والتوجه نحو الاهتمام بالمعايير الدولية للمحاسبة، أثر بشكل كبير على المنظمات المهنية المرتبطة بصفة مباشرة بمهنة المحاسبة، الأمر الذي أدى إلى ظهور منظمات جديدة تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية [1].

الفرع الأول : المجلس الأعلى للمحاسبة

نشا المجلس الأعلى للمحاسبة سنة 1971 بموجب المرسوم رقم 71-82 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب وتتمثل المهمة الرئيسية لهذا المجلس في إصدار المعايير المحاسبية وإعداد المخططات المحاسبية القطاعية، بالإضافة إلى الاهتمام بحل المشاكل والصعوبات التي يواجهها المحاسبون والخبراء المحاسبون.

وفي ظل هذه المهام التي يقوم بها المجلس الأعلى للمحاسبة فإن مهنة التدقيق الخارجي وبالخصوص محافظة الحسابات لم يعطى لها الاهتمام الكافي من قبل المجلس، فلم تكن مستقلة في أداء مهامها إلا بالنسبة للمؤسسات الخاصة والتي كانت مهمة تدقيق حساباتها موكلة للخبراء المحاسبين المرخص لهم من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة بالقيام بها، والتي كان عددها محدودا جدا خلال الفترة (1971-1991) هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن محافظة الحسابات في المؤسسات العمومية الإقتصادية كانت تمارس تحت وصاية وإشراف وزارة المالية حيث كانت هي المكلفة بالتعيين وبالعزل، وهذا ما يفسر غياب التنظيم الفعال للمهنة وعدم وجود جدول لتسجيل محافظي الحسابات والبحوث المنهجية للمهنة.

الفرع الثاني: المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

انشأت المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بموجب القانون91-08 المؤرخ في 1991/04/27 لا سيما المادة الخامسة منه، وهي هيئة مهنية تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع ثلاثة أصناف من المهنيين وهم الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المؤهلون لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها القانون 91-08، ويدير هذه المنظمة مجلسا مقره الجزائر العاصمة وقد كلفت هذه المنظمة كجهاز مهني منظم للمحاسبة والتدقيق في الجزائر بما يلي:

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
- الدفاع على أعضاء المهنة واستقلاليتهم؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة والذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من جدول المنظمة.
- وطبقا لأحكام المادة (11) من القانون 91-08، فإن المنظمة الوطنية تقوم بما يلي [2]:

1شريفي عمر ، التنظيم المهني للمراجعة-دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية-، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 2011،2012/1،ص149

2القانون رقم 91-08،مرجع سبق ذكره،المادة11،ص652.

- تتأكد المنظمة الوطنية من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها من حيث احترام أخلاقيات المهنة والقوانين والتنظيمات المعمول بها؛
- تقدر الصلاحية المهنية للإجازات والشهادات التي يقدمها كل مترشح يطلب تسجيله في أحد أصناف هذه المنظمة؛
- تنشر مقاييس تقدير الإجازات والشهادات التي تخول لها الحق في ممارسة المهنة.

وقد جاءت هذه المنظمة من اجل اعادة تأهيل مهنة التدقيق وخاصة من الجوانب القانونية لها من خلال اتخاذ اجراءات قانونية لتنظيم وتأطير المهنة وجعلها تمارس بصفة مستقلة ،وقد سميت فيما بعد بالمصف الوطني ،وأشرفت هذه المنظمة على تنظيم المهنة منذ 1991 والى غاية 2011 اين تم حلها وفقا لمحضر الحل رقم **50MF/CAH/11** الصادر عن وزارة المالية بتاريخ 2011/03/23 .

وتتمثل هياكل المنظمة الوطنية في مجلس المنظمة الوطنية، غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم، لجنة جدول المنظمة الوطنية ،المجالس الجهوية، المؤتمر الوطني ،مرصد أخلاقيات وآداب المهنة.

وبموجب صدور القانون الجديد للمهنة رقم 10-01 سنة 2010 والنصوص التطبيقية له سنة 2011، أنشأت هيئات جديدة حلت محل المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

الفرع الثالث: المجلس الوطني للمحاسبة

أنشئ المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-381 وهو جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها، وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية ، ويمكن أن تستشيره لجان المجالس المنتخبة والهيئات والمؤسسات أو الأشخاص الذين تهمهم أشغاله ومن صلاحياته انه[1] :

✓ يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان الاعتماد المهام التالية[2]:

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها؛
- تقييم صلاحيات إجازات وشهادات كل المترشحين الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول؛
- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول؛
- استقبال كل الشكاوى التأديبية في حق المهنيين والفصل فيها؛ -تنظيم مراقبة النوعية وبرمجتها؛
- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف المهنيين وعرضها للموافقة عليها.

1القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 مرجع سبق ذكره ، المادة 01 ، ص 04.

2 المرسوم التنفيذي رقم11-24 ،المؤرخ في 2011/01/27،يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،العدد2011،07،المادة 10،ص5.

- ✓ يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان التقييس المحاسبي المهام التالية:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها؛
- العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات ، حيث يمكن للمجلس إنشاء فرق عمل متخصصة مكلفة بتحضير مشاريع الآراء والتوصيات؛
- دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق ؛
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

- ✓ يمارس المجلس الوطني للمحاسبة بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام التالية[1]:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين؛
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي؛
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية؛
- إجراء دراسات في المحاسبة والميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها؛
- مساعدة هيأت التكوين في المحاسبة من خلال تصور دعائم بيداغوجية ومراجع أخرى متعلقة بهذا التكوين؛
- المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة؛
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي توضع تحت تصرف المهنيين المحاسبين.

وقد خولت له عدة صلاحيات لكنها تدور حول مهنة المحاسبة والتقييس المحاسبي، حيث كان المجلس بعيدا عن كل ما يتعلق بمهنة التدقيق ، ولكن بصدور القانون الجديد الذي ينظم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فقد أعطي لهذا المجلس صلاحيات ومهام واسعة كانت في يد المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بصفتها هيئة مهنية مستقلة.

يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة في إطار التنظيم الجديد للمهنة تابعا لسلطة الوزير المكلف للمالية ويرأسه هذا الأخير أو ممثله، ويتشكل من عدة أعضاء ينتمون إلى قطاعات مختلفة لها علاقة بالمهن

1المرسوم التنفيذي رقم11-24 ،مرجع سبق ذكره ،المادة 11،ص5.

المحاسبية ،وقد أعطى القانون 10-01 للمحاسبة صلاحيات كانت محتكرة من قبل المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وذلك من خلال إنشاء عدة لجان متساوية الأعضاء لممارسة المهام التي أوكلت للمجلس حسب تخصص كل لجنة وتتمثل هذه اللجان في[1] :

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والعناية المهنية
- لجنة الاعتماد
- لجنة التكوين
- لجنة الانضباط والتكوين
- لجنة مراقبة الجودة

الفرع الرابع: المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

تضمنت التعديلات الجديدة في مهنة المحاسبة في إطار الإصلاح المحاسبي إحداث ثلاث مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة، وتحت رعاية وزارة المالية، وتُعنى هذه المجالس بتنظيم المهن المتعلقة بها من أجل التحكم فيها بشكل يتناسب مع التغيرات في مهنة المحاسبة والتدقيق التي تبنتها الجزائر، وهي المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، و المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والمجلس الوطني للمحاسبين المعتمدين وسنتطرق إلى مجالس تنظيم مهنة التدقيق فقط .

1. المصف الوطني للخبراء المحاسبين:

هو الهيئة التي تقوم بإدارة المصف الوطني للخبراء المحاسبين المنشأ في إطار التقسيم الجديد للمهنة بموجب القانون 10-01 ويحدد مقره بالجزائر العاصمة، وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تحددت تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، حيث يتم انتخاب تسعة أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح رئيس المجلس الوطني للخبراء المحاسبين، بالإضافة الى ممثل وزير المالية وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية [2]:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها؛
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية؛
- مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛

1القانون 10-01 ،مرجع سبق ذكره، المادة 5 ، ص 04.

1مرجع سبق ذكره، المادة 5،ص4

2المرسوم التنفيذي رقم11-25 ،المؤرخ في 2011/01/27،يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،2011،العدد07، ص7.

- الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة ؛ وإعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

2. الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

يعتبر المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات الهيئة التي تقوم بإدارة الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات المنشاة في إطار التقسيم الجديد للمهنة في ظل القانون 10-01، وقد حددت تشكيلته وقواعد سيره وصلاحياته بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 [1]، وله نفس قواعد انتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للمحاسبة ، وطبقا للمادة 04 من المرسوم التنفيذي فان مهامه متطابقة تماما مع مهام المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، إلا أنها خاصة بالنظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

إن الإصلاحات المحاسبية الأخيرة قد أخذت من المنظمات المهنية السابقة كل الصلاحيات، وجعلتها تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية، الأمر الذي يجعلها لا تتمتع بالاستقلالية الكاملة، والذي يمكن القول أنه يتناقض مع ما تنادي به المعايير الدولية للتدقيق وبالرغم من الانتقادات الموجهة إلى الهيكلة الجديدة للمنظمات المهنية في إطار الإصلاح المحاسبي من خلال الوصاية الممارسة عليها من طرف وزارة المالية، إلا أنه يعول بشكل كبير عليها في الإشراف والمتابعة والرقابة على تنفيذ وتجسيد هذا الإصلاح المحاسبي، الأمر الذي يعطي لها ثقل وأهمية في ظل تبني الجزائر خيار الإصلاح.

المطلب الثالث: ممارسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

تتحدد ممارسة مهنة التدقيق في مجموعة من المهام والمعايير الواجبة التطبيق التي اجتهد المشرع الجزائري في وضع قوانين لتنظيمها وضبطها .

الفرع الاول : مهام المدقق الخارجي في الجزائر

هناك نوعان من المدققين الخارجين في الجزائر وهم الخبراء المحاسبين المكلفين بالقيام بالتدقيق الخارجي التعاقدي ، ومحافظي الحسابات المكلفين بمهام التدقيق الخارجي القانوني ، وسنتطرق إلى مهام كل من الفئتين وفق ما جاء به القانون الجديد المنظم للمهنة والقانون التجاري.

1. مهام الخبير المحاسب في الجزائر:

يعرف الخبير المحاسب في القانون 10-01 على أنه**"**: كل شخص يمارس بصفة عادية وباسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكّلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات**"**، ومن مهام الخبير المحاسب أيضا حسب المادة (18) من القانون 10-01

- القيام بمسك وتجميع الحسابات **(centralisation)**؛
- فتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها أي عقد عمل؛

1المرسوم التنفيذي رقم11-26 ،المؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،2011،العدد07،المادة 03،ص8

- ويعد الخبير المحاسب مؤهلا للقيام بمهام محافظ الحسابات (تدقيق الحسابات) لدى المؤسسات والهيئات المعنية بالتدقيق القانوني ، وحاليا في الجزائر معظم الخبراء المحاسبين إن لم نقل كلهم يمارسون مهام محافظة الحسابات؛
- تقديم استشارات للمؤسسات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي؛
- اعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم وتصرفاتهم الادارية والتسييرية التي لها علاقة بما تم الاتفاق عليه في العقد؛
- تنظيم وتقويم وفحص وتحليل المحاسبة.

ان اهم التقارير التي يقوم المدقق الخارجي بإعدادها حسب المشرع الجزائري تتمثل فيما يلي[1]:

- تقارير حول البيانات المالية المعدة وفقا لأسس محاسبية شاملة بدلا من المعايير الدولية أو الوطنية للمحاسبة،
- تقرير حول احد أجزاء البيانات المالية،
- تقرير حول الالتزام بالاتفاقيات التعاقدية،
- تقارير حول ملخص البيانات المالية.

الشكل الثاني تقارير مرتبطة بطبيعة خدمات التدقيق الخارجي المقدمة للعميل وتتضمن:

- الخدمات الضريبية "تقرير حول الإقرار الضريبي "والاستشارات الإدارية،
- تقرير حول نظام الرقابة الداخلية،
- تقرير حول الاكتتاب في الأوراق المالية،
- تقارير حول الكشوف المالية الدورية "المرحلية"،
- تقرير عن الحسابات التقديرية.

2. مهام محافظ الحسابات في الجزائر :

مهنة محافظ الحسابات ما هي إلا تدقيق خارجي قانوني يفرضه القانون على بعض الأنواع من المؤسسات والهيئات، حيث يعرف القانون رقم 10-01 محافظ الحسابات على أنه :"كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات المؤسسات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به ".

وينص القانون التجاري على أن الجمعية العامة العادية لشركة المساهمة تعين محافظا للحسابات وأكثر لمدة ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويمكن تقسيم مهام محافظ الحسابات إلى مهام دائمة ومهام خاصة[2].

1شريفي عمر ، مرجع سبق ذكره ،ص 133

2رئاسة الجمهورية، الامانة العامة للحكومة (الجزائر)،القانون التجاري، المادة 715 مكرر 4، 2007 ،ص188

1-2 المهام الدائمة:

وفقا لأحكام المادة (23) من القانون 10- 01، فإن المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات في الجزائر وبصفة دائمة باستثناء كل تدخل في التسيير هي كالتالي[1]:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة، وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات المؤسسات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات والهيئات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه واطّلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وتنجز هذه المهام في إطار فحص قيم ووثائق المؤسسة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير.

وفي حالة إعداد المؤسسة أو الهيئة لحسابات مدمجة **(comptes consolidés)**، فإن محافظ الحسابات يصادق أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة وصورتها الصحيحة وذلك بناء على الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار[2].

ووفقا لأحكام القانون التجاري، فإنه من التزامات محافظ الحسابات إطلاع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة حسب الحالة، بما يلي:

- عمليات المراقبة والتحقيق التي قام بها ومختلف عمليات السبر التي أداها؛
- مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرى ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق؛
- المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفها؛
- النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج
- السنة المالية السابقة.

كما يمكن لمحافظ 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 والتي اكتشفها

1القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 23، ص7.

2القانون التجاري، مرجع سبق ذكره،ص190.

أثناء ممارسة مهامه وفي حالة عدم الرد أو إذا كان الرد ناقصا، فإن محافظ الحسابات يطلب من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة في الوقائع الملاحظة حيث يكون من بين المستدعين لهذه الجلسة.

وفي حالة عدم احترام الأحكام أعلاه ، أو إذا لاحظ أنه رغم اتخاذ الإجراءات بقيت مواصلة الاستغلال معرقلة فإنه يقوم في هذه الحالة بإعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة أو جمعية عامة غير عادية، وفي حالة الاستعجال يقوم هو باستدعائها لتقديم خلاصاتها.

ووفقا لأحكام المادة (715 مكرر 13) من المرسوم التشريعي 93-08، فإن محافظ الحسابات يقوم بعرض مختلف المخالفات والأخطاء التي لاحظها أثناء ممارسة مهامه على أقرب جمعية عامة مقبلة ، كما يقوم بإعلام وكيل الجمهورية بالأعمال الجنحية التي اطلع عليه.[1]

ويترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية [2]:

- تقرير يتضمن المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة وعند الاقتضاء رفض الشهادة المبرر قانونيا؛
- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛
- تقرير خاص حول الاتفاقيات النظامية المبرمة؛
- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة أجور؛
- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية؛
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

وترسل هذه التقارير كلها إلى الجمعية العامة للمساهمين باعتبارها هي التي عينت محافظ الحسابات وكيلا عن المساهمين للقيام بمهمة التدقيق القانوني للحسابات.

2-2 المهام الخاصة

بالإضافة إلى المهام الدائمة السابقة الذكر، يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى خاصة أو مؤقتة نلخصها في الآتي:

- ✓ في حالة تحويل شركات المساهمة، يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يشهد فيه أن الأصول تساوي على الأقل رأس مال الشركة، وهذا التقرير هو الذي يتخذ على أساسه قرار التحويل.
- ✓ في حالة مشروع الإدماج **(la fusion)** أو الانفصال **(la scission)** يقدم مجلس الإدارة أو القائمين بالإدارة هذا المشروع وملحقاته إلى محافظي الحسابات لكل واحدة من الشركات المساهمة في العملية قبل 45 يوما على الأقل من انعقاد جمعية الشركاء أو المساهمين المدعوين للنظر في

1 لقانون التجاري، مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر 13،ص191.

2 القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 25 ،ص7

هذا المشروع، حيث يقدم محافظو الحسابات تقريرا عن طرق الإدماج وخاصة عن مكافأة الحصص المقدمة للشركة المدمجة، ويوضع هذا التقرير في المقر الرئيسي للشركة تحت تصرف الشركاء أو المساهمين في ظرف الخمسة عشر يوما السابقة لانعقاد الجمعية المدعوة للنظر في مشروع الإدماج أو الانفصال، وفي حالة الاستشارة الكتابية فإن التقرير يوجه للشركاء مع قرار المشروع المعروض عليهم[1].

كما يتحقق محافظو الحسابات من أن رأس المال الصافي الذي قدمته الشركات المدمجة يعادل على الأقل مبلغ زيادة رأس مال الشركة المدمجة أو رأس مال الشركة الجديدة الناتجة عن الإدماج، ونشير إلى أنه يجرى نفس التحقيق بالنسبة لرأس مال الشركات المستفيدة من الانفصال.

✓ إعداد التقارير الخاصة في العديد من الحالات نذكرها فيما يلي:

- عقد جمعية عامة غير عادية؛
- قرار المؤسسة بزيادة أو تخفيض رأس المال، أو إلغاء حق الأفضلية في الاكتتاب؛
- الإصدار عن طريق اللجوء العلني للادخار، خاصة فيما يخص تحديد سعر الإصدار؛
- إنشاء شهادات الاستثمار وشهادات الحق في التصويت بنسبة لا تتجاوز ربع رأسمال الشركة؛
- إصدار قيم منقولة؛
- إصدار سندات استحقاق قابلة للتحويل إلى أسهم؛
- عرض تعديل حساب الاستغلال وقائمة حساب النتائج والميزانية.

وعموما فان المهام المنوط بها محافظ الحسابات تندرج ضمن مسؤوليته في إثبات شرعية وصدق الحسابات، إعداد التقارير، وواجب إعلام المساهمين ووكيل الجمهورية عن المخالفات والأعمال غير الشرعية.

الفرع الثاني : معايير التدقيق الخارجي في الجزائر

تعتبر المعايير بمثابة الموجه والمرشد بالنسبة للمدقق، ولكن في الجزائر لا توجد معايير للتدقيق وإنما مجرد نصوص قانونية وتوصيات يلتزم بها المدقق الجزائري، ولهذا سوف نحاول التطرق للأحكام والنصوص القانونية المتعلقة بالسلوك المهني للمراجع وأدائه المهني والتقارير التي يقوم بإعدادها[2].

1. المعايير المتعلقة بشخص المدقق في الجزائر:

تتمثل معايير التدقيق الخارجي المنصوص عنها في التشريع الجزائري والمتعلقة بشخص المدقق فيمايلي:

1 -1 استقلال وحياد المدقق:

نوقش موضوع استقلال وحياد المدقق الخارجي في الجزائر من خلال عدة نصوص قانونية في أكثر من قانون، نذكر منها القانون التجاري والقانون 91-08 المنظم للمهنة منذ 1991 الى غاية 2011 وكذا قانون أخلاقيات المهنة كما أضاف القانون 10-01 بعض الإجراءات التي تزيد من استقلال وحياد المدقق.

---

1 القانون التجاري، مرجع سبق ذكره ،المادة 750،ص 225.

2 شريفي عمر ،مرجع سبق ذكره،ص165

لقد نصت المادة الثالثة من قانون أخلاقيات المهنة أن علاقات المدقق مع موكليه يجب أن تستند إلى الأمانة والاستقلال وواجب القيام بمهامه بشرف وضمير مهني، كما نصت المادة الثالثة من القانون 91-08 والقانون 10-01 أنه على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات ممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة، وتحقيقا لممارسة المهنة بكل استقلالية فكرية وأخلاقية فقد بين القانون التجاري الأشخاص الذين لا يمكن تعيينهم كمحافظي حسابات في شركة معينة، كما نصت المادة (16) من القانون91 -08 والمادة (36) من قانون أخلاقيات المهنة على بعض الأنشطة التي يجب على المدقق الخارجي عدم ممارستها.

وقد أضاف القانون 10-01 في مادته (64) بعض حالات التنافي التي لم يتطرق لها القانون 91-08 وهي[1]:

- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري ماعدا شركات الخبرة المحاسبية أو شركات محافظة الحسابات أو شركات المحاسبة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

ويتعين على محافظ الحسابات في الحالتين الأخيرتين إبلاغ التنظيم المهني الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهرا واحدا، وذلك لكي يتم تعيين مهني آخر لاستكمال الاجراءات الجارية لمهنته.

كما تناول المشرع الجزائري في القانون 10-01 بعض حالات التنافي التي لم يتطرق اليها القانون التجاري، حيث أنه لا يمكن للأشخاص الذين تلقوا من مؤسسة أو هيئة خلال السنوات الثلاث الأخيرة أجورا أو أتعابا أو امتيازات أخرى في شكل قروض وتسبيقات أو ضمانات أن يعينوا كمدققي حسابات في المؤسسة أو الهيئة نفسها.

كما يمنع محافظ الحسابات من ممارسة المهام التالية :

- القيام بمراقبة حسابات مؤسسات يملك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى مؤسسة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في مؤسسة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد انتهاء وكالته؛
- أعمال التسيير بصفة مباشرة أو بالاشتراك أو الحلول محل مسيرين؛
- مهام المراقبة المسبقة لأعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة؛
- قبول مهام التنظيم والإشراف على محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة؛
- القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون له فيها مصالحا مباشرة أو غير مباشرة.

ونشير إلى أن حالات التنافي هذه تنطبق على أعضاء شركات تدقيق الحسابات كذلك.

وفي المادة (68) من القانون 10-01 إشارة إلى حالة استخدام شركة أو هيئة لمراجعة حساباتها أكثر من مراجع ، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وأن لا تربطهم أية مصلحة وأن لا يكونوا ينتمون لنفس شركة محافظة الحسابات[1].

1القانون 10-01،مرجع سبق ذكره ،المادة 64،ص11

وللحفاظ على استقلاليته ايضا يمنع محافظ الحسابات من السعي لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاته، كما يمنع من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار.

وفي مجال استقلالية محافظ الحسابات ، فقد تم انتقاد مشروع القانون الجديد الذي اقترحته وزارة المالية في 2005 والمعمول به حاليا انه يحمل تناقض مع ما تدعو إليه الهيئات الدولية بوضع مهنة حرة تحت وصاية ادارة عمومية.

2-1 كفاءة المدقق:

أدى تطور الأنشطة الاقتصادية في الجزائر الى زيادة أهمية العمل الذي يقدمه المدقق للعديد من الأطراف التي لها علاقة بالمعلومات المحاسبية التي تصدرها الشركات في شكل قوائم مالية، لذلك نجد أن المشرع الجزائري على غرار العديد من الدول حاول الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملي للمدقق خاصة خلال التسعينات من القرن الماضي بعد صدور القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية ودخول الجزائر اقتصاد السوق، فنجد أن المشرع الجزائري اهتم بالشهادات والإجازات التي تسمح بممارسة المهنة والتي تعطيه تأهيلا علميا بالإضافة إلى التدريب المهني الذي يسمح باكتساب الخبرات واجتياز امتحان يسمح باختبار المترشح لمدى كفاءته .

3-1 العناية المهنية اللازمة:

يتعين على المدقق الخارجي بذل العناية المهنية اللازمة أثناء تأدية مهامه، حيث تتعلق العناية المهنية بما يقوم به المدقق من أعمال وبمستوى ودقة، حيث تنص المادة (59) من القانون 10-01 على أن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، وقد اشترط القانون رقم 10-01 على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه بصفة محافظا للحسابات في أجل أقصاه 15 يوما.

كما تناول قانون أخلاقيات المهنة من خلال المادة الرابعة التي تنص على أنه يتعين على المدقق الخارجي أن ينفّذ بعناية كل الأعمال الضرورية وطبقا للمقاييس المهنية.

4-1 السر المهني :

لقد نصت المادة (71) من القانون 10-01 على أن الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات ملزمون باحترام السر المهني ، وأضافت هذه المادة أن كل المستخدمين لدى هؤلاء المدققين والمتدربين لديهم وكذلك الشركاء في شركات الخبرة المحاسبية وشركات محافظة الحسابات ملزمون كذلك باحترام سر المهنة حسب الشروط تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين (301) و(302) من قانون العقوبات، ولا يمكن إفشاء سر المهنة إلا في حدود ما نص عليه القانون صراحة، كما أن المدقق ملزم بالسهر على إلزام موظفيه والمتدربين لديه على احترام واجب السر المهني[2].

1القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 68 ، ص 11.

2القانون 10-01،مرجع سبق ذكره، المادة 71،ص11

2. معايير الأداء المهني للتدقيق في الجزائر:

تأخذ معايير الأداء المهني أهمية كبيرة في عمل المدقق الخارجي ، وهي تتضمن الحد الأدنى من الإجراءات والاجتهادات التي يجب عليه القيام بها أثناء أداء مهمته من بدايتها إلى غاية نهايتها، وفق ما نصت عليه التوصيات التي أصدرتها وزارة الاقتصاد سنة 1994 والمتعلقة بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

2-1 قبول المهمة والشروع في العمل:

تم تناول هذا المعيار من طرف المشرع الجزائري من خلال المقرر رقم 103/SPM/94 المؤرخ في 02 فيفري 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، وذلك من خلال التوصية (recommandation) رقم (01) المتعلقة بقبول التوكيل والدخول إلى الوظيفة (diligences minimales en matière d'acceptation de mandat et d'entrée en fonction).

ويعالج هذا المعيار في ضوء القوانين والتشريعات المعمول بها الحد الأدنى من الاجتهادات التي يجب على محافظ الحسابات القيام بها قبل قبول المهمة والشروع فيها ،فنجد أن هذه التوصية تناولت ما يجب على المدقق الخارجي القيام به قبل قبول المهمة وحالة قبول المهمة وعند الشروع في العمل وما يجب القيام به حالة رفضه للمهمة وننوه إلى أن القانون 10-01 في جانبه المنظم للمهنة لم يتطرق إلى هذه النقطة

2-2 ملفات العمل:

تناولت التوصية 02 من المقرر سابق الذكر والتي تحمل عنوان الاجتهادات الدنيا الخاصة بملفات العمل لهذا المعيار، بحيث نصت إلى أن الطابع الدائم لمحافظ الحسابات يفرض عليه مسك ملفين ضروريين هما الملف الدائم والذي يتم مسكه عند أول مهمة تدقيق للمؤسسة و يتم تحديث عناصره عند الضرورة ،والملف السنوي والذي يسمى كذلك بالملف الجاري، ويستعمل هذا الملف لدورة مالية واحدة على عكس الملف الدائم، حيث أن المدقق يقوم في كل سنة مالية بفتح ملفا سنويا خاصا بها ويحتوي على مجموع الأعمال المنجزة والإجراءات المستخدمة لتنفيذ مهمة التدقيق على طول السنة[1].

ويعتبر هذا الملف ضروريا بالنسبة للمدقق من أجل التحكم الجيد في المهمة والتأكد من تنفيذ برنامج التدقيق وتوثيق الأعمال المنجزة ، كما يعتبر دليل إثبات للرأي الذي يصدره ، ويعمل على تسهيل إعداد التقرير النهائي، ويمثل عموما عنصر إثبات عن كل الأعمال والإجراءات التي قام بها المدقق ومساعدوه.

2-3 معايير إعداد التقرير:

يقوم محافظ الحسابات في الجزائر بعدة مهام نصت عليها المادة (23) من القانون 10-01 حيث أنه يترتب على هذه المهام تحرير محافظ الحسابات لتقرير كتابي يتضمن رأيه الفني المحايد حول الكشوف المالية ونتائج النشاط للشركة أو الهيئة يقدمه للجمعية العامة المساهمين وهناك نوعين من التقارير التقرير العام للشهادة على الحسابات والتقارير الخاصة.

---

1 المقرر رقم 103/SPM/94 المؤرخ في 02 فيفري1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات،التوصية رقم 01 الاجتهادات الدنيا في اطار قبول التوكيل والدخول الى الوظيفة

وحسب المرسوم التنفيذي الصادر في ماي 2011 فان معايير تقارير محافظ الحسابات تتمثل في[1]:

- معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
- معيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة؛
- معيار حول الاتفاقات المنظمة؛
- معيار حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
- معيار حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية؛
- معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- -معيار حول استمرارية الاستغلال؛
- معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان؛
- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال؛
- معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال؛
- معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة؛
- معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم؛
- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم؛
- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة.

4-2 التصريح بالأعمال غير الشرعية:

قد يعثر المدقق الخارجي أثناء أدائه لمهمة التدقيق على أعمال غير شرعية وهي تضم أعمال الغش والتزوير والاختلاس، وباعتبار المدقق مستقلا ويحمي ويدافع على مصالح المساهمين والمستخدمين والمتعاملين مع المؤسسة، وباعتباره كذلك مساعدا للعدالة، فعليه أن يحقق في هذه الأعمال ويخبر وكيل الجمهورية في أقرب وقت ممكن، ويجب عليه نشرها في تقريره النهائي الذي يعرضه على الجمعية العامة للمساهمين [2]وقد تناول المشرع الجزائري هذا الأمر من خلال المادة (715 مكرر 13 من الأمر75-08) المتضمن القانون التجاري المعدل والمتمم بالمرسوم التشريعي رقم 93-59.

وللتفريق بين الأخطاء البسيطة والأعمال غير الشرعية فإنه يجب أن يتوفر في هذه الأخيرة عنصرين (مادي وإرادي)، أي قيام الفرد بالعمل مع الإرادة والشعور بالصفة غير الشرعية للعمل المنجز، وعلى المدقق التأكد مما يلي:

- أن الفعل معتبر وأنه ليس خطأ أو سهوا من طرف مرتكبيه؛

---

1 المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26مايو 2011 والذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال ارسالها ،الجريدة الرسمية الجزائرية ،العدد 30 ،المادة 01-02-03،ص19.

2القانون التجاري، مرجع سبق ذكره ،المادة 715 مكرر 13 ،ص191

- آثار الفعل والهدف منه؛
- التعرف على المسؤولين عن ارتكاب هذا الفعل.

بعد ذلك يقوم مدقق الحسابات بإبلاغ وكيل الجمهورية بذلك الفعل كتابيا بواسطة رسالة مؤرخة وممضاة موصى عليها مع وصل استلام، وفي حالة عدم قيامه بالإبلاغ عن الأعمال غير الشرعية التي اكتشفها فإنه سوف يتعرض لعقوبة السجن لمدة تتراوح بين سنة الى خمس سنوات، وغرامة مالية تتراوح ما بين 20.000 دج و 500.000 دج أو إحداهما.

لم تصدر الجزائر منذ البداية معاييرا للتدقيق تتوافق مع ما جاءت به المعايير الدولية، وإنما قامت بإصدار قوانين وتوصيات حاولت من خلالها تنظيم المهنة، ولكن هذا لا يكفي لرفع مستوى الممارسة المهنية، لأن المعايير تعتبر بمثابة الدليل أو النموذج الأمثل بالنسبة للمدققين وهو ما يرفع من جودة خدمات التدقيق ويقضي أو يقّلل من التفاوت في مستوى الأداء بين المدققين، وإن عدم وجود دليل المعايير في الجزائر جعل المهنيين يلجؤون إلى استخدام معايير دول أخرى أو المعايير الدولية لأن القوانين والتوصيات المذكورة لا تستجيب لكل متطلبات الممارسة المهنية.

الفرع الثالث: دستور آداب وسلوك مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

مهنة التدقيق كغيرها من المهن لها آداب وتقاليد وقواعد سلوك يتعين على مزاولي المهنة الالتزام بها، حيث أنها تبين الواجبات التي يتطلب القيام بها وتنظّم العلاقة فيما بين مزاولي المهنة، وبينهم وبين عملائهم والإدارات المختلفة والمتدربين لديهم، ويعتبر الشخص الغير ملتزم بتلك الآداب والقواعد المهنية مخالفا لأحكام المهنة ويتعرض للعقوبات التي تضعها المهنة في هذا الصدد .

وتم إصدار قانون أخلاقيات المهنة للتدقيق في الجزائر عام 1996 في شكل مرسوم تنفيذي رقم 136/96 المؤرخ في 27 ذي القعدة 1416 الموافق ل 15 افريل 1996[1] والذي يحدد القواعد الأخلاقية المهنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بصفة عامة حيث أن كل هيئة من الهيئات الثلاث لها مدونة أخلاقيات خاصة بها، وتتكون المدونة من جزأين الجزء الأول يتضمن التزامات المدقق عند تسجيله في جدول الهيئة المنظمة للمهنة والتي يجب عليه احترامها، وهي تشمل على علاقاته مع عملائه ومع الهيئة المنظمة ومع الزملاء بالإضافة إلى واجبات تتعلق بتأطير المتدربين والمتربصين في مكتبه كما يحتوي جزئه الثاني على حقوقه والمتمثلة في حق التعاون مع موكله او زبونه وحقه في الحصول على أتعابه.

1. **واجبات المدقق الخارجي:**

يترتب على المدقق الخارجي عند تسجيله في جدول الهيئة المنظمة للمهنة عدة واجبات مهنية يجب عليه احترامها، وهي تشمل علاقاته مع عملائه ومع الهيئة المنظمة ومع الزملاء، بالإضافة إلى واجبات تتعلق بتأطير المتدربين في مكتبه.

1 حميدي أحمد سعيد ،مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات ،المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية ،العدد 09،افريل 2018،ص337

2. **حقوق المدقق الخارجي في ممارسة مهامه:**
3. من أجل الممارسة الجيدة لمهامه والقيام بواجباته على أحسن وجه ، يتمتع المدقق الخارجي للحسابات بمجموعة من الحقوق ضمنها له المشرع الجزائري من خلال قانون أخلاقيات المهنة، وتتلخص في الحق في التعاون ،الحق في الحصول على مقابل أتعابه.

الفرع الرابع : مسؤوليات المدقق الخارجي في الجزائر

حمل المشرع الجزائري المدقق الخارجي بثلاث أنواع من المسؤوليات في إطار القانون 10-01 وهي: المسؤولية المدنية ،المسؤولية الجزائية ،المسؤولية التأديبية وقد جاء في مضمون المادة 59من هذا القانون "على أن المدقق يتحمل المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج ".[1]

1. **المسؤولية المدنية للمدقق الخارجي في الجزائر:**

يعد مدقق الحسابات مسؤولا عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه ويتحمل بالتضامن سواء تجاه الشركة أو الهيئة أو الغير للضرر الذي ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

ولا يتبرأ محافظ الحسابات من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها، إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه ابلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة فانه يلجا الى أقرب جمعية عامة واطلاعها عليها، وفي حالة عدم اتخاذ اية اجراءات فمسؤوليته ترتبط باطلاع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

2. **المسؤولية الجزائية للمدقق الخارجي في الجزائر:**

وفقا لأحكام المادة 62 من القانون 10-01 فان المدقق الخارجي مسؤول مسؤولية جزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني .

كما تنص المادة 73 من نفس القانون أنه يعاقب كل من يمارس مهنة مدقق الحسابات بطريقة غير قانونية بغرامة مالية تتراوح ما بين 500.000 دج إلى 2.000.000 دج، وفي حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالسجن تتراوح مدته من ستة أشهر إلى سنة واحدة، وتتضاعف الغرامة لتصبح ما بين 1.000.000 دج إلى 4.000.000 دج[2].

3. **المسؤولية التأديبية للمدقق الخارجي في الجزائر:**

يتحمل مدقق الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم؛ تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي وحسب خطورتها في: الإنذار؛ التوبيخ؛ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر؛ الشطب من الجدول.

ويبقى لمدقق الحسابات حق الطعن في العقوبة التي قد تسلط عليه أمام الجهة القضائية المختصة، وذلك إذا رأى أن العقوبة المسلطة عليه لا تناسب المخالفة التي إرتكبها[3].

---

1 القانون 10-01 ،مرجع سبق ذكره، المادة 59 ، ص 10

2 مرجع سبق ذكره ، المادة73 ،ص12

3مرجع سبق ذكره ،المادة 63،ص10

خلاصة الفصل الثاني:

تطور الإقتصاد و إنفصال ملكية المؤسسات عن إدارتها وتوسع الفجوة بين الإدارة ومستوياتها الإدارية المختلفة ، أدى إلى زيادة الحاجة لدى مختلف الأطراف المتعاقدة معها إلى وجود شخص خارجي متخصص يتمتع بالاستقلالية والحياد يعطي التأكيد المناسب عن مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي المعمول به عن الواقع العملي للمؤسسات، مما يتيح لهم إمكانية إتخاذ قرارات رشيدة .

وتتطلب ممارسة المدقق الخارجي لمهته أن يجتهد في جمع أدلة إثبات كافية ومقنعة حول تحقيق مبادأي الشفافية والإفصاح في الكشوف المالية بالشكل الكافي وهو مطلب حوكمي .

تتعلق جودة أداء المدقق الخارجي بعنصرين مهمين جدارة المدقق الخارجي وإستقلاليته والتي تتطلب منه ممارسة إجراءات التدقيق في ظل إحترام أخلاقيات المهنة والإلتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها ومعايير التدقيق الدولية .

ونظرا للأهمية التي تتحلى بها مهنة التدقيق الخارجي فقد عملت مختلف الدول بما فيها الجزائر على تنظيم مهنة التدقيق من الناحية النظرية والميدانية من خلال وضع شروط لممارستها وإنشاء الهيئات المنظمة لها ووضع دساتير لآداب وسلوك المهنة ، و في الجزائر تم تنظيم المهنة بموجب القانون 08/91 والذي تم إلغاءه بموجب القانون 10-01 الذي يحدد كيفيات وشروط ممارسة المهنة ، وبعدما كانت المهنة حرة تمت إعادتها تحت سلطة وزارة المالية وذلك بإحلال المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مكان المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وبذلك تم فصل الهيئات الثلاث للمهنة ووضعها تحت وصاية وزارة المالية، إلا أنه وبالرغم من ذلك فإن المهنة لاتزال بحاجة الى إهتمام أكثر وتنظيم أكبر للارتقاء بإجراءاتها وتقاريرها إلى المستوى الذي وصلت إليه الدول المتطورة .

الفصل الثالث:
التدقيق الخارجي كآلية حوكمية

تمهيد الفصل الثالث:

تعمل حوكمة المؤسسات من خلال آلياتها الرقابية على تعظيم القيمة التنافسية للمؤسسات في ظل إستحداث أدوات وآليات السوق وحدوث الإندماجات العالمية ، و تبرز الأهمية في تجنب الإنزلاق في مشاكل محاسبية ومالية وكشف حالات التلاعب والفساد وسوء الإدارة وإحداث الموائمة بين المصالح المتعارضة وتوفير المناعة الكافية ضد الفشل المالي والقصور التمويلي، ومن أهم ما ترتكز عليه الحوكمة هي شفافية ومصداقية التقارير المنشورة من طرف المؤسسات لإستعادة الثقة فيما يعرض على مستوى السوق المالية من معلومات ، ومن هنا برزت أهمية التدقيق الخارجي بإعتباره أحد الآليات الرقابية للحوكمة التي تعمل على زيادة مصداقية التقارير المالية المعتمد عليها في إتخاذ القرارات المصيرية عن طريق إجراء عملية تدقيق دقيقة الغاية منها تثمين المعلومة ورفع درجة موثوقيتها.

وآليات الحوكمة هي بمثابة ضوابط حاكمة لسلوك وأخلاقيات منظمات الأعمال، وإحداث التفاعل بينهم يسمح بتعزيز تطبيق حوكمة المؤسسات والسير نحو تحقيق أهداف المؤسسات دون إنحرافات وتجاوزات مما يعكس أثاره على الأداء بشكل إيجابي وخاصة إذا ما تم تطبيق هذه الضوابط بإحكام .

وترتبط آلية التدقيق الخارجي مع باقي آليات الحوكمة الأخرى بعلاقات ذات طابع تكاملي وتعاوني ، فبحكم عملها داخل المؤسسة نجدها على تواصل دائم مع خلية التدقيق الداخلية ومجلس الإدارة ولجنة التدقيق للبحث في الأمور المتعلقة بمستقبل الشركة ، كما ان تجسيده لمهمة الإعلام والتنبيه المنوطة بها يسمح بتدعيم الدور الحوكمي لهذه الاليات .

والاطلاع الدائم للمدقق الخارجي بما يحيط بالبيئة الخارجية للمؤسسات من مستجدات تخص النصوص التشريعية والتنظيمية ومعطيات السوق من تجديد المعطيات الداخلية للمؤسسة وفق هذه المستجدات يسمح برفع نوعية أدائها وبالتالي تنافسيتها ، وسيتم في هذا الفصل التركيز على دور المدقق في حوكمة المؤسسات وعلاقته بآليات الحوكمة الأخرى وكيفية تفعيله لدورها الحوكمي وهذا من خلال عرض الإجراءات التي يؤديها وإنعكاساتها على حوكمة المؤسسات من خلال المباحث التالية:

المبحث الاول: الدور الحوكمي للمدقق الخارجي

المبحث الثاني: اجراءات التدقيق الخارجي وانعكاساتها على حوكمة المؤسسات

المبحث الاول :الدور الحوكمي للمدقق الخارجي

للتدقيق الخارجي مكانة هامة ضمن مفهوم حوكمة المؤسسات باعتباره احد الآليات الخارجية لحوكمة المؤسسات، وباعتبار انه آلية رقابية فهو على علاقة بباقي آليات الحوكمة بحيث يساهم بشكل فعال في تقديم الدعم لها في إطار رفع مستوى أدائها .

المطلب الاول :مكانة التدقيق الخارجي في حوكمة المؤسسات

يمر تفعيل التدقيق الخارجي لحوكمة المؤسسات عبر تفعيله لمبادئها وتقديم الدعم لآلياتها وهذا من خلال دوره الايجابي في حل مشاكل الوكالة وإضفاء الثقة في الكشوف المالية و في زيادة الشفافية والإفصاح في التقارير المالية وتحسين الأداء المالي والتشغيلي.

الفرع الأول: دور التدقيق الخارجي في حل مشاكل الوكالة

تعد نظرية الوكالة تعبير عن العلاقة التعاقدية بين فئتين تتضارب أهدافها وهما الاصلاء (المالكين) والوكلاء (المدراء) وتهدف نظرية الوكالة إلى صياغة العلاقة بين هذه الفئات بهدف جعل تصرفات الوكيل تنصب في تعظيم ثروة المالكين، ومن خلال هذه العلاقة تنشا العديد من المشاكل، لعدم وجود عقود كاملة.

1- الحد من التعارض بين الملاك والإدارة

تبنى العقود الناشئة بين مختلف أطراف الوكالة في مجملها على أساس مخرجات النظام المحاسبي ،فنجد أن المدراء يتعمدون إلى إحداث بعض التغيرات في طرق التقييم أو إلغاء بعض المعلومات من اجل جعل قراءة القوائم المالية تميل إلى تحقيق أغراضهم وأهدافهم الخاصة، مثال على ذلك الحوافز المقدمة للمسيرين نتيجة إدارتهم لشؤون المؤسسة والتي تتخذ شكلين الحوافز النقدية التي يتم حسابها على أساس نسبة مئوية من الربح ،الأمر الذي يؤدي بالإدارة الى تغيير الطرق المتبعة في تحديد قيمة بعض البنود كتغيير طريقة حساب مخصص الاهتلاكات و تكلفة المخزونات من اجل التأثير على الربح للوصول في النهاية إلى تعظيم الربح ، أما الشكل الثاني للحوافز فيرتبط بالقيمة السوقية للمؤسسة بحيث تلجأ الإدارة إلى تبني عدة وسائل لرفع القيمة السوقية والتي من بينها إخفاء بعض المعلومات التي تسيء للمؤسسة مما لا يسمح بإظهار حقيقة وضعيتها في السوق المالية ومنه الحفاظ على قيمة أسهمها في بورصة القيم أو الرفع منها[1].

وفي هذه الحالة تبرز أهمية المدقق الخارجي من خلال الإشارة في تقريره عن كل الممارسات التي من شانها التأثير سلبا على تمثيل الكشوف المالية لواقع المؤسسة الفعلي، ومن ثم تقليل حدة الصراع القائم بين حملة الأسهم وهم الملاك والمسيرين ، وهذا بإجبار الإدارة على التقيد بما تنص عليه التشريعات المختلفة وما هو محدد في الخطة العامة للمؤسسة ،بما يسمح بالتحديد السليم لحقوق هؤلاء المسيرين وبما يرضي حملة الأسهم باعتبارهم يهدفون إلى إيجاد الحق الفعلي للمسيرين الذي يتناسب مع الأداء فعلا.

1حمادي نبيل ، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات دراسة مجمع "صيدال" وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة ،جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،2007/2008،ص98.

2- الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين مختلف الأطراف ذات العلاقة

يحدث مشكل عدم تماثل المعلومات بين مختلف الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة عندما تتعمد المؤسسة حجب معلومات معينة عن هذه الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة لخدمة المصالح الخاصة للمسؤولين او نتيجة لاعتقادها أن هذه المعلومات قد تضر بمركزها التنافسي عندما يستخدمها المنافسون في تعديل خططهم الإنتاجية أو قراراتهم الاستثمارية .

ويؤدي عدم تماثل المعلومات إلى إحداث أضرار جسيمة بسوق المال و الاقتصاد الوطني ككل، فنقص وعدم اكتمال المعلومات التي تستعملها الأطراف الأخرى ذات العلاقة سيؤدي بهم إلى استخدام أساليب دفاعية لحماية أنفسهم من استغلال المسؤولين لهذه المعلومات ، وذلك عن طريق الانسحاب من سوق رأس المال كلية مما يؤدي إلى صغر حجم هذا السوق و زيادة تكلفة العمليات و وبالتالي تخفيض سيولة الأسهم مما قد يؤثر سلبا على حركة الاستثمار وبالتالي على التنمية الاقتصادية، لهذا السبب يعد الإفصاح المحاسبي أمرا ضروريا لزيادة كفاءة سوق المال في تخفيض مشكلة عدم تماثل المعلومات [1].

وممارسة مهنة التدقيق الخارجي للحسابات من قبل شخص خارجي يتمتع بالاستقلالية و الحيادية يعتبر أحد أهم الوسائل التي تضمن جودة المعلومة المالية التي تتضمنها الكشوف المالية المنشورة ،فهي الآلية الوحيدة التي تضمن منح تأكيد صريح بمدى صحة وعدالة ما تتيحه الكشوف المالية من معلومات الأمر الذي يسمح بتخفيض تكاليف العمليات وعدم تماثل المعلومات بين مختلف الأطراف ذات العلاقة ،وهذا من خلال سعيه الدائم لتقليل خطر حصول الأخطاء في الكشوف المالية[2]، كما تمثل الوسائل والأساليب والطرق والواجبات والمسئوليات الملقاة على عاتق مدقق الحسابات آليات مهنية عملية لها مساهمات إيجابية في دعم الدور الحوكمي الإيجابي للتدقيق الخارجي، ولا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكن المدقق الخارجي نفسه مقتنعا بأن دوره الحوكمي مرتبط باستعداده وقدرته على إثراء الممارسة المهنية العملية واثبات أن للتدقيق الخارجي دور حوكمي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في المؤسسات.

ويساهم المدقق الخارجي في دعم هذا الدور من خلال حرصه على الارتقاء بجودة التدقيق الخارجي وتفعيل المساءلة المهنية لمدققي الحسابات، وقد حرصت معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** على رفع مستويات الأداء المهني لمدققي الحسابات[3]، بحيث يترتب على التزام المدقق المستقل بهذه المستويات ارتفاع جودة أدائه لمهنته مما يؤدي بالتأكيد إلى تحقيق جودة

---

1 بن ساسي الياس ، كماسي خيرة الصغيرة ، آليات الحوكمة ودورها في الحد من التأثيرات السلبية لعدم تماثل المعلومات،جامعة قاصدي مرباح،ورقلة،ص07،تم الاطلاع عليه في 04-2018،متاح على الرابط-https://manifest.univ-ouargla.dz/documents/Archive/Archive%20Faculte%20des%20Sciences%20Economiques%20,%20de%20Gestion%20et%20des%20Sciences%20Commerciales/La%20realite%20de%20la%20gouvernance%20dentreprise%20dans%20lenvironnement%20des%20affaires%20dans%20les%20developpements%20algeriens%20dans%20le%20cadre%20du%20cours%20/ilyess_benssassi.pdf

2كامل سمير محمد عيسى، اثر جودة المراجعة الخارجية على عملية ادارة الارباح –دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد 2،المجلد رقم 45، جويلية 2008،ص33

3مطير رافت حسين ،اليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة المؤسسات، محاضرة في قسم المحاسبة ، ،الجامعة الاسلامية، بدون تاريخ نشر،ص6

عملية التدقيق وتحقيق أثار حوكمية إيجابية يبررها الالتزام بمعايير الجودة سواء كانت آثار على التدقيق الداخلي أو على أسواق رأس المال، وذلك برفع كفاءة وظيفة التدقيق الداخلي وزيادة ثقة مستخدمي الكشوف المالية بصفة عامة والمتعاملين في السوق المالية بصفة خاصة في تقارير التدقيق مما ينعكس إيجابا على تدعيم الدور الإيجابي لتدقيق الحسابات في حوكمة امؤسسات خاصة في ظل الاتجاه نحو عولمة السوق المالية وعولمة النشاط الاقتصادي وتزايد الاهتمام بتنظيم الرقابة والتدقيق الداخلي والخارجي .

3- التدقيق الخارجي كأداة لتقليل أثار الاختيار العكسي

إذا كانت نظرية الوكالة تهتم بدراسة العلاقة "مسير/مساهم"، أي المشاكل الناشئة عن العقد المبرم بين "المساهم والمسير" وأساليب حلها ،فان النظرة الجديدة والتي تدرس العلاقة "مسير/مستثمر محتمل" تفضي إلى ظهور مشكلة اختلاف المعلومات والخبرات بين الطرفين ،اي ان المعلومات الموجودة عند المسيرين تكون غير متاحة للمستثمرين المحتملين ،وهذا ما يعبر عنه "بالاختيار العكسي".

والاختيار العكسي يعني انه عندما تريد المؤسسة رفع رأس مالها فان المسيرين يمتلكون معلومات داخلية عن نوعية أدائهم والتي لا تكون في متناول المستثمرين المحتملين "الجدد"، هذا النقص في المعلومات يؤدي إلى عدم إمكانية التمييز بين المسيرين الأكفاء والمسيرين الاقل كفاءة ما يقود إلى إخفاق سوق المكتتبين الجدد في اتخاذ قرار الاستثمار المناسب ، وهنا تتولد الحاجة لخدمات المدقق الخارجي للتقليل من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين المسيرين والمستثمرين المحتملين ،حيث نجد أن عملية إجراء تدقيق خارجي يسمح بتقديم معلومات عن أداء المؤسسة وبالتالي عن أداء التسيير والمسيرين كما تكمن أهمية التدقيق الخارجي أيضا في ظل التقليل من أثار الاختيار العكسي في انه يعتبر وسيلة في يد المسيرين الأكفاء لجذب اكبر عدد من المستثمرين [1] .

الفرع الثاني: دور التدقيق الخارجي في حماية مستخدمي الكشوف المالية من التضليل

يعمل المدقق الخارجي على تحقيق هدف الحوكمة في حماية أصحاب المصالح من خلال مايلي:

1- دور التدقيق الخارجي في إضفاء الثقة في المعلومات التي تتيحها الكشوف المالية

يتضح من مظاهر المعاملات الاقتصادية اليومية أن المعلومات المحاسبية أصبحت الأساس الذي يعتمد عليه في اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالأنشطة الاقتصادية، ونتيجة لذلك فقد أصبحت الحاجة للحصول على تأكيد كافي حول مصداقية هذه المعلومات أمرا حتميا حسب ما يشير إليه البيان رقم 2 الصادر عن **FASB** والذي يعرف الموثوقية بأنها "خاصية المعلومات في التأكد بان المعلومات خالي من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله"[2]، الأمر الذي جعل عملية تدقيق الحسابات وإبداء الرأي حول المعلومات ذات أهمية قصوى بالنسبة لمختلف الجهات المستفيدة منها ،حيث يقوم عادة المدقق الخارجي بتوصيل نتائج الفحص والتحقق لمستخدمي الكشوف المالية عن طريق تقرير

---

1 Carassus David , Gregorio Georges ,Gouvernance Et Audit Externe Legel ,une approche historique comparee a travers l'obligation de reddition des comptes ,communication aux9emes journees d'histoire de la comptabilite et du management ,mars2003,p13.

2شارف خوخة ، مفاهيم جودة المعلومة المحاسبية لترشيد القرارات الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول مستجدات الألفية الثالثة : "المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية 21 "و 22 نوفمبر 2007 جامعة باجي مختار عنابة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، قسم العلوم التجارية ،ص04

رسمي ،ويستند محتوى التقرير على منهجية موضوعة وإجراءات منفذة من طرف أشخاص مهنيين ومؤهلين وذوي خبرة في المجال.

وفي ظل الاستخدام المتزايد للمعلومات المحاسبية وتنوعها، ومن اجل ضمان قدر مقبول من الفعالية فانه يتعين ان تكون هناك صورة واضحة لدور كل من الجهات المسؤولة عن إعداد ومراجعة واستخدام تلك المعلومات داخل المؤسسة وأول ما يتساءل عنه المدقق الخارجي هو كفاءة ومكانة القائمين عن إعدادها وأيضا علاقاتهم وارتباطاتهم مع الأنشطة الداخلية في إطار الحصول على الوثائق والملفات والعمليات التي حدثت خلال السنة وطريقة حفظها أيضا ،وهذا من اجل تكوين فكرة مبدئية عن صحة تقييد العمليات التجارية.

ووجود مدقق خارجي للمعلومات المحاسبية لا يعني سقوط مسؤولية الإدارة عن ما تتيحه الكشوف المالية من معلومات ،وإنما يعتبر رأي محافظ الحسابات حول المعلومات المحاسبية للمؤسسة محل التدقيق مقياسا لمدى الصحة والمصداقية في الاعتماد على هذه المعلومات في مختلف المجالات ومن طرف مختلف الجهات، فالتدقيق الخارجي للحسابات يتيح لهم فرصة استخدام المعلومات بثقة اكبر كونه يوفر تأكيدات منطقية تفيد أن العمليات المالية للمؤسسة توفر وتعطي صورة عادلة حول ميزانية المؤسسة ونتائج أعمالها ،وبالتالي فان رأي المدقق الخارجي للحسابات والذي يترجمه تقريره يمثل مقياس لمدى مصداقية المعلومات المحاسبية وتمثيلها للصورة الحقيقية للمؤسسة وعن ما اذا كانت تلك المعلومات المحاسبية معدة وفق للمبادئ المحاسبية والمعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما .

وقد نص معيار التدقيق الدولي **ISA** رقم 200 الهدف والمبادئ لتدقيق الكشوف المالية " إن هدف تدقيق الكشوف المالية هو السماح للمدقق بان يبدي رأي حول الكشوف المالية عن ما إذا أعدت في كل المراحل الهامة وفقا للمرجعية المحاسبية المطبقة، وان التدقيق يعتبر مهمة ضمان "،فمن خلال هذه المهمة يقدم المدقق الخارجي لمستخدمي الكشوف المالية الضمان للاعتماد على المعلومات المحاسبية الواردة فيها ويدعم ثقتهم فيها ويجعلهم يتخذون قرارات على أسس وقواعد سليمة ، وهذا ما تطالب به حوكمة المؤسسات وهو توفير معلومة صادقة وشفافة لجميع الأطراف المتعامل معها[1].

ويسعى المدقق الخارجي إلى التأكيد المنطقي من ان البيانات معدة بطريقة عادلة وصادقة من خلال :

- التأكد من ان المعاملات والمبالغ المالية الواجب تسجيلها في البيانات المالية قد تم ادراجها في التقارير الملحقة بالبيانات،
- التحقق من ان الموجودات والمطلوبات المدرجة في البيانات المالية كانت موجودة في تاريخ الميزانية ،وان المعاملات المدرجة قد وقعت خلال الفترة التي تغطيها هذه البيانات،
- التأكد من ان اصول المؤسسة مملوكة لها ،وكذلك مجمل المطلوبات المدينة بها المؤسسة حتى تاريخ استحقاقها قد تم ذكرها في التقارير المالية،
- التأكد من أن القيم والمبالغ المدرجة في البيانات المالية الموجودات، المستحقات، العائدات والمصاريف قد تم تقديرها وتقييمها بصورة مناسبة ومنسجمة مع المبادئ المحاسبية،

1حميدي احمد سعيد ، مرجع سبق ذكره،ص334

- التحقق من أن قيم ومبالغ البيانات المالية قد تم تصنيفها ووضعها والإفصاح عنها بصورة منسجمة ومناسبة مع الأصول المحاسبية،

تتحقق مصداقية وعدالة المعلومات المحاسبية في تمثيلها لواقع المؤسسة من خلال ما يقوم به المدقق الخارجي من إجراءات الفحص والتحقق سابقة الذكر وهذا في ظل احترام المبادئ والمعايير المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما .

وأخيرا يمكن القول أن الهدف الأساسي للتدقيق الخارجي يتمثل في التحقق من صحة ودقة البيانات المحاسبية والمالية ومدى تمثيلها للمركز المالي للمؤسسة والنتيجة المسجلة من طرفها، وهذا عن طريق إبداء رأي فني محايد حول تلك البيانات التي تم فحصها من طرف المدقق الخارجي ،والذي يشترط فيه أن يكون مستقلا عن وذو كفاءة مهنية وخبرة ،وهذا في إطار المعايير التي تحظى بالقبول العام والمنهجية التي وضعت لتنظيم المهنة.

2- دور المدقق الخارجي في إضفاء الشفافية والإفصاح في التقارير المالية

تمثل الكشوف المالية السنوية أهم مخرجات النظام المحاسبي و من خلالها يتم توصيل المعلومات المالية والمحاسبية وحتى الإدارية إلى الأطراف المعنية ، وتشمل الكشوف المالية عادة كشوف أساسية وأخرى مساعدة (الملاحق).

والكشوف المالية الأساسية هي الميزانية العامة (قائمة المركز المالي) ،قائمة الدخل (حساب الأرباح والخسائر)و قائمة التدفقات النقدية (جدول تدفقات الخزينة) إلى جانب قائمة تغيرات رأس المال[1].

1-2 قائمة الميزانية العامة وجدول حسابات النتائج: وتفيد قائمة المركز المالي في التعرف على مقدار الأصول المستخدمة ومصادر تمويلها وهي ملخص نهائي لكل العمليات والقرارات التي تمت خلال السنة المالية، كما تفيد قائمة الدخل في تحديد مدى نجاح المؤسسة في استغلال الموارد المتاحة في تحقيق الأرباح والطريقة المتبعة في ذلك ،وتستعمل من قبل مستخدمي الكشوف المالية لتقييم الأداء الخاص بالمؤسسة في السنوات السابقة والتنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية ، كما تساعد على تحديد درجة المخاطرة في التدفقات النقدية المستقبلية وتقديم المعلومات عن المكونات المختلفة لبنود هذه القائمة وكذا تحليل العلاقات الموجودة بينهما.

2-2 قائمة تدفقات الخزينة : توضح حركة التدفقات النقدية خلال فترة معينة وتستعمل في:

- تقييم مدى قدرة المؤسسات في الحصول على تدفقات نقدية موجبة في المستقبل
- تقييم قدرة المؤسسة على مواجهة و سداد التزاماتها ومدى حاجتها لمصادر تمويل خارجية
- أسباب الاختلاف بين رقم صافي الربح والتدفقات النقدية الفعلية.
- تعتبر قائمة التدفقات النقدية أداة لتقييم السيولة والمرونة المالية أي مقدرتها على توفير أموال نقدية.

1مغني نادية ، دور المراجعة الخارجية –وفق المعايير المعمول بها –في اتخاذ القرار، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال،2008/2007،ص81.

3-2 الكشوف المالية المساعدة: تقدم إيضاحات عن الكشوف الرئيسية فهي تسهل فهم محتوى الكشوف المالية.

والمدقق الخارجي يدرج في تقريره هذه الكشوف بالإضافة إلى إيضاحات متممة تشرح العديد من السياسات والممارسات سواء كانت محاسبية أو تسييرية والتي تعد ضرورية لفهم الكشوف المالية فهما كاملا.

وتتسم هذه الإيضاحات بدرجة كبيرة من الأهمية فهي تعد متمما للحسابات، وغالبا ما تكون هذه الإيضاحات على القدر نفسه من الأهمية التي تتمتع بها القوائم المالية، بل وفي بعض الأحيان تكون أكثر أهمية فهي توضح المعالجة المحاسبية للموضوعات الرئيسية كالسياسات المحاسبية، الأدوات المالية ،الضرائب، دورة رأس المال، عقود الإيجار، الاهتلاك، الأسهم، الأصول...الخ.

مبدأ الإفصاح الكافي والشفافية في القوائم المالية يعني أن الكشوف المالية تتضمن معلومات كافية وحقيقية قابلة للفهم تجعلها مفيدة وغير مضللة للمستخدمين ، فمبدأ الإفصاح والشفافية يتطلب عدم حذف أو كتمان معلومات جوهرية يمكن لها أن تؤثر في اتخاذ القرارات ، لذا يتم ارفاق الكشوف المالية بمذكرات توضيحية وقوائم إضافية وكشوف ملحقة بالإضافة إلى تقرير المدقق الخارجي [1].

ودور المدقق الخارجي في تحقيق الإفصاح والشفافية يمر عبر إعطاءه توضيحات إضافية ومعلومات متممة تشرح أكثر الكشوف المالية كالسياسات المتبعة والتغير في التطبيقات المحاسبية والأخطاء الموجودة وتوصيات لتصحيح مواطن الخلل و الحرص على تقديم المحاسبة لكافة المعلومات التي يحتاجها مستخدمي القوائم المالية ، وبالتالي فهو يسمح بتحقيق نوعين من الإفصاح الإفصاح الوقائي ويقصد به توفير الحد الأدنى من المعلومات التي يجب توفيرها بقصد حماية المستثمرين العاديين غير الخبراء حيث يسعى المدقق من خلاله إلى جعل المعلومات المقدمة على اعلي درجة من الموضوعية حتى لا يساء استخدامها ،و الإفصاح التثقيفي يكون بتقديم معلومات ملائمة لاتخاذ القرار مثل التنبؤات المستقبلية والفصل بين العناصر العادية وغير العادية في الكشوف المالية والتقارير القطاعية على أساس خطوط الإنتاج والمناطق الجغرافية والإفصاح عن مكونات الأصول الثابتة والمخزون السلعي والإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله وريعية الأسهم[2].

والتدقيق الخارجي نوعان التدقيق الإلزامي والذي يقوم من خلاله المدقق بإبداء الرأي والمصادقة على شرعية وصدق الحسابات، ومتانة نظام الرقابة الداخلية وايضا الاشارة الى كفاءة الادارة في ادارة مخاطر المؤسسة مع تقديم توصيات واقتزاحات تساعد في التسيير واتخاذ القرار وترفع من فعالية وظيفة التدقيق الداخلي كما ترشد القائمين على مصلحة المحاسبة والمالية داخل المؤسسة إلى القيام بالإجراءات التصحيحية المناسبة وكذلك مختلف المصالح الأخرى (تشغيلية أو تكتيكية) التي سجل فيها تحفظات يمكنها أن تمس وتؤثر على نتيجة المؤسسة ووضعيتها المالية بشكل ملحوظ ،كما ان المدقق الخارجي يقوم عند حضوره إجتماع الجمعية العامة بعرض الوضعية المالية للمؤسسة و تقديم توصيات في حدود مهامه ،كما انه يطلع المعنيين بالأمر بنقاط الضعف التي سجلها ومن حق المسؤولين الرد ،وكثيرا ما

1ستيتل جون ، كيف تكتب التقارير السنوية بعرضها على المساهمين ،ترجمة :قسم الترجمة بدار الفاروق ،دار الفاروق، القاهرة ،2006،ص59.

2 القرا صالح محمد ، المبادئ المحاسبية المقبولة عموما،مدونة في العلوم المالية والادارية، تم الاطلاع عليه يوم 2017/12/28.متاح على الرابط http://sqarra.wordpress.com/acct3:

يؤدي ذلك إلى تغيير محتوى التقرير النهائي للمدقق ،اما المدقق التعاقدي فمهمته استشارية أكثر وتتحدد وفق العقد الذي ابرمه مع الادارة ويمكن للمؤسسة الاستفادة من خبرته وتجربته في مساعدة وتمكين المسؤولين من اتخاذ القرارات السليمة والصائبة وعليه فان التدقيق الخارجي يدعم احد الركائز الأساسية في وظائف الإدارة وهي الرقابة على الموارد المالية للمؤسسة.

3- دور التدقيق الخارجي في اكتشاف الخطأ والاحتيال:

يمر الدور الذي يؤديه المدقق الخارجي في اطار حماية مستخدمي الكشوف المالية من التضليل عبر اكتشافه لوجود الخطا والتحايل في حسابات المؤسسة.

3-1 أهمية اكتشاف الخطأ والاحتيال من منظور حوكمة المؤسسات:

في سنوات الستينات تزايد حجم القضايا المرفوعة ضد بعض شركات ومكاتب التدقيق بسبب الخطأ والإهمال وعدم توخي الموضوعية في أداء عملية التدقيق والفشل في اكتشاف المخالفات من قبل المؤسسات محل التدقيق، مما دفع بالمهنة إلى تحميل المدقق مسؤولية اكبر حول اكتشاف الأخطاء والمخالفات ،وتظهر هذه المسؤولية عند تأثير الأخطاء والمخالفات بشكل جوهري على صدق وعدالة البيانات المالية التي تتضمنها الكشوف المالية حيث توجب عليه البحث بجدية عن تلك الأخطاء والمخالفات والتي يصبح من السهولة اكتشافها إذا ما أدى عمله بكل موضوعية وعناية، ولكن بالرغم من ذلك يبقى اكتشاف التضليل هدف ثانوي لمدقق الحسابات وهو مسؤول أيضا عن الإبلاغ عنه وعن كل ما يتم اكتشافه أثناء فحصه العادي للدفاتر والسجلات والمستندات وأفضل وسيلة لتفادي أعمال الغش والأخطاء هو وضع نظام سليم للرقابة الداخلية ،وعليه فان دور المدقق الخارجي في حوكمة المؤسسات من خلال اكتشافه للخطأ والاحتيال يتضح في إضفاء المزيد من الثقة والمصداقية والواقعية على المعلومات المحاسبية بما يسمح من اتخاذ قرارات رشيدة على أساسها ،كما انه بذلك فهو يحمي حقوق المساهمين كون أن حدوث الخطأ والاحتيال يؤثر على النتائج وبالتالي على حصص المساهمين في أرباح المؤسسة كما يقوم المدقق الخارجي بمناقشة مجلس الإدارة عن ذلك ويحملها المسؤولية الكاملة .

3-2- مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الخطأ والتحايل:

ينص المعيار الدولي رقم (240) المتعلق بالاحتيال والخطأ على انه يتعين على المدقق الخارجي تقدير خطورة الاحتيال والخطأ على تضليل مستخدمي المحتوى الإعلامي للبيانات المالية بما فيهم مساهمي المؤسسة لما يمكن ان تتضمنها من أخطاء جوهرية [1]، فالمدقق الخارجي غير مسئول عن منع الاحتيال والخطأ وإنما هي مسؤولية الإدارة في حين أن إجراءاته يمكن أن تكون رادعة، وبناء على ذلك فهو يسعى للحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة حول عدم حدوثها أو أن حدوث الاحتيال سوف ينعكس عما تتضمنه البيانات المالية مع افتراض أن حدوث الخطأ قد تم تصحيحه وهذا من منطلق فرض خلو القوائم المالية أو أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية.

وفي حالة اعتقاد المدقق الخارجي أن حدوث الاحتيال أو الخطأ سوف يؤثر على البيانات المالية يتوجب عليه تنفيذ إجراءات معدلة أو إضافية مناسبة تسمح له بتأكيد أو تبديد شكوكه، وفي حالة عدم تبديد شكوكه حول حدوث تصرفات غير قانونية أو أخطاء جسيمة عليه مناقشة الأمر مع الإدارة والنظر فيما إذا كان الموضوع قد تم عكسه بشكل مناسب أو تم تصحيحه في البيانات المالية كما يجب أن يأخذ

---

1 الاتحاد الدولي للمحاسبين،معايير التدقيق الدولية ورقابة الجودة :المعيار رقم 240 "الاحتيال والخطا".الاتحاد الدولي للمحاسبين،نيويورك،طبعة 2009،ص163.

بذلك في تقريره إذا لزم الأمر، ليقوم بعدها بتوجيه اهتماماته في الربط بما وقع من احتيال وأخطاء بأوجه التدقيق الأخرى كأدوات رقابة داخلية و مصداقية المعلومات المقدمة من الإدارة ما يجعله يعيد النظر في تقديرات المخاطر وصحة الإقرارات المقدمة من طرف هذه الأخيرة، أو بمعنى اصح تحديد المسئول عن ذلك هل أن الإدارة تعمل في ظل اللاشرعية أو أنها غافلة عن ما يحدث في المستويات التسييرية الدنيا و كذلك النقائص التي تتخللها إجراءات الرقابة الداخلية.

كما أن مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الغش والاحتيال في التشريع الجزائري تتحدد وفق الفصل الثامن من المواد 59-63 من القانون 10-01 فيمايلي [1]:

- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن بذل العناية بمهمته و يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج؛
- يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا اتجاه الكيان او اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون؛
- لا يتبرأ محافظ الحسابات من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها، إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وانه ابلغ مجلس الإدارة بالمخالفات و إن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة فيقوم باتخاذ الإجراءات اللازمة في اقرب جمعية عامة ، وفي حالة معاينة مخالفة يثبت انه اطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة؛
- يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني ؛
- يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو وتقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

وحسب نص المادة (715) مكرر 14 فإن مندوبي الحسابات مسؤولون سواء إزاء الشركة او إزاء الغير عن الأضرار الناجمة عن الأخطاء واللامبالاة التي يكونون قد ارتكبوها في ممارسة ووظائفهم ولا يكونون مسؤولين مدنيا عن المخالفات التي يرتكبها القائمون بال6+0إدارة أو أعضاء مجلس المديرين حسب الحالة إلا إذا لم يكشفوا عنها في تقريرهم للجمعية العامة و/ أو لوكيل الجمهورية رغم إطلاعهم عليها [2].

وعليه يمكن إبراز انعكاس مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الخطأ والاحتيال على حوكمة المؤسسات فيما يلي :

- إن تحميل المدقق الخارجي لهذه المهمة يجعله محل مساءلة من طرف الجهات المستفيدة من تقريره حالة عدم بذله للعناية المهنية اللازمة لذلك؛
- إن تحميل المدقق الخارجي بهذه المسؤولية تزيد من إمكانية الاعتماد والوثوق بالكشوف المالية ؛
- إن قيام المدقق الخارجي بالتأكد من خلو الكشوف المالية من التحريفات الجوهرية التي بسببها الخطأ والاحتيال من شأنه أن يضفي الثقة في إفصاحات المؤسسة ؛

1 القانون 10-01،مرجع سبق ذكره، المادة 59-63،ص 10.

2القانون التجاري ،مرجع سبق ذكره، المادة 715 مكرر 14،ص191

- إن وفاء المدقق الخارجي بهذه المسؤولية يزيد من ثقة المهتمين بإدارة المؤسسات في أنها تفي بمسؤولياتها عن إعداد كشوف مالية خالية من التحريفات الجوهرية.

4-3 الإبلاغ عن حالات الخطأ والاحتيال والتصرفات غير القانونية :

يتعين على المدقق الخارجي إبلاغ ما توصل إليه من تجاوزات وتصرفات غير قانونية وكذا حالات الخطأ والاحتيال إلى الجهات المعنية والتي حددها القانون.

✓ **إبلاغ إدارة المؤسسة:**

يجب على مدقق الحسابات أن يبلغ إدارة المؤسسة بالنتائج المتوصل إليها بأقصى سرعة ممكنة في الحالات التالية:

- إذا كان يشك من احتمال وجود غش او تصرفات غير قانونية ولو كان تأثيرها المحتمل على الكشوف المالية غير مادي؛
- إذا كان الخطأ والاحتيال او التصرفات غير القانونية موجودة فعلا؛

كما يجب عليه أن يأخذ في اعتباره جميع الظروف عند تحديد المستوى الإداري المناسب الذي يبلغه بحالات الغش المحتمل أو الفعلي وعندما يكون الشك محيطا بالإدارة فإن المدقق يسعى عادة إلى الحصول على إستشارة قانونية تساعده في تحديد الإجراءات التي يتوجب عليه إتباعها.

✓ **إبلاغ السلطات الإشرافية العليا :**

إن التزام مدقق الحسابات بمبدأ" السرية "يمنعه من الإبلاغ عن الغش او تصرفات غير قانونية لأطراف ثالثة ، الا على أنه في حالات معينةعليه ان يتجاوز ذلك.

✓ **إبلاغ مستخدمي القوائم المالية:**

إذا تبين لمدقق الحسابات أن الخطأ أو الغش له تأثير مادي على الكشوف المالية ولم يتم إظهاره أو تصحيحه في تلك الكشوف، عليه أن يبدي رأيا متحفظا أو رأي سلبي؛

✓ **الانسحاب من عملية المراجعة :**

قد يرى مدقق الحسابات أنه من الضروري الانسحاب من عملية التدقيق عندما لا تتخذ المؤسسة إجراءات تجاه الغش والتصرفات غير القانونية والتي يراها ضرورية حتى ولو لم يكن الغش أو الخطأ له تأثير مادي على الكشوف المالية، ومن ضمن العوامل التي تؤثر على رأي المدقق وجود أدلة تورط الإدارة والسلطة العليا والذي من شأنه أن يؤثر على مصداقية قرارات الإدارة ويؤثر على استمرارية العلاقة بين المدقق والمؤسسة.

5-3 مسؤوليات مدقق الحسابات عن عدم اكتشافه الاحتيال بعد صدور تقريره

لا يوجد إلزام قانوني على مدقق الحسابات للقيام بإجراءات جديدة على الكشوف المالية التي يغطيها تقريره، ولكن إذا وصلت معلومات أكيدة إليه بأن تلك الكشوف قد تأثرت بالاحتيال والخطأ والتصرفات غير القانونية قبل صدور تقريره في هذه الحالة يجب عليه أن[1]:

1شفاعمري فضيل مصطفى يوسف ، مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الاردنية، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل ،كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط،2014/2013،ص31

- يطلب من إدارة المؤسسة بإبلاغ كل من يتأثر بهذا التأثير؛
- القيام بتعديل القوائم المالية بأسرع وقت مع تعديل تقريره؛
- في حالة رفض المؤسسة فإنه يقوم بالإفصاح المطلوب لمنع الاعتماد على تقريره وإعلام الجهات الرقابية التي تخضع المؤسسة لسلطتها؛
- إعلام الأطراف الثالثة (مستخدمي الكشوف المالية) .

المطلب الثاني : علاقة التدقيق الخارجي بآليات حوكمة المؤسسات

يرتبط التدقيق الخارجي ارتباطا وثيقا بحوكمة المؤسسات ، كونه يعد أكثر المجالات تأثيرا وتأثرا بمبادئها والياتها، فلا يمكن لمبادئ وإجراءات الحوكمة أن تطبق بفعالية وان تأتي ثمارها بدون دعم مهنة التدقيق كما أن لمبادئ وإجراءات الحوكمة والياتها دورا في تطوير المهنة وهذا في إطار العلاقة التفاعلية التي تحكم العمل بين هذه الآليات.

الفرع الأول: علاقة التدقيق الخارجي بالآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات

تجمع آلية المدقق الخارجي باللآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات علاقة ذات طابع تكاملي ،وتتحدد هذه العلاقة في النقاط التالية:

1 - علاقة التدقيق الخارجي بمجلس الإدارة

قبل الخوض في الحديث عن دور المدقق الخارجي في تفعيل الدور الحوكمي لمجلس الإدارة نستعرض مهام مجلس الإدارة في إطار حوكمة المؤسسات[1]:

- يعمل مجلس الإدارة على توفير كامل المعلومات على أساس النوايا الحسنة وسلامة القواعد المطبقة كما يجب ان يسعى لتحقيق مصالح المؤسسة والمساهمين؛

- يعمل مجلس الإدارة على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ؛

- مراجعة وتوجيه إستراتيجية وخطط العمل وسياسة المخاطرة والموازنات السنوية وخطط النشاط ووضع أهداف الأداء ومتابعة التنفيذ وأداء المؤسسة ، كما ينبغي أن يتولى الإشراف على الإنفاق الرأسمالي وعمليات الاستحواذ وبيع الأصول ؛

- اختيار المسؤولين التنفيذيين وتحديد المرتبات والمزايا الممنوحة لهم ؛

- ضمان الطابع الرسمي والشفافية لعملية ترشيح أعضاء مجلس الإدارة ؛

- متابعة كل أشكال التعارض في المصالح المختلفة بين الإدارة والمساهمين ؛

- متابعة فعالية حوكمة المؤسسات التي يعمل المجلس في ظلها وإجراء التغييرات المطلوبة.

- يعتبر مجلس الإدارة المسؤول عن تنفيذ الحوكمة والإشراف عليها كونه صانع الضوابط والمعتمد للنظم والترتيبات كما انه المراقب للأعمال التي تتم والمسؤول عن الشفافية ونشر البيانات والمعلومات

1العابدي دلال ، حوكمة الركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة شركة اليانس للتأمينات الجزائرية، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية ،تخصص محاسبة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،قسم العلوم التجارية ،جامعة محمد خيضر-بسكرة،2015-2016،ص157-158.

وهذا ما يجعل مسؤولية المدقق الخارجي تكبر في ظل الدور الكبير لهذه الجهة الحساسة في المؤسسة وللتأكد من شفافيتها في أداء عملها ودورها في تطبيق وإرساء مبادئ الحوكمة.

ومن ادوار المدقق الخارجي في تفعيل هذا الدور انه يعمل على [1]:

- مساعدة مجلس الإدارة على الالتزام الذاتي بالحوكمة من خلال التنبيه المستمر إلى ضرورة العمل وفق ما تقتضيه التنظيمات والمعايير والقوانين المعمول بها وتحديد مدى التوافق ومدى سلامة تنفيذ القواعد المتبناة في إعداد وتحضير المعلومات داخل الشركة.

- التركيز على قواعد وآداب السلوك الأخلاقي في المؤسسة ومدى كفاءتها في تحقيق الهدف منها.

- مراعاة الإفصاح والشفافية عند إعداد وتنفيذ خطة التدقيق السنوية.

- مدها بالنتائج المطلوبة فيما يخص تقدير المخاطر وتقييم نظام الرقابة الداخلية والمراجعة الدورية لعملية الإفصاح عن الأنشطة التي تنفذها الإدارة وتزويدها ببيانات حول أسباب الانحرافات المالية والإدارية، وذلك بعد دراسة مؤشرات الأداء المالي والإداري وتقييم الأنظمة المالية والإدارية الموضوعة والتحقق من الموجودات بما يسمح بحمايتها ومحاربة الاستغلال والتلاعب بالممتلكات.

- مراجعة دليل حوكمة المؤسسات المعمول به داخل المؤسسة والعمل على تطويره وتعديله حسب متطلبات العصر.

- إن مجلس الإدارة بحاجة الى المعلومات التي تتيحها الكشوف المالية في رسم السياسة المستقبلية للمؤسسة وفي الحصول على مصادر مالية جديدة وعليه فهي بحاجة إلى تقرير المدقق الخارجي للتأكد من مدى مصداقيتها وتعبيرها عن الواقع ،كما ان توصيات المدقق الخارجي وملاحظاته من شانها تحقيق القدر الكافي من الإفصاح والشفافية في الكشوف المالية وبالتالي تحسين جودة المعلومات التي تتضمنها هذه الأخيرة بما يبعث الطمأنينة والثقة في المعلومات داخل المؤسسة وخارجها.

- التقرير عن مدى التزام المؤسسة بقواعد الحوكمة.

- تقارير حول المعلومات المستقبلية وعن قدرة المؤسسة على الاستمرار.

- تقديم تقارير خاصة تحددها احتياجات الإدارة في كل المجالات سواء كان ذلك حول الأداء المالي أو التشغيلي او الأداء المحاسبي بموجب اعتماد خبرة المحاسبة الذي يحوزه المدقق الخارجي.

- إعداد تقرير حول تقرير التسيير الذي تعده الإدارة.

- مناقشة الاهداف الرئيسية التي تسعى المؤسسات لتحقيقها ومتابعة طريقة تحقيق تلك الاهداف مع مجلس الادارة م ايسمح بالتأكد من مدى جدية المؤسسة في تحقيق الاهداف وتقييم مدى فعالية ادارتها.

- ينبغي على المدقق الخارجي الافصاح عن طبيعة المخاطر وكيفية التعامل معها ومدى تأثيرها على الاداء المالي والاقتصادي وهو بذلك يقرع جرس الانذار المبكر عند اي انحراف مالي او اداري.

1-1 - انعكاسات العلاقة التعاونية بين المدقق الخارجي ومجلس الإدارة على حوكمة المؤسسات:

على اعتبار أن مجلس الإدارة والإدارة العليا من المؤثرين الفاعلين في حوكمة المؤسسات لما لها من دور في تحقيق جودة الاداء داخل المؤسسة فلا بد من وجود تفاعل وتكامل بين المدقق الخارجي

1العابدي دلال ، مرجع سبق ذكره،ص159

ومجلس الإدارة والإدارة العليا ،حيث أن المدقق الخارجي يزودها بكافة التقارير والنتائج والتوصيات التي توصل إليها من خلال أداءه لمهامه لجعلها على دراية كاملة بكل ما يجري داخل المؤسسة من مواطن الضعف وأوجه القصور والمخاطر والأخطاء والتجاوزات وعيوب التسيير ومدى الالتزام بالقوانين والمعايير والتنبيه إلى المستجدات في محيط عملها بما يزيد من اشرافها على الادارة التنفيذية و يجعلها تعيد النظر في توجهاتها الإستراتيجية مع تقديم تنبيهات حول مستقبل المؤسسة وقدرتها على الاستمرار.

2 - علاقة التدقيق الخارجي بالتدقيق الداخلي

تربط التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي علاقة تكاملية ،ففي حين اعتماد المدقق الخارجي على نتائج عمل المدقق الداخلي في أداءه لإجراءاته قصد الحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية وعند تقديره لمخاطر التدقيق لا سيما إجراءات التحقق الأساسية فان المدقق الداخلي هو الأخر يحتاج إلى خدمات المدقق الخارجي للاعتماد عليها ويمكن تحديدها في الجوانب التالية[1]:

-من اجل تحقيق أعلى فعالية من عملية التدقيق في التغطية الشاملة للأنشطة المالية للمؤسسة ،فان المدقق الداخلي يقوم بتنسيق عمله مع عمل المدقق الخارجي حتى يتأكد من أن أعمال التدقيق الداخلي للأنشطة المالية تكمل عمل وجهود المدقق الخارجي، وليس هناك ازدواجية أو تعارض بينهما ،كما قد يهدف المدقق الخارجي من وراء هذا التنسيق إلى تحديد كلفة أعمال التدقيق التي من الممكن توفيرها.

- يستفيد المدقق الداخلي من خبرة المدقق الخارجي كون هذا الأخير يكون أكثر تأهيلا وخبرة ويرجع ذلك إلى العوامل التالية:

- أن العاملين لدى المدقق الخارجي على درجة عالية من التأهيل العلمي والعملي.

- انه لدى المدقق الخارجي مهارات متخصصة في مجال إدارة المخاطر وتصميم النظم .

- أن لديه متخصصين في تدقيق صناعات معينة بالإضافة إلى الخبرات التقنية .

- انه يعمل وفقا لمعايير دواية عالية الجودة .

- يستخدم نظم معلومات متطورة .

- أن لديه أدبيات مهنية عريقة ومتوارثة في مجال المهنة.

فمن خلال قيام المدقق الداخلي بالتعاون مع المدقق الخارجي أثناء تنفيذه لمهام التدقيق الخارجي وكذلك الاطلاع على برنامج مراجعته وتقاريره ،فانه يتمكن من معرفة الأساليب والإجراءات والأفكار والمعلومات المختلفة والمستجدة المتبعة من طرف المدقق الخارجي وبالتالي الاستفادة منها في رفع كفاءته وخبرته في مجال مراجعته الداخلية للمؤسسة.

- عندما يقوم المدقق الخارجي بتنفيذ أعمال مراجعته فانه من ضمن تلك الأعمال هو تقييم وظيفة التدقيق الداخلي لتحديد مدى كفاءتها و فعاليتها في تنفيذ مهامها باعتبارها جزء من نظام الرقابة الداخلية ،ومن خلال هذا التقييم يتم إبراز أي جوانب قصور قد تظهر في مجال عملها واقتراح

---

1 بوفاتح بلقاسم ، بلعربي عبد القادر ، التكامل بين التدقيق الخارجي والاليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة المؤسسات-دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمنطقة الجنوب الشرقي (الاغواط، غرداية، ورقلة)، مجلة الباحث الاقتصادي،العدد06/ديسمبر2016 ،ص258

المعالجات المناسبة وبالتالي فان عملية التقييم هذه تفيد في تطوير وتحسين عمل المدقق الداخلي باستمرار .

- تمتع المدقق الخارجي بالاستقلالية الكاملة تجعل منه ضرورة هامة للمدقق الداخلي الذي لا يتمتع بالاستقلالية الكاملة ،حيث أن قيام المدقق الخارجي بتنفيذ إجراءات مراجعته باستقلالية كاملة تمكنه من إبداء رأيه بصراحة ووضوح في مدى سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية ومدى سلامة السياسات والإجراءات المتبعة وبالتالي فهي تفيد المدقق الداخلي في إظهار الجوانب التي يكون قد اغفل عنها أو لم يستطع إبداء رأيه فيها بصراحة ووضوح إما بسبب محدودية استقلاليته أو غيرها من الأسباب.
- إضفاء الصفة القانونية والثقة في الكشوف المالية للمؤسسة حيث لا يكفي مراجعة الكشوف المالية والمصادقة عليها من قبل المدقق الداخلي لإكسابها الصفة القانونية والثقة إلا إذا تمت مراجعتها والمصادقة عليها من قبل مراجع خارجي مستقل خاصة إذا كانت معدة لأطراف خارجية مثل البنك عند الاقتراض آو الجمهور من اجل إصدار أسهم آو سندات جديدة.
- يستفيد المدقق الداخلي من المدقق الخارجي في مجال فهم أهداف التدقيق الخارجي وفهم معايير المحاسبة والتدقيق الدولية وأي إصدارات آو تعديلات جديدة فيها الآمر الذي يمكنه بان يكون أكثر تخصصا واستطلاعا ، فقد يحدث أحيانا اعتراض المدقق الخارجي على طريقة عرض أصول المؤسسة في الميزانية لمخالفتها لما هو منصوص عليه في معايير المحاسبة وهذا أثناء مناقشة المدقق الخارجي مع المدقق الداخلي لميزانية المؤسسة الأمر الذي من شانه أن يعزز فهم المدقق الداخلي لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية.
- في بعض الأحيان قد يحدث خلاف بين المدقق الداخلي والإدارة المالية في المؤسسة بشان مدى سلامة تطبيق بعض الإجراءات المحاسبية من قبل الإدارة المالية للمؤسسة ، وقد لا يصل الطرفان إلى اتفاق لحل هذا الخلاف ففي مثل هذه الحالة قد يقرر الطرفين الرجوع إلى المدقق الخارجي للفصل بينهما في هذا الخلاف كما أن المدقق الداخلي قد يعتمد على المدقق الخارجي كمرجع لمساعدته في حل أي إشكالية قد تواجهه أثناء تنفيذه لمهامه ،خصوصا إذا كان المدقق الخارجي أكثر تأهيلا وخبرة في مجال التدقيق وتزداد أهمية التدقيق الخارجي لدى الأطراف الداخلية للمؤسسة في عدم وجود لجنة المراجعة.
- نتيجة لتوفر خدمات المدققين الخارجيين للمؤسسات ، فإن ذلك يؤدي إلى زيادة التزام موظفي الإدارات التنفيذية من التقيد بالإجراءات والسياسات واللوائح التي تسير أنشطة المؤسسة ، كما تعمل على كبح جماح النفوس الضعيفة من موظفي المؤسسة من التفكير في القيام بأي عمليات اختلاس أو تزوير أو تلاعب ، كل ذلك لعلم الجميع أن هناك مدققا خارجيا إلى جانب المدققين الداخليين سوف يقومون باكتشاف أي تقصير أو إهمال أو تصرف غير شرعي وغير قانوني . وهذا لا محالة الى تقوية وتعزيز نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة.

العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي هي علاقة تعاونية وتكاملية وتتم من خلال عدة وسائل اتصال تم تحديدها وفق معايير الممارسة المهنية للمراجعة الداخلية الصادرة عن لجنة المنظمات الراعية (**COSO**) وهي[1] :

- اجتماعات دورية بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لمناقشة الموضوعات ذات الاهتمام المشترك بهدف تنسيق العمل من أجل تحقيق تغطية شاملة ؛
- اطلاع كل منهما على برامج مراجعة أوراق عمل الأخر من خلالها يتم التعرف على إجراءات وأساليب ونطاق عمل كل منهما ،وكذلك مستوى الخبرة والمهارة التي يتمتع بها الأخر ما يسمح بالتنسيق والاستفادة.
- تبادل التقارير ورسائل الإدارة ،هذه الوسيلة تسمح لكل منهما تعديل نطاق عمله اعتمادا على تقرير الأخر إضافة إلى أن المدقق الداخلي يحتاج إلى فهم وقبول رسائل إدارة المؤسسة المرسلة إلى المدقق الخارجي حيث تساعد المواضيع التي تمت مناقشتها في رسائل الإدارة المدقق الداخلي في تخطيط المجالات موضع الاهتمام لعمل المدقق الداخلي في الفترة القادمة .
- تبادل الخبرات والتقنيات و المعرفة، هذه الوسيلة تمكن كل من المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من إجراء اتصالات وتنسيق ناجحين بينهما وتحقيق تكامل فعال بين أعمالهما الأمر الذي ينعكس على تنفيذهما لأهدافهما بكفاءة وفعالية.

وقد أكدت بعض المنظمات المهنية والهيئات التنظيمية ضرورة اخذ وظيفة التدقيق الداخلي بعين الاعتبار من قبل المدقق الخارجي ،فعلى سبيل المثال يطلب معيار التدقيق **SAS N° 65** الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من المدقق الخارجي ان يأخذ بعين الاعتبار وظيفة التدقيق الداخلي عند التخطيط لعملية التدقيق، كما عرف معيار التدقيق **SAS N°78** وظيفة التدقيق الداخلي على أنها مصدر للمراقبة لا بد وان يأخذها المدقق الخارجي بعين الاعتبار عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

وفي الفقرة رقم 8 من معيار التدقيق الجزائري رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين" هناك توصية بضرورة تقييم المدقق الخارجي لما يلي[2]:

- موضوعية وظيفة التدقيق الداخلي من خلال موقعه في التنظيم القيود المفروضة عليه وتبعيته للإدارة او للمجموعة الحاكمة في المؤسسة.
- الكفاءة التقنية للمدقق الداخلي
- إن وظيفة التدقيق الداخلي تقدم تقارير إلى إدارة المؤسسة وان هناك إمكانية الاتصال المباشر مع المسيرين
- لا يوجد تعارض ما بين مسؤوليات المدققين الداخليين
- لا يوجد ضغوطات وقيود تمارسها الإدارة على وظيفة التدقيق الداخلي

---

1 المدهون رغدة إبراهيم ، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف واثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي (دراسة تطبيقية)،قدم هذا البحث استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل،2014،ص78.

2المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 ،معايير التدقيق الجزائرية : المعيار رقم 610 "إستخدام أعمال المدققين الداخليين"

- إذا ما كانت الإدارة تتفاعل مع توصيات وظيفة التدقيق الداخلي والى أي مدى

كما أن الفقرة 11 من نفس القانون تضيف اعتبارات أخرى لابد وان يتحرى عنها المدقق الخارجي وهي:

- انه تم الإشراف على الأعمال ومراجعتها وتوثيقها بشكل صحيح.
- إمكانية الاتصال مع المدقق الداخلي بحرية وهذا بإجراء لقاءات دورية.
- تم جمع العناصر المقنعة الملائمة لتمكين المدققين الداخلين من استخلاص نتائج معقولة.
- النتائج المستخرجة ملائمة للظروف كما أن التقارير التي أعدها المدققون الداخليون متناسقة مع نتائج الأعمال المنجزة.
- كل النقاط الاستثنائية والغير اعتيادية التي ظهرت على أعمال المدققين الداخليين قد تمت معالجتها بشكل صحيح.

وفي الفقرة 12 هناك تأكيد صريح على أهمية الاتصال بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي بشان تحديد رزمانة الأعمال، امتداد تغطية التدقيق، عتبة الدلالة بالنظر إلى الكشوفات المالية في مجملها، الطرق المقترحة لاختيار العناصر ،توثيق الأعمال المنجزة ،إجراءات استعراض الأعمال وتقاريرها.

1-2 إنعكاسات العلاقة التكاملية بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي على حوكمة المؤسسات

تنسيق العمل بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي يمنع ازدواجية العمل ويحد من مشكل عدم تماثل المعلومات الصادرة عنهما، ويعمل على تقوية وظيفة الرقابة بالمؤسسة ويزيد من الثقة و المصداقية في التقارير والكشوف المالية التي يعتمد عليها المساهمون وأصحاب المصالح في اتخاذ قراراتهم وبالتالي حماية مصالحهم ودعم الحوكمة ، كما انه يساهم في توفير معلومات حقيقية ومفصلة للإدارة والتي تساعد على اتخاذ القرارات الفعالة في الوقت والمكان المناسبين ،إضافة إلى زيادة الثقة في المعلومات التي تعبر عن الأداء الإداري والمالي للمؤسسة ، كما أن التكامل بينهما يساهم أيضا في التأكيد على متانة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة وإعلام الإدارة عن مواطن الضعف وتحديد أسلوب المعالجة مما يسمح لها بالقضاء على هذا الضعف وزيادة ثقة مختلف أصحاب المصالح في المؤسسة .

3- علاقة التدقيق الخارجي بلجنة التدقيق

لقد أدت الفضائح المالية التي عصفت بأكبر الشركات العالمية إلى الإهتمام أكثر بلجنة التدقيق في إعادة ثقة المستثمرين في السوق المالية وفيما يعرض من معلومات وفي هذا الصدد تم إصدار قانون **Sarbanes Oxley** سنة 2002 في الولايات المتحدة الأمريكية والذي ألزم جميع المؤسسات بتشكيل لجنة التدقيق داخلها وذلك لدورها الحوكمي في عملية الإشراف عن إعداد التقارير المالية وعن وظيفة التدقيق الداخلي مع اختيار ودعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتهم وعليه فان اهتماماتها تتمحور حول ضمان تطبيق الإجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية ووظيفة التدقيق الداخلي ومتابعة الإجراءات المساعدة على الاتصال المالي وضمان سير التدقيق الخارجي على أكمل وجه [1]وبالتالي يكون للجنة

1العابدي دلال ، مرجع سبق ذكره،ص150.

التدقيق والمدقق الخارجي اهتمامات مشتركة يعملان معا لتحقيقها، لذا نجد أن لجنة التدقيق بحاجة إلى دعم المدقق الخارجي لها من خلال عمله على تقييم ضوابط الرقابة الداخلية للمؤسسة وأداء الإدارة وفعالية وظيفة التدقيق الداخلي في إطار تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وتزويدها بالمعلومات فيما يخص المخاطر الحالية والمستقبلية ومدى احترام المتطلبات القانونية والتنظيمية داخل الشركة واثر ذلك على إمكانية الاعتماد على الكشوف المالية مع تقديم تقريره لها ومناقشة ما جاء فيه من ملاحظات ونتائج وتوصيات هامة .

1-3 إنعكاسات العلاقة التشاركية بين لجنة التدقيق والتدقيق الخارجي على حوكمة الشركات:

وجود تنسيق وتعاون ما بين لجنة التدقيق والتدقيق الخارجي من شأنه تفعيل الرقابة وبالتالي تعزيز تطبيق حوكمة المؤسسات وتقييم مستوياتها وتأكيد صحة المعلومات المالية والمحاسبية الموجودة في التقارير والكشوف المالية للمؤسسة وزيادة مصداقيتها ،وكذا تشجيع الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة وتعزيز الإفصاح والشفافية وضمان قوة إجراءات الرقابة الداخلية فعمل كل منهما يراقب ويعزز عمل الأخر في إطار تقوية البنية الأساسية للمؤسسة من الناحية القانونية والتنظيمية وكذلك تعزيز الأداء المالي والمشاركة وحماية حقوق المساهمين وفرض المعاملة المتساوية لهم وتعويضهم عن اي انتهاك لحقوقهم والحد من عدم تماثل المعلومات داخل المؤسسة وخارجها .

الفرع الثاني: علاقة التدقيق الخارجي بالآليات الخارجية لحوكمة المؤسسة

1- علاقة التدقيق الخارجي بآلية النصوص التشريعة والتنظيمية

يتعامل المدقق الخارجي مع نوعين من القوانين منها ما يحكم المهنة والعلاقات مع الأطراف الحوكمية ومنها ما يحكم الأداء داخل المؤسسات فلقد أصبحت بعض التشريعات تؤثر على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية فقط وإنما في كيفية تعاملهم وتفاعلهم مع بعضهم البعض وعليه فغالبا ما تؤثر آلية التشريعات والقوانين على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة [1]ما يتطلب من المدقق الخارجي مراعاتها أثناء تأديته لمهامه والتقرير عنها إذا لزم الأمر إلى جانب مراعاته للمعايير وللتشريعات والقوانين التي تؤثر على جودة الأداء وفعاليته والتقرير عن مدى الالتزام بها داخل المؤسسة .

وعليه فان المدقق الخارجي يقوم بدعم التشريعات والقوانين في اتجاهين الاول يتعلق بتطوير المهنة وتنظيمها وذلك من خلال حرصه على الالتزام بالقوانين المنظمة للمهنة وإجراء المراقبات اللازمة التي تمليها عليه كضرورة التحقق من صحة المعلومات في تقرير التسيير والوثائق قبل ارسالها للمساهمين وأيضا من خلال مشاركته في تطويرها وتكييفها مع الواقع المحلي ومتطلبات قطاع الاعمال ومع احتياجات كل حقبة زمنية ويتحقق ذلك عن طريق الاجتماع بالمهنيين في اطار الندوات والدوارات التكوينية لتبادل الخبرات ومعرفة اهتمامات المهنيين وكذا عرض المشكلات والعيوب في اداء المهنة وتقديم اقتراحات من اجل تطوريها وتحقيقها للأهداف المرجوة منها.

وفي الاتجاه الثاني فان دور المدقق الخارجي في دعم التشريعات والقوانين يتجلى في فرض المدقق الخارجي على المؤسسة وموظفيها الالتزام بالمبادئ والمعايير والإصدارات والنظام الأساسي للمؤسسة، حيث تعتبر التشريعات والقوانين محور عمل المدقق الخارجي عند أداءه لمهمتي الفحص

1حساني رقية وآخرون، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري ،مداخلة مقدمة ضمن ملتقى حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة ،يومي 05-06 ماي 2012،ص20

والتحقق المنوط بهما داخل المؤسسات سواء تعلق الأمر بإعداده للتقرير السنوي للحسابات أو انجازه للفحوصات المرتبطة بالمراقبات الخاصة.

إن عمليتي الفحص والتحقق تستدعي أن يبذل المدقق الخارجي العناية المهنية اللازمة لتحديد مدى التوافق مع أحكام القانون والتنظيم في عرض المعلومات، وتتمثل مرجعيته في القانون التجاري وقانون النقد والمال والنظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية وقانون الشركات ومختلف القوانين التي تحكم قطاع الأعمال في الدولة .

وفي التشريع الجزائري يتضح هذا الدور أكثر وبنص صريح في المادة 22 من القانون 10-01 في الفصل 5 على ان محافظ الحسابات يمارس مهمة المصادقة على حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به[1]، ففي إطار تدقيق الحسابات السنوية فان المدقق الخارجي يتولى باعتباره محافظ حسابات مهمة التأكد من صحة إمساكها ومطابقتها مع الأحكام القانونية والتنظيمية لاسيما قانون الضرائب وقانون المالية وقانون الشركات والقانون التجاري ،كما يتولى التحقق من الدفاتر والأوراق المالية للشركة في أنها تتطابق مع المعلومات المبينة في تقرير مجلس الإدارة او مجلس المديرين حسب الحالة ،والتحقق أيضا من صحة الوثائق الحسابية والمالية بما فيها تقرير التسيير المرسلة للمساهمين ووثائق الجرد للقيم المنقولة للتوظيف والأصول والكفالات والكشوف المالية وغيرها من الوثائق المتعلقة بالوضع المالي للشركة .

كما أن محافظي الحسابات ملزمين برقابة وفحص مدى انتظام وصحة التعديلات في القانون الأساسي والتي هي من اختصاص الجمعية العامة غير العادية ،حيث يتوجب عليه إعداد تقرير خاص وتقديمه إليها سواء تعلق الأمر بزيادة رأسمال الشركة أو تخفيضه أو تحويل الشركة، الاندماج أو الانفصال، تصنيف الشركة ،شرعية إصدار القيم المنقولة ،إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وغير ذلك من الأمور التي تمس الوضع المالي للشركة.

يقوم محافظ الحسابات أيضا في إطار دعم القوانين والتشريعات بالفحص والتحقق من وجود الاتفاقيات التنظيمية وعدم تعارضها مع النصوص والأحكام القانونية، كما يقوم بفحص الوثائق والتقارير المتعلقة بالصعوبات والمشاكل الموجودة في المؤسسة سواء تعلق الأمر بمواعيد تحصيل الحقوق المنتهية والتي لم تتمكن المؤسسة من الحصول عليها أو القضايا العالقة في العدالة والتأكد من احترام مبدأ تخصيص المؤونة لها والتحقق أيضا من صحة التقييم لها.

وعليه فان محافظ الحسابات يهدف من خلال أدائه لمهام الرقابة إلى إثبات الشرعية والصورة العادلة للكشوف المالية، وتعني الشرعية إثبات أن الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول التدفقات النقدية وجدول حركة رؤوس الأموال قد تم إعدادها حسب القوانين والقواعد المعمول بها ومبادئ ومعايير المحاسبة المتعارف عليها .

إن جميع عمليات التحقق التي يجب على المدقق القيام بها تعد نقاط مشتركة تقوده نحو ضمان انتظام عمليات معينة يتم تنفيذها في الشركة ، وفي بعض الحالات يتجاوز دور المدقق مجرد السيطرة

1 القانون رقم 01/10 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 يونو 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ج. ر ع 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.

على الشرعية فعلى سبيل المثال فانه في عملية التحقق المحددة التي تمارس على الاتفاقيات المنظمة ، فمهمة المدققون إعلامية أكثر مما هي مهمة سيطرة على القوانين والتشريعات[1].

و تتميز عمليات التحقق التي يؤديها المدقق الخارجي أيضًا بتنوعها، حيث يتوافق كل منها مع جانب معين من جوانب عمل المؤسسة، ويوضح المشرع الحاجة إلى ضمان احترام القواعد مع توقع وجود صعوبة في كل مهمة فحص خاصة.

ومن المهام الأخرى لمحافظ الحسابات والتي تسمح بدعم التشريعات والقوانين ، نجد مهمته المتعلقة بالحياة الاجتماعية للشركة ،حيث يتعين على محافظ الحسابات التأكد من أن الحياة الاجتماعية للمؤسسة تسيير وفق الشروط القانونية العادية ، فنجده يتحقق من عدم خرق مبدأ المساواة بين المساهمين وان هناك معاملة عادلة لجميع المساهمين في المؤسسة بما فيهم ذوي الأقلية أي التأكد من أن كل الأسهم تنتمي لنفس الفئة من الحقوق ، والمساواة تطبق في عدة مجالات عند ممارسة الحق في التصويت ،الحق في حضور الجمعيات ،الحق في الأرباح ،الحق التفاضلي في الاكتتاب أو حالة توزيع المال الاحتياطي[2].

كما كلف المشرع الجزائري محافظ الحسابات بالسهر على احترام الأحكام المتعلقة باسهم الضمان داخل المؤسسة كشرط العضوية داخل المجلس ومجلس الرقابة ،وعليه فان محافظ الحسابات مكلف بالإشارة إلى كل خرق أو تصرف يمس باسهم الضمان في تقريره العام المرفوع للجمعية العامة العادية.

أما عن دور المدقق الخارجي في دعم التشريعات والقوانين باعتباره خبير حسابات فان نطاق تدخله أوسع من محافظ الحسابات ذلك أن الخبير المحاسب بحكم مؤهلاته يمكن استدعائه في أمور تخص التسيير على غرار محافظ الحسابات الذي يمنع من التدخل في التسيير ،لان مهمته التحقيقية يجب أن تكون فعالة في معاينة الفواتير ،الاتفاقيات المبرمة بين المسيرين والزبائن، شرعية وصحة القرارات المتخذة من طرف المسيرين وكل الوثائق الأخرى المتعلقة بتسيير أصول الشركة ،واستنادا لتقرير الخبير يمكن إقالة المسيرين ولو لم يكن مبرمجا في جدول الأعمال للجمعية العامة، كما يمكن تحميلهم المسؤولية المدنية والجزائية [3].

ويمكن استدعاء الخبير المحاسبي باعتباره مندوب للحصص يتحدد دوره في تقدير الحصص العينية المقدمة من قبل المساهمين أثناء التأسيس، أو عند ارتفاع رأسمال الشركة ،كما يساهم الخبير المحاسب أيضا في دعم التشريعات والقوانين من خلال تقديمه لاستشارات قانونية في مجال الضرائب، التسيير، النظام المحاسبي المالي، الاقتصاد وغيرها من الأمور القانونية والتنظيمية.

2- علاقة التدقيق الخارجي بآلية منافسة سوق المنتجات وسوق المال و الخدمات

في سنة 1965م أظهر مان (**H. Manne**) أن حرية وعدم تقييد سير الأسواق المالية يؤسس رقابة أكثر ديمقراطية وأكثر فعالية بالنسبة لأكبر المؤسسات في الحالات التي تكون فيها انتهازية المسيرين عالية وتسبب أضرارا للمؤسسة ،وهنا يستطيع المساهمون أن يقروا بإنتهازية هؤلاء المسيرين الذين ينسب إليهم سوء تسيير المؤسسة ، وذلك بالإقبال على بيع ما يملكونه من أسهم وسندات تعبيرا عن

---

1 Philippe merle , audit et commissariat aux compte mémento pratique, éditions Francis Lefebvre , 2017,p955.

2بدي فاطمة الزهراء ، الرقابة الداخلية في شركة المساهمة، رسالة لنيل شهادة الدكتوراه ل.م.د، قسم القانون الخاص، تخصص قانون الاعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية ،جامعة ابو بكر بلقايد،تلمسان،2016-2017،ص88

3 M. Salah, L'expertise de gestion: une institution utile en droit des sociétés commerciales,.Revue entreprise et commerce , 2005,N°1, p26 .

استياءهم ،فهذا الضغط الممارس من طرف السوق المالية يجبر المسيرون على إدارة المؤسسة وفقا لمصالح المساهمين ، وفي المؤسسات الكبيرة أين يكون تشتت المساهمين له وزن كبير يجعل من كل مساهم صغير أو من كل حامل سهم من مصلحته ترك الآخرين ليقوموا بمهمة الرقابة عوضا عنه في الوقت الذي تكون فيه تكاليف هذه العملية مرتفعة ومشتركة بين جميع المساهمين، وهذا ما يؤدي في الأخير إلى التخفيض من الفعالية الحقيقية للسوق المالي[1]،فكفاءة السوق المالي تتحدد على اثر نوعية المعلومات المحاسبية التي تتيحها القراءة السليمة للكشوف المالية التي تصدرها الشركات ،كون انه يتم الاعتماد على هذه المعلومات في تحديد العائد ومستوى المخاطر وتقييم استثمارات الشركة وعليه فإن الأهمية في السوق المالية تقترن بعدالة وكفاءة وسرعة الحصول على القدر الكافي من المعلومات[2].

وهنا تبرز أهمية خدمات المدقق الخارجي في دعم السوق المالية بحيث أصبح يتوجب على الشركات التي تتداول أسهمها في السوق المالية بإرفاق الكشوف المالية بتقرير المدقق الخارجي والذي يعطي التأكيد المطلوب عن مدى تمثيل الكشوف المالية التي قامت بإعدادها الإدارة للمركز المالي للشركة والإشارة إلى القيود والتوضيحات التي من الممكن أن تكون لها أهمية أو تأثير على اتخاذ القرارات على مستوى السوق المالي .

أما عن منافسة سوق المنتجات والخدمات فتعد أيضا إحدى أهم الآليات لحوكمة المؤسسات وذلك لأنه إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح أو أنها غير مؤهلة فإنها سوف تفشل في منافسة الموسسات التي تعمل في نفس المجال وبالتالي ستتعرض للإفلاس ، وعليه فإن منافسة سوق المنتجات والخدمات تهذب سلوك الإدارة ، وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا، كما ان الدور الجديد الذي أصبح يؤديه المدقق الخارجي اليوم موجه بالدرجة الأولى لتلبية الحاجة للاستمرارية ودعم تنافسية المؤسسات في سوق المنتجات والعمل الإداري.

وظيفة التدقيق الخارجي لم تعد مقتصرة على التدقيق المالي فقط بل تطورت وفق إطار حوكمة المؤسسات لتشمل كل الوظائف والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، فأصبحت تقوم بتدقيق الجوانب الاقتصادية والاجتماعية وحتى البيئية وهذا نتيجة للتحديات التي فرضتها التنمية المستدامة وفرض الاستمرارية ،لذا أصبح من اللزوم تقويم أداء المؤسسات من جميع الجوانب المؤثرة على قدرتها التنافسية ، وتعزيز القدرة التنافسية يتطلب العمل الدائم على تحسين سمعة المؤسسة في السوق من اجل الحصول على اكبر حصة سوقية و جذب الاستثمارات ورؤوس الأموال ،والسؤال الاستراتيجي الذي يتعين على إدارة المؤسسات طرحه باستمرار هو كيف يتم اكتساب سمعة جيدة في السوق المالي أو في سوق المنتجات والعمل الإداري [3].

الجواب الحتمي لهذا الطرح يكمن في إضفاء الثقة في تعاملات المؤسسة من جهة ومن جهة أخرى العمل في إطار الشرعية والشفافية ، أي كلا الشرطين مرتبطان بالأداء، والمتتبع للتطور الذي شهدته خدمات التدقيق الخارجي يمكنه الإشادة بدور التدقيق الخارجي في تحسين جودة الأداء وفي فرض الشرعية في العمل داخل المؤسسات، على اعتبار أن خدمات التدقيق الخارجي عرفت انتقالا مهما من

---

1 بوفاتح بلقاسم، بلعربي عبد القادر، مرجع سبق ذكره،ص257.

2 الشوبكي يونس عليان ، اثر المعلومات المحاسبية التي خضعت للمراجعة في تنشيط حركة الاسهم في بورصة عمان ،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثامن والعشرون ،2011،ص 342.

3الخطيب خالد ،القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في شكلها الحديث، مجلة العلوم الانسانية ،العدد السادس عشر، جامعة محمد خيضر بسكرة ،مارس 2009،ص14

جيلها الأول المتمثل في أداء الوظيفة التقليدية للتدقيق الخارجي والتي هي إبداء الرأي عن المعلومات التي تحتويها الكشوف المالية من حيث الصحة والعدالة إلى جيل التدقيق من منظور سلامة النظم المحاسبية والرقابية وتحديد المخاطر والعمل على تقييمها الأمر الذي يساهم في تحسين الإطار القانوني للمؤسسة والهيكل التنظيمي ومن ثم إضفاء الشرعية على الأداء .

وقد اصبح التدقيق الخارجي في جيله الرابع والأخير يستند على إبراز أهمية القيمة المضافة لخدمة المدققين الخارجين ، بحيث أصبحت كل مكاتب التدقيق تشترك في مفهوم واحد يكمن في ضرورة أن ترتبط خدمات المدقق الخارجي بمخاطر الأعمال والأنشطة التي يمارسها العملاء، وبالتالي إمكانية تقديم معلومات لا تقتصر على مدى عدالة ما تتضمنه الكشوف المالية من بيانات فقط وإنما تساهم أيضا في الارتقاء بمستوى الأداء المستقبلي للعميل، فالنهج الحديث لمكاتب التدقيق الخارجي هو عبارة عن تحديد الميزة التنافسية التي تتحلى بها المؤسسات المماثلة للمؤسسة محل التدقيق ورصد التقنيات المعتمد عليها من قبل العميل في اتخاذ القرارات سواء تلك المرتبطة بإعداد الكشوف المالية أو وظائف التدقيق الداخلي أو تقنية الحصول على المعلومات والقواعد السلوكية للنشاط أو غير ذلك من الأنشطة الأساسية للعميل بالإضافة إلى القدرة على إحداث تغييرات جذرية على تصميم النظم المستخدمة في أعمال المؤسسة بهدف تحقيق تقدم سريع على مستوى الأداء ومستوى الربحية ،وعليه فان هدف ونطاق عمل التدقيق الخارجي تحول من مجرد إضفاء المزيد من الثقة في الكشوف المالية إلى تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وربحية المؤسسة ويرى النهج الحديث للتدقيق الخارجي أن من أهم عيوب النهج التقليدي هو عدم مقدرته على توفير مشورة بناءة تحسن من عمليات وأداء العميل ويمكن القول أن أهداف النهج الحديث للتدقيق الخارجي تتمثل في[1] :

- تحليل الخيارات الاستيراتيجية للمؤسسة من خلال فهم طبيعة البيئة التي تعمل فيها والصناعة التي تنتمي إليها وتقييم قدرتها على تحقيق أهدافها الإستراتيجية .

- تحليل الأنشطة الأساسية التي تزاولها المؤسسة وتقييم مدى ارتباط وانسجام هذه الأنشطة مع الاستراتيجيات والأهداف المحققة .

- تقييم المخاطر التي تتعرض إليها المؤسسة ومناقشة ردود أفعال الإدارة اتجاهها .

- قياس النشاط التجاري للمؤسسة والحصول على أدلة إضافية لتكوين الرأي حول مصداقية الكشوف المالية وتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار على ضوء إجراء تحليل ومقارنة بينها وبين بيانات المؤسسات المماثلة والتي تنشط في نفس القطاع .

- إيجاد وتقديم الحلول الملائمة للمشاكل ومواطن الضعف التي تم تحديدها وحصرها وهذا بهدف تطوير نوعية وفعالية الأداء المستقبلي للمؤسسة .

ومما سبق يمكننا القول انه من منظور المؤسسة فان التدقيق الخارجي اليوم أصبح يشارك في تقييم أداء وعمل الإدارة وإمدادها بالمعلومات والبيانات التي تساعدها في اتخاذ القرارات ،فحسب الدراسات الحديثة فان التدقيق الخارجي لم يعد مهمة تقتصر على تقييم النظم والمخاطر وتنفيذ برامج التدقيق الأساسية والتحليلية وإنما أصبحت تسعى بشكل كبير إلى تقييم فاعلية استراتيجيات وفكر الإدارة والحكم على مدى ملائمة الأنشطة الأساسية التي تعتمدها مقارنة بالمنافسين في السوق إضافة إلى تقييم النظم والمخاطر وفحص السجلات والقوائم المحاسبية .

1الخطيب خالد ، مرجع سبق ذكره،ص15

ومن جانب آخر فان التدقيق الخارجي يعمل على دعم المنافسة من منظور الأسواق بعدما تحدثنا عن منظور المؤسسة في الفقرات السابقة وذلك من خلال دوره في إخفاء عجز الأنظمة الخارجية، باعتبار أن كل من السوق المالي وسوق المنتجات وسوق العمل لا تستطيع الضغط على تصرفات الأفراد وتحديدها عند إقبالهم على التلاعب بالمعلومات المتاحة في الأسواق خاصة في ظل ظاهرة التجذر، فالأنظمة الخارجية للمؤسسة غير قادرة على إجبار المسيرين على العمل وفق مصلحة المساهمين ومصلحة المؤسسة خاصة في إطار المنافسة غير التامة في السوق لذا فهي بحاجة إلى وجود آلية لها القدرة على تحقيق ذلك والتي هي آلية التدقيق الخارجي التي تساعد على إنتاج وتقييم المعلومة المتاحة للسوق والمساهمة في تحسين العلاقة بين المؤسسة والأسواق.

المبحث الثاني :إجراءات التدقيق الخارجي وانعكاساتها على حوكمة المؤسسات

ان ممارسة المدقق الخارجي يمر عبر مجموعة من الاجراءات التي يتوجب عليه القيام بها والتي تسمح له ببلورة الراي الذي سيبديه حول حسابات المؤسسة.

المطلب الأول : إجراءات التدقيق الخارجي في إطار المحافظة على ممتلكات المؤسسة وتحسين الأداء

يؤدي المدقق الخارجي اثناء ممارسته لمهمته اجراءات معينة يتم توجيهها نحو تحقيق هدف المحافظة على ممتلكات المؤسسة واجراءات اخرى تتعلق بهدف تحسين الاداء.

الفرع الأول: إجراءات التدقيق الخارجي في إطار المحافظة على ممتلكات المؤسسة

من اجل التطرق إلى دور المدقق الخارجي بخصوص ممتلكات المؤسسة ينبغي عرض إجراءات المدقق الخارجي فيما يخص الفحص والتحقق من الوجود والدقة والتسجيل المحاسبي والإفصاح عن أصول المؤسسة في الكشوف المالية وانعكاساتها على حوكمة المؤسسات.

أولا - إجراءات تدقيق ممتلكات المؤسسة وإنعكاساتها على حوكمة المؤسسات :

تنعكس إجراءات تدقيق ممتلكات المؤسسة على أهداف حوكمة المؤسسات وفق مايلي:

1. إنعكاسات إجراءات تدقيق ممتلكات المؤسسة على حوكمة المؤسسات:

يؤدي المدقق الخارجي دورا فعالا في حوكمة المؤسسات على اعتباره انه وكيلا عن المساهمين ومرشدا لأصحاب المصالح ضمن نظرية الوكالة والذي يتضح في تخفيف حدة الصراع القائم بين الإدارة والمساهمين وبين الأطراف ذات العلاقة والإدارة ،ومسؤولية المدقق الخارجي عن تكوين رأي حيادي حول الكشوف المالية يتطلب منه بذل العناية المهنية اللازمة للتحقق من الوجود والملكية وصحة التسجيل والتقييم المحاسبي وكذا الإفصاح عن ممتلكات المؤسسة في الكشوف المالية.

تعد الأصول الثابتة المادية منها والمعنوية إلى جانب الأصول المتداولة أهم بنود الكشوف المالية وأكثرها تعبيرا عن المركز المالي للمؤسسة ،كما أن قيمتها في الميزانية لها عدة دلالات واستعمالات في تفسير وضعية المؤسسة المالية ونتائجها فمثلا قيم الأصول الثابتة المرتفعة عن الأموال الخاصة والخصوم طويلة الأجل دليل على أن المؤسسة تنتهج سياسة خاطئة في تمويل أصولها الثابتة بالديون قصيرة الأجل وعلى العكس أيضا فكلما كانت نسبة الأصول المتداولة على الأموال الخاصة والخصوم الطويلة الأجل منخفضة (اقل من الواحد) كلما كان له دلالة أفضل ، كما أن ارتفاع نسبة الأصول المتداولة إلى إجمالي الأصول قد يرجح إلى وجود سيولة غير مستغلة أو أن دوران المخزون بطيء وبالتالي تحديد مدى قدرة المؤسسة على سداد ديونها وتدل أيضا على مدى قدرة المؤسسة على تحقيق عوائد من استعمالها لهذه الأصول وبالتالي كفاءتها وعليه فان أي تحريف أو تعديل محاسبي في قيمها وأي مساس بها سيؤدي إلى تغيير قراءة الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة ،إلا انه وبالرغم من أهميتها إلا أنها الأكثر عرضة للاستغلال والاستخدام الخاطئ أو السرقة من قبل الغير.

ونظرا لارتباطها بحقوق المساهمين فان المدقق الخارجي يوليها أهمية بالغة حيث يسعى إلى أداء إجراءات تمكنه من الحصول على أدلة إثبات كافية ومقنعة عن وجود الأصل ،ملكيته، صحة تسجيل وتقييم الأصول إلى جانب التحقق من شمولية الإفصاح عنها وعن كل ما يرتبط بها ،فهذه الإجراءات كفيلة بتعزيز الرقابة على ممتلكات المساهمين وحمايتها ومساءلة مجلس الإدارة عن كل اختلال في نظام الرقابة الداخلية المتعلق بالأصول أو عن عمليات السرقة وسوء الاستغلال التي حدثت في المؤسسة كما

يسألها عن طريقة تقييم الأصول واحتساب مخصصات الاهتلاك وخسائر القيمة ذات العلاقة بالأصول والتي يمكن أن تؤثر على النتائج وعلى المركز المالي للمؤسسة ومنه التأثير على الأطراف المعتمدة عليها في اتخاذ القرارات ، وعليه فان هذه الإجراءات التي يؤديها المدقق الخارجي لها انعكاس كبير على حوكمة المؤسسات من خلال تفعيل أبعاد الحوكمة ومبادئها وخاصة مبدأي حماية حقوق المساهمين والأطراف الأخرى ومبدأ مساءلة الإدارة .

2. إجراءات تدقيق الأصول الثابتة والمتداولة للمؤسسة :

إن أصول المؤسسة تنقسم إلى أصول ثابتة وهي طويلة الأجل والأصول المتداولة والتي تتداول دوريا، ونظرا لأهمية التثبيتات ضمن بنود الكشوف المالية والتي لا تقل عن أهميتها كأحد ممتلكات المؤسسة فانه من المهم جدا ان يوليها المدقق الخارجي العناية المهنية اللازمة عند أدائه لعمليتي الفحص والتحقق.

2-1-إجراءات تدقيق الأصول الثابتة :

إن الأصول الثابتة والتي تتم حيازتها لأكثر من سنة تنقسم بدورها إلى تثبيتات مادية أي ملموسة وتثبيتات معنوية غير ملموسة ما يجعل طريقة معالجتها من قبل المدقق الخارجي تختلف باختلاف طبيعة التثبيت.

2-1-1-إجراءات تدقيق التثبيتات المادية:

2-1-1-1-اختبار نظام الرقابة الداخلية المطبقة على أصول المؤسسة:

أول إجراء يقوم به مدقق الحسابات قبل الشروع في تدقيق التثبيتات المادية للمؤسسة هو اختبار نظام الرقابة الداخلية المطبقة على الأصول الثابتة ويتطلب ذلك منه فحص وتقييم الضوابط والتعليمات والإجراءات الداخلية على عمليات حيازة واستخدام وبيع الأصول والتحقق من الالتزام بهذه الضوابط وهذا بأخذ عينة من هذه الأصول وتتبع حركة المعاملات التي تمت خلال السنة وهذا الإجراء يسمح للمدقق الخارجي من تحديد درجة الحماية الموفرة لأصول المؤسسة ثم يطلب من الإدارة كشوفات تفصيلية معتمدة من قبل الإدارة[1].

2-1-1-2-إجراءات التدقيق للتأكد من وجود وملكية الأصل:

- الحصول على مختلف الشهادات والفواتير والعقود التي تثبت امتلاك المؤسسة لهذه الأصول والتحقق من صحة الجرد المادي لها وأنها تتوافق مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها.
- الجرد الفعلي للأصول الثابتة والتي هي في حيازة المؤسسة والتحقق من وجودها في قوائم الجرد عن طريق إجراء مقارنة بين ما هو مسجل فعلا في الدفاتر والسجلات المحاسبية والجرد الفعلي.

2-1-1-3-إجراءات التدقيق الخارجي للتأكد من صحة تقييم الأصول المادية :

ينبغي أن يراعي مدقق الحسابات عند التأكد من صحة تقييم الأصول المادية ما يلي[2]:

- الاطلاع على مستندات الشراء للتأكد من قيمة الأصل المادي وقوائم التكاليف في حالة إنتاج الأصل داخل المؤسسة

1عبد الرزاق محمد عثمان، اصول التدقيق والرقابة الداخلية، شركة ابناء شريف الانصاري، بيروت، لبنان ،2011،ص255

2 طواهر محمد التهامي ، صديقي مسعود ، مرجع سبق ذكره ،ص156

- طلب شهادة توضيحية من إدارة المؤسسة لكافة الإضافات والمصروفات المدرجة ضمن قيمة الأصل.
- معاينة مصاريف الصيانة والإصلاح.
- التحقق من صحة احتساب الاهتلاكات وأنها تمت وفق الطرق المستخدمة مسبقا وبنفس المعدل.
- التأكد من الإضافات المدرجة في قيمة التثبيتات من خلال مراجعة الأدلة والمستندات والفواتير المثبتة لها، مناقشة الإدارة، مطابقة تكلفتها المسجلة مع سجل المدفوعات، والتأكد من أن كل المصاريف المتعلقة بالأصل قد حملت له.
- بالنسبة للأصول المنتجة ذاتيا فتتم مراجعتها مع سجلات التكاليف لأجل التأكد من أن جميع المصاريف المباشرة وغير المباشرة قد تم تحميلها للأصول المعنية
- التحقق من أن مجموع حساب أصل معين يتساوى مع رصيده في دفتر الأستاذ والتحقق من التخلص من بعض الأصول التي تم بيعها أو مبادلتها والتأكد من أن قيمة الأصل الذي قد تم استبعادها من السجلات والاهتلاك قد تم تعديله.
- إن المعالجة المحاسبية للأصول قد تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وان كل الوثائق الثبوتية لها موجودة في المؤسسة.

2-1-1-4- إجراءات التدقيق الخارجي فيما يتعلق بالإفصاح عن التثبيتات العينية:

إن أخر إجراء يقوم به المدقق الخارجي فيما يتعلق بتدقيق التثبيتات المادية هو التأكد من انه قد تم عرض التثبيتات المادية و الإفصاح عنها وفق متطلبات مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو المعايير الدولية لإعداد الكشوف المالية مع مراعاة مايلي :

- أن الأحداث والمعاملات التي تم الإفصاح عنها وقعت فعلا وتخص المؤسسة
- أن كافة الافصاحات التي يستوجب عرضها قد تم عرضها بشكل مناسب
- أن المعلومات المالية معروضة ومبينة بشكل مناسب والإصلاحات معبر عنها بوضوح
- أن المعلومات المالية والمعلومات الأخرى تم الإفصاح عنها بعدالة وبالمبالغ المناسبة.

2-1-2-إجراءات تدقيق التثبيتات المعنوية:

إن الأصول المعنوية لا تقل أهمية عن الأصول المادية في المؤسسة ،ونظرا لطبيعتها الغير مادية فهي تحتاج إلى إجراءات وخبرة اكبر في مجال الفحص والتدقيق كما تتطلب من المدقق الخارجي بذل المزيد من الجهد والحنكة من اجل فحصها، ويتبع المدقق الخارجي مجموعة من الإجراءات لتدقيقها كما يلي[1]:

- القيام بطلب كشوف تفصيلية من الإدارة بما تملكه المؤسسة من أصول معنوية توضح طبيعة كل عنصر.
- الاطلاع على الوثائق التي تثبت ملكية المؤسسة لهذه الأصول.
- انه قد تم تقييمها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو عن طريق خبير معتمد.
- التأكد من المبالغ الظاهرة في الوثائق الثبوتية لها ومقارنتها مع ما هو مسجل محاسبيا.

1عبد الله خالد أمين ،علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الرابعة ،الاردن،2007 ،ص223

- التحقق من صحة احتساب الأصول المعنوية وفقا للطرق المستخدمة سابقا والمتعارف عليها والتحقق من معدلاتها والفترة الزمنية المقدرة.
- التأكد من انه قد تم الإفصاح عن كل الأصول المعنوية التي تمتلكها المؤسسة في القوائم المالية.

2-2-إجراءات تدقيق الأصول المتداولة:

1-2-2- إجراءات تدقيق المخزونات:

يعد المخزون أهم عنصر يمكن التحايل به سواء محاسبيا من خلال ابتداع معالجة محاسبية مغايرة في تقييمه والإفصاح عنه وإخفاء وراءه حقائق مهمة وعليه التأثير على نتيجة النشاط في اظهر الربح او الخسارة حسب الغاية الانتهازية من ذلك فهذا البند له موقع جد حساس في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وهو أكثر البنود عرضة للتلاعب والسرقة ما يؤثر على قراءة الكشوف المالية وحقوق المساهمين في الحصول على حصصهم الكاملة من الأرباح وبشكل عادل ،لذا نجد أن الهدف الرئيسي للمدقق الخارجي من تدقيق هذا العنصر هو تحديد مدى صدق مزاعم الإدارة بشان كل من مخزون المواد الأولية، مخزون الإنتاج نصف مصنع والتام الصنع ومن تكلفة البضاعة المباعة الظاهرة في الكشوف المالية لذا فان تدقيق المخزون في المؤسسة يستحوذ على معظم جهد ووقت المدقق الخارجي ويمكن حصر إجراءات تدقيق المخزونات من قبل هذا الأخير فيما يلي:

1-1-2-2- دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية المطبق على المخزونات:

يهدف المدقق الخارجي من دراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية للمخزونات إلى التعرف على درجة توفير الحماية والمراقبة لهذا العنصر ويستخدم في ذلك أسئلة الاستقصاء أو الوصف التحليلي لتعليمات الإدارة وضوابطها الإجرائية الموضوعة ثم التأكد من درجة الالتزام بها من قبل موظفي المؤسسة ليقوم بعدها بأداء إجراءات التأكد من الملكية والوجود

2-1-2-2- إجراءات التأكد من الملكية والوجود:

ينص معيار التدقيق الجزائري رقم 501 " العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة" على انه من الضروري أن يحصل المدقق الخارجي على أدلة إثبات مقنعة كافية وملائمة حول المخزونات وحالتها وهذا بحضوره الجرد المادي للمخزونات أو إخضاع الحسابات النهائية الخاصة بالمخزونات لإجراءات التدقيق وهذا لتحديد ما إذا كانت تعكس بشكل دقيق النتائج الحقيقية للتعداد .

وحضور المدقق الخارجي للجرد المادي يسمح له ب[1]:

- تقييم التعليمات والإجراءات التي حددتها الإدارة لتسجيل ومراقبة نتائج الجرد المادي للمخزون
- معاينة تطبيق إجراءات التعداد التي أعدتها الإدارة
- تفحص المخزونات
- اختبار التعداد عن طريق السبر .

وفي حالة عدم حضور الجرد المادي للمخزونات فان يقوم بالإجراءات التالية:

- الاطلاع على كشوف الجرد التفصيلية التي أعدتها اللجنة التي قامت بعملية الجرد والتأكد من مصادقة الإدارة على هذه الكشوف والقوائم.

1المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 ، المعايير الجزائرية للتدقيق :المعيار رقم 501 "العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة"،ص3

- التأكد من أن كشوفات الجرد قد تضمنت كل ما تملكه المؤسسة من بضائع في تاريخ إعداد القوائم المالية سواء كانت المخزونات موجودة في المؤسسة أو خارجها.
- القيام بجرد عملي لبعض الأصناف التي تكون له دراية بها ومطابقة نتيجة الجرد الذي قام به مع ما هو مثبت في قوائم ودفاتر الجرد .
- التأكد من أن دفاتر الجرد لا تتضمن سوى الأصناف التي تتاجر بها المؤسسة
- التأكد من ملكية الوحدة للبضائع الموجودة لدى الوكلاء او المخازن وذلك بطلب الحصول على شهادات او اقرارات من الغير بذلك
- التأكد من أن الجرد لم يدرج بضائع غير مملوكة للمؤسسة وموضوعة بمخازنها
- التأكد من عدم وجود التزامات على البضاعة كرهونات أو ضمانات .

2-2-1-3-إجراءات التدقيق الخارجي فيما يخص تقييم المخزونات والإفصاح عنها:

يركز المدقق الخارجي فيما يخص تقييم المخزونات والإفصاح عنها على ما يلي[1] :

- التحقق من صحة تقييم وتسعير المخزون: ويقوم بذلك من خلال الاطلاع على الملف الدائم للإدارة من اجل التأكد من الأسس المستخدمة في التقييم وهذا بالتركيز على العناصر الهامة من المخزون، ومدى ملائمة تسعير الأصناف مع الأسلوب المستخدم والتأكد من أن البضاعة قد قيمت طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وان أسس التسعير لا تتغير من سنة إلى أخرى لان تغيير الأسس باستمرار يوحي إلى احتمال تغيير التسعير لأغراض ومصالح خاصة ،كما يمكنه طلب عينة من فواتير الشراء للتأكد من سلامة حساب سعر التكلفة الذي استخدمته المؤسسة في طريقة إخراج المخزون .
- التحقق من صحة العمليات الحسابية لعمليات المخزون: وهذا بالتأكد من عدم وقوع الأخطاء عند القيام بعملية الجرد أو التقييم إضافة إلى فحص وتدقيق عملية التسجيل المحاسبي في دفتر الأستاذ للتحقق من أن الرصيد الفعلي للمخزون يطابق الرصيد الدفتري من ناحية ورصيد بطاقة المخزون من ناحية أخرى.
- التأكد من الإفصاح عن المخزون في البيانات المحاسبية وصحة العرض وهذا وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2-2-2-إجراءات تدقيق الذمم المدينة :

يهدف المدقق الخارجي من تدقيقه لبند العملاء إلى[2]:

- التحقق من جدية وقانونية المبالغ المعتمدة في حسابات العملاء،
- التأكد من صحة أرصدة الحسابات الخاصة بالعملاء،
- التأكد من صحة تقييم الذمم المدينة وإمكانية تحصيل الديون ومنه تحقيق الهدف الرئيسي لحوكمة المؤسسات والمتمثل في منع تضليل الغير بما فيهم المساهمين .

إن الإجراءات المتبعة من قبل المدقق الخارجي في سبيل التحقق من هذه الأهداف هي[1]:

1عبد الله، خالد امين مرجع سبق ذكره،ص195

2 مرجع سبق ذكره ،ص192

- التحقق من كفاءة وملائمة نظام الرقابة الداخلية في تحقيق حماية الحقوق والديون المستحقة على العملاء وتدقيق مصالح المؤسسة الداخلية ذات العلاقة كمصلحة المبيعات ومصلحة الائتمان وإدارة الخزينة وهذا بأخذ عينة من العملاء والمعاملات التي تمت خلال السنة؛
- التأكد من صحة أرصدة حسابات العملاء من خلال طلب الحصول على كشف بالذمم المالية الخاصة بالعملاء بما فيها أعمار هذه الذمم وتواريخ تحصيلها ؛
- مطابقة أرصدة العملاء الفردية مع إجمالي الذمم في دفتر الأستاذ العام ؛
- التأكد من صحة الأرصدة الفردية بإجراء مراجعة اختباريه لبعض العملاء مع مراجعة حسابية للفواتير أيضا؛
- فحص التسبيقات المالية المحصلة من العملاء قبل تسليم البضاعة ؛
- استخدام نظام المصادقات والتي هي عبارة عن إقرارات من الغير مرسلة إلى المدقق الخارجي مباشرة بالموافقة أو الاعتراض على صحة الأرصدة الخاصة بهم.

أما عن إجراءات المدقق الخارجي للتأكد من صحة التقييم فهو يركز عادة على مخصص الديون المشكوك في تحصيلها حيث يعطي الأولوية لهدف التأكد من كفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ويتبع الإجراءات التالية[2]:

- طلب كشف بالذمم المدينة والتي مضى عليها فترة معينة ،ودراسة الذمم التي لم يتم استلام مبلغها بعد تاريخ الميزانية؛
- استلام رسالة من محامي المؤسسة حول الدعاوي المقدمة له من المؤسسة وبيان رايه بشان الحصول على قيمتها؛
- دراسة الذمم المشكوك في تحصيلها مع المسؤول عن مصلحة الائتمان والتباحث معه حول احتمالات الحصول أو عدم الحصول على هذه الذمم ؛
- حساب النسب المئوية التي تمثل العلاقة بين الذمم المشكوك في تحصيلها ورصيد الذمم المدينة والى صافي المبيعات على الحساب ومقارنة النتيجة مع السنوات السابقة أو التجارة أو الصناعة المشابهة ؛
- في حالة عدم كفاية المخصص يطلب من المؤسسة زيادته مع الإشارة إلى ذلك في تقريره ؛
- التأكد من عدم وجود التزامات على الذمم المدينة وهنا عليه الاستفسار من المؤسسة فيما إذا كانت بعض الذمم أعطيت كضمان لأطراف أخرى.

ثانيا- تحديد وتقييم المخاطر وفق المدخل الحديث للتدقيق وإنعكاساتها على حوكمة المؤسسات (المقاربة على أساس المخاطر)

يتضح دور المدقق الخارجي في إدارة المخاطر من خلال النقاط التالية :

---

1 عبد الرزاق محمد عثمان. مرجع سبق ذكره،ص245

2 التميمي هادي ، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية ،الطبعة الثانية، دار وائل للنشر،عمان،الاردن،2004،ص-ص،213-214

1. إنعكاسات تحديد وتقييم المخاطر على حوكمة المؤسسات

لقد تطور مفهوم المخاطر عما كان عليه منذ نصف قرن، حيث إرتبطت المخاطر آنذاك باحتمالات التزوير والاختلاس وتحصيل القروض وتدبير الأموال اللازمة بأقل تكلفة، إلا انه وبعد الثورة العلمية ظهر مفهوم جديد هو إدارة مخاطر المشروع وهذا في منظور حوكمة المؤسسات، وتتحدد المخاطر في جملة متكاملة من المجالات فنجدها تتضمن مخاطر التشغيل ومخاطر السيولة ومخاطر الائتمان ومخاطر التسويق والمخاطر القانونية و المعلوماتية والإستراتيجية إلى جانب المخاطر القابلة للتامين ومخاطر استمرارية المشروع [1].

وإدارة المخاطر هي تحديد المخاطر المحيطة بالمؤسسة باستمرار مع تحليلها واتخاذ القرارات اللازمة للسيطرة عليها، وعليه فان متطلبات التحكيم المؤسساتي تستدعي وجود طرف مستقل يدعم مجلس الإدارة وخلية التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر المحدقة بها من خلال تحديد وتقييم مدى كفاءة الإدارة في القيام بذلك، ويعتبر المدقق الخارجي أفضل من يقوم بذلك من خلال تقييمه لسياسات وإجراءات نظم إدارة المخاطر الموضوعة في المؤسسة والتعرف على تأثير تلك المخاطر على المؤسسة وعلى الكشوف المالية مع اقتراح التحسينات اللازمة لإدارتها بفعالية اكبر كما يرفع إلى موكليه من المساهمين وأصحاب المصلحة رأيه الفني بخصوص مدى نجاح الإدارة في التنبؤ بهذه المخاطر وطريقة مواجهتها والآثار المترتبة عن ذلك ،وقد أكد تقرير كادبوري على ضرورة الإفصاح عن مخاطر الإدارة وإستراتيجية الإدارة في مواجهتها وذلك لدعم ثقة حملة الأسهم ،كما أكد مبدأ الإفصاح والشفافية الصادر عن منظمة التعاون والتنمية على ضرورة التقرير عن:

- أهداف واستراتيجيات المؤسسة؛
- النتائج المالية والتشغيلية للمؤسسة؛
- عوامل المخاطر المنظورة.

تبنى التدقيق بنظرته العصرية منهجية جديدة وهي التدقيق المبني على أساس إدارة مخاطر الأعمال ،والتي تعتمد على تقييم المخاطر الداخلية والخارجية بشكل مستمر مع الأخذ بعين الاعتبار أن تحديد المخاطر وإدارة السيطرة عليها هي من مسؤولية جميع العاملين في المؤسسة للوصول بها إلى مستويات مقبولة ومن هذا المنطلق فان المدقق الخارجي بتبنيه لمدخل إدارة المخاطر يساهم في حوكمة المؤسسات من خلال تفعيله لبرنامج إدارة المخاطر في المؤسسة وتحسين عملية التحكم بالمخاطر التي تواجه المؤسسة إلى جانب إضافة قيمة للمؤسسة من خلال تحديد الضعف والخلل واقتراح جملة من الإجراءات الرقابية التصحيحية لمنع تكرار المخاطر مستقبلا .

ويحصر المدقق الخارجي مخاطر المؤسسة في نوعين المخاطر الملازمة والتي تلازم نشاط المؤسسة وممتلكاتها ومخاطر الرقابة والتي تتمثل في عدم تمكن نظام الرقابة الداخلية الموضوع في المؤسسة من تحديد واكتشاف أو منع حصول أخطاء وتجاوزات.

ويساهم المدقق الخارجي في إدارة المخاطر من خلال تقييمه وتقويمه لنظام الرقابة الداخلية على اعتبار انه يشمل كافة السياسات والإجراءات (الضوابط الداخلية) التي تتبناها إدارة المؤسسة لمساعدتها

---

1 الجبلي وليد ،الطرق المحاسبية والتقارير المالية،مدونة ابحاث في المحاسبة والمراجعة تم الاطلاع عليه يوم 07-11- 2017على الساعة19.30،متاح على https://walidsamir7.blogspot.com

قدر الإمكان في إدارة العمل بشكل منظم وكفء فهو بذلك يمثل جزء من الإطار القانوني لحوكمة المؤسسات، وقيام المدقق الخارجي بتقييمه على مستوى التصميم يسمح له بالتعرف على الإطار القانوني المعتمد في المؤسسة ومدى فاعليته وعلى اثر ذلك يقدم اقتراحاته وتوصياته من اجل تحسين الأطر القانونية الموضوعة داخلها والتنبيه إلى التغيرات والإصدارات الجديدة التي من شانها دعم فعالية هذا النظام وبذلك فهو يفيد في وضع إطار قانوني فعال داخل المؤسسات وهو احد مبادئ حوكمة المؤسسات.

أما على مستوى تشغيل النظام فيقوم المدقق الخارجي بتقييم مدى الالتزام به من قبل الموظفين وبالتالي تجسيد مبدأ المساءلة والانضباط في العمل ،وعليه فان الدور الحوكمي للمدقق الخارجي من خلال تقييمه لنظام الرقابة الداخلية يتضح في[1] فرض الامتثال للقوانين واللوائح وتطبيق التعليمات والتوجيهات التي وضعتها الإدارة إلى جانب السير الجيد للعمليات الداخلية للمؤسسة خاصة تلك المتعلقة بالمحافظة على أصول المؤسسة ، موثوقية المعلومات المالية ،تحديد حجم الاختبارات ونوعية إجراءات التدقيق اللازمة بالاعتماد على مدى قوة نظام الرقابة الداخلية المطبق، فكلما زادت فعالية نظام الرقابة الداخلية كلما كان ذلك حافزا لتخفيض حجم الاختبارات الضرورية لإبداء الرأي عن سلامة وصدق الكشوف المالية محل الدراسة، والعكس صحيح.

وتبرز أهمية التدقيق الخارجي في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر من منظور حوكمة المؤسسات اكثر في تعريف معهد المدققين الداخليين IIA التالي "إن حوكمة المؤسسات هي عمليات تتم من خلال إجراءات تستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصالح لتوفير الإشراف على المخاطر وإدارتها بواسطة الإدارة ومراقبة مخاطر المنشاة والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر مما يؤدي الى المساهمة المباشرة في انجاز أهداف وحفظ قيم المنشاة مع الأخذ في الاعتبار أن أداء أنشطة الحوكمة يكون من مسؤولية أصحاب المصالح في المنشاة لتحقيق فعالية الوكالة"[2].

إن تمتين وتفعيل نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة يسمح بتحقيق الأهداف التالية في إطار حوكمة المؤسسات:

- التحكم في الأنشطة المتعددة للمؤسسة وفي عوامل الإنتاج وفي نفقاتها وعوائدها وفي مختلف السياسات الموضوعة.
- حماية الأصول بما يمكنها من البقاء ودفع عجلة تنميتها بمساهمة الأصول الموجودة .
- دقة البيانات المحاسبية وتكاملها وملائمتها
- الالتزام بالسياسات الإدارية وتشجيع العمل بكفاءة .

2. إجراءات التدقيق الخارجي فيما يخص تقييم المخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية

ينص معيار التدقيق الدولي رقم 400 انه ومن اجل تقييم مخاطر المؤسسة يتعين على المدقق الخارجي القيام بالإجراءات التالية:[3]

2- عبد الصمد عمر علي ، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجيستير، قسم علوم االتسيير، جامعة المدية، 2008، ص93 .

2جمعة احمد حلمي، "التحكم المؤسسي وابعاد التطور في اطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي "،المؤتمر العلمي المني الخامس تحت شعار التحكم المؤسسي واستمرارية المنشاة-عمان،الاردن،2003،ص22.

3الاتحاد الدولي ، إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة ،الاتحاد الدولي للمحاسبين،نيويورك، طبعة 2009 ، ص355

2-1-الفهم الكافي لطبيعة نشاط المؤسسة وبيئتها بما فيها النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية:

يتوجب على المدقق الخارجي قبل القيام بإجراءات تقييم المخاطر الحصول على فهم للقطاع الذي تنشط فيه المؤسسة والعوامل التنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى، طبيعة المنشاة فيما يتعلق بالملكية والعلاقات بين المالكين والأشخاص والمنشآت الأخرى وفيما إذا كان هيكلها معقد مع شركات تابعة أو لها وحدات أخرى في مواقع متعددة ،عملياتها وأنشطتها الاستثمارية والتمويلية وإعداد التقارير واختيار السياسات المحاسبية وتطبيقها ،فهم الأهداف والاستراتيجيات ومخاطر العمل ذات العلاقة والتي تنتج عنها مخاطر الأخطاء الجوهرية ذات التأثير على البيانات المالية ،مراجعة مقاييس الأداء المالي على اعتبار أنها تمثل عامل ضغط على المؤسسة للتعرف على مدى تحقيق الأداء للأهداف الموضوعة وان متابعة أساليب الإدارة تسمح بتحقيق التشغيل الفعال للرقابة الداخلية ،والمدقق يساعد على فهم قياسات أداء المؤسسة وخاصة تلك الممكن استعمالها من قبل الإدارة في التلاعب بالبيانات من خلال إجراءات قد تزيد من مخاطر الأخطاء الجوهرية كما أن هذه القياسات قد تلقي الضوء على نتائج أو اتجاهات غير متوقعة تتطلب تحديد أسبابها والإجراءات التصحيحية بشأنها فقد تدل قياسات الأداء عن وجود مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات[1].

كما يتعين على المدقق الخارجي دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي أيضا،ومن خلال هذا الفهم يحدد المدقق الخارجي مخاطر القطاع أي الملازمة ومخاطر الرقابة والمخاطر الناجمة عن تقنية المعلومات إلى جانب تحديد الظروف والأحداث الأخرى التي تدل على وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية.

2-2-تحديد و تقييم المخاطر بشان تصميم وتنفيذ عناصر الرقابة:

بعد فهم نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي يعمل المدقق الخارجي على دراسة كل عنصر من عناصر الرقابة الداخلية والمتمثلة في الإجراءات الموضوعة من قبل المؤسسة لإدارة مخاطرها ونظام المعلومات المحاسبي وأنشطة الرقابة ومتابعة عناصر الرقابة ووظائف التدقيق الداخلي لتحديد فيما إذا كان عنصر الرقابة فرديا أو بالاشتراك مع عناصر أخرى قادرا على منع واكتشاف الأخطاء الجوهرية بشكل فعال وان عنصر الرقابة موجود ومستخدم داخل المؤسسة بمعنى إجراء تقييم اولي على مستوى التصميم ، وعنصر الرقابة غير المصمم جيدا قد يعرض نواحي قصور في الرقابة الداخلية.

ويجري المدقق الخارجي هذه التقييمات من خلال الاستفسار من موظفي المؤسسة وفحص طريقة تطبيق عناصر الرقابة وتتبع المعاملات التي تتم من خلال نظام المعلومات الخاص بإعداد التقارير المالية

إن الحصول على فهم لعناصر الرقابة الداخلية للمؤسسة ليس كافيا لاختبار فعاليتها التشغيلية إذا لم يكن هناك شيء من الأتمتة والتي تساعد على العمل الثابت لعنصر الرقابة، ويحصل المدقق الخارجي على أدلة الإثبات من خلال الجمع بين الاستفسارات وإجراءات تقييم المخاطر الأخرى أما على مستوى التنفيذ فيأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كانت الإدارة قد وضعت قواعد رئيسية للسلوك وأنها تتصرف بطريقة تدعم القواعد، كما يمكن للمدقق دراسة كيفية استجابة الإدارة لنتائج وتوصيات قسم التدقيق الداخلي ،هل هناك استجابة وكيف تم تنفيذها وهل تم تقييمها لاحقا من قبل قسم التدقيق الداخلي.

1الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل بيانات التدقيق والتأكيد والسلوك الأخلاقي الدولية، الاتحاد الدولي للمحاسبين ،نيويورك،إصدار 2008،الجزء الثاني،ص128

1-2-2 -فحص وجود إجراءات داخل المؤسسة فيما يخص تحديد وتقييم المخاطر :

على المدقق الخارجي الحصول على فهم فيما إذا كانت المؤسسة تقوم بالإجراءات التالية:

- تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية
- تقدير أهمية المخاطر وتقييم احتمالية حدوثها
- اتخاذ القرارات المتعلقة بمعالجتها.

إذا كانت هذه الإجراءات محققة يتعين على المدقق الخارجي فهمها وتحديد نتائجها ،ويحاول إيجاد أخطاء جوهرية عجزت الإدارة عن تحديدها ويبحث في الأسباب التي حالت دون اكتشافها وخاصة فيما يخص ضعف نظام الرقابة الداخلية، أما إذا لم يكن للإدارة هذه الإجراءات فانه يناقش الإدارة عن ما إذا تم تحديد مخاطر العمل المرتبطة بإعداد التقارير المالية وكيف تمت معالجتها ،وفيما إذا كان غياب تقييم المخاطر يمثل نواحي ضعف جوهرية في الرقابة الداخلية[1].

كما يتأكد المدقق من أن الإفصاح عن المخاطر قد تم بالشكل الكافي ،ففي سنة 1986 تم إعداد تقرير من قبل اكبر مكاتب المحاسبة إلى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين والذي تضمن توصيات حول التوسع في الإفصاح عن المخاطر وعدم التأكد من خلال توفير معلومات حولها وفي سنة 1992 أوصى التقرير الذي أعده مجمع المحاسبين القانونيين في ايرلندا بضرورة الإفصاح عن المخاطر الداخلية والخارجية التي قد تتعرض لها الشركة والتي تؤثر على قدرتها على الاستمرار.

2-2-2- نظام المعلومات المحاسبي :

على المدقق الخارجي فهم نظام المعلومات المحاسبي بما فيها أساليب العمل ذات العلاقة والمرتبطة بإعداد التقارير المالية من خلال فهم النواحي التالية [2]:

- المعاملات الرئيسية في عمليات المؤسسة .
- الإجراءات ضمن كل من تقنية المعلومات والأنظمة اليدوية التي يتم من خلالها تأدية هذه العمليات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها حسب الضرورة ونقلها إلى دفتر الأستاذ العام والإبلاغ عنها في البيانات المالية .
- سجلات المحاسبة المهمة والمستندات المدعمة والحسابات التي تتضمنها البيانات المالية
- كيف يلتقط نظام المعلومات الأحداث والأوضاع باستثناء المعاملات الرئيسية بالنسبة للبيانات المالية.
- عملية إعداد التقارير المالية المستخدمة في المؤسسة بما في ذلك التقديرات المحاسبية الهامة والافصاحات .
- عناصر الرقابة التي تحيط بالقيود اليومية بما في ذلك القيود غير العادية.
- كما يتعين على المدقق الخارجي الحصول على فهم لعملية الاتصال وكيفية تبليغ المؤسسة لأدوار ومسؤوليات إعداد التقارير المالية .

1 الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل بيانات التدقيق والتأكيد والسلوك الاخلاقي الدولية، مرجع سبق ذكره،ص150

2 الاتحاد الدولي للمحاسبين، مرجع سبق ذكره،ص152

2-2-3-أنشطة الرقابة:

وتتعلق بمراجعة الأداء ومعالجة المعلومات، بحيث يجب أن يحصل المدقق على فهم لجميع الأنشطة الضرورية للحصول على تقييم للأخطاء الجوهرية وفهم كيفية الاستجابة للمخاطر الناجمة عن تقنية المعلومات.

2-2-4-متابعة عناصر الرقابة: فهم المدقق الخارجي لعملية تقييم فعالية أداء الرقابة باستمرار وإجراء التصحيحات اللازمة.

2-2-5-وظائف التدقيق الداخلي:

على المدقق الخارجي فهم هذا القسم وكيفية أداءه لوظائفه ودوره في الإشراف على الرقابة وعن ما إذا كان عمل هذا القسم مرتبط بتقييم الاداء وفعالية إدارة المخاطر وكفاءة العمليات وبالتالي لا يرتبط مباشرة بإعداد التقارير المالية أو ما إذا كان حول تصميم وفعالية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية وبالتالي يكون لها دور في الإشراف على الرقابة الداخلية وعلى الكشوف المالية، وأيضا ما إذا كان لها نشاطات أخرى كمراجعة العمليات المحاسبية للإدارة والمصممة من اجل منع الأخطاء واكتشافها .

الشكل رقم 3-1: نظام الرقابة الداخلية

المصدر: كرمية نسرين ، أثر **الالتزام الاخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات-دراسة ميدانية**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم ا لاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03،ص88.

بعد تقييم فعالية النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية في منع حدوث أخطاء وتلاعبات جوهرية أو إمكانية اكتشافها وتصحيحها ،يجتهد المدقق الخارجي في الحصول على أدلة إثبات من خلال اختبار مدى الالتزام بإجراءات الرقابة اللازمة لاكتشاف الأخطاء والمخالفات ومنع حدوثها ،فكلما انخفض تقدير مخاطر الرقابة كلما كان على المدقق أن يحصل على دليل بان النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية قد صممما بشكل مناسب وأنهما يعملان بفعالية ،ثم يقوم المدقق الخارجي بدراسة فيما إذا كان التقييم الأولي صحيح ومؤكد وفيما إذا كانت مواطن الضعف الملموسة على مستوى هذه الأنظمة ذات أهمية كبيرة بما يؤدي إلى إحداث اختلالات في عناصر الكشوف المالية والعمل على تحديد حدوث مثل هذه الاختلالات

والتأكد من عدم تأثيرها على عناصر أخرى ومناقشتها مع المسؤولين بالشكل الذي يسمح بمعالجتها وهذا بتقديمه للاقتراحات التي يراها مناسبة .

الفرع الثاني: إجراءات التدقيق الخارجي في إطار تحسين الأداء

أولا - إجراءات التدقيق الخارجي في التقرير عن قدرة المؤسسة على الاستمرار

1. أهمية تقرير المدقق الخارجي عن استمرارية المؤسسة من منظور حوكمة المؤسسات

إن سلسلة الانهيارات وأحداث الفشل التي عرفتها كبريات الشركات الأمريكية وظهور الحاجة لوجود قواعد ومبادئ الإدارة الرشيدة جعل تقرير المدقق الخارجي عن قدرة المؤسسة على الاستمرار يأخذ حيزا كبيرا من اهتمامات حوكمة المؤسسات ،فابرز الإشكاليات التي واجهت هذا المفهوم انه بالرغم من حصول بعض المؤسسات على تقارير مدققين خارجيين يتمتعون بالاستقلالية إلا أنهم تعرضوا للإخفاق والفشل ،ما يثير التساؤل حول مدى تنفيذ هؤلاء المهنيين لإجراءات فعالة للحصول على أدلة إثبات كافية لإبداء الرأي عن عدم التأكد من قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط لفترة زمنية قصيرة عادة ما تكون سنة.

فبذل المدقق الخارجي للمزيد من العناية المهنية من اجل إعداد تقريره الخاص حول استمرارية المؤسسة أصبح مطلب جد مهم في تفعيل مبادئ حوكمة المؤسسة ،لما يقدمه من معلومات تفيد بفعالية مجلس الإدارة والسياسات المنتهجة بالمؤسسة كون أن استخراج المدقق الخارجي للمؤشرات وحسابه للنسب المئوية وكذلك تحليله للعلاقات المترابطة والموجودة بين مختلف بنود الكشوف المالية ،وتحديده للمخاطر سواء المخاطر الملازمة المتعلقة بطبيعة النشاط أو مخاطر الرقابة استنادا على تقييمه لنظام الرقابة الداخلية كلها إجراءات حوكمية تسمح له بتحديد أسباب تلك النتائج وأثارها على مقدرة المؤسسة على الاستمرار ،هل أن إجراءات المؤسسة الرقابية ضعيفة أم أن السياسات المنتهجة خاطئة وفي حالة القيم السلبية فانه يقرع جرس الإنذار ويفعل مبدأ مساءلة مجلس الإدارة عن السياسات والقرارات الخاطئة والتي لم تكن لصالح المؤسسة وعن ضعف نظام الرقابة الداخلية وإجراءات تحديد المخاطر وإدارتها في المؤسسة، كما انه يحرص على تنبيه المساهمين لطريقة استخدام أموالهم داخل المؤسسة بما يوفر الحماية لحقوقهم وممتلكاتهم ،كما انه يفعل مبدأ حماية مصالح الأطراف المتعاملة مع المؤسسة ومبدأ الإفصاح والشفافية من خلال ما يعرضه في تقريره الخاص حول استمرارية المؤسسة من معلومات مكملة لم تتضمنها الكشوف المالية ما يساعد مستخدميها على اتخاذ القرار المناسب .

2. إجراءات التدقيق الخارجي الحوكمية فيما يخص التقرير عن استمرارية المؤسسة:

نظرا لأهمية تقرير المدقق الخارجي عن فرض الاستمرارية للمؤسسات، واستنادا إلى نشرة معايير التدقيق رقم 59 الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتعديلات التي أجريت عليها ،تم وضع إطار يتضمن الإجراءات التي يمكن تطبيقها من قبل المدققين الخارجيين بخصوص ذلك ويتضمن الإطار و الإجراءات التالية [1]:

1 غالي جورج دانيال ، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة، الدار الجامعية،مصر،2001،ص189

2-1 دراسة الظروف الاقتصادية والتنظيمية المتعلقة بنشاط المؤسسة:

على المدقق الخارجي دراسة الظروف الاقتصادية التي تعمل المؤسسة في ظلها و أن يحصل على معلومات عن الحالة الاقتصادية ككل والتوقعات المتعلقة بالتغيرات في كل من السياسة المالية والنقدية للحكومة وأسعار الصرف ومعدلات الفائدة وهذا لهدف التعرف على مدى تأثيرها على قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط ،فمن تحليل حالات الإفلاس للشركات الكندية في السنوات ما بين 1976 و1987 تبين وجود علاقة طردية ما بين التغيرات في أسعار الصرف وحالات الإفلاس وعلاقة عكسية بين التغيرات في كل من القدر المتاح من الائتمان والتغيرات في إجمالي الناتج المحلي مع حالات الإفلاس.

وعليه فان المدقق ملزم بالتعرف على المخاطر التي قد تترتب عن التغيرات في الظروف الاقتصادية والتي تؤثر على الشركة وتقييم خطط الإدارة حيالها مع الأخذ بعين الاعتبار ضرورة الإفصاح عن هذه المخاطر فيما يتعلق بتأثيرها على قدرة الشركة على الاستمرار.

وفيما يخص الظروف التنظيمية فيتعين على المدقق التعرف عليها وعلى القوانين التي تؤثر على مزاولة النشاط وقدرة المؤسسة على الاستمرار، وان يحتفظ بمعلومات كافية حولها ويتأكد من الالتزام بها وان يتعرف على طريقة تعامل الإدارة مع تغيراتها وتقييم ذلك .

2-2 تقييم كفاءة الإدارة:

إن من أهم أسباب فشل المؤسسات هو عدم كفاءة الإدارة ،حيث أنها تؤثر بشكل كبير على نجاح أو فشل المؤسسات ، ويقوم المدقق الخارجي بدراسة تنبؤات الإدارة أخذا بعين الاعتبار الافتراضات التي استخدمت في إعدادها وتقييم خطط الإدارة للتعامل مع الأحداث غير المتوقعة من حيث التخلص من بعض الأصول الثابتة واقتراض الأموال أو إعادة جدولة الديون تخفيض أو تأجيل النفقات وزيادة رأس المال كما يقوم بتقييم خطط الإدارة في التعامل مع المخاطر.

2-3 فحص المؤشرات والاتجاهات السالبة:

يجب على المدقق الخارجي فحص المؤشرات المالية والاتجاهات السالبة والتي تساعده في التعرف على قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط والتي تتعلق بالربحية والسيولة وأسعار الأسهم والديون.

- **الربحية:**

ويستخدم المدقق الخارجي المؤشرات التالية للتعبير عن الربحية :نسبة إجمالي الربح ،نسبة صافي الربح ،نسبة عائد الأصول، نسبة عائد الاستثمارات.

- **السيولة :**

يجب على المدقق الخارجي دراسة مؤشرات السيولة مع مراعاة نتائج دراسة المؤشرات الأخرى نظرا لان مؤشرات السيولة بمفردها لا تعتبر كافية للتعرف على قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط ،وتهدف نسب السيولة إلى تحليل وتقسيم مركز رأس المال العامل والتعرف على درجة تداول عناصره بهدف الحكم على مقدرة المؤسسة على مقابلة التزاماتها الجارية وبالتالي القدرة على الاستمرار

في الأجل القصير1 ويمكن استخدام المؤشرات التالية عند دراسة السيولة على المدى القصير: صافي رأس المال العامل ،نسبة الأصول المتداولة إلى الخصوم المتداولة ،نسبة النقدية إلى الخصوم المتداولة، نسبة الأصول سريعة التحول إلى نقدية إلى الخصوم المتداولة .

ومن الاتجاهات السالبة التي تجذب انتباه المدقق الخارجي هي كما يلي:

خسائر تشغيل متكررة، وجود عجز في رأس المال العامل، انخفاض المبيعات، انخفاض إجمالي الربح، انخفاض صافي الربح، نسبة مالية أساسية عكسية.

- **أسعار الأسهم:**

من بين المؤشرات المالية التي يجب على المدقق الخارجي فحصها التغيرات في أسعار الأسهم لفترات مختلفة ،حيث أن التغيرات السالبة قد تشير إلى عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط ويؤكد احد الباحثين على أن التغيرات في أسعار الأسهم قد تعتبر إشارات تحذيرية مبكرة لمخاطر فشل المؤسسات لان أسواق الأسهم أكثر حساسية للمعلومات التي تعكسها القوائم المالية.

- **الديون:**

إن عدم التزام المؤسسة بالاتفاقيات المتعلقة بالديون قد يترتب عليه تعرضها لمخاطر عدم القدرة على الاستمرار في النشاط ، وقد توصلت بعض الدراسات إلى أن نسبة إجمالي الديون إلى نسبة إجمالي الأصول تعتبر من المؤشرات الأكثر أهمية في التنبؤ بقدرة الشركة على الاستمرار في النشاط، ويتوجب على المدقق الخارجي الاهتمام بالمعلومات التالية عند دراسته لديون المؤسسة [2]:

عدم القدرة على تسديد الديون في مواعيد استحقاقها ،دفع معدلات فائدة اكبر من معدلات الفائدة المعمول بها في السوق ،عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتجات جديدة ضرورية ،عدم القدرة على الحصول على تمويل ضروري لاستمرار التشغيل ،الاعتماد بدرجة كبيرة على التمويل قصير الأجل ،تزايد الاعتماد على التمويل بالديون ،عدم القدرة على إعادة جدولة الديون.

2-4 فحص المعلومات المتعلقة بأنشطة المؤسسة والموضوعات الداخلية:

يجب على المدقق فحص المعلومات المتعلقة بأنشطة المؤسسة والموضوعات الداخلية، حيث أنها قد تشير إلى وجود صعوبات تتعلق بمجالات قد لا يمكن ملاحظتها بصفة عامة بواسطة الأطراف الخارجية ويمكنها أن تساعد المدققين بخصوص التعرف على مخاطر الفشل المالي.

وتتعلق المعلومات الواجب الاهتمام بها فيما يلي[3]:

---

1 عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين "دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات الخارجيين والمدراء الماليين للشركات المساهمة العامة "،قدمت هذه المذكرة استكمالا لمتطلبات الحصول على الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص62.

2عاهد عيد سرحان، مرجع سبق ذكره،ص63

3مرجع سبق ذكره،ص64

-الإنتاج:

يجب التأكد من أن تكاليف أو تكنولوجيا الإنتاج غير قادرة على المنافسة ،تصميم غير جيد للمنتوجات، وجود طاقة عاطلة، توقف بعض الفروع عن مزاولة نشاطها، الاعتماد على إنتاج منتج معين آو أداء خدمة محددة.

-التسويق:

التأكد من وجود معرفة غير جيدة بالعملاء والمنافسين، الاعتماد بدرجة كبيرة على تسويق منتج معين أو خدمة محددة ،التركيز على عميل او سوق معين.

-الأفراد:

معدل دوران سريع في الوظائف الرئيسية ،وجود وظائف أساسية لا يتمتع موظفيها بالمهارات الكافية، الاستغناء المؤقت عن العاملين أو عن الأفراد الأساسيين دون استبدال، وجود إمكانية التوقف عن العمل آو الإضراب .

2-5 فحص التغيرات في تطبيق المبادئ المحاسبية والأحداث اللاحقة :

- **التغيرات في تطبيق المبادئ المحاسبية:**

يجب أن يقوم المدقق الخارجي بفحص التغيرات في تطبيق المبادئ المحاسبية فقد تحاول بعض المؤسسات إساءة استخدام المبادئ المحاسبية من اجل إخفاء مشكلات العسر المالي عن طريق تطبيق سياسات محاسبية معينة التي تظهر زيادة في أرباحها على المدى القصير.

وقد توصلت إحدى الدراسات التي اهتمت بتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات التي كانت تعاني من مشكلات العسر المالي خلال الفترة ما بين 1974 و1981 إلى أن تلك المؤسسات قد أجرت تغييرات هامة في تطبيق السياسات المحاسبية تعادل ضعف التغيرات التي اجرتها المؤسسات التي لا تعاني من مشكلات العسر المالي، وكانت التغيرات الأكثر تكرارا تتعلق بتسعير المخزون والمحاسبة عن المعاشات.

وقد أجرت نشرة معايير التدقيق رقم 59 التي أصدرت في عام 1988 تعديلات هامة على تقارير المدققين أدرجت فيها ضرورة الإشارة إلى أي تغيير في تطبيق تلك المبادئ.

- **فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الكشوف المالية:**

يجب على المدقق الخارجي الاهتمام بفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الكشوف المالية نظرا لأنها يمكن أن تشير إلى وجود مشكلات تتعلق بقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط ومنها على سبيل المثال :إفلاس احد العملاء الرئيسين أو فقد مورد رئيسي ،انخفاض أسعار سوق المخزون ،سحب تسهيل ائتمان من البنك ،نزع ملكية بعض موجودات المؤسسة ، حدوث كارثة غير مؤمن عليها.

وأخيرا نشير إلى انه من الضروري أن يقوم بتوثيق رأيه المتعلق بقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط والالتزام بمتطلبات معايير التدقيق بخصوص ذلك، وهذا من اجل إرساء أكثر لقواعد ومبادئ الإدارة الرشيدة في المؤسسات وضمان تحقيق مصالح كل الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة [1].

1حمادي نبيل ، مرجع سبق ذكره،ص121

ثانيا- تقييم إستراتيجيات المؤسسة وفكر الإدارة

1. إنعكاسات تقييم استراتيجيات المؤسسة وفكر الإدارة على حوكمة المؤسسات:

يعتبر التدقيق الخارجي بمثابة جرس الإنذار المبكر للمؤسسات من منظور حوكمة المؤسسات كونه يهتم ببيان الانحرافات المالية أو الإدارية، وذلك من خلال تطبيق قواعد العناية المهنية بكل إتقان وموضوعية وتدقيق حسابات المؤسسة و تدقيق أنظمتها المالية والإدارية والتحقق من موجوداتها، فهذا سوف يؤدي لا محالة إلى كشف مواطن الضعف والخلل في إدارة المؤسسة في الوقت المناسب والقيام بوضع الحلول المثلى لمعالجته قبل انتشاره وهو احد أبعاد ومطالب حوكمة المؤسسات، فالتدقيق الخارجي سوف يؤدي إلى تحقيق المزيد من الرقابة والحد من الغش و التزوير [1].

إن النهج التقليدي للتدقيق الخارجي يتمثل في إعطاء الضمان والطمأنينة لمستخدمي البيانات والكشوف المالية وهذا من خلال قيام المدقق الخارجي بالتأكد من مدى التزام إدارة المؤسسة بالإفصاح المحاسبي في القوائم المالية ، فهذا الإجراء كان يعتبر الوسيلة الرئيسية لإبلاغ المستخدمين الخارجيين بالمعلومات المالية الأساسية لتقويم أداء مؤسسة معينة، واتخاذ القرارات المتعلقة بها، وينطوي تقويم أداء المؤسسة على ثلاثة مقارنات أساسية كالآتي [2]:

- مقارنة أداء المؤسسة في الفترة الجارية بأداء المؤسسات المماثلة
- مقارنة أداء المؤسسة ما بين الفترة المحاسبية الجارية بأدائها في الفترة أو الفترات السابقة.
- مقارنة أداء المؤسسة بالنسبة إلى حجم وطبيعة الموارد الاقتصادية المتاحة لها، والأحداث والظروف التي تؤثر عليها.

مع نهاية القرن العشرين اتجهت مكاتب التدقيق الكبرى نحو تطوير نوعية وطبيعة خدماتها، بحيث أصبح التركيز على القيمة المضافة التي يحصل عليها العميل، وهو ما أطلق عليه بالجيل الرابع للتدقيق .

إن تأثير هذا النهج الحديث شمل توسيع نطاق وظيفة التدقيق التقليدي من مجرد إضفاء مزيد من الثقة على الكشوف المالية إلى تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وربحية المؤسسة محل التدقيق، وقد استدعى ظهور وتطور النهج الحديث للتدقيق ضرورة إعادة التعريف بالتدقيق ووظيفته الأساسية وأدوار ومسؤوليات المدققين والتزاماتهم أمام مختلف الأطراف المستفيدة من خدماتهم، حيث يحاول التدقيق الحديث تفادي الوقوع في الخطأ أو العيب الموجود في النهج التقليدي والذي يتمثل في عدم مقدرته على توفير مشورة بناءة تحسن من عمليات و أداء المؤسسة محل التدقيق.

2. إجراءات التدقيق الخارجي فيما يخص تقييم استراتيجيات المؤسسة وفكر الإدارة:

إن ظهور مفهوم تدقيق الحسابات في جيله الرابع يمكن تبريره من منظور " طالبي الخدمة من خلال إبراز أهمية القيمة المضافة التي يمكن لمدقق الحسابات تقديمها إلى جانب إبداء الرأي حول

1جباري شوقي ، خميلي فريد ، دور المراجعة الخارجية في إرساء حوكمة الشركات، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، يومي 11 و 12 أكتوبر2010 ،ص15 .

2زينل خوري أحمد محمد ، مداخلة بعنوان :دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في اتخاذ القرارات الإدارية وتنمية موارد المنشأة، ملتقى بعنوان :دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في اتخاذ القرارات الإدارية وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2006 ، ص 39 .

الكشوف المالية "، وبالتالي نلاحظ أن طالبي الخدمة أصبحوا ينتظرون من المدقق الخارجي أكثر من ذلك، ، وضرورة الاستجابة لمتطلبات طالبي الخدمة أدى بمكاتب التدقيق الكبرى إلى تطوير منهجيات حديثة يتم خلالها توسيع نطاق وهدف عملية تدقيق الحسابات ومخرجاتها ودور المدقق وطبيعة وإجراءات عمله وبشكل عام تشمل أهداف النهج الحديث لتدقيق الحسابات على الإجراءات التالية [1]:

- تحليل استراتيجيات المؤسسة محل التدقيق وفهم طبيعة البيئة التي تعمل بها والصناعة التي تنتمي إليها وتقييم قدرتها على تحقيق الأهداف الإستراتيجية.

- تحليل الأنشطة الأساسية التي تزاولها المؤسسة محل التدقيق و تقييم مدى ارتباط وانسجام هذه الأنشطة بالاستراتيجيات والأهداف المحددة.

- تقييم المخاطر التي تتعرض إليها المؤسسة محل التدقيق و ردود فعل الإدارة تجاهها.

- قياس النشاط التجاري للمؤسسة محل التدقيق والحصول على أدلة إضافية لتكوين رأي حول مصداقية الكشوف المالية وتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار في ضوء التحليل والمقارنة مع بيانات المؤسسات الأخرى التي تمارس نفس النشاط.

- إيجاد وتقديم الحلول الملائمة للمشاكل و مواطن الضعف التي تم تحديدها وحصرها خلال المراحل الأربعة السابقة بهدف تطوير نوعية وفاعلية الأداء المستقبلي للمؤسسة..

ويلاحظ أن هذا الأسلوب يضع احتياجات إدارة المؤسسة محل التدقيق في المقام الأول ويقدم طريقة تركز على اعتبار التدقيق أداة لتحسين أداء الإدارة، وبالتالي تستطيع نتائج التدقيق أن تعكس احتياجات الإدارة خاصة وأنها موجهة لخدمتها، بمعنى أن المدقق أصبح يشارك الإدارة في إحداث تطور بأداء المؤسسة التي يقوم بتدقيق حساباتها، من هنا أصبح المدققين غير مقيدين بأدوارهم التقليدية في تدقيق الحسابات و فحص السجلات فقط، وإنما امتد عملهم ليشمل المشاركة في تقييم أداء وعمل المؤسسة محل التدقيق كأحد أبعاد حوكمة المؤسسات، وإمداد الإدارة بالمعلومات و البيانات التي تساعدها في اتخاذ القرارات الهامة والجوهرية .

ولإضفاء القيمة المضافة من تدقيق الحسابات يتبع المدقق أسلوبين فنيين لجمع أدلة من شأنها تسهيل عملية إضافة القيمة و ضمان التوافق مع المعايير المهنية ،و هذين الأسلوبين هما[2]:

- الحصول على فهم أفضل لأهداف واستراتيجيات وأنشطة المؤسسة محل التدقيق، حيث يجب على المدقق أن ينفق وقتا أطول لفهم عمل هذه الأخيرة، ووسائل الرقابة الداخلية المطبقة وطبيعة السوق وعلاقاتها مع المنافسين وغير ذلك من القضايا التي تواجهها الإدارة، لأن هذه المعرفة تعطي فريق عمل التدقيق فرصة إضافة القيمة بشكل حقيقي، ويصبح المدقق عندها في وضع أفضل ليس فقط لإبداء رأيه عن الكشوف المالية وإنما أيضا لتقديم نصائح من شأنها تطوير أداء المؤسسة مستقبلا.
- التركيز على استغلال التكنولوجيا، فالتكنولوجيا تلعب دورا أساسيا في خلق القيمة المضافة، وبالأخص فيما يتعلق بتحليل اتجاهات السوق و تحديد موقف مؤسسة العميل قياسا بالمنافسين.

1الخطيب خالد ، مرجع سبق ذكره، ص15.

2الخطيب خالد ، مرجع سبق ذكره،ص16

وبالرغم من صعوبة التعرف على تفاصيل إجراءات عملية تدقيق الحسابات في ثوبه الجديد باعتبارها من المعلومات السرية الخاصة بكل مكتب مهني، إلا أن الدراسات والإصدارات المحدودة بهذا الخصوص تشير إلى أن تدقيق الحسابات لم يعد عملية تقتصر على تقييم النظم والمخاطر وتنفيذ برنامج التدقيق الأساسية، و لم يعد التركيز الأساسي للمدقق ينصب على جمع أدلة الإثبات من مصادرها التقليدية بهدف تدعيم رأيه النهائي عن العملية، ولم تعد الأساسيات التقليدية لعملية التخطيط واستخدام العينات في تنفيذ إجراءات الفحص والاختبارات التفصيلية تشكل نفس درجة الأهمية التي كانت عليه في السابق ،فالتدقيق الآن أصبح يعتمد بشكل كبير على تقييم فاعلية استراتيجيات وفكر الإدارة وملائمة الأنشطة الأساسية التي تعتمدها مقارنة بالمنافسين، بالإضافة إلى تقييم النظم والمخاطر وفحص السجلات والقوائم المحاسبية.

ثالثا: التقرير عن التنمية المستدامة

وظيفة التدقيق الخارجي بالمفهوم الحديث لم تعد مقتصرة على التدقيق المالي فقط بل تطورت وفق إطار حوكمة المؤسسات لتشمل كل الوظائف والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، فأصبحت المؤسسات تقوم بتدقيق الجوانب الاجتماعية والبيئية وهذا نتيجة للتحديات التي فرضتها التنمية المستدامة ومع توسع دائرة الأطراف ذات العلاقة أصبحت المؤسسات اليوم تحت ضغط توفير المعلومات ليس فقط حول أدائها الاجتماعي والبيئي ولكن معلومات حول التنمية المستدامة التي تراعي الجوانب الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، وتقارير التنمية المستدامة هي عبارة عن كشف المؤسسة للقضايا البيئية والاجتماعية والاقتصادية التي تعتبر الركائز الأساسية للتنمية المستدامة ،فعند تقييم المؤسسة لم يعد الأداء المالي هو المحدد الوحيد لوضع المؤسسة في السوق او لمستوى نجاح الشركة ،بل يتعين على المؤسسة الاستجابة للمطالب الخاصة بتوفير المزيد من المعلومات عن الآثار الاجتماعية والبيئية لأنشطتها ، ففي فكرة التقرير الثلاثي او ما يعرف بتقرير التنمية المستدامة ينظر إلى كافة العناصر الاقتصادية والاجتماعية والبيئية كعنصر واحد بحيث كل عنصر يسهم بنفس القدر في تحقيق الهدف النهائي للشركة[1].

وعلى التدقيق الخارجي تلبية الطلب على خدمة التأكيد الجديدة من أصحاب المصالح أو الأطراف المتأثرة من أداء ونشاط االمؤسسة و تهدف هذه الخدمة إلى التحقق من تقارير التنمية المستدامة التي توفر تأكيدات إدارية عن الاداء المالي والاجتماعي والبيئي للمؤسسات .

وقد تم تعريف خدمة التوكيد على محتوى تقرير الاستدامة حسب إصدار مجلس معايير التدقيق والتوكيد المهني الدولية **IASB** التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** ومعايير التصديق **SSAES** الصادرة عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي **AICPA**، على أنها: **"** خدمة توكيدية تصديقيه تستهدف تحسين جودة معلومات التنمية المستدامة لخدمة أصحاب المصلحة في المؤسسة من خلال إختبار مزاعم الإدارة بشأن التنمية المستدامة، وإبداء رأي فني محايد أبش ن مدى صدق تلك المزاعم وتوصيله لأصحاب المصلحة في المؤسسة "[2].

1سوليفان جون وآخرون، مواطنة الشركات: مفهوم المواطنة وتطبيقاته في مجال الأعمال، مركز المشروعات الدولية الخاصة 2004 ،cipe، ص 29، تم الاطلاع عليه 2018/07/11،متاح على الرابطhttp://www.cipe-arabia.org/files/pdf/article1252.pdf

2 غلاب فاتح ، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة دراسة لبعض المؤسسات الصناعية، اطروحة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في اطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،تخصص ادارة الاعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة: نوقشت بتاريخ 2010/06/26،2011-2011،ص106.

المطلب الثاني : إجراءات التدقيق الخارجي في إطار ترشيد القرارات

الفرع الاول: إجراءات تدقيق حسابات المؤسسة وانعكاساتها على حوكمة المؤسسات

1. إجراءات تدقيق حسابات المؤسسة :

يقوم المدقق الخارجي بعمليتي الفحص والتحقق من حسابات المؤسسة وهذا في إطار تنفيذه لمهمته القانونية والمتمثلة في تدقيق الحسابات السنوية للمؤسسات والمصادقة على صحتها من خلال المرور بعدة مراحل نوجزها فيمايلي :

1-1- إجراءات دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية :

يعتبر دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية نقطة البداية التي ينطلق منها المدقق الخارجي ونقطة الارتكاز عند إعداد برنامج التدقيق، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قويا ومتماسكا كلما زاد اعتماد المدقق على أسلوب العينة في الحصول على قرائن و أدلة الإثبات، وكلما كان ضعيفا كلما لجا المدقق الى زيادة حجم العينة المختارة [1].

وتمر عملية تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بعدة خطوات أهمها[2]:

- توصيف النظام : الهدف من هذه الخطوة تكوين نظرة عامة وشاملة عن نواحي الرقابة الداخلية داخل المؤسسة وأنظمتها وما يجب أن تكون عليه عملية تشغيل هذه الأنظمة، وتعني هذه الخطوة جمع المعلومات عن الدورة المستندية من مختلف المصادر كالخرائط التنظيمية والتوصيف الوظيفي ودليل الإجراءات وقوائم الأسئلة وخرائط التدفق داخل المؤسسة وهذا بغرض التحقق من أن المؤسسة لديها أساليب داخلية يمكن الاعتماد عليها في القيام بوظيفة التدقيق.
- فحص النظام :هذه الخطوة تتم على مستويين الأولى فحص التصميم وتسمح بالتعرف على نقاط القوة والضعف في تصميم النظام، ليتم بعدها الفحص على مستوى التشغيل أي اختبار التنفيذ الفعلي لنقاط القوة والتحقق من أن تشغيلها يتم وفقا لما هو محدد مسبقا، وعليه فان نقاط الضعف المسجلة تستدعي الاستفسار من المسؤولين عنها وتحديد أثرها المحتمل على القوائم المالية ثم توصيلها إلى الإدارة عبر رسالة تتضمن توصيات لتصحيح الوضع في المستقبل، أما عن نقاط القوة فتستدعي القيام بإجراءات التأكد من ديمومتها وذلك باختيار مجموعة من العمليات والتي تتضمن نقاط قوة في تصميم النظام واختبار فيما إذا كانت مطبقة وهنا نجد حالتين إذا توصل المدقق إلى أن الإجراءات غير مطبقة بالطريقة السليمة وان هناك قصور في التطبيق هنا يتم تصنيفها في نقاط الضعف أما إذا تم تطبيقها بطريقة صحيحة فان المدقق يعتبرها نقاط قوة في النظام وعليه يخفض عينة الفحص.
- تقييم النظام: بعد تجميع المعلومات والحقائق عن تصميم النظام وطريقة تشغيله يمكن للمدقق الخارجي الحكم على مدى فاعلية النظام وكفاءته ومن ثم تحديد درجة الاعتماد عليه وهذا سيؤثر على إجراءات التدقيق الملائمة بهدف إعداد التقرير وإبداء الرأي حول القوائم المالية للشركة.

1حمادي نبيل ، مرجع سبق ذكره،ص82

2 Belhadj Ahmed Nadjia, L'Audit Financier ET Ccomptable: Mission Legele ET Necessite Manageriale . Etude du cas : SPA UNILEVER ALGERIE, Mémoire de Magister en Sciences Commerciales, Option : Management / Audit, Comptabilité et Contrôle,2010/2011,p :224-225.

1-2-إجراءات فحص الحسابات:

بعد التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية أي استخراج عيوبه ومزاياه يقوم المدقق الخارجي بفحص الدفاتر المحاسبية لمؤسسة وما تحتويه من بيانات ومعلومات مالية ومحاسبية ،وهنا يجب عليه التأكد من أن الحسابات قد تم مسكها بطريقة صحيحة وأنها دقيقة وواضحة، وعند مصادفته لأي غموض يجب عليه طلب توضيحات من القائمين على الوظيفة المالية والمحاسبية في الشركة ،ويجب ان تكون هذه الإيضاحات مكتوبة وممضاة من طرف المعنيين بالأمر، وفي الحالة العكسية يكون من حق المدقق الخارجي عدم المصادقة على هذه الحسابات.

ولقد أكدت لجنة التطبيقات الدولية للتدقيق انه يجب على المدقق الخارجي جمع الأدلة والبراهين الخارجية والداخلية، بغية تأكيد مدى صدق البند المعروض في الكشوف المالية الختامية لمؤسسة .

ويتم الحصول عادة على هذه الأدلة والبراهين من خلال أربعة لمصادر هي[1]:

الاختبار والملاحظة، الاستفسارات والمصادقات المباشرة وتصريحات الإدارة، العمليات المحاسبية، الاختبارات التحليلية.

1-2-1-اختبار الحسابات السنوية:

الهدف من اختبار الحسابات السنوية هو ضمان أن الكشوف المالية تتميز بالخصائص التالية[2]:

اتساق البيانات المالية: الهدف من هذا الاختبار هو ضمان اتساق التطورات المخطط لها والكشف عن إمكانية حدوث تطورات غير طبيعية أو غير متوقعة تستدعي المزيد من إجراءات التحقق، والمدقق يحدد هذا الاتساق باستعمال تقنيات الاختبار التحليلي وعلى الخصوص إجراء نسب مقارنة مع السنوات السابقة، مقارنة حسابات السنة المالية مع السنوات السابقة والحسابات التقديرية.

التوافق مع معطيات المحاسبة: وهو فحص منهجي للتحقق من أن قيم الميزانية العمومية وحسابات النتائج والملاحق تتفق مع ميزان المراجعة الذي تم تدقيقه.

الامتثال للأحكام القانونية والتنظيمية: يجب على المدقق التأكد من أن المؤسسة تمتثل للقانون والمتطلبات التنظيمية التي تخضع لها عند إعداد البيانات المالية ويتضمن هذا الاختبار:

- المبادئ والطرق المحاسبية المستخدمة من طرف الشركة مقبولة.
- الامتثال للأحكام القانونية للملحق :المدقق يتأكد من أن المعلومات اللازمة لإعداد الملحق موثوقة ومتاحة، والملحق يجب أن يكون في متناول اكبر عدد من المستخدمين مع ضرورة تجنب تعقيد التقنيات المستعملة والتي تصعب الفهم كما يجب أن يتضمن الملحق جميع المعلومات ذات الأهمية الكبيرة المتعلقة بوضعية الملكية إلى جانب ذلك فان المدقق يرفق هذه الأخيرة بملاحظات وإضافات خاصة لا تتضمنها الملاحق ولا يمكن لقراءة الكشوف المالية إتاحتها كالأحداث اللاحقة والالتزامات خارج الميزانية والمطلوبات الطارئة .

1-2-2- الاعتراف بالأحداث اللاحقة لغلق السنة المالية:

في الفترة الممتدة ما بين غلق الحسابات المالية و تقديم المدقق لتقريره السنوي ،فانه يعمل على البحث عن الأحداث التي قد تكون وقعت بعد غلق الحسابات ،هذا البحث يتم من خلال إجراء مقابلات مع المديرين، اختبار الميزانيات، دراسة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة او اللجان، أما إذا توصل

1 Belhadj Ahmed Nadjia, op.cit ,p94

2 Belhadj Ahmed Nadjia,op.cit.,p:98

لتلك الأحداث بعد وضع التقرير فانه يطلب من الإدارة إعطاء المعلومات اللازمة عنها في الاجتماع أو القيام بذلك شخصيا.

3-1-إعداد تقرير إبداء الرأي حول القوائم المالية :

ينظر لتقرير المدقق الخارجي على انه المنتج النهائي لعملية تدقيق الكشوف المالية السنوية، أي أن التقرير يعتبر وسيلة لتوصيل رسالة مكتوبة يرسلها إلى مستخدمي الكشوف المالية وأصحاب المصلحة في المؤسسة باعتبارهم مستقبلي هذه الرسالة ، ويتركز محتوى هذه الرسالة بصفة أساسية في التأكيد الذي يقدمه المدقق بشان مدى إمكانية اعتماد أصحاب المصلحة على ما تقدمه لهم الكشوف المالية من معلومات تم تدقيقها.

ويتم كتابة تقرير المدقق الخارجي وفق أربعة معايير وهي[1]:

- معيار الإشارة لمقياس صدق الكشوف المالية: بحيث تجدر الإشارة فيما إذا تم عرض الكشوف المالية وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
- معيار الإشارة لظروف عدم الثبات في تطبيق مقياس صدق الكشوف المالية: ويتطلب هذا المعيار ان يشير المدقق الخارجي في تقريره إلى الظروف التي لم تراعي فيها إدارة المؤسسة الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترة المحاسبية الحالية كما كانت متبعة في الفترة المحاسبية السابقة.
- معيار كفاية الإفصاح : يتطلب هذا المعيار من المدقق أن يفترض كفاية الإفصاح في الكشوف المالية، وان الإفصاح الشامل المقنن وغير المقنن ملائم بدرجة معقولة ومقبولة بحيث إذا رأى أن هناك قصور في حجم أو نوع محتوى هذا الإفصاح فسوف يشير إليه في تقريره.
- معيار وحدة الرأي: يتطلب هذا المعيار من المدقق أن يتضمن تقريره إما إبداء رأي فني محايد على القوائم المالية، أو التأكيد بأنه لا يستطيع إبداء مثل هذا الرأي مع توضيح الأسباب.

إن تقارير المدقق الخارجي هي وثائق إعلامية حاملة لبيانات ومعلومات يتم استخدامها والاطلاع عليها من قبل عدة أطراف خارجية و داخلية بالنسبة للمؤسسة، واحتياجات هذه الفئات من المعلومات متباينة وتتراوح ما بين معرفة نتائج المؤسسة ،آفاقها المستقبلية مرورا بقدرتها على الوفاء بالتزاماتها وصولا إلى مدى مساهمتها في تطوير المجتمع.

2. إنعكاسات تدقيق حسابات المؤسسة على حوكمة المؤسسات:

تسمح إجراءات الفحص والتحقق التي يجريها المدقق الخارجي بتكوين رأيه وإعداد تقريره عن مدى صحة البيانات والمعلومات المالية والقيم التي تتضمنها القوائم المالية وأنها خالية من الأخطاء والتحريفات وتتضمن إفصاح كامل وكافي عن الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية التي تمت في المؤسسة خلال دورة معينة بالإضافة إلى التقرير عن مدى امتثالها للقوانين والمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها وعليه فهو يقدم من خلال تحريره لتقريره السنوي حول القوائم المالية تأكيدا على مدى إمكانية الاعتماد على ما تتيحه هذه الأخيرة من معلومات في اتخاذ قرارات رشيدة تكفل الحماية لحقوق ومصالح المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بالمؤسسة ، كما يضفي تقرير المدقق الخارجي المزيد من الافصاحات والشفافية وهذا بتضمينه لمعلومات مكملة لا تتضمنها القوائم المالية مع تقديم شرح مبسط للقيم الظاهرة ولطريقة استغلال أموال المستثمرين والمساهمين فيها بالشكل الذي يسهل

1مناعي حكيمة ، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008،ص68

قراءتها واستخدامها من قبل مستخدمي القوائم المالية ، ومن كل هذا يتضح لنا جليا الدور الذي يسهم به المدقق الخارجي في حل مشاكل الوكالة .

الفرع الثاني: إجراءات تدقيق المعلومات المالية المستقبلية وانعكاساتها على حوكمة المؤسسات

1. إجراءات اختبار المعلومات المالية المستقبلية:

يقصد بالمعلومات المستقبلية التقديرات المستقبلية للمعلومات المالية والقائمة على افتراض نظري لأحداث مستقبلية وردود فعل الإدارة اتجاهها ،وتتحدد إجراءات ومسؤوليات المدقق الخارجي حيالها في اختبار الافتراضات التي بنيت على أساسها التنبؤات المالية وتقييم مدى ملائمة تلك الافتراضات ومدى سلامة الإفصاح عنها ، ومن اجل بلورة رأي حولها يتعين عليه الحصول على أدلة كافية وملائمة تدعم تلك الافتراضات فيما يتعلق بالأمور التالية[1]:

- ان الافتراضات التي بني عليها التنبؤ والتي تم استخدامها في الوصول إلى المعلومات المالية المستقبلية تعتبر معقولة وتمثل أفضل تقدير للإدارة، أما في حالة الافتراضات النظرية فيجب أن تكون متفقة مع الغرض من المعلومات ويتم فحصها من حيث سلامتها في ضوء النتائج الفعلية في الفترات المحاسبية السابقة وأنها تتفق مع التقديرات المحاسبية المناسبة الأخرى وتتفق مع الخطط الموضوعة؛
- أن المعلومات المستقبلية تم إعدادها بشكل ملائم على أساس تلك الافتراضات؛
- ان يتم عرض تلك المعلومات المستقبلية بشكل ملائم ؛
- انه تم إعدادها على أساس متسق مع القوائم المالية التاريخية وباستخدام مبادئ مناسبة .

ويجب على المدقق الخارجي أن يكون على دراية كافية بنشاط المؤسسة لكي يكون بمقدوره أن يقيم ما إذا كانت الافتراضات الهامة المطلوبة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية قد تم تحديدها، ويحتاج المدقق للتعرف على الإجراءات التي تمر بها المؤسسة لإعداد هذه المعلومات أخذا بعين الاعتبار العناصر التالية:

- الرقابة الداخلية على نظام إعداد المعلومات المالية المستقبلية وخبرات الأشخاص القائمين على إعدادها،
- طبيعة المستندات المستخدمة،
- درجة استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية ودرجة الاعتماد على استخدام الحاسب الآلي،
- الأساليب المستخدمة للوصول إلى تطبيق الافتراضات،
- صحة المعلومات المالية المستقبلية المعدة في فترات سابقة وأسباب وجود اختلافات جوهرية.

وعلى المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار الفترة التي تغطيها تلك المعلومات لأنها كلما طالت زادت درجة عدم واقعيتها فعليه أن يبحث في إمكانية الاعتماد على الافتراضات واحتياجات مستخدمي المعلومات المستقبلية.

1البيومي محمود محمد عبد السلام ، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الافصاح في القوائم المالية ،شركة الجلال للطباعة،مصر،2003،ص261

وعند قيام المدقق الخارجي باختبار عنصر آو أكثر من عناصر المعلومات المالية المستقبلية يصبح من الضروري أن يراعي اتفاق البيانات في هذا العنصر مع البيانات ذات العلاقة في القوائم المالية الأخرى ،بالإضافة إلى ضرورة حصوله على تأكيدات مكتوبة من الإدارة بخصوص الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المالية المستقبلية ومدى اكتمال افتراضات الإدارة، وقبول الإدارة لمسؤولياتها عن هذه المعلومات.

أما فيما يخص تقييم العرض والإفصاح عن المعلومات المالية المستقبلية، بالإضافة إلى المتطلبات التي تحددها القوانين المتبعة والقواعد التنظيمية او المعايير المهنية فعليه التأكد من ان[1] :

- عرض المعلومات المالية المستقبلية يمد القارئ بالمعلومات ولا يضلله؛
- انه قد تم الإفصاح عن السياسات المحاسبية بشكل كاف في الإيضاحات المرفقة مع المعلومات المالية المستقبلية؛
- انه قد تم الإفصاح بشكل كاف عن الافتراضات المرفقة بالمعلومات المالية المستقبلية، ويجب أن يكون من الواضح ما إذا كانت تلك الافتراضات تمثل أفضل تقديرات للإدارة أو أنها تمثل افتراضات نظرية، وعندما تكون الافتراضات متعلقة بأمور جوهرية وخاضعة لدرجة كبيرة من عدم التأكد ،فيجب أن يتم الإفصاح بشكل كاف عن ذلك وعن مدى حساسية النتائج؛
- انه قد تم الإفصاح عن تاريخ إعداد المعلومات المالية المستقبلية، وعلى الإدارة أن تتأكد من أن الافتراضات تعتبر ملائمة في هذا التاريخ بالرغم من أن المعلومات قد تم تجميعها على مدى فترة زمنية معينة ؛
- انه قد تم الإفصاح عن أي تغيير في السياسات المحاسبية عن تلك المتبعة في إعداد القوائم المالية التاريخية والإفصاح عن أسباب التغيير وأثرها على المعلومات المالية المستقبلية.

2. انعكاسات اختبار المعلومات المالية المستقبلية على حوكمة المؤسسات:

إن من متطلبات حوكمة المؤسسات توفير معلومات مالية موثوقة يستند عليها مختلف الأطراف في اتخاذ قرارات سليمة ورشيدة مع تحقيق الإفصاح والعرض الكافي لها، فبدايات ظهور هذا المفهوم تزامن مع تضليل المستثمرين وفقدان الثقة في السوق المالي والتي كانت أسباب داعية لإيجاد قواعد الحكم الراشد داخل المؤسسات.

تتضح أهمية المعلومات المالية المستقبلية في حاجة العديد من الأطراف للحكم على مدى كفاءة الإدارة كوكيل عن أصحابها في إدارة المؤسسة ومدى قدرتها على توليد أرباح معتبرة، فنجد أن المستثمرون الحاليون والمحتملون يستخدمون المعلومات المالية المستقبلية لتقييم مدى ملائمة فرص الاستثمار المتاحة أمامهم والاختيار بينها (مشكلة الاختيار العكسي)، كما يفيد هذا النوع من المعلومات المحللين الماليين في حساب وتحليل المؤشرات المالية اللازمة لتحديد الجدوى الاقتصادية من الاستثمار ،ويتم استعمال المعلومات المالية المستقبلية من قبل المقرضين والبنوك والجهات المالية في تحديد مدى قدرة المؤسسة على تسديد الديون والفوائد مستقبلا ،في حين يحتاج المتعاملون في سوق الأوراق المالية المعلومات المالية المستقبلية للتنبؤ بالأرباح وعائد السهم المتوقع وذلك لاتخاذ قرار الاستثمار في بورصة

1شحاته السيد شحاته ،علي عبد الوهاب نصر، دراسات متقدمة في تدقيق الحسابات وتكنولوجيا المعلومات ،الدار الجامعية،مصر،2003،ص173.

الأوراق المالية، ونجد أيضا أن النقابات العمالية تعتمد على المعلومات المالية المستقبلية لتحديد مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أرباح في المستقبل وسداد أجورهم وتقديم الحوافز لهم.

وفي الوقت الراهن وبعد توجه الجزائر إلى اقتصاد السوق وتبني سياسة الخصخصة ظهرت حاجة التعاملات الاقتصادية إلى هذا النوع من المعلومات لاستعمالها في تقييم المشاريع من حيث تحقيقها للعوائد وقدرتها على الوفاء بديونها وتوفير السيولة اللازمة، إلا أن إعداد المعلومات المالية المستقبلية يخضع للحكم الشخصي للقائمين بإعدادها، كما أن الأسس المعتمد عليها هي أسس افتراضية يمكن التلاعب بها بسهولة وبالشكل الذي يسمح بالتأثير على اتخاذ القرار ليكون في صالح المؤسسة ومنه تضليل الأطراف ذات العلاقة واتخاذهم لقرارات غير رشيدة قد تعرضهم لخسائر مالية كبيرة، وعليه يمكن القول ان المعلومات المالية التقديرية لا تقل أهمية عن القوائم المالية الفعلية للمؤسسات، الأمر الذي يجعل المتعاملين الاقتصاديين ومستخدمي القوائم المالية يطالبون المؤسسات بإرفاق قوائمهم المالية التقديرية بتقرير يعده المدقق الخارجي والذي يؤكد فيه بان الأسس التي استندت عليها الإدارة في إعداد المعلومات التقديرية معقولة وانه قد تم اختبارها من قبله ولها علاقة بواقعها وانه قد تم عرضها والإفصاح عنها بشكل مناسب.

خلاصة الفصل الثالث:

تربط المدقق الخارجي بباقي آليات حوكمة المؤسسات علاقات تعاونية وتكاملية مستمرة تمكنه من تقديم الدعم لها لأداء أدوارها الحوكمية بكل فعالية، بحيث يساهم وجود مدقق خارجي يتمتع بالاستقلالية والحياد من خلال قيامه بفحص الحسابات السنوية للمؤسسة والتحقق من مطابقتها للواقع الاقتصادي للمؤسسة برفع و زيادة إشراف مجلس الإدارة على أداء الإدارة التنفيذية كما أن عمله مع التدقيق الداخلي ولجنة التدقيق على تقييم الأداء والإجراءات وتقويمها يسمح ببسط الرقابة القبلية والبعدية ورفع تنافسية المؤسسات والإمتثال للقوانين والتشريعات داخلها.

وتتضح القيمة المضافة لعمل المدقق الخارجي داخل المؤسسات في إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية من خلال تقريره السنوي والذي يتضمن إبداء رأي فني محايد عن مدى صدق وعدالة تعبير القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية عن حقيقة العمليات والأحداث الاقتصادية المرتبطة بالسنة المالية كما يتضمن معلومات إضافية مكملة تسمح بتعزيز الإفصاح والشفافية عن جميع المسائل الهامة التي تخص المركز المالي والقانوني وسياسات توزيع الأرباح ومقدار التزامها بحوكمة المؤسسات ،كما أن فحص المدقق الخارجي لمدى قدرة المؤسسة على الاستمرار وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية تسمح بتحديد المخاطر ومواطن الضعف وحالات الغش والأخطاء المرتكبة والتصرفات غير القانونية والتنبؤ بالفشل المالي والتشغيلي و الإبلاغ عنها .

وإلمام المدقق الخارجي بكل ما ينظم المهنة من قوانين ومعايير وأخلاقيات العمل والجودة وتطبيقها على أرض الواقع و اطلاعه على المستجدات من النصوص القانونية التي تتحكم في عمل آليات السوق والمنافسة (قواعد وقوانين الاقتصاد والتجارة ،مبادئ الحوكمة ،معايير المحاسبة الدولية،النظام المحاسبي المالي،نظام الرقابة الداخلية.....)وفرض إحترامها داخل المؤسسة والعمل بها يعزز من دوره الحوكمي في دعم آليات الحوكمة .

وعليه فإن عمل المدقق الخارجي اليوم أصبح جوهري وفعال في مجال حوكمة المؤسسات كونه يحد من التعارض الموجود بين الملاك والإدارة في إطار علاقة الوكالة ، كما يحد من عدم تماثل المعلومات و يساهم في الحد من مشكلة الإنحراف الأخلاقي داخل المؤسسة.

وعموما يمكن القول أن دور التدقيق الخارجي في حوكمة المؤسسات يتضح في كونه يعزز من مسؤولياتها في الإشراف و التبصر والحكمة ، ففيما يخص الإشراف فإن التدقيق يبحث فيما إذا كانت المؤسسات تعمل ما هو مفروض أن تعمله و من خلال إكتشاف ومنع الفساد الإداري والمالي ، أما عن التبصر فإنه يزود متخذي القرارات بتقويم مستقل للبرامج والسياسات والعمليات والنتائج ، اما عن الحكمة فمساهمته تتضح من خلال تحديد الإتجاهات والتحديات التي تواجهها المؤسسة لإنجاز كل دور من هذه الأدوار.

الفصل الرابع
(الدراسة الميدانية):
منهجية البحث وإختبار الفرضيات

-دراسة إستبيانية
-المقابلة

تمهيد الفصل الرابع :

الدراسة النظرية التي أجريت سمحت بتسليط الضوء على واقع حوكمة المؤسسات ومهنة التدقيق الخارجي في البيئة الجزائرية وعرض أهم الإجراءات التي يؤديها المدقق الخارجي في إطار ممارسته لمهمته باعتباره آلية رقابية ضمن مفهوم حوكمة المؤسسات وإنعكاساتها (الإجراءات) على حوكمة المؤسسات وعلى العلاقة التي تربطها بباقي آليات الحوكمة، وتم التوصل إلى أن تطبيق ميثاق الحكم الراشد في الجزائر يفتقد إلى الصفة الإلزامية كما أن مهنة التدقيق الخارجي لا تزال بحاجة إلى المزيد من التنظيم بالرغم من أهمية التغييرات والإصلاحات الجديدة التي عرفتها المهنة خاصة بعد إصدار الجزائر لجملة من التشريعات والمراسيم بغية تكييف المهنة مع متطلبات تبني نظام المحاسبة المالي و الرفع من جودة أداء المهنيين للارتقاء بها نحو تكريس مبادئ حوكمة المؤسسات ضمن الممارسات المؤسساتية للأنشطة التنموية.

كما أن القيم والأهداف المرجوة من كل من حوكمة المؤسسات ومهنة التدقيق الخارجي مترابطة بشكل كبير بحيث يسعنا القول أن التدقيق الخارجي ما هو إلا أداة لتطبيق حوكمة المؤسسات ،ونظرا لأهمية وفعالية الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تقديم الدعم لباقي آليات حوكمة المؤسسات وإضفاء القيمة المضافة للمؤسسات الجزائرية من خلال ما يبذله من عناية مهنية في أدائه للإجراءات والفحوصات الانتقادية فسنعمل في الجزء الأول من الدراسة الميدانية على التحقق من وجود العلاقة الإرتباطية بين المدقق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات في الجزائر ومدى قوة هذه العلاقة من منظور الدعم الذي تحصل عليه هذه الأخيرة من أداء المدقق الخارجي لإجراءاته في إطار تنفيذه للمهمة الموكلة إليه بإعتباره آلية رقابية خارجية تتمتع بالحياد والخبرة والحزم في فرض الإلتزام داخل المؤسسات وذلك من خلال تحليل إستمارات الاستبيان ليتم بعدها تحديد العوامل المحددة لمستوى هذا الدعم بإجراء مقابلات مع المهنيين .

وعليه فقد تم تقسيم الفصل التطبيقي الرابع إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الاول:منهجية البحث وتقديم عينة الدراسة

المطلب الأول : تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

المطلب الثاني : تقديم عينة الدراسة ومتغيراتها

المبحث الثاني :اختبار الفروض المرتبطة بطبيعة العلاقة الموجودة بين المدقق الخارجي وآليات الحوكمة والعوامل المؤثرة فيها

المطلب الأول: تقديم التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة

المطلب الثاني : اختبار الفرض المرتبط بطبيعة العلاقة الموجودة بين المدقق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات

المطلب الثالث:العوامل المحددة لدرجة الدعم الذي يقدمه المدقق الخارجي لآليات الحوكمة

خلاصة الفصل الرابع

المبحث الأول: منهج البحث وتقديم عينة الدراسة

إن القيام بأي دراسة يتطلب منا استعمال طرق ووسائل معينة بحيث تكون ملائمة للاهداف المراد بلوغها والمنهج المتبع.

المطلب الأول: تقديم الإطار المنهجي للدراسة التطبيقية

خصص هذا الجزء لوصف المنهج والنموذج المتبع في الدراسة و المجتمع والعينة المدروسة وكذا أدوات وتقنيات جمع البيانات .

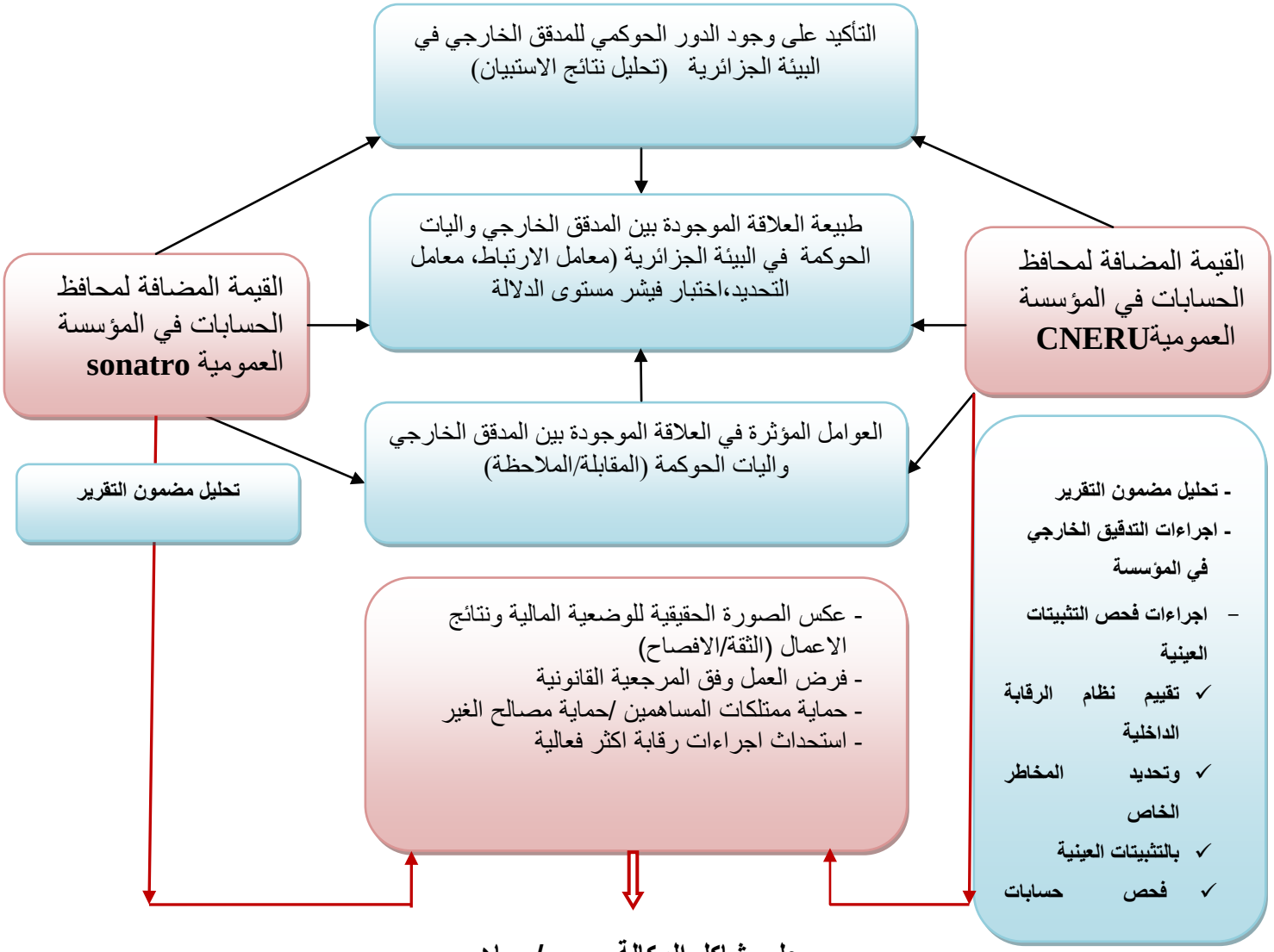
1. منهج ونموذج الدراسة التطبيقية.

1-1. منهج الدراسة التطبيقية:

يمثل المنهج في الدراسة الميدانية الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة، وتحقيقا لهدفنا من الدراسة التطبيقية وخدمة لموضوع بحثنا انتهجنا المنهج الوصفي في عرضنا لاستمارات الاستبيان والإجابات عليها ، فقد خصصنا لكل آلية من الآليات مجموعة من الأسئلة تظهر ادوار المدقق الخارجي في تفعيل أداء كل آلية وهذا في إطار جداول منفردة تحمل العناوين التالية الدور الحوكمي لآلية القوانين والتشريعات، الدور الحوكمي لآلية المنافسة في السوق والعمل الإداري، الدور الحوكمي لآلية التدقيق الداخلي ، الدور الحوكمي لآلية مجلس الإدارة إلى جانب المحور الأول بعنوان إجراءات المدقق الخارجي الجزائري ثم قمنا باجراء تحليل لنتائج المقابلة مع اعضاء مكاتب التدقيق الخارجي للتعرف على العوامل المؤثرة في جودة التدقيقن ومنه عرض الاستنتاجات المتوصل إليها من عملية التحليل وهذا في الجزء الاول من الدراسة أما في الجزء الثاني فقد أخذنا عينتين من المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي قمنا في الأولى "المؤسسة الوطنية للدراسة التطبيقية للعمران « c.n.e.ru » بتتبع عمل المدقق الخارجي ما بين سنتين مختلفتين ولمحافظي حسابات مختلفين واهم النتائج المتوصل إليها ،وفي المؤسسة الثانية المؤسسة العمومية ذات الطابع الاقتصادي « SONATRO» بمقارنة أهم توصيات وتحفظات محافظي الحسابات لسنتين مختلفتين ودراسة مدى استجابة المسؤولين وأسباب عدم الإستجابة .

2-1. نموذج التحليل حسب الأهداف وحسب الإجراءات المتبعة :

الشكل رقم (4-1): رسم تخطيطي يوضح نموذج التحليل للدراسة ككل (من حيث الاهداف المرجوة)



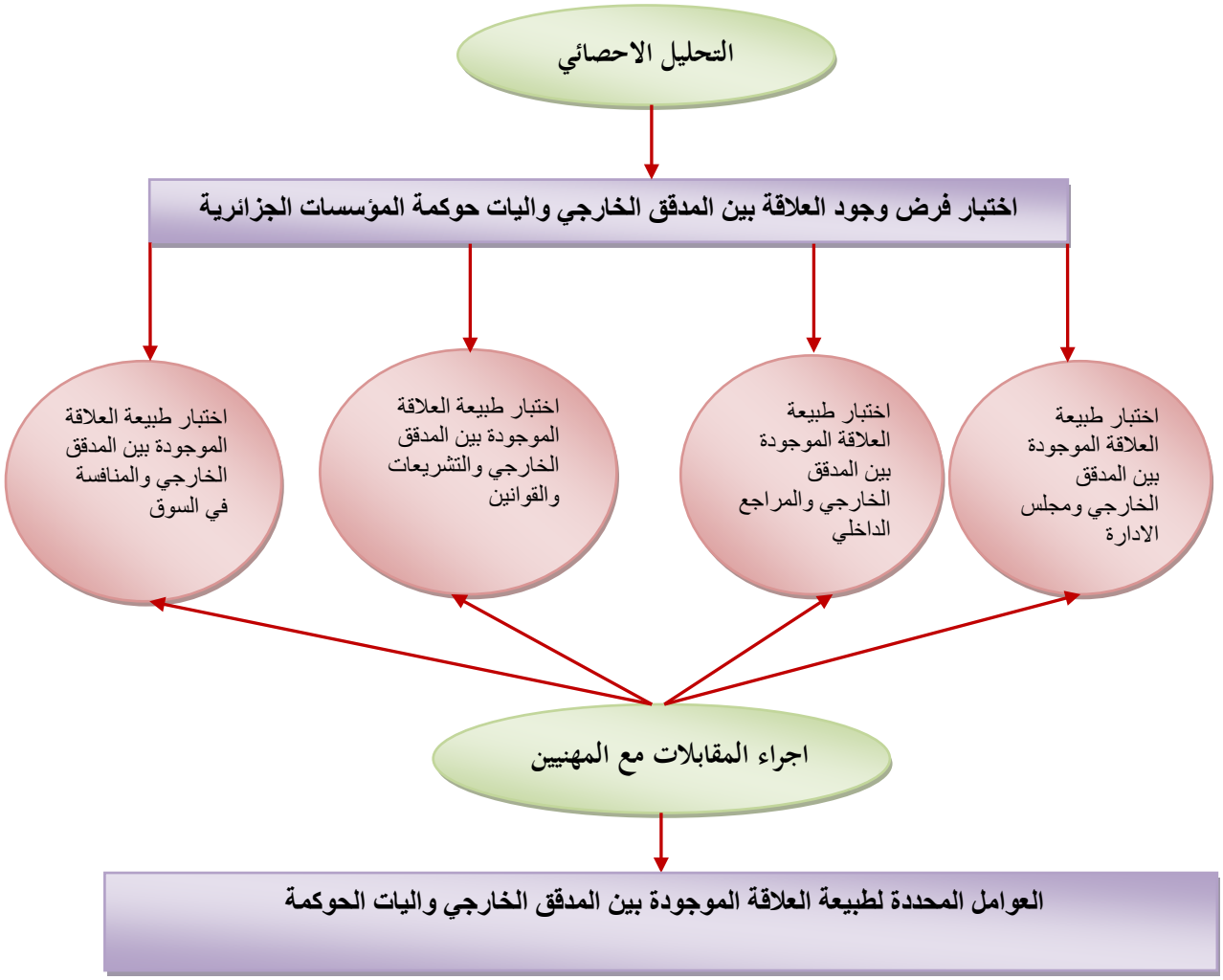
المصدر: تم إعداده بالإعتماد على الأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية

ينقسم المنهج المستخدم لمعالجة إشكالية مدى مساهمة المدقق الخارجي في دعم آليات الحوكمة في الجزائر إلى أربع مراحل وفق الأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية بحيث أننا هدفنا في المرحلة الأولى الى التأكيد على وجود دور حوكمي للمدقق الخارجي الجزائري واستخدمنا في ذلك إجراءات تحليل نتائج الاستبيان لننتقل بعدها إلى مرحلة تحديد طبيعة العلاقة التي تربط المدقق الخارجي باليات الحوكمة واعتمدنا في ذلك على معامل الارتباط ومعامل التحديد ومستوى الدلالة واختبار فيشر وقد فرضت هذه المرحلة تحديد العوامل المحددة لطبيعة العلاقة الموجودة بين المدقق الخارجي واليات الحوكمة في البيئة الجزائرية وبعد الحصول على النتائج المستهدفة تم العمل على تحديد القيمة المضافة

لتقارير وإجراءات محافظي الحسابات في المؤسستين العموميتين ذات الطابع الاقتصادي **CNERU** و **SONATRO** كمرحلة اخيرة .

3-1. نموذج الدراسة الاستبيانية والمقابلات من حيث الإجراءات المتبعة :

الشكل رقم (4-2):رسم تخطيطي يوضح نموذج التحليل للدراسة الاستبيانية والمقابلة



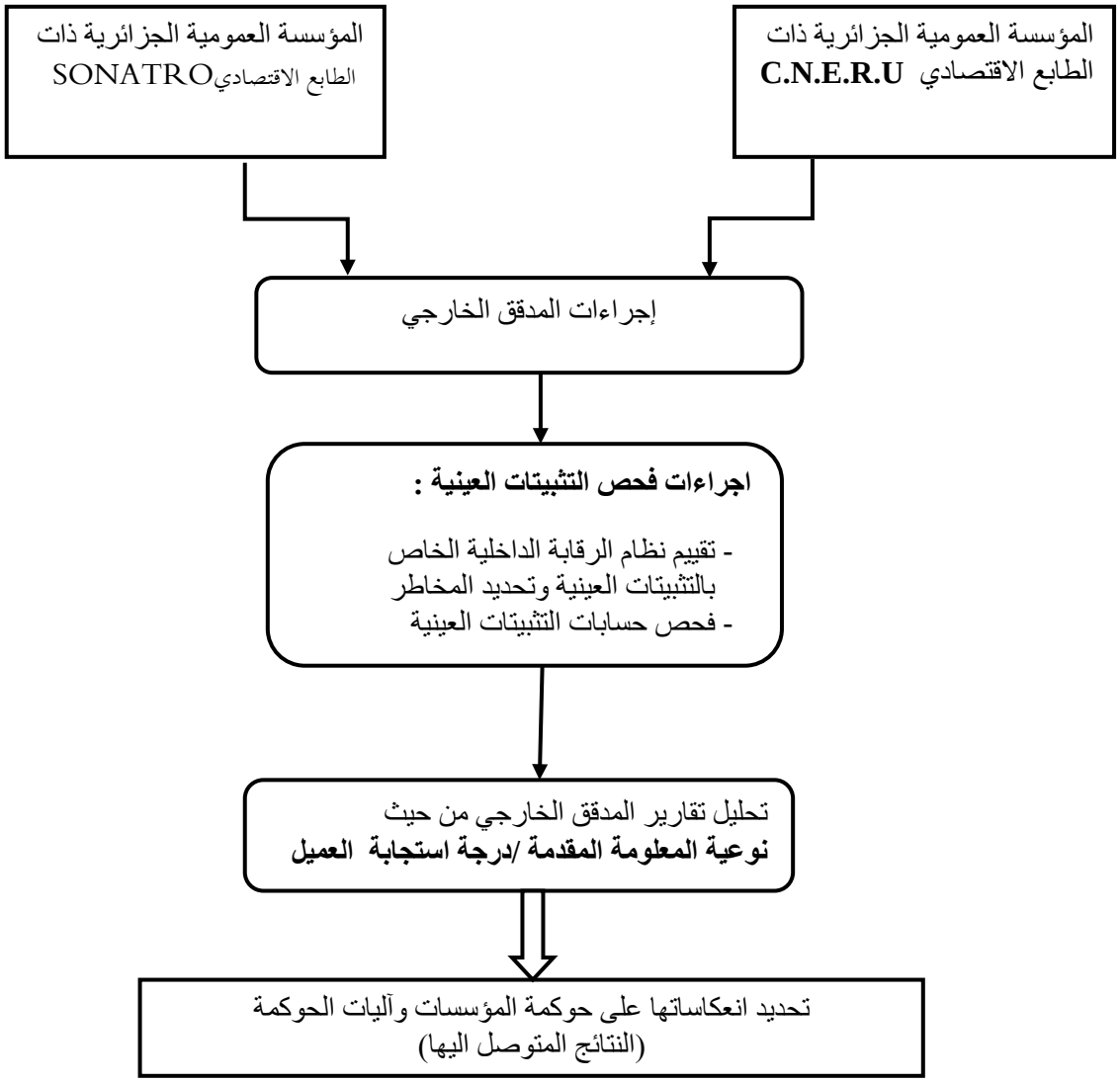
المصدر: تم إعداده بالإعتماد على المنهجية المتبعة في تحقيق الدراسة الميدانية

أتاح هذا الجزء من الدراسة الميدانية إختبار فرضيات الدراسة من خلال المرور بعدة مراحل بحيث تم في المرحلة الاولى إختبار فرض وجود علاقة مابين التدقيق الخارجي وآليات الحوكمة وهذا باعتماد التحليل الاحصائي لمحاور الاستبيان باستعمال شكل الارتباط و معامل الارتباط ومعامل التحديد ومستوى المعنوية وهذا لقياس مستوى الدعم الذي يقدمه المدقق الخارجي لكل الية ،اما كمرحلة ثانية اجرينا مقابلات مع مجموعة من المهنيين للتعرف على العوامل المؤثرة في جودة التدقيق .

4-1. نموذج دراسة حالة المؤسستين العموميتين من حيث الإجراءات المتبعة:

يسمح الشكل الموالي باظهار طريقة التحليل المعتمدة في دراسة الجزء الثاني من الدراسة الميدانية

الشكل رقم (4-3): رسم تخطيطي يوضح نموذج التحليل لدراسة حالة "المؤسسات العمومية الجزائرية"



المصدر: تم إعداده بالإعتماد على المنهجية المتبعة في الدراسة الميدانية

في الجزء الثاني من الدراسة الميدانية قمنا بإختيار مؤسستين عموميتين ذات طابع اقتصادي كاول مرحلة ليتم بعدها تتبع اجراءات محافظي حساباتها والتركيز على اجراءات تدقيق التثبيتات العينية وتحليل هذه الاجراءات من حيث اهميتها وانعكاساتها على حوكمة المؤسسات ،اما في المرحلة الثالثة فقد تم عرض وتحليل نتائج هذه الاجراءات وهي التقارير التي اعدادها حول صحة وعدالة الحسابات والكشوف المالية من حيث اهمية المعلومة المقدمة ودرجة استجابة العميل واضفاء الافصاح على الكشوف المالية وتحديد التباين الموجود في نوعية التقارير .

2. أدوات جمع البيانات

بخصوص أدوات الدراسة التطبيقية التي استخدمناها للحصول على المعلومات التي تخدم موضوعنا فقد اعتمدنا على أسلوب الملاحظة والمقابلة الشخصية وحضور مقابلات المدقق الخارجي والاستبيان وجمع مجموعة من التقارير والتي حرصنا على أن تكون لسنتين متتابعتين ولشركتين مختلفتين وذلك لاختبار جملة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع.

2-1. الملاحظة:

إن أسلوب الملاحظة رافقنا من بداية الأطروحة و إعداد الفصل الأول منها إلى غاية نهايتها بحثا عن المعلومات التي تخدم موضوعنا وتسمح لنا الإلمام بأفكار عن الواقع النظري والعملي وللعلاقة الموجودة بين المدقق الخارجي واليات الحوكمة وأيضا لتحديد درجة الوعي واستجابة عملاء التدقيق في المؤسسات واهم المعلومات والتقارير التي يقوم بتحريرها، والذي أثار انتباهنا هو اختلاف طريقة الفحص والتحقق والتواصل من مدقق خارجي لأخر ما يثير التساؤل عن العوامل المؤثرة في الدور الحوكمي للمدقق الخارجي.

2-2. المقابلة الشخصية:

فيما يخص المقابلة الشخصية، فقد قمنا بها مع المدققين الخارجين من محافظي حسابات ومحاسبين وأساتذة أكاديميين لجمع المعلومات حول الخدمات المقدمة من طرف مكاتب المحاسبة والتدقيق والعوامل المؤثرة على جودة الأداء وكذا من اجل تقديم استمارات الاستبيان لهم وشرحها على سبيل التبسيط، ومن جهة أخرى تمت المقابلة مع موظفي المؤسسات الإداريين من مسيرين ومحاسبين ومراجعين داخلين من اجل تحديد مدى حصول المؤسسة على الدعم من قبل المدقق الخارجي وأهمية ما يقدمه لهم من توصيات ومدى تجاوبهم معها وأيضا بلورة فكرة عن مدى وجود اتصال مباشر بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي ولجان التدقيق في الجزائر إلى جانب تقديم استمارات الاستبيان لهم وشرحها حتى يتسنى لهم ملئها.

2-3. حضور المقابلات التي يجريها المدقق الخارجي مع مختلف المصالح الداخلية للمركز الوطني للدراسات والأبحاث العمرانية:

الإحتكاك بالوسط المهني، سمح لنا حضور ومشاهدة تجسيد التواصل الفعلي للمدقق الخارجي مع مختلف المصالح والدوائر الداخلية للمركز وأهم التوصيات المقدمة وطريقة إستقبال المعلومات داخل المركز، والتي تمثلت في مقابلات أجراها مدققين مع رؤساء المصالح والمدير المالي والمدير العام للمركز حول طريقة التسيير وتفعيل الرقابة من اجل تحديد الحقوق وحل النزاعات.

2-4. استمارات الاستبيان:

لقد تم الإعتماد على الإستبيان كجزء داعم لدراسة واقع التدقيق الخارجي في المؤسسات الوطنية، والذي سمح لنا بلمس مجموعة من الحقائق بين أوساط المجتمع المالي وتحديد نوع العلاقة التي تربطها ببعضها البعض، والاستمارة هي عبارة عن أراء وتقييمات للمهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة والتدقيق الخارجي والإدارة لمستوى العمل الميداني لأعضاء المهنة والعوامل المؤثرة فيها، وعليه فقد ضمت استمارة الاستبيان محورين رئيسين المحور الأول بعنوان إجراءات المدقق الخارجي وقد تم

صياغة عبارات المحور وتوجيهها لفئة المهنيين من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين والمسيرين والمحاسبين والمدققين الداخلين حتى تقوم بالإجابة عليها أما المحور الثاني فيحمل عنوان "الدور الحوكمي لآليات حوكمة المؤسسات "وهو مجموعة من العبارات التي تبرز أهم المهام التي تحتاج إلى وجود مدقق خارجي لدعمها وإعطائها صفة المصداقية بموجب أدائه لمهامه وقد قمنا بتقسيمه إلى أربعة أبعاد حسب احتياجات ومهام كل آلية.

وحتى تكون الاستمارة منظمة في شكلها العملي من حيث البساطة والشكل والمضمون، فقد تطلب إعدادها وإخراجها في شكلها النهائي المرور ب ثلاث مراحل وهي مرحلة التصميم وإعادة التصميم ومرحلة التصميم النهائي.

مراحل إعداد استمارة الاستبيان:

1. مرحلة التصميم:

في هذه المرحلة كانت الاستمارة من حيث المضمون، تستند إلى الأفكار التي أتاحها الاتصال المباشر بالوسط العملي، والقوانين والمراسيم المنظمة للمهنة وكذا الكتب، بالإضافة إلى تقديم الاستفسارات المناسبة للمهنيين ، أما عن الشكل فقد ضمت الاستمارة أسئلة مغلقة واسئلة مفتوحة والت تم عرضها على الأستاذ المؤطر والذي قدم الملاحظات التي رآها ضرورية وتخدم الموضوع كما اقترح تحكيمها من قبل المهنيين لتأخذ المصداقية المطلوبة.

2. مرحلة إعادة التصميم:

لقد عرفت استمارة الاستبيان عدة تغيرات جذرية في شكل ومضمون الاستمارة، فمن حيث المضمون فقد قمنا بتعديله مستندين على المبادئ التالية:

- تسهيل وتبسيط العبارات بجعلها واضحة وقابلة للفهم
- ربطها بالأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها
- صياغتها باللغة العربية الفصحى.

أما على مستوى الشكل وبغية تسهيل قبول الاستمارة ومعالجتها من قبل الأفراد الموجهة إليهم للملء وكذا تسهيل عملية تحليلها تمت اعادة تشكيلها في صورة أسئلة مغلقة، وبعدما كانت تحتوي على محورين إلى جانب الأسئلة المفتوحة وكان المحور الأول بعنوان دور المدقق الخارجي في دعم آليات الحوكمة والمحور الثاني بعنوان تطبيق مبادئ الحوكمة في الجزائر اصبح المحور الأول عبارة عن جدول يحتوي على 32 عبارة حول إجراءات المدقق الخارجي الموجهة لدعم آليات حوكمة المؤسسات أما المحور الثاني والذي يتحدث عن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر فقد تم إلغاءه نهائيا وتعويضه بمدى تلبية احتياجات آليات حوكمة المؤسسات في المؤسسات الجزائرية وتضمنت 17 عبارة وهذا لحاجة موضوعنا إلى دراسة درجة الارتباط بين إجراءات المدقق الخارجي واحتياجات آليات حوكمة المؤسسات أما عن المحور الثالث والمتمثل في الأسئلة المفتوحة والذي يحمل عنوان العوامل المؤثرة في الدور الحوكمي للمدقق الخارجي تم إلغاءه أيضا واستبداله بالمقابلة ،وبعد استكمال التعديلات اللازمة قمنا بإعادة عرضها على مجموعة من المحكمين بحيث قاموا بتزويدنا ببعض النصائح والتي أخذناها بعين الاعتبار من اجل سلامة الأسئلة وصياغتها بالشكل الذي يسمح لها بتغطية جميع جوانب

البحث وتفاديا للوقوع في الأخطاء التقنية والمنهجية التي من شانها أن تحول دون الحصول على كل المعلومات الضرورية.

وقد أدت هذه المرحلة إلى إحداث التغييرات التالية:

- الاستغناء عن بعض الأسئلة وتعديل البعض الأخر وإضافة أسئلة أخرى
- تغيير شكل الاستبيانة لتلقى القبول من قبل أعضاء المجتمع وذلك بتفادي الملل والشعور بالتكليف مما يجعل الإجابة عشوائية.

3.مرحلة التصميم النهائي:

بعد أخذنا بعين الاعتبار لجميع الملاحظات والتعديلات في المرحلة السابقة ، قمنا بوضع التصميم النهائي للاستمارة (انظر الملحق رقم01) لنشرع بعدها في عملية التوزيع، إلا أننا واجهنا صعوبة كبيرة في توزيعها بحجة أن اللغة العربية لم تعد مفهومة لدى الأغلبية من الناس نتيجة التعامل الكامل باللغة الفرنسية وعليه قمنا بتحويلها من اللغة العربية إلى الفرنسية واعتمدنا في التوزيع على نسخة بالعربية ونسخة بالفرنسية لتأخذ شكلها النهائي بذلك وقد اعتمدنا في توزيعها على عدة طرق كما يلي:

- إرسالها عبر عدة مواقع الكترونية تتضمن مهنيين مختصين
- التنقل عبر المكاتب والمؤسسات الموجودة في الجزائر بحيث تم توزيعها على خمسة مكاتب للمحاسبة والتدقيق وثلاث شركات
- تقديمها لبعض الأساتذة المتخصصين في مجال التدقيق الخارجي وممارسين للمهنة من جامعة الجزائر3 والمدرسة العليا للتجارة
- اعتماد المقابلة الشخصية وتبسيط وشرح الأسئلة لأفراد العينة والحصول على الإجابات مباشرة وقد اختلفت طريقة الحصول على إجابات أفراد العينة تبعا لاختلاف طريقة توزيعها حيث تراوحت ما بين:
- الحصول على إجابات شفوية، ونقوم نحن بالملء في نفس الوقت والمكان مع الفرد المستجوب
- إعادتها لنا عبر البريد الالكتروني من قبل المهنيين وأعضاء المواقع الالكترونية المرسلة إليهم
- التنقل لاسترجاع الاستمارات.

المطلب الثاني: تقديم عينة الدراسة ومتغيراتها

تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة وكذا متغيراتها بالإستناد على مجموعة من المعايير والاعتبارات وفق النقاط التالية:

1. مجتمع وعينة الدراسة

عند اختيارنا لمجتمع الدراسة وضعنا درجة الارتباط بمهنة التدقيق الخارجي احد شروط الانتقاء بالإضافة إلى درجة العلاقة التي تربطنا بهم ما يسمح لنا بالحصول على معلومات أكثر واقعية ، وقد تم تحديد المجتمع في مكاتب التدقيق والجامعات والمؤسسات الوطنية .

ومن اجل إجراء الدراسة الإستبيانية تم توزيع 86 مفردة لم نسترجع منها سوى 44 مفردة من مختلف الفئات فئة محافظي الحسابات و الخبراء المحاسبين وفئة الموظفين الإداريين من مسيرين ومحاسبين ومراجعين داخليين والذين يتواجدون في عدة ولايات وبحكم إقامتنا وتواجدنا الدائم بولاية الجزائر فقد كان الحجم الأكبر من العينة في الجزائر و في ظل صعوبة التقرب من كل أفراد المجتمع والحصول على الموافقة بملء استمارات الاستبيان وكذا التهاون في تقديم المساعدة من قبل العديد من الأفراد جعل عينتنا تضيق جدا ما اوجب علينا الاعتماد على عينة صغيرة من هذا المجتمع على غرار الولايات والفئات المذكورة أعلاه وهذا فيما يخص الدراسة الإستبيانية.

أما فيما يخص المقابلات فكانت عينتا تضم ثلاثة مكاتب للمحاسبة والتدقيق وهي مكتب ACK CONSULTING المتواجدة في حي الينابيع و مكتب شراد سمير المتواجد بعين النعجة ومكتب السيدة ميتراف جميلة ، بالإضافة إلى أستاذين من جامعة الجزائر 03 الأستاذ باديس بن عيشة والأستاذ بن بلقاسم سفيان.

أما عن عينة دراسة حالة المؤسسات الوطنية فقد قمنا باختيار مؤسستين وطنيتين ذات طابع اقتصادي وهي المركز الوطني للدراسات العمرانية ذات الطابع الاقتصادي CNERU والمؤسسة الوطنية لانجاز الطرقات الرئيسية SONATRO .

1-1. لمحة تاريخية عن المؤسسة الوطنية ذات الطابع الاقتصادي: «EPE «CNERU

تم في هذه الجزئية تقديم تعريف للمركز الوطني للداراسات والابحاث التطبيقية وكذا مهامه

1-1-1. التعريف بالمركز الوطني «EPE «CNERU

نشا المركز الوطني للدراسات والأبحاث التطبيقية في العمران «**CNERU**» نتيجة إعادة هيكلة المركز الوطني للدراسات والانجاز العمراني «**CADAT**» بموجب المرسوم رقم 83-155 المؤرخ في 05 مارس 1983 ، وفي 29 ديسمبر 1990 اخذ المركز شكل مؤسسة وطنية ذات أسهم و ذات طابع اقتصادي **EPE** برأسمال ستين مليون دينار 60.000.000 دج والتي استلمتها بالكامل مؤسسة تسيير المساهمات في الأبحاث والهندسة **SGP GENEST** ، ومع توسع الأنشطة أصبح المركز الوطني للأبحاث التطبيقية مجمعا برأس مال اجتماعي يقدر ب 867.000.000 دج ، وبعدما كان المجمع يملك فرعين **dely pro** و**SAETI** أصبح يضم فرع مؤسسة ترقية 21 «**PROMO 21**» أيضا.

1-1-2. مهام المركز الوطني « EPE « CNERU »

مهام المركز الوطني للدراسات والأبحاث التطبيقية موجهة نحو:

الدراسات، المعالجة التقنية والرقابة على انجاز المشاريع في ميادين السكن والعمران وتهيئة الطرقات والمحيط، السياحة وحماية ممتلكات الثقافة العمرانية وعلى الخصوص ترقية العقار والبناء، الأبحاث التطبيقية ، الاستشارة التقنية ، التكوين في القطاع .

ويمكن تصنيف هذه المهام فيما يلي:

- ✓ **مهام الدراسات:**

- إعداد مخطط إدارة التهيئة والعمران
- إعداد مخطط شغل الأراضي
- دراسات متخصصة مثل دراسة إنشاء المدن الجديدة ،دراسات المحيط والبيئة .
- دراسات تطبيقية
- دراسات الهندسة الميدانية .

- ✓ **مهام ترقية الأراضي 'العقار':**

وتتمثل في كافة المراحل التي تتيح التهيئة الخاصة بالمساحات الموجهة لإقامة وحدات صناعية وبنايات للإقامة.

- ✓ **مهام المجلس التقني:**

مهمته المتابعة، الاستشارة المقدمة للجماعات المحلية وغيرها من اجل إقامة المشاريع.

- ✓ **مهام الأبحاث التطبيقية:**

- اقتراح تطبيق وسائل جديدة، قواعد ومعايير تقنية وتنظيمية تطبق في مجال العمران
- تنفيذ وإقامة دراسات وتحاليل دقيقة من اجل ترقية النشاطات في مجال العمران والمحيط
- تحديد الإجراءات والمناهج الخاصة بالدراسات العمرانية .

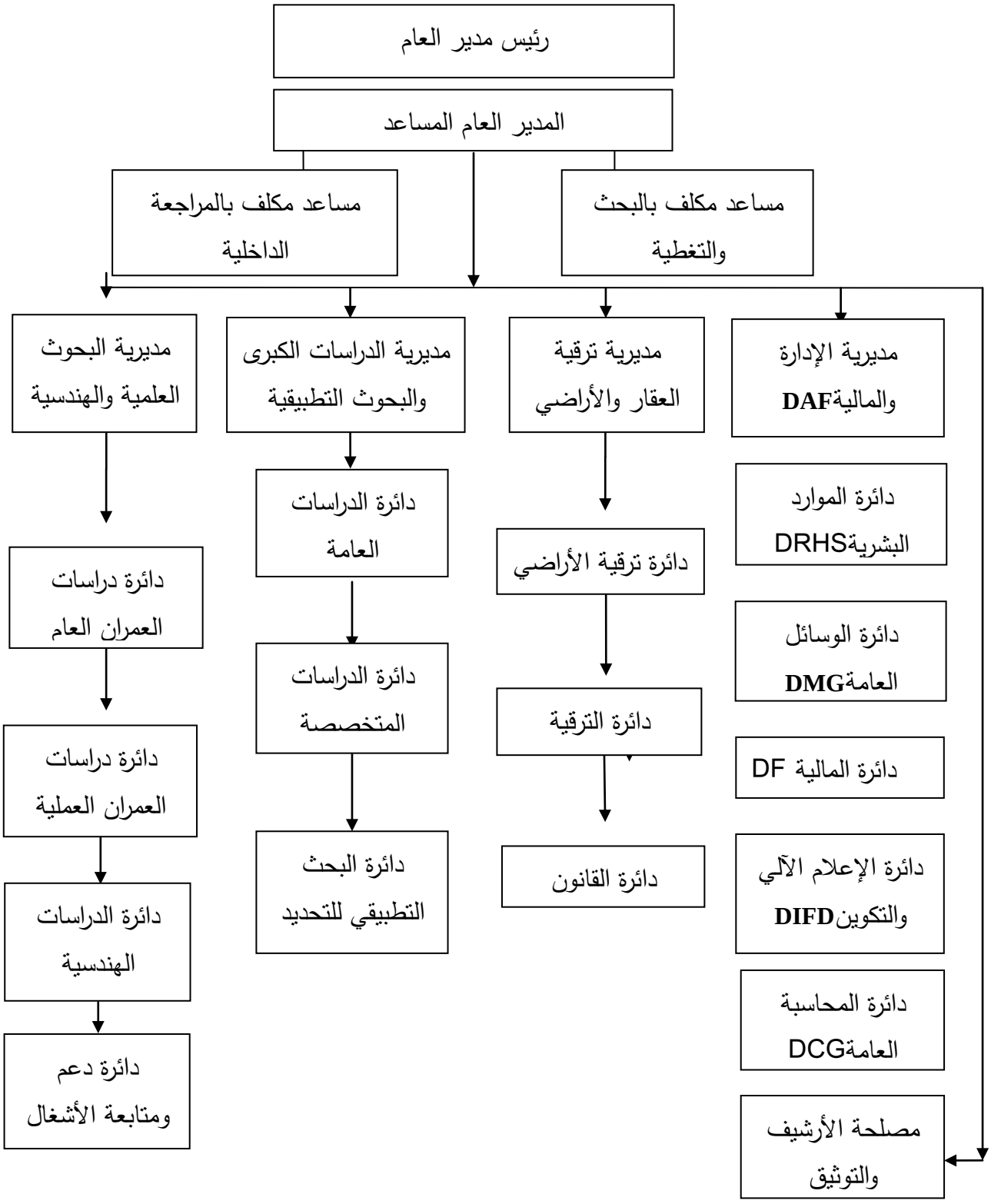
- مهام التكوين:

من اهتمامات المركز إجراء تكوينات وتربصات دائمة في القطاع ،وهذه المهمة تتطور تماشيا مع الأبحاث التطبيقية .

1-1-3. الهيكل التنظيمي للمركز الوطني « EPE « CNERU »

تماشيا مع متطلبات تحقيق هذه المهام داخل المركز، تم الاستعانة بالهيكل التنظيمي العام للمؤسسة والذي يأخذ الشكل التالي :

شكل رقم (4-4): الهيكل التنظيمي العام لمؤسسة "C.N.E.R.U"



المصدر :تم اعداده بالاعتماد على وثائق المؤسسة

2-1. لمحة تاريخية عن المؤسسة الوطنية ذات الطابع الاقتصادي: EPE SONATRO

تم في هذه الجزئية تقديم تعريف لمؤسسة الاشغال العمومية والطرقات وكذا مهامها.

1-2-1- التعريف بالمؤسسة الوطنية ذات الطابع الاقتصادي «EPE « SONATRO»

سوناترو، هي شركة كبيرة متخصصة في أعمال الطرق الرئيسية ، نشأت سنة 1968 وتفرع عنها العشرات من شركات إنشاء الطرق الأخرى والأعمال الفنية والتي لا تزال ناشطة في القطاع، كان تطورها ملحوظا إلى حد بعيد بعد إعادة هيكلتها في مارس 1983، إلى خمس شركات ناجحة شركة «**sonatro**» وهي شركة وطنية لأعمال الطرق الرئيسية، والتي أبقت على تسمية الشركة الأم و«**Engoa**» للأشغال الفنية و«**EPTR Center**» و «**EPTR East**» و«**EPTR sud**» مكلفة بأعمال الطرق، وفي أعقاب قرارات إعادة التنظيم الأخيرة لقطاع الأشغال العمومية المتخذة في عام 2016، أصبحت جزء من المحفظة التي تمتلكها مجموعة **Gitrama**، برأس مال يبلغ 4 626 000.00 **DA** وتضم من 1000 إلى 4999 عامل .

2-2-1-مهام الشركة الوطنية ذات الطابع الاقتصادي: « EPE « SONATRO

وباعتبارها الأكبر بين جميع شركات الأشغال العمومية، تعد سوناترو رائدة في هذا المجال وتتخصص في جميع أعمال الطرق بما فيها الطرق السريعة والمطارات، تعمل في جميع أنحاء الأراضي الوطنية ، بما في ذلك المناطق الصحراوية ، كما أنها أنجزت أعمال في مهبط الطائرات ب**Koffra Airfield** في ليبيا، ومن أجل ضمان تطورها واستجابتها لتوقعات جميع عملائها، قامت سوناترو بتجهيز نفسها بأدوات قوية ، بدءاً بإعادة تنظيم خدماتها عن طريق انتهاج الطابع الإقليمي على أنشطتها .

وعليه فان خدماتها تتراوح ما بين:

- أعمال الحفر والحفر والأساس وبناء الأنفاق
- أعمال البنية التحتية للنقل
- شركات للبناء

3-2-1-الهيكل التنظيمي للشركة الوطنية ذات الطابع الاقتصادي: «EPE «SONATRO

إن إضفاء الطابع الإقليمي للشركة جعلها تتكون من:

المقر الرئيسي للشركة والذي يتواجد في رغاية ويضم الإدارة العامة، والإدارة الفنية والتجارية، وقسم المالية والمحاسبة، ومديرية الإدارة والموارد البشرية، وإدارة المواد والتوريد.

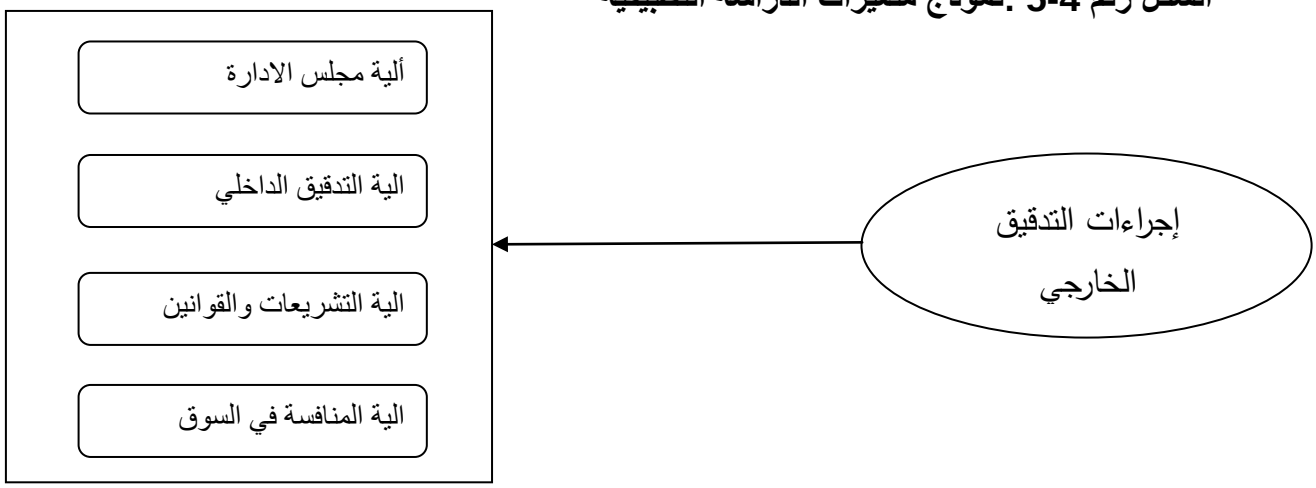
المقرات الفرعية : الشركة Sonatro لها أربع وحدات عمل هي

المديرية الجهوية للأشغال العمومية الكبرى للوسط (DRTC)، والمديرية الجهوية للأشغال العمومية الكبرى جنوب (DRTS)، المديرية الجهوية للأشغال العمومية الكبرى شرق (DRTE) والمديرية الجهوية للأشغال العمومية الكبرى غرب (DRTO) بالإضافة إلى وحدة "الصيانة" المكلفة بصيانة وسائل التنفيذ.

2. متغيرات الدراسة التطبيقية

من اجل الإجابة عن إشكالية البحث لابد من تحديد المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة ،بحيث يكون هناك متغيرات تؤثر في متغيرات أخرى ويسمى المتغير المؤثر بالمتغير المستقل بينما يسمى المتغير المتأثر والذي يتغير بتغير المتغير المستقل بالمتغير التابع وفيما يلي عرض للمتغير المستقلة والمتغيرات التابعة والذي تم الاعتماد عليه في بناء نموذج الدراسة التطبيقية :

الشكل رقم 4-5 :نموذج متغيرات الدراسة التطبيقية



المصدر: تم اعداده بالاعتماد على الإطار النظري للدراسة

أجمعت الدراسات السابقة على وجود علاقة ارتباطيه قوية ما بين المدقق الخارجي واليات حوكمة المؤسسات في إطار تفعيل الحوكمة ، ونظرا لعدم وجود قوانين إلزامية بتطبيق حوكمة المؤسسات في الجزائر ارتأينا إلى إسقاط الظاهرة المدروسة على واقع المهنة في البيئة الجزائرية والتحقق من فعالية هذه العلاقة والتعرف على القيمة المضافة التي يمنحها المدقق الخارجي للمؤسسات الجزائرية من منظور حوكمة المؤسسات.

وعلى ضوء مشكلة البحث وأهدافه تطلب الأمر بناء نموذج شامل مقترح لتشخيص العلاقة بين التدقيق الخارجي واليات حوكمة المؤسسات ،والذي يوضحه الشكل الموضح أعلاه ويشمل نوعين من المتغيرات هما:

المتغير المستقل :يمثله التدقيق الخارجي "إجراءات المدقق الخارجي"

المتغير التابع: يمثل آليات حوكمة المؤسسات "الدور الحوكمي لآليات حوكمة المؤسسات "

وبناءا على هذا النموذج، ارتأينا إلى صياغة الفرضية الأساسية التالية والفرضيات الفرعية المنبثقة عنها: الفرضية الأساسية: يساهم التدقيق الخارجي في الجزائر بدعم آليات حوكمة المؤسسات بشكل كبير جدا.

الفرضيات الفرعية للجانب التطبيقي:

الفرضية الثالثة: إن الدور الحوكمي للمدقق الخارجي الجزائري يتجلى في إطفاء الالتزام القانوني للمؤسسات من خلال المصادقة على الحسابات السنوية للمؤسسات (يتم إثبات صحة الفرضية بالاعتماد على دراسة حالة المؤسستين العموميتين)

الفرضية الرابعة: توجد علاقة ارتباطيه قوية ما بين المدقق الخارجي واليات الحوكمة

*********: توجد علاقة ارتباطيه قوية بين المدقق الخارجي وآلية مجلس الإدارة

*********: توجد علاقة ارتباطيه قوية بين المدقق الخارجي وآلية التدقيق الداخلي بدرجة كبيرة

*********: توجد علاقة ارتباطيه قوية بين المدقق الخارجي وآلية القوانين والتشريعات بدرجة كبيرة.

*********: توجد علاقة ارتباطيه قوية بين المدقق الخارجي وآلية المنافسة في السوق بدرجة كبيرة (يتم اختبار هذه الفرضيات من خلال الدراسة الاستبيانية)

الفرضية الخامسة: "ان المدقق الخارجي يقدم مستوى عال من الدعم لآليات الحوكمة".

الفرضية السادسة: هناك عوامل تحد من مستوى الدعم الذي يمنحه المدقق الخارجي لباقي آليات حوكمة المؤسسات (يتم اختبار الفرضية من واقع المشاهدة والمقابلات).

المبحث الثاني : إختبار الفروض المرتبطة بطبيعة العلاقة الموجودة بين التدقيق الخارجي وآليات الحوكمة والعوامل المؤثرة فيها

تم من خلال هذا المبحث اختبار الفروض المرتبطة بطبيعة العلاقة الموجودة مابين التدقيق الخارجي واليات الحوكمة وكذا العوامل المؤثرة فيها.

المطلب الأول : تقديم التحليل الوصفي لخصائص العينة المدروسة

بعد تحديد مجتمع عينة الدراسة الاستبيانية وحصرها في مجموعة معينة، انتقلنا إلى تحليل العينة الإحصائية المكونة من 44 فرد والتي يمكن تصنيفها بالاستناد إلى عدة معايير حسب الفئة العمرية والمهنة الممارسة والمؤهل الدراسي وطريقة توزيع قوائم الاستبيان على أفراد العينة بالاظافة الى اختبار صدق الاستبانة والتوزيع الطبيعي لها .

1. الإحصائيات الخاصة بتوزيع استمارات الاستبيان:

الجدول رقم 4-1: الإحصائيات الخاصة بتوزيع استمارات الاستبيان

البيان	التكرار	النسبة %
الاستمارات الموزعة	86	100
الاستمارات المسترجعة	53	61.62
الاستمارات غير المسترجعة	33	38.37
الاستمارات الملغاة	9	10.46
الاستمارات الصالحة للاستعمال	44	51.16

المصدر: تم اعداده بالاعتماد على عدد استمارات الدراسة

من خلال هذا الجدول نلاحظ ان عدد الاستمارات الموزعة بلغ 86 استمارة ،منها 53 استمارة قد تم استرجاعها أي ما يمثل 61.62 **%** من حجم العينة المختارة في حين ان ما نسبته 38.37 **%** من الاستمارات لم يتم استرجاعها من العدد الإجمالي للاستمارات الموزعة رغم استفساراتنا وإلحاحنا ومتابعتنا المستمرة لاسترجاعها ويرجع ذلك إلى كثرة الانشغالات والارتباطات لأفراد العينة خصوصا في فئة الأساتذة والمدققين الخارجين، وبعد تفحصنا للاستمارات المسترجعة تبين لنا عدم صلاحية 9 استمارات أي ما نسبته 10.46 **%** من مجموع الاستمارات المسترجعة بسبب التناقض الموجود في الأجوبة وهذا يعود لعدم الجدية في ملا الاستمارة من قبل البعض وعليه فقد تم إلغاءها ،ليصبح العدد النهائي للاستمارات الصالحة للاستعمال 44 استمارة أي بمعدل 51.16 **%** من مجموع الاستمارات المسترجعة.

2. إجراء اختبارات صدق وثبات الاستبانة

يقصد بصدق الاستبانة أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، كما ويقصد بالصدق "شمول الاستقصاء لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها ".

وقد قام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة بطريقتين:

2-1- صدق المحكمين "الصدق الظاهري ":

يقصد بصدق المحكمين "هو أن يختار الباحث عددا من المحكمين المتخصصين في محور الظاهرة او المشكلة محل الدراسة "، حيث تم عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين تألفت من 4 أفراد، وقد تمت الاستجابة لآراء المحكمين وتم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء الاقتراحات المقدمة وبذلك خرجت الاستبانة في صورتها النهائية.

يوضح الجدول أدناه أسماء المحكمين الذين قاموا بتحكيم استمارة الاستبيان :

جدول رقم (4-2): أسماء المحكمين لاستمارة الاستبيان

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة
الأستاذة بن يخلف أمال	أستاذ محاضر ا	جامعة الجزائر 3
الأستاذ بوحديدة محمد	أستاذ	المدرسة العليا للتجارة
الأستاذ خياري	أستاذ محاضر ا ومؤسس مركز التكوين والاستشارة في الإعلام الآلي والإحصاء التطبيقي	المدرسة الوطنية العليا للإحصاء والاقتصاد التطبيقي
الأستاذ شراد سمير	أستاذ مساعد	جامعة البليدة 2 العفرون
الأستاذ عياش احمد	مدقق خارجي	-

2-2-حساب ثبات وصدق الاستبانة:

لم يكتفي الباحث بصدق المحكمين بل تم حساب معامل الصدق وهو الجذر التربيعي لمعامل الثبات الفا كرومباخ والذي يقيس ثبات أداة الدراسة، بحيث إذا تكررت هذه الدراسة مرة أخرى في نفس الظروف التي أجريت فيها الدراسة الحالية او في ظروف مشابهة وعلى نفس عينة الدراسة من قبل باحثين آخرين فإننا سنحصل على نفس النتائج والجدول التالي يوضح معامل الثبات ومعامل الصدق لأداة الدراسة.

الجدول رقم (4-3): قيمة معامل الفا كرومباخ لأداة الدراسة "الاستبيان" وقيمة معامل الصدق

المحاور	عدد العبارات	معامل ألفا كرومباخ	معامل الصدق
المحور الاول	37	0.889	0.94
المحور الثاني	28	0.984	0.99
البعد الاول	11	0.964	0.98
البعد الثاني	5	0.914	0.96
البعد الثالث	6	0.923	0.96
البعد الرابع	6	0.916	0.96
معامل ألفا كرونباخ لجميع الفقرات والمحاور	65	0.965	0.98

المصدر: تم اعداده بالاعتماد على نتائج spss

تم استخدام معامل ألفاكرونباخ لقياس ثبات الاستبانة ويبين الجدول أن معاملات الثبات لكل محاور الدراسة مقبولة عموما، وقد بلغ المعدل العام لثبات جميع فقرات الاستبانة للمحور الأول 0.889 وهو معدل يفوق 0.60 ويعتبر مرتفع جدا ،وفيما يخص معامل الفا كرونباخ لأبعاد المحور الثاني فهي تأخذ قيم مرتفعة جدا حيث كانت قيمة معامل الثبات للبعد الأول 0.964 والبعد الثاني 0.914 والبعد الثالث 0.923 والبعد الرابع 0.916، أما عن صدق الاستبانة فقد كانت قيم معامل الصدق مرتفعة جدا للمحور الأول و للأبعاد الأربعة من المحور الثاني ومعامل الصدق الإجمالي للمحور الأول بلغ 0.94 وهي قيمة جيدة جدا أما عن المحور الثاني فقد بلغ الفا كرونباخ الاجمالي0.984 أما معامل الصدق فقد

كان 0.99 وهي قيم مرتفعة جدا أما عن القيمة الإجمالية لمعامل الثبات فقد كانت 0.965 بمعدل صدق عال جدا 0.98 وبالتالي يمكننا التصريح بثبات وصدق أداة الدراسة بصفة إجمالية.

3. إختبارات التوزيع الطبيعي

تم اجراء اختبارات التوزيع الطبيعي والمتمثلة في معامل الالتواء ومعامل التفلطح بالاظافة الى معامل كولومغروف وشابيروا

1-3. معاملي الالتواء والتفلطح :

الجدول رقم (4-4):معاملي الالتواء والتفلطح

رقم المحور	معامل الالتواء	معامل التفلطح
المحور الأول: إجراءات المدقق الخارجي	-0.029	0.676
المحور الثاني: مدى تلبية احتياجات آليات حوكمة المؤسسات	-0.055	-0.809

المصدر: تم اعداده بالاعتماد على نتائج spss

من خلال القيام باختباري الالتواء والتفلطح لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ام لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، حيث كان معامل الالتواء لمحاور الدراسة الميدانية محصور ما بين (3-) و (3) ومعامل تفلطحهما ما بين (-7) و (7) وهذا ما يدل على ان البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ولكن نلاحظ ان معامل التفلطح للمحور الثاني اكبر من 7 ما يستدعي اجراء اختبار **Kolmogorov-Smirnov test or Shapiro-Wilk** للتحقق من النتائج المتوصل اليها.

2-3. إختبار: Kolmogorov-Smirnov test or Shapiro-Wilk test

يمكن التحقق من ان البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أيضا من خلال اختبار إجراء اختباري **kolmogorov-smirnov test** و**shapiro-wilk**

الفرضية الصفرية : البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي

الفرضية البديلة: البيانات لا تخضع للتوزيع الطبيعي

قيمة الاختبار:

محاور الدراسة	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	الاحصائيات	العينة	Sig	الاحصائيات	العينة	Sig
محور 1	،132	44	،051	،968	44	،248
محور 2	،066	44	،200*	،973	44	،388

المصدر: تم اعداده بالاعتماد على نتائج spss

بما ان قيمة مستوى المعنوية **SIG** اكبر من 0.05 في كل محور لكلا الاختبارين اذن نقبل الفرضية الصفرية اي ان البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

المطلب الثاني : إختبار الفرض المرتبط بطبيعة العلاقة الموجودة بين التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات

تضمن هذا المطلب اجراءات اختبار الفرض المتعلق بطبيعة العلاقة الموجودة بين التدقيق الخارجي واليات حوكمة المؤسسات والفرض المرتبط بوجود عوامل تؤثر في مستوى هذا الدعم.

1. إجراءات معالجة الاستبيان

بغرض تيسير معالجة الاستبيان تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي والذي يسمح بقياس إجابات أفراد العينة على أسئلة الاستبيان ضمن خمس مجالات، بحيث يتم تحديد مجالات الإجابات وأوزانها من خلال إعطاء رقم 1 للإجابة بغير موافق بشدة والرقم 2 للإجابة بغير موافق والرقم 3 حالة الإجابة بالحياد والرقم 4 عند الموافقة والرقم 5 للإجابة بموافق بشدة وذلك على النحو التالي :

جدول رقم (4-5): مقياس ليكارت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
المتوسط الحسابي	5-4.20	4.20-3.40	3.40-2.60	2.61-1.80	1.80-1

المصدر: محمود مهدي البياني، دلال القاضي، (2007)، **منهجية اساليب البحث العلمي وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الاحصائي ، SPSS** دار الحامد، عمان، الأردن، الطبعة الأولى،ص113

وبعدما قمنا بتحديد مجالات الإجابة وأوزانها ،قمنا بفرز إجابات الاستبيان وتفريغها في البرنامج الاحصائي SPSS 22 ،لنقوم من خلال البرنامج بحساب كل من التكرارات والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل سؤال من الاسئلة التي يتضمنها الاستبيان.

ونحدد الاتجاه حسب قيم المتوسط الحسابي المرجح وفق مقياس ليكارت الخماسي الذي يحدد الحدود الدنيا والعليا ومفاده حساب المدى ما بين 5 و 1 اي ان المدى يساوي 4،ثم نقوم بتقسيمه على عدد خلايا المقياس للحصول على طول كل خلية اي 5/4= 0.8.

2. اختبار الفرضية الفرعية الرابعة "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية ما بين التدقيق الخارجي و آليات حوكمة المؤسسات

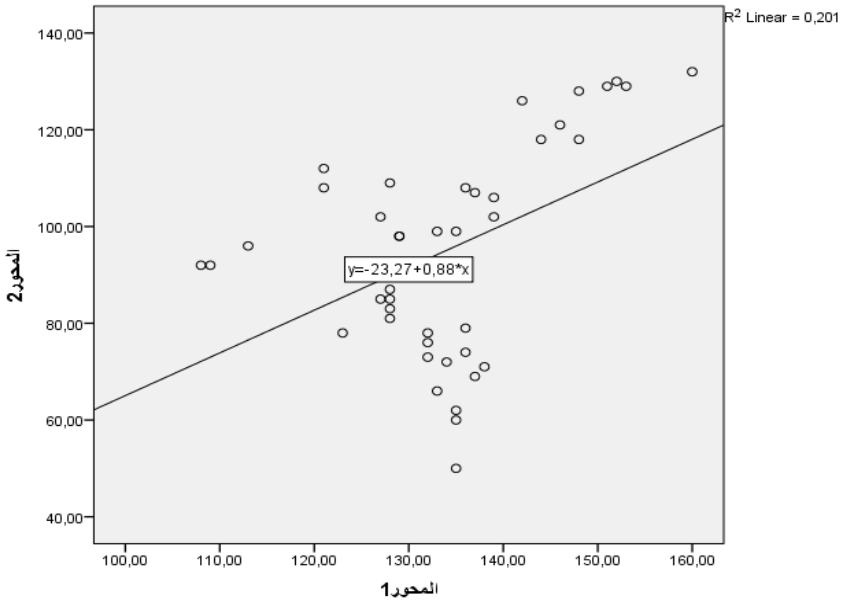
الفرضية الصفرية H0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات المدقق الخارجي الجزائري والدور الحوكمي لآليات حوكمة المؤسسات.

الفرضية البديلة H1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات المدقق الخارجي الجزائري والدور الحوكمي لآليات حوكمة المؤسسات.

من اجل دراسة مدى تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع للدراسة نستعمل نموذج الانحدار الخطي البسيط والذي يأخذ شكل معادلة خطية من الدرجة الأولى ،تعكس المتغير التابع كدالة في المتغير المستقل كما يلي: $Y=b0+b1x$.

و قبل تحديد معادلة الانحدار يجب التعرف أولا على شكل العلاقة فيما إذا كانت خطية أم لا وهذا من خلال رسم لوحة الانتشار والتي أخذت الشكل التالي :

الشكل رقم 4-6: لوحة الانتشار



المصدر: تم اعداده بالاعتماد على نتائج spss

من الشكل يتضح ان نوع العلاقة خطية وفق المعادلة الموضحة في الشكل **y=-23.268+0.883x**

- **دراسة طبيعة العلاقة بين التدقيق الخارجي واليات حوكمة المؤسسات**

الجدول رقم (4-6): النتائج الاجمالية لمتغيري الدراسة

متغيري الدراسة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
إجراءات التدقيق الخارجي	0.2463	3.038
الدور الحوكمي لآليات حوكمة المؤسسات	0.7635	3.39

المصدر: تم اعداده بالاعتماد على نتائج spss

الجدول رقم (4-7): المؤشرات الإحصائية الخاصة بمتغيري الدراسة

المتغير المستقل/إجراءات المدقق الخارجي	مقطع خط الانحدار	R الارتباط	R2 التحديد	قيمة F	قيمة T	درجة تأثير B	(Sig)
علاقة إجراءات المدقق الخارجي بالدور الحوكمي لآليات حوكمة المؤسسات	-23.268	0.448	0.201	10.537	3.246	0.883	0.002

المصدر: تم اعداده بالاعتماد على نتائج برنامج spss

من خلال الجدول يتضح أن هناك ارتباط بين إجراءات المدقق الخارجي والدور الحوكمي لآليات حوكمة المؤسسات بمعدل 0.448 وان قيمة معامل التحديد 0.201 أي أن المتغير المستقل يفسر المتغير التابع بنسبة 20 %، وتدل هذه النسبة على درجة تأثير قدرها (B=0.883)، كما أن قيمة معامل

فيشر F والتي بلغت 10.537 وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية sig=0.002 اقل من قيمة الدلالة الافتراضية 0.005، وكذلك T المحسوبة 3.246 اكبر من القيمة المجدولة وبالتالي نقوم برفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي تؤكد على **وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إجراءات المدقق الخارجي وتلبية احتياجات آليات حوكمة المؤسسات عند مستوى الدلالة 05%.**

ومن تحليل شكل الانتشار ومعامل الارتباط الموجب يمكننا أن نقول أن هناك علاقة طردية وارتباط متوسط ما بين إجراءات المدقق الخارجي والدور الحوكمي لآليات حوكمة المؤسسات والتي تفسر بان إجراءات المدقق الخارجي المحققة في الجزائر تساهم في تلبية احتياجات آليات حوكمة المؤسسات بمعدل 44.8 % أي دون المستوى المطلوب والمنتظر منه.

1-2. اختبار الفرضية " توجد علاقة ارتباطيه قوية بين المدقق الخارجي ومجلس الإدارة "

الفرضية الصفرية H0: لا توجد علاقة ارتباطيه قوية بين إجراءات المدقق الخارجي الجزائري والدور الحوكمي لآلية مجلس الإدارة.

الفرضية البديلة H1: توجد علاقة ارتباطيه قوية بين إجراءات المدقق الخارجي الجزائري والدور الحوكمي لآليات مجلس الإدارة .

الجدول رقم (4-8): المؤشرات الإحصائية الخاصة بمتغيري الدراسة "المدقق الخارجي/مجلس الإدارة"

المتغير المستقل/إجراءات المدقق الخارجي	مقطع خط الانحدار	R الارتباط	R2 التحديد	قيمة F	قيمة T	درجة تأثير B	(Sig)
الدور الحوكمي لآلية مجلس الإدارة	-11.704	0.469	0.220	11.853	3.443	0.370	0.001

المصدر: تم اعداده بالاعتماد على نتائج spss

معادلة الانحدار الخطي تأخذ الشكل التالي: y=-11.704+0.370x

من تحليلنا للجدول فان هناك علاقة ارتباط طردية بين أداء وإجراءات المدقق الخارجي والية مجلس الإدارة بنسبة 47 %، حيث يفسر المتغير المستقل المتغير التابع ب 22 %،وتدل هذه النسبة على درجة تأثير قدرها **(B=0.370)** كما ان قيمة F والتي بلغت 11.853 وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية **sig=0.001** اقل من قيمة الدلالة الافتراضية 0.005، وكذلك **T** المحسوبة 3.443 اكبر من القيمة المجدولة وبالتالي نقوم برفض الفرضية البديلة **" توجد علاقة ارتباطيه قوية بين المدقق الخارجي ومجلس الإدارة** ونقبل الفرضية الصفرية لأنه توجد علاقة ارتباطيه متوسطة بحث تؤكد النتائج على أن نسبة مساهمة ودعم المدقق الخارجي لآلية مجلس الإدارة في البيئة الجزائرية اقل من المستوى المطلوب تحقيقه وإجراءات التدقيق الخارجي تفسر احتياجات مجلس الإدارة بـ 22% فقط .

2-2. إختبار صحة الفرضية الفرعية " توجد علاقة ارتباطيه قوية بين إجراءات المدقق الخارجي واحتياجات المدقق الداخلي "

الفرضية الصفرية H0: لا توجد علاقة ارتباطيه قوية بين إجراءات المدقق الخارجي الجزائري والدور الحوكمي لآلية التدقيق الداخلي

الفرضية البديلة H1: توجد علاقة ارتباطيه قوية بين إجراءات المدقق الخارجي الجزائري والدور الحوكمي لآلية التدقيق الداخلي .

الجدول رقم 4-9: المؤشرات الإحصائية الخاصة بمتغيري الدراسة" المدقق الخارجي/المدقق الداخلي"

المتغير المستقل/إجراءات المدقق الخارجي	مقطع خط الانحدار	R الارتباط	R2 التحديد	قيمة F	قيمة T	درجة تأثير B	(Sig)
الدور الحوكمي لآلية التدقيق الداخلي	-2.957	0.382	0.146	7.187	2.681	0.145	0.010

المصدر: تم اعداده بالاعتماد على نتائج spss

معادلة الانحدار الخطي تاخذ الشكل التالي:y=-2.957+0.145x

من تحليل الجدول نجد ان قيمة F والتي بلغت 7.187 وهي قيمة دالة احصائيا عند مستوى المعنوية **sig=0.010** اكبر من قيمة الدلالة الافتراضية 0.005، وكذلك **T** المحسوبة 2.681 اكبر من القيمة المجدولة ما يعني عدم وجود دعم للتدقيق الداخلي من قبل المدقق الخارجي في الجزائر وبالتالي نقوم برفض الفرضية البديلة **"توجد علاقة ارتباطية قوية بين اجراءات المدقق الخارجي واحتياجات المدقق الداخلي"** ونقبل الفرضية الصفرية بحث تدل النتائج على ان نسبة مساهمة ودعم المدقق الخارجي لآلية التدقيق الداخلي في البيئة الجزائرية ضعيفة ولا تصل الى المستوى المطلوب تحقيقه في اطار حوكمة المؤسسات وهذا يؤكد النتائج المتوصل اليها في دراسة الحالة فيما يخص عدم وجود تفعيل لعنصر الاتصال بين المدقق الخارجي كمحافظ حسابات والتدقيق الداخلي باعتباره احد مصالح المؤسسة.

2-3-إختبار الفرضية الفرعية " توجد علاقة ارتباطيه قوية بين إجراءات المدقق الخارجي الجزائري والدور الحوكمي لآلية النصوص التشريعية والتنظيمية".

الفرضية الصفرية H0: لا توجد علاقة ارتباطيه قوية بين إجراءات المدقق الخارجي الجزائري والدور الحوكمي لآلية النصوص التشريعية والتنظيمية.

الفرضية البديلة H1: توجد علاقة ارتباطيه قوية بين إجراءات المدقق الخارجي الجزائري والدور الحوكمي لآلية النصوص التشريعية والتنظيمية.

الجدول رقم 04-10: المؤشرات الإحصائية الخاصة بمتغيري الدراسة" المدقق الخارجي/النصوص التشريعية والتنظيمية"

المتغير المستقل/اجراءات المدقق الخارجي	مقطع خط الانحدار	R الارتباط	R2 التحديد	قيمة F	قيمة T	درجة تأثير B	(Sig)
الدور الحوكمي لآلية التشريعات والقوانين	-3.203	0.484	0.234	12.847	3.584	0.190	0.001

المصدر: تم اعداده بالاعتماد على نتائج spss

معادلة الإنحدار الخطي : y=-3.203+0.190x

درجة الارتباط بين المدقق الخارجي والقوانين و التشريعات في الجزائر تمثل 48% وهي علاقة طردية متوسطة ، والمتغير المستقل يفسر المتغير التابع بمقدار 23% وتدل هذه النسبة على درجة تأثير قدرها (B=0.190) كما ان قيمة معامل فيشر F بلغت 12.847 وهي قيمة دالة احصائيا عند مستوى المعنوية sig=0.001 اقل من قيمة الدلالة الافتراضية 0.005، وكذلك T المحسوبة 3.584 اكبر من القيمة المجدولة وبالتالي نقوم برفض الفرضية البديلة **" توجد علاقة إرتباطية قوية بين إجراءات المدقق الخارجي الجزائري والدور الحوكمي لآلية النصوص التشريعية والتنظيمية". ونقبل الفرضية الصفرية**

بحث تؤكد النتائج على ان نسبة مساهمة ودعم المدقق الخارجي لآلية التشريعات والقوانين في البيئة الجزائرية اقل من المستوى المطلوب تحقيقه، و يرجع السبب لأمرين مهمين الاول عدم مقدرة المدقق الخارجي على تطبيق بعض معايير التدقيق الجزائرية لأنها صعبة التطبيق في ظل الواقع المؤسساتي الحالي، وعدم إلزامية تطبيق ميثاق الحكم الراشد في الجزائر بما يمكنه من تفعيل مبدأ مساءلة الموظفين والمسؤولين بموجبه .

4-2. إختبار الفرضية الفرعية " توجد علاقة إرتباطيه قوية بين إجراءات المدقق الخارجي الجزائري والدور الحوكمي لآلية المنافسة في السوق ".

الفرضية الصفرية H0: لا توجد علاقة ارتباطيه قوية بين إجراءات المدقق الخارجي الجزائري والدور الحوكمي لآلية المنافسة في السوق

الفرضية البديلة H1: توجد علاقة ارتباطيه قوية بين إجراءات المدقق الخارجي الجزائري والدور الحوكمي لآلية المنافسة في السوق.

الجدول رقم 04-11: المؤشرات الإحصائية الخاصة بمتغيري الدراسة" المدقق الخارجي/المنافسة في السوق"

المتغير المستقل/إجراءات المدقق الخارجي	مقطع خط الانحدار	R الارتباط	R2 التحديد	قيمة F	قيمة T	درجة تأثير B	(Sig)
الدور الحوكمي لآلية المنافسة في السوق	-5.504	0.401	0.161	8.051	2.837	0.178	0.007

المصدر: تم اعداده بالاعتماد على نتائج spss

معادلة الإنحدار الخطي: y=-5.504+0.178x

هناك علاقة ارتباطية ما بين المنافسة في السوق والمدقق الخارجي بنسبة 40% بحيث يفسر المتغير المستقل "المدقق الخارجي" المتغير التابع "الدور الحوكمي لآلية المنافسة في السوق" بنسبة 16%، وتدل هذه النسبة على درجة تأثير قدرها **(B=0.178)** كما ان قيمة **F** 8.051 وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية **sig=0.007** اكبر من قيمة الدلالة الافتراضية 0.005، وكذلك **T** المحسوبة 2.837 اقل من القيمة المجدولة وبالتالي نقوم برفض الفرضية البديلة **"توجد علاقة ارتباطية قوية بين إجراءات المدقق الخارجي الجزائري والدور الحوكمي لآلية المنافسة في السوق"** ونقبل الفرضية الصفرية ويفسر ذلك بعدم وجود سوق مالي نشط في الجزائر وايضا بعدم قدرة المدقق الخارجي على فرض الشفافية والمساءلة داخل المؤسسات الجزائرية اما عن دوره في تحقيق الافصاح فانه ايجابي بشكل مناسب حسب ما تم التوصل اليه من دراسة حالة ومن النتائج الاحصائية لتحليل المحور الثاني.

3. تحليل نتائج الاستبيان وإختبار المحور الأول "إجراءات المدقق الخارجي "

جدول رقم (4-12): نتائج تحليل الاستبيان للبعد الأول

	اجراءات دعم الية النصوص التشريعية والتنظيمية:		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	فحص الهيكل التنظيمي للمؤسسة من حيث مدى توافقه مع النصوص التشريعية والتنظيمية	التكرارات	17	25	2	0	0		4.3409	0.56828
		النسب المئوية	38.6	56.8	4.6	0	0			
2	زيارة كل مصالح الشركة لفحص وجود السجلات القانونية والتنظيمية وتتبع الإجراءات المعمول بها في كل مصلحة مع تسجيل الملاحظات وتقديم التوصيات التي يراها ضرورية	التكرارات	2	15	1	26	0		2.8409	1.05529
		النسب المئوية	4.5	34.1	2.3	59.1	0			
3	فحص مدى احترام القوانين و المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والإعلام والتنبيه إلى المستجدات القانونية	التكرارات	17	26	1	0	0		4.3636	0.53226
		النسب المئوية	38.6	59.1	2.3	0	0			
4	التأكد من وجود إجراء الجرد المادي ومطابقته مع الجرد المحاسبي للمخزونات والتثبيتات وعن وجود فروقات الجرد ومعالجتها وطريقة القيام بذلك	التكرارات	1	39	4	0	0		3.9318	0.33395
		النسب المئوية	2.3	88.6	9.1	0	0			
5	التأكد من وجود إجراء متابعة الزبائن وإرسال إشعارات طلب التحصيل في المواعيد المتفق عليها	التكرارات	0	12	06	26	0		2.6818	0.88325
		النسب المئوية	0	27.3	13.6	59.1	0			
6	فحص التغييرات في تطبيق المبادئ المحاسبية والأحداث اللاحقة	التكرارات	19	22	3	0	0		4.3636	0.61435
		النسب المئوية	43.2	50.0	6.8	0	0			
7	ابداء الرأي عن مدى احترام مبادئ الشفافية والإفصاح في القوائم المالية	التكرارات	21	20	3	0	0		4.4091	0.62201
		النسب المئوية	47.7	45.5	6.8	0	0			

8	يشير المدقق الخارجي في تقريره الى مدى التزام المؤسسة بمبادئ حوكمة الشركات	التكرارات	0	8	10	26	0	2.5909	0.78705
		النسب المئوية	0	18.2	22.7	59.1	0		
9	الاطلاع الكامل والدائم على المستجدات القانونية والتشريعية في كل المجالات التي تهم قطاع الاعمال من اقتصاد ومال وإدارة ومعايير وظروف السوق ومتطلبات المنافسة	التكرارات	20	21	3	0	0	4.3864	0.61817
		النسب المئوية	45.5	47.7	6.8	0	0		
19	ابلاغ وكيل الجمهورية بما توصل اليه من حالات التلاعب والتجاوزات التي حدثت داخل الشركة تعمدا لاستغلال مال الغير،	التكرارات	4	37	3	0	0	4.0227	0.40282
		النسب المئوية	9.1	84.1	6.8	0	0		

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على نتائج spss

1. إجابات أفراد العينة حول السؤال الثاني والرابع تمحورت أكثرها حول عدم الموافقة بنسبة 59.1 % وبتكرار 26 مرة، كما قدرت قيمة المتوسط الحسابي ب2.8409 و2.6818 على التوالي بانحراف معياري 1.05529 و0.88325 على التوالي وهي تقع في المجال الثاني لمقياس ليكارت الخماسي والذي يشير إلى الحياد في حين أن التكرارات والنسب المئوية تشير إلى عدم الموافقة، ويفسر هذا التضارب إلى تقارب عدد الإجابات المتناقضة حيث انه 15 من أفراد العينة أجابوا بالموافقة أما الإجابات بعدم الموافقة فكانت 26 ،ويمكن تبرير ذلك باختلاف وجهات النظر عند كل من الخبراء المحاسبين الذين يرون ان من بين إجراءات المدقق الخارجي أن يقوم بزيارة مختلف المصالح في المؤسسة كما يقوم بالتأكد من وجود إجراء متابعة الزبائن وإرسال إشعارات طلب التحصيل في المواعيد المتفق عليها ،أما من وجهة نظر اغلب محافظي الحسابات فان ذلك لا يدخل في اختصاصاتهم وأنهم غير ملزمين بالقيام بذلك ، ومنه نقول انه بالرغم من أهمية هذين الإجراءين في دعم اشراف ورقابة مجلس الادارة على ما يجري في المؤسسة إلا ان المدقق الخارجي الجزائري لا يقوم بذلك.
2. فيما يخص الإجابات عن السؤال السابع إبداء الرأي عن مدى احترام مبادئ الشفافية والإفصاح في القوائم المالية، فهي تشير إلى الموافقة بشدة بمتوسط حسابي 4.4091 وانحراف معياري 0.62201، وهي تندرج ضمن المجال الخامس (4.21-5) حيث تشير إلى مدى اهتمام وإدراك المدققين الخارجيين بأهمية مبادئ الشفافية والإفصاح وضرورة احترامها داخل المؤسسات فقد تراوحت معظم الإجابات ما بين الموافقة بشدة بتكرار 21 مرة والموافقة بتكرار 20 مرة ومنه نقول أن المدقق الخارجي يدعم اليات الحوكمة من خلال حرصه على تحقيق مبدأ الافصاح والشفافية.
3. أما فيما يخص الأسئلة التالية الأول والثالث والسادس والتاسع فقد كانت الإجابات عنها تأخذ اتجاه الموافقة حيث قدرت المتوسطات الحسابية لها 4.3409، 4.3636، 4.3636، 4.3864 على التوالي بانحرافات معيارية 0.56828، 0.53226، 0.61435، 0.61817 وهي تندرج ضمن

المجال الخامس (4.2-5) والذي يشير إلى الموافقة بشدة ويبرر التعارض بنفس المنطق السابق كون أن اغلب إجابات أفراد العينة تراوحت ما بين الموافقة بشدة والموافقة، وهذه النتائج تعكس

مدى اهتمام وتقدير المدققين الخارجين للإطار القانوني للمؤسسة وتوافقه مع ما تتطلبه حوكمة المؤسسات وعدم تعارضه مع القوانين المحلية.

4. إجابات المهنيين عن إشارة المدقق الخارجي في تقريره إلى مدى التزام المؤسسة بمبادئ حوكمة الشركات فقد كانت تتراوح ما بين الحياد وعدم الموافقة في معظمها، حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 2.5909 بانحراف معياري 0.78705 وتندرج ضمن المجال الثاني (1.81-2.60) ما يدل على عدم الزام القانون الجزائري المنظم للمهنة بتضمين التقرير إشارة لمدى احترام مبادئ الحوكمة.
5. أما فيما يخص السؤال العاشر "إبلاغ وكيل الجمهورية بما توصل إليه من حالات التلاعب والتجاوزات التي حدثت داخل الشركة تعمدا لاستغلال مال الغير"، والسؤال الرابع "التأكد من وجود إجراء الجرد المادي ومطابقته مع الجرد المحاسبي للمخزونات والتثبيتات وعن وجود فروقات الجرد ومعالجتها وطريقة القيام بذلك"، فقد كانت الإجابات بالموافقة في معظمها حيث قدرت قيمة المتوسطات الحسابية لهذه الأسئلة 4.0227 و3.9318 على التوالي بانحرافات معيارية 0.40282 و0.33395 على التوالي ما يعني حرص المدققين الخارجين على تطبيق القوانين والأنظمة التشريعية داخل المؤسسات .
6. إن المهام والإجراءات المحققة في إطار دعم آلية النصوص التشريعية والتنظيمية تمثل سبعة أسئلة من عشرة أسئلة أي ما نسبته 70 بالمئة من الأسئلة هي محققة في إطار محافظة الحسابات أما عن الأسئلة الثلاث الباقية فهي محققة في إطار خبرة المحاسبة كمهام ثانوية .

جدول رقم (4-13): نتائج تحليل الاستبيان للبعد الثاني

	اجراءات دعم الية منافسة سوق المنتجات وسوق العمل الاداري		درجة الموافقة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
			موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
1	ابداء الرأي عن مدى امكانية الاعتماد على المعلومات التي تتيحها القوائم المالية عن الوضعية المالية للشركة ونتائج اعمالها في تحديد درجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في الاسهم والعائد المالي للسهم والأداء المالي للشركة،	التكرارات	2	39	3	0	0	3.9773	0.34022
		النسب المئوية	4.5	88.6	6.8	0	0		
2	مواكبة المدقق الخارجي للتطورات الحاصلة في عمليات وانشطة الشركة	التكرارات	2	10	8	22	2	2.7273	1.01989
		النسب المئوية	4.5	22.7	18.2	50.0	4.5		
3	فحص مدى كفاية الافصاح عن المعلومات المالية والمحاسبية والتقرير عنها	التكرارات	21	20	3	0	0	4.4091	0.62201
		النسب المئوية	47.7	45.5	6.8	0	0		
4	دعم الافصاح عن اداء الشركة والوضع المالي لها بحيث لا بد وان يتضمن التقرير تحليل وشرح مبسط للنتائج المالية والتشغيلية وخصائصها وعن مكافات اعضاء مجلس الادارة والمسؤولين ومعلومات اخرى مكملة للقضايا العالقة والتي لم تتضمنها القوائم المالية ،	التكرارات	22	19	3	0	0	4.4318	062497
		النسب المئوية	50.0	43.2	6.8	0	0		
5	يقوم باختبار المعلومات المستقبلية للشركة وتقديم تقرير عن صحتها وصحة الاسس المعتمد ة في اعدادها،	التكرارات	1	41	2	0	0	3.9773	0.26313
		النسب المئوية	2.3	92.2	4.5	0	0		
6	تقييم فاعلية استراتيجيات وفكر الادارة وملائمة الانشطة الاساسية	التكرارات	1	8	4	28	3	2.4545	0.95124

	والمؤشرات التي تعتمدها مقارنة بالمنافسين	النسب المئوية	2.3	18.2	9.1	63.6	6.8		
7	اعداد تقرير عن استمرارية المؤسسة وان كان هناك مؤشرات عن مخاطر وصعوبات في اداء الشركة تقودها للإفلاس	التكرارات	0	40	2	1	1		
		النسب المئوية	0	90.9	4.5	2.3	2.3	3.8409	0.56828

المصدر: تم اعداده بالاعتماد على نتائج spss

جدول رقم (4-14) : نتائج تحليل الاستبيان للبعد الثالث

	اجراءات دعم لجنة التدقيق وخلية التدقيق الداخلي		درجة الموافقة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
			موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
1	يوجد في معظم الشركات الجزائرية لجنة للتدقيق	التكرارات	0	3	4	37	0	2.2273	0.56501
		النسب المئوية	0	6.8	9.1	84.1	0		
2	توجد خلية التدقيق الداخلي في اغلب الشركات الجزائرية	التكرارات	0	34	2	8	0	3.5909	0.78705
		النسب المئوية	0	77.3	4.5	18.2	0		
3	يقوم المدقق الخارجي بمناقشة البيانات وتقارير التدقيق الداخليي والتقارير الخاصة به مع لجنة التدقيق	التكرارات	0	36	7	1	0	3.7955	0.46152
		النسب المئوية	0	81.8	15.9	2.3	0		
4	عقد لقاءات دورية مع لجنة التدقيق للبث في المسائل التي تهم الشركة	التكرارات	0	35	8	1	0	3.7727	0.47562
		النسب المئوية	0	79.5	18.2	2.3	0		

5	فحص مدى اجتهاد لجنة التدقيق في تحقيق التوصيات والتحفظات الخاصة بالسنوات السابقة	التكرارات	0	38	5	1	0	
		النسب المئوية	0	86.4	11.4	2.3	0	3.8409	0.42826
6	فحص البرنامج السنوي للتدقيق الداخلي ونسبة الانجاز ومناقشة ما جاء في تقارير المراجع الداخلي من معلومات	التكرارات	0	18	3	23	0		
		النسب المئوية	0	40.9	6.8	52.3	0	2.8864	0.96968
7	تقييم اعمال المدقق الداخلي وطريقة تنفيذها ونتائجها	التكرارات	0	40	3	1	0		
		النسب المئوية	0	90.9	6.8	2.3	0	3.8864	0.38675
8	دراسة وتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية	التكرارات	1	33	4	6	0		
		النسب المئوية	2.3	75.0	9.1	13.6	0	3.6591	0.74532
9	دراسة وتقييم مؤشرات الأداء والمؤشرات المالية والاتجاهات السالبة	التكرارات	1	33	3	7	0		
		النسب المئوية	2.3	75.0	6.8	15.9	0	3.6364	0.78031
10	تقديم اقتراحات جديدة لإدراجها في البرنامج السنوي للتدقيق الداخلي	التكرارات	0	17	3	24	0	2.8409	0.96311
		النسب المئوية	0	38.6	6.8	54.5	0		

المصدر: تم اعداده بالاعتماد على نتائج **spss**

تحليل جدول رقم (4-13): نتائج تحليل الاستبيان للبعد الثاني

1. من خلال تحليلنا لإجابات أفراد العينة عن السؤال الأول "إبداء الرأي عن مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تتيحها القوائم المالية "والخامس" اختبار المعلومات المستقبلية للشركة وتقديم تقرير عن صحتها وصحة الأسس المعتمد ة في إعدادها "والسابع" إعداد تقرير عن استمرارية المؤسسة وان كان هناك مؤشرات عن مخاطر وصعوبات في أداء الشركة تقودها للإفلاس" فقد كانت في معظمها بالموافقة حيث قدرت قيمة المتوسطات الحسابية **3.9773 ،3.8409،3.9773 على التوالي بانحرافات معيارية 0.56828،0.26313،0.34022** وبالتالي فهي تندرج ضمن المجال الرابع (3.4-4.20) ومنه فان قيام المدقق الخارجي بهذه الاجراءات يلبي مطلب حماية ممتلكات المساهمين بقرع جرس الانذار المبكر حالة كشف صعوبات في استمرارية المؤسسة وايضا حماية مصالح الاطراف الاخرى كالبنوك التي هي بحاجة الى تأكيد من المدقق الخارجي عن صحة المعلومات التقديرية وايضا اشارته لوجود مخاطر عدم القدرة على التسديد او عسر مالي من شانه التأثير على قرار منح القروض .
2. بالنسبة للسؤال الثالث "فحص مدى كفاية الافصاح عن المعلومات المالية والمحاسبية والتقرير عنها" والرابع "دعم الافصاح عن اداء الشركة والوضع المالي لها بحيث لا بد وان يتضمن التقرير تحليل وشرح مبسط للنتائج المالية والتشغيلية وخصائصها وعن مكافآت اعضاء مجلس الادارة والمسؤولين ومعلومات اخرى مكملة للقضايا العالقة والتي لم تتضمنها القوائم المالية" ،كانت اجابات المستجوبين تتفق في الموافقة بشدة حيث قدرت قيمة المتوسطات الحسابية الخاصة بهذه الاسئلة 4.4091، 4.4318 على التوالي بانحرافات معيارية 0.62201، 0.62497 على التوالي وهي تدخل ضمن المجال الخامس (4.21-5)، وتعكس هذه النتائج مدى تركيز المدققين الخارجيين في الجزائر على تحقيق القدر الكافي والمطلوب من الافصاح عن المعلومات التي تتعلق بالمؤسسة.
3. إن إجابات أفراد العينة عن السؤال الثاني "مواكبة المدقق الخارجي للتطورات الحاصلة في عمليات وأنشطة الشركة "والسؤال السادس "تقييم فاعلية استراتيجيات وفكر الإدارة وملائمة الأنشطة الأساسية والمؤشرات التي تعتمدها مقارنة بالمنافسين" فقد كانت بعدم الموافقة حيث قدرت قيمة المتوسطات الحسابية لهذه الأسئلة ب2.7273 و2.4545 بانحرافات معيارية 1.01989 و0.95124 على التوالي ،وبتحليل النسب المئوية والتكرارات لإجابات افراد العينة نجد أن 22.7 بالمئة و18.2 بالمئة على التوالي اجابوا بموافقتهم على هذه الاسئلة المتعلقة بتسيير المؤسسات اما 18.2 بالمئة و9.1 بالمئة الآخرين التزموا الحياد في إجاباتهم عن هذين السؤالين في حين ان 50 بالمئة و63 بالمئة الباقية أجابوا بعدم الموافقة وهذا التضارب يفسر على ان المدقق الخارجي باعتباره خبير محاسب يقوم بتأدية تلك المهام كما انه يلتزم بها كما أن هناك مجموعة من محافظي الحسابات تطالب بتوسيع نطاق تدخلهم في المؤسسات ليتمكنوا من القيام بذلك بينما يعارض البقية من محافظي الحسابات ذلك ويعتبرونه تدخل في التسيير .

جدول رقم (4-14) : نتائج تحليل الاستبيان للبعد الثالث

1. إن إجابات أفراد العينة عن السؤال الاول **"يوجد في معظم الشركات الجزائرية لجنة للتدقيق"** فقد كانت بعدم الموافقة فقد كانت قيمة التكرار 37 مرة أي ما نسبته 84.1 بالمئة اجابوا بعدم الموافقة كما قدرت قيمة المتوسط الحسابي 2.2273 بانحراف معياري 0.5650 ما يعني عدم وجود لجنة المراجعة في اغلب المؤسسات الجزائرية .
2. ان اجابات افراد العينة عن السؤال الثاني حول وجود خلية التدقيق الداخلي في اغلب المؤسسات الجزائرية فقد كانت تكرارات الاجابات بالموافقة تمثل 34 مرة أي ما نسبته 77.3 بالمئة كما قدر ت قيمة المتوسط الحسابي لهذا السؤال 3.5909 بانحراف معياري 0.78705 وهي تندرج ضمن المجال الرابع (3.41-4.2) ، ما يعني وجود نسبة لا باس بها من خلية التدقيق الداخلي في المؤسسات الجزائرية.
3. كما ان اجابات افراد العينة عن السادس "فحص البرنامج السنوي للتدقيق الداخلي ونسبة الانجاز ومناقشة ما جاء في تقارير المراجع الداخلي من معلومات" والسؤال العاشر "تقديم اقتراحات جديدة لإدراجها في البرنامج السنوي للتدقيق الداخلي" فقد كانت الاجابات في اغلبها تشير الى عدم الموافقة بمتوسطات حسابية قيمتها 2.8864، 2.8409 على التوالي بانحرافات معيارية 0.96311،0.96968 وتندرج ضمن المجال الثالث (2.61-3.4) أي الحياد نظرا لتضارب الاجوبة بين الخبراء المحاسبين ومجموعة من محافظي الحسابات على اعتبار ان ذلك من منظور محافظي الحسابات يعد تدخل في التسيير اما عن الخبراء المحاسبين فيتفقون مع القيام بذلك، ان اجراء الاتصال بين المدقق الخارجي والتدقيق الداخلي له اهمية كبيرة في تحسين اجراءات الرقابة الداخلية للمؤسسة وفي فرض تطبيق توصيات المدقق الداخلي بما يفعل من دوره الحوكمي داخل المؤسسة وهذا للصفة القانونية لمحافظ الحسابات التي تجعله اكثر تأثيرا في القرارات بالإضافة الى الاستفادة من خبرته وبالرغم من هذه الاهمية الا ان اجراء الاتصال غير محقق.
4. اما بخصوص السؤال السابع والثامن والتاسع فقد كانت معظم الاجابات بالموافقة بنسب مئوية 90.9 بالمئة،75 بالمئة، 75 بالمئة على التوالي بمتوسطات حسابية 3.8864، 3.6591، 3.6364 وانحرافات معيارية 0.38675 ، 0.74532، 0.78031 أي تندرج ضمن المجال الرابع (3.41-4.2) على اعتبار ان محافظ الحسابات من مهامه تقييم عمل المراجعة الداخلية باعتبارها جزء من نظام الرقابة الداخلية دون التدخل في ادائها لعملها .

جدول رقم (4-15): نتائج تحليل الاستبيان للبعد الرابع

	إجراءات دعم آلية مجلس الإدارة		درجة الموافقة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
			موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
1	التأكد من صحة الأنظمة الموضوعة ومدى شفافيتها وتطبيقها داخل الشركة ومن ثم اعلام مجلس الادارة بالمخاطر و نقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية واهم الحلول لتصحيحها،	التكرارات	4	37	2	1	0	4.0000	0.48224
		النسب المئوية	9.1	84.1	4.5	2.3	0		
2	مناقشة الخطة الإستراتيجية الموضوعة ونسبة الانجاز مع مجلس الادارة	التكرارات	0	9	6	24	5	2.4318	0.94985
		النسب المئوية	0	20.5	13.6	54.5	11.4		
3	يساعد المدقق الخارجي مجلس الإدارة على توجيه إستراتيجية المؤسسة نحو تعظيم قيمة المساهمات وحماية مصالح المساهمين	التكرارات	0	9	7	24	4	2.4773	092733
		النسب المئوية	0	20.5	15.9	54.5	9.1		
4	الإبلاغ عن حالات الغش والأخطاء والتجاوزات المرتكبة وعن الثغرات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية وأثارها السلبية على استمرارية الشركة مع اقتراح التحسينات اللازمة	التكرارات	2	36	4	2	0	3.8636	0.55367
		النسب المئوية	4.5	81.8	9.1	4.5	0		
5	فحص طريقة حفظ المخزون وإجراء العد المادي لبعض العينات ،	التكرارات	0	41	3	0	0	3.9318	0.25497
		النسب المئوية	0	93.2	6.8	0	0		

6	التحقق من الوجود الفعلي للتثبيتات وعدم استعمال ممتلكات الشركة لأغراض خاصة	التكرارات	0	40	4	0	0	3.9091	0.29080
		النسب المئوية	0	90.9	9.1	0	0		
7	مناقشة النقائص والتجاوزات والانحرافات عن الأهداف المسطرة في أداء الإدارة التنفيذية مع مجلس الإدارة و تحديد الأسباب والآثار السلبية وطريقة المعالجة ،	التكرارات	0	39	4	1	0	3.8636	0.40868
		النسب المئوية	0	88.6	9.1	2.3	0		
8	فحص وجود إجراء الجرد الفعلي للحقوق والقضايا العالقة في العدالة والتأكد من تخصيص المؤونات اللازمة	التكرارات	0	37	5	2	0	3.7955	0.50942
		النسب المئوية	0	84.1	11.4	4.5	0		
9	عقد اجتماع مع مجلس الإدارة من اجل عرض ومناقشة التقرير المرحلي وماتم التوصل إليه من نتائج	التكرارات	0	35	8	1	0	3.7727	0.47562
		النسب المئوية	0	79.5	18.2	2.3	0		
10	دعوة الجمعية العامة الاستثنائية في حالة عدم تجاوب الإدارة مع تحذيرات المدقق الخارجي عن المخاطر والتجاوزات	التكرارات	0	35	7	2	0	3.7500	0.533740
		النسب المئوية	0	79.5	15.9	4.5	0		

المصدر: تم اعداده بالاعتماد على نتائج spss

1. من تحليلنا لهذا الجدول المتعلق بإبراز دور المدقق الخارجي في دعم الية مجلس الادارة ،فان اجابات افراد العينة عن الاسئلة التالية الاول والرابع والسابع كانت بالموافقة حيث نجد أن النسب المئوية كانت كما يلي على التوالي 84.1، 81.8، 88.6 بمتوسطات حسابية 4.0000، 3.8636، 3.8636 وانحرافات معيارية 0.48224، 0.55361، 0.40868 وهي تندرج ضمن المجال الرابع (3.41-4.2)، وتعكس هذه النتائج الى مدى مساهمة المدقق الخارجي في تفعيل مبدأ الرقابة والمساءلة على تطبيق القوانين والنظام الداخلي للمؤسسة كأحد متطلبات الحوكمة الجيدة وتحديد مقدار الانحراف عن ذلك ومناقشة الامر مع مجلس الادارة لمعالجته **(تحقيق الالتزام بالقوانين داخل المؤسسة وكذا مساءلة مجلس الادارة).**
2. فيما يتعلق بالأسئلة التالية الخامس والسادس والثامن والتاسع والعاشر والتي كلها تصب في مدى مساهمة المدقق الخارجي في تفعيل مبدأ الرقابة والمساءلة على الاداء التنفيذي، حيث كانت اغلب الاجابات عن هذه الاسئلة بالموافقة فقد قدرت النسب المئوية 93.2 بالمئة،90.9 بالمئة،84.1 ،79.5، 79.5 بالمئة بمتوسطات حسابية 3.9318، 3.9091، 3.7727،3.7955، 3.7500 وانحرافات معيارية 0.25497، 0.29080، 0.50942، 0.47562، 0.5337 وهي تندرج ضمن المجال الرابع (3.41-4.2) **(تحسين الاداء التنفيذي).**
3. اما فيما يخص اجوبة افراد العينة عن السؤال الثاني "مناقشة الخطة الاستراتيجية الموضوعة ونسبة الانجاز مع مجلس الإدارة " والسؤال الثالث " يساعد المدقق الخارجي مجلس الادارة على توجيه استراتيجية المؤسسة نحو تعظيم قيمة المساهمات وحماية مصالح المساهمين" فقد كانت بعدم الموافقة بنسب مئوية 54.5 بالمئة، 54.5 بالمئة على التوالي ومتوسطات حسابية 2.43318، 2.4773 بانحرافات معيارية 0.944985، 0.92733، وتعكس هذه النتائج الى ان المدققين الخارجين من الخبراء المحاسبين يوافقون على أداء ذلك اما محافظي الحسابات يرون ان قيامهم بهذه المهام يعارض مبدا عدم التدخل في التسيير في اطار التدقيق القانوني.

وعلى إثر ما توصلنا اليه من نتائج نؤكد انه **يوجد الوعي الكامل والكافي لدى المدققين الخارجيين بالإجراءات الواجب القيام بها في إطار تفعيل الدور الحوكمي للمهنة" وان هناك اجراءات يؤديها المدقق الخارجي ذات أهمية كبيرة في حوكمة المؤسسات تحتاج الى بذل مستوى عال من العناية المهنية اللازمة.**

4. تحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات للمحور الثاني "الدور الحوكمي لآليات حوكمة المؤسسات "

جدول رقم (4-16): نتائج الاستبيان للمحور الثاني "الدور الحوكمي لاليات حوكمة المؤسسات "

البعد الاول : الدور الحوكمي لمجلس الادارة			درجة الموافقة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
			موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
1	العمل وفق الاطار القانوني الذي يفرض الحفاظ على ممتلكات المساهمين والرفع من قيمة استثماراتهم	التكرارات	9	26	6	2	1	3.909	0.8577
		%	20.5	59.1	13.6	4.5	2.3		
2	تحويل الهدف الاستراتيجي الى ميزة تنافسية من خلال اختيار التوليفة المناسبة من الوسائل والامكانيات	التكرارات	0	17	8	19	0	2.95	0.91
		%	0	38.6	18.2	43.2	0		
3	اختيار وادارة وتغيير المدراء التنفيذيين بطريقة عقلانية وفعالة	التكرارات	0	21	9	14	0	3.159	0.8877
		%	0	47.4	20.5	31.8	0		
4	الحصول على اكبر حصة سوقية ممكنة وتخفيض تكلفة راسمال	التكرارات	0	22.7	15.9	61.4	0	2.614	0.8413
		%	0	12.5	8.8	33.8	0		
5	تلزم ادارة الوكالة بالاستخدام الصحيح للأموال العامة	التكرارات	7	36	1	0	0	4.136	0.4087
		%	15.9	81.8	2.3	0	0		

6	تصميم هيكل فعال يكفل الحماية من الاعمال والمعاملات غير الشرعية وسوء التسيير	التكرارات	9	25	6	3	1	3.864
		%	20.5	56.8	13.6	6.8	2.3	0.9045
7	نظام اجور عادل يتوافق مع تقسيم الصلاحيات والمسؤليات	التكرارات	4	6	11	20	3	2.95
		%	9.1	13.6	25.0	45.5	6.8	1.3110
8	اشراف مجلس الادارة ولجنة المراجعة على عمليات الافصاح والاتصال	التكرارات	6	21	8	9	0	3.545
		%	13.6	47.7	18.2	20.5	0	0.9754
9	تمكين المساهمين من المشاركة في انتخاب اعضاء مجلس الادارة والتصويت في الجمعية العامة	التكرارات	7	20	13	3	1	3.659
		%	15.9	45.5	29.5	6.8	2.3	0.9135
10	اتخاذ اجراءات كافية لحماية حقوق المساهمين واصحاب المصالح	التكرارات	10	19	11	4	0	3.795
		%	22.7	43.2	25.0	9.1	0	0.9042
11	ضمان الحماية لحقوق الاقلية واصحاب المصالح من الممارسات الاستغلالية وتوفير وسائل تعويضية فعالة	التكرارات	1	14	21	7	1	3.159
		%	2.3	31.8	47.7	15.9	2.3	0.8053

البعد الثاني :الدور الحوكمي للتدقيق الداخلي			درجة الموافقة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
			موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
12	وضع برنامج العمل المناسب لاحتياجات المؤسسة	التكرارات	9	7	6	22	0	3.068	1.2275
		%	20.5	15.9	13.6	50	0		
13	اجراء تقييمات دورية لكل مستوى من مستويات النشاط داخل الشركة واحداث التعديلات المناسبة	التكرارات	6	9	7	21	1	2.95	1.1605
		%	13.6	20.5	15.9	47.7	2.3		
14	تقليل مخاطر الفساد الاداري والمالي	التكرارات	0	32	8	4	0	3.636	0.6503
		%	0	72.2	18.2	9.1	0		
15	اعداد التقارير وادراج التوصيات اللازمة	التكرارات	0	22	9	13	0	3.205	0.8781
		%	0	50	20.5	29.5	0		
16	منع واكتشاف الغش والتزوير داخل المؤسسة	التكرارات	1	30	8	5	0	3.614	0.7223
		%	2.3	68.2	18.2	11.4	0		

البعد الثالث :الدور الحوكمي للتشريعات والقوانين			درجة الموافقة						المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
			موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة			
1	اطار قانوني وتشريعي ينظم العمل ويوجهه نحو تحقيق الاهداف وتحسين الاداء	التكرارات	7	32	4	1	0		4.02	0.590
		%	15.9	72.7	9.1	2.3	0			
2	وجود ميثاق اخلاقي للموظفين والعاملين يدعم تطبيق حوكمة المؤسسات	التكرارات	4	5	2	33	0		2.545	1.0220
		%	9.1	11.4	4.5	75.0	0			
3	الالتزام بالمبادئ والمعايير والانظمة الداخلية للمؤسسة	التكرارات	29	13	1	1	0		4.591	0.6583
		%	65.9	29.5	2.3	2.3	0			
4	اظهار الحقوق والواجبات لكل الافراد والمصالح داخل المؤسسة مما يمكن من تحقيق المساءلة وتحديد المسؤوليات	التكرارات	6	8	11	19	0		3.023	1.0888
		%	13.6	18.2	25.0	43.2	0			
5	تأسيس رقابة اكثر فعالية وديمقراطية داخل المؤسسة	التكرارات	10	26	8	0	0		4.045	0.6454
		%	22.7	59.1	18.2	0	0			
6	معلومات محاسبية كافية تتمتع بالموثوقية والملائمة وقابلية المقارنة وفي الوقت المناسب	التكرارات	9	26	6	2	1		3.909	0.8577
		%	20.5	59.1	13.6	4.5	2.3			

البعد الرابع :الدور الحوكمي للمنافسة في السوق			درجة الموافقة					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
			موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة		
1	الشفافية في التعامل مع الاطراف الخارجية ومستخدمي المؤسسة	التكرارات	0	5	10	22	7	2.295	0.8781
		%	0	11.4	22.7	50.0	15.9		
2	الافصاح الكافي عن النتائج المالية والتشغيلية وبشكل دوري	التكرارات	6	20	8	8	2	3.455	1.0881
		%	13.6	45.5	18.2	18.2	4.5		
3	الافصاح عن المكافات ،الصفقات ،التجاوزات والمعلومات ذات الاهمية النسبية	التكرارات	2	17	14	11	0	3.227	0.8856
		%	4.5	38.6	31.8	25.0	0		
4	الافصاح عن القرارات الجوهرية المتخذة من قبل الادارة العليا	التكرارات	6	20	9	8	1	3.500	1.0230
		%	13.6	45.5	20.5	18.2	2.3		
5	الزام المؤسسة على التحسين والتطوير المستمر وفق ما تمليه عليها استراتيجية الميزة التنافسية او الخروج من السوق	التكرارات	0	30	8	6	0	3.545	0.7299
		%	0	68.2	18.2	13.6	0		
6	الرفع من كفاءة الأسواق وتخفيض تكاليف الرقابة	التكرارات	0	5	39	0	0	3.114	0.321
		%	0	11.4	88.6	0	0		

1. اغلب أجوبة أفراد العينة عن أسئلة المحور الثاني 1،3،5،6،8،9،10،14،15،16،17،19،21،22،24،25،26،27 أخذت اتجاه الموافقة وهي 18 سؤال من اصل 28 وفق ما توضحه قيم التكرارات والنسب المئوية، وتشير القيم إلى أن الأجوبة كانت بالموافقة لكن بنسب غير عالية بحيث نجد أن هناك من لا يوافقون او يلتزمون الحياد وبنسب متقاربة ما يعني إن إجراءات المدقق الخارجي تختلف من شخص إلى أخر وان هناك عوامل تحدد وتؤثر في ادائه ،وعلى العموم يمكن القول ان هناك تأكيد على ان المهنة في الجزائر لها دور ايجابي في تقديم الدعم لآليات الحوكمة من خلال تلبية احتياجاتهم لكن دون المستوى المطلوب والمنتظر منها بسبب القيود المفروضة عليها ومنه نؤكد صحة الفرضية الفرعية السابعة **"ان هناك عوامل تحد من مستوى الدعم الذي يمنحه المدقق الخارجي الجزائري لباقي آليات حوكمة المؤسسات"** .
2. فيما يخص اجابات افراد العينة عن دوره في تحقيق الافصاح فقد كانت بالموافقة وتأخذ النسب المئوية التالية 45.5،38.6،45.5 بالمئة ،هذه القيم ليست مرتفعة الا انه يمكننا القول ان هناك اثر ايجابي لإجراءات المدقق الخارجي على الافصاح .
3. أما عن الشفافية والتي تحددها اجابات افراد العينة من موظفي المؤسسة عن الأسئلة رقم 23 و07 و20 و13 فقد كانت في اغلبها بغير موافق بنسب مئوية 50 ،43.2،45.5 ،47.7 بالمئة ما يعني أن المدقق الخارجي في الجزائر لم يتمكن ولن يتمكن على حد قول افراد العينة من اداريين ومسيرين ومحاسبين من تحقيق الشفافية وفرضها على مؤسساتنا الجزائرية .
4. أما بالنسبة للأسئلة التالية السؤال رقم 12 والمتعلق بدور المدقق الخارجي في فرض العمل بتوصيات المراجع الداخلي في المؤسسة ومناقشته في برنامج عمله وأيضا السؤال رقم 13 حول دوره في تقييم وتقويم دوري للأداء في كل مستوى من مستويات النشاط الإداري فقد كانت الإجابات تتمحور حول عدم الموافقة بنسب مئوية 50 و47.7 بالمئة ما يعني أن أفراد العينة وموظفي المؤسسة يرون أن هذه الإجراءات ليست من مهامه ويرفضون قيامه بذلك كونها تعتبر تدخل في تسيير المؤسسة.

المطلب الثالث : العوامل المحددة لمستوى الدعم الذي يقدمه المدقق الخارجي لآليات الحوكمة

إلى جانب الدراسة الاستبيانية ودراسة حالة المؤسسات الوطنية ذات الطابع الاقتصادي اعتمدنا على المقابلة كأداة لجمع المعلومات وهذا فيما يتعلق بالعوامل المحددة للدور الحوكمي الذي يؤديه المدقق الخارجي ومستوى الدعم الذي يمنحه لباقي اليات الحوكمة، بحيث قمنا باختيار ثلاث مكاتب للمحاسبة والتدقيق ويمكن توضيح ذلك كما يلي :

-مكتب المحاسبة والتدقيق ACK CONSULTING وتمت المقابلة مع محافظ الحسابات السيد (ك.س) والسيد (ا.ع) والمحاسبة (ب.ل) و(ر.ف) و (ط.ص)

-مكتب المحاسبة والتدقيق شراد سمير وتمت المقابلة مع محافظ الحسابات (ش.س)

-الاستاذة (م.ع) ومساعدتها الاستاذة (ل.ف)

-المحاسب (ك.ع) في المؤسسة الوطنية CNERU

-استاذ المراجعة والتدقيق باديس بن عيشة

-استاذ المراجعة والتدقيق بن بلقاسم سفيان

1. مضمون ونتائج المقابلة

تم طرح الاسئلة التالية على المهنيين :

- هل للمدقق الخارجي دورا حوكميا في المؤسسات الجزائرية ؟
- ماهي احتياجات عملاء مكاتب التدقيق ؟
- ماهي العوامل المؤثرة والمحددة لمستوى الدعم الذي يقدمه المدقق الخارجي لاليات الحوكمة ؟
- هل هناك تطبيق لمعايير التدقيق الجزائرية ؟
- هل هناك احترام والالتزام بأخلاقيات المهنة من قبل المدققين الخارجيين؟

وكانت اهم الافصاحات التي قدمها هؤلاء كما يلي:

- ✓ ان الدور الحوكمي للمدقق الخارجي يتضح في حل مشكل الوكالة الناشئ عن ابرام العقود ليس فقط بين الادارة والمساهم وإنما بين الادارة والأطراف الخارجية ، ومن المعلوم ان اغلب المؤسسات الاقتصادية من القطاع الخاص ذات ملكية عائلية فالمساهم فيها هو نفسه المسير لذا لن يكون هناك جدوى من الحديث عن حوكمة المؤسسات في هذه الحالة اما عن الجزء الاخر من مؤسسات القطاع الخاص فتتخذ شكل شراكة قرابة او صداقة تمسك محاسبتها من قبل مكاتب المحاسبة والتدقيق و نجد لها ثلاث انواع من القوائم المالية قوائم مالية يتم اعدادها لغرض ضريبي وقوائم مالية حقيقية يستخدمها المسير لتسيير مؤسسته بينما النوع الثالث هو موجه للبنوك وعملية تدقيق الحسابات تتم على النوع الاول وهي القوائم المالية المعدة والمدفوعة لمصلحة الضرائب وهي قوائم مالية مضللة الغرض منها تخفيف العبء الضريبي وبالتالي يصبح عامل الملكية وخصائص المؤسسة الجزائرية عامل مؤثر بشكل كبيرعلى موضوع الحوكمة والتدقيق الخارجي .
- ✓ المحاسبة في المؤسسات العمومية تتميز بجزء كبير من السلامة والمصداقية الا ان من يقوم بتعيين محافظ الحسابات وعزله هو بطبيعة الحال احد موظفيها مما يؤثر على استقلالية المدقق الخارجي.
- ✓ مسالة تحديد اتعاب المدقق الخارجي ايضا عامل مؤثر ، فبعدما كانت الاتعاب تتبع سلم الاتعاب اصبحت موضوع مناقصة وتفاوض ما يجعل الذين يقدمون اقل العروض مبلغا الاكثر طلبا

ومنه اجبار المهنيين ذوي الخبرة الكبيرة على العمل بأتعاب لا تتناسب مع مؤهلاتهم وحجم المسؤولية الملقاة على عاتقهم وبالتالي التأثير على نوعية الاداء وبذل العناية المهنية اللازمة .

- ✓ لم يتم تفعيل الرقابة على اداء مكاتب التدقيق والمدققين الخارجين من قبل لجنة الرقابة التابعة لمجلس المحاسبة الى غاية اليوم ،والتي تم استحداثها بموجب القانون 10-01 من اجل التنقل الى مكاتب التدقيق واخذ عينة من عملائها لفحص طريقة ادائهم لمهمة تدقيق حسابات المؤسسات ومدى فعاليتها من حيت اتباع الاجراءات اللازمة ومسك وثائق العمل والحصول على ادلة الاثبات وملفات العمل و الاجتماعات المنعقدة والتقارير المحررة واهم النقاط التي تضمنها التقرير ومدى ملائمتها وكفايتها وتوافقها مع ما تم ادائه من اجراءات.
- ✓ في بريطانيا يتم الزام ممارسي المهنة على اجراء اختبارات رفع المستوى خاصة اذا كان هناك تغييرات وقوانين جديدة طرأت على المهنة او الظروف الاقتصادية للبلد، بحيث يتم سنويا استدعاء كل المدققين الخارجين من اجل تحديد مستواهم المهني وتكييفها مع متطلبات الظروف الاقتصادية وهذا وفق برنامج تنمية المهارات والكفاءات لكل مستوى، ثم يتم اجراء الاختبارات النهائية للتعرف على نتيجة الدورة التكوينية وفي حالة عدم وجود تقدم لدى بعض الافراد يتم الزامهم بإعادة التكوين من جديد.
- ✓ ان المدة التي تفصل بين ارسال التقارير وعقد اجتماع الجمعية العامة هي 15 يوم ومنه فان المدة المخصصة لإعداد التقرير تكون 45 يوم وهي غير كافية خاصة حالة تكليف المدقق الخارجي بتدقيق حسابات مجموعة كبيرة من الشركات.
- ✓ لا يوجد سقف لعدد العملاء الممكن تدقيق حساباتهم خلال السنة ما يؤثر على جودة الاداء ودرجة بذل العناية المهنية اللازمة
- ✓ من المهم جدا استحداث قانون يوصي بإرسال التقارير الى مجلس المحاسبة سنويا .
- ✓ هناك من يرون انه لا بد وان يتم فصل المهنة عن وزارة المالية او اي هيئة اخرى لأنها مهنة حرة ومستقلة وان اخضاعها الى المجلس الوطني للمحاسبة مخالف للأعراف والمبادئ المتعارف عليها.
- ✓ من العوامل المؤثرة على اداء المدقق الخارجي عدم تحقيق معيار الاستقلالية بحيث لا توجد استقلالية تامة وخاصة في المؤسسات العمومية سواء تعلق الامر بالإجراءات او اعداد التقرير او الاتعاب او صعوبة الحصول على المعلومات، المعلومات المالية المقدمة للمدقق الخارجي غير كافية وغير صحيحة احيانا بحيث لا يوجد افصاح كامل عن المعلومات داخل المؤسسات ما يستدعي ان يكون المدقق الخارجي اكثر فطنة وحنكة للحصول على المعلومة .
- ✓ من اجل الحصول على حوكمة افضل يجب توسيع نطاق عمل محافظي الحسابات في الجزائر ليشمل تدقيق التسيير وهذا من اجل تحقيق التسيير الجيد للمؤسسة وأيضا التنبؤ بالنتائج .
- ✓ هناك من يقول ان الجزائر لا يمكنها الارتقاء بالمهنة وذلك لعدم وجود خلية تطرح فيها المشاكل التي يواجهها المدققين اثناء قيامهم بعملهم، فنجد ان المدقق الخارجي يتخبط في بعض المشاكل دون الوصول الى اي نتيجة ترضيه وترضي المؤسسة.
- ✓ دعم استقلالية المدقق الخارجي بحيث يجب ان يتم عزل المؤسسات لمحافظي الحسابات باللجوء الى القضاء مع تقديم المبررات الكافية وليس من قبل المساهمين ولا مجلس الادارة لان تمتع الادارة بصلاحية تعيين وعزل محافظي الحسابات يجعله مصدر تهديد لاستقلالية وحيادية المدقق الخارجي اذا لم يلبي طلباتها ويتبع توجيهاتها.
- ✓ التعامل مع محافظ الحسابات بشفافية تامة واعطاءه كل الصلاحيات اللازمة والتسهيلات الممكنة من اجل ممارسة مهنته على اكمل وجه.
- ✓ تغيير طريقة اختيار محافظي الحسابات عن طريق انشاء مجلس خاص توكل له مهمة توزيع محافظي الحسابات على المؤسسات وله صلاحية تحديد اتعابهم.
- ✓ اجراء ندوات ومؤتمرات مكثفة حول مشاكل المهنة وإيجاد حلول لها.
- ✓ من واقع الملاحظة الميدانية والاستفسار تبين لنا ان معظم عملاء المكتب يطلبون من المدققين

- ✓ الخارجين خدمات ترتبط بالحاجة الى اطفاء الالتزامات القانونية فقط كتطهير الحسابات،
- ✓ المصادقة والتأكيد على القوائم المالية التقديرية من جل الحصول على قروض وتسهيلات مالية، استشارات وطرق للتخفيف من العبء الضريبي والاجتماعي، استشارات مالية وقانونية ومحاسبية وتسييرية، كما ننوه الى ان ما لفت انتباهنا هو مسك محاسبة الشركات في مكاتب المحاسبة والتدقيق التي ينتمي اليها محافظ الحسابات. ومن تحليلنا لهذه الاجابات يتضح انه يمكن ادراج هذه الاجابات وتبويبها في ثلاث عوامل مهمة عوامل مؤثرة ترتبط بشخصية المدقق الخارجي من استقلالية وتكوين واتعاب والالتزام بالمعايير واخلاقيات المهنة وعوامل ترتبط بالتنظيم اي ما تصدره الهيئة المنظمة للمهنة بفرضها للرقابة ووضع قوانين تدعم الاستقلالية وتوفر الحماية للمهنيين اما النوع الثالث فهي عوامل ترتبط بالعميل في حد ذاته من حيث درجة الوعي والاستجابة، خصائص الملكية، احتياجاته من التدقيق الخارجي .

2. درجة الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها ومعايير التدقيق الجزائرية

يبين الجدول التالي درجة إلتزام المهنيين بمعايير التدقيق المتعارف عليها ومعايير التدقيق الجزائرية

الجدول رقم (4-17) :درجة الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها ومعايير التدقيق الجزائرية وأخلاقيات المهنة في الجزائر

اولا - القانون 10-01 (شروط ممارسة المهنة واخلاقيات المهنة)		
ان يتم تعيين المدقق الخارجي من طرف الجمعية العامة او الهيئة المخول لها ذلك على اساس دفتر الشروط	مطبقة	
تحديد مهام المدقق الرئيسي والمدقق الثانوي	مطبقة	
ابلاغ لجنة مراقبة النوعية بتعيينه في اجل اقصاه 15 يوم	مطبقة	
يعد الخبير المحاسبي المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي وهو مؤهل لتقديم استشارات مالية واجتماعية واقتصادية		هناك توجه من قبل عملاء التدقيق الى مكاتب محافظي الحسابات وهذا من أجل الحصول على الاستشارات
يقدر محافظ الحسابات شروط ابرام الاتفاقيات بين المؤسسة التي يراقبها والهيئات التابعة لها او مع المؤسسات التي يكون للمديرين مصالح مباشرة او غير مباشرة	مطبقة	
تقرير خاص به حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من قبل مجلس الادارة	مطبقة	

اعلام المسيرين عن كل نقص من شانه ان يعرقل استمرارية نشاط المؤسسة	مطبقة	
اعداد تقرير المصادقة على الحسابات بالإضافة إلى إعداد تقارير خاصة حول الاتفاقيات المنظمة، تفاصيل اعلى خمس تعويضات، الامتيازات الخاصة والممنوحة للمستخدمين، تطور النتيجة في خمس سنوات ، اجراءات الرقابة الداخلية، استمرارية الاستغلال	مطبقة	
لا يتم تعيين محافظ الحسابات لأكثر من عهدتين الا بعد مرور 3سنوات	مطبقة	في الواقع العملي فان محافظي الحسابات بعد انتهاء عهدته في مؤسسة معينة يقوم باقتراح احد اصدقاءه للعهدة الجديدة وبالفعل يتم تعيينه مما يؤثر في جودة التدقيق .
الحق في الحصول على كل المعلومات والوثائق التي يطلبها وحالة عرقلة مهمته عليه ابلاغ هيئات التسيير كتابيا		صعوبة الحصول على كل المعلومات وهناك عرقلة لاداء مهمة تدقيق الحسابات الا ان مدقق الحسابات لا يقوم بابلاغ هيئات التسيير
يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات اداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في اطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه	X	
حضور محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما استدعى للتداول على اساس تقريره ويحق له التدخل في حدود مهمته	X	
تحدد الجمعية العامة اتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ولا يمكن ان يتلقى امتيازات باستثناء اتعابه ولا يمكن ربطها بالنتائج	X	ان تحديد الاتعاب على اساس التفاوض ودفتر الشروط يجعل المدققين يتنافسون من حيث الاتعاب وليس من حيث الفعالية وتصبح عملية الاختيار تتم على اساس الاتعاب على حساب الكفاءة
يتحمل المدقق الخارجي عقوبات تأديبية عن كل مخالفة او تقصير او تقني او اخلاقي في القواعد المهنية		لا يوجد تفعيل للجنة مراقبة النوعية وعليه لا توجد عقوبات تاديبية حول أي قصور تقني واخلاقي للمدققين الخارجيين
من حالات التنافي ان يتم الجمع بين مهنة التدقيق الخارجي والمحاسبة لنفس الشركة		محققة الى حد بعيد في مكاتب المحاسبة والتدقيق بحيث ان المؤسسات الخاصة تطلب من محافظ الحسابات المسؤول عن مسك

		محاسبتها لإطفاء الالتزام القانوني
يمنع محافظ الحسابات من مهام المراقبة القبلية على اعمال التسيير		يتم طلب ذلك في مكاتب المحاسبة والتدقيق من قبل العميل كمهمة ثانوية
يمنع محافظ الحسابات من ممارسة وظيفة مستشار جبائي او مهمة خبير قضائي لشركة يراقب حساباتها		محققة الى حد بعيد في مكاتب المحاسبة والتدقيق كمهام ثانوية ويمكن ان تكون شفوية ولا يوجد أي دليل على انه تم تأديتها
يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات القيام بمهمة في المؤسسات التي تكن لهم فيها مصالح مباشرة او غير مباشرة		يتم التداول على تدقيق حسابات المؤسسات بحسب العلاقات الشخصية
يمنع المدقق الخارجي من السعي لدى الزبون لطلب مهمة او وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية		بالرغم من عدم قانونية ذلك إلا انه معمول به فعلا
يمنع المدقق الخارجي من البحث عن الزبائن بتخفيض الاتعاب او منح تعويضات او امتيازات اخرى او استعمال أي شكل من الاشكال الاشهار لدى الجمهور		بالرغم من تعارض ذلك مع اخلاقيات المهنة إلا انه معمول فعلا
يتعين على المدقق الخارجي كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات	X	
يلزم المدقق الخارجي بقبول المتربصين وتنظيم التربص المهني للخبراء ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين	X	
يتم وضع لجنة مراقبة النوعية حتى تقوم بمهام الرقابة على ممارسة المهنة في مكاتب التدقيق		لم يتم مباشرة لجنة مراقبة النوعية لهذه المهمة الى يومنا الحالي.
ثالثا-معايير التدقيق المتعارف عليها :		
1-المعايير العامة:		
التأهيل العلمي والعملي (الكفاءة المهنية)	X	لكن هناك حاجة لإحداث التواصل من اجل الاستفادة من الخبرات ومناقشة المشاكل التي تعترض ادائهم وكذا الحاجة الى مرجعية ارشادية
الاستقلالية الشخصية والعملية		المدقق الخارجي الجزائري لم يتمكن من الحفاظ على استقلاليته في المؤسسات الجزائرية
بذل العناية المهنية اللازمة		لا يوجد حرص كبير على بذل العناية

		المهنية اللازمة والسبب يعود الى قلة الوعي لدى العملاء بأهمية التدقيق الخارجي ويقتصر طلبها من اجل الحصول على تقرير نظيف وفقط كما ان تعاملات المؤسسات الجزائرية محدودة
2-معايير العمل الميداني:		
قبول المهمة والشروع في العمل	X	
تقييم نظام الرقابة الداخلية	X مطبق بشكل غير كامل	عدم وجود اتصال قوي ما بين المدقق الخارجي وخلية التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية يقلل من فعالية تطبيق هذا المعيار
كفاية الادلة	X	
3-معيار التقرير:		
يتضمن توضيح لمدى احترام المبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها	X	
مدى استخدام نفس الطرق والمبادئ المحاسبية من سنة الى اخرى	X	
مدى الافصاح عن المركز المالي ونتيجة الاعمال	X	
تقديم ايضاحات اضافية	X	
ابداء الراي حول امكانية الاعتماد على القوائم المالية وانها صحيحة وتعكس حقيقة المركز المالي ونتائج الاعمال	X	
التصريح بالأعمال غير الشرعية		يتم مناقشة الامر مع الادارة من اجل اتخاذ الاجراءات اللازمة حتى لا يتم ذكرها في تقريره
رابعا- معايير التدقيق الجزائرية :		
المعيار الجزائري رقم 210"اتفاق حول احكام التدقيق"	- اعداد رسالة قبول المهمة، - اعداد رسالة المهمة، - -المصادقة على الرسالة من كلا الطرفين، - الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة، - اجتماع تحضيري مع المسيرين، - اجتماع تحضيري مع المساعدين	- استبيان قبول المهمة، - التصريح بالاستقلالية
المعيار الجزائري رقم	هناك ثلاث مدققين خارجيين محل المقابلة يلتزمون بهذا المعيار خاصة	- تحديد المعلومات موضوع التأكيد او الطلب وكذلك رصيد الحسابات

505"التأكيدات الخارجية"	في المؤسسات الكبيرة أي ان هناك مجموعة من المدققين الخارجيين الجزائريين تبذل العناية المهنية اللازمة والكافية عند ممارستهم لمهنتهم .	ومكوناتها - اختيار "الغير" من بين المؤهلين لتقديم تأكيدات - توجيه الطلبات الى الشخص او الجهة المعنية مباشرة كما ان الردود يتم ارسالها للمدقق الخارجي مباشرة - مباشرة اجراءات ارسال الطلبات وكذا متابعتها
المعيار الجزائري رقم 560"احداث تقع بعد اقفال الحسابات والإحداث اللاحقة"	- قبل تقديم التقرير يقوم المدقق الخارجي بإجراء عمليات التدقيق اللازمة للأحداث التي تغطي الفترة ما بين تاريخ الاقفال وتاريخ التقرير والتأكد من انه تم عكسها في الكشوف المالية بالشكل المطلوب وفق المرجع المحاسبي وعليه تعديل تقريره في ظل ذلك - اذا اجرت الادارة التعديلات اللازمة على الكشوف المالية يؤدي المدقق الخارجي اجراءات خاصة بالتعديل الذي تم اجراءه حالة عدم قيام الادارة بالتعديلات اللازمة على الكشوف المالية والتي رأى المدقق الخارجي ضرورة اجراءها وان لها اثر ذو دلالة على الكشوف المالية فانه يجب ان يغير رايه حول الكشوف المالية	- مطالبة الادارة او الاشخاص القائمين على الحكم بمنحه رسالة تأكيد بان الاحداث اللاحقة قد تم اخذ اثرها بعين الاعتبار في الكشوف المالية حسب متطلبات المرجع المحاسبي المطبق - بعد ايداع تقريره عليه ان يعلم هيئة المداولة بعدم الافصاح عن القوائم المالية لمستخدميها وهذا قبل احداث التعديلات الضرورية - الحيلولة دون الاعتماد على تقريره من قبل مستخدميه
المعيار الجزائري رقم "580" التصريحات الكتابية		- الحصول على تصريحات كتابية من الادارة بكامل مسؤوليتها عن اعداد الكشوف المالية طبقا للمرجع المحاسبي المعمول به - ان تتضمن التصريحات الكتابية تفصيل عن مسؤوليات الادارة - تصريحات كتابية يرى المدقق الخارجي ضرورة الحصول عليها لاتخاذها كعناصر مقنعة
المعيار الجزائري رقم 300 "تخطيط تدقيق الكشوف المالية"	- التعرف على الاطار التنظيمي والقانوني الذي يخضع له الكيان، - تحديد الاجراءات التحليلية التي يجب القيام بها، - تخطيط مهمة التدقيق ،استراتيجية التدقيق ،وبرنامج العمل،	
المعيار الجزائري رقم 500 "العناصر المقنعة"	- جمع العناصر المقنعة لتأييد رأيه من المعلومات التي تتضمنها المحاسبة كالموازنة ،دفتر الاستاذ، دفتر اليومية، الوثائق الثبوتية كالفواتير، العقودت، الصكوك وكذا	

	المعلومات الاخرى المجمعة من محاضر الاجتماعات والتأكيدات والتقارير وغير ذلك	
المعيار الجزائري رقم 510"مهام التدقيق الأولية-الأرصدة الافتتاحية-"	-الحصول على معلومات تخص السنوات السابقة مثل الطرق المحاسبية المعتمد عليها في عرض الكشوف المالية للسنوات السابقة والالتزامات والاحتمالات المسجلة خارج الميزانية، والتأكد من استمرارية تطبيقها - التأكد من أن الكشوف المالية للسنة السابقة قد تم تدقيقها من قبل مدقق خارجي مستقل	
المعيار الجزائري رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير تدقيق الكشوف المالية "	- التزام المدقق الخارجي بتشكيل الراي حول الكشوف المالية ، - تشكيل الراي يستند على الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة التي تم جمعها، - وصف الاساس المستند عليه لإبداء الراي، - التصريح بمدى اعداد القوائم المالية وفق المرجعية القانونية والمحاسبية المعمول بها، - احترام شكل ومضمون التقرير	
المعيار الجزائري رقم 520"الاجراءات التحليلية "	- طلب معلومات من الادارة وجمع عناصر مقنعة ملائمة لتأكيد الردود التي تم الحصول عليها، - اضافة اجراءات اخرى يرى المدقق الخارجي انه بحاجة اليها خاصة عند التوصل الى وجود مخاطر جديدة ، - تقييم الادلة المثبتة المحصل عليها، - تحديد المخاطر وتقييم الرقابة الداخلية	
المعيار الجزائري رقم 570 "استمرارية الاستغلال"	- الحصول على ادلة مقنعة حول امكانية استمرارية الاستغلال لسنة مالية مقبلة، - تنسيق الاعمال المنجزة، - مناقشة القائمين على الحكم حول الاحداث والظروف التي من شانها عرقلة قدرة الكيان على الاستمرار في الاستغلال - استخلاص النتائج حول وجود عدم يقين معين ام لا مرتبط بأحداث او ظروف من شانها عرقلة استمرارية الاستغلال	- المدقق الخارجي الجزائري لا يطالب الادارة بإجراء تقييم سنوي لقدرة الكيان على الاستمرار في الاستغلال، - لا يطالب الادارة بالتصريحات الكتابية من الاشخاص القائمين على الحكم فيما يخص خططهم المستقبلية وقابلية تنفيذها
المعيار الجزائري رقم 610 "استخدام	- تقتصر علاقة المدقق الخارجي	- لا توجد مناقشة ما جاء فيه

اعمال المدققين الداخليين"	بالمدقق الداخلي في فحص البرنامج السنوي ومدى تحقيقه، - التعرف على القائمين بعملية التدقيق والإشراف عليها	- لا يوجد اتصالات دورية - لا يوجد فحص لمدى تجاوب الادارة التنفيذية مع تقارير المدقق الداخلي - عدم وجود فحص لملائمة برنامج العمل لظروف واحتياجات المؤسسة
المعيار الجزائري رقم 620 "استخدام اعمال خبير معين"		- يتوقف ذلك على اهمية المؤسسة من حيث الحجم والمعاملات اما في الحالات العادية لا يوجد تواصل مع خبير محاسب - يستعين المدقق الخارجي بخبير محاسبي للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان اخر غير المحاسبة والتدقيق وتتم غالبا بالاستعانة بأصدقائهم ولا يتم اختياره على اساس معايير معينة كما اشار اليها المعيار
المعيار الجزائري رقم 230 "وثائق التدقيق"	- الاحتفاظ بوثائق التدقيق (ملفات العمل)وهي تلك التي يقوم بإعدادها المدقق او يحصل عليها من ادائه لإجراءات التدقيق من العناصر المقنعة والنتائج المتوصل اليها وكذا وثائق الكيان كما تشمل ايضا برامج التدقيق ،تحليلاته، ملخصات حول مسائل هامة، مذكرات حول مشاكل خاصة، المراسلات.	
المعيار الجزائري رقم 501"العناصر المقنعة-اعتبارات خاصة"	- تقييم تعليمات واجراءات الجرد التي وضعتها الادارة - تفحص حالة المخزونات - اختبار التعداد عن طريق السبر - اخضاع حسابات المخزونات النهائية للكيان لإجراءات التدقيق - التأكد من ان التغيرات التي طرأت على المخزونات بين تاريخ التعداد وتاريخ الاقفال قد تم تسجيلها بشكل صحيح - طلب معلومات موجه للإدارة وعند الاقتضاء الى الاشخاص داخل الكيان بما فيهم المستشار القانوني الداخلي - مراجعة محاضر اجتماعات القائمين على الحكم في المؤسسة وكذا المراسلات بين الكيان ومستشاره القانوني الخارجي - مراجعة المصاريف القضائية	- طلب تأكيد من الغير حول كمية وحالة المخزونات التي بحوزته لحساب الكيان - التواصل بشكل مباشر مع المستشار القانوني الخارجي او ارسال طلب الحصول على معلومات حول القضايا والمنازعات.
المعيار الجزائري رقم 530"السبر	- يقوم المدقق الخارجي بتحديد العينة	

في التدقيق "	بالحجم المناسب للتقليل من مخاطر اخذ العينات الى مستوى مقبول ومناسب	
المعيار الجزائري رقم 540 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والمعلومات الواردة المتعلقة بها"	- الالمام بأحكام المرجع المحاسبي المطبق والمتعلق بالتقديرات المحاسبية - الالمام بالكيفية وبالمعاملات والاحداث التي تستدعي اعداد التقديرات المحاسبية والتعرف عن ما اذا كان هناك داعي لمراجعة التقديرات السابقة بالنظر الى المستجدات والتغييرات في الظروف - التأكد من ان الفرضيات المعتمد عليها معقولة - الفرضيات التي بنيت عليها التقديرات تعكس توقعات الادارة بالنظر الى اهداف واستراتيجيات محددة - مقارنة المبلغ المحقق مع التقدير المحاسبي له للسنة السابقة - تحديد وتقييم المخاطر المرتبطة بالاختلالات المعتبرة بين التقديرات المحاسبية والمبلغ المسجل في الكشوف المالية	

المصدر :تم اعداده بالاعتماد عل المقابلة والملاحظة الميدانية

خلاصة الفصل الرابع:

إن الدراسة الميدانية التي أجريناها تضمنت تحليلا على مرحلتين بحيث في المرحلة الأولى استخدمنا الاستبيان المغلق كأداة منهجية لجمع البيانات واختبار فروض الدراسة فيما يتعلق ب:

- بطبيعة العلاقة الموجودة بين التدقيق الخارجي واليات حوكمة المؤسسات وقد ركزنا في دراستنا على الآليات الحوكمية المتواجدة فعلا في بيئة المؤسسة الجزائرية .
- التعرف على مدى تأدية المدقق الخارجي في المؤسسات الجزائرية لمجموعة من الجوانب الإجرائية المرتبطة بعمله ويكون لها تأثير مباشر وفعال في حوكمة المؤسسات ومن ثم تحديد مدى الدعم الذي تتلقاه آليات الحوكمة في المؤسسات الجزائرية.
-مستوى تأثير إجراءات التدقيق الخارجي على آليات حوكمة المؤسسات المتاحة للمؤسسات الجزائرية

كما اعتمدنا في هذه المرحلة على أداة المقابلة والملاحظة في جمع المعلومات حول العوامل المحددة لمستوى الدعم الذي يقدمه المدقق الخارجي لآليات حوكمة المؤسسات المتاحة للمؤسسات الجزائرية بحث تواصلنا مع ثلاث مكاتب للتدقيق الخارجي وهي مكتب ACKCONSULTING المتواجد بحي الينابيع ومكتب شراد سمير المتواجد في عين النعجة ومكتب CHERABA DJAMELوالذي مقره بئر خادم بالإضافة إلى إجراء مقابلة مع محافظ الحسابات للمؤسسة العمومية ذات الطابع الاقتصادي CNERU الأستاذة متراف ومساعدتها الأستاذة لحوالي فتيحة وكمرحلة ثانية أجرينا متابعة فعلية لممارسة المهنة في مؤسستين وطنيتين ذات طابع اقتصادي SONATROوEPE CNERU وهذا من اجل تعميم النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة الاستبيانية والمقابلات وسبب اختيارنا لهذين المؤسستين هو أن خصائص المؤسسة العمومية الجزائرية تتيح إمكانية الحديث عن تطبيق حوكمة المؤسسات فيها مقارنة بخصائص المؤسسات الجزائرية ذات الطابع الخاص وهذا ما أفضت إليه المقابلة كنتائج كما ان حساباتها تتسم بنوع من الواقعية عنها في مؤسسات القطاع الخاص بالإضافة إلى وجود علاقة تربطنا بهذه المؤسسات بشكل مباشر ما يسمح لنا بإجراء تواصل دائم مع محافظ الحسابات والحصول على المعلومة من مصدرها لان اغلب المؤسسات الجزائرية تكون متحفظة مع الأطراف الخارجية عنها في إتاحة المعلومة من منطلق احترام مبدأ السرية الذي يمنع محافظ الحسابات من إعطاءنا المعلومات الكافية والتي تخدم موضوعنا بحيث عملنا على تحليل إجراءات وتقارير المدقق الخارجي من حيث النوعية والأهمية ودرجة استجابة العميل وركزنا على إجراءات المدقق الخارجي في فحصه لبند التثبيتات العينية لما لهذا العنصر من أهمية وصلة وثيقة بقراءة القوائم المالية وبتفعيل مبداي الحوكمة مبدأ حماية المساهمين ومبدأ المساءلة .

ولقد أتاح لنا كل من الاستبيان والمقابلة التوصل إلى النتائج التالية :

أولا - فيما يخص علاقة المدقق الخارجي باليات الحوكمة :

-العلاقة ما بين الية التدقيق الخارجي والية مجلس الإدارة معنوية بعلاقة طردية متوسطة
-العلاقة مابين الية التدقيق الخارجي والية التدقيق الداخلي غير معنوية بعلاقة طردية ضعيفة
-العلاقة مابين الية التدقيق الخارجي والية النصوص التشريعية والتنظيمية معنوية بعلاقة طردية متوسطة
-العلاقة مابين آلية التدقيق الخارجي والية المنافسة في السوق غير معنوية بعلاقة طردية متوسطة

ثانيا - درجة تأثير المتغير المستقل عن المتغير التابع آليات الحوكمة :

-المتغير المستقل (آلية التدقيق الخارجي) يفسر المتغير التابع آلية مجلس الإدارة بنسبة 22%
-المتغير المستقل (آلية التدقيق الخارجي)يفسر المتغير التابع آلية التدقيق الداخلي بنسبة 14.6%

- المتغير المستقل (آلية التدقيق الخارجي)يفسر المتغير التابع آلية النصوص التشريعية والتنظيمية بنسبة 23.4%
- المتغير المستقل (آلية التدقيق الخارجي)يفسر المتغير التابع آلية المنافسة في السوق بنسبة 16%

ثالثا- العوامل المحددة لطبيعة العلاقة ومستوى الدعم الذي يقدمه المدقق الخارجي لآليات حوكمة المؤسسات فقد أفضت أداة المقابلة إلى :

- أن درجة الدعم الذي يقدمه المدقق الخارجي لآليات حوكمة المؤسسات غير كافية وتقل عن المستوى المتوقع والمنتظر منه ما يؤكد وجود عوامل تحد من مستوى الدعم .
- إن تحليلنا لنتائج المقابلة أوضح أن هناك ثلاث أنواع من العوامل المؤثرة في مستوى الدعم هي :

النوع الأول يرتبط بشخص المدقق الخارجي كحفاظه على استقلاليته واحترامه والتزامه بمعايير التدقيق المتعارف عليها وأخلاقيات المهنة وبذل العناية المهنية اللازمة وتفعيل إجراء الاتصال

النوع الثاني يرتبط بالعميل محل التدقيق بتعاونه مع المدقق الخارجي والعمل معا لفرض العمل بمبادئ حوكمة المؤسسات والاستجابة لتوصيات وتحفظات محافظ الحسابات وأخذها بجدية.

النوع الثالث فيرتبط بالهيئات المنظمة للمهنة والتي لابد من تفعيل دورها الرقابي على أعمال المدققين وإلزام المدققين بحضور الدورات التكوينية وسن المزيد من القوانين التي من شانها معالجة المشكلات والمعوقات امام ممارسي المهنة والرفع من جودة الأداء وغير ذلك من الأدوار المعنية بالقيام به.

الفصل الخامس
(الجزء الثاني من الدراسة الميدانية):
أداء المدقق الخارجي في ظل حوكمة المؤسسات

-دراسة تحليلية لعمل محافظي الحسابات في مؤسستين عموميتين ذات طابع اقتصادي

EPE « C.N.E.R.U »

EPE « SONATRO »

تمهيد الفصل الخامس :

سمح الجزء الاول من الدراسة الميدانية والذي خصص له الفصل الرابع بتوضيح الإطار المنهجي و إختبار الفرضيات الموضوعة حول حقيقة وجود الدور الحوكمي للمدقق الخارجي وطبيعة العلاقة التي تجمع آلية التدقيق الخارجي بباقي آليات الحوكمة وتحديد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق الخارجي وهذا بإستخدام أداة الإستبيان والمقابلة .

وفي هذا الجزء من الدراسة الميدانية تم تعميم النتائج المتوصل إليها في الجزء الاول بعرض الجانب العملي من ممارسة المهنة لمحافظي الحسابات في مؤسستين عموميتين جزائريتين ذات طابع إقتصادي « EPE « CNERU و « EPE « sonatro للتعرف على مدى مساهمة التدقيق الخارجي في إضفاء القيمة المضافة وحل مشكلة الوكالة في المؤسسات الجزائرية.

ولقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين خصص المبحث الأول لإجراء دراسة تحليلية لإجراءات المدقق الخارجي لمحافظي الحسابات للمركز الوطني للدراسات والأبحاث العمرانية وتمت مقارنة إجراءات محافظ الحسابات القديم والذي انتهت عهدته في 2017 وإجراءات محافظ حسابات الجديد للمركز وهذا في أول عهدة له سنة 2018 ،أما المبحث الثاني فقد خصص لعرض وتحليل مضمون تقارير محافظي الحسابات في مؤسستين مختلفتين « EPE « CNERU و « EPE « sonatro وكان هدفنا من إجراء هذا الجزء من الدراسة هو :

-تحديد أهمية المعلومة التي يقدمها المدقق الخارجي كما ونوعا
- درجة الافصاح الذي يضفيه المدقق الخارجي على الكشوف المالية
-درجة التباين في ممارسة المهنة من شخص لآخر
-درجة إستجابة العملاء لتوصيات وتحفظات المدقق الخارجي
-التعرف على إجراءات المدقق الخارجي وإنعكاساتها على حوكمة المؤسسات .

المبحث الأول : دراسة تحليلية لإجراءات مدققي الحسابات في المؤسسة الوطنية ذات الطابع الاقتصادي « CNERU » EPE

يقوم المدقق الخارجي بإعتباره محافظ حسابات بممارسة مهمته وفق مجموعة من الإجراءات بحيث تتباين إجراءات المدقق الخارجي في المؤسسات الوطنية ذات الطابع الإقتصادي من شخص إلى آخر ويعود ذلك لعدة أسباب سيتم عرضها وتوضيحها من خلال تحليلنا لإجراءات محافظ حسابات المؤسسة الوطنية « CNERU » الذي إنتهت عهدته ومحافظ الحسابات الجديد لنفس المؤسسة.

المطلب الأول: إجراءات محافظ حسابات المؤسسة الوطنية للدراسات والأبحاث التطبيقية في العمران لسنة 2017

يمكن تلخيص أهم إجراءات عمل محافظ الحسابات داخل المركز الوطني للدراسات والأبحاث التطبيقية في العمران فيما يلي :

1. التعرف على طبيعة المركز:

أنهى المدقق الخارجي (ب.ا) للمركزعهدته القانونية والمحددة ب 3 سنوات غير قابلة للتجديد في 2017 ،لذا فهو ليس بحاجة إلى إعداد ملفه الدائم وإنما إجراء تعديل بالمستجدات فقط، إلا انه من طبيعة عمل المدقق الخارجي أن ينطلق بعمله من مرحلة التعرف على المؤسسة من خلال جمع الحقائق التقنية، التجارية، الضريبية، الاجتماعية ...الخ حتى يتمكن من إصدار حكمه النهائي والمتمثل في الكشوف المالية وعليه فإنه يعمل على التعرف على محيطه من خلال التعرف على:

- القوانين والتنظيمات والمميزات الخاصة بالقطاع الذي ينشط فيه والمتمثل في قطاع السكن والعمران والبناء.
- مكانة المركز في القطاع هذا ما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين المؤسسات العاملة في هذا القطاع.
- معرفة التطور التاريخي للمركز والهيكلة و القواعد القانونية التي يخضع لها.
- التعرف على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح مع إجراء حوار معهم و مع من سيشتغل معهم أكثر من غيرهم أثناء أدائه للمهمة، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على وحدات المركز، فروعه، و نشاطاته.
- معرفة الوسائل و التقنيات المستخدمة في الأنشطة وكذا في التسيير والإدارة.
- التعرف على السياسات العامة للمؤسسة: الاستراتيجيات والآفاق المستقبلية.

بعد تعرف محافظ الحسابات على المركز والمحيط الذي يعمل فيه، يبدأ بتنفيذ الأشغال المتعلقة بممارسة مهمته في المركز، حيث يقوم بإعداد ما يسمى بالملف الدائم أين يجمع المعلومات التي تتصف بالاستمرارية النسبية والتي تتغير على أساس زمني بعيد، كنظام الرقابة الداخلية للمركز، الكشوف المالية لثلاث السنوات السابقة، القانون التأسيسي للمركز، محاضر اجتماع مجالس الإدارة، تقارير المدققين الخارجيين السابقة..... الخ .فبعد إعداد محافظ الحسابات للملف الدائم يكون قد تعرف على كل العوامل التي تؤثر على أوضاع المركب والتي من شأنها خلق مناطق الخطر بالنسبة له، بالإضافة إلى تحديده للعمليات الأكثر عرضة للخطر والتركيز على العناصر التي تكثر فيها الأخطاء.

2. فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في المركز:

قام محافظ الحسابات للمركز كأول خطوة بالتواصل مع خلية التدقيق الداخلي المتواجدة في المركز لمناقشة المهام التي تمت تأديتها والنتائج التي توصلت إليها، ليقوم بعدها بالتحقق من نتائج عمل الخلية ، وعليه فإن المدقق الخارجي ب.ا يقوم بتقييم وظيفة التدقيق الداخلي أولا تم البرنامج السنوي

الذي تم إعداده في بداية السنة لينتقل بعدها الى تحليل النتائج المتوصل اليها ومناقشتها مع المدقق الداخلي.

تتمثل مهام وظيفة التدقيق الداخلي في المركز فيمايلي :

1-2 – مهام وظيفة التدقيق الداخلي في المركز:

- إعداد برنامج العمل السنوي والذي خصص في هذه السنة لتقييم النوعية ومعايير الايزو المرتبطة بالأنشطة .
- تحديد الأفراد والعناصر وتوزيع مهام التدقيق الخاصة بهم والمصالح المعنية بالفحص وفترات التدخل .
- الانتقال عبر المصالح لدراسة الإجراءات المتبعة والأفراد الموجودة وتقسيم العمل والوقت المستهلك التأخيرات في الانجاز مع الملاحظة انه لم يتم إدراج مصلحة المحاسبة ضمن المصالح التي تمت زيارتها من منطلق أنها غير معنية بتقييم النوعية .
- تدوين الملاحظات من نقاط ضعف وقوة سواء تعلق الأمر بالنظام المعمول به أو بالإجراءات المتبعة من قبل كل عنصر .
- إعداد تقارير حسب طبيعة الهدف المراد الوصول اليه.

هذه المعلومات تم الحصول عليها بعد إجراء مقابلة مع المدقق القديم، لأن المدقق الجديد لا يتواجد في المؤسسة في معظم الأحيان بحجة العطل المرضية والتي كان يجدر بالمدقق الخارجي تسجيلها على أنها من نقاط الضعف على مستوى التطبيق.

2-2- قام المدقق الخارجي بتقييم وظيفة التدقيق الداخلي من حيث:

- عدد الأفراد التي تشارك في عملية التدقيق الداخلي، درجة الاستقلالية، الكفاءة والتأهيل المهني، المستوى والمجال المدروس، العناية المهنية وهذا من اجل تحديد درجة الثقة الممكن ان يضعها في التدقيق الداخلي كتمهيد لإعداد مخطط عمله ولتقدير حجم المخاطر المصاحبة له.
- طلب تقارير التدقيق الداخلي الدورية ومناقشة النقاط المذكورة فيها مع المدقق الداخلي رئيس العمل.
- القيام بزيارات تفقدية للمصالح التي بها مواطن الضعف.
- إعطاء ملاحظات شفوية حول برنامج العمل وطريقة تنفيذ المهمة إلى جانب نقاط أخرى لم يأخذها المدقق الداخلي بعين الاعتبار بالرغم من أهميتها مستقبلا.

الملاحظ من تتبع عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق الخارجي أن هناك تهاون في أداء هذه المرحلة من قبل المدقق الخارجي ، لا ندري إن كان السبب يعود لثقته في وجود وعمل المدقق الداخلي أم أن السنوات التي قضاها في المركز جعلته يتوصل الى أن الملاحظات والتوصيات لا تؤخذ بعين الاعتبار ومنه نستنتج أن نقص الوعي والإهتمام لدى مستخدمي تقارير المدقق الخارجي بما يتضمنه من معلومات وعدم العمل بها له اثر على جودة أداء المدقق ودرجة العناية المهنية المبذولة .

3. فحص الحسابات السنوية:

يقوم المدقق الخارجي بزيارة دائرة المحاسبة للمقر الرئيسي ولوحدة تيزي وزو بشكل دوري من اجل إعداد التقرير المرحلي وفي فترة غلق الحسابات لسنة 2017، أحيانا يخبر بقدومه عبر الاتصال الهاتفي بمدير المركز وأحيانا تكون الزيارة مفاجئة.

وتتم عمليات فحص الوثائق المحاسبية والتقارير المالية الموجزة عن طريق العينة لجميع الاشهر واليوميات المساعدة .

الخطوة الأولى: يقوم المدقق الخارجي بطلب تقديم الملف الالكتروني للسنة السابقة والسنة الحالية في كل مرة من اجل فحص صحة حسابات الميزانية الافتتاحية وحسابات السنة الحالية 2017، اختبار الإجراءات ،فحص مسك الدفاتر القانونية ،التسجيل المحاسبي للعمليات في كل ثلاثي من سنة2017 لإعداد التقرير المرحلي ،والتحقق من الوثائق المحاسبية.

الخطوة الثانية: خلال هذه المرحلة الأعمال المنجزة تندرج ضمن إعداد التقرير النهائي ل 2017 وتتضمن بشكل رئيسي ما يلي

- فحص عينة من العمليات المحاسبية والوثائق الثبوتية
- التحقق من التناسق بين مختلف اليوميات المساعدة، ودفتر الأستاذ وميزان المراجعة في نهاية السنة المالية.
- المقاربات المحققة بين الجرد المادي والجرد المحاسبي للاستثمارات والمخزونات
- التحقق من طرق التقييم للمخزونات في نهاية السنة المالية.
- اختبار مخصصات الاهتلاك المحددة وخسائر القيمة المشكلة للمخزون والحقوق والمؤونات المختلفة المرتبطة باختتام الدورة .
- اختبار مؤونات المعاشات والمؤونات الأخرى المرتبطة باختتام الدورة
- تحليل المقاربات البنكية بالرجوع إلى شهادات الرصيد الصادرة عن البنك و عمليات تحديد رصيد الصندوق .
- تحليل أرصدة حسابات الحقوق والديون الظاهرة في الميزانية مع دفتر الأستاذ واليوميات المرافقة.
- مقاربة التصريحات الجبائية مع تسجيلاتها المحاسبية خلال السنة.

وتتم عملية فحص صحة الوضعية المالية للمركز ،انطلاقا من فحص صحة الحسابات وتبويب العمليات محاسبيا لكل بند كما يلي:

3-1-التثبيتات:

التأكد من الوجود المادي لهذه التثبيتات، والاستعمال الفعلي لها ويتأكد من انه قد تم تسجيلها محاسبيا وتقييمها بالشكل الصحيح وفي الحسابات المناسبة لها.

واهم الوسائل التي استعملها المدقق الخارجي في فحص التثبيتات ما يلي:

- مقارنة مكتسبات المؤسسة مع الوثائق المبررة؛
- التسجيل المحاسبي وتقييم الاستثمارات ومدى تطابقها مع المبادئ المحاسبية؛
- التأكد من سياسة إهلاك الاستثمارات وتسجيلاتها؛
- التأكد من صحة كافة المعلومات المتعلقة بالاستثمارات.

2-3-المخزونات:

يقوم المدقق الخارجي من التأكد مما يلي :

- حركة المخزونات مبررة ومسموح بها وأنه تم تسجيلها؛
- التأكد من أن الكميات الموجودة في المخازن هي نفسها المسجلة في دفاتر وسجلات المؤسسة؛
- التأكد أن عملية الجرد قد تمت فعلا، وانه قد قام بها لجنتين منفصلتين وكذا مدى وجود فروق بين الجرد المادي والجرد الفيزيائي،ومن أن هذه الفروق قد تم مقاربتها وتحليلها ثم تسجيلها.

3-3-الحقوق:

- التأكد من المتاحات، والقيام بالمقاربة البنكية وللنقديات؛
- التأكد من أن أرصدة العملاء تم تحليلها بطريقة جيدة.
- التأكد من حقيقة الأموال المشغلة في البنك والفوائد المترتبة عليها من خلال الوثائق الثبوتية وكذا الأموال المقدمة للوحدة التابعة أو للفروع .
- تتبع التغيرات في المساهمات والحقوق المرتبطة بالفروع سواء تعلق الأمر بالمساهمات أو بالعمل المنجز في تجمع.

4-3- الديون:

- التحقق من الوجود الفعلي للديون (اعتمادا على الوثائق التي تثبت ذلك) وتسجيلها بطريقة صحيحة خاصة فيما يتعلق بالقروض طويلة الأجل والتي هي على نوعين قروض الاستثمار وقروض التكوين والتي هي خط اعتماد مفتوح لمدة 14 سنة وبسقف محدد .

5-3-النتيجة:

تقديم نتيجة الدورة، إضافة إلى تقديم جدول لنتائج الخمس سنوات الأخيرة.

أثناء مرحلة الفحص يتم اللجوء إلى المحاسب لمناقشته في الأمور الغير عادية التي تستوقف إنتباهه، ليتعالى الصراخ والشتم لأن المحاسب مصر على رأيه بالرغم من قيام المدقق بنسخ القانون أو المرجع أو المعيار الذي يوصي بذلك وأيضا تقديم ملاحظاته في كل زيارة والإستفسار عن سبب عدم أخذها بعين الاعتبار، فنجده يحدد المشكل والتسوية المحاسبية مع تقديم دليل قانوني قوي ليتم بعدها الخروج سويا لتناول الغذاء وتبادل أطراف الحديث ومن باب الملاحظة فإن المدقق ينادي المحاسب "بطونطون" ما يشير إلى صلة الصداقة التي تولدت بينهما وهذا يثير التساؤل حول الاستقلالية.

إن الزيارة الدورية للمدقق الخارجي لا تتعدى بضعة أيام متتالية من الأسبوع ليتم في النهاية إعداد تقرير مرحلي يقدم إلى مدير المؤسسة و مناقشة النقاط المهمة التي يتضمنها التقرير بتقديم المرجع القانوني وأدلة الإثبات واقتراح التعديل المناسب.

4. إعداد التقرير النهائي:

يتم عقد اجتماع مع المدقق الخارجي بعد انتهاء الدورة المحاسبية وقبل غلق كل الحسابات ،هذا الاجتماع يضم المحاسب ومدير المؤسسة ويكون موضوعه القوائم المالية النهائية التقديرية استنادا إلى معطيات مختلف المصالح بتقدير نسبة الانجاز المحددة للسنة المالية والتي يتم تسجيلها من قبل المحاسب من اجل غلق الحسابات مبدئيا لمراجعتها من قبل المدقق الخارجي ثم التشاور حولها ،فيتم الحديث عن مشاكل التسيير والمعاملات العالقة وعن المؤونات الضرورية حول المخاطر وخسائر القيمة والمشاريع التي لا تزال غير مفوترة وقيد الانجاز والحقوق العالقة أيضا وما تم اتخذاه حولها

والمنازعات القضائية مع المستخدمين أو حول الأراضي المملوكة للمركز والمستغلة من قبل الغير ومعاملات المجمع واسترجاعات المساهمات والأموال الموضوعة لدى الفروع والتي هي في طريق الإفلاس وتقديم المقترحات اللازمة حول تلك المشاكل ومخاطرها المتوقعة .

وقد كانت أهم المناقشات التي جرت ما بين المدقق الخارجي والمحاسب والإدارة ما يلي:

- حدوث خلاف حول طبيعة وعرض بعض الأحداث الاقتصادية كتخصيص واسترجاع المؤونات حول منح الإحالة إلى التقاعد والضريبة المؤجلة وطريقة عرضها بعدما أقدم المحاسب على تسجيل منح التقاعد للسنة باعتماد حساب مؤونة المعاشات والالتزامات إلى حساب المستخدمين دون تقييد المصروف المتحقق واسترجاع المؤونة المخصصة .

- تسجيل التوريدات مثل ورق الطباعة والأقلام ومازوت خردوات حافلات النقل والمعدات والأدوات في حساب المواد الأولية عوض حساب توريدات أخرى.

- احتساب ودفع اشتراك الهيئات الاجتماعية ب 2 بالمئة من الكتلة الاجرية والمحدد قانونيا بنسبة 3 بالمئة تم دفع 2 بالمئة بشكل مباشر أما 1 بالمئة جزء منه من خلال تصريحات كناس والباقي لا بد من دفعه الى الهيئات الاجتماعية المعنية.

- التنبيه إلى إمكانية الحصول على تخفيضات من رسم التدريب والتكوين باعتبار أن الشركة تجري لعمالها تكوينات مرحلية في المجالات المرتبطة بالمنصب المشغول وتمنح تربصات مدفوعة الأجر للطلبة وذلك بالتصريح المبرر بالوثائق الثبوتية بذلك بحيث يتم احتساب المعدل الجديد وفق معايير معينة .

- الاستفسار عن سبب وجود محاسبتين منفصلتين داخل مديرية المحاسبة العامة.

- طريقة تسجيل الرسم على القيمة المضافة الواجب الدفع/التسبيق المتعلق بالوحدة التابعة للمجموعة عند تسجيل تصريح G50.

- أن إجراء إعداد وثائق للتعديلات والمستحقات والمنح والتي لها أثر رجعي منفصلة عن الكشف العام الشهري للأجور من قبل مصلحة المستخدمين ،يحمل دلالات عن نية التحايل من منظور الإدارة الجبائية وكذلك الصندوق الوطني للتأمينات فينبغي إدراج كل المستحقات والمستخلفات الواجبة الدفع في وثيقة مشتركة واحدة لكل شهر.

بعد غلق الحسابات بصفة نهائية يأخذ محافظ الحسابات (ب.ا) بعين الاعتبار الأحداث اللاحقة حتى يتسنى له تحرير تقريره النهائي عن الحسابات السنوية.

وعند عقد الجمعية العامة العادية يتم استدعاء جميع الأعضاء ومحافظ الحسابات عن طريق المسير مع توضيح الهدف من عقد الاجتماع (المواضيع المرغوب اتخاذ قرارات بشأنها) 15 يوما قبل عقد الجمعية ويتوجب حضور على الأقل % 51 من الأعضاء وفي حالة عدم تمكن أي عضو من الحضور عليه تعيين شخص على الأكثر للإنابة عنه بتقديم ورقة انتداب او توكيل بالإضافة إلى حضور الأمين المكلف بكتابة ما جاء في الجلسة في المحضر وخاصة وجود الوثائق والذي سوف يتضمن في النهاية أهداف الاجتماع والقرارات المتخذة وعدد الموافقين والرافضين لكل قرار، وقبل بدا الاجتماع يتأكد رئيس الجمعية من أن العدد قد وصل إلى الحد القانوني وان جميع المعنيين موجودين وذلك من خلال تمرير ورقة الحضور عليهم لكتابة الاسم واللقب مع الإمضاء،وفي هذا الاجتماع يتم

سرد ما جاء في تقرير التسيير وتقرير محافظ الحسابات ومناقشتها أمام الأعضاء ،ليتم ختام الجمعية العامة بمجموعة من اللوائح الواجبة التنفيذ في السنة المقبلة .

ويمكن حصر مراحل الاجتماع عمليا فيما يلي :

مرحلة عرض المسير لتقرير التسيير وتقرير محافظ الحسابات:

أول مرحلة من مراحل الاجتماع يشرح مسير الشركة ما جاء في تقرير تسيره لتأتي المرحلة الثانية وهي مرحلة المناقشة والمعارضة بحيث تعطى الكلمة للمساهمين من اجل التعليق على ما جاء في تقرير التسيير وفي عرض المسير ليوجه الدور لمحافظ الحسابات لقراءة ملخصه وطرح الملاحظات والتوصيات التي يراها ضرورية وبذلك فهو يفتح المجال لمناقشته من قبل جميع الحاضرين.

مرحلة إنتداب القرارات:

بعد مناقشة تقرير التسيير وتقرير محافظ الحسابات، يتم المصادقة على القرارات وذلك بالتصويت ويقوم الكاتب (الأمين) بتسجيل عدد الموافقين والرافضين لكل قرار ليتم رفع الجلسة بعد الخروج بجملة من القرارات المصادق عليها بأغلبية الأصوات.

المطلب الثاني : إجراءات محافظ الحسابات الجديد في المؤسسة الوطنية للدراسات والأبحاث التطبيقية في العمران لسنة 2018 :

باعتبارنا احد محاسبي المركز فقد قمنا بالتواصل مع محافظ الحسابات ومتابعة اداءه ومهامه من عمليات الفحص والتحقق والانتقال معه ما بين المصالح والدوائر، ووجدنا قبولا وترحيبا ودعما كبيرا من جهته ومن واقع المشاهدة والتواصل المستمر مع محافظ الحسابات نعرض الخطوات التي قام بها في الاتي :

1. **في دائرة المحاسبة العامة :**

إجراءات الفحص والتحقق في دائرة المحاسبة العامة:

- زيارة دائرةة المحاسبة العامة والتعرف على المستخدمين بها ومساءلتهم على المناصب والمهام المؤداة من طرفهم .
- طلب من المحاسب تقديم الملف الالكتروني للمحاسبة لسنة 2017-2018 والوثائق والمستندات الثبوتية للعمليات التي وقعت في الشركة خلال السنة المالية وهذا لفحص مدى احترام مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية ومبدأ استقلالية السنوات المالية، ليتم بعدها فحص الحسابات من حيث صحة الرصيد والتصنيف، طريقة أو إجراءات انتقال الوثائق ما بين مصلحة المحاسبة والمصالح الأخرى بما فيها مصلحة الموارد العامة لارتباطها الوثيق بالوجود الفعلي للممتلكات وعن القائمين عن إعداد وصل الطلبية ومتابعة الفواتير والمطالبة بها والأساس المتبع لعملية الدفع.
- طلب إحضار سجل الصندوق ووثيقة الجرد المادي للنقدية وعن ما إذا كان هناك إجراء مقاربتها مع التسجيل المحاسبي بصفة شهرية.
- مقاربة الوثيقة المرسلة من مصلحة الأجور والتي يتم التسجيل المحاسبي على أساسها مع الملف النهائي المحتفظ به في مصلحة تسيير الموارد البشرية إلا أنه وجد فوارق في كل شهر فاستفسر

عن ذلك في مصلحة المحاسبة إلا أنه قام بعدها بالتنقل الى مصلحة تسيير الموارد البشرية للاستعلام اكثر بخصوص ذلك.

- التساؤل عن وجود وثيقة المقاربة البنكية لكل بنك ومقاربتها مع الكشوف البنكية الخاصة بها
- مقاربة وثائق G50مع التسجيل المحاسبي الخاص بها وسدادها.
- مطابقة جدول استهلاك خط القرض الممنوح لاقتناء التثبيتات وخط القرض الممنوح لتسديد مصاريف التكوين والتأهيل .
- التساؤل عن طريقة جرد المخزون وجرد التثبيتات وعن وجود إجراء المقاربة السنوية أو الشهرية للفروقات بين المحاسبة ومصلحة الموارد العامة وطالبت بالوثائق المثبتة لتلك الفروقات وطريقة معالجتها
- التساؤل عن ما اذا كان هناك استجابة لتحفظات وتوصيات محافظ الحسابات.
- مقاربة اليومية العامة للتثبيتات وميزان المراجعة مع الجرد المادي للتثبيتات وعن لجان الجرد واستخراج الفروقات والنظر فيما إذا تمت معالجتها وطريقة معالجتها.
- طلبت تقارير محافظ الحسابات للسنوات السابقة من المدير العام للمركز وتمت مناقشته حول استجابتهم لما تضمنته من توصيات وتحفظات.

أهم النتائج والتوصيات المقدمة في دائرة المحاسبة :

- تم تسجيل فواتير الغاز بدون الفاتورة النهائية وعلى أساس الفاتورة المبدئية ونبهت إلى عدم قانونية ذلك.
- حسابات التسبيقات الممنوحة للمستخدمين المرسلين في مهمة عمل غير مرصد وبمبلغ كبير جدا وتساءلت من المسؤول عن متابعة وإعداد الوضعيات النهائية لهذا الحساب وقامت باستدعائه للاستفسار عن السبب والذي هو عدم وجود متابعة جيدة لذلك.
- التوصية بضرورة إلغاء الإجراءات المتكررة في انتقال الوثائق ما بين المصالح والدوائر والتي لا داعي لها وإلغاء إجراء إعادتها إلى المدير العام مرة ثانية لمراقبتها بعد مصادقته الأولية عليها وإنما تحرير شيكات الدفع مباشرة للإمضاء توجه مباشرة إلى المدير المالي.
- ضرورة إعداد وثيقة ترصد حركة نقدية الصندوق الرئيسي.
- اكتشاف مركزية مسك المحاسبة من طرف رئيس المصلحة وعدم تقسيم العمل حسب الوثيقة الإدارية والرسمية لكل مستخدم والتي تحدد المهام لكل فرد.
- يجب فصل حساب القرض المحصل عليه لاقتناء الاستثمارات عن حساب القرض الممنوح للتكوين.
- التوصية بضرورة المطالبة من البنك بتقديم القائمة الخاصة بالتثبيتات الممكن اقتناءها عن طريق القرض.
- طريقة حفظ الملفات غير جيدة وغير محمية فهي متاحة للجميع.
- عدم وجود إجراء تحليل الحسابات.

أهمية توصيات محافظ الحسابات في إطار حوكمة المؤسسات:

- توفير حماية اكبر للصندوق الرئيسي من أي محاولات للتلاعب والاختلاس .

- تسهيل إجراءات الرقابة الإدارية وتوضيح المهام وتبسيطها مما يحسن من الأداء ويفرض الرقابة الانية مما يسمح باكتشاف الخطأ فور وقوعه .
- تمتين إجراءات الرقابة المحاسبية من خلال المتابعة الدورية لحسابات المركز.

2. تواصل محافظ الحسابات مع دائرة الإعلام الآلي والتكوين المهني :

- التعرف على المستخدمين المتواجدين على مستواها ومهمة كل فرد
- طلب الوثيقة التقديرية للتكوين الخاص بسنة 2018 والأشخاص المعنيين بها .
- ملف استهلاك القرض الممنوح في إطار التكوين المهني وهل هناك متابعة للفوائد والمصاريف المالية الملحقة به

وقد خلصت إلى النتائج التالية :

- إن نفس الأشخاص المستفيدين ونفس مجالات التكون يتم إجراءها من سنة إلى أخرى.
- لا يتم اختيار عقلاني لمجالات التكوين وكذا الأفراد المرسلة وفق الاحتياجات التي يتطلبها المنصب المشغول وإنما يتم الاستناد على معيار الاقدمية والمحسوبية .
- إن مصلحة التكوين المهني لا بد وان تتبع دائرة الموارد البشرية وليس الإعلام الآلي

أهمية توصيات محافظ الحسابات من منظور حوكمة المؤسسات :

- الإشارة إلى ضرورة تعديل الهيكل التنظيمي بحيث يصبح التكوين المهني تابعا لدائرة الموارد البشرية .

3. تواصل محافظ الحسابات لدائرة تسيير الموارد البشرية والأجور:

1-3 /مصلحة المستخدمين:

- طلب تقديم السجلات القانونية والخاصة بالمستخدمين وعددها سجلين سجل حوادث العمل والسجل الطبي .
- طلب إحضار دفتر المستخدمين والذي يحتوي على اسم كل مستخدم والمنصب المشغول ولم تجده.
- طلب الوثائق الرسمية للمنصب المشغول لكل مستخدم وعقود العمل الخاصة بالمستخدمين الدائمين والمستخدمين المؤقتين والمستخدمين بعقود الإدماج.
- التساؤل عن طريقة التواصل مع مصلحة الأجور والوثائق المنتقلة بينهم للتعرف على إجراءات الرقابة الإدارية بالمصلحة وتحديد فعاليتها .

2-3/مصلحة الاجور:

- التساؤل عن وجود سجل خاص بإعداد الأجرة يتضمن ملخص المعلومات حول الأجرة لكل شهر من غيابات وعطل وغير ذلك يتم ملؤه بالرجوع الى المعلومات المرسلة من مصلحة تسيير الموارد البشرية والتعرف عن طريقة مسكه.
- طريقة تصنيف الوثائق الشهرية ضمن العلب الخاصة بها .

- إعطاء ملاحظة حول ضرورة تغيير الحسابات التي تتضمنها الوثيقة الملخصة للأجر من المخطط المحاسبي إلى حسابات النظام المحاسبي المالي .

4. التواصل مع دائرة المالية:

عند زيارة محافظ الحسابات لدائرة المالية استفسر عن المهام الموكلة له والتي من بينها الفوترة وإعداد العقود المبرمة مع الزبائن وتوصل الى ان هناك مهام تعود لمناصب أخرى لا علاقة لها بالمالية وطالب المسؤول عن هذه الدائرة تزويده بالسجلات التنظيمية الممسكة وبطاقات المنصب للمستخدمين على مستواها ومجموعة من الفواتير والعقود وملف إرسال اشعارات التحصيل للزبائن في الآجال المحددة والمتفق عليها في العقود المبرمة .

5. التواصل مع خلية التدقيق الداخلي:

انتقل محافظ الحسابات إلى مصلحة التدقيق الداخلي وتعرف على الأشخاص المكلفين بخلية التدقيق الداخلي وطلب منهم تقديم المخطط السنوي لسنة 2017 والتقارير الخاصة به وأيضا مخطط سنة 2018 وبرنامج العمل والتقارير المحررة خلال الفصل الأول من السنة ، وقدم له المسؤول عن خلية التدقيق الداخلي البرنامج السنوي والتقارير الخاصة بالأمن، تقرير خاص حول عمل حظيرة السيارات، وتقرير حول الاستجابة لتوصيات وتحفظات المدقق الخارجي .

إن هدف المدقق الخارجي من إجراء هذا التواصل هو اكتشاف:

- مدى استجابة الشركة لتوصيات المدقق الداخلي من جهة وإضافة ملاحظات أخرى لم يتم التوصل اليها من قبل هذه الخلية
- من جهة اخرى التعرف على طريقة التنفيذ وتقسيم العمل وأهمية المخطط السنوي وان كان هناك مقترحات جديدة حول التنفيذ

وتمت مناقشة أهم ما جاء في التقارير عن ألبسة أعوان الأمن واللباس المخصص بمواقع العمل وعن وجود المعدات الخاصة بضمان الأمن وعن ما إذا تم الأخذ بالتوصيات الخاصة بتحقيق الأمن والسبب في عدم الاستجابة وبالتالي فالمدقق الخارجي حريص على دعم خلية التدقيق الداخلي في فرض الالتزام بالتعليمات والتدابير الوقائية المذكورة في التقارير ، كما قام محافظ الحسابات بمناقشة التقرير الخاص بحظيرة السيارات و التقصير الموجود في طريقة مسك السجلات ورداءتها وعدم الاحتفاظ بالوثائق الثبوتية و قدم اقتراحات بخصوص إعداد تقرير حول الحقوق العالقة وضرورة إجراء التطهير كاقتراح إضافي في برنامج العمل الخاص ب سنة 2018.

لكن لم تتجاوز مناقشة المدقق الخارجي مع المدقق الداخلي بعض النقاط المذكورة في التقرير الخاص بالرقابة الداخلية وانحصر الفحص حول وجود التقارير وبرنامج العمل ومدى موافقة التقارير لبرنامج العمل السنوي الخاص بها دون مراجعة ومناقشة ما جاء فيها ولم تتعدى الزيارة بضع دقائق.

6. التواصل مع دائرة الوسائل العامة: (التركيز على إجراءات فحص التثبيتات العينية)

تم التركيز في هذه الدراسة على دائرة الوسائل العامة وإجراءات المدقق الخارجي فيما يخص فحص ممتلكات المركز من مخزونات وتثبيتات عينية ، وهذا لارتباط فحص ملكية المؤسسات بتفعيل مبدأ حماية المساهمين في إطار حل مشكلة الوكالة التي تنشا بين الإدارة والمساهم ، فقد يعمد المدير و المستخدمين إلى اختلاس أو استغلال ممتلكات المؤسسة لخدمة الأغراض الخاصة به ، كما أن مشكل

الوكالة الناشئة عن إبرام العقود تتعدى ذلك إلى حماية مصالح الأطراف الأخرى ومساءلة الإدارة لذا نجد أن هدف محافظ الحسابات في فحصه للممتلكات لا يقف عند حماية المساهمين وإنما أيضا إعطاء صورة عادلة لممتلكات المؤسسة في قائمة المركز المالي وجدول حسابات النتائج وحل مشاكل الوكالة تكون بين المصالح المتعارضة للأطراف (مجلس الإدارة/الإدارة التنفيذية والمساهم/الإدارة والإدارة /الأطراف والمتعاملين الخارجيين من بنوك ومصلحة ضرائب وغيرهم).

أولا - إجراءات محافظ الحسابات لفحص مخزون مركز الدراسات العمرانية:

1. الاتصال برئيس مصلحة حضيرة السيارات:

- الالتقاء برئيس مصلحة حضيرة السيارات التابع لدائرة الوسائل العامة ،طلب منه السجلات الممسوكة لفحص وجودها وطريقة مسكها وأعطى ملاحظة بضرورة تبيان السنة والعنوان الموافق لكل سنة مالية وعند فتحه وجد ان طريقة المسك خاطئة وأوصى بوجوب الانطلاق من الأرصدة الافتتاحية ثم تسجيل حركة العمليات من دخول وخروج ثم إظهار الأرصدة الختامية ،كما استفسر عن حفظ الفواتير والوصولات ووجد أنها ترسل مباشرة إلى مصلحة المحاسبة دون الاحتفاظ بنسخة منها وأوصى بأنه من الضروري حفظها لديه في علب خاصة بكل سنة كأدلة إثبات ،وتساءل عن ماذا كان هناك إجراء المقاربة مع مصلحة المحاسبة.
- توصل الى وجود فارق في رصيد الحساب الخاص بالوقود ما بين التسجيل المحاسبي والوضعية المادية للوقود (وصولات الوقود الموجودة فعليا) في 2018/01/01 عند رئيس الحضيرة .

2- التواصل مع المكلف بالتوريدات واللوازم المكتبية :

في نفس اليوم تنقل محافظ الحسابات إلى مصلحة متابعة التوريدات واللوازم المكتبية وتساءل عن وجود السجلات الخاصة بمتابعة المخزون ليجد ثلاث أنواع من السجلات ممسوكة بطريقة جيدة جدا ،اقترح كتابة العنوان بشكل واضح على السجلات ،وتساءل عن حفظ الملفات الخاصة بعملية شراء وخروج المخزونات ووجد ان هناك حفظ جيد لها وطالب بإحضار عينة منها لفحصها والتأكد من ان الملف يتكون من وصل الطلبيات ،الفاتورة ،نسخة من الشيك البنكي ،ووصل الإدخال إلى المخزن

-تساءل عن وجود برنامج تسيير المخزون وطلب رؤيته في الجهاز الالكتروني ، ثم تحدث عن وجود الفوارق مع المحاسبة وان كان هناك عملية المقاربة سنويا وعن وجود اللجان الخاصة بالجرد للتوريدات واللوازم المكتبية للتقصي عن الفروقات وأجرى العد الفعلي لعينة من المخزون ،وأوضح ان محافظ الحسابات مهمته ليست تحميل المسؤولية للأفراد وإنما للتحسيس بالمسؤولية و تطوير الأداء وأكدوا له انه لم يتم من قبل التواصل مع محافظي الحسابات وأنها لأول مرة يزورهم محافظ الحسابات فقد كانوا يعتقدون ان عمله محصور في دائرة المحاسبة فقط .

-طلب من المسؤول عن التوريدات ولوازم المكتب تقديم ملفات جرد المخزون ومحضر لجنة الجرد "ا" ولجنة الجرد "ب" ولجنة الجرد "ج" وتساءل عن ما إذا تم إجراء المقاربة في نهاية السنة مع دائرة المحاسبة وطريقة معالجة الفروقات وطلب تقديم الملفات الخاصة بها.

ثانيا - إجراءات فحص التثبيتات العينية:

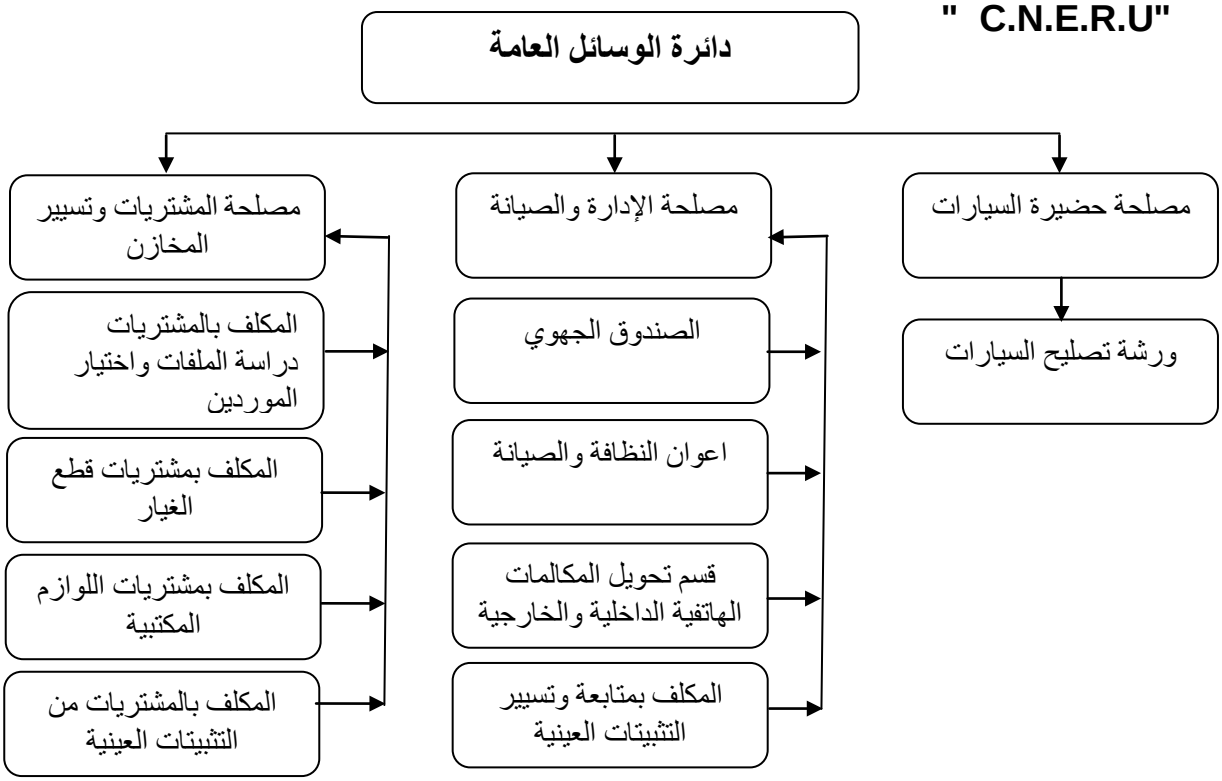
تمر اجراءات محافظ الحسابات لفحص حسابات التثبيتات العينية بالمراحل التالية:

1. التعرف على سياسة دائرة الوسائل العامة فيما يتعلق بتسيير التثبيتات العينية

1-1-تحديد الاحتياجات في كل مصلحة من مصالح وأقسام المركز:

في نهاية كل سنة يتم إعداد موازنة تقديرية سنوية لاقتناء التثبيتات العينية وهذا بعد دراسة ملفات الطلبات التي ترسلها مختلف الدوائر والتي تعبر فيها عن احتياجاتها من التثبيتات العينية ،يتم تصنيف هذه الاحتياجات حسب الأولوية والقدرة المالية للمركز، بحيث تقوم هذه الدائرة بإرسال الرد بالقبول او الرفض مع تبيين أسباب الرفض، ليتم بعدها اتخاذ قرارات الشراء خلال السنة المقبلة على مراحل، والشكل التالي يوضح موقع دائرة الوسائل العامة من الهيكل التنظيمي للمركز :

الشكل رقم (4-7): الهيكل التنظيمي لدائرة الوسائل العامة بالمركز الوطني للدراسات والتعمير "C.N.E.R.U "



المصدر : تم اعداده بالاعتماد على وثائق المركز الوطني للدراسات

2-1-اقتناء التثبيتات العينية :

طلب الشراء :

يعمل المكلف بالمشتريات على الحصول من الموردين على فواتير مؤقتة PROFORMA تتضمن قيمة التثبيت وخصائصه ويقوم بإرسالها إلى دائرة الوسائل العامة من اجل دراستها والموافقة على المورد الذي يقدم أحسن عرض ،هذه العملية تطبق فقط على العمليات التي لا تتجاوز 000 000 12 دينار فيما يخص الأشغال واللوازم و000 000 6 دينار إذا تعلق الأمر بالدراسات أو الخدمات (المادة 13 من قانون الصفقات العمومية وتفويضات المرفق العام).

بعد اختيار المورد تقوم مصلحة الإدارة والصيانة بإرسال أمر الشراء للمورد الذي تم اختياره وتكون أوامر الشراء مرقمة ترقيما تسلسليا وعلى إثرها تتم عملية الشراء ،بحيث تحصل المصلحة من المورد على فاتورة الشراء ووصل الاستلام وتقوم بإرسال النسخ الثلاث (أمر الشراء، فاتورة الشراء، وصل الاستلام) إلى كل من دائرة المحاسبة ومصلحة المشتريات وتسيير المخازن وهذا إذا تعلق الأمر بالتجهيزات المكتبية والى دائرة المحاسبة ومصلحة إدارة وصيانة العتاد إذا تعلق الأمر بتجهيزات الإنتاج والى دائرة المحاسبة ومصلحة حضيرة السيارات إذا تعلق الأمر بالسيارات.

أما إذا كانت قيمة التثبيت المراد اقتناءه تتجاوز 000 000 12 دج ، فان الشراء يتطلب الدخول في المناقصات حسب المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 02 ذي الحجة 1436 الموافق ل 16 سبتمبر 2015 ، المتضمن تنظيم الصفقات وتفويضات المرفق العام وتمر خطوات اقتناء التثبيت عن طريق المناقصة بما يلي :

- الإعلان في الجرائد حيث يتم ذكر كل المعلومات المتعلقة بالمركز والتثبيت المراد اقتناءه .
- بعد الحصول على التعهدات من الموردين تقوم مديرية الموارد العامة بإحداث لجنة مختصة في فتح الأظرف ولجنة أخرى لتقييم العروض واختيار المورد الذي يقدم أحسن عرض.

تحديد قيمة الاقتناء:

حسب النظام المحاسبي المالي فان إدراج التثبيتات العينية في الحسابات يكون بكلفة الاقتناء حالة شراءه أو كلفة الإنتاج حالة إنتاجه بالوسائل الخاصة للمركز وكلفة الاقتناء هي سعر الشراء المبين في فاتورة الشراء مضافا إليه مختلف المصاريف الغير مسترجعة .

التسجيل في سجل الجرد:

يقوم المكلف بمتابعة وتسيير التثبيتات بتسجيل كل التثبيتات التي يتم اقتناءها من طرف المؤسسة في سجل الجرد بحيث يكون ممضي ومختوم من طرف دائرة الوسائل العامة .

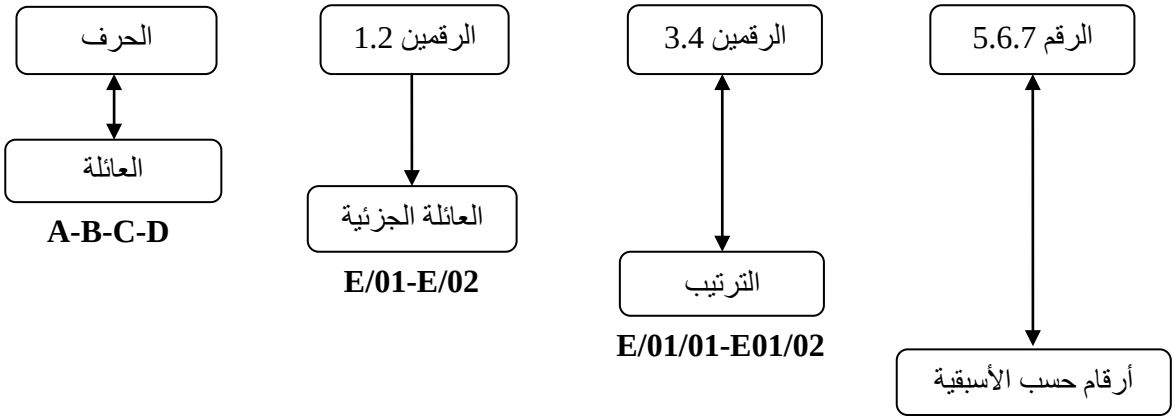
إعداد بطاقة التثبيت:

تمسك بطاقات خاصة لكل نوع من التثبيتات يسجل فيها كل التفاصيل عن التثبيتات.

ترميز وترقيم التثبيتات:

عندما يحصل المركز الوطني للدراسات العمرانية على تثبيت معين يعطى له رمز وترقيم معين خاصين به وذلك لتسهيل عملية متابعته ومراقبته وكذا معرفة مكانه وأحواله ،ويتم ذلك من طرف المكلف بمتابعة وتسيير التثبيتات حسب عدة اعتبارات كالآتي :

الشكل رقم (4-8):ترميز وترقيم التثبيتات العينية



المصدر: تم اعداده بالاعتماد على المقابلة مع المكلف بمتابعة وتسيير التثبيتات

وتتم عملية ترميز وترقيم التثبيتات بتصنيفه في بداية الأمر حسب العائلة التي ينتمي إليها ثم العائلة الجزئية ثم الترتيب وبعدها يعطى له رقم حسب الأسبقية ،بحيث يأخذ رقم التثبيت الأخير الموجود في نفس الترتيب ثم يضاف اليه 1 .

1-3-التحويل ما بين الوحدات:

في معظم الأحيان يتم تحويل التثبيتات ما بين الدوائر وهذا يكون وفق إجراءات معينة وتحت مسؤولية المكلف بمتابعة وتسيير التثبيتات، وعند التحويل يتم إعداد وثيقة تسمى BON D'AFFECTATION يتم إرسالها إلى :

- دائرة المحاسبة لتقوم بتعديل البطاقات الخاصة بالتثبيت الذي تم تحويله
- الدائرة التي تم عزل التثبيت منها
- الدائرة التي قامت بتسلم التثبيت
- مصلحة الإدارة والصيانة (المكلف بمتابعة وتسيير التثبيتات)

1-4-توقيف التثبيت:

إن توقيف التثبيت هو قرار يتخذه المركز لعدة أسباب كحصول عطب في التثبيت وارتفاع مصاريف الصيانة والتصليح، التقادم، فساد التثبيت وغير ذلك من الأسباب، وبناءا على ذلك يتم تكوين ملف التوقيف والذي يتضمن الوثائق المثبتة لأسباب توقيف التثبيت ووضعه خارج الخدمة .

لجنة التوقيف: بعد اقتراح مصلحة الإدارة والصيانة بتوقيف التثبيت يقوم رئيس المدير العام بتكوين لجنة من عدة أعضاء لدراسة الاقتراح ومعاينة التثبيت من اجل الموافقة على اقتراح مصلحة الإدارة والصيانة أو رفضه وفي حالة الموافقة يتم إعداد عدة نسخ من ملف التوقيف ترسل إلى مصلحة المحاسبة لإخراج التثبيت المعني من الحسابات والسجلات المحاسبية وتوقيف الاهتلاكات الخاصة بها، كما أن اللجنة هي المسؤولة عن بيع التثبيت أو تخزينه .

1-5- التنازل عن التثبيتات:

في غالب الأحيان يقوم المركز بالاستغناء عن التثبيتات التي ليس بحاجة اليها وهذا اما ببيعها او ركنها ،مما يستوجب استبعاد قيمتها من مختلف السجلات والدفاتر ،وتتطلب عملية بيع اي تثبيت موافقة مسبقة من طرف مجلس الإدارة وتتم عملية البيع عن طريق المزاد العلني بعد تحديد القيمة الدنيا للتثبيت المراد بيعه، وتنشا عن ذلك عدة وثائق هي فاتورة البيع وقسيمة الخروج وملف الخاص بالمشتري والتي تكون على شكل عدة نسخ :

- الفواتير الأصلية تقدم إلى المشتري الذي تمت الموافقة عليه أثناء عملية فتح التعهدات المتعلقة بالبيع عن طريق الماد العلني
- النسخ الأولى من الفواتير ترسل إلى المصلحة التجارية المسؤولة عن عملية البيع
- النسخ الثانية من الفواتير ترسل إلى مصلحة الإدارة والصيانة
- النسخ الثالثة من الفواتير ترسل الى دائرة المحاسبة لتقوم باستبعاد قيمة التثبيت واهتلاكاته من مختلف الدفاتر المحاسبية وتسجيل قيود عملية البيع.

1-6-وضع التثبيتات خارج الخدمة :

بعض التثبيتات تهتلك كليا فتصبح غير صالحة كما أن مصاريف صيانتها مرتفعة كما أن قيمتها في السوق معدومة ،في هذه الحالة يعطي مجلس الإدارة أمر بوضع التثبيتات خارج الخدمة ويكون هذا الأمر معتمد وممضي ويتم إرساله إلى دائرة المحاسبة ومصلحة الإدارة والصيانة.

1-7-الجرد:

تقوم المؤسسة في نهاية كل سنة بإجراء جرد فعلي لجميع تثبيتاتها، ويتم تكوينها من طرف المدير العام وتتكون لجنة الجرد " أ " من:

السيد د. م (تنسيق أعمال الجرد) ←مكلف بمتابعة الارشيف العقاري

السيد ب. م (عضو في لجنة الجرد) ← الدراسات التقنية

السيد خ. س (عضو في لجنة الجرد) ←دراسات ملفات الشراء

السيد ر. س (عضو في لجنة الجرد) ← تصميم الدراسات العمرانية

السيد ا. ف (تسجيل نتائج الجرد) ←مكلف بمتابعة وتسيير التثبيتات

اما لجنة الجد "ب" فتتكون من:

السيد ب. م (تنسيق اعمال الجرد) ← رئيس مصلحة المشتريات والمخزونات

السيد ر. خ (عضو) ←الدراسات التقنية

السيد ب. س(عضو) ←تصميم الدراسات العمرانية

السيد ب. م (عضو) ←مسؤول عن التكوين المهني

ثانيا - دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية المرتبط بالتثبيتات العينية:

طلب محافظ الحسابات من دائرة الوسائل العامة ما يلي:

- ملفات جرد التثبيتات ومحضر لجنة الجرد " أ " ولجنة الجرد "ب" ولجنة الجرد "ج" وتساءلت عن ما إذا تم إجراء المقاربة في نهاية السنة مع دائرة المحاسبة وطريقة معالجة الفروقات وطالبت بتقديم الملفات الخاصة بالفروقات.
- وجود السجلات وطريقة مسكها والمسؤول عن إعداد الملفات النهائية للعناصر الموجودة داخل الشركة.
- الوثائق الثبوتية لخروج التثبيتات من المؤسسة.
- من عملية الفحص والتحقق التي قام بها محافظ الحسابات للتسجيل المحاسبي وملف الجرد الخاص بوسائل النقل توصل إلى وجود فارق في حساب وسائل النقل عند اجراء المقاربة مع وثيقة الجرد الخاصة بالسيارات في مصلحة الموارد العامة وحدد الفرق في اعادة التقييم للشاحنات والسيارات النفعية مع إدراج ملحقات وسائل النقل ضمن وثيقة جرد وسائل النقل بالإضافة إلى بيع شاحنة نقل لم يتم إخراجها محاسبيا.
- بعدها قام بالتواصل مع المسؤول عن إعداد وثيقة جرد التثبيتات من السيارات.
- تقديم الملف الثبوتي لخروج الشاحنة من المؤسسة عن طرق البيع.
- طلب محافظ الحسابات من دائرة الوسائل العامة أسماء المستخدمين الذين لهم الحق قانونيا في الحصول على سيارة العمل والمناصب المشغولة ،وأيضا أسماء السائقين واكتشفت بعد الفحص ان هناك من يستعمل سيارات الشركة خدمة لأغراض خاصة.

ومن واقع المشاهدة قمنا بإعداد أسئلة نظام الرقابة الداخلية الخاصة بالتثبيتات العينية للمركز وفق ما يلي:

1. اسئلة نظام الرقابة الداخلية الخاص بالتثبيتات العينية :

جدول رقم (4-18): أسئلة نظام الرقابة الداخلية الخاص بالتثبيتات العينية

نظام الرقابة الداخلية	نعم	لا	الخطر
هل كل التثبيتات الظاهرة في الميزانية مدعمة بوثائق ثبوتية	X		
هل توجد سجلات خاصة بالتثبيتات تبين التكلفة النهائية الخاصة بها		X	عدم التعامل بموضوعية مع مصاريف التثبيتات
هل التسجيل المحاسبي للتثبيتات يتم وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	X		
هل هناك اجراء اختيار الموردين	X		خطر منح الامتيازات لبعض الموردين
هل يتم مقاربة الفواتير ووصول الاستلام وطلبية التثبيت	X		طلبية لا تتوافق مع الطلب
هل توجد رقابة حسابية على الفواتير	X		
هل تتم متابعة التثبيتات بعد دخولها (تحويلها،بيعها ،توقيفها عن النشاط)	X		اصول غير محددة
هل التامين الخاص بالتثبيتات كافي لحمايتها من الاخطار		X	سرقة او اختلاس سوء او عدم الاستخدام
هل يوجد جرد مادي للتثبيتات العينية	X		اعضاء الجرد غير مستقلين
هل توجد اللجنة ا و ب وج		X	لم يتم تعيين لجنة "ج"
هل يتم مقاربة نتائج الجرد الفعلي بالجرد المحاسبي		X	تسجيل محاسبي لا يعكس الصورة الحقيقية للأصول
هل تمت معالجة فروقات الجرد		X	تسجيل محاسبي لا يعكس الصورة الحقيقية للاصول
هل هناك اعادة تقييم للتثبيتات	X		اعادة اتقييم يتم بين المحاسب والمدير العام
هل تم اعادة تقييم التثبيتات من طرف اخصائيين		X	اعادة التقييم لا بد وان تستند على تقرير لخبير محاسب –امكانية تضخيم القيم الظاهرة في الميزانية
هل تم ارسال القيم الجديدة لاعادة التقييم الى مختلف المصالح المعنية		X	عدم وجود تنسيق بين مصالح ودوائر المركز- امكانية اعطاء معلومات خاطئة
هل هناك استعمال التثبيتات العينية من طرف أشخاص غير مرخص لهم بذلك	X		خطر استعمال الممتلكات لأغراض خاصة
هل التسجيل المحاسبي لخروج التثبيتات أو توقيفها عن العمل له وثائق ثبوتية تدعم التسجيل	X		

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على حضور إتصالات محافظ الحسابات بدائرة الوسائل العام

2-1-نظام حماية التثبيتات العينية :

جدول رقم (4-19): نظام حماية التثبيتات العينية

نظام حماية الأصول		
الأخطار التي يمكن أن تؤثر على نظام الرقابة الداخلية	**الرقابة الداخلية الموضوعة**	**وجود الأخطار**
1- غياب بطاقة التثبيتات لمراقبة الوجود الفعلي		لا
2- الاستعمال الغير مسموح به لبطاقة التثبيتات العينية		لا
3- وجود معطيات تجاوزها الزمن ،غير كاملة ، خاطئة في بطاقة التثبيتات		نعم
4- الجرد الدوري لا يتم من طرف أشخاص مستقلين		نعم
5- حيازة أصول –التثبيتات العينية - الغير مسموح بها		لا
6- متابعة غير كافية لتجاوز ما هو مخطط في الموازنة		لا
7- تنازل و إعلان إتلاف التثبيتات العينية الغير مرخص بها		لا
8- دفع فواتير قبل مراقبة هل ان التثبيت يشتغل ام لا		لا
9- دراسة غير كافية «مناقصة ، دراسة المردودية ...» ذلك قبل إبرام العقود المهمة		لا
10- استعمال التثبيتات خارج دائرة استغلال المؤسسة «مصلحة الخاصة »		نعم
11- تغطية تأمينية غير كافية		نعم
12- تثبيتات مهتلكة بسب نقص الصيانة		لا
13- سرقة و تحطيم الاستثمارات		لا
14- تسجيلات محاسبية غير مسموح بها		لا

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على حضور اتصالات محافظ الحسابات بدائرة الوسائل العامة

3-1-شبكة تقسيم المهام :

جدول رقم (4-20): شبكة تقسيم المهام

المهام	الأشخاص المكلفين				
	مدير الادارة والمالية	مصلحة المشتريات وتسيير المخزونات	مصلحة تسيير التثبيتات والصيانة	دائرة المحاسبة	دائرة الوسائل العامة
1- المصادقة على موازنات التثبيتات العينية	X				
2- إعداد طلبيات الحيازة أو سند طلبية			x		
3- المصادقة على طلبيات الحيازة آو سند طلبية		X			
4- مراقبة فواتير الحيازة		X			
5- التسجيل المحاسبي				X	
6- مراقبة التسجيل المحاسبي				X	
7- الموافقة بالدفع				X	
- رخصة التنازل او وضع خارج الخدمة8	X				
9- تحضير فواتير التنازل			x		
10- مراقبة فواتير التنازل		X			
11- مسك بطاقة التثبيتات			x		
12- التسجيل في ملف التثبيتات المحاسبي				X	
13- مقاربة بين بطاقة التثبيتات و حسابات التثبيت					*x*
14- الجرد المادي للتثبيتات		x			
15- المقاربة بين الجرد المادي و الجرد المحاسبي					
16- المصادقة على تعديلات فيما يخص الحسابات بعد الجرد	X				
17- حساب الاهتلاك				x	

المصدر: تم إعداده بالإعتماد على حضور إتصالات محافظ الحسابات بدائرة الوسائل العامة

2. فحص حسابات التثبيتات العينية :

- إعداد جدول خاص بحسابات التثبيتات العينية
- مقاربة أرصدة اليومية الافتتاحية مع الأرصدة الميزانية المقفلة في السنة الماضية .
- دراسة السياسة الاستثمارية في المؤسسة « سياسة تسيير التثبيتات » و مدى مطابقتها للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و هل هي مطبقة بصفة دائمة، مع التركيز بصفة خاصة على النقاط التالية:

✓ إعادة تقييم الاستثمارات « ملائمة وقواعد التقييم ».
✓ التثبيتات الغير مستعملة.
✓ قطاع الغيار المختلفة.
✓ مصاريف الصيانة.

- مراقبة الوجود المادي للتثبيتات المهمة كالتأكد من وجودها و استعمالها و هل أن الجرد المادي موجود فعلا وهل أن بطاقات التثبيتات تم تصحيحها بعد عملية الجرد.
- مقاربة التثبيتات التي تمت حيازتها مع الوثائق التبريرية .
- إجراء عملية المصادقة على التثبيتات الموجودة لدى الغير .
- التأكد من أن المبالغ المسجلة كتثبيتات تتوافق مع النظام المحاسبي المالي و ذلك من خلال:

✓ تسجيل جميع مصاريف المعلقة بحيازة التثبيتات.
✓ عدم تسجيل المصاريف المسترجعة مثل «الرسم القيمة المضافة و الغلافات».
✓ التسجيل حسب معدل الصرف المطبق في يوم الشراء بالنسبة للتثبيتات المستوردة .
✓ التأكد من أن التثبيتات المتنازل عليها هي مسجلة ومبالغها مستلمة.
✓ التأكد من ان الاهتلاكات المسجلة تتوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها
✓ التأكد من ديمومة طريقة الاهتلاك .
✓ مراقبة مدة الاهتلاك .

- التأكد من أن التأمينات تغطى بصفة مناسبة كل الأخطار التي يمكن أن تمس الاستثمارات.

أهم النتائج والتوصيات التي قدمها محافظ الحسابات فيما يتعلق بالتثبيتات العينية وطريقة تسييرها داخل المركز:

✓ **نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية الخاص بالتثبيتات العينية:**

- لا توجد لجنة الجرد "ج" والتي تتمثل مهمتها في التأكد من الفروقات الموجودة بين اللجنتين "أ" و"ب".
- لا يوجد محضر الجرد للجنة "ج".
- لا توجد مقاربة بين الجرد المادي والمحاسبي منذ نشأة المركز.
- لا توجد معالجة لفروقات الجرد.
- يتم استخدام سيارات المركز من قبل اشخاص غير مرخص لهم بذلك ولا يوجد رقابة على ذلك.
- لا يوجد فصل ما بين وثيقة ملحقات وسائل النقل و وثيقة وسائل السيارات .
- لا يوجد تحيين للقيم التاريخية لوسائل النقل بالقيم السوقية لها في مصلحة الموارد العامة، لا يوجد تنسيق ومطابقة المعلومات ما بين دائرة المحاسبة العامة ودائرة الموارد العامة والمصالح المعنية.
- ان بطاقات تعريف التثبيتات العينية تقليدية وقديمة جدا بحيث يتم الصاق ملصقات بالتثبيت المعني لتحديد هويته ،في حين يتم استعمال جهاز الكتروني حاليا بتمريره على التثبيت مباشرة.

- وجود تداخل في مهام المصالح والأفراد التابعة لدائرة الوسائل العامة وتقسيم عشوائي لها فنجد ان المكلف بدراسات الملفات هو نفسه من يقوم بإجراءات الشراء والدفع وتنظيم مصاريف التنقل الخاصة بالعمال في حين ان منصبه الاصلي هو اطار مالي، كما ان ملفات المنصب تحدد المهام المرتبطة بالمنصب فقط دون تحديد المكلف بأداء تلك المهام بإدراج اسماء الموظفين، الامر الذي يؤول دون تنظيم العمل والتقيد بالإجراءات والتنسيق ما بين الافراد.
- المكلف بمسك الصندوق الجهوي هو المسؤول عن اعداد طلبية الشراء والأمر بالدفع في حين انها من مسؤولية مصلحة المشتريات، مما ادى الى تعقيد الاجراءات الروتينية وإدراج اجراءات لا فائدة منها.

✓ **نتائج فحص الحسابات الخاصة بالتثبيتات العينية:**

- عند اعادة تقييم مجموعة كبيرة من التثبيتات بالقيمة السوقية لها تم ادراج بعض البنود بدون سند قانوني كتقرير خبرة المحاسبة ودون اعلام دائرة الوسائل العامة وانما تمت بين المدير العام والمحاسب فقط.
- هناك تثبيتات تم بيعها لا تزال مسجلة في الدفاتر المحاسبية.
- ادراج التثبيتات العينية بمبالغ خاطئة بعد خصم غرامات التأخير من تكلفة التثبيت العيني محاسبيا.
- الملف المحاسبي للتثبيتات العينية مستقل عن ملفات السنوات السابقة من المفروض وجود ملف واحد يضم كل التثبيتات الموجودة في المركز بحيث يتم تحيينه في كل سنة.
- -عدم وجود تسجيل لفروقات الجرد وهذا لغياب اجراء المقاربة بين الجرد الفعلي والجرد المحاسبي.
- تصنيف وتسمية الحسابات خاطئ .
- ادراج رخصة الوقاية من الفيروسات والتي مدة نفعيتها تتحدد ب 3 سنوات ضمن التثبيتات في حين يتم ادراج التحديث السنوي «mise à jour d'un anti-virus Kaspersky» في حساب المصاريف وهذا التسجيل خاطئ لأنه حسب النظام المحاسبي المالي كل عنصر تابع لعنصر اخر يسمح بزيادة مدة نفعيته يدرج كمون مستقل له وبالتالي يتعين تسجيلها في حساب التثبيتات ايضا.

✓ **التوصيات المقدمة من قبل محافظ الحسابات من اجل تقويم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالتثبيتات العينية:**

- ضرورة اعادة تعديل الهيكل التنظيمي للمركز وإعادة توزيع الصلاحيات حسب المؤهلات، فنجد ان المسؤولة عن الارشيف والتوثيق تابعة الى دائرة الاعلام الالي والتكوين المهني بحكم مهامها المتمثلة في متابعة الارشيف بينما تتبع في ادائها لمصلحة المشتريات باعتبارها مكلفة بشراء الكتب والجرائد وفي نفس الوقت نجدها مرتبطة بمديرية بحكم مهمتها في الحصول على عروض العمل ،ادراج مصلحة الامن في دائرة الموارد البشرية كما ان المكلف بالأمن يشغل منصب مستشار قانوني ،المكلف بالتكوين المهني للعمال يتبع دائرة الاعلام الالي والتكوين المهني في حين انه في الاصل لا بد وان يتبع دائرة الموارد البشرية.
- فصل الوثائق الخاصة بملحقات وسائل النقل ووثائق وسائل النقل.
- ضرورة تعديل القيم التاريخية في دائرة الوسائل العامة.
- القيام بالمقاربة بين الجرد المادي والمحاسبي لكل السنوات قبل غلق الحسابات مع الامتناع عن المصادقة على الحسابات اذا لم يتم القيام بذلك .
- اتباع اجراءات الرقابة الادارية الحديثة كاستخدام حضيرة السيارات لجهاز مراقبة توجهات السائقين لتحديد مدى استخدام سيارات وشاحنات المركز الوطني للدراسات والابحاث التطبيقية لأغراض خاصة.

- عملية ترميز وترقيم التثبيتات العينية يمكن ان يتم بطرق اكثر حداثة كجهاز تسجيل خصائص ومعلومات حول التثبيت العيني ويقوم بإعطاء بطاقة الكترونية للجهاز بمجرد تمرير الجهاز على التثبيت الذي تم اقتناءه.
- الغاء جملة الاجراءات المتكررة والتي لا جدوى منها في دائرة الوسائل العامة وتقسيم العمل وفق الكفاءات وكشف المنصب الخاص بكل فرد

3. انعكاسات اجراءات المدقق الخارجي فيما يخص فحص التثبيتات العينية للمركز على حوكمة المؤسسات

- زيادة اشراف مجلس الادارة على طريقة اداء الادارة التنفيذية من خلال عرض هذه الملاحظات والتوصيات في اجتماع مجلس الادارة المنعقد في نوفمبر 2018، ما يجعله على دراية دائمة بما يحدث داخل المركز على اعتبار ان محافظ الحسابات يلعب دور الوكيل عن مصالح المساهمين.
- تعديل اجراءات الرقابة الادارية مع اضفاء اجراءات في نظام الرقابة المحاسبية وإلغاء جزئي للإجراءات الروتينية المتكررة والتي لا داعي منها ما يسمح بالتحكم الجيد في نشاطات المركز واكتشاف الاخطاء حال وقوعها.
- حماية اصول المؤسسة وخاصة التثبيتات العينية من خلال توفير التغطية التأمينية الكاملة لها ومحاسبة الاشخاص الذين يقومون باستغلال اصول المركز لأغراض خاصة ومنعهم من القيام بذلك مستقبلا.
- فرض الانضباط والحرص على اجراء متابعة معمقة محاسبيا وميدانيا من قبل المعنيين وخوفهم من المساءلة.
- قيام المركز بإجراء المقاربة بين الجرد المادي والجرد المحاسبي ،بحيث تم توكيل موظف من دائرة المحاسبة العامة وموظف من دائرة الوسائل العامة للقيام باستخراج الفروقات والتي تمت مناقشتها من قبل رئيس مصلحة المشتريات والمدير العام للإدارة والمالية ،وانتهي الامر بإعداد تقرير المقاربة بين الوجود المادي والمحاسبي والذي تم تضمينه فروقات الجرد والمعالجة الموافقة لها.

وفيما يلي عرض لأهم الفروقات والتسويات التي تم اتخاذها:

✓ **تسوية حساب 215490 معدات الطوبوغرافية:**

1. تعديل ترميز الثبيتات على مستوى دائرة المحاسبة العامة والذي يختلف عن رقم الجرد الخاص ببعض التثبيتات.

2. تعديل القيم في ملف الجرد بالقيم المعاد تقييمها (القيمة السوقية)

3. أحد عناصر هذا الحساب غير موجود في المركز ما يتطلب اسبعاده من السجلات المحاسبية، كما ان قيمته المحاسبية يجب ان تخفض بمقدار 4591.84 دج قيمة عقوبة التأخير في التسديد لتصبح القيمة التاريخية الصحيحة لهذا العنصر 40406.16 عوض 45000.00 .

من ح/657 الاعباء الاستثنائية للتسيير الجاري

ح/ 656 عقوبات التأخير 4591.84

ح/2804 اهتلاك معدات الطوبوغرافية 45000

الى ح/ 215490 معدات الطوبوغرافية 45000

ح/781 استرجاع اهتلاك معدات الطوبوغرافية 4591.84

4. مجموعة من العناصر لم يتم تخفيضها بمبلغ غرامات التأخير ومنه لا بد من إجراء التسوية المحاسبية التالية :

من ح/656 غرامات التأخير 285 250

الى ح/ 215490 معدات الطوبوغرافية 285 250

لا بد من تعديل الملف الخاص بالتثبيتات بالقيم الجديدة حتى تسوى مخصصات الاهتلاك للسنوات المتبقية.

- ✓ **تسوية حساب 215520 ادوات :**

1. هذا العنصر غير موجود في المركز لأنه تم بيعه في مجموعة خردوات سنة 2009، لابد وان يتم مراجعة قيد التنازل الخاص بالمجموعة وتسجيل اما فائض او خسارة تنازل وفق ما تظهره محاضر لجنة المزاد العلني.

- ✓ **تسوية حساب 218300 معدات مكتب:**

1. تم بيع التثبيت ضمن مجموعة الخردوات في سنة 2009 وتم اخراجه من ملفات الجرد بالقيمة التاريخية في حين قد تم تعديله بالقيمة السوقية بعد اعادة التقييم الا انه لايزال موجودا في السجلات المحاسبية لابد من اثبات عملية بيع مجموعة الخردوات (تابعة للعملية السابقة بيع مجموعة من الخردوات).

من ح/ 512 البنك 7000

ح/2815520 اهتلاك الادوات 4723.55

ح/ 2818300 اهتلاك معدات مكتب 2650

الى ح/218300 معدات مكتب.2650

ح/215520 ادوات 4723.55

ح/752000 فائض التنازل عن تثبيتات 7000

- ✓ **تسوية حساب 218320 معدات الاتصالات:**

1. العناصر من 1 الى 3 موجودة في المركز وفي ملفات الجرد على انها تركيبات في حين محاسبيا مسجلة تحت تسمية معدات اتصال، تعديل تصنيف العنصر في الدفاتر المحاسبية او في ملف الجرد ايهما اصح .

2. بالنسبة للعناصر 4 و5 لم يتم ايجادها عند القيام بالجرد سنة 2017 في حين لاتزال مسجلة محاسبيا لا بد من استبعادها من الدفاتر المحاسبية ايضا وذلك بإجراء القيد التالي:

من ح/657000 التكاليف الاستثنائية للتسيير العادي 8358

ح/2818320اهتلاك معدات الاتصالات 537 12

الى ح/218320 معدات الاتصالات 895 20

3. عناصر اخرى غير موجودة في المركز الوطني للدراسات لا بد من استبعادها من الدفاتر المحاسبية

من ح/28320 اهتلاك معدات الاتصالات 622 27

الى ح/ 218320 معدات الاتصالات 622 27

- ✓ **تسوية حساب 218700 اثاث ومعدات منزلية:**

1. هناك عنصر غير موجود في المركز الوطني للدراسات والأبحاث العمرانية لا بد من اخراجه من حسابات المركز مع الاشارة الى انه لن يتم هذا الاجراء إلا بعد طرح الموضوع للمصادقة عليه في مجلس الادارة ليتم بعدها اجراء التسجيل المحاسبي التالي :

من ح/2818700 اهتلاك اثاث ومعدات منزلية 250 10

الى ح/ 218700 اثاث ومعدات منزلية 250 10

2. هذا العنصر موجود في المركز وفي ملفات الجرد بعنوان تركيبات وتصميمات في حين محاسبيا مسجل بعنوان اثاث ومعدات منزلية، يتم تعديل التصنيف .
3. هناك عنصر لم يتم ايجاده في جرد 2017 لا بد من استبعاده محاسبيا وفي نفس الوقت يتم التحري عن اسباب ذلك فان كان السبب معقول يتم اعداد محضر بخروجه من المركز بعد المصادقة على ذلك من قبل مجلس الادارة.
4. مجموعة من العناصر تم بيعها كمجموعة خردوات سنة 2009 ولم يتم اجراء القيد المحاسبي لعدم ارسال محضر البيع الى دائرة المحاسبة العامة لا بد من اتخاذ الاجراءات اللازمة للتنسيق بين دائرة المحاسبة العامة ودائرة الوسائل العامة مستقبلا.

من ح/ 512 البنك 7000

ح/2815520 اهتلاك الادوات 4723.55

ح/ 2818300 اهتلاك معدات مكتب 2650

ح/2818700اهتلاك اثاث ومعدات منزلية 9519

الى ح/218300 معدات مكتب.2650

ح/ 215520 ادوات 4723.55

ح/218700 اثاث ومعدات منزلية 15866

ح/752000 فائض التنازل عن تثبيتات 653

✓ **تسوية حساب 218310 معدات الاعلام الآلي:**

1. ترقيم وترميز بعض العناصر في الجرد المحاسبي يختلف عنه في ملفات الجرد المادي، لا بد من تصحيح ترقيم العنصر حسب ملفات الجرد.
2. عنصر تم بيعه بمزاد علني سنة 2012 لايزال ظاهرا في سجلات المحاسبة لابد من اخراج التثبيت المعني وذلك من خلال القيد التالي:

من ح/512 بنك 000 11

الى ح/2818310 اهتلاك معدات الاعلام الالي 500 28

ح/218310 معدات الاعلام الالي 500 28

ح/752000 فوائض التنازل عن تثبيتات 000 11

3. عنصر تم بيعه في مزاد علني سنة 2015 لم يتم تسجيل عملية البيع محاسبيا لنفس السبب وهو عدم وجود تنسيق بين دائرة الوسائل العامة ودائرة المحاسبة العامة وهو اجراء رقابي غير مفعل في المركز الوطني للدراسات والأبحاث التطبيقية بالرغم من اهميته ،كما ان المبلغ الظاهر في الدفاتر المحاسبية 53500 دج في حين ان مبلغ الفاتورة 82000 دج، فلابد من تعديل قيمة المعدات والاهتلاكات للسنوات السابقة ثم تسجيل قيد التنازل عنها.
4. هناك عناصر ذات قيم مهمة غير موجودة في ملفات الجرد إلا انها موجودة في الدفاتر المحاسبية لا بد وان يتم البحث عنها وإعداد محضر عن حالتها.

- ان اجراء التعديلات المحاسبية اللازمة يسمح بإعطاء صورة اوضح واقرب للواقع حول اصول المركز من التثبيتات العينية في قائمة المركز المالي واهتلاكاتها في قائمة حسابات النتائج خاصة بعد القيم المعاد تقييمها والتي اكتشف محافظ الحسابات بأنه مبالغ فيها وانه لم يتم الاعتماد على تقرير الخبرة في اعادة التقييم .

- تعديل الملفات الخاصة بجرد التثبيتات وفق القيم الجديدة الظاهرة في الدفاتر المحاسبية.

في نهاية عملية الفحص والتحقق يتم تحرير التقرير المرحلي والذي يتم عرضه على الجمعية العامة بحضور المدير العام ومناقشة اهم النقاط المتوصل اليها مع تقديم المشاكل والتوصيات والحلول التي تسمح بتحسين الاداء في كل المستويات في المركز، وستتم زيارة محافظ الحسابات مرة اخرى في نهاية السنة لفحص مدى الاستجابة للملاحظات والتوصيات داخل المركز مع القيام بالفحوصات والتحقق للقوائم المالية بشكل نهائي مع الاخذ بعين الاعتبار للأحداث اللاحقة والتواصل مع المدير العام للمركز ومناقشة الاحداث اللاحقة واعمال نهاية السنة ليتم بعدها تحرير التقرير النهائي الذي سيعرض على الجمعية العامة العادية.

التحليل المقارن لإجراءات محافظي الحسابات لنفس المؤسسة:

1. هناك تباين في اداء الاجراءات الخاصة بالفحص والتحقق من محافظ حسابات الى اخر حيث:

- ان اجراءات محافظ الحسابات الجديد تميزت ببذل عناية مهنية اكبر وذلك لتوسع مجال تدخله واستقلاليته كون ان المدير العام السابق قد تمت اقالته، كما ان الخبرة التي يتمتع بها محافظ الحسابات الجديد كانت اكبر نتيجة تقلده لعدة مناصب في الادارة والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي التعاقدي الى جانب كونه محافظ حسابات.
- المدقق الخارجي الاول لم يقم بتفعيل عنصر الاتصال داخل المؤسسة بالشكل الكامل بل اقتصر اتصاله بالمحاسب العام والمدير العام اما المدقق الخارجي الجديد فقد قام بتفعيل عنصر الاتصال بشكل كبير فقد كانت زياراته تشمل جميع دوائر المؤسسة ومصالحها، وكان تبرير محافظ الحسابات الاول ان الاتصال مع مختلف المصالح يتعارض مع مبدأ عدم التدخل في التسيير وانا ملزم بفحص الجانب المحاسبي فقط اما عن محافظ الحسابات الثاني فقد كان تبريره انه باعتبار ان عملنا يرتبط بالفحص والتحقق من سلامة المعلومة المحاسبية فان تضليل مستخدمي المعلومة المحاسبية يمكن ان يتم على مستويين الاول ان يكون الخلل في تقييم وتقويم وتصنيف المعاملات المحاسبية في الحسابات الموافقة لها لجهل المحاسب ببعض الطرق والمبادئ والمعايير المحاسبية والثاني ان يكون الخلل في طريقة انتاج المعلومة من قبل المصالح الاخرى وإيصالها لدائرة المحاسبة لذا لا بد من القيام بزيارة جميع المصالح ذات العلاقة بإنتاج المعلومة المحاسبية للتعرف على طريقة سير العمل على مستواها.

2. بالرغم من تفعيل محافظ الحسابات لعنصر الاتصال بالشكل المناسب إلا ان اتصاله بمصلحة التدقيق الداخلي لم يكن مثل ما هو مطلوب، فلم تتعدى التأكد من مطابقة البرنامج السنوي للمدقق الداخلي للتقارير المحررة دون مناقشة ما جاء فيها.
3. من واقع المشاهدة فان الزيارات المفاجئة لمحافظ الحسابات للمصالح احدثت الهلع في نفوس المستخدمين وأعطتهم قناعة بضرورة التغيير.
4. ان اجراءات فحص محافظ الحسابات للتثبيتات العينية يمر عبر تقييمه لنظام الرقابة الداخلية الخاص بها وإعداد اسئلة الرقابة الداخلية التي تمكنها من تحديد نقاط الضعف والقوة في النظام وكذا تحديد المخاطر المرتبطة بها وقد كان هناك عدة نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية الخاص بالتثبيتات العينية.
5. يقوم المدقق الخارجي بدعم آليات حوكمة المؤسسات من خلال ما يلي:

- إعداد المدقق الخارجي لتقريره السنوي (العام والخاص) حول أنشطة الشركات تعطي جملة من الملاحظات والتوصيات التي تساعد مختلف الأطراف ذات العلاقة بما فيها خلية التدقيق الداخلي عند تخطيطهم وإعدادهم لبرامج التدقيق الداخلي للشركة، ما يسمح بتوفير الجهد والوقت للتركيز في أمور أخرى أكثر أهمية.
- دراسة وتقييم المدقق الخارجي لنظام الرقابة الداخلية بما فيها عمل إدارة التدقيق الداخلي يسمح بتحسين وتطوير عمل التدقيق الداخلي.
- متابعة المدقق الخارجي لتنفيذ إجراءات الرقابة الداخلية ومدى ملائمة هذه الإجراءات لعمل المؤسسة يسمح له باكتشاف نقاط الضعف وجوانب القصور التي لم يكتشفها المدققون الداخليون واقتراح التوصيات المناسبة بشان معالجتها أو تطويرها.
- الزيارات المفاجئة للمدقق الخارجي وتنسيق عمله مع عمل خلية التدقيق الداخلي سيؤدي إلى التزام الموظفين بإجراءات وقواعد العمل ،كما تعمل على كبح جماح نفوس ضعيفة من موظفي الشركة في التفكير بالقيام بأعمال غير قانونية فالكل يعلم أن وجود المدقق الخارجي بجانب المدقق الداخلي في المؤسسة يساهم وبشكل فعال في اكتشاف اي تقصير او إهمال او تصرف غير شرعي وغير قانوني.
- التواصل مع خلية التدقيق الداخلي يسمح باكتشاف القيود المفروضة على هذه الاخيرة في الحصول على بعض المعلومات ومناقشة الأمر مع الإدارة للتعرف على اسباب ذلك وفحص قانونية تلك المعلومات.
- التدخل لحل النزاعات حول المشكلات المحاسبية و اختلاف وجهات النظر كسلامة وصحة تطبيق بعض الإجراءات المحاسبية من قبل الإدارة ..

6. ان الاحتكاك الدائم لأعضاء خلية التدقيق الداخلي بموظفي المؤسسة يحول دون الاستجابة لتوصياتها، ففي المؤسسة محل الدراسة طلب رئيس الخلية من محافظ الحسابات مساعدته في فرض الالتزام بما جاء في تقريره، وعليه فان وجود مدقق خارجي يتمتع بالاستقلالية والحيادية وبزياراته المفاجئة يساعد على احترام توصيات خلية التدقيق الداخلي .

المبحث الثاني : عرض وتحليل تقارير المدقق الخارجي للمؤسستين العموميتين CNERU و SONATRO

في هذا المبحث تم عرض تقارير المدقق الخارجي في مؤسستين ذات طابع اقتصادي CNERU و SONATRO وتحليلها بهدف تحديد اهمية المعلومة ودرجة الافصاح الذي تضفيه تقارير المدقق الخارجي على الكشوف المالية وكذا تحديد درجة استجابة العميل لتوصيات وتحفظات محافظي الحسابات.

المطلب الاول : عرض وتحليل تقرير المدقق الخارجي للمؤسسة الوطنية للدراسات والأبحاث التطبيقية CNERU للسنتين 2016-2017

الجدول رقم 4-21: تحليل تقارير محافظ الحسابات للمؤسسة الوطنية ذات الطابع الاقتصادي "C.N.E.R.U" في سنتي 2016-2017

أهمية المعلومة المقدمة من منظور حوكمة المؤسسات	المعلومة المقدمة في تقرير المدقق الخارجي 2016	المعلومة المقدمة في تقرير المدقق الخارجي 2017	استخدام المعلومة من طرف العميل
– **-تحليل عناصر رقم اعمال المركز** – **-تحليل مقارن لتطور رقم الاعمال عن السنوات الماضية** – **-شرح وتوضيح اسباب التغير في رقم اعمال المركز** – **(اضفاء المزيد من الافصاح والشفافية)**	**1.** رقم أعمال السنة خارج الرسوم: – 856 763 553دج، انخفض ب 61 % مقارنة بالسنة الماضية، أنبه إلى انه في سنة 2015 تم التنازل عن الأراضي من قبل وزارة الأعمال الخارجية للقنصليتين البحرينية والأردنية بقيمة 000 990 979 دج ويمكن توضيح رقم الأعمال كما يلي: – التنازل عن الأراضي بقيمة 361 745 48 سنة 2016 مقابل 000 990 979 دج في 2015. – تقديم دراسات بقيمة 992 919 485 دج مقابل 235 461 446 في 2015 – متابعة الانجاز 132 791 11 دج – كراء عقارات وغيرها من الأنشطة 276 400 7 دج .	**1.** رقم أعمال السنة خارج الرسوم: – 775 532 320 دج، انخفض ب 42 % مقارنة بالسنة الماضية ويمكن توضيح رقم الأعمال كما يلي: – التنازل عن الأراضي بقيمة 000 525 74 سنة 2017 مقابل 361 745 48 دج في 2016 – تقديم دراسات بقيمة 534 110 233 دج مقابل 992 919 485 في 2016 – متابعة الانجاز 741 798 11 دج – كراء عقارات وغيرها من الأنشطة 500 098 1 دج .	– استخدام المعلومة من طرف مجلس الادارة لإعداد المخطط التقديري السنوي للسنة المقبلة ،اعداد لوحة القيادة، البحث عن اسباب الانخفاض وتحديد المسؤولين عن ذلك . – استخدام المعلومة من طرف المساهمين « **ANURB** » في التعرف على قدرة المركز على توليد رقم الاعمال. – حصول المساهمين والاطراف ذات العلاقة على تحليل مقارن يسمح بالتعرف على التطور الحاصل في مراكز الايراد.
– **التنبيه الى حدوث تغير في رأسمال المركز وفي لسندات المملوكة في الفروع التابعة** – **تحليل تغير ملكية المركز في رأسمال الشركات التابعة**	**2.** حيازة سندات مساهمة كانت ملك شركة سوفينانس في الرأسمال الاجتماعي للشركة DELYPRO بقيمة 000 000 210 دج ،وبهذه العملية أصبحت هذه الأخيرة فرع تابع للمجموعة بنسبة 100 %		– التعرف على مدى فعالية قرارات مجلس الادارة – تعرف الاطراف الخارجية كالبنوك ومصلحة الضرائب على المركز المالي الحقيقي للمركز

(تفعيل مبدأي الافصاح والشفافية)	– البند المحاسبي "مساهمات أخرى" الظاهرة في أصول الميزانية والتي تتمثل في السندات الممتلكة في رأسمال الفروع : ***21PROMO 111 000 000 دج** *** DELYPRO 972 000 000 دج**	**2.** البند المحاسبي "مساهمات أخرى" الظاهرة في أصول الميزانية والتي تتمثل في السندات الممتلكة في رأسمال الفروع: ***21PROMO 111 000 000 دج** ***DELYPRO 972 000 000 دج**	– في 2017 تم تخفيض رأسمال الفرع **DELYPRO** – بمبلغ 210 000 000 دج بموجب قرار الجمعية العامة الاستثنائية لم يتطرق إليها المدقق في تقريره لسنة 2017 ما يستدعي التساؤل عن معيار بذل العناية المهنية اللازمة
– اعطاء تأكيد للمساهمين بصحة احتساب الحصص الخاصة بهم (توفير الحماية لحقوق المساهمين)	– الحصص المتحصل عليها في 2016 بقيمة إجمالية ب 852 185 27 دج، تتمثل في توزيع نتيجة الفروع لسنة 2015 كما يلي : *** PROMO21 دج1 802 453** *** DELYPRO دج25 383 399**		– استخدام المعلومة من قبل المساهمين في التعرف على حصصهم من الارباح والتأكد من انها تتوافق مع ما تظهره القوائم المالية من نتائج الاعمال
– تحليل طريقة استخدام اموال المؤسسة للتقرير عن مدى صحة القرارات المتخذة: **– تحليل المصاريف التي تحملتها المؤسسة في تحقيق رقم الاعمال** **– عرض التطور في مصاريف المركز بالمقارنة مع السنوات السابقة (تفعيل مبدأي الافصاح والشفافية)**	**3.** الاستثمارات المحققة في 2016 ارتفعت إلى 271 718 236 دج منها000 000 210 دج تتعلق ب حيازة سنداتDELYPRO **4.** استهلاك المشتريات انخفض ب 5 % في حين ان الخدمات الخارجية واستهلاكات أخرى ارتفعت ب 7% بالنظر إلى 2015. **5.** مصاريف المستخدمين انخفضت ب11 %، كمدقق خارجي وتطبيقا للقواعد المحاسبية انبه الى انه لا بد من تسجيل محاسبيا المبلغ المقدر للمعاشات المستحقة 030 349 49 دج في بند مؤونات المعاشات بعدما كان يسجل في السابق في حساب مصاريف المستخدمين . – انخفاض جد مهم في القيمة المضافة والفائض الخام للاستغلال والسبب في ذلك يعود الى بيع الاراضي في سنة 2015.	**3.** الاستثمارات المحققة في 2017 ارتفعت إلى دج(لم يتم ذكر المبلغ سهوا) **4.** استهلاك المشتريات انخفض ب 8 % في حين ان الخدمات الخارجية واستهلاكات أخرى ارتفعت ب 1% بالنظر إلى 2016. **5.** مصاريف المستخدمين انخفضت ب 28% القيمة المضافة والفائض الخام للاستغلال انخفضت ب 30 و36بالمئة على التوالي.	– استخدام المعلومة من طرف مجلس الادارة لإعداد المخطط التقديري السنوي للسنة المقبلة، اعداد لوحة القيادة، البحث عن اسباب الانخفاض وتحديد المسؤولين عن ذلك. – استخدام المعلومة من طرف المساهمين« ANURB » في التعرف على تحكم المركز في مصاريفه – حصول المساهمين والأطراف ذات العلاقة على تحليل مقارن يسمح بالتعرف على التطور الحاصل في مراكز المصروف

تحليل انتاجية المؤسسة	**6.** قيمة المخزونات "دراسات قيد الانجاز" في نهاية السنة المالية 305 599 381 دج مقابل 457 053 323 دج في السنة السابقة، تم تشكيل خسارة قيمة لها بقيمة 705 616 48 مقابل 025 284 63 دج في 2015	**6.** قيمة المخزونات "دراسات قيد الانجاز" في نهاية السنة المالية 027 933 496 دج مقابل 305 599 381 دج في السنة السابقة اي تحقيق ارتفاع ب 30بالمئة ،تم تشكيل خسارة قيمة لها بقيمة 705 616 48 بنفس قيمة الخسارة المشكلة في 2016	– استخدام المعلومة من قبل مجلس الادارة في اتخاذ التسويات اللازمة بخصوص استرجاع الحقوق – التعرف على حقيقة المركز المالي للمركز بعد استبعاد الحقوق المحتمل خسارتها .
– **التأكيد على صحة استحقاقية تلك الحقوق الظاهرة في الميزانية** – **اظهار التطور الحاصل في حقوق المركز و احتمال فقدان جزء منها وانه قد تم تخصيص مؤونة لها .**	**7.** حقوق الزبائن ارتفع إلى 136 485 140 1 دج من ضمنها 695 719 344 دج منتجات غير مفوترة، تحقيق ارتفاع ب 44% مقارنة بالسنة الماضية وقد تم تسجيل خسارة قيمة لها ب 402 238 301 دج	**7.** حقوق الزبائن ارتفع الى 858 685 225 1 دج منها 694 248 364 دج منتجات غير مفوترة، ارتفاع عن السنة الماضية ب 54 تم تسجيل خسارة قيمة ب 450 468 350 دج على هذه القيم .	– استخدام المعلومة من قبل مجل الادارة من اجل اتخاذ القرارات اللازمة فيما يخص المطالبة بهذه الحقوق او استبعادها من القوائم المالية. – التعرف على حقيقة المركز المالي للمركز من طرف الاطراف الاخرى
– **اعطاء تحليل للحقوق الاخرى للمركز مع التنبيه الى صعوبة الحصول عليها في المستقبل القريب وان هناك امكانية استبعادها** – **اظهار قيمة خسائر القيمة** – **المخصصة لهذه الحقوق.** **(تفعيل الافصاح والشفافية)**	**8.** مدينون آخرون ارتفع الى 279 397 822 دج ويتضمن ما يلي : -737 394 73 دج حقوق على الشركة SAETI – هناك احتمالية عدم تحصيلها لذا فقد تم تخصيص خسارة قيمة لها . – 007 641 6 دج تمثل دفعات مقدمة لمصالح مؤسسة تسيير أملاك الدولة لبوزريعة لحساب الشركة SAETI أيضا وهي محل إعداد خسارة قيمة أيضا. – 258 473 182 دج تمثل مستحقات الشركة على " khalifa bank en liquidation "هذا المبلغ محل تسجيل	**8.** مدينون آخرون ارتفع الى 280 942 197.6دج ويتضمن ما يلي : – 737 394 73 دج حقوق على الشركة SAETI-تم تخصيص خسارة قيمة لها . – 007 641 6 دج تمثل دفعات مقدمة لمصالح مؤسسة تسيير أملاك الدولة لبوزريعة لحساب الشركة – أيضا.SAETI – 258 473 182 دج تمثل مستحقات الشركة على "liquidation khalifa bank en "هذا المبلغ محل تسجيل خسارة قيمة. – 298 475 11 دج تتعلق بحكم المصادرة الصادر منذ 2012 ضد الشركة ،هذه القيمة	– استخدام هذه المعلومة من قبل مجلس الادارة للتعرف على الحقوق الاخرى للمركز على غرار الزبائن وتحديد مدى امكانية المطالبة بها او استبعادها من القوائم المالية – يستخدم هذا التحليل من طرف الغير للتعرف على حقيقة المركز المالي للمؤسسة

	خسارة قيمة. – 298 475 11 دج تتعلق بحكم المصادرة الصادر منذ 2012 ضد الشركة ،هذه القيمة محل إعداد خسارة.	محل إعداد خسارة. – 860 6957 دج عمليات مختلفة :	
– التأكيد على صحة المبالغ الظاهرة في ميزانية المركز من حيث صحتها ومطابقتها لأرصدة الخزينة في الوثائق الثبوتية وانه غير مبالغ فيها. **(حماية حقوق الاطراف الاخرى)**	**9.** القيم التي تتضمنها المتاحات ارتفعت في 31.12.2016 الى 152 483 038 1دج مقابل280 144 281 دج في نهاية السنة السابقة.	**9.** القيم التي تتضمنها المتاحات انخفضت في 31.12.2017 الى 614 796 228 دج مقابل 280 144 281 دج في نهاية السنة السابقة.	– استخدام المعلومة من طرف مجلس الادارة في اتخاذ قرار توظيف الفوائض المالية او توزيع حصة المستخدمين من الارباح وغيرها من القرارات. – التعرف على امكانية توليد السيولة باستمرار والقدرة على تسديد ديونها .
– تحليل مكونات الخصوم غير الجارية **– عرض تطور الخصوم غير جارية** **– عرض سياسات مجلس الادارة وصحته (تفعيل الافصاح والشفافية)**	**10.** المبالغ الظاهرة في بند خصوم غير جارية ارتفعت إلى 892 949 477 دج والتي عرفت انخفاض طفيف مقارنة بالسنة السابقة يرجع إلى إعادة تحيين مؤونة المعاشات.	**10.** المبالغ الظاهرة في بند خصوم غير جارية ارتفعت إلى 911 490 382 دج والتي عرفت انخفاض 20 بالمئة نتيجة إعادة تحيين مؤونة المعاشات.	– التعرف على السياسات المعتمدة في المركز فيما يتعلق بحماية حقوق المتعاملين والاطراف ذات العلاقة كمصلحة الضرائب والمستخدمين والموردين
تقديم معلومات مكملة **(اضفاء الافصاح)**	بالإضافة إلى هذه المعطيات المرتبطة بالنتائج المحاسبية والمالية هناك أحداث أخرى تجدر الإشارة لها **1.** قرار الجمعية العامة بشان الوحدة التابعة بتيزي وزو و الذي ينص على تطهير حسابات الزبائن والمقدر مبلغهم 508 156 1 دج، هذا المبلغ يتطلب إعداد خسارة قيمة. **2.** لا يوجد أحداث لاحقة لتاريخ غلق الحسابات لها اثر على الحسابات السنوية .	.	– تم استجابة الوحدة التابعة للمركز على هذه التوصية
معلومات حول مصداقية الحسابات وإمكانية الاعتماد عليها وتضمن هذا	**أولا : التقرير العام لإبداء الرأي** **1.** تطبيقا للمادة 10 من القانون التجاري تم	**أولا : التقرير العام لإبداء الرأي** **1.** بموجب تجديد عهدة محافظ الحسابات الممنوحة	

الجزء : المهمة الموكلة اليه "تحديد صلاحيته ومسؤوليته كمحافظ حسابات" وإبداء الرأي	انعقاد الجمعية العامة في 04 افريل 2017 بحضور محافظ الحسابات، حول الحسابات المالية للمنتهية 2016. اذكر بان إدارة الشركة هي المسؤولة عن اعداد وعرض القوائم المالية وفقا للأمر 2008/07/26 والذي يحدد:-قواعد التقييم والمحاسبة. – مضمون وعرض القوائم المالية – قواعد سير الحسابات وتصنيفها. وهذه المسؤولية تتضمن بالخصوص في فحص داخلي ل: -إعداد وعرض صادق للقوائم المالية ولا يوجد أي حالات غامضة من شانها السماح بحصول أخطاء وغش . – اختيار وتطبيق الطرق المحاسبية الملائمة. – تحديد تقديرات محاسبية معقولة بالنظر إلى الظروف. ومسؤوليتي تتمثل في إبداء الرأي حول هذه القوائم المالية بعد إجراء تدقيق للحسابات وفقا للمعايير المتعارف عليها. هذه المعايير تتطلب مني الامتثال للقواعد المهنية والأخلاقية لتخطيط وتحقيق التدقيق للحصول على تأكيد معقول بان القوائم المالية لا تتضمن اية ملاحظات غير عادية وذات أهمية.	لي من طرف الجمعية العامة للشركة الاقتصادية كنيرو الكائن مقرها بالجزائر للسنوات 2015-2016-2017. اقدم هذا التقرير حول حسابات الشركة الام . لقد قامت الجمعية العامة بعقد اجتماع لها وهذا بحضوري في 29 مارس 2018 تطبيقا للمادة 10 من القانون التجاري لإقفال الحسابات السنوية ل 2017. اذكر بان ادارة الشركة هي المسؤولة عن إعداد وعرض القوائم المالية وفقا للأمر 2008/07/26 والذي يحدد:-قواعد التقييم والمحاسبة. – مضمون وعرض القوائم المالية – قواعد سير الحسابات وتصنيفها. – وهذه المسؤولية تتضمن بالخصوص في فحص داخلي ل: -إعداد وعرض صادق للقوائم المالية ولا يوجد أي حالات غامضة من شانها السماح بحصول أخطاء وغش . – اختيار وتطبيق الطرق المحاسبية الملائمة. – تحديد تقديرات محاسبية معقولة بالنظر إلى الظروف. ومسؤوليتي تتمثل في إبداء الرأي حول هذه القوائم المالية بعد إجراء تدقيق للحسابات وفقا للمعايير المتعارف عليها . هذه المعايير تتطلب مني الامتثال للقواعد المهنية والأخلاقية لتخطيط وتحقيق التدقيق للحصول على تأكيد معقول بان القوائم المالية لا تتضمن اية ملاحظات غير عادية وذات أهمية.	

ابداء الرأي حول مدى امكانية الاعتماد على القوائم المالية وماتتيحه من معلومات وان اعدادها يتوافق مع المرجعية القانونية (حل مشكل عدم تماثل المعلومات ومشكل الاختيار العكسي من خلال اعطاء تأكيد بإمكانية الاعتماد على القوائم المالية واضفاء الثقة في المعلومات المعروضة في القوائم المالية)	**2. الرأي حول القوائم المالية:** بأخذ بعين الاعتبار العناية المهنية اللازمة و التحفظات التي يتضمنها هذا التقرير إنني أصادق بالاستناد على القواعد والمبادئ المحاسبية على أن الحسابات الاجتماعية للسنة المالية المقفلة في 2016/12/31 في كل الجوانب ذات أهمية منظمة وصادقة وتعطي صورة صادقة للوضعية المالية والممتلكات ،الأداء والخزينة لل EPE CNERU الشركة الأم، مع: – نتيجة صافية ربح 344 373 62 دج – أصول وخصوم الميزانية بمجموع 524 370 825 3 دج	**2. الرأي حول القوائم المالية:** بأخذ بعين الاعتبار العناية المهنية اللازمة والتحفظات التي يتضمنها هذا التقرير إنني أصادق بالاستناد على القواعد والمبادئ المحاسبية على أن الحسابات الاجتماعية للسنة المالية المقفلة في 2017/12/31 في كل الجوانب ذات أهمية منظمة وصادقة وتعطي صورة صادقة للوضعية المالية والممتلكات، الأداء والخزينة ل EPE CNERU الشركة الأم، مع : – نتيجة صافية ربح 634 259 39 دج – أصول وخصوم الميزانية بمجموع 955 115 692 3 دج	– استخدام المعلومة من قبل الغير في الحصول على تأكيد بإمكانية الاعتماد على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية. – دليل على نزاهة الادارة ومجلس الادارة.
"معلومات حول التسيير الإداري والمحاسبي":-تقديم معلومات حول التنظيم وهي معلومات غير كافية لتقييم نظام الرقابة الداخلية وهو جزء مهم في تفعيل الاطار القانوني للشركة /دعم التدقيق الداخلي مجلس الادارة **"معلومات حول التسيير الإداري والمحاسبي":-تقديم معلومات حول التنظيم وهي معلومات غير كافية لتقييم نظام الرقابة الداخلية** **(دعم التدقيق الداخلي مجلس الادارة)**	**3-الملاحظات و التوصيات:** **3-1-التنظيم المحاسبي:** من اجل تسهيل عمليات التجميع لحسابات المقر الرئيسي مع الوحدة التابعة لها تيزي وزو اسحب توصيتي بتوحيد: – مخطط الحسابات للشركة – التنظيم الإداري المحاسبي سواء من ناحية اليوميات المساعدة، أو من ناحية تصنيف وحفظ الوثائق المحاسبية والتي تعطي الأولوية للمقر الرئيسي . – تصنيف الحسابات يجب أن يحدد حسب أهمية المعاملة الاقتصادية والتسميات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي. **3-2-تطهير حسابات الاستثمارات:** – ملف الاستثمارات يحتوي سلع تمثل سلع	**3. الملاحظات و التوصيات:** **3-1-التنظيم المحاسبي:** اسحب توصيتي بتوحيد: – مخطط الحسابات للشركة – التنظيم الإداري المحاسبي سواء من ناحية اليوميات المساعدة ،أو من ناحية تصنيف وحفظ الوثائق المحاسبية والتي تعطي الأولوية للمقر الرئيسي . – تصنيف الحسابات يجب أن يحدد حسب أهمية المعاملة **نفس ملاحظة السنة السابقة–عدم رفع التوصية** الاقتصادية والتسميات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي . **3-2-تطهير حسابات الاستثمارات :** – تم إعادة وضع نفس التوصية	– إن ما لفت انتباهنا هو إعادة كتابة نفس الفقرة لسنة 2016 في سنة 2017 بالرغم من رفع التحفظ سنة 2016 ما يدعوا للقول أن تقرير محافظ الحسابات لسنة 2017 هو تقرير نسخ وطبع عن السنة السابقة له وبحكم أن 2017 هي آخر سنة لعهدة محافظ الحسابات ب.ع وخضوعا لرغبة المدير العام للشركة ب.م تم إلغاء جميع الملاحظات والتوصيات التي قد تسئ لهذا الأخير الذي هو في موضع لا يحسد عليه مع مجلس الإدارة والوكالة الوطنية للتعمير. – التقرير النهائي لمدقق الحسابات للسنة الاخيرة من عهدته تضمن نسخ كامل فبالرغم من رفع التحفظ الخاص بسنة 2015 في سنة

	مستهلكة بالنظر إلى قيمتها الضعيفة، أوصي بإنشاء إجراء يمكنه الإشارة : • السلع المعتبرة كاستثمارات • المواد المشتراة والمسجلة في الاستهلاكات • الإجراء المتبع في التدوين خاصة للمواد التي هي بكميات كبيرة كراسي ،خزائن،....هذا الإجراء يتيح توجيه مصالح المحاسبة في مهمتهم وتجنبهم الحكم على طريقة تصنيف العناصر التي تتيحها الوثائق المرسلة من مصلحة المخزون . **3-3-تطهير المخزون من العقارات** – اذكر بتوصيتي المتعلقة بتطهير المخزون العقاري المتبقي لهذه العملية تتعلق في مجملها بالأراضي والتي جزء منها لا يزال مملوك للوكالة تسيير أملاك الدولة والأراضي التي هي مستغلة من قبل وكالة تسيير أملاك الدولة وتعود ملكيتها لcneru	**3-3-تطهير المخزون من العقارات** إعادة نفس التوصية لان العميل لم يأخذ بها.	2016 تم اعادة ذكر نفس ملاحظة رفع التحفظ ود تم رفع التحفظ دون تطبيقه في المؤسسة. **3-3-تطهير المخزون من العقارات** قيد التنفيذ لان القضية معقدة نوعا ما حيث ان هناك اراضي تعود ملكيتها لوكالة تسير املاك الدولة وتم بيعها من طرف الشركة ايضا.
-التوصية بتطهير الحسابات التي هي بحاجة الى ذلك من اجل اظهار المركز المالي في صورته الحقيقية .	**4-3-تطهير الحقوق –الزبائن-** بالرغم من الإجراءات والمقاييس المقررة من قبل مجلس الإدارة في 2015 و 2016 فان التحليل المفصل للحقوق يسمح بتسجيل وجود حقوق أخرى أكثر اقدمية لا تزال عالقة ،لذا نوصي بان يتم إكمال عملية التطهير حتى تبقى في الحسابات الاجتماعية الحقوق التي هي في انتظار التحصيل مستقبلا فقط.-استجابة جزئية من قبل العميل. – إن رصيد حساب الزبائن-منتجات غير مفوترة تمثل مبلغ 395 719 344 دج تم	**4-3-تطهير الحقوق –الزبائن-** بالرغم من الإجراءات والمقاييس المقررة من قبل مجلس الإدارة في 2015 و 2016 فان التحليل المفصل للحقوق يسمح بتسجيل وجود حقوق أخرى أكثر اقدمية لا تزال عالقة ،لذا نوصي بان يتم إكمال عملية التطهير حتى تبقى في الحسابات الاجتماعية الحقوق التي هي في انتظار التحصيل مستقبلا فقط. -استجابة جزئية من قبل العميل – هذه العملية ليس لها اي تأثير على نتائج	**4-3-تطهير الحقوق –الزبائن-** ان هذه الحقوق قديمة جدا وهي محل نزاع قانوني لأنها غير قابلة للاسترجاع فهناك جهات اعلنت افلاسها وهناك من تم اعادة هيكلتها وضمها إلى طرف أخر تابع للملكية العمومية والمؤسسة ترفض تطهيرها لهدف إيجاد مرجعية لتبرير التكوين السنوي للمؤونات المتعلقة بالحقوق بقيم كبيرة جدا. استجابة جزئية

	تشكيل له خسارة قيمة 535 424 30 دج من الضروري البث في الدراسات المعنية إما بتحويلها إلى حسابات المخزون أو العمل على إلغائها لكونها لا تمثل حقيقة مستحقات حقيقية	الحسابات نتيجة ادراج خسائر قيمة في 2017	
– **التوصية بتطهير الحسابات التي هي بحاجة الى ذلك من اجل اظهار المركز المالي في صورته الحقيقية.** – **(عرض القوائم المالية في صورتها الحقيقية)**	**5-3-خسائر القيمة يتم تسجيلها على المنتجات الغير مفوترة** إن رصيد حساب الزبائن-منتجات غير مفوترة تمثل مبلغ 395 719 344 دج تم تشكيل له خسارة قيمة 535 424 30 دج من الضروري البث في الدراسات المعنية إما بتحويلها إلى حسابات المخزون أو العمل على إلغائها لكونها لا تمثل حقيقة مستحقات حقيقية	**5-3-خسائر القيمة يتم تسجيلها على المنتجات الغير مفوترة** إن رصيد حساب الزبائن-منتجات غير مفوترة تمثل مبلغ 694 248 364 دج تم تشكيل له خسارة قيمة 546 244 51 دج من الضروري البث في الدراسات المعنية إما بتحويلها إلى حسابات المخزون أو العمل على إلغائها لكونها لا تمثل حقيقة مستحقات حقيقية.اعادة نفس التوصية لان العميل لم ياخذ بها	**5-3-خسائر القيمة يتم تسجيلها على المنتجات الغير مفوترة** – المسؤول عن مصلحة المحاسبة هو شخص غير قابل للتغيير وممارسته للمهنة تخضع للروتين .
-التوصية بتطهير الحسابات التي هي بحاجة الى ذلك من اجل اظهار المركز المالي في صورته الحقيقية . **(عرض القوائم المالية في صورتها الحقيقية)**	**6-3-تطهير الحقوق الأخرى ويتعلق الأمر ب:** - حقوق على الشركةSAETI بمبلغ 772 394 73 دج ،وتمثل حصص غير مدفوعة -تسبيقات مدفوعة في 2008 لوكالة تسيير أملاك الدولة بمبلغ 007 641 6 دج في إطار شراء الأرض التي كانت تستغلها شركة SAETI والتي لا تزال ظاهرة في الحسابات الاجتماعية للشركة والخطوات المتبعة من قبل الشركة لم تكن مكملة.	**6-3-تطهير الحقوق الأخرى ويتعلق الأمر ب:** - حقوق على الشركة SAETI بمبلغ 772 73394دج ،وتمثل حصص غير مدفوعة . لا تزال عالقة لم يتم اتخاذ أي إجراء بشأنها .	**6-3-تطهير الحقوق الأخرى ويتعلق الأمر ب:** ان رئيس مجلس الادارة قرر اعادة ادماج saeti حصة الشركة في ارباح الفرع في الاموال المعاد استثمارها في الشركة لكن إلا انه تم احداث تغيير هيكلي من قبل الدولة بحيث تم تحويل الفرع الى شركة اخرى تنشط في نفس قطاع الاعمال الذي ينشط فيه الفرع.
-التوصية بتطهير الحسابات التي هي بحاجة الى ذلك من اجل اظهار المركز	**7-3-تطهير المقاربات البنكية** فحص المقاربات البنكية اظهر عدة عمليات عالقة	**7-3-تطهير المقاربات البنكية** -هذه الملاحظة تمت الاستجابة لها من قبل	تمت الاستجابة لهذه التوصية

المالي في صورته الحقيقية . **(عرض القوائم المالية في صورتها الحقيقية)**	منذ عدة سنوات نوصي بالتواصل مع البنك لتطهيرها ،كل العمليات القديمة والتي يرجع تاريخها لأكثر من 5 سنوات تستدعي التطهير بعد موافقة مجلس الإدارة .	العميل	
-توصية بتحسين الاجراءات الادارية	**8-3**-إدماج كل المستحقات واجبة الدفع خلال الشهر في القائمة الرئيسية للأجور عوض إعداد قائمة مستقلة لكل حالة على حدا هذه الملاحظة لتسهيل عملية تسيير حساب ومراقبة الأجور مابين مصلحة الموارد البشرية ومصلحة المحاسبة.	تم الأخذ بهذه الملاحظة من قبل مصلحة الموارد البشرية ومصلحة المحاسبة.	تمت الاستجابة لهذه التوصية
-توصية بتحسين الاجراءات الادارية	**9-3**-إرفاق الملفات من فواتير ووصول وملحقات بوثيقة محاسبية تثبت عملية تسجيل العملية التجارية /المالية وطريقة تسجيلها .	**9-3**-إرفاق الملفات من فواتير ووصول وملحقات بوثيقة محاسبية تثبت عملية تسجيل العملية التجارية /المالية وطريقة تسجيلها .	لم يتم الأخذ بهذه الملاحظة.
"معلومات حول التسيير الإداري والمحاسبي":تقديم معلومات عن البنود الغير مالية والتي لا تتيحها القوائم المالية وهي مكملة تسمح بالفهم الجيد للبنود الملية وهذا الجزء مهم في تفعيل الاطار القانوني للمؤسسة و تفعيل مبدأي الشفافية والإفصاح /دعم الية القوانين والتشريعات -الية المنافسة في السوق	**4- فحوصات ومعلومات خاصة** **4-1-تقرير التسيير السنوي لمجلس الإدارة:** – -تقرير التسيير السنوي ل2016 الموجه للمساهمين لا يستدعي أية ملاحظات خاصة . – -المعلومات ذات الطابع المحاسبي والمالي المعروضة في التقرير تتوافق مع القوائم المالية المغلقة في 2016/12/31. **4-2-المساواة بين المساهمين:** الشركة غير معنية بهذا الالتزام كون لا يوجد مساهمين آخرين **4-3-توزيع الحصص:**	**4- فحوصات ومعلومات خاصة** **4-1-تقرير التسيير السنوي لمجلس الإدارة:** – تقرير التسيير السنوي ل2017 الموجه للمساهمين لا يستدعي أية ملاحظات خاصة . – المعلومات ذات الطابع المحاسبي والمالي المعروضة في التقرير تتوافق مع القوائم المالية المغلقة في 2017/12/31. **4-2-المساواة بين المساهمين:** الشركة غير معنية بهذا الالتزام كون لا يوجد مساهمين آخرين **4-3-توزيع الحصص:**	**4- فحوصات ومعلومات خاصة** الافصاح عن معلومات مكملة لا تتضمنها القوائم المالية تسمح بتوجيه اتخاذ القرارات من قبل مجلس الادارة او الاطراف الخارجية

"معلومات حول التسيير الإداري والمحاسبي":تقديم معلومات عن البنود الغير مالية والتي لا تتيحها القوائم المالية وهي مكملة تسمح بالفهم الجيد للبنود الملية وهذا الجزء مهم في تفعيل الاطار القانوني للمؤسسة و تفعيل مبدأي الشفافية والإفصاح /دعم الية القوانين والتشريعات -الية المنافسة في السوق	في إطار توزيع أرباح سنة 2015، فان الحصص لم يتم دفعها كلية للمساهم وفقا للائحة المصادق عليها في الجمعية العامة العادية. **4-4-التزامات أخرى:** – التزامات جديدة في 2016 معدومة – التزامات مباشرة مدفوعة في 2016 معدومة **5-4-وضعية الإداريين :** – جدول يعرض فيه محافظ الحسابات أسماء الإداريين، تاريخ التعيين، وتاريخ نهاية التعيين، والملاحظات. – خلال سنة 2016 مجلس الإدارة عقد 8 اجتماعات في حين أن الجمعية العامة العادية التي اجتمعت على حسابات 2015 أجازت 06 اجتماعات فقط لذا يتوجب تعديل اللائحة.	في إطار توزيع أرباح سنة 2016، فان الحصص تم دفعها كلية للمساهم وفقا للائحة المصادق عليها في الجمعية العامة العادية. **4-4-التزامات أخرى:** – التزامات جديدة في 2017 معدومة – التزامات مباشرة مدفوعة في 2017 معدومة **5-4-وضعية الإداريين :** – جدول يعرض فيه محافظ الحسابات أسماء الإداريين ،تاريخ التعيين، وتاريخ نهاية التعيين ،والملاحظات. – خلال سنة 2017 مجلس الإدارة عقد 6 اجتماعات .	الإفصاح عن معلومات مكملة لا تتضمنها القوائم المالية تسمح بتوجيه اتخاذ القرارات من قبل مجلس الإدارة أو الأطراف الخارجية
– **عرض مواضيع خاصة كمعلومات اضافية مكملة لا تتضمنها القوائم المالية** – **عرض الاتفاقيات التنظيمية التي تم عقدها في المركز وتقرير مدى توافقها مع القوانين وانه لا توجد اتفاقيات تخدم اغراض خاصة (اضفاء الافصاح والشفافية)**	**ثالثا: التقارير الخاصة: الاتفاقيات التنظيمية:** المادة 628 من القرار التشريعي رقم 08-93 ل 25 افريل 1993 المعدل والمكمل للأمر رقم 59-75 ل 26 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري تنص على أن كل اتفاقية بين الشركة واحد مديريها سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة أو بوجود وسيط يخضع لعقوبة البطلان بشرط الحصول على إذن من الجمعية العادية للمساهمين ونفس الشيء ينطبق على الاتفاقيات التي تبرم بين الشركات والمديرين والمسيرين فيما بينهم. وتطبيقا لهذه الأحكام أحيطكم علما أنني لم التقي أثناء الفحص بأي اتفاقية من هذا النوع.	**ثالثا: التقارير الخاصة: الاتفاقيات التنظيمية:** المادة 628 من القرار التشريعي رقم 08-93 ل 25 افريل 1993 المعدل والمكمل للأمر رقم 59-75 ل 26 سبتمبر 1975 والمتضمن للقانون التجاري تنص على أن كل اتفاقية بين الشركة واحد مديريها سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة أو بوجود وسيط يخضع لعقوبة البطلان بشرط الحصول على إذن من الجمعية العادية للمساهمين ونفس الشيء ينطبق على الاتفاقيات التي تبرم بين الشركات والمديرين والمسيرين فيما بينهم . وتطبيقا لهذه الأحكام أحيطكم علما أنني لم التقي أثناء الفحص بأي اتفاقية من هذا النوع.	**ثالثا: التقارير الخاصة: الاتفاقيات التنظيمية:** – -الحصول على تأكيد للأطراف ذات العلاقة والمساهمين فيما اذا كان المركز قد ابرم اتفاقيات غير قانونية او ذات مصالح خاصة او غير عادية.

اعطاء تأكيد على ان اموال المركز وممتلكاته تسير بطريقة عقلانية وان هناك تحكم في مصاريف المؤسسة **(تفعيل مبدا مساءلة الادارة)**	**2-تقرير حول المستخدمين الأعلى أجرا :** طبقا للمواد 680 و 819 من القرار التشريعي رقم 08/93 ل 25 /1993/04 المعدل والمكمل للأمر 75/59 ل 1975/09/26 المتضمن القانون التجاري ،أحيطكم علما أن المبلغ الإجمالي الخام المدفوع بعنوان العشر أتعاب الأعلى قيمة خلال سنة 2016 هو 281 235 21 دج – عرض مفصل للأتعاب في جدول يتضمن الاسم واللقب، المهنة ،الأجر القاعدي، المنح والتعويضات، المجموع .	**2-تقرير حول المستخدمين الأعلى أجرا :** طبقا للمواد 680 و819 من القرار التشريعي رقم 08/93 ل 25 /1993/04 المعدل والمكمل للأمر 75/59 ل 1975/09/26 المتضمن القانون التجاري، أحيطكم علما أن المبلغ الإجمالي الخام المدفوع بعنوان العشر أتعاب الأعلى قيمة خلال سنة 2017 هو 061 138 19 دج – عرض مفصل للأتعاب في جدول يتضمن الاسم واللقب، المهنة، الأجر القاعدي ،المنح والتعويضات، المجموع.	**2-تقرير حول المستخدمين الأعلى أجرا :**
– **اعطاء تأكيد على ان اموال المركز وممتلكاته تسير بطريقة عقلانية وان هناك تحكم في مصاريف المؤسسة** **(تفعيل مبدأ مساءلة الادارة)**	**3-امتيازات خاصة ممنوحة للمستخدمين:** فضلا عن سيارات الخدمة والهواتف المقدمة للإطارات المسيرة لا يوجد أي امتياز خاص ممنوح.	**3-امتيازات خاصة ممنوحة للمستخدمين:** فضلا عن سيارات الخدمة والهواتف المقدمة للإطارات المسيرة لا يوجد أي امتياز خاص ممنوح .	**3-امتيازات خاصة ممنوحة للمستخدمين:**
-اعطاء تحليل مقارن لنتائج المؤسسة لعدة سنوات	**4- نتائج الخمس سنوات الأخيرة والنتيجة حسب السهم :** عرض في جدول النتيجة قبل الضريبة ،ضريبة على أرباح الشركات، تغيرات الضريبة المؤجلة ،النتيجة الصافية، عدد الأسهم المشكلة للرأسمال الاجتماعي، النتيجة حسب السهم، حصة العمال من النتيجة للسنوات الخمس من 2012 إلى 2016	**4- نتائج الخمس سنوات الأخيرة والنتيجة حسب السهم :** عرض في جدول النتيجة قبل الضريبة ،ضريبة على أرباح الشركات، تغيرات الضريبة المؤجلة ،النتيجة الصافية، عدد الأسهم المشكلة للرأسمال الاجتماعي، النتيجة حسب السهم، حصة العمال من النتيجة للسنوات الخمس من 2013 إلى 2017	**4- نتائج الخمس سنوات الأخيرة والنتيجة حسب السهم :** اعطاء تحليل لتطور نتائج المركز ومدى قدرته على خلق الثروة للأطراف والمتعاملين الاقتصاديين
– **زيادة إشراف مجلس الإدارة على طريقة التسيير في الإدارة**	**5-طريقة تسيير دائرة المحاسبة والتدقيق:** **5-1-طريقة تسيير المحاسبة:**	**5-طريقة تسيير دائرة المحاسبة والتدقيق:** **5-1-طريقة تسيير المحاسبة:**	**5-طريقة تسيير مصلحة المحاسبة والتدقيق:**

التنفيذية – **تحسين اجراءات الرقابة الادارية والمحاسبية بما يسمح بتفعيل المراقبة القبلية والبعدية على طريقة التسيير في الإدارة التنفيذية** – **قرع جرس الإنذار بعد تحديد**	الشركة نظمت مركزين للمحاسبة محاسبة الشركة الأم ومحاسبة الوحدة التابعة تيزي وزو، كل مركز يقوم بغلق الحسابات الاجتماعية للسنة المالية ليتم فيما بعد إجراء تجميع الحسابات للمركزين. الاجراءات التي تتم في كل شهر : – إقفال الحسابات المرحلية لملا جداول لوحة القيادة. – إعداد قائمة التحصيلات وحقوق الزبائن – إعداد قوائم المقاربة البنكية – إقفال حسابات الصندوق. – اعداد التصريحات الجبائية لا مركزية، بحيث ان كل من المقر الرئيسي والوحدة يقوم بإعداد تصريح ضريبي شهري لمفتشية الضرائب وهذا في مجال ضريبة الأجور، الضريبة على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة . – لتحويلات بين الوحدات محدودة حاليا ومقتصرة على التدفقات المالية ويتم تسجيلها وفق القواعد المنصوص عليها. *مديرية الإدارة والمالية تقوم بالتجميع مرة كل ثلاثة أشهر . هو البرنامج المعمول به في التسيير DLG*برنامج المحاسبي ،تسيير المخزونات والأجور . تجدر الإشارة إلى أن طرق التقييم المعمول بها في الحسابات الاجتماعية ل2016 هي نفسها المعمول بها في السنة السابقة :	الشركة نظمت مركزين للمحاسبة محاسبة الشركة الأم ومحاسبة الوحدة التابعة تيزي وزو، كل مركز يقوم بغلق الحسابات الاجتماعية للسنة المالية ليتم فيما بعد إجراء تجميع الحسابات للمركزين. الاجراءات التي تتم في كل شهر : -إقفال الحسابات المرحلية لملا جداول لوحة القيادة. – إعداد قائمة التحصيلات وحقوق الزبائن – إعداد قوائم المقاربة البنكية – إقفال حسابات الصندوق. – اعداد التصريحات الجبائية لا مركزية، بحيث ان كل من المقر الرئيسي والوحدة يقوم بإعداد تصريح ضريبي شهري لمفتشية الضرائب وهذا في مجال ضريبة الأجور، الضريبة على النشاط المهني، الرسم على القيمة المضافة . – التحويلات بين الوحدات محدودة حاليا ومقتصرة على التدفقات المالية ويتم تسجيلها وفق القواعد المنصوص عليها. • مديرية الإدارة والمالية تقومبالتجميع مرة كل ثلاثة أشهر . هو البرنامج المعمول به في التسييرDLG *برنامج المحاسبي ،تسيير المخزونات والأجور . تجدر الإشارة إلى أن طرق التقييم المعمول بها في الحسابات الاجتماعية ل2016 هي نفسها المعمول بها في السنة السابقة : -التثبيتات تقيم بالتكلفة التاريخية وطريقة الاهتلاك المطبقة هي الاهتلاك الخطي . -المخزونات من التوريدات ،قطع الغيار والمواد	**1-5-طريقة تسيير المحاسبة:** **يحتاج إلى هذه المعلومة مجلس الإدارة والتي يستعملها في اتخاذ القرارات التي تلبي ضرورة تحسين إجراءات نظام الرقابة** **يحتاج إلى هذه المعلومة مجلس الإدارة**

المخاطر والقرارات الخاطئة وتأثيرها على استمرارية المؤسسة ومنه حماية مصالح المساهمين والأطراف ذات العلاقة	-التثبيتات تقيم بالتكلفة التاريخية وطريقة الاهتلاك المطبقة هي الاهتلاك الخطي . -المخزونات من التوريدات ،قطع الغيار والمواد الاولية ،يتم تقييمها عند دخولها بالتكلفة التاريخية وعليه فان الاستهلاكات تتم وفق نظام الوارد أولا صادر أولا. -الدراسات قيد الانجاز يتم تقييمها وفق طريقة التقدم في الأشغال بأخذ القيم التعاقدية. **2-5--مهمة التدقيق الداخلي:** عمليات التدقيق المحققة تم عرضها في تقرير التسيير والذي تضمن بشكل رئيسي مايلي: DRTO-وضع مخطط لانجاز الدراسات -السير المحاسبي والمالي يتم في المقر الرئيسي DRTO -الإعلام الآلي،الاستثمارات،صيانة المعدات،تسيير DRTO المخزون هذه الأعمال أتاحت لنا تحديد بعض التوصيات والمقترحات التي من الأفضل تنفيذها في الشركة. اسحب توصيتي المتعلقة بضرورة تعيين مسؤول على مستوى خلية التدقيق المتواجدة في الشركة من اجل ربط كل النشاطات ووضع برنامج عمل بالتنسيق مع الهياكل الأخرى للشركة وتوسيع نطاق ومهام التدقيق في جميع الوظائف في الشركة. **6-تقرير عن قدرة الشركة على الاستمرار:** بموجب أداء المهمة الموكلة لنا فانه يتطلب منا تقدير الأساس الموضوعي لتنفيذ السياسة	الاولية ،يتم تقييمها عند دخولها بالتكلفة التاريخية وعليه فان الاستهلاكات تتم وفق نظام الوارد أولا صادر أولا. -الدراسات قيد الانجاز يتم تقييمها وفق طريقة التقدم في الأشغال بأخذ القيم التعاقدية. **2-5--مهمة التدقيق الداخلي:** عمليات التدقيق المحققة تم عرضها في تقرير التسيير والذي تضمن بشكل رئيسي مايلي: - تحصيل الحقوق الخاصة بالمقر الرئيسي الجزائر -نشاط تقديم الدراسات بالجزائر -السير المحاسبي والمالي يتم في المقر الرئيسي الجزائر. DRTO-تخطيط الإجراءات التقنية DRTO-عمليات الشراء -الإعلام الآلي،الاستثمارات،صيانة المعدات،تسيير DRTO المخزون هذه الأعمال أتاحت لنا تحديد بعض التوصيات والمقترحات التي من الأفضل تنفيذها في الشركة. اسحب توصيتي المتعلقة بضرورة تعيين مسؤول على مستوى خلية التدقيق المتواجدة في الشركة من اجل ربط كل النشاطات ووضع برنامج عمل بالتنسيق مع الهياكل الأخرى للشركة وتوسيع نطاق ومهام التدقيق في جميع الوظائف في الشركة. **6-تقرير عن قدرة الشركة على الاستمرار:** بموجب أداء المهمة الموكلة لنا فانه يتطلب منا	**والتي يستعملها في اتخاذ القرارات التي تلبي ضرورة تحسين إجراءات نظام الرقابة الداخلية ووظيفة التدقيق الداخلي** **2-5--مهمة التدقيق الداخلي:** **تقييم المهام التي تم تنفيذها من قبل خلية التدقيق الداخلي ودرجة فعاليتها وضرورة العمل بتوصياتها ويتم الاستفادة منها من جانبين الاول لمجلس الادارة من خلال توضيح مدى قيام هذه الخلية بتقديم قيمة مضافة في المركز والجانب الثاني فرض تطبيق ملاحظاته وتوصياته داخل المركز من خلال مناقشة الامر مع المدير العام.** **تم اعادة نفس المعلومات والتوصيات التي تم سحبها في السنة السابقة ما يبرز النسخ الحرفي وتعديل فقط في**

– **تقديم معلومات حول طريقة التسيير : وتتمثل في عرض برنامج العمل السنوي فقط دون اية ملاحظات ما يوضح جيدا عدم وجود التواصل المطلوب بين خلية التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالإضافة الى عرض المؤشرات حول استمرارية المؤسسة**	المحاسبية على مبدأ استمرارية الاستغلال في إعداد الحسابات ،والتي حددت وفق أحكام المادة 6 من القانون رقم 07-11 ل 25 نوفمبر 2007 وأحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 ل 26 ماي 2008 المتضمنة تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي . وكنتيجة للتحليل الذي أجريناه ،لم أتوصل لوجود أية عمل او حدث يسمح بتكوين حالة عدم التأكد من استمرارية الاستغلال في الشركة في ظل مستقبل يتميز بعدم الاستقرار، تجدر بنا الإشارة إلى أن اختبار المتغيرات والعوامل الظاهرة في الأسفل أعطى لنا نظرة ايجابية عن السنوات المستقبلية وهي كالتالي: – الأموال الخاصة الظاهرة في الميزانية في 2016/12/31 ارتفعت ب اكثر من ثلاث مرات من رأسمال الاجتماعي. – مبلغ الأصول الجارية الصافية 322 242 641 1دج مقابل خصوم جارية صافية 908 529 565 دج – حققت المؤسسة نتائج ايجابية لعدة سنوات – للشركة قدرة تمويل ذاتية كافية بالنظر الى احتياجات الاستغلال والاستثمار. – تملك مخطط عمل وسوق مؤكدة	تقدير الأساس الموضوعي لتنفيذ السياسة المحاسبية على مبدأ استمرارية الاستغلال في إعداد الحسابات، والتي حددت وفق أحكام المادة 6 من القانون رقم 07-11 ل 25 نوفمبر 2007 وأحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 ل 26 ماي 2008 المتضمنة تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي . وكنتيجة للتحليل الذي أجريناه ،لم أتوصل لوجود أية عمل او حدث يسمح بتكوين حالة عدم التأكد من استمرارية الاستغلال في الشركة في ظل مستقبل يتميز بعدم الاستقرار، تجدر بنا الإشارة إلى أن اختبار المتغيرات والعوامل الظاهرة في الأسفل أعطى لنا نظرة ايجابية عن السنوات المستقبلية وهي كالتالي: – الأموال الخاصة الظاهرة في الميزانية في 2017/12/31 ارتفعت ب اكثر من ثلاث مرات من رأسمال الاجتماعي. – مبلغ الأصول الجارية الصافية 211 022 1750 دج مقابل خصوم جارية صافية 685 874 523 دج – حققت المؤسسة نتائج ايجابية لعدة سنوات – للشركة قدرة تمويل ذاتية كافية بالنظر الى احتياجات الاستغلال والاستثمار. – تملك مخطط عمل وسوق مؤكدة	**الارقام والقيم** **6-تقرير عن قدرة الشركة على الاستمرار :** – قام المدقق الخارجي في اطار تحرير التقرير الخاص حول الاستمرارية بعرض المؤشرات والنسب المئوية والأحداث التي تمت والمخاطر المتربصة بالمركز والتي من شانها التأثير على استمرارية المركز وقرارات المتعاملين الاقتصاديين وتستخدم هذه المعلومة في اقالة المدير التنفيذي والتدخل برسم سياسة واقية ومصححة فقد تم من خلال هذا الجزء رصد جملة من القرارات الخاطئة والتي اثرت سلبيا على المؤسسة كقرار توظيف اكثر من 30 مليار في بنك الخليفة بعد رفعه لمعدل الفائدة ليتم خسارتها كاملة في ازمة خليفة بنك وأفضت التحقيقات الى اكتشاف ان الاقدام على ذلك كان للحصول على مزايا شخصية من بنك الخليفة. – نفس المعلومات تم اعادتها في سنوات 2015 2016 2017 ما يثير التساؤل حول بذل العناية المهنية المبذولة

المصدر :تم إعداده بالإعتماد على وثائق المؤسسة العمومية للدراسات والابحاث cneru

المطلب الثاني: عرض و تحليل تقرير المدقق الخارجي حول حسابات المؤسسة الوطنية ذات الطابع الاقتصادي SONATRO لسنتي 2015 و 2016

الجدول رقم 4-22: دراسة تحليلية لتحفظات المدقق الخارجي حول حسابات المؤسسة الوطنية ذات الطابع الاقتصادي EPE SONATRO

التحفظات	درجة استجابة المسؤولين	تعليقات المسؤولين عن سبب عدم الاستجابة لتحفظات محافظ الحسابات
رقم 1 تطهير العمليات التي تمس الاكتتاب القانوني **اهمية المعلومة**: عكس حقيقة وضع الشركة	تم تسوية الامر	هذا التحفظ تمت معالجته
رقم 2 غياب برنامج إدارة الاستثمارات **اهمية المعلومة** :استحداث وسائل وإجراءات رقابية متطورة وأكثر فعالية .	قيد التنفيذ	عملية وضع برنامج جديد للاستثمارات تم الشروع فيه من طرف إدارة تطوير البرامج DLGمن خلال توصيل البيانات المتعلقة بالاستثمارات لتحويلها إلى الملفات، تنتهي هذه العملية نهاية 2018.
رقم 3: وجود برنامج داخلي لإدارة المخزونات قديم من حيث التكنولوجيا **اهمية المعلومة** :استحداث وسائل وإجراءات رقابية متطورة وأكثر فعالية	لم يتم الأخذ بالتحفظ إلى غاية اليوم	برنامج إدارة المخزونات قد تم تصميمه من طرف العاملين في الإعلام الآلي بالمؤسسة، هذا الأخير يتماشى مع متطلبات التسيير الجيد للمخزون لكن لا يتماشى مع برنامج المحاسبة، هناك مبادرات مع DLG لاقتناء برنامج جديد،
رقم4 : حساب أشغال قيد التنفيذ برصيد 72،820 444 1 دج **اهمية المعلومة** :عكس حقيقة رقم اعمال الشركة	لم يتم الأخذ بالتحفظ إلى غاية اليوم	الحساب 34 أشغال قيد التنفيذ برصيد 72،820 444 1 دج يعود إلى السنة المالية 2006 و الذي يتعلق بأشغال محققة "للزبون **APC MARSA E HADJADJ ORAN** " لم يسلم المشروع لغياب ملحق موقع من طرف الطرفين ،تم تشكل مؤونة له 100 %
رقم 5: تسبيقات مقتطعة من الموظفين على :تحويل قانوني لسكنات رغاية للموظفين.	لم يتم تسوية الأمر إلى غاية اليوم	المستفيدين من المساكن بالرغاية قاموا بالوفاء بالتزاماتهم بخلاف موظف واحد الذي تم تحذ يره ،وهذا الأخير دفع 00،000 300 دج في 2015.
رقم 6: حفظ الدفاتر القانونية غير جيد **الاهمية** الالتزام بالمرجعية القانونية	تم تسوية الأمر	بالنسبة للسنة المالية 2015 حفظ الدفاتر القانونية بشكل جيد، وهي مرقمة وممسوكة بانتظام .
رقم 7:	تم تسوية الأمر	فرق الجرد قد عدل

مقارنة الجرد المحاسبي بالجرد المادي **اهمية المعلومة** :فرض الالتزام بإجراءات الرقابة		
رقم8: الأرض التي بالحراش تراجعت قيمتها ب 420،00 434 دج **اهمية التحفظ**: حماية ممتلكات المساهمين	توضيح سبب تراجع قيمة الأرض	القيمة المذكورة تعتبر قيمة الاقتناء المحددة من طرف خبير الأراضي ،وبما أن الأرض المعنية محل مصادرة ،يستحسن تسجيلها في حساب مؤقت ،والقيمة الجديدة ستصبح 914 412 500.00 دج تم تحيدها في العقد الجديد للامتياز وهو المبلغ الذي اعتمد عليه في المحاسبة،
رقم 9: إعادة تقييم الاستثمار **اهمية التحفظ:** عكس الصورة الحقيقية لممتلكات الشركة	لم يتم استكمال تسوية الأمر إلى غاية اليوم	في إطار تحديد القيمة الحقيقية للاستثمارات المؤسسة ،فان هذه الأخيرة لجأت إلى اعادت تقييم الأراضي كخطوة أولى ،أما المعدات والأدوات سوف تطبق عليها بعد ما تكمل عملية الإصلاح .
رقم 10: ملاحظة وجود ضعف و نقائص فيما يخص تحديد التكاليف و سعر التكلفة **اهمية المعلومة:** عكس حقيقة الوضع المالي	لم يتم تسوية الأمر إلى غاية اليوم	لتحديد التكاليف وسعر التكلفة، إدارة المؤسسة تخطط لاستعمال المحاسبة التحليلية
رقم 11: تحليل وتطهير الحسابات **اهمية المعلومة** :عكس حقيقة الوضع المالي	قيد التنفيذ	عملية تحليل وتطهير الحسابات تبدأ بمراجعة وتطهير الجانب الجبائي والشبه جبائي و والباقي قيد الانتهاء
رقم 12: فاتورة محررة بقيمة 70، 686 711 27 دج متعلقة ب BLIDA/DTP **اهمية المعلومة** :عكس حقيقة الوضع المالي	لم يتم تسوية الأمر إلى غاية اليوم	قيمة 70، 686 711 27 دج متعلقة بمشروع واد السلامة BLIDA/DTP المعاملة متوقفة لعدم توقيع ملحق العقد ،مؤونة هذا المبلغ 100 % بالتوافق، المشروع تم الرجوع فيه بموجب القرار رقم 327 بتاريخ 04/02/2009 محقق بمبلغ 18، 037 116 15 للدفع والباقي تم تحديد مؤونة له
رقم 13: تحويل نقدي مسجل في حساب مبالغ مستلمة غير مسجلة مبلغ 20، 524 43 سيد شنوفي مشتريات لورديس **اهمية المعلومة :**عكس حقيقة الوضع المالي	لم يتم تسوية الأمر إلى غاية اليوم	المبلغ متعلق بتحويل نقدي لحساب cpa للمؤسسة تم من طرف زبون سيد شنوفي مقابل عملية شراء ،
رقم 14: حساب 409 موردون مدينون	تم تسوية الامر	حساب 409 موردون مدينون بمبلغ 23، 532 834 33 ،جزء تم تسويته والباقي تم

اهمية المعلومة :عكس حقيقة الوضع المالي		تحليله والتحقق منه مع الأطراف المعنية ،
رقم 15: تسجيل محاسبي للمعدات MDN /lllizi ومحطة الطلاء ل SNTF **اهمية المعلومة :**عكس حقيقة الوضع المالي	قيد التنفيذ	معدات متاحة للمؤسسة من طرف /lllizi MDN في إطار عملية الهيكلة في الولاية ،للإشارة إلى أن عملية التنازل عن الأصول بقيت معلقة رغم تعدد المراسلات .
رقم 16: مؤونة الحقوق والضمانات **اهمية المعلومة** : عكس حقيقة الوضع المالي	قيد التنفيذ	– كل الديون القديمة تم تسجيل لها مؤونة ما عدا:- ديون المجمعين ETRHB وGECA – والديون القابلة للتحصيل في الفصل الأول من 2016 – الديون المؤكدة
رقم 17: تحليل معمق لحسابات المنتوجات غير المفوترة والتسبيقات المحصلة **اهمية المعلومة** :عكس حقيقة الوضع المالي	تم تسوية الامر	اجراء تحليل معمق لحسابات للمنتوجات غير المفوترة والتسبيقات المحصلة في 2017
رقم 18: المقاربة بين إدارة المخزونات والمحاسبة **اهمية المعلومة:** فرض الالتزام بالمرجعية القانونية، تفعيل اجراءات الرقابة الداخلية	قيد التنفيذ	تم وضع تعليمات بإجراء مقاربة بينهم كل 6 أشهر – عدم استجابة الإدارة التنفيذية-
رقم 19: تكوين مؤونة للقروض القديمة **اهمية المعلومة:** حماية حقوق المساهمين	لم يتم تسوية الأمر إلى غاية اليوم	تم منحها للعمال لم يتم تسجيل مؤونة لها و تمثل منح تعويض غياب الشريك الاجتماعي ،ويتم اقتطاع مبلغ شهري ،في حين تقاعد أو استقالة هذا الأخير يتم خصمه من راتب 2017،
رقم 20: الضمانات المتعلقة بالإيجار ، الكهرباء و الغاز لم يتم تسجيل مؤونة لها **اهمية المعلومة:** عكس حقيقة الوضع المالي ونتائج الأعمال	قيد التنفيذ	هذه الضمانات متعلقة بالعقود المبرمة مع SONALGAZ ساري مفعولها.
رقم 21: أصول ثابتة بقيمة ضعيفة يجب وضعها في حساب المصاريف **اهمية المعلومة** :اعطاء صورة اقرب للواقع	لم يتم تسوية الأمر إلى غاية اليوم	سيتم الأخذ بها في 2017

رقم 22: من الضروري تحديد مدة الحياة الجديدة للتثبيتات وتطبيق الاهتلاكات على كل مكون **اهمية المعلومة** :الالتزام بالمبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها	قيد التنفيذ	إن الحجم الكبير من المعدات المتاحة وتقادمها في الشركة يجعل من تحديد مدة الحياة الجديدة ، وكذلك حساب الاستهلاك من خلال المكون ،عملية معقدة ، لذلك قامت الشركة بإجراء تشخيص فني قام به الفنيون الخاصون بها بمساعده خبير خارجي لإجراء التقييم النهائي.
رقم 23: عدم تحديد و إدراج المخزونات المثبة في حساب الاستثمارات ، والتي تبدو مهمة. **اهمية المعلومة** :فرض العمل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وايضا قواعد النظام المحاسبي المالي ، بالإضافة إلى عكس الصورة المناسبة للمركز المالي ونتائج الأعمال	قيد التنفيذ	يتألف المخزون الحالي على مستوى المديريات الإقليمية من قطع الغيار الخاصة بالمواد القديمة التي تم إصلاحها والمباعة في المزادات ، وفي هذا الإطار تم وضع إجراء يصف إجراءات إعادة تخزين هذه المخزونات إلى المستودع المركزي reghaia لـ اقتراح بيعها .
رقم 24: تحليل وتطهير الحسابات ، ولا سيما حساب "المدينين الآخرين" **أهمية المعلومة :**عكس حقيقة الوضع المالي ونتائج الأعمال	قيد التنفيذ	عملية تحليل وتطهير الحسابات بدأت بتحليل كل الحسابات بمجرد الانتهاء من هذه العملية، يتم إجراء التعديلات اللازمة.

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة العمومية EPE SONATRO

التوصيات:

جدول رقم 4-23: دراسة تحليلية لتوصيات المدقق الخارجي حول حسابات المؤسسة الوطنية ذات الطابع الاقتصادي EPE SONATRO

توصيات	درجة الاستجابة	تعليقات حول سبب عدم الاستجابة
رقم 1: -تحديث جميع الدفاتر القانونية والإلزامية وفقا للوائح المعمول بها؛ -إنشاء سجل جرد الاستثمارات التي يجب أن تشمل جميع الأصول الثابتة التي تحتفظ بها الإدارة الإقليمية؛ **أهمية التوصية:** فرض احترام المرجعية القانونية	لم يتم تسوية الأمر بعد إلى غاية ألان	سيتم الأخذ بهذه التوصية في السنة المقبلة
رقم 2: لم يتم الانتهاء من عملية تفكيك الأصول الثابتة حسب المكونات، وتسجيل كل مكون على حدى وننصحك بالامتثال لتوصيات scf في هذا المجال.	لم يتم تسوية الأمر بعد إلى غاية ألان	سيتم تطبيق الاهتلاك لكل مكون على حدى ، بعد أن يتم فحص المعدات تقنيا من طرف خبير بالمعدات

أهمية المعلومة :احترام قواعد النظام المحاسبي المالي والتي تسمح بإعطاء الصورة المالية الحقيقية وكذا نتائج الأعمال.		
رقم 3: نظرا لأقدميتها (أعمال وسحق محطة Cap Djinet)، نوصي، بعد التشاور مع مجلس الإدارة، المضي قدما في معالجة الأمر وتطهيره نهائيا. **أهمية المعلومة:** عكس حقيقة الوضع المالي ونتائج الأعمال	لم يتم تسوية الأمر بعد إلى غاية ألان	سيتم الأخذ بهذه التوصية في السنة المقبلة
رقم 4: المدفوعات الأخرى للضمانات والمقدرة بمبلغ 3،525،420.34 تستدعي إجراء جرد تقييمي لها وتحويلها للحسابات المعنية **أهمية التوصية:** إعطاء صورة اقرب للواقع	لم يتم تسوية الأمر بعد إلى غاية ألان	سيتم الأخذ بهذه التوصية في السنة المقبلة
رقم 5: – إجراء جرد ،شامل قدر الإمكان، لقطع غيار القديمة بطيئة الدوران وتحليل معمق للنتائج؛ يهدف هذا التحليل إلى تقديم مقترحات ممكنة من أجل: إصلاح بيع للمزاد العلني **أهمية المعلومة:** ترشيد قرارات مجلس الإدارة	لم يتم تسوية الأمر بعد إلى غاية ألان	سيتم الأخذ بهذه التوصية في السنة المقبلة
رقم 6: المخزون عند الغير (FTR STAFOR) بمبلغ قدره 2 680 942.04 ، يجب معالجة هذا المبلغ مع الأخذ بعين الاعتبار الأقدمية لان قنوات الطعن القانونية قد استنفذت دون نتيجة. **اهمية التوصية**: عكس الصورة الحقيقية للقوائم المالية .	لم يتم تسوية الأمر بعد إلى غاية ألان	يتعلق هذا المخزون بكمية البيتومين التي لم تستلمها الشركة (القضية في العدالة مع شركة نقل القطران / STAFOR) في حين كان الحكم لصالح الشركة والذي سيتم تنفيذها من قبل المحضر القضائي،
رقم 7 – إنشاء برنامج للمخزونات في جميع الوحدات، – يجب منح العناية الدقيقة للمخزونات المنتهية الصلاحية والبطيئة الدوران (المواد الخام والمنتجات النهائية وقطع الغيار). – على الرغم من أن قرارات الجرد تنص على إجراء الجرد يتم من قبل فريقين وفريق ثالث للتحكيم في الفروقات المسجلة هذه التعليمة لم يتم احترامها في الميدان ويجب الأخذ بها في الجرد القادم – يجب تأسيس حالات المقارنة بين فرق العد. – يجب أن تكون المخزونات منتهية الصلاحية أو بطيئة الحركة (المواد الخام ، والمنتجات النهائية ، وقطع الغيار) موضوعًا لجرد دقيق لتعديل المؤونات المشكلة،	لم يتم تسوية الأمر بعد إلى غاية ألان	سيتم الأخذ بهذه التوصية في السنة المقبلة

أهمية التوصية: فرض احترام المرجعية القانونية ،تحسين إجراءات الرقابة الإدارية، حماية أصول الشركة		
رقم 8: يجب تسوية 92.72 مليون دينار من الفواتير قيد الإعداد في 2013 و2014. - يجب مراجعة نظام تحرير الفواتير الخاص بالأشغال بحيث يمكن تحريرها شهريًا وفقًا للأشغال المنجزة ووفقًا للملحق التعاقدي بين الزبون والمؤسسة – وضع خلية مخصصة لتحصيل الديون – بعد تحليل متعمق للحسابات المستحقة القبض يجب مسح الديون القديمة. – مراجعة وتحيين حقوق الزبائن باستمرار – فيما يخص الزبائن المشكوك فيهم وبعد استنفاذ جميع الوسائل القانونية لعملية تحصيل الديون دون نتيجة ، يجب على الشركة عدم الاستمرار في تنشر هذه الحقوق في ميزانياتها العمومية القادمة - يجب إعداد ملف مع جميع تعليقات الديون المشكوك في تحصيلها وتقديمها إلى مجلس الإدارة لاتخاذ القرار من أجل تطهيرها ، **أهمية التوصية:** تقويم إجراءات الرقابة الإدارية المعمول بها ،زيادة إشراف مجلس الإدارة، عكس حقيقة الوضع المالي ونتائج الأعمال للشركة	لم يتم تسوية الأمر بعد إلى غاية الآن.	سيتم الأخذ بهذه التوصية في السنة المقبلة
رقم 9: بعض التسبيقات المقدمة للموردين قديمة جدا يجب تطهيرها (1995،2007، و2008) – استكمال عملية تحليل حسابات الموردون الآخرون – المناقشة مع مسؤولي المؤسسة المعنيين بهذه العمليات لجمع كل الوثائق التي تم استعمالها في هذه العمليات – التواصل مع الغير لإعداد الوضعية الحقيقية – في حالة عدم الاستجابة فيما يخص الملفات العالقة لابد من اللجوء إلى القضاء **أهمية التوصية:** حماية حقوق المساهمين، ترشيد القرارات الإدارية وفق المتطلبات والمرجعية القانونية، عكس حقيقة الوضع المالي ونتائج الأعمال	لم يتم تسوية الأمر بعد إلى غاية ألان	سيتم الأخذ بهذه التوصية في السنة المقبلة
رقم 10: إجراء تحليل معمق للمصاريف قيد التخصيص كما يجب أن يتم إعداد مؤونة لها كمرحلة أولى ثم تطهيرها كمرحلة ثانية، **اهمية التوصية:** عكس الصورة الحقيقية للقوائم المالية	لم يتم تسوية الأمر بعد إلى غاية الآن	سيتم الأخذ بهذه التوصية في السنة المقبلة

رقم 11: إن حساب ودفع مستحقات ضريبة TVA وTAP وIRG مركزية تتم على مستوى المقر ، فيجب على الوحدات تحويل تلك المبالغ إليها بعد تحليل دقيق للحسابات وبالاعتماد على الوثائق الخاصة بها، **اهمية التوصية:** احترام قواعد المحاسبة	لم يتم تسوية الأمر بعد إلى غاية الآن	سيتم الأخذ بهذه التوصية في السنة المقبلة
رقم 12: الشيكات التي تجاوزت 3 سنوات من إصدارها يجب أن يتم التقدم بتسوية الأمر مع البنك يجب أن يتم إلغاؤها عن طريق الخصم من حسابات الأطراف المعنية. **اهمية المعلومة:** اعطاء صورة وافية وحقيقية لحسابات الخزينة ،فرض العمل بالمرجعية القانونية	لم يتم تسوية الأمر بعد إلى غاية ألان	سيتم الأخذ بهذه التوصية في السنة المقبلة
رقم 13: – تم إعادة دمج فرق إعادة التقييم لعام 2013 في النتيجة الجبائية لذلك، يمكن تحويلها إلى حساب تحويل من جديد. – المبلغ الوارد في "رأس المال المكتتب غير مطلوب" يأتي من إعادة استرداد الشركة الدين الجبائي، والشبه الجبائي، والسحب على المكشوف من البنوك (القرار رقم 274 بتاريخ 30.08.2010) **أهمية التوصية:** حماية حقوق الأطراف الأخرى (مصلحة الضرائب)	لم يتم تسوية الأمر بعد إلى غاية ألان	اقتراح للحصول على قرار من AGO 2017
رقم 14: موردو الأصول الثابتة الكراسي: 81،276،066.69 DRTC (نظام التشغيل): 1،099،183.53 DRTE:2،593،653.08 DRTS: 4 224 991.98 يجب تنظيف الديون القديمة، لاسيما تلك التي تعود لعامي 2003 و2006، إذا لم يطالب الغير بمستحقاتهم، **أهمية التوصية:** ترشيد القرارات المالية والإدارية، عكس الصورة الحقيقية للوضعية المالية	لم يتم تسوية الأمر بعد إلى غاية الآن	سيتم الأخذ بهذه التوصية في السنة المقبلة
رقم 15: الفواتير التي لم تتسلمها الشركة (DRTC/OS) والتي يعود تاريخها إلى عام 2008. يجب مراسلة الموردين المعنيين لتحرير الفواتير. الحساب لم يطرأ عليه أي حركة في نهاية عام 2015.	لم يتم تسوية الأمر بعد إلى غاية الآن	سيتم الأخذ بهذه التوصية في السنة المقبلة

أهمية المعلومة: تسوية الحسابات لعكس الصورة الحقيقية للوضعية المالية ونتائج الأعمال.		
رقم 16: نوصي بالانتقال إلى تحليل حسابات ضريبة القيمة المضافة وضريبة النشاط المهني والتي يجب أن تنتهي بالتمييز بين ضريبة القيمة المضافة المستحقة وضريبة القيمة المضافة غير المستحقة، وضريبة النشاط المهني المستحقة وضريبة النشاط المهني غير المستحقة، ويجب أن يتم هذا التحليل بتحليل حساب العملاء وبتحليل الفواتير من أجل تحديد جميع الديون. **اهمية التوصية:** حماية حقوق الاطراف الاخرى (مصلحة الضرائب)،حماية حقوق المساهمين من الاشعارات والغرامات الضريبية مستقبلا	قيد التنفيذ	فيما يتعلق بتحليل الحساب ، يتم تحليل هذا الحساب وتفصيله عن طريق التحصيلات ، لتسجيل المبالغ التي يتيحها التطهير المالي، يتم توضيح هذه النقطة على النحو التالي: الديون المتعلقة بـ DGE والتي تعود الى ما قبل عام 2009 تم تطهيرها. بالنسبة للديون المقابلة للتحصيلات، فإن العملية قيد التنفيذ،
رقم 17: التسبيقات المستلمة هي تلك المقابلة للأشغال المنجزة من طرف الشركة سوناترو: ولهذا الغرض، فإننا نوصي بإجراء مقاربة بينها وبين حسابات الزبائن المعنية لتعديلها، ويجب أن تشير هذه القائمة إلى الحقوق المستحقة القبض والتسبيقات المستلمة والمعلقة. – حالة عدم وجود مطالبة بها من الغير. **اهمية التوصية:** عكس الصورة الحقيقية للقوائم المالية	لم يتم تسوية الأمر بعد إلى غاية الآن	سيتم الأخذ بهذه التوصية في السنة المقبلة
رقم 18: الأتعاب المستحقة الدفع، والاعتراضات على الأجر. – يجب على كل وحدة تحليل حساباتها. – تقارب العمليات مع الشريك الاجتماعي لتحديد القيم النهائية، – تطهير الحسابات القديمة، **اهمية المعلومة:** حماية حقوق الاطراف الاخرة (cnas)، المستخدمين ،الغير	تسوية جزئية	تطهير الحسابات القديمة سيتم إجراءها مستقبلا
رقم 19: تحليلات الحسابات تم القيام به في شكل دفتر الأستاذ العام تتضمن جانب دائن وجانب مدين يجب استكمال هذه التحليلات بإضافة جوانب أخرى، **أهمية المعلومة :**تفعيل إجراءات الرقابة المحاسبية	تسوية جزئية	إضافة جزئية في عام 2016، ستنتهي هذه العملية في عام 2017.
رقم 20: المدينين الآخرين – يجب تسجيل المعاملات في الحسابات المناسبة لها ؛	لم يتم تسوية الأمر بعد إلى غاية الآن	سيتم الأخذ بهذه التوصية في السنة المقبلة

– يجب تطهير العمليات القديمة. **اهمية المعلومة:** اعطاء الصورة الحقيقية للقوائم المالية		

المصدر : تم اعداده بالاعتماد على وثائق المؤسسة العمومية EPE SONATRO

التحليل المقارن لتقارير محافظي الحسابات لسنوات 2015-2016-2017:

1. من تحليلنا لتقرير محافظ الحسابات للمؤسستين لاحظنا ان نوع المعلومات المقدمة كمية /كيفية وذات طابع إداري/مالي بحيث قدم محافظ الحسابات في كلا التقريرين:

– شرح وتحليل مبسط للبنود المالية للمؤسسة من اجل تسهيل قراءة القوائم المالية بالإضافة الى تقديم معلومات مكملة عن الأحداث والقرارات الغير مالية والتي لا تتضمنها القوائم المالية ولها تأثير على قراءة هذه الأخيرة.

– مجموعة من التحفظات والتوصيات

– إبداء الرأي حول شرعية الحسابات ودلالتها الاقتصادية

– تقارير خاصة حول نظام الرقابة الداخلية، قدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط، الاتفاقيات التنظيمية،

2. تتجلى أهمية القيمة المضافة لتقارير محافظي الحسابات للشركتين العموميتين في:

– إضفاء الإفصاح والثقة في القوائم المالية

– استحداث إجراءات رقابية ذات فعالية اكبر

– فرض الالتزام بالمرجعية القانونية (مبادئ المحاسبة ،قواعد وأسس نظام المحاسبة المالي، إجراءات الرقابة الإدارية، إجراءات الرقابة المحاسبية، القوانين الضريبية ،القانون التجاري...)

– عكس الصورة الوافية والحقيقية والأقرب للواقع للوضع المالي للشركتين ونتائج أعمالها

– حماية ممتلكات وحقوق المساهمين

– حماية مصالح الأطراف الأخرى (البنوك، مصلحة الضرائب، المستخدمين، الموردين، الصندوق الوطني للضمان الاجتماعي)

– ترشيد القرارات الإدارية

3. إن تحليلنا لما يحتويه التقرير محافظ الحسابات للشركة الأولى للسنتين 2016 و2017 من معلومات تبين ان هناك نسخ كامل للمعلومات مع تغيير في القيم فقط إلى جانب رفع تحفظات لم يتم تطبيقها داخل المؤسسة بحكم عملنا الدائم فيها ما يشير إلى وجود التهاون في الأداء عند بعض المهنيين والتي لها عدة أسباب، وبعد الاستفسار توصلنا إلى أن السبب يعود إلى القيود المفروضة على إجراءات محافظ الحسابات وتقريره من قبل المدير العام للمؤسسة ما يطرح التساؤل حول مدى استقلالية المدققين الخارجيين في الجزائر كعامل محدد لنوعية الأداء.

4. إن نسبة الاستجابة في التقرير الأول لتوصيات المدقق الخارجي كانت 38 % وعدم الاستجابة بنسبة 31 % أما قيد التنفيذ فنسبتها 31 %، أما عن التحفظات فلا وجود لها في التقرير الأول.

5. إن نسبة الاستجابة في التقرير الثاني فيما يخص التوصيات كانت كالتالي 85 % غير مطبقة أما 15 % فهي نسبة التوصيات قيد التنفيذ ،أما عن التحفظات فالنسب كانت كالتالي 20.9 %هي نسبة الاستجابة أما عدم الاستجابة فتأخذ النسبة 37.5 % و41.6 % قيد التنفيذ.

6. التقارير المحررة من قبل المدققين الخارجين حول القوائم المالية تتضمن عدة أجزاء وهي الجزء الأول: التقرير العام ويصف الطرق والتقنيات والقوانين المستند عليها في إجراء عملية الفحص ،توصيات عامة حول إجراءات الرقابة الداخلية وحول الحسابات بصفة عامة ،فحص مدى التجاوب مع التحفظات الموضوعة في السنة السابقة، إبداء الرأي حول الحسابات النهائية من حيث مصداقيتها وتعبيرها عن حقيقة المركز المالية ونتائج المؤسسة في ظل التحفظات الواجب أخذها بعين الاعتبار .

الجزء الثاني: وهي عبارة عن تقارير خاصة ومن بين التقارير التي تضمنها التقريرين الرأي حول تقرير التسيير، تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة ،تقرير خاص حول التعويضات الممنوحة للخمس إجراء الأعلى أجرا، معلومات حول نتائج خمس سنوات الأخيرة، تقرير خاص حول الاستثمار في الأسهم وفي الفروع التابعة، تقرير خاص حول نظام الرقابة الداخلية .

الجزء الثالث: ويحمل عنوان فحوصات ومعلومات خاصة ويتضمن ملاحظات حول احترام الأحكام القانونية والتنظيمية (وجود الدفاتر المحاسبية والسجلات التنظيمية، تعديل القانون الأساسي للمؤسسة، تنفيذ وتطبيق تعليمات الجمعية العامة العادية والاستثنائية)، فحص الحسابات ،فحص تنفيذ تحفظات السنة السابقة.

الجزء الرابع: تحليل بنود الميزانية، بنود حسابات النتائج، بنود جدول تدفقات الخزينة، تحليل جدول تغيرات رؤوس الأموال، تحليل الملاحق ثم عرض القوائم المالية في النهاية.

7. في المؤسسات العمومية يؤثر المدير التنفيذي على استقلالية المدقق الخارجي ومضمون التقرير لان سلطة تعيينه وعزله وتحديد أتعابه تعد من ضمن صلاحياته مما يكون له الأثر السلبي على أداء المدقق الخارجي وبذل العناية المهنية اللازمة ودرجة الإفصاح ونوعية المعلومة.
8. في المؤسسة العمومية ذات الطابع الاقتصادي **C.N.E.R.U** المدير التنفيذي الأول هو نفسه المدير العام ويشغل أيضا منصب المدير المالي، كما انه عضو مهم في مجلس الإدارة.
9. المحسوبية ومركزية السلطة والتشبث بالسلطة وعدم القابلية لتغيير الطرق والإجراءات بما يتوافق مع متطلبات العصر والتمسك بالمنصب هم قيود مفروضة على أداء المهنة لمهامها على أكمل وجه.
10. هناك تحفظات في الشركات العمومية تستدعي طرحها على مجلس الإدارة من أجل إتخاذ القرار السليم حولها لهذا فهي تتخذ وقت أطول من اجل الاستجابة ،كما أن هناك تحفظات أخرى تستغرق وقت أطول للاستجابة لها خاصة إذا تعلق الأمر بالدين العام أو النزاعات القانونية.

خلاصة الفصل الخامس :

عرض وتحليل إجراءات وتقارير عدد من محافظي الحسابات في مؤسستين ذات طابع اقتصادي سمح بالتوصل إلى مجموعة من النتائج كانت كالتالي**:**

- لا توجد ثقافة كافية ووعي في أوساط عملاء التدقيق الخارجي لأهمية الدور الحوكمي الذي تضفيه إجراءات وتقارير المدقق الخارجي على أداء المؤسسات ، بحيث تنحصر احتياجاتهم لآلية التدقيق الخارجية في إطفاء الالتزامات القانونية لا غير كإجبارية إرفاق ملفاتهم بتقرير المدقق الخارجي .

- لا يوجد تفعيل لدور الاتصال مابين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي بالرغم من اهميته

- تسمح إجراءات وتقارير المدقق الخارجي في تحقيق القيمة المضافة التالية :

1. عكس الصورة الحقيقية للوضعية المالية ونتائج الأعمال (مشكلة الوكالة الإدارة التنفيذية/الأطراف والمتعاملين الاقتصاديين)

2. إضفاء الثقة والمزيد من الإفصاح عن المعلومات الإضافية والتي لا تتضمنها الكشوف المالية (مشكلة الوكالة الإدارة التنفيذية /الأطراف والمتعاملين الاقتصاديين)

3.فرض العمل وفق المرجعية القانونية (مشكل الوكالة مجلس الإدارة/الإدارة التنفيذية)

4.حماية ممتلكات المساهمين ومصالح الأطراف الأخرى (مشكل الوكالة مساهمين/مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية/الأطراف والمتعاملين الاقتصاديين)

5. إستحداث إجراءات رقابة أكثر فعالية (مشكل الوكالة مجلس الإدارة /الإدارة التنفيذية)

-المدقق الخارجي لم يتمكن من تفعيل مبدأ الشفافية داخل المؤسسات الجزائرية لأنه لم يرقى الى مستوى مساءلة مجلس الإدارة.

- من الصعب جدا أن يحتفظ المدقق الخارجي بحياديته واستقلاليته داخل المؤسسات الجزائرية بسبب القيود المفروضة عليه وخصوصا وان تعيينه وعزله وتحديد اتعابه يتم من قبل المدير العام للمؤسسة .

خاتمة عامة

خاتمة عامة:

يتضح الدور الحوكمي الذي يؤديه المدقق الخارجي كآلية رقابية ضمن مفهوم حوكمة المؤسسات في حل المشاكل المترتبة عن الوكالة من عدم تماثل المعلومات وتعارض المصالح والآثار السلبية للاختيار العكسي، ليس تلك التي تنشأ بين المساهم والإدارة فقط وإنما في كل العلاقات المرتبطة بإبرام العقود مع المؤسسة كالعلاقة بين مجلس الإدارة والمتعاملين الاقتصادين من بنوك ومصلحة الضرائب وغيرهم والعلاقة بين مجلس الادارة والإدارة التنفيذية ،وهذا من خلال ما تتيحه إجراءاته وتقاريره من زيادة إشراف مجلس الإدارة ورقابته على ما يحدث داخل المؤسسة وإعطاء تأكيد حول مصداقية المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات (حماية مصالح المتعاملين الاقتصاديين) مع توفير معلومات إضافية لم تتضمنها الكشوف المالية (إضفاء الافصاح) وفرض الالتزام بإجراءات الرقابة الداخلية وتقويمها خاصة فيما يتعلق بإجراءات الرقابة الادارية على أصول المؤسسة بما فيها التثبيتات العينية (تفعيل مبدأ حماية حقوق المساهمين ومبدأمساءلة مجلس الإدارة عن أصول المؤسسة)، إقتراح إجراءات رقابية تواكب العصر وتوفر حماية وتأمين أكبر لأصول المؤسسة وممتلكاتها مع فرض الإلتزام بالمرجعية القانونية في الأداء(تفعيل مبدأوضع إطار قانوني محكم يخدم حوكمة المؤسسات).

المهام التي يؤديها المدقق الخارجي لها دور مهم وفعال في تطبيق حوكمة المؤسسات ،وذلك لما تحققه من تفعيل لمبادئ الحوكمة في المؤسسات وما تقدمه من دعم للآليات باعتباره آلية خارجية رقابية مهمة جدا ،إلا أنه وبالرغم من هذه الأهمية والقيمة المضافة التي يقدمها للمؤسسات الوطنية ، فإن الدراسة الميدانية التي تم إجراها أثبتت بأن مستوى الدعم الذي يقدمه المدقق الخارجي للمؤسسات الجزائرية لم يرتقي إلى المستوى المطلوب منها كمهنة حرة وآلية حوكمية فلا يزال ينظر إليها على أنها إضفاء لإلتزام قانوني وجانب محاسبي بحت.

وفي ظل كل ما تقدم ، فإن الدراسة الميدانية التي تم إجراءها تمحورت حول معالجة إشكالية البحث التالية : **إلى أي مدى يساهم التدقيق الخارجي في دعم اليات الحوكمة في المؤسسات الجزائرية؟**

و كنتيجة عامة تم التوصل إلى أن التدقيق الخارجي يعد آلية حوكمية ضرورية لحل المشاكل التي تنشأ عن الوكالة وهذا من خلال تفعيله لمبادئ الحوكمة ودعمه لآلياتها حتى تؤدي دورها بالشكل المطلوب، وأن هناك علاقة طردية متوسطة ما بين التدقيق الخارجي وآليات الحوكمة وأن مستوى الدعم الذي يقدمه المدقق الخارجي الجزائري لم يرتقي إلى المستوى المطلوب من المهنة كآلية رقابية فعالة وكذلك هناك تباين ملاحظ بشكل كبير في أداء وإجراءات المهنيين، فقد أظهرت نتائج الدراسة أن درجة تفسير المتغير المستقل للمتغيرات التابعة كان ضعيفا نوعا ما، فالمدقق الخارجي يفسر مجلس الإدارة بنسبة 22 % والنصوص التشريعية والتنظيمية بنسبة 23.4 %أما المنافسة في السوق والتدقيق الداخلي فكانت 14% و16 % على التوالي، ما يشير إلى وجود عوامل مؤثرة تحد من مستوى الدعم الذي يقدمه المدقق الخارجي والتي من أهمها عامل الاستقلالية ، وعامل تفعيل الإتصال داخل المؤسسات ، وعامل توطيد العلاقة ما بين التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي، وعامل الإطلاع والتكوين الدائمين للإرتقاء بالأداء،وعامل بذل العناية المهنية اللازمة وعامل الإلتزام بأخلاقيات المهنة والمعايير المنظمة لها.

إختبار الفرضيات:

الفرضية الاولى : " يتجلى الدور الحوكمي للمدقق الخارجي في إضفاء الإلتزام القانوني للمؤسسات وهذا بمصادقته على حساباتها السنوية **"**

ينظر إلى مهنة التدقيق الخارجي من قبل عملاءها على أنها إضفاء التزام قانوني لذا فانهم يحصرون أهميتها ضمن هذا المجال بالرغم من أن أهمية مهنة التدقيق الخارجي تتعدى ذلك من منظور حوكمة المؤسسات (حسب ما تؤكده دراسة حالة التدقيق في المؤسسات العمومية الجزائرية) إلى إضفاء الثقة والإفصاح على حسابات المؤسسة وحماية أصولها بما فيها التثبيتات العينية على إعتبار أنها أهم

بنود الكشوف المالية وأهم ممتلكات المساهمين، ولكن هذا الدور غير محقق في الجزائر بالشكل المطلوب لأن نوعية المعلومة المقدمة ودرجة الإتصال غير كافية وغير مناسبة لتحقيق الدور الحوكمي كما أن درجة الاستجابة من قبل العميل ضعيفة لنقص الوعي والثقافة بمفهوم حوكمة المؤسسات ودور آلياتها وعليه **نرفض الفرضية الاولى"** يتجلى الدور الحوكمي للمدقق الخارجي في إضفاء الإلتزام القانوني للمؤسسات الجزائرية من خلال المصادقة على حساباتها السنوية".

الفرضية الثانية : "توجد علاقة قوية ما بين المدقق الخارجي وآليات الحوكمة"

من تحليلنا لشكل الإنتشار وقيمة معامل الارتباط (44.8 %) لمحوري الدراسة تبين لنا أن هناك علاقة طردية متوسطة ما بين التدقيق الخارجي وآليات الحوكمة في بيئة الأعمال الجزائرية .

أولا: "توجد علاقة قوية ما بين المدقق الخارجي وآلية مجلس الادارة"

من الدراسة الميدانية تبين لنا أن هناك علاقة إرتباطية متوسطة ما بين المدقق الخارجي وآلية مجلس الادارة بحيث ان قيمة معامل الارتباط كانت 46.8 % ،وعليه نرفض الفرضية في جزئها المتعلق بمجلس الإدارة.

ثانيا: "توجد علاقة قوية مابين المدقق الخارجي وآلية التدقيق الداخلي"

معامل إرتباط آلية التدقيق الخارجي بآلية التدقيق الداخلي كان 38% وعليه فان هناك علاقة إرتباطية متوسطة ما بين المدقق الخارجي والمدقق الداخلي وعليه نرفض الفرضية في جزئها المتعلق بالتدقيق الداخلي.

ثالثا: "توجد علاقة قوية ما بين المدقق الخارجي وآلية النصوص التشريعية والتنظيمية "

معامل الارتباط بين آلية التدقيق الخارجي وآلية التدقيق الداخلي كان 48% ،وعليه فإن هناك علاقة إرتباطية متوسطة ما بين المدقق الخارجي والتشريعات والقوانين وعليه نرفض الفرضية في جزئها المتعلق بالنصوص التشريعية والتنظيمية

رابعا: " توجد علاقة قوية ما بين المدقق الخارجي والية المنافسة في السوق"

وجود علاقة إرتباطية متوسطة ما بين التدقيق الخارجي والمنافسة في السوق بنسبة 40، وعليه نرفض الفرضية في جزئها المرتبط بآلية المنافسة في السوق.

ومن خلال كل ما تقدم فإننا **نرفض الفرضية الثانية** "توجد علاقة قوية ما بين المدقق الخارجي وآليات الحوكمة" وإنما هي علاقة طردية متوسطة .

الفرضية الثالثة: " يقدم المدقق الخارجي مستوى عال من الدعم لآليات الحوكمة"

اولا : " يقدم المدقق الخارجي مستوى عال من الدعم لآلية مجلس الادارة"

تم التوصل من خلال الدراسة الاستبيانية إلى أن أثر الدعم الذي يقدمه المدقق الخارجي لآلية مجلس الادارة ضعيف بحيث يساهم المدقق الخارجي في تفسير آلية مجلس الإدارة بنسبة 22% عند مستوى الدلالة اقل من 5% وهي قيمة غير كافية ولا تصل إلى المستوى المطلوب منه وعليه نرفض الفرضية في جزئها المرتبط بآلية مجلس الإدارة.

ثانيا : " يقدم المدقق الخارجي مستوى عال من الدعم لآلية التدقيق الداخلي"

نسبة تفسير إجراءات المدقق الخارجي للمتغير التابع التدقيق الداخلي 14.6% في علاقة غير دالة معنويا عند مستوى الدلالة 5%، وعليه فإن مستوى الدعم الذي يقدمه المدقق الخارجي للتدقيق الداخلي ضعيف جدا ما تؤكده نتائج دراسة حالة المؤسسات الوطنية وهذا راجع الى عدم تفعيل المدقق الخارجي لعنصر الاتصال داخل المؤسسات في بيئة الأعمال الجزائرية، وعليه نرفض الفرضية في الجزء المتعلق بآلية التدقيق الداخلي.

ثالثا : " يقدم المدقق الخارجي مستوى عال من الدعم لآلية النصوص التشريعية والتنظيمية"

تبن لنا من الدراسة الاستبيانية ان المدقق الخارجي يفسر المتغير التابع 'التشريعات والقوانين' بنسبة 23%، وهي ضعيفة إذا ما قورنت بالمستوى المطلوب منه وعليه نرفض الفرضية في الجزء المتعلق بالتشريعات والقوانين ويرجع ذلك لأمرين مهمين الأول صعوبة تطبيق بعض معايير التدقيق والتشريعات والقوانين في الواقع المؤسساتي الجزائري من جهة وعدم إلزامية العمل بميثاق الحكم الراشد الذي يعطي للمدقق الخارجي سلطة فرض تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات وأهمها مبدأي المساءلة والشفافية في الأداء ومنه نرفض الفرضية في جزئها المرتبط بالية النصوص التشريعية والتنظيمية.

رابعا : " يقدم المدقق الخارجي مستوى عال من الدعم لآلية المنافسة في السوق"

يفسر المدقق الخارجي المتغير التابع "المنافسة في السوق " بنسبة 16% عند مستوى معنوية أكبر من مستوى الدلالة ما يؤدي إلى رفض الفرضية في جزئها المتعلق بآلية المنافسة في السوق ويرجع الأمر إلى عدم وجود سوق مالية نشطة في الجزائر وعدم تمكن المدقق الخارجي من إضفاء المزيد من الإفصاح والشفافية.

وإستنادا لما تم عرضه من تحليل فإن التدقيق الخارجي يؤثر في آليات الحوكمة للمؤسسات الجزائرية بنسبة تتراوح ما بين 14 %و 23 % ،وهو تأثير ضعيف جدا ولا يصل الى المستوى المطلوب والمنتظر منه كآلية رقابية ضمن مفهوم حوكمة المؤسسات وبالتالي **نرفض الفرضية الثالثة** " يقدم المدقق الخارجي مستوى عال من الدعم لآليات الحوكمة"

الفرضية الرابعة: "هناك عوامل تحد من مستوى الدعم الذي يمنحه المدقق الخارجي لباقي آليات حوكمة المؤسسات"

من تحليلنا لنتائج المحور الأول والثاني معا نجد أن الإجابات حول الإجراءات ومستوى الدعم الذي يقدمه لمختلف آليات الحوكمة متباينة وتتأرجح ما بين الموافقة والحياد وعدم الموافقة ما يشير إلى الإختلاف الموجود من مدقق لأخر في الأداء والإجراءات وكذا درجة التأثير، الأمر الذي يمكننا من القول أن للمهنة دور إيجابي في تقديم الدعم لباقي آليات الحوكمة في الجزائر لكن دون المستوى المطلوب، وهذا يؤكد على وجود عوامل ومعوقات وقيود مفروضة على أداء المدققين الخارجيين وعليه نصرح **بصحة الفرضية الرابعة .**

النتائج:.

1. للمدقق الخارجي دور كبير في إضفاء المزيد من الإفصاح عن تعاملات المؤسسة وحقيقة النتائج والوضعية المالية من خلال ما يتضمنه تقريره من تحليل وشرح مبسط للقيم والبنود وإبداء الرأي عن مدى كفاية الإفصاح عن المعلومات المالية التي تتضمنها الكشوف المالية إلى جانب المعلومات المكملة ذات الطابع غير المالي عن الأحداث والقرارات التي تمت في المؤسسة خلال الدورة المالية.
2. دعم آلية المنافسة في السوق المالية وسوق الخدمات والمنتجات يتطلب تحقيق الميزة التنافسية أداء/منتج، ويبرز دور المدقق الخارجي في ذلك من خلال إضفاء ثقة المتعاملين الاقتصاديين في المؤسسة وهذا بإبداء رأيه حول درجة الشفافية والإفصاح والمصداقية في حسابات المؤسسة وتقرير امكانية الاعتماد على ما تتيحه كشوفها المالية من معلومات، والمدقق الخارجي الجزائري لم يتمكن من تحقيق الشفافية والإفصاح الكافي بسبب القيود الخارجية المفروضة على عمله وأيضا بسبب عدم وجود سوق مالية نشطة في الجزائر.
3. النصوص التشريعية والتنظيمية نوعان منها ما هو مرتبط بالمهنة يحتاج الى ضرورة الإلتزام به ومنها ما هو مرتبط بالإطار القانوني المخصص لتنظيم الأداء داخل المؤسسات ، وتم التوصل من الدراسة الميدانية أن هناك دعم لكن ليس بالمستوى المطلوب وذلك لكون أن المدقق الخارجي قد واجه صعوبات في العمل ببعض معايير التدقيق الجزائرية كإجراء الحصول على التأكيدات الداخلية والمعايير المتعارف عليها كمعيار الاستقلالية بالإضافة الى عدم وجود إلزامية تطبيق ميثاق الحكم الراشد داخل المؤسسات بما يمكنه من تفعيل مبدأ المساءلة على أساسه ،كما أن عدم تفعيله لعنصر

الإتصال يمنع من التعرف على مدى إحترام القوانين والتشريعات و يحرم المسؤولين من الحصول على التوصيات المقومة للأداء وللإجراءات.

4. تحتاج خلية التدقيق الداخلي في المؤسسة الى مناقشة البرنامج السنوي والتقارير المحررة مع المدقق الخارجي للإستفادة من ملاحظاته وإقتراحاته ، كما أن هذه الخلية بحاجة إلى تدخل المدقق الخارجي في فرض التطبيق الإلزامي لما يتضمنه تقرير المدقق الداخلي من توصيات بموجب صفة الإستقلالية والحياد التي يتحلى بها، ومن جانب آخر فإن التدقيق الداخلي هو جزء من نظام الرقابة الداخلية الذي يتعين على المدقق الخارجي فحصه وإستخراج نقاط ضعفه وقوته، لكن في المؤسسات الجزائرية فإن مستوى الدعم الذي يقدمه المدقق الخارجي للمدقق الداخلي يكاد يكون منعدما وهذا راجع لنقص الأهمية التي يعطيها المدقق الخارجي لعملية الإتصال وأيضا تخلي بعض المهنيين عن دراسة نظام الرقابة الداخلية في وجود خلية التدقيق.

5. يحتاج مجلس الإدارة إلى من يقوم بتقييم عمل الإدارة التنفيذية في حدود الأهداف المسطرة وأسباب الإنحراف عنها والتعرف على مدى سير مختلف المصالح والدوائر وفق الخطة التنظيمية الموضوعة ، وطبيعة عمل المدقق الخارجي تجعله يجري فحص شامل لأداء الإدارة التنفيذية من حيث درجة الإلتزام بالمرجعية القانونية والمحاسبية والأهداف الموضوعة ، بما يزيد من إشراف مجلس الإدارة على أداء الإدارة التنفيذية ،و دور المدقق الخارجي في دعم مجلس الإدارة لا يتوقف عند ذلك وإنما في تحقيق جوانب حوكمية أخرى تتعلق بالقرارات الإستراتيجية كتطهير الحسابات والإستشارات القانونية والمحاسبية والإدارية ،التشخيص المالي لوضعية المؤسسة وغير ذلك، وفي الجزائر لا يوجد الوعي والثقافة الكافية لدى مسؤولي المؤسسات لهذا الدور بحيث يرون أنها إضفاء لإلتزام قانوني فقط وجانب محاسبي بحث.

6. التدقيق الخارجي في الجزائر لا يساهم في دعم آليات حوكمة المؤسسات بالشكل المطلوب والمنتظر منه كمهنة حرة، ودرجة الدعم تتناسب طرديا مع درجة التحرر من العوامل السلبية والمعوقات التي تحول دون ذلك.

7. العوامل المؤثرة في مستوى الدعم الذي يقدمه المدقق الخارجي لآليات الحوكمة يمكن تبويبها في ثلاثة عوامل أساسية كما يلي :

أولا- العوامل المرتبطة بشخص المدقق الخارجي كبذل العناية المهنية اللازمة وتفعيل الاتصال

ثانيا-العوامل المرتبطة بالعميل كدرجة الوعي بمهمة التدقيق الخارجي وأهميته

ثالثا -العوامل التنظيمية كوضع برامج لمراقبة جودة أداء مكاتب التدقيق

نقص الاستقلالية، عدم بذل العناية المهنية الكافية ،عدم تفعيل عنصر الاتصال داخل المؤسسات ،نقص الاطلاع على المستجدات ونقص الخبرة وعدم الالتزام الكامل بأخلاقيات المهنة والمعايير الجزائرية للتدقيق هي أكثر العوامل المؤثرة في جودة أداء المدقق الخارجي في الجزائر ومستوى الدعم الذي يقدمه لآليات الحوكمة.

8. تفعيل المدقق الخارجي لإجراء الإتصال مع مصالح المؤسسة له تأثير إيجابي في الرفع من مستوى الشفافية والإنضباط في الأداء وأيضا الإطلاع على القوانين والإلتزام بها ولا يتناقض أبدا مع مبدأ التدخل في التسيير.

9. كلما زاد عدد المؤسسات التي يقوم المدقق الخارجي بتدقيق حساباتها كلما أثر ذلك على جودة أداءه نتيجة التقصير في بذل العناية المهنية.

10. لا يقوم المدقق الخارجي الجزائري بإعتباره محافظ حسابات بالتواصل مع مسؤولي مصالح المؤسسة بالرغم من أهمية قيامه بذلك لما تحوزه زياراته المفاجئة في نفوس الموظفين من تخوف وشعور بالمسؤولية.

11. الطلب على التدقيق الخارجي لا يتعدى إحتياج العملاء لإضفاء الالتزام القانوني على حسابات المؤسسة، فإلى جانب التدقيق القانوني نجد أن المؤسسات تلجأ الى التدقيق التعاقدي عندما تتطلب طبيعة التعامل مع البنوك أو المصالح الجبائية او الجمركية وثائق معينة كالدراسة تقني –إقتصادية أو تقرير حول المعلومات المستقبلية والأسس المعتمدة في إعدادها ،أو تطهير الحسابات أو الرد على الإشعارات المرسلة من مصلحة الضرائب حول التصريحات الجبائية وبالتالي عدم وجود الوعي بدور المدقق الخارجي في حوكمة المؤسسات.

الإقتراحات:

تم تبويب الإقتراحات في ثلاثة مجموعات كما يلي:

إقتراحات تخص المدققين الخارجيين:

تتمثل الاقتراحات التي تم تخصيصها للمدققين الداخليين فيما يلي:

- ضرورة زيادة اهتمام محافظي الحسابات بنظام الرقابة الداخلية وخصوصا في وجود خلية التدقيق الداخلي .
- زيادة الإتصال مع المدققين الداخليين ،من أجل تقييم عملهم ونتائجها وحتى البرنامج السنوي لها مع مناقشة ما جاء في تقرير التدقيق الداخلي وماتوصل إليه المدقق الخارجي ،إلى جانب إقتراح إضافات ومهام جديدة في البرنامج السنوي للسنة المقبلة يراها المدقق الخارجي أنها ذات أهمية، كما ينبغي أن يعطى هذا الإتصال الأهمية والوقت اللازمين من كلا الآليتين.
- تفعيل عنصر الإتصال داخل المؤسسات محل التدقيق ، حيث أن الواقع والأثر الذي تتركه تنقلات المدقق الخارجي في نفوس موظفي ومصالح المؤسسة تتطلب النظر في فكرة إدراج تعليمة تنص على توسيع نطاق عمل محافظي الحسابات لتشمل جميع مصالح المؤسسات ولا يتوقف عمله في مصلحة المحاسبة فقط.
- بذل العناية المهنية الازمة والذي يحدده درجة محافظة المدقق الخارجي على استقلاليته وايضا الخبرة التي يمتلكها.

إقتراحات تخص التنظيم المهني للتدقيق الخارجي:

تتمثل الاقتراحات التي تم تخصيصها للتنظيمات المهنية فيمايلي:

1. **زيادة الإهتمام بتطبيق وتفعيل مبادئ حوكمة المؤسسات في الجزائر من خلال**:

- إعادة النظر في ميثاق الحكم الراشد بما يتماشى مع الوضع الاقتصادي والمؤسساتي للجزائر من خلال تحويله إلى مجموعة من الأدلة توجه إلى كل المؤسسات باختلاف أنواعها متضمنا إشارة للعلاقة التفاعلية ما بين آلياتها ليصبح مرشدا وموجها للمؤسسات الجزائرية وأيضا توضيح لسبل تعزيز مبدأ توفير الإطار المؤسسي والقانوني كبيئة مناسبة داخل المؤسسات ووضع دليل لكل قطاع كدليل حوكمة المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر ،دليل موجه للمؤسسات العائلية ،دليل موجه إلى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ،دليل حوكمة البنوك، مع فرض إلزامية العمل وفقه.

- العمل على زرع ثقافة الحوكمة في بيئة الأعمال من خلال إنشاء معهد لحوكمة المؤسسات الجزائرية والترويج لمبادئ الحوكمة ولأدلتها وكذا تقديم حصص تدريبية وتوعوية لأعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا وعمال المؤسسات بالإضافة إلى عقد مؤتمرات في هذا المجال.
- العمل على استحداث وكالات ترتيب وتقييم المؤسسات من حيث جودة ممارسات الحوكمة السليمة وبرامج تحفيز لها كجوائز "أفضل المؤسسات حوكمة" وتشجيع وضع أدلة تفصيلية للممارسات المثلى كميزة تنافسية بين المؤسسات.
- تشكيل جمعية بأعضاء مجالس إدارات الشركات حيث تقدم النصح ، المعلومات، اقتراح مستويات أداء أعضاءه، إصدار قواعد إرشادية لعمل مجلس الإدارة، واللجان المنبثقة منه مع تبيين طريقة تفاعله مع باقي أطراف الحوكمة والتي تعتبر كمعايير لقياس فعالية أدائهم.
- الاهتمام أكثر بجودة التدقيق الخارجي.
- ضرورة العمل على تكوين المستخدمين والمد راء في مجال الحوكمة وجعلها منهجا يحتذى به من طرف كل موظف ومدير .

2. ضرورة تدعيم استقلالية المدقق الخارجي

تتمثل الإقتراحات المقدمة فيما يخص تدعيم استقلالية المدقق الخارجي في النقاط التالية:

- فرض تعيين المدقق الخارجي من قبل لجنة التدقيق أو الجمعية العامة، أما تسريحه أو عزله لا يتم إلا باللجوء إلى القضاء مع وجود سبب مبرر لذلك .
- وضع لجنة تدقيق داخل المؤسسات الجزائرية بحيث تتولى تعيين محافظ الحسابات وتحديد أتعابه بدلا من الإدارة التنفيذية، فلجنة التدقيق تتكون من أعضاء مستقلين وغير تنفيذيين ما يساهم في تعزيز وحماية إستقلالية المدقق الخارجي.
- تحديد أتعاب المدقق الخارجي بما يتوافق مع طبيعة العمل الذي يؤديه من جهة، وجودة التدقيق من جهة أخرى.
- عدم إخضاع مهنة التدقيق الخارجي إلى هيئة معينة كما هو الحال في الجزائر اليوم حيث تخضع المهنة إلى المجلس الوطني للمحاسبة والذي يعمل تحت وصاية وزارة المالية وهذا مخالف للأعراف والمبادئ المتعرف عليها دوليا .

3. تعزيز الدور الحوكمي للمدقق الخارجي باعتباره أهم آليات الرقابة في الحوكمة

بخصوص تعزيز الدور الحوكمي للمدقق الخارجي كآلية حوكمية تم تقديم الإقتراحات التالية:

- تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة فيما يخص إصدار معايير التدقيق الجزائرية بما يتوافق مع المعايير الدولية وكذا معايير الجودة ، والعمل على وضع قوانين وضوابط من اجل الإلتزام السليم بها.
- تعزيز الإفصاح والشفافية في الكشوف المالية للمؤسسات الجزائرية وهذا من خلال تعزيز النظام المحاسبي المالي بتحديثه حسب معايير المحاسبة الدولية وتفعيل دور مجلس المحاسبة وجمعية المحاسبين الوطنية من أجل تحسين كفاءة وفعالية نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسات، بالإضافة إلى الإفصاح عن سياسات الحوكمة المتبعة داخل المؤسسة .
- وضع تشريع جديد في تنظيم المهنة يحمل المدقق الخارجي مسؤولية إعداد تقرير حول الحوكمة ومدى إلتزام المؤسسات بمبادئها إلى جانب التقارير الخاصة و تقريره عن تقرير التسيير.
- الإهتمام بمشاكل المهنة وضرورة العمل على حلها من خلال عقد الملتقيات والدورات التحسيسية التي تضم أعضاء المهنة.
- تكملة المعايير الجزائرية للتدقيق وإلزام المدققين بالاعتماد عليها كمرجعية لهم بغرض تطوير المهنة من جهة وتعزيز مستوى الافصاح والشفافية والمصداقية في الكشوف المالية من جهة

أخرى، حيث أن المعايير الستة عشر الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة غير كافية لهذا الغرض.

- ضرورة توعية مكاتب التدقيق بأهمية الرقابة على جودة التدقيق والمنافع التي ستعود عليهم من الإلتزام بها، مع إلزامهم بوضع السياسات والإجراءات اللازمة لذلك وذلك بهدف تحسين جودة التدقيق وزيادة ثقة المستخدمين بالمهنة.
- وضع تشريع جديد في تنظيم المهنة يلزم التدقيق الخارجي بضرورة التعاون والتكامل مع التدقيق الداخلي مع تحديد أوجه التكامل الضرورية وما يمكن أن يقدمه كل منهما للآخر في سبيل تنفيذ مهامه.
- أن يتواجد بالمؤسسات الوطنية دليل للسلوك الأخلاقي يركز على القيم الأخلاقية والنزاهة وضرورة إلزام الموظفين بها بحيث يتعين على المدقق الخارجي فحص درجة العمل وفق هذا الدليل الأخلاقي في المؤسسات.
- إجراء دورات تكوينية إجبارية هدفها رفع مستوى المهنيين والإرتقاء به إلى المستوى الذي تتطلبه المستجدات القانونية والظروف الاقتصادية للبلد ، بحيث يتم من خلالها تحديد مستوى الأفراد وفق الاختبارات الكتابية الأولية ثم وضع البرنامج التدريبي المناسب ،وفي نهاية الدورة يتم إجراء تقييمات وإختبارات لتحديد التحسن في المستوى أما المتحصلون على معدل أقل من المعدل المطلوب يجب أن يعاد لهم التكوين من جديد.
- ضرورة تفعيل دور لجنة المراقبة التابعة للمجلس الوطني المحاسبة والمستحدثة بموجب القانون الجزائري 10-01 والتي تجري زيارات مفاجئة لمكاتب المدققين الخارجين من اجل مراجعة طريقة العمل وإجراءات التدقيق، بحيث تطلب مجموعة من الملفات الخاصة بالمؤسسات التي تم تدقيق حساباتها من قبل هذا الأخير ، ويتضمن الفحص الملف الدائم ، الملف المؤقت ، طبيعة الإجراءات ،هل تم أداء كل الإجراءات الضرورية كمقارنة وجود إجراء مقاربة الجرد المادي والمحاسبي لأصول المؤسسات مثلا ،التقارير المحررة، التحفظات والتوصيات.
- تعديل طريقة تحديد الأتعاب وفق سلم الأتعاب مثل ما كان سابقا أي أن الأتعاب تحدد وفقا للمسؤولية الملقاة على عاتق المدقق الخارجي وليس على أساس التفاوض ،لأن تحديدها عن طريق التفاوض وعروض العمل ضمن المناقصات يؤثر على جودة المهنة وعلى مصداقية وشفافية منح العروض من جهة ، ومن جهة أخرى فان المدققين الاقل خبرة في الميدان يستعملون الأتعاب كوسيلة للحصول على العملاء لأن المؤسسات تقوم بإختيار المدقق الخارجي على أساس الأتعاب وليس جودة الأداء الامر الذي يجبر المدققين الخارجيين الأكثر كفاءة على تخفيض أتعابهم على حساب بذل العناية المهنية اللازمة.
- أن يتم إرسال التقارير المحررة الى المجلس الوطني للمحاسبة سنويا او دوريا.
- أن يتم تحديد سقف للملفات والمؤسسات الممكن أن يقوم المدقق الخارجي بتدقيق حساباتها خلال السنة الواحدة حتى لا تؤثر الكمية على جدة أداء المهنة.

أفاق الدراسة:

هذه الدراسة تسمح بفتح أفاق جديدة تتمثل فيما يلي:

- سبل تدعيم استقلالية المدققين الخارجيين في المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي في الجزائر.
- تطوير إستراتيجية التدقيق الخارجي حول دراسة الأداء المالي والتشغليلي في المؤسسات الوطنية.
- أثر تبني معايير التدقيق الجزائرية على أداء المدققين الخارجيين .

قائمة المصادر والمراجع

المراجع بالعربية :

أولا: الكتب

1. ارينز الفين ، لوبك جيمس ، المراجعة مدخل متكامل، دار المريخ للنشر،الرياض،2002.
2. بوتين محمد ، المراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
3. البياني محمود مهدي ، القاضي دلال ، منهجية اساليب البحث العلمي وتحليل البيانات باستخدام البرنامج الاحصائي ، SPSS دار الحامد، عمان، الاردن، الطبعة الاولى،2007.
4. البيومي محمود محمد عبد السلام ، المحاسبة والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الافصاح في القوائم المالية، شركة الجلال للطباعة، مصر، 2003.
5. ويليام توماس ، امرسون هنكي ، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات، دار المريخ للنشر، الرياض،1991.
6. الوقاد سامي محمد ، وديان لؤي محمد ، تدقيق الحسابات1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الطبعة العربية الأولى،2010.
7. طواهر محمد التهامي ، صديقي مسعود ، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر،2006
8. لطفي أمين السيد احمد ، المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون sarbanes- oxley، دار النهضة العربية، القاهرة، 2008.
9. المطارنة غسان فلاح ، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، الطبعة الأولى 2006.
10. مطير رافت حسين ،اليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة المؤسسات، محاضرة في قسم المحاسبة ، ،الجامعة الاسلامية، بدون تاريخ نشر.
11. ستيتل جون ، كيف تكتب التقارير السنوية بعرضها على المساهمين ،ترجمة :قسم الترجمة بدار الفاروق، دار الفاروق، القاهرة ،2006.
12. عاطف زاهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان- الاردن، 2009.
13. عبد الله خالد امين ،علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الرابعة، الاردن،2007.
14. عبد الرزاق محمد عثمان، اصول التدقيق والرقابة الداخلية، شركة ابناء شريف الانصاري، بيروت، لبنان،2011.
15. علي عبد الوهاب نصر ، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات في بيئة الخصخصة واسواق المال والتجارة الالكترونية، الدار الجامعية، الاسكندرية - مصر، 2007.
16. الصبان محمد سمير ، علي عبد الوهاب نصر ، المراجعة الخارجية - المفاهيم الاساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية-مصر، 2002.
17. شحاته السيد شحاته، علي عبد الوهاب نصر، دراسات متقدمة في تدقيق الحسابات وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، مصر، 2003.
18. الشتوي دريس عبد السلام, المراجعة(معايير واجراءات) . دار النهضة,بيروت.1996.
19. التميمي هادي ، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2004.
20. غالي جورج دانيال ، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة، الدار الجامعية، مصر،2001 .

ثانيا: مذكرات ورسائل جامعية

1. بدي فاطمة الزهراء ، الرقابة الداخلية في شركة المساهمة، رسالة دكتوراه ل.م.د، قسم القانون الخاص، تخصص قانون الاعمال، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة ابو بكر بلقايد، تلمسان، 2017.
2. براهمة كنزة ، دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2013،2-2014.
3. برير أحمد ، جودة المراجعة مدخلا لتضييق فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات "حالة الجزائر"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، 2014.
4. البشير بن عمر محمد ، دور حوكمة المؤسسات في ترشيد القرارات المالية لتحسين الاداء المالي للمؤسسة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2017.
5. جلاب محمد ، دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات – دراسة حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس2015.
6. زقوت محمود يحي ، مدى فاعلية استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق واثره في تحسين جودة خدمة التدقيق في قطاع غزة (دراسة ميدانية على شركات ومكاتب التدقيق العاملة في قطاع غزة)، بحث مقدم استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في برنامج المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2016.
7. حمادي نبيل ، التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات دراسة حالة مجمع صيدال وحدة الدار البيضاء بالجزائر العاصمة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، 2008.
8. يوسفي رفيق ، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ،تخصص محاسبة وتدقيق، مدرسة الدكتوراه: تحليل استراتيجي صناعي، مالي ومحاسبي، جامعة ام البواقي،2011.
9. كرمية نسرين ، اثر الالتزام الاخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات-دراسة ميدانية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03 ،2010.
10. لعبعوبي محمد ، تفعيل اليات حوكمة الشركات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة –دراسة حالة: شركة التمور المنتجات الزراعية الغذائية-طولقة-،مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، تخصص مالية وحوكمة المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة،2014.
11. المدهون رغدة إبراهيم ، العوامل المؤثرة في العلاقة بين التدقيق الداخلي والخارجي في المصارف واثرها في تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتخفيض تكلفة التدقيق الخارجي (دراسة تطبيقية)، قدم هذا البحث استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل،2014.
12. مناعي حكيمة ، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009
13. مغني نادية ، دور المراجعة الخارجية –وفق المعايير المعمول بها – في اتخاذ القرار، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،2008.

14. سايح فايز، أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي-دراسة حالة الجزائر- ، رسالة الدكتوراه في علوم التسيير ،تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،2015.
15. العابدي دلال ، حوكمة الركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية دراسة حالة شركة اليانس للتأمينات الجزائرية، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر- بسكرة، 2015-2016.
16. عاهد عيد سرحان، دور مدقق الحسابات الخارجي في تقويم القدرة على الاستمرارية لدى الشركات المساهمة العامة في فلسطين "دراسة تحليلية لآراء مدققي الحسابات الخارجيين والمدراء الماليين للشركات المساهمة العامة "، قدمت هذه المذكرة استكمالا لمتطلبات الحصول على الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
17. الشعلان صالح بن إبراهيم ، مدى إمكانية تطبيق الحوكمة في الشركات المدرجة في سوق الأسهم، مذكرة ماجيستير غير منشورة، تخصص إدارة الأعمال، المملكة العربية السعودية: جامعة الملك سعود ، 2008.
18. شفاعمري يوسف فضيل مصطفى ، مدى مسؤولية المدقق الخارجي في اكتشاف حالات الفساد المالي في الشركات المساهمة العامة الاردنية، رسالة مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة والتمويل ،كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط،2014 .
19. شريفي عمر ، التنظيم المهني للمراجعة-دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية- رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 2012.
20. غلاب فاتح ، تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة دراسة لبعض المؤسسات الصناعية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في اطار مدرسة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص ادارة الاعمال الاستراتيجية للتنمية المستدامة: نوقشت بتاريخ 2011/06/26جامعة فرحات عباس سطيف،2010 كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،2011.

ثالثا: الملتقيات

1. بن سمينة عزيزة ، طبني مريم، مداخلة بعنوان حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التامين التعاوني، الملتقى الوطني السابع حول "الصناعة التأمينية، الواقع العملي وأفاق التطوير-تجارب الدول-"، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، كلية العلوم الاقتصادية ،العلوم التجارية وعلوم التسيير، يومي 03-04 ديسمبر 2012.
2. جباري شوقي ، خميلي فريد ، دور المراجعة الخارجية في إرساء حوكمة الشركات، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع والآفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، يومي 11 و 12 أكتوبر 2010.
3. جمعة احمد حلمي، "التحكم المؤسسي وابعاد التطور في اطار ممارسة مهنة التدقيق الداخلي "، المؤتمر العلمي المهني الخامس تحت شعار التحكم المؤسسي واستمرارية المنشاة-عمان، الاردن، 2003.
4. دراوسي مسعود ، محمد الهادي ضيف الله ، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي 2012.

5. هوام جمعة، لعشوري نوال، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات وأفاق)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي.
6. زينل خوري أحمد محمد ، مداخلة بعنوان: دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في اتخاذ القرارات الإدارية وتنمية موارد المنشأة، ملتقى بعنوان: دور المحاسبين ومراقبي الحسابات في اتخاذ القرارات الإدارية وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2006.
7. زغيب مليكة ، زيرق سوسن ، مداخلة بعنوان دور النظام المحاسبي المالي في دعم الحوكمة في الجزائر، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مخبر مالية، بنوك وإدارة الاعمال ،يومي06-07-2012.
8. حمادي نبيل ، عمر علي عبد الصمد، النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات – دراسة مقارنة وم ا وفرنسا، الملتقى الدولي – جامعة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المدية –الجزائر،2014.
9. حساني رقية وآخرون، اليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري ،مداخلة مقدمة ضمن ملتقى حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة ،يومي 05-06 ماي 2012
10. الحسبان عطاء الله ، مدى تعامل مدققي انظمة تكنولوجيا المعلومات بمعايير التدقيق الدولية الخاصة ببيئة انظمة المعلومات للمحافظة على امن وسرية المعلومات في البنوك التجارية الاردنية، "المؤتمر الثالث" الازمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول-التحديات والافاق المستقبلية-كلية العلوم الادارية والمالية، جامعة الاسراء الخاصة بالاشتراك مع كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العراق يومي 29-29 افريل ، 2009.
11. سفير محمد، مولاي بوعلام، اهمية حوكمة الشركات في استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول اشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، يومي 06-07-2017.
12. شارف خوخة، مفاهيم جودة المعلومة المحاسبية لترشيد القرارات الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول مستجدات الألفية الثالثة" : المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية 21 " و 22 نوفمبر 2007 جامعة باجي مختار عنابة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية.
13. غربي صباح ، رومي إسماعيل ، زقاي دياب ، نموذج مقترح لحوكمة الشركات باستخدام نظم المعلومات2016،المؤتمر العلمي الدولي الأول في الاتجاهات الحديثة في الأعمال،جامعة عمان العربية-عمان ،الأردن،يومي 05-06 أفريل 2016.

رابعا: المجلات :

1. بوفاتح بلقاسم ، بلعربي عبد القادر ، التكامل بين التدقيق الخارجي والاليات الداخلية كأساس لتفعيل حوكمة المؤسسات-دراسة حالة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمنطقة الجنوب الشرقي (الاغواط، غرداية، ورقلة)، مجلة الباحث الاقتصادي،العدد06/ديسمبر2016.
2. بوراس احمد ، بوطلاعة محمد ،مساهمة النظام المحاسبي المالي في تعزيز مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الشرق الجزائري، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد الثالث،جوان2015
3. بن سعيد محمد ، لشلاش عائشة ،جودة التدقيق الخارجي في اطار تبني حوكمة المؤسسات - دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الخارجيين لولاية عين تموشنت، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة ،العدد الثالث والاربعون ،2015.
4. جودي محمد رمزي، تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد الثاني عشر، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012.

5. دغموم هشام ، اهمية تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS في دعم وارساء مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر-دراسة ميدانية استقصائية -،مجلة جديد الاقتصاد،جامعة الجزائر3،ديسمبر2015 .
6. حميدي احمد سعيد ،مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات ،المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية ،العدد 09،افريل 2018.
7. كامل سمير محمد عيسى، اثر جودة المراجعة الخارجية على عملية ادارة الارباح – دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، العدد 2،المجلد رقم 45، جويلية 2008.
8. لعماري ايمان ، تقييم نظام الرقابة الداخلية في ظل المعالجة الالكترونية لنظم البيانات المحاسبية، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 06 جوان 2014.
9. مولاي لخضر عبد الرزاق ، السايح بوزيد ،فاعلية سياسات الحكم الراشد في الحد من الفساد بالجزائر، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 07،ديسمبر 2017.
10. محمد نوارة ، شبايكي مليكة حفيظ ، حوكمة المؤسسات في الجزائر ومدى توافقها مع متطلبات مبادئ حوكمة المؤسسات الدولية، مجلة جديد الاقتصاد، عدد رقم 12، ديسمبر 2017.
11. المشهداني عمر إقبال توفيق ، تدقيق التجكم المؤسسي(حوكمة الشركات في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها "اطار مقترح، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية العدد 2013/02،كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة جرش، الأردن،2013.
12. عبد الصمد عمر علي ، "إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر-دراسة مقارنة مع مصر"، مجلة الباحث، عدد 2013/12، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، الجزائر،2013 .
13. علام بهاء الدين سمير ، اثر الاليات الداخلية لحوكمة الشركات على الاداء المالي للشركات المصرية دراسة تطبيقية، وزارة الاستثمار، مركز المديرين المصري، القاهرة: 2009.
14. الشوبكي يونس عليان ، اثر المعلومت المحاسبية التي خضعت للمراجعة في تنشيط حركة الاسهم في بورصة عمان ،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثامن والعشرون،2011.
15. الناصر خالص حسن يوسف ، النعيمي عبد الواحد غازي محمد ، دور حوكمة الشركات في تطوير البيئة الاستثمارية واجتذاب الاستثمار الأجنبي في اقليم كوردستان العراق، مجلة جامعة نوروز ،العدد (صفر)،دهوك العراق.
16. الخطيب خالد ، القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في شكلها الحديث، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 16، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، مارس 2009.

خامسا: مواقع الانترنت

1. بن ساسي إلياس ، كماسي خيرة الصغيرة ، آليات الحوكمة ودورها في الحد من التأثيرات السلبية لعدم تماثل المعلومات ،جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، متاح على الرابط https://manifest.univ-ouargla.dz/documents/Archive/Archive%20Faculte%20des%20Sciences%20Economiques%20,%20de%20Gestion%20et%20des%20Sciences%20Commerciales/La%20realite%20de%20la%20gouvernance%20dentreprise%20dans%20lenvironnement%20des%20affaires%20dans%20les%20developpements%20algeriens%20dans%20le%20cadre%20du%20cours%20/ilyess_benssassi.pdf
2. الجبلي وليد ،الطرق المحاسبية والتقارير المالية، مدونة بعنوان ابحاث المحاسبة والمراجعة ،متاح على https://walidsamir7.blogspot.com
3. الجبلى وليد ،المراجع الخارجي كاحد اليات حوكمة الشركات،مدونة بعنوان ابحاث المحاسبة والمراجعة،متاح على https://walidsamir7.blogspot.com

4. معايير المحاسبة الدولية، المعيار المحاسبي رقم1عرض القوائم المالية، الافصاح عن السياسات المحاسبية ، 1997،متاح على الرابط http://www.infotechaccountants.com/.

5. المقرر رقم 002 المؤرخ في 004 فيفري 2016 والمتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، متاح على WWW.CNC.DZ

6. المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016 والمتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، متاح على WWW.CNC.DZ

7. المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 والمتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق متاح على WWW.CNC.DZ

8. المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، متاح علىWWW.CNC.DZ

9. سوليفان جون وآخرون، مواطنة الشركات: مفهوم المواطنة وتطبيقاته في مجال الأعمال، مركز المشروعات الدولية الخاصة 2004 ،cipe، ص 29. تم الاطلاع عليه 2018/07/11،متاح على الرابط http://www.cipe-arabia.org/files/pdf/article1252.pdf

10. عدنان بن حيدربن درويش،حوكة الشركات ودور مجلس الادارة ،اتحاد المصارف العربية، 2007،ص31،تم الاطلاع عليه 2016/02/28،متاح على الرابط http://iefpedia.com/arab/wp-content/uploads/2011/07/%D8%AD%D9%88%D9%83%D9%85%D8%A9-%D8%A7%D9%84%D8%B4%D8%B1%D9%83%D8%A7%D8%AA1.pdf

11. صالحي محمد يزيد ، بن بريكة عبد الوهاب ، واقع حوكمة الشركات في الجزائر دراسة ميدانية على المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر، جامعة محمد خيضر بسكرة،تم الاطلاع عليه يوم 2016/12/31 ، متاح على الرابط http://dspace.univ-biskra.dz:8080/jspui/bitstream/123456789/7389/1/%D8%B5%D8%A7%D9%84%D8%AD%D9%8A%20%D9%85%D8%AD%D9%85%D8%AF%20%D9%8A%D8%B2%D9%8A%D8%AF.pdf

12. قدي عبد المجيد، امكانية تطبيق مبادئ التعاون والتنمية الاقتصادية بخصوص حوكمة الشركات في البلاد العربية: الجزائر نموذجا، جامعة الجزائر متاح على الرابط https://www.kantakji.com/media/1396/911.doc

13. القرا صالح محمد ،المبادئ المحاسبية المقبولة عموما ،مدونة العلوم المالية والادارية ،متاح على الرابط http://sqarra.wordpress.com/acct3/

سادسا: النصوص التشريعية والتنظيمية

1. الأمر رقم 05-05 المؤرخ في 25 جويلية 2005، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2005، المادة 12، الجريدة الرسمية الجزائرية المؤرخة في 26 جويلية 2005، العدد 52 .
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين ، إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة، الاتحاد الدولي للمحاسبين ، نيويورك، طبعة 2009.
3. الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل بيانات التدقيق والتأكيد والسلوك الأخلاقي الدولية، الاتحاد الدولي للمحاسبين ، طبعة 2008، الجزء الثاني.
4. الاتحاد الدولي للمحاسبين ، اصدارات معايير المراجعة الدولية ورقابة الجودة ،المعيار الدولي رقم 240 الاحتيال والخطأ، الاتحاد الدولي للمحاسبين ، نيويورك،طبعة 2009.
5. الاتحاد الدولي للمحاسبين، معايير المراجعة الدولية ورقابة الجودة، معيار المراجعة الدولي رقم220 رقابة الجودة لمراجعة القوائم مالية ،الاتحاد الدولي للمحاسبين ،نيويورك، طبعة 2009

6. القانون رقم 01/10 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 29 يونيو 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ،الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 42 الصادرة بتاريخ 11 يوليو 2010.
7. المقرر رقم **103/SPM/94** المؤرخ في 02 فيفري1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات، التوصية رقم 01 الاجتهادات الدنيا في اطار قبول التوكيل والدخول الى الوظيفة
8. المرسوم الرئاسي رقم 10-236 مؤرخ في 07 اكتوبر سنة 2010 يتضمن تنظيم الصفقات العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 58، الصادر بتاريخ 07 اكتوبر 2010.
9. القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 أبريل 1991 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات - والمحاسب المعتمد، المادة01 ،الجريدة الرسمية الجزائرية المؤرخة في 01 ماي 1991، العدد رقم 20.
10. المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15 أبريل 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المادة 01، الجريدة الرسمية الجزائرية المؤرخة 17 ابريل 1996، العدد 24.
11. المرسوم التنفيذي رقم 96-318 مؤرخ في 25 سبتمبر 1996، يتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه، المادة01 ،الجريدة الرسمية الجزائرية المؤرخة في 29 سبتمبر 1996، العدد 56.
12. المرسوم التنفيذي رقم 96-431 مؤرخ في 30 نوفمبر 1996، يتعلق بكيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة، المادة 03 ، الجريدة الرسمية الجزائرية المؤرخة في 01 ديسمبر 1996، العدد 74.
13. القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،الجريدة الرسمية الجزائرية المؤرخة في 11 جويلية 2010، العدد 42.
14. المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو 2011 والذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات واشكال واجال ارسالها، الجريدة الرسمية الجزائرية المؤرخة في2011/06/01، العدد 03.
15. المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013، يحدد درجة الأخطاء المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والعقوبات التي تقابلها، الجريدة الرسمية المؤرخة في 16 يناير 2013، العدد 03.
16. المرسوم التنفيذي رقم11-24، المؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد2011،07.
17. المرسوم التنفيذي رقم11-25، المؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،2011.
18. المرسوم التنفيذي رقم11-26، المؤرخ في 2011/01/27، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية،2011.
19. المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 23 جمادى الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو 2011 والذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال ارسالها، الجريدة الرسمية الجزائرية.
20. رئاسة الجمهورية،الامانة العامة للحكومة (الجزائر)،القانون التجاري،2007 .
21. القرار المؤرخ في 07 نوفمبر 1994 يتعلق بسلم أتعاب محافظي الحسابات، الصادر رقم 14، المادة 01، الجريدة الرسمية الجزائرية المؤرخة في 12 مارس 1995، العدد 14.

سابعا -التقارير والمنشورات :

1- الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعايير الدولية للمراجعة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،(عمان:منشورات المجمع)،1998.
2- إتحاد هيئات الأوراق المالية العربية، حوكمة الشركات: الفرص والتحديات، أخبار الاتحاد، النشرة الإلكترونية، الإصدار 11 اكتوبر- نوفمبر- ديسمبر 2015، يناير 2016.

المراجع باللغة الأجنبية:

أولا-الكتب :

1. Bénédict.g et K arvel .R ,Evaluation du contrôle interne, foucher, paris 1990.
2. Gérard Lejeune, Jean-Pierre Emmerich ,Audit ET Commissariat Aux Comptes, Gualino Editeur, EJA-paris, 2007.
3. Huet jean Michel, Neiter Viviane, Gouvernance des organisations، édition dunod , paris, 2016.
4. Kroll Pascale et Fiori Debora, les mitiers de l'audit le GUIDE 2010-2011, Edition l'etudiant, 2010.
5. Lionnel Gollins et Gérard Valin, Audit et Contrôle Interne (Aspects financiers, Opérationnels et Stratégiques), Dolloz Gestion، Paris, 4e Edition, 1992.
6. Philippe merle, audit et commissariat aux compte mémento pratique, éditions Francis Lefebvre , 2017.
7. R.Bethoux , F.Kemper, M.Poisson , 1986, L'audit dans le secteur public, clet, paris .
8. Salvatore Maugeri, gouvernances, édition dunod, paris, 2014.

ثانيا – الرسائل والمذكرات الجامعية :

1. Belhadj Ahmed Nadjia, L'Audit Financier ET Comptable: Mission Legele ET Necissite Manageriale.
Etude du cas: SPA UNILEVER ALGERIE, Mémoire de Magister en Sciences Commerciales, Option : Management / Audit, Comptabilité et Contrôle, 2010/2011.
2. Melyoki, L, Determinants of effective corporate governance in Tanzania, The Netherlands: unpublished PhD thesis University of Twente, 2005.
3. soltani Brahim, Auditing an international Approach, prarson education limited, The international Journal Of Accounting , London, 2007.

ثالثا- المجلات والملتقيات :

1. Alvin A, Randal J, Mark S, Auditing and assurance services: AN integrated Approach, 14 th, edition, prentice hall, 2012.
2. Brouard (F) et DI Vito (J), Identification des mécanismes de Gouvernance applicables aux PME, présentée lors du CIFEPME, 9 e Congres international francophone en entrepreneuriat et PME, HEC Montréal et Carleton Université , 2008.
3. Carassus David, Gregorio Georges, Gouvernance Et Audit Externe Legel, une approche historique comparee à travers l'obligation de reddition des comptes, communication aux9emes journees d'histoire de la comptabilité et du management, mars 2003.
4. Coleman A and Biekpe N, The link between corporate governance and performance of the non-traditional export sector: evidence from Ghana, UK: Corporate Governance, Vol 6, No 5, 2006.

5. D Miguel, A, Pindado، J and De La Torre, C, How Does Ownership Structure Affect Firm Value? A Comparison Using Different Corporate Governance Systems، Roularta Media Group، [on line], <available at www.papers.ssrn.com.
6. Hess, D, Gregorio Impavido, "Governance of public pension funds: lessons from corporate governance and international evidence", World Bank Publications, Vol, 3110 , 2003
7. . Jensen MC.et Meckling W.M.(1976), Theory of the Firm :Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, Journal of Financial Economics, vol3, 10.
8. M. SALAH, L'expertise de gestion: une institution utile en droit des sociétés commerciales, Revue entreprise et commerce, 2005.

رابعا- التقاريروالمنشورات :

1. Carmelo Reverte: " 20/Institutional differences in EU countries and their relationship with earnings management differences: Implocations for the pan-European stock market Journal of Accounting & Organizational, volume: 4 ISSUE: 2/2008.
2. G20/OECD Principles of Corporate Governance, OECD Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors, septembre2015.
3. IFAC, IAASB, Handbook of international Auditing, Assurance and Ethics pronouncements, International Federation of Accounting , Edition، part 2 , New York 2008 .
4. Organization for Economic Co-operation and Development,Principles of Corporate Governance ,Economic Reform Journal, Issue n°4. , octobre2000.
5. Williamson O.E, Economic institutions spontaneous and International governance, Journal of Law, Economics and Organisations, vol7, 1991.
6.

الملاحق

الملحق رقم 01 :استمارة الاستبيان بعد التحكيم

المدرسة العليا للتجارة- القليعة
قسم علوم التسيير-تخصص محاسبة

قائمة استبيان بعنوان أرا ء المهنيين حول دور المدقق الخارجي في دعم اليات الحوكمة

يشرفني أن أقدم لسيادتكم هذا الاستبيان المنجز في إطار التحضير لأطروحة الدكتوراه بعنوان دور التدقيق الخارجي في دعم آليات حوكمة المؤسسات ، أملا مني إيجاد أجوبة عن الأسئلة التي يتضمنها،واعدكم بعدم استعمال تلك الأجوبة في سبيل التحصيل العلمي وشكرا

معلومات عامة

الفئة العمرية : دون 35 سنة ☐ **من 35 إلى 55 سنة** ☐ **أكثر من 55 سنة** ☐

الفئة العمرية : دون 35 سنة ☐ **من 35 إلى 55 سنة** ☐ **أكثر من 55 سنة** ☐

المهنة الممارسة : محاسب ☐ **مسير** ☐ **مساهم** ☐

محافظ حسابات ☐ **خبير محاسب** ☐ **مهنة أخرى** ☐

	المحور الأول :إجراءات المدقق الخارجي	موافق	موافق بشدة	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	فحص الهيكل التنظيمي للمؤسسة من حيث مدى توافقه مع القوانين والتشريعات					
2	زيارة كل مصالح الشركة لفحص وجود السجلات القانونية والتنظيمية وتتبع الإجراءات المعمول بها في كل مصلحة مع تسجيل الملاحظات وتقديم التوصيات التي يراها ضرورية					
3	فحص مدى احترام القوانين و المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والإعلام والتنبيه إلى المستجدات القانونية					
4	التأكد من وجود إجراء الجرد المادي ومطابقته مع الجرد المحاسبي للمخزونات والتثبيتات وعن وجود فروقات الجرد ومعالجتها وطريقة القيام بذلك					
5	التأكد من وجود إجراء متابعة الزبائن وإرسال إشعارات طلب التحصيل في المواعيد المتفق عليها					
6	فحص التغييرات في تطبيق المبادئ المحاسبية والأحداث اللاحقة					
7	إبداء الرأي عن مدى احترام مبادئ الشفافية والإفصاح في القوائم المالية					
8	يشير المدقق الخارجي في تقريره إلى مدى التزام المؤسسة بمبادئ حوكمة الشركات					
9	الاطلاع الكامل والدائم على المستجدات القانونية والتشريعية في كل المجالات التي تهم قطاع الأعمال من اقتصاد ومال وإدارة ومعايير وظروف السوق ومتطلبات المنافسة					
10	إبلاغ وكيل الجمهورية بما توصل إليه من حالات التلاعب والتجاوزات التي حدثت داخل الشركة					
11	إبداء الرأي عن مدى إمكانية الاعتماد على المعلومات التي تتيحها القوائم المالية عن الوضعية المالية للشركة ونتائج أعمالها في تحديد درجة المخاطرة المتعلقة بالاستثمار في الأسهم والعائد المالي للسهم والأداء المالي ي للشركة,					
12	مواكبة المدقق الخارجي للتطورات الحاصلة في عمليات وأنشطة الشركة					
13	دعم الإفصاح عن أداء الشركة والوضع المالي لها بحيث لا بد وان يتضمن التقرير تحليل وشرح مبسط للنتائج المالية والتشغيلية وخصائصها وعن مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمسؤولين ومعلومات أخرى مكملة للقضايا العالقة والتي لم					

	تتضمنها القوائم المالية					
14	يقوم باختبار المعلومات المستقبلية للشركة وتقديم تقرير عن صحتها وصحة الأسس المعتمد ة في إعدادها					
15	تحليل استراتيجيات الشركة وفهم طبيعة البيئة التي تعمل بها والصناعة التي تنتمي إليها وتقييم مدى قدرتها على تحقيق أهدافها					
16	تقييم فاعلية استراتيجيات وفكر الإدارة وملائمة الأنشطة الأساسية والمؤشرات التي تعتمدها مقارنة بالمنافسين					
18	يوجد في معظم الشركات الجزائرية لجنة للتدقيق					
19	توجد خلية المراجعة الداخلية في اغلب الشركات الجزائرية					
20	يقوم المدقق الخارجي بمراجعة البيانات والتقارير الخاصة بالتدقيق الداخلي والتقارير الخاصة به مع لجنة التدقيق					
21	عقد لقاءات دورية مع لجنة التدقيق للبث في المسائل التي تهم الشركة					
22	فحص مدى اجتهاد لجنة المراجعة في تحقيق التوصيات والتحفظات الخاصة بالسنوات السابقة					
23	فحص البرنامج السنوي للتدقيق الداخلي ونسبة الانجاز و مناقشة ما جاء في تقارير المراجع الداخلي من معلومات					
24	تقييم أعمال المراجع الداخلي وطريقة تنفيذها ونتائجها					
25	دراسة وتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية					
26	دراسة وتقييم مؤشرات الأداء والمؤشرات المالية والاتجاهات السالبة					
27	تقديم اقتراحات جديدة لإدراجها في البرنامج السنوي للتدقيق الداخلي					
28	التأكد من صحة الأنظمة الموضوعة ومدى شفافيتها وتطبيقها داخل الشركة ومن ثم إعلام مجلس الإدارة بالمخاطر و نقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية واهم الحلول لتصحيحها,					
29	مناقشة الخطة الإستراتيجية الموضوعة ونسبة الانجاز مع مجلس الإدارة					
30	يساعد المدقق الخارجي مجلس الإدارة على توجيه إستراتيجية المؤسسة نحو تعظيم قيمة المساهمات وحماية مصالح المساهمين					
31	الابلاغ عن حالات الغش والأخطاء والتجاوزات المرتكبة وعن الثغرات الموجودة في نظام الرقابة الداخلية وأثارها السلبية على استمرارية الشركة مع اقتراح التحسينات اللازمة					

32	فحص طريقة حفظ المخزون وإجراء العد المادي لبعض العينات ,					
33	التحقق من الوجود الفعلي للتثبيتات وعدم استعمال ممتلكات الشركة لأغراض خاصة					
34	مناقشة النقائص والتجاوزات والانحرافات عن الأهداف المسطرة في أداء الإدارة التنفيذية مع مجلس الإدارة و تحديد الأسباب والآثار السلبية وطريقة المعالجة ,					
35	فحص وجود إجراء الجرد الفعلي للحقوق والقضايا العالقة في العدالة والتأكد من تخصيص المؤونات اللازمة					
36	عقد اجتماع مع مجلس الإدارة من اجل عرض ومناقشة التقرير الم التوصل إليه من نتائج					
37	دعوة الجمعية العامة الاستثنائية في حالة عدم تجاوب الإدارة مع ت والتجاوزات المدقق الخارجي عن المخاطر					

المحور الثاني :الدور الحوكمي لاليات حوكمة المؤسسات

		درجة الموافقة				
	البعد الاول :الدور الحوكمي لمجلس الادارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	العمل وفق الاطار القانوني الذي يفرض الحفاظ على ممتلكات المساهمين والرفع من قيمة استثماراتهم					
2	تحويل الهدف الاستراتيجي الى ميزة تنافسية من خلال اختيار التوليفة المناسبة من الوسائل والإمكانيات					
3	اختيار وإدارة وتغيير المدراء التنفيذيين بطريقة عقلانية وفعالة					
4	الحصول على اكبر حصة سوقية ممكنة وتخفيض تكلفة رأسمال					
5	تلزم ادارة الوكالة بالاستخدام الصحيح للأموال العامة					
6	تصميم هيكل فعال يكفل الحماية من الاعمال والمعاملات غير الشرعية وسوء التسيير					
7	نظام اجور عادل يتوافق مع تقسيم الصلاحيات والمسؤليات					
8	اشراف مجلس الادارة ولجنة المراجعة على عمليات الافصاح والاتصال					
9	تمكين المساهمين من المشاركة في انتخاب اعضاء مجلس الادارة والتصويت في الجمعية العامة					
10	اتخاذ اجراءات كافية لحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح					
11	ضمان الحماية لحقوق الاقلية واصحاب المصالح من الممارسات الاستغلالية وتوفير وسائل تعويضية فعالة					

	البعد الثاني :الدور الحوكمي للتدقيق الداخلي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	وضع برنامج العمل المناسب لاحتياجات المؤسسة					
2	اجراء تقييمات دورية لكل مستوى من مستويات النشاط داخل الشركة واحداث التعديلات المناسبة					
3	تقليل مخاطر الفساد الاداري والمالي					
4	اعداد التقارير وادراج التوصيات اللازمة					
5	منع واكتشاف الغش والتزوير داخل المؤسسة					

		درجة الموافقة				
	البعد الثالث :الدور الحوكمي للتشريعات والقوانين	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	اطار قانوني وتشريعي ينظم العمل ويوجهه نحو تحقيق الاهداف وتحسين الاداء					
2	وجود ميثاق اخلاقي للموظفين والعاملين يدعم تطبيق حوكمة المؤسسات					
3	الالتزام بالمبادئ والمعايير والانظمة الداخلية للمؤسسة					
4	اظهار الحقوق والواجبات لكل الافراد والمصالح داخل المؤسسة مما يمكن من تحقيق المساءلة وتحديج المسؤوليات					
5	تاسيس رقابة أكثر فعالية وديمقراطية داخل المؤسسة					
6	معلومات محاسبية كافية تتمتع بالموثوقية والملائمة وقابلية المقارنة وفي الوقت المناسب					

	البعد الرابع :الدور الحوكمي للمنافسة في السوق	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	الشفافية في التعامل مع الاطراف الخارجية ومستخدمي المؤسسة					
2	الافصاح الكافي عن النتائج المالية والتشغيلية وبشكل دوري					
3	الافصاح عن المكافات ،الصفقات ،التجاوزات والمعلومات ذات الاهمية النسبية					
4	الافصاح عن القرارات الجوهرية المتخذة من قبل الادارة العليا					
5	الزام المؤسسة على التحسين والتطوير المستمر وفق ماتمليه عليها استراتيجية الميزة التنافسية او الخروج من السوق					
6	الرفع من كفاءة الاسواق وتخفيض تكاليف الرقابة					

الملحق رقم 02 :استمارة الاستبيان قبل التحكيم

المحور الاول : دور المدقق الخارجي في تفعيل اليات حوكمة المؤسسات في الجزائر

	النصوص التشريعية والتنظيمية	موافق	غير موافق	محايد
1	من مهام المراجع الخارجي دراسة الهيكل التنظيمي للشركة وكيفية تقسيم المسؤوليات والصلاحيات داخل الشركة			
2	دراسة مدى احترام المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والاعلام عن المستجدات القانونية			
3	التاكد من ان حقوق التصويت والمشاركة متاحة لجميع المساهمين وان هناك اجراءات تحمي المساهمين وتقدم تعويض عن اي انتهاك لحقوقهم			
4	فحص التغييرات في تطبيق المبادئ المحاسبية والاحداث اللاحقة			
5	ابداء الراي عن مبادئ الشفافية والافصاح في القوائم المالية المحاسبية			
6	يشير المدقق الخارجي في تقريره الى مدى التزام المؤسسة بمبادئ حوكمة الشركات			

	منافسة سوق المنتجات وسوق العمل الاداري	موافق	غير موافق	محايد
1	ابداء الراي عن مدى مصداقية المعلومات التي تتيحها القوائم المالية عن الوضعية المالية للشركة ونتائج اعمالها وانه بالامكان الاعتماد عليها			
2	مواكبة المدقق الخارجي للتطورات الحاصلة في عمليات وانشطة الشركة			
3	فحص مدى كفاية الافصاح عن المعلومات المالية والمحاسبية			
4	دعم الافصاح الكامل عن اداء الشركة والوضع المالي لها حيث لا بد وان يتضمن التقرير معلومات عن النتائج المالية والتشغيلية وخصائصها وعن مكافات اعضاء مجلس الادارة والمسؤولين			
5	اختبار المعلومات المستقبلية للشركة			
6	اعداد تقرير عن استمرارية المؤسسة			

	لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي	موافق	غير موافق	محايد
1	يوجد في معظم الشركات الجزائرية لجنة للتدقيق			
2	توجد خلية المراجعة الداخلية في اغلب الشركات الجزائرية			
3	يقوم المراجع الخارجي بمراجعة البيانات والتقارير الصادرة عن المراجعة الداخلية وعن لجنة المراجعة			
4	عقد لقاءات دورية للبث في المسائل التي تهم الشركة			
5	استعمال تقارير المراجع الداخلي ومناقشة ماجاء فيها من معلومات			
6	تقييم اعمال المراجع الداخلي وطريقة تنفيذها ونتائجها			
7	دراسة وتقييم وتقويم نظام الرقابة الداخلية			
8	دراسة وتقييم مؤشرات الاداء والمؤشرات المالية والاتجاهات السالبة			
9	يوجد اتصال مباشر مع المراجع الداخلي لمناقشة المشاكل ذات الاهتمام المتبادل في إطار مهنة المراجعة			
10	يوجد اتصال مباشر مع لجنة المراجعة لمناقشة بعض الأمور المتعلقة بالمهنة والنتائج التي توصل إليها المدقق			

	مجلس الإدارة	موافق	غير موافق	محايد
1	يقدم المراجعين الخارجيين تقاريرهم مباشرة لمجلس الادارة			
2	إعلام مجلس الإدارة بالمخاطر التي تتربص بالشركة وبنقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية واهم الحلول لمواجهتها			
3	مناقشة الخطة الإستراتيجية الموضوعة ونسبة الانجاز مع مجلس الإدارة			
4	التنبيه إلى ضرورة توزيع الأدوار والمسؤوليات بوضوح بين مجلس الإدارة أو العضو المنتدب والرئيس التنفيذي			
5	النصح باستحداث لجنة تنفيذية منبثقة عن مجلس الإدارة بما يسمح بدعم تنفيذ الخطة الاستراتيجية			
6	التنبيه إلى ضرورة تأهيل العنصر البشري بما يتوافق مع مستجدات العصر			
7	دراسة تقرير مجلس الإدارة قبل تقديمه للجمعية العامة			
8	إعلام مجلس الإدارة عن التجاوزات والأخطاء المرتكبة وعن حالات الإهمال والسرقة ومخاطر ذلك على استمرارية الشركة			

9	دعوة الجمعية العامة الاستثنائية حالة عدم تجاوب الإدارة مع تحذيرات المراجع الخارجي عن المخاطر والتجاوزات			
10	التأكد من أن تقرير مجلس الإدارة والتقارير المالية تتضمن إشارة إلى وجود قيود احتياطية من شانها إيقاع جزاءات والتزامات على الشركة مستقبلا			
11	يساعد المدقق الخارجي مجلس الإدارة على توجيه إستراتيجية المؤسسة نحو تعظيم قيمة المساهمات وحماية مصالح المساهمين			
12	يساعد في مراجعة الهيكل العام للحوافز والتعويضات			

المحور الثاني : تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات في الجزائر

	الاجابة ب	موافق	غير موافق	محايد
1/	يمارس مجلس الادارة مهامه وفق ما ينص عليه القانون			
2/	يتم مراعاة مبدا المعاملة المتساوية بين المساهمين في اغلب المؤسسات الجزائرية			
3/	يتم توفير فرص متساوية لمستخدمي المعلومات مهما كانت صفتهم			
4/	هناك اطار فعال لتطبيق حوكمة المؤسسات في الشركات الجزائرية			
5/	وجود قوانين لحماية حقوق المساهمين واصحاب المصالح			
6/	هناك دور لاصحاب المصالح في المساهمة بتحسين اداء المؤسسة			
7/	المدقق الخارجي مسؤول عن فحص مدى تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات			

اللجنة المحكمة للاستبيان :

1/الأستاذة بن يخلف أمال أستاذة بجامعة دالي إبراهيم ومحافظ حسابات
2/الأستاذ بوحديدة محمد أستاذ بالمدرسة العليا للتجارة
3/السيد احمد عياش مساهم في مكتب المحاسبة والتدقيق ack consulting
4/السيد شراد سمير أستاذ بجامعة البليدة 2 بالعفرون ومحافظ حسابات
5/الأستاذ خياري أستاذ جامعي ومساهم رئيسي في مركز التكوين والاستشارة في الاعلام الآلي والإحصاء التطبيقي« INDATA »

الملحق رقم 03 :جداول الفا كرونباخ لقياس الصدق والثبات لمحاور الدراسة

```
RELIABILITY
/VARIABLES=س1 س2 س3 س4 س5 س6 س7 س8 س9 س10 س11 س12 س13 س14 س15 س16 س17 س18
س19 س20 س21 س22 س23 س24
س25 س26 س27 س28 س29 س30 س31 س32 س33 س34 س35 س36 س37
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,889	37

```
RELIABILITY
/VARIABLES=س38 س39 س40 س41 س42 س43 س44 س45 س46 س47 س48
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,964	11

```
RELIABILITY
/VARIABLES=س49 س50 س51 س52 س53
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,914	5

```
RELIABILITY
/VARIABLES=س54 س55 س56 س57 س58 س59
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,923	6

```
RELIABILITY
/VARIABLES=س60 س61 س62 س63 س64 س65
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,916	6

```
RELIABILITY
/VARIABLES=س38 س39 س40 س41 س42 س43 س44 س45 س46 س47 س48 س49 س50 س51 س52
س53 س54 س55 س56 س57 س58
س59 س60 س61 س62 س63 س64 س65
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,984	28

```
RELIABILITY
/VARIABLES=س1 س2 س3 س4 س5 س6 س7 س8 س9 س10 س11 س12 س13 س14 س15 س16 س17 س18
س19 س20 س21 س22 س23 س24
س25 س26 س27 س28 س29 س30 س31 س32 س33 س34 س35 س36 س37 س38 س39 س40 س41 س42
س43 س44 س45 س46 س47 س48 س49
س50 س51 س52 س53 س54 س55 س56 س57 س58 س59 س60 س61 س62 س63 س64 س65
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,965	65

الملحق رقم 04:اختبارات التوزيع الطبيعي معاملي الالتواء و التفلطح واختبار كولومغروف وشابيرو

Descriptives

			Statistic	Std. Error
المحور1	Mean		133,6818	1,63432
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	130,3859	
		Upper Bound	136,9777	
	5% Trimmed Mean		133,8131	
	Median		133,5000	
	Variance		117,524	
	Std. Deviation		10,84086	
	Minimum		108,00	
	Maximum		160,00	
	Range		52,00	
	Interquartile Range		10,75	
	Skewness		-,029	,357
	Kurtosis		,676	,702
المحور2	Mean		94,7955	3,22297
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	88,2957	
		Upper Bound	101,2952	
	5% Trimmed Mean		94,9697	
	Median		94,0000	
	Variance		457,050	
	Std. Deviation		21,37873	
	Minimum		50,00	
	Maximum		132,00	
	Range		82,00	
	Interquartile Range		30,75	
	Skewness		,055	,357
	Kurtosis		-,809	,702

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
المحور1	,132	44	,051	,968	44	,248
المحور2	,066	44	,200*	,973	44	,388

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

الملحق رقم 05:معاملات الارتباط ، التحديد ، الانحدار الخطي

Model Summary[b]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,448[a]	,201	,182	19,34121

a. Predictors: (Constant), المحور1

b. Dependent Variable: المحور2

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3941,705	1	3941,705	10,537	,002[b]
	Residual	15711,454	42	374,082		
	Total	19653,159	43			

a. Dependent Variable: المحور2

b. Predictors: (Constant), المحور1

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-23,268	36,488		-,638	,527
	المحور1	,883	,272	,448	3,246	,002

a. Dependent Variable: المحور2

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,469[a]	,220	,202	7,63864

a. Predictors: (Constant), المحور1

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-11,704	14,411		-,812	,421
	المحور1	,370	,107	,469	3,443	,001

a. Dependent Variable: البعد5

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,382[a]	,146	,126	3,85502

a. Predictors: (Constant), المحور1

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	106,808	1	106,808	7,187	,010[b]
	Residual	624,170	42	14,861		
	Total	730,977	43			

a. Dependent Variable: البعد6

b. Predictors: (Constant), المحور1

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-2,957	7,273		-,407	,686
	المحور1	,145	,054	,382	2,681	,010

a. Dependent Variable: البعد6

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,484[a]	,234	,216	3,75946

a. Predictors: (Constant), المحور1

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	181,573	1	181,573	12,847	,001[b]
	Residual	593,608	42	14,134		
	Total	775,182	43			

a. Dependent Variable: البعد7

b. Predictors: (Constant), المحور1

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-3,203	7,092		-,452	,654
	المحور1	,190	,053	,484	3,584	,001

a. Dependent Variable: البعد7

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,401[a]	,161	,141	4,46718

a. Predictors: (Constant), المحور1

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	160,656	1	160,656	8,051	,007[b]
	Residual	838,139	42	19,956		
	Total	998,795	43			

a. Dependent Variable: البعد8

b. Predictors: (Constant), المحور1

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-5,404	8,428		-,641	,525
	المحور1	,178	,063	,401	2,837	,007

a. Dependent Variable: البعد8