

حلول مقترحة لتفعيل التدقيق الخارجي كدعامة لحوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية

* ابن بو علي خديجة ،² بربري محمد أمين

¹ جامعة حسبية بن بو علي - الجزائر .
² جامعة حسبية بن بو علي - الشلف- الجزائر .

Article Info

Article history:

Received : July – November 2021
Received in revised form : July – November 2021
Accepted : July – November 2021
DOI: 10.46988/ICAF.01.12.2021.011

ملخص

تهدف هذه الورقة البحثية إلى اقتراح الحلول الممكنة التي يمكن بها دعم حوكمة الشركات في البيئة الاقتصادية الجزائرية؛ حيث ركزت الدراسة على آلية التدقيق الخارجي باعتباره من الآليات الفاعلة التي لها دور رئيسي في ضمان تطبيق المبادئ الأساسية للحوكمة وترشيد الشركات في التحكم الجيد لشؤونها؛ وذلك من خلال ضمان شفافية و مصداقية المعلومة المالية، و التحكم في إدارة المخاطر والأزمات التي يمكن أن تنجم إما عن المحيط الداخلي أو المحيط الخارجي للشركة؛ كما يمكن أن يساهم المدقق الخارجي من خلال رآيه إبلاغ الأطراف المعنية بنتائج عملية التدقيق وبذلك يعد مرجعاً حاسماً في اتخاذ القرارات الإدارية و التمويلية من جهة ، ومحل كسب ثقة الأطراف ذات المصلحة من جهة أخرى. اعتمدنا في هذا البحث على الدراسة الميدانية بإحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بغية التعرف على مدى تجسيد هذه الأخيرة لمبادئ الحوكمة وذلك من خلال دراستنا لواقع عملية التدقيق الداخلي بها نظراً للعلاقة التكاملية بين وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي معاً حسب ما تنص عليه المعايير الدولية للتدقيق. توصلنا في نهاية الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: تتحقق الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الاقتصادية عندما تتحقق المبادئ الأساسية للحوكمة من خلال كفاءة وفعالية آلياتها. للتدقيق الخارجي دوراً فعالاً للمساهمة في دعم التحكم الجيد للشركات.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، البيئة الاقتصادية الجزائرية

1. مقدمة

نظراً للتحويلات السياسية، الاجتماعية و الاقتصادية المحلية والعالمية التي لها أثر مباشر على المؤسسات الاقتصادية ازدادت متطلبات هذه الأخيرة تطوراً، و وجدت نفسها بحاجة إلى آليات عملية توجه الأطراف ذات العلاقة في اتخاذ قراراتهم المالية والإدارية بما تمكنهم من تجنب المخاطر و تدارك الانحرافات التي يمكن أن تقع فيها في ظل ما يطرا عليها من تغيرات؛ من أبرز هذه الآليات نجد عملية التدقيق الخارجي، نظراً لما تقدمه من معلومات تعكس الأداء المالي و الاقتصادي للمؤسسة من جهة، وكأداة داعمة للتدقيق الداخلي من جهة أخرى تسهل على المكلفين بحاكميتها من اتخاذ قرارات رشيدة، فضلاً عن ذلك الحاجة الملحة إلى معلومات ذات جودة وموضوعية من خلال التقرير المالي للمدقق الخارجي الذي يتمكن من خلاله المساهمين من المشاركة باستثماراتهم .

سعت الجزائر بدورها لتطبيق الحوكمة الجيدة في مؤسساتها منذ سنة "2009" من خلال إصدار دليل للحوكمة بدعم كل من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات و مؤسسة التمويل الدولية ولقد بادرت عدد من شركات القطاع الخاص بتطبيق مبادئ الحوكمة الأساسية في المؤسسات الجزائرية اليوم كالشفافية، والإفصاح و المساءلة مازالت غائبة على أرض الواقع وغير متحكم فيها بشكل جيد، الأمر الذي يتطلب منها الاهتمام بعملية التدقيق الخارجي باعتبارها من أهم الحلول التي تمكنها من التحكم الجيد بما يساهم في المحافظة على استمرار بقائها وتحقيق أهدافها المرجوة.

1.1. إشكالية البحث

- بناءً على ما سبق، فإننا نبرز إشكالية البحث من خلال السؤال الرئيسي الآتي:
- ما مدى أهمية دور التدقيق الخارجي في دعم نظام الحوكمة الجيدة بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟
- بناءً على السؤال الرئيسي يمكننا طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية نورد أهمها فيما يلي:
- متى تتحقق الحوكمة الرشيدة للشركات؟
 - كيف يساهم التدقيق الخارجي في نجاح نظام الحوكمة بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

1.2. فرضيات البحث

للإجابة على الأسئلة الفرعية السابقة، يمكننا طرح الفرضيات التالية :

- نسمي الحوكمة الرشيدة عندما تبلغ عمليات المؤسسة الاقتصادية درجة الشفافية والمصادقية وتمتلك القدرة في الخضوع للمساءلة .
- يتحقق نجاح نظام الحوكمة بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية على أرض الواقع عندما يتم تدارك النقص المتواجدة في آليات الحوكمة.

1.3. أهمية موضوع البحث

يحتاج واقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في الوقت الحالي للاهتمام بموضوع الحوكمة خاصة في الآونة الأخيرة؛ لذا فإننا نسعى من خلال هذه الدراسة للبحث عن الحلول الكفيلة التي تساهم في ضمان تجسيد حوكمة جيدة في بيئة الأعمال الجزائرية من خلال التدقيق الخارجي، نظراً لما يُحققه من نتائج إيجابية تساهم في تحقيق الشفافية، الإفصاح، المصادقية إلخ، وهذا ما يجعل التدقيق الداخلي يُحافظ على استمرار بقاء المؤسسة الاقتصادية و تحقيق الحكم الراشد بها.

1.4. أهداف البحث

نحاول من خلال هذا البحث الوصول إلى الأهداف التالية:

- التأكيد على تطبيق مبادئ حوكمة الشركات؛
- إبراز العلاقة بين حوكمة الشركات و عملية التدقيق الخارجي؛
- إدراك أهمية جودة عملية التدقيق الخارجي وأثرها في دعم التدقيق الداخلي حتى يمكن بذلك تحقيق أهداف الحوكمة المرجوة؛

1.5. منهجية الدراسة

نعتمد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي؛ حيث تضمنت ثلاث محاور: يتمثل المحور الأول في عرض الإطار العام لحوكمة الشركات، في حين تطرقنا في المحور الثاني إلى التدقيق الخارجي و دوره في دعم حوكمة الشركات، وذلك من خلال إبراز العلاقة بين التدقيق الخارجي و التدقيق الداخلي و من ثم انعكاسها على حوكمة الشركات، لنسلط الضوء في المحور الثالث على واقع التدقيق الداخلي في البيئة الجزائرية بغية اقتراح بعض الحلول التي تدعم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على التمسك بالمبادئ الأساسية للحوكمة و إبراز مدى فعالية التدقيق الخارجي في ترشيد التحكم الجيد للشركات.

2. مراجعة الأدبيات

- دراسة بشرى عبد الوهاب محمد حسن: " دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات وآلياتها"، مجلة الفري للعلوم الاقتصادية والإدارية، (2010)

تهدف هذه الدراسة على تعزيز دور لجنة التدقيق في تنفيذ آليات حوكمة الشركات؛ و لبلوغ هذا الهدف ركزت الباحثة على دراسة المقومات اللازمة لأداء عمل لجنة التدقيق و هيكليتها في تجارب دول متعددة ووقوف على تحليل و تقييم التشريعات المحلية التي تحكم لجنة التدقيق في الشركات المساهمة المحلية، كما قامت الباحثة بصياغة دليل استرشادي مقترح لهيكلية لجنة التدقيق و ممارستها في الشركات المساهمة المحلية يركز على توفر سند علمي للاستفادة من تجارب سابقة لدول مختلفة إلى جانب معالجته لأوجه القصور في التشريعات المحلية ليسهم بالتالي في زيادة فاعلية و موضوعية القوائم المالية المنشورة و يدعم المدقق الداخلي و الخارجي في أداء مهامهم، و من أهم النتائج التي توصلت إليها في الدراسة: تعد لجنة التدقيق إحدى آليات تنفيذ حوكمة الشركات الهامة و لها دور فاعل و منسق مع أطراف الحوكمة ذات الصلة من (مجلس الإدارة، المدقق الداخلي، المدقق الخارجي، المساهمين، الأطراف الأخرى ذات المصلحة)، إلا أنها لا تستطيع بمفردها من ضبط أداء الشركة و تفعيل دورها ما لم تكن هناك قناعة من مجلس الإدارة بأهميتها.

- دراسة الدوجي علي حسين علي: " فاعلية التدقيق الداخلي والخارجي في دعم حوكمة الشركات"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، (2009)

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الفعال لمدققي الحسابات الداخليين و الخارجيين معاً في حوكمة الشركات فمن جهة التدقيق الداخلي من خلال ما يجب أن نلتزم به الشركات في إعدادها للتقارير و القوائم المالية و غير المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية لتكون شفافة و نزيهة، أما عملية التدقيق الخارجي فيتعين على مدقق الحسابات أن يعطي العناية المهنية الكافية و هذا سيمكن و يحسن بشكل كبير الجودة الكلية لعملية التدقيق الخارجي، و قد بينت الدراسة أن التفاعل ما بين المدققين الداخليين و الخارجيين سينعكس على إدارة الشركة من خلال إعدادها للتقارير المالية و غير المالية بالجودة و النزاهة، و بالتالي الحد من تصرفات الإدارة بالتحايل على القواعد و المبادئ المحاسبية و من ثم الإسهام في رفع الكفاءة بتقييم المخاطر و توليد القيمة الحقيقية للشركة من خلال الوصول إلى الحوكمة الرشيدة، و قد توصل الباحث إلى أهم النتائج و هي: يعتبر نشاط التدقيق الداخلي و الخارجي من الأنشطة الداعمة لحوكمة الشركات.

- دراسة مالطي سناء: " جودة التدقيق الخارجي وآليات حوكمة المؤسسات -دراسة ميدانية في السياق الجزائري"، أطروحة دكتوراه (2020-2019)

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد ما إذا كان لجودة التدقيق الخارجي أثر على آليات حوكمة المؤسسات أم لا؛ حيث قامت الباحثة بإعداد استبيان وتوزيعه على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة قصد إجراء مقارنة بين القطاع العام والخاص، وقد توصلت الدراسة إلى أن جودة التدقيق الخارجي تؤثر على حوكمة الشركات في القطاع العام وليس الخاص، فيما تم استبعاد أثر جودة التدقيق الخارجي على كل من مجلس الإدارة ونظام الرقابة الداخلية في كلا القطاعين العام والخاص بينما أثبتت أثرها على التدقيق الداخلي.

- دراسة محاد عريوة، "طلال زغبة": مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات- دراسة لعينة من مدققي

الحسابات- (2020)، 'Revue des Réformes Economiques et Intégration En Economie Mondiale'، Vol 14

تناولت هذه الدراسة إظهار العلاقة بين التدقيق الداخلي ومساهمته في تعزيز الممارسة الفعالة لمفهوم حوكمة الشركات، وهذا من خلال تقسيمها إلى قسمين؛ قسم نظري تم التطرق فيه إلى مفهومي التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات، وأخر ميداني تمت من خلاله دراسة العلاقة بين التدقيق وحوكمة الشركات وذلك بتوزيع استبيان على عينة من مدققي الحسابات، وباستعمال مختلف الأدوات الإحصائية لتحليل البيانات، تم التوصل إلى نتيجة وجود علاقة بين مهنة التدقيق والممارسة الفعالة لحوكمة الشركات.

2.1. ما الذي يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تناولت الدراسات السابقة العديد من الموضوعات والتي ركزت في غالبيتها على أثر التدقيق الخارجي ولجان التدقيق في دعم تنفيذ حوكمة الشركات من خلال استبيانات تم توزيعها على عينات الدراسة، أما الدراسة التي بين أيدينا التمسنا من خلالها واقع عملية التدقيق الداخلي بالمؤسسة الجزائرية بغية إدراك النقائص والخروج بالحلول الملائمة للبيئة الجزائرية بما يساهم في تعزيز عملية التدقيق الخارجي وبالتالي دعم الحوكمة الجيدة بالمؤسسات الجزائرية.

3. المحور الأول: الإطار العام لحوكمة الشركات

3.1. تعريف حوكمة الشركات

ليس من السهل تحديد تعريف للحوكمة الرشيدة إلا أن هناك إجماعاً واضحاً بأنّ الحوكمة تعني حسب ما أوردت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية "OECD" بأنها مجموعة من القواعد والعلاقات بين إدارة الشركة ومجلس الإدارة والملاك وجميع الأطراف التي لها علاقة مع الشركة. (جمعة، 2011، صفحة 06).

كما تعد عملية تتم من خلال مجموعة من القواعد والنظم القانونية والمحاسبية والمالية والاقتصادية من خلال التعليمات والتوجيهات التي تصدرها جهة الإدارة لتوجه و تحكم أداء العمل في كافة المؤسسات بما يؤدي إلى حسن القيام بالأعمال و استيفاء الحقوق و أداء الالتزامات بصورة صحيحة من خلال التزام أدبي و مهني و قانوني و مرجعي يلتزم به الجميع شاملاً ذلك مجلس الإدارة و مديري العموم و كذلك العاملين في قطاع المحاسبة و التدقيق و الرقابة و التفتيش الداخلي، و ما يتصل بمدققي الحسابات الخارجيين، و ما يجب عمله نحو ابصاح نتائج الأعمال للغير. (ميخائيل، 2005، صفحة 03).

أما لمشروع الجزائري فقد عرّفها بأنها " تلك العملية الإرادية والتطوعية للمؤسسة من أجل إدخال المزيد من الشفافية والصرامة في تسييرها وإدارتها ومراقبتها، فهي عبارة عن فلسفة تسييره ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في أن واحد بضمان استدامة وتنافسية المؤسسة بواسطة تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة، تقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك. (زعيش، 2019، صفحة 68). مما يعني أن حوكمة الشركات هي تطبيق مجموعة من الآليات التي تساعد الأطراف الفاعلة بالمؤسسة على الاستخدام الفعال للموارد وتعزيز الإشراف على تلك الموارد من أجل تحقيق الشفافية وبناء الثقة بين الأطراف من داخل وخارج المؤسسة.

3.2. أهمية حوكمة الشركات

انطلاقاً مما تقدم؛ فإنّ أهمية حوكمة الشركات تتجلى فيما يلي: (ميخائيل، 2005، صفحة 04)

- محاربة الفساد الداخلي بالشركات.
- تحقيق ضمان النزاهة والحياد والاستقامة لكافة العاملين في الشركات بدءاً من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين حتى أدنى العاملين فيها.
- وجود أي أخطاء أو انحرافات متعمدة أو غير متعمدة ومنع استمرارها.
- تحقيق الاستفادة القصوى من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية وتحقيق فاعلية الإنفاق وربط الإنفاق بالإنتاج.
- تحقيق أعلى قدر من الفعالية ومدققي الحسابات الخارجيين والتأكد من كونهم على أعلى درجة من الاستقلالية وعدم خضوعهم لأي ضغوط من مجلس الإدارة أو من المديرين التنفيذيين.

3.3. خصائص حوكمة الشركات

تمتاز حوكمة الشركات بعدة خصائص تتمثل فيما يلي: (الدوغجي، 2009، صفحة 15)

- تعزيز وتفعيل أداء الشركات وتعظيم قيمتها السوقية.

- المساءلة المحاسبية الإدارات الشركات المختلفة
- التأكيد التام على التفاعل ما بين الأنظمة الداخلية والخارجية إلى عمال الشركات
- تحقيق التوازن في العلاقات التعاقدية ما بين إدارات الشركات والأطراف الأخرى.
- العمل على الوصول لأفضل ممارسة للسلطة لأي شركة.
- العمل على توفير الضمانات الكافية للحد من الفساد المالي والإداري.
- توفير الحماية المطلوبة لأموال المستثمرين والمقرضين من المخاطر التشغيلية والمالية.
- تجنب مظاهر سوء استخدام الموارد الإنتاجية التي تتصف بالندرة النسبية
- ضرورة تفعيل مسؤوليات كل من مجلس الإدارة ولجنة التدقيق
- تغيير الدور التقليدي للتدقيق الداخلي واحداث نقمة في أنشطته من مجرد التأكيد على الحماية والدقة والكفاءة والالتزام إلى المشاركة الفاعلة بالتنبؤ بسلوك الأداء المستقبلي لأي شركة.
- معرفة حقوق ومسؤوليات الأطراف المختلفة في الشركة بما في ذلك مجلس الإدارة ولجنة التدقيق والمساهمين وأصحاب المصالح المختلفة.

3.4. مبررات الاهتمام بحوكمة الشركات وأهدافها

- يمكن القول بان أساس الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات يعود الى فضيحة في (Watergate) في الولايات المتحدة الأمريكية والتي تبعها انهيار شركة (Pen Central Company) في السبعينات من القرن الماضي إلى جانب الكشف عن حالات عديدة من الرشاوى التي تقدمها منشآت الأعمال المالية العاملة في مجال التجارة الخارجية الى المسؤولين الأجانب والتي على أثرها تم إصدار قانون (Forigen Corpreat) في عام 1977، وعلى العموم فانه يمكن القول بأن هنالك عوامل رئيسة للاهتمام بحوكمة الشركات تتمثل:
- الكوارث المؤسسية: بسبب السيطرة والرقابة الضعيفة لمجالس الإدارات ذات الاستقلالية الضعيفة، ولجان التدقيق غير الكفوة وذات جودة اداء منخفضة، وضعف أنظمة الرقابة والتدقيق الداخلية والخارجية كل ذلك ادى الى انهيار وإفلاس عدد كبير من الشركات مثل. (Xerox, Watergate, Anderson, Quest, Enron)، إن التلاعب هذا صاحبه عدم الالتزام بقواعد ومبادئ السلوك المهني وأخلاقيات المهنة، بل السعي وراء الحصول على المكاسب السريعة.
 - التغييرات في حصة ملكية الأسهم: تعد قضايا حوكمة الشركات أكثر صراحة ووضوحاً لأنشطة المستثمرين والمساهمين خاصة عندما أصبحت ملكية الأسهم في الشركات العامة أكثر تركيزاً في أيدي المستثمرين المؤسسين. في الجانب الآخر وعندما تكون ملكية أسهم الشركة أكثر انتشاراً بين مستثمرين آخرين فضلاً عن المستثمرين المؤسسين، فإن قدرة هؤلاء المستثمرين للضغط على الشركة لتلبية طلباتهم تكون أقل، إذ أنه ولغرض توفر حوكمة الشركات بشكل أفضل يجب تخفيض المخاطر التي تتعرض لها الشركات فضلاً عن تخفيض كلفة رأسمال الشركة.
 - البيئة القانونية: تأتي أهمية حوكمة الشركات من الناحية القانونية للتغلب على سلبيات تنفيذ التعاقدات التي تتم بين جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة وبالشكل الذي يضمن حقوق كل طرف من الممارسات السلبية.
 - الفصل بين الملكية والإدارة: أي التحكم في الشركات المملوكة للجمهور، إذ يسعى المستثمرين إلى استثمار رؤوس أموالهم في الشركات بجانب أن الكثير منهم ليس لديه الوقت أو الخبرة الكافية للإدارة، مما يضطرهم إلى الاستعانة بأفراد خارجيين ذوي خبرة وكفاءة إدارية لإنجاز الأعمال الإدارية الخاصة بالشركة.
 - إن العوامل المذكورة سابقاً شخّصت الحاجة إلى الاهتمام والتأكيد على كفاءة العمليات التشغيلية. وتطبيق القوانين، والتعليمات، والقواعد، واصدار المعايير والمبادئ الواجب اتباعها لغرض زيادة الثقة بالتقارير المالية، فضلاً عن تخفيض مخاطر الشركات وكلفة رأس المال، واصداد تشريعات وقوانين لحوكمة الشركات.
 - بالاعتماد على ما سبق فإن لحوكمة الشركات دوراً مهماً في تحقيق مجموعة من الأهداف التي يمكن إيجازها بالآتي:
 - حماية حقوق المساهمين: وذلك من خلال الاحتفاظ بسجلات لتثبيت ملكيتهم بالأسهم والشفافية بالمعلومات وتقديمها في الوقت المناسب، فضلاً عن ضمان حقوق المساهم بما في ذلك حق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة والحصول على حصة من الأرباح السنوية.
 - تحقيق العدالة: تعني الاعتراف بحقوق جميع الأطراف ذات المصالح بالشركة وبالشكل الذي يضمن تحقيق العدالة والمساواة بين المساهمين سواء كانوا داخل أو خارج الشركة.
 - حماية مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالشركة: وهذا ما يتطلب زرع روح الانتماء والولاء للمتعاملين مع الشركة وفي مقدمة ذلك العاملين بها.
 - توفير المعلومات ودعم سلامة قنوات الاتصال: إن توفير المعلومات المفيدة ذات الخصائص المتمثلة بالدقة والملاءمة لجميع الأطراف ذات العلاقة بعمل الشركة كل ذلك يعكس سلامة وصحة التحكم المؤسسي في الشركة فضلاً عن سلامة أنظمة الرقابة الداخلية والخارجية وتطبيق القواعد والقوانين كلها تدعم حوكمة الشركات وبما ينعكس في سلامة أداء الشركة وكفاءته وفاعليته.
 - استراتيجية الشركة: تنتهج الشركات مجموعة من الاستراتيجيات التي تستهدف من ورائها البقاء ضمن دائرة المنافسة وتحقيق الميزة التنافسية من خلال اضافة قيمة لها في القطاع أو السوق الذي تعمل به. إذ يتم من خلالها تحديد نقاط القوة والضعف في الشركة وفعاليتها مع الفرص والتهديدات البيئية وبعتماد منهجية التحليل الإستراتيجي.

- **إدارة المخاطر المختلفة:** وذلك من خلال وجود إدارة كفؤة وفاعلة للمخاطر فضلاً عن وجود نظام للرقابة الداخلية يعمل بالتنسيق مع المدقق الخارجي. إن ما ذكر من أهداف للتحكم المؤسسي سيفل أثره حتماً في تحسين الأداء الإقتصادي للشركة فضلاً عن الحفاظ ودعم السمعة الإقتصادية للشركة من خلال التمسك بمجموعة من المبادئ والقواعد الخاصة بالسلوك المهني وبجميع الوظائف الخاصة بالشركة. وتجدر الإشارة إلى أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات يتوقف على توافر مستوى جودة مجموعتين من المحددات و المتمثلة بالمحددات الخارجية المتعلقة بالمناخ العام للاستثمار في الدولة و الذي يشمل القوانين المنظمة للنشاط الإقتصادي و عمل السوق، وكفاءة القطاع المالي بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة بالمهنة الحرة مثل مكاتب التدقيق، إذ أن وجود هذه المحددات يتضمن تطبيق تنفيذ القوانين و القواعد التي تضمن حسن إدارة الشركات وبالشكل الذي يمنع التعارض ما بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص، فضلاً عن المحددات الداخلية التي تشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات و تفويض الصلاحيات و توزيع المسؤوليات بين الشركة.

3.5. المبادئ الأساسية للحوكمة الرشيدة للشركات في الجزائر

يعد ميثاق حوكمة الشركات الصادر سنة "2009" إطاراً ودليلاً إرشادياً يسمح بفهم المبادئ الأساسية للحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية، وقد تم الاستناد بشكل أساسي في صياغة هذا الميثاق على مبادئ حوكمة الشركات المعتمدة من طرف منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية "OECD" مع مراعاة خصوصية الشركات الجزائرية لا سيما الصغيرة والمتوسطة باعتبارها تشكل شريحة واسعة من مجتمع الأعمال الجزائري. (زعيش، 2019، صفحة 69).

يتضمن هذا الميثاق جزأين:

- **الجزء الأول:** يوضح الدوافع التي أدت إلى أن يصبح الحكم الراشد للمؤسسات ضرورياً في الجزائر، كما أنه يربط الصلات مع إشكاليات المؤسسة الجزائرية، لاسيما المؤسسة الصغيرة والمتوسطة الخاصة.
- **الجزء الثاني:** يتطرق إلى المقاييس الأساسية التي ينبغي عليها الحكم الراشد للمؤسسات، فمن جهة يعرض العلاقات بين الهيئات التنظيمية للمؤسسة (الجمعية العامة، مجلس الإدارة والمديرية التنفيذية)، ومن جهة أخرى علاقات المؤسسة مع الأطراف الشريكة الأخرى كالبنوك والمؤسسات المالية، الممولون أو الإدارة، بالإضافة إلى نوعية نشر المعلومات وأساليب نقل الملكية.
- تقوم حوكمة الشركات وفقاً لهذا الميثاق على أربعة مبادئ أساسية تشكل مقاييس يدعم بعضها بعضاً، أي أنها تطبق معاً وتترابط، ولا يمكن الفصل بينها، وتتمثل هذه المبادئ فيما يلي: (زعيش، 2019، صفحة 69)
- **الإنصاف:** الحقوق والواجبات الخاصة بالأطراف الشريكة، وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بها يجب أن توزع بصورة منصفة.
- **الشفافية:** الحقوق والواجبات، وكذا الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك، يجب أن تكون واضحة وصریحة للجميع.
- **المساءلة:** مسؤولية كل طرف محددة على حدى بواسطة أهداف معينة وغير متقاسمة.
- **المحاسبة:** كل طرف شريك يكون محاسباً أمام طرف آخر عن الشيء الذي هو مسؤول عنه.

4. المحور الثاني: دور التدقيق الخارجي في دعم حوكمة الشركات

4.1. تعريف التدقيق الخارجي

هو عبارة عن تحقيق و بحث بهدف تقييم الإجراءات المحاسبية والإدارية و غيرها، السارية داخل المؤسسة و ذلك لتقديم ضمانات لكل من يهمه الأمر من مسيرين شركاء، نقابة و بنوك...الخ، حول صحة و مصداقية المعلومات الموضوعة تحت تصرفهم و التي تمثل واقع المؤسسة. (قايد، 2015، صفحة 10)؛ حيث يقوم بعملية التدقيق الخارجي شخص من خارج المؤسسة أو الشركة، أي يكون مستقلاً عن إدارة المؤسسة، يهدف إلى إبداء رأي معلل و موضوعي عن مدى صدق و عدالة التقارير المالية للمؤسسة خلال فترة معينة (قايد، 2015، صفحة 15).

4.2. جودة التدقيق الخارجي

يُعتبر "De Angelo" أول من تصدى لتعريف جودة عملية التدقيق الخارجي على أنها "احتمالية شرط قيام المدقق الخارجي باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للمؤسسة، والقيام بالتسجيل لذلك في التقرير الذي يصوره" (السمور، 2013-2014، صفحة 31). عرفت جودة عملية التدقيق الخارجي من "الناحية الأكاديمية" مدى الالتزام بمعايير التدقيق، وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهمة التدقيق (197: p. 2015, yeghaneh) "أما من "الناحية العملية" فقد عرفت جودة عملية التدقيق على أنها قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية، وتقديم التوصيات لمعالجتها، أو الحد منها، وإمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة للمؤسسة محل التدقيق. نستنتج مما سبق، بأن جودة عملية التدقيق الخارجي تعني مدى قدرة المدقق من بذل العناية المهنية اللازمة التي تمكنه من اكتشاف الأخطاء والانحرافات وذلك حسب ما تنص عليه المعايير الدولية للتدقيق.

كما حدّد المعيار الدولي رقم (220) بعنوان "رقابة الجودة لأعمال التدقيق" عناصر رقابة جودة عملية التدقيق الخارجي كما يلي: (مزر، 2018، الصفحات 523-524)

- **المتطلبات المهنية:** يجب أن يلتزم المدققون بمبادئ الامانة، و التجرد، و الاستقلالية، و السرية كما هو محدد في دليل اتحاد المحاسبين الدولي (القواعد الأخلاقية لمهنة المحاسبة) يجب وضع السياسات و الإجراءات التي تؤكد و تضمن بأن جميع الموظفون ملتزمون بمبادئ الاستقلالية و الموضوعية و النزاهة و الانسقامة و السرية و السلوك المهني، و من الأهمية بمكان توجيه الموظفین بالالتزام بقواعد أخلاقيات المهنة، و تعد الاستقلالية حجر الزاوية في الممارسة العملية كما أن الصفات المتصلة بها كالموضوعية و الانسقامة تعان ضرورتان للمحافظة على الاستقلالية من حيث الجوهر والمظهر، ولكي يكون المدقق الخارجي مستقلاً يجب أن يكون أميناً من الناحية الذهنية، بعيداً عن أية التزامات أو مصالح مالية في المؤسسة الخاضعة للتدقيق.
- **المهارة والكفاءة:** ينبغي أن يوظف في مكاتب التدقيق مدققون مؤهلون من ذوي الخبرة و المهارة اللازمة، تتوفر لديهم المعايير الفنية و الكفاءة المهنية لتنفيذ المهام المطلوبة و يُقسم إلى التوظيف، التطوير المهني.
- **توزيع المهام:** يجب أن تعهد أعمال التدقيق إلى أفراد يمتلكون درجات من التدريب الفني و الكفاءة المهنية المطلوبة من خلال توزيع الأعمال فيما بينهم و كما يأتي:
 - تحديد عدد الموظفين المطلوبين لكل عملية تدقيق و على أساس الوقت و التكلفة.
 - تحديد الموظفين الذي تتناسب قدراتهم و خبرتهم مع طبيعة العمل المكلفين به.
 - تهيئة تقديرات الوقت اللازم لكل عملية تدقيق لغرض تحديد متطلبات القوى العاملة و من ثم جدولة أعمال التدقيق.
 - إعطاء أهمية مناسبة عند توزيع المهام على الأفراد لإجراء عملية التدقيق.
- **التوجيه والإشراف:** يجب أن يتوافر التوجيه و الإشراف الكافيان للمهمة على جميع المستويات بحيث توفر القناعة المعقولة لمكتب التدقيق في تنفيذ المهام بالجودة المطلوبة، و أن يكون هناك تخطيط مسبق للإشراف و مشاركة الأفراد بالإشراف لكسبهم الخبرة و المهارة، كما يجب أن تتم الاستعانة بذوي الخبرة من المستشارين بالخبراء كما استلزم الأمر لتوجيه الأفراد العاملين و هي من الضوابط على مهمة التدقيق الموضوعية من قبل المدقق الخارجي، و بما يُلائم طبيعة العمل المكلف به و في ضوءها يتم التأكد من تحديد أهداف و نطاق التدقيق.

4.3. دور المدقق الخارجي في التحكم الجيد للشركات

يتمثل أهم دور للمدقق الخارجي من أجل التحكم الجيد للشركات في القيام بما يلي: (Ferreira، 2018، صفحة 42)

- حماية مصالح المساهمين.
- مراجعة الحسابات الخارجية المستقلة عن تأثير المؤسسة.
- التحقق من أن مبادئ المحاسبة المستخدمة من قبل الشركة مناسبة.
- التحقق من أن المعلومات المدققة دقيقة و موثوقة.
- التصديق على صحة التقارير المالية.
- قيام المدقق بتحليل المخاطر الكلية.
- إعداد التقرير الذي يبين حالة الشركة.

4.4. علاقة التدقيق الداخلي بالتدقيق الخارجي وأثرهما على حوكمة الشركات

قبل التعرف على العلاقة المتواجدة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي يجدر بنا الإشارة إلى أن التدقيق الداخلي يعتبر وظيفة مسؤولة عن تدقيق دوري للوسائل أو الإمكانيات الموجودة تحت تصرف الإدارة و المسيرين على جميع المستويات، من أجل إدارة و مراقبة المؤسسة هذه الوظيفة تؤمن من طرف مصلحة تابعة للإدارة و مستقلة عن باقي المصالح الأخرى و من أهدافها الرئيسية في إطار التدقيق الدوري التحقق من أن الإجراءات تشمل ضمانات كافية، المعلومات صحيحة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة و الهياكل واضحة و مناسبة (سنا، 2019-2020، صفحة 131).

نفهم من ذلك أن هدف كل من التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي هو التأكد من المعلومات المقدمة من طرف الإدارة و فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، ينص المعيار الدولي للتدقيق رقم (610) "استخدام عمل التدقيق الداخلي" من قبل لجنة ممارسات التدقيق التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين على ضرورة استخدام المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي، كما أن على المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار كفاءة المدقق الداخلي، نطاق التدقيق الداخلي و مكانته في الهيكل التنظيمي للمؤسسة بالإضافة إلى منهجية عمله.

يخضع اعتماد المدقق الخارجي لأعمال المدقق الداخلي إلى مجموعة من الشروط تتمثل في: (وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610، 2017):

- استقلالية عمل المدقق الداخلي و اتصاله بصفة مباشرة مع المجموعة الحاكمة في المؤسسة؛
- تميز المدقق الداخلي بالكفاءة التقنية اللازمة؛
- القيام باجتماعات دورية بين كلا من المدقق الداخلي و الخارجي؛
- تقديم المدقق الداخلي لتقاريره إلى إدارة المؤسسة أو السلطة الحاكمة في المؤسسة؛
- إذا لم يكن للمدقق الداخلي مسؤوليات متضاربة؛

- إشراف إدارة المؤسسة على توظيف المدققين الداخليين؛
 - تفاعل الإدارة مع توصيات المدقق الداخلي.
- يعمل كل من التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي من خلال علاقتهما على الرفع من كفاءة وفعالية الحوكمة داخل المؤسسة من خلال (سواء، 2019-2020، صفحة 132):
- اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي من ناحية تقييم نظام الرقابة الداخلية كونه متواجد بصفة دائمة في المؤسسة فهو بالتالي يعرف نقاط قوتها ونقاط ضعفها؛
 - اعتماد المدقق الخارجي على أعمال المدقق الداخلي يساعده في تقليل الجهد والوقت والأتعاب، كما يساعده في التركيز على الأمور الجوهرية واكتشاف التلاعب والأخطاء المرتكبة في القوائم المالية؛
 - مساعدة المدقق الخارجي للمدقق الداخلي في تطوير كفاءته مهارته في مجال التدقيق من خلال العمل بالتوصيات والاقتراحات المقدمة له؛
- بناءً على ما سبق يظهر لنا جلياً أن هناك علاقة تكامل بين وظيفة كل من التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي؛ حيث يعتمد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي باعتبار هذا الأخير يعمل داخل المؤسسة ولديه دراية بكل أنشطة ومصالح المؤسسة ومدى سلامة نظام الرقابة الداخلية بها، وبالتالي يختصر المدقق الخارجي الجهد والوقت في أداء مهمته، كما يستفيد المدقق الداخلي من جهته من خلال العمل بتوصيات واقتراحات المدقق الخارجي المقدمة في تقريره من اتخاذ القرارات الصحيحة بمختلف المجالات الإدارية والمالية، وقدرته على التحكم في المخاطر والأزمات، و وضع السياسات اللازمة في وقتها المحدد، فهو بذلك يُكسبه المهارة والكفاءة في أداء عمله ويُمكنه من تحقيق الحوكمة الجيدة في المؤسسة.

5. المحور الثالث: دراسة ميدانية لواقع التدقيق الداخلي بمؤسسة الإسمنت ومشتقاته "E.C.D.E"

لبلوغ الهدف من هذه الدراسة وهو معرفة دور التدقيق الخارجي وانعكاسه على الحوكمة الجيدة للشركات الجزائرية، أردنا التعرف على واقع عملية التدقيق الداخلي باحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية باعتبار هذا الأخير من أبرز آليات الحوكمة في المؤسسة الاقتصادية فضلاً عن العلاقة المتكاملة بين التدقيق الداخلي و التدقيق الخارجي.

5.1. واقع عملية التدقيق الداخلي بمؤسسة الإسمنت و مشتقاته " E.C.D.E "

تتمثل المهام الرئيسية لخلية التدقيق الداخلي بمؤسسة الإسمنت ومشتقاته في دعمها على التكيف مع التغييرات المحيطة بها، واتخاذ القرارات السليمة، كما أنها تضمن الأمور الإدارية والمحاسبية بالمؤسسة.

5.2. تنظيم التدقيق الداخلي بمؤسسة الإسمنت ومشتقاته " E.C.D.E "

خلال اطلاعنا للهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت و مشتقاته "E.C.D.E"، اتضح لنا أن خلية التدقيق تابعة لأعلى سلطة في المؤسسة (المديرية العامة) من الناحية التنظيمية، أما من الناحية العملية يقوم المدقق الداخلي لمؤسسة الإسمنت و مشتقاته في بداية كل سنة بإعداد مخطط التدقيق الداخلي وتقديمه لرئيس المدير العام من أجل المصادقة عليه، والذي يعتبر كرخصة للمدقق لتنفيذ عملية التدقيق الداخلي و إمكانية الحصول على كل ما يحتاجه في إطار مهمته.

5.3. إجراءات عملية التدقيق الداخلي بمؤسسة الإسمنت و مشتقاته " E.C.D.E "

من أهم الإجراءات التي يتخذها المدقق الداخلي عند القيام بعملية التدقيق في كل مصلحة كما يلي:

• تدقيق تسيير المخزونات

يهدف هذا التدقيق إلى التأكد من:

- المخزونات تخضع لرقابة محاسبية كافية.
- أن البرنامج المستخدم ملائم لاحتياجات الهيكل.
- أنه يتم صيانة مناطق التخزين بشكل دوري (النظافة، التهوية، الإضاءة، والحماية).

• تدقيق المشروعات

يهدف المدقق الداخلي للمؤسسة إلى التأكد من:

- تدقيق الاحترام لدليل إجراءات الشراء.
- جميع العقود وطلبات الشراء وضعت حسب القوانين (مراحل المعالجة والتنفيذ).
- معلومات المسجلة ووثائق الشراء تحترم (المحتوى، الشكل، المواعيد النهائية، عدد الموقعين والمصرح لهم).
- أنه يتم الالتزام بالمواعيد النهائية لاستكمال العقود، الاتفاقيات، التوصيات المتعلقة بالمشتريات الأجنبية والمحلية.

• تدقيق مديرية المحاسبة والمالية

يُركز هذا التدقيق على:

- مراقبة الإجراءات والبرامج المعمول بها من طرف أقسام المحاسبة والمالية.
- التأكد من أن جميع القيود المحاسبية مسجلة وفقاً للنظام المحاسبي المالي SCF ومدعمة بالوثائق الثبوتية التي تؤكد صحة العمليات والقيود.
- التأكد من اكتمال المعالجة المحاسبية والمالية لجميع العمليات.

• رؤوس الأموال الخاصة

يهدف هذا التدقيق إلى التأكد من:

- إذا كانت القيود المحاسبية المتعلقة بالعمليات المصرح بها والتي تؤثر على الأموال الخاصة صحيحة.

• الحسابات الدائنة والوظائف المماثلة وديون الموردون والحسابات الملحقه

يهدف هذا التدقيق إلى التأكد من:

- المنتجات المسجلة نتيجة العمليات البيع للسنة المالية.
- ملاحظة أن الحقوق على الزبائن أو ديون الموردين تم تقديرها وتصنيفها بشكل صحيح.
- التغيير في المؤونات.

• الخزينة

يهدف هذا التدقيق إلى التأكد من:

- إعداد نظام المتابعة المالي للتدفقات الواردة.
- تتم عمليات الصرف بشكل عام لأغراض معتمدة من قبل أشخاص معينين.
- الحماية والحفاظ على الأموال من السرقة والاختلاس.

• تدقيق المصلحة التجارية

تركز عملية التدقيق في هذه المصلحة على تدقيق إجراءات المعالجة الخاصة بأمر إلغاء الفواتير والمبيعات. والهدف منه التأكد من:

- استقبال ملفات العقود، وأمر الشراء، ودائع الشيكات وإدخالها مع كل التحكم اللازم (التسلسل الزمني، الوثائق التنظيمية، المصادقة الرسمية غير المحددة بالزمان والمكان).
- جميع الإعفاءات الناتجة على الضرائب عن القيمة المضافة تكون مبررة بوثائق مصادقة عليها.
- جميع المنتجات المباعة خارج مادة الإسمنت تكون مبررة بفواتير مسجلة ومصادق عليها من طرف مديرية المالية والمحاسبة.

• تدقيق المبيعات

يتم تدقيق إجراءات نقل الإسمنت على مستوى المستودعات والمعالجة المحلية للطبقة. يهدف المدقق الداخلي إلى التأكد من:

- استقبال ملفات العقود، وأمر الشراء، ودائع الشيكات تُسجل بدقة (التسلسل الزمني، الوثائق التنظيمية، المصادقة الرسمية غير المحددة بالزمان والمكان)
- أنه يتم إصدار الفواتير وتسجيل جميع الإسمنت المباع بشكل صحيح، بالتنسيق مع المستودعات على مستوى العاصمة.
- أن جميع مبالغ المبيعات المفوترة الدائنة في حسابات البنوك المحلية تحول إلى الحساب المصرفي لمؤسسة الإسمنت.

• تدقيق الموارد البشرية

يتأكد المدقق الداخلي من:

- تطبيق إجراءات الموارد البشرية.
- وجود القوى العاملة ومكانتهم في المؤسسة.
- عقود العمل.
- الغيابات وحوادث العمل ودفع العطلات

• تدقيق الأجور

يهدف هذا التدقيق إلى التأكد من:

- أن كل كشوف الرواتب تتوافق مع قرارات الموظف الذي عمل بالفعل خلال هذه الفترة.
- أنه يتم حساب جميع كشوف المرتبات على أساس وثائق إثباتية ويتم توزيعها بالفعل على المستفيدين منها.

• الصندوق

يهدف هذا التدقيق إلى التأكد من:

- مقارنة أرصدة الصندوق بين ما هو مادي وما هو محاسبي.
- مراقبة المدفوعات (تسبيقات، مشتريات عادية، تكاليف مهمة) والمدخيل على المنتجات المختلفة للمبيعات.

• الجزء المادي

يهدف هذا التدقيق إلى مساعدة فرق الجرد والتأكد من أن جميع الممتلكات التابعة لمؤسسة الإسمنت ومشتقاته يتم جردها وفقاً للقواعد والإجراءات المقبولة والمعمول بها.

5.4. منهجية التدقيق الداخلي بمؤسسة الإسمنت و مشتقاته "E.C.D.E"

يقوم المدقق الداخلي بإعداد مخطط سنوي شامل لإجراء عملية التدقيق الداخلي؛ حيث يُحدد العمليات والتواريخ التي يجب أن تُنفذ بها هذه العمليات، ثم يمر بعدة مراحل لتحقيق الهدف من عملية التدقيق الداخلي.

• مخطط تنفيذ خطة التدقيق السنوية في مؤسسة الإسمنت بالشلف

جدول 1. مخطط تنفيذ خطة التدقيق السنوية في مؤسسة الإسمنت بالشلف

الهيكل	عدد الأيام	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جون	جويلية	أوت	سبتمبر	أكتوبر	نوفمبر	ديسمبر
دائرة المصنع تسيير المخزونات	05												
مديرية المشتريات	15												
مديرية المالية والمحاسبة	15												
مديرية التجارية 1. الخدمات التجارية	15												
2. المبيعات	15												
مديرية الموارد	05												
الصندوق	10												
الجرد المادي	03												
المهام المطلوبة المديرية العامة	05												

المصدر: بناء على وثائق المؤسسة

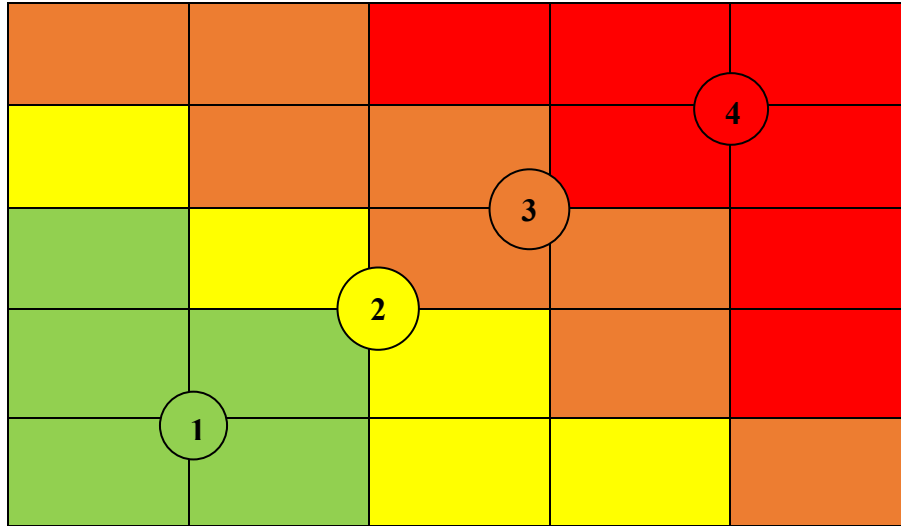
الفترة التي يتم فيها عملية التدقيق

تجرى عملية التدقيق طيلة السنة المالية

يمثل الجدول أعلاه مخطط تنفيذ برنامج التدقيق الذي يعده المدقق الداخلي لمؤسسة الإسمنت ومشتقاته خلال السنة المالية؛ حيث يعد من أهم خطوات التخطيط للتدقيق لكونه دليل ملخص لما يجب أن يقوم به المدقق من أعمال، كما يستطيع من خلالها تتبع عملية التدقيق و عدد الأيام التي تطلبها كل عملية.

• خريطة تحديد المخاطر

نلاحظ في الهيكل التنظيمي لمؤسسة الإسمنت بالشلف أنه لا يوجد مصلحة أو قسم خاص بإدارة المخاطر، غير أن هذه المؤسسة تواجه العديد من المخاطر تختلف باختلاف أنشطتها، وهذا ما يعرقلها على تحقيق أهدافها. يقوم المدقق الداخلي بإعداد مصفوفة لتحديد المخاطر الرئيسية للمؤسسة والتي تعتبر أساس إعداد خطة التدقيق وذلك بشكل تنازلي أي حسب درجة الخطر؛ حيث يسلط الضوء على العمليات التي تتركز فيها المخاطر ذات الدرجة العالية ثم أدنى فأدنى، و غرض المدقق الداخلي هنا هو التأكد من أن المخاطر من الدرجة الرابعة (المرتفعة جداً) و المخاطر من الدرجة الثالثة (المرتفعة) لا تؤثر على تحقيق أهداف المؤسسة.



الشكل 1. مصفوفة المخاطر

المصدر: بناءً على الوثائق المقدمة من المؤسسة

4	خطر مرتفع جداً
3	خطر مرتفع
2	خطر منخفض
1	خطر منخفض جداً

- حدّد المدقق الداخلي لمؤسسة الإسمنت ومشتقاته مخاطر المؤسسة كما يلي:
- **الخطر من الدرجة الرابعة:** يتعلق بالمخاطر المتنبية الناشئة عن إصدار المدقق لتقرير غير مؤهل بسبب فشله في الكشف عن أي أخطاء جوهرية (ضرورة معالجة الأخطاء في وقتها).
- **الخطر من الدرجة الثالثة:** يتعلق بخطر عدم الاكتشاف (ضرورة إجراءات التدقيق).
- **الخطر من الدرجة الثانية:** يتعلق بخطر عدم الرقابة (ضرورة الرقابة الداخلية).
- **الخطر من الدرجة الأولى:** يتعلق بخطر أخلاقي أي عدم احترام المبادئ الأخلاقية للمهنة.

• رسالة مهمة التدقيق

هي وثيقة مكتوبة من طرف المدير العام بإعداد رسالة مهمة للمؤسسة لخلية التدقيق لإشعارها بالقيام بعملية التدقيق بتاريخ محدد، وتتضمن هذه الرسالة هدف ونطاق عملية التدقيق، موضوع التدقيق، تاريخ بداية المهمة، ومسؤولية المدقق، إمضاء المدير العام.

• اجتماع بداية مرحلة الفحص

قبل الانطلاق في عملية التدقيق يجب على رئيس المهمة أن يُبرمج لقاء مع المسؤولين المعنيين للتشاور حول فائدة وأهداف المهمة، وفريق التدقيق، حيث يسمح هذا التشاور بتأكيد المخاطر التي تم تحديدها

• تنفيذ مهمة التدقيق

هفي هذه المرحلة يقوم المدقق الداخلي بالفحوصات اللازمة طبقاً لبرنامج العمل معتمداً على أساليب متنوعة، والتي تتمثل في قائمة الاستقصاء لتقييم نظام الرقابة الداخلية، أو خرائط التدفق، أو الأسلوب الوصفي، أو المحادثات، وهذا ما يمكنه على تحقيق أهداف مهمة التدقيق.

• اجتماع نهاية مرحلة الفحص

يكون بين رئيس مهمة التدقيق ومسئولي جهة محل التدقيق لاستخراج النتائج المتوصل إليها.

• مخطط تقرير المهمة

يقوم المدقق الداخلي بعد الانتهاء من عملية الفحص بإعداد مخطط تقرير يوضح فيه مختلف التوجيهات والتوصيات، ويوزع على مسؤولي الجهة محل التدقيق لتنفيذها، وتحديد آجال تنفيذها.

• تقرير المدقق الداخلي

يقوم المدقق الداخلي بإعداد التقرير النهائي بعد انتهائه من عملية التدقيق؛ حيث يجب أن يتضمن هذا التقرير:

- تاريخ إعداد التقرير.
- الهدف من عملية التدقيق.
- الأساليب المستعملة في عملية التدقيق.
- النتائج.
- الملاحظات والتوصيات.
- يتم إرسال هذا التقرير إلى:
- الجهة الخاضعة للتدقيق.
- المسؤولين المعنيين بتنفيذ التوصيات.
- المدير العام.

• متابعة حالة تطبيق المخطط

يقوم المدقق الداخلي في هذه المرحلة بمتابعة مدى تنفيذ التوصيات والملاحظات التي تم الإتفاق عليها مع مسؤولي الجهة محل التدقيق عند حلول الأجل المحددة.

5.5. نتائج الدراسة الميدانية

بعد إجراء الدراسة على المؤسسة محل التربص والتماسنا لواقع آلية التدقيق الداخلي بها، وجدنا بأن المدقق الداخلي لمؤسسة الإسمنت و مشتقاته يعاني من سلبيات كثيرة تؤثر على ظروف عمله تجعله غير قادر على القيام بوظيفته بشكل كامل وبالتالي لا يُحقق الكفاءة والفعالية في أداء وظيفته.

من أهم السلبيات التي يعاني منها المدقق الداخلي بمؤسسة الإسمنت ما يلي:

- عدم التمتع بالاستقلالية التامة في عمله.
- عدم وجود سرية وسلامة البيانات والمعلومات.
- عدم توفره على الصلاحية اللازمة في حصوله على المعلومة.
- عدم ضبط المعلومة المالية من جميع الجوانب.
- انعدام الحماية للمعلومات.
- قلة المرونة في العمل.
- عدم مشاركة العمل الصعب في الشبكة الداخلية للمؤسسة.
- تأخر وصول المعلومات في الوقت المناسب بين مصالح ومديريات المؤسسة.
- اجراء عملية التدقيق على الملفات المسطحة فقط.

نظراً للنفائص التي يعاني منها المدقق الداخلي بالمؤسسة محل الدراسة لم يتمكن من المساهمة في تحقيق مبادئ الحوكمة الجيدة كما يلي:

- **الإنصاف:** لا يستطيع المدقق الداخلي بإدارة المؤسسة على تحقيق العدالة بين الموظفين نظراً لزيادة الضغوطات والقيود من جهات متعددة وهذا ما يؤثر على استقلاليته عند ممارسة عمله.
- **الشفافية:** لا يمكن للمدقق الداخلي أن يحصل على شفافية ومصادقية المعلومة المطلوب الإفصاح عنها لأن ليس لديه الصلاحية اللازمة للحصول على المعلومة المحاسبية.
- **المساءلة:** باعتبار عملية التدقيق الداخلي آلية من آليات المراقبة، ليس للمدقق القدرة على مساءلة إدارة المؤسسة، من أجل تقديم ضمان لمجلس الإدارة والمدقق الخارجي بشأن موثوقية التقارير المالية.
- **المحاسبية:** يعد تقييم نظام الرقابة الداخلية من أهم الإجراءات التي يقوم بها المدقق الداخلي لمختلف مصالح المؤسسة، وبالتالي فهو يساعد إدارة المؤسسة للتحقق من مدى مطابقة السياسات المتبعة مع ما هو مخطط له؛ سواء تعلق الأمر بالرقابة المحاسبية، أو الرقابة الإدارية، إلا أن المدقق الداخلي بمؤسسة الإسمنت لا يتحصل على الأدلة اللازمة كما أن هناك تضليل في الحصول على المعلومة، وبالتالي لا يتم تقييم نظام الرقابة الداخلية بمؤسسة الإسمنت بشكل فعال.

تعد مؤسسة الإسمنت ومشتقاته من أكبر المؤسسات الصناعية في البيئة الجزائرية، لذا فإنه يمكن اعتبارها كنموذج للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وعليه نقوم باقتراح بعض الحلول الممكنة التي من خلالها يمكن للمدقق الخارجي بدوره أن يؤثر على عمل المدقق الداخلي بالبيئة الاقتصادية الجزائرية ويساهم في نجاح نظام الحوكمة الجيدة.

6. حلول مقترحة لتعزيز دور التدقيق الخارجي في تطبيق أفضل للحوكمة بالشركات الجزائرية

- يمكن للمدقق الخارجي أن يساهم في حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الجزائرية بشكل جيد من خلال العمل بالاقترحات التالية:
- يجب أن يكون على المسؤولين بالمؤسسات الاقتصادية لديهم خطة للحفاظ على الثقة في بناء العلاقات بينهم وبين الموظفين، وتحقيق العدل والمساواة في تقسيم الوظائف.
 - يجب على المدققين الداخليين بذل العناية القصوى واليقظة لضمان عدم وجود معاملة غير قانونية أو غير لائقة (Ferreira، 2018، صفحة 44).
 - تكافل الجهود بين أعضاء مجلس الإدارة والمساهمين، والمدقق الداخلي، والمدقق الخارجي للقيام بالأعمال الإدارية والمالية بطريقة سليمة ووفق ما تنص عليه القوانين والتشريعات.
 - ضرورة تشكيل لجان التدقيق في الشركات والتي ستساهم في إبعاد الضغوطات على المدقق الخارجي والداخلي وتركز الجهود على عملية التدقيق وتحسينها بشكل فاعل (الدوغجي، 2009، صفحة 347).
 - دعم صلاحيات المدقق الداخلي من قبل مجلس الإدارة ولجنة التدقيق وكل الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة على ممارسة عمله بحرية واستقلالية للحصول على أفضل النتائج بما يساهم في تقديم التوجيهات واتخاذ القرارات السليمة.
 - تحقيق جودة عملية التدقيق الخارجي من خلال بذل العناية المهنية اللازمة وحسب ما تنص عليه المعايير الدولية للتدقيق من أجل دعم التدقيق الداخلي وتطبيق المبادئ الجوهرية لحوكمة الشركات.
 - إجراء تنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من أجل تقييم مخاطر الفترة المحتملة ومن ثم تعزيز الحوكمة بالشركات.
 - تشاور المدقق الداخلي مع الإدارة والمدقق الخارجي حول الفوائد المالية وحل أية خلافات ملموسة قد تنشأ عند إعدادها مع تعزيز الاتصال بينهم والتأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين والتعليمات النافذة (نصر، 2010، صفحة 226).
 - ضرورة تطوير الوعي الجزائري وفق المفهوم الحديث حول الهدف من عملية التدقيق الداخلي والخارجي معاً؛ إذ لم تعد تنحصر في اكتشاف الأخطاء والانحرافات والمعاقبة عليها، وإنما عادت تساهم في تقديم الاقتراحات والخدمات الاستشارية، لترشيد المؤسسة في إدارة المخاطر المحيطة بها، وتصحيح الانحرافات فور حدوثها، بما يمكنها من التسيير الجيد، ومساندتها في اتخاذ القرارات المناسبة، وبالتالي تسهيل عملية الحوكمة بالمؤسسة الاقتصادية.
 - تنمية فكر المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية بناء خطط استراتيجية تساهم في دعم حوكمة الشركات لتمكينها من استمرار بقائها رغم الظروف المحلية والعالمية المحيطة بها.
 - التحقق من تطبيق مبدأ " التمسك بالمحاسبة والمساعدة على التحسين " أي تحديد مكان إجراء التحسينات وتعزيز الممارسة الجيدة بدلاً من المساءلة التقليدية المتمثلة في تدقيق ما حدث والإبلاغ عنه، بهذه الطريقة تنجح عملية التدقيق الخارجي من تعزيز مبادئ الحوكمة وصناعة القرارات (Swarbrick، 2011، صفحة 09).
 - ضرورة تطبيق قواعد أخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي والمسؤوليات والالتزامات وفقاً للقوانين المهنية المحلية.
 - ضرورة أن يأخذ مجلس الإدارة بعين الاعتبار ملاحظات المدقق الخارجي والحرص على تحسينها ومتابعتها (سنا، 2019-2020).
 - توسيع نطاق عملية التدقيق الخارجي، بمعنى إتاحة الفرصة أمام مدققي الحسابات لتدقيق جميع أنواع المؤسسات الاقتصادية التي يحق لهم تدقيق حساباتها بموجب النظام وبأعلى مستويات الأداء والقياس وفق معايير التدقيق المعتمدة وانجاز أعمالهم في الوقت المناسب (اللهيبي، 2013، صفحة 273).
 - يقترح المدقق الخارجي على مسؤولي المصالح القيام بدورهم لإدارة الشركة في الاتجاه الصحيح للدفاع عن الشفافية ومعايير المساءلة، وأداء المستثمرين والمقرضين، وحماية المساهمين (Ferreira، 2018، صفحة 45).
 - ادخال سياسات متنوعة التي تضمن المساءلة في الشركات الجزائرية (Ferreira، 2018، صفحة 44).
 - مسؤولية المدقق الخارجي في مجال حوكمة الشركات هو إدارة شؤونها إلى حد ما والحفاظ على ضوابط فعالة ضد تضارب الموظفين (Ferreira، 2018، صفحة 45).

7. الخاتمة

نستنتج من خلال ما سبق أن للتدقيق الخارجي دور جوهري في دعم حوكمة الشركات باعتباره من أبرز آليات الرقابة على الشركات، و ذلك من خلال ما تضفيه هذه العملية من ثقة ومصداقية في التقارير المالية و ما تقدمه من توجيهات وتوصيات للمؤسسة محل التدقيق من خلال تقريره الموضوعي. غير أنه يجب أن تجرى عملية التدقيق الخارجي بالجودة المطلوبة بناءً على ما تنص عليه المعايير الدولية للتدقيق حتى

ينعكس أثرها على كفاءة وفعالية أداء المدقق الداخلي، هذا الأخير يجب أن توفر بيئة الأعمال الجزائرية له الظروف الملائمة وذلك بالنظر للواقع الذي أصبح يتنافى مع استقلالية وصلاحية الحصول على كل ما يحتاجه في تنظيم عمله، والتي تعتبر من أولويات ممارسته المهنية حسب ما ينص عليه ميثاق التدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين، هذا من أجل أن يضمن سلامة نظام الرقابة الداخلية، والحصول على شفافية ومصداقية المعلومة المالية بما يمكن المؤسسات من اتخاذ القرارات السليمة في كل الأحوال، فكلما توفرت الشروط السابقة الذكر عند أداء وظيفة التدقيق الداخلي و الخارجي معاً، كان لكل منهما أثر في التحكم الجيد للشركات .

8. النتائج

- تتحقق الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الإقتصادية عندما تتحقق المبادئ الأساسية للحوكمة من خلال كفاءة وفعالية آلياتها والتي تجعلها قادرة على التحكم في المخاطر والأزمات.
- للتدقيق الخارجي دوراً فعالاً في نجاح نظام الحوكمة في الشركات إذا ما انعكس أثره على التدقيق الداخلي، نظراً للعلاقة التكاملية بين كل من التدقيق الخارجي والداخلي وحوكمة الشركات؛ وبالتالي فإن المدقق الخارجي يعد طرفاً رئيسياً للمساهمة في دعم التحكم الجيد للشركات.
- يساهم التدقيق الخارجي في نجاح نظام الحوكمة في الشركات من خلال ما يقدمه من توجيهات وتوصيات، شريطة أن يلتزم بقواعد أخلاقيات المهنة والمعايير الدولية للتدقيق أثناء أداء مهمته، فتجعله بذلك يحقق جودة عملية التدقيق الخارجي.
- جودة التدقيق الخارجي تؤثر على التدقيق الداخلي مما يساهم في نجاح نظام الحوكمة بالشركات.
- ينص ميثاق التدقيق الداخلي الصادر عن معهد المدققين الداخليين " IIA " على مجموعة من الشروط التي يجب ان يتمنع بها المدقق الداخلي بالمؤسسة والتي تتمثل في الاستقلالية، والصلاحية، الموضوعية، إلخ.
- ممارسة المدقق الداخلي عمله في ظروف تجعله يتمتع باستقلالية وحرية وتوفر له الصلاحية التامة يحقق بها كفاءة وفعالية عملية التدقيق الداخلي.
- انجاز عملية التدقيق الداخلي بكفاءة وفعالية تدعم المؤسسات الإقتصادية على اتخاذ القرارات الهادفة في الحوكمة.

المراجع

- وزارة المالية ، المجلس الوطني للحاسبة، المقرر رقم 23 ، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 . (2017) .
 أحمد قايد نو الدين. (2015). التدقيق المحاسبي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. الأردن : دار الجنان للنشر والتوزيع .
 -إ. سراء كاظم عبيد حسن الهبيبي. (2013). إنموذج مقترح لتفعيل دور الهيئات المنظمة لمهنة التدقيق في تحقيق جودة التدقيق. مجلة دراسات محاسبية ومالية - المجلد الثامن- العدد23- الفصل الثاني- ، 273.
- أشرف حنا ميخائيل. (2005). تدقيق الحسابات و أطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات . المؤتمر العربي الأول-التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات- ، 04 .
 بشرى عبد الوهاب نصر. (2010). دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات و آلياتها. الفري للعلوم الإقتصادية والإدارية .
 بوقابة زينب. (2011). التدقيق الخارجي و تأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الإقتصادية. رسالة ماجستير . الجزائر.
 رافد عبيد النواس. (2008). أثر حوكمة الشركات على جودة أداء مراقب الحسابات- أنموذج مقترح. مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية ص، 257.
 سهام جبار مزهر،. (2018). " العلاقة بين جودة التدقيق و الإبلاغ المالي – دراسة ميدانية لعينة من المصارف الأهلية. مجلة كلية الإدارة و الإقتصاد للدراسات الإقتصادية و الإدارية والمالية، المجلد 10 ، العدد 01 ، 523-524.
- علي حسين الدوغجي. (2009). حوكمة الشركات واهميتها في تفعيل جودة و نزاهة التقارير المالية. مجلة الدراسات .
 علي حسين الدوغجي. (2009). فعالية التدقيق الداخلي والخارجي في حوكمة الشركات. مجلة الدراسات ، 346.
 مالطي سناء. (2019-2020). جودة التدقيق الخارجي و آليات حوكمة المؤسسات- دراسة ميدانية في السياق الجزائري.- أطروحة دكتوراه .
 محاد عربوة، طلال زغبة. (2020). مساهمة التدقيق الخارجي في تعزيز الممارسة الفعالة لحوكمة الشركات. *Revue des Réformes Economiques et Intégration* .
En Economie Mondiale Vol 14 N 03 ، 05 .
- محمد زعيش. (2019). واقع تطبيق مبادئ ميثاق حوكمة الشركات في الجزائر - دراسة حالة مؤسسة إدوج بعنابة، الجزائر. مجلة جامعة القدس المفتوحة للبحوث الإدارية والإقتصادية ، 69.
- نبيل ابراهيم السمور. (2013-2014). " دور التدقيق في تحسين جودة خدمة التدقيق - دراسة ميدانية على مكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة- ، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل- الجامعة الإسلامية. ص 31. فلسطين، غزة.
- نور الدين أحمد قايد. (2015). التدقيق المحاسبي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية . الأردن : دار الجنان للنشر والتوزيع.
 هوام جمعة. (2011). جودة المعلومة المحاسبية و الحوكمة. الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات، آفاق) ، (صفحة 06). أم البواقي-الجزائر.

- Alastair Swarbrick. (2011). EFFECTIVE PUBLIC SECTOR GOVERNANCE AND HOW EXTERNAL PUBLIC AUDITING SUPPORTS IT . *A Paper for the UCCI International Conference on Leadership, Governance and Empowerment in the Caribbean*.
- H. Kubra Kandemir. (2014). *UNDERSTANDING EXTERNAL AUDITING AND ITS REGULATION IN THE EU AND IN TURKEY*:: University. Available at Durham E-Theses.
- J. Vaz Ferreira. (2018) . THE ROLE OF THE EXTERNAL AUDITOR IN CORPORATE GOVERNANCE: THE CASE OF COMPANIES LISTED IN . *Risk Governance and Control: Financial Markets & Institutions/ Volume 8, Issue 4* . 17
- Yahya Hasas yeghaneh and others " (2015). Factors Affecting Information . *Journal of investment and Management* , Issn 2328-7713 .