

## **The impact of the external audit profession on improving the effectiveness of Corporate governance in Algeria**

**Dr. Saleh Hamidato**

University of Martyr Hamma Lakhdar in the Valley (Algeria)

**Dr. Bilal Nassira**

University of Martyr Hamma Lakhdar in the Valley (Algeria)

**Dr. Sara Messi**

University of Martyr Hamma Lakhdar in the Valley (Algeria)

### **Abstract:**

This study aims to know the role of accounting auditing in contributing to enhancing the effectiveness of corporate governance from the point of view of professionals and academics in Algeria, and in order to do this study a questionnaire was built and distributed to a random sample of the study population consisting of account governors, accountants and academics.

As this study found that accounting auditing contributes to activating corporate governance through the quality of financial reports that contain appropriate information that imparts confidence between the parties related to the company that express the truth of the company, as well as the principle of disclosure and transparency that contributes to establishing the principles of corporate governance through credibility Financial and accounting information, the more credible the company's financial information, the more that contributed to increasing the level of the principle of disclosure and transparency, meaning there is a strong direct relationship between accounting auditing and corporate governance.

**Keywords:** Accounting auditing, corporate governance, disclosure and transparency.

**JEL classification codes:** M420, G340

## المقدمة:

يعتبر مصطلح حوكمة الشركات من بين أهم المصطلحات الحديثة التي عرفها العالم في العصر الحالي خاصة بعد حادثة Enron سنة 2001، فانفصال الملكية عن الإدارة بما يعرف بنظرية الوكالة، وعجز هذه النظرية عن الرقابة على إدارات الشركة وحماية حقوق المساهمين وتعظيم مصالحهم، برز ما يعرف بحوكمة الشركات، متضمنتا العديد من المبادئ والأسس والآليات، فالمراجعة الخارجية تعتبر آلية خارجية مهمة لسير حوكمة الشركات وتحقيق فعاليتها وتعزيز مكانتها.

### 1. الاشكالية الرئيسية:

كيف تساهم مهنة المراجعة الخارجية في تعزيز فعالية حوكمة الشركات؟

### 2. الأسئلة الفرعية:

هل جودة التقارير المالية المصادق عنها من طرف مراجع الحسابات تساهم في تفعيل حوكمة الشركات؟

هل تطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية يساهم في تفعيل حوكمة الشركات؟

### 3. فرضيات الدراسة:

#### 1.3 الفرضية الرئيسية:

تساهم مهنة المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات.

#### 2.3 الفرضيات الفرعية:

تساهم جودة التقارير المالية في تحسين فعالية حوكمة الشركات؛

يساهم التطبيق الصارم لمبدأ الإفصاح والشفافية في تحسين فعالية حوكمة الشركات.

### 4. أهمية الدراسة :

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية المراجعة الخارجية على مصداقية القوائم المالية، ومدى أهمية هذه القوائم لدى الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة في اتخاذ القرارات اعتمادا على مصادقة المراجع الخارجي عليها. كذلك تستمد الدراسة أهميتها من دور الحوكمة في الحد من المخاطر المالية والتسييرية التي تتعرض لها المؤسسات، وأهمها مخاطر الوكالة.

### 5. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى تحقيق ما يلي:

توضيح المفاهيم المتعلقة بحوكمة الشركات ومبادئها وآلياتها؛

توضيح المفاهيم المتعلقة بالمراجعة الخارجية؛

توضيح العلاقة التي تربط بين حوكمة الشركات والمراجعة الخارجية.

## 6. منهج الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تمت الاستعانة بمجموعة من المناهج تتمثل في الآتي:

- ◀ المنهج الاستقرائي: لاختبار فرضيات الدراسة.
- ◀ المنهج التاريخي: عرض الدراسات السابقة والاطلاع على الكتب والمراجع العلمية موضوع الدراسة.
- ◀ المنهج الوصفي.

## 7. تقسيمات الدراسة :

من أجل تغطية كافة جوانب الدراسة تم الاعتماد على خطة من ثلاث محاور كما يلي:

- ◀ المحور الأول: الأدبيات النظرية للدراسة (الدراسات السابقة) ؛
- ◀ المحور الثاني: الإطار النظري للمراجعة الخارجية وحوكمة الشركات؛
- ◀ المحور الثالث: علاقة المراجعة الخارجية بحوكمة الشركات.

## المحور الأول : الأدبيات النظرية للدراسة (الدراسات السابقة)

✓ دراسة بن زعمه سليمة وآخرون بعنوان "التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة نظرية تحليلية"، مقال منشور بمجلة منتدى الدراسات والأبحاث الاقتصادية العدد الرابع، الجزائر، ديسمبر

2018.

هدفت هذه الدراسة في إلقاء نظرة على أهمية التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في تعزيز جودة القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية، خاصة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي المستوحى من معايير المحاسبة الدولية، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة هو أن حوكمة الشركات موضوع حديث نسبياً ومتجدد على الساحة الأكاديمية والمهنية، ظهر نتيجة الأزمات الاقتصادية والمالية المتعاقبة وكان الاهتمام أكثر بالموضوع مع ظهور أزمة آسيا سنة 1997، ومن أهم التوصيات التي خرجت بها هذه الدراسة، أن على الهيئات المحاسبية التابعة لوزارة المالية بذل جهود أكثر لتعديل ميثاق حوكمة المؤسسات لتوافق مع ما جاء بها في الكثير من المنظمات الدولية (وآخرون، 2018).

✓ دراسة بن يحي علي وخبيطي خضير بعنوان "تطور التدقيق الخارجي في الجزائر كآلية لتفعيل الحوكمة" مقال علمي منشور بمجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية، العدد الأول، الجزائر، جانفي 2019.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على تطور التدقيق الخارجي في الجزائر خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2018، وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة قوية بين التطور التاريخي للتدقيق الخارجي والذي أصبح يواكب التطورات الحاصلة في العالم، وحكومة الشركات، إذ أن من آليات هذه الأخيرة هو المراجعة الخارجية (خضير، 2019).

✓ دراسة حميدي أحمد سعيد بعنوان "مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات"، مقال علمي منشور بالمجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية، العدد التاسع، الجزائر، أبريل 2018.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات وتوصلت الدراسة إلى أن دور المراجع الخارجي بصفته شخص مستقل وبما يتميز به من مؤهلات علمية وعملية يقوم بمهمة التدقيق الخارجي ومسؤول مسؤولية مدنية وجزائية وتأديبية وله أثر إيجابي في تعزيز حوكمة الشركات.

ومن أهم التوصيات التي آلت إليها هذه الدراسة هو العمل على زيادة استقلالية المراجع الخارجي، كذلك تكملة المعايير الجزائرية الخاصة بالتدقيق الخارجي NAA والتزام جميع المراجعين بالاعتماد عليها كمرجع للتدقيق بغرض تطوير المهنة (سعيد، 2018).

✓ دراسة فاطمة علي مصطفى عمر، بعنوان " دور جودة تقارير المراجعة الخارجية في الإفصاح المحاسبي وحوكمة الشركات - دراسة ميدانية على عينة من الشركات المساهمة المسجلة في سوق الخرطوم للأوراق المالية. رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار تأثير جودة تقارير المراجعة الخارجية على كل من الإفصاح المحاسبي وحوكمة الشركات، واقتراح الأساليب والطرق والوسائل التي يمكن أن تؤدي إلى زيادة فعالية الإفصاح المحاسبي وتطبيق حوكمة الشركات (عمر).

من خلال تحليل الاستبانة الموزعة على عينة الدراسة توصلت الباحثة إلى النتائج التالية:

- تهتم الشركات موضوع الدراسة بجودة تقارير المراجعة الخارجية والإفصاح المحاسبي وحوكمة الشركات؛

- الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات يعتمد على تقرير مراجعة أكثر جودة؛

- جودة الإفصاح المحاسبي يعتمد على جودة تقرير المراجعة، وكفاية واكتمال مكونات تقرير المراجعة.

وختمت الباحثة هذه الدراسة بجملة من التوصيات نذكر أهمها فيما يلي:

- تفعيل الالتزام بمعايير جودة عملية المراجعة؛

- نشر الوعي والثقافة الخاصة بأهمية تطبيق حوكمة الشركات والعمل على تأهيل ممارسي المحاسبة بشكل يتضمن تطبيق سليم للحوكمة.

- الالتزام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات، مع الاهتمام بالمستجدات المتعلقة بتطبيق الحوكمة.

✓ دراسة عابي خليفة، بعنوان " دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية"، رسالة دكتوراه، جامعة المسيلة – الجزائر 2016.

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر اعتماد حوكمة الشركات في دعم وتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، من خلال آراء المراجعين الخارجيين وجميع الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة، والمتفاعلة معهم في ظل آليات الحوكمة.

وقد تناولت الدراسة الميدانية تشخيص الواقع الحالي لحوكمة الشركات وآفاق تطبيقها وبيئة الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية، وذلك من خلال استبيان لجمع المعلومات وتحليل آراء المجتمع المالي المساهم في التطبيق السليم لحوكمة الشركات، وذلك من خلال معرفة دور آليات حوكمة الشركات وسياسات وإجراءات رقابة الجودة ودعمها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

توصلت الدراسة إلى وجود ارتباط قوي بين التطبيق السليم لحوكمة الشركات وبين جودة المراجعة، حيث تعمل آليات حوكمة الشركات من مجلس الإدارة، المراجعة الخارجية، المراجعة الداخلية، ورقابة الجودة للمراجعة الخارجية بتفاعل وتكامل بحيث يؤدي كل طرف المهام المتوقعة منه في ظل حوكمة الشركات من أجل تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية.

✓ دراسة أيمن مجدي دبور، بعنوان " دور المراجع الخارجي في تدعيم قواعد حوكمة الشركات باستخدام مدخل المراجعة المستمر-دراسة تطبيقية على شركات المساهمة الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين." مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2019.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور مراجع الحسابات الخارجي في تدعيم قواعد حوكمة الشركات، تناولت الباحث الموضوع في جانبه النظري مستخدماً المنهج الوصفي والتحليلي من خلال قراءة للدراسات السابقة المتعلقة بمتغيرات الدراسة (المراجعة المستمرة وقواعد حوكمة الشركات).

أما الجانب التطبيقي تمثل في توزيع استبانة على عينة الدراسة المتمثلة في المراجعين الخارجيين المكلفين بأعمال المراجعة المستمرة لشركات المساهمة المدرجة في بورصة فلسطين، وكذلك المديرين التنفيذيين وموظفي الاختصاص العاملين في هذه الشركات.

توصلت الدراسة إلى إبراز دور المراجع الخارجي في تدعيم قواعد حوكمة الشركات وأهمية استخدام مدخل المراجعة المستمرة للإيفاء بمتطلبات العمل في بيئة تكنولوجية حديثة تعتمد على نظم المحاسبة الإلكترونية الفورية، مع ضرورة الاهتمام بالتأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي في مجال تكنولوجيا المعلومات وبيئة الأعمال الإلكترونية (دبور، 2019).

✓ دراسة إسماعيل علي محمد الأسود، بعنوان " دور المراجعة الخارجية في تدعيم تطبيق حوكمة الشركات، دراسة ميدانية في البيئة الليبية" رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية المحاسبة، جامعة الجبل الغربي، غريان، ليبيا، 2013. تناولت هذه الرسالة دور المراجعة الخارجية في تدعيم تطبيق حوكمة الشركات، مع تقديم عرض موسع لمفهوم الحوكمة ومبادئها مع الإشارة إلى بعض التجارب الدولية في تطبيق الحوكمة وشرح آليات تطبيقها. أما الجانب التطبيقي أين قام الباحث بتصميم استبيان تم توزيعه على عينة من مجتمع الدراسة المكون من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة والإدارة. توصلت الدراسة إلى أنه للمراجعة الخارجية دور مهم في تدعيم حوكمة الشركات وأنه لا يوجد فرق بين الأكاديميين والمهنيين بالنسبة لكفاءة وخبرة المراجع الخارجي واستقلاله وحماية المراجع الخارجي وكذلك مساءلة ومسؤولية المراجع الخارجي في تدعيم حوكمة الشركات (الأسود، 2013).

### المحور الثاني: الإطار النظري للمراجعة الخارجية وحوكمة الشركات

#### أولاً : الإطار النظري للمراجعة الخارجية

##### 1. تعريف المراجعة الخارجية:

يقصد بالمراجعة الخارجية بشكل عام " فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع قيد التدقيق فحصاً انتقادياً منظماً من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل، وإبداء الرأي الفني المحايد في مدى عدالة القوائم المالية للمشروع في نهاية فترة زمنية محددة، ومدى تعبيرها عن حقيقة نتائج أعماله من ربح أو خسارة عن تلك الفترة (أبو زيد الشجعة، 2015، صفحة 24).

##### 2. أهمية المراجعة الخارجية:

تتبع أهمية المراجعة الخارجية من كونها وسيلة لا غاية تهدف الى خدمة عدة فئات سواء كانت داخل أو خارج المنشأة وتربطهم علاقة بها، حيث تعتمد هذه الفئات على التقرير النهائي لعملية التدقيق في اتخاذ القرارات ورسم السياسات ووضع الخطط المستقبلية لها، ومن هذه الفئات ما يلي (أبو زيد الشجعة، 2015، صفحة 39):

✓ إدارة المشروع التي تعتمد اعتماداً كلياً على البيانات المحاسبية المدققة في عملية التخطيط ومراقبة الأداء وتقييمه؛

✓ المستثمرون الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة في اتخاذ القرارات التي تستخدم لتوجيه مدخراتهم واستثماراتهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن؛

✓ الجهات الحكومية التي تعتمد على القوائم المدققة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة وفرض الضرائب وغير ذلك.

### 3. التشريعات والقوانين المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية بالجزائر:

منذ الاستقلال قامت الدولة بإصدار مجموعة من القوانين والمراسيم والقرارات المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية، وهي مازالت سارية المفعول إلى يومنا هذا، وتتمثل هذه القوانين والقرارات والمراسيم فيما يلي: (خلايفية و جاوحدو، 2019، الصفحات 456-457)

✓ القانون 01-10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو سنة 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

✓ المراسيم 11-24، 11-25، 11-26، المؤرخة في 22 صفر عام 1432 الموافق ل 27 يناير سنة 2011.

✓ مقرر رقم 02 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزير المالية.

✓ مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 الصادر عن وزير المالية.

✓ مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزير المالية.

✓ القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 08 جمادى الثانية عام 1438 الموافق ل 07 مارس 2017.

### 4. محافظ الحسابات (المراجع الخارجي):

✓ **تعريف:** حسب المادة 22 من القانون 01-10 محافظ الحسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

✓ **مهام محافظ الحسابات:** أوكل القانون 01-10 لمحافظ الحسابات (مراجع الحسابات) المهام التالية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛

- بالإضافة إلى ما سبق فعندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدمجة والمدعمة وصورتها الصحيحة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

- ويترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية:
- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر؛
  - تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء
  - تقرير خاص حول الاتفاقيات المبرمة؛
  - تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمسة تعويضات؛
  - تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
  - تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، والنتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية
  - تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
  - تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.
- ✓ **شروط وكيفيات تعيين وعمل محافظي الحسابات في الجزائر:**
- يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، ولا يعفي وجود هيكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات.
- تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث (03) سنوات.
- في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات.
- عندما تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ حسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها، ويتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ حسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما.
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث أشهر، ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.



- يمارس محافظ الحسابات مهامه بالطرق والكيفيات الآتية:
- يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للهيئة أو الشركة؛
  - يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات، وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛
  - يمكنه أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها؛
  - يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (06) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون؛
  - يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري؛
  - مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من طرف الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه؛
  - يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته؛
  - يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد.
- ثانيا: الدراسات الأدبية والنظرية لحوكمة الشركات**
- 1. تعريف حوكمة الشركات:**

لقد تعددت التعاريف المقدمة لمصطلح حوكمة الشركات، بحيث يدل كل منها عن وجهة نظر التي ينشئها مقدم هذا التعريف، إذ لا يوجد على المستوى العالمي تعريف متفق عليه بين المحاسبين والإداريين والقانونيين والمحللين الماليين لحوكمة الشركات، وتقع التعاريف الموجودة لحوكمة الشركات في إطار ضيق وواسع من المضامين، إذ تتباين التعاريف من تلك التي تعبر عن وجهة نظر ضيقة في طرف من أطرافه إلى التعاريف التي تنطلق لتعبر عن وجهات نظر أوسع نطاق وأكثر شمولاً في الطرف الآخر منه، وحوكمة المؤسسات هي اشتراك جميع القوى وتركيز جميع الجهود باتجاه سير المؤسسة من أجل جعلها تسيير بشكل صحيح وسليم، فهي نظام كامل من السلطات والاجراءات، والتحكم ينشأ داخليا وخارجيا لمتابعة إدارة الوحدات الاقتصادية، بهدف حماية جميع أصحاب المصلحة.

يركز هذا التعريف على الناحية الأخلاقية، حيث أشار الى أن الهدف من الحوكمة هو حماية حقوق جميع الأطراف من مساهمين ودائنين وعمال وموردين ومقرضين... الخ من أصحاب المصالح بالمؤسسة (طالب و بلمداني، 2020، الصفحات 97-98).

**2. دوافع ظهور حوكمة الشركات:**

يعزو كثير من الكتاب-خاصة في المراجع العربية-ظهور مفهوم الحوكمة بصورة رئيسية إلى انهيار شركتي Enron and WorldCom بسبب ظهور قصور نظام الحوكمة، ويعد صحيحا أن انهيار تلك الشركات بمثابة جرس إنذار وحافز فعال لتطوير حوكمة الشركات والدعوة لها وخاصة من قبل المؤسسات العالمية المعنية بالتنمية الاقتصادية وتوجد عدة دوافع ارتبطت بالمناخ الاقتصادي في الدول الغربية ساهمت في ظهور مفهوم حوكمة الشركات مثل الأزمة المالية الآسيوية 1997، والتي يمكن اعتبارها أزمة ثقة في المؤسسات والتشريعات التي تنظم نشاط العمال والعلاقات بين منشآت العمال والحكومة، وظهرت عدة مشاكل إلى المقدمة أثناء الأزمة تتضمن عمليات ومعاملات الموظفين الداخليين، مع الأقارب والأصدقاء وحصول الشركات على مبالغ هائلة مع الديون قصيرة الأجل، في ذات الوقت حرصت على إخفاء المعلومات على المساهمين وإخفاء هذه الديون من خلال نظم محاسبية مبتكرة، هو ما أدى إلى ضعف الرقابة وانتشار الفساد واهتزاز الثقة في الشركات، كما أثر النمو الاقتصادي للشركات متعددة الجنسيات، من خلال الاندماج بين الشركات من أجل الاستحواذ على الأسواق المالية والسيطرة عليها، وبنموها زادت حدة الدعوة إلى حوكمة الشركات، وقد لخصت عدة أسباب أدت إلى ظهور حوكمة الشركات منها (عبد العظيم، 2020):

- حالات الفشل المؤسسي في أمريكا وروسيا ودول آسيا؛
- الفجوة بين مكافآت الإدارة وأداء الشركات؛
- عدم فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية، التي لا يمكنها اكتشاف ومنع المشاكل؛
- ضعف مجلس الإدارة، الذي يمكن أن يؤثر على الإدارة التنفيذية والعليا وقد تعاني من القصور في قدرتها على القيام بممارسات إدارية ناجحة؛
- عدم توافر الدقة والشفافية في إعداد الحسابات الختامية؛
- ضعف قدرات المستثمرين على تحليل ومقارنة فرص الاستثمار المحتملة؛
- ضعف الأطراف الخارجية في رقابتها للمنشأة كالقائمين على وضع القوانين ومراجعي الحسابات؛
- الممارسات غير الأخلاقية من قبل مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والموظفين.

### **3. أهمية حوكمة الشركات:**

تكمن أهمية حوكمة الشركات في كونها عملية ضرورية لضمان تحقيق أهداف الشركات، وتستمد الحوكمة أهميتها من اختصاصات بالجوانب التالية (السيد صافي وآخرون، 2018، الصفحات 51-52):

- تحقيق الحياد والاستقلال لكافة العاملين في الشركات في مختلف المستويات التنظيمية؛
- تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن؛
- التأكد من استقلالية وموضوعية وحيادية المراجعين الخارجيين، وضمان عدم تأثرهم بأي ضغوط من جانب مجلس إدارة الشركة، أو أي أطراف داخلية أخرى.
- وعليه تظهر أهمية حوكمة الشركات من خلال ما يلي:
- محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده ولا باستمراره؛
- تحقيق وضمان النزاهة والاستقامة لكافة العاملين بالشركة؛
- محاربة الانحرافات خاصة تلك التي تشكل تهديدا لمصالح مختلف الأطراف؛
- تحقيق الاستفادة القصوى والفعالية من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية؛
- تحقيق أعلى قدر من الفعالية من المراجعين الخارجيين الذين هم أكبر درجة من الاستقلالية.

#### 4. آليات حوكمة الشركات:

تعتمد حوكمة الشركات على جملة من الآليات سيتم التطرق إليها من حيث بعدها الداخلي والخارجي وهي كما يلي:

##### 1.4 الآليات الداخلية:

تقوم آليات حوكمة الشركات الداخلية على تحقيق أهداف الشركة، واتخاذ الإجراءات اللازمة، وتتمثل هذه الآليات فيما يلي:

##### 1.1.4 مجلس الإدارة:

يذكر كل من (Singh H and Harianto F 1989) أن الباحثين والممارسين والناشطين في مجال حوكمة الشركات، يعتبرون أن مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة؛

##### 2.1.4 لجنة المراجعة:

تم ظهور مفهوم هذه اللجنة بعد الانهيارات المالية لبعض الشركات الكبيرة، ففي الولايات المتحدة الأمريكية تم إصدار قانون ساربنكس أكسلي في سنة 2003، الذي ألزم جميع الشركات بتشكيل لجنة المراجعة لما لها من دور هام في منع تلك الانهيارات المالية في المستقبل، وذلك من خلال دورها في إعداد القوائم المالية وكذلك في زيادة استقلالية كل من المدقق الداخلي والخارجي، وتجدر الإشارة إلى أنه هناك العديد من الدول الأخرى مثل كندا وفرنسا وألمانيا وماليزيا وسنغافورة قد ظهر فيها مفهوم هذه اللجنة سابقا؛

### 3.1.4. التدقيق الداخلي:

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحاكمة، إذ أنها تعزز هذه العملية، وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة.

### 2.4. الآليات الخارجية:

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق قواعد الحوكمة (عابي و سردوك، 2018، الصفحات 471-472).

### المحور الثالث: علاقة المراجعة الخارجية بحوكمة الشركات

تعد المراجعة الخارجية من الآليات الخارجية الفعالة لإنجاح حوكمة الشركات لأنها تقلص أو تقضي على التعارض بين المساهمين والإدارة، كما أنها تقضي على عدم تماثل المعلومات المحاسبية المحتوات بالقوائم المالية، حيث يتضح الدور المحوري الذي يلعبه المدقق الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية الخاصة بالشركة عبر فحص التدقيق لحساباتهم باعتباره متخصصا ونزيها لإتقان عمله إذ لا مصلحة له في التأثير على حقيقة المعلومات المالية المدروسة بما يمكنه من التأكد من مصداقيتها واعتمادها لفروض التدقيق الخارجي والمبادئ المحاسبية وكذا احترام القوانين الجاري العمل بها وجعلها تعكس صورة وافية لواقع الشركة كونها خالية من الأخطاء والغش والتزوير وهذا ما ينتج مصطلح جودة القوائم المالية، أي سلامة وصحة هذه القوائم (مكط الزحيم، 2015، صفحة 159).

وجود مراجع خارجي كجهة رقابية خارجية أحد ركائز ومقومات حوكمة الشركات، حيث يضيف نوعا من الشفافية والمصداقية على القوائم المالية، وفحص البيانات والسجلات المحاسبية، والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية، خدمة حقوق المساهمين، وأصحاب المصالح. وأن عمل المراجع الخارجي ليس هدف ذاتي بل هو هدف موضوعي، والمتمثل في إعطاء صورة حقيقة وصادقة عن عمل إدارة المؤسسة باعتبار أن حوكمة الشركات إحدى المتطلبات الجديدة للنهوض بالاقتصاديات من خلال الانعكاس الإيجابي لتطبيق مبادئها القائمة على الإفصاح والشفافية.

ولا يخفى على أحد أن تبني نظام شفاف وعادل يؤدي إلى خلق ضمانات ضد الفساد وسوء الإدارة، والحد من أساليب التضليل، سواء عن طريق الالتزام بمبدأ حماية حقوق المساهمين الذي يضمن التشجيع على الاستثمار دون خوف. أو من خلال مبدأ الإفصاح عن المعلومات المحاسبية الذي يعتبر عاملا مهما في تخفيض تكلفة رأس مال الشركة وضمن استمراريتها.

وتبرز أهمية الدور الحوكمي للمراجعة الخارجية فيما يلي (زعباط، 2018،  
صفحة 57) :

◀ تجنب سوء استخدام الإدارة لسلطاتها في تحقيق منافع ذاتية على حساب المصلحة العامة، أي قطع الطريق أمام ممارسات الفساد المالي والإداري؛  
◀ تعضيد مبدأ الاستقلالية والنزاهة والموضوعية لمراجع الحسابات مما ينعكس بصورة مباشرة على أدائه؛

◀ المساعدة في الفحص السليم لآليات الرقابة الداخلية وتقييم جودتها؛  
◀ إتاحة المعلومات الموثوقة للجهات ذات العلاقة في صورة تغذية راجعة للاستفادة منها في تقييم قواعد الحوكمة ومتطلبات التقارير المالية؛  
◀ إضفاء درجة كبيرة من الثقة من قبل الأطراف ذات المصلحة بما يضمن لهم حرص الإدارة على مصالحهم؛

◀ إضفاء مستوى التأكيد على جودة التقارير المالية.

#### ❖ آليات دعم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات :

تهدف الآليات الأساسية العملية لدعم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات إلى ضرورة حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية للمراجع وفيما يلي ملخص لأهم تلك الآليات (مطر- 2003, pp. 4-6) :

#### ✓ الآليات الأكاديمية :

يقع على عاتق الأكاديميين من ذوي الاهتمام بالمحاسبة والمراجعة عبء التطوير المستمر لبرامج التعليم في مرحلتي البكالوريا والدراسات العليا وبرامج التعليم المستمر، وذلك لإنتاج محاسب ومراجع ذو تأهيل كافي وملائم، وتوجيه البحوث لحل مشاكل الممارسة المهنية أو المشاركة في تخطيط وتنفيذ برامج التعليم المهني المستمر.

ويمكن تحديد دور الأكاديميين في تدعيم دور المراجعة في حوكمة الشركات في ثلاث آليات أساسية:

- تطوير برامج التعليم المحاسبي وتوجيه البحوث المحاسبية لحل مشاكل الحوكمة وبرامج التعليم المهني المستمر؛

- ضرورة عقد المؤتمرات في مجال المراجعة ودورها في حوكمة الشركات مع التركيز على مناقشة واقعية لقضية دور المراجعة في إضفاء الثقة على الإفصاح المحاسبي من جهة، وزيادة إمكانية اعتماد أصحاب المصالح في الشركات على المعلومات المحاسبية التي يوصلها هذا الإفصاح من جهة أخرى، كما يمكن أن تركز على دور معايير المراجعة كمستويات للأداء المهني في ضمان جودة المراجعة ومن ثم حماية مصالح الأطراف ذات العلاقة ؛

- ضرورة تحقيق التكامل بين الجامعات في مجال الحوكمة، وذلك من خلال عقد ورش العمل المشتركة بين الجامعات لأغراض تطوير مقررات المحاسبة والمراجعة من منظور حوكمة الشركات.

✓ **الآليات التنظيمية المهنية** : تعمل مهنة المراجعة من خلال تنظيم مهني رسمي يحمي أعضائها وينمي قدراتهم العلمية والعملية باستمرار ويصدر الإرشادات والضوابط المهنية الكفيلة بالارتقاء بمستوى المهنة ومستوى أعضائها، وهذا الأمر يمثل تحديا جديا للجمعيات المهنية بحيث يحتاج إلى أن تضع وتنفذ آليات ممكنة وعملية لدعم دور المراجعة الخارجية ومن أهم هذه الآليات:

- تطوير معايير المحاسبة المالية من قبل الجمعيات المهنية حتى يمكن لمراجع الحسابات باستمرار حيازة مقيا ملائم لصدق القوائم المالية؛

- تطوير معايير المراجعة: يجب أن يترافق مع تطوير معايير المحاسبة المالية حتمية تطوير مماثل في معايير المراجعة سواء المعايير المتعارف عليها أو الإرشادات المتخصصة.

- تفعيل نظام الرقابة على أعمال الزملاء لضمان الالتزام بمعايير المراجعة في قبول التكليف وتخطيط وأداء أعمال المراجعة وإعداد وعرض تقرير المراجعة؛

- تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر: من المتفق عليه مهنيا أن التعليم المهني المستمر يمثل جانبا هاما في معيار التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات، إلى جانب التأهيل والتدريب فإن مواجهة المراجعة لظاهرة وتحديات حوكمة الشركات وتفعيل دورها يتطلب من الجمعيات المهنية اتخاذ اللازم نحو تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر؛

- تفعيل الدور الحوكمي لتقرير مراجع الحسابات وذلك وفقا لمسودتي معياري المراجعة الدولية 705 و 706 الصادرتين عن مجلس معايير المراجعة التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين في 2005/03/25 م.

✓ **الآليات المهنية العملية**:

تمثل الوسائل والأساليب والطرق والواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات الممارس للمهنة آليات مهنية وعملية لها مساهمات إيجابية في دعم الدور الحوكمي الإيجابي للمراجعة، ولا يمكن تحقيق هذا الدور ما لم يكن مراجع الحسابات نفسه مقتنعا بأن دوره الحوكمي مرتبط باستعداده وقدرته على إثراء الممارسة المهنية العملية وإثبات أن للمراجعة دور حوكمي لا غنى عنه لأصحاب المصالح في الشركات، ويمكن أن يتحقق هذا الدور من خلال حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية لمراجع الحسابات، حيث حرصت معايير المراجعة الدولية إلى رفع مستويات للأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي بحيث يترتب على المراجع المستقل بهذه المستويات إرتفاع جودة أدائه لمهنته.

وسينتج بالتأكيد عن تحقيق جودة عملية المراجعة آثارا حوكمية إيجابية تبرر الالتزام بمعايير الجودة سواء كانت آثارا على المراجعة الداخلية أو على أسواق رأس المال، وذلك لرفع كفاءة وظيفة المراجعة الداخلية ولزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية بصفة عامة والمتعاملين في سوق رأس المال بصفة خاصة في تقارير المراجعة، مما ينعكس إيجابا على تدعيم الدور الإيجابي لمراجعة الحسابات في حوكمة الشركات خاصة في ظل الاتجاه نحو عولمة أسواق رأس المال وعولمة النشاط الاقتصادي وتزايد الاهتمام بتنظيم الرقابة والمراجعة الداخلية والخارجية.

### نتائج الدراسة :

لقد توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

← إن الوسائل والأساليب والطرق والواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات الممارس للمهنة آليات مهنية عملية لها مساهمات إيجابية في دعم وتطوير حوكمة الشركات، ولا يمكن تحقيق هذا الدور مالم يكن مراجع الحسابات الخارجي نفسه مقتنعا بأن دوره الحوكمي مرتبط باستعداده وقدرته على إثراء الممارسة المهنية العملية وإثبات أن المراجعة تلعب دورا رئيسا لدعم حوكمة الشركات التي تعود بالفائدة لكل أصحاب المصلحة في الشركات؛

← إن المراجعة الخارجية تهدف إلى إضفاء المصدقية للقوائم المالية وبالتالي تضمن حقوق جميع الأطراف من تلقي معلومات من الشركة صحيحة ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وإيصال المعلومة لجميع الأطراف وهذا ما تهدف إليه حوكمة الشركات ؛

← المراجعة الخارجية في الجزائر مهنة تطورت من خلال التحول من النظام الاشتراكي أين كانت الشركات مملوكة من طرف الدولة ولها أدوارا اقتصادية واجتماعية ... وغيرها، إلى اقتصاد السوق واحتدام المنافسة بين الشركات خاصة في ظل العولمة. هذا التطور يهدف إلى ضمان تخفيف فجوة التوقعات بين مستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات وكان ذلك من خلال إصدار عدة قوانين متعاقبة أهمها القانون 01-10 الذي ينظم عمل المحاسب المعتمد ومراجع الحسابات والخبراء المحاسبين، وكذلك صدور المعايير الجزائرية للتدقيق (عددها 16 معيارا إلى يومنا هذا).

### التوصيات:

انطلاقا مما سبق نوصي بضرورة ما يلي:

← تفعيل دور المراجعين الخارجيين والخبراء المحاسبين من أجل ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في مجال حوكمة الشركات؛

← ضرورة الالتزام بمعايير المراجعة الخارجية المتفق عليها دوليا، خاصة ما يتعلق بتدعيم استقلالية المراجع الخارجي التي تؤدي إلى كشف أكثر للفساد على مستوى الشركات والتلاعب بحقوق أصحاب المصالح؛

← تكوين وتطوير المستخدمين والمدراء في مجال الحوكمة؛

◀ ضرورة تمتع المراجعين الخارجيين بالاستقلالية التامة من أجل ممارسة المهنة، في مجال حوكمة الشركات؛

◀ ضرورة تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية أو التطوير السريع لمعايير التدقيق الجزائرية وإجراء إصلاحات خاصة في برامج تكوين المراجعين من خلال برمجة مقاييس تكنولوجيا المعلومات والمحاسبة في البيئة الإلكترونية، ونظم المحاسبة الإلكترونية... الخ .

### المراجع

أحمد السيد صافي وآخرون. (2018). آليات حوكمة الشركات وأجهزة دعمها لتعزيز الأداء الاقتصادي في الجزائر. *مجلة التنمية والاقتصاد التطبيقي، العدد 03*.

إسماعيل علي محمد الأسود. (2013). دور المراجعة الخارجية في تدعيم تطبيق حوكمة الشركات، *دراسة ميدانية في البيئة الليبية*. رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الجبل الغربي، كلية المحاسبة، غريان، ليبيا.

ايمان خلايفية، و رضا جاوحدو. (2019). التدقيق الخارجي في الجزائر بين متطور معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية. *مجلة معارف، العدد 01*، الصفحات 451-475.

أيمن مجدي دبور. (2019). دور المراجع الخارجي في تدعيم قواعد حوكمة الشركات باستخدام مدخل المراجعة المستمر-دراسة تطبيقية على شركات المساهمة الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين. كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية. غزة: جامعة الأزهر.

بن زعمه سليمة وآخرون. (ديسمبر، 2018). التدقيق الخارجي كآلية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة نظرية تحليلية". *مجلة منتدى الدراسات والأبحاث الاقتصادية*.

بن محسن الحمدي عبد العظيم. (2020). *حوكمة الشركات*. صنعاء: دار الكتب الوطنية.

بن يحي علي وخبيطي خضير. (جانفي، 2019). تطور التدقيق الخارجي في الجزائر كآلية لتفعيل الحوكمة. *مجلة المقريري للدراسات الاقتصادية والمالية*.

حميدي أحمد سعيد. (أفريل، 2018). مساهمة مهنة التدقيق الخارجي في تعزيز حوكمة الشركات. *مجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية*.

خليدة عابي، و فاتح سردوك. (2018). دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية-دراسة تحليلية لعينة من المراجعين الخارجيين. *مجلة رؤى اقتصادية، العدد 12*.



- رأفت حسين مطر. (2003). آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات . مصر: مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE.
- رزق أبو زيد الشجنة. (2015). تدقيق الحسابات، مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية. عمان، الاردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
- عبد العزيز طالب، و محمد بلمداني. (2020). مساهمة حوكمة الشركات في تحسين جودة القوائم المالية. مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، العدد 02.
- علاء جميل مكط الزحيم. (2015). دور آليات حوكمة الشركات في الرقابة على تكاليف المسؤولية الاجتماعية-دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية الخاصة. مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، العدد 01.
- فاطمة علي مصطفى عمر. (بلا تاريخ). دور جودة تقارير المراجعة الخارجية في الإفصاح المحاسبي وحوكمة الشركات – دراسة ميدانية على عينة من الشركات المساهمة المسجلة في سوق الخرطوم للأوراق المالية. رسالة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في فلسفة المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، كلية الدراسات العليا.
- لطفى زعباط. (31 12، 2018). الدور الحوكمي لمهنة التدقيق. مجلة المستقبل الاقتصادي(العدد 1).