الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص التدقيق و مراقبة التسيير

دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات

مقدمة من طرف :

مبارك محمد

براشد فرح

تحت إشراف :

قادري عبد القادر

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	بوضراف الجيلالي	أستاذ محاضر " أ "	جامعة مستغانم
مقررا	قادري عبد القادر	أستاذ محاضر " أ "	جامعة مستغانم
مناقشا	بشني يوسف	أستاذ محاضر " أ "	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2019 – 2020

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

تخصص التدقيق و مراقبة التسيير

دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات

مقدمة من طرف :

مبارك محمد

براشد فرح

تحت إشراف :

قادري عبد القادر

الصفة	الاسم و اللقب	الرتبة	عن جامعة
رئيسا	بوضراف الجلالي	أستاذ محاضر " أ "	جامعة مستغانم
مقررا	قادري عبد القادر	أستاذ محاضر " أ "	جامعة مستغانم
مناقشا	بشني يوسف	أستاذ محاضر " أ "	جامعة مستغانم

السنة الجامعية : 2019 – 2020

الإهداء

نهدي هذا العمل إلى والدينا العزيزين

إلى إخوتنا و أخواتنا

و الى كل من ساهم في هذا العمل من قريب او بعيد .

الشكر و التقدير

قبل كل شيء نحمد الله عز و جل الذي أنعمنا بنعمة العلم و وفقنا إلى بلوغ هذه الدرجة

و نتقدم بالشكر الجزيل إلى والدين العزيزين اللذان وقفا إلى جانبينا طيلة مشوارينا الدراسي ،

كما نتقدم بخالص عبارات الشكر و التقدير والامتنان إلى كل من ساعدنا في إتمام هذا العمل من قريب أو بعيد و نخص بالذكر الأستاذ المشرف .

فهرس المحتويات

الإهداء.....I

الشكر و التقدير.....II

فهرس المحتويات.....III

قائمة الأشكال.....VI

قائمة المختصرات.....VII

المقدمة.....1

الفصل الأول.....1

أساسيات حول التدقيق الخارجي.....1

المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي.....5

المطلب الأول : ماهية التدقيق الخارجي.....5

I. **مفهوم التدقيق الخارجي**.....5

II. **خصائص و فروض التدقيق الخارجي**.....6

المطلب الثاني : أهداف التدقيق الخارجي و أهميته:.....8

I. **أهداف التدقيق الخارجي**.....8

II. **أهمية التدقيق الخارجي**:.....9

المطلب الثالث : أنواع التدقيق الخارجي.....10

المبحث الثاني : مقومات و إجراءات التدقيق الخارجي.....15

المطلب الاول : مقومات التدقيق الخارجي.....15

I. **قواعد سلوك مهنة التدقيق**.....15

II. **معايير التدقيق**.....16

المطلب الثاني : إجراءات التدقيق.....22

I. **إجراءات تدقيق حسابات الميزانية.** 23

II. **إجراءات تدقيق حسابات التسيير:** 27

III. **إجراءات تدقيق حسابات النتائج:** 28

الفصل الثاني 4

دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات.....4

المبحث الأول : عموميات حول حوكمة الشركات. 26

المطلب الأول : ماهية حوكمة الشركات. 26

I. **مفهوم الحوكمة.** 26

II. **ركائز الحوكمة.** 27

III. **خصائص الحوكمة.** 28

المطلب الثاني : الاطار الفكري الحوكمة الشركات. 29

I. **أهمية حوكمة الشركات.** 29

II. **أهداف الحوكمة.** 30

III. **مبادئ حوكمة الشركات.** 31

المطلب الثالث : الاطار التطبيقي لحوكمة الشركات. 32

I. **أسس حوكمة الشركات.** 32

II. **آليات حوكمة الشركات.** 33

المبحث الثاني : العلاقة بين التدقيق المحاسبي و حوكمة الشركات. 35

المطلب الأول : الأطراف الأساسية في الحوكمة. 35

I. **لجنة المراجعة.** 35

II. **مجلس الإدارة.** 36

III. **المدققون الداخليون و الخارجيون.** 37

المطلب الثاني: اسهامات التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات 38

I. **التدقيق الخارجي**

كاختصاص في مراقبة المعلومات على مستوى حوكمة الشركات. 38

II. **التدقيق الخارجي كآلية**

في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الملاك و الإدارة. 38

III. **التدقيق الخارجي في قلب حوكمة الشركات.** 38

الخاتمة.....40

قائمة المراجع.....41

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	معايير التدقيق المحاسبي	21
02	الإجراءات الميدانية للتدقيق المحاسبي	22
03	ركائز حوكمة الشركات	27
04	خصائص حوكمة الشركات	28

قائمة المختصرات

المختصر	المدلول	العربية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي

المقدمة

المقدمة

يعتبر التدقيق أحد فروع المعرفة الاجتماعية التي تأثر في نشأتها و تطورها الحيات الاقتصادية و الاجتماعية للمجتمعات حيث كان للتدقيق خلال القرنين الماضيين أثر واضح على العمليات المالية حيث ازدادت أهميتها خلال نصف القرن الماضي ، من حاجة الانسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عيها في اتخاذ القرارات و التأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع ، و قد ادى التقدم العلمي و التكنولوجي الذي صاحب هذا العصر إلى تغيرات هائلة ، ناتجة عن الفضائح المالية في منظمات الأعمال و ترتب على ذلك قيام المؤسسات الدولية بوضع اطار جديد للممارسة المهنية ، و نتج عنه الاهتمام بظاهرة الحوكمة الناتج عن الفضائح المالية .

يتعلق مفهوم الحوكمة " Governance " بالطريقة التي تتم بها مراقبة سير العمل في المؤسسة من قبل مجلس الإدارة و كيفية تحقيق محاسبة المسؤولية في مواجهة المساهمين ، و هذا المصطلح الإنجليزي اسم مشتق من اسم الحوكمة " Gouvernement " و هو اسم جال على الأدلة التي يقع بها الفعل و تعني الإدارة و القيادة ، كما تعني التدبير و الضبط ، و قد ظهر هذا المصطلح الاقتصادي الحديث بداية في تقارير و توصيات المؤسسات الاقتصادية و المالية الدولية عندما قدمة البنك الدولي و صندوق النقد الدولي تحت اسم حوكمة المؤسسات أو حوكمة الشركات " Corporate Governance" في إطار التوصية لتجديد الملكية و الإدارة و الفصل بينهما في المؤسسات العامة مع وضع معايير واضحة للمساءلة المحاسبية و آليات قوية للإفصاح و الشفافية .

و تحتاج الحوكمة لمجموعة من الوسائل و آليات الرقابة لضمان التزام المؤسسات المقيدة في البورصة بمختلف مبادئ و قواعد الشفافية ، و من بن هذه الآليات نجد التدقيق الخارجي اذ يعتبر من بين أهم الأليات المهمة في تفعيل حوكمة الشركات ، حيث يقدم معلومات ملائمة تفي باحتياجات المستفيدين و إضفاء الثقة على المعلومات التي تحتوي عليها التقارير المالية التي تعبر عن حقيقة المؤسسة و تسمح للأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة على رأسهم المساهمين من التأكد أن حقوقهم محترمة و أصواتهم مسموعة فيما يخص تسيير المؤسسة و ضمان الاستغلال الأمثل لطاقاتها و مواردها .

و من خلال دراستنا للموضوع نتطرق للإشكالية التالية :

" فيما يتجلى دور التدقيق الخارجي في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات ؟ "

و من هنا نطرح التساؤلات الفرعية الأتية :

الأسئلة الفرعية :

- ما هو مفهوم التدقيق الخارجي و أهدافه ؟
- ما المقصود بحوكمة الشركات ، آلياتها و ركائزها ؟
- هل تساهم جودة التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات ؟

الفرضيات :

- ✓ يعتبر التدقيق عنصر مهم في الدورة الاقتصادية .
- ✓ يمكننا اعتبار التدقيق الخارجي آلية من آليات حوكمة الشركات .
- ✓ تساهم جودة التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات .

أهمية الدراسة :

تظهر أهمية هذه الدراسة من خلال تناولها موضوعا معاصرا ، حيث تزايد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة ، باعتباره يساهم في عدة جوانب اقتصادية و المتمثلة في رفع مستوى الكفاءة الاقتصادية لما لها من أهمية فب المساعدة على استقرار الأسواق المالية و رفع مستوى الشفافية في تلك المؤسسات .

كذلك سنحاول ابراز الدور الهام للتدقيق الخارجي في تفعيل مبادئ الحوكمة وفق أسس و مفاهيم جديدة ، الأمر الذي يؤدي إلى التقليل من المخاطر التي تتعرض لها المؤسسات ، خاصة و أن التجارب الأخيرة في العالم أظهرت أن ضعف الحوكمة في المؤسسات يؤدي إلى تدمير الاقتصاديات القومية بشكل خطير .

أهداف الدراسة :

- ابراز دور التدقيق الخارجي و تأثره بمبادئ الحوكمة .
- الوقوف على الجوانب الفكرية لحوكمة الشركات .
- التعرف على علاقة التدقيق الخارجي و جودة التقارير المالية بحوكمة الشركات .

منهجية الدراسة :

في ضوء طبيعة الدراسة و الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها اعتمدنا على المنهج الاستقرائي الذي يقوم على دراسة دور التدقيق في تفعيل مبادئ الحوكمة و ذلك بالاستفادة من الرسائل العلمية و الكتب المتعلقة بحوكمة الشركات و دور التدقيق في تطبيق مبادئها ، و ذلك بالاعتماد على خطة البحث التالية :

الفصل الأول : أساسيات حول التدقيق الخارجي .

الفصل الثاني : دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات .

الفصل الأول

أساسيات حول التدقيق الخارجي

تمهيد

إن ظهور عملية التدقيق وتطورها حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم كان نتيجة للتطور الاقتصادي و توسيع المؤسسات و تشعب وظائفها و زيادة درجة تعقيدها و تفرعها مما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة ن و قد تمثل الهدف العام للتدقيق في أعمال الفحص للحكم على مدى سلامة التنفيذ وفقا للقواعد و الإجراءات المحددة ، و قد قامت هذه المهنة على مجموعة من الفروض و المبادئ التي من خلالها تحددت الإجراءات التنفيذية لعملية التدقيق .

وعليه سنعرض في هذا الفصل أهم القواعد و إجراءات التدقيق المحاسبي بشكل عام و التدقيق الخارجي بشكل خاص ، و هذا بتقسيمنا لهذا الفصل إلى مبحثين هما :

المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي .

المبحث الثاني : مقومات و إجراءات التدقيق الخارجي .

المبحث الأول : الإطار النظري للتدقيق الخارجي

يعتبر التدقيق الخارجي من بين الآليات التي تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية لتسيرها المالي و التي يقوم محافظ الحسابات ملزما قانونا ؛ أو المدقق الخارجي تتعاقد معه المؤسسة لتدقيق حساباتها و رشادة اتخاذ القرارات و مدى سلامة التقارير و موثوقيتها و ملائمتها .

المطلب الأول : ماهية التدقيق الخارجي .

ا. مفهوم التدقيق الخارجي .

هو عملية يقوم بها المدقق المستقل بفحص القوائم المالية و السجلات المحاسبية بهدف إعطاء راي عن مدى عدالة القوائم المالية و الحسابات و التزامها بمعايير المحاسبة المقبولة عموما .

و تعرف كذلك : " هي المراجعة التي تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات و السجلات المحاسبية و الوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة و صدق المعلومات المحاسبية المولودة لها ، و ذلك لإحصائها المصداقية حتى تنال القبول و الرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية خاصة(المساهمون ، المستثمرون ، البنوك).[1]

و تعرف جمعية المراجعة الخارجية التدقيق الخارجي بأنه : " عملية منظمة تنطوي على تجميع و تقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث و تصرفات اقتصادية و ذلك لتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات و المعايير الموضوعية مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام " .

و يعرفه Potter على أنه : " عملية الفحص الحيادي المستقل ، و التي تتم وفقا لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المراجع و التي تنتمي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مراجع حيادي " .

من خلال التعاريف السابقة يستخلص الباحث بأن التدقيق الخارجي هو عملية استعراض شامل للدفاتر و السجلات المحاسبية الأخرى لهيئة لعمل ، بواسطة موظفين من خارج لا ينتمون لهذه الهيئة و ذلك للتحقق من أن السجلات المحاسبية دقيقة و شاملة و كاملة كما قد يتم تنفيذ عملية التدقيق الخارجي من أجل تأكد نتائج مراجعة الحسابات الداخلية أو للتحقق من كون الممارسات المحاسبية دقيقة و قانونية .[2]

و باستقراء التعريفات السابقة يمكن تحديد طبيعة مفهوم المراجعة أو التدقيق الخارجي على النحو التالي :[3]

---

[1] شراد محمد أصيل ، **المراجعة الخارجية آلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر** ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2016 ، ص 33 .

[2] نفس المرجع السابق .

[3] المرجع السابق ، ص 34 .

- إن عملية المراجعة يجب أن تتم عن طريق شخص أو أشخاص لديهم قدر كاف من الخبرة و الكفاءة المهنية المطلوبة و يجب أن يتصف بالاستقلال و الحياد كما يتعين أن يقوم ببذل عناية مهنية واجبة عند أداء عملية المراجعة .

- يتضمن نطاق عملية المراجعة الخارجية إجراء فحص اختياري للمستندات و أدلة اثبات المؤيدة للقيم و الإيضاحات الواردة بالقوائم المالية ، و تقييم عرض القوائم المالية ككل .

- تقرير المراجع الخارجي هو المنتج النهائي لعملية المراجعة الخارجية و يجب أن يتضمن التقرير ما اذا كانت القوائم المالية تم إعدادها طبق لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، و ما اذا كانت تلك المبادئ قد تم تطبيقها بثبات من فترة لأخرى ، كما يجب الإشارة إلى أن تلك القوائم تعبر و تفصح بشكل كاف عما تتضمنه هذه المعلومات ، و يجب أن التعبير عن رأي المراجع في عدالة عرض قائمة المركز المالي و نتائج أعمال المنشأة و تدفقاتها النقدية كوحدة واحدة .

- تتعدد الجهات المستفيدة من تقرير المراجع الخارجي و من أبرزها : الدولة ، سوق الأوراق المالية ، المقرضون ، المستثمرون الحاليون ، البنوك ... .

II. خصائص و فروض التدقيق الخارجي .

1. خصائص التدقيق الخارجي .

تتمثل خصائص التدقيق الخارجي فيما يلي : [1]

أ. **المراجعة الخارجية عملية هادفة** : أي أن المراجعة الخارجية تهدف بصفة عامة إلى إبداء الرأي الفني في القوائم المالية التي تقدمها إدارة الشركة و المستخدمة من قبل الأطراف الخارجية في تقييم أدائها . فإن تعارض المصالح في هذه الحالة قد يدفع الإدارة إلى تقديم معلومات غير صحيحة ، من خلال قوائمها المالية و ذلك من أجل ظهور الشركة في صورة ناجحة و قوية من حيث النمو و الربحية و الإنتاجية .

ب. **المراجعة الخارجية عملية منظمة** : يتم ممارسة المراجعة وفق إطار متكامل و منظم من الخطوات المترابطة و المنظمة ، فالمراجع الخارجي يبدأ بجمع البيانات اللازمة و بعدها اجراء فحص مع تقييم نظام الرقابة الداخلية و الذي على ضوءه يحدد مدى الاختبارات التي سيقوم بها و ينهي عمله بإعداد تقرير يشمل على رأيه في القوائم المالية الموضوعة عليها .

ج. **المراجعة الخارجية يقوم بها شخص مستقل** : تحتاج مهنة المراجعة الخارجية إلى شخص مؤهل علميا و مدرب مهنيا و مستقلا عن العميل بحيث لا تكون له أي مصلحة مباشرة أو غير مباشرة معه و أن يقوم بعمله دون الخضوع لضغوط الغير .

[1] محمد سمير صبان و عبد الوهاب نصر علي ، (2002) ، المراجعة الخارجية ، دار الجامعة ، الإسكندرية ، مصر ، ص 36 .

د. **المراجعة الخارجية عملية اتصال متكامل** : و هي عملية نقل المعلومات معينة بين طرفين أو أكثر باستخدام وسيلة اتصال معينة ، فعملية الاتصال تنطوي على طرفين أحدهما (المرسل) و الآخر (المستقبل) و تنطوي أيضا على (الرسالة) و على قناة الاتصال .

2. فروض التدقيق الخارجي .

إن فروض التدقيق لم تلقى الاهتمام الكافي كما هو الحال في مجال فروض المحاسبة, لذلك فإن وضع مجموعة من الفروض التجريبية التي تأخذ في الاعتبار طبيعة التدقيق و نوعية المشاكل التي تتعامل معها , و التي يجب أن تخضع للدراسة الانتقادية حتى يمكن أن تلقى القبول العام من المهنة .

تتمثل هذه الفروض التجريبية للتدقيق فيما يلي [1]:

- **قابلية البيانات المالية للفحص :**

يجب أن تكون البيانات و القوائم المالية قابلة للفحص , و ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية المتمثلة في : الملائمة , القابلية للفحص , البعد عن التحيز , القابلية للقياس الكمي . و التي تسمح بإيجاد نظام الاتصال بين معدي المعلومات و مستخدميها .

- **عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المر اقب (المدقق) و مصلحة إدارة المنشاة :**

الإدارة تعتمد في اتخاذ معظم قراراتها على المعلومات المالية التي يتم مراجعتها من طرف مدقق الحسابات بدرجة كبيرة , و هذا يجعل من إستخدام التدقيق أمرا مستحبا و أن تكون عملية التدقيق اقتصادية و عملية .

- **خلو القو ائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص من اية أخطاء غيرعادية او تواطئية :**

يساهم هذا الفرض في جعل عملية التدقيق اقتصادية و عملية . فعدم وجود هذا الفرض يتطلب من مدقق الحسابات أن يوسع من إختباراته و أن يتقصى وراء كل شيء , و هذا ما يبرز مسؤولية المراقب في اكتشاف الأخطاء .

- **وجود نظام الرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء :**

إن وجود النظام السليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال وجود الأخطاء , و لكن لا يبعد إمكانية حدوثها. فالأخطاء ما زالت ممكنة الحدوث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة , و وجود هذا الفرض يعمل على جعل عملية التدقيق عملية و اقتصادية كباقي الفروض .

[1] احمد قايد نور الدين , مرجع سبق ذكره , ص 12-14 .

- **التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي الى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي و نتائج الاعمال :**

يعني هذا الفرض ان مدققي الحسابات يسترشدون بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمؤشر للحكم على سلامة المواقف المعينة ، و في الوقت نفسه تكون سندا لتعضيد آرائهم .كما ان هذا الفرض يثير مشكلة تحديد مسؤولية المدقق عندما تكون هذه المبادئ قاصرة او غير موجودة لهذا يجب ان تكون الأحكام شخصية إلى حد كبير .

- **العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل :**

يعني هذا الفرض أنه إذا اتضح إلى مدقق الحسابات أن إدارة المشروع (المنشأة) رشيدة في تصرفاتها و أن الرقابة الداخلية سليمة ، فإنه يفترض أن يستمر كذلك في المستقبل إلا إذا وجد الدليل عكس ذلك ، و العكس صحيح .

المطلب الثاني : أهداف التدقيق الخارجي و أهميته :

I. أهداف التدقيق الخارجي .

يسعى التدقيق الخارجي إلى تحقيق عدة أهداف و هي كما يلي : [1]

❖ **أهداف رئيسية** : تتمثل الأهداف الرئيسية للتدقيق الخارجي فيما يلي :

- إن الهدف الأساسي لعملية التدقيق الخارجي هو إبداء الرأي الفني المحايد على صدق تعبير القوائم المالية لنتيجة الأعمال و المركز المالي ، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة قبولا عاما .
- إمداد إدارة المؤسسة أو الشركة بالمعلومات عن نظام الرقابة الداخلية و بيان أوجه القصور فيه ، و ذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المدقق في تقريره من أجل تحسين أداء هذا النظام .
- إمداد مستخدمي القوائم المالية من المستثمرين و الدائنين و البنوك لتساعدهم في اتخاذ القرارات المناسبة .

❖ **أهداف خاصة** : تعتبر الأهداف التي سبق ذكرها هي الأهداف الرئيسية للتدقيق الخارجي و في سبيل تحقيق المراجع لتلك الأهداف ، فإن هناك أهداف فرعية عليه أولا أن يحققها ، و هي الستة أهداف المتعلقة بفحص أرصدة المراجعة و تتمثل هذه الأهداف الفرعية كالآتي :

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

[1] عبد الله عبد السلام سعيد أبو سدعة ، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ، رسالة مقدمة لجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير محاسبة و تدقيق ، العلوم التجارية ، جامعة الجزائر ، (2010) ، ص 54 .

- التحقق من الاكتمال : يعني أن كافة الأصول و الخصوم و الإيرادات قد تم قيدها في الدفاتر و السجلات كاملة، و أنه لا يوجد عمليات غير مسجلة .
- التحقق من الملكية : يعني أن كافة الأصول و الممتلكات المملوكة للمؤسسة في تاريخ معين ، و أن الخصوم أو الالتزامات تمثل التزاما حقيقيا على المؤسسة في تاريخ معين .
- التحقق من التقييم : أن الأصول و الخصوم قد تم تقييمها و فيدها بقيمتها الملائمة .
- التحقق من عرض القوائم المالية بصدق و عدالة : أن كافة مكونات القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها و عرضها بصورة سليمة .
- التحقق من شرعية و صحة العمليات المالية : أي أن كافة الأصول و الخصوم و المصروفات و الإيرادات قد تم احتساب قيمتها بدقة .

II. أهمية التدقيق الخارجي :

ان ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر أحدث تغييرات جذرية في شتى المجالات و بصفة خاصة على مجالي الصناعة و التجارة ، مما أدى إلى تطور الشركات و اتساع نشاطها و تعدد أشكال المؤسسات من الناحية القانونية . فظهرت المؤسسات ذات الامتداد الإقليمي و تبعها ظهور الشركات متعددة الجنسيات ، مما استلزم وجود رقابة تحمي أموال المستثمرين من تعسف المسيرين ، ان كانت مراجعة داخلية بواسطة مدقق داخلي تابع للمنشأة أو مراجعة خارجية بواسطة مدقق خارجي مستقل عن المؤسسة .

فأصبح التدقيق كيان ملموس له خطواته و أهميته في الميدان الاقتصادي و يرجع السبب إلى كونه وسيلة لا غاية تهدف إلى خدمة عدة فئات تستخدم البيانات المالية و يعتمدون عليها في اتخاذ القرارات و رسم الخطط.[1] و من هذه الفئات ما يلي :[2]

- **إدارة المؤسسة :** التي تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية المدققة من قبل جهة محايدة (المدقق الخارجي) في عملية التخطيط و مراقبة الأداء و تقييمه .
- **المستثمرون :** الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة في اتخاذ القرارات التي تستخدم لتوجيه مدخراتهم و استثماراتهم بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن .
- **الجهات الحكومية :** التي تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة , منها التخطيط و الرقابة الجبائية و فرض الضرائب و غير ذلك .

[1] زاهره عاطف سواد ، (2009) ، **مراجعة الحسابات و التدقيق** ، الطبعة الأولى ، دار الراية للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ص 18 .

[2] رزق أبو زيد الشحنة , مرجع سبق ذكره , ص39 .

- **<u>المقرضون و البنوك :</u>** الذين يعتمدون على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة , بحيث تساعدهم في التعرف على الوضع المالي للمنشآت التي تقوم بتقديم قروض أو تسهيلات ائتمانية لهم .

المطلب الثالث : أنواع التدقيق الخارجي .

كما تعددت تعاريف التدقيق تعددت انواعه حيث يمكن النظر اليها من زوايا مختلفة تتمثل في :

1. من حيث الالزام :

ينقسم هذا الصنف من التدقيق إلى نوعين [1]:

أ) التدقيق الإلزامي :

يحتم القانون القيام بهذا النوع من التدقيق ، حيث يلزم المؤسسة بضرورة تعيين مدقق خارجي لتدقيق حساباتها و اعتماد القوائم المالية الختامية ، و يترتب عن عدم القيام به وقوع المخالف تحت طائلة العقوبات المقررة .

كما أن المشرع الجزائري نص على ذلك في المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري .[*]

ب) التدقيق الغير إلزامي (الاختياري) :

هي عملية التدقيق غير الملزمة بقانون ، و تكون بطلب من إدارة المؤسسة أو ملاكها ، و تكون واجبات المدقق هنا محددة وفقا لاتفاقه المسبق مع الجهات التي تطلب عملية التدقيق .

---

[1] تامر مزيد رفاعه ، (2017) ، **أصول تدقيق الحسابات و تطبيقاته على دو ائر العمليات في المنشأة** ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ص16.

[*] المادة 715 مكرر 4 : (معدلة) "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوبا للحسابات (محافظ حسابات) أو أكثر لمدة ثلاث سنوات ، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني .

و تتمثل مهمتهم الدائمة ، باستثناء أي تدخل في التسيير ، في التحقيق في الدفاتر و الأوراق المالية للشركة و في مراقبة انتظام حسابات الشركة و صحتها . كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة ، و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة و حساباتها . ..... الخ " .

2. **من حيث مجال أونطاق التدقيق :**

تنقسم عملية التدقيق من حيث مجال أو نطاق التدقيق إلى نوعين : [1]

أ) التدقيق الكامل :

المقصود بتدقيق الحسابات الكامل ، هي العملية التي تخول للمدقق حق تدقيق أي بيانات أو عمليات دون استثناء و دون قيود أو شروط محددة له .

في هذا النوع من التدقيق يستخدم المدقق رأيه الشخصي في تحديد نطاق و حدود إطار و درجة التفاصيل اللازمة لبرنامج تدقيقه ، و ذلك في ضوء ما يتضح له من قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية في الوحدة الاقتصادية محل التدقيق .

إن هذا النوع من التدقيق هو السائد في الوحدات الاقتصادية صغيرة الحجم ، مما يسمح للمدقق من تدقيق جميع القيود الخاصة بالعمليات و الأحداث المالية التي تمت فعلا و تحقيق المركز المالي لجميع الحسابات ، و فحص و تقييم جميع عناصر القوائم المالية الختامية .

و مع كبر حجم الوحدات الاقتصادية و توسع أعمالها و انتشارها ، تعذر على المدقق القيام بهذا النوع من التدقيق و لجأ إلى أسلوب التدقيق الاختباري ، أي باختيار عينات من جميع أنواع العمليات .

ب) التدقيق الجزئي :

يقصد بها تدقيق الحسابات التي تقتصر على بعض العمليات أو جزء محدد من النشاط داخل الوحدة الاقتصادية لغرض معين ، يتحدد حدوده و مجاله بدقة ، مثل تدقيق درجة السيولة بالمنشأة او تدقيق المخزون .... و ما شابه ذلك .

و التدقيق الجزئي هو عملية فحص فني لغرض خاص . و ينصب تقرير المدقق فقط على نتيجة ما قام به من تدقيق محدد ، و يوضح فيه تفاصيل الخطوات التي اتبعها و ما قام به من عمل ، حتى يحمي نفسه من أي مسؤولية تخرج عن نصوص ما تم الاتفاق عليه . فمسؤولية المدقق في هذا النوع من التدقيق تحدد فقط في إطار ما نلف به و اتفق عليه بواسطة عقد كتابي بينه و بين الوحدة الاقتصادية .

[1] محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب، مرجع سبق ذكره ، ص28 و 29 .

3. **التدقيق من حيث مدى الفحص :**

يمكن تقسيم التدقيق من زاوية مدى الفحص إلى نوعين :[1]

أ) التدقيق التفصيلي :

المقصود به أن تشمل عملية التدقيق كافة القيود و الدفاتر و المستندات و الأعمال التي تمت خلال السنة المالية . يتطلب هذا النوع من التدقيق جهدا و وقتا كبيرين بالإضافة إلى كونه يكلف نفقات باهظة ، فهو يتعارض مع عاملي الوقت و التكلفة و التي يحرص المدقق على مراعاتهما باستمرار ، و بالتالي فإن استخدامه يقتصر على المؤسسات ذات الحجم الصغير .

ب) التدقيق الاختباري :

يرتكز على أساس فحص عينة ينتقيها المدقق من مجموع الدفاتر و السجلات و الحسابات و المستندات الخاصة بالمؤسسة على أن يتم تعميم النتائج ، و يعتمد حجم العينة على مدى قوة و سلامة نظام الرقابة الداخلية ، ففي حالة توافر أخطاء كثيرة في لدفاتر و السجلات و جب على المدقق توسيع حجم العينة .

4. من حيث توقيت عملية التدقيق :

ينقسم هذا الصنف من التدقيق إلى نوعين :[2]

أ) **التدقيق النهائي :**

يتميز التدقيق النهائي بأنه يتم بعد انتهاء السنة المالية و أعداد الحسابات و القوائم المالية الختامية ، و يلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المنشآت الصغيرة و المتوسطة الحجم . و للتدقيق النهائي مزايا يحققها كما له وجه نقد .

- من المزايا التي يحققها نذكر ما يلي :

— تخفيض احتمالات التلاعب و تعديل البيانات و الأرقام التي يتم تدقيقها (تسوية و إقفال الحسابات) .

— عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المنشأة لأن المدقق و مساعديه لم يترددوا كثيرا على المنشأة .

- أما أوجه النقد التي توجه إلى التدقيق النهائي فأهمها :

[1] تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص 16و17 .

[2] احمد قايد نور الدين ، مرجع سبق ذكره ، ص (19-21) .

- قصر الفترة الزمنية اللازمة للقيام بعملية التدقيق .
- حدوث ارتباك في مكتب المدقق .
- عدم اكتشاف الغش و الأخطاء و التلاعب .
- تأخر النتائج .

ب) التدقيق المستمر :

يعني أن عملية الفحص و الإجراءات الاختيارية تتم على مدار السنة المالية للمنشأة ، و بطريقة منتظمة و وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا ، مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الدفاتر في نهاية السنة المالية للتحقق من التسويات الضرورية لإعداد القوائم المالية الختامية . فالتدقيق المستمر يعمل على معالجة العيوب و الانتقادات التي وجهت إلى التدقيق النهائي و هذا النوع من التدقيق يعد مناسبا لشركات الأموال و غيرها من المنشآت التي تقوم بعمل ضخم . و للتدقيق المستمر عيوب و مزايا نذكرها فيما يلي :

❖ مزايا التدقيق المستمر :

- طول الفترة الزمنية التي تتم فيها عملية التدقيق .
- انتهاء المدقق من عملية التدقيق بعد فترة قصيرة من تاريخ انتهاء السنة المالية .
- اكتشاف الأخطاء و التلاعب أولا بأول أي عدم وجود فجوة زمنية كبيرة بين تاريخ حدوث الأخطاء و اكتشافها .
- تواجد المدقق و مساعديه في المنشأة باستمرار أو في فترات منتظمة خلال السنة المالية .
- تنظيم العمل في مكتب التدقيق دون ضغط أو إرهاق موسمي (توزيع العمل على العاملين بالمكتب) .

❖ عيوب التدقيق المستمر :

- ارتباك العمل في المنشأة محل التدقيق (قد يسهو المدقق عن إتمام عملية بدأ فيها و لم ينته منها بعد) .
- إنهاء تدقيق غير متصل (قد يتحول التدقيق إلى عمل روتيني بحت يؤدى بطريقة آلية) .

- توطيد العلاقة الإنسانية بين المدقق و موظفي المنشاة (صلات تعارف تسبب حرجا عند كتابة التقرير) .

ولكن يمكن معالجة هذه العيوب من خلال قيام المدقق بإعداد برنامج للتدقيق على أساس مراعات مواعيد العمل ، و كذلك استخدام الرموز و العلامات للعمليات التي تم تدقيقها ، و كذلك يمكن للمدقق عمل مذكرات بأرصدة الحسابات التي تم تدقيقها .

المبحث الثاني : مقومات و إجراءات التدقيق الخارجي .

المطلب الاول : مقومات التدقيق الخارجي .

إن من أهم مقومات الأساسية لأية مهنة هي وجوب وجود معايير و مستويات معينة يعمل على ضوئها ممارسين هذه المهنة و يسيرون على نهجها في كافة مراحل العمل ، و أية مهنة يجب أن يكون لها قواعد و مبادئ سلوكية تحكم تصرفات أصحابها نحو المجتمع الذين يتواجدون به و البيئة التي يعملون فيها .

I. قواعد سلوك مهنة التدقيق .

أي مهنة يجب أن تتميز بمجموعة من المبادئ الأخلاقية ، كذلك مهنة التدقيق فالمدقق مؤتمن على تقديم فحص و تقييم عادل بشكل أساسي لبناء قرار استثماري صحيح تجاه المجتمع المالي المكون من المستثمرين و المقرضين و حملة الأسهم و الأسواق المالية .

في عام 1990 قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بنشر دليل قواعد السلوك المهني للمحاسبين ، و كان هدفهم إيجاد قواعد يلتزم بها أعضاء المهنة عند ممارستهم لعملهم المهني . و من هنا تتضح مسؤوليات النقابات المهنية تجاه أعضاءها الحاليين و المستقبليين . كما أن لمهنة التدقيق آداب و قواعد سلوك مهني وضعت من قبل نقابات المحاسبة و المدققين و التي تلزم أعضائها وجوب مراعاتها بدقة حفاظا على إيجاد مستوى رفيع للمهنة .[1]

ان الهدف من هذه القواعد يتمثل في :[2]

- رفع مستوى مهنة المحاسبة و التدقيق و الحفاظ على كرامتها و تدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الأخرى .
- تنمية روح التعاون بين المدققين و المحاسبين و رعاية مصالحهم المادية و الأدبية و المعنوية .
- بث الطمأنينة و الثقة في نفوس جمهور المعنيين بخدمات المحاسبين و المدققين من طوائف المستفيدة من هذه الخدمات .
- تكملة النصوص القانونية و الأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل و حياد المدقق في عمله .

<u>مبادئ قواعد سلوك مهنة التدقيق :</u> يمكن إيجازها فيما يلي :[3]

- الاستقلالية و النزاهة و الموضوعية في عمل المدقق عند إبداء رايه في القوائم المالية .

[1] تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص 23 .

[2] المرجع السابق .

[3] تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص 24 و 25 .

- المعايير العامة و الفنية كالكفاءة المهنية و العناية و الجدية مع التخطيط و الإشراف على كل المراحل .
- مسؤولية المدقق تجاه عملائه كالمحافظة على سرية البيانات و الاتفاق على الأتعاب المستحقة .
- مسؤولية المدقق تجاه زملائه مثل عدم مزاحمة الزملاء و حماية المدققين عند التغييرات المقترحة .

II. معايير التدقيق .

ان معايير التدقيق المتعارف عليها هي مجموعة القواعد العامة لإرشاد مدققي الحسابات في أداء عملية التدقيق . و هنا يجدر بنا التفريق بين معايير التدقيق و إجراءاته فالمعايير تتصل بطبيعة و أهداف التدقيق أما الإجراءات فتشمل الوظائف الواجب القيام بها لتحقيق هذه الأهداف .[1] و منه يتضح لنا وجود هدفين لمعايير التدقيق المتعارف عليها تتمثل في : [2]

- تحديد طرق و أسلوب أداء العمل بواسطة المدقق ، و تحديد طبيعة و نطاق المعلومات و الأدلة الواجب الحصول عليها باستخدام إجراءات التدقيق .
- تقييم الأداء المهني للمدقق بعد أداء عملية التدقيق و تحديد مسؤولياته .

ظهرت هذه المعايير في الولايات المتحدة في أوائل الخمسينات حيث شكل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) لجنة سمية بلجنة إجراءات التدقيق ، و ذلك بهدف وضع صياغة تلك المعايير ، و نشرت اللجنة تقريرها حولها سنة 1954 .[3] حيث أنها قسمت معايير التدقيق إلى ثلاث أقسام أساسية أو مجموعات تتعلق و تتصف : [4]

- السمات الشخصية التي يجب توافرها في مدقق الحسابات سمية بالمعايير العامة .
- الخطوات الرئيسية لتنفيذ عملية التدقيق بوبة في شكل معايير الأداء المهني أو العمل الميداني .
- معايير إعداد تقرير مدقق الحسابات " تقرير إبداء الرأي " .

[1] أبو زيد الشحنه ، مرجع سبق ذكره ، ص 120.

[2] تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص 139 .

[3] نفسه .

[4] محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب ، مرجع سبق ذكره ، ص 97 .

1. المعايير العامة أو الشخصية :

ترتبط معايير العامة (الشخصية) بالتكوين الشخصي لمدقق الحسابات الخارجي ، حيث تشترط توفر مجموعة من الصفات الشخصية التي يجب توافرها في المدقق ، بالإضافة إلى المتطلبات المتعلقة بالتأهيل العلمي و الخبرة العملية[1] . و تتكون المعايير العامة أو الشخصية من ثلاث عناصر و هي : [2]

- يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدرا كافيا من التأهيل العلمي و العملي كمراجعين .
- يجب أن يكون يدى المراجع اتجاه فكري و عقلي محايد و مستقل في كل الأمور المتعلقة بعملية الفحص و المراجعة .
- يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة و المعقولة عند أداءه لمهمة الفحص و إعداد التقرير .

- **المعيار الأول :** التأهيل العلمي و العملي للمدقق .

تنبع أهمية هذا المعيار في وجود أطراف متعددة تعتمد على رأي المدقق الخارجي حول القوائم المالية الختامية ، مما يدعى ضرورة وجود الثقة لديهم . و ينقسم هذا المعيار : [3]

- التأهل العلمي و العملي .
- الخبرة المهنية .
- الربط بين التأهيل العلمي و العملي و متطلبات الأداء المهني .
- القدرة على استمرار التعلم أثناء ممارسة المهنة مع تلقي التدريبات الكافية .

- **المعيار الثاني** : استقلال المدقق .

تنبع أهمية هذا المعيار من أن مدى الثقة و درجة الاعتماد على رأي المدقق الخارجي يتحددان بمدى استقلال و حياد المدقق من إبداء ذلك الرأي . و يقصد باستقلال المدقق عدم وجود مصالح مادية للمدقق أو علاقات شخصية بموظفي المنشأة . كما يقصد به الاستقلال الذاتي أو الذهني أي عدم خضوعه لأية ضغوطات أو تدخلات للعميل في رأيه حول سلامة و صدق القوائم المالية .[4]

---

[1] أبو زيد الشحنه ، مرجع سبق ذكره ، ص 121 .

[2] وليم توماس و آمرسون هنكي ، (1989) ، **المراجعة بين النظرية و التطبيق** ، الطبعة العربية ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية ، ص 54 .

[3] تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص 149.

[4] احمد قايد نور الدين ، مرجع سبق ذكره ، ص 23 .

و يتضمن هذا المعيار ثلاث أبعاد ، و هي : [1]

- الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة : يعني حرية المدقق في إعداد برنامج التدقيق .
- الاستقلال في مجال الفحص : يعني بعد المدقق عن الضغوطات و التدخلات في عملية اختيار السجلات و الأنشطة الخاضعة لعملية الفحص و التدقيق . و هنا يجدر بنا التطرق لعدة جوانب نذكر منها :
  - حق المدقق في الاطلاع و الفحص لجميع سجلات و دفاتر و مكاتب الشركة و فروعها .
  - التعاون المثمر و الفعال بين المدقق و بين العاملين بالشركة خلال عملية الفحص .
  - عدم تدخل الإدارة في تحديد المجالات و المفردات و المستندات التي تخضع للفحص .
  - الابتعاد عن العلاقات الشخصية و خلق المصالح المتبادلة مما يؤثر علا عمليات الفحص و إبداء الرأي .
- الاستقلال في إعداد التقرير : يعني هذا عدم وجود أي تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عملية الفحص أو التأثير على رأي المدقق حول القوائم المالية محل الدراسة . و منه فإن هذا البعد يتضمن عدة جوانب أهمها :
  - عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الغير لتعديل أية حقائق في التقرير .
  - تجنب استبعاد بعض العناصر ذات أهمية من التقرير الرسمي للمدقق .
  - تجنب استخدام العبارات الغامضة و التي تحمل أكثر من معنى عند إبداء الرأي .

- **المعيار الثالث** : بذل العناية المهنية المناسبة .

تتعلق هذه القاعدة بما يقوم به المدقق و على درجة و دقة القيام بمهامه ، و يسترشد المدقق في تحديد مستوى العناية المهنية الملائمة بدراسة مسؤولياته القانونية و المهنية ، هذه العناية تتطلب فحص انتقادي لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم و تتطلب أداء مهني يتفق مع حجم و ضخامة و تعقيدات عملية التدقيق إلى استخدام العينات و الخيارات فإن كل بند يتم اختياره للاختبار يجب أن يتم فحصه بعناية مهنية مناسبة .[2] و قد حددت الشروط العامة التي يتعين توفرها في المدقق الحكيم من بينها : [3]

- أن يحاول باستمرار الحصول على أي نوع من أنواع المعرفة المتاحة و التي تمكنه من التنبؤ بالأخطار غير المنظورة و التي قد تلحق الضرر بالآخرين .

[1] احمد قايد نور الدين ، مرجع سبق ذكره ، ص 23 و 24 .
[2] زاهره عاطف سواد ، مرجع سبق ذكره ، ص 33 .
[3] احمد قايد نور الدين ، مرجع سبق ذكره ،ص 25 .

- أن يأخذ بعين الاعتبار أية ظروف غير عادية أو علاقات غير طبيعية قد تحدث سواء عند التخطيط لعملية التدقيق أو أثناء تنفيذ عملية الفحص .
- أن يعطي أهمية متزايدة للخطر الذي تظهره خبرته المهنية أو التعامل السابق مع العميل الذي قد يوضح خطورة التعامل مع بعض العاملين أو الأقسام .
- العمل على إزالة أية شكوك أو استفسارات لديه تتعلق بالمفردات ذات الأهمية في إبداء الرأي .
- أن يعمل باستمرار على تطوير مجال خبرته المهنية ، إلى جانب العمل على تطوير المعرفة التي يكتسبها و خاصة في مجال اكتشاف الأخطاء و التلاعبات .
- الاعتراف بأهمية و ضرورة تدقيق عمل المساعدين ، على أن يتم ذلك من خلال إقناع المدقق بأهميته .

2. معايير الأداء المهني أو العمل الميداني :

إن معايير الأداء المهني ترتبط بتخطيط و تنفيذ عملية التدقيق ، و تمثل المبادئ التي تحكم طبيعة و مدى القرائن الواجب الحصول عليها بواسطة إجراءات التدقيق و المرتبطة بالأهداف الواجب تحقيقها .[1] و يشمل هذا القسم ثلاث معايير و هي :[2]

- **المعيار الأول :** معيار التخطيط السليم للعمل و الإشراف الملائم على المساعدين .

يتطلب هذا المعيار اختيار المساعدين المؤهلين ثم تنفيذ عملية التدقيق وفقا لخطة ملائمة ، لتوفير أساس سليم لعملية التدقيق الفعالة . إذ يجب إعداد برنامج تدقيق لكل عملية للتأكد من تنفيذ خطوات العمل الضرورية أو اللازمة بصورة منتظمة مفهومة من قبل جميع مستويات هيئة التدقيق .

- **المعيار الثاني :** معيار فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية .

إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية لا يحدد فقط طبيعة أدلة التدقيق و إنما يحدد مدى الفحص المطلوب لتلك الأدلة ، و الوقت المناسب للقيام بإجراءات التدقيق . و استمرار المدقق في فحص نظام الرقابة الداخلية ضروري ليتمكن من الإلمام بالإجراءات و الأساليب المستخدمة ، إلى المدى الذي يزيل أي شك أو تساؤل في ذهنه على مدى فعاليته و كفاءته . و يمر تقييم نظام الرقابة الداخلية بالخطوات الآتية :

- فهم بيئة الرقابة الداخلية .
- تحديد الكيفية التي يسير عليها نظام الرقابة الداخلية .

[1] احمد قايد نور الدين ، مرجع سبق ذكره ، ص 26 .

[2] تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص 141 و 142 .

- تحديد مدى ملائمة و دقة الإجراءات الموضوعة و المستخدمة بالمقارنة بالنموذج الأمثل بتلك الإجراءات .
- التأكد من وجود هيكل تنظيمي سليم خاص بتوزيع المسؤوليات و الصلاحيات بين مجموعة الأفراد بالمؤسسة .
- التأكد من وجود نزام محاسبي سليم لتجميع البيانات و عرض التقارير و القوائم المالية .
- التأكد من وجود مجموعة من الأفراد المؤهلين بصورة علمية و عملية للقيام بواجباتهم و مسؤولياتهم فيما يتعلق بنظام الرقابة الداخلية و المساهمة في تحقيق أهدافها .

- **المعيار الثالث :** قاعدة كفاية و ملائمة أدلة الإثبات و التوثيق .

ضرورة حصول المدقق على قدر كاف من أدلة و قرائن الإثبات الملائمة لتكون أساسا سليما يرتكز عليها عند التعبير عن التقارير المالية و ذلك عن طريق الفحص المستندي و التدقيق الحسابي و الانتقادي و الملاحظة و الاستفسارات و المصادقات . و يجد على المدقق توثيق عمله دوما بملفات عمل يتم مسكها بغرض تدعيم النتائج المتوصل إليها ، و كذا اتخاذ الاحتياطات و الاحترازات الضرورية .

3. معايير إعداد التقرير :

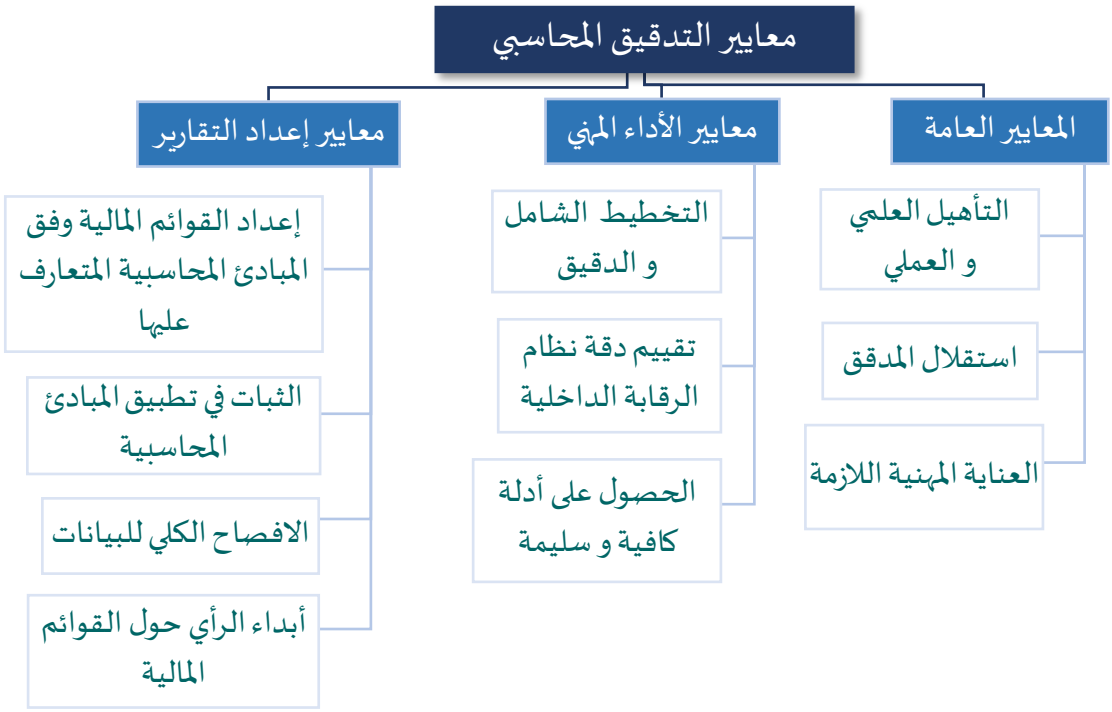
إن تقرير المدقق يمثل المنتوج المادي الأساسي لعملية المراجعة (التدقيق) ، فهو يمثل المعلومات المبلغة من طرف المدقق لأغلب المستخدمين ، فإنه يجب أن يكون واضحا و مختصرا بالإضافة إلى كونه متطابقا مع النموذج الذي يتبعه ممارسي المهنة .[1] و تحقيقا لذلك حدد معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين أربعة معايير تحكم إعداد تقارير المراجعة و هي :[2]

- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
- يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة .
- تعبر القوائم المالية بشكل كاف و مناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك .

[1] وليم توماس ، آمرسون هنكي ، مرجع سبق ذكره ، ص 61 .
[2] المرجع السابق .

- يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق عن القوائم المالية كوحدة واحدة ، و في حالة الامتناع عن إبداء الرأي يجب أن يتضمن التقرير أسباب ذلك ، و يجب أن يتضمن خصائص فحص المراجع و درجة المسؤولية التي يتحملها.

الشكل01



المصدر : من اعداد الطالبين بالاعتماد على ما سبق ذكره

المطلب الثاني : إجراءات التدقيق .

الشكل02

المصدر : من اعداد الطالبين بالاعتماد على ما سبق ذكره

I. إجراءات تدقيق حسابات الميزانية .

الميزانية هي ملخص للأرصدة المالية للمؤسسة تتكون من جزئين الأصول و الخصوم ، حيث توضح هذه العناصر ما للكيان و ما عليه ، و هذا حسبا ما جاء به النظام المحاسبي المالي SCF .

1. تدقيق حسابات الأصول :

أ. تدقيق حسابات الأصول الثابتة :

تتمثل الأصول الثابتة عادة في الأصول التي يتوقع أن يمتد عمرها الاقتصادي لأكثر من سنة واحدة ، و التي يتم استخدامها داخل المنشأة لا أن يتم اقتناءها لإعادة بيعها .[1] و تمثل الصنف الثاني من النظام المحاسبي المالي SCF .

❖ **تدقيق حسابات الأصول الثابتة الملموسة :**

تشمل التثبيتات العينية كالمباني و الأراضي و الآلات ..... الخ . و إجراءات تدقيق هذا النوع من الأصول تتمثل في :[2]

- التأكد من وجود الأصل الثابت في تاريخ إعداد الميزانية و ذلك عن طريق القيام بالجرد الكلي والفعلي للأصول .
- التأكد من ملكية المنشأة للأصل و ذلك بالحصول على الوثائق التي تثبت ملكيته دون وجود أية إشارة رهن أو منع تصرف بالأصل .
- تدقيق صحة الاهتلاكات و معالجة هذا الاهتلاك محاسبيا بالإضافة إلى تسوية القيود عند التنازل عن الأصل أو اعتباره كخردة .
- مطابقة السجلات التفصيلية لهذه الأصول مع حساباتها في دفتر الأستاذ .
- فحص فواتير شراء هذه الأصول و التأكد من قيمتها و صحة الأرصدة المدورة من العام السابق .
- التأكد من صحة التسجيل المحاسبي لهذه الأصول و أنها تمت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

❖ **تدقيق حسابات الأصول الثابتة الغير ملموسة :**

تشمل التثبيتات المعنوية و المتمثلة في شهرة المحل ، العلامات التجارية ، براءات الاختراع و الرخص ....الخ .

و تتمثل إجراءات تدقيق في :[3]

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي ، (2006) ، **المراجعة بين النظرية و التطبيق** ، دار الجامعة ، الإسكندرية ، مصر ، ص 742 .

[2] تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص 209 .

[3] لياس قلاب ذبيح ،(2011) ، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية** ، مذكرة مقدمة لمتطلبات نيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، ص 53 .

- التأكد من صحة النفقات المسجلة في حساب المصاريف الإعدادية و أن الإطفاء يتم في أجاله القانونية .
- في حالة انضمام أو انسحاب شريك أو في حالة اندماج أو انفصال شركة بأخرى على المدقق الاطلاع على الاتفاق المبرم بين الشركاء و الطريقة المتبعة في صحة تقويم شهرة المحل و إظهارها بالدفاتر .
- الاطلاع على الوثائق و الشهادات الرسمية التي تثبت ملكية الحقوق للمؤسسة مع إمكانية تجديد حمايتها ، مع التأكد من عدم سقوط هذه الحقوق كالعلامة التجارية .

ب. تدقيق حسابات الأصول المتداولة :

❖ **تدقيق حسابات المخزون :**

يعرف المخزون بأنه الأصل المحتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادي للشركة ؛ أو يحتفظ به في شكل مواد خام تستخدم في مراحل الإنتاج .[1] و يمثل الصنف (03) من النظام المحاسبي المالي SCF و المسمى حسابات المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ . و يقوم المدقق في هذا الجزء بالتأكد من :[2]

- التأكد من تنظيم عمليات الجرد الفعلي للمخزونات و تحديد تاريخها و مكانها و مداها.
- التأكد من الالتزام بالتعليمات المتعلقة بإعداد القوائم و كشوف جرد المخزون و رقابتها و كذلك بطاقات البضاعة المجرودة .
- التأكد من صحة تقييم المخزون وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .
- التأكد من الموافقات المعتمدة لسحب المخزون .

❖ **تدقيق حسابات الحقوق المدينة :**

و يمكن ايجاز إجراءات التدقيق في ما يلي :[3]

- مقارنة الحسابات الفردية برصيد الزبائن الإجمالي الظاهر بميزان المراجعة .
- فحص المذكرات السنوية و الشهرية للحسابات المصرفية و البريدية .
- التأكد من وجود ديون مشكوك في تحصيلها مما يتطلب دراستها و أحقيتها في مؤونات موضوعية .
- فحص بدقة الحقوق على الموردين إن وجدت .

❖ **تدقيق الحسابات النقدية :**

تحدد إجراءات التدقيق الخاصة بالحسابات النقدية في ما يلي :[4]

---

[1] قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008 ، **يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق ل 25 مارس 2009 ، ص 12.

[2] تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص 194 .

[3] محمد بوتين ، (2003)، **المراجعة و مر اقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** ، ديوان المطبوعات الجامعية ، ص 105 و 106 .

[4] تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص (205-207) .

- اجراء جرد فعلي للأموال الجاهزة في الصناديق بعد حصرها و تحديد المسؤولين عن كل منها ، و غالبا ما يتم الجرد بصورة مفاجئة بحضور ممثل عن الإدارة المنشأة و أمين الصندوق و مراجع الحسابات .
- تحديد الآليات ابتي يتم بموجبها سحب الأموال من البنوك لتغذية هذه الصناديق و كذلك إيداع الأموال الفائضة التي تزيد عن الحاجة أو عن الحد الأقصى المسموح به في حسابات المنشأة لدى البنك .
- مطابقة رصيد الصندوق بنتائج الجرد الفعلي .
- الحصول على كشف محصل لحساب البنك لإعداد جدول المقاربة البنكية و إجراء التسوية اللازمة.

2. **تدقيق حسابات الخصوم :**

أ. **تدقيق حسابات الأموال الخاصة :**

تتكون الأموال الخاصة من قيمة رأس المال و إجمالي الاحتياطات . و يمكن ايجاز إجراءات تدقيقها في ما يلي :[1]

- الاطلاع على العقد التأسيسي للشركة و التعرف على شروط عملية الاكتتاب و التخصيص و مقدار راس المال المصدر و المكتتب فيه نوع الأسهم المكونة لرأس المال .
- الاطلاع على محاضر جلسات الجمعية العامة غير العادية و محاضر جلسات مجلس الإدارة بهدف التعرف على القرارات التي صدرت عنهما .
- التأكد من صحة إجراءات تخصيص الأسهم .
- التأكد من صحة نقل رصيد أول المدة و ذلك من ميزانية العام السابق .
- التأكد من صحة علاوات الإصدار ينبغي الرجوع إلى محاضر الجمعيات الغير عادية و القيام بمراجعة حسابية و شرعية .[2]
- التأكد من صحة مختلف أنواع الاحتياطات بالرجوع إلى محاضر الجمعيات العامة العادية للمساهمين ، و جدول توزيع الأرباح و التأكد من شرعية التسجيل في الحسابات .

[1] تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص 238 .

[2] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 107 .

ب. **التدقيق في حسابات الديون :**

❖ **التدقيق في حسابات الديون طويلة الأجل :**

يمكن ايجاز الإجراءات في :[1]

- الاطلاع على النظام الداخلي للمنشأة لمعرفة الأحكام الخاصة بإصدار السندات و استهلاكها .
- الاطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة و الجمعية العامة للمساهمين للتأكد من صحة الإجراءات .
- التأكد من شروط الإصدار اذ قد تصدر السندات بقيمتها الإسمية أو بعلاوة إصدار أو بخصم إصدار .
- التأكد من صحة الإجراءات القانونية التي اتبعت في عقد القرض و اعتماده من الجهة المسؤولة بالمنشأة .
- مراجعة القيود الخاصة باستلام القرض و دفع الفائدة و سداد الأقساط و ذلك بالاطلاع على المستندات المؤيدة لهذه العملية .
- التأكد من انتظام المنشأة في سدادها لقيمة الفائدة المستحقة عن هذه القروض .

❖ **التدقيق في حسابات الديون قصيرة الأجل :**

تعرف ديون قصيرة الأجل بديون الاستغلال فإجراءات تحقيقها تتمثل في :[2]

- القيام بالتدقيق المستندي لفواتير الشراء و الإشعارات و المردودات عن طريق يومية المشتريات .
- الحصول على مصادقات من الدائنين و مقارنتها مع أرصدة الحسابات الفردية المسجلة بالدفاتر .
- الاطلاع على كشف تفصيلي لأوراق الدفع المحررة و التي تستحق السداد بعد تاريخ إعداد الميزانية .
- طلب كشف تفصيلي لكل الأعباء المستحقة الدفع و الإيرادات المقبوضة مقدما للتأكد من صحة تقييمها .
- دراسة القوائم المالية للشركات الحليفة و الفروع في حالة ما اذا كانت الشركة الأم في محل التدقيق.

[1] تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص 234 و 235 .

[2] ليان قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره ، ص 55 .

II. إجراءات تدقيق حسابات التسيير :

بعد الانتهاء من تدقيق عناصر الميزانية يشرع المدقق في التحقق من حسابات النتائج و حسابات التسيير بصنفيها المصاريف (النفقات) و الإيرادات .

1. تدقيق حسابات النفقات :

يمكن ايجاز إجراءات تدقيقها في ما يلي : [1]

- التأكد من تأييد عمليات الشراء المسجلة بمستندات الاستلام و أنها ليست عمليات وهمية .
- التحقق من المستندات المؤيدة لعمليات الشراء و مطابقتها من حيث الأسعار و الكميات و التحقق من مطابقة الأسعار المدرجة للأسعار المتفق عليها مع المورد .
- التحقق من صحة التسجيل لقيود النفقات بالكميات و المبالغ الصحيحة .
- التحقق من عدم تضخيم أو تخفيض عمليات الشراء و يتم ذلك بفحص المستندات و مطابقة التواريخ مع الفواتير و اليوميات و دفاتر الأستاذ .
- التحقق من التلخيص الملائم و السليم للعمليات المالية بالتأكد من عمليات الجمع لليوميات المساعدة و تتبع ذلك في دفتر الأستاذ و الملف الرئيسي للدائنين .

من بين إجراءات الأخرى ما يلي : [2]

- التأكد من أن كل المخزونات المستهلكة كانت تسجل في أوانها و أن طرق الجرد المطبقة جاءت بما ينص عليها النظام المحاسبي المالي (SCF) .
- مراجعة المستندات المبررة من جميع النواحي الشكلية ، القانونية ، المحتوى و التسجيل و التأكد من وجودها .
- التأكد من كشوف الرواتب و الأجور .
- التأكد من التصريح و التسديد لمختلف الضرائب و الرسوم المتعلقة بكل دورة مالية .

2. تدقيق حسابات الإيرادات :

تتمثل إجراءات تدقيق في ما يلي : [3] [4]

- التأكد من أنه يتم الفصل بين عمليات البيع و تسليم للمبيعات و تحصيلها .
- التأكد من إمساك السجلات و البطاقات اللازمة لضبط حركات المبيعات و تتبعها .
- التأكد من صحة العمليات المسجلة في الحسابات و مقارنتها بالفواتير .

---

[1] تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص 171 و 172.

[2] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 112 و 113 .

[3] تامر مزيد رفاعه ، مرجع سبق ذكره ، ص 158 .

[4] محمد بوتين ، مرجع سبق ذكره ، ص 115 .

- المراجعة المستندية و الحسابية للعمليات المتعلقة بالبيع مع المعالجة المحاسبية الخاصة بها .
- تتبع حركة عينة من الأصناف بالربط مع حسابات المخزون بدفتر الأستاذ و المساعد للعملاء .

III. إجراءات تدقيق حسابات النتائج :

حساب النتائج يقدم معلومات تخص تحليل الأعباء حسب طبيعتها ، و الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية كالهامش الإجمالي ، القيمة المضافة و الفائض الإجمالي عن الاستغلال .[1]و تتمثل إجراءات تدقيقها في : [2]

- التأكد من الهامش الإجمالي الذي يعبر على النتيجة الأولية المحققة من النشاط .
- التأكد من صحة حساب القيمة المضافة .
- التأكد من نتيجة الاستغلال المعبرة عنها بنتيجة النشاط العادي للمؤسسة لتحول إلى نتيجة الدورة.
- التأكد من نتيجة خارج الاستغلال التي تمثل النشاط الغير عادي للمؤسسة تم تحويله للنتيجة الإجمالية .
- التأكد من معدل الضرائب على الأرباح و مطابقتها للقوانين حسب نشاط المؤسسة .

[1] قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008 ، **يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق ل 25 مارس 2009 ، ص 24 .

[2] لياس قلاب ذبيح ، مرجع سبق ذكره ، ص 57 .

الفصل الثاني

دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات

تمهيد :

أدت الحوادث التي وقعت خلال العقدين الأخيرين من القرن الماضي إلى إعطاء الأولوية للموضوعات المتعلقة بحوكمة المؤسسات المتمثلة بالفضائح المالية التي أصابت عددا كبيرا من الشركات العالمية بصفة عامة و الأمريكية بصفة خاصة ، و ما تبعها من أحداث متلاحقة في الأسواق المالية من فساد إداري و محاسبي فضلا عن ضعف رقابي على الأنشطة المالية المختلفة في المؤسسات المالية و الغير مالية ، و غير ذلك من الأسباب التي أدت بدورها إلى بروز تساؤلات عديدة حول ضرورة وضع مجموعة من الضوابط الأخلاقية و المبادئ المهنية و مرتكزات كفيلة لحماية حقوق أصحاب المصالح (المستخدمين ، الموردين ، الدائنين ، المستثمرين ، العاملين ، المجتمع بصفة عامة) . كل ذلك أسهم في تحديد نطاق هذا المفهوم و إرساء قواعده ، إلا أنها ولدت صعوبة في تحديد مفهوم محدد بشكل قاطع لها ، حيث تناوله الكتاب و الباحثون كل من زاويته و نظرته الخاصة ، و هو ما سيظهر لنا في دراستنا النظرية ، و مما سبق تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كالآتي :

- المبحث الأول : عموميات حول حوكمة الشركات .
- المبحث الثاني : علاقة التدقيق الخارجي بحوكمة الشركات .

المبحث الأول : عموميات حول حوكمة الشركات .

المطلب الأول : ماهية حوكمة الشركات .

ا. مفهوم الحوكمة .

اذا أردنا تعريف الحوكمة بكلمة واحدة فهي تعني " الانضباط " و يقصد بذلك الانضباط في كل شيء :

- الانضباط في أداء كل عمل من كل فرد مرتبط بأعمال المنشأة .
- الانضباط السلوكي و الأخلاقي و التوازن في تحقيق مصالح الأطراف المرتبطة بأعمال المنشأة .
- انضباط الإدارة كونها وسيط نزيه يحقق مصالح الأطراف المختلفة المرتبطة بأعمال المنشأة بنزاهة و موضوعية .
- انضباط في أعمال مراقبة و متابعة أعمال المنشأة من جانب الجهات الداخلية (مثل مجلس الإدارة ، المدقق الداخلي ، المشرفين و المديرين) و الجهات الخارجية .
- انضباط في الأداء مثل قيام الإدارة بمسؤولياتها الأساسية من وضع الاستراتيجيات و الخطط و إدارة المخاطر و القيام بأعمال الرقابة و المتابعة و الاشراف الفعال و قيام العاملين بالالتزام بأعمالهم بجد و اجتهاد و وضع نظم فعالة للثواب و العقاب .
- الانضباط في التوجه نحو العميل لكسب رضاه و ولاءه و جعله دعاية للمنشأة .

و كتعريف ثاني للحوكمة : " هي الإجراءات المستخدمة بواسطة مثلي أصحاب المصلحة في المنظمة (مثلا المساهمين ... الخ) لتوفير اشراف على المخاطر و رقابة المخاطر التي تقوم بها الإدارة " .

و المحصلة النهائية المفترضة من تحقيق حوكمة الشركات هي زيادة قيمة المنشأة في المدى الطويل ،و تهدف الحوكمة في النهاية إلى وضع نظام محكم عملية حدوث أخطاء و انحرافات أو إهمال صعبة و ينشر ثقافة الانضباط و الاخلاقيات و الابداع داخل المنشأة .

و يمكن تعريف حوكمة الشركات أيضا عل أنها : " النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة و مراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق اهداف و الوفاء بالمعايير اللازمة للمؤسسة و النزاهة و الشفافية "

II. ركائز الحوكمة .

ترتكز حوكمة الشركات على ثلاث ركائز هي :[1]

1. السلوك الأخلاقي : أي ضمان الالتزام السلوكي من خلال الالتزام بالأخلاقيات و قواعد السلوك المهني الرشيد و التوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالمنشأة و الشفافية عند عرض المعلومات المالية
2. تفعيل أدوار أصحاب المصلحة مثل الهيئات الاشرافية العامة و الأطراف المباشرة للإشراف و الرقابة .
3. إدارة المخاطر .

الشكل التالي يمثل الركائز الأساسية :

الشكل 03

المصدر : طارق عبد العال حماد ، مرجع سبق ذكره ، ص 49 .

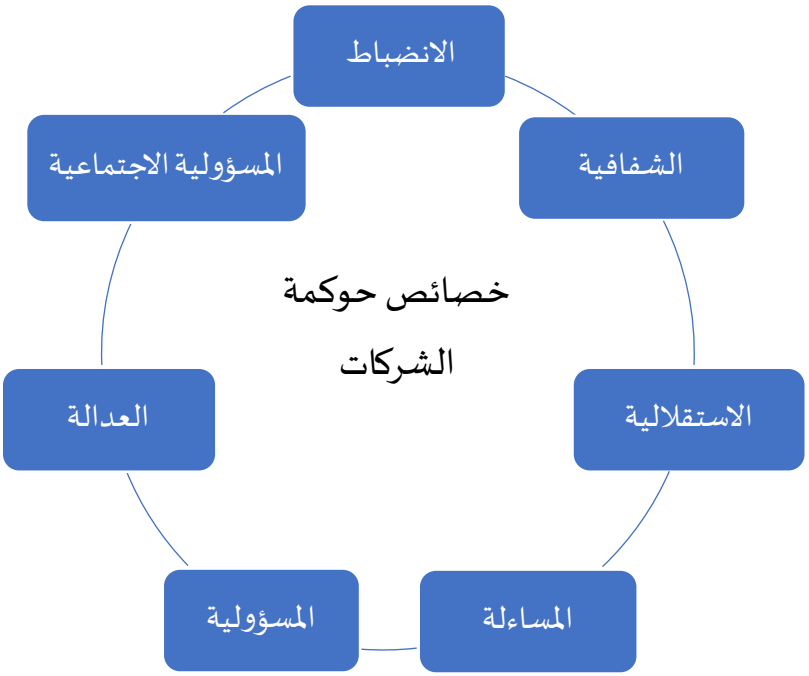
[1] طارق عبد العال حماد ، (2007) ، حوكمة الشركات (المفاهيم ، المبادئ ، التجارب ، المتطلبات) ، دار الجامعة ، الطبعة الثانية ، القاهرة ، ص 3 .

III. خصائص الحوكمة .

يشير مصطلح حوكمة الشركات " corporate governance " إلى الخصائص التالية :

1. **الانضباط** : أي اتباع السلوك الأخلاقي المناسب و الصحيح .
2. **الشفافية** : أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث .
3. **الاستقلالية** : أي لا توجد تأثيرات و ضغوط غير لازمة للعمل .
4. **المساءلة** : أي مكان تقييم و تقدير أعمال مجلس الإدارة و الإدارة التنفيذية .
5. **المسؤولية** : أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة .
6. **العدالة** : أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة .
7. **المسؤولية الاجتماعية** : أي النظم إلى الشركة كمواطن جيد .

الشكل 04



المصدر : طارق عبد العال حماد ، مرجع سبق ذكره ، ص 25 .

المطلب الثاني : الاطار الفكري الحوكمة الشركات .

ا. أهمية حوكمة الشركات .

تتمثل أهمية حوكمة الشركات في : [1]

- ضمان قدر ملائم من الطمأنينة للمستثمرين و حملة الأسهم على تحقيق عائد مناسب لاستثماراتهم ، مع العمل على الحفاظ على حقوقهم .
- تعظيم القيمة السهمية للشركة ، و تدعيم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية ، و خاصة في ظل استحداث أدوات و أليات مالية جديدة .
- التأكد من كفاءة تطبيق برامج الخصخصة و حسن توجيه الحصيلة منها إلى الاستخدام الأمثل لها .
- توفير مصادر تمويل محلية و عالمية للشركات سواء من خلال الجهاز المصرفي أو أسواق المال ، و خاصة في ظل تزايد سرعة حركة انتقال التدفقات الرأسمالية .
- تجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية و مالية ، بما يعمل على تدعيم و استقرار الشركات العاملة بالاقتصاد .
- محاربة الفساد المالي و الإداري في المؤسسة و عدم السماح بوجوده .
- تحقيق قدر كاف من الإفصاح و الشفافية في القوائم و التقارير المالية .
- مساهمة اطار حوكمة الشركات القائم على أسس صحيحة في نمو و توسع الشركة .
- القضاء على مفهوم تعارض المصالح ، و ذلك لأن الحوكمة تحفز الشركات على سلوك النهج السليم ي تعاملاتها مع الأطراف ذات العلاقة ، و بين جميع الفئات المختلفة في الشركة سواء داخلها أو من خارجها .

[1] عايد زهية ، (2016)، **دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة مستغانم ، الجزائر ، ص 32 و 33 .

II. أهداف الحوكمة .

إن الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات تسعدها على دعم الأداء الاقتصادي ، و القدرة على المنافسة في المدى الطويل و ذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية : [1]

❖ **أهداف الحوكمة على مستوى الاقتصاد القومي :**

- زيادة الثقة في الاقتصاد القومي .
- تعميق دور سوق المال و زيادة قدرته على تعبئة المدخرات و رفع معدلات الاستثمار .
- الحفاظ على حقوق الأقلية " صغار المساهمين " .
- نمو القطاع الخاص و دعم قدراته التنافسية .
- خلق فرص عمل جديدة .
- تحقيق معدلات النمو المطلوبة .

❖ **أهداف الحوكمة على مستوى الشركة :**

- تحقيق الشفافية و الإفصاح و العدالة .
- منح حق المساءلة لإدارة الشركة .
- تحقيق الحماية للمساهمين .
- مراعات مصالح العمل و العمال .
- الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة .
- تعظيم الربحية .
- الالتزام بأحكام القانون .
- العمل على ضمان مراجعة الأداء المالي .
- وجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين .
- تعزيز و تفعيل دور لجنة المراجعة .

[1] المرجع السابق ، ص 35 و 36 .

III. مبادئ حوكمة الشركات .

كما نلاحظ أن لفظ الحوكمة مشابه لكلمة الرقابة (السيطرة controlling) و أن عملية الحوكمة تجعل العالم أقرب من حيث استخدام مصطلحات شائعة ، و مبادئ الحوكمة لها مضمونا علميا ، فالمبادئ تقوم على أساس فلسفة أن المواثيق تكون موجزة و مفهومة و سهلة التطبيق ، و الهدف هو المساعدة في تحسين الإطار القانوني و المؤسسي و النظامي لتوجيه الشركات . و ثمة خمسة مبادئ أساسية في هذا الإطار يمكن تلخيصها فيما يلي :

1. **حقوق المساهمين** : يجب أن يحمي إطار حوكمة الشركات حقوق المساهمين .
2. **المعاملة المتكافئة للمساهمين** : يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات المعاملة المتساوية العادلة بين المساهمين (أغلبية و أقلية ، مساهمين محليين و أجانب) .
3. **دور أصحاب المصلحة** : يجب أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصلحة المختلفة المرتبطين بأعمال الشركة و أن يسمح بوجود آليات لمشاركتهم بما يكفل تحسين الأداء و أن يكون لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك .
4. **الإفصاح و الشفافية** : يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات تقديم افصاحات موثوقة و ملائمة و في توقيت مناسب لكل الأمور الهامة بشأن الشركة شاملا الوضع المالي و الأداء و الملكية و الرقابة بما في ذلك النتائج المالية و التشغيلية و أهداف الشركة و ملكية الأسهم و التصويت و عضوية مجلس الإدارة.
5. **مسؤوليات مجلس الإدارة** : يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات التوجه الاستراتيجي للشركة و المتابعة و الرصد الفعال للإدارة بواسطة مجلس الإدارة ، و مسؤولية المجلس أمام الشركة و المساهمين ، و على المجلس أن يحرص على الحصول على كل المعلومات و أن يتعامل بعدالة مع كافة المساهمين و أن يضمن التوافق مع القوانين السارية و مراجعة الأداء و سياسة المخاطر . كذلك ضمان أن النظم الملائمة للرقابة الداخلية القائمة .

المطلب الثالث : الاطار التطبيقي لحوكمة الشركات .

I. أسس حوكمة الشركات .

يمكن القول أن هناك شبه اتفاق بين الباحثين بأنه لكي تتمكن الشركات من الاستفادة من مزايا تطبيق مفهوم الحوكمة ، يجب أن تتوفر مجموعة من الأسس و العوامل الأساسية التي تتضمن التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة و يقسم الفقه هذه الأسس إلى نوعين : [1]

1. **الأسس الخارجية** .

و هي التي تنبئ بوجود مناخ عام جيد للاستثمار في دولة ما ، و يتمثل ذلك بتوفر عناصر معينة على الصعيدين الاقتصادي و القانوني . فيمكن حصر الأسس الخارجية في ثلاث عناصر تتمثل في :

- البنية القانونية : و تتمثل في كفاية و كفاءة و فعالية القوانين التي تنظم العلاقة بين الشركات ، كقانون سوق رأس المال .
- كفاءة الجهات المعينة : من حيث وجود أجهزة رقابة و قدرتها في احكام الرقابة على الشركات و مجالس إدارتها من جهة .
- دور المؤسسات الغير حكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية و المهنية و الأخلاقية : و تتمثل هذه المؤسسات غير الحكومية في جمعيات المحاسبين و المراجعين و غيرها .

2. **الأسس الداخلية** .

و هي تشمل القواعد و الأساليب التي تطبق داخل الشركة ، و من بينها القواعد و الأسس المعنية بتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة و مجلس الإدارة . و القواعد التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات من جهة ثانية ، حيث أن توافر الك القواعد و تطبيقها يعد ذا أهمية بالغة في تقليل تعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة .

الأسس الداخلية و الخارجية للحوكمة ، تتأثر بدورها بمجموعة أخرى من العوامل المرتبطة بالنظام السياسي و الاقتصادي للدولة ، فحوكمة الشركات ليس سوى جزء من محيط اقتصادي أكبر تعمل في نطاقه الشركات .

[1] سالم بن سلام الفليتي ، (2010) ، حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان ، دار أسامة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، ص 27 .

II. آليات حوكمة الشركات .

يتم تطبيق حوكمة الشركات من خلال مجموعة من الآليات ، صنفت إلى آليات حوكمة داخلية و أخرى خارجية ، و سيتم تناولها بشكل مختصر و كما يأتي :[1]

1. الأليات الداخلية لحوكمة الشركات .

تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة و فعاليات الشركة ، و اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة ، و يمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية إلى ما يأتي :

أ. مجلس الإدارة :

يعد مجلس المراقبين أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة ، اذ أنه يحمي رأس مال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة ، و ذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين و اعفاء و مكافأة الإدارة العليا كما إن مجلس الإدارة القوي يشارك بفعالية في وضع استراتيجية الشركة ، و يقدم الحوافز المنسبة للإدارة و يراقب سلوكها و يقيم أدائها ، و بالتالي تعظيم قيمة الشركة .

ب. التدقيق الداخلي :

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة ، اذ أنها تعزز هذه العملية ، و ذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة ، حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية ، العدالة ، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة و تقليل مخاطر الفساد الإداري و المالي . فقد اكدت لجنة كادبيري على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع اكتشاف الغش و التزوير ، و لتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها يجب أن تكون مستقلة و تنظم بشكل جيد و تستند إلى تشريع خاص بها .

2. الآليات الخارجية لحوكمة الشركات .

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية في الرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجين ، و الضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع ، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق قواعد الحوكمة . و من الأمثلة على هذه الآليات ما يأتي :

أ. منافسة سوق المنتجات (الخدمات) و سوق العمل الإداري :

تعد منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) احد الآليات المهمة لحوكمة الشركات ، حيث اذ لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح (أو أنها غير مؤهلة) ، فسوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة ، و بالتالي تتعرض للإفلاس .

[1] حلال عزيزة ، (2015) ، دور المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم المالية و المحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة أكلي محمد اولحاج ، البويرة ، الجزائر ، ص (62 – 64) .

ب. **الاندماجية و الإكتسابات :**

بما لا شك فيه أن الاندماجات و الاكتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم ، و هناك العديد من الأدبيات و الأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى أن لاكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة (في الولايات المتحدة الامريكية على سبيل المثال) ، و بدونه يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال ، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاندماج أو الاكتساب .

ج. **التدقيق الخارجي :**

يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات المملوكة للدولة ، لذ يساعد المدققون الخارجيون هذه الشركات على تحقيق المساءلة و النزاهة و تحسين العمليات فيها ، و يغرسون الثقة بين أصحاب المصالح و المواطنين بشكل عام . و يؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية على أن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف ، التبصر و الحكمة .

- ينصب الإشراف على التحقق مما اذا كانت الشركات المملوكة للدولة تعمل ما هو مفروض أن تعملة ، و يفيد في اكتشاف و منع الفساد الإداري و المالي .
- أما التبصر فإنه يساعد متخذي القرارات ، و ذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرنامج و السياسات لعمليات النتائج .
- و لإنجاز كل دور من هذه الأدوار يستخدم المدققون الخارجيون التدقيق المالي ، و تدقيق الأداء ، و تحقيق الخدمات الاستشارية .

د. **التشريع و القوانين :**

لقد أثرت بقض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة ، ليس فيما يتصل بدورهم و وظيفتهم في هذه العملية ، بل على كيفية تعاملهم مع بعضهم ، فعلى سبيل المثال قد فرض قانون sarbanes oxley act متطلبات جديدة على شركات المساهمة العامة ، و تتمثل بزيادة أعضاء مجلس الإدارة المستقلين ، و تقوية اشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية ، الطلب من المدير التنفيذي و مدير الشؤون العامة الشهادة على صحة التقارير المالية و على نظام الرقابة الداخلية ، وضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي و لجنة التدقيق و تحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة ، و التي قد تكون مضرة بمصالح المالكين و أصحاب المصالح الآخرين في الشركة ، كما أكد مسؤولية تعيين و إعفاء المدقق الخارجي و المصادقة على الخدمات غير التدقيقية التي يمكن أن تقدمها شركات التدقيق لزبائنها بلجنة التدقيق .

المبحث الثاني : العلاقة بين التدقيق المحاسبي و حوكمة الشركات .

المطلب الأول : الأطراف الأساسية في الحوكمة .

I. لجنة المراجعة .

تلعب لجنة المراجعة دورا هاما في حوكمة الشركات ، و هي لجنة دائمة منبثقة عن مجلس الإدارة ، و تتكون من عدد لا يقل عن ثلاثة من الأعضاء غير التنفيذيين . و يحضر هذه اللجنة المدققون الداخليون و المدقق الخارجي إن لزم الأمر ، و تفوض للجنة سلطات العمل طبقا للأحكام المقررة و تقوم كذلك بفحص المجالات لتي تتناسب مع أجندتها .

و تعتبر لجنة المراجعة بشكل متزايد من ركائز حوكمة الشركات ، و يذكر الكثيرون أن نجاح حوكمة الئركات ، يعتمد في المنظمة على نجاح لجنة المراجعة و فشل في العضوية أو الشكل أو دور أو كفاءة أو التزام لجنة المراجعة يؤدي إلى إحداث فجوة في حوكمة الشركات و النظام الموضوع لها .

❖ **دور لجنة المراجعة** .

النظرة الجديدة للجنة المراجعة لها معالم متميزة كثيرة ، و لكن لها شكل خاص يناسب كل شركة على حدى ، بما يعني أن كل لجنة مراجعة ستكون مختلفة تماما و لا يوجد معيار موضوع يمكا استخدامه لتحديد دورها .

و دور لجنة المراجعة يمكن أن يدخل فيه المكونات التالية : [1]

1. **عملية التدقيق الخارجي** :

لفحص عملية المراجعة الخارجية و عمل توصيات للمجلس فإنه يكون مناسبا في المجالات الآتية :

- تعيين و تحديد أجور و مدى الاحتفاظ بالمدقق الخارجي على أساس تقييم أدائه .
- النظر في خطط التدقيق الخارجي و جدول وبرامج العمل طوال السنة و في نهاية السنة .
- التأكد من أن التدقيق الخارجي يكمل كافة خطة التدقيق .
- التأكد من أن المدقق الخارجي مستقل و أن كل الأمور التي تفسد هذا الاستقلال يتم معالجتها بشكل سليم .
- التأكد من أن المدقق الخارجي له علاقات صحيحة مع مسؤولي الشركة و أنهم قادرون على أداء التدقيق بطريقة مهنية .

2. **القوائم المالية** :

يجب النظر في القوائم المالية و تقرير المدقق المتعلق به و القيام بما يلي :

- مناقشة القوائم المالية مع الغدارة العليا كلما كان ذلك ملائما .
- التوصية بأن يوافق المجلس على القوائم المالية .

[1] طارق عبد العال حماد ، مرجع سبق ذكره ، ص 171 و 172 .

- تقدير مدى توفير التقرير السنوي للمعلومات التي يحتاجها المساهمين و المستخدمين الآخرين و أنها تقدم بشكل الذي يحتاجونه .

3. **نظام الرقابة الداخلية :**

- النظر في كفاية نظام الرقابة الداخلية ، و متطلبات الإدارة تقديم تقرير عن نظام الرقابة الداخلية .
- التشاور مع المدقق الخارجي و المدقق الداخلي للحصول على رأيهما بخصوص كفاية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة .
- الحصول على تقارير خاصة عن أي انتهاك للرقابة الداخلية يؤثر على القوائم المالية .
- خطاب الغدارة للمدقق الخارجي .
- تقرير عن الخسائر من مجلس الإدارة أو الإدارة التنفيذية .

4. **التدقيق الداخلي :**

تتولى لجنة المراجعة أو لجنة التدقيق بهذا الشأن ما يلي :

- المشاركة في تعيين المدققين الداخليين و ضمان أن وظيفة المدقق الداخلي تعمل وفق المعايير المهنية ، و أنها تقوم بعملها جيدا و توفي بمسؤولياتها .
- تدقيق أهداف التدقيق الداخلي و رسالتها .
- الإشراف على أنشطة المدقق الداخلي و تنظيمها .
- تلقى التقرير السنوي الداخلي و التفسيرات و المساعدة في تكوين رأي رسمي عن كفاية الرقابة الداخلية داخل المؤسسة .

و نستخلص مما سبق : لجنة المراجعة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ، و ذلك لتقديم رؤية عن مدى تحقيق حوكمة الشركات و يجب أن يكون لها خط مباشر مع المساهمين ، و تسعى اللجنة كذلك إلى ضمان تأهيل الإدارة على إدارة المخاطر .

II. مجلس الإدارة .[1]

- لا بد أن يكون مجلس الإدارة مزيجا من أعضاء تنفيذيين و غير تنفيذيين في توازن لتمثيل مصالح المساهمين و بطريقة مهنية ، و يجب تحديد مسؤولياته بالكامل ، و كذلك يجب وضع معايير تقييم للأداء لضمان حصول أعضائه على مكافآت عادلة .
- يكون مجلس الإدارة مسؤولا بصفة جماعية عن رفع مستوى النجاح في الشركة و القيادة و التوجيه لشؤون الشركة .
- يجب ذكر عدد اجتماعات المجلس و لجانه الرئيسية في التقرير السنوي و عدد الأعضاء الحاضرين فردا فردا . و يجب أن يدخل هذا الوصف في التقرير السنوي .

[1] المرجع السابق ، ص 196 .

- ومن دور رئيس مجلس الإدارة :
  - خلق ظروف مناسبة للأعضاء و ضمان فاعلية أعمال المجلس و يتم وصف دور الرئيس و اختصاصاته و مسؤولياته حتى يكون فعالا .
  - يجب على رئيس المجلس العمل على تنمية كفاءة العمل بالنسبة للمجلس ككل لتقرير فعاليته .
  - يعترف تقرير "كاد بيري" بأهمية رئيس مجلس الغدارة كما يلي : " أن دور رئيس مجلس الإدارة في تأمين حوكمة جيدة للشركة دور حاسم ، و هو مسؤول عن إيجابية عمل المجلس بما يخضع لموافقة المجلس و المساهمين و لضمان ان كل الموضوعات ذات العلاقة مدرجة على جدول الأعمال و لضمان أن المجلس بيده الرقابة الكاملة على شؤون الشركة و اهتمامها بالالتزامات نحو المساهمين " .

III. المدققون الداخليون و الخارجيون .[1]

- يسعى المدقق الخارجي إلى اختبار العمليات الأساسية التي تشكل أساس القوائم المالية ، و تكوين راي محايد عن مدى عدالة القوائم المالية ، و يمكن الاعتماد على تلك النظم التي تنتج القوائم المالية حيث يقل حجم العينة عندما توجد نزم رقابة داخلية ونظم محاسبية سليمة .
- في حين يسعى المدقق الداخلي من جهة أخرى إلى تقديم المشورة للإدارة عما اذا كانت عملياتها الرئيسية ذات نظم سليمة لإدارة المخاطر و الرقابة الداخلية .
- و لهذا الغرض فإن المدقق الداخلي يقوم باختيار الصفقات للتأكد من تقييم و تحديد أي نقاط ضعف في النظم . و يجب أن يكون واضحا مما سبق أن المدقق الخارجي يستخدم تلك النظم كأسلوب مختصر للتحقق من أرقام الواردة في القوائم المالية .
- و على العكس فإن التدقيق الخارجي يهتم أساسا بجميع نظم الرقابة التي تمكن المنظمة من تحقيق أهدافها .

[1] المرجع السابق ، ص 205 .

المطلب الثاني :اسهامات التدقيق الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات .[1]

يعتبر التدقيق الخارجي أحد ركائز و مقومات حوكمة الشركات ، فهي تظهر قيمة مضافة للعمليات التي تحتوي عليها القوائم المالية ، و لأن لهذه المعلومات دورا فعالا في رقابة أصحاب المصلحة في المؤسسة و عليه فقد أصبح تطور و رفع كفاءة مستوى الأداء المهني للتدقيق الخارجي بمثابة دعم رئيسي من دعائم التطبيق الكفء لإطار الحوكمة .

I. التدقيق الخارجي كاختصاص في مر اقبة المعلومات على مستوى حوكمة الشركات .

إن نظرية الوكالة تقوم على فرضين أساسيين الأول أن الأفراد يحثون على تعظيم منفعتهم و الثاني يتعلق بحصول الأفراد على الأرباح فإن كل من المساهمين و المسيرين لديهم دالة منفعة بحيث يعمل كل واحد منهم على تعظيم منفعته الخاصة .

فالعلاقات التعاقدية هي السبب وراء تضارب المصالح بين الأطراف الفاعلة و المهتمة بالمؤسسة و التي قد تؤثر على نوعية المعلومات المحاسبية حيث يقوم المدقق الخارجي من خلال التقرير في إضفاء الثقة و المصداقية بإبداء رأيه الفني المحايد و على ذلك فإن المدقق يؤدي دور حوكمي – قانوني و تنظيمي – فالمدقق يعمل على العوامل التي تشترك في عمليات الحوكمة لضمان أن أصحاب المصلحة يحصلون على أعلى جودة للتقارير المالية .

II. التدقيق الخارجي كآلية في الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الملاك و الإدارة .

المقصود بعدم تماثل المعلومات هو أنه غالبا ما تتوفر المعلومات لدى الوكلاء (المسيرين) عن الموارد التي يديرونها بمستوى أكبر بكثير من توفرها لدى الموكلين (الملاك) ، و بالتالي فقد يمارس الوكلاء سياسات أو استراتيجيات لا تحقق أفضل ما يرجوه الملاك ، إن عدم تماثل المعلومات لا يحدث نتيجة لطبيعة و مواصفات كل طرف فحسب ، و إنما يحدق كذلك كنتيجة لكثرة التعارضات الموجودة في المؤسسة بين مختلف الأطراف المؤثرة . تعتبر عملية التدقيق الخارجي من أهم آليات الحوكمة التي تتمتع بالقدرة على التخفيض من درجة عدم تماثل المعلومات لما يتمتع به المدققون من استقلالية و حياد في ابداء الرأي و القدرة على الكشف عن المعلومات و العمليات التي تقوم بها المؤسسة و مستوى أدائها و كذلك مدى كفاءة نظامها الرقابي الداخلي .

III. التدقيق الخارجي في قلب حوكمة الشركات .

يؤدي التدقيق الخارجي دورا هاما في حماية الأموال و زيادة الثقة في البيانات و المعلومات المحاسبية لهذا اهتمت الدولة و المنظمات المهنية القائمة على شؤون هذه المهنة بوضع الضوابط التنظيمية و المعايير التي يجب على المدقق الخارجي الالتزام بها عند أداء مهامه ، حيث تكتسب آلية التدقيق الخارجي أهمية خاصة في الفكر الحوكمي باعتبارها أداة يتم من خلالها الرقابة على سلوك إدارة المؤسسة فضلا عن كونها تحقق الرقابة على كفاية الإفصاح و جودة التقارير المالية المنشورة .

[1] ايمان فورال و فاطمة الزهراء المقني ، (2019) ، **تفعيل أخلاقيات أعمال المدقق الخارجي لدعم فعالية حوكمة المؤسسات الاقتصادية** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير ، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب بعين تموشنت ، الجزائر ، ص 54 و 55 .

كما يعمل التدقيق الخارجي على تفعيل العديد من مبادئ الحوكمة ، فيما يتعلق بالمبدأ الأول المتعلق بضمان وجود أساسي لإطار فعال للحوكمة بحيث يشجع على شفافية و كفاءة الأسواق المالية ، تحقيق المبدأ الثاني حماية حقوق المساهمين ، المبدأ الثالث الذي يتعلق بالمعادلة المتكافئة عند الحصول على معلومات ، بالإضافة إلى المبدأ الخامس الإفصاح و الشفافية في الوقت المناسب .

الخاتمة

الخاتمة

ما شهده العالم من أزمات مالية و انهيارات في أسواق المال و المؤسسات و الشركات في العالم ، و ما تعيشه من ازدحام مصر في ، و ما يعكسه ذلك على البيئة الاقتصادية بالسلب أو بالإيجاب ، تواجه العديد من التحديات في جميع مناحي حياتنا الاجتماعية و الاقتصادية و السياسية و هذا التقويم في وقتنا الحالي و التخطيط لمواكبة المستجدات بما يتوافق مع هذا العصر

و في هذا الاطار و من دراستنا لموضوع دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات ، و التركيز على آلية من آليات تطبيق حوكمة الشركات و تأثيرها و تأثرها بالتدقيق الخارجي ، و الذي يساهم بشكل كبير في تحقيق مبادئ الحوكمة .

فمن خلال الفصل الأول الذي يخص التدقيق بصفة عامة و التدقيق الخارجي بصفة خاصة ، و الذي كان نتجا لتطوير الواقع الاقتصادي عقب الانهيارات و التغيرات التي مست الشركات جراء انفصال الملاك عن الإدارة.

الأمر الذي حتم ضرورة الاستعانة بطرف خارجي مستقل يدلي برأي فني محايد موضوعي ينتقل مضمونه من اكتشاف الغش و الأخطاء إلى إبداء رأي حول مدى احترام القواعد و القوانين و المبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة للوضعية المالية أو نتائج المؤسسة .

أما الفصل الثاني فكان يدور حول حوكمة الشركات و علاقتها بالتدقيق الخارجي و ذلك من خلال ابراز ركائز و آليات الحوكمة و أهميتها و الهدف من ظهورها ، فقد تبين لنا الحوكمة ظهرت نتيجة لأهدافها الاقتصادية و الاجتماعية .

كما تطرقنا في نفس الفصل إلى تحديد علاقة حوكمة الشركات و التدقيق الخارجي نظرا للدور الفعال الذي يلعبه هذا الأخير في تجسيد و دعم مقومات داخل الشركة .

قائمة المراجع

الكتب

- أحمد قايد نور الدين , (2015) , **التدقيق المحاسبي وفق المعايير الدولية** , دار الجنان للنشر و التوزيع , الأردن , عمان .
- أمين السيد أحمد لطفي ، (2006) ، **المراجعة بين النظرية و التطبيق** ، دار الجامعة ، الإسكندرية ، مصر .
- تامر مزيد رفاعه ، (2017) ، **أصول تدقيق الحسابات و تطبيقاته على دوائر العمليات في المنشأة** ، دار المناهج للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن .
- رزق أبو زيد الشحنة , (2015) , **تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفق لمعايير التدقيق الدولية (الاطار النظري)** , دار وائل للنشر و التوزيع , الأردن , عمان.
- زاهره عاطف سواد ، (2009) ، **مراجعة الحسابات و التدقيق** ، الطبعة الأولى ، دار الراية للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن .
- سالم بن سلام الفليتي ، (2010) ، حوكمة الشركات المساهمة العامة في سلطنة عمان ، دار أسامة للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن .
- طارق عبد العال حماد ، (2007) ، حوكمة الشركات (المفاهيم ، المبادئ ، التجارب ، المتطلبات) ، دار الجامعة ، الطبعة الثانية ، القاهرة .
- محمد بوتين ، (2003)، **المراجعة و مر اقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق** ، ديوان المطبوعات الجامعية .
- محمد سمير صبان و عبد الوهاب نصر علي ، (2002) ، المراجعة الخارجية ، دار الجامعة ، الإسكندرية ، مصر .
- محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب،(2009) ، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات** ، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن .
- هادي التميمي ، (2006) ، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية ، دار وائل للنشر ، عمان ، الأردن ، الطبعة الثالثة .
- وليم توماس و آمرسون هنكي ، (1989) ، **المراجعة بين النظرية و التطبيق** ، الطبعة العربية ، دار المريخ للنشر ، الرياض ، المملكة العربية السعودية .

الاطروحات

- ايمان فورال و فاطمة الزهراء المقني ، (2019) ، **تفعيل أخلاقيات أعمال المدقق الخارجي لدعم فعالية حوكمة المؤسسات الاقتصادية** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير ، معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، المركز الجامعي بلحاج بوشعيب بعين تموشنت ، الجزائر .
- خلال عزيزة ، (2015) ، **دور المراجعة في تطبيق حوكمة الشركات** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في علوم المالية و المحاسبية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة أكلي محند أولحاج ، البويرة ، الجزائر .
- شراد محمد أصيل ، **المراجعة الخارجية آلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر** ، مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2016 .
- عايد زهية ، (2016)، **دور التدقيق المحاسبي في حوكمة الشركات** ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة مستغانم ، الجزائر .
- عبد الله عبد السلام سعيد أبو سدعة ، التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية ، رسالة مقدمة لجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير محاسبة و تدقيق ، العلوم التجارية ، جامعة الجزائر ، (2010) .
- لياس قلاب ذبيح ،(2011) ، **مساهمة التدقيق المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية** ، مذكرة مقدمة لمتطلبات نيل شهادة الماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر .

القوانين و المراسيم .

- قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008 ، **يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق ل 25 مارس 2009 .

- قرار مؤرخ في 23 رجب 1429 الموافق ل 26 يوليو 2008 ، **يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها** ، الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 28 ربيع الأول 1430 الموافق ل 25 مارس 2009 .

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى تبين دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة الشركات بالمؤسسات الاقتصادية ، و بعد استعراض المفاهيم النظرية الخاصة بحوكمة الشركات و آلياتها ، و حاولنا من خلال دراستنا إلى ابراز دور التدقيق الخارجي بالمؤسسة باعتباره ركن أساسي لإقامة نظام لحوكمة الشركات في ظل ما تعيش من تحولات في إطار التوجه نحو اقتصاد السوق .

الكلمات المفتاحية : حوكمة الشركات ، التدقيق الخارجي ، المدقق الخارجي .

Summary :

This study aims to clarify the role of external auditing in the application of corporate governance in economic institutions, and after reviewing the theoretical concepts of corporate governance and its mechanisms, and through our study we tried to highlight the role of external auditing in the institution as a fundamental pillar for establishing a system of corporate governance in light of the transformations that exist. In the context of orientation towards a market economy.

Key words: corporate governance, external audit, external auditor.