لجنة التدقيق كمدخل لتفعيل الحوكمة ورفع جودة التدقيق في المؤسسة.

د.بوفاسة سليمان– جامعة المدية

أ.سعيداني الرشيد –جامعة خميس مليانة

الملخص:

نهدف من خلال دراستنا هذه إلى إلقاء الضوء على مفهوم لجنة التدقيق ومهامها، ودورها في تفعيل الحوكمة في المؤسسة، ومدى مساهمتها في رفع جودة التدقيق في المؤسسة، وهذا من خلال معرفة علاقتها بالتدقيق الداخلي ومجلس الإدارة والتدقيق الخارجي ومدى مساهمتها في رفع جودة عملية التدقيق والمراجعة ومن ثم محاربة عمليات الفساد بشتى أنواعه في الشركات.

Abstract:

The study has discussed and analyzed the functions and roles of the *Comity* audit in activating the principles of governance in the operating companies, clarifying the concept of companies governance, illustrating the importance and objectives of governance, presenting the principles of governance, and, thus, addressing the role of the *Comity* Audit, and the advancement of ethical convention and professional standards of *Comity* audit, with the specification of the tasks and responsibilities of Audit department and the relation between comity audit and internal or external audit .

الكلمات المفتاحية: الحوكمة، التدقيق، الجودة

تعتبر حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة التي ظهرت في السنوات القليلة الماضية بقوة على السطح في عالم الأعمال نظرا للمتطلبات الجديدة التي فرضتها مظاهر العولمة وما صاحبها من تطورات على الصعيدين القانوني والاقتصادي؛ ومما زاد من الإهتمام بتطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية الجيدة، الإنهيارات المفاجئة لعدد من الشركات العالمية، حيث إرتبط مفهوم الحوكمة إرتباطا وثيقا بالأزمات المالية والاقتصادية، التي كشفت أن عدم تطبيق الحوكمة بالشكل المطلوب قد زاد من حدتها وهز ثقة المستثمرين وجميع أصحاب المصلحة بالأنظمة الرقابية والمحاسبية على آداء الشركات.

وتسهم لجان التدقيق في تحسين كفاءة نظم الرقابة الداخلية وفعاليتها في الشركات، كما تعتبر أحد أهم دعائم تحقيق مفهوم حوكمة الشركات، كما تقوم بالإشراف على جودة عملية التدقيق، وهذا بإعتبارها حلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المدقق الداخلي والخارجي.

لقد تعاظم الاهتمام بمفهوم الحوكمة (la gouvernance) في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، وخاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين.

هذه الإنهيارات دفعت إلى البحث عن الدور الحيوي لعملية التدقيق، من لجان التدقيق والتدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي، في عمليات حوكمة الشركات.

وأكدت معظم الدراسات والمراجع الخاصة بحوكمة الشركات، إن لم يكن جميعها على ضرورة وجود لجان للتدقيق في الوحدات الإقتصادية التي تسعى إلى تطبيق الحوكمة، بل وأشارت إلى أن وجود لجان للتدقيق يمثل أحد العوامل الرئيسية لتقييم مستويات الحوكمة المطبقة والرفع من جودة عملية التدقيق والرقابة التحقق من البيانات المحاسبية والمالية مع التأكد من مدى صحتها وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة، ومدى تطبيق الإجراءات الموضوعة من طرف إدارتها لتفادي مختلف الأخطاء المحاسبية ومنع حالات الغش والتلاعب بأملاكها.

لذا إرتأينا إلى طرح **الإشكالية** الآتية:

ما هو دور لجان التدقيق في تفعيل مبادئ الحوكمة في الشركات والرفع من جودة عملية التدقيق؟.

ويتفرع عن هذا التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

1-ما هو مفهوم حوكمة المؤسسات وما هي متطلبات تطبيقها؟

2-ماهية التدقيق وما هي الجهات القائمة به؟

3 -ما هي محددات لجنة التدقيق وأدوارها في تطبيق حوكمة المؤسسات ورفع جودة التدقيق؟

وللإجابة على التساؤلات الفرعية إقترحنا **الفرضيات** التالية:

1-تحتل مبادئ حوكمة المؤسسات وممارساتها أهمية كبيرة تتزايد مع مرور الزمن وتتصاعد أهميتها

فى الدول المتقدمة والنامية خاصة بعد ظهور الأزمات المالية.

2-اكتسبت عملية التدقيق تطورا كبيرا وخاصة فيما يخص المعايير المهنية الخاصة بها والتي أثرت على جودة آدائها، وكذا درجة الإعتماد عليها.

3-للجنة التدقيق دور في تطبيق الحوكمة من خلال تقييم كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية والخارجية في المؤسسة، وكذا مراجعة إدارة المخاطر، بالإضافة إلى مساهمتها في رفع جودة التدقيق.

- أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من تزايد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات وسبل تطبيقها وتفعيلها في السنوات الأخيرة من قبل الباحثين والشركات والمهتمين، ومن أهمية موضوع لجنة التدقيق كآلية لتفعيل تطبيق الحوكمة في الشركات والمساهمة في خلق بيئة أعمال تتسم بالمصداقية والشفافية عن طريق زيادة فعالية الرقابة والتدقيق، مما يسمح بضمان صدق ونزاهة المعلومة المالية المعروضة والحد من إستخدامها بطريقة سلبية تمس بمصالح الأطراف الدائمة وذوي الحقوق في الشركة ويساهم في الإستقرار الإقتصادي خاصة في عالم تسيطر عليه العولمة.

– أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة المؤسسات وأسباب ودوافع انتشار هذا المفهوم.

2- إستعراض وتحليل الجهود الدولية والإقليمية في التعريف بمفهوم حوكمة المؤسسات وكيفية تطبيقه على أرض الواقع.

3- إلقاء الضوء على مفهوم وأهمية عملية التدقيق والجهات القائمة عليها.

4- بحث ومناقشة دور لجان التدقيق كأحد أبرز دعائم تحقيق حوكمة المؤسسات وعلاقة ذلك برفع جودة التدقيق بها.

5- طرح بعض التوصيات والمقترحات التي من شأنها زيادة الوعي في البيئة الجزائرية بالمفاهيم والأساليب الحديثة في قطاع الأعمال.

– المنهج المتبع في الدراسة:

في ضوء طبيعة الدراسة والأهداف التي نسعى إلى تحقيقها عمدنا إلى إستخدام المنهج الوصفي التحليلي قصد وصف حوكمة المؤسسات ولجنة التدقيق، وكذا تحليل دور لجنة التدقيق كأداة لتطبيق حوكمة المؤسسات ورفع جودة التدقيق فيها. من خلال إجراء مسح مكتبي لكل ماله علاقة بموضوع الدراسة في الدوريات والمجلات العلمية المتخصصة، بالإضافة إلى الاطلاع على الأنظمة واللوائح وما صدر عن المنظمات والهيئات المهنية العالمية والمحلية ذات الصلة.

– الدراسات السابقة:

- **دراسة (الرحيلي، 2006م)**: تناولت دور لجان التدقيق كأحد دعائم حوكمة الشركات في البيئة السعودية، وبينت الدراسة أن تكوين لجان التدقيق تجربة حديثة في المملكة، حيث صدرت للمرة الأولى بموجب قرار وزاري رقم 903 في سنة 1994م.

- **دراسة (larry et al, 2007)**: تناولت بيان دور لجان التدقيق في حوكمة الشركات وعلاقتها كآلية هامة بآليات الحوكمة الأخرى ومنها التدقيق الداخلي والخارجي، وكذا مراقبة الحسابات وعلاقتها بلجنة التدقيق مع التركيز على أهمية تدفق المعلومات بينهم، وأكدت

الدراسة على أهمية دور لجنة التدقيق في تفعيل دور حوكمة الشركات مع التركيز على معايير إختيار أعضاء اللجنة وضوابط عملها.

وللإجابة على موضوع الإشكالية والتحقق من الفرضيات قمنا بتقسيم بحثنا إلى ثلاثة محاور، هي كالآتي:

- **مفاهيم أساسية حول حوكمة الشركات؛**
- **ماهية عملية التدقيق؛**
- **دور لجنة التدقيق في تفعيل الحوكمة ورفع جودة عملية التدقيق؛**

أولا: مفاهيم أساسية حول حوكمة الشركات؛

لقد اختلف المفكرون الاقتصاديون والماليون حول إعطاء تعريف موحد للحوكمة سنوردها كما يلي:

1- مفهوم الحوكمة:

تعددت التعاريف المتعلقة بحوكمة الشركات وذلك لتعدد إهتمامات وتخصصات الكتاب والباحثين، لذا سنقوم بعرض مجموعة من التعاريف لبعض المنظمات الدولية وأخرى لبعض المختصين، وهي على النحو الآتي:

- **تعريف البنك الدولي (WB)**: "هي ممارسة للسلطة السياسية، ورقابة إدارة الموارد المؤسساتية من أجل تنمية إقتصادية وإجتماعية".[(1)]
- **تعريف لجنة الأبعاد المالية لحوكمة المؤسسات (CADBURY)**:" حوكمة المؤسسات هي نظام بمقتضاه تدار المؤسسات وتراقب".[(2)]
- **تعريف منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OCED)**: "هي نظام يتم بواسطته توجيه ورقابة منظمات الأعمال " .[(3)]
- **تعريف Hermanson وRittenberg** " هي عمليات تتم من خلال إجراءات تتخذ من قبل أصحاب المصالح لتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها من خلال الإدارة ومراقبة مخاطر المنظمة والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر ، مما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في انجاز أهداف الشركة وحفظ قيمها ".[(4)]

- **تعريف Gilles paquet**: " هي التنسيق الفعال بين توزيع السلطة، الموارد، والمعلومات بين المشاركين في المؤسسة، وهي في نفس الوقت آداة للرؤية والتشخيص والمعالجة بحيث تساعد على كشف وتحديد النزاعات وفهمها وبالتالي وضع الإجراءات المناسبة".[5]

تعريف ناصر نور الدين: "يقصد بحوكمة الشركات مجموعة الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن الانضباط والعدالة والشفافية، وتهدف الحوكمة إلى تحقيق الجودة والتميز في الآداء عن طريق تفعيل تصرفات إدارة الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بإستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها ".[6]

مما سبق نستنتج بأن الحوكمة توضح كيفية تنظيم العلاقة بين أطراف المنظمة كافة، وتظهر في مجموعة من القوانين والقرارات التي تهدف إلى حماية أصحاب المصالح، أي أنها تمثل أسلوباً متميزا في إدارة منظمات الأعمال مبني على أساس الإنضباط والعدالة والمساءلة والشفافية وبما يضمن تحقيق أفضل عائد ممكن لكافة الأطراف المساهمين في المؤسسة وذوي المصالح والمجتمع ككل.

2- أهمية حوكمة الشركات:

حظيت حوكمة الشركات بإهتمام بالغ في السنوات الأخيرة؛ ويمكن تلخيص أهمية حوكمة الشركات في النقاط الآتية: [7]

1-تخفيض المخاطر؛

2-تعزيز الآداء؛

3-تحسين الوصول إلى الأسواق المالية؛

4-زيادة القابلية التسويقية للسلع والخدمات؛

5-إظهار الشفافية وقابلية المحاسبة عن المسؤولية الإجتماعية.

كما يمكن توضيح أهمية الحوكمة من منظور مستخدميها وذلك كما يلي: [8]

- بالنسبة للشركات:

-تمكن من رفع الكفاءة الاقتصادية للشركة ؛

-تعمل على وضع الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة ؛

-تحظى الشركات التي تطبق قواعد الحوكمة بزيادة ثقة المستثمرين.

– بالنسبة للمساهمين:

– تساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين ؛

–الإفصاح الكامل عن أداء الشركة و الوضع المالي والقرارات الجوهرية المتخذة من قبل الإدارة العليا.

3– أهداف حوكمة الشركات:

تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، نذكر منها: [9]

– تعظيم آداء الشركات؛

– وضع الأنظمة الكفيلة بتجنب أو تقليل الغش ؛

– وضع أنظمة يتم بموجبها إدارة الشركة وفقاً لهيكل يحدد توزيع كل الحقوق والمسؤوليات فيما بين المشاركين (مجلس الإدارة والمساهمين)؛

– وضع القواعد والإجراءات المتعلقة بسير العمل داخل الشركة؛

– تحقيق الشفافية والعدالة وحماية حقوق المساهمين في الشركة ؛

– إيجاد ضوابط وقواعد وهياكل إدارية تمنح حق مساءلة إدارة الشركة أمام الجمعية العامة وتضمن حقوق المساهمين في الشركة؛

– تنمية الإستثمارات وتدفقها من خلال تعميق ثقة المستثمرين في أسواق المال؛

– العمل على تنمية المدخرات وتعظيم الربحية وإيجاد فرص عمل جديدة؛

– العمل على الآداء المالي الجيد من خلال محاسبة الإدارة أمام المساهمين؛

– فرض الرقابة الجيدة والفاعلة على آداء الوحدات الإقتصادية ؛

– جذب الإستثمارات سواء الأجنبية أم المحلية والحد من هروب رؤوس الأموال الوطنية للخارج؛

– تطوير وتحسين ومساعدة أصحاب القرار على بناء إستراتيجية متطورة تخدم الكفاءة الإدارية والمالية للشركة؛

–زيادة المعلومات والخبرات والمهارات نتيجة العمل بالحوكمة.

وفي نهاية الأمر لا بد من الإشارة إلى أن من أهم أهداف حوكمة الشركات هي العمل على مساءلة ومحاسبة ومحاربة الفساد الإداري والمالي في الشركة بكل صوره.

4– الأطراف المعنية بحوكمة الشركات:

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، وهذه الأطراف هي: (10)

أ- المساهمين ؛

ب- مجلس الإدارة ؛

ج- الإدارة ؛

د- أصحاب المصالح ؛

5- أبعاد حوكمة الشركات:

إن مفهوم الحوكمة متعدد المجالات والأبعاد، ويمكن حصرها في الأبعاد الآتية: (11)

- البعد الإشرافي؛

- البعد الرقابي؛

- البعد الأخلاقي ؛

- الإتصال وحفظ التوازن؛

- البعد الإستراتيجي ؛

- المساءلة ؛

- الإفصاح والشيافية ؛

6- مبادئ الحوكمة:

حرصت عدد من المؤسسات الدولية على تناول هذا المفهوم بالتحليل والدراسة؛ وعلى رأس هذه المؤسسات كل من صندوق النقد والبنك الدوليين، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) التي أصدرت في عام 1999م مبادئ الحوكمة وقامت بتعديلها عام 2004م لتصبح تتضمن المبادئ الآتية: (12)

أ- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركاتة؛

ب- حفظ حقوق جميع المساهمين؛

ج- المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين ؛

د- دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة ؛

هـ- الإفصاح والشفافية ؛

و- مسئوليات مجلس الإدارة ؛

ثانيا: معنى عملية التدقيق

مرت عملية التدقيق بعدة مراحل متعاقبة نلخصها في الآتي:

1- لمحة تاريخية عن التدقيق

إن التطورات المتلاحقة للتدقيق كانت رهينة الأهداف المتوخاة منها من جهة، ومن جهة أخرى كانت نتيجة البحث المستمر لتطوير هذه الأخيرة من الجانب النظري بغية جعلها تتماشى والتغيرات الكبيرة التي عرفتها حركة التجارة العالمية والاقتصاد العالمي بشكل عام والتي شهدتها المؤسسة الاقتصادية على وجه الخصوص، لذلك سنورد فيما يلي أهم المراحل التاريخية للتدقيق: (13)

- قبل سنة 1850م: كانت الحكومة والمحاكم التجارية والمساهمين هم الذين يأمرون المحاسب بمنع وقوع الغش ومعاقبة فاعليه وحماية الأموال من مختلف التلاعبات؛

- قبل سنة 1900م: كانت الحكومة والمساهمين هما الذين يأمرون شخصا مهنيا في المحاسبة أو القانون بمنع وقوع الغش وتأكيد مصداقية الميزانية؛

- قبل سنة 1940م: كانت الحكومة والمساهمين هما الذين يأمرون شخصا مهنيا في التدقيق والمحاسبة بمنع وقوع الغش والأخطاء و الشهادة على مصداقية القوائم المالية التاريخية؛

- قبل سنة 1970م: كانت الحكومة والمساهمين والبنوك هم الذين يتفقون مع شخص مهني في التدقيق حول الشهادة على صدق وسلامة وإنتظام القوائم المالية التاريخية؛

- قبل سنة 1990م: كانت الحكومة والمساهمين وهيئات أخرى هم الذين يتفقون مع شخص مهني في التدقيق أو المحاسبة أو الاستشارات المالية حول الشهادة على نوعية نظام الرقابة الداخلية وإحترام المعايير المح اسبية وصدق وسلامة وإنتظام القوائم المالية التاريخية؛

– بعد سنة 1990م: كانت الحكومة والمساهمين وهيئات أخرى هم الذين يتفقون مع شخص مهني في التدقيق حول الشهادة على الصورة الصادقة للحسابات ونوعية نظام الرقابة الداخلية وكذا العمل في ظل إحترام المعايير على الحماية من الغش العالمي.

ندرك من العرض السابق لتطور التدقيق، أن هذه الأخيرة أخذت أبعادا ترتبط بطبيعة الحاجة منها، حيث تغير القائم بها بتغير الأهداف المتوخاة منها أو بإثبات محدودية القائم بها على تحقيق هذه الأهداف، فضلا عن تغير ذات الهدف للسماح بتلبية رغبات الآمريين بها.

2- تعريف التدقيق

هناك تعاريف مختلفة للتدقيق، نذكر من أهمها ما يلي:

✓ **تعريف الجمعية المحاسبية الأمريكية:** عرفت التدقيق على أنه "عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه المعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية". **(14)**

✓ **تعريف منظمة العمل الفرنسي:** عرفت التدقيق على أنه " عبارة عن مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظم والإجراءات المتعلقة بالتنظيم". **(15)**

✓ **تعريف "BONNAULT" ET "GERMOND"**: عرفا التدقيق على أنه " إختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة وعلى مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة". **(16)**

✓ **تعريف "Bethoux, Kremper et Poisson"**: عرفوا التدقيق على أنه " فحص للمعلومات من طرف شخص خارجي، شريطة أن لا يكون هو الذي حضّرها أو إستعملها، بهدف زيادة منفعة المعلومات للمستعمل". **(17)**

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن مهمة التدقيق تكمن في التأكد من تطابق العمليات والأحداث الاقتصادية محل الدراسة وتقييمها من طرف المدقق مع المعايير الموضوعية، وضرورة وجود هذه المعايير حتى يتمكن المدقق من إبداء الرأي وإصدار حكم موضوعي حول البيانات والمعلومات التي يقوم بدراستها، وتوصيل نتائج هذا التقييم إلى الأطراف المعنية.

3- خصائص وفرضيات التدقيق

هناك ميزات تتميز بها عملية التدقيق وفرضيات تقوم هليها نوردها كما يلي:

أ . خصائص التدقيق: للتدقيق عدة خصائص تميزه عن بقية الأدوات الأخرى للتسيير نذكر منها: **(18)**

-التدقيق عملية منتظمة، أي أن إختبارات المدقق تعتمد على تخطيط مسبق متمثل في برنامج موضوع ومضبوط لعملية المراجعة؛

-ضرورة الحصول على قرائن وأدلة إثبات وتقديمها بطريقة موضوعية؛

-يشتمل التدقيق على إبداء رأي فني محايد، الأمر الذي يتطلب وضع مجموعة من المعايير تستخدم كأساس للتقييم وإبداء الرأي؛

-إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية.

ب . فرضيات التدقيق: إن طبيعة ونوعية المشاكل وتنوعها والتي هي بصدد الحل من طرف المدقق، جعل وضع مجموعة من الفرضيات والتي تمثل الإطار الفكري الذي يمكن الرجوع إليه في عمليات المراجعة أمرا ضروريا؛ ففرضيات المراجعة تتمثل في العناصر: **(19)**

- لا وجود لتعارض في المصالح بين المراجع و الإدارة؛
- خلو القوائم المالية و أية معلومات أخرى تقدم للفحص من أخطاء غير مادية؛
- وجود نظام للرقابة الداخلية سليم يبعد احتمال حدوث أخطاء؛
- التطبيق المناسب للمباديء المحاسبية يؤدي إلى قوائم مالية سليمة و بالتالي التعبير الصحيح عن المركز المالي للمؤسسة و نتائج أعمالها؛
- العناصر و المفردات التي كانت صحيحة في الماضي تبقى كذلك في المستقبل إلى وجود دليل يعبر عكس ذلك؛
- مراجع الحسابات يقوم فقط بإبداء الرأي عن البيانات المالية؛
- فرض التزامات مهنية على المراجع تتناسب مع مركزه.

4- أهمية التدقيق

يعتبر التدقيق مهمة بالنسبة للمستثمرين وأصحاب الأموال الذين يتميّزون بإستعمالهم للبيانات والقوائم المالية في إتخاذ القرارات، ومن المستفدين من المراجعة نذكر: [20]

أ . مسيّرو المؤسسات؛

ب . المساهمون و ملاك المؤسسة ؛

جـ . الدائنون و الموردون؛

د . المستثمرون؛

هـ . إدارة الضرائب؛

5- أهداف التدقيق

لقد تطورت عملية التدقيق عبر العصور، هذا التطور إنعكس على أهدافها فإنتقلت من أهداف تقليدية إلى أهداف حديثة منها ما هو عام[21].

أما الأهداف التي تعتبر ميدانية بالنسبة للمدقق وأعمال المدقق فهي كالتالي: [22]**الشمولية:** إنه من الضروري على النظام المحاسبي للمؤسسة أن يقوم بتوليد معلومات محاسبية، تمتاز بالشمول والتعبير عن كل الأحداث النقدية التي جرت بالمؤسسة؛

- ✓ **الوجود والتحقق:** يعمل المدقق على التأكد من وجود جميع العناصر الواردة في جهة الأصول والخصوم لميزانية المؤسسة و التحقق منها؛
- ✓ **الملكية و المديونية:** يقوم المدقق في أول الأمر بالتأكد من أن العناصر التي تنص عليها الميزانية تخص المؤسسة التي هو بصدد مراجعتها؛
- ✓ **التقسيم و التخصيص:** يهدف التدقيق من خلال هذا العنصر إلى إستعمال الطرق المحاسبية المعروفة عند تقييم الأحداث المحاسبية ومن ثم تخصيصها في الحسابات الخاصة بها تطبيقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها؛
- ✓ **العرض و الإفصاح:** أي الإفصاح عن مدى صحة وصدق المعلومات المحاسبية والوثائق المالية الموجودة والمنبثقة من المؤسسة ومدى موافقتها مع معايير الممارسة المهنية وتماشيها مع المبادىء المحاسبية.

✓ **التسجيل المحاسبي**: يتمثل هذا الهدف في التحقق من أن المبالغ الممثلة للأصل المعين تم تسجيلها بصورة صحيحة في السجلات والقوائم المالية.

6- أنواع التدقيق من حيث القائم بالعملية

تنقسم عملية التدقيق من حيث الجهة القائمة بها إلى ثلاثة أنواع أساسية هي:

أ- التدقيق الداخلي: هذا النوع من التدقيق تقوم به مصلحة توجد بداخل المؤسسة. (23)

ومن بين الأهداف الأساسية التي تسهر على تحقيقها عملية التدقيق الداخلي نذكر ما يلي: (24)

- التأكد من السير الحسن لإجراءات الرقابة الداخلية؛
- التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة؛
- إنسجام العمليات و احترامها للقوانين؛
- فعالية نظام الرقابة الداخلية.

ب- التدقيق الخارجي: يهتم هذا النوع من التدقيق بالفحص الإنتقادي والمحايد لدفاتر وسجلات المؤسسة ومستنداتها بواسطة شخص خارجي بموجب عقد يتقاضى عنه أتعاب تبعا لنوعية الفحص المطلوب منه، وذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق وعدالة التقارير المالية للمؤسسة خلال فترة معينة. (25)

ج- لجنة التدقيق: هي لجنة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وذلك لإختيار المراجعين الخارجين ومناقشة عملهم وعلاقتهم مع الإدارة لفحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية، وسنتطرق لها بالتفصيل في المحور الموالي.

ثالثا: دور لجنة التدقيق في تفعيل حوكمة الشركات ورفع جودة التدقيق

سنتطرق إلى لجنة التدقيق من خلال نشأتها وتعريفها وأهميتها وأهم الضوابط التي تحكمها ودورها وتأثيرها على تفعيل الحوكمة.

1- نشأة لجان التدقيق:

ظهرت فكرة تكوين لجان التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات المالية الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية لشركة (Mckesson & Robbin) التي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) ولجنة تداول الأوراق(SEC) المالية بالتوصية بضرورة تشكيل لجنة مكونة من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين مدقق خارجي وتحديد

أتعابه؛ والهدف من ذلك زيادة إستقلاله في إبداء الرأي في التقارير المالية التي تصدرها الشركات. (26)

وقد ساعدت كثير من العوامل على زيادة الإهتمام بتشكيل لجان التدقيق، ومن أهمها مايلي(27) :

-تزايد حالات الفشل المالي للعديد من المؤسسات و البنوك؛

-التناقض الموجود بين المدققين الخارجيين و بين إدارة المؤسسة خاصة في مجال المحافظة على إستقلالية المدقق ؛

-الحد من حالات الغش والتلاعب وزيادة فعالية نظم الرقابة الداخلية ؛

-حاجة أصحاب المصلحة في الشركات خاصة المقيدة بالبورصة إلى آلية إدارية تساهم في ضبط ورقابة آداء الإدارة كوكيل عنهم خاصة بشأن الأمور المالية والرقابية.

وبالتالي يبدو مما سبق أن المطالبة بضرورة وجود لجان التدقيق في المؤسسات وسن تشريعات في بعض دول العالم هو إتجاه عالمي جاء لمعالجة الخلل الموجود في إدارة الشركات وتعزيز حوكمتها.

2 -تعريف لجنة التدقيق وخصائصها:

لا يوجد مفهوم موحد للجان التدقيق نظرا لأن مهامها ومسؤولياتها ودورها قد يختلف من شركة إلى أخرى، ومن دولة إلى أخرى، إلا أنه يمكننا إستعراض بعض المفاهيم على النحو الآتي:

-عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (1992م) لجنة التدقيق بأنها " لجنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة، وتعد لجنة التدقيق كحلقة وصل بين المدققين ومجلس الإدارة ".(28)

- وعرفها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين أنها:" لجنة تتكون من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وذلك لإختيار المدققين الخارجين ومناقشة عملهم وعلاقتهم مع الإدارة لفحص القوائم المالية ونظم الرقابة الداخلية".(29)

- كما عرفت: "أنها لجنة منبثقة من مجلس إدارة الشركة، وتكون عضويتها قاصرة فقط على الأعضاء غير التنفيذيين واللذين يتوافر لديهم درجة عالية من الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق) ."(30)

من التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج لجنة التدقيق تتميز بمجموعة من الخصائص، نذكر منها: (31)

- ✓ لجنة مكونة من عدد من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين؛
- ✓ يتوافر لدى أعضائها معارف و خبرة جيدة في مجال المحاسبة و المالية و التدقيق؛
- ✓ تتجلى مهامها بمراجعة عمليات إعداد التقارير المالية وفحص عمليات التدقيق الداخلية و الخارجية،

ومراجعة الإلتزام بالقواعد الأخلاقية و ترتيبات الحوكمة؛

- ✓ هي آداة مفيدة في مراقبة آداء الشركة و تسيير نشاطها؛
- ✓ هي آداة رقابية بيد المساهمين على الإدارة.

3- ضوابط تشكيل لجان التدقيق من منظور الحوكمة المؤسسية:

يجب أن تتوافر مجموعة من الضوابط الخاصة لتشكيل لجنة التدقيق في أي شركة[32]:

- التحديد الواضح لسلطات ومسئوليات اللجنة؛
- توافر وتكامل الخبرة والمهارة في أعضاء لجنة التدقيق ؛
- تحديد العدد الملائم لأعضاء لجنة التدقيق؛
- إستقلال لجنة التدقيق تنظيميًا ؛
- إدراك لجنة التدقيق لدورها في حوكمة الشركات.

4- دور لجنة التدقيق:

يتمثل فيها دور لجنة المراجعة كالآتي[33] :

أ -عملية التدقيق الخارجية

ب . النظر في القوائم المالية

ت – أن يكون نظام للرقابة الداخلية

ج -المرونة والتوافق الدائم

ح -التحقق الخاص من المراجعة الداخلية

5- أثر لجنة التدقيق على تفعيل الحوكمة في الشركات وتحسين جودة التدقيق:

مما سبق نستنتج أن لجان التدقيق تعتبر أداة جيدة من أدوات الحوكمة في الشركات، بل أحد الدعائم الأساسية لنجاح الحوكمة فيها والتي يتضح دورها في هذا المجال من خلال الآتي[34] :

- تحقيق التنسيق الفعال مع المدققين الخارجيين من خلال تحديد مجال التدقيق ومراجعة القوائم المالية قبل وبعد النشر، هذا بالإضافة إلي التحقق من استجابة الإدارة لملاحظات وتوصيات مراقب الحسابات وهيئة سوق المال؛
- تقييم النواحي المالية وذلك من خلال مراجعة آداء إدارة الحسابات والإدارة المالية وتقييم السياسات المالية للشركة؛
- فحص وتقييم أعمال إدارة التدقيق الداخلية وذلك للتأكد من مدي كفاءة كل من برامج التدقيق الداخلي وكذلك كفاية فريق عمل التدقيق الداخلي للوفاء بالمهام المنوط بالقيام بها؛
- تعيين أو عزل المدققين وكذلك الإشتراك في تحديد أتعابهم؛
- التأكد من فعالية إجراءات الرقابة الداخلية ومدي الإلتزام بالقواعد والمعايير الموضوعة.

وبالأضافة إلى ماسبق، فإن الإختصاصات التي تقوم بها لجان التدقيق تسعى في النهاية إلى الحفاظ على حقوق المساهمين وتعظيم ثرواتهم بشكل عادل، وكذلك دعم ومساندة مسئوليات أعضاء مجلس الإدارة وصولا إلى حوكمة رشيدة للشركات

خاتمة:

يعتبر موضوع لجان التدقيق من الأهمية البالغة لتفعيل مبادئ الحوكمة، حيث أنها مرتبطة مباشرة بمجلس الإدارة وتعمل على تقديم تقاريرها الدورية له، ويتم تشكيل لجنة التدقيق والتي يصدر بالقواعد المنظمة لعملها قرار من الجمعية العامة للمصرف بناءا على إقتراح مجلس الإدارة، ويتعين عند وضع هذه القواعد الإلتزام بها كحد أدنى لعمل لجان التدقيق في الشركات.

ويتم تشكيلها بصفة مطلقة من بين أعضاء المجلس المستقلين عن الإدارة، وتتكون من ثلاثة إلى خمسة أعضاء يعينهم مجلس الإدارة، وتعتبر صفتي الاستقلالية وعمق النظر من أهم صفات لجنة التدقيق، حيث تلعب دورًا رئيسيًا في الإشراف والرقابة المالية، وتقديم التقارير، وبهذا تعمل على تقوية حوكمة الشركة وزيادة الثقة العامة لدى جميع المساهمين في الشركة. **وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.**

كما وتأتي أهمية دور لجنة التدقيق في مقدمة الآليات التي يمكن من خلالها التأكد من تطبيق مفهوم حوكمة الشركات على أرض الواقع مع مجلس الإدارة، والمدقق الداخلي، والمدقق الخارجي، كما أن وجود نظام رقابة داخلية فعال يعد أحد المسؤوليات الرئيسة المناطة بالمجلس، ويأتي دور لجنة التدقيق الرئيس في التحقق من كفاءة نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية، وتقديم أي توصيات له من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة.

كما تقوم اللجنة بدراسة طلبات الترشيح لوظيفة مدير التدقيق الداخلي في الشركة والمكافآت والبدلات والمزايا الأخرى المخصصة له وترشيح الشخص الأكثر ملائمة، والنظر في إنهاء عمل مدير التدقيق الداخلي سواءا بسبب الاستقالة أو العجز أو الإعفاء، ورفع مايتم التوصل إليه من توصيات في هذا الشأن إلى مجلس الإدارة. **وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة**

كما يجب على لجنة التدقيق النظر في القوائم المالية وبالتالي النظر في السياسات المحاسبية المستخدمة وتقدير المجالات التي أستخدمت فيها التقديرات المحاسبية ومدى مناسبة الأسس التي أستخدمت في إجراء هذه التقديرات وكذلك النظر في القوائم المالية عندما تكون غير عادية أو مختلفة جوهريا عن الفترة المحاسبية السابقة. **وهذا ما يؤكد الفرضية الثانية.**

وعليه فإن الاختصاصات التي تقوم بها لجان التدقيق تسعى في النهاية إلى الحفاظ على حقوق المساهمين وتعظيم ثرواتهم بشكل عادل، وكذلك دعم ومساندة مسئوليات أعضاء مجلس الإدارة وصولا إلى حوكمة رشيدة للشركات، وبالتالي فهي تساهم في تحسين جودة نظام التدقيق والرقابة وتسعى إلى محاربة عمليات الفساد الإداري والإختلاس وحماية الشركة من المخاطر والأزمات بمختلف أنواعها. **وهذا ما يؤكد الفرضية الثالثة.**

وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها نقترح التوصيات الآتية:

- ضرورة إيجاد آلية واضحة ومحددة للإشراف ومتابعة تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر؛
- تعميق الوعي بلجنة التدقيق وأهميتها في تفعيل حوكمة الشركات لما لها من دور كبير في زيادة ثقة المساهمين؛
- ضرورة إيجاد آلية واضحة ومحددة للإشراف ومتابعة تنفيذ الضوابط الجديدة لتشكيل لجال التدقيق في الشركات؛
- أن الإفصاح عن وجود لجنة التدقيق في الشركات دون قيام هذه اللجنة بمهامها وواجباتها لايؤدي إلى تفعيل حوكمة الشركات ورفع جودة التدقيق، لذا يجب تفعيل دور لجنة التدقيق في الشركات من خلال التحديد الواضح لأهداف ومهام ونطاق عملها والتطبيق الميداني السليم لها؛
- أن رفع جودة التدقيق يتأتى من خلال التعاون بين لجنة التدقيق وكل من المدقق الداخلي والخارجي، لذا يجب سن قوانين وتعليمات تحدد سبل التنسيق والتعاون والمشاركة بين مختلف جهات التدقيق؛
- تشجيع البحوث والندوات والملتقيات والمخابر التي تعالج وتدرس المواضيع المتعلقة بسبل تطبيق وتفعيل مفهوم حوكمة الشركات في بيئة الدولة الجزائرية.

الهوامش:

1) CARLOS SANTIOS, **Good governance anda id effectiveness**, the world bank and conditionalite the Georgetown public policy review, volume 7 Number 1 fall 2001, pp.1- 22, p:5.
2) Report of the committee on, **the financial Aspects of corporate covernance,** printed in Britain by burgess, 1decembre1992,p:14.
3) أحمد مخلوف، **الأزمة المالية العالمية وإستشراف الحل بإستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات من منظور إسلامي**، الملتقى الدولي حول: الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2009م، ص09.
4) Hermanson, Dana R. and Rittenberg, larry E., " **Internal Audit and Organizational Governance** " , The Institute of Internal Auditors Research Foundation , 2003 , P. 27.
5) Bougussa Nabil, **La bonne gouvernance une réponse a la crise financier,** le Séminaire Internationale sure la crise financiere et Economique et la gouvernance mondiale, faculté des science économique, Université Ferhat Abbas Sétif, 20-20/10/2009,p12.
6) نور الدين ناصر، **مدخل مقترح لترشيد قرارات إختيار وتغيير ومكافأة مراقبي الحسابات في إطار حوكمة الشركات**، ورقة عمل مقدمة، المؤتمر الخامس حول حوكمة الشركات، الإسكندرية، 2005م، ص147.
7) مصطفى نجم البشاري، **"أهمية تطبيق معايير الحوكمة لتفعيل نظم المراجعة الداخلية للمؤسسات العامة للسودان"**، مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان، 20-21/ جانفي 2008م، ص17.
8) هيدوب ليلى ريمة، **"المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات دراسة حالة المؤسسة الوطنية للأشغال في الآبار"**، مذكرة ماجستير، قسم علوم تجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012م.ص17-18.
9) إبراهيم العيسوي، **التنمية في عالم متغير: دراسة في مفهوم التنمية ومؤشراتها**، دار الشروق، القاهرة، 2003م، ص36.
10) سليمان محمد، **حوكمت الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006م، ص63.

11) أشرف أبو موسى، **حوكمة الشركات وأثرها على كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية**، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008م، ص10.

12) نعيمة يحياوي، حكيمة بوسلمة، **دور الحاكمية المؤسسية في تحسين الآداء المالي للشركات**، مداخلة ضمن الملتقي الوطني: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 6-2012/05/7م، ص08.

13) LIONNEL.C & GERARD.V: **Audit et control interne**; Dallos; paris 1992; page 17.

14) محمد متولي الحمل ومحمد محمد الجزار، **أصول المراجع**، دار وائل للنشر، عمان، 1999م، ص11.

15) محمد طواهر التوهامي ومسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،2003م، ص09.

16) LIONNEL. C & GERARD. V: Op cit; page 21.

17) Bethoux.R, Kremper .F et Poisson.M **: L'Audit dans le secteur public**. Clet ; Paris; 1986; P21

18) محمد سمير الصبان، **نظرية المراجعة وآليات التدقيق**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002م-2003م، ص07-08.

19) نفس المرجع؛ ص22.

20) شعباني لطفي، **المراجعة الداخلية مهمتها ومساهمتها في تحسين تسيير المؤسسة مع دراسة حالة قسم تصدير الغاز التابع للنشاط التجاري لمجمع سوناطراك الدورة "مبيعات – مقبوضات"**، رسالة ماجستير، فرع إدار أعمال، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003م/2004م، ص22-23.

21) نفس المرجع، ص25.

22) الفيومي محمد محمد، لبيب عوض: **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998م، ص88.

23) شعباني لطفي، مرجع سابق، ص30.

24) بلخيضر.س: **المراجعة في قطاع البنوك**، رسالة ماجستير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002م، ص15.

25)أحمد حلمي جمعة، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000م، ص16-17.

26)رشا حمادة، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**، مجلة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، كلية الإقتصاد، دمشق، المجلد26، العدد2، 2010م، ص99-100.

27)ليلى ريمة هيدوب، مرجع سابق، ص63-64.

28)عوض بن سلامة الرحيلي، مرجع سابق، ص193.

29)جورج دانيال غالي، **تطور مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة**، الدار الجامعية، مصر، 2001م، ص76.

30)سليمان محمد، **"حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري، دراسة مقارنة"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006م، ص143.

31)ليلى ريمة هيدوب، مرجع سابق، ص65.

32)علي شحاتة، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007م، ص315.

33)أشرف حنا ميخائيل، **تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات**، المشروع العربي الأول حول: التدقيق الداخلى فى إطار حوكمه الشركات (تدقيق الشركات – تدقيق المصارف والمؤسسات الماليه – تدقيق الشركات الصناعيه)، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، 24-26 سبتمبر2005م ، ص10- 14.

34)إبراهيم نسمان إسحاق، **دور إدارات المراجعة الداخلية في تفغيل مبادئ الحوكمة، دراسة تطبيقية على قطاع المصارف العاملة في فلسطين**، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009م، ص49.