واقع لجنة التدقيق في الجزائر: دراسة مقارنة

Audit Committee reality in Algeria: a comparative analyze

قماط كهينة[1]، مقراني عبد الكريم[2]

GUEMAT Kahina[1], MOKRANI Abedelkrim[2]

[1] المدرسة العليا للتجارة، guematkahina@gmail.com

[2] المدرسة العليا للتجارة، mokraniabdelkrim@yahoo.fr

تاريخ الاستلام: 2019/04/27 تاريخ القبول: 2020 /09/03 تاريخ النشر: 2020/09/15

ملخص:

عرفت الأسواق المالية أزمة ثقة نتيجة للفضائح المالية المتكررة المتولدة أساسا عن الفساد الإداري وكذا الإخفاقات المتكررة لبعض المكاتب المهنية (المراجعين القانونيين)، مما أثار استياء جمهور الأسواق المالية (المستثمرين) حول ضعف استقلالية مجلس الإدارة، فذهبت ببعض الجهات المخولة لبحث الوسائل الممكنة للحد من سلطات مجلس الإدارة وضبط الرقابة على جودة خدمات التدقيق القانوني. وخلصت هذه الجهود إلى اقتراح إنشاء لجنة خاصة تابعة لمجلس الإدارة، تعرف بلجنة التدقيق تضم مدراء غير تنفيذيين وتعمل على مساعدة مجلس الإدارة في تأدية مهامها والوقوف على عملية تعيين المراجع القانوني.

وبالتالي فإننا نهدف من خلال هذه الورقة المقارنة بين إرساء مفهوم لجنة التدقيق على المستوى العالمي بمقابل المستوى المحلي، واقتراح بعض النصائح لمواكبة النهج الدولي.

كلمات مفتاحية: لجنة التدقيق، مجلس الإدارة، الحوكمة، جودة التدقيق

تصنيفات JEL : M42, M48

Abstract:

The stock markets have recognized a crisis of confidence, because of repeated financial scandals. This has sparked investors discontent over the weakness of the Board of Directors independence, so some authorities have searched for solutions to limit the Board of Directors authorities and oversight the audit quality. Within the efforts were being made resulted in the notion to establish a special committee of the Board of Directors, called the Audit Committee, include non-executive directors.

In this paper, we aim to compare the concept of the Audit Committee at the global level with the local level, and propose some advice to keep pace with the international approach.

Keywords: Audit committee, Board of directors, Governance, audit quality.

JEL Classification Codes: M42, M48

[1] **المؤلف المرسل:** قماط كهينة ، **الإيميل:** guematkahina@gmail.com
guematkahina@gmail.com, GUEMAT Kahina,

1- المقدمة:

ظهرت عملية التدقيق لأول مرة في الحضارة السومرية، حسب نتائج تنقيب علماء الانثروبولوجيا، أي ما يعود إلى ما قبل 2000 سنة قبل الميلاد، وبالضبط لفترة حكم ملك بابل السادس، مؤسس أول قانون للبشرية "قانون حمورابي"، حيث نص فيه مباشرة على ضرورة احترام معايير إنتاج المعلومات المالية وعرضها للمناقشة.

إلا أن مهنة التدقيق قد عرفت تغييرات هامة، بالمحاكاة مع ازدهار الوحدة الاقتصادية، وبما أن هذه الأخيرة قد شهدت تطورات في العديد من جوانبها (أنشطتها، حجمها، تسييرها، ...، الخ)، وخاصة بعد انفجار الثورة الصناعية التي ساهمت في كشف الغطاء عن مصطلح الملكية الغائبة في المؤسسات الاقتصادية، فبتوجه المؤسسات نحو غزو الأسواق العالمية، اضطر المساهمون إلى توكيل حقوقهم في عملية الإشراف وإدارة المؤسسة لفائدة جهاز مؤهل يعرف بمجلس الإدارة، فتولد عن هذه الحركة فصل بين الملكية الفعلية للمنشأة وتسييرها.

ولكن هذا الفصل تسبب في خلق تباين واسع في حيازة المعلومات بين المساهمين والمسيرين، والذي يعتبر بديهي وناجم أساسا عن تضارب المصالح بين هذين الطرفين، فكانت السلطات البريطانية هي السباقة في البحث عن الحلول المناسبة التي من شأنها الحد من درجة هذا التباين بين المتعاملين الاقتصاديين، فلقد ذهبت إلى إصدار قوانين تلزم الشركات بإخضاع قوائمها المالية الختامية للمراجعة القانونية من طرف مدقق خارجي ومستقل، وليس هذا فقط وإنما ساهمت كذلك في نشر هذه الفكرة على المستوى العالمي .

ولقد أضفى اللجوء إلى مهني خارجي مستقل للمصادقة على المعلومات المالية التي تنشرها المؤسسات نوع من الضمانات على صحتها، انتظامها، وعدالتها، إلا أن هذا الحل لم يعتبر حلا ناجعا أو بمعنى أدق لم يرتقي إلى مستوى تطلعات المستثمرين، حيث سقطت العديد من المؤسسات الاقتصادية العملاقة في فضائح مالية كبرى، والتي كانت نتيجة للفساد الإداري والاحتيال المحاسبي والمالي ودون إغفال الدور الكبير للمدقق القانوني فيها، مما تسبب في موجة سخط في أواسط جماهير الأسواق المالية حول ضعف استقلالية مجلس الإدارة. فذهبت بعض الجهات المتخصصة في الولايات المتحدة الأمريكية (و.م.أ) إلى بحث الحلول عن طريق إيجاد لجنة التدقيق كأحد وسائل حوكمة المؤسسة والحد من سلطات مجلس الإدارة.

ولم تظل فكرة لجنة التدقيق كحصر في اقتصاد و.م.أ، فبفضل العولمة انتشرت عبر أرجاء العالم كأحد أهم وسائل الحوكمة الراشدة للمؤسسة، إذ دخلت إلى قارة أوروبا بمبادرة من المملكة

المتحدة، والتي بدورها ارتكزت على التجربة الأمريكية لإرساء مفهوم لجنة التدقيق، وبعدها انتشرت في جميع أنحاء القارة العجوز.

وبتسليط الضوء على الدولة الجزائرية فمن الواضح أنها قد عانت لمدة طويلة من مخلفات الاستعمار الفرنسي، غير أنها عملت جاهدة لمواكبة الواقع العالمي في مختلف القطاعات (وبطبيعة الحال القطاع الاقتصادي)، وخاصة بعد توقيع اتفاقية الشراكة الأورومتوسطية في ديسمبر 2001. واعتمدت لتحقيق ذلك على النموذج الفرنسي، وكانت البداية من خلال تبنيها لنظام محاسبي مالي، قائم على أساس المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للتقارير المالية، والمستنبط من المخطط المحاسبي العام الفرنسي(Plan Comptable Général (PCG ، كما أنها تعمل حاليا على إصدار النسخة الجزائرية من المعايير الدولية للتدقيق والمتمثلة في المعايير الجزائرية للتدقيق.

ولكن من ناحية حوكمة المؤسسة وبالضبط فيما يتعلق بلجنة التدقيق فكانت بدايتها بظهورها أول مرة على مستوى البنوك والمؤسسات المالية، وذلك باقتراح من محافظ بنك الجزائر على مجالس إدارة البنوك والمؤسسات المالية بتبني مصطلح لجنة التدقيق لأول مرة في أواخر عام 2002، ولم يتم تعميم هذا الاقتراح على باقي القطاعات إلى غاية إصدار أول ميثاق للحوكمة الراشدة للمؤسسات الجزائرية في 2009، والذي تم تصميمه على أساس نتائج أول ملتقى دولي للحوكمة المؤسسات نظمته الجزائر.

وعليه سنقوم بهذه الدراسة تحت عنوان: **"واقع لجنة التدقيق في الجزائر: دراسة مقارنة"**.

أ- إشكالية الدراسة:

تعتبر التجربتان الأمريكية والبريطانية نقطتان حاسمتان في تاريخ لجنة التدقيق، إلا أن الدولة الجزائرية ورغم استقلالها لا تزال تعتمد في تشريعاتها، قوانينها، تنظيمها، ...، الخ، على النموذج الفرنسي والذي هو بدوره قائم على النموذج البريطاني فيما يخص لجنة التدقيق. لهذا سنقوم بدراسة مقارنة للنموذج الجزائري مع النموذجين الأمريكي والفرنسي في إرساء مفهوم لجنة التدقيق، وبالتالي نقدم إشكالية هذه الدراسة كما يلي:

"ما مدى تطابق واقع مفهوم لجنة التدقيق في المنظور الجزائري مع الواقع العالمي؟"

ولتبسيط الدراسة نقوم بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يتوافق تعريف المشرع الجزائري للجنة التدقيق مع التعرف الدولي؟
- ما هو الهدف من إنشاء لجنة تدقيق حسب المشرع الجزائري؟

- ما هي تشكيلة لجنة التدقيق في المؤسسات الجزائرية؟

ب- فرضيات الدراسة

بعد القيام بدراسة أولية حول الموضوع توصلنا إلى الفرضيات التالية، والتي سيتم التحقق من صحتها من خلال الدراسة المقارنة:

- بما أن المشرع الجزائري يستنبط أحكامه الاقتصادية من النموذج الفرنسي الذي بدوره قائم على النموذج العالمي، فيمكننا القول إن تعريف لجنة التدقيق في الإطار الجزائري يتوافق نوعا ما مع التعريف الدولي؛
- حسب الهدف الرئيسي الذي تم إنشاء لجنة التدقيق لأجله أول مرة، فإنها تعمل على الحد من سلطات مجلس الإدارة، والوقوف على جودة عملية المراجعة القانونية للحسابات وهذا لاسترداد ثقة المستثمرين حول مصداقية المعلومات المالية التي تنشرها الإدارة؛
- تتكون لجنة التدقيق من أعضاء مستقلين ومن أعضاء غير مستقلون.

ت- الدراسات السابقة:

يعتبر موضوع لجنة التدقيق حساسا جدا، بما أنه يمس العديد من جوانب المؤسسات الاقتصادية بما في ذلك: الحوكمة، التسيير، التدقيق، ...، الخ، مما جعلها محل اهتمام العديد من الباحثين:

COLLIER & GREGORY (1999): قاما بإجراء دراسة تحت عنوان **Audit committee activity and agency costs**، وهي عبارة عن مقارنة بين النموذجين الأمريكي والبريطاني في إرساء مفهوم لجنة التدقيق، خاصة بعد توجه العديد من الشركات الكبرى إلى إنشاء لجنة تدقيق بصفة طوعية في العقد الأخير من القرن العشرين، واعتمدا في ذلك على بحث العوامل المؤثرة على علاقة الوكالة قبل وبعد إصدار بريطانيا لقانون Cadbury Code في 1992، وكذا مقارنة كفاءة وفعالية مجلس الإدارة في الشركات الأمريكية والشركات البريطانية.

COLLIER & ZAMAN (2005): تحمل عنوان **Convergence in European governance code : Audit committee**، وهي الأخرى عبارة عن دراسة مقارنة شملت دلائل الحوكمة الراشدة الصادرة عن 20 دولة ضمن القارة الأوروبية، وأهم ما توصلت له هذه الدراسة هو وجود تقارب في معالجة هذه الدلائل لمفهوم لجنة التدقيق والمستنبط من النموذج البريطاني لحوكة المؤسسة، كما أنها اعتبرت أن فكرة لجنة التدقيق لاقت الترحيب من قبل الشركات الأوروبية مبررة ذلك بالعدد المتزايد للمؤسسات التي قامت بإنشاء لجنة تدقيق على مستواها.

BEN HASSINE et MARRAKCHI (2010): تحت عنوان **Impact de la mise en place des comités d'audit dans les banques Tunisiennes**، اهتم هذا البحث بدراسة تأثير إنشاء لجنة التدقيق على وظيفة مجلس الإدارة، نظام الرقابة الداخلي، وظيفة التدقيق الداخلي، إنتاج المعلومات المالية، وعلى جودة عملية المراجعة القانونية للحسابات الختامية على مستوى البنوك التونسية.

GUENDOUZI et BOUMAZA (2014): بعنوان **La nécessité d'un comité d'audit au sein des sociétés cotées** انطلقت هذه الدراسة من فكرة أن لجنة التدقيق وسيلة من وسائل الرقابة على إنتاج المعلومات المالية. فبعدما سجلت وظيفة التدقيق الداخلي ومهنة المراجعة القانونية إخفاقات عديدة على المستوى العالمي في حماية المستثمرين، حسبما كشفت عنه كبرى الفضائح المالية، كان ولا بد من اللجوء إلى لجنة التدقيق لخفض نسبة التباين في المعلومات المالية وذلك بالحد من سلطات مجلس الإدارة، والعمل كأداة ربط بين المدققين الداخليين والخارجيين من جهة ومجلس الإدارة من جهة أخرى، كما أنها تبحث عن نقاط الضعف في جهاز الرقابة الداخلي للمؤسسة

2- تعريف لجنة التدقيق:

لجنة التدقيق (comité d'audit) أو تعرف كذلك حسب المشرع الفرنسي بلجنة الحسابات (comité des comptes)، هي أحد اللجان الخاصة المنبثقة عن مجلس إدارة المؤسسة والتي يتم تشكيلها لمساعدته في تأدية مهامه بكفاءة وفعالية، كما أنها تعتبر إحدى أهم وسائل الحوكمة والتي تم إنشاؤها بمبادرة من الولايات المتحدة الأمريكية و.م.أ، تتكون هذه الهيئة من مدراء مستقلين، أي أعضاء لا يشغلون أي مناصب تنفذية ولا يملكون أي أسهم بصفة شخصية أو تربطهم أي علاقات بمجلس الإدارة من شأنها التأثير على استقلاليتهم (Sarbanes-oxley Act, 2002, P3)، وتختلف نسبتهم في تكوين هيئة التدقيق باختلاف القانون التنظيمي الساري:

- التجربة الأمريكية: تتكون هيئات التدقيق من المدراء غير التنفيذيين فقط أي ما يكافئ 100 % من أعضاء هيئة التدقيق؛
- التجربة البريطانية: تضم هيئة التدقيق نسبة 50 % على الأقل من المدراء غير التنفيذيين وليس 100 % وذلك للحفاظ على وحدة مجلس الإدارة.

تعمل لجان التدقيق على الحد من سلطات مجلس الإدارة بتعزيز الشفافية والنزاهة في إنتاج المعلومات المالية، كما تسهر على ضمان سلامة عملية اتخاذ القرارات.

3- إرساء فكرة لجنة التدقيق في اقتصاد الدول:

ظهرت فكرة لجنة التدقيق لأول مرة في الـ و.م.أ، إلا أن ترسيخها في النظام الاقتصادي لأي دولة استلزم بدل جهود كبيرة، وبالتالي سنتطرق ضمن هذه الفقرة إلى مراحل إرسائها في الاقتصاد الأمريكي، الفرنسي، والجزائري.

3-1- التجربة الأمريكية:

- **قبل 1887:** كان مجلس الإدارة للشركات الأمريكية قبل 1887 يوكل مهمة مراجعة الحسابات الختامية لفائدة مجموعة من المدراء، ولكن وبدخول البريطانيين لـ و.م.أ، وقدومهم بمفهوم المدقق الخارجي والمتمثل في مهني مستقل عن المؤسسة يتولى عملية مراجعة الحسابات الختامية للمؤسسات وفي ظل الظروف القائمة (الثورة الصناعية) نشأت مهنة المحاسبة في و.م.أ عام 1887 (Tiphaine COMPERNOLLE, 2010, P3).
- **1933:** ظل اللجوء إلى مهني مستقل لمراجعة الحسابات الختامية للمؤسسات الأمريكية اختياري إلى غاية 1933، فبعد سخط جمهور الأسواق المالية الأمريكية الناتج عن ضعف استقلالية مجلس الإدارة، قام المشرع الأمريكي بإصدار قانون Securite Act و Securite Exchange Act في 1933 والذي يعد أقوى وأهم قوانين حوكمة المؤسسات، والذي فرض الاستعانة بمهني خارجي مستقل لمراجعة الحسابات الختامية.
- **فضيحة Mckesson-Robbins:** استيقظت السوق الأمريكية في أواخر 1938 على فضي□ة كبيرة من نوعها كانت بطلتها شركة Mckesson-Robbins، وبعد الت□قيقات التي قامت بها Securites Exchange Commission (S.E.C) فقد استشعرت الحاجة المبكرة إلى إعادة هيكلة قوانين حوكمة المؤسسات بإيجاد **لجنة تدقيق** مكونة من المدراء غير التنفيذيين فقط، ووكلت لها مهمة اختيار المدققين الخارجيين ومناقشة شروط العقد الذي تربط بينهم وبين المؤسسة.
- **فترة فقدان الثقة:** عرفت فترة السبعينات فقدان الثقة لدى الجمهور، مع بقاء قرار اللجوء إلى هيئة تدقيق اختياري، إلا أن□ وفي 1974 فرضت S.E.C على كل المؤسسات التي تلجأ إلى الادخار العلني أن تذكر في تقريرها المالي السنوي فيما إذا كانت تتبنى لجنة تدقيق أم لا، فإن اعتمدت واحدة فيتعين عليها ذكر أعضائها في تقريرها السنوي (Ahmed Mohsen AL-BAIDHANI, 2016, P47).
- **1978:** بمبادرة من The New York Stock Exchange (N.Y.S.E) ولأول مرة أحدثت نقطة ت□ول في تاريخ لجنة التدقيق، حيث فرضت على كل المؤسسات المدرجة على مستواها

تبني لجنة تدقيق تتكون من المدراء غير التنفيذيين فقط، في حين اكتفت National Association of Securities Dealers (N.A.S.D) بأن تقترح على كل المؤسسات المدرجة على مستواها بضم فردين من المدراء غير التنفيذيين لمجلس إدارتها وكذا اعتماد لجنة تدقيق مكونة بنسبة الأغلبية من المدراء غير التنفيذيين (Tiphaine COMPERNOLLE, 2010, P5).

- **1985:** آلت كل الجهود لإرساء فكرة لجنة التدقيق بالفشل، وبما أن الفضائح المالية ظلت تتوالى على سوق الأموال الأمريكية، اتجه القطاع الخاص في و.م.أ عام 1985 إلى إنشاء Treadway Commission والمعروفة كذلك بـ Commission Of Sponsoring Organisation of The Treadway Commission (C.O.S.O)، والتي تعمل على الحد من الاختلاسات عبر (https://www.coso.org, Visited the 31/01/2019 at 22 : 00):
  - وضع مبادئ خاصة برشادة الحوكمة؛
  - فرض إنشاء لجنة تدقيق على كل الشركات الأمريكية؛
  - دليل الممارسة الحسنة للجنة التدقيق؛
  - دراسة الأسباب التي تدفع بالمؤسسات إلى التصريح بتقارير احتيالية؛
  - تقديم نصائح لمحاربة الإفصاحات المالية الاحتيالية.
- **1999:** على الرغم من فرض تبني لجنة تدقيق على كل الشركات إلا أنها لم تكن بالمستوى المطلوب منها، من هنا ظهر مفهوم "كفاءة لجنة التدقيق" حيث اجتمعت كل من (N.Y.S.E) و(N.A.S.D) لإنشاء Blue Ribbon Committee (B.R.C) في فيفري 1999، ووكلت لها مهمة إصدار تقرير Rapport and Recommandations of Blue Ribbon Committee on Improving The Effectiveness of Corporate Audit Committee، في حين حددت مهامها ضمن الخطاب الذي ألقاه LEVITT Arthur رئيس (S.E.C) في سبتمبر 1998، إذ اعتبر أن استقلالية لجنة التدقيق ليست كافية وإنما يجب عليها إثبات كفاءتها ولهذا تتولى (B.R.C) (Gerald NOWAK & Stephane LIANG, 2003, P A8):
  - تقديم النصائح لرفع كفاءة هيئات التدقيق لخدمة المصلحة العامة؛
  - اتحاد (B.R.C) و(C.O.S.O) لإثبات كفاءة لجنة التدقيق للجمهور.
- **2002:** بعد أن كانت ENRON مضرب المثل في حوكمة المؤسسة أصبحت أكبر فضيحة على مستوى سوق الأموال الأمريكية، وحسب ما توصلت إليه نتائج التحقيقات التي قام بها الكونغرس الأمريكي، فإن المشكل الرئيسي لا يكمن في قواعد الحوكمة وإنما في

تطبيقها، وكرد فعل مباشر على هذه الفضيحة أصدر الكونغرس الأمريكي قانون Sarbanes-Oxley Act (S.O.X) والذي يعتبر أقوى قوانين الحوكمة بعد Securites Exchange Act.1933، وذلك لدعم مبادئ الحوكمة الرشيدة التي لم يتم احترامها (WAYNE Allan Label, 2013, P10).

2-3- النموذج الفرنسي

تعد المملكة المتحدة الأولى على المستوى الأوروبي في تبني مفهوم لجنة التدقيق، والذي انتشر بعد ذلك عبر القارة العجوز بالاعتماد على النتائج التي توصل لها النموذج البريطاني. وفرنسا هي الأخرى واكبت التغير الحاصل على مستوى الوحدات الاقتصادية حيث عرفت المؤسسات الاقتصادية الفرنسية عملية الفصل بين الملكية وعملية التسيير لأول مرة بعد إصدار قانون 537-66 الصادر في 24 جويلية 1966، وبالتحديد ضمن المادة 89، حيث تم توكيل عملية تسيير مؤسسات المساهمة لفائدة مجلس الإدارة أو مجلس مديرين ومجلس مراقبة.

وفي إطار بناء دليل لرشادة الحوكمة في المؤسسات الفرنسية عملت المؤسسات الكبرى على إرساء مبادئ إنشاء لجنة تدقيق بناءا على النموذج البريطاني من خلال تقريري VIENOT (I) و(II) وتقرير BOUTON، وأهم ما جاء في هذه التقارير حول لجنة التدقيق كالآتي:

- **تقرير VIENOT (I):**

بادر Le Conseil National du Patronat Français (C.N.P.F) بالاشتراك مع L'Association Française des Entreprises Privées (A.F.E.P) بتشكيل لجنة خاصة تهتم ببحث ودراسة المشاكل التي يواجهها مجلس إدارة الشركات المدرجة في البورصة، وتم التعبير عن النتائج التي توصلت إليها هذه اللجنة من خلال تقرير VIENOT (I) الصادر في جويلية 1995 (بالمحاكاة مع Cadbury 1992)، حيث اقترحت على مجلس الإدارة إنشاء لجان خاصة تساعده على تأدية وظائفه: " تقترح اللجنة أن ينشأ مجلس الإدارة على الأقل لجنة الترشح، لجنة مكافآت، ولجنة حسابات، كما يتولى مجلس الإدارة مسؤولية إبلاغ المساهمين عن تأسيس هذه اللجان ضمن الجمعية السنوية العادية" (A.F.E.P et C.N.P.F, 1995, P18).

ولقد توقفت اللجنة الخاصة على أهمية المهام التي يتولها مجلس الإدارة في عملية إقفال الحسابات، إذ يهتم بالرقابة والتحقق من صحة المعلومات التي تنشرها المؤسسة، ولهذا قدمت اقتراح بإنشاء لجنة حسابات (لجنة تدقيق) تتكون على الأقل من مدراء يشترط فيهم ألا يكونوا مشاركين في الإدارة العامة للمؤسسة أو أن يكون أجيرا فيها، كما يجب أن يكون واحدا منهم على الأقل مستقلا، وذلك لتولي المهام التالية:

- التحقق من فعالية واستمرارية الطرق المحاسبية التي تتبعها المؤسسة في إنتاج الحسابات الاجتماعية الختامية؛
- تقييم إجراءات الرقابة الداخلية المطبقة على عملية إنتاج المعلومات المالية؛
- تقديم الاقتراحات المناسبة حول تعيين محافظ الحسابات؛
- تقييم جودة خدمات المراجعة القانونية؛

كما تلتزم لجنة الحسابات بإعداد تقرير تطلع من خلاله مجلس الإدارة حول مختلف أنشطتها التي قامت بها خلال الدورة السابقة، وكذا كل المشاكل التي واجهتها وتستلزم أن يتخذ فيها مجلس الإدارة قرارات سريعة.

- تقرير **VIENOT (II)** :

توجت اقتراحات تقرير VIENOT (I) بالترحيب من قبل الشركات الفرنسية، والذي ظهر بعدد المؤسسات التي تبنتها، مما شجع الـ A.F.E.P وMouvement Des Entreprises de France (M.E.D.E.F) على تشكيل لجنة خاصة أخرى للبحث في ملاءمة اقتراحات VIENOT (I)، من خلال صياغة تقرير VIENOT (II) المؤرخ في جويلية 1999، وأهم التعديلات التي ضمها هذا التقرير والمتعلقة بلجنة الحسابات تتمثل فيما يلي (M.E.D.E.F et A.F.E.P, 1999, P17):

- ألا يقل عدد المدراء المستقلين للجنة الحسابات عن ثلث أعضائها، على أن يتم ذكرهم ضمن التقرير السنوي؛
- تخويل لجنة الحسابات الاستعانة بخدمات خبراء خارجيين كلما استلزمت الظروف ذلك، على أن تبلغ مجلس الإدارة بذلك أولا، وتتحمل المؤسسة الأعباء المترتبة عن هذا الإجراء؛
- تقدم لجنة الحسابات تقريرا عن النتائج التي توصل إليها خبير الحسابات الذي استعانت به، لفائدة مجلس الإدارة؛
- الوقوف على استقلالية وموضوعية محافظ الحسابات، من خلال تقييم مجمل الأتعاب التي يحصلها مكتب التدقيق من المؤسسة ومقارنتها برقم أعماله السنوي؛
- إبداء رأي حول الطرق المحاسبية التي يضعها محافظ الحسابات والمدير المالي لتجميع الحسابات.

➢ **تقرير BOUTON:**

يهدف تقريري VIENOT (I) و(II) إلى إرساء مفهوم اللجان الخاصة في المحيط الاقتصادي الفرنسي، ولكن الفضائح المالية التي ضربت عالم الأعمال على المستوى العالمي والفرنسي (VIVENDI)، دفعت بـ M.E.D.E.F وA.F.E.P-AGREE لإصدار تقرير BOUTON في 2002 (بالمحاكاة مع قانون SOX Act) ، أما ما تضمنه هذا التقرير فيما يخص لجنة الحسابات، فهو كالآتي (M.E.D.E.F et A.F.E.P-AGREF, 2002, P11):

- تمثل اللجان الخاصة وسيلة لمساعدة مجلس الإدارة في تأدية وظائفه، إلا انه لا يمكنها أن تحل محله أو تعوضه بأي حال من الأحوال؛
- رفع نسبة المدراء المستقلين المشكلين للجنة الحسابات إلى الثلثين على الأقل من تركيبتها، على ألا تضم أي عضو من أعضاء مجلس الإدارة؛
- تخولها الدخول في مناقشة مع المحاسبين، المدراء الماليين، محافظ الحسابات، ...، الخ، وذلك سواء في حضور أو غياب الإدارة العامة للمؤسسة؛
- رقابة عملية تجميع الحسابات؛
- اللجوء لخدمات خبير خارجي متى ما استلزم الأمر ذلك، باطلاع إدارة المؤسسة أولا؛
- تقييم المخاطر والالتزامات الخارجة عن الميزانية؛
- التزام وظيفة التدقيق الداخلي برفع تقاريرها الدورية أو ملخصا عنها لفائدة لجنة التدقيق التي تعمل على مناقشة وتقييم برنامج وظيفة التدقيق الداخلي مع المسؤول عنها؛
- قيادة عملية تعيين محافظ الحسابات، وتقييم مجمل الأتعاب التي تحصلها من المؤسسة ومقارنتها برقم الأعمال السنوي للمكتب ورفع تقرير عن هذا التقييم لفائدة إدارة المؤسسة؛
- رقابة استقلالية وموضوعية محافظ الحسابات؛
- الاطلاع على القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة بيومين على الأقل؛
- رفع تقرير سنوي لفائدة مجلس الإدارة تشرح فيه مختلف الأعمال التي قامت بها خلال الدورة المغلقة.

- **القرار رقم 1278-2008:**

ظل قرار إنشاء لجنة حسابات في المؤسسات الفرنسية طوعي وبيد مجلس الإدارة، إلى غاية إصدار القرار رقم 1278-2008 الصادر بتاريخ 08 ديسمبر 2008، المتعلق بمهنة محافظ الحسابات، والذي أدخل تغييرات على القانون التجاري الفرنسي من بينها إلزامية إنشاء مجلس الإدارة في المؤسسات المالية والعمومية للجان خاصة، من ضمنها لجنة الترشيح، لجنة المكافآت، ولجنة الحسابات على الأقل.

3-3- و اقع لجنة التدقيق في الاقتصاد الجز ائري:

لم يظهر مفهوم لجنة التدقيق على الساحة الاقتصادية الجزائرية إلا عام 2002، أي بعد أكثر من نصف قرن من أول ظهور لها على المستوى العالمي، وذلك بداية بمجال البنوك والمؤسسات المالية، ليليها إصدار دليل الحكم الراشد للمؤسسة:

- **لجنة التدقيق على مستوى البنوك والمؤسسات المالية:**

يعد مجال البنوك والمؤسسات المالية الأول على المستوى الجزائري الذي تطرق إلى مصطلح لجنة التدقيق، حيث أصدر محافظ بنك الجزائر في 14 نوفمبر 2002 النظام رقم 02-03الخاص بالمراقبة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية الجزائرية، وبالضبط في المادة رقم 02 من هذا النظام قدم أول تعريف للجنة التدقيق في الإطار الجزائري على أنها: "لجنة يمكن أن تنشئها هيئة التداول (لجنة التداول تتمثل في مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ومجلس المراقبة) لتساعدها في ممارسة مهامها" (بنك الجزائر، 2002).

كما أقر هذا النظام أن تتكفل لجنة التداول مسؤولية تحديد تشكيلة وطرق تسيير لجنة التدقيق، بما في ذلك الشروط التي بموجبها يتمكن أي فرد تابع للمؤسسة أو محافظ الحسابات المشاركة في أعمال هذه اللجنة، والمتمثلة فيما يلي:

- التحقق من مصداقية ودقة المعلومات المالية؛
- تقييم المناهج المحاسبية المعتمدة؛

ونص كذلك على الحقوق التي يتمتع بها أعضاء اللجنة في الاطلاع على المعلومات الضرورية لتأدية المهام الموكلة لها والمتمثلة في:

- الاطلاع على تقارير الرقابة الداخلية؛
- الحدود القصوى التي تضعها البنوك والمؤسسات المالية.

أما ثاني إصدار لمحافظ بنك الجزائر الذي تطرق لجنة التدقيق، فكان في 24 ماي 2011 من خلال النظام رقم 11-04، والذي يتضمن تعريف، قياس، تسيير، ورقابة خطر السيولة،

وبالضبط ضمن المادة 14 فلقد نص على التزام لجنة التدقيق بإجراء فحص دوري للمنهجيات المتبعة من طرف البنوك والمؤسسات المالية بما في ذلك الفرضيات القائمة عليها (بنك الجزائر، 2011).

وفي 28 نوفمبر من نفس السنة، قام محافظ بنك الجزائر بإصدار النظام رقم 11-08، الذي ادخل بواسطته تعديل على تعريف لجنة التدقيق مس بالضبط تشكيلتها، إذ اشترط ألا تضم أي عضو من أعضاء الجهاز التنفيذي، كما خولها الاطلاع على الوثائق التي تراها ضرورية لتأدية المهام الموكلة لها وتحديد طبيعة وشكل المعلومات التي ترغب في الحصول عليها، ومن بينها:

- تقارير الرقابة الدائمة والدورية؛
- الوثائق التي تضم الوسائل التي سخرها البنك لضمان السير الحسن لجهاز الرقابة الداخلية؛
- الاستنتاجات الهامة التي توصل إليها مجلس الإدارة من خلال عملية تحديد وقياس المخاطر العملياتية؛

وذلك لتحديد:

- مدى وضوح وصحة المعلومات التي تنشرها المؤسسة؛
- تقدير انتظامية وملاءمة المناهج المحاسبية المطبقة في عملية إعداد الحسابات الختامية؛
- قياس جودة جهاز الرقابة الداخلية، وتناسق إجراءاته وملاءمتها مع المخاطر العملياتية، واقتراح إجراءات تكميلية إن استلزم الأمر ذلك.

➢ **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر:**

نظمت الدولة الجزائرية في جويلية 2007 الملتقى الدولي للحكم الراشد للمؤسسات، لأول مرة في تاريخها الاقتصادي، هدفت من خلاله تحسيس المشاركين حول مفهوم وإشكالية الحكم الراشد للمؤسسة. وبناء على نتائج هذا الملتقى تم إصدار أول طبعة لميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية في 2009، من طرف فريق عمل يتكون من 18 عضو يترأسه سليم عثماني الرئيس المدير العام للمؤسسة الصناعية للمصبرات الحديثة الجزائرية، بدعم من وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية.

ولقد تم تحميل من خلال هذا الميثاق لأعضاء مجلس الإدارة مسؤولية تضامنية عن حسن تنفيذ المهام الموكلة إليهم، ولمساعدتهم في تأدية مهامهم بكفاءة وفعالية، ولهذا الغرض اقترح عليهم فريق العمل ضمن هذا الميثاق إنشاء لجان متخصصة تعمل على مساعدة مجلس الإدارة في اتخاذ

قراراته، كما إن قرار إنشاء هذه اللجان من عدمه يعود طبعا لفائدة مجلس الإدارة فهو المسؤول عن تحديد تشكيلتها، مهامها، وإجراءات عملها، ويتكفل كذلك مسؤولية اطلاع المساهمين عن إنشائها.

ومن بين هذه اللجان المتخصصة تم ذكر لجنة التدقيق، وتعريفها على أنها لجنة متخصصة في الإشراف على عملية تدقيق الحسابات، المراقبة المالية للمؤسسة، وإبداء رأيها حول إستراتيجية المؤسسة ومرتبات الإطارات السامية، ولقد حدت من سلطاتها في إبداء رأيها فقط فلا يمكنها بأي حال من الأحوال أن تحل محل مجلس الإدارة (فريق العمل المكلف بتحرير الميثاق الجزائري للحكم الراشد للمؤسسة (فريق العمل المكلف بتحرير الميثاق الجزائري للحكم الراشد للمؤسسة، 2013، ص 39).

- **دليل الإدارة:**

في إطار المجهودات التي تبدلها السلطات الجزائرية للنهوض بكفاءات الإطارات السامية في المؤسسات الاقتصادية، أصدرت وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الاستثمار في 2013 دليل الإدارة، الذي ركزت فيه على أهمية تخصيص أعضاء مجلس الإدارة للوقت والمجهود والاهتمام اللازم لتأدية المهام الموكلة لهم. وبما أن بعض المجالات الحساسة تستلزم تدخل نوعي لمجلس الإدارة فقد اقترح عليه هذا الدليل اللجوء إلى اللجان المتخصصة والتي ذكر منها ثلاثة أنواع هي: لجنة الترشيحات، لجنة المكافآت، ولجنة التدقيق التي تتولى الاهتمام بمسائل الرقابة الداخلية ومتابعة رقابة المخاطر (Ministère de l'industrie, de la petite et moyenne entreprise et de la promotion de l'investissement et Direction générale de la veille stratégique, des études économiques et statistiques, 2013, P17).

4- الخاتمة:

لجنة التدقيق أو كما جاء في النموذج الفرنسي لجنة الحسابات، هي أحد أهم وسائل حوكمة المؤسسة، التي تهدف إلى الحد من سلطات مجلس الإدارة ومساعدته في تأدية وظائفه في نفس الوقت، غير أنها لا يمكنها أبدا أن تحل محله وإنما تقف على استقلالية وموضوعية المدقق القانوني وكذا على جودة خدمات المراجعة التي يقدمها هذا الأخير، فهي تعمل كهمزة وصل بينه وبين مجلس إدارة المؤسسة.

جدول رقم (1): لجنة التدقيق في الجزائر مقارنة مع و.م.أ وفرنسا

	و.م.أ	فرنسا	الجزائر
ظهورها	1938	1995	2002
تعريفها	لجنة منشقة عن مجلس الإدارة، تتكون من أعضاء مستقلين.	لجنة خاصة يشكلها مجلس الإدارة لمساعدته في وظائفه.	لجنة يمكن أن تنشئها هيئة التداول لتساعدها في ممارسة مهامها.
أهدافها	- استرداد ثقة المستثمرين والحد من سلطات مجلس الإدارة؛ - الوقوف على جودة عملية المراجعة القانونية: من اختيار المدقق إلى رقابة جودة الخدمات التي يقدمها هذا الأخير	- رقابة عملية تجميع الحسابات؛ - تقييم مخاطر والالتزامات الخارجة عن الميزانية؛ قيادة عملية تعيين محافظ الحسابات، وتقييم استقلاليته؛ - الاطلاع على القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة بيومين على الأقل.	**محافظ بنك الجزائر:** - التحقق من مصداقية ودقة المعلومات المالية، وقياس جودة جهاز الرقابة الداخلية؛ -تقييم للمنهجيات المتبعة والفرضيات القائمة عليها؛ - تقييم المناهج المحاسبية؛ **دليل الحوكمة الرشيدة:** - المراقبة المالية للمؤسسة؛ -الإشراف على عملية تدقيق؛ - وإبداء رأيها حول إستراتيجية المؤسسة ومرتبات الإطارات السامية. **دليل الإدارة:** تتولى الاهتمام بمسائل الرقابة الداخلية ومتابعة رقابة المخاطر.
تشكيلتها	مدراء مستقلين 100%	على الأقل مدراء 2/3 مستقلين	محافظ بنك الجزائر: لا تضم أي عضو من الجهاز التنفيذي. دليل الحوكمة الرشيدة للمؤسسات: دون شروط. دليل الإدارة: لا شروط.

المصدر: من إعداد الباحثين

بفضل العولمة، عرفت فكرة لجنة التدقيق انتشار واسع المجال حيث دخلت إلى أغلب دول العالم، إلا أنه لكل دولة خصائصها في بناء نموذج عن وسيلة الحوكمة هذه يتماشى مع واقعها الاقتصادي وخصائص وحداتها الاقتصادية. فبعد ظهور فكرة لجنة التدقيق لأول مرة في و.م.أ

عام 1938 على إثر فضيحة Mckesson-Robbins بمبادرة من S.E.C، انتشرت بعدها في العديد من الدول على رأسها بريطانيا التي كانت سبب في إدخال هذه الفكرة إلى القارة العجوز سنة 1992، ليكون النموذج البريطاني الأساس الذي بنيت عليه العديد من النماذج في القارة الأوروبية بما في ذلك النسخة الفرنسية التي تم اقتراحها في 1995، في حين استلزم الأمر أكثر من نصف قرن لإدخال مفهوم لجنة التدقيق للاقتصاد الجزائري (1938-2002) بمبادرة من محافظ بنك الجزائر.

وبما أن تبني لجنة التدقيق كان للحد من سلطات مجلس الإدارة اجتمعت كل التعريفات لهذا المصطلح على أنها لجنة منشقة عن مجلس الإدارة لمساعدته في تأدية مهامه إلا أنها لا يجوز لها تعويض مجلس الإدارة بأي شكل من الأشكال، وذلك لتحقيق هدفين رئيسيين هما استرداد ثقة المستثمرين والحد من سلطات مجلس الإدارة، عن طريق الوقوف على عمليتي إنتاج المعلومات المالية وعلى جودة عملية المراجعة القانونية للحسابات الختامية.

وأما فيما يخص تشكيلتها فهناك التيار الذي اتبع النموذج الأمريكي والذي اشترط على ألا تضم لجنة التدقيق إلا المدراء المستقلين، أي أن تكون نسبتهم مساوية لـ 100 % من أعضائها، في حين هناك من اتبع التيار البريطاني، كما هو الحال بالنسبة للنموذج الفرنسي بطبيعة الحال، فقد اشترط ألا تقل نسبة المدراء المستقلين في تشكيلة لجنة الدقيق عن 3/2 أعضائها، وذلك بغرض الحفاظ على وحدة مجلس الإدارة، وتعد هذه النقطة هي أهم نقاط الاختلاف بين النموذجيين البريطاني والأمريكي.

وعلى الرغم من اعتماد الدولة الجزائرية على مستعمرتها السابقة (فرنسا) في كل أنظمتها، تشريعاتها، قوانينها، ...، الخ، إلا أننا لاحظنا في هذه الدراسة تباينا واضحا بين النموذجين الفرنسي والجزائري في إرساء فكرة لجنة الدقيق، ويظهر هذا التباين حتى على المستوى الداخلي، بين مقترح محافظ بنك الجزائر ودليل الحوكمة الرشيدة للمؤسسات الجزائرية ودليل الإدارة.

حيث يبقى إلى غاية يومنا هذا اللجوء إلى تبني لجنة تدقيق من عدمه أمرا اختياريا لمختلف المؤسسات الناشطة في القطاع الجزائري في حين أنها تعتبر حتمية ولا مفر منها في كلا النموذجين الأمريكي والفرنسي بموجب نصوص قانونية لا يجوز تجاوزها، وكذلك الأمر فيما يخص تشكيلتها وأهدافها، حيث لم يتطرق كل من الدليلين إلى تشكيلة لجنة التدقيق في الاقتصاد الجزائري واكتفى محافظ بنك الجزائر بحضر أن تضم أي عضو من الجهاز التنفيذي.

أما فيما يخص أهداف إنشاء هذه اللجنة في الجزائر لم يكن نفسه الذي أنشئ لغرضه حيث يمكننا تفسير أن كل الجهود التي بدلت في هذا المشروع كانت لمواكبة النهج العالمي وليس لحماية المستثمرين والحد من سلطات مجلس الإدارة.

نتائج اختبار الفرضيات:

بعد دراسة التشريعات التي أصدرتها كل من الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، والجزائر بخصوص مفهوم لجنة التدقيق قد تمكنا من اقتراح إجابة على إشكالية هذه الدراسة والمتمثلة في: **"ما مدى تطابق و اقع مفهوم لجنة التدقيق في المنظور الجزائري مع الو اقع العالمي؟"**.

أدى التعمق في التشريع الجزائري حول لجنة التدقيق إلى تأكيد الفرضية الأولى والمتعلقة بمطابقة تعريف لجنة التدقيق في الإطار الجزائري مع المفهوم العالمي إلا أننا نرفض الفرضيتين الثانية والثالثة والمتعلقتين بأهداف هيئة التدقيق وتشكيلتها، إذ تمكنا من التوصل إلى النتائج التالية:

1- على الرغم من انفصال القطاعات (البنوك والمؤسسات المالية، دليل الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الجزائرية، ودليل الإدارة) في إرساء مفهوم لجنة التدقيق في الاقتصاد الجزائري، إلا أن تعريفها للجنة التدقيق صب لنفس المعنى على أنها إحدى اللجان الخاصة المنشقة عن مجلس الإدارة، كما أنها تمثل إحدى وسائل الحوكمة الرشيدة في المؤسسات الجزائرية، التي تعمل على مساعدته في تأدية وظائفه.
2- هدفت S.E.C من اقتراحها إنشاء لجنة التدقيق لأول مرة إلى رد ثقة المستثمرين في المعلومات المالية التي تنشرها المؤسسة وفي موضوعية المدقق القانوني، لهذا وكلت لها مهمة الوقوف على عملية تعيين المرجع القانوني، غير أن الوضع في الجزائر مختلف حيث أن الهدف من اقتراحها كان مواكبة المسار العالمي فقط واستقطاب المستثمرين الأجانب.
3- تم إنشاء لجنة التدقيق بناء على سخط الجمهور الذي أثاره ضعف استقلالية مجلس التدقيق، وبالتالي فهي تتكون حسب التشريع الأمريكي من مدراء مستقلين بنسبة 100 %، في حين المشرع الفرنسي ارتأى أن يكون على الأقل 3/2 من أعضائها مستقلين، إلا أن محافظ بنك الجزائر اكتفى باشتراط ألا تضم هذه اللجنة المدراء التنفيذيين، في حين لم يتطرق أي من دليل الحوكمة الرشيدة للمؤسسات ودليل الإدارة إلى هذه النقطة.

توصيات:

بعد المقارنة بين النموذجين الأمريكي والفرنسي مع النموذج الجزائري حول إرساء مفهوم لجنة التدقيق، تمكنا من التوصل إلى التوصيات الآتية:

- ضرورة توحيد جهود مختلف القطاعات لضبط عملية إرساء مفهوم لجنة التدقيق؛
- إلزام المؤسسات المسعرة في بورصة الجزائر والبنوك والمؤسسات المالية بتشكيل لجنة تدقيق بموجب نص قانوني؛
- إدخال عنصر المدراء المستقلين في تكوين لجان التدقيق (على الأقل بنسبة 50 % من تشكيلتها)، لضمان حياديتها في تأدية مهامها دون المساس بوحدة مجلس الإدارة؛

توكيل مسؤولية تحديد مهام لجنة التدقيق لفائدة مجلس الإدارة على أن يتم ضبط الإطار العام لمهامها من قبل المشرع الجزائري، ولهذا الغرض نقترح المهام الآتية:

- الوقوف على عملية تعيين محافظ الحسابات، ومراجعة بنود العقد الذي يربطه بالمؤسسة؛
- تقييم جودة خدمات المراجعة القانونية، وموضوعية واستقلالية المدقق القانوني؛
- تقييم مناسبة المبادئ المحاسبية واستمراريتها في إنتاج القوائم المالية؛
- تقييم فعالية إجراءات الرقابة الداخلية الخاصة بعملية إنتاج المعلومات المالية، واقتراح إجراءات تكميلية متى ما استلزم الأمر ذلك؛
- مراجعة القوائم المالية قبل عرضها على مجلس الإدارة للمصادقة عليها.

5- المراجع:

المراجع العربية

القوانين:

- بنك الجزائر، **قوانين عام 2002**، https://www.bank-of-algeria.dz/html/legist_ar.htm، نشر بتاريخ 2002، آخر زيارة 2019/02/04، 23:19؛
- بنك الجزائر، **قوانين عام 2011**، https://www.bank-of-algeria.dz/html/legist_ar.htm، نشر بتاريخ 2011، آخر زيارة 2019/02/04، 23:19؛
- فريق العمل المكلف بتحرير الميثاق الجزائري للحكم الراشد للمؤسسة (2009)، **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر**، TBWA\DJAZ؛

مراجع أجنبية:

Revues :

- AL-BAIDHANI Ahmed Mohsen, **The role of audit committee in corporate governance: A descriptive study**, International journal of research & methodology in social science, vol. 2, N° 02, Berlin, Germany, 2016 ;
- BOUMAZA Hayet Et GUENDOUZI Brahim, **La nécessité d'un comité d'audit au sein des sociétés cotées**, Revue d'économie et de statistique appliquée, Vol 11, N°2, P 79, Alger, Algerie, 2014 ;
- COLLIER Paul & GREGORY Alan, **Audit committee and agency costs,** Journal of accounting and public policy, N°18, 1999;
- COLLIER Paul & ZAMAN Mahbub, **Convergence in European governance codes: The audit committee concept**, Corporate Governance: an international Review, vol 13, N° 6, New Jersey, United States, 2005;
- COMPERNOLLE Tiphaine, **Les tribulations du comité d'audit des ETATS UNIES jusqu'à la France**, Sciences de l'Homme et de la Société, https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00465805,Publié en 2010, Visité le 02/08/2018 à 10 : 55 ;
- https://www.coso.org, Visited the 31/01/2019 at 22 : 00 ;
- MARRAKCHI CHTOUROU Sonad Et BENHASSINE Sana, **Impact de la mise en place des comités d'audit dans les banques Tunisiennes**, HAL : Sciences de l'Homme et de la Société, https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00548104, France, 2010 ;
- NOWAK Gerald & LIANG Stephane (2003), **Putting audit committee reform in its historical context: revolution or evolution**, KIRKLIND & ELLIS, 2003;
- WAYNE Allan Label, **Accounting four non-accountants : the fast and easy way to learn the basics**, 3rd edition, Sourcebooks, Naperville, United States of America, 2013 ;

Lois :

- Ministère de l'industrie, de la petite et moyenne entreprise et de la promotion de l'investissement et Direction générale de la veille stratégique, des études économiques et statistiques, **Guide de l'administration**, Série : Renforcement des compétences des cadres N°02, 2013