

تحقيق الجودة في التدقيق كضمان للكشف عن الممارسات الغير مشروعة الماسة بمبادئ الحوكمة

Ensuring quality in auditing as a guarantee to detect illegal practices effecting governance principles.



رحو يامنة يسرى¹ ، قارة سليمان محمد خالد²

¹ المركز الجامعي مغنية، الجزائر، المخبر المتوسطي للدراسات القانونية

rahou.yammna@cumaghnia.dz

² المركز الجامعي مغنية، الجزائر،

Mohammed.karasliman@cumaghnia.dz

تاريخ الإرسال: 2024/03/15 تاريخ القبول: 2024/05/15 تاريخ النشر: 2024/06/01

ملخص:

أفرزت الأزمات والانهيارات المالية الكبرى للشركات حول العالم عن مدى الدور المهم لوظيفة التدقيق في أن يكون إما آلية في مواجهة الممارسات الغير مشروعة وحماية نظام حوكمة الشركات، وإما أن يكون آلية لتمير الفساد الذي قد يصدر من القائمين على إدارة الشركة، وكان هدفنا من خلال الدراسة الإحاطة بمختلف الضمانات التي من شأنها إضفاء صفة الجودة على مهام التدقيق كونه أحد أبرز الآليات الرقابية على الممارسات التي تتم في إطار الشركات.

من أبرز النتائج المتوصل لها أن تحقيق الجودة في مهام التدقيق هي عملية تتطلب تضافر عناصر عدة: على رأسها أخلاقيات المهنة، المعايير العلمية والعملية الخاصة بمهنة التدقيق، كما ان تعدد القائمين بمهام التدقيق وتأطير وتنظيم العلاقة بينهم من شأنه الرفع من فعالية التدقيق، ويحظى التدقيق في التشريع الجزائري باهتمام ملحوظ غير انه يعاني من بعض النقائص مقارنة بغيره.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، التدقيق، أخلاقيات المهنة.

Abstract:

The world's major financial crises and the collapse of big corporations has revealed the crucial role of auditing for eather being an effective mechanism against illegal practices that affect corporate governance structure, or on the opposite it can be a mechanism that facilitate corruption which may be committed by the companies' management, through this study we aimed to shed the light on several aspects that would enhance the auditing effeciency and quality since it is considered as a significant surveillance tool on the practices done within the

companies.

The major results were: achieving qualitative auditing, the need for a synergy of ethical, professional and practical elements, adding to that the multiplicity of auditors and organizing the relation between them would enhance quality in auditing tasks, auditing in Algerian legislation receives significant attention, although it suffers from some shortcomings compared to others.

Key words: Corporate governance, auditing, Ethics of the profession.

* المؤلف المراسل

مقدمة:

تقوم حوكمة الشركات على مفهوم حسن إدارة الشركة وذلك بمراعاة للمبادئ التي تشكل في مجملها نظاما للحوكمة الجيدة، وتحقيق ذلك يتطلب التصدي للممارسات غير المشروعة التي قد تصدر خاصة عن القائمين على إدارة وتسيير الشركة والتي تعبر عن الفساد المالي والإداري الذي يمس مصالح الشركة نفسها وكل من يتأثر بنشاطها.

وقد كان البحث في سبل وآليات مواجهة تلك الممارسات محل اهتمام القانونيين والاقتصاديين على حد سواء خاصة بعد انهيار كبرى الشركات أين برزت وظيفة التدقيق كإحدى الآليات التي من شأنها حماية نظام حوكمة الشركات خاصة إذا كان على قدر عال من الجودة، والتدقيق يعبر بصفة عامة عن إبداء الرأي الفني والمحايد للمدقق حول البيانات والعمليات المتعلقة بالشركة ومدى سلامتها وصحتها.

تنبع أهمية الدراسة في التعرف على قيمة تحقيق الجودة في تفعيل الدور الحوكمي لوظيفة التدقيق على اعتبار أنه من أبرز الوسائل التي تستعين بها الشركات لمواجهة الفساد، والبحث في أبرز العناصر التي من شأنها تحقيق الجودة وكيف انها تتفاعل من أجل دعم دور التدقيق في الرقابة والكشف عن الممارسات الغير مشروعة.

وبناء على ذلك نطرح التساؤل الآتي: كيف يمكن تعزيز جودة وظائف التدقيق حماية لمبادئ حوكمة الشركات؟ وأي ضمانات ملموسة في إطار البعد القانوني لتحقيقها؟

للإجابة عن التساؤل تم الاستعانة بالمنهج الوصفي بشكل أساسي من أجل البحث والتعرف على أبرز ضمانات إضفاء الجودة على مهام التدقيق وأي إطار قانوني في التشريع الجزائري ينظم تلك الضمانات، كما تم الاستعانة بالمنهج المقارن في بعض المواضع.

وعليه تم تقسيم الموضوع إلى مبحثين:

المبحث الأول: مفهوم جودة التدقيق.

المبحث الثاني: متطلبات تحقيق الجودة في مهام التدقيق.

المبحث الأول

مفهوم جودة التدقيق

عرفت مهنة التدقيق تطورا ملحوظا بالموازاة مع ظهور الشركات الكبرى والتي ظهر في إطارها مفهوم فصل الإدارة والتسيير عن الملكية، ففي ظل توجه الشركات إلى التوسع والانتشار أصبح من الهام على ملاك الأسهم والحصص والمستثمرين في رؤوس الأموال إلى توكيل مهمة الإدارة وقرارات التسيير إلى أشخاص وأجهزة ذات كفاءة، الأمر الذي خلق تباينا بين الأطراف في حيازة المعلومات والبيانات المالية وغير المالية المتعلقة بالمؤسسة كما خلق تضاربا في المصالح¹.

ومن أجل تجاوز هذه الإشكالات ظهرت الحاجة الملحة لضبط الإدارة وفق إطار من الممارسات السليمة عن طريق الرقابة عليها من طرف المدقق، ونظرا لأهمية هذا الأخير انصبت البحوث علميا وعمليا حول مهمة التدقيق وضرورة تكييفها مع مختلف التطورات في بيئة الاقتصاد والأعمال، خاصة بعد الانهيارات والإخفاقات المالية لكبرى الشركات العالمية نتيجة الممارسات الغير مشروعة المرتبطة بالتلاعب والغش والاحتيال والإهمال الإداري والمالي².

المطلب الأول: تعريف التدقيق

تعد مهنة التدقيق من الآليات الهامة ضمن هيكل الحوكمة الرشيدة للشركات، وتجدر الإشارة إلى أن هاته المهنة نشأت منذ القدم فكانت تعرف بمصطلحات عدة ولا زالت (المراجعة، المراقبة، الفحص)، ويعود أول تنظيم مهني للمهنة للقرن 14 في إيطاليا ثم توالى على إثره ظهور تنظيمات دولية، إقليمية ومحلية تعنى بتأطير المهنة على عدة أصعدة (تعريف، أنواع، أهداف، معايير...الخ)³.

¹ قماط كهيبة، مقراني عبد الكريم، واقع لجنة التدقيق في الجزائر دراسة مقارنة، مجلة المالية والأسواق، مجلد 7، عدد 2 الجزائر، 2020، ص. 419.

² مهند سعدي أحمد حسين، أثر لجان التدقيق في تحسين مستوى جودة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2015، ص. 14.

³ عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2018، ص. 16.

الفرع الأول: عناصر التدقيق:

تعرض الفقهاء والمنظمات المهنية التي تعنى بالتدقيق للتعريف به، ومن أبرز ما تم تقديمه في هذا الصدد تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA: "التدقيق هو عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم أدلة الإثبات عن تأكيدات خاصة بتصرفات وأحداث اقتصادية بشكل موضوعي بهدف توفير تأكيد عن مدى تطابق تلك التأكيدات مع المعايير المقررة وتوصيل تلك النتائج إلى المستخدمين المعنيين."، تم تقديم هذا التعريف ضمن تقرير صادر عن اللجنة الخاصة بالمفاهيم الأساسية للمحاسبة المنبثقة عن الجمعية حيث تتفق معظم الكتابات الأكاديمية عليه.¹

فالتدقيق بشكل عام هو عبارة عن فحص انتقادي يقع من طرف المدقق على بيانات مستندات، حسابات، تكاليف وإيرادات ودفاتر... الخ، الخاصة بالشركة من أجل إبداء رأي فني قائم على مبادئ مهنية سلوكية وأخلاقية حول سلامة وصحة ما تقوم به الشركة،² ومن خلال التعريف أعلاه وبعد استقراء عدة تعاريف فيما يخص مهام التدقيق يمكن القول أنه يركز على ثلاث عناصر أساسية هي:

عنصر الفنية: فالمدقق يمارس مهنة قائمة على فنيات وتقنيات تستدعي كفاءة علمية وعملية تمكن المدقق من إبداء الرأي الفني الاحترافي.

عنصر التنظيمية: تعبر مهام التدقيق في مجملها عن مجموعة من العمليات والخطوات التي تتم وفق مسار ممنهج قائم على مراحل منظمة.

عنصر البحث: يعد التقصي والتحقيق من صميم عمل المدقق والذي من خلاله يسعى بشكل أساسي للتأكد من أن جميع العمليات داخل الشركة وتصرفات الأفراد والمعلومات المفصّل عنها تتم وفق القانون، فمتى توافرت هاته العناصر بشكل أساسي يمكن تحقيق نوع من الجودة في مهام التدقيق، والتي تعرف على أنها: "الالتزام بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني أثناء القيام بمهمة التدقيق"، كما تم تعريفها على أنها التأكيد من تحقيق الأداء المنشود وفق معايير التدقيق والتأكد من الالتزام بالسياسات والإجراءات المحددة الموضوعية والتي تقود إلى تحقيق المهام المطلوبة"³

¹ جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، لبنان، 2014، ص. 30.

² عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دون دار نشر، العراق، 1999، ص. 12.

³ عبد الرحمان مخلد سلطان، قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012، ص. 55.

وتكمن أهمية تحقيق الجودة في التدقيق في اكتشاف أعمال الغش والفساد، التقليل من ارتكاب الأخطاء، مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات المناسبة ومراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفاعلية والرفاهية لأفراد المؤسسة ومحيطها.¹

الفرع الثاني: بروز الحاجة لدعم وتحقيق الجودة في التدقيق:

إن ظهور التدقيق كآلية رقابية على نشاط الشركات ليس بالأمر الحديث غير ان الانهيارات المالية التي ظهرت في بدايات القرن 21 أثبتت أن مجرد التدقيق ليس بالأمر الكافي لمكافحة الفساد الإداري والمالي بل أن الأمر يتطلب تضافر عناصر مهنية، أخلاقية وعملية وتعد حادثة انهيار شركة "Enron" للطاقة أبرز مثال على ذلك، حيث كان للتدقيق الدور البارز في سيناريو سقوط الشركة وذلك لعدة أسباب أبرزها:

أولاً: انعدام الأمانة والنزاهة: حيث كان لجنة التدقيق الفرعية لا تقوم إلا بمراجعة خاطفة للصفقات، كما أن المدقق الخارجي المسؤول عن مراجعة القوائم المالية لشركة انرون كان يتخلص من الأدلة الداخلية والخارجية عند اكتشاف الأخطاء في تلك القوائم عوض الإفصاح عنها.²

ثانياً: انعدام الاستقلالية: الأمر الذي تجلى في عدة نقاط هي: تقاضي أعضاء لجان التدقيق مبالغ خيالية لقاء خدماتهم إما نقداً أو على شكل أسهم الأمر الذي أثار على حياد اللجنة وموضوعيتها، حيث حاول كل منهما (الإدارة، اللجان) إرضاء الطرف الآخر، كذلك قام المدقق الخارجي وهو مكتب "آرثر اندرسون" بالجمع بين مهام التدقيق الخارجي والداخلي في نفس الوقت لشركة "Enron"، كذلك كان مكتب "Arthur Anderson" يجمع بين تقديم الخدمات الاستشارية للشركة بالإضافة إلى خدمة التدقيق.³

ثالثاً: ضعف المهارة العلمية: من بين الأمور التي أدت إلى تدني مستوى التدقيق هو أن مدققي مكتب "آرثر اندرسون" لم يكونوا قادرين على فهم القوائم المالية لمثل ذلك النوع المعقد من الشركات، كما أن أولئك المدققين تعاملوا مع شركة "انرون" منذ أن كانت مجرد منتج وموزع للغاز

¹ صالح محمد يزيد، أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة دراسة حالة صايدال خلال الفترة 2010-2015، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2016، ص. ص. 20-21.

² تومي ميلود، محمد علون أمين، مساهمة عدم الالتزام بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق في انهيار شركتي انرون وآرثر اندرسون للتدقيق، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، عدد 2، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017، ص. 44.

³ إحسان بن صالح المعتر، انهيار شركة انرون وأزمة أخلاقيات الأعمال، <https://malaa.worldpress.com>، 2023-8-20.

واستمروا معها بعد أن أصبحت "انرون" تاجرا للسندات المالية والمسؤولة عن مضاربات جديدة في السوق.

كذلك لم يكن الفريق القائم على التدقيق مدبرا على تبني نظرة الشك المهنية ما أدى بهم لعدم التقصي والتحقيق الجاد في المعلومات وقبول كل ما يصدر عن الإدارة¹.

رابعا: ضعف المهارة العملية: من بين ما أفرزه انهيار شركة "انرون" هو أهمية الخبرة العملية والتطبيقية في مهام التدقيق، وأن الخلفية النظرية فقط غير كافية حيث تواجد ضمن لجنة التدقيق لدى شركة "انرون" أعضاء ذوو ثقل علمي كبير في المجال غير أنهم لم يتمكنوا من طرح تساؤلات حول عدم وجود احتياطي كافي في ظل الأرباح الهائلة المحققة خلال السنوات².

بالرغم من الواقع المظلم الذي كشفت عنه حادثة انهيار شركة "Enron" فيما يخص ضعف المنظومة المهنية والأخلاقية للتدقيق، غير أن ذلك حمل معه نتائج إيجابية بتبيان مدى أهمية تحقيق الجودة في التدقيق مما ساهم في ظهور معايير جديدة تخص المهنة وتطوير أخرى وتضاعف معه الاهتمام بها على المستوى الدولي، الإقليمي والمحلي.

فعلى المستوى الدولي تنشط هيئات مهنية في مجال التدقيق والتي لها دور بارز في إعداد، وضع وتطوير المعايير المرتبطة بالمهنة أبرزها: الاتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC"، اللجنة الدولية لممارسة التدقيق "IAASB"³ والتي أصبحت تعرف بمجلس معايير المحاسبة الدولية حيث تختص بإصدار معايير التدقيق وكانت أولى مبادراتها إصدار معايير التدقيق والتأكيد الدولي "ISA"، من بين الهيئات الفعالة في مجال التدقيق أيضا مجلس المحاسبين الأمريكيين "AICPA" والذي أصدر معايير التدقيق المقبولة عموما "GAAS" والتي لاقت اهتماما وقبولا عالميا.

أما على المستوى العربي نجد: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين "ASCA"، المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة "ARABOSAI"⁴.

أما الجزائر فهي الأخرى اهتمت بتنظيم مهنة التدقيق من خلال إصلاحات شهدتها المهنة عبر مراحل مختلفة وتشرف على المهنة هيئات عدة على رأسها المجلس الوطني للمحاسبة والذي ينشأ تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية طبقا للمادة 4 من القانون 01-10، كما تخضع المهنة لمجالس

¹ تومي ميلود، المرجع السابق، ص. 45.

² إحسان بن صالح المعتز، المرجع السابق.

³ جيهان عبد المعز الجمال، المرجع السابق، ص. 25.

⁴ محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017 ص. ص. 43-48.

وطنية تشرف على تسيير ثلاث منظمات هي المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والتي أوكل لها المشرع صلاحية إعداد أخلاقيات لمدونة المهنة.¹

أما فيما يتعلق بالمعايير الجزائرية الخاصة بمهنة التدقيق فتعود صلاحية إصدارها إلى لجان تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة المنصوص عليها في المادة 5 من القانون السابق ذكره.

المطلب الثاني: أنواع التدقيق بناء على الاتجاهات الأساسية للقائمين به:

الفرع الأول: التدقيق الداخلي:

أدى اتساع حجم الشركات وتعقيدها لضرورة تفويض بعض صلاحيات الإدارة العليا على مستويات مختلفة داخل المؤسسة خاصة الدور الرقابي فظهرت الحاجة للتدقيق الداخلي ويقصد به الوظيفة المستقلة التي تنشأ داخل الشركة لفحص وتقييم الأنشطة بهدف مساعدة الأفراد على تنفيذ مسؤولياتهم بفاعلية من خلال تزويدهم بالتحليلات والتقييمات والتوصيات والمشورة المختصة بفحص الأنشطة، فهو نشاط تقييمي وتقويبي مستقل وموضوعي يهدف لتحسين أداء الشركة.²

يعود ظهور الإطار الحديث لتنظيم التدقيق الداخلي مع تأسيس معهد المدققين الداخليين IIA بالولايات المتحدة 1941، وهو من أبرز الهيئات المهنية المعترف بها دوليا في تنظيم المهنة، يضم أعضاء موزعين على أكثر من 165 دولة، ويشرف المعهد على وضع الأطر المرجعية للمهنة.³

أما في الجزائر فمرت المهنة بثلاث مراحل أساسية تبعا لظروف السياسية والاقتصادية:

أولا: مرحلة ما قبل سنة 1988: كانت المؤسسات العمومية الاقتصادية ملزمة ضمنا بإنشاء وظيفة التدقيق الداخلي وهو ما يستنتج من المادة 36 من القانون 80-05 المتعلق بإنشاء مجلس المحاسبة والذي أوكل له المشرع آنذاك صلاحية الإشراف وتوجيه الرقابة الداخلية للمؤسسات العمومية الاقتصادية

ثانيا: مرحلة ما بين سنتي 1988 و1995: صدر القانون 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية كرس في مادته 40 إلزامية إنشاء وظيفة التدقيق الداخلي

¹ المواد 14 و15 من القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 29 جوان 2010، الجريدة الرسمية عدد 42، الصادرة في 11 جويلية 2010.

² محمد زامل فليح الساعدي، حكيم محمود فليح الساعدي، التدقيق الداخلي في الشركات العامة على وفق معايير التدقيق الدولية، دار الكتب والوثائق، العراق، 2019، ص.11.

³ كشاط منى، تطوير واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقا للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2019، ص.16.

داخل المؤسسة الاقتصادية العمومية ثم تمت مراجعة المادة سنة 1991 مع بقاء إلزامية إنشاء الوظيفة¹،

ثالثا: مرحلة ما بعد 1995: وبإلغاء القانون 01-88 والمادة 40 منه وتعويضه بالمرسوم الرئاسي 95-25 المتضمن تسيير رؤوس الأموال المنقولة المملوكة للدولة، أصبح إنشاء مصالح التدقيق الداخلي أمرا اختياريا مع حرص السلطات العمومية إصدار تعليمات لفائدة المؤسسات الاقتصادية العمومية بأهمية الاهتمام بالتدقيق الداخلي.²

أما فيما يتعلق بالشركات المدرجة في بورصة الجزائر فهي ملزمة بإنشاء قسم خاص بالتدقيق الداخلي كشرط أساسي للإدراج في البورصة بموجب المادة 36 من نظام 97-03، حيث نصت على " أن الشركة التي تكون سندات محل طلب قبول للتداول في البورصة عليها ان تثبت وجود هيئة معنية بالرقابة الداخلية وإلا فيجب عليها تنصيبها خلال السنة المالية التي تلي قبولها على أن تكون تلك الهيئة محل تقييم من طرف مندوب الحسابات".³

الفرع الثاني: التدقيق الخارجي (محافظ الحسابات):

المدقق الخارجي هو مهني مستقل من خارج الشركة، يتم تعيينه غالبا بناء على تصويت المساهمين، يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة، يختص بمهام الفحص والتقييم ثم إبداء رأيه الفني الذي يهم كافة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة وهنا يبرز الاختلاف الجذري بين التدقيق الداخلي والخارجي فهذا الأخير يهدف لخدمة طرف ثالث هم "ذوو المصالح" وذلك عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الاعمال والوضعية المالية للشركة وخاصة اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير المالية.⁴

يعد المدقق الخارجي المدافع عن المصالح المشروعة لكل من له علاقة بالشركة فصلاحياته المتعلقة بالفحص والمراجعة والتدقيق والتحقيق الموجهة نحو أعمال الإدارة،⁵ تخوله سلطة رقابة على أي ممارسة غير مشروعة قد تصدر عن القائمين على إدارة الشركة ونظرا لهذا الدور الهام

¹ كشاط منى، المرجع نفسه، ص.180.

² بولفراخ سارة، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في المؤسسات الجزائرية دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2023. ص.139.

³ المادة 36 من النظام رقم 04-23 المتعلق بالنظام العام لبورصة القيم المنقولة، المؤرخ في 25 أكتوبر 2023، الجريدة الرسمية عدد 05، الصادرة في 25 جانفي 2024.

⁴ محمد بوسماحة، علاوي لخضر، التدقيق، pages bleues، الجزائر، 2020، ص.28.

⁵ المادة 715 مكرر 4 من الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، الجريدة الرسمية عدد 101، الصادرة ب 30 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم.

الذي يضطلع به المدقق الخارجي فقد اهتم المشرع الجزائري وعلى غرار غيره بتنظيم مهنة التدقيق الخارجي غير أننا نجده تحت مسمى مغاير.

اعتمد المشرع تسمية محافظ الحسابات وكذلك مندوب الحسابات،¹ فالجزائر تعتمد مهنة التدقيق في حلة مخالفة بعض الشيء من حيث المصطلحات فيما يخص التدقيق الخارجي والملاحظ ان مهام التدقيق الخارجي نالت حصة الأسد من اهتمام المشرع حيث جعله تدقيقا ذو صفة قانونية إلزامية على الشركات.

الفرع الثالث: لجنة التدقيق:

إن الاهتمام بلجنة التدقيق على مستوى الشركات له علاقة وطيدة بالانهيارات التي شهدتها الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد ظهر مصطلح لجان التدقيق منذ ثلاثينيات القرن الماضي عندما شجعت بورصة الأوراق المالية الأمريكية SEC وبورصة نيويورك للأوراق المالية على إنشاء لجان التدقيق خاصة بعد انهيار شركة Mckesson and Robbins.²

أما في الجزائر فقد ظهر مفهوم لجان التدقيق عام 2002 أي بعد أكثر من نصف قرن من أول ظهور لها على المستوى العالمي وذلك بداية بمجال البنوك والمؤسسات المالية الذي كان أول مجال تطرق لمصطلح لجنة التدقيق من خلال المادة 2 من النظام 03-02 الصادر عن محافظ بنك الجزائر.³

أما فيما يتعلق بمكانة لجان التدقيق في غير مجال البنوك فإنه تم سنة 2007 تنظيم ملتقى دولي للحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر لأول مرة في تاريخها الاقتصادي، تم بناء عليه صدور أول طبعة لميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر بسنة 2009⁴ والذي جاء باقتراح امكانية إنشاء لجان متخصصة تشرف على تدقيق الحسابات والمراقبة المالية للمؤسسة⁵ والملاحظ أنه تم جعل إنشاء لجنة تدقيق أمرا اختياريا يعود لأعضاء الإدارة والأكثر من ذلك فصلاحياتها لا

¹ محافظ الحسابات طبقا للقانون رقم 01-10، أو مندوب الحسابات طبقا للقانون التجاري هو "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" طبقا للمادة 22 من القانون رقم 01-10 السابق ذكره.

² شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، 2013، ص. 270.

المادة 2 من النظام رقم 03-02 المتضمن المراقبة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية، المؤرخ في 14 نوفمبر 2002، الملغى بموجب النظام رقم 08-11، المتضمن المراقبة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية، المؤرخ في 28 نوفمبر 2011. مع بقاء أحكام المادة 2.³

⁴ قماط كهيبة، مقراني عبد الكريم، المرجع السابق، ص. 428.

⁵ ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، الجزائر، 2009، ص. 39.

تتعدى مجرد إبداء رأي استشاري، وعليه فإن هذا المقترح ضمن الميثاق لم يكن إلا مجازاة للنهج العالمي وليس لأجل مراقبة ومحاسبة فعلية والحد من سلطات أعضاء الإدارة.¹

المبحث الثاني

متطلبات تحقيق الجودة في مهام التدقيق:

سيتم التطرق من خلال هذا المبحث لأبرز المعايير الأخلاقية، السلوكية والتنفيذية التي تحقق الجودة في مهام التدقيق من خلال المطلب الأول إضافة للتطرق لدور العلاقة بين القائمين بالتدقيق في الشركة في دعم مهمة التدقيق من خلال المطلب الثاني.

المطلب الأول: المتطلبات السلوكية لمهنة التدقيق:

يستخدم مصطلح المهنة عموماً لوصف مجموعة أفراد يزاولون عملاً فنياً يخدم مصالح الجمهور ومصالحهم الخاصة (المادية)، كما يحمل مصطلح المهنة ضمناً المسؤولية على أداء العمل الجيد وفق مقومات لا تتعلق فقط بالقوانين والقواعد التنظيمية المختلفة وإنما أبعد من ذلك التحلي بالسلوك الأخلاقي والمهني رفيع المستوى لضمان الثقة في جودة الخدمة المؤداة.

أخذت دراسة الأخلاقيات اهتمام الفاعلين في بيئة الأعمال في ظل انتشار فضائح الفساد وتضارب المصالح، ومهنة التدقيق وكجزء لا يتجزأ من بيئة الأعمال تستلزم ممارستها الالتزام بحد أدنى من الأخلاقيات السليمة حفاظاً على جودة ومصداقية المهنة، فكثيراً ما يواجه المدققون معضلات أخلاقية ومواقف تتحدى معاييرهم وقيمهم.² وهنا يطرح تساؤل عن أي سلوكيات من شأنها الرفع بجودة التدقيق؟

الفرع الأول: المتطلبات الأخلاقية لمزاولة مهنة التدقيق

يقصد بأخلاقيات وآداب مهنة التدقيق المعايير والقيم والسلوكيات الصائبة التي يتعين على المدقق التحلي بها في بيئة العمل³ سواء عند أداء مهامه، تعامله مع زملائه، تعامله مع العملاء وغيرهم.

أولاً: الموضوعية:

يقصد بالموضوعية تحقيق الاستقلالية والالتزام بالحياد، وهما ركنان أساسيان عند أداء مهام التدقيق خاصة وأن المدقق غالباً ما يتعرض للضغط من قبل الإدارة العليا فعليه أن يحرص

¹ قماط كهينة، مقراني عبد الكريم، المرجع السابق، ص. 432.

² بولفراخ سارة، المرجع السابق، ص. 17.

³ عبد الرحمان مخلد سلطان، المرجع السابق، ص. 15.

على تحقيق الحياد والأخذ بعين الاعتبار مصالح كل من سيعتمد على البيانات الختامية التي سيصادق عليها في اتخاذ قرارات مهمة، وتقتضي موضوعية المدقق تحقيق الاستقلالية العقلية والظاهرية ويتلخص هذان الجانبان في عدة نقاط:

انعدام المصلحة المادية للمدقق وانعدام أي رابط بين المدقق والشركة محل التدقيق قبل التكليف بالمهمة.

الاستقلال الذاتي للمدقق اثناء تأدية مهامه فلا يتلقى أوامر أو توجيهات وألا يخضع لأي ضغوط من أي جهة كانت بل يركز في عمله بحسب ما يملي عليه ضميره المهني.¹

وفي هذا الصدد حددت جمعية المحاسبة الأمريكية 3 أبعاد للحكم على مدى استقلال المدقق وهي: الاستقلال عند وضع برنامج التدقيق، الاستقلالية عند القيام بالفحص والاستقلالية عند إعداد التقارير.

وعليه فإن استقلال المدقق بجانبه العقلي والظاهري له أهمية في الحفاظ على قيمة المهنة في المجتمع واكتساب ثقة الجمهور، الأمر الذي دفع منظمات وهيئات مهنية مختصة لتحديد كل ما يتعلق بالمدقق من تعيين وعزل وأنعاب كما تطرقت لمسؤولياته وحقوقه بهدف عدم ترك هاته الجوانب كأداة للضغط على المدقق والتأثير على حياده وآرائه المهنية.²

ونرى أن المشرع الجزائري من جهته أكد على "الموضوعية" في مهام التدقيق من خلال التأكيد على إلزامية تحقيق خاصية الاستقلالية حيث أوضح العديد من الحالات التي ينتفي بالضرورة في إطارها مفهوم الاستقلالية والتي يمنع محافظ الحسابات من تأدية مهامه لدى شركة ما متى اتضح أنه في حالة تناف.³

تكمن أهمية تحقيق استقلالية المدقق في منحه الشجاعة الكافية للكشف والتبليغ عن أي انحرافات أو غش أو تضليل في القوائم المالية، وبالتالي إضفاء المصداقية، النزاهة والأمانة على آراء المدقق النهائية وبالتالي بعث الثقة لدى أصحاب المصالح من مستخدمي تلك القوائم.

ثانيا: السرية:

على المدقق أن يحترم قيمة وملكية المعلومات التي يتحصل عليها بمناسبة أداء مهامه وان لا يفصح عنها دون موجب قانوني، حيث يفرض مبدأ السرية: التبصر في استخدام المعلومات

¹ محمد أمين لونية، المرجع السابق، ص. 114.

² شريقي عمر، المرجع السابق، ص. 62.

³ المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري السابق ذكره، والمواد 64 إلى 70 من القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، السابق ذكره.

وحمايتها وعدم استخدامها لأجل المنفعة الشخصية أو منفعة لطرف أو على أي نحو من شأنه الإساءة إلى مشروعية وأخلاقية أهداف الشركة محل التدقيق¹، كما يجب أن يكون المدقق يقظاً لإمكانية الكشف غير المقصود عن المعلومات خاصة في بيئته الاجتماعية (شركاء العمل، أفراد الأسرة)، كما يقتضي مبدأ السرية أن يتخذ الإجراءات اللازمة لضمان التزام رؤوسيه بالسر المهني².

ولا يقتصر الالتزام بالسرية على المدقق المشرف بل يمتد إلى المساعدين الذين قد يعتمدهم في إتمام مهامه³، كما يمتد الالتزام بمبدأ السرية إلى المدققين تحت فترة التبرص⁴.

ثالثاً: بذل المدقق للعناية المهنية اللازمة:

من متطلبات التدقيق الالتزام ببذل العناية المهنية، ويقصد بالعناية الاهتمام والحرص وتحري المهارة والأداء السليم للمهام، وفي هذا الصدد ألزم المشرع الجزائري المدقق أثناء قيامه بمهامه بضرورة توفير الوسائل، وباستعماله للفظ "الوسائل" فقد جعل المجال أمام المدقق مفتوحاً في تقدير ما تستلزمه منه مهامه⁵، ولعل ذلك راجع إلى صعوبة الاستدلال على مدى توافر العناية المهنية كونها مفهوماً معنوياً لا يمكن قياسه بشكل مباشر⁶، خاصة في ظل التطور المستمر الذي تشهده المهنة سواء من ناحية المعايير التي تخضع لها والتقنيات التي تتطلبها، غير أن ذلك لا ينفي إمكانية الاستدلال على مدى العناية المهنية التي يولمها المدقق لمهامه وذلك يكون من خلال:

- أن يلتزم المدقق على الأقل بالحد الأدنى من العناية المطلوبة أن ينفذ مهامه وفق ما تنص عليه القوانين المتعلقة بالمهنة.

- أن يحرص على الالتزام بما تصدره الهيئات المهنية المختصة من معايير.

- ومن مظاهر بذل العناية المهنية اللازمة أن يستعمل المدقق كل مهارة فنية في أداء وظيفته وتقديم مراجعة انتقادية لكل مستوى من مستويات الإشراف على العمل الذي يتم والأحكام التي يقررها المساعدون.

¹ بولفراخ سارة، المرجع السابق، ص. 20.

² عمر علي عبد الصمد، المرجع السابق، ص. 169.

³ المادة 715 مكرر 13 من الأمر رقم 75-59 المتضمن القانون التجاري، السابق ذكره.

⁴ المادة 71 من القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، السابق ذكره.

⁵ المادة 59 من القانون رقم 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، السابق ذكره.

⁶ محمد بوسماحة، علاوي لخضر، المرجع السابق، 45.

الفرع الثاني: المتطلبات العلمية والعملية لتحقيق الجودة في مهام التدقيق:

باعتبار أن الهدف الأساسي من التدقيق هو إبداء رأي فني، فإن المتطلبات الأخلاقية لن تكون ذات قيمة إذا لم تتوافر لدى القائم بالتدقيق مستوى من الكفاءة العلمية والعملية، فالتدقيق كما ذكرنا سابقا هو مهنية ذات طابع فني أي أنه ممارسة تتطلب مجموعة من المعارف المعقدة والمهارات التي يتم اكتسابها من خلال التعليم الرسمي والخبرة العملية¹ وانطلاقا من هذا الامر:

- يجب على المدقق أن يتمتع بالمعرفة الكافية في مجالات عدة (محاسبة، ضرائب... الخ وغيرها من المجالات المرتبطة بممارسة المهنة)، إضافة لذلك يجب أن يستمر المدقق في مواصلة التعليم والتدريب طوال ممارسته للمهنة ليظل على علم بالتطورات الحديثة في تلك المجالات ويظل على استعداد للبحث عن المعرفة واكتسابها².

- كذلك ومع التطور التقني المستمر واستعمال التكنولوجيا في معالجة البيانات فمن المفترض على المدقق عدم إهمال إجراءات ومفاهيم المعالجة الآلية للبيانات والتي أصبحت تمثل جانبا مكتملا للنظام المحاسبي التي لا بد أن يتحكم فيها³.

- أما بالنسبة للتأهيل العملي فعلى المدقق أن يكتسب خبرة عن طريق التدريب قبل مزاولة المهنة بشكل مستقل، حتى يتمكن من تجسيد معارفه وإتقانها من الميزات التي يقدمها التدريب العملي أنه يكسبه خبرة حول طبيعة المشاكل والصعوبات التي قد تعترضه مستقبلا عند ممارسة المهنة⁴.

الفرع الثالث: المتطلبات التنفيذية في تحقيق الجودة في مهام التدقيق:

يعد التنظيم أحد أبرز عناصر مهام التدقيق كما تم ذكره سابقا، فعمل المدقق يجب أن يتم وفق تخطيط مسبق ومنهجية من أجل تحقيق الأهداف المكلف بها ويعتمد ذلك بداية على

¹ هوام جمعة، أحمودة وفاء، تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، الدار الجزائرية، الجزائر، 2023، ص. 20.
² فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة دراسة لبعض المؤسسات الصناعية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2011، ص. 66.

³ شريقي عمر، المرجع السابق، ص. 62.

⁴ شعباني لطفي، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص. 39.

أربع مراحل أساسية تستند لمعايير محددة تسمى بمعايير الأداء وهي معايير متفق عليها عموماً تقدم إرشادات للمدقق أثناء تنفيذ مهامه،¹ ويمكن إجمالها فيما يلي:

- التخطيط للعمل بصورة مناسبة وحسن الإشراف على المساعدين إذا وجدوا والوقوف على الانحرافات والإسراع في تصويبها بما يسمح في تسريع سيرورة العمل وفق المخطط.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية كأساس لإمكانية الاعتماد عليها ولتحديد المدى المطلوب من الاختبارات لوضع إجراءات التدقيق الملائمة لها.

- الحصول على الأدلة والبراهين الكافية التي تدعم تقديراته ورأيه النهائي من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والتحقيقات حول مختلف الوثائق والأحداث الخاصة بالشركة محل التدقيق.²

المطلب الثاني: العلاقة التكاملية بين القائمين بالتدقيق في الشركة ودورها في تحسين أداء التدقيق:

الفرع الأول: دور لجان التدقيق في دعم مهام التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

تعد لجنة التدقيق إحدى الآليات التي يتوقع منها أداء دور فعال في تحقيق الالتزام الإداري والمحاسبي في الشركات التي تتواجد فيها، كما أن لها دوراً أساسياً في حوكمة الشركات باعتبارها معينا للإدارة في الإشراف والتوجيه والرقابة المالية على الشركة، الإفصاح ومهام التدقيق، وعادة ما تكون وسيلة لضمان امتثال الشركة للأنظمة والمعايير³، والتأكد من كفاءة المدقق سواء الداخلي أو الخارجي، فحسب العديد من الهيئات (منظمات مهنية، أسواق المال...) أن وجود علاقة قوية بين هيئات التدقيق في الشركة يعزز استقلالية وموضوعية التدقيق.

وفيما يلي سيتم التطرق لعلاقة لجنة التدقيق بمهام المدقق الداخلي والخارجي وكيف يمكن لهاته العلاقة أن تدعم كفاءة مهام التدقيق بالشركة.

أولاً: علاقة لجنة التدقيق بالتدقيق الداخلي:

أن الخطوة الأولى في تعزيز كفاءة المدقق الداخلي هي استقلاليته، خاصة وأن إدارة التدقيق الداخلي مكونة من موظفين تابعين للشركة وذلك قد يؤدي للمساس بثقة أصحاب المصالح في قدرة المدقق الداخلي

¹ فاتح غلاب، المرجع السابق، ص. 69.

² محمد بوسماحة، علاوي لخضر، المرجع السابق، ص. 48.

³ Al-Baidhani, Ahmed Mohsen, "The Role of Audit Committee in Corporate Governance: A Descriptive Study. Inter. J. Res. Methodol. Soc. Scivol. 2, No. 2, 2016, P.1.

على كشف ومنع الفساد¹ الذي قد يصدر من الإدارة، وهنا تبرز ضرورة وجود علاقة أو بالأحرى تواصل بين اللجنة والمدقق الداخلي وهو تفاعل ذو اتجاهين.

(أ) – مسؤوليات لجنة التدقيق نحو التدقيق الداخلي:

حظيت فكرة تفاعل لجنة التدقيق والتدقيق الداخلي للشركة بالعديد من التوصيات كتوصيات لجنة "TREADWAY"، تقرير "Smith"، قانون "SARBANS-OXLEY" في الولايات المتحدة، وتوصيات معهد المدققين الداخليين "IIA".

ويتمحور دور لجنة التدقيق في دعم أنشطة التدقيق الداخلي في عدة نقاط أبرزها:

- تعيين رئيس هيئة التدقيق الداخلي للشركة، كما تحرص على قدرته في التواصل مع اللجنة بأي وقت وبشكل مباشر.

-الإشراف والرقابة على خطط وترتيبات عمل المدقق الداخلي والتقارير المالية الصادرة عنه.

-السعي في حل المشاكل والعراقيل التي قد تعترض عمل المدقق الداخلي أو تنشأ مع الإدارة،

إضافة لتوفير الموارد اللازمة وزيادة التنسيق مع المدقق الخارجي.²

(ب) – مسؤوليات التدقيق الداخلي نحو لجنة التدقيق:

بالمقابل فإن المدقق الداخلي يوفر البيانات والمعلومات الضرورية للجنة التدقيق وذلك

لتمكينها من تنفيذ مهامها المتعلقة بالإشراف والرقابة، وقد أوضح معهد المدققين الداخليين IIA

أن قسم التدقيق الداخلي في علاقته مع لجنة التدقيق عليه أن يحرص على تحصيل الدعم

والتوجيه اللازم من اللجنة إضافة لضرورة التواصل المستمر إما عبر محادثات هاتفية أو لقاءات

مباشرة بين رئيس هيئة التدقيق واللجنة لمباحثة مواضيع تهم وظيفة التدقيق في الشركة.³

ثانياً: علاقة لجنة التدقيق بالتدقيق الخارجي:

من أبرز نتائج انهيارات كبرى الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية هي مدى أهمية العلاقة

بين اللجنة والمدقق الخارجي حيث حرصت معظم القوانين والهيئات المهنية والأسواق المالية

الكبرى على ضرورة وجود تفاعل بين اللجنة والمدقق الخارجي كدعامة لكفاءة وجودة التدقيق

حيث يتجلى هذا التفاعل في عدة نقاط أبرزها:

¹ بعلاش عصام، مساهمة لجان التدقيق في ضبط جودة التقارير المالية لشركات المساهمة دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، 2019، ص.117.

² Al-Baidhani, Ahmed Mohsen ,Op.Cit, p.51.

³ The institute of internal audit, Relationships of trust, 2019, p.3, <https://www.theiia.org> ,10 :00, 6-3-2024.

تعيين وعزل المدقق الخارجي، من المسؤوليات المنوطة بلجان التدقيق اختيار وتعيين وعزل المدقق الخارجي، وهذا في سبيل دعم استقلاليته وبعث الثقة في نفوس أصحاب المصالح وخاصة المساهمين في آرائه وتقاريره حول القوائم المالية وهو ما نص عليه قانون "SOX" الأمريكي أن لجنة التدقيق هي المسؤولة عن تعيين وعزل المدقق الخارجي.¹

أما التوجيه الأوروبي لسنة 2006 فقد نص على أن تعيين المدقق الخارجي يكون بناء على اقتراحات لجنة التدقيق،² وهو ما لا نجده في التشريع الجزائري وهو أمر بديهي نظرا لعدم إلزامية تكوين لجنة تدقيق، حيث تعود صلاحية تعيين المدقق الخارجي كأصل عام للملاك أي المساهمين من خلال الجمعية العامة، وإلا فتعود هاته الصلاحية للقضاء طبقا لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري.

كما تمتد علاقة اللجنة بالمدقق لتحديد أتعابه، إشرافها على مهامه وحل الخلافات التي قد تنشأ بينه وبين الإدارة إضافة لرقابتها على الخدمات الغير متعلقة بالتدقيق والتي قد يقوم بها المدقق الخارجي للشركة وذلك حرصا على عنصر الاستقلالية.³

أيضاً من المهام المنوطة بلجنة التدقيق الإشراف على طبيعة ونطاق مهام المدقق الخارجي وتقييم فعاليته، كما يجب أن تحرص على عدم وجود تضارب للمصالح والذي من شأنه التأثير على حياد المدقق بخصوص إصداره لآرائه حول الوضعية المالية للشركة.⁴

ومن جهته فإن المدقق الخارجي يجب عليه عرض تقاريره على اللجنة ومناقشة أهم المشاكل المتعلقة بأخطاء الإدارة، الانحرافات، الغش والعراقيل المرتبطة بالرقابة الداخلية.

يجب أن تحرص لجنة التدقيق على التواصل المستمر مع المدقق الخارجي وهو ما حرصت على إقراره بورصة نيويورك "NYSE" و "NASDAQ"، كأحد أقوى أسواق المال في العالم والتي وضعت الإطار العام لمتطلبات أو مقومات تواصل اللجنة مع المدقق الخارجي،⁵ فيكون هذا التواصل عبر القيام بالاجتماعات بشكل دوري أو ان يكون كتابة أو شفاهية بحيث يقوم المدقق بتقديم تصريحات رسمية للجنة يتم من خلالها التعرض لعدة نقاط: تقييم ما تفصح عنه إدارة الشركة في مناقشاتها، المشاكل والصعوبات التي تواجه مهمة التدقيق ومدى استجابة الإدارة لها

¹ بعلاش عصام، المرجع السابق، ص.117.

² Al-Baidhani, Ahmed Mohsen, Op.Cit, p.53.

³ لطفي زعباط، الدور الحوكمي، لمهنة التدقيق، مجلة المستقبل الاقتصادي، عدد 6، مخبر مستقبل الاقتصاد الجزائري خارج المحرقات، الجزائر، 2018، ص. 59.

⁴ Al-Baidhani, Ahmed Mohsen, Op.cit, p.53.

⁵ Deloitte, Audit committee guide requirements, oversight, responsibilities and effectiveness strategies, 2022, p.28, <https://www2.deloitte.com>, 11 :30, 6-3-2024.

ومدى استقلاليته، كما أن التواصل بين لجنة التدقيق والمدقق الخارجي يجب أن يكون على مدار مراحل العملية وأن يتم في توقيت مناسب قبل صدور التقرير النهائي.¹

الفرع الثاني: العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي:

لا تعد وظيفة التدقيق الداخلي منافسة للتدقيق الخارجي وإنما هما تكاملتان، فعدم الاستقلالية الكاملة للمدقق الداخلي، تجعل من مهام المدقق الخارجي ضرورة على اعتبار ما يتمتع به من استقلالية مفترضة هذا من جهة،² من جهة أخرى ومن بين الأمور التي تؤثر على مهام المدقق الخارجي ونطاقها مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية وهي من صميم مهام المدقق الداخلي وعليه فإن المدقق الخارجي يكون أمام حالتين أساسيتين هما:

- الحالة الأولى: سلامة نظام الرقابة الداخلية: وفي هذه الحالة فإن المدقق الخارجي يكتفي ببرنامج عمل أدنى وذلك للتأكد من عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش.

الحالة الثانية: عدم سلامة نظام الرقابة الداخلية: وفي هذه الحالة فإن المدقق الخارجي يحدد مواطن الضعف والتي تكون إما على الشركة محل التدقيق تصحيحها أو أن يقوم بتوسيع نطاق عمله وإما أن يرفض المهمة مع إعلام الشركة بذلك.³

خاتمة:

تنبع أهمية الحوكمة من أهمية المبادئ التي تركز عليها والتي تعبر عن إدارة الشركات بكل شفافية بما يضمن وفاءها بالتزاماتها وبلوغ أهدافها، وعليه كان من الضروري الاهتمام بإرساء الآليات التي من شأنها حماية تلك المبادئ، فكان التدقيق أبرزها، غير أن ضعف وظيفة التدقيق في الرقابة على الممارسات الغير مشروعة الماسة بمبادئ الحوكمة خاصة بعد الانهيارات والأزمات المالية كان دافعا للاهتمام بسبل تحقيق وتعزيز الجودة في مهام التدقيق وانطلاقا من ذلك ومما سبق التطرق له تم التوصل للنتائج التالية:

-إن وظيفة التدقيق آلية ذات طابع رقابي من شأنها حماية مبادئ الحوكمة والكشف عن الفساد في إطار الشركات وذلك راجع للمهام التي يضطلع بها المدقق والمتمثلة في الفحص والتحري والتقصي والتحقيق.

-أصبح مفهوم الجودة في وظائف التدقيق محور اهتمام دولي ومحلي ويظهر ذلك من خلال البحث والتطوير الدائم فيما يخص المعايير المتعلقة بالمهنة.

¹ Deloitte, ibid, p.28.

² لطفى شعباني، المرجع السابق، ص.37.

³ عمر علي عبد الصمد، المرجع السابق، ص.73.

-تعزير جودة التدقيق هو بناء متكامل من عناصر: أخلاقية، مهنية، علمية وعملية، وزيادة على ذلك فتعدد الجهات المشرفة على مهام التدقيق هو عنصر فعال في الرفع من أداء وجودة التدقيق.

-تكتسي لجان التدقيق أهمية بالغة في الرفع من كفاءة التدقيق وذلك عبر مهام الإشراف والمتابعة والتنسيق بين التدقيق الداخلي، والخارجي، والإدارة العليا للشركة.

- تشهد وظيفة التدقيق الخارجي أهمية واضحة في التشريع الجزائري حيث جعل التدقيق الخارجي تدقيقا قانونيا إلزاميا.

-بالرغم من التوجه العالمي البارز نحو الإقرار بأهمية لجان التدقيق ووظائف التدقيق الداخلي، نجد أن التشريع الجزائري لازال يعاني نقصا وقصورا قانونيا في هذا الجانب يخص إلزام الشركات بإنشاء لجان التدقيق واقسام التدقيق الداخلي، هذا ما يؤدي بالضرورة إلى وضع عبء أكبر على المدقق الخارجي.

التوصيات المقترحة:

-ضرورة تحسيس القائمين بوظائف التدقيق بمدى أهمية الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي والمهني وخاصة الالتزام بالموضوعية وتحقيق الاستقلالية وبرمجة دورات تكوينية تشرف عليها الهيئات المهنية من اجل تحقيق هذا الهدف.

-ضرورة الاهتمام بالإطار التشريعي الخاص بمهنة التدقيق والتعيين المستمر للقواعد التي تحكم المهنة خاصة في ظل التطور المحاسبي والتقني المستمر للمهنة.

-ضرورة توجه المشرع الجزائري نحو إرساء إلزامية تكوين لجان تدقيق وأقسام التدقيق الداخلي على مستوى الشركات من خلال إطار قانوني واضح، وإرساء قواعد قانونية تنظم العلاقة بين الهيئات القائمة بالتدقيق، وذلك بإشراك الهيئات المهنية ومواكبة القوانين المقارنة البارزة في هذا المجال بما يناسب البيئة الاقتصادية الجزائرية.

قائمة المصادر والمراجع

أولا: باللغة العربية:

النصوص القانونية:

1. الأمر رقم 59-75 المتضمن القانون التجاري، المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، الجريدة الرسمية عدد 101، الصادرة ب 30 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم.
2. القانون رقم 01-10، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 29 جوان 2010، الجريدة الرسمية عدد 42، الصادرة في 11 جويلية 2010.
3. النظام رقم 03-02 المتضمن المراقبة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية، المؤرخ في 14 نوفمبر 2002، الملغى بموجب النظام رقم 08-11، المتضمن المراقبة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية، المؤرخ في 28 نوفمبر 2011.

تحقيق الجودة في التدقيق كضمان للكشف عن الممارسات الغير مشروعة الماسة بمبادئ الحوكمة

4. نظام رقم 04-23 المتعلق بالنظام العام لبورصة القيم المنقولة، المؤرخ في 25 أكتوبر 2023، الجريدة الرسمية عدد 05، الصادرة في 25 جانفي 2024.
5. ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، الجزائر، 2009.

الكتب:

1. جيهان عبد المعز الجمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، لبنان، 2014.
2. عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية، دون دار نشر، العراق، 1999.
3. عمر علي عبد الصمد، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الأول، دار هومة، الجزائر، 2018.
4. محمد بوسماحة، علاوي لخضر، التدقيق، pages bleues، الجزائر، 2020.
5. محمد زامل فليح الساعدي، حكيم محمود فليح الساعدي، التدقيق الداخلي في الشركات العامة على وفق معايير التدقيق الدولية، دار الكتب والوثائق، العراق، 2019.
6. هوام جمعة، أحمودة وفاء، تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، الدار الجزائرية، الجزائر، 2023.

المقالات:

1. تومي مليود، محمد علون أمين، مساهمة عدم الالتزام بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق في انهيار شركتي انرون وأثر اندرسون للتدقيق، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، عدد 2، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017.
2. قماط كهيبة، مقراني عبد الكريم، واقع لجنة التدقيق في الجزائر دراسة مقارنة، مجلة المالية والأسواق، مجلد 7، عدد 2، الجزائر، 2020.
3. لطفي زعباط، الدور الحوكمي، مهنة التدقيق، مجلة المستقبل الاقتصادي، عدد 6، مخبر مستقبل الاقتصاد الجزائري خارج المحروقات، الجزائر، 2018.

أطروحات الدكتوراه:

1. بعلاش عصام، مساهمة لجان التدقيق في ضبط جودة التقارير المالية لشركات المساهمة دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البويرة، الجزائر، 2019.
2. بولفراخ سارة، دور التدقيق الداخلي في إدارة المخاطر في المؤسسات الجزائرية دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2023.
3. شريقي عمر، التنظييم المهني للمراجعة دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمغرب، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، 2013.
4. صالح محمد يزيد، أثر التدقيق الداخلي كألية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة دراسة حالة صايدال خلال الفترة 2010-2015، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2016.
5. كشاط منى، تطوير واقع التدقيق الداخلي بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية وفقا للإطار المرجعي الدولي للممارسات المهنية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2019.

6. محمد أمين لونيسة، تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017.

رسائل الماجستير:

1. شعباني لطفى، المراجعة الداخلية مهمتها ومساهماتها في تحسين تسيير المؤسسة، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004.
2. فاتح غلاب، تطور دور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات لتجسيد مبادئ ومعايير التنمية المستدامة دراسة لبعض المؤسسات الصناعية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2011.
3. عبد الرحمان مخلد سلطان، قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012.
4. مهند سعدي أحمد حسين، أثر لجان التدقيق في تحسين مستوى جودة الأرباح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2015.

المواقع الالكترونية:

malaa.wordpress .com

ثانيا: باللغة الأجنبية:

Articles :

1. Al-Baidhani, Ahmed Mohsen (2016). "The Role of Audit Committee in Corporate Governance: A Descriptive Study. Inter. J. Res. Methodol. Soc. Scivol. 2, No. 2, 2016.

Websites :

1. www.theiia.org
2. www2.deloitte.com.