دور التدقيق الخارجي كآلية لتعزيز الحوكمة الشركات دراسة حالة الجزائر خلال الفترة 2010_2025

خبيطي خضير، جامعة غرداية (الجزائر)، khodir50@gmail.com

بباز عبد العزيز، جامعة غرداية (الجزائر)، bbz.abdelaziz@gmail.com

بن قايد الشيخ، جامعة غرداية (الجزائر)، cbengaid@yahoo.com

الملخص:

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على تطور التدقيق الخارجي في الجزائر خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2025، من خلال دراسة وتحليل لأهم القوانين والتنظيمات الصادرة خلال هذه الفترة، والتأكد من العلاقة بين هذا التطور وتجسيد مبادئ الحوكمة على أرض الواقع، وللوصول لأهداف هذه الدراسة تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي.

توصلت الدراسة إلى وجود علاقة قوية بين التطور التاريخي للتدقيق الخارجي والذي أصبح يواكب التطورات الحاصلة في العالم، وحوكمة الشركات، إذا أن من آليات هذا الأخير هو التدقيق الخارجي، وفي الأخير تم تقديم مجموعة من التوصيات للرفع من جودة التدقيق في الجزائر وبالتالي الرفع من مستوى الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الكلمات المفتاحية: تدقيق خارجي، معايير التدقيق، تقارير المدقق الخارجي، حوكمة الشركات.

Abstract:

The study aims to shed light on the development of external auditing in Algeria during the period from 2010 to 2025, through studying and analyzing the most important laws and regulations issued during this period and to ascertain the relationship between this development and the embodiment of the principles of governance on the ground. Descriptive analytical method.

The study found that there is a strong relationship between the historical development of the external audit, which is in line with developments in the world, and the corporate governance, if one of the mechanisms of the latter is the external audit. Finally, a series of recommendations were presented to improve the quality of auditing in Algeria and thus raise the level of governance In the Algerian economic institutions.

Keywords: External Audit, Auditing Standards, External Auditor Reports, Corporate Governance.

مقدمة:

يعتبر التدقيق من المواضيع التي تحظى باهتمام الباحثين والمهنيين في شتى المجالات، وتعدُ شركات الأموال باختلاف أنواعها ميداناً من ميادين تطبيق التدقيق القانوني، لأنه يساهم في ضمان نوعية المعلومات المالية التي تصدرها هذه الشركات، ويزيد من فرص الاستمرار في النشاط، كما يعزّز ثقة المساهمين والمستثمرين.

بعد الفضائح التي شهدتها عدّة شركات عبر العالم، أضحى من الضروري الاهتمام أكثر بمجال التدقيق من أجل تطويره وتحسينه، كونه الوسيلة الأساسية من وسائل التي تساهم في تفعيل الحوكمة في المؤسسات وذلك بضمان مصداقية وشفافية القوائم المالية والتخفيف من حدة تخوف المساهمين والمستثمرين، حيث أصبح من مهام المراجع الخارجي تدقيق المعلومات المالية للمؤسسة طبقا لجملة من المعايير المعدّة لارشاد المدقق من أجل تنفيذ عمله بالاحترافية المطلوبة. لقد سعت الجزائر في الآونة الاخيرة الى تعزيز مكانة التدقيق وتدعيم وسائله من خلال التوجه للعمل وفقا للمعايير، حيث أصدرت مؤخرا نصوص تنظيمة في شكل معايير تهدف الى تحسين آداء المدقق وبالتالي تحقيق الحوكمة.

في هذه الورقة البحثية سنتطرّق الى المعايير المحلية المتعلقة بالتدقيق الصادرة مؤخرا عن وزارة المالية محاولين ربطها بهدف تحقيق الحوكمة، وعليه يمكن صياغة إشكالية الموضوع كما يلي:

ما مدى مساهمة التطور الحاصل في مجال التدقيق الخارجي في تفعيل الحوكمة ؟

للإجابة على هذه الاشكالية قسمنا هذه المداخلة الى المحاور التالية:

- ✓ مدخل مفاهيمي للتدقيق.
- ✓ الاطار التنظيمي لمهنة التدقيق في الجزائر.
- ✓ معايير تقارير محافظ الحسابات.
- ✓ المعايير الجزائرية للتدقيق.
- ✓ علاقة التدقيق بتفعيل الحوكمة

أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى:

- التعرف على الاطار التنظيمي لمهنة التدقيق في الجزائر من خلال عرض أهم النصوص القانونية والتنظيمات المتعلقة بالمراجعة؛
- دراسة المعايير المحلية المتعلقة بالتدقيق؛
- بحث العلاقة بين تطبيق معايير التدقيق وتفعيل الحوكمة.

أهمية الدراسة:

ترتبط أهمية الدراسة بأهمية موضوعها، حيث أن مسألة تفعيل الحوكمة من أهم انشغالات المستثمرين والمساهمين، وتتجسد أهمية الموضوع أكثر في توجه الجزائر الى تبني المعايير الدولية من خلال إصدار معايير محلية في مجال التدقيق.

أولا: التدقيق الخارجي في الجزائر:

تطورت أهمية التدقيق بالتوازي مع التطورات الاقتصادية التي يشهدها عالم المال في شتى أنحاء العالم، والجزائر كغيرها من الدول، خطت خطوات معتبرة في الآونة الأخيرة من أجل تطوير مهنة التدقيق وتحسين أداء محافظي الحسابات من خلال سنّ جملة من القوانين والنصوص التنظيمية من أجل ضبط مهنة التدقيق، ويقصد بالمدقق الخارجي الخبير المحاسب أومحافظ الحسابات، فمحافظ الحسابات يتولى مهمة التدقيق القانوني، أما الخبير الخبير المحاسب فهو المخول للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي، أي مايسمى بالتدقيق التعاقدي (الإختياري).

1. تعريف المدقق الخارجي :

عرف القانون الأساسي لمهنة التدقيق (قانون 01/10) الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات أنه :

أ. محافظ الحسابات :

كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.[1]

ب. الخبير المحاسب:

هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات. بصفة ظرفية أو مؤقتة. ويؤهل الخبير المحاسبي كذلك لممارسة وظيفة محافظ الحسابات.

يتمثّل نشاط الخبير المحاسب في :

- إضافة إلى ما سبق، القيام بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يرتبطه بها عقد عمل؛
- يُعدّ المؤهّل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات.
- يُقدّم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي الاجتماعي والاقتصادي؛

2. المرجعية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي:

تُعد مهنة التدقيق من المهن ذات الاهمية البالغة في الجزائر لما لها من أثر على الساحة الاقتصادية، وهذا ما جعلها تحظى بترسانة من القوانين والنصوص التي تُنظمها خاصة في الآونة الاخيرة. فيما يلي، سنعرض أهم النصوص التنظيمية التي تُشكل المرجعية القانونية للمهنة. تجدر الإشارة إلى أن مهنة محافظة الحسابات في الجزائر كان ينظمها القانون 08/91 الصادر سنة 1991، والذي تم إلغاؤه بصدور قانون 01/10، المؤرخ في 29 جوان 2010، والذي يهدف إلى تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. [2] إضافة إلى هذا القانون (قانون 01/10) فإن هناك بعض النصوص المرجعيات ذات الصلة بالموضوع، نذكر منها ما يلي:

- ✓ القانون التجاري الجزائري: والذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة محافظة الحسابات في شركات المساهمة(SPA)، من خلال المواد 600 و 609 تحت قسم تأسيس شركات المساهمة، والمواد من 715 مكرر 4 إلى 715 مكرر 14 تحت قسم مراقبة شركات المساهمة؛[3]
- ✓ الأمر رقم 05/05 الصادر في 25 جويلية 2005: والذي يلزم الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) في المادة 12 منه على تعيين محافظ الحسابات أو أكثر ابتداءً من سنة 2006؛ [4]
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 354/06 الصادر في 9 أكتوبر 2006: والذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، حيث تم إسنادها إلى تلك المطبقة في شركات المساهمة والمبينة في القانون التجاري؛
- ✓ قانون رقم 09/09 الصادر في 30 ديسمبر 2009: والذي يعدل المادة 12 من الأمر رقم 05/05، في المادة 44 منه على أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة والتي لم يتجاوز رقم أعمالها عشرة ملايين دينار غير ملزمة بتعيين محافظ الحسابات؛
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011: يتعلّق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية العدد 07 بتاريخ 02 فيفري 2011.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010، ص: 6.

[2] شريقي عمر، **مسؤوليات محـــافظ الحسابات "دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، العدد: 12، 2012، ص: 93.

[3] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، **القانون التجاري**، سنة 2007، ص: 188-191.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **الأمر رقم 05/05 الصادر في 25 جويلية 2005، المتضمن قانون المالية التكميلي 2005**، العدد: 52، بتاريخ: 26 جويلية 2005، المادة 12، ص: 04.

- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011: يحدد معايير تقاريير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها. الجريدة الرسمية عدد 30 بتاريخ 01 جوان 2011.
- ✓ المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013: يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها. الجريدة الرسمية عدد 03 بتاريخ 16 جانفي 2013.
- ✓ قرار 24 يونيو 2013: والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، والذي أتبع بقرار 12 يناير 2014، والمحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير.[1]

3. تعيين محافظ الحسابات:

يتم تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للهيئة أو المؤسسة، وهذا ضمن الجمعية العامة التأسيسية، لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات [2]، وفي حالة عهدتين متتاليتين لايمكن تعيين نفس محافظ الحسابات إلاّ بعد مضي ثلاث سنوات ، أما بالنسبة للتعيين البعدي يتم خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات، حيث يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية[3].

4. مسؤولية المدقق القانوني (محافظ الحسابات):

بناءً على القانون التجاري والقانون 10-01 وكذا المرسوم التنفيذي رقم 13-01 المؤرخ في 13 جانفي 2013

الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية، فإنه يتعيّن على محافظ الحسابات أداء مهمته بالعناية اللازمة، وتترب عليه المسؤوليات تتمثل في ما يلي:

- مسؤولية مدنية تجاه زبائنهم (المؤسسات التي يراقبونها) في المهمة؛
- مسؤولية جزائية عن كل تقصير في القيام بالإلتزمات القانونية؛
- مسؤولية تأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة.

5. المؤسسة الخاضعة للتدقيق القانوني:

هناك بعض المؤسسات ملزمة قانونا بتعيين محافظ الحسابات (التدقيق القانوني) في حين البعض الآخر لم يلزمها القانون (التدقيق التعاقدي)، فالمؤسسات الملزمة قانونا نذكرها فيما يلي: [4]

- الشركات بالأسهم: شركات المساهمة (SPA)؛
- الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) بشرط تجاوز رقم أعمالها عشرة ملايين دينار جزائري؛
- المؤسسات العمومية ذات طابع اقتصادي؛
- الجمعيات بجميع أنواعها (دينية، ذات طابع خاص، الأجنبية).

6. مهام المدقق الخارجي :

تناول كل من القانون التجاري وقانون المهنة، مهام محافظ الحسابات، حيث تمثّلت هذه المهام فيما يلي :

1- طبقا للقانون التجاري :

تـتـمـثل مهمة محافظ الحسابات باستثناء أي تدخل في التسيير، في العناصر التالية:[5]

- التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحـتـها؛

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **قرار 24 يونيو 2013 والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، قرار 12 يناير 2014 والمحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير**، العدد: 24، بتاريخ: 30 أفريل 2014، ص: 10-19.

[2] القانون التجاري، **مرجع سبق ذكره**، المواد: 600 و 609 و 715 مكرر 7، ص: 282-326.

[3] بن يحي علي، **التدقيق المالي والمحاسبي الإطار النظري والعملي**، دار نزهة الألباب للنشر والتوزيع، ص124.

[4] Elisabeth Bertin et al., **Manuel comptabilité et audit conforme au SCF –Applications et corrigés**, BERTI Editions, Alger, 2013, page: 533.

[5] القانون التجاري، المواد : 600 و 609 و 715 مكرر 7، **مرجع سبق ذكره**، ص : 282-326.

- التدقيق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة؛
- التدقيق في الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها؛
- المصادقة على انتظام الجرد وحسابات الشركة والميزانية، وصحة ذلك؛
- التحقق من احترام مبادئ المساواة بين المساهمين؛
- استدعاء الجمعية العامة للانعقاد في الحالات المستعجلة.

2- طبقا للقانون 10-01 :

تتمثل مهام محافظ الحسابات طبقا لقانون المهنة فيما يلي : [1]

- يشهد أن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة أو مجلس المديرين والمسيرين؛
- يقدّر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يُعلِم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل ما من شأنه أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة؛
- فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير
- يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة أو عند الإقتضاء رفض المصادقة المبرر، بالإضافة لذلك يتم إعداد جملة من التقارير الخاصة.

يتضح من خلال هذا المحور أن المشرع الجزائري عمد إلى وضع حيز التنفيذ جملة من التشريعات والتنظيمات، ومؤخرا المعايير من أجل تنظيم مهنة التدقيق وتطويرها بشكل يتناسب مع التركيبة الاقتصادية ومناخ الأعمال في الجزائر.

ثانيا : معايير التدقيق في الجزائر:

1. معايير تقارير محافظ الحسابات:

أصدرت وزارة المالية القرار المؤرخ في 24 جوان 2013الذي يضم15 معيارا حول تقارير محافظ الحسابات، وتهدف هذه المعايير إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلّقة بمختلف مجالات تدخل محافظ الحسابات و واجباته أثناء أداء مهام التدقيق القانوني، وسنحاول باختصار عرض محتوى كل معيار وفقا لهذا القرار:[2]

✓ **معيار التعبير عن الرأي حول القوائم المالية :**

يقوم محافظ الحسابات بإعداد التقرير العام للتعبير عنرأيه حول الحسابات الفردية، حيث يبينفي جزئه الأول أداء مهمته ويتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية، يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية. وعند الاقتضاء يتم رفض المصادقة المبرر، وينبغي إبراز التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تقدير ذلك إن أمكن قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **مرجع سبق ذكره،** العدد : 42، بتاريخ : 11 جويلية 2010، ص 07.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد:24،**مرجع سبق ذكره،** ص: 14-22.

أما عن الجزء الثاني من هذا التقرير والمعنون "المراجعات والمعلومات الخاصة" يتضمن الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة، وكذا المخالفات والشكوك التي لاتؤثر في الحسابات السنوية، وأخيرا المعلومات الواجب الإشارة إليها عن طريق القانون.

✓ **معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعّمة والحسابات المدمجة:**

يتم اعداد هذا التقرير وفق أحكام المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري، وكذا وفق المبادئ الأساسية وكيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية، ولا يختلف عن هذا الأخير في جزئه الأول إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة للفحص، يجب أن يكون التقريران منفصلين قصد تسهيل نشر المعلومات.

✓ **معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة:**

يقدم محافظ الحسابات تقريرا خاصا حول الاتفاقيات المنظمة موجها لإعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، طبقا لأحكام المادة 672 من القانون التجاري، ويتضمن هذا التقرير الخاص الاتفاقيات التي تم إخطار محافظ الحسابات بها أو التي اكتشفها أثناء أداء مهامه.وإذا لم يتم اخطار محافظ الحسابات بأية اتفاقية فإنه يعد تقريرا خاصا يشير فيه إلى هذه الوضعية.

✓ **معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات:**

يتم إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة أو عشرة أشخاص الأعلى أجرا، والذي يتم تسليمه لمحافظ الحسابات من طرف الجهاز المسير للمؤسسة.

✓ **معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:**

يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي المؤسسة، وهذا في إطار تنفيذ مهمته، حيث يقوم بالمصادقة على مبلغها الإجمالي استنادا إلى المعلومات المقدمة من طرف الجهاز المسير للمؤسسة، وكذا المصادقة على الامتيازات الخاصة (النقدية أو العينية) الممنوحة لمستخدمي المؤسسة والمنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل، وهي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة.

✓ **معيار التقرير حولتطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة:**

طبقا لأحكام المادة 678الفقرة 6 من القانون التجاري يقوم محافظ الحسابات بالمصادقة على تطور النتيجة شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، يعرض فيه: النتيجة قبل الضريبة وبعدها، الضريبة على الأرباح، عدد الأسهم أو حصص الشركة المكونة لرأس المال، النتيجة حسب السهم أو حصة الشركة، مساهمات العمال في النتيجة.

✓ **معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:**

يطلع محافظ الحسابات في إطار مهمته على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل المؤسسة، وعندما تقوم المؤسسة بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية بموجب الأحكام التنظيمية والتي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقيم من خلاله صدق المعلومات الواردة في تقرير المؤسسة وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.

✓ **معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال:**

يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال، يمكن أن تكون :

- مؤشرات ذات طبيعة مالية؛
- مؤشرات ذات الطبيعة العملية (مثل مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم)؛
- مؤشرات أخرى (مثل الإجراءات القضائية الجارية ضد المؤسسة والتي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن مواجهتها).

وعند تحديد الوقائع أو الأحداث من طرف محافظ الحسابات والتي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال فإنه يقوم بدراسة خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة بغية متابعة الاستغلال، وكذا جمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال،

كما يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل. يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري عندما تؤكَّد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات وبناءً على حكمه الخاص شكاً بليغا حول استمرارية الاستغلال.

✓ **معيار التقرير حول حيازة أسهم الضمان:**

يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام القانونية و أحكام القانون الأساسي المتعلّقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة (على الأقل 20%) وذلك وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري، ويشير عند الاقتضاء إلى المخالفات المكتشفة في شكل تقرير في أقرب جمعية عامة و جهاز تداولي مؤهل طبقا لأحكام المادة 660من القانون التجاري.

✓ **معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال:**

وفقا لهذا المعيار فإنه يتعين على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال تشمل على ما يلي:

- مبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح؛
- أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب؛
- كيفيات تحديد سعر الإصدار.

للإشارة، فإنهتوجد مواد من القانون التجاري تطرّقت في أحكامها إلى عملية رفع رأس المال(المواد:700،699،698،697).

✓ **معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال:**

وفقا لهذا المعيار، على محافظ الحسابات أن يدرس أسباب تخفيض رأس المالوشروطه، ويتأكد على الخصوص من:

- أنّ عملية التخفيض لا تخفّض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني؛
- احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين؛
- احترام الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بتخفيض رأس المال لاسيما المواد 712و713 من القانون التجاري.

✓ **معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:**

يتحقق محافظ الحسابات من أنّ المعلومات الضرورية والمتعلقة بعملية إصدار قيم منقولة أخرى، وكذا أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، قد تمّ إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدّر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية للمساهمين.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أولي يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر الإصدار، ويعبّر عند الاقتضاء عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا.

✓ **معيار التقرير المتعلق بتوزيع تسبيقات على أرباح الأسهم:**

يتحقق محافظ الحسابات من وجود احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع وتكفي للسماح بتوزيعها، ويحرر تقريرا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم. كما يقوم بإعداد تقرير مرفق بالقوائم المالية المعنية، بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على الأرباح.

✓ **معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم:**

يتعلّق هذا المعيار بعملية تحويل الشركة ذات الأسهم SPA إلى شركة من شكل آخر، حيث إذا تمت هذه العملية خلال السنة المالية، يجب أن يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص، تكون موضوع تقرير محافظ الحسابات.

✓ **معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة:**

يتعلّق هذا المعيار بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع و المساهمات والشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156المؤرّخ في 26 ماي 2008، وكذا حول المعلومات المقدّمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرّخ في 25 نوفمبر 2007

والمتعلّق بالنظام المحاسبي المالي. ويتعلّق التقرير الخاص وفقا لهذا المعيار بوضعية المساهمات أو اكتساب أكثر من نصف رأس مال الشركة خلال السنة المالية.

ثالثا : المعايير الجزائرية للتدقيق"NAA":

يتجلى توجه الجزائر الى تطبيق المعايير في مجال التدقيق من خلال اصدار مجموعة من المعايير الجزائرية للتدقيقNAAعددها 25 معيار –لحد الآن- على شكل دفعات بداية من فيفري سنة 2016. هذه المعايير مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق ISA بنفس المضمون ونفس الترميز؛

فيما يلي عرض موجز من خلال الجدول الموالي للمعايير الصادرة الى حد الآن:[1]

1. **مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 :** المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق التالية :
   - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 210 اتفاق حول أحكام مهام التدقيق؛
   - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 505 التأكيدات الخارجية؛
   - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 560 أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة؛
   - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 580 التصريحات الكتابية.
2. **مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 : المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق التالية :**
   - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية؛
   - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 500 العناصر المقنعة؛
   - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 510 مهام التدقيق الأولية –الأرصدة الافتتاحية؛
   - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية.
3. **مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 : المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق التالية :** [2]
   - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 520 الإجراءات التحليلية؛
   - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 570 استمرارية الاستغلال؛
   - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 610 استخدام أعمال المدقّقين الداخليين؛
   - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 620 استخدام أعمال خبير معيّن من طرف المدقق.
4. **مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 : المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق التالية :**
   - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 230 وثائق التدقيق؛
   - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 501 العناصر المقنعة – اعتبارات خاصة؛
   - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 530 السبر في التدقيق؛
   - المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 540 تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به.
5. **مقرر رقم 121 المؤرخ في يوم 1 جوان 2024 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق التالية :**
   - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 220 : إدارة الجودة لتدقيق الكشوف المالية
   - المعيار الجزائري لإدارة الجودة رقم 01 : إدرارة الجودة من طرف المكاتب التي تقوم بإجراء تدقيقات أو فحوصات محدودة للكشوف المالية أو مهام التأكيد الأخرى أو خدمات ذات الصلة
   - المعيار الجزائري لإدارة الجودة رقم 02 : فحوصات جودة المهمات
6. **مقرر 212 المؤرخ في 18 نوفمبر 2024 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق :**
   - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 706 : فقرات الملاحظة والفقرات المتعلقة بنقاط أخرى في تقرير المدقق المستقل
   - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 705 : التعبير عن الرأي المعدل في تقرير المدقق المستقل

[1] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، **المعايير الجزائرية للتدقيق**، متاح على الخط https://www.cnc.dz/ تاريخ الإطلاع 2025/06/10

[2] وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، **نفس المرجع السابق**

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 701 : الإبلاغ عن المسائل الجوهرية للتدقيق في تقرير التدقيق المستقل

7. مقرر 249 المؤرخ في 28 ديسمبر 2025 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق :

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 320 الأهمية النسبية عند تخطيط وتنفيذ التدقيق
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 450 تقييم الإختلالات المكتشفة خلال التدقيق
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم : 240 مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالغش عند تدقيق الكشوف المالية

رابعا : الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية

1. مفهوم الحوكمة

هناك عدة تعاريف للحوكمة نذكر منها مايلي:

- تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية : " النظام الذي تستخدمه المؤسسة في عملية الإشراف والرقابة على عملياته، كما أنها تمثل النظام الذي يتم من خلاله توزيع الحقوق والمسئوليات على مختلف الأطراف في المؤسسة بما في ذلك مجلس الإدارة، المديرين، حملة الأسهم، وأصحاب المصلحة، إلى جانب أنها تحدد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات المرتبطة بالمؤسسة".[1]
- تعريف مركز المشروعات الدولية الخاصة CIP_ :" الإطار الذي تمارس فيه المؤسسات وجودها، وتركز الحوكمة على العلاقة فيها بن الموظفين وأعضاء المجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح وواضعي التنظيمات الحكومية"[2]

2. تعريف مبادئ الحوكمة:

تعرف مبادئ حوكمة المؤسسات بأنها"مجموعة الأسس و الممارسات التي تطبق بصفة خاصة على مؤسسات المساهمة، وتتضمن الحقوق والواجبات لكافة المتعاملين مع المؤسسة، والتي تظهر من خلال النظام واللوائح الداخلية المطبقة بالمؤسسة" [3]

3. مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية:

لقد كان لمنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) دور بارز في إرساء مجموعة من المبادئ الإرشادية لتكون مرجعية للإستعانة بها في المؤسسات الإقتصادية حول آلية الحوكمة، حيث طلب مجلس منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية من المنظمات أن تقوم بالاشتراك مع الحكومات الوطنية و غيرها من المنظمات الدولية و القطاع الخاص ، بوضع مجموعة من المعايير و المبادئ الخاص بحوكمة المؤسسات، أين تم إصدار عام 1999 (خمسة مبادئ) وتم تعديلها وإعادة إصدارها سنة 2004 (ستة مبادئ)، نقوم بذكرها فيما يلي:

– **ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات:**

[1] عمارة نوال، صيفي حسينة، **دور حوكمة المؤسسات في إدارة خلق القيمة**، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية، يومي25 26 نوفمبر 2013، ورقلة الجزائر، ص3.

[2] غريب بولرباح، عبد الباقي بضياف، **دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق التنمية المستدامة**، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية، يومي25 26 نوفمبر 2013، ورقلة الجزائر، ص3.

[3] يحياوي الهام، بوحديد ليلي، **تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات لتحسين جودة التقارير المالية**، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية، يومي25 26 نوفمبر 2013، ورقلة الجزائر، ص6

يؤكد هذا المبدأ على أن يعمل هيكل حوكمة الشركات على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق، وأن يتوافق مع دور القانون ويحدد بوضوح تقسيم المسؤوليات بين الهيئات المختلفة المسؤولة عن الإشراف والرقابة والإلتزام بتطبيق القانون ولقد شدد على الآتي: [1]

أ. أن يتم تطوير هيكل الحوكمة مع مراعات تأثيرها على الإقتصاد الكلي، ونزاهة السوق والحوافز التي تقدمها للمشاركين في السوق، والترويج لشفافية وكفاءة السوق؛

ب. إن المتطلبات القانونية والرقابية التي تؤثر على ممارسة الحوكمة المؤسسية داخل التشريع ينبغي أن تتوافق مع قواعد القانون وشفافيته والإلتزام بتطبيقه؛

ج. أن تنص التشريعات بوضوح على توزيع المسؤوليات بين الهيئات المختلفة مع ضمان تحقيق مصالح الجمهور؛

د. أن تتمتع الهيئات الإشرافية والرقابية المسؤولة عن تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة وتوفير الموارد اللازمة للقيام بواجباتها بأسلوب مهني وبطريقة موضوعية.

- **حقوق المساهمين:**

ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يوفر الحماية للمساهمين وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم وهي كمايلي: [2]

أ. وتشمل الحقوق الأساسية للمساهمين وهي:

- طرق مضمونة لتسجيل الملكية؛
- إرسال أو تحويل ملكية الأسهم؛
- الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة؛
- المشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين؛
- عزل وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة؛
- المشاركة في أرباح الشركة.

ب. ينبغي أن يكون للمساهمين الحق في المشاركة وأن يتم إبلاغهم على نحو كاف بالقرارات المتعلقة بتغيرات أساسية في الشركة مثل:

- تعديل النظام الأساسي أو مواد تأسيس الشركة أو غيرها من الوثائق الأساسية للشركة؛
- طرح أسهم إضافية؛
- أية تعاملات مالية غير عادية قد تسفر عن بيع الشركة؛

ج. حق المساهمين في المشاركة بفاعلية والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، من خلال إتاحة الفرصة لهم لتوجيه أسئلة لمجلس الإدارة وإضافة موضوعات لجدول الأعمال الإجتماعات العامة، ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة. وكذا إعلامهم بالقواعد التي تحكم اجتماعات الجمعية العامة، بما في ذلك إجراءات التصويت.

د. وجوب الإفصاح عن هيكل رأس المال والترتيبات التي تمكن بعض المساهمين من ممارسة درجة من الرقابة تؤثر على سياسة الشركة بما يتناسب مع نسبة مساهمتهم.

---

[1] يحياوي الهام، بوحديد ليلي، **تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات لتحسين جودة التقارير المالية**، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية، يومي25 26 نوفمبر 2013، ورقلة الجزائر، ص6

[2] كري عبد الغاني محمد جودة، **مدي تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في المصارف الفلسطينية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الغقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية**، مذكرة ماجستير، إدارة أعمال، الجامعة الإسلامية غزة، 2008، ص26.

- **المعاملة المتساوية للمساهمين:** [1]

ينبغي في إطار حوكمة المؤسسات أن يتم ضمان معاملة متساوية لكافة المساهمين بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب، وينبغي أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عند انتهاك حقوقهم. و يجب ضمان حق المساهمين في التصويت سواء كانوا موجودين في بلد المؤسسة أو خارجها. وكذا وجب حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الإطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

- **دور أصحاب المصالح:**

ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو تنشأ نتيجة لاتفاقيات متبادلة وأن يعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل واستدامة الشركات السليمة ماليا. وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب أن تؤخذ بالاعتبار وهي: [2]

- يجب التشديد على ضرورة احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون؛
- اتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول على تعويض مناسب عن انتهاك حقوقهم؛
- أن يسمح إطار الحوكمة المؤسسية بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح (مشاركة العاملين في اتخاذ القرار ووضع المخططات) وأن تكفل تلك الآليات تحسين مستوي الأداء.
- توفير معلومات لأصحاب المصالح وفرص النفاذ لها بأسلوب دوري وفي التوقيت المناسب؛
- السماح لأصحاب المصالح بما فيهم العاملين من أفراد والجهات التي تمثلهم الإتصال بحرية بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم اتجاه التصرفات غير القانونية والمنافية لأخلاقيات المهنة؛
- أن يزود إطار القواعد المنظمة لحوكمة المؤسسات بهيكل فاعل وكفء للحماية من الإعسار والتطبيق الفاعل لحقوق الدائنين.

- **الإفصاح والشفافية:**

ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية والرقابة على الشركة، حيث يعتبر الإفصاح أداة قوية للتأثير على سلوك الشركات ، ويساعد الإفصاح على جذب رؤوس الأموال والحفاظ على ثقة المستثمرين في أسواق المال، كما يساعد الإفصاح في تحسين فهم الجمهور لهيكل ونواحي نشاط الشركة وسياساتها وأدائها فيما يتعلق بالمعايير البيئية والأخلاقية وعلاقات الشركات مع المجتمعات التي تعمل فيها.

وهناك مجموعة من الإشارات التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار لتطبيق مبدأ الإفصاح والشفافية وهي: [3]

أ. ينبغي أن يتضمن الإفصاح عن المعلومات ما يأتي:

- النتائج الإستثمارية ونتائج التشغيل الخاصة بالشركة؛
- أهداف الشركة؛
- ملكية أسهم الأغلبية وحقوق التصويت؛

[1] محمد ياسين غادر، **محددات الحوكمة ومعاييرها**، مداخلة بالمؤتمر الدولي حول عولمة الإدارة في عصر المعرفة، 15-17 ديسمبر 2012، جامعة الجنان، طرابلس لبنان، ص20.

[2] فكري عبد الغاني محمد جودة، مرجع سبق ذكره، ص30.

[3] علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص40.

- مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيديين والمعلومات الخاصة بمؤهلاتهم وكيفية اختيارهم ومدى استقلاليتهم؛
- الموضوعات الخاصة بالعاملين وأصحاب مصالح الآخري.

ب. يجب أن تعد المعلومات ويفصح عنها استنادًا إلى معايير الجودة العالمية للمحاسبة والإفصاح المالي وغير المالي.

ج. إجراء التدقيق السنوي لحسابات الشركة بواسطة مدقق مستقل ومؤهل وذلك بهدف تقديم ضمان خارجي وموضوعي لمجلس المساهمين يفيد أن القوائم المالية تمثل بالفعل المركز المالي للشركة وأداءها في جميع المجالات المهمة.

د. توفير قنوات نشر المعلومات لتمكين الجهات المستفيدة من الوصول إليها بشكل عادل وبكلفة منخفضة في الوقت المحدد.

ه. تعزيز التقارير بما يقدمه الوسطاء والمحللون ووكالات التقدير من منشورات ونصح ذات صلة بقرارات المساهمين.

– **مسؤوليات مجلس الإدارة:**

يجسد هذا المبدأ إطار قواعد الحوكمة المؤسسية على إستراتيجية الشركة والرقابة الفاعلة لمجلس الإدارة على الشركة، ومسؤولية مجلس الإدارة أمام الشركة والمساهمين من حيث: [1]

أ. أن يعمل مجلس الإدارة بإخلاص على أساس عناية الرجل الحريص لما فيه صالح الشركة والمساهمين؛

ب. على مجلس الإدارة إن كانت قراراته تؤثر على مجموعة من المساهمين أن يعمل على تحقيق المعاملة المتساوية لجميع المساهمين؛

ج. على مجلس الإدارة أن يتبع معايير عالية للأخلاق ويضع في إعتباره مصالح الأطراف ذو العلاقة؛

د. على مجلس الإدارة القيام بإنجاز مجموعة من المهام الأساسية المقررة مسبقا بما في ذلك:

- وضع إستراتيجية الشركة وسياسة المخاطر والموازنات وخطط العمل وتحديد أهداف الأداء ومراقبة تنفيذ الأداء و النفقات الرأسمالية وتصفية الإستثمارات؛
- متابعة قياس كفاءة ممارسة الشركة لقواعد الحوكمة المؤسسية وإجراء التعديلات عند الحاجة؛
- اختيار كبار المديرين وتحديد مكافآتهم ومتابعة أدائهم وإعفاؤهم عند الضرورة؛
- الإفصاح عن مكافآت المديرين وأعضاء مجلس الإدارة، لتحقيق مصالح الشركة والمساهمين؛
- توافر نظام رسمي يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح و إنتخاب أعضاء مجلس الإدارة؛
- الرقابة على حالات تعارض المصالح الخاصة بالمديرين وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين؛
- التأكد من سلامة التقارير المالية والنظم المحاسبية للشركة بما في ذلك نظام التدقيق المالي المستقل والرقابة الداخلية.

ه. على مجلس الإدارة ضمان الحكم بشكل مستقل وموضوعي فيما يتعلق بشؤون الشركة من خلال:

[2]

[1] OCDE, PRINCIPES DE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE DE L'OCDE, 2004, P 24

[2] علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، مرجع سبق ذكره، ص 42

- تكليف عدد كاف من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين ممن توافر فيهم القدرة على الحكم الموضوعي بمهام قد يحدث فيها تعارض للمصالح المحتملة مثل: (التقارير المالية، مكافآت التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة)؛
- التحديد الدقيق والإفصاح عن الهدف وإجراءات العمل الخاص بلجان مجلس الإدارة عند تأسيسها؛
- على أعضاء الإدارة تكريس وقت كاف لممارسة مسؤولياتهم.

و. أن يتوافر لأعضاء مجلس الإدارة سهولة النفاد إلى المعلومات المناسبة الدقيقة في التوقيت المناسب ليتسنى لهم القيام بمسؤولياتهم على الوجه الأكمل.

سادسا : علاقة التدقيق الخارجي بآليات الحوكمة

يعد التدقيق الداخلي من بين أهم الآليات لتجسيد حوكمة الشركات على أرض الواقع، لاسيما عند إستنادها على إطار قانوني متين ومعايير دولية عالية الجودة، وهذا ما تم فعلا في الجزائر من خلال إطار قانوني متكامل لمهنة التدقيق وكذا معايير الجزائرية للتدقيق NAA-، وتكمن العلاقة بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات من خلال النقاط التالية :

- إضفاء الشفافية والإفصاح على المعلومات المالية، من خلال إبداء رأي فني محايد على إنتظام وصحة الحسابات المؤسسات الاقتصادية، وأنها تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة المؤسسة؛
- تقييم نظام الرقابة الداخلية الداخلي للمؤسسة وبالتالي المساهمة في تحديد المسؤوليات داخل المؤسسة لاسيما مجلس الإدارة، وتقديم التوصيات في التقرير السنوي المتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية والتي من شأنها تدارك أي نقاط ضعف في النظام؛
- ضمان حقوق أصحاب المصلحة لاسيما المساهمين والعمال والدولة من خلال التقارير السنوية لحسابات المؤسسات التي تتضمن المصادقة على صحة وإنتظام المعلومات المالية المقدمة، وكذا تقييم نظام الرقابة الداخلية الذي يتضمن مسؤوليات وحقوق الفاعلين داخل المؤسسة من عمال ومساهمين....إلخ.

الخاتمة :

من خلال هذه الدراسة تبين أن التدقيق الخارجي في الجزائر مر بمرحلة مهمة من التطور لاسيما بعد سنة 2010 وهذا من خلال صدور القانون 10_01 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات والذي أتبع بترسانة من النصوص التنظيمة، آخرها صدور المعايير الجزائرية للتدقيق على ثلاث دفعات، والتي من شأنها الرفع من جودة التدقيق في الجزائر وتحقيق أهدافه المرجوة وكذا مسايرة التطورات الحاصة في العالم، ولعل من بين أهم أهداف جودة التدقيق هو تجسيد مبادئ الحوكمة في المؤسسات الجزائرية من خلال الرفع من جودة المعلومات المالية والإفصاح عنها وشفافيتها، وبالتالي ضمان حقوق أصحاب المصلحة لاسيما المساهمين، وفي الأخير المساهمة في تقويم نظام الرقابة الداخلية. ولضمان تجسيد الحوكمة على أرض الواقع من خلال مدخل التدقيق الخارجي نقدم مجموعة من التوصيات التالية :

- ضرورة الإلتزام بالقوانين والنصوص التنظيمية وكذا المعايير المتعلقة بالتدقيق عند ممارسة المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) لمهمته؛
- عقد دورات تكوينية لفائدة المهنيين لاسيما فيما يتعلق بالمعايير الجزائرية للتدقيق NAA، وتشجيع الإلتزام بها؛
- تفعيل دور لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة من خلال مجموعة من الآليات للرفع من جودة التدقيق على أرض الواقع؛
- الإسراع لإنطلاق المعهد الوطني المتخصص لمهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسب، والذي من شأنه تكوين المتربصين الجدد بناءا على منهاج علمي عميق؛

- ضرورة إصدار قوانين ومبادئ وطنية لإرساء حوكمة الشركات بما يتلاءم والبيئة الجزائرية؛
- إلزام المؤسسات على نشر التقارير المالية السنوية المصادقة من طرف مدقق القانوني والمتضمنة كل المعلومات الضروية لأصحاب المصلحة سواء المالية منها وغير المالية؛
- إنشاء لجنة خاصة هدفها التأكد من مدى إلتزام المؤسسات الاقتصادية بمادئ الحوكمة.

قائمة المراجع والمصادر

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010.
2. شريقي عمر، **مسؤوليات محـــافظ الحسابات "دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، العدد: 12، 2012.
3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، **القانون التجاري**، سنة 2007.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **الأمر رقم 05/05 الصادر في 25 جويلية 2005، المتضمن قانون المالية التكميلي 2005**، العدد: 52، بتاريخ: 26 جويلية 2005، المادة 12.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **قرار 24 يونيو 2013 والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، قرار 12 يناير 2014 والمحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير**، العدد: 24، بتاريخ: 30 أفريل 2014.
6. بن يحي علي، **التدقيق المالي والمحاسبي الإطار النظري والعملي**، دار نزهة الألباب للنشر والتوزيع.
7. Elisabeth Bertin et al., **Manuel comptabilité et audit conforme au SCF –Applications et corrigés**, BERTI Editions, Alger, 2013.
8. وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، **المعايير الجزائرية للتدقيق**، متاح على الخط https://www.cnc.dz/ تاريخ الإطلاع 2025/06/10
9. عمارة نوال، صيفي حسينة، **دور حوكمة المؤسسات في إدارة خلق القيمة**، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية، يومي25 26 نوفمبر 2013، ورقلة الجزائر.
10. غريب بولرباح، عبد الباقي بضياف، **دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق التنمية المستدامة**، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية، يومي25 26 نوفمبر 2013، ورقلة الجزائر.
11. يحياوي الهام، بوحديد ليلي، **تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات لتحسين جودة التقارير المالية**، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية، يومي25 26 نوفمبر 2013، ورقلة الجزائر.
12. يحياوي الهام، بوحديد ليلي، **تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات لتحسين جودة التقارير المالية**، الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية، يومي25 26 نوفمبر 2013، ورقلة الجزائر.
13. كري عبد الغاني محمد جودة، **مدي تطبيق مبادئ الحوكمة المؤسسية في المصارف الفلسطينية وفقا لمبادئ منظمة التعاون الغقتصادي والتنمية ومبادئ لجنة بازل للرقابة المصرفية**، مذكرة ماجستير، إدارة أعمال، الجامعة الإسلامية غزة، 2008.
14. محمد ياسين غادر، **محددات الحوكمة ومعاييرها**، مداخلة بالمؤتمر الدولي حول عولمة الإدارة في عصر المعرفة، 15-17 ديسمبر 2012، جامعة الجنان، طرابلس لبنان.
15. OCDE, PRINCIPES DE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE DE L'OCDE, 2004 .