# معايير التدقيق الدولية ودورها الفعال في تكريس حوكمة الشركات للحد من الفساد المالي والإداري

# International standard auditing and their effective role in devising corporate governance to reduce financial and administrative corruption

**الدكتورة سامية فقير**
fekirsamia@yahoo.fr
**جامعة امحمد بوقرة بومرداس**

**الاستاذ محمد أمين لعروم**
Larroum.mirou@yahoo.fr
**جامعة امحمد بوقرة بومرداس**

**الملخص**

جاءت هذه الدراسة لمعرفة الدور التي تلعبه معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في تكريس حوكمة الشركات وإرساء مبادئها للحد من ظاهرة الفساد خاصة بعد الانهيارات المالية الدولية، مع الاستعانة بتجارب بعض الدول المتقدمة والنامية، وقد تم التوصل إلى بعض النتائج أبرزها أن تطبيق الحوكمة في الدول المتقدمة كان له اهتمام كبير نظرا للازمات التي شهدتها هذه الدول عكس الدول النامية لم يكن الاهتمام كبير نظرا لعدم إلزامية التطبيق. وكذا اتضح أنه يكمن دور معايير التدقيق الدولية في تكريس حوكمة الشركات من خلال المعايير التي يضمن التطبيق الجيد للإجراءات والسياسات الإدارية وتكريس مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري، وكذا المساعدة في التقليل من مخاطر الأزمات المالية نظرا لدورها الرقابي

**الكلمات المفتاحية:** معايير التدقيق الدولية، حوكمة الشركات، الفساد المالي والإداري.

**Abstract**

*This study is a study of the role played by the International Standards Auditing issued by the International Federation of Accountants in the establishment of corporate governance and the establishment of its principles to reduce the phenomenon of corruption, especially after the international financial meltdowns, using the experiences of some developed and developing countries. Developed countries had a great interest due to the crises experienced by these countries unlike the developing countries did not pay great attention due to the non-mandatory application. The role of international auditing standards lies in the consolidation of corporate governance through standards that ensure good application of administrative procedures and policies and devise the principles of governance to reduce financial and administrative corruption, as well as help mitigate the risks of financial crises due to their supervisory role.*

***Key words**: International Standards Auditing, Corporate Governance, Financial and Administrative Corruption.*

**مقدمة**

إن ظهور الفضائح والانهيارات المالية التي شهدها العالم في السنوات الأخيرة الماضية الأمر الذي انجر عنه هلاك العديد من الشركات العالمية على رأسهم شركة انرون المختصة في الطاقة سنة 2002 وولد كوم في الاتصالات، هذا راجع إلى الممارسات السلبية للإدارة وكذا عدم شفافية المعلومات المالية المصرح بها في التقارير المالية وكذا سوء التسيير هذا ما أدى انتشار الفساد الإداري والمالي عبر العالم، الأمر الذي جعل مختلف دول العالم على رأسهم الولايات المتحدة الأمريكية بالاهتمام بحوكمة الشركات نظرا للدور الفعال الذي تلعبه في إضفاء مصداقية وشفافية عالية للقوائم المالية الأمر الذي يساهم في زيادة مصداقيتها والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، بالإضافة إلى حماية أصول الشركات وحقوق المساهمين وتحقيق النزاهة في المعاملات المالية والإدارية للقضاء على تضارب المصالح بين الإدارة والمساهمين. كما زاد الاهتمام بتنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق خاصة بعض بروز إخفاقات مكاتب التدقيق العالمية في اكتشاف التلاعبات هذا ما دعا لسعي المنظمات الدولية على رأسهم الاتحاد الدولي للمحاسبين المخول له بتنظيم المهنة وحماية المصلحة العامة إلى المساهمة في توحيد الممارسات المهنية الدولية لتسهل المقارنات الدولية وكذا تحقيق النزاهة في المعاملات المالية من خلال إصدار معايير موحدة دوليا سميت ب"معايير التدقيق الدولية" التي كان لها الدور الكبير في تكريس حوكمة الشركات وارساء مبادئها عبر العالم.

وعلى ضوء ما تم التطرق إليه فان الإشكالية الرئيسية لدراستنا تم صياغتها في السؤال الجوهري التالي:

ما هو دور معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين في تكريس حوكمة الشركات؟

ومن أجل دراسة الاشكال المطروح سيتم التطرق الى المحورين المواليين

**أولا: الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الدولية ISA**

**ثانيا : حوكمة الشركات مفهومها، أهميتها، محدداتها، ودور معايير التدقيق الدولية في تكريس مبادئها**

## أولا: الإطار المفاهيمي لمعايير التدقيق الدولية ISA

في السنوات الأخيرة ظهرت الحاجة إلى وجود حل للحد من التناقضات والاختلافات في إعداد القوائم المالية وتوحيد الممارسات المهنية لتسهيل المقارنات الدولية، وكذا إضفاء لغة التدقيق موحدة عالميا خاصة بعد الأزمات والفضائح المالية العالمية التي عرفها العالم مؤخرا. من أجل القضاء من هذه التناقضات جاءت الفكرة في إصدار معايير تدقيق دولية عن طريق الاتحاد الدولي للمحاسبين وتوحيد الممارسات المهنية دوليا.

### 1. مفهوم معايير التدقيق الدولية ISA

يوجد العديد من التعاريف الخاصة بمعايير التدقيق حسب وجهة نظر المختصين والكتاب المحاسبين وكذا بعض الهيئات العالمية، سوف يتم التطرق إلى أهمها:

- عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين معايير التدقيق الدولية على أنها: "مصطلح عام يطلق على المعايير التي ستطبق في تدقيق البيانات المالية والمعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة والتقارير على مصداقية البيانات"[1].
- كما عرفت أنها: "المبادئ الأساسية ذات القبول الدولي والمنفذة من قبل المدققين في جميع أنحاء العالم"[2].
- كما تعرف على أنها: "هي مجموعة معايير تمثل إطارا متكاملا لعملية التدقيق، يتعين على المدقق الالتزام به وتطبيقه، حتى يساعده في تسهيل مهمته وتطوير أدائه المهني"[3]
- تعتبر معايير التدقيق الدولية: "قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية"[4]

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن معايير التدقيق الدولية هي عبارة عن مبادئ وإرشادات صادرة من قبل المنظمات المهنية الدولية المنظمة للمهنة هذا بعد عدة مراحل من التفكير والتحليل والاستنتاج، إذ تعد مرجع ودليل إرشادي يجب على المدقق أن يحتذي ويلتزم بها عند أداء مهامه والرجوع لها عند قصور المعايير المحلية. إضافة عن ذلك تعتبر وسيلة لتوحيد الممارسات المهنية الدولية وتسهيل المقارنات الدولية للحد من الفروقات والاختلافات في إعداد القوائم والتقارير المالية بين الدول .

### 2. أهمية معايير التدقيق الدولية

تكتسي معايير التدقيق الدولية أهمية بالغة بفضل دورها الفعال في دعم ثقة المجتمع والمسؤولين وأصحاب المشاريع على مهنة التدقيق، بالإضافة إلى إرشاد مزاولي المهنة في تقييم أعماله لإزالة أي التباس أو غموض من أذهانهم، لكن يستوجب أن تكون هذه المعايير مقبولة ومتعارف عليها وتحظى بثقة مستخدميها ومبلغة لكل أعضاء المهنة مع وجوب إعادة النظر فيها من حين لآخر حتى تحقق المبتغى والهدف التي أصدرت من أجه بكفاءة وفاعلية.كما لها أهمية بالغة في مساعدة المدققين كونها تعد بمثابة الإرشادات والقواعد التي تساعد المدقق على أداء مهمته على أكمل وجه للحد من الأخطاء وإزالة الغموض التي قد تواجهه.

انطلاقا مما سبق يمكن حصر سبب هذه الأهمية البالغة لمعايير التدقيق الدولية في الاعتبارات التالية[5]:

- في ظل التغيرات الاقتصادية الراهنة والانتشار المتزايد للشركات متعددة الجنسيات وظهور العولمة، تحرير التجارة العالمية كل هذا استوجب على توحيد الممارسات المهنية لتسهيل المقارنات الدولية، ففرضت الحاجة إلى إصدار معايير تقوم بتوحيد لغة التدقيق دوليا وكذا توحيد القوائم والتقارير المالية فكانت معايير التدقيق الدولية هي السبب الرئيسي والحل الوحيد في هذا التوحيد؛
- تعد معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول كونها مجبرة التنفيذ والالتزام بها خاصة للدول التي تمتلك عضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين عكس الدول الأخرى التي تعتمد على المعايير الوطنية الخاصة بها، لهذا تعد أكثر تجانسا من المعايير المحلية؛
- تشجع على تحقيق التعاون بين مكاتب التدقيق الدولية الكبرى مع المكاتب المحلية؛
- تعد ملائمة لتدقيق الشركات متعددة الجنسيات؛
- تعد بمثابة معايير مكملة للمعايير الوطنية إذ يتم الرجوع إليها من المدقق عند قصور المعايير المحلية.

فالمشاكل التي نتجت عن الإفصاح المحاسبي في القرن الواحد والعشرين لشركات عملاقة كشركة Enron في مجال الطاقة، وكذا World com في الاتصالات وغيرها من الشركات التي أفلست، من هنا تم بروز إخفاقات مكاتب التدقيق الدولية في اكتشاف التلاعبات والأخطاء في القوائم المالية وظواهر الفساد التي مست هذه الشركات من جهة وسوء تسيير الإدارة من جهة أخرى، الأمر الذي أدى إلى زيادة أهمية معايير التدقيق الدولية كونها تعد ملائمة لهذه الشركات[6].

يمكن القول أن لمعايير التدقيق الدولية أهمية بالغة في توحيد الممارسات المهنية وتسهيل المقارنات المالية الدولية خاصة في ظل الانتشار السريع للاستثمار الأجنبي عبر أقطار العالم وتطور تكنولوجيا المعلومات الأمر الذي عجل إلى فرض الحاجة إلى التوحيد وهذا عن طريق إصدار معايير دولية التي تمثل الإطار العام المنظم لمهنة التدقيق والتي تحظى القبول العام، ولقد زادت أهمية ودور معايير التدقيق في ظل الانهيارات والفضائح المالية التي شهدها العالم مؤخرا هذا بزيادة الحصول على معلومات مالية صادقة وذات موثوقية.

### 3. أهداف معايير التدقيق الدولية:

إن الهدف الرئيسي من صدور معايير التدقيق هو السعي إلى تحقيق التوافق الدولي وتوحيد الممارسات المهنية الدولية قصد التقليل أو الحد من الفضائح والانهيارات المالية الدولية التي شهدها العالم، كون تحقيق هذا الهدف سوف يؤدي حتما إلى كسب ثقة المجتمع وأصحاب المشاريع بمهنة التدقيق وتحظى هذه المعايير بالقبول العام خاصة بعد إخفاق مكاتب التدقيق الدولية في الكشف عن التلاعبات في القوائم المالية.

يمكن حصر الأهداف الثانوية لمعايير التدقيق الدولية في النقاط التالية[7]:

- جعل القوائم المالية الصادرة عن الشركات الدولية ذات موثوقية عالية؛

- تسهيل مقارنة القوائم المالية والتحليل المالي لها هذا من خلال توحيد الممارسات المهنية الدولية؛
- إن وجود معايير تدقيق موحدة دوليا يسهل على اتخاذ القرارات الاستثمارية بسهولة وهذا نظرا لسهولة إعداد المقارنة بين القوائم المالية من أكثر من دولة واحدة؛
- وجود معايير تدقيق وجود المعايير الدولية للتدقيق جنبا إلى جنب مع معايير المحاسبة الدولية يفيد المستثمرين الذين يتخذون قراراتهم على الاعتبارات الدولية أكثر من اعتمادهم ظروف البيئة المحلية؛
- معالجة احتمال حدوث مشاكل عند إعداد ومراجعة القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات.

حتى يكون تحقيق هذه الأهداف أكثر فعالية يجب أن تعمل على الرفع من مستوى المهنيين ومرشدا لهم للقضاء على كل التلاعبات حالات الغش والاحتيال بالإضافة إلى توضيح إجراءات القيام بعملية التدقيق لتسهل للمهنيين القيام بذلك.

**4. معايير التدقيق الدولية الصادرة وفق إصدار 2014.**

أصدرت معايير التدقيق الدولية مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB المكلف بإصدارها والمنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين حيث تم إصدار سبع وعشرون 27 معيار دولي إلى غاية سنة 1988، إلا أنه لم يقف عند هذا الحد بل زاد بعدها إصدار عدم معايير إلى أن وصل عددها ستة وثلاثون (36) معيارا دوليا سنة 2014، مقسمة إلى ست مجموعات، حيث بدأ ترقيمها من المعيار 200 الذي يعتبر الإطار المفاهيمي للتدقيق والمعايير الأخرى الذي يبين الإطار العام لمهمة التدقيق ومسؤوليات المدقق، أهداف المدقق إلى غاية المعيار 810 والمقسمة حسب الأصناف التالية المقسمة كمايلي[8]:

الصنف الأول الذي جاء تحت تسمية "**المبادئ العامة والمسؤوليات**" والمرقم 200-299 حيث يضم:

المعيار رقم 200: الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفق المعايير الدولية؛

المعيار رقم 210: الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق؛

المعيار رقم 220: رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية؛

المعيار رقم 230: وثائق التدقيق؛

المعيار رقم 240: مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية؛

المعيار رقم 250: مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية؛

المعيار رقم 260: الاتصال مع أطراف الحوكمة؛

المعيار رقم 265: الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة.

أما الصنف الثاني الذي الموسوم "**تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء**" والمرقم 300-499يضم:

المعيار رقم 300: التخطيط لتدقيق البيانات المالية؛

المعيار رقم 315: تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال مفهوم المنشأة وبيئتها؛

المعيار رقم 320: الأهمية النسبية في تخطيط واداء التدقيق ؛

المعيار رقم 330: استجابة المدقق للمخاطر المقيَّمة.؛

المعيار رقم 402: اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية ؛

المعيار رقم 450: تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق؛

في حين نجد الصنف الثالث المسمى **"أدلة التدقيق"** والمرقم **500-599** حيث يضم :

المعيار رقم 500: أدلة التدقيق؛

المعيار رقم501: أدلة التدقيق اعتبارات محدودة لبنود مختارة-؛

المعيار رقم505: المصادقات الخارجية؛

المعيار رقم510: عمليات التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية؛

المعيار رقم520: الإجراءات التحليلية؛

المعيار رقم 530: أخذ عينات التدقيق؛

المعيار رقم 540: تدقيق التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاح ذات العلاقة؛

المعيار رقم 550: الأطراف ذات العلاقة؛

المعيار رقم 560: الأحداث اللاحقة؛

المعيار رقم 570: المنشأة المستمرة؛

المعيار رقم 580: الإقرارات الخطية.

كما جاء الصنف الرابع المسمى **"الاستفادة من عمل الآخرين"** المرقم من 600-699 والذي يضم:

المعيار رقم600 : الاعتبارات الخاصة،عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة بما في ذلك عمل المدقق؛

المعيار رقم 610: استخدام عمل المدققين الداخليين؛

المعيار رقم 620: استخدام عمل مدقق خبير.

أما الصنف الخامس تناول التقرير حيث جاء تسمية " **نتائج و تقارير التدقيق**" المرقم من 700-799 إذ يضم:

المعيار رقم 700 : تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية؛

المعيار رقم 705 : التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل؛

المعيار رقم 706 : فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل؛

المعيار رقم 710 : المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة؛

المعيار رقم 720 : مسؤوليات المدقق بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي بيانات مدققة.

وأخيرا نجد الصنف السادس الذي يتناول **"المجالات المتخصصة"** الذي رقم 800-899 حيث يضم:

المعيار رقم800 : الاعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة الأهداف الخاصة؛

المعيار رقم 805 : الاعتبارات الخاصة عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة أو حسابات محددة في بيان مالي؛

المعيار رقم 810 : عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة.

**ثانيا : حوكمة الشركات مفهومها، أهميتها، محدداتها، ودور معايير التدقيق الدولية في تكريس مبادئها**

بعد الانفتاح الاقتصادي والعولمة التي شهدها العالم في السنوات الأخيرة، شاع بعدها مصطلح الخوصصة بعدما أصدرته الولايات المتحدة الأمريكية، بعد هذا ظهر مصطلح أمريكي جديد عبر العالم ألا وهو الحوكمة أو الإدارة الرشيدة، التي ظهرت مؤخرا نتيجة انفصال الملكية عن التسيير وكذا الانهيارات والفضائح المالية التي نتج عنها إفلاس العديد من الشركات العالمية.

**1. مفهوم الحوكمة:**

إن مصطلح الحكامة أو الحوكمة أو الحاكمية يعد مصطلح جديد في العربية حيث تم وضعه في مقابل اللفظ الانجليزي (governance) أو الفرنسي (gouvernance)، بعدها توصل مجمع اللغة العربية بعد عدة محاولات لتعريب هذا المصطلح اذ استخدمت عدة مصطلحات مقابل اللفظ الانجليزي كالحاكمية المؤسسية، الحكم الراشد، الإدارة الرشيدة، الحكم الجيد لهذا أطلق اسم حوكمة الشركات Corporate Governance

إن للحوكمة تعاريف عديدة حيث لم يستطع الباحثون في تقديم تعريف موحد لها، كما أن للمنظمات المهنية الدولية قامت بتقديم عدة تعاريف وذلك حسب صيغة كل واحدة منها من هذا يمكن سرد هذه التعاريف في النقاط التالية:

- تعريف مؤسسة التمويل الدولية IFC: قامت بتعريف حوكمة الشركات على أنها: "نظام يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها"[9]
- في تعريف أخر جاء عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD* سنة 1999 عرفتها على أنها: "تلك النظام الذي يوضح كيفية إدارة منشات الأعمال المالية والرقابة عليها"[10]
- تعريف مركز المشروعات الدولية الخاصة: حيث تم اعتبارها على أنها: "الإطار الذي تمارس فيه المؤسسات وجودها وتركز الحوكمة على العلاقة بين الموظفين وأعضاء مجلس المساهمين وأصحاب المصالح وموظفي التنظيمات الحكومية وكيفية التفاعل بين كل الأطراف والإشراف على عمليات الشركة"[11]

يمكن القول أن حوكمة الشركات هي عبارة عن مجموعة القوانين والأنظمة د والإجراءات التي تساهم في توطيد العلاقات بين القائمين على إدارة الشركة والأطراف الأخرى الداخلية منها أو الخارجية كالمساهمين، الزبائن، الموردين بغية تحسين الأداء وتوفير الإفصاح الجيد والشفافية في إدارة المؤسسة بالإضافة إلى الحد من الممارسات الخاطئة وحالات الغش والتلاعبات الناجمة عن سوء التسيير. من هذا نقول أن حوكمة الشركات يعد مرشد مهم يجب العمل به لتحديد حقوق وواجبات الإدارة هذا لضمان أسس سليمة لتطبيق الحوكمة الرشيدة لتحقيق الأهداف المسطرة. يمكن استخلاص خصائص الحوكمة في العناصر التالية[12]:

- **الانضباط:** إتباع السلوك الأخلاقي المناسب؛
- **الشفافية:** تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛
- **الاستقلالية:** لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة ضغوط؛

- **المساءلة:** إمكانية تقديم وتقدير أعمال مجلس الإدارة؛
- **العدالة:**احترام حقوق المجموعات وحقوق المصالح؛
- **المسؤولية:** المسؤولية أمام الأطراف ذوي المصالح؛
- **المسؤولية الاجتماعية:** النظر إلى الشركة كمواطن جيد.

**2. أهمية حوكمة الشركات**

يمكن حصر أهمية الحوكمة في النقاط التالية[13]:

- تخفيض مخاطر الفساد الإداري والمالي للشركات؛
- رفع مستوى الأداء المهني في دفع عجلة التنمية الاقتصادية وجذب الاستثمارات الأجنبية؛
- إفشاء مصداقية وشفافية عالية عند إصدار القوائم المالية هذا ما يزيد من مصداقيتها والاعتماد عليها عن اتخاذ القرارات؛
- حماية أصول الشركة وحقوق المساهمين؛
- تحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية؛
- تحقيق النزاهة والمصداقية في معاملاتها الاقتصادية؛
- تشجيع المنافسة بين الدول هذا ما يؤدي إلى مواكبة التطورات الاقتصادية الراهنة وفتح أسواق دولية.

انطلاقا مما سبق يمكن القول أن حوكمة الشركات تحظى بأهمية بالغة على الصعيد الدولي في محاربة الفساد الداخلي المالي والإداري خاصة في ظل الفضائح المالية الدولية التي شهدها العالم كمحاولة منها لمحاربة الانحرافات والحد من وقوع الأخطاء العمدية كانت أو غير عمدية والتقليل منها إلى أدنى حد ممكن هذا باستخدام عدة نظم رقابية التي تساعد على تقليص هذه الأخطاء، الأمر الذي سوف يؤدي حتما إلى تحقيق النزاهة والشفافية في الأداء المهني.

**3. محددات حوكمة الشركات:**

لقد تم الاتفاق على إن التطبيق السليم والجيد لحوكمة الشركات، لا يكون إلا بتوفر وجودة نوعين من المحددات فلا يمكن للدول الاستفادة من مزايا الحوكمة إلا بتوفر هذه المحددات، التي تتكون من مجموعتين أساسيتين وهي:

**1.3 المحددات الداخلية:**

تشمل المحددات الداخلية كل القوانين والقواعد واللوائح داخل المؤسسة التي تقوم بتوضيح كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات والواجبات بين الأطراف المكلفين بالحوكمة على رأسهم مجلس الإدارة، المساهمين، أصحاب المصالح. حيث قيامها على أكمل وجه يساعد تطبيقها إلى تقليل التعارض بين الأطراف الثلاثة[14] .

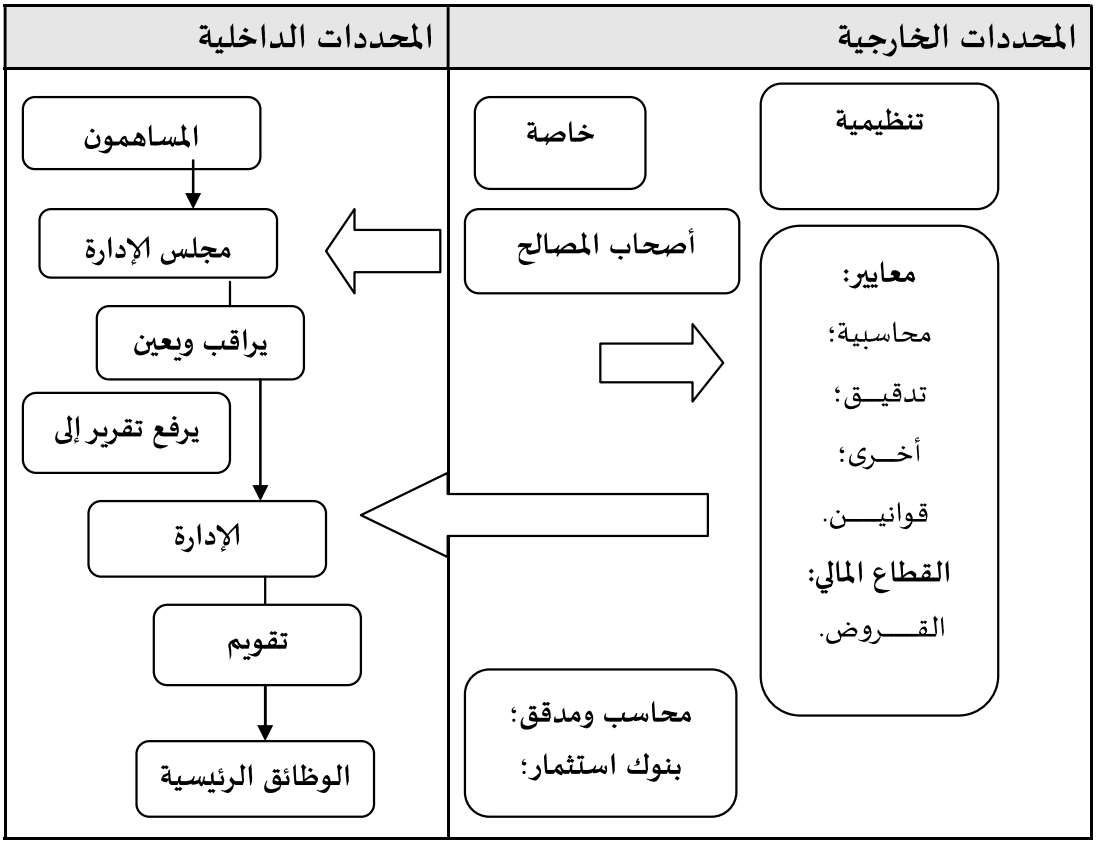
**2.3 المحددات الخارجية:**

تشير المحددات الخارجية إلى المناخ العام للاستثمارات في الدول والتي تشمل[15]:

- القوانين التي تقوم إلى تنظيم كفاءة الأسواق والنشاط الاقتصادي (كقوانين رأس المال، قانون الشركات، قانون الإفلاس)؛
- كفاءة القطاع المالي والبنكي والأسواق المالية في تمويل المشاريع الاستثمارية؛
- درجة تنافسية أسواق السلع وعوامل الإنتاج؛
- كفاءة الأجهزة الرقابية في رقابة الشركات؛
- المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة عالية كالجمعيات التي تقوم بوضع شرف للعاملين في السوق كالمدققين، المحاسبين، المحامين. وكذا المؤسسات الخاصة بالمهن الحرة كالاستشارات المالية، التدقيق.

انطلاقا مما ذكر سابقا يمكن القول أن وجود المحددات الخارجية في الشركة سوف يساهم حتما في سير إدارتها وتقليل الأخطاء والتلاعبات مما يزيد من القضاء على الفساد الداخلي ويساعد أيضا على التطبيق الجيد للحوكمة في المؤسسة. من هذا يمكن حصر محددات الحوكمة في الجدول التالي:

**الجدول رقم 1: المحددات الداخلية والخارجية للحوكمة**




**المصدر**: عثماني حسين، شعابنية سعاد،"**حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**"، الملتقى الوطني، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 06 و 07 **ماي** 2012.

### 4. تجارب بعض الدول في تطبيق حوكمة الشركات

في ظل الفضائح والانهيارات المالية التي عرفها العالم في الآونة الأخيرة التي أدت إلى إفلاس العديد من الشركات الرائدة دوليا في مختلف القطاعات، كشركة أنرون التي أفلست بعد ضعف مصداقية المعلومات المالية وقلة الإفصاح وكذا ضعف التسيير والرقابة الداخلية فيها. الأمر الذي أدى بالدول الغربية وحتى العربية منها إلى اتخاذ الإجراءات اللازمة لتفادي هذه الانهيارات والتقليل من التلاعبات وكذا تفعيل الرقابة الداخلية كمحاولة منها لزرع الشفافية في المعلومات المالية وبعث الثقة في القطاع الاقتصادي. سيتم في هذا العنصر اقتراح تجارب بعض الدول الغربية منها والعربية في حوكمة الشركات.

### 1.4 تجربة الولايات المتحدة الأمريكية في حوكمة الشركات

نظرا للتطور سوق المال ووجد هيئات رقابية تعمل على مراقبته والمشرفة على مصداقية وشفافية المعلومات وكذا التطور الرهيب الذي شهده المجال المالي والمحاسبي، زاد الاهتمام بحوكمة الشركات مع إلزام الشركات بالتطبيق السليم لها للاستفادة من مزاياه خاصة للشركات المسجلة في البورصة كونها تحتاج إلى الشفافية في تقديم المعلومات.

في ظل الاهتمام المتزايد لتطبيق الحوكمة في الولايات المتحدة الأمريكية من خلال صندوق المعاشاة الذي قام ساهم في تدعيم قواعد الحوكمة هذا من خلال إصدار العديد من القواعد التي تساعد على تطبيق الحوكمة في الولايات المتحدة الأمريكية. وفي بداية التسعينات بدا الصندوق بالعمل مع لجنة مراقبات عمليات البورصة الأمريكية، التي بفضلها أدت إلى الإصلاحات التي تعرضت لها مكافآت التنفيذيين سنة 1992، كما ساهمت هذه العلاقة القائمة إلى زيادة قوة الإفصاح وحماية حقوق حملة الأسهم.

كما العلاقة مع اللجنة لم تقف عند هذا الحد بل أدت إلى تكوين عدة لجان في البلاد، وصدور عدة تقارير منها كتقرير اللجنة الوطنية بشأن الاحتيال والتدليس في التقارير المالية" لتقوية مهنة التدقيق الخارجي عن طريق لجنة تريدواي سنة 1987، وكذا تقرير إلى مكتب التدقيق العام والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين من المجلس الاستشاري لاستقلال المحاسبة في 1994 وكذا تقرير لجنة بلوريبون سنة 1999 لتحسين فعالية لجان محاسبة الشركات[16].

في إطار محاولة التطبيق الجيد للحوكمة، إلا أن الأزمات والفضائح المالية الدولية التي عرفتها البلاد التي أدت إلى إفلاس العديد من الشركات على رأسهم شركة أنرون وورلد كوم وضحت الضعف الشديد في ممارسة الحوكمة والإدارة الرشيدة الأمر الذي دفع الكونغرس إلى إبرام قانون في 30 جويلية 2002 الذي جاء بعنوان واسم القانون Sarbance Oxley لإعادة النظر في معايير الحوكمة، وإضافة متطلبات جديدة لها مع الكشف عن الجرائم الجديدة الناتجة عن حالات الغش[17].

من خلال ما سبق وبناءا على المعلومات السابقة يمكن القول أن الولايات المتحدة الأمريكية عملت جاهدة إلى تطبيق حوكمة الشركات للحد من ظاهرة الغش والتلاعبات والرفع من الإفصاح المحاسبي لحماية المؤسسات المنتمية للبورصة من الانهيارات المالية وكان هذا عن طريق إنشاء عدة لجان وإصدار تقارير لتحسين الحوكمة وإبرام قوانين لتطبيقها جيدا.

### 2.4 تجربة فرنسا

إن رغبة فرنسا في تحديث سوق باريس للأوراق المالية والتواجد المكثف للمساهمين، والمستثمرين الأجانب أدى إلى الاهتمام بحوكمة الشركات، واتضح هذا الاهتمام من خلال صدور عدة تقارير التي نشرت ببين الفترة 1995-2003 حيث تم استنباطها من طرف القوانين الدولية كقانون كادبوري 1992 وقانون منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 1999. فتعد هذه التقارير إرشادية فقط وغير لازمة التطبيق في الدولة. سيتم التطرق إلى تقرير فينو ( Vienot Report) الذي يعد أول تقرير الذي أصدر سنة 1995 من قبل المجلس الوطني لأرباب العمل الفرنسيين CNPF والجمعية الفرنسية للشركات الخاصة AFEP، حيث تم تقسيمه إلى ثلاث أقسام فالأول جاء تحت عنوان "مهام وتعيين مجلس الإدارة" أما الثاني جاء تحث عنوان "مكونات مجلس الإدارة"، في حين الثالث سمي ب"بوظائف الإدارة"[18] من أهم التوصيات التي تطرق إليها هذا التقرير في النقاط التالية[19]:

- وجوب امتلاك أعضاء مجلس الإدارة لعدد معين من أسهم الشركة؛
- وجوب امتلاك مجلس الإدارة على عضوين مستقلين على الأقل؛
- وجوب مشاركة أعضاء مجلس الإدارة في القرارات ذات الأهمية الإستراتيجية؛
- وجوب تكوين لجنة التدقيق، ولجنة تعيينات من طرف مجلس الإدارة مع إلزامية الافصاح سنويا عن قرارات هذه اللجان المؤسسة؛

بعدها في سنة 1996 قام مجلس الشيوخ الفرنسي بإصدار تقرير ماريني Marini الذي قدم تغييرات جذرية في تطبيق الحوكمة كوجوب تشكيل مجلس الإدارة للجان ذات سلطات مستقلة، بعدها سنة 1999 تم إصدار تقرير Vienot 2 الذي حل محل تقرير Vienot 1، الذي أقر على ضرورة الإفصاح الجيد في التقارير المالية لحماية أموال المساهمين والمستثمرين، بعد هذا تم صدور تقرير بوتون Bouton الذي وضح دور مجلس الإدارة في تطبيق الحوكمة مع وجوب استقلالية المدقق الخارجي. حيث لم يكن هذا التقرير الأخير إذ قامت الجمعية الفرنسية للشركات الخاصة AFEP في أكتوبر 2003 بتجميع كل التقارير السابقة وإصدار تقرير أمر بوجوب وضع الشركات المدرجة في البورصة تقرير دقيق على مدى تطبيق بنوده أو الأسباب التي حالت دون تنفيذ البنود.

بناءا على المعلومات يرى الباحث أن فرنسا عملت جاهدة لتطبيق الحوكمة في الشركات الفرنسية خاصة تلك المدرجة في البورصة هذا لإضفاء الشفافية خاصة في التقارير المالية لحماية المستثمرين واتضح ذلك من خلال التقارير الصادرة منها فبالرغم من عدم إلزامية تطبيقها إلا أنها ذات أهمية بالغة في إرساء الحوكمة والحد من الفساد. يمكن تلخيص هذه القوانين في الجدول الموالي:

**الجدول رقم 2: التقارير الصادرة عن فرنسا لإرساء الحوكمة**

| التقرير | السنة |
|---|---|
| تقرير فيينو 1 | 1995 |
| تقرير ماريني | 1996 |
| تقرير فيينو 2 | 1999 |
| تقرير بوتون | 2002 |
| قانون الأمن المالي | 2003 |

**المصدر**: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعلومات السابقة المتحصل عنها من:

بوسلمة حكيمة، نجوى عبد الصمد، **"تجارب الدول في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري قراءة تحليلية"**، المجلة الجزائرية، للتنمية الاقتصادية، العدد الخامس، 2018، ص.94.

### *3.4* تجربة الجزائر:

ألزمت المنظمات الدولية على رأسها صندوق النقد الدولي والبنك العالمي على إرساء مبادئ الحوكمة هذا ما أدى بالجزائر إلى القيام بسلسلة من الإصلاحات التي تهدف إلى تطوير الاقتصاد الجزائري والحد من المؤشرات السلبية التي عرقلت تطوره، إضافة على محاولة تكريس الحوكمة في الجزائر من خلال تكوين لجنة الحكم الراشد للشركات وتطبيقها الجيد لجلب الاستثمار الأجنبي.

لقيادة العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين الخاص والعام في 2007 إلى إنشاء مجموعة عمل قائمة بالتعاون مع المنتدى الدولي للحوكمة ومؤسسة التمويل لوضع دليل للحوكمة الجزائرية. وفي شهر جويلية 2007 تم انعقاد أول ملتقى دولي حول حوكمة الشركات، وكان فرصة مواتية للاحتكاك مع الدول الرائدة في الميدان، يكمن هدفه في تحسيس المشاركين قصد التعريف بالمصطلح مع الشرح الدقيق له، مع إبراز أهمية الحوكمة في تعزيز تنافسية الشركات في الجزائر والاستفادة من تجارب الدول الأجنبية الرائدة. من ايجابيات انعقاد الملتقى هو تبلور فكرة " إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للشركة". حيث يعد هذا الميثاق ثمرة نجاح الأعمال التي قادها فريق العمل من نوفمبر 2007 إلى نوفمبر 2008، إذ ففي هذه الفترة تمكن فريق العمل بقياس حالة تبني هذا الميثاق[20].

في 2009 بالضبط في 11 مارس تم عقد ملتقى وطني أعلنت فيه كل من جمعية كير Care واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر عن إصدار حوكمة الشركات الجزائري هذا بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات ومؤسسة التمويل الدولية.

### 4.4 تجربة مصر:

اهتم الباحثون وممارسي المهنة وكذا المنظمات الدولية كمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي ومركز المشروعات الدولية الخاصة بحوكمة الشركات، حيث في سنة 2001 تم تنظيم مؤتمر دولي بعنوان "مستقبل الاقتصاد المصري في ظل حوكمة الشركات" عن طريق الجمعية المصرية للإدارة المالية بالتعاون مع المركز المصري للدراسات الاقتصادية مع وجود البنك الدولي، حيث تم إصدار توصيات بشأن تأسيس معهد إقليمي للمديرين قصد التدريب على نشر الوعي حول مبادئ الحوكمة. وفي أواخر السنة تم إجراء تقييم لممارسة حوكمة الشركات في مصر التي اعتبرت أول دولة عربية يقام فيها هذا التقييم من قبل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي، حيث أشارت نتائجه على وجود تقدم ملحوظ في تطبيقها ووجود درجة اعتماد عالية للقواعد المنظمة لإدارة الشركات[21].

في أكتوبر 2005 تم صدور دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بالقرار 332 عن طريق وزير الاستثمار المصري بالتعاون مع مركز المديرين التابع لوزارة الاستثمار المصرية، بعدها في سنة 2006 تم صدور بيان عن طريق الهيئة العامة لسوق المال المصرية تم التعهد فيه بالتزام بمبادئ حوكمة الشركات التي تم صدورها عن وزارة الاستثمار والعمل على إدخالها حيز التنفيذ سنة 2007[22].

من خلال التجارب السابقة اتضح أن اهتمام الدول بتطبيق الحوكمة ومبادئها منذ القدم إذ بدأ خلال التسعينيات سواءا كان المتقدمة منها أو النامية بالرغم من أقدمية هذا المصطلح. من جهة أخرى يمكن القول أن محاولة التطبيق الجيد للحوكمة في الشركات بدأ في بداية القرن 21 هذا راجع إلى الأزمات والفضائح المالية الدولية التي عرفت إفلاس من الشركات هذا ما دفع بالدول إلى وجوب تكريس الحوكمة في الشركات لفرض النزاهة والشفافية في المعلومات المالية خوفا منها إلى وقوعها في الإفلاس.

### 5. إسهامات معايير التدقيق الدولية ISA في تكريس حوكمة الشركات

إن للحوكمة عدة آليات تعمل على تحقيق أهدافها وإرساءها في الشركات، هذا بغية الحد من التلاعبات وحالات الغش وعدم الإفصاح الجيد للمعلومات المالية وكذا الإفلاس المالي، إضافة إلى تعظيم قيمة الشركة في السوق وضمان بقاءها. يعد التدقيق الخارجي آلية من بين آليات المراقبة التي تساعد على تعمل على تحقيق النزاهة والإفصاح الجيد للمعلومات نظرا للاستقلالية التي يتمتع بها المدقق من أجل المصادقة على مصداقية وشرعية القوائم المالية وفي الأخير إبداء رأيه الفني المحايد على شكل تقرير، لهذا يساهم التدقيق الخارجي تنظيم المصالح بين الإدارة والمساهمين وكذا يساهم في زيادة شفافية المعلومات

بفضل مبادئه ومعايير الدولية الصادرة عن الهيئات الدولية المختصة في ذلك والمشرفة على المهنة التي أصدرت جملة من الإرشادات التي تحظى بالقبول العام وتساعد على تسهيل مهمة المدقق في أداء مهامه، وكذا تبني أطر وتشريعات حوكمة الشركات بتحقيق مختلف الآليات.

### 1.5 دور معايير التدقيق الدولية في حوكمة الشركات

يكمن الدور الذي تلعبه معايير التدقيق الدولية في تكريس الحوكمة وإرساء مبادئها في مختلف الشركات من خلال المعايير التي تم صدورها من طرف الهيئات الدولية المنظمة للمهنة والتي تدعو إلى الحد من الفساد المالي والإداري التي تعاني منه مختلف الشركات والناتج عن عدم شفافية المعلومات المالية المصرح بها وكذا تضارب المصالح بين المساهمين والأطراف المكلفين بالحوكمة الذي انجر عنه سوء التسيير هذا ما دعا المنظمات الدولية المشرفة على مهنة التدقيق بإصدار معايير دولية كوسيلة لإضفاء الشفافية والموثوقية للتقارير المالية والمساهمة في الحد من التلاعبات المالية التي تسببت في إفلاس العديد من الشركات، إضافة على ذلك مساعدة المدقق في توصيل أمور التدقيق للأشخاص المكلفين بالحوكمة في الشركة. يمكن حصر أهم المعايير الهادفة إلى تكريس مبادئ الحوكمة فيما يلي:

- المعيار الدولي للتدقيق رقم 260: " الاتصال مع أطراف الحوكمة"؛
- المعيار الدولي للتدقيق رقم 265: "الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"؛
- المعيار الدولي للتدقيق رقم 580: " الإقرارات الخطية".

#### 1.1.5 دور المعيار الدولي للتدقيق رقم 260: " الاتصال مع أطراف الحوكمة"

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق بشأن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة عند تدقيق القوائم المالية، لذا جاء ليوضح تم بأهمية العلاقة المتبادلة بين الإدارة والمدقق في مراقبة أعمالها ومعرفة الالتزام بمسؤولياتها وكذا الاتصال الفعال عند تدقيق القوائم المالية مع تحديد إطار عمل شامل مع أصحاب الإدارة ويحدد بعض الأمور لإيصالها، حيث يساعد هذا الاتصال في[23]:

- مساعدة المدقق والمكلفين بالحوكمة في فهم الأمور التي ترتبط بالتدقيق الجاري، وفي تطوير العلاقة البناءة لكن مع وجوب البقاء على استقلالية وموضوعية المدقق؛
- مساعدة المدقق في الحصول على معلومات ذات صلة بالتدقيق من المكلفين بالحوكمة؛
- مساعدة المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤولياتهم عن الإشراف على عملية التقرير المالي وبالتالي تخفيض مخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية.

كما لخص المعيار الدولي أهداف المدقق والتي حصرها في النقاط التالية:

- إبلاغ مسؤوليات المدقق الخاصة بتدقيق القوائم المالية إلى المكلفين بالحوكمة وإعطاؤهم نظرة عامة على النطاق وتوقيت التدقيق؛

- حصول المدقق علة معلومات ذات صلة بالتدقيق من المكلفين بالحوكمة؛
- تزويد المكلفين بالحوكمة بالملاحظات الناتجة عن التدقيق التي تعد مهمة وذات صلة بمسؤولياتهم في الإشراف على التقرير المالي؛
- تشجيع الاتصال بين المدقق والمكلفين بالحوكمة.

في الأخير يجب على المدقق إبلاغ المكلفين بالحوكمة على وجهة نظرة بشأن الجوانب النوعية المهمة للممارسات المحاسبية للمؤسسة، كالسياسات والتقديرات المحاسبية والإفصاح في القوائم المالية، مع وجوب توضيح للأطراف المكلفين بالحوكمة أهمية الممارسات المحاسبية وكذا توضيح إن كانت مقبولة بموجب إطار التقرير المالي المعمول به.

**2.1.5 المعيار الدولي للتدقيق رقم265: "الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"**

يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق إبلاغ المكلفين بالإدارة والحوكمة عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية التي حددها المدقق عند تدقيقه للقوائم المالية، إذ يقوم المدقق بإعداد الإبلاغ الكتابي لتوضيح نواحي القصور الهامة في الرقابة الداخلية وهي[24]:

- وصف لنواحي القصور وإيضاح لأثارها المحتملة؛
- معلومات كافية لتمكين المكلفين بالحوكمة والإدارة من فهم سياق الإبلاغ وبشكل خاص على المدقق توضيح بشكل خاص:

أ- هدف التدقيق كان بالنسبة للمدقق أن يبدي رأيه حول القوائم المالية؛

ب- شمل التدقيق اعتبارا أن يكون التدقيق الداخلي مناسب لإعداد القوائم المالية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف ولكن ليس لفرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية؛

ت- الأمور المبلغ عنها محدودة بنواحي القصور التي حددها المدقق أثناء التدقيق والتي توصل المدقق إلى أن لها أهمية كافية لتستحق الإبلاغ عنها للمكلفين بالحوكمة.

**3.1.5 المعيار الدولي للتدقيق رقم 580: "الإقرارات الخطية"**

يتناول المعيار مسؤولية المدقق بشأن الحصول على إفادات مكتوبة من الإدارة، لإبراز دور الأطراف المكلفين بالحوكمة في إعداد القوائم المالية والعرض السليم لها، ويكون هذا عن طريق الحصول على محاضر اجتماع مجلس الإدارة. كما أن المعلومات التي يتحصل عليها المدقق من الإدارة سوف تساعدها على إضفاء مصداقية عالية للتقرير المعد من طرفه. فإذ كانت هذه الإقرارات تتعلق بأمور هامة عن القوائم المالية فان المدقق يحتاج إلى بعض العناصر قصد مساعدته على أداء مهمته، يمكن حصر هذه الأخيرة فيما يلي[25]:

- تقييم إذا كانت الإقرارات المتحصل عليها من الإدارة معقولة وتتوافق مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها؛
- طلب أدلة الإثبات مع تعزيزها من مصادر داخل أو خارج المؤسسة؛

أما في حالة رفض الإدارة رفض تقديم الإقرارات للمدقق التي تعد ضرورية، فان ذلك سيشكل تحديد نطاق التدقيق وعلى المدقق أن يبدي رأيا متحفظا أو يمتنع عن إبداء الرأي.

حيث تناولت الفقرة 7 من المعيار الدولي تعريف الإقرارات الخطية على أنها بيان مكتوب تقدمه الإدارة للمدقق قصد المصادقة على بعض الأمور أو لتدعيم أدلة تدقيق أخرى.

**2.5 مساهمة معايير التدقيق الدولية في حوكمة الشركات**

تعتبر حوكمة الشركات من متطلبات الإدارة الحديثة فهي تقوم بتوفير عدة مبادئ كالشفافية، العدالة، المساءلة. بغية منها في تعزيز الثقة في الأعمال هذا للاستمرارية وتحسين الأداء، ولتفعيل حوكمة جيدة في المؤسسة هناك عدة آليات لتفعيل هذا النظام وكذا لتحقيق الأهداف التي تسعى المؤسسة تحقيقها والوصول لها، إضافة على الحد من محاولات الغش والاختلاس والتزوير الذي قد يؤدي إلى تفشي ظاهرة الفساد الداخلي للمؤسسة، مما يؤدي بها حتما إلى الإفلاس.

إن انتشار الفضائح المالية التي عرفها العالم في السنوات الأخيرة خير دليل على عدم الاهتمام بحوكمة الشركات وتفعيل نظام رقابة فعال مما انجر عنه إفلاس عدة شركات على رأسهم شركة أنرون سنة2002 التي كانت مختصة في الطاقة، وهذا راجع إلى سوء التسيير وتبني نظام رقابة غير فعال، انطلاقا من هذا يمكن القول أن التدقيق المحاسبي يعد من آلية من آليات الرقابة التي تساعد على الحد من تضارب المصالح بين الإدارة والمساهمين وجاءت هذه المهنة قصد تفعيل شفافية المعلومات المتواجدة على حسابات القوائم المالية المعدة من المؤسسة إذ لا يمكن للمدقق وضع تصريح كاذب على هذه القوائم كونه جاء بقوة القانون للمصادقة على شرعية ومصداقية حسابات الشركة وفي الأخير إعداد تقرير يبين رأيه الفني المحايد حول شرعية القوائم. كما أن مهمة التدقيق المحاسبي وهدفه الأساسي هو ضمان تطبيق كافة الإجراءات والسياسات الموضوعة من طرف الإدارة العليا للشركة. هذا ما أدى بالمنظمات الدولية المشرفة على مهنة التدقيق على رأسهم الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى إصدار معايير التدقيق الدولية سعيا منها لإضفاء الشفافية ومصداقية للتقارير المالية وتنظيم مهنة التدقيق وتوحيد الممارسات المهنية الدولية من خلال المعايير الصادرة، كما ساهمت هذه المعايير في تكريس مبادئ الحوكمة في الشركات خاصة بعد الانهيارات والفضائح المالية الدولية التي بينت أن نقص حوكمة الشركات كآلية رقابية يؤدي إلى نهب ممتلكات المؤسسة عن طريق العاملين داخلها من مديرين، موظفين، الأمر الذي اوجب لإصدار بعض المعايير التي كانت تهدف إلى ربط العلاقة بين الأطراف المكلفة بالحوكمة مع المدقق للحد من تضارب المصالح بين الادراة والمسؤولين،

وكذا تفعيل الرقابة الداخلية إذ أن وجود الرقابة تساهم في تحقيق النزاهة والحد من الفساد المالي والإداري، لعل هذه المعايير نجد المعايير سابقة الذكر وهي رقم 260: "الاتصال مع أطراف الحوكمة"، رقم 265: "الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"، 580: "الإقرارات الخطية".

انطلاقا من هذا يمكن حصر دور معايير التدقيق الدولية في تفعيل وتحقيق شروط ومتطلبات حوكمة الشركات فيما يلي:

- إن صدور معايير التدقيق الدولية ساهمت في الحد من عدم تماثل المعلومات وإضفاء الشفافية والمصداقية للمعلومات المالية المصرح بها في القوائم والتقارير المالية، كون أن هذه المعايير استخدمت كآلية رقابية لتكريس مبادئ الإدارة الرشيدة؛
- صدورها ساهم في تنظيم تضارب المصالح بين المديرين والمساهمين مما تكريس النزاهة للقوائم المالية؛
- إن الاعتماد على هذه المعايير والالتزام بها يضمن التطبيق الجيد للإجراءات والسياسات الإدارية وتكريس مبادئ الحوكمة؛
- المساهمة في تكريس مبادئ الحوكمة نظرا لدورها الفعال في إرساء الشفافية للمعلومات المالية والمساءلة للحد من الفساد؛
- إن الالتزام بالمعايير يساعد من زيادة الأداء المالي للمؤسسة وإضفاء الثقة في التقارير المالية وقوائمها المالية وزيادة ثقة المستثمرين؛
- إن اعتماد المعايير في إرساء الحوكمة يساعد بدرجة كبيرة في التقليل من مخاطر الأزمات المالية نظرا لدورها الرقابي؛

## الخاتمة

كان الهدف من البحث هو التعرف على الدور الذي تلعبه معايير التدقيق الدولية الصادرة عن المنظمات الدولية المشرفة على المهنة، بعد دراسة أهمية المعايير الدولية، والتطرق إلى التأصيل النظري لحوكمة الشركات من خلال مفهومها، أهميتها، محدداتها. تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تكمن أهمية معايير التدقيق الدولية في السعي إلى تحقيق التوافق الدولي وتوحيد الممارسات المهنية الدولية قصد التقليل أو الحد من الفضائح والانهيارات المالية الدولية التي شهدها العالم؛
- كسب ثقة المجتمع وأصحاب المشاريع بمهنة التدقيق؛
- نظرا لوجود تعاريف عديدة للحوكمة لم يستطع الباحثون في تقديم تعريف موحد لها؛
- يمكن تعريف حوكمة الشركات هي عبارة عن مجموعة القوانين والإجراءات التي تساهم في توطيد العلاقات بين القائمين على إدارة الشركة والأطراف الأخرى الداخلية منها أو الخارجية كالمساهمين، الزبائن، الموردين لتحسين الأداء وتوفير الإفصاح الجيد والشفافية في القوائم المالية بالإضافة إلى الحد من الفساد الإداري والمالي الناجمة عن سوء التسيير.
- تكمن أهمية الحوكمة في تخفيض مخاطر الفساد الإداري والمالي للشركات والرفع من مصداقية وشفافية المعلومات المالية بغية التقليل من مخاطر الأزمات والفضائح المالية الدولية؛
- إن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات يكون على مدى وجود وتوافر جودة المتطلبات الداخلية والخارجية؛
- إن الالتزام بالمعايير يساعد من زيادة الأداء المالي للمؤسسة وإضفاء الثقة في التقارير المالية وقوائمها المالية وزيادة ثقة المستثمرين؛
- يكمن دور معايير التدقيق الدولية في تحقيق التوافق الدولي وتوحيد الممارسات المهنية الدولية قصد التقليل أو الحد من الفضائح والانهيارات المالية الدولية التي شهدها العالم؛
- إن الالتزام بالمعايير يساعد من زيادة الأداء المالي للمؤسسة وإضفاء الثقة في التقارير المالية وقوائمها المالية وزيادة ثقة المستثمرين؛
- إن معايير التدقيق الدولية لها دور فعال في إرساء الحوكمة إذ أن الالتزام بها يساعد بدرجة كبيرة في التقليل من مخاطر الأزمات المالية والقضاء على الفساد المالي والإداري نظرا للمساهمة في إرساء الشفافية للمعلومات المالية.

## الهوامش

*1-* الاتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**، الجزء الأول، طبعة 2010، ص: 04.

2- Braham Soltani, **Auditing An International Approach,** Pearson Education Limite, London, 2007, P: 131.

*3-* رزق أبو زيد الشحنة، **"تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2015، ص: 105.

*4-* عيد عامر معيوف الشمري، **أخبار المحاسبة**، العدد الرابع، الجمعية العلمية للمحاسبة، جامعة قطر، الدوحة، سبتمبر 2007، ص: 23.

*5-* سعيدي زهير، **"معايير إعداد التقرير في الجزائر ومدى تطابقها مع معايير التدقيق الدولية، دراسة نظرية تحليلية"**، مجلة أفاق الدراسات الاقتصادية، العدد الثالث، تبسة، 2017، ص: 83.(بتصرف).

*6-* بهلولي نور الهدى، **"أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر– دراسة استقصائية لعينة من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين"**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه طور الثالث في العلوم التجارية، تخصص محاسبة ومالية وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية،التجارية، وعلوم التسيير،جامعة فرحات عباس، سطيف1، 2017/2016، ص: 38. (بتصرف).

*7-* محمد سيد، شمس الدين بوعرعار، **مدى توافق التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في ظل القانون 01/10**، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير-جامعة سعد دحلب البليدة-، يومي 13، 14 ديسمبر 2011، ص: 8.

*8-* International Auditing and Assurence Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurence, and Related Service Pronouncements,** édition 2016-2017.

*9-* علاء فرحان طالب، **"حوكمة المؤسسة والأداء المالي الاستراتيجي"**، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، 2011، ص: 27.

*منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية **(Organisation for Economic co-operation and Development) OECD**: هي عبارة عن منظمة دولية، مقرها باريس، تتكون من مجموعة البلدان المتقدمة التي تقبل مبادئ الديمقراطية التمثيلية والاقتصاد الحر، نشأت لإعادة أعمار أوروبا بعد الحروب خاصة العالمية الثانية من خلال إدارتها خطة مارشال. كما تعد من أولى المنظمات التي اهتمت بموضوع الحوكمة وبرز ذلك من خلال إصدارها مبادئ الحوكمة سنة 1999، مع التأكيد على أهمية الحوكمة في المؤسسات، في 2004 قامت بتطوير مجموعة من المبادئ الخاصة بالحوكمة والتي اعتمدتها العديد من الدول خاصة النامية.

*10-* علاء فرحان طالب، **نفس المرجع السابق**، ص: 30

*11-* قائمة المصطلحات المتعلقة بحوكمة الشركات، مركز المشروعات الدولية الخاصة، مصر، القاهرة، 2003، ص: 2.

12- طارق عبد العال حماد، "**حوكمة الشركات(المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)**"،الدار الجامعية، مصر، 2005، ص: 23.

13- سيد عبد الرحمن عباس بله، "**دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية**"، مجلة العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، العدد 12، 2012، ص ص: 57، 58.

14- مداحي محمد، حبيش علي، " **التدقيق الداخلي ودوره في زيادة قيمة المؤسسات الاقتصادية في ظل إطار حوكمة الشركات**"، ورقة بحثية ضمن الملتقى الوطني واقع مهنة التدقيق في الجزائر في ظل تبني معايير التدقيق الدولية، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية، علوم التسيير، جامعة امحمد بوقرة ببومرداس، 11-12 أفريل2018.(بتصرف).

15- محمد مصطفى سليمان،"**دور الحوكمة في معالجة الفساد المالي دراسة مقارنة**"، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص: 20.

16- أمين السيد أحمد لطفي، "**التطورات الحديثة في المراجعة**"، دار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص ص: 623، 624.

17- بوسلمة حكيمة، نجوى عبد الصمد، "**تجارب الدول في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري قراءة تحليلية**"، المجلة الجزائرية، للتنمية الاقتصادية، العدد الخامس، 2018، ص: 93

18- مخفي أمين، فداوي أمينة، "**تجارب وممارسات الدول النامية والمتقدمة في مجال تكريس مبادئ حوكمة المؤسسات لتحقيق التنمية المستدامة**"، ورقة بحثية ضمن الملتقى الدولي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، ورقلة، الجزائر، 25-26نوفمبر 2013

19- بوسلمة حكيمة، نجوى عبد الصمد، **نفس المرجع السابق**، ص: 94.

20- وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر**، 2009، ص: 19.

21- شهير عبد الشهيد، "**قواعد إدارة الشركات**"، مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، مصر، 2001، ص: 56.

22- محمد حسن يوسف، "**محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر**"، بنك الاستثمار القومي، 2007، ص: 11.

23- International Auditing and Assurence Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurence, and Related Service Pronouncements**, édition 2016-2017, PP: 288-292.
تم الترجمة عن طريق الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

24- الاتحاد الدولي للمحاسبين، "**إصدارات المعايير الدولية للتدقيق لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**"، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، جزء1، مجموعة طلال أبو غزالة للنشر، الأردن، إصدارات 2014، ص ص: 252-254.

25- International Auditing and Assurence Standards Board, **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurence, and Related Service Pronouncements**, édition 2016-2017, op cit, P: 252-254.