

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
فرع: علوم المالية والمحاسبة
تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبة
رقم:

العنوان:

مدى تأثير مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق
-دراسة ميدانية-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة

من إعداد الطالبات:

تحت إشراف الدكتور:

- منال وردي

- د/ إسماعيل سبتي

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
عفيصة عبد الرحمن	أستاذ محاضر	جامعة المسيلة	رئيسا
إسماعيل سبتي	أستاذ محاضر	جامعة المسيلة	مشرفا ومقررا
حميدي أحمد سعيد	أستاذ محاضر	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2019 / 2020



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

فَاللَّهُمَّ إِنَّا نَسْأَلُكَ بِكَرَمِ اللَّهِ وَجَلَالِ نِعْمَتِهِ وَوَدَادِ

عَالَمِيَّتِهِ بِكَرَمِ اللَّهِ وَوَدَادِ عَالَمِيَّتِهِ وَوَدَادِ عَالَمِيَّتِهِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكرو عرفان

أشكر الذي خلقنا وشق سمعنا وبصرنا بحوله وقوته، نحمده حمدا كثيرا طيبا مبارك فيه أن وفقنا للإتمام هذا لعمل المتواضع فما كان لشيء أن يجري في ملكه إلا بمشيئته جل شأنه في علاه.

لابد ونحن نخطو خطواتنا الأخيرة في الحياة الجامعية من وقفة نعود الى أعوام قضيناها في رحاب الجامعة مع أساتذتنا الكرام الذين قدموا لنا الكثير باذلين كذلك جهودا كبيرة في بناء جيل الغد لتبعث الأمة من جديد.

قبل أن نمضي نتقدم بشكرنا الخالص إلى الأستاذ المشرف الدكتور إسماعيل السبتي

الذي لم يبخل علينا بإرشاداته ونصائحه القيمة، وتوجيهاته واراؤه السديدة التي كان لها بالغ الأثر في إنجاز هذا العمل، جزاه الله عن كل خير.

كما نتوجه بالشكر والعرفان الى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة على موافقتهم مناقشة هذا البحث.

وكما لن ننسى أن نتقدم بجزيل الشكر الى جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة المسيلة.

وخالص التقدير والاحترام لكل من ساهمة من قريب او من بعيد.

تصديقا لقوله صلى الله عليه وسلم: "من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

الإهداء

الحمد لله في السر والعلن والحمد لله في الحزن والسعادة والحمد لله في الراحة والتعب.

الشيء الجميل أن يسعى الإنسان إلى النجاح فيحصل عليه ولكن الأجمل أن يتذكر من كان وراء هذا النجاح...

الى أحن قلب في الوجود التي دعت الله لي بالتوفيق وألحت في الدعاء الى امي الحبيبة أطال الله في عمرها

إلى من أحمل اسمه بكل فخر الذي حثني على العلم والعمل وكان لي سندا ودعما قدوتي ومفخرتي والدي الحبيب أطال الله في عمره

الى الذين ترعرعت معهم وأنا أهديهم محبتي وإخلاصي أخواتي وإخواني الى صديقاتي الذين أشهد لهن بأنهن نعم الرفيقات في جميع الأمور وأخيرا الى جميع دفعة سنة ثانية ماستر جميع التخصصات.

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الإطار النظري لحوكمة الشركات ومعرفة مفهوم أخلاقيات مهنة التدقيق، وأثر أخلاقيات المهنة في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

وفي هذا الإطار يقدم البحث "مدى تأثير مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق" من خلال دراسة ميدانية على مجموعة من مديري قسم المراجعة الداخلية، أساتذة جامعيين، خبراء محاسبين، محافظي حسابات.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وتصميم وتطوير استبانة لغرض جمع البيانات من أفراد عينة الدراسة، والتي بلغ تعدادها 66 مفردة، وتم استخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (spss) لتحليل بيانات الاستبيان، اعتماداً على المتوسطات الحسابية وغيرها من الأساليب الإحصائية، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها:

- أن هناك محددات أساسية ومبادئ لتطبيق حوكمة الشركات؛
- أن هناك تأثير ذو دلالة إحصائية بين مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق.

وتقترح هذه الدراسة في الأخير ضرورة تعميق الاهتمام بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات وأخلاقيات مهنة

التدقيق في المؤسسات محل الدراسة على وجه الخصوص وذلك لتحقيق الفعالية لحوكمة الشركات.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، أخلاقيات مهنة التدقيق، قواعد السلوك المهني.

Abstract :

This study aims to identify the theoretical framework of companies governance and knowing the meaning of the auditing ethics, as well as the impact of professional ethics in activating the principles of companies governance

In this context, the research presents "to what extent the companies of governance have influence on auditing's ethics ", through a field study on a group of directors of the internal audit department, university professors, accounting experts, account governors

In order to reach the objectives of this study, both descriptive and analytical method used, and a questionnaire is also used to collect data from the study samples, whose number 66 individuals, The Statistical Program for Social Sciences (spss) was used to analyze the questionnaire data

This study shows a set of results among them:

- there are basic standards and principles to apply companies governance;
- there is a statistically impact on the principles of agencies, governance over auditing's ethics.

Finally, this study suggests to give a deep importance to apply the principles of companies' governance and the ethics of auditing in the institutions To be studied in particular and to achieve the effectiveness of companies' governance.

Keywords: Companies governance, auditing ethics, Rules of professional conduct.



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	
I	شكر وعران
II	الإهداء
III	الملخص
V	الفهرس
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
أ- و	مقدمة
الفصل الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات وأخلاقيات مهنة التدقيق	
08	تمهيد
09	المبحث الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات
09	المطلب الأول: ظهور وتعريف الحوكمة
11	المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات
15	المطلب الثالث: أهداف حوكمة الشركات
16	المطلب الرابع: أهمية حوكمة الشركات
17	المطلب الخامس: المحددات الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات
20	المبحث الثاني: أخلاقيات مهنة التدقيق
21	المطلب الأول: تعريف أخلاقيات مهنة التدقيق
21	المطلب الثاني: مبادئ أخلاقيات مهنة التدقيق
22	المطلب الثالث: قواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق
22	المطلب الرابع: أنواع قواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق
23	المطلب الخامس: العوامل المؤثرة في السلوك الاخلاقي
25	المبحث الثالث: أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق
25	المطلب الأول: دور المبادئ الأخلاقية في خدمات حقوق المساهمين
26	المطلب الثاني: دور المبادئ الأخلاقية في المعاملة المتساوية للمساهمين
26	المطلب الثالث: دور المبادئ الأخلاقية في الإفصاح والشفافية
27	المطلب الرابع: دور المبادئ الأخلاقية وعلاقتها بأصحاب المصالح
27	المطلب الخامس: دور المبادئ الأخلاقية ومسؤولية مجلس الإدارة

29	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: دراسة ميدانية	
31	تمهيد
32	المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة ملبنة الحضنة
32	المطلب الأول: تعريف عام للمؤسسة
34	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
36	المبحث الثاني: إجراءات الدراسة والتحليل الوصفي للاستبيان
36	المطلب الأول: عرض الاستبيان
40	المطلب الثاني: تحليل الاستبيان
42	المطلب الثالث: عرض وتحليل الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة
50	المبحث الثالث: تحليل ومقارنة نتائج الدراسة الميدانية
50	المطلب الأول: تحليل ومقارنة نتائج القسم الثاني
59	المطلب الثاني: اختبار فرضية الدراسة
62	خلاصة الفصل الثاني
64	الخاتمة
68	قائمة المصادر والمراجع
70	الملاحق

قائمة

الجداول والأشكال

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
38	درجات مقياس لكاريت المستعمل والمتوسط المرجح	01
38	توزيع العينة حسب المؤسسات محل الدراسة	02
40	معامل الثبات	03
42	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	04
43	توزيع عينة الدراسة حسب السن	05
44	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	06
45	توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي	07
47	توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة	08
49	توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي	09
51	نتائج تحليل محور ضمان وجود أساس لاطار فعال لحوكمة الشركات	10
52	نتائج تحليل محور حقوق المساهمين	11
53	نتائج تحليل محور المعاملة المتساوية للمساهمين	12
54	نتائج تحليل محور دور أصحاب المصالح	13
55	نتائج تحليل محور الإفصاح والشفافية	14
56	نتائج تحليل محور مسؤولية مجلس الإدارة	15
57	نتائج تحليل محور أخلاقيات مهنة التدقيق	16
61	نتائج اختبار (ت) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الأولى	17

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
20	المحددات الدخيلة والخارجية	01
34	الهيكل التنظيمي للمؤسسة حضنة حليب	02
42	الدائرة النسبية لتوزيع العينة حسب الجنس في كل المؤسسات محل الدراسة	03
43	الدائرة النسبية لتوزيع العينة حسب السن في كل المؤسسات محل الدراسة	04
44	الدائرة النسبية لتوزيع العينة حسب المؤهل العلمي في كل المؤسسات محل الدراسة	05
45	الدائرة النسبية لتوزيع العينة حسب التخصص العلمي في كل المؤسسات محل الدراسة	06
47	الدائرة النسبية لتوزيع العينة حسب سنوات الخبرة في كل المؤسسات محل الدراسة	07
49	الدائرة النسبية لتوزيع العينة حسب المسمى الوظيفي في كل المؤسسات محل الدراسة	08

مقدمة

تمهيد:

لقد أصبحت حوكمة الشركات (corporate governance)، من الموضوعات الهامة لدى كافة الشركات والمنظمات الإقليمية والدولية وذلك بعد سلسلة الازمات المختلفة التي حدثت في كثير من الشركات خاصة في الدول المتقدمة مثل الانهيارات المالية التي حدثت في عدد من دول شرق اسيا، وأمريكا اللاتينية سنة 1997، و أزمة شركة إنرون (Enron) في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2001، و كذا شركة وورد كوم (world come) سنة 2002، حيث ترجع هذه الانهيارات في معظمها إلى الفساد الإداري و المحاسبي بصفة عامة و الفساد المالي بصفة خاصة.

كما أن حدوث هذه الانهيارات قد أعاد المشكلة الأخلاقية إلى الساحة المهنية و خصوصا بعد انهيار أكبر شركة مراجعة في العالم "آرثر أندرسون" وثبوت تورطها بالتلاعبات المالية في الشركات التي كانت تقوم بمراجعة حساباتها و تقديم الخدمات الاستشارية لها، حيث أجمعت جميع التحليلات التي أجريت للتعرف على أسباب الانهيارات التي حدثت، وجود خلل رئيسي في أخلاقيات ممارسي مهنتي المحاسبة و المراجعة، وبناء على ذلك قامت الولايات المتحدة بإصدار تشريع جديد اسمه "سور بون أوكسلي (SOX)، حيث تم إلزام الشركات المدرجة في البورصة به.

ولقد كان من أهم آثار تلك الانهيارات المالية هو انخفاض الشعوب من الشركات الرئيسية في مجتمعاتها، وكذا اقتناع مستخدمي القوائم المالية بضعف الدور الذي يؤديه المراجع في تخفيض المخاطر الناتجة عن إصدار القوائم المالية غير دقيقة وبالتالي ظهرت الحاجة الى تدعيم ثقة المجتمع في نوعية المراجعة من خلال إثبات المراجع لاستقلاله التام وحياده وذلك بتطبيق روح القانون وعدم اكتفاء بنصه وكذا التزامه بالسلوك المهني.

فكان الاهتمام بتطبيق حوكمة الشركات هو المخرج السريع والحل المتكامل والفعال لكل السلبيات التي حدثت في السنوات الأخيرة، ولقد أحدثت حوكمة الشركات تغييرات جوهرية على بيئة الأعمال بصفة عامة وعلى بيئة مهنة المراجعة أكثر تحديدا وخاصة بعد صدور قانون "سور بون أوكسلي"، حيث شرع في إعادة هيكلة حوكمة الشركات، زيادة التركيز على الأخلاقيات التي تحكم المهنة، بالإضافة إلى الاهتمام بزيادة دعم استقلال المراجع.

وفي ضوء هذه الظروف والتطورات وحتى يمكن التحقيق أهداف الدراسة يمكن طرح إشكالية الدراسة في السؤال الجوهرى التالي:

أولاً: إشكالية الدراسة

ما هو أثر مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق؟

لمعالجة الإشكالية الرئيسية تم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو مفهوم حوكمة الشركات؟
- ماهي أهم العوامل المؤثرة على أخلاقيات مهنة التدقيق؟
- هل تؤثر مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق؟

ثانيا: فرضية الدراسة

اعتمدنا في هذه الدراسة على الفرضية التالية:

- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق.

ثالثا: أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة بالتأكيد على أهمية التوسع في تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في البيئة الاقتصادية والاستفادة منها، في تطوير الممارسة المحاسبية وتطوير مهنة التدقيق ومدى أهمية أخلاقيات مهنة التدقيق والدور المنوط لها في عالم الأعمال، فالانهايار غير المتوقع لعدد كبير من الشركات العالمية والتي كان من أهم أسبابها التلاعب المحاسبي وسوء استخدام الموارد المتاحة وتدني أخلاقيات بعض إدارات المنظمات ومكاتب التدقيق العالمية مثل آرثر اندرسون وكذلك إخفاء بعض المعلومات الداخلية ومحاولة التضليل، كل ذلك قد دفع وحث على الاهتمام بالقضية.

رابعا: أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على مدى تأثير مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق، ويتفرع من هذا الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية التالية:

- إبراز دور حوكمة الشركات من خلال التطرق لمختلف المبادئ والقواعد الجيدة لتسيير الشركات وزيادة كفاءتها ومصداقيتها وبالتالي ضمان مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة معها من مساهمين، مستثمرين، دائنين، الدولة.
- التعرف على درجة الالتزام بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني.
- تحديد الوسائل التي تشجع المراجعين على التزام بأخلاقيات المهنة.
- التعرف على مختلف آراء المهنيين (المراجعين الداخليين، خبراء محاسبين، محازفي الحسابات) والأكاديميين (أساتذة المحاسبة والتدقيق) فيما يتعلق بأثر الالتزام المراجع بأخلاقيات مهنة التدقيق على تفعيل حوكمة الشركات.

خامسا: أسباب اختيار الموضوع

تنقسم إلى نوعين:

1- أسباب موضوعية:

- الاهتمام المتزايد بموضوع وحدائته في ميدان التدقيق وعلى مستوى الدراسات الأكاديمية الجامعية؛
- ارتباط الموضوع بالتطورات التي شهدتها العالم والتي نتج عنها موضوع حوكمة الشركات، وكذلك زيادة الاهتمام بأخلاقيات المهنة بعد سلسلة من الانهيارات التي لحقت بالعديد من دول العالم؛
- التلاؤم مع التخصص المدروس "تدقيق ومراقبة التسيير".

2- أسباب ذاتية:

- الرغبة الشخصية في البحث في مجال أخلاقيات التدقيق والتعرف على أحدث التطورات فيه.
- فتح آفاق للبحث في هذا الموضوع نظرا لقلّة الباحثين فيه على المستوى المحلي والوطني.
- قلّة البحوث المتعلقة بهذا الموضوع والرغبة في إثراء المكتبة الجامعية وتقديم معلومات أكثر عن الموضوع للطلبة المهتمين بهذا المجال

سادسا: منهج الدراسة

انطلاقا من الهدف الرئيسي للدراسة والتمثل في معرفة مدى تأثير مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي، كما تم استخدام أسلوب الاستبيان كأداة لجمع بيانات للدراسة الميدانية الموجهة إلى مجموعة مديري قسم المراجعة الداخلية، أساتذة جامعيين، خبراء محاسبين، بالإضافة الى موظفي مؤسسة مطاحن الحضنة، من أجل استقصاء آرائهم حول جوانب الدراسة واختبار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية SPSS.

سابعا: صعوبات الدراسة

- انشغال الموظفين حسب أقوالهم، مما يؤدي إلى الإطالة في الرد.

- نقص وعدم توفر المراجع الكاملة في مكتبة الجامعة.
- هناك بعض الإجابات غير واقعية وتكون عشوائية التي تم اهمالها عند التحليل.
- تأثيرات الحجر الصحي الناتجة عن وباء كورونا المستجد.

ثامنا: الحدود المكانية والزمنية للدراسة

- **الحدود المكانية:** تمت هذه الدراسة في ولاية المسيلة وشملت محافظي الحسابات، مديري قسم المراجعة الداخلية، أساتذة جامعيين، خبراء محاسبين، بالإضافة الى مؤسسة حضانة حليب.
- **الحدود الزمنية:** كانت خلال شهر جويلية، أوت، سبتمبر 2020.

تاسعا: الدراسات السابقة

نتائج الدراسة	الهدف من الدراسة	الدراسة
توصل الباحث إلى الى وجود ترابط وتوافق على المستوى الدولي وحتى المحلي بين المبادئ حوكمة الشركات ومعايير المراجعة الداخلية وكذلك وجود حوكمة جيدة داخل الشركات لابد من أن يتم تفعيل أدوار منظومة كاملة من العاملين ومن أهمهم المراجع الداخلي.	تهدف هذه الدراسة إلى إظهار الاطار النظري لكل من حوكمة الشركات والمراجعة الداخلية والتعرف على إيجابيات ومزايا حوكمة الشركات وكيفية الاستفادة منها في تحسين جودة المراجعة الداخلية وذلك بغرض إعادة الثقة فيها.	1- إيمان حركات، حوكمة الشركات ودورها في تحسين جودة التدقيق الداخلي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر 2013-2014.
توصل الباحث الى أن يعتبر الالتزام المنتمين بمهنة المراجعة بأخلاقيات (قواعد سلوك وآداب) المهنة اعتراف منهم بمسؤولية مهنة المحاسبة والمراجعة ككل اتجاه المجتمع والعملاء وزملائهم في المهنة لذلك فأن الالتزام بالأخلاقيات يجب أن يكون منبعه وعي وضمير داخلي وليس إلزام من قبل جهات معينة أو أخرى.	تهدف هذه الدراسة إلى ابراز دور حوكمة الشركات من خلال التطرق لمختلف المبادئ والقواعد الجيدة لتسيير الشركات وزيادة كفاءتها ومصداقيتها وبالتالي ضمان مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة معها من مساهمين مستثمرين، دائنين، دولة.	2- كرمية نسرين، أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2009-2010.

<p>توصل الباحث الى أن ليس هناك اتفاق على مفهوم حوكمة الشركات وإنما هناك اتفاق على أن تطبيقها يعزز من كفاءة أداء الشركات ويدعم مقدرتها لمواجهة أي أزمة مالية قد تعترضها والاعتماد على آليات لحوكمة الشركات التي من شأنها أن تعمل على زيادة جودة وشفافية الإفصاح وإن تطبيق قواعد وآليات حوكمة الشركات يؤثر إيجابيا في مستوى الشفافية وفي تحديد المسؤولية.</p>	<p>تهدف هذه الدراسة الى إبراز دور حوكمة الشركات من خلال تحديد مختلف المبادئ والقواعد الجيدة لإدارة الشركات وزيادة كفاءتها ومصداقيتها والتعرف على إيجابيات ومزايا حوكمة الشركات وكيفية الاستفادة من إيجابياتها في تحسين جودة التقارير المالية وذلك بغرض إعادة الثقة فيها.</p>	<p>3- زبيدي البشير، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير وتحسين الأداء المالي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، قسم علوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2015.</p>
---	--	---

أوجه التشابه والاختلاف:

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه	الدراسة
تختلف مع دراستنا في كونها لم تتناول أخلاقيات مهنة التدقيق.	تتشابه مع دراستنا لتناولها الاطار النظري لحوكمة الشركات.	1- دراسة إيمان حركات
تختلف مع دراستنا في كونها ركزت على مفهوم المراجعة وتسلط الضوء أكثر على المراجع.	تتشابه مع دراستنا من خلال إبراز دور حوكمة الشركات التطرق لمختلف المبادئ لتسيير الشركات وزيادة كفاءتها ومصداقيتها.	2- دراسة كرمية نسرين
تختلف مع دراستنا في كونها ركزت جودة التقارير المالية في ظل حوكمة الشركات وتحسين الأداء المالي.	تتشابه مع دراستنا في تناولها الأطار العام لحوكمة الشركات اسباب ظهور حوكمة الشركات وهيئاتها والتطبيق الجيد لها من طرف مجلس الإدارة.	3- دراسة زبيدي البشير

عاشرا: تقسيمات الدراسة

الفصل الأول: الذي عالج ماهية حوكمة الشركات تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث حيث عالج المبحث الأول الإطار النظري لحوكمة الشركات، وكذلك عرض أهم جوانب الإطار النظري والمتمثل في مفهوم حوكمة الشركات بالإضافة إلى المبادئ والمحددات الأساسية التي تقوم عليها، وتم ذكر الأهمية والأهداف الخاصة بحوكمة الشركات، أما المبحث الثاني فتضمن أخلاقيات مهنة التدقيق، حيث تعرضنا فيه على مفهوم أخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني، مع ذكر أهم العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي، بينما المبحث الثالث فقد تطرق الى أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق وتناولنا فيه دور المبادئ الأخلاقية في خدمة كل مبدأ من مبادئ الحوكمة.

الفصل الثاني: تم القيام بدراسة ميدانية من خلال استبيان موجه الى مديري قسم المراجعة الداخلية، أساتذة جامعيين، خبراء محاسبين، بالإضافة الى مؤسسة حضانة حليب.

حيث تم في المبحث الأول تعريف عام للمؤسسات محل الدراسة، بينما المبحث الثاني تضمن إجراءات الدراسة والتحليل الوصفي للاستبيان المتضمن مجتمع وعينة الدراسة وكذلك أداة الدراسة الميدانية فعالج تحليل خصائص العينة وتضمن صدق وثبات أداة الدراسة إضافة إلى أساليب التحليل الإحصائي وكذلك توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات، وتحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

الفصل الأول

الإطار النظري لحوكمة الشركات وأخلاقيات مهنة

التدقيق

المبحث الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات.

المبحث الثاني: أخلاقيات مهنة التدقيق.

المبحث الثالث: أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق.

تمهيد

أصبحت أخلاقيات مهنة التدقيق وحوكمة الشركات عاملين رئيسيين من العوامل التي تؤثر على القرارات الاستثمارية بل وتحدد تدفقات رأس المال على مستوى العالم، وبرغم ذلك يعزى جزئياً إلى الفضائح الأخيرة التي وقعت في كل من البلدان النامية والمتقدمة، إلا أن ازدياد الإقبال على الحوكمة ينبع كذلك من الدروس المستفادة حول كيفية توليد نمو اقتصادي سريع من خلال مؤسسات السوق. و يوجز هذا الفصل إلى أن تطبيق الشركات لحوكمة الشركات يساهم في تحقيق عدة أهداف منها تشجيع التعاون بين الشركة والمساهمين، تحقيق الاستدامة الاقتصادية، كما تهدف إلى تحقيق المساواة بين صغار المستثمرين و كبارهم، و بين المستثمرين المحليين و الأجانب على حد كما أن التزام المدققين بالمبادئ الأخلاقية يساهم في تحقيق أهداف منها المحافظة على الثقة و تحقيق العدالة و ضمان جودة التقارير المالية و منع حدوث حالات الغش والتدليس والوصول إلى قرارات مالية ذات رشادة وفعالية التي يقدمها المدقق لكل الأطراف التي تتعامل معها الشركة وكذا تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

ومن خلال هذا الفصل سنتطرق إلى 3 مباحث نعالج فيهم:

المبحث الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات.

المبحث الثاني: أخلاقيات مهنة التدقيق.

المبحث الثالث: أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق.

المبحث الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات

قدم لفظ (Corporate governance) من قبل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي وبعد العديد من المشاورات بين خبراء اللغة العربية والاقتصاديين القانونيين المهتمين بهذا الموضوع تم اقتراح مصطلح حوكمة الشركات في محاولة لتداول هذا الموضوع بطرق يمكن من خلالها الوصول إلى الأهداف المبتغاة منه، والحوكمة باختصار يمكن أن تمثل اشتراك جميع الأطراف في المؤسسة في عملية اتخاذ القرار.

المطلب الأول: ظهور وتعريف الحوكمة

1. ظهور حوكمة الشركات

أدى ظهور نظرية الوكالة (Agency theory) وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين أعضاء مجالس إدارة الشركات وبين المساهمين، إلى زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب الإداري والمالي الذي قد يقوم به أعضاء مجالس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة، وذلك باعتبارهم الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركات وفي عام 1976 قام كل من جونسون و مكلينج (jense and meckling) بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميته في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة، والتي مثلتها نظرية الوكالة، ولاحق ذلك مجموعة من الدراسات العلمية والعملية والتي أكدت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات وأثرها على زيادة ثقة المستثمرين في أعضاء مجالس إدارة الشركات، وبالتالي قدرت الدول على جذب المستثمرين جدد سواء محليين أو أجانب وما يترتب على ذلك من تنمية اقتصاديات تلك الدول وصاحب ذلك قيام العديد من دول العالم بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات عن طريق قيام كل من الهيئات العلمية بها والمشرعين بإصدار مجموعة من اللوائح والقوانين والتقارير التي تؤكد على أهمية التزام الشركات بتطبيق تلك المبادئ ففي الولايات المتحدة أدى تطوير سوق المال ووجود هيئات رقابية فعالة تعمل على مراقبته وتشرف على شفافية البيانات والمعلومات التي تصدرها الشركات التي تعمل به مثل لجنة تداول الأوراق المالية (Securities Exchange Commission) بالإضافة إلى التطور الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والمراجعة إلى زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإلزام الشركات وخاصة المسجلة أسهمها لدى البورصات بضرورة تطبيق المبادئ التي يتضمنها هذا المفهوم¹.

2. تعريف حوكمة الشركات

¹إيمان حركات، "حوكمة الشركات ودورها في تحسين جودة التدقيق الداخلي"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2013-2014، ص9.

لقد حاول العديد من الأكاديميين و المحللين خاصة الاقتصاديين منهم التوصل تعريف محدد لمصطلح حوكمة الشركات، وحتى على المستوى اللغوي سعى الباحثون في محاولة التوصل إلى ضبط ترجمة للمصطلح (Corporate governance) فلقد تم استخدام عدة مصطلحات ما بين توجيه الشركات، حاكمية الشركات، الإجراءات الحاكمة، الشركات الرشيدة، الإدارة الرشيدة، إلا أن المصطلح الأكثر شيوعا في الأوساط العلمية والأكاديمية هو مصطلح حوكمة الشركات. وتتزايد مشكلة توحيد المصطلح وتتباين نتيجة تداخله مع العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية للشركات، ولهذا سنتطرق لمجموعة من التعاريف المتعلقة بهذا المصطلح والتي تم تقسيمها إلى:

1-2- تعريف خاصة بالباحثين

فعرفها طارق عبد العال حمادة على أنها: "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال الشركة ومراقبتها على أعلى مستوى من اجل تحقيق أهدافها، والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية".

أما أمير فرج يوسف فعرفها على أنها: "نظام للرقابة والتوجيه على المستوى المؤسسي، وهو يحدد المسؤوليات والحقوق والعلاقات مع جميع الفئات المعنية، ويوضح القواعد والإجراءات اللازمة لصنع القرارات الرشيدة والمتعلقة بعمل الشركة".¹

تعريف كادبوري في تقرير سنة 1992: "الحوكمة هي النظام الذي تدار به المجتمعات وتحكم".²

تعريف بيير إيف غوميز سنة 2009 تعريف كامل على أن: "حوكمة الشركات هي مجموعة من الأحكام القوانين أو اللوائح أو الممارسات التي تحدد نطاق سلطات ومسؤوليات المسؤولين عن توجيه الشركة على المدى الطويل".³

أما الدكتور محمد مصطفى سليمان وضع مجموعة من التعاريف لحوكمة الشركات لأنه يؤمن انه لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين منها:

■ "هو نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية الذي عن طريقه يتم إدارة الشركة والرقابة عليها".

¹ حجاج إيمان، لبيض سارة، "دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية العمومية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم السياسية، جامعة 8ماي 1945، قالمة، الجزائر، 2015-2016، ص 18-19.

² Pierre cabane, "Manuel de gouvernance d'entreprise", groupe eyrolles, 2eme édition, France, 2013, 2018, p:43.

³ Pierre cabane، مرجع سبق ذكره، ص 44.

- "هو مجموعة من الطرق والتي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم".
- "هو مجموعة من القواعد والحوافز التي تهتدي بها إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين".
- "هو مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركات لتعظيم ربحية الشركة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين"¹.

2-2- تعريف خاصة بالمنظمات والهيئات والمعاهد

عرفت منظمة التعاون الاقتصادية والتنمية حوكمة الشركات بأنها: "النظام الذي يوجه ويضبط أعمال المؤسسة حيث يصنف ويوزع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في الشركات مثل: مجلس الإدارة، الإدارة، المساهمين وذوي العلاقة، ويضع القواعد اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بشؤون الشركة، كما يضع الأهداف والاستراتيجيات اللازمة لتحقيقها وأسس المتابعة لتقييم ومراقبة الأداء. تُعرف مؤسسة التمويل الدولية حوكمة الشركات بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها".

معهد حوكمة تكنولوجيا المعلومات قدم تعريف مركز على الاستراتيجية والمسؤولية: "الغرض من الحوكمة هو توفير التوجيه الاستراتيجي، لضمان تحقيق الأهداف وإدارة المخاطر وأن يتم استخدام الموارد بشكل مسؤول كأولوية، فإنه يضمن احترام حقوق أصحاب المصالح (المواطنون، السلطات العامة، الشركاء، المساهمون) والقيام به حتى تسمع أصواتهم في إدارة الأعمال"².

من خلال التعاريف السابقة أن حوكمة الشركات هي نظام لمجموعة من المبادئ والقواعد التي تعمل على تحقيق توازن المصالح بضبط العلاقة بين مختلف الأطراف داخل المؤسسة من إدارة وأصحاب المصالح والمساهمين لتحقيق أهدافها وتحسين أدائها"³.

المطلب الثاني: مبادئ حوكمة الشركات.

تتمثل هذه المبادئ العمود الفقري لتطبيق حوكمة الشركات، فلقد حازت على مختلف الهيئات و التنظيمات ذات الصلة بتطبيق الحوكمة مثل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، بورصة الأوراق المالية بنيويورك، بنك التسويات الدولي (BIS)، المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية (IOSCO)،

¹ إيمان حركات، مرجع سبق ذكره، ص 11-12.

² Pierre cabane، مرجع سبق ذكره، ص 44.

³ حجاج إيمان، لبيض سارة، مرجع سبق ذكره، ص 19-20.

علاوة على اهتمام الباحثين و الكتاب فلقد تعددت هذه المبادئ و اختلفت من جهة إلى أخرى، و لكن أكثرها قبولا و اهتماما و أيضا سبقها صُدوراً هي المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(OECD) عام 1999م و التي تم إعادة صياغتها عام 2004م. وتتقسم المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى ستة مبادئ رئيسية، ويندرج تحت كل منها عدد من المبادئ التفصيلية التي تؤدي إلى تحقيق المبدأ الرئيسي وهي على النحو التالي¹:

المبدأ الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

ينبغي أن يتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون، وأن يُصيغ بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية، والتنظيمية، والتنفيذية المختلفة.

ويتحقق هذا المبدأ من خلال التالي:

- وضع إطار الحوكمة بحيث يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل، ونزاهة السوق.
- يجب أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية للحوكمة متوافقة مع أحكام القانون وقابلة للتنفيذ.
- ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات وفق اختصاص تشريعي ما، ومحدد بشكل يضمن خدمة المصالح العامة.
- أن يكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلا عن أن احتكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وشفافة مع توفير الشرح التام لها.

المبدأ الثاني: حماية حقوق المساهمين

ويتمثل هذا المبدأ في أنه ينبغي أن تتضمن مبادئ حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين والتي تتمثل على سبيل المثال في تأمين أساليب تسجيل ونقل وتحويل ملكية الأسهم، الحصول على المعلومات المُلاءمة عن الشركة، والمشاركة في قرارات البيع أو تعديل أصول الشركة بما في ذلك عمليات الاندماج أو إصدار أسهم جديدة.

ويتحقق هذا المبدأ من خلال التالي:

- تأمين وسائل التسجيل والنقل والتحويل لملكية الأسهم.
- حضور الجمعية العامة والتصويت وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة.
- حصول على المعلومات المختلفة.

¹هاني محمد خليل، مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين، 2009، ص31-32.

- ممارسة الرقابة على أداء الوحدات الاقتصادية.
- الحصول على حقوقهم في الأرباح.¹

المبدأ الثالث: المعاملة العادلة والمتكافئة لجميع المساهمين

ويؤكد على انه ينبغي أن تتضمن مبادئ حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين بما فيهم صغار المساهمين، والمساهمين الأجانب، معا تعويضهم في حالة انتهاك حقوقهم.

ويتحقق هذا المبدأ من خلال التالي:

- المساواة في توفير المعلومات لمختلف الفئات.
- المساواة في المعاملة للفئات المتكافئة من المساهمين.
- الدفاع عن حقوق القانونيين.
- الإفصاح عن المصالح الخاصة بمجلس الإدارة والمديرين.
- التعويض عن حالات التعدي على حقوقهم.

المبدأ الرابع: حماية حقوق أصحاب المصالح

ينبغي أن تتضمن مبادئ حوكمة الشركات حماية حقوق أصحاب المصالح من حملة السندات والبنوك والعاملين كما يحددها القانون بما في ذلك تأكيد احترام حقوقهم وإيجاد وسائل لمشاركتهم مع ضمان فرص وحصولهم على المعلومات المتصلة بذلك.

ويتحقق هذا المبدأ من خلال التالي:

- التعاون بين أصحاب المصالح وإدارة الوحدات الاقتصادية.
- المشاركة في المتابعة والرقابة على أداء الوحدات الاقتصادية.
- ضمان حصولهم على المعلومات الملائمة والكافية والموثوق بها.
- المحافظة على حقوقهم.
- الحصول على التعويضات في حالة انتهاك حقوقهم.²

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية

ينبغي أن تتضمن مبادئ حوكمة الشركات تحقيق الشفافية والإفصاح الدقيق في الوقت الملائم، وبأسلوب يتفق مع معايير الجودة المحاسبية والمالية بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة وأهدافها وحق الأغلبية من حيث المساهمة، وحقوق التصويت وأعضاء مجلس الإدارة ومكافئتهم والمديرون

¹هاني محمد خليل، مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين، 2009، ص32-33.

²هاني محمد خليل، مرجع سبق ذكره، ص33.

التنفيذيون والمرتببات والمزايا الممنوحة لهم والنتائج المالية والتشغيلية للشركة والأداء والملكية وعوامل المخاطرة و المسائل المادية المتصلة بالعاملين وبغيرهم من أصحاب المصالح وأسلوب ممارسة السلطة الإدارية مع القيام بتدقيق القوائم المالية السنوية عن طريق مراجع خارجي مستقل بهدف إتاحة التأكيد الخارجي للأسلوب المستخدم في إعداد القوائم المالية.

1- يجب ألا يقتصر الإفصاح عن المعلومات الجوهرية وإنما يشمل أيضا ما يلي:

- النتائج المالية والتشغيلية للشركة.
- أهداف الشركة.
- ملكية أسهم الأغلبية وحقوق التصويت.
- مكافأة أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمعلومات الخاصة بمؤهلاتهم، وكيفية اختيارهم، وعلاقتهم بالمديرين الآخرين، ومدى استقلالهم.
- معاملة الأطراف ذوي العلاقة.
- عناصر المخاطر الجوهرية المتوقعة.
- الأمور الجوهرية المتعلقة بالعاملين وغيرهم من ذوي الشأن والمصالح.

2- يجب إعداد المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها طبقا للمعايير المحاسبية والمراجعة المالية وغير المالية.

3- يجب أن يقدم مراجع الحسابات الخارجيين تقاريرهم للمساهمين وعليهم بذل العناية المهنية الحريصة عند القيام بالتدقيق.

4- يجب إجراء التدقيق السنوي لحسابات الشركة بواسطة مراجع مستقل ومؤهل وذلك بهدف تقديم ضمان خارجي وموضوعي للمجلس والمساهمين يفيد أن القوائم المالية تمثل بالفعل المركز المالي للشركة وأدائها في جميع للمجالات الهامة.

5- يجب توفير قنوات لبث المعلومات تسمح بحصول المستخدمين على معلومات كافية وفي التوقيت المناسب وبتكلفة الاقتصادية وبطريقه تتسم بالعدالة.

6- يجب أن يزود إطار حوكمة الشركات بمنهج فعال يتناول التحليل ويدعم التوصيات المحلل والوسطاء وشركات التصنيف وغيرها من الأطراف التي تؤثر على القرارات التي يتخذها المستثمرون والتي تخلص من تعارض المصالح الذي قد يؤثر على نزاهة التحليل أو توصيات المحلل.¹

ويتحقق هذا المبدأ من خلال التالي:

- دقة الإفصاح.
- التوقيت الملائم للإفصاح.
- شمولية الإفصاح.
- تدقيق المعلومات المفصح عنه.

¹ هاني محمد خليل، مرجع سبق ذكره، ص 34-35.

- توفير قنوات توصيل المعلومات للمستخدمين.

المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب أن تتضمن مبادئ حوكمة الشركات مسؤوليات مجلس الإدارة وأن تضمن مُساءلة المجلس من قبل الشركة والمساهمين، ومن مهام المجلس تدقيق وتوجيه استراتيجية الشركة والموازنات السنوية والإنفاق الرأسمالي وخطط النشاط ووضع أهداف الأداء ومتابعة التنفيذ مع القيام باختيار المديرين التنفيذيين وتقرير المرتبات والمزايا الممنوحة لهم ومتابعتهم والتقييم الموضوعي لشؤون الشركة. ويتحقق هذا المبدأ من خلال التالي:

- ضمان مسؤولية المجلس تجاه الوحدة الاقتصادية والمساهمين.
- توفير المعلومات الكافية الموثوق فيها.
- المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين.
- الالتزام بالقوانين وتحقيق مصالح كافة الأطراف.
- اتخاذ القرارات ومتابعة المهم والوظائف الأساسية بالوحدة الاقتصادية.¹

المطلب الثالث: أهداف حوكمة الشركات.

تساهم حوكمة الشركات في تحقيق مجموعة من الأهداف التي أشار إليها عدد من الباحثين ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء
- تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات
- إيجاد الهيكل التنظيمي الملائم لتحقيق أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف
- عدم الخلط بين مسؤوليات المديرين التنفيذيين ومجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه²
- المراجعة وتعديل القوانين الحاكمة في الشركة لكي تتحول مسئولية الرقابة إلى كلا الطرفين مجلس الإدارة والمساهمين
- حماية حقوق المساهمين ومصالحهم من خلال وضع الاستراتيجية الاستثمارية السليمة.
- تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركة وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية وبالشكل الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة.

¹ هاني محمد خليل، مرجع سبق ذكره، ص35.

² سعدي يحيى، زبيدي البشير، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير وتحسين الأداء المالي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2015-2016، ص18.

- تقييم أداء الإدارة وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.
- الحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة.
- تحسين قدرة الشركات على تحقيق أهدافها من خلال تحسين الصورة الذهنية والانطباع الإيجابي عنها..
- تحسين خاصية مصداقية المعلومات وسهولة فهمها.
- زيادة قدرة الشركات على تحسين موقفها التنافسي وجذب الاستثمارات ورؤوس أموال أخرى.
- تحسين وتطوير الشركة ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على بناء استراتيجية سليمة.
- تجنب حدوث الأزمات حتى في الدول، التي لا يوجد للشركات تعامل نشط في الأسواق المالية.
- تقوية ثقة الجمهور في نجاح الخوصصة وضمان تحقيق الدولة لأفضل عائد على استثمارات.
- ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة للمساهمين والعمال والدائنين والأطراف الأخرى ذوي المصلحة في حالة تعرض الشركة للإفلاس.

مما سبق يتضح أن هذه الأهداف تتطلب مجلس إدارة قوي لتحقيقها ومراقبة الأداء واستخدام الأسلوب الناجح لممارسة السلطة بهدف محاربة الفساد الإداري بكل صورته وخلق أنظمة للرقابة فعالة، وحسن استخدام موارد الشركة للحرص على قدرتها التنافسية، وتعميق دور السوق المالي وجب الاستثمارات لتنمية المجتمع والدولة¹.

المطلب الرابع: أهمية حوكمة الشركات.

تكمن أهمية حوكمة الشركات في كونها عملية ضرورية لضمان تحقيق أهداف الشركات، لاسيما ما يتعلق بمجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة التنفيذية ومجلس إدارتها والمساهمين وأصحاب المصالح الأخرى، كما توفر الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة، والوسائل لتحقيق هذه الأهداف ومراقبة الأداء، فحوكمة الشركات الجيدة توفر حوافز مناسبة وعادلة لمجلس الإدارة وإدارة الشركة، كما تسهل عملية الرقابة الفعالة وتوفر درجة من الثقة اللازمة لسلامة عمل اقتصاد السوق وتخفيض تكلفة رأس المال واستخدام الموارد بطريقة أكثر كفاءة².

كما تتبع أهمية حوكمة الشركات في جوانب متعددة لعل من أهمها مما يلي:

- **الاقتصاد:** تساهم حوكمة الشركات في نمو وتعدد الشركات، التي تعمل في مجالات حيوية وتحقق قيمة مضافة للاقتصاد الوطني، ولها أهمية في المساعدة على استقرار الأسواق المالية ورفع مستوى الشفافية وجذب الاستثمارات من الخارج والداخل، وزيادة تقليص حجم المخاطر التي تواجه النظام الاقتصادي.
- **الشركات:** إن تطبيق مبادئ الحوكمة يساعد الشركات على محاربة الفساد المالي والإداري وعدم السماح بوجوده أو باستمراره، بل القضاء عليه من خلال ترسيخ دعائم الإدارة الجيدة، وبالتالي خلق بيئة عمل

¹ زيبيدي البشير، مرجع سبق ذكره، ص18.

² زيبيدي البشير، مرجع سبق ذكره، ص18.

سليمة تعين الشركة على تحقيق أداء أفضل، وتقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن، وتجنب الانزلاق في مشاكل محاسبية ومالية بل استخدام النظام الوقائي الذي يمنع حدوث هذه الأخطاء، بالإضافة إلى أن الحوكمة الرشيدة تساعد الشركات للوصول إلى أسواق المال و الحصول على التمويل اللازم بتكلفة أقل للتوسع في نشاطها و تقليل المخاطر و بناء الثقة مع أصحاب المصالح.

■ **المستثمرون وحملة الأسهم:** تساعد حوكمة الشركات في حماية الاستثمارات من التعرض للخسارة بسبب استخدام السلطة في غير مصلحة المستثمرين، وتساعد في ضمان الحقوق لكافة المساهمين مثل حق التصويت وحق المشاركة في القرارات الخاصة بأي تغييرات جوهرية قد تؤثر في أداء الشركة في المستقبل، وترمي أيضا حوكمة الشركات إلى تعظيم عوائد الاستثمار وحقوق المساهمين والقيمة الاستثمارية وتؤدي إلى تحسين أداء السهم وتعظيم الربحية ويحافظ على مصالح المستثمرين وحملة الأسهم ويولد الثقة لديهم، والحد من حالات تضارب المصالح، والإفصاح التام عن أداء الشركة والوضع المالي لها يساعد المساهمين على تحديد المخاطر المترتبة على الاستثمار في هذه الشركات.

■ **أصحاب المصالح الآخرين:** تسعى حوكمة الشركات إلى بناء علاقة وثيقة وقوية بين إدارة الشركة والعمالين ومورديها ودائنيها وغيرهم، وتضمن السلامة والصحة والنزاهة والاستقامة لكافة العاملين في الشركة وتعظم ثروة الملاك وتدعم تنافسية الشركات في أسواق المال العالمية، فالحوكمة الرشيدة تعزز مستوى ثقة مجتمع المتعاملين للإسهام في رفع مستوى أداء الشركة وتحقيق أهدافها الاستراتيجية.

وباختصار أصبحت قواعد حوكمة الشركات في كافة أنحاء العالم أداة لجذب الاستثمارات ودفع عجلة التنمية على مستوى الدول، والالتزام بقواعد حوكمة الشركات يؤدي إلى وجود سوق تمتاز بالشفافية في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، حيث اهتمت العديد من الهيئات المعنية بوضع هذه القواعد لتفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين داخل مجالس الإدارة.¹

المطلب الخامس: المحددات الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات.

يتوقف التطبيق الجيد لحوكمة الشركات على مدى وجود وجودة مستوى محدد من مجموعتين من المحددات الداخلية والخارجية:

المحددات الداخلية:

¹ زبيدي البشير، مرجع سبق ذكره، ص 17.

تشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين التي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة¹:

- **مجلس الإدارة:** يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة وان يتحمل كل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية المسؤولية المباشرة وغير المباشرة عن مدى تحقيق أهداف الشركة، وتحقيق مصلحة المساهمين أصحاب صالح كافة ومعاملتهم معاملته عادلة. يجب عليهم وضع الأهداف ومراقبه الأداء وضمان الشفافية في ترشيح وانتخاب مجلس إدارة والإفصاح ونزاهة حسابات الشركة والإشراف على حسن ممارسة الحكومة في الشركة وممارسة الحكم الموضوعي المستقل على شؤون الشركة من اجل إنجاح عملية التحكم المؤسسي ومن ثم تحقيق أهداف الشركة.
- **الهيكل التنظيمي:** الذي يعد إعداد جزءا من مسؤولية مجلس الإدارة ويتضمن عملية التسلسل الهرمي للسلطة لغرض تحديد الواجبات وتوزيع المسؤوليات وخطوط تفويض السلطات من اجل بلوغ النتائج المرجوة، ويتوف ذلك على مدى مساهمة الأطراف الممثلة في الشركة في تحقيق أهدافها كما يؤدي الهيكل التنظيمي إلى التوجيه وهو وظيفة إدارية تهدف إلى فهم أساس طبيعة السلوك الإنساني وقيادته لغرض تحقيق أهداف الشركة.
- **النظام المحاسبي والمالي:** وهي الأداة التي توفر ما يحتاج إليه مستخدمو البيانات والمعلومات لاتخاذ القرارات، لأن النظام المحاسبي يشكل القاعدة الأساسية للمعلومات كونه يقوم بتلخيص وتجميع المعلومات لمتخذي القرارات الاستراتيجية والتشغيلية بكفاءة وأخيرا فإن هذه النظم تؤثر في عملية التحكم المؤسسي إذ كلما كانت فعالة وكفؤة أسهمت بصورة ايجابية في عملية التحكم.
- **قيم الشركة:** وهي التي تتعلق بالسلوك الأخلاقي للشركة وبمستويات عالية من القيم القائمة على الأخلاق المهنية من نزاهة وموضوعية وأمانة في تنفيذ عمليات الشركة. فنجد اليوم في بعض الشركات في العالم مديرا لسمعة الشركة لدراسة مقابلة مبيعات الشركة أو خدماتها لتوقعات العملاء ومعرفة نظرة العملاء إلى الشركة والى الموجودات الإنسانية فيها من مهارات وخبرات هناك من يضيف أبعاد أخرى كنظم الاتصال وغيرها.

المحددات الخارجية:

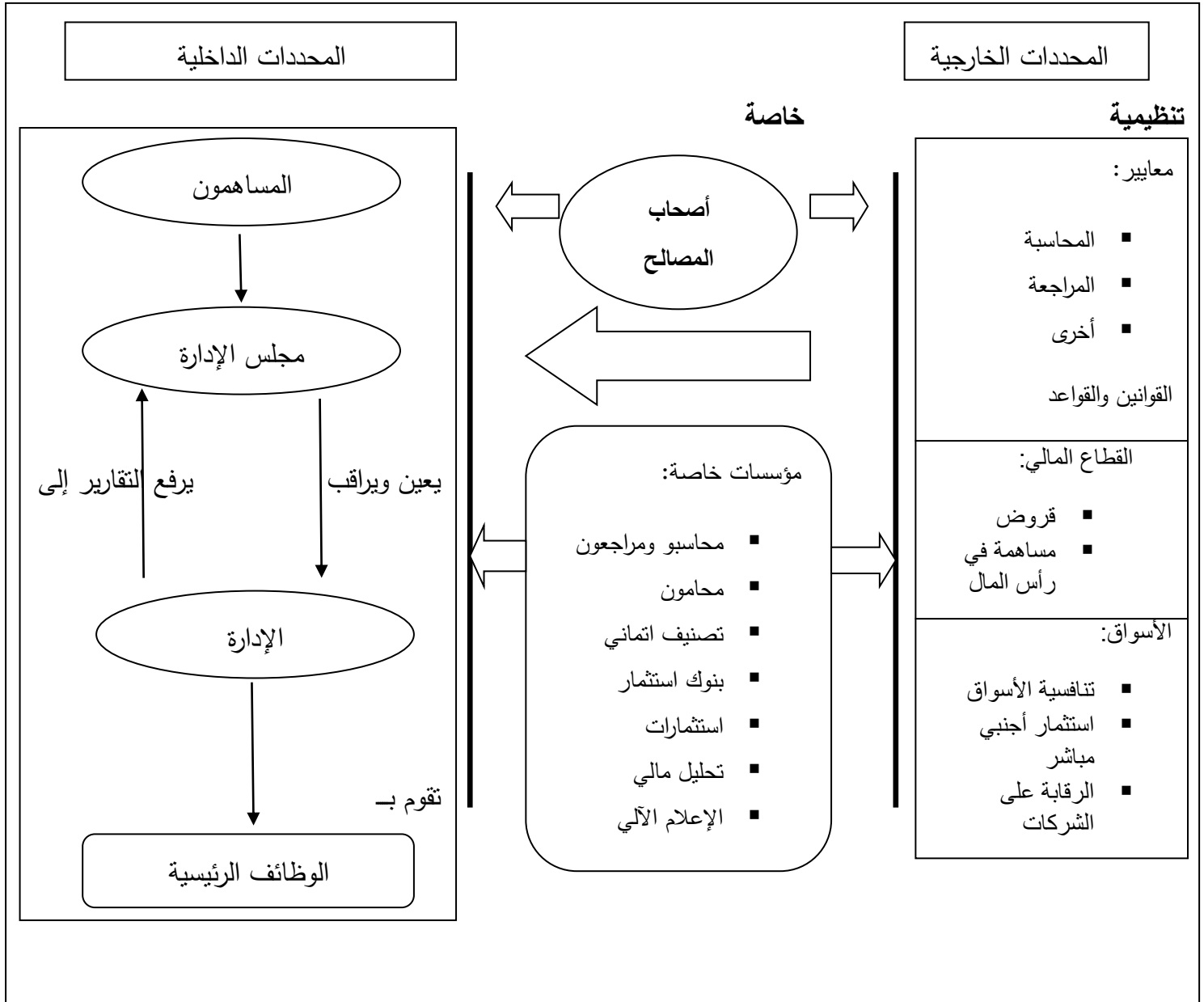
وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن حسن إدارة الشركة، وتقليل التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص وتشمل المحددات الخارجية ما يأتي²:

¹ مها محمود رمزي ربحاوي، "الشركات المساهمة ما بين الحكمة و القوانين والتعليمات"، مجلة جامعة دمشق للمعلومات الاقتصادية والقانونية، المجلد 24 العدد الأول، 2008، ص 100.

² مها محمود رمزي ربحاوي، مرجع سبق ذكره، ص 101.

- **البيئة الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والمناخ العام للاستثمار:** والتي تتعلق بطبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي والقانوني السائد (كالقوانين المنظمة لسوق العمل: كقانون الشركات، وسوق المال، وتنظيم المنافسة، ومنع ممارسات الاحتكارية والإفلاس) (كفاءة القطاع المالي-البنوك-وسوق المال وهيئة سوق المال والبورصة ورقابتها الفعالة على الشركات) وأثر ذلك في عملية الحوكمة في الشركات.
- **الالتزام بالمعايير الدولية المحاسبية والتدقيقية والجودة:** وتتعلق في التقييد بمعايير موحدة تكون ملزمة للتطبيق، لتعزيز خاصية المقارنة بين البيانات والمعلومات المالية على المستوى العالمي، ووضع آلية للتقييد بها، وتوحيد المعالجات التي ستستخدم لقياس الأحداث المالية وتوصيل النتائج لمستخدمي المعلومات، من أجل ملاءمة وتعزيز عملية التحكم المؤسسي.
- **مصادر التمويل:** هناك أهمية كبيرة للحوكمة بالنسبة للمستثمرين (مصادر التمويل) في الأسواق المالية لأن مصدر تمويلهم سيتحقق إذا كانت عملية الحوكمة فعالة. لذلك فلا بد من الأخذ بالحسبان توقعات المساهمين بخصوص النمو في قيمة الأسهم مع ضرورة الالتزام بحقوق ومصالح الأطراف الأخرى المستخدمة للبيانات المالية.
- **طبيعة السوق:** من المؤكد أن السوق يترك تأثيراته الداخلية والخارجية على الشركة من حيث قدرتها على أداء مهامها ونجاحها في إدارة مخاطر السوق، ومراقبة النتائج، كونها تعد عاملا حاسما في وضع سياسات واستراتيجيات العمل والمتابعة بما يحقق أهداف عملية الحوكمة.

شكل رقم(01): المحددات الخارجية والداخلية



المصدر: سيد علي ميهوب، "أثر حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2014، ص 11.

المبحث الثاني: أخلاقيات مهنة التدقيق.

يعتبر الجانب الأخلاقي جانبا مهما في بيئة الشخصية، وأي نقص أو قصور في هذا الجانب يعد احد اكبر أسباب المشكلات التي نعيشها، ولا نبالغ إذ قلنا أن معظم المشكلات الراهنة في المجتمع هي مشكلات أخلاقية.

المطلب الأول: تعريف أخلاقيات مهنة التدقيق.

تعني الأخلاقيات بصفة عامة بأنها مجموعة من القيم والخصائص أو المبادئ التي يجب أن تتوافر في السلوك الأخلاقي لأي فرد مثل الأمانة والعدالة والالتزام بالقوانين والمعايير والاستقامة وبذل العناية المهنية والإحساس بالمسؤولية. ولا بد من ضرورة التزام المحاسبين والمراجعين بالقواعد الأخلاقية بخلاف المتطلبات القانونية أو المعايير التي تفرضها الدولة.

ولا شك أن وجود أخلاقيات لمهنة المحاسبة والتدقيق من شأنه زيادة الثقة في جودة الخدمات التي يقدمها المحاسبون ومدققو الحسابات. ومن ناحية أخرى فإن الإفصاح للرأي العام عن وجود قواعد أو معايير أو ضوابط لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق من شأنه زيادة الثقة في تقارير التدقيق ورفع مكانة المهنة في المجتمع واكتساب ثقته فيها¹.

ويمكن تعريف الآداب والسلوك (الأخلاقيات) كفرع من فروع المعرفة يختص بالخير، الشر والواجبات الأخلاقية، وتنطوي الآداب والسلوك ضمناً على اختبار الذات لمعايير "الصواب والخطأ" وتعتبر هذه العبارة "الصواب والخطأ" على أن محور الأخلاقيات يتركز في وضع قواعد ومقاييس أو معايير الصواب وبالتالي يمكن التعرف على التصرفات الخاطئة.

أما الأخلاقيات المهنية فيجب أن تتعدى المبادئ والقوانين الأخلاقية للفرد العادي، حيث تصمم مجموعة من القواعد وتصبح قواعد مهنية تحث على التشجيع السلوك السوي للشخص المهني ويكون وقابل للتطبيق في آن واحد².

المطلب الثاني: مبادئ أخلاقيات المهنة.

وهي عبارة عن مجموعة من الأسس التي يجب أن تتوفر في كل شخص مهني قائم بالمراجعة، مهما كان إطار عمله سواء مراجعة قانونية أو مراجعة تعاقدية، ويمكن تلخيصها في ما يلي³:

■ **مبدأ الكمال:** يجب على المراجع أن يكون مستقيماً وشريفاً وصريحاً أثناء أدائه لمهامه المختلفة في إطار عملية المراجع.

¹ كرمية نسرين، أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2009-2010، ص53.

² ارشد صديق عبد الله شيخ، "أثر التزام مدقق الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق على جودة الأداء المهنية"، مجلة زانست العلمية، المجلد 4، العدد 1، 2019، الجامعة اللبنانية الفرنسية، أربيل، كردستان، العراق، ص697.

³ شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم التجارية، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2011-2012، ص80.

- **مبدأ الموضوعية:** أي على كل شخص مهني مراجع أن يكون عادلا ومنصفا، وعليه تقادي أثر الآراء المسبقة على موضوعيته أثناء إعداده لتقرير المراجعة.
- **مبدأ الاستقلالية:** أي أن يكون المراجع حرا، محايدا وغير متحيزا في أداء مهامه.
- **مبدأ الكفاءة والعناية المهنية:** على المراجع المحافظة على مستوى كفاءته أثناء مزاولته للمهنة، وذلك ببذل العناية المهنية اللازمة والاكتفاء بأداء المهام الموكلة إليه من طرف المشرفين على عملية المراجعة.
- **مبدأ السرية:** على المراجع ومساعديه المحافظة على سرية المعلومات التي يطلعون عليها أثناء أدائهم لمهامهم، وعلى وجهه الخصوص عدم نقلها إلى الأطراف غير المصرح لهم بذلك.
- **احترام قواعد المهنة:** على المراجع احترام المعايير التقنية والعملية للمهنة أثناء أدائه لعمله.

المطلب الثالث: قواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق.

إن السلوك المهني للمراجعين يظهر في طريقة تعاملهم مع الغير سواء الزملاء أو العملاء أو الهيئات المهنية التي تشرف على تنظيم المهنة، وحتى مع أفراد المجتمع بصفة عامة، حيث يرى أشرف عبد الحليم أنه توجد علاقة متبادلة بين المركز الذي تحتله أي مهنة في الهرم الاجتماعي والسلوك الأخلاقي للعاملين في تلك المهنة.

ويعني ذلك أن نوع وطبيعة سلوك المراجعين أثناء ممارسة المهنة يؤثر سلبا أو إيجابا على النظرة التي يوليها المجتمع لمهنة المراجعة فإذا تمسكوا بالسلوك المهني الرفيع يعلو مركز المهنة في المجتمع والعكس بالعكس، وكذلك إذا ما وجد المهنيون في أية مهنة تقديرا واحتراما لهم ولخدماتهم من قبل الفئات الاجتماعية التي يقدمون خدماتهم لها، فإن ذلك الاحترام والتقدير سيكون حافزا لهم لرفع مستوى أدائهم، أي أنه على المهنيين بصفة عامة والمراجعين بصفة خاصة التمسك بالسلوك المهني الرفيع.

وترتبط قواعد السلوك المهني للمراجع بالمسؤولية المهنية التي يتحملها كونه مهنيًا بالدرجة الأولى، ويقصد بها مسؤوليته وأمانته نحو الجمهور والعملاء وزملاء المهنة، وقد تذهب إلى ما هو أكبر من المسؤولية القانونية وحتى مسؤولية مراجع الحسابات كشخص نحو نفسه. من أجل ذلك، وجدت قواعد آداب وسلوك المهنة التي يجب أن يلتزم بها المراجع دعما لمسؤولياته المهنية ومن ثم مستوى العناية المهنية¹.

المطلب الرابع: أنواع قواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق.

¹ شريقي عمر، مرجع سبق ذكره، ص 80.

هناك تصنيفان لأنواع قواعد، السلوك المهني تبعا للزاوية التي ينظر منها إلى هذه القواعد، فقد ينظر إليها من حيث الجهة التي وضعتها، أو ينظر إليها من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها، وفيما يلي هذه الأنواع:

أولا من حيث الجهة أو السلطة التي وضعتها:

تنقسم قواعد السلوك المهني من حيث هذه الزاوية إلى نوعين هما: قواعد قانونية وقواعد تنظيمية.

1. **قواعد قانونية:** ويقصد بها تلك القواعد التي يضعها المشرع، وتلك المبادئ التي تنص عليها القوانين المنظمة لمهنة التدقيق.
 2. **قواعد تنظيمية:** ويقصد بها تلك المبادئ والإحكام التي تصدرها المنظمات المهنية للنقابات ومعاهد وجمعيات لحث أعضائها على التمسك بأداب وسلوك المهنة.
- ثانيا من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها:

تنقسم قواعد السلوك المهني من هذه الزاوية إلى نوعين هما: قواعد مكتوبة وقواعد عرفية.

- **قواعد مكتوبة:** وهي تلك القواعد المثبتة كتابة، سواء كانت الوثيقة المكتوبة صادرة عن السلطات التشريعية أو التنفيذية في البلد أو صادرة عن المنظمات المهنية في الشكل نشرات.
- **قواعد عرفية:** ويقصد بها تلك القواعد والمبادئ التي يتعرف عليها المراجعون ويلتزمون باتباعها ويتمسكون باحترامها، ويعتبرونها دستورا أخلاقيا من الآداب والتقاليد التي يجب أن يعمل كل الممارسين للمهنة على إبقاء عليها دون الحاجة إلى إصدارها في شكل وثيقة مكتوبة.¹

المطلب الخامس: العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي

نظرا إلى أن أي مهنة مرتبطة بالعالم الخارجي، وأن ممارس تلك المهنة ضروري أن يحتك بالآخرين من أجل انجازها وتنفيذها وبالتالي فإنه ينتج عن ذلك تأثيرات متبادلة، فمن ذلك يمكن القول أن الأخلاق تعتبر مكتسبة بالنسبة للفرد وليست وراثية أي انه يحصل عليها مع مرور الزمن من علاقاته مع الآخرين-سواء كانوا أسرته الصغيرة أم زملائه أم بيئته التي يعيش فيه أم مختلف الأشخاص الذين يحتكم بهم لكسب الخبرات- أو من الأحداث والمواقف التي تواجهه خلال حياته.

هناك العديد من العوامل التي تؤثر على أخلاقيات المهنة والتي لا يمكن حصرها أهمها²:

¹ شريقي عمر، مرجع نفسه، ص81.

² آسيا هيري، فعالية تدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم علوم التسيير، أدرار، الجزائر، 2017-2018، ص53.

■ **التشريعات:** والمقصود بالتشريعات دستور الدولة وكافة القوانين المنبثقة عنه، ونظام الخدمة المدنية، والأنظمة واللوائح الأخرى على مختلف أنواعها التي تبحث في أخلاقيات العمل، من حيث الانتظام بالدوام والتقيّد بقواعد الجدارة والاستحقاق، وتقديم المصلحة العامة على المصلحة الخاصة وعدم قبول الرشوة ونحوها، ولهذه التشريعات دور كبير في سلوكيات المدقق، حيث أنها توضح ما هو صحيح وما هو الخاطئ، وما هي السلوكيات الواجبة على مدقق أن يسلكها اتجاه العمل الذي يؤديه، كذلك لقانون العمل والعمال الذي يتم وضعه من قبل وزارة العمل الدور الكبير في توعية المدقق بسلوكيات الواجبة له أو عليه كذلك لصاحب العمل للسير على نهج واضح في التعاملات بناء على أسس واضحة ومعروفة، وتعد التشريعات من أهم المصادر التي تتحكم في تسيير الإدارة في الوظيفة العامة وتصريف المعاملات وتنفيذ الأوامر، ويشار إلى أن اللوائح والأنظمة والقوانين التي تصدرها إدارات الخدمة المدنية و مكاتب العمل في دول العالم تشكل مصدر مهما من مصادر الأخلاق في العمل الوظيفي، وذلك من خلال الضوابط الأخلاقية والقوانين التي تحدد عمل المدقق وسلوكه وحثه على التمسك بالأخلاق الفاضلة والعمل على الارتقاء بالعمل وتقديم خدمة جليّة¹.

■ **البيئة الاجتماعية:** تتمثل البيئة الاجتماعية المحيط الاجتماعي الذي يعيش فيه الفرد بداية من المنزل إلى الحي ومكان العمل إلى المدينة، وكل ما يسودها من تقاليد وعادات ومعتقدات وأحوال اجتماعية واقتصادية وسياسية وغيرها، التي قد تساهم بشكل مباشر أو غير مباشر في تشكيل وتكوين سلوك الفرد وتطوير نفسه، إذ تنمو هذه الممارسات السلوكية وتتطور مع تطور مراحل النمو التي يمر بها الفرد. فالبيئة الاجتماعية تساهم بشكل مباشر وغير مباشر من خلال تنمية وتطوير السلوك المهني، لكن الفرد في الدول العربية يتبع مبادئ اجتماعية خاصة، كالأخذ بالاعتبار صلة القرابة أو الصداقة وهذا الأمر يمس السلوك الأخلاقي للفرد وهنا يرجع الأمر إلى الأسرة أو المحيط الذي ينتمي إليه الفرد، فهو يتعلم من خلال هذا الانتماء بأن الولاء في المقام الأول للأسرة والأصدقاء وليس المصلحة العامة.

■ **البيئة الاقتصادية:** تتمثل البيئة الاقتصادية في الأوضاع الاقتصادية التي تزود المجتمع الذي يعيش فيه الفرد على سبيل المثال لا الحصر الغنى، الفقر، ارتفاع مستوى المعيشة، تدني مستوى رواتب والأجور، ويمكنها أن تلعب دورا كبيرا في تكوين أخلاقيات الفرد كما أنها قد تؤدي إلى نشوء طبقات اقتصادية متعددة داخل المجتمع الواحد، وهذا الأمر قد يؤدي بطريقة غير مباشرة إلى تكوين جماعات كل جماعة لها مبادئ واتجاهات وسلوك تتابعه يختلف على الجماعة الأخرى، خصوصا في الدول النامية إذ أن الفرد في الدول النامية له متطلبات وطموحات كبيرة لا تتناسب مع إمكانيات الدولة في توفير ما تستطيع من

¹ عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك وأداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012، ص 21-22.

خدمات وسلع وأيضا يسعى الأفراد إلى تحقيق جميع آمالهم وتطلعاتهم في تحسين أوضاعهم المعيشية لكن روايتهم قليلة بالمقارنة مع ذلك، وهذا يسبب في تزايد نسب الانحراف ولو كان عن غير عمد.¹

المبحث الثالث: أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق.

إذا وبهدف الحد من الفساد المالي والإداري وبهدف الحد من الأزمات المالية التي تحدث من حين لآخر تعمل الشركات على تطبيق حوكمة الشركات للاستفادة من مزايا مبادئها، والتي من بينها تنظيم العلاقة بين الشركة وأصحابها، الحفاظ على ممتلكات الشركة، كما تعمل الشركات كذلك على تطبيق أخلاقيات مهنة التدقيق والتي من شأنها هي الأخرى أن تساهم في الحد من الفساد المالي وفي الحد من الفساد الأخلاقي للمدققين، كما أن التزام المدققين بمبادئ أخلاقيات المهنة يساهم في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات، وذلك كما يلي:

المطلب الأول: دور المبادئ الأخلاقية في ضمان حقوق المساهمين

من بين حقوق المساهمين تأمين أساليب تسجيل الملكية ونقل أو تحويل ملكية الأسهم والحصول على المعلومات الخاصة بالشركة والمشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين. بالنسبة لهذا المبدأ يمكن تفعيله، بمعنى أن هذه الحقوق يمكن للشركة أن تحققها للمساهمين من خلال التزام المدققين بمبادئ أخلاقيات المهنة والتي من بينها:²

- **النزاهة:** تعد نزاهة قيمة جوهرية بالنسبة لأخلاقيات مهنة التدقيق، وفق هذا المبدأ يجب على المدقق أن يتمسك بمعايير سلوكية عالية مثل الصراحة والصدق والأمانة أثناء عمله وأثناء تسجيله للعمليات التي تقوم بها الشركة والتي لها علاقاته بالمساهمين، كما ينبغي أن يكون سلوكه فوق كل الشبهات حتى يحافظ على ثقة المساهمين.
- **الموضوعية:** هي الأخرى تساهم في تحقيق هذا المبدأ، ويقصد بها أن يكون المدقق نزيها في تمثيل الحقائق التي يقدمها للمساهمين، وأن يكون موضوعيا في أداء خدماته المهنية اتجاه المساهمين، كما يجب أن لا يخضع في أحكامه المهنية لأراء ومتطلبات المساهمين على حساب آخرين

¹ اسيا هيري، مرجع سبق ذكره، ص53-54.

² سيد عبد الرحمن بله، "دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية"، ARABE ECONOMIC AND BUSINESS JOURNAL، العدد8، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2013، ص66.

▪ **السرية:** ينص هذا المبدأ على أن يحترم المدقق سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية، وينبغي أن لا يفصح عن المعلومات لمساهمين دون آخرين، كما يجب أن لا تستخدم المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية للمنفعة الشخصية للمدقق أو لأي مساهم على حساب آخرين.¹

المطلب الثاني: دور المبادئ الأخلاقية في المعاملة المتساوية للمساهمين.

ويقصد بالمعاملة المتساوية أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتساوية لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حاله انتهاك حقوقهم². بالنسبة لهذا المبدأ يمكن تحقيقه من خلال التزام المدقق بالمبادئ الأخلاقية والتي من ضمنها:

- **النزاهة:** والتي تفرض على المدقق أن يتمسك بمعايير سلوكية عالية مثل الصراحة والصدق والأمانة وعدم التحيز أثناء تقديمه للمعلومات للمساهمين، تم يجب أن يلتزم بهذه المعايير السلوكية في عمله وفي علاقته مع المساهمين.³
- **الموضوعية:** والتي يقصد بها أن لا يخضع المدقق في إحكامه المهنية لآراء متطلبات مساهمين على حساب آخرين وبأن لا يتهاون في حكمه المهني وما يتعلق به بسبب تضارب المصالح أو التحيز أو التأثير الغير ملائم للمساهمين، لذا يجب تجنب العلاقات التي تؤثر على حكمه.
- **السرية:** حتى مبدأ السرية هو الآخر يساهم في تحقيق المعاملة المتساوية للمساهمين، حيث يجب على المدقق أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة علاقته وأن لا يفصح عن المعلومات السرية للمساهمين على حساب آخرين.⁴

المطلب الثالث: دور المبادئ الأخلاقية في الإفصاح والشفافية.

بحيث ينبغي الإفصاح الصحيح في الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة متعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي وتطور الأداء وبيانات حقوق الملكية وكبار المساهمين، وكذلك وجود تدقيق

¹ ابتسام بن غزال، أمينة جودي، "مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، الوادي، الجزائر، 2017، ص 232.

² براضية حكيم، أهمية تطبيق معايير المحاسبة و المراجعة لتفعيل حوكمة المؤسسات المالية الإسلامية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2015/2016، ص 76.

³ آسيا هيري، مرجع سبق ذكره، ص 58-59.

⁴ سيد عبد الرحم بله، مرجع سبق ذكره، ص 233.

خارجي مستقل بواسطة مدقق كفاء ومستقل وبالنسبة لهذا المبدأ يمكن تفعيله من خلال المبادئ الأخلاقية، والتي من بينها:¹

- **الكفاءة والعناية المهنية:** يفرض على هذا المبدأ على المدقق أن يكون مقيد بمعايير مدونات قواعد السلوك المهني الخاصة به والترويج لها والتخلي بالانفتاح على الأفكار والنهج الجديدة، وهذا ضمان لأن يساهم ذلك في الاعتراف وفي المعالجة وفي الإفصاح عن مختلف الأحداث الاقتصادية.
- **السلوك المهني:** يمكن تفعيل مبدأ الإفصاح والشفافية من خلال الالتزام المدقق بالسلوك المهني والذي يقصد به انه على المدقق أن يمارس العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ مختلف العمليات والإشراف عليها، وعند الإفصاح عن مختلف القوائم المالية وما تحويه من بيانات وعناصر مالية، فالالتزام المدقق بهذا المبدأ يسمح له بتحقيق الإفصاح والشفافية والموضوعية.
- **الموضوعية:** بالنسبة للموضوعية هي الأخرى تعد من مبادئ أخلاقيات المهنة، وفقا لهذا المبدأ على المدقق أن يكون نزيها في تمثيل الحقائق وان يكون موضوعيا في أداء خدماته المهنية اتجاه المساهمين، كما لا يجب أن يفصح عن مبالغ أو قيم أو معلومات مالية مبالغ فيها.²

المطلب الرابع: دور المبادئ الأخلاقية وعلاقتها بأصحاب المصالح.

يقصد بأصحاب المصالح البنوك العاملين وحملت المستندات والموردين والعملاء وتشمل الإقرار بحقوق أصحاب المصالح المنصوص عليها في القانون أو عبره اتفاقيه متبادلة، وتشجيع التعاون الناشط بين الشركات وبين أصحاب المصالح وتشمل تعويض عن أي انتهاك تلك الحقوق كذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة.³

- **النزاهة:** إن التزام المدقق بالنزاهة والموضوعية والسلوك المهني يسمح بالاعتراف بكل حقوق الغير على الشركة مما يسمح ذلك بضمان حقوق أصحاب المصالح.
- **السلوك المهني:** ومن جهة أخرى فان الالتزام بالسلوك المهني في التقييد والتقرير عن الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها الشركات سيمكن أصحاب المصالح من الاطلاع على هذه الأحداث ومراقبتها، كما ستمكن أصحاب المصالح من معرفه كل حقوقهم.

¹ دادن عبد الغني، سعيدة تلي، " فعالية الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي و الإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012، ص08.

² ابتسام بن غزال، أمينة جودي، مرجع سبق ذكره، ص233-234.

³ مصطفى يوسف، عولمة الأسواق المالية المعاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2016، ص306-

المطلب الخامس: دور المبادئ الأخلاقية ومسؤولية مجلس الإدارة

ومن بين أهم مسؤوليات المجلس تدقيق وتوجيه استراتيجية الشركة ووضع موازنات السنوية والإنفاق الرأسمالي وخطط النشاط وتدقيق الأداء وإدارة المخاطر وضمان سلامة تقارير محاسبية والمالية للشركة، لذا فإن أخلاقيات المهنة تلزم على المدقق الالتزام بـ:¹

- **النزاهة:** تعني النزاهة التزام المهني بالأمانة والاستقامة والتعامل العادل والصادق، بحيث لا يكون له علاقة بالتقارير والقوائم والمراسلات أو معلومات أخرى عندما يعتقد بأن المعلومات تحتوي على عبارات أو إيضاحات معدة بشكل مهمل أو بها قصور.²
- **الكفاءة والعناية المهنية:** بالإضافة لما سبق فإن الكفاءة والعناية المهنية التي تعد من أخلاقيات مهنة التدقيق تفرض على المدقق واجب مستمر في المحافظة على من معرفة والمهارات المهنية المستوى المطلوب وان يكون ملما بمعايير التدقيق والسياسات والإجراءات..، وهذا كله لضمان أن يقدم المدقق خدمات مهنية كفاءة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب، كما ينبغي على المدقق أن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم مختلف الخدمات المهنية، إن التزام المدقق بهذه الأخلاقيات سوف يساهم في ضمان نزاهة حسابات الشركة وفي طريقة مراقبته للقوائم المالية وبالتالي فإن مبادئ أخلاقيات المهنة تساهم في تحقيق وتفعيل مبدأ مسؤولية المجلس الإدارة.³

¹ دادن عبد الغني، سعيدة تلي، مرجع سبق ذكره، ص8.

² أسيا هيري، مرجع سبق ذكره، ص 58.

³ ابتسام بن غزال، أمينة جودي، مرجع سبق ذكره، ص234-235.

خلاصة الفصل الأول:

بعد دراستنا لهذا الفصل الخاص بالإطار النظري لحوكمة الشركات وأخلاقيات مهنة التدقيق توصلنا الى ان ظهور حوكمة الشركات كان بسبب انفصال الملكية عن التسيير، وزاد الاهتمام بها بعد سلسلة الأزمات المالية التي شهدتها أسواق دول جنوب شرق آسيا، وأيضا تحتاج حوكمة الشركات الى مجموعة من القوانين والتشريعات كما تتطلب وجود أسواق ذات كفاءة وتنافسية أكثر.

كما تعمل حوكمة الشركات بصفة أساسية على حماية وضمان حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذات العلاقة وكذا التوفيق بين مصالح المالكين والمديرين وذلك من خلال إقامة نظام فعال يشمل كافة نواحي الرقابة الداخلية أما بالنسبة لأخلاقيات مهنة التدقيق فتتمثل في مجموعة من القواعد الواقعية والقابلة للتطبيق والتي تتعدى المبادئ والقوانين الأخلاقية للفرد العادي وتحت هذه القواعد على السلوك السوي للشخص المهني وتمكنه من تجنب الأزمات الأخلاقية وهناك عدة وسائل تشجع المراجعين على الالتزام بأخلاقيات المهنة.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة ملبنة الحضنة في ولاية المسيلة

المبحث الثاني: إجراءات الدراسة والتحليل الوصفي للاستبيان.

المبحث الثالث: تحليل ومقارنة نتائج الدراسة الميدانية في كل المؤسسات محل الدراسة.

تمهيد:

تتمحور الدراسة الميدانية بشكل أساسي على دراسة وتحليل أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق وتوضيح أهم الوسائل المشجعة والمتحكمة في ذلك من وجهة نظر المهنيين (محافظي الحسابات، مدراء قسم المراجعة الداخلية، أساتذة جامعيين، خبراء محاسبين).

وبعدما قمنا بتصميم الاستبيان واختباره ثم توزيعه، نقوم في هذا الفصل بمعالجته بعد استلامه من أفراد عينة الدراسة وهذا بتبيين الأدوات الإحصائية المستعملة، تقديم خصائص العينة، التحليل الإحصائي الوصفي ثم في الأخير القيام بالتحليل والمقارنة. ومنه فإنه سيتم في هذا الفصل التطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة ملبنة الحضنة في ولاية المسيلة**المبحث الثاني: إجراءات الدراسة والتحليل الوصفي للاستبيان****المبحث الثالث: تحليل ومقارنة نتائج الدراسة الميدانية**

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة ملبنة الحضنة في ولاية المسيلة

قبل التطرق إلى الدراسة الميدانية، لابد من تقديم عام لمؤسسات محل الدراسة.

المطلب الأول: تعريف عام بالمؤسسة

أولاً: نشأة وتطور المؤسسة

هي شركة ذات مسؤولية محدودة عدد شركائها 4 تقوم بإنتاج الحليب ومشتقاته تأسست في 1998/12/15 برأسمال 6000.000 دج حيث تقع بالمنطقة الصناعية بالمسيلة ومرت المؤسسة بعدة مراحل يمكن تلخيصها كما يلي:

1. **مرحلة الإنشاء (ديسمبر 1998/ديسمبر 2000):** في هذه المرحلة اكتفت المؤسسة بإنتاج أكياس الحليب (عادي، لبن، رائب، حليب البقرة) حيث كانت قيمة هذه الاستثمارات خلال هذه الفترة هي 58541691.88 دج بطاقة إنتاجية تصل 40000 لتر/يومياً واستمرت مبيعات المؤسسة في الارتفاع لتصل إلى 1271792000 دج سنة 2000.
2. **مرحلة التوسع الأولى (2001/2003):** بقيت نفس المنتجات السابقة وكانت قيمة الاستثمارات خلال هذه الفترة 29596968.27 دج بطاقة إنتاجية فاقت 140000 لتر/يومياً بعدما كانت 40000 لتر/يومياً حيث تطور رقم الأعمال كما يلي:
 - 335937000 دج لسنة 2001 بـ 40 عامل.
 - 496255000 دج لسنة 2002 بـ 39 عامل.
 - 519355000 دج لسنة 2003 بـ 53 عامل.
3. **مرحلة التوسع الثانية (جانفي 2004/ديسمبر 2004):** في هذه المرحلة أضافت المؤسسة إنتاج مادة ياغورت وتحسين المنتجات السابقة حيث وصلت قيمة الاستثمارات خلال هذه الفترة 513938339.31 دج وفاقت القدرة الإنتاجية 320000 لتر/يومياً ومن بين أهم أنواع المنتجات خلال هذه الفترة منتج الياغورت بثلاث أنواع قارورة الحليب، لبن، رائب. وحققت المؤسسة خلال سنة 2004 مبيعات قدرت بـ 5731000 دج باستخدام 58 عامل.
4. **مرحلة التوسع الثالثة (2005/2009):** بقيت المؤسسة تنتج نوعين من المنتجات الحليب ومشتقاته حيث بلغت قيمة الاستثمارات 5566445.65 دج والطاقة الإنتاجية فاقت 510000 لتر/يومياً. إضافة إلى إنتاج كل من ياغورت معطر في علب 110 غياغورت معطر بالفواكه علبه 110 غ، كريم دسار في علبه 100 غ، الفلون علبه 100 غرام، ياغورت ممزوج معطر وبالفواكه. وتطور رقم الأعمال من سنة إلى أخرى ليصل إلى 5018264160 دج باستخدام 471 عامل.

5. **مرحلة التوسع الرابعة (2014/2009):** وسع نشاط المؤسسة ليصل رقم أعمالها إلى 10.122.567.130 دج سنة 2014 وأكثر من 920.000 ل/اليوم كطاقة إنتاجية فيما بلغ عدد المستخدمين 950 عامل كما تم إصدار منتجات جديدة في هذه الفترة والتي كانت على النحو التالي:- كرام ديسار بالشكولاتة- كرام ديسار مزدوجة- كرام ديسار بالكراميل- ياغورت طبيعي 110غ- ياغورت موجه لمرضى السكري (لايت)-حليب علب UHT وحليب فيتامين UHT إضافة إلى زده.

6. **مرحلة التوسع الخامسة (2018/2014):** شهدت هذه المرحلة زيادة حجم الاستثمار برأس مال بلغ 2100.000.000 دج سنة 2015 ثم زيادة ب 400.000.000 دج سنة 2017 كما ارتفع عدد العمال إلى 990 عامل أما الطاقة الإنتاجية فبلغت الذروة ب 1200.000 ل/اليوم وبما أن الملبنة تسعى دائما للأفضل والمنافسة كان عليها زيادة كل من المنتجات التالية: اللبن بالبيدوس والحليب بالشكولاتة والحليب UHT منزوع الدسم كليا (للحمية أو المرض) والياغورت روعة وإضافة نكهة الشعير وكعك الفراولة.

ثانيا: أهداف المؤسسة

1. أهداف المؤسسة: تسعى الى تحقيق أهداف التالية:

- توفير مناصب الشغل.
- تحقيق سمعة طيبة للمؤسسة.
- تحقيق مزايا تنافسية.
- المساعدة في تنشيط المبيعات من خلال جهاز كسب العلاقات العامة.
- كسب ثقة الجمهور الداخلي والخارجي.
- تنويع المنتجات من فترة إلى أخرى.
- تطوير المجمع الخاص بتربية الأبقار الحلوب.

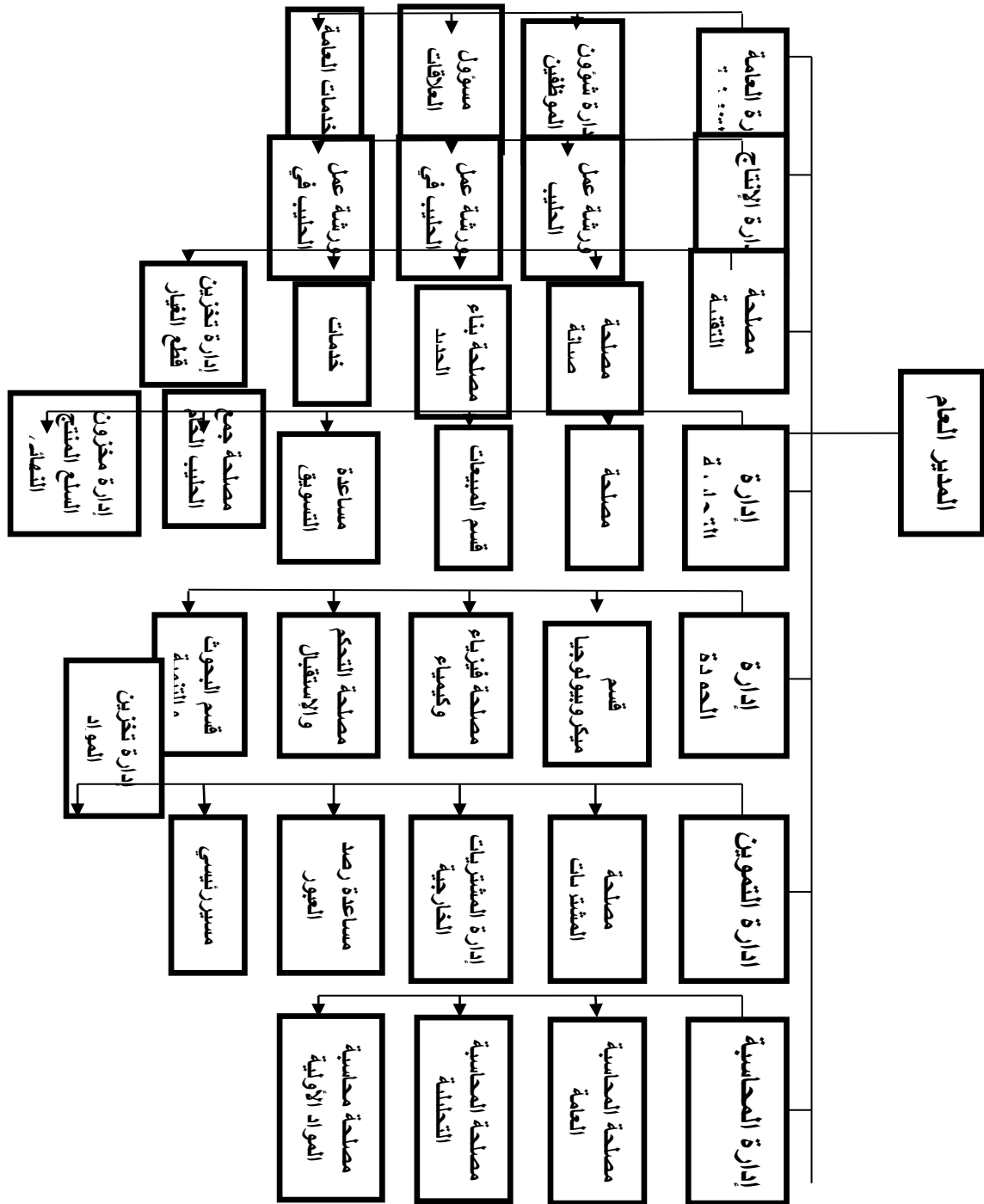
2. المتعاملون مع المؤسسة:

- موردون من خارج الوطن 32 حيث تستورد: مسحوق الحليب، معطر، فواكه، أغلفة، خمائر.
- موردون من داخل الوطن 234.
- زبائن الجملة 500 زبون.
- جامعي الحليب 47 من عند الفلاحين.
- مراكز البيع (الجزائر، عنابة) بالإضافة إلى مركز الأم بالمسيلة.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يمكن توضيح هيكل المؤسسة في الشكل التالي:

الشكل رقم 02: الهيكل التنظيمي لمؤسسة حضنة حليب



المصدر: مصحة المالية والمحاسبة لمدينة الحضنة

يوضح الشكل أعلاه الهيكل التنظيمي لمؤسسة حضانة حليب حيث يتألف هيكل لهذه المؤسسة المدير العام ثم تنقسم إلى عدة إدارات منها: إدارة الإنتاج، إدارة المحاسبة، إدارة الجودة، إدارة التموين، إدارة التجارة، الإدارة العامة التنفيذية والمصلحة التقنية، حيث كل من هذه الإدارات تتفرع إلى عدة مصالح وورشات.

وسوف نتطرق إلى شرح بعض المصالح فيما يلي:

1. المدير العام: يتألف المدير العام الهرم السلطوي وهو المسؤول الأول حيث تتمثل مهامه فيما يلي:

- التصرف باسم الوحدة وتمثيلها أما القضاء في جميع النشاطات.
- ممارسة السلطة التامة على جميع المستخدمين في الوحدة.
- توزيع المسؤوليات توزيعاً أمثل لتحقيق الأهداف المرجوة.
- ترأس الاجتماعات العادية لتقييم النشاط ومراقبة أداء أقسام الوحدة.

2. مصلحة الإنتاج (الورشات): وتعتبر من أهم المصالح لأنها هي المصلحة المكلفة بالعملية الإنتاجية وفقاً

للبرنامج المسطر وتحتوي على:

- ملبنة الحليب: تهتم بتحضير مادة الحليب.
- ملبنة مختلفة: تهتم بعملية تصنيع "الياغورت" بمختلف الأحجام والأنواع.

3. إدارة الجودة (مصلحة نوعية): وتهتم بـ:

- التحليل المايكرو بيولوجي.
- التحليل البيو شيمي (تحليل الماء).
- توقيف الإنتاج غير المطابق للمعايير.
- مراقبة معايير النظافة.

4. المصلحة التقنية: وتنقسم إلى:

- قسم الميكانيك: وتسهر على صيانة العتاد وآلات المؤسسة.
- قسم الكهرباء: وتسهر على صيانة الوسائل الكهربائية للمؤسسة.

5. المصلحة التجارية:

- تقوم بالإشراف على العمليات التجارية من بيع وتوزيع واتصال بالزبائن.
- استلام طلبات الزبائن وانجاز وصلات التحميل والفواتير.
- تسيير المواد التامة الصنع.

المبحث الثاني: إجراءات الدراسة والتحليل الوصفي للاستبيان

سنقوم خلال هذا المبحث بتوضيح كيفية ومنهجية إعداد استبيان، وكذا عرض هيكله المكون من مجموعة مجالات، ثم سنستعرض مجتمع الدراسة، وكذلك العينة المستهدفة من هذا المجتمع، وختاماً باستعراض حدود الدراسة والمشاكل التي واجهتنا خلال توزيع هذا الاستبيان.

المطلب الأول: عرض الاستبيان

الفرع الأول: منهجية إعداد الاستبيان

نظرا لطبيعة الدراسة، وبهدف إتمام جانبها التطبيقي تم تصميم استبيان وفق الأدبيات المتعارف عليها في المنهجية بالاستناد إلى الدراسات السابقة لتحديد مؤشرات الدراسة، ومن أجل تحقيق الغرض الذي وجد من أجله الاستبيان تم عرضه على أربع أساتذة محكمين، الملحق رقم (01) وهنا تجدر الإشارة إلى أن أغلب توجيهاتهم انصبت على دقة ووضوح الأسئلة المستعملة في الاستبيان وبناءً على الملاحظات تم القيام بما يلزم من حذف، إضافة وتعديل في ضوء مقترحاتهم.

ولقد تم مراعاة النقاط التالية

- الأسلوب البسيط واللغة المفهومة، حتى لا يجد المجيب صعوبة في فهم السؤال.
- التسلسل في إعداد أسئلة الاستبيان.
- الاختصار في الأسئلة حتى لا يشعر المجيب بالملل وتضييع الوقت.

الفرع الثاني: هيكل الاستبيان

تم تقسيم الاستبيان إلى قسمين رئيسيين:

القسم الأول: يتمثل حول المعلومات الديمغرافية لعينة الدراسة كالجنس، العمر، المؤهل العلمي، الخبرة المهنية.

والقسم الثاني يحتوي على جزئين، الجزء الأول يتعلق بالمتغير مدى تطبيق المستقل دراسة حوكمة الشركات حيث يتضمن ستة (06) محاور وهي:

- المحور الأول: يتضمن أربع (04) عبارات تتعلق بـ: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات. يجب 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 والالتزام بتطبيق القانون.
- المحور الثاني: يتضمن أربع (04) عبارات تتعلق بـ: حقوق المساهمين.

الحفاظ على حقوق كل المساهمين عن طريق وضع إطار بإمكانه حماية وتسهيل ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم المتمثلة في نقل ملكية الأسهم واختيار مجلس الإدارة وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

▪ **المحور الثالث:** يتضمن أربع (04) عبارات تتعلق بـ: المعاملة المتساوية المساهمين.

يجب أن يضمن إطار الحوكمة توفير المساواة بين كافة المساهمين، وحق التصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية وحمايتهم، وتجنب التحيز ضد أو مع فئة من المساهمين للحصول على حقوقهم القانونية، والمساواة بين جميع الفئات للاطلاع على كافة المعلومات.

▪ **المحور الرابع:** يتضمن أربع (04) عبارات تتعلق بـ: أصحاب المصالح

يؤكد هذا المبدأ على ضرورة الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما ينص عليها القانون، وأن يعمل على تشجيع التعاون بين الشركات وبين أصحاب المصالح لخلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستمرار في المشاريع القائمة، وعندما تنتهك حقوق أصحاب المصالح فينبغي أن تتاح لهم فرصة الحصول على تعويضات، ويجب توفير آليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تتاح لهم فرصة الحصول على كل المعلومات.

▪ **المحور الخامس:** يتضمن أربع (04) عبارات تتعلق بـ: الإفصاح الشفافية

يعد هذا المبدأ من أهم مبادئ حوكمة الشركات نظرا لما يقدمه من شفافية وحماية لجميع الأطراف والمتعاملين مع الشركات والأسواق المالية، حيث اهتم بضمن توافر الإفصاح المتساوي وفي الوقت المناسب عن جميع المعلومات، ومسؤولية المراجع الداخلي والخارجي عن المعلومات المفصح عنها، وينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم وفي الوقت المناسب عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية.

▪ **المحور السادس:** يتضمن أربع (04) عبارات تتعلق بـ: مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب أن تتضمن مبادئ حوكمة الشركات مسؤوليات مجلس الإدارة و أن تضمن مساءلة المجلس من قبل الشركة والمساهمين، ومن مهام المجلس تدقيق وتوجيه استراتيجية الشركة والموازنات السنوية والإنفاق الرأسمالي وخطط النشاط ووضع أهداف الأداء ومتابعة التنفيذ مع القيام باختيار المديرين التنفيذيين وتقرير المرتبات والمزايا الممنوحة لهم ومتابعتهم والتقييم الموضوعي لشؤون الشركة.

والجزء الثاني يتعلق بأخلاقيات مهنة التدقيق وتم تخصيص إحدى عشر عبارة.

ولقد تم الاعتماد على سلم لكاريت الخماسي (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة)

وتم إعطاء درجة لكل إجابة من الإجابات الخمسة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): يوضح درجات مقياس لكارث المستعمل والمتوسط المرجح.

قسمة مدى مجال الموافقة على عدد الفئات مقاييس ليكرت: $0.8 = 5/1 - 5$.

العدد	مدى الفئة (مجال الموافقة = 0.8)	درجة الموافقة
1	أقل من 1.8	غير موافق بشدة
2	1.81-2.60	غير موافق
3	2.61-3.40	محايد
4	3.41-4.20	موافق
5	4.21-5	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا إلى مقياس لكارث الخماسي.

الفرع الثالث: مجتمع وعينة الدراسة

هذا الفرع خصص للحديث عن مجتمع الدراسة، وكذا العينة المستهدفة لتمثيل هذا المجتمع وذكر عدد استمارات الأسئلة وكيفية توزيعهم.

أولاً: مجتمع الدراسة:

من خلال موضوع الدراسة يتضح أن مجتمع الدراسة الميدانية فيمالي: محافظي الحسابات، مديري قسم المراجعة الداخلية، أساتذة جامعيين، خبراء محاسبين والمسؤولين الفاعلين في المؤسسات الاقتصادية (شركة حضنة حليب بالمسيلة).

ثانياً: عينة الدراسة

جدول رقم: (02)

توزيع العينة حسب الاستثمارات المسترجعة.

المجموع	
66	العينة
50	المسترجعين
%76	النسبة

الفرع الرابع: حدود ومشاكل الدراسة

يشمل هذا الفرع على إبراز حدود الدراسة الميدانية، في محاولة لضبط هذه الدراسة، كما سنأتي إلى ذكر الصعوبات والمشاكل التي واجهت الدراسة.

أولاً: الحدود المكانية والزمنية للدراسة:

- **الحدود المكانية:** تمت هذه الدراسة في ولاية المسيلة لدراسة مدى تأثير مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق وشملت محافظي الحسابات، مديري قسم المراجعة الداخلية، أساتذة جامعيين، خبراء محاسبين، بالإضافة الى مؤسسة حضانة حليب الذين وزعت عليهم الاستمارة في ولاية المسيلة -الجزائر-.

- **الحدود الزمنية:** كانت خلال شهر جويلية، أوت، سبتمبر 2020.

ثانياً: مشاكل الدراسة:

- انشغال الموظفين حسب أقوالهم، مما يؤدي إلى الإطالة في الرد.
- هناك بعض الإجابات غير واقعية وتكون عشوائية التي تم اهمالها عند التحليل.
- تأثيرات الحجر الصحي الناتجة عن وباء كورونا المستجد

ثالثاً: أدوات الدراسة

عملية جمع البيانات والمعلومات تتم بالاعتماد على مجموعة من الأدوات والتي من شأنها المساعدة في عملية الجمع، لاختبار فرضيات الدراسة والمتمثلة:

- الاستبيان.
- المقابلة.

رابعاً: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

لغرض تحقيق أهداف الدراسة فقد استخدم البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS²⁴ لتحليل بيانات الدراسة وذلك من خلال:

- اختبار ألفا كرونباخ لمعرفة مدى ثبات أداة الدراسة ومدى مصداقية آراء العينة؛
- النسب المئوية والأهمية النسبية؛

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة متوسط آراء العينة المشاركة في الدراسة ومدى انحراف الإجابات عن الفرضيات؛
- اختبار T؛
- اختبار التباين والانحراف؛
- معادلة الانحدار؛
- برنامج Excel من أجل استعراض الرسومات البيانية.

المطلب الثاني: تحليل الاستبيان

سننطلق خلال هذا المطلب إلى تحليل النتائج التي تم الحصول عليها بعد استعادة الاستبيانات الموزعة وذلك بالاستعانة بالجداول والأشكال البيانية، إضافة إلى بعض المؤشرات الأخرى وذلك بالاعتماد على برنامج SPSS، وسيبني التحليل على المجال الخمس المكونة للاستبيان.

الفرع الأول: الوصف الإحصائي للعينة

بعد تجميع البيانات تم معالجتها باستخدام برنامج SPSS الإصدار 24، وقبل القيام بالاختبارات اللازمة لتحقيق أهداف البحث قمنا بحساب معامل ألفا كرونباخ (cronbachalpha) للتحقق من ثبات أداة القياس المستخدمة والتأكد من أنها تقيس فعلاً ما صممت لأجله كخطوة ثانية، بعد التأكد من صدقه قبل توزيعه، هنا تجدر الإشارة إلى أن مقياس ألفا كرونباخ مؤشر يستخدم لقياس ثبات الأداة أي مدى الترابط بين أسئلة الاستبيان، ففي حالة إعادة تطبيق الاستبيان في ظروف مماثلة يتم الحصول على النتائج نفسها أو الاستنتاجات (لا نقصد بذلك التطابق التام)، وجاءت نتائج ألفا كرونباخ للاستبيان كالتالي:

الجدول رقم (03): معامل الثبات

بنود	ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	حقوق المساهمين	المعاملة المتساوية المساهمين	دور أصحاب المصالح.	الإفصاح والشفافية	مسؤولية مجلس الإدارة	أخلاقيات مهنة التدقيق
البنود	04	04	04	04	04	04	11

0.85	0.71	0.85	0.88	0.75	0.78	0.82	ألفا كرونبيخ
------	------	------	------	------	------	------	--------------

المصدر: مخرجات برنامج spss اعتمادا على إجابات أفراد عينة الدراسة

تظهر نتائج الجدول أعلاه أن قيمة معامل ألفا كر ونبيخ فاقت 0.81 في جميع المحاور مما يفسر

ثبات المقياس والعبارات المعتمدة في كل محور.

المطلب الثالث: عرض وتحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

يتم في هذا المطلب عرض وتحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، الظاهرة في المحور الأول من الاستبيان وذلك حسب البنود (الجنس، العمر، المستوى العلمي، الوظيفة، عدد سنوات الخبرة وفي التخصص)، بالإضافة إلى تبيان دور النتائج المُتحصل عليها في تثمين إجابات أفراد العينة والاستعانة بالتمثيل البياني لكل بند من أجل إعطاء توضيح أكثر.

1. توزيع عينة الدراسة حسب الجنس:

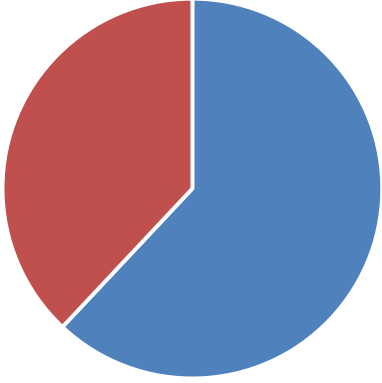
من خلال دراسة وتحليل 50 استمارة تم توزيعها على مختلف محافظي الحسابات، مديري قسم المراجعة الداخلية، أساتذة جامعيين، خبراء محاسبين والمسؤولين الفاعلين في المؤسسات الاقتصادية (شركة حضنة حليب بالمسيلة)؛ اتضح أن عينة الدراسة يَعلَبُ عليها الجنس الذكوري 62 % من إجمالي العينة، والجدول التالي يعرض نتائج توزيع عينة البحث في المؤسسات محل الدراسة حسب الجنس بشكلها المُفصل كالتالي:

الجدول رقم: (04)

توزيع عينة الدراسة حسب الجنس.

أفراد عينة الدراسة		المؤسسة
النسبة	التكرار	الجنس
62 %	31	ذكر
38 %	19	أنثى
100 %	50	المجموع

الجنس



■ ذكر ■ أنثى

الدائرة النسبية لتوزيع العينة حسب المستوى العلمي في كل عينة الدراسة.

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS 24 ومخرجات برنامج Excel 2013.

2. توزيع عينة الدراسة حسب السن:

يُدلُّ عمر الفرد الكبير في أغلب الأحيان على حرصه وموثوقيته في الإجابة على فقرات الاستبيان، والجدول التالي يوضح توزيع عينة البحث حسب أعمار أفراد عينة الدراسة في المؤسسة محل الدراسة كالتالي:

الجدول رقم: (05)

توزيع عينة الدراسة حسب السن.

أفراد عينة الدراسة		المؤسسة
النسبة	التكرار	العمر
18%	09	أقل من 30 سنة
26%	13	من 31 سنة إلى 40 سنة
24%	12	من 41 سنة إلى 50 سنة
32%	16	أكثر من 51 سنة
100%	50	المجموع

السن	
	الدائرة النسبية لتوزيع العينة حسب المستوى العلمي في كل عينة الدراسة.

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS 21 ومخرجات برنامج Excel 2013.

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه الذي يوضح لنا توزيع النسب حسب السن لأفراد عينة الدراسة، حيث نجد أن ما نسبته 18% عمرهم أقل من 30 سنة بمقدار 9 أشخاص ونسبة 26% كانت للفئة العمرية

من 31 سنة إلى 40 سنة بمقدار 13 شخص، أما بالنسبة للفئة العمرية من 41 سنة إلى 50 سنة كانت نسبتها 24% بمقدار 12 شخص و باقي النسبة 32% و التي هي أكبر نسبة كانت للفئة التي أعمارهم أكثر من 51 سنة بمقدار 16 شخص الذي يعود الى طبيعة النشاط.

3. توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي:

يُعتبر سِن أفراد العينة مهم في هذه الدراسة ولكن ليس بقدر أهمية المستوى العلمي الذي يحملونه، لذا يتم عرض وتحليل توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي كما يلي:

الجدول رقم: (06)

توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

أفراد عينة الدراسة		المؤسسة المستوى العلمي
النسبة	التكرار	
14%	07	ليسانس
24%	12	ماستر
24%	12	ماجستير
38%	19	دكتوراه
100%	50	المجموع

المؤهل العلمي	
<p>الدائرة النسبية لتوزيع العينة حسب المستوى العلمي في كل عينة الدراسة.</p> <p>■ دكتوراه ■ ماجستير ■ ماستر ■ ليسانس</p>	

المصدر: من إعداد الطالبتين استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS 24 ومخرجات برنامج Excel 2013.

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن غالبية الفئة المدروسة دكاترة بنسبة 38% أما الحائزين على شهادتي ماستر وماجستير يمثلون نفس النسبة 24%، أما الدرجة الأقل تتمثل في مستوى الليسانس بنسبة 14% و هذا راجع إلى طبيعة النشاط فهو يحتاج إلى أشخاص ذو مستوى عالي.

4. توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي:

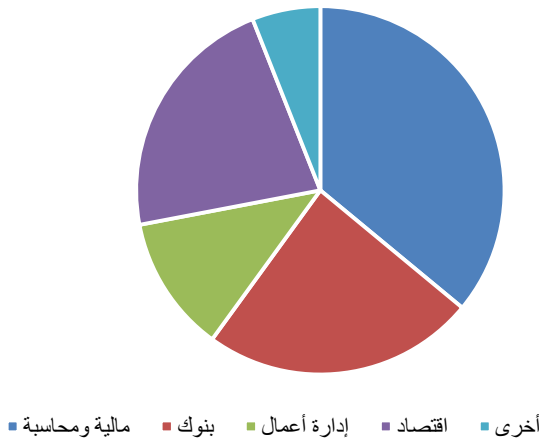
الواضح أن أغلب أفراد العينة يملكون مستوى علمي عالي جد مقبول، مما يعطي خاصية مميزة لعينة الدراسة، ولكن من المستحسن أن يكون أغلبهم مُختصين ومُلمين بالجانب المالي والمحاسبي وبموضوع ومتغيرات البحث والجدول التالي يبين توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي:

الجدول رقم: (07)

توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي.

أفراد عينة الدراسة		المؤسسة التخصص
النسبة	التكرار	
36%	18	مالية ومحاسبة
24%	12	بنوك
12%	06	إدارة أعمال
22%	11	اقتصاد
06%	03	أخرى
100%	50	المجموع

حسب التخصص العلمي



الدائرة النسبية لتوزيع العينة حسب التخصص العلمي في كل لمؤسسات محل الدراسة.

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS 24 ومخرجات برنامج Excel 2013. من خلال الجدول و الشكل أعلاه أن النسبة الأكبر هي للأفراد ذو تخصص مالية و محاسبة بنسبة 36% تتلوها الافراد ذو تخصص بنوك بنسبة 24%، بعدها ذو تخصص إدارة أعمال بنسبة 12% و تخصص اقتصاد بنسبة 22%، اما 6% فهي كانت أصغر نسبة للتخصصات الأخرى.

5. توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة:

يبين الجدول رقم (08) توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة التي يمتلكها أفراد العينة محل الدراسة، وعلى المستوى الكلي لإجمالي مفردات العينة كما يلي:

الجدول رقم: (08)
توزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة.

أفراد عينة الدراسة		المؤسسة
النسبة	التكرار	الخبرة
%16	08	أقل من 5 سنوات
%18	09	من 5 سنوات إلى 10 سنوات
%24	12	من 11 سنة إلى 15 سنة
%20	10	من 16 سنة إلى 20 سنة
%22	11	21 سنة فأكثر
% 100	50	المجموع

سنوات الخبرة	
<p>الدائرة النسبية لتوزيع العينة حسب سنوات الخبرة في كل المؤسسات محل الدراسة.</p>	<p>من 5 من سنوات ■ من 10 سنوات ■ من 15 سنة ■ من 16 الى 20 سنة ■ من 21 سنة فأكثر</p>

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS 24 ومخرجات برنامج Excel 2013.

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن ما نسبته 24% من عينة الدراسة تتراوح سنوات خبرتهم من 11 الى 15 سنة وأن ما نسبته 22% من عينة الدراسة بلغ عدد سنوات الخبرة العملية في المهنة 21 سنة فأكثر، وأن 20% خبرتهم العملية تتراوح من 16 الى 20 سنة أما أفراد عينة الدراسة التي تتراوح سنوات خبرتهم من 5 سنوات الى 10 سنوات نسبتهم 18%، وأقل نسبة كانت لأفراد سنوات خبرتهم أقل من 5 سنوات .

ويعود ذلك الى أن طبيعة النشاط تستلزم أشخاص ذوي خبرة في هذا المجال.

6. توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي:

يبين الجدول رقم (09) توزيع عينة الدراسة حسب سنوات نوع الوظيفة التي يمارسها أفراد العينة محل الدراسة، وعلى المستوى الكلي لإجمالي مفردات العينة كما يلي:

الجدول رقم: (09)

توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي.

أفراد عينة الدراسة		المؤسسة
النسبة	التكرار	الخبرة
% 34	17	محافظ حسابات
% 46	23	أستاذ جامعي
% 10	05	مدير قسم المراجعة
% 10	05	خبير محاسبي
% 100	50	المجموع

المسمى الوظيفي		الدائرة النسبية لتوزيع العينة حسب سنوات الخبرة في كل المؤسسات محل الدراسة.
<p>■ خبير المحاسبي ■ مدير قسم المراجعة ■ أستاذ جامعي ■ محافظ حسابات</p>		

المصدر: من إعداد الطالبتين استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS 24 ومخرجات برنامج Excel 2013.

من خلال الجدول و الشكل أعلاه يتضح لنا أن الأساتذة الجامعيين قد مثلوا أكبر نسبة ب 46% و محافظي الحسابات بنسبة 34%، اما الخبراء المحاسبين و مدراء قسم المراجعة فقد مثلوا نفس النسبة ب 10% و هي أقل نسبة.

المبحث الثالث: تحليل ومقارنة نتائج الدراسة الميدانية في كل المؤسسات محل الدراسة.

حتى تتم دراسة موضوع مدى تأثير مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق، تم تحليل ومقارنة نتائج البحث المتوصل إليها في الدراسة الميدانية لكل بند على حدى وعلى مستوى المؤسسة محل الدراسة، وذلك عن طريق عرض إجابات الاستبيان في درجات الموافقة الخمسة الظاهرة في الجدول رقم (01)، واستناداً إلى مخرجات البرامج الحاسوبية (برنامج SPSS21 وبرنامج Excel 2013) والأساليب الإحصائية المذكورة في المطلب الأول من هذا المبحث، وحتى يتم التوصل إلى استنتاجات مفصلة ودقيقة قدر الإمكان في موضوع البحث تم دراسة كل محور من محاور الاستبانة على حدى، كل محور يهدف إلى عرض وتحليل بُعد من موضوع الدراسة ككل.

المطلب الأول: تحليل ومقارنة نتائج القسم الثاني من الاستبيان.

خصص القسم الثاني من استمارة الدراسة الى جزئين لمعرفة مدى تأثير مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق، حيث الجزء الأول يتعلق بالمتغير مدى تطبيق المستقل دراسة حوكمة الشركات حيث يتضمن ستة (06) محاور، والجزء الثاني يتعلق بأخلاقيات مهنة التدقيق وتم تخصيص إحدى عشر عبارة.

حيث تهدف كل عبارة إلى تحليل جزء معين من موضوع المحور وذلك كما يلي:

من أجل الوقوف على مدى تأثير مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التطبيق -دراسة ميدانية- تم الاعتماد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري في جدول واحد بغية إظهار الاختلافات كما يلي:

الجدول رقم: (10)

ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

أفراد عينة الدراسة		المؤسسة	
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	
0,88	3,04 (محايد)	وجود إطار تنظيمي فعال يتحكم في جميع جوانب الحوكمة لأداء الشركة.	1
0,77	4,87 (موافق بشدة)	تلتزم الشركات بمختلف التشريعات والقوانين ذات الصلة.	2
1,03	4,11 (موافق)	تلتزم هيئات الرقابة في الشركة بواجبها بأسلوب مهني.	3
0,57	4,55 (موافق بشدة)	إن المعلومات الواردة في القوائم المالية تلي احتياجات مستخدميها.	4
4.14 موافق		المتوسط الحسابي الإجمالي	

المصدر: من إعداد الطالبتين استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS 24.

من خلال الجدول رقم (10) نجد ان الاتجاه العام لإيجابيات المبحوثين حول البعد الأول لمبادئ حوكمة الشركات هي موافق حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.14 وهي تقع في المجال الرابع (3.40_4.19)، هذه النتائج تدل أن الشركات توفر تشريعات واضحة تحدد المسؤوليات، كما أنها تلتزم بمختلف القوانين ذات الصلة بعملها وأنها تُصيغ بوضوح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية، والتنظيمية، والتنفيذية المختلفة، وتمييز هذه السلطات النزاهة والموارد بطريقة متخصصة وموضوعية، في الوقت المناسب وشفافية وذلك بتوفير الشرح التام لها.

يتضمن موضوع عبارات الجدول أعلاه حول مدى أهمية ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات، حيث توصلنا الى أن التزام الشركات بمختلف التشريعات والقوانين ذات الصلة وأن المعلومات الواردة في القوائم المالية تلي احتياجات مستخدميها لها تأثير كبير لضمان وجود أساس ايطار فعال لحوكمة الشركات وذلك من خلال حصولهم على درجة الموافقة بشدة من سلم لكارتر الخماسي أما بالنسبة للإطار التنظيمي

فلا يوجد اطار تنظيمي فعال يتحكم في جميع جوانب الحوكمة لأداء الشركة وذلك بالنظر لأخذه درجة محايد من سلم لكارت الخماسي بمتوسط حسابي 3.04.

**الجدول رقم: (11)
حقوق المساهمين**

أفراد عينة الدراسة		المؤسسة	
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	
0,45	4,18 (موافق)	1	تتيح الشركة الفرصة للمساهمين في توجيه أسئلة الى مجلس الإدارة.
0,91	4,13 (موافق)	2	المساهمين لهم الحق في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.
0,88	4,36 (موافق بشدة)	3	تتخذ الشركة الإجراءات الكافية لحماية حقوق المساهمين.
0,85	4,57 (موافق بشدة)	4	عند تعدد المساهمين المشاركة والتصويت في الجمعية العامة.
4.31 موافق بشدة		المتوسط الحسابي الإجمالي	

المصدر: من إعداد الطالبتين استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS 21.

من خلال الجدول رقم (11) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول البعد الثاني لمبادئ حوكمة الشركات هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.31 وهذا ما يدل على أن افراد العينة لديهم معرفة كافية حول قوانين خاصة بالمساهمين وأن يكون لديهم قدرة كاملة على فهم ومعرفة وإدراك كافة النواحي الخاصة بالقوائم المالية المتعلقة بالحفاظ على حقوقهم وعلى مصالحهم الخاصة.

يتضمن موضوع عبارات الجدول أعلاه حول مدى أهمية مبدأ حقوق المساهمين في تطبيق نظام فعال لحوكمة الشركات، حيث توصلنا الى أن عند تعدد المساهمين لهم الحق في المشاركة والتصويت في الجمعية العامة واتخاذ الشركة الإجراءات الكافية لحماية حقوق المساهمين وذلك من خلال حصولهم على درجة الموافقة بشدة من سلم لكارت الخماسي.

حيث يتم أيضا تشجيع المساهمين المدركين لحقيقة أن ممارسة حقهم في التصويت له اثر على إدارة الشركة لبذل اقصى ما باستطاعتهم لممارسة هذا الحق لما في مصلحة للشركة.

الجدول رقم: (12)
المعاملة المتساوية المساهمين

أفراد عينة الدراسة		المؤسسة	
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	
0,45	4,57 (موافق بشدة)	1	ضمان المساواة في حقوق التصويت الخاصة بالمساهمين داخل الشركة
0,87	4,14 (موافق)	2	يتم الإفصاح عن التعاملات الخاصة بالصفقات من طرف أعضاء مجلس الإدارة.
0,97	4,55 (موافق بشدة)	3	ينبغي أن تكون أية تغيرات في حقوق التصويت خاضعة لموافقة المساهمين.
0,72	4,42 (موافق بشدة)	4	يتم حماية حقوق الأقلية من المساهمين من الممارسات الاستغلالية وتوفير وسائل تعويضية فعالية.
4.42 (موافق بشدة)		المتوسط الحسابي الإجمالي	

المصدر: من إعداد الطالبتين استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS 21.

من خلال الجدول رقم (12) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول البعد الثالث لمبادئ حوكمة الشركات هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.42 وهذا ما يدل على توافق افراد العينة في الإجابة على مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين، كما يعني أيضا أن أفراد العينة لديهم معرفة كافية لهذا الأخير.

يتضمن موضوع عبارات الجدول أعلاه حول مدى أهمية مبدأ المعاملة المتساوية للمساهمين في تطبيق نظام فعال لحوكمة الشركات، حيث تم التوصل الى تماثل في إجابات كل من العبارات (1، 3، 4) وحصولها على درجة موافق بشدة من سلم لكارتر الخماسي، وهذا ما يؤكد على ضمان المساواة في حقوق التصويت الخاصة بالمساهمين داخل الشركة وعلى توفير المعاملة العادلة لجميع حملة الأسهم حتى وإن كانوا ينتمون الى الأقلية الذين يجب أن تعطى لهم نفس الحقوق مع باقي حملة الأسهم والمتعلقة بالدفاع على حقوقهم.

الجدول رقم: (13)
دور أصحاب المصالح

أفراد عينة الدراسة		المؤسسة	
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	
0,55	4,55 (موافق بشدة)	الحرص على احترام أصحاب المصالح التي يحميها القانون.	1
0,87	4,12 (موافق)	يتم تصميم هيكل فعال لحماية من العجز المالي ولحماية حقوق الدائنين.	2
0,86	4,55 (موافق بشدة)	كشف الإدارة عن الأخطار والاضرار التي تطرأ على أصحاب المصالح.	3
0,86	4,15 (موافق)	إتاحة الفرص لأصحاب المصالح للحصول على تعويض مناسب عن انتهاك حقوقهم.	4
4.34 (موافق بشدة)		المتوسط الحسابي الإجمالي	

المصدر: من إعداد الطالبتين استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS 21.

من خلال الجدول رقم (13) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول البعد الرابع لمبادئ حوكمة الشركات هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.34 وهذا ما يعكس أهمية هذا البعد من أجل كسب السمعة الحسنة للشركة والحفاظ على حقوق أصحاب المصالح.

يتضمن موضوع عبارات الجدول أعلاه حول مدى أهمية مبدأ دور أصحاب المصالح في تطبيق نظام فعال لحوكمة الشركات، حيث تم التوصل الى تماثل عبارتي الحرص على احترام أصحاب المصالح التي يحميها القانون و كشف الإدارة عن الأخطار والاضرار التي تطرأ على أصحاب المصالح في حصولهم على درجة موافق بشدة من سلم لكارتر الخماسي، وذلك نظرا لإلزامية احترام الحقوق القانونية لهم والتعويض لهم من أي انتهاك لتلك الحقوق وكذا اليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة للشركة.

الجدول رقم: (14)
الإفصاح والشفافية

أفراد عينة الدراسة		المؤسسة	
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	
0,64	4,21 (موافق)	الإفصاح عن النتائج المالية والتشغيلية للشركة وأهدافها.	1
0,84	4,24 (موافق)	تعامل المسؤولين والموظفين العاديين بكل وضوح وشفافية.	2
0,87	4,47 (موافق بشدة)	الإفصاح عن الوضع المالي للشركة وأدائها بشكل منتظم ودوري.	3
0,81	4,18 (موافق)	يتم الإفصاح عن وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي للشركات.	4
4.27 (موافق بشدة)		المتوسط الحسابي الإجمالي	

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS 21.

من خلال الجدول رقم (14) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول البعد الخامس لمبادئ حوكمة الشركات هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.27، فهذه النتائج توفر عنصري الإفصاح والشفافية في معظم الشركات الجزائرية، أو أن جل افراد العينة لهم الدراية التامة على وجود هذين العنصرين. إضافة الى أن مظم المستجوبين كانوا من فئة المدققين والخبراء وكان لديهم احاطة كافية بالظروف الداخلية للشركات.

يتضمن موضوع عبارات الجدول أعلاه حول مدى أهمية مبدأ الإفصاح و الشفافية في تطبيق نظام فعال لحوكمة الشركات، حيث مثلت عبارة 3 الإفصاح عن الوضع المالي للشركة وأدائها بشكل منتظم ودوري أعلى متوسط حسابي 4.47 وحصولها على درجة موافق بشدة من سلم لكارث الخماسي، وهذا ما يدل على أنه ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يضمن القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب عن المعلومات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي و الأداء و حقوق الملكية وحوكمة الشركات و دور مراقب الحسابات، ومن هنا نتوصل أن الإفصاح هو عملية الكشف عن المعلومات الجوهرية (المالية والغير مالية) التي تهتم المستثمرون وأصحاب العلاقة والمصالح، أما الشفافية فهي الكشف الكامل عن الصورة الإدارية والمالية الحقيقية في أي مؤسسة.

الجدول رقم: (15)
مسؤولية مجلس الإدارة

أفراد عينة الدراسة		المؤسسة	
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	
0,74	4,11 (موافق)	1	تعيين مدقق خارجي من طرف مجلس الإدارة...
0,74	4,22 (موافق)	2	يلتزم مجلس الإدارة عند قيامه بمهامه باحترام القوانين والتنظيمات التي تحرص على حماية حقوق أصحاب المصالح في الشركة.
0,87	4,57 (موافق بشدة)	3	يعمل مجلس الإدارة بالشركة على خطة محكمة شاملة للإشراف والرقابة.
0,83	4,19 (موافق)	4	يصنع مجلس الإدارة نظام أجور عادل لكافة العمال.
4.27 (موافق بشدة)		المتوسط الحسابي الإجمالي	

المصدر: من إعداد الطالبتين استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS 21.

من خلال الجدول رقم (15) نجد أن الاتجاه العام لإجابات المبحوثين حول البعد السادس لمبادئ حوكمة الشركات هي موافق بشدة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4.27، وهذا ما يدل على وجود اتفاق بين أفراد العينة على أن مجلس الإدارة يقوم بدوره بشكل مقبول عموماً ويطبق المعايير الأخلاقية.

يتضمن موضوع عبارات الجدول أعلاه حول مدى أهمية مبدأ دور مسؤولية مجلس الإدارة في تطبيق نظام فعال لحوكمة الشركات حيث تم التوصل الى تماثل في إجابات كل من العبارات (1، 3، 4) وحصولها على درجة موافق من سلم لكارث الخماسي، وهذا ما يدل على تحقيق الرقابة الفعالة من قبل مجلس الإدارة وتقديم مجلس الإدارة مساعدة فعلية لإدارة الشركة مثل تعيين الأعضاء الذين تربطهم علاقة بمؤسسات مشهود لها بالتميز والذين يتمتعون برؤية وفهم استراتيجي لإدارة الشركة، والحكم الإداري الصائب، والقدرة على إدارة المؤسسة والإشراف عليها، والمعرفة بالقانون والأمر المالية، وبعض الخبرة التي تتناسب وطبيعة العمل للشركة.

الجدول رقم: (16) أخلاقيات مهنة التدقيق

أفراد عينة الدراسة		المؤسسة	
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة	
0,78	4,33 (موافق بشدة)	التزامه أثناء القيام بعملية المراجعة بالقواعد الواردة بالمرسوم التنفيذي رقم 136/96 المتعلق بأخلاقيات المهنة.	1
0,67	4,18 (موافق)	التزامه بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية.	2
0,81	2,20 (غير موافق)	ليس على المراجع المحافظة على سرية المعلومات التي يطلعون عليها أثناء أداء لمهامهم.	3
0,88	4,11 (موافق)	عدم لجوءه للإشهار أو أي شيء غير أخلاقي.	4
0,74	4,11 (موافق)	التدريب المستمر.	5
0,79	4,27 (موافق بشدة)	الشهادة المهنية المتحصل عليها	6

		من قبل المراجع.	
0,89	4,77 (موافق بشدة)	التجرد من المصالح الشخصية وتمتعه بالعفة والنزاهة والصدق.	7
0,83	4,16 (موافق)	استقلال المراجع الداخلي في أداء عمله وتحديد نطاق تدخله وتمكينه من الوصول الى السجلات والأشخاص.	8
0,74	4,11 (موافق)	عدم وجود علاقة شخصية وعائلية في المؤسسة التي يتم مراجعتها.	9
0,74	4,22 (موافق)	تطوير وإنشاء وسائل تشجيعية تساهم في جعل المراجعين يلتزمون بأخلاقيات المهنة.	10
0,87	4,57 (موافق بشدة)	إعطاء موضوع أخلاقيات المهنة المزيد من العناية والاهتمام من طرف كافة الجهات الأكاديمية والمهنية.	11
4.09 (موافق)		المتوسط الحسابي الإجمالي	

المصدر: من إعداد الطالبتين استناداً إلى مخرجات برنامج SPSS 21.

تشير الأرقام في الجدول رقم (16) الى أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بأخلاقيات مهنة التدقيق حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي 4.31 والذي يقع في الفئة الرابعة من فئات ليكارت الخماسي من 3.41-4.20، وهي الفئة التي تشير الى درجة إجابة موافق والتي تؤكد رضا أفراد العينة بدرجات متقاربة.

يتضمن موضوع عبارات الجدول أعلاه حول مدى تطبيق أخلاقيات مهنة التدقيق، حيث يظهر لنا أن عينة الدراسة توافق بشدة على أن التجرد من المصالح الشخصية وتمتعه بالعفة والنزاهة والصدق تعتبر من أهم العناصر التي تساهم في التزام المراجع بقواعد أخلاقيات مهنة التدقيق مما جعل هذه العبارة تحصل على أكبر متوسط حسابي والذي بلغ 4.77 على عكس محتوى العبارة رقم 3 التي نصت على أن ليس على المراجع المحافظة على سرية المعلومات التي يطلعون عليها أثناء أداء لمهامهم والتي تحصلت على أقل متوسط حسابي بلغ 2,20 والذي يعبر على عدم الاستجابة (غير موافق)، ومن خلال العبارات الأخرى ونتائج متوسطاتها الحسابية الخاصة بها والتي تراوحت بين 4,11_ 4,57 نجد أن المتوسط الحسابي الإجمالي قد بلغ 4.09 وبدرجة موافق من سلك ليكارت الخماسي ومن هنا تؤكد لنا هذه النتائج عن مدى أهمية كل من السرية، الكفاءة المهنية، الاستقلالية والموضوعية و توفرها في كل شخص مهني قائم بالمراجعة وأثرها على أداء الشركة.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة.

بعد دراسة وتحليل فقرات الاستبيان والوقوف على تحليل العوامل المؤثرة في موازنة المبيعات، ثم العمل على تفسير هذه الاختلافات حسب الواقع المحاسبي لكل مؤسسة من المؤسسات محل الدراسة، يتم في هذا المطلب اختبار الفرضيات من هذه الدراسة وذلك وفق المراحل التالية:

▪ صياغة فرضية العدم والفرضية البديلة للفرضيات الثلاثة الأولى من فرضيات الدراسة؛

▪ تم استخدام اختبار (T) للعينة المفردة (One Sample T-Test)، لدراسة وجود فروقات بين المتوسط الحسابي للعينة والمتوسط الحسابي للمجتمع (المتوسط الفرضي الذي يساوي 3)¹، ثم حساب مستوى الدلالة (T) ومقارنتها مع الدلالة الإحصائية المعتمد في هذه الدراسة (0.05) أو من خلال مقارنة قيمة (T) المحسوبة مع قيمة (T) الجدولية أيهما أكبر، فإذا كانت قيمة (T) المحسوبة هي الأكبر يتم قبول الفرضية والعكس صحيح.

▪ يتم رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة ولكل المؤسسات محل الدراسة أكبر أو يساوي من المتوسط الحسابي الفرضي (أداة القياس) والذي يساوي 3.

▪ يتم قبول فرضية العدم ورفض الفرضية البديلة إذا كانت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة ولكل المؤسسات محل الدراسة أقل من المتوسط الحسابي الفرضي (أداة القياس) والذي يساوي 3.

1. اختبار الفرضية:

▪ نص الفرضية: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق.

▪ فرضية العدم: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات

مهنة التدقيق. $H_0: X < 3$.

▪ الفرضية البديلة: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة

التدقيق $H_1: X \geq 3$.

يبين الجدول التالي البيانات الإحصائية المستخدمة في اختبار صحة الفرضية الأولى من عدمها في هذه

الدراسة كما يلي:

¹ $3 = \frac{1+2+3+4+5}{5}$

الجدول رقم: (17)

نتائج اختبار (T) والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري للفرضية الأولى.

مستوى الدلالة الإحصائية Sig	درجات الحرية DF	قيمة (T) الجدولية**	قيمة (T) المحسوبة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفرضية الأولى
0.001	49	1,781	4,019	0,56	3,7662	يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق.

المصدر: من إعداد الطالبة استنادًا إلى مخرجات برنامج SPSS 24.

يتضح من الجدول السابق؛ أن قيمة T المحسوبة التي بلغت (4,019) أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي (1,781)، وكان مستوى الدلالة الإحصائية (sig = 0.001) أقل من مستوى الدلالة القياسية (sig=0.05)، الأمر الذي يؤدي إلى رفض فرضية العدم (لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق) وقبول الفرضية البديلة (توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق)، وهذا ما يؤكد لنا المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة في كل المؤسسات محل الدراسة والذي (بلغ 3,7662)، وعند مقارنة هذه القيمة الأخيرة مع أداة القياس البالغة 3 يتضح أن المتوسط الحسابي أكبر من قيمة أداة القياس، الأمر الذي يدل على تناسق إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثاني الخاص بهذه الفرضية.

تم التأكد من أن الفرضية الأولى من هذه البحث والمبينة في مقدمة الدراسة صحيحة عليك بالشرح الاقتصادي اعتمادا على مضمون الجانب النظري وعلى فقرات الاستبيان

** أنظر للملحق رقم ...، ص ...

خلاصة الفصل الثاني:

تم في هذا الفصل القيام بدراسة ميدانية من خلال إعداد استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة، حيث شملت الدراسة محافظي الحسابات، مدراء قسم المراجعة الداخلية، أساتذة جامعيين، خبراء محاسبين، بالإضافة الى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية حضنة حليب وقد قُسم هذا الاستبيان إلى جزئين أساسيين وتم

توزيع أسئلة الاستبيان على كل مدراء و الموظفين للمؤسسات محل الدراسة، وبعد تفريغ الاستبيان تمت المعالجة الإحصائية للبيانات التي تمثل إجابات آراء العينة لكل مؤسسة، وتمت دراسة وتحليل نتائج البرامج الإحصائية المستعملة في إطار برنامج الحزمة الإحصائية spss وكذا برنامج excel وقد تم اختبار الفرضيات، وبناء على كل ذلك في الأخير تم التوصل إلى النتائج التالية:

- يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق.

الخاتمة

من خلال دراسة هذا البحث المتعلق بـ "مدى تأثير مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق"- دراسة ميدانية- ومن أجل رفع الغموض الذي يتعلق به، تم تعريف حوكمة الشركات والتطرق إلى مراحل ظهورها وأهميتها وأهدافها بالإضافة إلى أهم المحددات الأساسية لتطبيقها، وأيضا تعريف أخلاقيات مهنة التدقيق ثم تم الإشارة إلى أهم قواعد السلوك المهني لمهنة التدقيق، والعوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي، وأخيرا تم تسليط الضوء على أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق ودور المبادئ الأخلاقية، وذلك عن طريق دراسة ميدانية شملت محافظي الحسابات، مدراء قسم المراجعة الداخلية، أساتذة جامعيين، خبراء محاسبين، بالإضافة إلى المؤسسة الاقتصادية الجزائرية حضنة حليب للإجابة عن الإشكالية المطروحة في مقدمة الدراسة، وللوصول إلى نتائج وتوصيات ذات أهمية كبيرة للأطراف ذات الصلة.

1- النتائج النظرية: تم التوصل إلى:

- تمثل حوكمة الشركات الكيفية التي تدار بها الشركة وتراقب من قبل الأطراف ذات علاقة بالشركة باعتبارها أداة تضمن كفاءة إدارة الشركة في استغلالها لمواردها ودراستها للمخاطر وحدها للكثير من المشاكل التي تواجهها هذه الشركات لذلك هناك اهتمام متزايد بحوكمة الشركات ليس فقط من قبيل الوحدات الاقتصادية بل أيضا من قبل الدول المتقدمة والنامية.
- يعتبر الالتزام المنتميين بمهنة التدقيق بأخلاقيات (قواعد سلوك وآداب) المهنة اعتراف منهم بمسؤولية مهنة المحاسبة والتدقيق ككل اتجاه المجتمع والعملاء وزملائهم في المهنة لذلك فإن الالتزام بالأخلاقيات يجب أن يكون منبعه وعي وضمير داخلي وليس إلزام من قبل جهات معينة أو أخرى.
- إن لمهنة التدقيق دورا هاما في تفعيل حوكمة الشركات باعتبارها تخدم جميع أطراف حوكمة الشركات كمجلس الإدارة واللجنة التدقيق وهي تضيف قيمة لهؤلاء الأطراف، حيث يعتبر المراجع من أهم الوسائل الرقابية للشركة لما يوفره من إفصاح والشفافية تمكن من إتخاذ القرارات الصائبة من قبل مجلس الإدارة والإدارة العليا، وكذلك قيام المراجع الداخلي بتقييم نظام الرقابة الداخلية ومراجعة إدارة المخاطر يضيف قيمة للشركة ويحمي حقوق أصحاب المصالح وبالتالي يتم تفعيل حوكمة الشركات.

▪ إدراك الأطراف المهتمة بالتدقيق سواء المهنيين أو الأكاديميين للدور الذي تلعبه أخلاقيات المهنة في تفعلي حوكمة الشركات وضرورة الاهتمام بهما أكثر في الجزائر، مع تشجيع تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر وتطوير أخلاقيات المهنة حسب ما تطلبه الحاجة.

2- النتائج التطبيقية: أظهرت الدراسة التي قمنا بها النتيجة التالية:

▪ يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق.

3- الاقتراحات: بناء على النتائج المتحصل عليها يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

▪ إعطاء موضوع أخلاقيات وسلوكيات المهنة المزيد من العناية والاهتمام من كافة الجهات التنظيمية، المهنية والأكاديمية، وتخصيص العديد من المؤتمرات والندوات للحديث عنها.

▪ ضرورة اهتمام المنظمات المهنية بتكريس الجهد لإلزام ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة بدراسة المزيد عن قواعد سلوك وآداب المهنة وأخلاقياتها لنشر الوعي بأهمية تلك المبادئ الأخلاقية.

▪ تطوير وإنشاء وسائل تحدد أتعاب المراجعين وتحد من المنافسة غير الشريفة لتفادي توجه بعضهم نحو السلوك الأخلاقي.

▪ إعطاء لائحة (ميثاق) حوكمة الشركات المزيد من العناية والاهتمام وتعديلها بما يحقق المصلحة من إصدارها وذلك لحماية الشركات وحماية حقوق ملاكها والجهات الأخرى المستفيدة منها.

▪ ضرورة الإلزام القانوني للشركات الجزائرية بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات والعمل على توفير إطار مؤسسي وقانوني كبيئة مناسبة لذلك.

▪ ضرورة تفعيل نظام الرقابة على أعمال الزملاء وذلك لضمان الإلتزام بمعايير المراجعة في تخطيط وأداء أعمال المراجعة وإعداد وعرض التقارير.


▪ تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر.

▪ العمل على مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال ضمن مناهج التعليم العالي للجامعات الجزائرية وضرورة اشتغال مقاييسها على التطورات الحديثة في كل من المراجعة الخارجية

والداخلية وكذا حوكمة الشركات بالإضافة إلى ضرورة وضع مقياس خاص بأخلاقيات مهنة المراجعة.

4- آفاق الدراسة:

- لقد تناولنا في بحثنا أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق و بينا أهم الوسائل المشجعة والضابطة لأخلاقيات بالإضافة إلى إسهامات المراجع في تفعيل و تطبيق حوكمة الشركات وقد اقتصرنا على دراسة وتحليل اراء المختصين من المهنيين(محافظي الحسابات، خبراء محاسبين والمراجعين الداخليين) والأكاديميين(أساتذة التدقيق)، حيث لا يمكن لنا الإحاطة بكل جوانب هذا الموضوع الذي يخص تفعيل و تطبيق حوكمة الشركات فإننا نقترح ما يلي:
- دور لجنة المراجعة في دعم استقلال المراجعة وأثرها على تفعيل حوكمة الشركات.
- دراسة العلاقة بين جودة المراجعة وحوكمة الشركات مع دراسة تطبيقية على قطاع معين واستخراج نقاط القوة والضعف وكيفية الارتقاء بهما.
- تحليل الحالة الراهنة لمهنة المحاسبة وتحديد علاقتها مع حوكمة الشركات.
- دراسة وتحليل آليات بالحوكمة المرتبطة بالمراجع الخارجي.
- دراسة أثر اعتماد حوكمة الشركات على تفعيل أخلاقيات مهنة التدقيق.



قائمة المصادر والمراجع

أ- الكتب:

1. سيد عبد الرحمن بله، "دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية"، ARABE ECONOMIC AND BUSINESS JOURNAL، العدد8، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2013.
2. مصطفى يوسف، عولمة الأسواق المالية المعاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2016.
3. Pierre cabane, "Manuel de gouvernance d'entreprise", groupe eyrolles, 2eme édition, France, 2013, 2018.

ب- ملتقيات:

4. دادن عبد الغني، سعيدة تلي، "فعالية الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري"، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012.

ج- مجلات ومقالات:

1. المجلات:

5. ارشد صديق عبد الله شيخ، "اثر التزام مدقق الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق على جودة الأداء المهنية"، مجلة زانست العلمية، المجلد 4، العدد 1، 2019، الجامعة اللبنانية الفرنسية، أربيل، كردستان، العراق.

6. بن غزال ابتسام، أمينة جودي، "مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد10، الوادي، الجزائر، 2017.

7. مها محمود رمزي ربحاوي، "الشركات المساهمة مابين الحوكمة و القوانين والتعليمات"، مجلة جامعة دمشق للمعلومات الاقتصادية والقانونية، المجلد24 العدد الأول، 2008.

د- أطروحات ورسائل جامعية:

8. براضية حكيم، أهمية تطبيق معايير المحاسبة و المراجعة لتفعيل حوكمة المؤسسات المالية الإسلامية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلوي، الشلف، الجزائر، 2016/2015.

9. حجاج إيمان، لبييض سارة، "دور حوكمة الشركات في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية العمومية"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم العلوم السياسية، جامعة 8ماي 1945، قالمة، الجزائر، 2015-2016.
10. حركات إيمان، "حوكمة الشركات ودورها في تحسين جودة التدقيق الداخلي"، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، قسم علوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2013-2014.
11. زيدي البشير، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة التقارير وتحسين الأداء المالي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2015-2016.
12. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم العلوم التجارية، جامعة سطيف1، الجزائر، 2011-2012.
13. عريج المطيري عبد الرحمن مخلد سلطان، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الكويت، 2012.
14. كرمية نسرين، أثر الالتزام الأخلاقي للمراجعين على تفعيل حوكمة الشركات، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر03، الجزائر، 2009-2010.
15. هاني محمد خليل، مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين، 2009، ص32-33.
16. هيري آسيا، فعالية تدقيق الخارجي وفق أخلاقيات المهنة في تحسين جودة معلومات تقرير المدقق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه، قسم علوم التسيير، أدرار، الجزائر، 2017-2018.

الملاحق

الرتبة العلمية	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ
أستاذ محاضر (أ)	جامعة محمد بوضياف -المسيلة-	سبتي إسماعيل
أستاذ التعليم العالي	جامعة فرحات عباس -سطيف-	براقى التيجاني
أستاذ محاضر (أ)	جامعة العربي بن مهدي -أم بواقي-	خالد جفال
أستاذ محاضر (أ)	جامعة محمد بوضياف - المسيلة -	لخضر لقليطي

الملحق رقم 01: قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف / المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

في:

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير.

مستوى: ماستر أكاديمي

استبيان

سيدتي الفاضلة سيدي الفاضل

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

تحية طيبة وبعد...

يمثل هذا استبيان جزء من الدراسة التي سنقوم بها لإعداد مذكرة لنيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية تحت عنوان:

مدى تأثير مبادئ حوكمة الشركات على أخلاقيات مهنة التدقيق (دراسة ميدانية)، بهدف الحصول على آراءكم فيما يتضمنه من محاور، ولذلك نظرا لخبرتكم العملية والعلمية في هذا المجال يشرفني أن أطلب من سيادتكم المساعدة في تحقيق أهداف هذا البحث وتزويدها بالمعلومات اللازمة، كما نحيطكم علما أن نتائج هذه الدراسة متعلقة بصدق وصحة إجاباتكم المقدمة التي سوف تستخدم لأغراض علمية.

المشرف

الدكتور سبتي اسماعيل

تقبلوا منا خالص الشكر والتقدير

حريزي أميرة

وردي منال

نرجو منكم وضع إشارة (x) وما يتوافق ورأيكم حول مضمون العبارات.

القسم الأول: معلومات الديموغرافية

- (1) الجنس: ذكر أنثى
- (2) العمر: أقل من 30 سنة من 31 إلى 40 سنة من 41 إلى 50 سنة أكثر من 51 سنة
- (3) المؤهل العلمي: ليسانس ماجستير/ماجستير دكتوراه أخرى حدد
- (4) التخصص العلمي علوم اقتصادية علوم المالية والمحاسبة بنوك إدارة أعمال أخرى حدد
- (5) المسمى الوظيفي: محافظ الحسابات أستاذ جامعي مدير قسم المراجعة الداخلية خبير محاسبي
- (6) عدد سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات من 11 إلى 15 سنة من 16 إلى 20 سنة أكثر من 21 سنة

القسم الثاني: أجزاء الدراسة

الجزء الأول: دراسة مدى تطبيق حوكمة الشركات

المحور الأول: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	وجود إطار تنظيمي فعال يتحكم في جميع جوانب الحوكمة لأداء الشركة.					
02	تلتزم الشركات بمختلف التشريعات والقوانين ذات الصلة.					
03	تلتزم هيئات الرقابة في الشركة بواجبها بأسلوب مهني.					
04	إن المعلومات الواردة في القوائم المالية تلبى احتياجات مستخدميها.					

المحور الثاني: حقوق المساهمين

05	تتيح الشركة الفرصة للمساهمين في توجيه أسئلة إلى مجلس الإدارة.					
06	المساهمين لهم الحق في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة.					
07	تتخذ الشركة الإجراءات الكافية لحماية حقوق المساهمين.					
08	عند تعدد المساهمين المشاركة والتصويت في الجمعية العامة.					

المحور الثالث: المعاملة المتساوية للمساهمين

09	ضمان المساواة في حقوق التصويت الخاصة بالمساهمين داخل الشركة					
10	يتم الإفصاح عن التعاملات الخاصة بالصفقات من طرف أعضاء مجلس الإدارة.					
11	ينبغي أن تكون أية تغييرات في حقوق التصويت خاضعة لموافقة المساهمين.					
12	يتم حماية حقوق الأقلية من المساهمين من الممارسات الاستغلالية وتوفير وسائل تعويضية فعالية.					

المحور الرابع: دور أصحاب المصالح.

13	الحرص على احترام أصحاب المصالح التي يحميها القانون.					
14	يتم تصميم هيكل فعال لحماية من العجز المالي ولحماية حقوق الدائنين.					
15	كشف الإدارة عن الأخطار والاضرار التي تطرأ على أصحاب المصالح.					
16	إتاحة الفرص لأصحاب المصالح للحصول على تعويض مناسب عن انتهاك حقوقهم.					

المحور الخامس: الإفصاح والشفافية

17	الإفصاح عن النتائج المالية والتشغيلية للشركة وأهدافها.					
18	تعامل المسؤولين والموظفين العاديين بكل وضوح وشفافية.					
19	الإفصاح عن الوضع المالي للشركة وأدائها بشكل منتظم ودوري.					
20	يتم الإفصاح عن وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي للشركات.					

المحور السادس: مسؤولية مجلس الإدارة

21	تعيين مدقق خارجي من طرف مجلس الإدارة...				
22	يلتزم مجلس الإدارة عند قيامه بمهامه باحترام القوانين والتنظيمات التي تحرص على حماية حقوق أصحاب المصالح في الشركة.				
23	يعمل مجلس الإدارة بالشركة على خطة محكمة شاملة للإشراف والرقابة.				
24	يصنع مجلس الإدارة نظام أجور عادل لكافة العمال.				

الجزء الثاني: أخلاقيات مهنة التدقيق

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	كل شخص مهني مراجع يجب أن يكون عادلا ومنصف.					
02	على المراجع احترام المعايير التقنية فقط للمهنة أثناء أدائه للعمل.					
03	ليس من الضروري على المراجع المحافظة على سرية المعلومات التي يطلعون عليها أثناء أداء مهامهم.					
العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي						
04	تعد التشريعات من أهم المصادر التي تتحكم في تسيير الإدارة في الوظيفة العامة وتصريف المعاملات وتنفيذ الأوامر.					
05	البيئة الاجتماعية تساهم بشكل مباشر فقط في تنمية وتطوير السلوك المهني.					
06	يمكن للبيئة الاقتصادية أن تلعب دورا كبيرا في تكوين أخلاقيات الفرد.					
قواعد السلوك المهني						
07	يجب على المراجعين التمسك بالسلوك المهني الرفيع .					
08	القواعد القانونية هي تلك المبادئ والأحكام التي تصدرها المنظمات المهنية للنقابات ومعاهد وجمعيات لحث أعضائها على التمسك بأدب وسلوك المهنة.					
09	تعتبر القواعد المصرفية دستورا أخلاقيا من الأدب والتقاليد التي يجب أن يعمل كل الممارسين للمهنة إصدارها في وثيقة مكتوبة.					
10	تطوير وإنشاء وسائل تشجيعية تساهم في جعل المراجعين يلتزمون بأخلاقيات المهنة.					
11	إعطاء موضوع أخلاقيات المهنة المزيد من العناية والاهتمام من					

					طرف كافة الجهات الأكاديمية والمهنية.	
--	--	--	--	--	--------------------------------------	--

مِنْ خَيْرِ مَا جَاءَ اللَّهُ بِهِ