

الرقم التسلسلي :

رقم التسجيل : DC/04/09

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية

تخصص : علوم تجارية

العنوان:

دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية

دراسة حالة الجزائر

إعداد الطالبة

خليدة عابي

تاريخ المناقشة:

أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

أ.د. عبد الحميد برحومة	أستاذ التعليم العالي	جامعة محمد بوضياف المسيلة	رئيسا
د. عباس فرحات	أستاذ محاضر أ	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مشرفا ومقررا
أ.د. لخضر مرغاد	أستاذ التعليم العالي	جامعة محمد خيضر بسكرة	ممتحنا
أ.د. عمر لعلاوي	أستاذ التعليم العالي	المدرسة العليا للتجارة	ممتحنا
د. السعيد قاسمي	أستاذ محاضر أ	جامعة محمد بوضياف المسيلة	ممتحنا
د. موسى بن منصور	أستاذ محاضر أ	جامعة البشير الابراهيمى ببرج	ممتحنا

بوعريريج

المخلص:

لقد سعت هذه الدراسة الى تحليل أثر اعتماد آليات حوكمة الشركات في دعم وتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، من خلال تحليل هذا الأثر من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وكذلك جميع الفئات المستفيدة من خدماتهم والمتفاعلة معهم في ظل آليات حوكمة الشركات. وقد تم معالجة اشكالية الدراسة من خلال مختلف مكونات آليات حوكمة الشركات من حيث مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة، إضافة الى أهداف المراجعة الداخلية ومختلف مهامها المتكاملة مع مهام المراجعة الخارجية ومدى استعانة المراجع الخارجي بأعمالها واعتماده عليها، إضافة الى مختلف مهام وآليات لجان المراجعة في ظل دورها الاشرافي على المراجعة الخارجية، كما تم اعتماد سياسات وإجراءات رقابة الجودة للمراجعة الخارجية ضمن العوامل الداعمة لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر. وتم تناول الدراسة الميدانية للموضوع من خلال تشخيص الواقع الحالي لحوكمة الشركات وآفاق تطبيقها وبيئة الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية، وتحليل المحاور التي تم التطرق لها في الدراسة النظرية، ومعالجة الاشكالية باختبار فرضيات الدراسة، من خلال استبيان لتحليل آراء المجتمع المالي المساهم في التطبيق السليم لحوكمة الشركات حول دور آليات حوكمة الشركات وسياسات وإجراءات رقابة الجودة، ودعمها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر. وقد خلصت هذه الدراسة الى وجود ارتباط قوي بين التطبيق السليم لحوكمة الشركات وبين جودة المراجعة، حيث تعمل آليات حوكمة الشركات من مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، لجان المراجعة ورقابة الجودة للمراجعة الخارجية بتفاعل وتكامل بحيث يؤدي كل طرف المهام والآليات المتوقعة منه في ظل حوكمة الشركات، من أجل تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية.

الكلمات المفتاحية: حوكمة الشركات، آليات الحوكمة، المراجعة الخارجية، جودة المراجعة، رقابة الجودة.

Le résumé :

Cette étude vise à analyser l'effet de l'adoption des mécanismes de la gouvernance d'entreprise dans le soutien et la réalisation de la qualité d'audit externe en Algérie ; à travers l'analyse de son impact du point de vue des auditeurs externes, et aussi toutes les catégories bénéficiaires des services qui sont réactifs avec eux en vertu des mécanismes de gouvernance d'entreprise. La problématique de l'étude a été traitée à partir des différents composants des mécanismes de la gouvernance d'entreprise en ce qui concerne les fonctions et les responsabilités du conseil d'administration. De plus, l'étude a mis l'accent sur les objectifs de l'audit interne et ses différentes fonctions qui sont complémentaires avec les fonctions d'audit externe et la possibilité pour l'auditeur externe de les adopter dans ses travaux. L'étude a tenté d'examiner aussi les différentes fonctions et mécanismes des comités d'audit en vertu de leur rôle de supervision sur l'audit externe, aussi l'adoption des politiques et procédures du contrôle de la qualité de l'audit externe, qui constituent des facteurs de soutien à l'obtention de la qualité de services d'audit externe en Algérie. On a procédé dans la partie pratique de l'étude à un diagnostic de la réalité actuelle de la gouvernance d'entreprise, les perspectives de sa mise en œuvre et l'environnement de la pratique professionnelle de l'audit externe. ainsi que l'analyse des axes qui ont été abordées dans l'étude théorique et le traitement de la problématique par la vérification des hypothèses de l'étude, à partir d'un questionnaire, pour analyser les opinions de la communauté financière qui contribuent à la bonne application de la gouvernance d'entreprise sur le rôle des mécanismes de la gouvernance d'entreprise et les politiques et procédures du contrôle de la qualité, et leur soutien dans l'obtention de la qualité des services d'audit externe en Algérie. Cette étude a conclu à l'existence d'une relation de corrélation forte entre la bonne application de la gouvernance d'entreprise et la qualité des services d'audit. Enfin, l'étude a montré que les mécanismes et les procédures de la gouvernance d'entreprise, à partir du conseil d'administration, l'audit interne, les comités d'audit et du contrôle de la qualité de l'audit externe, dans leur interaction et leur complémentant dans l'exécution des fonctions prévisibles afférant à chaque partie dans la gouvernance d'entreprise tentent d'assurer et d'améliorer la qualité des services d'audit externe, ainsi que la qualité des rapports financiers.

Les mots clés : la gouvernance d'entreprise, les mécanismes de la gouvernance, Audit externe, la qualité d'audit, contrôle d'audit.

The abstract :

This study aims to analyze the effect of corporate governance mechanisms to support and achieve the quality of external audit services in Algeria; through the analysis of its impact from the perspective of external auditors, and also all beneficiary categories of services which are reactive with them under the corporate governance mechanisms. The problematic of this study was processed from different components of corporate governance mechanisms regarding the functions and responsibilities of the Board of Directors. In addition, the study highlighted the objectives of internal audit and its different functions that are complementary with the external audit functions and the opportunity for the external auditor to adopt them in its work. The study attempted to examine the different functions and mechanisms for audit committees under their oversight role on external audit, as the adoption of policies and procedures for the quality control of the external audit, which are factors in support to the achievement of the quality of services of external audit in Algeria. In the practical part of the study for a diagnosis of the current reality of corporate governance, the prospects for its implementation and the environment of professional practice of external audit was conducted. As well as analysis of axes which were addressed in the theoretical study and the treatment of the issue by the verification of the assumptions of the study, Based on a questionnaire, To analyze the opinions of the community which contribute to the implementation of corporate governance on the role of corporate governance mechanisms and policies and procedures for the quality control , And their support in the achievement of the quality of external audit, which are factors of support to the achievement of the quality of services of external audit in Algeria. In the practical part of the study for a diagnosis of the current reality of corporate governance, the prospects for its implementation and the environment of professional practice of external audit was conducted. as well as analysis of axes which were discussed in the theoretical study and the treatment of the issue by the verification of the assumptions of the study, Based on a questionnaire, to analyze the opinions of the financial community that contribute to the implementation of corporate governance on the role of corporate governance mechanisms and policies and procedures for the quality control, and their support in obtaining the quality of the services of external audit in Algeria. This study concluded that there was a relationship of strong correlation between the implementation of corporate governance and the quality of audit services. Finally, the study showed that the mechanisms and procedures of corporate governance, from the board of directors, internal audit, audit committees and control the quality of external audit in their interaction and complementing them in the execution of predictable functions relating to each part in corporate governance are trying to ensure and improve the quality of external audit services, and the quality of financial reporting.

Keywords: Corporate governance, mechanisms of governance, external audit, audit quality, audit control.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قَالَ رَجُلٌ أُسْرِي فِي يَدِ يَهُودِيٍّ وَاسْتَرَاةً يَهُودِيًّا
مَالِيًّا سَرِيحًا مَنُورًا سَرِيحًا كَأَنَّ السَّمْعَاءَ لَمَّا سَرَاةً

وَأَجْمَلًا عَقْدَةً مِنْ لَنَانٍ يَفْقَهُوا قَوْلًا
مَالِيًّا سَرِيحًا مَنُورًا سَرِيحًا كَأَنَّ السَّمْعَاءَ لَمَّا سَرَاةً

سَرَاةً يَهُودِيًّا (الأنعام: ٢٥-٢٨)

تَشْكُرَات

قول رسول الله (ص) : لا يشكر الله من لا يشكر الناس

من منطلق هذا الحديث أتوجه إلى الله تبارك وتعالى بالحمد والثناء والشكر كما يحبه ويرضاه على أن وفقني في إنجاز هذا العمل، على ما فيه من ضعف البشر وقصر النظر فما كنت فيه من صواب فهو من محض فضله سبحانه وتعالى ومنه علينا، فله الحمد والشكر ونسأل الله العفو والغفران.

أتقدم بخالص الشكر والعرفان الى الأستاذ المشرف د. فرحات عباس لتفضله بقبول الاشراف على هذا البحث ومتابعته العلمية.

كما أتقدم بجزيل الشكر والاحترام الخالص والتقدير إلى الأستاذ د. محمد يعقوبي لدعمه وتوجيهاتهما والمعلومات النيرة، فله مني جزيل الشكر والامتنان.

وإلى كل من ساعدني في إتمام ذا العمل المتواضع ولو بكلمة طيبة وابتسامة صادقة.

إيكم كلكم أخلص التشكرات

الأهداء

إلى والدي الكريمن أطلال الله في عمرهما

إلى الذي لو أتينا بالتقدير كلمة ما وفّت ببعض قدره....زوجي

إلى أزهار النرجس التي تفيض حباً وطفولةً ونقاءً وعطراً في بيتي أبنائي:

جاسر لواء الدين و رودينا

إلى اخواتي واخواني دون إستثناء

إلى كل من علمني حرفاً

أهدي هذا البحث المتواضع راجياً من المولى

عز وجل أن يجد القبول والنجاح

القفار رس

الفهرس	
المحتويات	الصفحة
	الاهداء
	التشكرات
III- I	فهرس المحتويات
IV	فهرس الجداول
V	فهرس الاشكال
VI	فهرس الملاحق
أ-ث	مقدمة
01	الفصل الأول: المنطلقات الفكرية والقواعد الأساسية لحوكمة الشركات
03	المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات والعوامل الداعية لوجودها
03	المطلب الأول: العوامل غير مباشرة لولادة حوكمة الشركات
11	المطلب الثاني: العوامل المباشرة لولادة حوكمة الشركات
19	المطلب الثالث: ماهية حوكمة الشركات
29	المبحث الثاني: الإطار النظري لحوكمة الشركات
29	المطلب الأول: حوكمة الشركات الخصائص، الأهمية والأهداف.
37	المطلب الثاني: حوكمة الشركات الابعاد، المقومات والركائز
43	المطلب الثالث: حوكمة الشركات، المبادئ والمحددات
53	المبحث الثالث: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات
53	المطلب الأول: نظرية تكاليف المبادلة
59	المطلب الثاني: نظرية الوكالات
69	المطلب الثالث: نظرية حقوق الملكية
72	المطلب الرابع: نظرية تجذر المسيرين
77	المبحث الرابع: تطبيقات حوكمة الشركات
77	المطلب الأول: الأطراف المسؤولة عن تطبيق حوكمة الشركات
79	المطلب الثاني: آليات حوكمة الشركات
89	المطلب الثالث: تطبيقات حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية

101	الفصل الثاني: مدخل إلى جودة خدمات المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها
102	المبحث الأول: المدخل إلى جودة المراجعة
102	المطلب الأول: الطلب الاقتصادي على المراجعة.
111	المطلب الثاني: مفهوم جودة المراجعة
123	المطلب الثالث: أهمية جودة المراجعة
127	المبحث الثاني: العوامل المؤثرة على جودة المراجعة
129	المطلب الأول: العوامل المتعلقة بحجم مكتب المراجعة وتأثيره على جودة المراجعة الخارجية
139	المطلب الثاني: العوامل المرتبطة بفريق المراجعة وأثرها على جودة المراجعة الخارجية
142	المطلب الثالث: العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة وتأثيرها على جودة المراجعة الخارجية.
144	المطلب الرابع: العوامل المتعلقة بمستخدمي القوائم المالية وتأثيرها على جودة المراجعة
147	المبحث الثالث: رقابة جودة المراجعة
147	المطلب الأول: مفهوم رقابة جودة المراجعة الخارجية
152	المطلب الثاني: برامج الرقابة على جودة المراجعة الخارجية
158	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على نظام رقابة جودة المراجعة الخارجية
161	المبحث الرابع: معايير رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية
161	المطلب الأول: المعايير الدولية لرقابة جودة المراجعة الخارجية
169	المطلب الثاني: عناصر رقابة الجودة حسب معيار المراجعة الدولي (ISA220)
179	المطلب الثالث: المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول (ISQC1)
200	الفصل الثالث: أثر آليات حوكمة الشركات على جودة خدمات المراجعة الخارجية بالجزائر
201	المبحث الأول: واقع حوكمة الشركات والممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر.
201	المطلب الأول: واقع حوكمة الشركات في الجزائر.
211	المطلب الثاني: واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر
218	المطلب الثالث: المهام والمسؤوليات المهنية للمراجع الخارجي للحسابات في الجزائر.
226	المبحث الثاني: عرض وتحليل الاستبيان
226	المطلب الأول: عرض الاستبيانين
228	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
233	المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة

246	المبحث الثالث: تحليل استبيان الدراسة
246	المطلب الأول: تحليل نتائج الاستبيان من حيث خصائص عينة الدراسة
253	المطلب الثاني: تحليل نتائج الاستبيان من حيث مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة
255	المطلب الثالث: تحليل نتائج الاستبيان من حيث اهداف ومهام المراجعة الداخلية
257	المطلب الرابع: تحليل نتائج الاستبيان من حيث مهام وآليات لجان المراجعة
259	المطلب الخامس: تحليل نتائج الاستبيان لسياسات وإجراءات رقابة جودة المراجعة
262	المبحث الرابع: التحليل المقارن واختبار الفرضيات
262	المطلب الأول: التحليل المقارن لمهام ومسؤوليات مجلس الإدارة
264	المطلب الثاني: التحليل المقارن لأهداف وآليات المراجعة الداخلية
267	المطلب الثالث: التحليل المقارن لمهام وآليات لجان المراجعة
269	المطلب الرابع: التحليل المقارن لسياسات وإجراءات رقابة الجودة
272	المطلب الخامس: اختبار فرضيات الدراسة
285	الخاتمة
296	المراجع
315	الملاحق

فهرس الجداول

الرقم	البيان	الصفحة
01	ملخص تاريخي لتطور مفهوم حوكمة الشركات	06
02	مقاربة فرضيات نظرية تكاليف الصفقات وفق ويليامسن	57
03	التركيز العالمي على حوكمة الشركات	90
04	تطور عناصر معايير رقابة الجودة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	166
05	يوضح مختلف محتويات اسئلة أجزاء الاستبيان	228
06	توزيع المعطيات للأجزاء الخمسة لقاعدة الاستبيان الأول	231
07	توزيع المعطيات للأجزاء الخمسة لقاعدة الاستبيان الثاني	232
08	يوضح مرجعية وتفسير قيمة معامل الفاكرونباخ	236
09	يوضح معاملات الثبات للأجزاء الثلاثة للاستبيان	236
10	يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثاني من الاستبيان	237
11	يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثالث من الاستبيان	238
12	يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الرابع من الاستبيان	239
13	يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الخامس من الاستبيان	240
14	يوضح أهمية العبارات وفق مقياس ليكرت	242
15	درجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح	243
16	الخصائص لاختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان ويتني Mann-Whitney)	244
17	تحليل لخصائص العينة الأولى للدراسة	246
18	يوضح التصنيف حسب المهنة للمراجعين الخارجيين	249
19	تحليل لخصائص العينة الثانية للدراسة	250
20	تحليل اجابات المراجعين الخارجيين للجزء الثاني من الاستبيان	253
21	تحليل اجابات للمستفيدين في ظل آليات الحوكمة للجزء الثاني من الاستبيان	254
22	تحليل اجابات المراجعين الخارجيين للجزء الثالث من الاستبيان	255
23	تحليل اجابات المستفيدين في ظل الحوكمة للجزء الثالث من الاستبيان	256
24	تحليل اجابات المراجعين الخارجيين للجزء الرابع من الاستبيان	257
25	تحليل اجابات المستفيدين في ظل الحوكمة للجزء الرابع من الاستبيان	258
26	تحليل اجابات المراجعين الخارجيين للجزء الخامس من الاستبيان	259
27	تحليل اجابات المستفيدين في ظل آليات الحوكمة للجزء الخامس من الاستبيان	261
28	التحليل المقارن لمهام ومسؤوليات مجلس الادارة لعينتي الدراسة	263
29	التحليل المقارن لأهداف وآليات المراجعة الداخلية لعينتي الدراسة	265
30	التحليل المقارن لمهام وآليات لجان المراجعة لعينتي الدراسة	268
31	التحليل المقارن لسياسات وإجراءات رقابة الجودة لعينتي الدراسة	270
32	اختبار Mann-Whitney للفرضية الفرعية الأولى	275
33	اختبار Mann-Whitney للفرضية الفرعية الثانية	277
34	اختبار Mann-Whitney للفرضية الفرعية الثالثة	279
35	اختبار Mann-Whitney للفرضية الرابعة	281

فهرس الاشكال

الرقم	البيان	الصفحة
1	نموذج الدراسة	ط
2	خصائص حوكمة الشركات	31
3	أهمية حوكمة الشركات	34
4	ركائز حوكمة الشركات	39
5	المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة	44
6	مشاكل نظرية الوكالة	64
7	دور الحوكمة في تخفيض مشكلة تضارب المصالح	68
8	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	78
9	يوضح الإطار العام لجودة المراجعة	122
10	يوضح الطلب والعرض على جودة المراجعة وفق الدراسات التجريبية	124
11	يوضح منهجية الدراسات حول قياس وتقييم جودة المراجعة	128
12	يوضح معالم تطور سوق المراجعة	136
13	يوضح أهمية رقابة جودة المراجعة في ظل الأنظمة والمعايير المهنية	157
14	يوضح دور الهيئات المستقلة في دعم رقابة الجودة للمراجعة	181
15	نموذج عن قاعدة الاستبيان الأول	230
16	نموذج عن قاعدة الاستبيان الثاني	232
17	تصنيف العينة الاولى للدراسة حسب الجنس	247
18	تصنيف العينة الاولى للدراسة حسب العمر	248
19	تصنيف العينة الاولى للدراسة حسب الخبرة	248
20	تصنيف العينة الاولى للدراسة حسب المستوى التعليمي	248
21	تصنيف العينة الثانية للدراسة حسب الجنس	250
22	تصنيف العينة الثانية للدراسة حسب العمر	251
23	تصنيف العينة الثانية للدراسة حسب المستوى التعليمي	252
24	تصنيف العينة الثانية للدراسة حسب الخبرة	252
25	يوضح التحليل المقارن لمهام ومسؤوليات مجلس الادارة	263
26	يوضح التحليل المقارن لأهداف وآليات المراجعة الداخلية	266
27	يوضح التحليل المقارن لمهام وآليات لجان المراجعة	268
28	يوضح التحليل المقارن لسياسات وإجراءات رقابة الجودة	270
29	للفرضية الأولى --Mann-Whitney يوضح نتائج اختبار مان ويتني	274
30	يوضح نتائج اختبار مان ويتني --Mann-Whitney للفرضية الثانية	276
31	يوضح نتائج اختبار مان ويتني --Mann-Whitney للفرضية الثالثة	278
32	يوضح نتائج اختبار مان ويتني --Mann-Whitney للفرضية الرابعة	280

المقدمة

تمهيد

لقد تعاضم الاهتمام بحوكمة الشركات وجودة خدمات المراجعة الخارجية في جميع أنحاء العالم على حد سواء، خاصة بعد انهيار شركات عالمية كبرى خلال الأزمة المالية الآسيوية عام 1998 م، وانهيار عدد من كبريات الشركات الأمريكية عام 2002 م أيضا، بسبب القصور الواضح في تطبيق المعايير والنظم المحاسبية والمالية والإدارية، والتي تسعى إلى تعزيز استقلالية مراجعي الحسابات بإدخال بعض القيود المفروضة عليهم في تقديمهم للخدمات الاستشارية خارج مجال المراجعة، وهذا ما جاء به قانون ساربنس اوكسلي (Sarbanes-Oxley Act) ¹، ووصف بأنه أكثر التشريعات أهمية وتأثيراً في حوكمة الشركات والإفصاح المالي وممارسة مهنة المراجعة منذ قانون تداول الأوراق المالية الأمريكي خلال الثلاثينيات من القرن الماضي.

حيث توالى انهيارات العديد من الشركات المساهمة خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية مثل شركة إنزون، أدلفيا، تاكو وورلدكوم اكسيروكي، وبنك ليمان براذر في شهر سبتمبر 2008.² وهذا نتيجة التلاعب بمصادقية القوائم المالية وضعف مستوى درجة الإفصاح والشفافية فقد تم استخدام طرق محاسبية مضللة لإخفاء الخسائر والتلاعب بحقوق المساهمين وباقي أصحاب المصالح، وذلك بالتواطؤ مع شركات مراجعة عالمية مثل شركة آرثر أندرسون التي قدمت تقارير تدقيق غير صادقة مما أدى لتعرضها لغرامات مالية وفقدان الثقة في المعلومات المفصح عنها، وترتب عن ذلك أزمة ثقة عالمية في القوائم المالية للشركات، كما شهدت الجزائر فضيحة الفساد المالي في جانفي 2010م، والتي مست شركة سوناطراك، والتي تمثل 97% من إجمالي صادرات البلاد، ومورد مهم للطاقة بأوروبا، حيث تورط فيها 15 من كبار مسؤوليها، وارجع إلى وجود ثغرات تنظيمية في منح العقود، حيث تعتبر من أهم مهام المراجعة الخارجية للحسابات، ووجهت فيها الاتهامات لمراجعة الخارجية الحسابات³ وكذلك بسبب ضعف الإفصاح والشفافية، والتغاضي عن حقوق المساهمين والتزوير في البيانات والقوائم والتقارير المالية

¹ ALEXANDER Nicholas C, “ **An evaluation of the Sarbanes-Oxley Act's impact on accounts payable and leadership effectiveness** », unpublished PhD thesis, University of Phoenix, 2009, p2

² VICTORIA Lemieux: How Do Your Organization's Risks Stack Up? **Lessons Learned from the Financial Meltdown**, Information Management Journal, Lenexa, Jan/Feb 2010, Vol 44, Iss1, p 22

³ Oxford Analytica D B Service: **ALGERIA-Sonatrach may emerge stronger from scandal**, Oxford Analytica, Feb 10, 2010, p1. <http://www.oxan.com> Copyright © Oxford Analytica 2010

المختلفة، وهي أمور تعالجها حوكمة الشركات وتضعها في نصابها الصحيح بما يساعد علي مكافحة الفساد وتحقيق الجودة للتقارير المالية.

تعتبر المراجعة الخارجية إحدى الآليات الأساسية لتنفيذ حوكمة الشركات وتعزيزها، ولا يمكن أن يكون لإجراءات ممارسة الحوكمة تأثيراً له مغزاه الإيجابي على الاقتصاد ما لم تتضافر الجهود لإيجاد التفاعل البناء بين أطرافها الداخليين وأطرافها الخارجيين، إذ يساهم وجود لجنة المراجعة في تعزيز الاتصال والتنسيق بين تلك الأطراف وحل المشاكل والصعوبات ، التي قد تنشأ بينهم مما يزيد من فرص احتمال تنفيذ الإدارة للاقتراحات الملاءمة المقدمة من قبل لجان المراجعة للمراجع الخارجي لتحسين جودة الأداء المهني ، أو تلك المتعلقة بتصميم، أو تشغيل هيكل الرقابة الداخلية وفي الوقت المناسب، كما ستمثل نقطة الارتكاز لتطوير التقارير المالية والارتقاء بها وحماية مصالح المساهمين من خلال إشرافها على إعداد تلك التقارير وأداء الإدارة، المراجع الداخلي والخارجي وتحسين استقلاليتهم.

حيث تواجه مهنة مراجع الحسابات خلال السنوات الأخيرة تحديات على نطاق واسع نتيجة تزايد الشكوك بفقدانها المسؤولية والمصدقية وثقة من حولها من المستخدمين والمساهمين والرأي العام بعد سلسلة الأزمات المالية المختلفة و الانهيارات التي حدثت في عدد من الدول ، أن من أهم أسباب انهيار الشركات هو الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة، وافتقار إدارتها إلى الممارسة السليمة في الرقابة والإشراف ونقص الخبرة والمهارة وكذلك اختلال هيكل التمويل وعدم القدرة على توليد تدفقات نقدية داخلية كافية لسداد الالتزامات المستحقة عليها والشفافية بجانب إظهار المعلومات المحاسبية لحقيقة الأوضاع المالية للشركة ، لذا كان لزاماً على إدارات الشركات أن تتبنى مسؤولياتها تجاه مواجهة الخطر. وقد نادى الكثير من المحاسبين والمحليلين الماليين للمؤسسات والمنظمات الأجنبية والدولية والمحلية على وجه الخصوص بإتخاذ استراتيجيات لمواجهة مثل هذه الأزمات فكان موضوع حوكمة الشركات (**Corporate Governance**) من المواضيع الهامة التي يجب ان تتبناها تلك الشركات .

1 - إشكالية الدراسة.

إن إشكالية الدراسة تتمحور أساسا حول دور حوكمة الشركات من خلال ألياتها المختلفة ودورها الاشرافي والرقابي المطلوب من مراجع الحسابات ومدى قدرته في تحقيق التوافق بين معايير جودة الأداء المهني المتمثلة في الافصاح المحاسبي والشفافية والعدالة والمسؤولية ومبادئ حوكمة الشركات في ظل ألياتها وبالشكل الذي ينعكس في رفع جودة وفاعلية ادائه، وبالتالي فان السؤال الرئيسي لهذه الدراسة يمكن طرحه بالصيغة التالية:

- السؤال الرئيسي.

"إلى أي مدى يمكن ان يؤثر التطبيق السليم لآليات حوكمة الشركات عند ممارستها لدورها الاشرافي على تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر."

يقودنا هذا السؤال الرئيسي إلى طرح جملة من التساؤلات الفرعية كما يلي:

- الأسئلة الفرعية:

- ما هي قواعد وآليات حوكمة الشركات التي ترتبط بها أعمال المراجعة الخارجية؟
- كيف تؤثر حوكمة الشركات على قرارات مراجعي الحسابات الخارجيين بشأن تخطيط عملية المراجعة وأدائها؟
- كيف يختلف دور وأهمية حوكمة الشركات بالنسبة للأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة؟
- ما مدى أهمية وكفاءة كل آلية من آليات الحوكمة في دعم عملية المراجعة الخارجية؟
- ما هي وجهات نظر المراجعين الخارجيين بشأن تأثير آليات حوكمة الشركات في عملية المراجعة؟
- ما هي وجهات نظر مختلف الجهات المتفاعلة مع حوكمة الشركات في تحقيق الرقابة على جودة عملية المراجعة؟
- إلى أي مدى يمكن ان تساهم مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر؟
- إلى أي مدى يمكن ان تساهم اهداف ومهام المراجعة الداخلية في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر؟

- إلى أي مدى يمكن ان تساهم مهام وآليات لجان المراجعة في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر؟
- إلى أي مدى يمكن ان تساهم سياسات وإجراءات رقابة الجودة في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر؟

2- فرضيات الدراسة.

للإجابة عن مجمل هذه التساؤلات فقد اعتمدت الباحثة على الفرضيات التالية:

- الفرضية الرئيسية.

" إن تحقيق التفاعل والتطبيق السليم لنظام حوكمة الشركات من خلال مختلف قواعدها وآلياتها بما يتوافق مع متطلبات جميع الفئات المستفيدة منها والمتفاعلة معها، ينعكس أثره على تحسين جودة أداء خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر"

- الفرضيات الفرعية.

وعلى ضوء الفرضية الرئيسية للدراسة، يمكن ادراج جملة من الفرضيات الفرعية كما يلي:

- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول دور مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر
- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول دور اهداف ومهام المراجعة الداخلية في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.
- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول دور مهام وآليات لجان المراجعة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول سياسات وإجراءات رقابة الجودة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

3-تحديد إطار الدراسة

تتطرق هذه الدراسة إلى المراجعة الخارجية للحسابات بغض النظر عن باقي التصنيفات الأخرى للمراجعة. كما تنحصر حدود هذه الدراسة بآليات حوكمة الشركات من حيث مجلس الإدارة المراجعة الداخلية ولجان المراجعة كمدخل لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، مع اعتماد سياسات وإجراءات رقابة الجودة للمراجعة الخارجية كآلية داعمة لتحقيق الجودة المطلوبة لخدمات المراجعة، في ظل غياب معايير تحكم الممارسة المهنية لها، ومعايير الرقابة على جودتها على اعتبار أن الممارسة المهنية للمراجعة في الجزائر تحكمها القوانين والتشريعات، في ظل غياب معايير وطنية، وتأثير ذلك على التطبيق السليم لحوكمة الشركات وما توفره المعايير من المستويات المثلى للأداء في حين أن القوانين والتشريعات تحدد المستوى الأدنى للأداء. وسيتم اعتماد جملة من سياسات وإجراءات رقابة الجودة للمعايير الدوليين لرقابة الجودة (ISA220) و (ISQC1)، والساريين المفعول والتطبيق منذ 2009/12/15م، وفق دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين لمعايير الجودة والمراجعة لسنة 2009م، ولم تشملهما تغييرات جوهرية في الإصدارات اللاحقة، لدراسة أثر سياسات وإجراءات رقابة الجودة في تحقيق جودة خدمات الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

- الحدود المكانية.

ترتبط هذه الدراسة بواقع حوكمة الشركات والممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، إضافة توفير وتدعيم تطبيق الرقابة على جودة الممارسة المهنية لها، من خلال استبيان موجه لمراجعي الحسابات، وجميع الأطراف المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة، وتم اختيار عينة البحث باشمالها ولو جزئيا على أغلب المناطق الجغرافية للجزائر.

- **الحدود الزمنية.** سوف نقوم بمسح تاريخي لتطور الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، بالتركيز على فترة تطور المراجعة الخارجية في الجزائر منذ اعتمادها في سنة

1969م إلى غاية نهاية تاريخ الدراسة، وقوفا على الواقع الحالي للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، وتحليل واقع وآفاق تطبيق حوكمة الشركات من خلال مجمل آلياتها ودعمها لجودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر.

4- أسباب اختيار الموضوع.

أن من أهم الأسباب التي دفعتنا لاختيار الموضوع هي:

- الاهتمام الخاص بالموضوع بالقيمة المتميزة له من خلال الدراسات المتخصصة في الموضوع دوليا.
- قلة اهتمام الجزائر بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات واعتبارها أن الحوكمة التي تهتم بترشيد الجانب الإداري ليست أولوية في الوقت الحاضر مقارنة بأولويات أخرى.
- قلة الدراسات التي اهتمت بدراسة تأثير آليات الحوكمة الداخلية والخارجية (رقابة جودة المراجعة) على جودة خدمات المراجعة الخارجية.
- اهتمام الحوكمة بالجانب التسيير وترشيد استخدام الموارد وبالتالي تعتبر الحل بالنسبة لإدارات الشركات الجزائرية، والتي تتسم بأنها من أكثر الدول فسادا في مؤسساتها حسب تقارير منظمة الشفافية الدولية لسنة 2013 أن الجزائر تقبع في المرتبة 105 في قائمة الدول الأكثر فسادا في العالم في تقريرها لسنة 2014 في المرتبة 100 عالميا بما يعني انه لا يوجد تحسن على مستوى التسيير ومكافحة الفساد بشتى انواعه.
- تسليط الضوء على إشكالية اهتمت بها منظمات دولية وحكومات من أجل ترشيد التسيير ولك بوضع مبادئ حوكمة الشركات حيز التنفيذ في الدولة لما لها من تأثير على المستوى الاقتصاد المحلي والعالمي.
- إن مهنة المحاسبة والمراجعة تعتبر من أكثر المهن التي تشهد تطورا بارزا وملحوظا، وهذا ما نلمسه كذلك على المستوى الوطني من خلال اعتماد النظام المحاسبي والمالي، واعادة تنظيم الهيئات المهنية في ظل القانون 10-01 لتنظيم المهنة، وهذا تجاوبا مع الاتجاهات الحديثة في المراجعة ومجمل المشاكل المعاصرة التي تواجهها وخاصة تدني جودة خدماتها، هذا كله يكسب هذا الموضوع أهمية كبيرة.

5 - متغيرات ونماذج الدراسة.

لدراسة أثر آليات حوكمة الشركات على تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر، تم اعتماد مختلف آليات حوكمة الشركات كمتغيرات مستقلة للدراسة من حيث مهام ومسؤوليات مجالس الإدارة، أهداف ومهام المراجعة الخارجية وكذلك مهام وآليات لجان المراجعة، إضافة الى اعتماد سياسات وإجراءات رقابة الجودة للمراجعة، وقياس دور مختلف هذه الآليات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية. والمتغير التابع هو تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر.

- نماذج اختبار الفرضيات:

سيتم اختبار كل فرضية من فرضيات الدراسة على مستوى عينتي الدراسة من المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهن في ظل آليات الحوكمة.

- نموذج اختبار الفرضية الأولى

تتمثل في دراسة الدلالة الإحصائية للمتغيرات المرتبطة بمهام ومسؤوليات مجلس الإدارة ضمن آليات الحوكمة، ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر من وجهة نظر طرفي الدراسة.

- نموذج اختبار الفرضية الثانية

تتمثل في دراسة الدلالة الإحصائية للمتغيرات المرتبطة بأهداف ومهام المراجعة الداخلية في ظل آليات الحوكمة، ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر من وجهة نظر طرفي الدراسة.

- نموذج اختبار الفرضية الثالثة

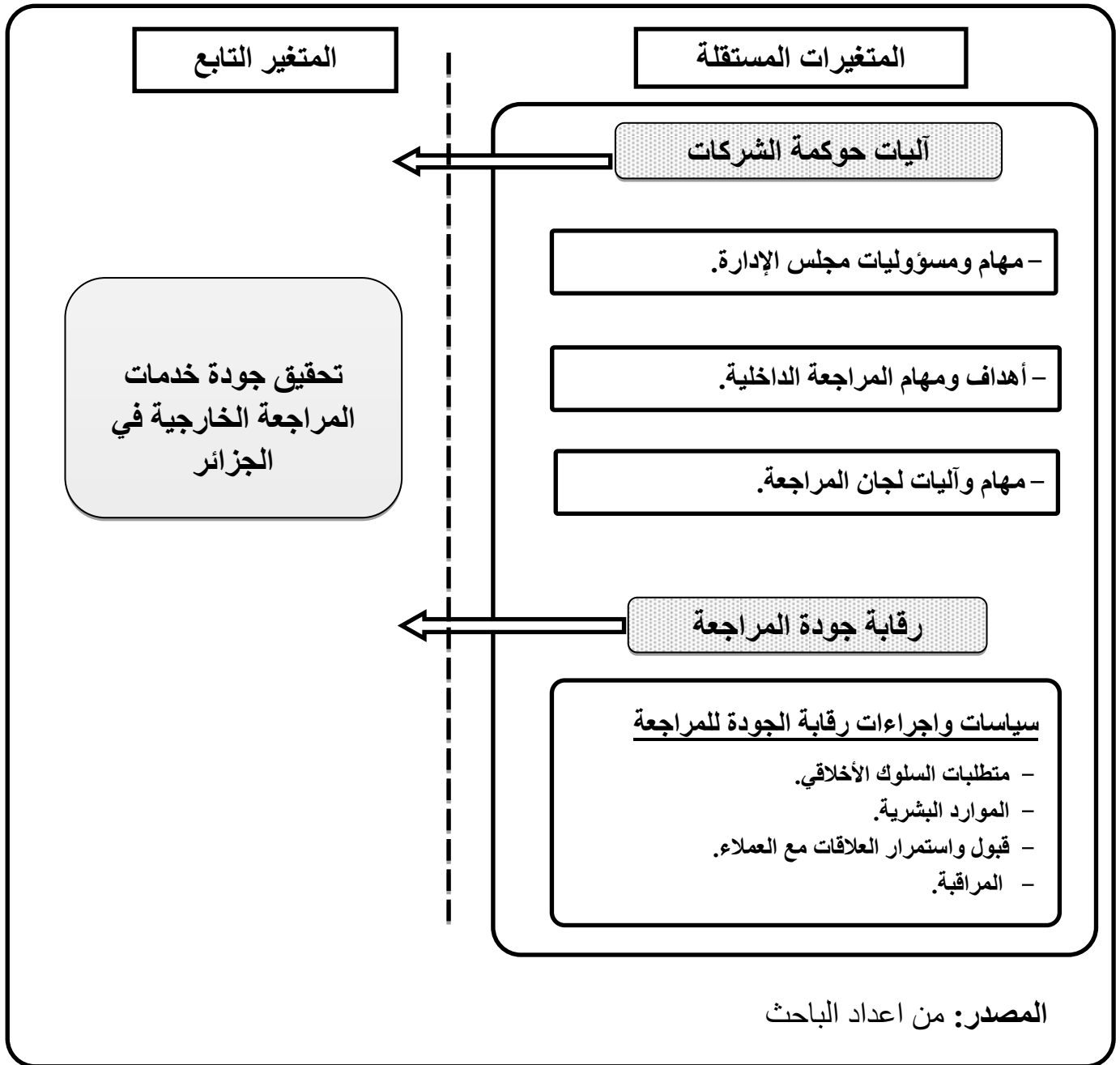
تتمثل في دراسة الدلالة الإحصائية للمتغيرات المرتبطة بآليات ومهام لجان المراجعة في ظل الحوكمة، ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر من وجهة نظر طرفي الدراسة.

- نموذج اختبار الفرضية الرابعة.

وتشمل دراسة الدلالة الإحصائية للمتغيرات المرتبطة بآليات رقابة الجودة للمراجعة ودورها في جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر من وجهة نظر طرفي الدراسة، والمتمثلة في سياسات واجراءات رقابة الجودة للمراجعة.

الشكل رقم (01): نموذج الدراسة

نموذج الدراسة



المصدر: من اعداد الباحث

6- أهمية الدراسة.

تكمن أهمية هذه الدراسة للاعتبارات التالية:

- ان تطبيق معايير او قواعد حوكمة الشركات تؤمن الوصول الى قوائم مالية تتمتع بالشفافية وتتمتع بالمصداقية والثقة من طرف مستعمليها.
- تسليط الضوء على دور آليات الحوكمة في دعم عمل مراقب الحسابات وتحديد آلية التعاقد معه
- اقتصار الدراسات السابقة على دراسة بعض الآليات الخاصة بالحوكمة دون أخرى، أو آثارها على بعض مراحل عملية المراجعة دون أخرى.
- زيادة الوعي الثقافي لمستخدمي القوائم المالية ومراجعي الحسابات ومجالس الادارة بحوكمة الشركات وتأثيراتها المختلفة على الأطراف.
- ظهور الشركات المتعددة النشاطات والخاصة في الجزائر يطرح بيئة اقتصادية جديدة وضرورة ضمان مصالح كل الأطراف داخل هذه البيئة الجديدة وتبني نظام حوكمة الشركات.
- باعتبار ان حوكمة الشركات من بين أكثر المواضيع طرحا في الآونة، خصوصا في ظل الانهيارات والأزمات المالية المتتالية التي تعصف بالمجتمع الدولي، حيث أصبحت أولوية استراتيجية تستقطب جميع دول العالم بما فيهم الجزائر خاصة مع رغبتها في الاندماج في الاقتصاد الدولي.
- كما تكمن أهمية هذه الدراسة في النظر إلى جودة الممارسة المهنية للمراجعة والرقابة عليها ليس فقط من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، ولكن كذلك بالنسبة لجميع الأطراف المهتمة بمهنة المراجعة.

7 - أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة دراسة وتحليل طبيعة نظام حوكمة الشركات وجودة المراجعة الخارجية.
- تحديد مختلف آليات حوكمة الشركات وعلاقتها بجودة المراجعة.

- تبين هذه الدراسة علاقة مراجع الحسابات بحوكمة الشركات وما هي الأمور التي يهتم بها مراجع الحسابات من أجل تحسين أدائه وزيادة كفاءة التقارير المالية التي يقدمها للأطراف المستفيدة من خدمات المراجعة.
- محاولة تطبيق الرقابة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل معايير المراجعة الدولية للجودة، ودور ذلك في دعم تطويرها.
- كما تهدف الدراسة إلى إجراء مسح لتصورات أصحاب المصالح والمستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة حول مدى فعالية قواعد حوكمة الشركات في تحسين خدمات المراجعة الخارجية.
- كما تهدف هذه الدراسة في كونها تسعى إلى معرفة الآليات المختلفة للحوكمة المطبقة على مستوى المؤسسات الجزائرية ومدى تأثير هذه الآليات في المؤسسات على عمل المراجعين الخارجيين وبالتالي على جودة المراجعة، على اعتبار أن القوائم المالية التي يقدمونها في تقاريرهم تهم متخذي القرار بصفة عامة سواء على المستوى الكلي أم الجزئي.

8 - الدراسات السابقة في الموضوع.

- دراسة (McMullen,1996)¹: استهدفت هذه الدراسة فحص العلاقة بين وجود لجنة مراجعة وجودة التقارير المالية من حيث انخفاض حالات الأخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية، ويعتقد الباحث أن لجنة المراجعة يمكنها زيادة المصداقية للتقارير المالية عن طريق:
 - فحص عليا التقرير المالي، بما فيها نظم الرقابة الداخلية وتطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.
 - فحص عملية المراجعة ككل (الداخلية والخارجية)
 - وقد أوضحت النتائج أن هناك علاقة ارتباط عكسية قوية بين لجنة المراجعة، وحالات الأخطاء والمخالفات والتصرفات غير القانونية.

¹McMullen D.A, « Audit committee performance : an investigation of the consequences associated with audit committees”, Auditing :A Journal of practice and Theory, 15(01), USA, 1996,pp:87-103.

• دراسة¹ (Cohen and Hanno, 2000):

قامت هذه الدراسة بفحص آثار أنشطة حوكمة الشركات وأنشطة فلسفة رقابة الإدارة على أحكام مراجعي الحسابات المتعلقة بقبول العميل وبالاختبارات الأساسية، واعتمدت الدراسة في وصف أنشطة حوكمة الشركات وأنشطة رقابة الإدارة على أمثلة تقرير لجنة حماية التنظيمات الإدارية 1992 COSO، ولقد أجريت الدراسة على 96 مراجع حسابات في أمريكا نصفهم لديه خبرة في مجال قبول العميل، أما النصف الآخر فلديه خبرة في مجال الاختبارات الأساسية، ولقد وزعت عليهم قوائم استقصاء لحالة عملية تمثل عميل مراجعة مفترض في ضوء حالتي قوة (أو ضعف) أنشطة حوكمة الشركات ورقابة الإدارة.

وتشير النتائج إلى أن أحكام مراجعي الحسابات سواء المرتبطة بقبول العميل أو بالاختبارات الأساسية تكون أكثر إيجابية في حالة قوة أنشطة حوكمة الشركات ورقابة الإدارة مقارنة بحالة ضعف أنشطة حوكمة الشركات ورقابة الإدارة، إلا أن أحكام قبول العميل تتأثر بدرجة أكثر بفلسفة رقابة الإدارة مقارنة بتأثرها بحوكمة الشركات، أيضاً فإن تقييم مراجع الحسابات لخطر الرقابة وكذلك أحكامه المرتبطة بمدى الاختبارات الأساسية تتأثر بدرجة أكثر بفلسفة رقابة الإدارة مقارنة بتأثرها بحوكمة الشركات، أيضاً تشير النتائج إلى اختلاف أحكام مراجعي الحسابات حول توقيت الاختبارات الأساسية، حيث اتفق مراجعي الحسابات حول تعديل مدى هذه الاختبارات في ضوء تقييمهم لخطر الرقابة، في حين اختلفوا حول تعديل توقيت إجراء هذه الاختبارات.

وعلى الرغم من أهمية النتائج السابقة، إلا أن هذه الدراسة لم تهتم بالعناصر الأخرى لبيئة الرقابة مثل: قوة المركز المالي للعميل، المنهج الاستراتيجي لحوكمة الشركات بدلاً من منهج توجيه أنشطة الإدارة، ودراسة أثر الحوكمة ورقابة الإدارة على مراحل أخرى لعملية المراجعة وعلى التقارير المالية وعلى العديد من قرارات المراجعة، هذا بالإضافة إلى عدم تناولها استقلال مراجع الحسابات وقوة المراجعة الداخلية بالشركة ضمن آليات الحوكمة.

¹ Cohen J.& Hanno D, « Auditors consideration of corporate governance and management control philosophy in perplanning and planning judgments », Auditing A journal of practice and theory, n 19(3), USA, 2000, pp:46-133.

• دراسة¹ (Dezoart and Salterio 2001)

قامت بدراسة آثار استقلال أعضاء لجنة المراجعة وكذلك معرفتهم بالتقارير المالية وبتقارير المراجعة على دعمهم لمراجع الحسابات في خلافاته مع الإدارة، وأجريت الدراسة على 68 عضو لجنة المراجعة في كندا على حالة خلافية حول السياسات الدراسية المطبقة وحول معرفتهم المتعددة وقدراتهم على حل المشاكل ومعرفتهم بالتقارير المالية وبتقارير المراجعة.

وتشير نتائج الدراسة إلى أن زيادة استقلال أعضاء لجنة المراجعة ذوي الخبرة يؤدي لزيادة دعم مراجع الحسابات، كذلك تبين وجود علاقة طردية بين معرفة عضو لجنة المراجعة بتقارير المراجعة وبين دعمه لمراجع الحسابات، في حين لا يوجد ارتباط موجب بين معرفة عضو لجنة المراجعة بالتقارير المالية وبين دعمه لمراجع الحسابات وهذا عكس المتوقع تماماً.

وعلى الرغم من النتائج السابقة إلا أن الدراسة لم تناقش تأثير أحكام أعضاء لجنة المراجعة بالعلاقات التي تؤثر على استقلالهم مثل: وجود أقارب لهم بالشركة، الحفاظ على ارتباطات هامة داخل الشركة، منح الشركة مكافأة تغير أعضاء المجلس، هذا بالإضافة إلى اقتصارها على دراسة حالة خلافية واحدة، دون الحالات البديلة الأخرى مثل: غموض موقف مراجع الحسابات، توقيت الخلاف حول التقارير، قوة العميل.

• دراسة² (Ho & Wong, 2001):

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار العلاقة بين الخصائص الأساسية لحوكمة الشركات ودرجة الإفصاح الاختياري الذي تعرضه الشركات المقيدة في سوق هونج كونج للأوراق المالية.

وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ايجابية بين كل من نسبة المديرين المستقلين في مجلس الإدارة ودرجة الإفصاح الاختياري الذي تقدمه الشركات، كما وجدت علاقة ايجابية بين وجود لجان المراجعة بالشركات

¹ Dezoort,F.T,and S.Saltero, “the effects of Corporate Governance Experience and financial Reporting and Audit Committee Members Judgements”, Auditing: a Journal of practice and theory: 20, (02), USA, sep2001, pp:31-47.

² Ho, S.S.M, Wong.K.S, « A Study of the relationship between Corprate Governance structures and the voluntary disclosure”, Journal of Internat ional Accounting Auditing and Taxation, Oct10, Uk, 2001, PP:15-139.

ودرجة الإفصاح الاختياري المعروض. بينما كانت العلاقة عكسية بين كل من نسبة الأعضاء العائليين بمجالس الإدارة ودرجة الإفصاح الاختياري الذي تعرضه هذه الشركات

• دراسة¹ (Cohen, et al., 2002)

تعرضت هذه الدراسة للعلاقة بين حوكمة الشركات وعملية المراجعة، وقد أجريت الدراسة التجريبية من خلال المقابلات شبه الهيكلية مع عينة من 36 مراجع للحسابات من المراجعين التابعين لشركات وتشير نتائج الدراسة إلى ما يلي:

- أن آليات حوكمة الشركات التي يهتم بها مراجع الحسابات على الترتيب هي: الإدارة، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة.
- أن مراجعي الحسابات يستخدموا معلومات الحوكمة بدرجة أكثر في مرحلة تخطيط المراجعة مقارنة بمرحلتها الاختبار الميداني والفحص، أيضاً اختلفت درجة استخدام المراجع لمعلومات الحوكمة تبعاً لاختلاف مركزه الوظيفي داخل شركة المراجعة.
- اختلاف دور وأهمية حوكمة الشركات في التأثير على عملية المراجعة وفقاً لاختلاف حالات التعاقدات (جديدة/ مالية) واختلاف حالات العميل (ذي مخاطر مرتفعة - دولي أم محلي - خاص أم عام - اختلاف صناعة العميل - وجود نظام للعمل).
- نقص خبرة أعضاء لجنة المراجعة، بجانب عدم كفاءة اللجنة في أداء وظائفها وفي حل خلافات مراجع الحسابات مع الإدارة، كما تؤكد النتائج على تزايد أهمية حوكمة الشركات في المستقبل نظراً لتحول المراجعين من مراجعة العمليات إلى مراجعة الرقابات إلى مراجعة حوكمة الشركات.
- تلعب حوكمة الشركات دوراً قوياً في حالات الغش، وكذلك عند تقديم خدمات الضرائب وخدمات التأكيد الأخرى، نظراً لاعتماد هذه الخدمات على تأكيدات الإدارة، بينما تكون الحوكمة أقل أهمية بالنسبة للخدمات الاستشارية.

وعلى الرغم من أهمية النتائج السابقة إلا أنها لم توضح ما إذا كانت آليات حوكمة الشركات التي يهتم بها مراجعي الحسابات وهي (مصادقية الإدارة، قوة واستقلال مجلس الإدارة، استقلال لجنة المراجعة)

¹ Cohen J.M, et al, « Corporate Governance and the Audit Process », Contemporary Accounting Research 19, (4), USA, Winter2002, pp : 573-594.

كافية لدعم جودة التقارير المالية وكفاءة وفعالية عملية المراجعة أم لا، هذا بالإضافة إلى صغر حجم عينة الدراسة، وعدم تناولها باقي آليات حوكمة الشركات.

• دراسة¹ (Goodwin and Seow 2002)

قام بدراسة آثار ستة آليات لحوكمة الشركات على جودة التقارير المالية ومراجعتها، وتتمثل آليات الحوكمة موضع الدراسة في: قوة لجنة المراجعة، وجود مراجعة داخلي لدى العميل، قوة السلوك الأخلاقي للشركة، تغيير شريك المراجعة، قيام مراجع الحسابات بتقديم خدمات المراجعة الداخلي للعميل، قيام مراجع الحسابات بمراجعة جميع شركات العميل، وأجريت الدراسة على عينة من المديرين ومراجعي الحسابات في سنغافورة، حيث تم توزيع 400 قائمة على المديرين وبلغت نسبة الردود 18% فقط، كما تم توزيع 200 قائمة على مراجعي الحسابات وبلغت نسبة الردود 31% فقط.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- أن المراجعة الداخلية لها أهمية معنوية عالية في حين أن قوة السلوك الأخلاقي للشركة كان لها أهمية معنوية ضعيفة، أما لجنة المراجعة فلم يكن لها أية أهمية معنوية.
- يعتقد المديرين أن التنفيذ الصارم لقوانين الحوكمة يؤثر على كل من منع واكتشاف غش الإدارة، في حين يرى مراجعي الحسابات عكس ذلك، كما يرى مراجعي الحسابات أن وجود المراجعة الداخلي له أثر معنوي على قدرة الشركة على اكتشاف غش الإدارة.
- تشير النتائج إلى أن تغيير شريك المراجعة لم يكن له أثر معنوي على جودة التقارير المالية، وهذا عكس ما تطالب به التشريعات الحديثة.
- أن قيام المراجع بمراجعة جميع شركات العميل تساعده على مقاومة ضغوط الإدارة في حين يوجد اختلاف معنوي ضعيف لأثر هذه الآلية على قدرة المراجع على اكتشاف أخطاء القوائم المالية.

وعلى الرغم من النتائج السابقة، إلا أن الدراسة لم تتناول آليات الحوكمة الهامة الأخرى مثل: هيكل وخبرة مجلس الإدارة، قيام مراجع الحسابات بتقديم الخدمات الإدارية والاستشارية للعميل، ما إذا كان رئيس المجلس يشغل وظيفة المدير التنفيذي الرئيسي أم لا، تحديد إدراك الأطراف الأخرى المنضمة في

¹Goodwin,J, and Seow,J.L, “ The Inffuence of Corporate Governance Mechanisms on the Quality of Financial Reporting and Auditing : Perceptions of Auditor’s and Directors in Singapore”, Accounting and Finance, 42, pp:195-223.

الحوكمة مثل: المستثمرين المراجعين الداخليون، هذا بالإضافة إلى انخفاض نسبة الردود مما يشكك في نتائج هذه الدراسة.

• دراسة (Abdel-Khalik , 2002):¹

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم مقترحات بشأن إصلاح عملية اختيار المراجعين وإعادة اختيارهم وتحديد أتعابهم، لإصلاح هذا العنصر في حوكمة الشركات، وذلك من خلال:

-التحقق من مشكلة استقلال المراجعين كنتيجة لتفويض سلطة اتخاذ قرار علاقات المراجعة لمجالس إدارة الشركات.

-اقتراح هيكل يسمح لحملة الأسهم وبشكل مباشر في تقرير اختيار المراجع وتحديد أتعابه.

وقد اقترحت الدراسة تكوين ما يعرف بمجلس أمناء المساهمين (SBT) مستقل عن مجلس الإدارة، ويقوم هذا المجلس باختيار المراجعين الخارجيين واستبعادهم وتحديد أتعابهم، ويسمح له باختيار أعضاء لجان المراجعة بالشركة وذلك لتحسين استقلال وفعالية لجان المراجعة. وأشارت الدراسة إلى أن البورصة مقابل أتعاب تحصل عليها تقوم باختيار أعضاء مجلس الأمناء ضمانا لتوافر الاستقلال لهذا المجلس.

• دراسة (عاطف، 2003) :²

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد اليات الحوكمة وعلاقتها بجودة التقارير المالية وفعالية مراجعتها، واختبار مدى صحة فروض الدراسة والتي تتناول اختبار العلاقة بين الاليات سواء المرتبطة بالعميل أو المرتبطة بالمراجع وجودة التقارير المالية، ومدى ادراك المراجعين لآثار اليات الحوكمة، وقد خلصت الدراسة إلى وضع اطار مقترح لحوكمة الشركات وحددت اليات الحوكمة المرتبطة منها بالعميل وتنقسم حسب الباحث إلى: (قوة استقلال لجنة المراجعة، قوة المراجعة الداخلية)، أما المرتبطة بالمراجع فقد حددتها الدراسة في أنه يوجد ارتباط وثيق بين قوة اليات حوكمة الشكات المرتبطة بالعميل وبين جودة التقارير المالية وفعالية عملية المراجعة، أن اكثر هذه المتغيرات تأثرا باليات الحوكمة المرتبطة بالعميل

¹ Abdel-khalik, A.R, « Reforming Corporate Governance Post Enron :Shareholder ; Board of Trustees and the Auditor “, Journal of Accounting and Public Policy, 21(2), USA, 2002, pp:97-103.

²عاطف محمد أحمد، "دراسة إختبارية لآثار آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية وفعالية عملية التدقيق للحسابات في الأردن"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الثاني، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، يوليو 2003.

هي انجاز عملية المراجعة بفاعلية ، كما خلصت الدراسة الى انه توجد اختلافات معنوية ذات دلالة إحصائية بين ادراك الراجعين لأثار الحوكمة وعلى جودة التقارير وفعالية عملية المراجعة .

• دراسة¹ (Imhoff, and Eugene 2003)

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين جودة المراجعة وحوكمة الشركات في أمريكا، حيث قامت بدراسة تحليلية للمراجعة والمحاسبة وحوكمة الشركات في الماضي والحاضر بهدف مراجعة التطور التاريخي لهما من أجل تحديد وفهم خصائصهم البارزة في الماضي والتي أدت إلى فشل بيئة التقارير المالية، ثم اقتراح التغييرات اللازمة فيهما لعلاج هذا الفشل لضمان جودة ونزاهة عملية التقارير المالية، ثم تحفيز البحوث التجريبية لدعم جودة ونزاهة هذه التقارير في المستقبل. ولقد اقترحت الدراسة إجراء تغييرات حقيقية في حوكمة الشركات قبل تطوير جودة المحاسبة والمراجعة، وفي النهاية توصلت الدراسة إلى نوعين من التوصيات بشأن دعم جودة ونزاهة التقارير المالية في المستقبل هما:

أولاً: التوصيات المقترحة لدعم استقلال وكفاءة مجلس الإدارة: يجب أن تأخذ لجنة بورصة الأوراق المالية SEC القيادة في تحسين نظام حوكمة الشركات، وتقتصر الدراسة أن تأخذ اللجنة في اعتبارها التغييرات التالية:

- منع المدير المالي أو المدير التنفيذي CEO للشركة من التصرف كرئيس لمجلس الإدارة، وكذلك منعه من التدخل في تعيين المديرين أو وضع جدول أعمال المجلس ومتطلبات الاجتماع.
- منع كل المديرين الخارجيين من امتلاك أسهم في أي شركة يكونوا أعضاء في مجلس إدارتها.
- فيما عدا المدير التنفيذي الرئيسي للشركة يجب أن يتضمن تشكيل المجلس مديرين من الخارج وبشرط ألا يكون سبق لهم العمل كموظفين في الشركة أو لديهم علاقات هامة مع الشركة أو مع المديرين التنفيذيين في الإدارة العليا.
- التزام أعضاء المجلس ببرنامج تعليمي مستمر يحتوي على 30 ساعة دراسية معتمدة سنوياً.

ثانياً: مقترحات بشأن دعم استقلال مراجع الحسابات:

¹ Imhoff.J.R and Eugene A, "Accounting Quality, Auditing and Corporate Governance", Auditing: A Journal of Practice and Theory, January, USA, 2003, pp:1-26.

- منع المراجعين للحسابات الذين كانوا يعملون كمديرين أو كأعضاء مجلس إدارة أو كمراجعين سابقين في نفس شركة العميل من مراجعة هذه الشركة.
 - التغيير الإلزامي لشركة المراجعة كل 3 سنوات، وهذا ما أشار إليه قانون Sarbanes, Oxley Act. Of 2002 بجانب أنه مطلب من قبل GAO في أمريكا، ويجب أن يكون إلزامي من قبل SEC أو بورصات الأسهم، ويفضل أن يقوم AICPA بدور الريادة في هذا المجال وإلزام جميع الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية بذلك.
 - تطوير مبادئ المحاسبة المتعارف عليها لتحقيق شفافية عالية في التقارير المالية.
- وعلى الرغم من أهمية التوصيات السابقة، إلا أنها توصيات نظرية، كما أنها مجال للجدل والخلاف بين المنظمات المسؤولة عن تطوير المحاسبة والمراجعة لضمان جودة ونزاهة التقارير المالية في المستقبل.

• دراسة¹ (Solomon, et al., 2004)

تناولت الدراسة تحليل الحالة الراهنة لمهنة المحاسبة وتحديد العلاقة بين حوكمة الشركات والمساءلة، وتحديد أسباب فشل الشركات وخداع المستثمرين وتحويل الثروة والموارد من المساهمين إلى الإدارة، واستخدام المعلومات المحاسبية في خداع وغش المساهمين. وقد حددت الدراسة أطراف مشكلة حوكمة الشركات بكل من واضعي المعايير المحاسبية، المراجعون، العميل (المنشأة)، مكاتب المراجعة والإدارة.

وقد توصلت الدراسة إلى أنه قبل صدور قانون Surbane- Oxley Law كان اهتمام المراجعين هو زيادة الإيرادات وذلك من خلال تقديم الاستشارات مقابل اهتمام أقل بعملية المراجعة، والتعاقد مع الإدارة باعتبارها العميل، والسماح بتقديم كل من المراجعة الداخلي والخارجي، كما توصلت الدراسة إلى أن الوضع قبل القانون بالنسبة لمجلس الإدارة يتصف ببعض جوانب القصور أهمها اختيار أعضاء مجلس الإدارة بواسطة المديرين التنفيذيين سواء كانوا أصدقاء لهم أو هناك مصالح مادية، ويتم مكافأة أعضاء مجلس الإدارة ليس على أساس الأداء. كما أن هناك قصور في الشركات تتمثل في ضعف الرقابة الداخلية، وعدم الربط بين الرقابة الداخلية والخارجية، وضعف نظم الأمان وشيوع المسئولية. كما يتصف

¹ Solomon J., and A. Solomon, "Corporate Governance and Accountability", From: (<http://www.ssrn.com>) 2004.

النظام السابق للحوافز الإدارية بأنه نظام معقد يترتب عليه تحويل الثروة من المساهمين إلى الإدارة بأي وسائل.

وبناء على الوضع السابق، فقد جاءت الإصلاحات الجوهرية في أمريكا من خلال القانون السابق والذي يهدف إلى التأكيد على ضرورة فعالية حوكمة الشركات وتحديد المسؤوليات، وتطلب القانون ضرورة وجود لجنة للمكافآت ولجنة لحوكمة الشركات، وضرورة وجود سياسات لحوكمة الشركات، وتبني المعايير الأخلاقية، كما تطلب القانون ضرورة وجود لجنة مراجعة مستقلة عن مجلس الإدارة، تقوم هذه اللجنة بتعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه، ويقدم المدقق الداخلي تقريره إلى هذه اللجنة، مع ضرورة عدم قيام المدقق بتقديم استشارات إلى العميل إذا تعارض ذلك مع عملية المراجعة، كما يجب على المدقق الخارجي أن يصدق على جودة الرقابة الداخلية للعميل، كما تطلب القانون ضرورة تناوب القائمين على عملية المراجعة.

• دراسة (شعبان يوسف، 2005)¹

هدف هذا البحث إلى إظهار أهمية دور لجان المراجعة في الشركات من خلال إشرافها على الأعمال المالية والمحاسبية والمراجعة بالشركات. وتوصلت تلك الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أن الهيئة العامة لسوق المال تساعد على نمو سوق المال في مصر من خلال عدة آليات أهمها ضمان الإفصاح والشفافية في السوق والتي تتحقق من خلال عدة توصيات قدمها الباحث من أهمها:

-إصدار قانون يلزم بتكوين لجان المراجعة بالشركات.

-إصدار معيار مراجعة يحدد المهام التي تقوم بها لجان المراجعة بما يؤدي إلى زيادة الإفصاح

والشفافية في التقارير المالية.

• دراسة (Akhigbe & Martin, 2006):

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثار تطبيق قانون Sarbanes Oxley علي الشركات التي تعمل في مجال الخدمات المالية، وذلك بالتركيز علي دراسة أثر استقلال لجان المراجعة وتوافر خبراء ماليين بها

1 /^د شعبان يوسف، "دور لجان المراجعة في إرساء الشفافية والإفصاح الكامل للتقارير المالية وأثر ذلك في تدعيم أسواق الأوراق المالية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول، 2005.

علي أنشطة هذه الشركات، وكذلك مدي قدرة أعضاء مجلس الإدارة في الرقابة علي الشركات، ومدي التوافق مع متطلبات هذا القانون وتوصلت الدراسة إلى أن:

- شركات الخدمات المالية استقادت بشكل كبير من تطبيق قانون Sarbanes Oxley نظرا لتحسين الشفافية وتقليل الغموض النسبي الذي كانت تواجهه شركات الخدمات المالية عند استعراضها للقوائم المالية للشركات.
- الشركات ذات الدرجة العالية من استقلال مجالس الإدارة ولجان المراجعة، وقدرة أعضاء المجلس على فرض الرقابة الفعالة على الشركة تقترن بالآثار المباشرة بالنجاح. على النقيض من ذلك كانت الآثار التي تؤدي إلي نجاح أقل تحدث للشركات التي يكون فيها درجة منخفضة من استقلالية لجان المراجعة وعدم وجود خبراء ماليين بها، وقلة الإيضاحات المتممة بالقوائم المالية.
- قيمة المنشأة تتأثر بالتوافق أو عدم التوافق مع متطلبات القانون بخصوص أمور الإفصاح التي يقوم بها اعمال المراجعة والحوكمة، حيث وجد أن الشركات التي تتوافق مع المتطلبات لديها قيمة مرتفعة مقارنة بالشركات غير المتوافقة مع المتطلبات.

• دراسة (عفاف بنت سالم، 2007):¹

هدف هذا البحث إلى التعرف علي دور لجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات المساهمة السعودية من خلال القوائم المالية ونظام الرقابة الداخلية، والمراجع الخارجي، والمراجع الداخلي، وإدارة المخاطر.

وتوصلت الدراسة إلي وجود دور للجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات المساهمة السعودية من خلال الإشراف والرقابة علي نظام الرقابة الداخلية، مما قد يساعد علي حماية أصول الشركة وحقوق المساهمين والمستثمرين، إلا أنه لا يوجد دور للجان المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات من خلال الإشراف والرقابة علي القوائم المالية والمراجع الخارجي والمراجع الداخلي وإدارة المخاطر، مما قد يؤدي إلي عدم المصادقية لدي المساهمين والمستثمرين وعدم الثقة لديهم في ظل اعتمادهم علي القوائم المالية للشركات المساهمة عند اتخاذ القرارات الاستثمارية.

¹عفاف بنت سالم، " دور لجان المراجعة في تفعيل الإجراءات الحاكمة في الشركات المساهمة بالمملكة العربية السعودية "، مذكرة للحصول على درجة الماجستير، كلية الاقتصاد و الإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، دراسة غير منشورة، السعودية، 2007.

• دراسة (نبيل حمادي، 2012):¹

هدفت هذه الدراسة لبحث موضوع الحوكمة وتأثيرها على جودة المراجعة المالية من خلال الياتها الداخلية في الجزائر حيث تم تصميم استبيانين وجه الأول لمعرفة تأثير آليات الداخلية للحوكمة لعينة من المؤسسات الاقتصادية ولم يدرس مدى تأثيرها بأعمال المراجعة أو العكس، ام الاستبيان الثاني فوجه للأكاديميين دون المراجعين لجمع البيانات حول جودة المراجعة المالية وخلصت الدراسة إلى انه يجب تحسين واقع كل من الاليات الداخلية للحوكمة مع الرفع من ممارسة المراجعة المالية وجودتها.

أما ما يميز دراستنا انها سنتناول تأثير جميع آليات الحوكمة الأساسية الأربعة (لجان المراجعة، المراجعة الداخلية، مجالس الادارة، ورقابة جودة عملية المراجعة الخارجية) على جودة خدمات المراجعة الخارجية ، فأغلب الدراسات التي تم التطرق اليها درست جانب أو عنصر من عناصر آليات الحوكمة وتأثيراته.

9 - منهج وأدوات الدراسة

تتطلب الدراسة وطبيعة البحث استخدام مناهج متعددة تجاوبا مع طبيعة الموضوع، فسيتم اعتماد المنهج التاريخي في الجانب المتعلق بالتطور التاريخي للمراجعة الخارجية وحوكمة الشركات في الجزائر، والمنهج الوصفي التحليلي في الجانب المتعلق بالإطار النظري لحوكمة الشركات وجودة المراجعة الخارجية، إضافة الى اعتماد المنهج الاستشراقي للوقوف على أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات، واعتمد كذلك منهج دراسة الحالة في الجانب العملي للدراسة.

وسيتم تجميع المعلومات الأولية من خلال استبيان موجه إلى المراجعين الخارجيين في الجزائر، وكذلك جميع الجهات المستفيدة من خدمات المراجعة الخارجية في ظل آليات الحوكمة من مدراء وأعضاء مجالس الإدارة، مدراء تنفيذيين، مراجعين داخليين، أعضاء لجان المراجعة وباحثين أكاديميين مختصين، وبصفة عامة جميع فئات المجتمع المالي المهمة بمهنة المراجعة الخارجية والمستفيدة من خدماتها والمتضمن آليات الحوكمة، وتحليلها باستخدام برنامج (EXCEL 2013)، وبرنامج التحليل الإحصائي (SPSS 22.0).

¹حمادي نبيل، " أثر الحوكمة على جودة المراجعة المالية في الجزائر"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر3، دراسة غير منشورة، الجزائر، 2011-2012.

10- صعوبات الدراسة.

ككل دراسة أكاديمية واجهت الباحثة مجموعة من الصعوبات نذكر منها:

- قلة الدراسات الأكاديمية المتخصصة التي تناولت هذا الموضوع، وخاصة أطروحات الدكتوراه فيما يخص دراسة حالة الجزائر في حدود علم الباحث.
- صعوبة الحصول على المعلومات المرتبطة بالواقع الجزائري في ظل ضعف وعدم استقرار دور الهيئات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة بالجزائر.
- عدم استجابة جميع أطراف العينة للإجابة على الاستبيان وعدم جديتهم مع طول مدة الإجابة على الاستبيان واسترداده.
- حداثة مفهوم حوكمة الشركات في بيئة الاعمال الجزائرية نظرا لحداثة التشريعات الخاصة بها.
- عدم اهتمام بعض المراجعين بالتطورات العالمية للمهنة بسبب انحصار اهتمامهم بالسوق المحلية، واهتمامهم بعملية المراجعة الخارجية دون المراجعة الداخلية.

11- خطة وهيكل البحث.

تبعاً للأهداف المرجوة من الدراسة، ولمعالجة الإشكالية المطروحة، واختبار الفرضيات التي تم طرحها، فقد تم تقسيم الدراسة إلى مقدمة وخاتمة وثلاثة فصول، حيث يتناول الفصل الأول المنطلقات الفكرية والقواعد الأساسية لحوكمة الشركات من خلال تتبع تطورها التاريخي وتطور أهدافها، والوقوف على نظرياتها المختلفة، إضافة إلى تحليل المحددات والمبادئ الخاصة بها، وتطبيقاتها من خلال عرض الأطراف المعنية بتطبيقها وألياتها، وتجارب مختلف الدول في تطبيقها.

وخصص الفصل الثاني لدراسة جودة المراجعة الخارجية، من خلال التطرق في البداية إلى مدخل إلى الطلب الاقتصادي على خدمات المراجعة الخارجية ومن ثمة عرض مفهومها، أهميتها والعوامل المؤثرة فيها، والوقوف على مختلف وسائل الرقابة على جودة المراجعة، كما اشتمل هذا الفصل على تحليل للسياسات والإجراءات المعتمدة لرقابة الجودة ضمن المعايير الدولية للرقابة على جودة المراجعة. (ISA220) و (ISQC1).

أما الفصل الثالث فتم تخصيصه للدراسة الميدانية، من حيث الوقوف في هذا الفصل على واقع مهنة المراجعة الخارجية، وواقع حوكمة الشركات في الجزائر، من خلال تتبع تطورهما التاريخي، ثم استعراض وتحليل الاستبيان المرتبط بالمراجعين الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات حوكمة، من مناقشة نتائج الاستبيان مع ما تم التطرق له في الفصول النظرية.

الفصل الأول

المنطلقات الفكرية

والقواعد الأساسية لحكمة الشركات

تعاظم الاهتمام بحوكمة الشركات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والنامية خلال السنوات الأخيرة، وخاصة في أعقاب الإنهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين؛ وكذلك ما شهده الاقتصاد الأمريكي من تداعيات تلك الإنهيارات المالية والمحاسبية لعدد من الشركات الأمريكية العالمية خلال عام 2002. والدول العربية حذت في ذلك حذو هذه الدول بمحاولتها تطبيق معايير الحوكمة

وتعتبر حوكمة الشركات أحد الوسائل الأساسية لمواجهة التأثيرات الناجمة عن التغيرات الاقتصادية الحديثة والأزمة المالية العالمية والإنهيارات المالية للعديد من الشركات، التي ترجع أسبابها إلى الفساد الإداري والمالي والممارسة غير السليمة للرقابة والإشراف ونقص الخبرة والمهارة، وكذلك اختلال هياكل التمويل وعدم القدرة على توليد تدفقات نقدية داخلية كافية لسداد الالتزامات المستحقة عليها، بالإضافة إلى نقص الشفافية وعدم الاهتمام بتطبيق المبادئ المحاسبية التي تحقق الإفصاح والشفافية بجانب عدم إظهار المعلومات المحاسبية لحقيقة الأوضاع المالية للشركة.

وعليه فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث:

1. المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات والعوامل الداعية لوجودها.
2. المبحث الثاني: الإطار النظري لحوكمة الشركات.
3. المبحث الثالث: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات.
4. المبحث الرابع: تطبيقات حوكمة الشركات.

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات والعوامل الداعية لوجودها.

يعتقد عدد غير قليل من الباحثين¹ أن السبب الرئيسي لولادة حوكمة الشركات يعود إلى الفضائح التي هزت شركات عملاقة في الاقتصاديات الغربية عموماً والاقتصاد الأمريكي خصوصاً وما تبعه من حالات إفلاس وانهيار، ففي مطلع القرن الواحد والعشرين انهارت شركات عديدة في سابقة خطيرة، وقد أوعز البعض تلك الإنهيارات إلى ضعف في السياسات المحاسبية والتي استغلها المتلاعبون الذين تسببوا بالإنهيارات وبعواقب ليس من الممكن إصلاح آثارها، الأمر الذي انعكس سلباً على الاقتصاد العالمي. لقد جاءت ظاهرة الفضائح المالية لتؤكد أهمية إيجاد معايير لأفضل الممارسات والإجراءات في الإدارة والتنظيم والمراقبة والاشراف الفعال على الشركات المساهمة،² بما يضمن تحقيق الأهداف الموضوعية والالتزام بالأنظمة الداخلية والخارجية المنظمة لشؤون أعمال الشركات أو ما يطلق عليه حوكمة الشركات "corporate governance".

وسيتم استعراض مجموعة من العوامل التي يعتقد أنها لعبت دوراً مشتركاً في ولادة حوكمة الشركات.

المطلب الأول: العوامل غير مباشرة لولادة حوكمة الشركات

أولاً: العامل التاريخي لنشأة حوكمة الشركات : رغم اعتقاد معظم الباحثين بأن الانهيارات المالية التي أصابت بعض الشركات العملاقة في أمريكا وأوروبا وجنوب شرق آسيا هي السبب الرئيسي للاهتمام بمفهوم الحوكمة إلا أن الإضاءات الأولى لهذا المصطلح في الأدبيات الاقتصادية تعود إلى عام 1772³ عندما أكد آدم سميث في كتابه "ثروة الأمم"⁴ الحاجة إلى فصل الملكية عن الإدارة، حيث قال: إن مديري الشركات المساهمة لا يمكن أن يتوقع منهم مراقبتها بنفس الحماس الذي يراقب فيه الشركاء في شركة خاصة مصالحهم عادة، ذلك لأن هؤلاء المديرين يقومون بإدارة أموال الغير وليس أموالهم الخاصة، ومن الطبيعي أن يستتبع هذا شيوع الإهمال والتفريط بشكل أو بآخر في إدارة شؤون هذه الشركات الصورية، ثم

¹ مثل : G.Charreaux و Williamson و Pigé و Werner و Ho end Wong و طارق حماد و سلطان أبو علي، محمد الفيومي.....إلخ

² Roland Pérez, « **La gouvernance de l'entreprise** », Éditions La Découverte, Paris, 2003, P05.

³ أحمد منير نجار، "حوكمة مؤسسات الأعمال كأحد متطلبات عولمة النشاط الاقتصادي المعاصر نظرة تحليلية"، ورقة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، لبنان، 15-17 ديسمبر 2012، ص4.

⁴ Mathilde Mesnard, « **Corporate governance et réforme du système bancaire en Fédération de Russie** », Revue d'études comparatives Est-Ouest. Volume 27, 1996, N°2. pp. 149-185.

عاد ليشير إليها في عام 1838 إلى عدم فعالية الشركات المساهمة التي يسيرها أعوان غير مالكين، الأمر الذي يجعلهم لا يشعرون بالتحفيز في أداء مهامهم بالمستوى المرضي لأصحابها، ثم جاء كل من Berle و Means سنة 1932 للفت الانتباه في كتابهما المعنون " الشركات الحديثة والملكية الخاصة " "The Moderne Corporation And Private Property" حيث كانت شركتهما (Berle and Means) أولى الشركات الأمريكية التي تناولت مسألة العلاقة بين المالكين والمسيرين في الشركة ، وإلى فصل الملكية عن الإدارة حيث يعتقد (Berle and Means) أن الفصل بين الملكية والتسيير يؤدي إلى حالة تضارب في المصالح بين المساهمين والمسيرين.

وفي عام 1937 نشر (Ronald Coase) أول مقال يبين فيه طريقة التوفيق بين الملاك والمسيرين للشركة¹، و قد تطرقت أبحاث كل من جنسن و ماكلينغ في سنة 1976 و (Jensen & Meckling) ، و Oliver Williamson في عام 1979 إلى " مشكلة الوكالة " حيث أشارا إلى حتمية حدوث صراع بالشركة عندما يكون هناك فصل بين الملكية والإدارة .وفي هذا السياق أكدوا على إمكانية حل مشكلة الوكالة من خلال التطبيق الجيد لآليات حوكمة الشركات². بحيث تأتي حوكمة الشركات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي الشركة من جراء السياسات السلبية التي يمكن أن تضر بالشركة ككل حيث أن تطور البنية التنظيمية للشركات وتعدد الاشكال القانونية لها والذي أخذ أشكالا متعددة من المتاجرة الفردية إلى شركات التضامن العائلية إلى الشركات المساهمة إلى الشركات العابرة للقارات قد فرض تحولا في كيفية إدارة الشركة.

وفي سنة 1985 ، قامت خمس جمعيات مهنية بالولايات المتحدة الأمريكية وعلى رأسها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA)³ بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية (COSO - the Committee of Sponsoring Organization) المعروفة باسم لجنة تريدواي، (treadway commission) وبعد دراسة أجرتها لجنة تريدواي لتحديد العوامل المسببة والتي يمكن أن تؤدي إلى إعداد التقارير المالية الاحتمالية واجراءات الحد منها، حيث أصدرت في أكتوبر 1987 تقريرها النهائي (Report of the National Commission on Fraudulent Financial

¹ Nichlas S. Argyres ; Julia Porter Liebeskind, « **Contractual commitments, Bargaining power and governance inseparability: incorporating history into transaction cost theory** », The academy of management review, vol 24, n° 01, January 1999.

² على مناد، "دور حوكمة الشركات في الأداء المؤسسي دراسة قياسية"، أطروحة دكتوراه دراسة غير منشورة، جامعة ابي بكر بالقايد، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، تلمسان، 2014، ص 87.

³ AICPA, "The Report of the Cohen Commission to Study the Auditor's Responsibility", (N.Y.: AICPA, 1978).

(Reporting) تقرير اللجنة الوطنية الخاصة بالاحتيايل والتضليل في التقارير المالية،¹ وتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية، وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتعزيز مهمة المراجعة الخارجية أمام مجالس إدارة الشركات.²

وتزايد الاهتمام كثيرا بحوكمة الشركات في نهاية العقد الماضي في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، وخصوصا في ظل الأزمات المالية والاقتصادية كالأزمة التي عصفت بأسواق المال الامريكية نهاية الثمانيات وازمة الدول الاسيوية في عام 1997 و الازمة المالية الاخيرة التي حدثت في العام 2008 والتي أدت إلى انهيار شركات ومؤسسات مالية عملاقة وعملت الجهات الرقابية في الدول المتقدمة على الاستجابة لهذه الهزات والعمل على تعزيز حوكمة الشركات وأصدرت مجموعة من القوانين والتقارير المهمة التي أثرت بشكل فاعل في تركيبة الاطار الرقابي والتنظيمي الذي يحكم عمل أسواق المال والشركات المساهمة العامة مثل Cadbury Report .

وفي العام 2002 تم إصدار قانون³ (Sarbaney-Oxely) في الولايات المتحدة الامريكية والذي يركز على دور الحوكمة في مكافحة الفساد المالي والإداري والقضاء عليه، وذلك من خلال تفعيل الدور الذي يلعبه الاعضاء غير التنفيذيين في مجالس إدارات الشركات، وقد عرض قباجة وآخرين، سنة 2000⁴ سردا تاريخيا مفصلا حول نشأة الحوكمة وتطورها في الدول المتقدمة والنامية. وفي نهاية تسعينات القرن الماضي ونتيجة لتداعيات الازمات المالية بصفة قامت الشركات والمنظمات الدولية ذات العلاقة بمتابعة ودراسة ممارسات الحوكمة على مستوى الدول ومن بين هذه الشركات البنك العالمي وصندوق النقد الدولي، ومنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي والتي عملت على اصدار مجموعة من المبادئ الارشادية لحوكمة الشركات في العام 1999 وذلك بعد اعلان الدول الصناعية السبع G7 في عام 1992 الاتجاه حول التركيز على الحوكمة والحوافز الممنوحة للإدارة، و الجدول الموالي يلخص تطور مفهوم حوكمة الشركات من خلال التقارير الصادرة عن مختلف الهيئات في العالم.

¹ Joseph A. Grundfest, Max Berueffy, « the treadway commission report: tow years later », prepared for the sixteenth Annual securities regulation institute the university of california, San diego, January 26.1989, p:2.

² محمد مصطفى سليمان، " دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري دراسة مقارنة"، الدار الجامعية الإسكندرية، الطبعة الثانية، مصر، 2009، ص: 16.

³ ALEXANDER Nicholas C, " An evaluation of the Sarbanes-Oxley Act's impact on accounts payable and leadership effectiveness », unpublished PhD thesis, University of Phoenix, 2009, p2

⁴ عدنان قباجة و آخرون، " تعزيز حوكمة الشركات في فلسطين"، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية، القدس، 2000، ص: 31.

الجدول رقم (01): ملخص تاريخي لتطور مفهوم حوكمة الشركات

السنة	الفعاليات	البلد
1931	Berle و Means ينشران كتابهما المعنون " الشركات الحديثة والملكية الخاصة".	الولايات المتحدة
1933	صدور أول تشريع لتنظيم سوق الأوراق المالية	الولايات المتحدة
1934	صدور قانون تفويض المسؤولية من أجل انقاذ لجنة مراقبة البورصات	الولايات المتحدة
1968	الاتحاد الأوروبي يتبنى أول قانون توجيهي للمؤسسات	الاتحاد الأوروبي
1987	صدور تقرير لجنة تريديوري بشأن الاحتيال في التقارير المالية، والتأكيد على دور لجان المراجعة، ووضع إطار للرقابة الداخلية.	الولايات المتحدة
1990	تحسين ممارسات حوكمة الشركات.	المملكة المتحدة
1992	لجنة كادبوري تنشر أول تقرير بعنوان "الجوانب المالية في حوكمة الشركات".	المملكة المتحدة
1994	نشر تقرير كينغ يتضمن توصية بإصلاح مجالس الإدارة.	جنوب أفريقيا
1994	أصدرت بورصة تورنتو تقرير عنونه " اين كان المديرين؟" يحث الشركات الكندية على تضمين تقاريرهم السنوية مزيدا من المعلومات المتصلة بأساليب ممارسة حوكمة الشركات.	كندا
1994/	نشر تقرير Ruteman "الرقابة الداخلية في التقارير المالية"	المملكة المتحدة
1995	"Grennbury" مكافآت التنفيذيين "وتقرير Hample "حوكمة الشركات"	
1995	اعتماد قانون الشركات المساهمة الروسي.	روسيا
1995	نشر تقرير فينووت Vienot بشأن مسؤوليات واستقلالية المجالس .	فرنسا
1995	إصدار الاتحاد الاسترالي لمديري الاستثمار بيان يتضمن معايير لمجالس الإدارة فيما يتصل بالإفصاح عن عملية اختيار كبار المديرين.	استراليا
1995	تشكيل الشبكة العالمية لأساليب حوكمة الشركات International corporate governance لضمان تطبيق حوكمة الشركات .	المملكة المتحدة
1996	اعتماد قانون سوق الأوراق المالية الروسي.	روسيا
1998	نشر القواعد الموحدة لحوكمة الشركات.	المملكة المتحدة
1999	OCED تنشر أول معايير دولية، مبادئ OCED لحوكمة الشركات.	مجموعة من الدول
1999	نشر توجيهات Turnbull في الرقابة الداخلية.	المملكة المتحدة
2002	نشر القواعد الألمانية لحوكمة الشركات.	ألمانيا
2002	أدى انهيار Enron وغيرها من الفضائح إلى قانون Sarbanes-Oxley في الولايات المتحدة ونشر تقارير إصلاح قانون الشركات في أوروبا.	الولايات المتحدة وأوروبا
2003	نشر تقرير Higgs عن الأعضاء غير التنفيذيين	المملكة المتحدة

المصدر: عبد الله علي أحمد القرشي، دراسة تحليلية لآليات الحوكمة وتأثيرها على الأداء المصرفي دراسة تطبيقية على قطاع البنوك اليمنية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، مصر، 2010، ص ص: 42-43.

ثانياً: عولمة أسواق رأس المال وانتشار الفساد.

إن التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال وما شهدته من تحولات في تحرير الأسواق المالية ومرونة إنتقال رؤوس الأموال عبر الحدود واتساع حجم المنظمات الكونية أدت إلى ضعف آليات الإشراف والرقابة على أداء منظمات الأعمال ومجالس إدارتها ووقوع الكثير منها في أزمات مالية انعكست سلباً على الاقتصاديات الناشئة منها والمتقدمة¹. وتأتي حوكمة الشركات استجابة جوهرية لتحقيق الحكم الجيد للمنظمات ، حيث يمتاز الوقت الحاضر بأنه عصر العولمة وتحرير الأسواق المالية وتحول الكثير من دول العالم إلى مفهوم الاقتصاد الحر وتحويل العالم إلى قرية كونية صغيرة وذلك باستخدام وسائل الاتصال المتطورة و تحرير الأسواق المالية وتحول العديد من اقتصاديات الدول من الاقتصاد الاشتراكي إلى الاقتصاد الرأسمالي وتوسع الشركات²، الشيء الذي أدى إلى فتح أسواق دولية جديدة يمكن من خلالها أن تحقق الشركات أرباحاً مرتفعة ، تمكنها من التوسع في مجال أنشطتها و في خلق فرص إستثمارية جديدة وزيادة فرص العمل بالشكل الذي يؤدي إلى نمو وتقدم اقتصاديات الدول التي تنتمي إليها تلك الشركات، فالعولمة متعددة الأبعاد تؤثر على الجوانب الحياة الاقتصادية، البيئة الاجتماعية و كذا على العلاقات بين الدول وتتميز بشكل خاص بتكثيف التجارة عبر الحدود، بزيادة التدفقات المالية، تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر ويعززها التحرير السريع والتقدم في تكنولوجيا المعلومات، وبالنسبة للعديد من البلدان جعلت عملية العولمة هذه السعي لتحقيق التنمية والمحافظة على الاستقرار الداخلي والخارجي مهمة صعبة جداً و دقيقة.³ وفي نفس الوقت أدت هذه العوامل إلى تعرض الشركات إلى المنافسة الشرسة وإلى قدر كبير من التذبذبات الرأسمالية ، وقد أصبحت الشركات الوطنية تعلم أنه لكي تتوسع وتصبح قادرة على كسب مزايا العولمة وتحرير الأسواق المالية وتجنب المنافسة الشرسة ، فأنها تحتاج إلى مستويات من رأس المال تتعدى إمكانيات مصادر التمويل التقليدية ، وأصبح عدم القدرة على

¹ محسن أحمد الخضير، "العولمة"، مجموعة النبل العربية، الطبعة الأولى، مصر، 2000، ص: 16-18.

² عهد على سعيد، "الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، دراسة غير منشورة، كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة تشرين، سوريا، 2009، ص: 22.

³ بوزيد سايح، "دور الحكم الراشد في تحقّي التنمية المستدامة بالدول العربية"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، دراسة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2012-2013، ص: 136.

جذب هذه المستويات من رأس المال يهدد وجود تلك الشركات ، بل وقد يمتد الأثر سلبياً على اقتصاديات الدول التي تنتمي إليها تلك الشركات ، فعدم كفاية رأس المال يعمل على نحو القدرة التنافسية للشركات وتقليص فرص العمل ، فالشركات التي لا تتمكن من زيادة رأسمالها عن طريق جذب الاستثمارات إليها سوف تتحول إلى مجرد شركة تابعة للشركات العالمية متعددة الجنسيات بل وأكثر من ذلك قد تواجه تلك الشركات خطر خروجها خارج الأسواق العالمية.¹

بالإضافة إلى الحالة التنافسية التي فرضتها اقتصاديات دول العالم، هذا قد يتطلب وضع قواعد موحدة تحكم إدارة الشركات الاقتصادية خاصة مع حالات التكامل والاندماج التي تعيشها قارات كثيرة من العالم وما يرافقها من إجراءات مثل تحرير الاقتصاد وتدويله وتسهيل حركة رؤوس الأموال، والتي تستدعي الربط بين الشركات الام والشركات التابعة.²

وقد كانت لعولمة الأسواق المالية أثارها على حوكمة الشركات التي نشأت عن تغير الأنماط المحلية للتمويل والمستقرة منذ زمن طويل، وقد ازدادت الصعوبات التي أصبحت تواجه الشركات للمحافظة على حصولها على التمويل من المصادر المحلية التي كانت أسيرة لها إما مباشرة عن طريق إمتلاك قدر كبير من القطاع المالي أو بشكل غير مباشر عن طريق التأثير على أسواق رأس المال (البورصات) التي كانت بدورها تسيطر على القطاع المالي أما الان فقد اصبح لا يمكن الاعتماد على هذه المصادر لتوفير التمويل قليل التكلفة لأنه قد أصبح عليها مواجهة الحقائق الجديدة للعولمة والتمثلة في³:

- التكلفة العالمية لرأس المال.
- مواجهة المشرعين المتشددين وكذلك قطاعات البنوك المحلية للمخاطر الناشئة عن النظام الرأس مالي والمتعلقة بتحرير الأسواق.
- ازدياد عمليات الاندماج الدولية في القطاع المصرفي ومواجهة قطاعات البنوك المحلية للمخاطر الناشئة عن النظام والمتعلقة بتحرير الأسواق.

¹ محمد مصطفى سليمان، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص:16.
² إبراهيم خليل حيدر السعدي، "اثر الانهيار المالي المعاصر للشركات في المحاسبة والتدقيق"، المؤتمر العلمي الثالث حول الازمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول(التحديات والافاق المستقبلية)، 28-29 افريل 2009، جامعة الاسراء الخاصة، الأردن، ص: 02.
³ د.جون سوليفان واخرون، "حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين"، ترجمة: سمير كريم، مركز المشروعات الدولية الخاصة، ط3، واشنطن، 2003، ص:45.

كما أن شيوع ظاهرة الفساد عالمياً، أدى إلى ضرورة التفكير في انتهاج آليات، تجعل من الأنظمة أكثر شفافية قصد القضاء على هذه الظاهرة¹. إن لظاهرة الفساد الإداري والمالي تكلفة، حيث يتم الحصول على مكاسب، منافع وامتيازات شخصية لصالح فرد أو جماعة معينة على حساب المجتمع، وتشير تكاليف الفساد الإداري والمالي إلى الزيادة في تكلفة المعاملة ومن ثم الزيادة في السعر الذي يدفعه المستهلك مقابل الحصول على السلع والخدمات، ومن ثم تحول المكاسب الشخصية إلى الطرف الرئيسي في المعاملات، فتزاح بذلك عناصر التكلفة والنوعية، موعد الاستلام وكيفيته وجميع الاعتبارات القانونية الأخرى، ويمكن بيان أهم آثاره في ما يلي: ²

- يساهم الفساد في تدني كفاءة الاستثمار العام وإضعاف مستوى الجودة في البنية التحتية العامة، وذلك بسبب الرشاوى التي تحد من الموارد المخصصة للاستثمار وتسيء توجيهها أو تزيد من تكلفتها؛

- للفساد أثر مباشر في حجم ونوعية موارد الاستثمار الأجنبي لما تنطوي عليه هذه الاستثمارات من إمكانات نقل المهارات والتكنولوجيا، فقد أثبتت الدراسات إن الفساد يضعف هذه التدفقات الاستثمارية وقد يعطلها، وبالتالي يسهم في تدني حجم الضرائب ومن ثم تراجع مؤشرات التنمية البشرية خاصة فيما يتعلق بمؤشرات التعليم والصحة؛

- يرتبط الفساد بتدني حالة توزيع الدخل والثروة، من خلال استغلال أصحاب النفوذ لمواقعهم المميزة في المجتمع وفي النظام السياسي، مما يتيح لهم الاستئثار بالجانب الأكبر من المنافع الاقتصادية التي يقدمها النظام بالإضافة إلى قدرتهم على مراكمة الأصول بشكل مستمر مما يؤدي إلى توسيع الفجوة بين هذه النخبة وبقية أفراد المجتمع.

يجب التركيز على وسائل فعالة للتصدي لمشكلة الفساد بهدف تصحيح الضعف في الشركات والقضاء على الآليات المشجعة على انتشاره، أي اتخاذ إجراءات يتم من خلالها القضاء على مختلف مسبباته، ومن هذا المنطلق كان لابد من رسم السياسات الكفيلة بمحاربة هذه الظاهرة وبالتالي تحقيق التنمية المستدامة، ولعل من أبرز التوجهات الراهنة هو تبني معايير الحوكمة القائمة على الشفافية والمساءلة كآليتين تستهدفان إيجاد بيئة مستقرة للأعمال، وإدارة فعالة وكفؤة ومنصفة وشفافة على صعيد

¹ بلمقدم مصطفى، حلبي وهيبه، "الفساد الإداري والحكم الراشد كاستراتيجية لمكافحة"، مداخلة للملتقى الوطني حول الإصلاح الإداري والتنمية الاقتصادية، المركز الجامعي خميس مليانة، يومي 3-4 ديسمبر، ص: 03.

² فريد خميلي وشوكال عبد الكريم، "الحوكمة والفساد الإداري والمالي"، بحث مقدم في الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار، عنابة، 19-18، 2009، ص: 161.

مؤسسات الدولة، وتشكيل صورة أكثر دقة لمحاربة ظاهرة الفساد، فالمساءلة والشفافية¹ مفهومان مترابطان يعزز كل منهما الآخر. فغياب الشفافية لا يمكّن من وجود المساءلة، حيث تمثلان محور عملية التنمية الاقتصادية المستدامة في أدبيات اقتصاد السوق المعاصرة.

ثالثاً: العوامل الاقتصادية

تتمثل هذه العوامل فيما تطمح إليه حكومات الدول في استقرار أسواق رأس المال لديها وتعميق دور سوق رأس المال، وتزيد من قدرته على تعبئة المدخرات الوطنية والأجنبية وترفع من الاستثمار داخل المجتمع، فضلاً عن محافظتها على حقوق صغار المساهمين وتشجيعها لنمو القطاع الخاص وتدعيمها لقدراته التنافسية ومساعدتها في حصول الشركات على التمويل بأقل التكاليف وتحقيق أعلى معدلات نمو اقتصادي ممكنة ومن شأنه أن يؤدي بالمحصلة إلى زيادة معدلات الاستثمار وخلق المزيد من فرص العمل في المجتمع وتحسين مستوى المعيشة للمواطنين، ومن ثم القضاء أو التخفيف من حدة الفقر والبطالة والغلاء وتنمية استثماراتها البشرية والطبيعية، بالإضافة إلى تحسين وتعزيز الثقة الدولية باقتصاداتها ومؤسساتها بغرض الاستفادة من ما أمكن من الشركات والصناديق المالية الدولية.²

لقد أصبح العالم ينظر إلى حوكمة الشركات على أنها البلمس الشافي الذي من شأنه أن يحقق الجودة والتميز في عمل الشركات المساهمة العامة وفي أدائها، وذلك عن طريق إيجاد وتطبيق قوانين وأنظمة وإجراءات فعالة تحكم العلاقات القائمة بين كافة الأطراف ذات العلاقة في الشركة وتضمن توفير مبادئ المساواة وتكافؤ الفرص ووضع سياسات فعالة وتنفيذها لمكافحة الفساد والوقاية منه، ولاسيما أن آفة الفساد لا تنحصر في ثقافة أو بلد ما، فهي ظاهرة موجودة في البلدان النامية والمتقدمة على حد سواء، كما هي موجودة في القطاعين العام والخاص وفي مختلف طبقات المجتمع، لكن تأثيرها السلبي أكبر ما يكون في الدول التي تسعى جاهدة لتحسين التنمية الاقتصادية والاجتماعية والانتصار على الفقر³.

¹ ياسر خالد بركات الوائلي، "الفساد الإداري.. مفهومه ومظاهره وأسبابه : مع إشارة إلى تجربة العراق في الفساد"، بحث متاح

على الموقع : بتاريخ: 2013/07/03. <http://www.annabaa.org/index.htm>

² فيصل محمود الشواورة، "قواعد حوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة

الإرنية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد2، سوريا، 2009، ص:122.

³ المرجع نفسه، ص:120.

وتزايدت أهمية الحوكمة نتيجة لاتجاه كثير من دول العالم إلى التحول إلى النظم الاقتصادية الرأسمالية التي يعتمد فيها بدرجة كبيرة على الشركات الخاصة لتحقيق معدلات مرتفعة ومتواصلة من النمو الاقتصادي ويرجع هذا إلى قيام الدول النامية بتنفيذ برامج للإصلاح الاقتصادي الأمر الذي يمثل نقلة فعالة في استراتيجيات التنمية كما زاد نصيب الدول النامية من التجارة العالمية من 23 % عام 1985 إلى 29 % عام 1995 ومن 33% عام 2000 إلى 48% عام 2012 وارتفع نصيب الاقتصاديات النامية في الإنتاج العالمي من 23 إلى 40.4% كما ارتفعت التجارة بين البلدان النامية من 31 % من إجمالي تجارة الدولية النامية عام 1985 إلى 37 % عام 1995 وزاد نصيب المنتجات الصناعية من إجمالي صادرات الدول النامية 47 %¹.

وتؤدي الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي، وتعميق دور سوق المال، وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين. ومن ناحية أخرى، تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية، وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح، وأخيرا خلق فرص عمل.²

المطلب الثاني : العوامل المباشرة لولادة حوكمة الشركات

منذ أن بدأ انهيار الشركات الرائدة في العالم يتتابع بشكل متسارع، والعالم يحاول إيجاد الحلول المناسبة لمنع مثل تلك الإنهيارات لما لها من تأثير سلبي كبير قد يؤدي إلى انهيار اقتصاد تلك الدول بشكل كامل. لقد كان لانهايار شركة انرون Enron للطاقة وما تبعها من حل أكبر مكتب مراجعة في العالم ألا وهو آرثر اندرسن Arthur & Andersen لثبوت تورطه في شركة انرون وقعا سلبيا على أسواق الولايات المتحدة الأمريكية بشكل أربك الحكومة الأمريكية التي بدأت تبحث عن الأسباب التي أدت إلى انهيارات غير متوقعة الحدوث.

لقد أظهرت جميع التحليلات التي اجريت للتعرف على أسباب الإنهيارات التي حدثت وجود خلا رئيسيا في اخلاقيات وممارسات مهنتي المحاسبة والتدقيق، بناء عليه قامت الحكومة الأمريكية بإصدار تشريع

¹ إصدارات صندوق النقد الدولي، "العولمة و الفرص المتاحة للدول النامية"، ترجمة أمينة عبد العزيز، هاشم فاطر، المجلة المصرية لتنمية و التخطيط، العدد 02، مصر، ديسمبر 1997، ص:171.

² محمد حسن يوسف، "محددات الحوكمة ومعاييرها"، بحث متاح على الموقع:

جديد اسمه Sarbans & Oxley¹، حيث تم إلزام الشركات المدرجة في الأسواق المالية الأمريكية بالتقيد به وتطبيق جميع بنوده ويمكن إجمال العوامل المباشرة لولادة حوكمة الشركات بما يلي:

- انفصال الملكية عن الإدارة وظهور نظرية الوكالة .
- اللجان العلمية المشكلة في بريطانيا وأمريكا Cadbury-Sarbones & Oxley.
- الإنهيارات المالية .

أولاً: انفصال الملكية عن الإدارة وظهور نظرية الوكالة.

كان لظهور نظرية الوكالة أثر كبيراً وعاملاً مؤثراً في مخاض حوكمة الشركات، ليس هذا وحسب بل تعتبر نظرية الوكالة لب مشكلة حوكمة الشركات ومحور تأثيرها إذ لا يمكن فصل العلاقة التأثيرية المتبادلة بين النظريتين، لقد جاءت نظرية الوكالة استجابة إلى التحولات في شكل الملكية والذي أدى إلى تطورات هامة فيما يخص الرقابة وتقييم الأداء.

ان انفصال الملكية عن الإدارة أدى إلى ظهور طبقتين رئيسيتين في الشركة المساهمة هما: طبقة المدراء وطبقة المساهمين، وهذا يرادف كمصطلح فصل الملكية عن الإدارة حيث أن ضخامة عدد المساهمين وتباين ثقافتهم جعل عليهم من العسير إدارة الشركة مما دفع بهؤلاء إلى السير في انتخاب مجلس إدارة للشركة يقوم على إدارة أمورها والاشرف على نشاطها نيابة عن جموع المساهمين. وسيتم تناولها بالتفصيل في المبحث الثاني.

ثانياً: الازمات المالية وانهيارات كبرى الشركات

حظي موضوع حوكمة الشركات بأهمية بالغة بالنسبة لمؤسسات الأعمال الدولية وبرامج التنمية، ويرجع ذلك إلى سلسلة الازمات المالية الأخيرة التي مست باقتصاديات بعض المناطق من العالم في النصف الثاني من عقد التسعينات، وبعض الإنهيارات التي تعرضت لها كبرى الشركات العالمية، حيث تم في هذا الإطار بذل مجهودات دولية في سبيل إرساء وتطبيق مبادئ الحوكمة حسب البيئة القانونية والاقتصادية لكل دولة.

¹ طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات والازمة المالية العالمية"، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص: 489.

كانت الحوكمة دائماً وليدة الأزمات، بمعنى أن تطوير وتحسين قواعد الحوكمة كان دائماً ناجماً عن محاولة السلطات التشريعية والرقابية وضع قواعد وقوانين تحد من تكرار حدوث تلك الأزمات.¹

فخلال العقدين الماضيين وقعت العديد من الأحداث الدولية، وضعت قضية حوكمة الشركات على قمة اهتمامات كل من مجتمع الأعمال الدولي والشركات المالية الدولية، ومنها حالات الفشل الذريع مثل فضيحة بنك الائتمان والتجارة الدولي، وأزمة المدخرات والقروض في الولايات المتحدة والفجوة الكبيرة بين مرتبات ومكافئات المسؤولين التنفيذيين في الشركات وبين أداء تلك الشركات، وكذلك أزمة جنوب آسيا عام 1997،² التي وصفت بأنها كانت نتيجة أزمة ثقة في مكونات الإدارة المالية للشركات والتشريعات التي تنظم نشاط الأعمال والعلاقات فيما بين القطاعات الاستثمارية والشركات والحكومة وعليها قامت العديد من الدول منها كوريا وماليزيا، بوضع ضوابط لحوكمة الشركات أثبتت فاعليتها لاحقاً وساهمت بشكل فعال في تحول هذه الاقتصاديات من بؤس الركود الاقتصادي إلى نعيم النمو الحقيقي.³ وعلى خلفية الفضيحة المالية لأنهباء شركات كبرى مثل الشركة التي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية وأزمة شركة أنرن الأمريكية للاتصالات عام 2002م⁴ ENRON وما تلا ذلك من سلسلة اكتشافات تلاعب الشركات في قوائمها المالية التي كانت لا تعبر عن الواقع الفعلي لها، بالتواطؤ مع كبرى الشركات العالمية الخاصة بالمراجعة والمحاسبة مثل مكتب Arthur et Anderson لمراجعة الحسابات، لقد جاءت ظاهرة الفضائح المالية لبعض كبريات الشركات العالمية لتؤكد أهمية إيجاد معايير لأفضل الممارسات والاجراءات في الإدارة والتنظيم والمراقبة والاشراف الفعال على شركات المساهمة، لضمان تحقيق الأهداف الموضوعية والالتزام بالأنظمة الداخلية والخارجية المنظمة لشؤون أعمال الشركات أو ما يطلق عليه بحوكمة الشركات .

وإذا نظرنا إلى أهم الأسباب التي أدت إلى هذه الإنهيارات ترجع معظمها إلى الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة، مع مراعاة أن الفساد المحاسبي يعود في أحد جوانبه

¹ خالد ذيب، "الأزمات المالية وتطور الحوكمة"، مجلة التنفيذي مجلة ربع سنوية، مركز المديرين المصري، مصر، فبراير 2009، ص:28.

² نوال صباحي، " واقع الحوكمة في دول مختارة – مع التركيز على التجربة الجزائرية"، مداخلة مقدمة للمؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسنية بن بوعلي –الشلف، الجزائر، 19-20 نوفمبر 2013، ص:04.

³ خالد ذيب، مرجع سابق، ص:28.

⁴ إبراهيم العيسوي، التنمية في عالم متغير: دراسة في مفهوم التنمية ومؤشراتها، دار الشروق، القاهرة (مصر)، 2003. ص 36 – 37.

إلى دور مراقبي الحسابات وتأكيدهم على صحة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية، ذلك على خلاف المعلومات الحقيقية التي تعبر عنها الأوضاع المالية لهذه الشركات والشركات الإقتصادية، وقد نتج عن ذلك مجموعة من الآثار السلبية أهمها فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية، وبالتالي فقدان لأبرز عناصر تميزها ألا وهي جودها¹.

نتيجة لكل هذا ازداد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات، وأصبحت من الركائز الأساسية التي يجب أن تقوم عليها الشركات والشركات الإقتصادية، ولم يقتصر الأمر على ذلك بل قامت العديد من المنظمات والهيئات بتأكيد مزايا هذا المفهوم والحث على تطبيقه في الشركات والشركات الإقتصادية المختلفة، مثل لجنة كدبوري عام Cadbury best practice التي تم تشكيلها لوضع إطار حوكمة الشركات باسم Cadbury Commity في المملكة المتحدة سنة 1992م، ومنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية OECD التي قامت بوضع مبادئ حوكمة الشركات، كذلك لجنة Blue Calper عام 1999 م وصندوق المعاشات العامة في الولايات المتحدة الأمريكية ، كما تم إنشاء المعهد Ribbon Commity البرازيلي لحوكمة الشركات وفي تركيا تم إنشاء المعهد التركي لحوكمة الشركات عام 2002 .

وتعتبر الحوكمة أحدث توجه عالمي لإحكام الرقابة على إدارات الشركات لمنعها من إساءة استعمال سلطاتها، وحثها على حماية حقوق المساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح، وتحسين أدائها وممارساتها المحاسبية، وتوفير الشفافية في التقارير المالية وغير المالية الصادرة عنها. كما تؤدي الحوكمة الجيدة الفعالة إلى الاكتشاف المبكر لانخفاض مستويات الأداء التشغيلي والمالي والإداري ومستويات الإفصاح والشفافية بالشركات وعلاجه فور اكتشافه، الأمر الذي يساعد على وقايتها من الانزلاق إلى غيابات الغش والفساد، ويجنبها هي والأسواق المالية الكثير من الأزمات، وهكذا تبدو لنا حوكمة الشركات علاجاً ووقاءً ومقويًا عامًا للشركات.²

1. أحمد درويش، " نحو المزيد من الشفافية والنزاهة في القطاع الخاص"، مجلة التنفيذي مجلة ربع سنوية، مركز المديرين المصري، مصر، فبراير 2009، ص:13.

2 شوقي عبد العزيز الحفناوي، " حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية"، مجلة المحاسب جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد30، مصر، أكتوبر 2007 ، ص:02.

ثالثاً: اللجان المشكلة في بريطانيا وأمريكا

بدأت لجان التدقيق في الولايات المتحدة ثم وجدت طريقها إلى بريطانيا بعد تقرير كادبري، حيث إنتشرت في دول العالم بعد ذلك، وقد وجدت هذه اللجان لتحقيق هدف مهم وهو بناء الجسور بين المدققين والشركات لتجاوز العلاقات الوثيقة بينهم وبين الإدارات التنفيذية في كافة مستوياتها، كما ظهر هناك هدف آخر وهو التأكد من أن هذه الإدارات تفهم دور وأغراض عملية التدقيق وأهدافها.

وتعتبر هذه اللجان بمثابة الحجر الذي أشرفت منه شمس الحوكمة والذي جاء بمثابة خطوات أولى نحو إيجاد آليات سريعة للحد من النمو السريع في تعويضات المدراء وكبار الموظفين في الشركات البريطانية، والذي طرح تساؤلات كثيرة عن جدوى هذه التعويضات وأهميتها. الإفصاح الملائم عنها ومدى تناسبها مع حجم العائد المتوقع منها لمصلحة الشركة.

1. لجنة Cadbury.1992

تم تشكيل اللجنة عام 1992 من قبل مجلس التقارير المالية وبورصة لندن وبعض المحاسبين لتحديد الملامح المالية لحوكمة الشركات وذلك برئاسة السيد Adrian Cadbury، وكان من الأسباب الرئيسية لتكوين اللجنة بالنسبة للممولين هو المستوى المتدني والملحوظ للثقة في معايير التقرير المالي ومسؤوليات المراجعين عن ذلك (Cadbury ، 1992).

إن غياب الإطار العام الذي يؤكد على أن المدراء يجب أن يبقوا تحت الرقابة في منشأتهم بالإضافة إلى ضغط المنافسة بين مكاتب المراجعة لتقديم خدماتهم إلى الشركات وتعرضهم لضغوطات مجلس الإدارة، كان من أهم الأسباب التي دعت إلى تكوين لجنة Cadbury ، 1992، كما أكد التقرير على الطريقة التي يعد مجلس الإدارة بها السياسة المالية والرقابة عليها وذلك باستخدام أدوات الرقابة المالية، كذلك ركز بصورة أساسية على أدوات الاتصال مع حملة الأسهم وأصحاب المصلحة.¹

إن الغاية التي سعت اللجنة إلى تحقيقها هي المساعدة على رفع معايير الحوكمة ومستوى الثقة بالتقرير المالي والمراجعة المالية، وذلك عن طريق الطرح الواضح لما ترى فيه من مسؤوليات خاصة، حيث يبدأ التقرير بعرض بنية مجالس الإدارة ومسؤولياته ويلخص توصياته في هذا المجال فيما يعرف ب (Code Of Best Practice) والذي تخضع له جميع الشركات المدرجة في السوق البريطانية،

¹ Cadbury committee1992, op.cit., p :1.

ويركز هذا الدليل على مجموعة من النقاط الرئيسية هي الشفافية والنزاهة والمسؤولية (1992 ، Cadbury) كما يلي:

- الشفافية Openness. تسهم الشفافية في كشف جميع المعلومات المهمة والأساسية لأصحاب المصلحة والتي تساعد على العمل الكفاء في اقتصاد السوق ضمن حدود التنافسية.
- النزاهة Integrity. تعني المعاملة المتساوية للمساهمين والمنافسة الحرة وبحيث يكون التقرير المالي نزيها ويظهر أعمال الشركة بصورة عادلة.
- المسؤولية أو المساءلة Accountable. أي مسؤولية الإدارة أمام حملة الأسهم وخصوصا فيما يتعلق بنوعية المعلومات وكذلك ممارسة الإدارة لكامل الصلاحيات فيما يتعلق باتخاذ القرارات.

وكان من أهم النتائج العملية المترتبة على تقرير Cadbury1992 هو ما عرف ببيانات الالتزام، أي يجب على جميع الشركات المدرجة في بورصة لندن تقديم بيان بحالة الامتثال لأحكام الدليل، مع الإفصاح عن الأسباب الداعية لوجود أي مجال من مجالات ألامتثال لأحكام هذا الدليل، وتتوي سوق المال البريطاني طلب تصريحات مماثلة كأحدى الوثائق الضرورية واللازمة للاستمرار في الإدراج، اللافت في التقرير هو عدم تحديد واجبات خاصة ومحددة بالنسبة لمراجعي الحسابات وخصوصا ذكر مدى الامتثال لإحكام الدليل في تقريرهم عن بيانات الشركة¹.

لقد تطرق التقرير إلى نواحي عديدة في مجال هيكلية مجالس الإدارة، ولجان المراجعة، ولجان المراجعة الداخلية، ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة، وتوصيات أخرى في مجال تعاقب لجان المراجعة ودور ها في الحد من فجوة التوقعات.

وينظر إلى تجربة بريطانيا في مجال حوكمة الشركات كتجربة رائدة من حيث تطور ها ببطء وبشكل يتلائم مع بيئة الأعمال ومتطلبات أسواق رأس المال، فإذا ما كانت لجنة Cadbury هي بداية تسليط الضوء بشكل مباشر على موضوع حوكمة الشركات فإن الأمر لم يتوقف عند ذلك، بل تبعه تشكيل

¹ Cadbury Committee1992, « **Financial Aspects Of corporate governance** », Financial reporting council ,London stock exchange London .Avlable at : http://www.oslobors.no/.../eierstyring_og_selskapsledelse_definisjoner.pdf consulté le :01/02/2010.

سلسلة من اللجان منها Rutteman1993. لدراسة إمكانية تطبيق توصيات لجنة Cadbury1992 وخصوصا فيما يتعلق بالرقابة المالية الداخلية. كذلك جاءت لجنة Greenbury 1995 لتطرح مجموعة من التوصيات في مجال مكافآت المدراء، وكذلك الرشاوى والإكراميات التي تدفع إلى مجموعات الضغط والوزراء الحكوميين.

2. لجنة Hample1998.

تم تشكيل هذه اللجنة عام 1995 برئاسة Ronnie Hample وبتوجيهات من بورصة لندن للأوراق المالية وتمويل من اتحاد الصناعيين البريطانيين Consortmm Bntish Industnes (CBI) وقد جاء التقرير في سبعين صفحة (Hample ، 1998) متضمنة الفصول التالية . حوكمة الشركات - مبادئ حوكمة الشركات - دور المدراء في حوكمة الشركات - مكافآت المدراء - دور حملة الأسهم - المحاسبة والمراجعة - ملخص وتوصيات.

لقد أوكل إلى اللجنة دراسة ومراجعة مجموعة التوصيات الصادرة عن تقرير Cadbury وتطبيقاتها وذلك للتأكد من أن الغرض الأساسي لها قد تحقق بالإضافة إلى ملاحقة المسائل ذات الصلة بتقرير Green bury، ولم تتوف اللجنة عند ذلك فحسب بل ذهبت إلى مراجعة أدوار المدراء وأصحاب الأسهم ودور مراجعي الحسابات في حوكمة الشركات.

لقد دعمت اللجنة بتقريرها كل توصيات اللجان السابقة (bury-Cadbury1992) ولكنها خالفتها في مجموعة من النقاط خصوصا فيما يتعلق بمكافآت مجلس الإدارة حيث تقترح لجنة Green bury تحديد سقف لها أما لجنة (Hample ، 1998) فتعتقد أن ذلك من المستحيل وخصوصا في ظل اقتصاد السوق الحر، وكذلك تنتقد لجنة Hample التوصيات المتعلقة بالإفصاح الكامل عن مكافآت المدراء وبتقرير عن التعويضات، وهذا سيؤدي برأي لجنة Hample إلى أن يخصص جزء غير متكافئ من التقارير السنوية لهذه المواضيع، وخلص التقرير إلى أن أي تمييز في حجم الشركات بالنسبة لتطبيق بنود الحوكمة هو تمييز خاطئ حيث أكد التقرير على أن مستويات مرتفعة من الحوكمة هي هامة بالنسبة للشركات الأصغر المدرجة كما هي بالنسبة للشركات الكبيرة¹.

¹ Hample, http://www.ecgi.org/codes/documents/hampel_index.htm consulté le :03/12/2012.

كما أكد التقرير على أن حوكمة الشركات الجيدة ليست مسألة توصيف بنى محددة للشركات والامتثال إلى عدد من القوانين القاسية والسريعة، بل أشار إلى الحاجة لمبادئ عامة لحوكمة الشركات وينبغي على كل المعنيين أن يطبقوا هذه المبادئ بمرونة وبحسن تقدير للظروف المتفاوتة للشركات كل على حدا، وهذا يعني ضمناً أنه ينبغي على الشركات أن تكون جاهزة لمراجعة وشرح سياساتها المتعلقة بالحوكمة متضمنة أية ظروف خاصة تبرر برأ يهم الابتعاد عن الممارسة المقبولة عموماً، وأكد التقرير أنه ينبغي على حملة الأسهم وأصحاب المصلحة الآخرين أن يبدوا مرونة في تفسير مجموعة بنود حوكمة الشركات، وأن يصغوا إلى شروح المدراء ويحكموا عليهم بناء على جدارتهم، ومن جانب حملة الأسهم قد ركز التقرير على ضرورة اعتناء المدراء ليس فقط بمصالح المساهمين الحاليين وإنما المساهمين المستقبليين ، كما تطرق إلى مسؤوليات الإدارة عن العلاقة بأصحاب المصلحة الآخرين مثل . الزبائن - المورددين - الحكومة - الصحافة ، كذلك أوصى التقرير بضرورة التأكيد على مسؤوليات مجلس الإدارة عن نظام الرقابة المالية الداخلية وضرورة قيام المجلس بمراجعة فاعلية هذا النظام رغم صعوبة تحديد معنى الفاعلية¹

3.الدليل الموحد : Combined Code

التقرير الذي صدر عن معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز بعنوان the Directors on the publication of Internal Control: Guidance for (Combined Code)، والذي صدر في سبتمبر عام 1999 والذي يطلق عليه تقرير (Turnbull report) والذي أوصى في الفقرة 42 منه الشركات التي لا يوجد لديها وظيفة مستقلة للتدقيق الداخلي بأن تدرس حاجتها لذلك بشكل دوري، كما أوصى هذا التقرير في الفقرة 46 الشركات التي لديها وظيفة تدقيق حسابات أن تقوم بمراجعة نطاق التدقيق الداخلي وسلطات المدقق الداخلي والموارد المخصصة لهذه الوظيفة.²

4.اللجان المشكلة في الولايات المتحدة الأمريكية لجنة Blue Ribbon 1999

وفي سنة 1999م أصدر كل من New York Stock Exchange و National Association of Securities Dealers تقريرهما المعروف باسم Blue Ribbon Report والذي اهتم بفاعلية الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان المراجعة بالشركات بشأن الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات

¹ Idem.

² طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات - تطبيقات على المصارف-"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص:79.

حيث تضمن هذا التقرير مجموعة من التوصيات تتعلق بصفات أعضاء لجنة المراجعة من استقلال وخبرة في المحاسبة والمراجعة، كما تمت الإشارة إلى تحديد مسؤوليات لجنة المراجعة تجاه إعداد التقارير المالية ووظيفة المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية.¹

كما قامت الهيئات والجمعيات التالية بتشكيل لجنة تعرف بلجنة بلو ريبون (Blue Ribbon Committee) لوضع القواعد والأسس لتطوير مهام ومسؤوليات لجان التدقيق وهي:²

- هيئة الأوراق المالية في نيويورك NYSE
- الجمعية الأهلية للمتعاملين بالأوراق المالية NASD
- أميركان أكسبرس كريدت كاردز AMEX
- هيئة الأوراق المالية الأمريكية SEC
- معهد المحاسبين القانونيين الأمريكيين AICPA

المطلب الثالث: ماهية حوكمة الشركات.

سيتم التطرق في ماهية الحوكمة إلى ثلاث عناصر أساسية أولاً إشكالية تحديد المفهوم ، وثانياً تعريف اشهر الباحثين ، وتعريف في المنظمات والشركات الدولية

أولاً: تحديد إشكالية المفهوم.

ان تطور مفهوم الحوكمة كان بسبب التغيرات المتسارعة في بيئة الاعمال والمشاكل المتعلقة بها من حيث أنماط التنسيق والشراكة المختلفة للسوق، ولقد اختلف الباحثون والمنظمات المهنة في تسمياته ومضمونه .

لقد أصبحت حوكمة الشركات من المصطلحات الأكثر شيوعاً في قاموس الأعمال العالمي الحديث، والواقع إن هذا المصطلح أوجد ذاته وفرض نفسه قسراً أو طواعية ، حيث أوجدته ظروف غير مستقرة، واضطرابات قلقه وحوادث عنيفة اجتاحت بعض أسواق المال والأعمال ، وألقت عليها بظلال من

¹ محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 95.
² سعيد سليمان، "لجان التدقيق ودورها في الرقابة"، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين هيئة مهنية محاسبية دولية، الأردن، ص:02.

الشكوك ، وألوان من القلق والهواجس ، ونشرت معها الكثير من التساؤلات الحائرة حول مصداقية البيانات التي تصدر عن هذه الشركات ، ومدى إمكانية الاعتماد عليها بصفة خاصة في اتخاذ أي قرار، أو التعويل على المعلومات المنشورة بصفة عامة، وصدقها في التعبير عن حقيقة أوضاع الشركات.¹

لقد تعددت التعريفات المقدمة لمصطلح الحوكمة، بتعدد المهتمين بالمصطلح وانتفاءاتهم السياسية والثقافية والاقتصادية والاجتماعية، بحيث يعبر كل تعريف عن وجهة النظر التي يتبناها مقدم هذا التعريف.²

• أصل كلمة حوكمة: يعتبر مصطلح الحوكمة مصطلحا حديث الاستعمال في اللغة العربية بدأ استخدامه في بداية سنة 2000 م، وهو " **Governance**" باللغة الإنجليزية، يعود اصل لفظ الحوكمة إلى كلمة إغريقية قديمة (kubernâo)³ لينتقل إلى اللغة اللاتينية القديمة تحت مصطلح "gubernere" والتي تعبر عن قدرة ربان السفينة الإغريقية ومهاراته في قيادة السفينة وسط الأمواج والأعاصير والعواصف، وما يمتلكه من قيم وأخلاق نبيلة وسلوكيات نزيهة وشريفة، في الحفاظ على أرواح وممتلكات الركاب، ورعايته وحمايته للأمانات والبضاعة التي عهدت إلى مهمته سالما، أطلق عليه التجار وخبراء البحار " القبطان المتحكم جيدا"⁴ (good governer) .

وحسب R.CANET فإن أصول مصطلح الحوكمة يعود إلى اللغة الفرنسية (gouvernance) في القرن الثالث عشر كمرادف لمصطلح الحكومة (gouvernement) ويقصد بها في ذلك الوقت عملية قيادة شيء ما ، أما في القرن الرابع عشر فقد استعمت كلمة الحكومة لتشير إلى سلطة الدولة ، على عكس الحوكمة فتشير إلى كيفية الإدارة بالطريقة الصحيحة بصرف النظر عن القائم بها، ثم تطور وترعرع هذا المصطلح كما جاء بمعناه باللغة الانجليزية "governance" مما دفع بعض الدول مثل ألمانيا وفرنسا إلى استخدام نفس المصطلح الانجليزي وبذات الحروف مع تغيير طريقة نطقها ولفظها.

¹ عباس حميد التميمي، " آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة"، مداخلة مقدمة للمؤتمر العلمي لهيئة النزاهة ، العراق، 2008، ص:03.

² البنك الأهلي المصري، أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات: حوكمة الشركات. النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد السادس والخمسون، القاهرة، 2003.

³ الأمم المتحدة، " استعراض شامل للإدارة الرشيدة والرقابة اخل الأمم المتحدة وصناديقها وبرامجها"، المجلد الثاني، المبادئ والممارسات في مجال الإدارة الرشيدة والرقابة، واشنطن، 2006.

⁴ CANET R., « **Qu'est-ce que la gouvernance ?** », Conférences de la chaire MCD, Canada, 16mars2004.En ligne : <http://www.chaire-cd.ca> .

• **الحوكمة لغة:** من حكم الشيء وأحكمه أي منعه من الفساد، وفي الاصطلاح هي القواعد والجراءات التي تتبع لضبط وتنظيم العلاقات بين ملاك الشركة وإدارتها وأصحاب المصالح فيها من أجل تحقيق كفاءة الاداء والفعالية وحفظ حقوق كل منهم وتمكينهم من الرقابة وتقييم الأداء¹.

لاشك أنه هناك العديد من المصطلحات في اللغة الانجليزية نجد لها معنى واضحاً ومتفقاً عليه إلى حد الإجماع في اللغة العربية . ولكن في مقابل ذلك هناك العديد من المفاهيم التي لا توجد لها ترجمة حرفية في اللغة العربية، تعكس ذات المعنى والدلالات التي تعكسها اللغة الانجليزية، وأن أحد الأمثلة الحية على هذه المفاهيم هو مصطلح Governance . وعلى المستوى المحلي والإقليمي لم يتم التوصل إلى مرادف متفق عليه في اللغة العربية لهذا المصطلح، كما إن اقتران هذا المصطلح مع كلمة Corporate أعطاه أكثر من مدلول. وفي هذا السياق يذكر (الصالح) أنه وجد خمسة عشر معنى في اللغة العربية لتفسير المصطلح المذكور وهي (حوكمة الشركة ، و حاكمية الشركة ، و حكما نية الشركة ، و التحكم المشترك ، و التحكم المؤسسي ، و الإدارة المجتمعة ، و ضبط الشركة ، و السيطرة على الشركة ، و المشاركة الحكومية ، و إدارة شؤون الشركة ، و الشركة الرشيدة ، و توجيه الشركة ، و الإدارة الحقة للشركة ، و الحكم الصالح للشركة ، و أسلوب ممارسة سلطة الإدارة)².

إلا أنه وللأسف وللفهم المقصود من ترجمة المصطلح فالكل يضع المصطلح باللغة الأم التي تم الترجمة منها، وهو هنا (Governance). مما يعني أن توحيد المصطلح لدى مجامع اللغة العربية الممتدة من المحيط إلى الخليج لم تصل بعد إلى الغاية والهدف المنشود من فكرة توحيد المصطلحات. وكما ظهر مصطلح العولمة واحتل مساحات كبيرة من الدراسات والبحث في مجالات متعددة، فقد ظهر مصطلح الحوكمة في العقود القليلة الماضية. ويتوقع أن يأخذ هذا المصطلح حيزاً واسعاً من الاستخدام والتداول في العديد من الدول، نامية كانت أم متقدمة، أو في طريق التحول الاقتصادي. كما بدأ يأخذ مثله مثل العولمة-أبعاداً متعددة مثل الحوكمة السياسية (الحكم الصالح)، الحوكمة البيئية، الحوكمة

1 د. محمد عبدالحليم عمر، محاضرة الجوانب المحاسبية للحوكمة، دورة حوكمة الشركات، جامعة الأزهر، مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، 25_29/2008، ص:3.

2 الصالح احمد علي ، " بناء محافظ رأس المال الفكري من الأنماط المعرفية ومدى ملاءمتها لحاكمية الشركات في القطاع الصناعي المختلط في بغداد " ، اطروحة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة بغداد كجزء من متطلبات شهادة الدكتوراه فلسفة في إدارة الأعمال ،بغداد، 2006 ، ص117.

الاجتماعية، حوكمة الشركات والشركات، حوكمة المصارف. وأصبحت الحوكمة تقترن في غالبية الدراسات بمفهوم الشفافية ليشكلا وجهان لعملة واحدة.¹

وحتى عام 2003 م تعددت التعريفات التي استعملت في ترجمة عبارة: (CORPORATE GOVERNANCE) وجاء مجمع اللغة العربية في بيانه المؤرخ في 20/05/2005 ليحسم الأمر باعتماد لفظ الحوكمة للمصطلح الانجليزي². "CORPORATE GOVERNANCE"، وبذلك استقر رأي الاقتصاديين والخبراء على مصطلح حوكمة الشركات، أما الترجمة العلمية التي تم الاتفاق عليها لهذا المصطلح فهي: "أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة"³

وسيتم اعتماد مصطلح حوكمة الشركات في البحث وذلك لاستخدامه الشائع في معظم الدراسات

• **الحوكمة اصطلاحاً :** وتعتبر حوكمة الشركات أحد الوسائل الأساسية لمواجهة التأثيرات الناجمة عن التغيرات الاقتصادية الحديثة والأزمة المالية العالمية والإنهيارات المالية للعديد من الشركات، التي ترجع أسبابها إلى الفساد الإداري والمالي والممارسة الغير سليمة للرقابة والإشراف ونقص الخبرة والمهارة، وكذلك اختلال هيكل التمويل وعدم القدرة علي توليد تدفقات نقدية داخلية كافية لسداد الالتزامات المستحقة عليها، بالإضافة إلي نقص الشفافية وعدم الاهتمام بتطبيق المبادئ المحاسبية التي تحقق الإفصاح والشفافية بجانب عدم إظهار المعلومات المحاسبية لحقيقة الأوضاع المالية للشركة⁴

تعددت التعاريف المقدمة لحوكمة الشركات من طرف الكتاب والباحثين⁵ والهيئات والمنظمات الدولية فمفهوم الحوكمة ينظر إليه بين الأوساط المهنية والأكاديمية على حد سواء كأسلوب إداري حديث يمكن عن طريقه إدارة المنشآت والمنظمات وإحكام الرقابة عليها ووضع الأطر اللازمة لتحديد العلاقات

¹: فريد كورتل، "حوكمة الشركات: منهج القادة والمدراء لتحقيق التنمية المستدامة في الوطن العربي"، مداخلة مقدمة للمؤتمر

العلمي الدولي الأول لكلية الاقتصاد بجامعة دمشق ، سوريا ، أيام 15 و16 أكتوبر 2008، ص:02.

²انظر موقع مجمع اللغة العربية: <http://www.m-a-arabia.com> / بتاريخ: 2010/10/02. (وتجد الإشارة إن هذا المصطلح قد تم اقتراحه من قبل الأمين العام لمجمع اللغة العربية وقد استحسنه عدد من متخصصي اللغة العربية ومنهم مركز دراسات اللغة العربية بالجامعة الأمريكية بالقاهرة.)

³ نزمين أبو العطا، " حوكمة الشركات .. سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية"، إصدارات مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، 2003 ، ص: 01.

⁴محسن أحمد الخضيرى، " حوكمة الشركات"، مجموعة النيل العربية، القاهرة ، 2004، ص:92.

⁵ ومنهم (Lin and Shen ;2012, Bayrakdaroglu et al.; 2012, Bernard et al.; 2006, Jiraporn and Ning; 2006, Miun; 2004, Ferries et al.; 2009, Gibson;2003, Gompers et al.; 2003

المتداخلة بين الأطراف داخل وخارج الشركات ومسؤوليات كل طرف بشكل دقيق.¹ بحيث تنوعت لتتدخل في الكثير من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية. لذلك لا يوجد تعريف موحد نتيجة تداخلها في النواحي التالية :

- **الناحية الرقابية:** تحدد الحوكمة القواعد التي تتم بناءً عليها إدارة المؤسسة داخليا بإشراف مجلس الإدارة، من أجل حماية المصالح التي تحدد توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف المالكين في المؤسسة، من مجلس الإدارة والاستشارات المالية للمساهمين وأصحاب المصالح، علاوة على بيان القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بأمور الشركة، وهو ما يساعد على الرقابة على كفاءة الأداء، ومكافحة الفساد الإداري والمالي، كما تؤدي إلى تحسين إدارة الشركة عن طريق مساعدة المسؤولين في وضع استراتيجية سليمة للمؤسسة لتخفيض المخاطر وإظهار الشفافية.²
- **الناحية الاقتصادية:** تعمل الحوكمة على كفاءة استخدام الموارد، وتعظيم قيمة المؤسسة وتدعيم مركزها التنافسي بما يمكنها من جذب مصادر التمويل اللازمة للتوسع والنمو.
- **الناحية القانونية:** أما من الناحية القانونية فحوكمة الشركات هي الإطار المتكامل من التشريعات والقواعد القانونية التي تحمي مصالح الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة، كما تساعد الحكومة على تقنين وتحسين الأطر القانونية للمؤسسات.³
- **الناحية الاجتماعية:** إن الحوكمة هي سبيل التقدم لكل من الأفراد والشركات والشركات والهيئات والمجتمع بصفة عامة، وذلك لأن الشركة تعتبر النواة للاقتصاد ككل، بحيث يمتد تأثيرها ليشمل عدد كبير من فئات المجتمع.
- **الناحية المحاسبية:** يشير المفهوم المحاسبي للحوكمة إلى توفير مقومات من أجل حماية أموال المستثمرين وحصولهم على العوائد المناسبة وضمان عدم استخدام أموالهم في مجالات أو استثمارات غير آمنة وعدم استغلالها من قبل الإدارة أو المديرين لتحقيق منافع خاصة، ويتم ذلك من خلال مجموعة الإجراءات والضوابط والمعايير المحاسبية. وترتكز هذه النظرة على تحقيق الشفافية وتوسيع نطاق الإفصاح

¹ أحمد سعيد قطب حسانين، "التكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة دراسة ميدانية على سوق الأسهم السعودي"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 46، العدد 1، مصر، جانفي 2009، ص: 2.

² نزمين أب والعطا، مرجع سابق، ص: 04.

³ عدنان بن حيدر بن درويش، "حوكمة المؤسسات ودور مجلس الإدارة"، اتحاد المصارف العربية، القاهرة، 2007، ص: 14.

عن البيانات المحاسبية والقوائم المالية ومزايا المديرين. وتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها دولياً.¹

ثانياً: تعريف الباحثين لحوكمة الشركات.

في ما يلي سرد لبعض التعاريف المتعلقة بحوكمة الشركات التي قدمت من طرف بعض الباحثين والكتاب منها تعريف (Daniel kaufmann، Aart kraay، Palbo zoido-labaton) وهم مجموعة من الباحثين الاقتصاديين على مستوى البنك العالمي وواضعي مؤشر النوعية المؤسسية لقياس حوكمة الشركات (IQI) حيث عرفوا أسلوب الحوكمة بأنه تقاليد الشركات التي تحدد كيفية ممارسة السلطة في بلد معين.

كما عرّفها البعض بأنها ممارسة السلطات الاجتماعية والاقتصادية الرشيدة والسياسية والإدارية الفعالة لإدارة شؤون المجتمع بفئاته المختلفة، كما يعود الفضل بظاهرة الحوكمة سواء في اقتصاد الدول المتقدمة أو النامية، إلى التشريعات والقوانين، والأنظمة البالية، وجمهور المتعاملين والتوسع العالمي في التجارة والمشاكل المالية والإدارية التي تتعلق بها، والفساد والرشوة وضعف الرقابة وعدم الاعتراف من البعض بأخلاقيات المهنة بالإضافة إلى عدم وضوح السلطة والمسؤولية في الكثير من الشركات والابتعاد عن الشفافية²

فقد عرفها البعض (Demirag et al.2000) على أنها مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات ومساهميها وأصحاب المصالح فيها، وذلك من خلال إيجاد الإجراءات والهيكل التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة، وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تعزيز الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة بالشركة، وتعظيم الفائدة للمساهمين على المدى الطويل، مع مراعاة مصالح الأطراف المختلفة.³

¹عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سابق، ص: 13.

²جمال حلاوة، علي صالح، "مدخل إلى علم التنمية". مكتبة الشروق، رام الله، الضفة الغربية، عمان، الأردن، 2009، ص: 11.

³ Demirag , I.,& et al., Corporate Governance: Overview and Research Agenda, **British Accounting Review** , Vol. 32 ,London, 2000 ,PP341-354 .

وعرفها Charreaux: " أنها تضم مجموعة من الآليات التي تحد من سلطات وتأثيرات قرارات المسيرين في ظل لا مركزية التسيير وتوسيع دائرة القرارات، بهدف اشراك اطراف اخرين غير المسيرين والذين تربطهم علاقة بالمؤسسة حتي يتسنى لهم المشاركة في قرارات المؤسسة، والرقابة عليها".¹

وتعرف أيضا بأنها " الآليات التي تقلل من المخاطر التي تواجه المستثمرين وتسهم في جذب رؤوس الأموال الاستثمارية وتحسن أداء الشركة وعلى وجه الخصوص في المنطقة ذات المنافسة المتزايدة".²

كما عرفها طارق حماد عبد العال بأنها "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والصراحة".³

مفهوم حوكمة الشركات يهتم بإيجاد وتنظيم التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة الشركة، بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم والسندات والعاملين بالشركة وأصحاب المصالح وغيرهم، وذلك من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم، باستخدام الأدوات المالية والمحاسبية وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة.⁴

وفي السياق ذاته جاء تعريف عبد الوهاب علي وشحاته السيد، ليظهر أهم مبادئ هذا النظام والأهداف التي يصبو إلى تحقيقها، إذ يعرفان حوكمة الشركات بأنها: "مجموعة الآليات والإجراءات والقوانين والنظم والقرارات التي تضمن كلا من الانضباط "Discipline" والشفافية "Transparency" والعدالة "Fairness"، وبالتالي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق تفعيل تصرفات الإدارة فيما يتعلق باستغلال الموارد الاقتصادية المتاحة لديها، بما يحقق أفضل منافع ممكنة لكافة الأطراف ذوي المصلحة والمجتمع ككل".⁵

وتخلص الباحثة مما سبق إلى أنه يمكن تعريف حوكمة الشركات على انها: "هي النظام الذي يهتم بالممارسات السليمة للإدارة الشركة، فهو نظام رقابي له مجموعة من القواعد والآليات والميكانيزمات التي

¹ ناصر دادي عدون، صلواتشي سفيان، " التأهيل عملية لتطبيق الحوكمة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية "، مجلة الإصلاح الاقتصادي والاندماج في الاقتصاد العالمي المدرسة العليا للتجارة، 2008، العدد 05، الجزائر، ص:136.

² Spanos L, " Corporate Governance in Greece developments and policy Implications", International Journal of Business in society, Vol (1), N01,2005,p :12.

³ حماد طارق عبد العال، " حوكمة الشركات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف، المفاهيم- المبادئ- التجارب- المتطلبات "، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص 22.

⁴ إبراهيم السيد الملبجي، " دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر "، جامعة الإسكندرية، مصر، 2008، ص:15.

⁵ عبد الوهاب نصر علي وشحاته السيد شحاته، " مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة "، الدار الجامعية، مصر، 2007/2006، ص. 17.

بموجبها يتم توزيع الحقوق والواجبات بما يسمح بتنظيم عمل الشركة والأطراف ذات المصلحة بها، ويحافظ على حقوق أصحاب المصلحة وغيرهم، وذلك من خلال تحري تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم، باستخدام الأدوات المالية والمحاسبية وفقاً لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة.

ثالثاً: تعريف المنظمات العالمية لمفهوم الحوكمة

من وجهة نظر الشركات والمنظمات الدولية :

- **لقد عرف معهد المدققين الداخليين : (IIA) في مجلة (Tone At The Top) والصادرة في فيفري 2002،** حوكمة الشركات على أنها " :العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر ومراقبة مخاطر الشركات والتأكيد على كفاية الضوابط. لإنجاز الأهداف والمحافظة على قيمة المؤسسة من خلال أداء الحوكمة فيها"¹
- **أما تعريف مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) فاعتبرها " :الإطار الذي تمارس فيه الشركات وجودها .وتركز الحوكمة على العلاقة فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة، والمساهمين وأصحاب المصالح وواضعي التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الإشراف على عمليات الشركة."**
- **تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: في عام (OECD) 1998 بباريس مفهوم حوكمة الشركات بأنه" :النظام الذي يوجه ويضبط أعمال المؤسسة، حيث يصف ويوزع الحقوق والواجبات بين مختلف الأطراف في الشركات مثل مجلس الإدارة، الإدارة، المساهمين وذوي العلاقة ويضع القواعد والإجراءات اللازمة لاتخاذ القرارات الخاصة بشؤون المؤسسة، كما يضع الأهداف والاستراتيجيات اللازمة لتحقيقها وأسس المتابعة لتقييم ومراقبة الأداء"²**

و تبنت هذه المنظمة تعريف اخر للحوكمة : " حوكمة الشركات هي مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة و مجلس إدارتها و مساهميها و الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة ، وهي تبين الآلية التي توضح من خلالها أهداف الشركة والوسائل لتحقيق تلك الأهداف ومراقبة تحقيقها، و بالتالي فإن الحوكمة

¹ The Institute Of Internal Auditors, «**The Lessons that Lie Beneath**», Tone at the Top, USA: February 2002, p:02.

² Organisation For Economic Co-Operation And Development, «**Using the OECD Principles of Corporate Governance a boardroom perspective**», Paris,2008, p:15.

الجيدة هي التي توفر لكل من المجلس و الإدارة التنفيذية الحوافز المناسبة للوصول إلى الأهداف التي تصب في مصلحة الشركة و المساهمين و تسهل عملية إيجاد مراقبة فعالة، وبالتالي تساعد الشركة على استغلال مواردها استغلالاً رشيداً يمكنها من تحقيق الأهداف المسطرة فيما يعرف بكفاءة الأداء".¹

كما عرفها كذلك بأنها " ذلك الإطار الذي ينبغي أن يضمن التوجيه الاستراتيجي للمؤسسة، والرصد الفعال من جانب مجلس الإدارة، وكذا مسائل مجلس الإدارة أمام المؤسسة والمساهمين "

• **تعريف لجنة Cadbury** : الصادر عن سوق لندن للأوراق المالية حيث يعتبر حوكمة الشركات على أنها " ذلك النظام الذي تدير و تراقب به الشركات؛ بحيث يكون مجلس الإدارة هو المسؤول عن إدارة الشركة، و يتمثل دور المساهمين في هذا النظام في تعيين المدراء و مراقبي الحسابات، بينما مسؤوليات مجلس الإدارة فهي تتضمن:²

- وضع الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة؛

-الإشراف على إدارة الأعمال و تقديم التقارير حول الإدارة إلى المساهمين؛

ويعمارس مجلس الإدارة مهامه وفقاً للقوانين والتنظيمات وتعليمات وتوجيهات المساهمين

• **تعريف برنامج الأمم المتحدة للتنمية: United Nations Program for Development (UNPD)** حيث يرى ان الحوكمة تعكس حالة تقدم الإدارة وتطورها، و أعطى هذا البرنامج لحوكمة الشركات التعريف التالي " : هي ممارسة سياسة اقتصادية و سلطة إدارية لتسيير أعمال المؤسسة وهي تقوم على مجموعة من الآليات والميكانيزمات".³

• **تعريف البنك العالمي (World Bank)** : ويعد البنك العالمي أول من بادر باستخدام مضامين ومبادئ للحوكمة بشكل واسع كآلية لاستدامة التنمية، وكان ذلك على اثر دراسة حول الازمة الاقتصادية

¹ Grant Kirkpatrick, **The OECD principles as a reference point for good corporate governance, To a Regional Seminar on Corporate Governance for Banks in Asia**, Hong Kong, 19-20 June 2006, pp 03-04, <http://www.oecd.org/dataoecd/49/20/37178663.pdf> , consulté le 10-01-2012

² Cadbury Committee (1992), "**Report Of The Committee On The Financial Aspects Of Corporate Governance**", London, Gee and Co Ltd, 01 December 1992, <http://www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf> , consulté le 02-09-2011

³ صلاح محمد الغزالي، " الحكم الصالح الطريق إلى التنمية"، جمعية الشفافية الكويتية ، الكويت، 15 مارس 2007، ص:1.

في اريقيا سنة 1989¹، اذا عرفها بصفة عامة كالاتي " الحوكمة هي الطريقة التي تمارس بها السلطة في تسيير و إدارة موارد الدولة الاقتصادية والاجتماعية من أجل التنمية²."

•تعريف مؤسسة التمويل الدولية : (International Finance Corporation) فعرفت

حوكمة الشركات على أنها " مجموعة الهياكل والعمليات اللازمة لتوجيه وضبط الشركات³ وتحديد وتوزيع الحقوق والواجبات بين المشاركين الرئيسيين في الشركة بمن فيهم المساهمين، أعضاء مجلس الإدارة والمدراء، وكذلك تحديد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات بشأن أمور الشركة.⁴"

¹ الأخضر عزي، غالم جلطي، "الحكم الرشيد وخصوصة المؤسسات لاجل التسيير الفعال"، مجلة ميكاس MECAS، العدد 02، مخبر البحث-ادارة المؤسسات وتسيير راس المال الاجتماعي، جامعة ابي بكر بلقائد-تلمسان، 2009 .

²The world bank, « **gouvernance and development** », the world Bank publication, D. C. 1992, p01.

³ International finance corporate (IFC) , "corporate governance", why corporate governance, 2005, p01.

⁴ حاكم محسن الربيعي، تزدد عبد الحسين راضي، "حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة"، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان الاردن، 2011، ص: 25.

المبحث الثاني: الإطار النظري لحوكمة الشركات

حظيت حوكمة الشركات باهتمام واسع في الفكر المحاسبي المعاصر في السنوات الماضية، لذا تم التطرق اليه في كثير من الدراسات الحديثة من قبل الباحثين الاقتصاديين والقانونيين والمنظمات الدولية من أجل بيان أهميتها وأهدافها وتأثيراتها على الاقتصاد سواء على المستوى الكلي أم الجزئي، لذا سيتم التطرق في هذا المبحث إلى أساسيات حوكمة الشركات لإبراز أهميتها.

المطلب الأول: حوكمة الشركات، الخصائص، الأهمية والأهداف

أولاً: خصائص حوكمة الشركات

من خلال مجموع التعاريف التي أعطيت للحوكمة والتي شملت جوانب عديدة ومتنوعة بتنوع وجهات النظر حول هذا المصطلح، نجد أنها تتميز بجملة من الخصائص، والتي يمكن تلخيصها أهمها كالآتي:¹

1. **الاستقلالية: (Independence):** وهي الآلية التي تقلل أو تلغي تضارب المصالح، حيث تبدأ هذه الآلية من تشكيل المجالس وتعيين اللجان إلى تعيين مراجع خارجي مستقل وكفاء ومؤهل، يقوم بممارسة عمله بما تقتضيه العناية والأصول المهنية، ليقدم تأكيده أو مصادقته بأن القوائم المالية تمثل بصدق حقيقة المركز المالي وأداء الشركة. ويقصد بها استقلالية مجلس الإدارة واللجان التابعة له، وأنه لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل.
2. **المساءلة: (Accountability)** ويقصد بها ان للمساهمين الحق في محاسبة ومساءلة مجلس الإدارة، واللجان التابعة له، الإدارة العليا، التدقيق الداخلي والخارجي، والإدارة التنفيذية أي إمكان تقييم وتقدير أعمالهم ، وإيجاد آلية لتحقيقها.²
3. **المسؤولية: (Responsibility):** ويقصد بها توفير هيكل تنظيمي واضح يحدد نقاط السلطة والمسؤولية، ومحاسبة المسؤولين ومتخذي القرارات عن مسؤوليتهم تجاه الشركة والمساهمين أي وجود مسؤولية امام جميع الأطراف ذوى المصلحة في المنشأة .

¹ طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص:03.

² حمدي عبد العظيم، "عولمة الفساد وفساد العولمة: إداري- تجاري- سياسي- دولي"، دار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2008، ص. 265.

4. **العدالة: (la justice)** أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة، والعدل في المعاملة بينهم.

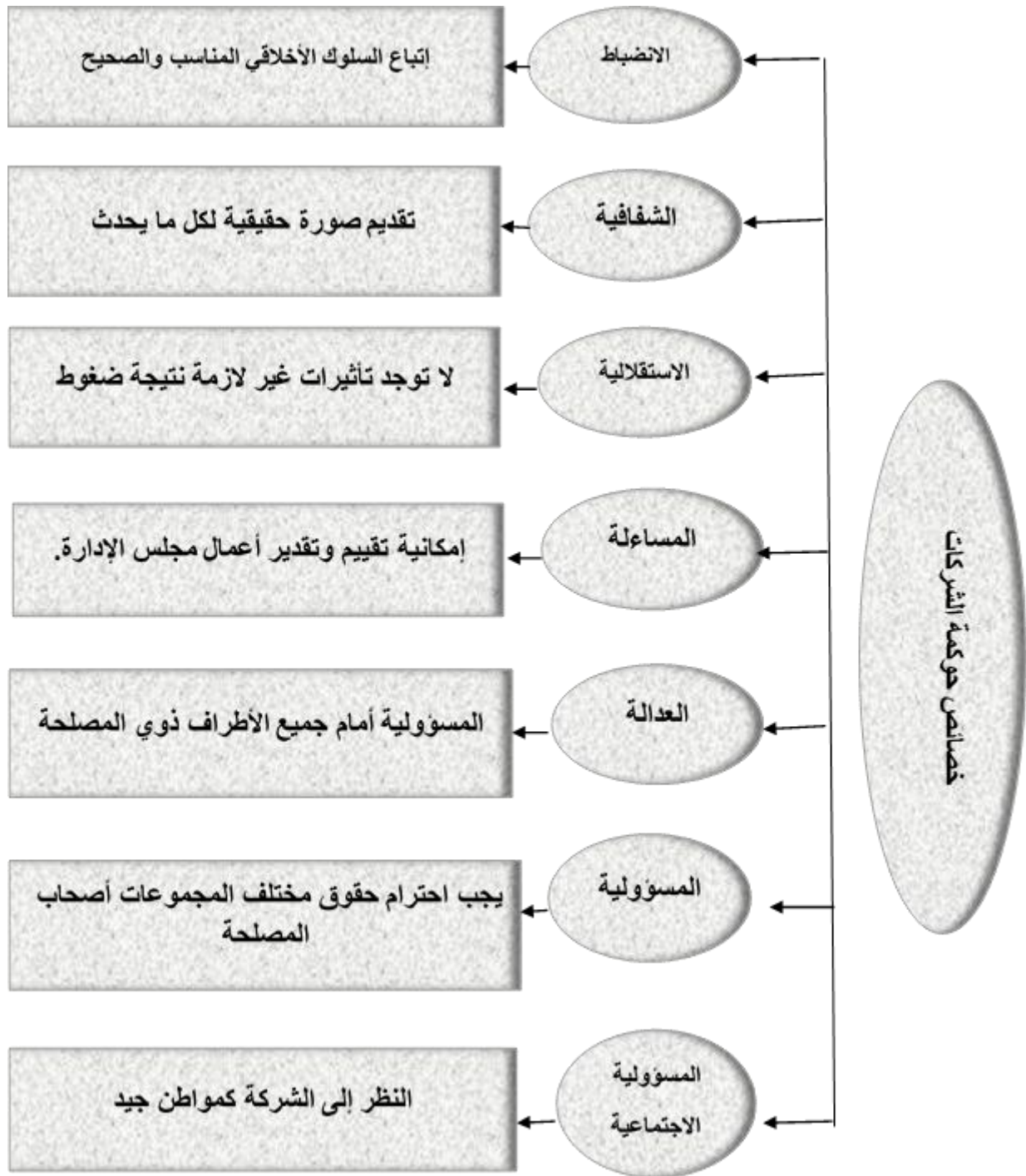
5. **الانضباط:** ويقصد بها اتباع مختلف الأطراف في الشركة للسلوك الأخلاقي في أداء مهامهم.

6. **الشفافية: (Transparency):** أي تقديم صورة واضحة وحقيقية عن كل ما يحدث، بما يضمن تحقيق الثقة والنزاهة والموضوعية في إجراءات إدارة الشركة، كما تضمن الإفصاح السليم وفي الوقت المناسب عن الموضوعات المهمة. وتؤمن هذه الخاصية توصيل معلومات محاسبية وإفصاحا ماليا وغير مالي، وأن تكون المعلومات صحيحة وواضحة وكاملة إلى كل الأطراف ذات المصلحة.

7. **المسؤولية الاجتماعية:** أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد

وفيما يلي شكل توضيحي للخصائص:

الشكل رقم(02): خصائص حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد، " تطبيقات الحوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، في المصارف، مصر: الدر الجامعية، 2005 ، ص: 23.

ثانيا: أهمية حوكمة الشركات:

تعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية واللازمة لحسن سير عمل الشركات وتأکید نزاهة الإدارة فيها وكذلك للوفاء بالالتزامات والتعهدات ولضمان تحقيق الشركات أهدافها وبشكل قانوني واقتصادي سليم خاصة ما يتصل بتفعيل دور الجمعيات العمومية لحملة الأسهم للاضطلاع بمسئولياتهم وممارسة دورهم في الرقابة والإشراف على أداء الشركات وعلى أداء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين في هذه الشركات وبما يؤدي إلى الحفاظ على مصالح جميع الأطراف وهو ما يوضح أهمية الحوكمة في الشركات¹.

كما حظيت حوكمة الشركات بالعديد من الاهتمام في الآونة الأخيرة نتيجة لعدد من حالات الفشل المالي والإداري التي منيت بها العديد من الشركات الكبرى في الولايات المتحدة ودول شرق آسيا على سبيل المثال ومن خلال دراسة الأسباب التي أدت إلى حدوث هذا الفشل الإداري والمالي تبين أن انعدام أسلوب حوكمة الشركات يمكن للقائمين على الشركة من الداخل سواء كان مجلس الإدارة أو المديرين أو الموظفين العموميين من تفضيل مصلحتهم الشخصية على حساب مصلحة المساهمين والدائنين وأصحاب المصلحة الآخرين مثل العملاء وعموم الجمهور².

ويمكن تلخيص أهمية تطبيق حوكمة الشركات فيما يلي:³

- 1- ان الالتزام بتطبيق الحوكمة يعد أحد المعايير الأساسية التي يضعها المستثمرون في اعتبارهم عند القيام باتخاذ قرارات الاستثمار ولا سيما في ظل النظام الاقتصادي العالمي الحالي الذي يتسم بالعولمة واشتداد المنافسة بين الشركات من أجل الاستثمار، لذا فان الشركات التي تطبق الحوكمة تتمتع بميزة تنافسية لجذب رؤوس الأموال عن تلك التي لا تطبق الحوكمة من خلال ثقة المستثمرين فيها.
- 2- إن تطبيق الحوكمة يؤدي إلى مساعدة المديرين ومجلس الإدارة على تطوير استراتيجية سليمة للشركة وضمن اتخاذ قرارات الدمج او الاستحواذ بناء على أسس سليمة.
- 3- تعظيم القيمة السهمية للشركة وتدعيم تنافسية الشركات في اسواق المال العالمية، لا سيما في ظل استحداث أدوات وآليات مالية جديدة وحدوث اندماجات او استحواذ.

¹ فهيم سلطان محمد الحاج، "آليات حوكمة الشركات و دورها في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة السودانية"، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، العدد 01، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، يناير 2012، ص: 47.

² مصطفى السعدني، "الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات"، أعمال المؤتمرات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2006، القاهرة، ص: 147.

³ عدنان بن حيدر بن درويش، "حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة"، اتحاد المصارف العربية، مصر، 2007، ص: 30.

- 4- إن الالتزام بمعايير حوكمة الشركات من شأنه أن يفرز للشركات أعضاء مجالس إدارات أكثر تدريباً ودراية، سواء أكانت تلك الشركات عامة، أم خاصة.
- 5- إن الحوكمة تؤكد مسؤوليات الإدارة وتعزيز مساءلتها وتحسين الممارسات المحاسبية والإدارية والمالية، والتأكيد على الشفافية، مما يساعد على سرعة اكتشاف التلاعب والغش المالي والفساد الإداري واتخاذ الإجراءات الواجبة بشأنه وعلاج أسبابه وآثاره قبل تفاقمها وتأثيرها على حياة الشركة
- 6- تبرز أهمية الحوكمة من خلال محاولة التقليل من مشاكل الوكالة الناتجة عن الفصل بين ملكية الشركة والتسيير، أي بين المساهمين وإدارة الشركة و تعارض المصالح بين هذه الأطراف؛
- 7- تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات والدول ، حيث تعد مبادئ حوكمة الشركات أداة فعالة لمكافحة الفساد وضمان معرفة أعضاء مجالس الإدارات بالاحتياجات التي تفرضها بيئتهم المتغيرة ومصالح المساهمين على المدى البعيد.
- 8- تحسّن حوكمة الشركات مسؤولية المواطنة لدى الشركات في جانبها التطبيقي؛ إذ تهتم الشركات بتأثير أنشطتها على المجتمعات التي تعمل فيها وما ورائها، ونتيجة ذلك تغدو الممارسات الإدارية أكثر حساسية واستجابة لاحتياجات المجتمع في الدول النامية.
- 9- وعلى الصعيد القانوني يهتم القانونيون بأطر وآليات حوكمة الشركات لأنها تعمل على الوفاء بحقوق الأطراف المتعددة بالشركة، ولذا فإن التشريعات الحاكمة واللوائح المنظمة لعمل الشركات تنظم العلاقة بين الأطراف المعنية في الشركة والاقتصاد ككل¹
- 10- العمل على وضع إطار تنظيمي يمكن من خلاله تحديد أهداف الشركة وسبل تحقيقها من خلال توفير الحوافز المناسبة لأعضاء مجلس الإدارة التنفيذية لكي يعملوا على تحقيق تلك الأهداف التي تراعي مصلحة المساهمين².
- 11- توفير الحماية لأصحاب المصالح والمحافظة على حقوق حملة الأسهم وخاصة الأقلية منهم
- 12- رفع مستويات الأداء للشركات وما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي للدول التي تنتمي إليها، تلك الشركات.
- 13- الشفافية والدقة والوضوح في البيانات المالية التي تصدرها الشركات، وزيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات¹.

¹ خالص حسن يوسف الناصر، عبدالواحد غازي محمد النعيمي، " دور حوكمة الشركات في تطوير البيئة الاستثمارية واجتذاب الاستثمار الأجنبي في إقليم كردستان العراق"، مجلة جامعة نورو، العدد(صفر) ، دهوك ، العراق، 2012، ص:11.

² محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق ، ص :30.

14- تعتبر حوكمة الشركات عنصراً مهماً في زيادة الفعالية الاقتصادية وذلك من خلال تمكين الإدارة ومجلس الإدارة من تعقب الأحداث وتسهيل عملية الرقابة².

الشكل رقم (03): أهمية حوكمة الشركات



المصدر: بشرى نجم عبد الله المشهداني، " الإطار المقترح لحوكمة الشركات المساهمة - دراسة تطبيقية في عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، دراسة غير منشورة، جامعة بغداد، 2007، ص:54.

¹ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، ط03، مصر، 2007، ص 15

² Adrian Fares: **Governance from banking perspective**, center for international private enterprise, workshop 2, Washington, 2003, p01

ثالثاً: أهداف الحوكمة المؤسسية

كانت أهداف الحوكمة توضع على شكل مجموعة من القواعد والمعايير الاختيارية التي ليس لها صفة الإلزام ولكن بعد التطور الذي شهده الاقتصاد العالمي جعل كل الدول والمساهمون والممولون وغيرهم يهتمون بأسس وقواعد الحوكمة وصياغتها على شكل قواعد قانونية وتشريعية تحمل صفة الإلزام.¹

وتساعد الحوكمة الجيدة للمؤسسات في دعم الأداء وزيادة القدرات التنافسية وجذب الاستثمارات للمؤسسات، وتحسين الاقتصاد بشكل عام، وذلك من خلال الوصول إلى الأهداف التالية:²

1. تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركات وإجراءات المحاسبة والتدقيق المالي على النحو الذي يمكن من الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري؛
2. ضمان التعامل بطريقة عادلة بالنسبة للمساهمين والعاملين والدائنين والأطراف الأخرى ذات المصالح خاصة في حال تعرض الشركات للإفلاس؛
3. تحسين كفاءة وفاعلية الشركات وضمن استمرارها ونموها في دنيا الأعمال؛
4. التوضيح وعدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه؛
5. تمكين الشركات من الحصول على التمويل المرغوب من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب، وذلك من خلال بناء ورفع درجة الثقة في الشركات؛
6. تحسين وتطوير إدارة المؤسسة، ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على تبني استراتيجية سليمة وضمن اتخاذ قرارات الدمج والسيطرة بناء على أسس سليمة بما يؤدي إلى رفع كفاءة الأداء؛
7. إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين، وقيامهم بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات؛
8. إنشاء وتوليد الثقة بين أصحاب المصالح والإدارة بما يؤدي إلى تقليل المخاطر إلى أدنى حد.

¹ أحمد مخلوف، "الأزمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات"، ورقة عمل مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية الاقتصادية والدولية والحوكمة العالمية 20-21 أكتوبر، جامعة فرحات عباس سطيف، 2009، ص:10.

² Ira Millstein & Weil & Gostbal & Mangelsllp, **Special Publication From Cipe**, No(18),Cipe,2010,p :02. www.cipe.org

ويمكن استنتاج مما تقدم أن الحوكمة ينسب لها عدة أهداف منها: تخفيض المخاطر، تعزيز الأداء، تحسين سهولة الدخول إلى الأسواق المالية واتساع نطاق التسويق للسلع والخدمات وتحسين القيادة، إبراز الشفافية وقابلية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية.

ومما سبق يمكن القول أن هناك مجموعة من الأهداف التي تسعى حوكمة الشركات إلى تحقيقها ويمكن تصنيفها وفق المستويات التالية¹:

1- أهداف حوكمة الشركات على مستوى الأفراد:

- حماية حقوق المساهمين بصفة عامة سواء أقلية أو أغلبية وتعظيم عوائدهم .
- تمكين المساهمين وأصحاب المصالح من ممارسة الرقابة الفعالة على إدارة المؤسسة
- زيادة ثقة المستثمرين بأسواق أرس المال .

2- أهداف حوكمة الشركات على مستوى المؤسسة:

- تحسين أداء المؤسسة وتعظيم قيمتها الاقتصادية .
- تدعيم المركز التنافسي للمؤسسة في أسواق أرس المال .
- تحسين الممارسات المالية والمحاسبية والإدارية في المؤسسة .
- منع المتاجرة بالسلطة في المؤسسة وتأكيد المسؤوليات وتعزيز المساءلة .

3- أهداف حوكمة الشركات على مستوى الدولة:

- تشجيع جذب الاستثمارات، وتدفق الأموال المحلية والأجنبية .
- مراعاة مصالح المجتمع والعمال .
- تحسين الكفاءة الاقتصادية وزيادة معدلات النمو الاقتصادي .
- دعم استقرار ومصداقية القطاع المالي ومنع حدوث أزمات أو انهيارات مالية.

¹بنك الإسكندرية، "النشرة الاقتصادية"، المجلد الخامس والثلاثون، القاهرة، 2003، ص: 50

المطلب الثاني: حوكمة الشركات المقومات، الركائز والابعاد.

أولاً: مقومات حوكمة الشركات

يمكن القول بإمكانية تحقيق مفهوم حوكمة الشركات حسب¹ (Shleifer & Vishny 1999) من خلال توافر مجموعة من المقومات الإدارية والفنية والمالية والتنظيمية في الشركة وتمثل الدعائم الأساسية التي يجب توافرها حتى يمكن الحكم بتطبيق حوكمة الشركات في الوحدة الاقتصادية، وأوضحت العديد من الدراسات² التي أجريت في بلدان متعددة، ضرورة توافر مجموعة من المقومات الأساسية في نظام حوكمة الشركات المطبق في أي دولة، حتى يتحقق له التطبيق الإيجابي والنجاح المنشود، وتتمثل أهم هذه المقومات فيما يلي:³

- 1- توافر بيئة قانونية وتشريعية توفر درجة عالية من الحماية للمستثمرين، متمثلة في نظام قانوني يوضح حقوق حملة الأسهم ومختلف أصحاب المصالح، بالإضافة إلى نظام ضريبي واضح ونظام قضائي مستقل.
- 2- توافر إطار محاسبي واضح يحتوي علي مجموعة من المعايير المحاسبية الأساسية القوية، بالإضافة إلي نظام فعال للتقارير المالية يتسم بالشفافية ويقدر يكفل توفير المعلومات المناسبة عن أداء الشركات، ليس لإدارتها ومساهميها فقط ولكن أيضا لجميع الأطراف الأخرى ذات العلاقة.
- 3- وجود هيكل تنظيمي واضح يحدد السلطات والمسؤوليات تفرزه مجموعة من الأنظمة مثل النظام الداخلي للشركة، وهيكل للرقابة الداخلية.
- 4- توافر سوق أوراق مالية قوية بالقوانين التي تحكمها وبالشروط التي تفرضها على الشركات التي تريد أن تدرج فيها للاكتتاب، بحيث تعمل على منح عوائد للشركات الملتزمة بالنظام ومعاقبة الشركات غير الملتزمة.
- 5- الاستقرار الاجتماعي والسياسي وإيمان المجتمع وفي مقدمته القيادة السياسية بأفكار ومعتقدات تتماشى مع طبيعة حوكمة الشركات.

¹ LaPorta, Rafael, Florencio Lopez-de-Silanes, Andrei Shleifer, and Robert Vishny. 1999. "The Quality of Government." Journal of Law, Economics and Organization, Oxford, 1999, 15 (1), pp :222-279.

² ومن أمثلة هذه الدراسات: "McCarthy", 2009, p.298 - Wonglimpiyarat, 2009, p.539 - Neal and Cochran, 2008, p.156 - Gleason et.al, 2007, p.634 - Puffer, 2002,

³ محمد مطر، " دور الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في تعزيز وتفعيل التحكم المؤسسي"، المؤتمر العلمي المهني الخامس، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، أيام 24-25 أيلول، عمان، الأردن، 2003.

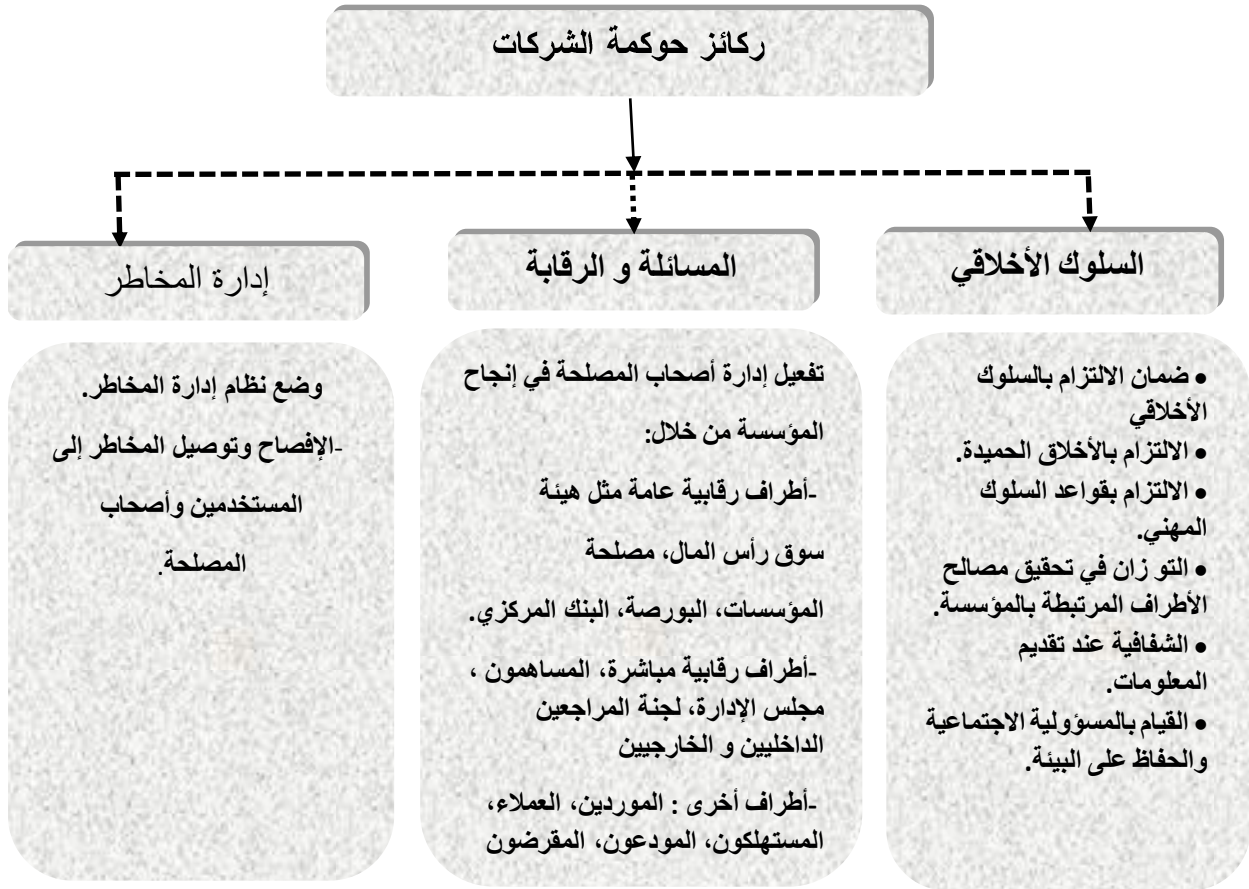
6- الرغبة في العولمة والاندماج في الاقتصاد العالمي والسعي نحو تحرير التجارة وجذب الاستثمارات العالمية.

ثانياً: ركائز حوكمة الشركات

ترتكز حوكمة الشركات على ثلاث ركائز أساسية تتمثل فيما يلي:

- **الركيزة الأولى:** تتعلق بالالتزام بالسلوك والقيم الأخلاقية داخل الشركة، من نزاهة، أمانة، مصداقية، إفصاح، شفافية، وذلك للحفاظ على السمعة الاقتصادية لها.
- **الركيزة الثانية:** تتعلق بتفعيل دور المساهمين وأصحاب المصالح في حوكمة الشركات، من خلال قيامهم بالرقابة والمساءلة، حيث أن الأطراف الخاضعة للمساءلة المحاسبية أمام المساهمين وأصحاب المصالح تتمثل أساساً في مجلس الإدارة، اللجان التابعة له كلجنة التدقيق، الإدارة العليا، إدارة التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي.
- **الركيزة الثالثة:** تتعلق بإدارة المخاطر، لحماية الشركة ومختلف أصحاب المصالح فيها. والشكل الموالي يوضح مجموعة من الركائز الأساسية:

الشكل رقم(04): ركائز حوكمة الشركات



المصدر : طارق عبد العال حماد حوكمة الشركات ، شركات قطاع عام وخاص ومصارف، المفاهيم،
المبادئ، التجارب، المتطلبات، مرجع سابق، ص 49.

ثالثاً: الأبعاد التنظيمية لقواعد حوكمة الشركات

حسب ما توصلت إليه مجموعة من الأبحاث والتي تطرقت لحوكمة الشركات وقواعدها ، تم تحديد

الأبعاد التنظيمية لحوكمة الشركات فيما يلي¹:

1. البعد الإشرافي:

يتعلق البعد الإشرافي في تدعيم وتفعيل الدور الإشرافي لمجلس الإدارة على أداء الإدارة التنفيذية،
والأطراف ذات المصلحة ومن بينهم أقلية المساهمين .ويتوقف ذلك على قدرة أعضاء مجلس الإدارة على

¹ ربحاوي , مها" الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات " مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، مجلد
24، العدد الأول ، دمشق ، سوريا، 2008، ص:99.

القيام بتدقيق فعال، ووضع قوانين وضوابط وآليات تسمح بتوقيع عقاب على الموظفين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة إذا لزم الأمر ذلك. كما أن تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) الصادر عام 1999 م، أشار في المبدأ الخاص بمسئوليات مجلس الإدارة، إلى ضرورة المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وكذلك مساءلة مجلس الإدارة نفسه من قبل المساهمين.

2. البعد الرقابي:

ويتعلق بتدعيم وتفعيل الرقابة سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي للشركة، فعلى المستوى الداخلي فيتناول نظم الرقابة الداخلية ونظم إدارة المخاطر، أما على المستوى الخارجي فيتناول القوانين واللوائح، وقواعد التسجيل في البورصة، وإتاحة الفرصة لحملة الأسهم والأطراف ذات المصلحة في الرقابة، فضلا عن توسيع نطاق مسئوليات المراجع الخارجي وتدعيم استقلاله من خلال:

أ - الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة: إن تطبيق الحوكمة يشجع دور الإدارة في اختبار السياسة المحاسبية المناسبة، كما أنها تساعد في حسم مشكلة إساءة استخدام المعايير المحاسبية ومعايير المراجعة.

ب - التركيز على دور المراجعة الداخلية: ترتبط المحاسبة والمراجعة سواء على المستوى المهني أو المستوى النظيري بالحوكمة ارتباطا وثيقا، حيث تعتبر المحاسبة والمراجعة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيرا وتأثرا بمبادئ وإجراءات الحوكمة فلا يمكن لمبادئ وإجراءات الحوكمة أن تطبق بفاعلية وتؤدي ثمارها بدون دعم مهنة المحاسبة والمراجعة الداخلية، كما أن مبادئ وإجراءات الحوكمة تلعب دورا كبيرا في مجال تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة.

ت - التركيز على دور المراجع الخارجي: نتيجة لما يقوم به المراجع الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية من خلال التقرير الذي يقوم بإعداده، فإن دور المراجعة الخارجية أصبح جوهرياً وفعالاً في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من التعارض بين الملاك وإدارة الشركة، كما أنه يحد من مشكلة عدم الالتزام بمبادئ وسلوك المهنة¹.

ث - دور لجان المراجعة: تقوم لجان المراجعة بدور حيوي في ضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الثقة في المعلومات المحاسبية نتيجة لما تقوم به من تطبيق لقواعد الحوكمة وتقييم فاعلية مستويات الأداء اللازمة لزيادة كفاءتها.

¹ موفق اليافي، "الحوكمة الجيدة في مهنة المحاسبة"، الاتحاد العربي للمحاسبين القانونيين، بيروت، 2003، ص: 21.

3. البعد الأخلاقي

ويتعلق بخلق وتحسين البيئة الرقابية بما تشمله من قواعد أخلاقية، ونزاهة، وأمانة، ونشر ثقافة الحوكمة على مستوى إدارات الشركات وبيئة الأعمال بصفة عامة.

4. بعد الاتصال وحفظ التوازن

ويتعلق بتصميم وتنظيم العلاقات بين الشركة ممثلة في مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية من جهة، والأطراف الخارجية سواء ذات المصلحة أو الجهات الإشرافية والرقابية أو التنظيمية من جهة أخرى.

5. البعد الاستراتيجي

ويتعلق بصياغة استراتيجيات الأعمال والتشجيع على التفكير الاستراتيجي، والتطلع إلى المستقبل استناداً على دراسة متأنية ومعلومات كافية عن أدائها في الماضي والحاضر، وكذلك دراسة عوامل البيئة الخارجية وتقدير تأثيراتها.

6. بعد تحقيق الإفصاح والشفافية:

يمثل الإفصاح الجيد والشفافية في عرض المعلومات المالية وغير المالية أحد المبادئ والأركان الرئيسية التي تقوم عليها قواعد حوكمة الشركات، خاصة وأنهما من الأساليب الفعالة لتحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة، ويمثلان أحد المؤشرات الهامة للحكم على تطبيق نظام الحوكمة من عدمه داخل الوحدات الاقتصادية المختلفة.

7. بعد إدارة الأرباح:

تمارس إدارة بعض الشركات سياسة إدارة الأرباح لتحقيق الكثير من الأهداف مثل الوصول إلى مستوى التنبؤات التي سبق الإعلان عنها أو تجنب الإعلان عن الأرباح أو الخسائر أو للحصول على بعض المزايا المرتبطة بالأرباح المرتفعة مثل المكافآت والعمولات، وبالتالي فإن عملية إدارة الربح تعني قيام الإدارة بالتأثير على حمله الأسهم أو سعر السهم أو التلاعب في البيانات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية بصرف النظر عن الهدف منها ويمكن القول أن دور تطبيق قواعد حوكمة الشركات في الحد من سلطة الإدارة في عملية إدارة الأرباح ينعكس بالإيجاب على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وعلى أسعار الأسهم.

8. تقويم أداء الشركة:

إن من أهمية حوكمة الشركات دورها في زيادة كفاءة استخدام الموارد وتعظيم قيمة الوحدة الاقتصادية وتدعيم قدرتها التنافسية بالأسواق، وذلك من خلال ما تحرص عليه من شفافية في الأداء ومساءلة وتحمل

للمسؤولية، والافصاح داخل الشركة من علاقات داخلية وأخرى خارجية، مما يساعدها على التوسع والنمو ويجعلها قادرة على إيجاد فرص عمل جديدة، كما أن من المعايير الرئيسية لحوكمة الشركات هو تحقيق فاعلية وكفاءة الأداء بالوحدات الاقتصادية وحماية أصولها.

وحول ما سبق وفي ضوء طبيعة الأبعاد التنظيمية السابقة لعملية تطبيق قواعد حوكمة الشركات ترى الباحثة أهمية الإشارة إلى أنه رغم تعدد الأبعاد المختلفة لعملية حوكمة الشركات سواء القانونية أو التنظيمية أو الاجتماعية، إلا أن الأبعاد التنظيمية تحظى باهتمام كبير وتشغل الحيز الأكبر من الإجراءات والأساليب المختلفة لتطبيق قواعد الحوكمة.

المطلب الثالث: حوكمة الشركات المحددات والمبادئ.

أولاً: محددات الحوكمة

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر مستوى جودة معين لمجموعتين من المحددات: المحددات الخارجية والداخلية ونتعرض فيما يلي لهاتين المجموعتين من المحددات بشيء من التفصيل كما يلي:¹

أ- المحددات الخارجية:

وتشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة، والذي يشمل على سبيل المثال: القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل قوانين سوق المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس)، وكفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج، وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في إحكام الرقابة على الشركات، وذلك فضلاً عن بعض الشركات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة (ومنها على سبيل المثال الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين في السوق، مثل المراجعون والمحاسبون والمحامون والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها)، بالإضافة إلى الشركات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستشارات المالية والاستثمارية. وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.²

ب- المحددات الداخلية:

وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.³

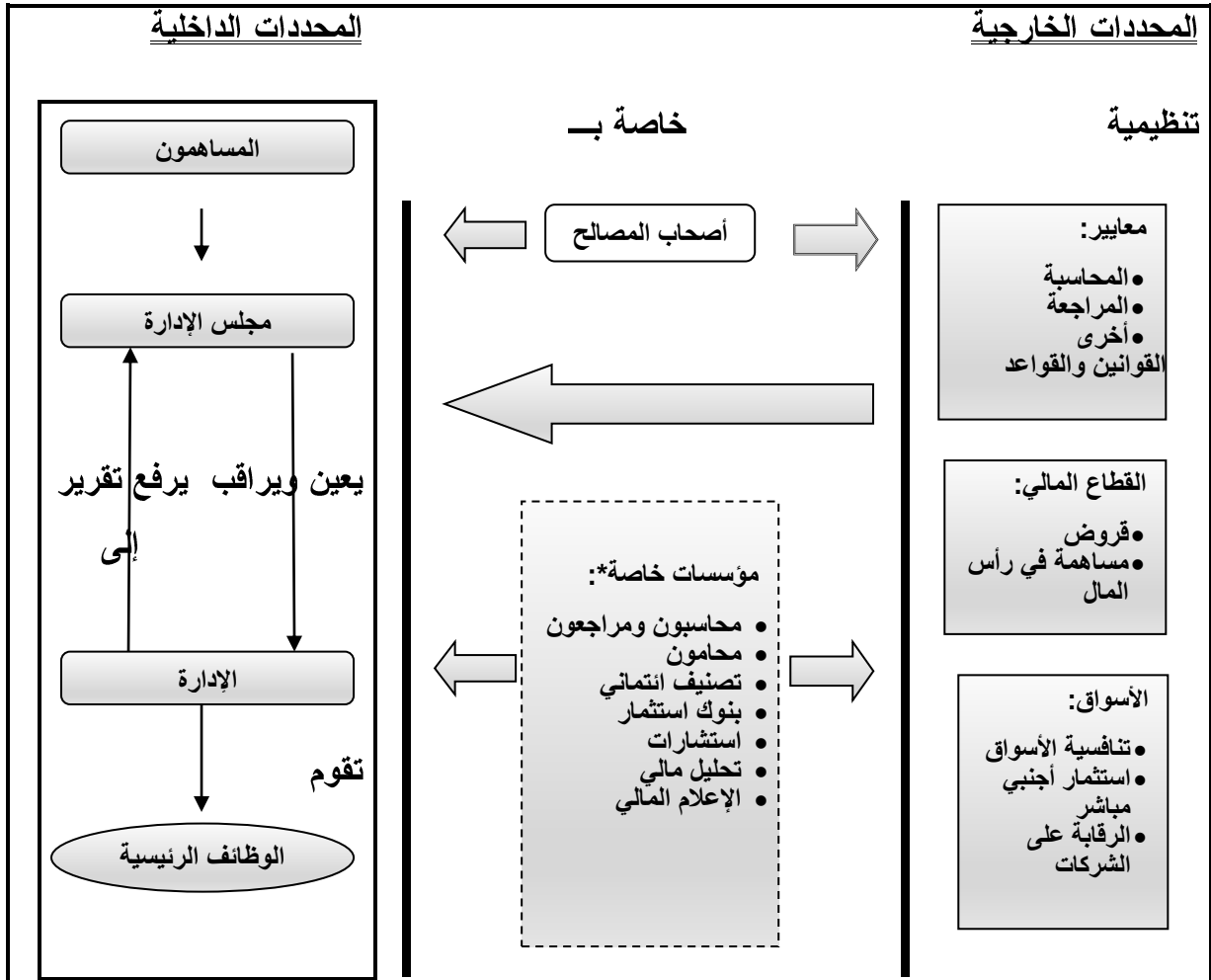
¹ حداد، مناور، " دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية"، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي المنعقد في جامعة دمشق، سوريا، 2008، ص: 07.

² Fawzy, S., « Assessment of Corporate Governance in Egypt ». Working Paper No. 82, The Egyptian Center for Economic Studies, Égypt, April 2003, pp: 3-4.

³ Ibid. p: 4.

وتؤدي الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد الوطني، تفعيل دور البورصة من خلال التزام الشركات بمبادئ الحوكمة وخصائصها، وبالتالي رفع معدلات الاستثمار، والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين تشجع على زيادة ونمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية وبالتالي خلق فرص عمل.

الشكل رقم (05): المحددات الخارجية والداخلية للحوكمة



* الشركات الخاصة تشير إلى عناصر القطاع الخاص، وكيانات الإدارة الذاتية، ووسائل الإعلام، والمجتمع المدني. وتلك الجهات التي تقلل من عدم توافر المعلومات، وترفع من درجة مراقبة الشركات، وتلقي الضوء على السلوك الانتهازي للإدارة.

Source: Iskander, M. and N. Chamlou. . Corporate Governance: A Framework for Implementation, Fig. 6.1. Published in: Globalization and Firm Competitiveness in the Middle East and North Africa Region, edited by: S. Fawzy. Washington: World Bank, 2002, p: 122.

ثانيا : مبادئ حوكمة الشركات

المقصود بمبادئ حوكمة الشركات القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري المؤسسة والمساهمين فيها، وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها وتمثل هذه المبادئ العمود الفقري لتطبيق الحوكمة ، لذا فقد حازت على اهتمام مختلف الهيئات والتنظيمات ذات الصلة بتطبيق الحوكمة¹، مثل : منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ، بورصة الأوراق المالية بنيويورك ، بنك التسويات الدولي (BIS) ، المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية (IOSCO) ، علاوة على اهتمام الباحثين والكتاب ،لذا فقد تعددت هذه المبادئ واختلفت من جهة إلى أخرى .

1. مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية:

ان أكثرها قبولا واهتماما وأيضا أسبقها صدورا هي المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) عام 1999م²، والتي تم إعادة صياغتها عام 2004م وهناك خمس مبادئ أساسية زائد المبدأ السادس والذي تم وضعه بعد مراجعة هذه المبادئ سنة 2004 وهي:³

المبدأ الأول: توافر إطار فعال لحوكمة الشركات

إن ضمان الأساس الفعال لإطار حوكمة الشركات يمكن أن يتحقق من خلال: تطوير إطار حوكمة الشركات مع الأخذ في الاعتبار تأثيره على الاقتصاد الكلي وعلى نزاهة السوق والدوافع التي يحدثها للمشاركين في السوق وتعزيز الأسواق الشفافة والفعالة، وأن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية متوافقة مع قواعد القانون وذات شفافية وقابلة للتنفيذ، وأن يحدد المسؤوليات بين مختلف الجهات (الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية) ضمن نطاق الصلاحية مع ضمان خدمة المصلحة العامة، وأن تمتلك تلك الجهات السلطة والنزاهة والموارد لتنفيذ واجباتها بأسلوب مهني وموضوعي، وأن تكون قراراتها وأحكامها واضحة وشفافة وفي الوقت المحدد⁴ ، ويؤكد هذا المبدأ على أنه ينبغي على إطار حوكمة الشركات أن يشجع

¹ للاطلاع أكثر على كل التقارير والمبادئ الدولية انظر الموقع التالي http://www.ecgi.org/codes/all_codes.ph

² حداد مناور، مرجع سابق، ص:08..

³ OECD, **OECD Principles of Corporate Governance**, Paris 2004

⁴ سعاد سعيد غزال (2006) ، "الإبعاد الاستراتيجية لمسؤولية المنظمة في ضوء التحكم المؤسسي وأثرها الإفصاح المحاسبي" ، اطروحة دكتوراه دراسة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد ، جامعة الموصل، 2006، ص ص: 32-33.

على رفع مستوى الشفافية وكفاءة الأسواق، وأن يتوافق مع أحكام القانون ويحدّد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية¹. وقد ركز هذا المبدأ على الجوانب التالية:

- ينبغي وضع إطار حوكمة الشركات بهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق والحوافز التي يقدمها للمشاركين في السوق، وتشجيع قيام أسواق مالية تتميز بالشفافية والفعالية؛
- إن المتطلبات القانونية والرقابية التي تؤثر على ممارسة حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي، ينبغي أن تكون ذات شفافية وقابلة للتنفيذ وأن تتوافق مع أحكام القانون؛
- أن تنص التشريعات على توزيع المسؤوليات بين الهيئات المختلفة بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة؛
- أن تتمتع كل من الهيئات الإشرافية والرقابية والتنفيذية المسؤولة عن تنفيذ القانون بالسلطة والنزاهة وتوفير الموارد اللازمة للقيام بواجباتها بأسلوب مهني وبطريقة موضوعية، فضلاً على أن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وتتميز بالشفافية مع توفير الشرح الكافي لها

المبدأ الثاني: حقوق المساهمين

ينص هذا المبدأ على ضرورة أن يوفر إطار حوكمة الشركات الحماية للمساهمين، وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم. والمتمثلة في: المشاركة في التصويت وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، والمشاركة في الأرباح والحصول على معلومات ملائمة حول الشركات في الوقت المناسب، كما يحقق للمساهمين المشاركة في اتخاذ القرارات التي تخص تعديل الأنظمة والقوانين أو إصدار أسهم إضافية، فضلاً عن السماح بالإفصاح لهم عن المعاملات غير العادية كالاندماج أو بيع نسب كبيرة من الموجودات بوضوح لكي يتم حماية حقوقهم².

المبدأ الثالث: تحقيق المعاملة العادلة للمساهمين

يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات معاملة متساوية لكافة المساهمين بما في ذلك الأقلية من المساهمين والمساهمين من الأجانب، وأن تتاح الفرصة لكافة المساهمين الحصول على تعويضات في

¹ عبد العزيز دغيم، رنا التونجي، "حوكمة الشركات في الأسواق المالية الناشئة بين الإلزام والتطبيق الطوعي حالة سوق دمشق للأوراق المالية"، منشور في: مروة أحمد، وأخروف، الأمانة المالية العالمية والآفاق المستقبلية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص: 473.

² OECD, **Principles for Corporate Governance**, OECD publications, 2004, Paris, p : 17-18.
<http://www.oecd.org/dataoecd/32/18/31557724.pdf>; consulté le : 21-03-2011.

- حالة انتهاك حقوقهم، وأن يأخذ كافة المساهمين حقوقهم في التصويت، كما يجب الإفصاح عن أية منفعة مادية لهم من صفقات تم إجراؤها مع الشركة والتي يمكن أن تؤثر في الشركة¹
- تتضمن حقوق المساهمين الأساسية توفير الأساليب الآمنة لتسجيل الملكية، ونقل أو تحويل ملكية الأسهم والحصول على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة، والمشاركة والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين.
 - حق المساهمين في المشاركة في وإعلامهم بشكل كافٍ عن القرارات المتعلقة بالتغيرات الجوهرية في الشركة، مثل التعديلات في النظام الأساسي والترخيص بإصدار أسهم زيادة رأس المال.
 - حق المساهمين في المشاركة بفاعلية والتصويت في اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، وإعلامهم بالقواعد، بما في ذلك إجراءات التصويت، التي تحكم اجتماعات الجمعية.
 - وجوب الإفصاح عن هيكل رأس المال والترتيبات التي تمكن بعض المساهمين من الحصول على قدر من التحكم الذي يؤثر على سياسة الشركة بما لا يتناسب مع نسبة مساهمتهم.
 - الكفاءة والشفافية في قيام السوق بوظائفه في الرقابة على الشركات.

المبدأ الثالث: الخاص بالمعاملة العادلة للمساهمين:

ينص هذا المبدأ على ضرورة أن يضمن إطار حوكمة الشركات معاملة متساوية لكافة المساهمين، بما في ذلك مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب، وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب الأخذ بها عند الالتزام بتطبيق هذا المبدأ وهي:

- يجب معاملة جميع المساهمين من نفس الفئة بالتساوي. وذلك بتوفير حقوق التصويت المتساوية لحملة الأسهم داخل كل فئة، ولهم الحق في الحصول على معلومات عن حقوق التصويت المرتبطة بكافة فئات الأسهم قبل شراء الأسهم. ويجب أن تخضع التغيرات في حقوق التصويت والتي تؤثر سلباً على بعض فئات المساهمين لموافقتهم. وحماية حقوق الأقلية من المساهمين من الممارسات الاستغلالية من جانب أو لمصلحة المساهمين المسيطرين سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشر. ويجب أن تسمح الإجراءات المتبعة لعقد اجتماعات الجمعيات العامة للمساهمين بالمعاملة

¹ مصطفى حسن بسيوني السعدني، "الشفافية و الإفصاح في إطار حوكمة الشركات"، ندوة حوكمة الشركات العامة و الخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي و الهيكلي في جمهورية مصر العربية، مصر، 2006، ص ص : 159-158.

المتساوية لكل المساهمين. وعلى الشركة أن تتجنب الصعوبات وارتفاع تكاليف التصويت للمساهمين.

- يجب حظر الاتجار أو التداول لحساب المطلعين على المعلومات الداخلية.
- يجب على أعضاء مجلس الإدارة والمديرين الإفصاح عن تعاملاتهم الخاصة بالصفقات أو الأمور التي لها تأثير على الشركة سواء بأسلوب مباشر أو غير مباشر أو نيابة عن أطراف أخرى.

- منع تداول الأسهم بالشكل الذي لا يتميز بالإفصاح والشفافية.

المبدأ الرابع: الخاص بدور الأطراف ذوي المصلحة في حوكمة الشركات

يجب أن يعترف إطار حوكمة الشركات بحقوق أصحاب المصالح التي تم تحديدها وفقا للقانون، أو نتيجة لاتفاقيات متبادلة، وتشجيع التعاون الفعال بينهم وبين الشركة من أجل إنجاح الشركة، وخلق فرص عمل، وضمان استمرار قوة المركز المالي للشركة.

ويقصد بذلك جميع الأطراف من ذوي العلاقة بالشركة مثل أعضاء مجلس الإدارة والمديرين والموظفين والعاملين واتحادات العاملين المساهمين ومراقبي حسابات الشركة. ويشمل هذا المبدأ مجموعة المبادئ الفرعية التالية:

- يجب أن يؤكد إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات على ضرورة احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون.
- يجب إتاحة الفرصة لأصحاب المصالح للحصول على تعويض مناسب عن انتهاك حقوقهم.
- يجب العمل على تطوير آليات مشاركة العاملين في تحسين الأداء.
- توفير المعلومات وفرص النفاذ لها لأصحاب المصالح بأسلوب دوري وفي التوقيت المناسب.
- يجب السماح لذوي المصالح، بما فيهم العاملين من الأفراد والجهات التي تمثلهم، بالاتصال بحرية بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم تجاه التصرفات غير القانونية والمنافية لأخلاقيات المهنة، بما لا يؤدي إلى المساس بحقوقهم.
- يجب أن يزود إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات بهيكل فعال كفاء للحماية من الاعسار والتطبيق الفعال لحقوق الدائنين.

المبدأ الخامس: الخاص بالإفصاح والشفافية

يشجع نظام الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالشركات على الشفافية التي تعتبر أمراً ضرورياً لقدرة المساهمين على ممارسة حقوق ملكياتهم، ذلك لأن الإفصاح يمكن أن يكون أداة قوية للتأثير على سلوك الشركات وحماية المستثمرين. ويمكن لنظام الإفصاح القوي أن يساعد على اجتذاب رأس المال والمحافظة على الثقة في أسواق رأس المال.

ويطلب المساهمون والمستثمرون الوصول إلى معلومات منتظمة موثوق بها وقابلة للمقارنة بتفصيلات كافية عنها كي يقوموا مدى إشراف الإدارة وبهذا يمكنهم اتخاذ قرارات مدروسة عن تقييم الشركة، والملكية، وتصويت الأسهم. لذلك يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح والشفافية في كافة الأمور الأساسية المتعلقة بالشركة بما فيها الوضع المالي والأداء والملكية وإدارة الشركة.

يجب أن يؤكد إطار القواعد المنظمة لحوكمة الشركات على الإفصاح السريع والدقيق لكافة البيانات المتعلقة بالأمور المادية للشركة،¹ بما في ذلك الموقف المالي، الأداء، الملكية والرقابة على الشركة. ويشمل هذا المبدأ مجموعة المبادئ الفرعية التالية:

- يجب ألا يقتصر الإفصاح على المعلومات الجوهرية وإنما يشمل أيضاً النتائج المالية والتشغيلية للشركة، وأهداف الشركة، وملكية أسهم الأغلبية وحقوق التصويت، ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمعلومات الخاصة بمؤهلاتهم وكيفية اختيارهم وعلاقتهم بالمديرين الآخرين ومدى استقلالهم، والأمور الجوهرية المتعلقة بالعاملين وغيرهم من ذوي الشأن والمصالح، وكذلك هياكل وسياسات قواعد حوكمة الشركات ومضمون قانون حوكمة الشركات وأسلوب تنفيذه.
- يجب إعداد المعلومات المحاسبية والإفصاح عنها طبقاً لمعايير المحاسبة والمراجعة المالية وغير المالية.
- يجب إجراء المراجعة السنوية 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 المجالات الهامة.

¹ بديسي فهيمه، "التدقيق الداخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة"، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والأفاق في ضوء 69. المستندات العالمية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010، ص: 13.

- يجب أن يقدم مراجعي الحسابات الخارجيين تقاريرهم للمساهمين وعليهم بذل العناية المهنية الحريصة عند القيام بالمراجعة.
- يجب توفير قنوات لبث المعلومات تسمح بحصول المستخدمين على معلومات كافية وفي التوقيت المناسب وبتكلفة اقتصادية وبطريقة تتسم بالعدالة.
- يجب أن يزود إطار حوكمة الشركات بمنهج فعال يتناول التحليل، ويدعم توصيات المحلل، والوسطاء، وشركات التصنيف، وغيرها من الأطراف التي تؤثر على القرارات التي يتخذها المستثمرون والتي تخلو من تعارض المصالح الذي قد يؤثر على نزاهة التحليل أو توصيات المحلل.

المبدأ السادس: الخاص بمسؤوليات مجلس الإدارة

- يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات وضع تخطيط استراتيجي للشركة والمراقبة الفعالة لأداء الإدارة، والتأكيد على مسؤولية مجلس الإدارة تجاه الشركة والمساهمين.
- ويشمل هذا المبدأ مجموعة المبادئ الفرعية التالية:

- يجب على أعضاء مجلس الإدارة العمل بإخلاص لحماية مصالح الشركة والمساهمين.
- على مجلس الإدارة، في حالة ما إذا أثرت قراراته على مجموعة من المساهمين أن يعامل معاملة متساوية كل فئات المساهمين.
- يجب أن يضمن مجلس الإدارة الالتزام بالقانون مع الحرص على مصالح الأطراف ذات المصلحة.
- يجب على مجلس الإدارة القيام ببعض المهام الرئيسية، بما في ذلك وضع استراتيجية الشركة، سياسة الخطر، الميزانيات، خطط العمل، تحديد أهداف الأداء، مراقبة التنفيذ والأداء، النفقات الرأسمالية، الإستحوادات، وتصفية الاستثمارات، ومتابعة قياس كفاءة ممارسة الشركة لقواعد حوكمة الشركات وإجراء التعديلات عند الحاجة، وتوافر نظام رسمي يتصف بالشفافية لعمليات ترشيح وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، والتأكد من سلامة التقارير والنظم المحاسبية والمالية للشركة بما في ذلك نظام المراجعة المالي المستقل والرقابة الداخلية، خاصة أنظمة إدارة الخطر والرقابة المالية والتشغيلية، والالتزام بتطبيق القانون.

- يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من الحكم بموضوعية على شؤون الشركة مستقلاً عن الإدارة، وذلك بتكليف عدد كافٍ من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين يتوافر فيهم القدرة على الحكم الموضوعي على مهام قد يحدث فيها حالات تعارض المصالح المحتملة مثل التقارير المالية والتعيينات ومكافآت التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة.¹
 - يجب أن يتوافر لأعضاء مجلس الإدارة سهولة النفاذ إلى المعلومات المناسبة الدقيقة وفي الوقت المناسب حتى يتسنى لهم القيام بمسئولياتهم على أكمل وجه.
- ما تجدر الإشارة إليه هو ان مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تنطبق في المقام الأول على شركات المساهمة² المقيدة في البورصة، والشركات التي يكون تمويلها الرئيسي من المصارف كضمان للدائنين اثر التزامها بمبادئ الحوكمة، كما ان المبادئ السابقة ليست ملزمة ولا تهدف لوضع وصفة تفصيلية لنظام تشريع محلي لأي دولة، ولكنها تسعى لتحديد اهداف واقتراح وسائل مختلفة لتطبيقها باعتبارها نقاط مرجعية يمكن الاستعانة بها

2. مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن البنك الدولي:

- إضافة إلى مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، فان البنك الدولي ساهم بدوره في وضع مجموعة من المبادئ التي صنفها على المستوى المحلي والاقليمي والعالمي ويمكن ابرازها كما يلي:³
- **على المستوى المحلي:** وضع البنك الدولي مجموعة من التقييمات التي تقوم بها الدول، والتي تحدد على أساسها مواطن الضعف والقوة والتي تخص حوكمة وإدارة الشركات مما يساعد تلك الدول على ترتيب أولوياتها. والهدف هو التقييم و دعم الاطار التشريعي، وتبني مبادرة القطاع الخاص في مجال وضع قواعد وأسس حوكمة الشركات، وهو الامر الذي يتفق واطار البنك الدولي العام للتنمية الشاملة ، والذي يؤكد على حوكمة الشركات كعامل في التنمية.

¹ جودي محمد رمزي، "اهتمام لجنة المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل للحوكمة الشركات"، بطاقة مشاركة في الملتقى

الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، 07-07 ماي 2012، ص:07.
² بوقرة رابح، غانم هاجر، " **الحوكمة: المفهوم والأهمية**"، مداخلة للمشاركة في الملتقى الوطن حول الحوكمة كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، 06-07 ماي 2012، ص:09.

³ حسين عبد الجليل آل غزوي، " **حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعطمة المحاسبية**"، مذكرة ماجستير، دراسة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، الأكاديمية العربية بالدنمارك، 2010، ص:34.

- **على المستوى الإقليمي:** عمل البنك الدولي مع بعض الوكالات الدولية الأخرى على رعاية مجموعة من حلقات النقاش التي تخاطب المسؤولين الحكوميين، المشرعين، المنظمين، الشركات المحلية والأجنبية، المستثمرين ووكالات التصنيف للمساعدة على الوصول إلى رأي متفق عليه بالإجماع فيما يخص اصلاح وتنظيم الشركات، وذلك بهدف تجنب الوقوع في الأزمات.
- **على المستوى العالمي :** عمل البنك والمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على توسيع دائرة قواعد ادارة الشركات خارج نطاق دول المنظمة من خلال رعاية المنتدى الدولي لقواعد إدارة حوكمة الشركات . والذي كان هدفه الأساسي هو مساعدة الدول ذات الدخول المنخفضة على تحسين المعايير التي تستخدمها في حوكمة الشركات، حيث توصل إلى وضع نموذج¹ ROSC، لتقوية نظام الحوكمة وإدارة الشركات في الدول النامية.

3. مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن صندوق النقد الدولي:

- إضافة إلى مساهمة صندوق النقد الدولي في مبادرة البنك الدولي للالتزام بمعايير وقواعد ROSC فقد وضع صندوق النقد الدولي قواعد الممارسات الجيدة الخاصة بشفافية السياسات المالية والنقدية الحكومية، وذلك بإصدار قانون السياسات المالية وقانون الممارسات.
- **قانون السياسات المالية :** يسعى صندوق النقد الدولي لتشجيع الدول الأعضاء على تطبيق المدونة القانونية للممارسات الجيدة الخاصة بالشفافية المالية،² حيث يؤكد مضمون هذا القانون على ضرورة توضيح مسؤوليات الحكومة وكيفية اعداد الميزانية وتنفيذها، كما يتطلب من الحكومة توفير المعلومات الخاصة بأنشطتها للمواطنين، وان تتبع المعلومات معايير الجودة وأن تخضع لنظام تأكيد النزاهة .
 - **قانون الممارسات الجيدة حول شفافية السياسات المالية والنقدية:** قام صندوق النقد الدولي بإعداد قانون الممارسات الجيدة والخاصة بشفافية السياسات النقدية والمالية، ولقد وضع القانون في سياق تطوير المعايير والقواعد الخاصة بالإفصاح العلني للجماهير وإجراءات الشفافية التي وضعت لدعم النظم النقدية والمالية الدولية، وتدعو لدرجة أعلى من الشفافية في البنوك التجارية، وشركات السندات وشركات التأمين والبنوك المركزية. ولقد تبنى صندوق النقد الدولي هذا المعيار في أبريل من عام 1998.

¹ Report On The Observance Of Standards And Codes

²حسين عبد الجليل آل غزوي، مرجع سابق، ص ص: 35-36.

المبحث الثالث: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات

إن بؤادر ظهور حوكمة الشركات كانت منذ ظهور النظرية الكلاسيكية التي تعتبر المؤسسة كالعلبة السوداء، وهناك تقارب مصلحة وتمائل المعلومة بين الفاعلين فيها، والشركة كمركز للمتعاقدين تمثل تجميع العقود (NCEUD DE CONTRATS)¹، وأنه توجد نظريات لاسيما نظرية حقوق الملكية، نظرية الوكالة ونظرية تكاليف المبادلة تفترض أن المسير له سلوك سلبي بينما نظرية التجذر تفترض أن المسير له سلوك إيجابي، حيث درست هذه النظريات العلاقة بين الملاك والمسيرين في الشركة مسلطة الضوء على النزاعات الناجمة عن وجود مصالح متعارضة بين هذين الطرفين.

المطلب الأول: نظرية تكاليف المبادلة La Théorie de coût de transaction

جوهرها هذه النظرية هي فرع من اقتصاد المؤسسة الحديث، والتي نتجت عن مختلف التيارات الاقتصادية الكلاسيكية والنيوكلاسيكية، وموضوع دراستها هو الفضاء التعاقد الذي يربط المتعاقدين كما تركز أيضا على تفسير معين حسب دارون (صاحب فكرة العلاقة بين الاختيار بين المشاركة في شركة المنافسة وكفاءة أنظمة الحكم). ألا وهو تنظيم الشركات الرائدة في خلق قيمة مستدامة والبقاء على قيد الحياة على المدى الطويل وهذا لب الفكرة التي تقوم عليها حوكمة الشركات. ونتيجة لذلك، ترى أن الشركات أشبه ما تكون بالأسواق إذا أن كليهما مجال يستطيع الأفراد إجراء الصفقات فيه، ودون قوة سوقية موجودة من قبل كما أن المبادلات والصفقات التجارية تتصف بوجود هدف وأثر في الاقتصاد من أجل التوفير في تكاليف الصفقات.²

وظهر مفهوم تكاليف المبادلات* لأول مرة سنة 1937 في مقال للأمريكي (Ronald Coase) " رونالد كوز " بعنوان " طبيعة المنشأة" والذي حاز فيه على جائزة " نوبل " حيث اثبت فيه أنه ليس في صالح المؤسسة أن تبرم عقدا لمدة قصيرة جدا مع متعهد خارجي، لأنها تنتظر التعظيم إلى غاية

¹ MENASRIA Nabil. « La gouvernance des entreprises à travers le cas de l'autorité de régulation de la poste et destélécommunications (ARPT) », Article Revue économie et management, Université de Tlemcen, Algérie, 2008.

²Gérard CHARREAUX, « Corporate Governance Theories: From Micro Theories to National Systems Theories », FARGO - Centre de recherche en Finance, Architecture et Gouvernance des Organisations, France, 2004, P :03.

* تكاليف المبادلات و تعرف كذلك بتكاليف الصفقات وحسب "وليامسن" فهي متشابهة من حيث فروع المعرفة وتجمع بين علم الاقتصاد والتنظيم والقانون، وينعكس القانون والجهاز القضائي في القيود النابعة من البيئة المؤسسية التي تحدد أو تعرف قواعد اللعبة، وتكون نظرية التنظيم متضمنة من خلال المسلمات السلوكية.

أن تكون تكاليف الإنجاز للصفقة الإضافية الأخيرة مساوية لتكاليف إنجاز هذه الصفقة في السوق أو في أي مؤسسة أخرى¹. هذا المقال حاول تحديد الأسباب التي من أجلها يوجد إلى جانب السوق أشكال أخرى بديلة لتنسيق نشاطات الفاعلين الاقتصاديين خاصة الشركات، لقد اعطى "كوز" التفسير التالي : تكاليف مرتبطة بالبحث عن الأسعار التامة ، تكاليف التفاوض وإبرام العقود، ومجموعة هذه التكاليف أطلق عليه اسم تكاليف الصفقات حيث أكد أن الفاعلين يفضلون اللجوء إلى نوع من التنسيق البديل والمؤسس على التسلسل وليس على الأسعار، وهذا انطلاقاً من اللحظة التي تكون فيها تكاليف الصفقة المرتبطة بالتنسيق التجاري أكبر من تلك المرتبطة بالتنسيق الإداري التسلسلي ، فحسبه يعتبر السوق والتسلسل الخياران البديلان للتنسيق².

وتقوم نظرية "كوز" على ان علاقات العمل هي التي تعمل على تخفيض تكاليف الصفقات (المبادلات ينتج عنها تكاليف، وطبيعة المنشأة تكمن إذن في تحديد تكاليف المبادلة بين الاعوان). وعلى أن علاقات العمل هي من تعمل على تخفيض تكاليف الصفقات ودور العمال في هذا التخفيض متعلق بنظام التشغيل، المكافآت، الترقية، مراقبة وتقييم الأداء.³

تعتبر نظرية "كوز" من النظريات الأولى التي فسرت تكاليف الصفقات وتطرت إليها، وبشكل عام وواسع، فأى شيء يمنع او يعيق تحديد مراقبة أو تنفيذ صفقة اقتصادية هو تكلفة صفقة .

وتعتبر أعمال " وليامسن" (Williamson) في سنة 1975 قد شكلت فهما جيداً لهذه التكاليف⁴ حيث قام بدراسة أعمال "كوز" ومن ثم وضع نظرية لتطویر الاشكال التنظيمية الداخلية للمنظمة من عدة نواح،⁵ معتمداً على التحليل الشركاتي المقارن أي البحث عن الشركات التي تكون فيها تكاليف المبادلات أقل ما يمكن مركزاً على دور المعلومات في السوق والتي بقيت المرجع الوحيد للفاعلية وذلك من خلال إدخال عوامل سلوكية (الرشادة المحدودة، والسلوكيات الانتهازية..) ، وأخرى تنظيمية (التكاليف الناتجة عن التصرفات البيروقراطية ، الرشوة.....) ، وفحوى هذه النظرية أنها تركز على دراسة التحكيم بين

¹ Céline ABESSIS, « Les couts de transaction : état de la théorie », revue réseaux, n 84, Paris, CNET- 1997, p 4.

² Michel GHERTMÀN, « Application pratique de la théorie des couts de transaction », Département Stratégie et Politique d'Entreprise, Paris, pp3-4.

³ P.Milgom et J.Roberts, « Economie », organisation et management, PUG, Paris, 1997, p47.

⁴ افيناش ديكسيت، ترجمة نادرة ادريس التل، " صنع السياسات الاقتصادية: منظور علم ساسة تكاليف الصفقات"، دار الكتاب الحديث للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، الطبعة الأولى، 1998، ص:25.

⁵ Anonyme, « williamson & la théorie des coûts de transaction », chapitre 5 à paraître "dans les grandes hauteurs en Economie des organisations", USA , sans date, p2

تكاليف التنسيق المتعلقة بالإنتاج الداخلي وتكاليف الصفقة المعقدة بالالتجاء للسوق (سوق المتعاملين الخارجيين)، أو الاثنين معا.¹

و تعتمد النظرية على مبدئين أساسيين هما : النظرة التعاقدية للمنظمة و مبدأ الاختيار الطبيعي، (Sélection Naturelle) بالإضافة إلى ذلك تم استبعاد الرؤية السابقة للمنظمة و التي كانت عبارة عن علة سوداء، و أصبح ينظر للمنظمة على أنها مجموعة من العقود الضمنية و الصريحة التي تحكم العلاقات بين المتعاملين الداخليين للمنظمة، بحيث تحدد العقود الداخلية للمنظمة حقوق كل المتعاملين (خاصة الحقوق المالية) و أنظمة الرقابة و التقييم، حيث تعتبر هذه النظرية المنظمة على أنها مركز من العقود التي بها علاقات بين مختلف أصحاب المصلحة و الذين نجد منهم من له حقوق شرعية على المنظمة كالمساهمين و المدراء و الإطارات و العمال بالإضافة إلى الموردون و الزبائن و البنوك وأطراف أخرى ممولة للنشاط كالجماعات المحلية و الدولة، كما يركز أصحاب هذه النظرية على العلاقة بين المساهمون و المدراء و التي هي مصدر الصراع داخل المنظمة. اذن فأي استعمال لنظرية تكاليف المبادلة يستلزم معرفة ما يلي:²

1. أن مضمونها هو اجراء مبادلات باعتبارها الوحدة الأساسية للتحليل.
2. أننا نبحث عن طبيعة التسيير والأداء الجيد والذي يسمح بتقليص تكاليف المبادلات إلى أدنى حد ممكن.

مفهوم تكلفة الصفقة هو قلب التحليل المقدم من طرف " ويليامسن" يغطي مجموعة التكاليف الناتجة عن سلوك الافراد المشاركين في الصفقة والاهداف الخاصة بالسوق، حيث ركز على ثلاث فرضيات سلوكية واقعية هي مبدأ الرشد المحدود، السلوك الانتهازية، ونوعية الأصول.³

أولاً: الشروط الخاصة بإطار تكلفة الصفقات (المبادلات):⁴

1. العقد باعتباره التحليل: في علم اقتصاد تكاليف الصفقات، فإن الوحدة الأساسية للتحليل هي العقد أو الصفقة بين طرفين في علاقة اقتصادية، حيث أن اطراف العقد تملك درجات متفاوتة من الحوافز

¹ على مناد، مرجع سابق، ص:69.

² Oliver Williamson, "**corporate governance**", the yale law journal, vol 93, N°7, 1984. Le document disponible : http://digitalcommons.law.yale.edu/fss_papers/4392.

³ Oliver Williamson, "**the Economic institutions capitalisms: firms, markets, relational contracting**", New York, Free press, London, 1985, P :169 .

⁴ Oliver Williamson, "**Corporate governance**", op-cit ,pp :1202-1220.

الطبيعية الطوعية لتلبية شروط وعودهم المتبادلة، فوكالة تنفيذ العقد التي هي المؤسسة القانونية التي تحكم العقد تواجه صعوبات التحقق مما إذا كانت الأطراف تلبى شروط العقد

2. **وضع العقود موضع التنفيذ:** قد يكون ممكنا تنظيم حوافز الحاكمين بطريقة ما بحيث سيجدون أن من مصلحتهم الخاصة أن يضلوا محبين للمصلحة العامة بشكل معقول، حيث قام كل من "ماك جير و أوولون" (Mc guire et Olson) سنة 1995 بفحص أداء ترتيبات إدارة بديلة بوجهة النظر هذه، وبيننا أن الحاكمين الذين يملكون مصلحة مستقرة وكبيرة بشكل كاف في الاقتصاد، يتصرفون بطرق تتسجم بشكل ملحوظ مع مصالح المستفيدين.

3. **هيكل الإدارة:** ينظر علم اقتصاد تكاليف الصفقات إلى المنشآت باعتبارها هياكل إدارة عوضا عن نظرة الفكرة النيوكلاسيكية التي تعتبرها دوال انتاج ومن جهة نظر علم اقتصاد تكاليف الصفقات فإن الدرجة المتفاوتة لطابع عدم الاسترداد لمدخلات العملية الإنتاجية سيؤثر على سلوك المالكين لها حيث سيكون للبنى التنظيمية ولبنى الإدارة في المنشآت تأثير على ما تقوم به.

ثانيا: فرضيات نظرية تكاليف المعاملات

يمكن الإشارة إلى أن هناك ثلاث وسائل يمكن من خلالها تحقيق الأداء الجيد للمؤسسة، تتمثل في السوق، العقود، التسلسل، والتي تعمل على تقليل تكاليف الصفقات إلى الحد الأدنى، وذلك بالتركيز على ثلاث فرضيات سلوكية واقعية لنظرية تكاليف الصفقات، تتعلق بالرشادة المحدودة وانتهازية الأفراد، ونوعية الأصول، وفيما يلي سوف نشرح هذه الفرضيات: ¹

1. **الرشادة المحدودة:** أو العقلانية المحدودة هذا المفهوم الذي طوره (Simon) سنة 1947 حيث أن المتعامل الاقتصادي لا يمكنه الإلمام ومعالجة جميع المعلومات أو التنبؤ بكل الحالات الممكنة عند إجراء العقود، وبالتالي الرشادة هنا ليست مطلقة لكن محددة باعتبار أن الصفقات ليست آنية وإنما تتم عبر الزمن. مما يعني عدم قدرة الفرد على فهم المحيط بطريقة كاملة، بسبب عدم امتلاكه للمعلومات الضرورية والكافية لاتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، ومما سبق فإن الرشادة متعلقة بطرق انتقاء التصرف الأفضل لمواجهة الخيارات المتاحة.

¹ O.E.Williamson , "les institution de l'économie", inter édition , Paris ,1994,p :106.

2. **انتهازية الفرد:** الفرضية السلوكية الثانية تطرق إليها كل من (Alichian et Demsetz) سنة 1972 وأعاد التطرق إليها " وليامسن " سنة 1985، الانتهازيون يتميزون بضعف الثقة والبحث عن الفوائد الشخصية، بالجوء إلى استعمال الحيلة والطرق الأخرى المختلفة كإعلان الفشل مثلاً، حيث عادة ما يعملون لمصلحتهم الشخصية، وعند الاقتضاء يعملون على خسارة الشريك إن تعارضت المصالح.

3. **نوعية الأصول:** حيث أن الأشياء المراد تبادلها تختلف حسب طبيعتها فبعض الأصول يمكن أن تتكرر في عملية التبادل، في حين أن البعض الآخر يتم استبدالها مرة واحدة، فنوعية الفاعلين تخلق علاقة ارتباط شخصية بين طرفي العقد (وهذا ما يؤدي إلى زيادة المشاكل المتعلقة بالسلوكيات الانتهازية) ، إذ أن نوعية الأصول هي السبب الأساسي لوجود المؤسسة والتي يتخللها التردد والشك في القيام بالمعاملات وكذلك من تكرر المعاملات.

الجدول رقم (02): مقارنة فرضيات نظرية تكاليف الصفقات وفق ويليامسن (مطابقة هياكل الحوكمة بالصفقات التجارية).

تحديد درجة خصوصية الأصول Spécificité des actifs				
كاملة الخصوصية قوية forte	متوسط الخصوصية متوسطة moyenne	بدون خصوصية او ضعيفة Faible		
حوكمة ثلاثية بعقد نيو كلاسيكي gouvernance trilatérale (contrat néoclassique)		حوكمة السوق Gouvernance de marché	ضعيفة Faible	تكرر الصفقات fréquence des transactions
هيكلية (حوكمة) ثلاثية بعقد تطوري gouvernance trilatérale contrat évolution	هيكلية (حوكمة) موحدة بعقد تطوري gouvernance unifiée contrat évolution	بعقد كلاسيكي Contrat classique	قوية forte	

Source :O.E.Williamson ، " les institutions de l'économie "، inter édition، paris، 1994، p :106.

وقد وضع ويليامسن هذا الجدول لمطابقة هياكل الحوكمة وعلاقتها الصفقات التجارية التي تتم في المؤسسة من خلال توضيح درجة أهميتها واي العقود تصلح لإتمامها.

- **هيكل السوق** : عندما تكون الأصول بدون خصوصية ودرجة التكرار متزايدة أو منخفضة (لا يهم) فإننا نلجأ إلى العقد الكلاسيكي وتسمى الهيكل في هذه الحالة بهيكل السوق؛
- **هيكل ثنائية أو ثلاثية**:
- **هيكل ثنائية** : عندما تكون الأصول متوسطة الخصوصية مع درجة تكرار قوية؛
- **هيكل ثلاثية** : عندما تكون الأصول نوعية أو متوسطة الخصوصية مع درجة تكرار ضعيفة، فإننا نلجأ إلى العقد النيوكلاسيكي وتسمى الهيكل في هذه الحالة بالهيكل الثلاثية؛
- **هيكل موحدة** : عندما تكون الأصول نوعية مع درجة تكرار قوية، أي نلجأ إلى المؤسسة (ممارسة جميع الأنشطة و التنسيق بين الوحدات).

المطلب الثاني : نظرية الوكالة la théorie de l'agence

نظرية الوكالة (Theory Agency) تعتبر من أهم وأقدم النظريات التي أسست لما يُعرف الآن بعلم حوكمة الشركات، وقد استخدمت على نطاق واسع، من قبل العلماء في المجالات الأكاديمية المختلفة مثل المحاسبة والاقتصاد والتمويل، والتسويق، والعلوم السياسية وعلم الاجتماع.¹

فالمفهوم القانوني لنموذج حوكمة الشركات جاء من عقد الوكالة وحسب الشيان ودامساتز (Alchian et Demsetz) فان الشركة تظهر كسوق خاص للبحث عن تحقيق التوازن بين الأهداف المجتمعة بين الوكيل والاصيل من داخل إطار العلاقات التعاقدية.²

أولاً : مفهوم نظرية الوكالة

تعرف نظرية الوكالة بأنها إطار فكري استخدم كأداة بحث لتفسير ظاهرة العلاقات التعاقدية التي عرفت في ميادين كثيرة من ميادين العمل والفكر الإنساني.³

و كما تُعرف بأنها العقد الذي يتم بين ملاك الشركة ومدراءها التنفيذيين، والذي ينتج عنه فوائد لكلا الطرفين.⁴ ومن أوائل الكُتاب الذين تحدثوا عن نظرية الوكالة آدم سميث الذي ذكر أهمية تقنيين العلاقة التي تربط المساهمين أو الملاك بمجلس الإدارة والإدارة التنفيذية (الوكيل). آدم سميث في الحقيقة أوعز إلى أن المدراء التنفيذيين في شركات المساهمة (الوكلاء) من المحتمل ألا يعتنوا بالشركة وأموالها بقدر اهتمامهم بشركاتهم وأموالهم الخاصة أو الشخصية. ويعود الفضل في تطوير نظرية الوكالة وإدخال مفهومها في الميدان المالي إلى الاقتصاديين الأمريكيين "جنسن وماكلين" (Jensen et mekling) أصحاب جائزة نوبل للاقتصاد سنة 1976 م⁵، اللذان جدد التساؤل بشأن مسؤولية الإدارة وتحديد إلى أي حد تمثل إدارة الشركة مصالح الملاك، وان هذه الإدارة سوف تسعى إلى تحقيق مصالحها الخاصة حتى

¹ ALGHAMDI, SALIM,ALIL, « Investigation into Earnings Management Practices and the Role of Corporate Governance and External Audit in Emerging Markets: Empirical Evidence from Saudi Listed Companies », Durham thèses, Durham University,2012, p :104. Available at Durham E-Thèses Online:

<http://etheses.dur.ac.uk/3438/>

² Gérard Iécrivain, « management des organisations et stratégies :pouvoir et gouvernance dans l'organisation », dossier N05, université de littoral,, p :10.

³ عدنان بن حيدر بن درويش، مرجع سابق، ص:64.

⁴ ALAGLA, SALEH,ALI, « the role and effect of corporate governance and remuneration consultants on ceo compensation: empirical evidence from uk companies », Durham thèses, Durham University.2012, p :24. Available at Durham E-Thèses Online : <http://etheses.dur.ac.uk/3481/>

⁵ نجاتي إبراهيم عبد العليم، "نظرية الوكالة ودورها في تطوير نماذج الرقابة على الأداء"، مجلة العلوم الإدارية، العدد الأول، جامعة بني سويف، مصر، 1991، ص89.

ولو كان ذلك يتعارض مع مصالح الملاك (الموكلين)، حيث قدما تعريفاً لنظرية الوكالة على أنها: " تعاقد بين عدة أطراف وفيه المالك أو الأصيل (الموكل) يوكل أو يفوض أطراف آخرين (موكلين) من أجل تنفيذ المهام ، وبالتفويض تصبح لهم سلطة القرار"¹. كما وصفت نظرية الوكالة في المؤسسة بأنها: " مجموعة من العلاقات التعاقدية، وأن وجود المؤسسة يتحقق من خلال وأحد أو أكثر من هذه العقود الاتفاقية، وأن عقود الاستخدام ما هي إلا أدوات لتخصيص الموارد ووصف الغرض من نشاط المؤسسة وبالتالي يمكن دراسة سلوك المؤسسة عن طريق تحليل الخصائص العامة لعقود التوظيف الخاصة بها "².

لذلك يتضح جلياً أهمية نظرية الوكالة اعتماداً على قبول الملاك أو المساهمين للمعضلة التي تنتجها نظرية الوكالة وهي الوكالة نفسها³. وقبول هؤلاء الملاك أو المساهمين لنظرية الوكالة يعود إلى أسباب عديدة ومنها:

1. ضعف خبرة الملاك أو المساهمين المالية والتشغيلية للشركة.

2. عدم وجود الحماس والوقت الكافي لديهم لإدارة الشركة.

لذلك وبناءً عليه، فالملاك أو المساهمون سوف يقومون بتزويد المدراء التنفيذيين بالأموال، وهؤلاء المدراء التنفيذيون بدورهم سوف يقومون بالاستثمار ومحاولة جني العوائد الاستثمارية من أموال المساهمين أو الملاك، وبالتالي سوف يقع هؤلاء المساهمون أو الملاك من غير أدنى شك تحت رحمة المدراء التنفيذيين (الوكلاء).

وتفسر نظرية الوكالة على أنها تعميم، امتداد واستمرارية مباشرة لنظرية حقوق الملكية، إذ تعتبر علاقة الوكالة ضرورية لفهم عمل التنظيمات والتي تربط المساهمين بالمسيرين، هذا الفصل في الوظائف (ملكية_قرار) يؤدي إلى نشوء " تكاليف وكالة" ناتجة عن تنازع المصالح بين المالكين ومنتخذي القرارات وتحت عدم تناظر المعلومات سيقود هؤلاء الإدارة الى اتخاذ قرارات وفق مصالحهم الخاصة.⁴ مما يقود

¹ Michel.C.Jensen and W.H. Mekling, « **theory of the firm: Managrial.Behavior,Agency cots and owner ship structure** »,gournal of financial Economices,vol3,N°4, USA, Octobre1976,P5.

² طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات- المفاهيم، المبادئ، التجارب"، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص67.

³ إسماعيل جوامع، فائزة بركات، "حوكمة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري رؤية محاسبية"، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحذ من الفساد المالي والإداري، مخبر مالية بنوك وإدارة أعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة ، يومي 6-7 ماي 2012، ص:03.

⁴ Charron J.L, Separi.S, "**Organisation et gestion de l'entreprise**", DECF3, Annales 2006, Dunod, Paris, p:83.

إلى تعظيم مصالحهم الشخصية بالاستفادة من الثغرات الموجودة في العقود المرتبطة بخاصية عدم التأكد في المحيط وبالتالي صعوبة تقييم نجاعة الأداء.¹

ثانيا: تكاليف الوكالة²

تنشأ مشكلة الوكالة من خلال تعرض الأصيل إلى خسارة نتيجة أخلاق الوكيل وعدم بذل العناية الكافية لتعظيم عائد الأصيل، حيث أن هذا الأخير لا يتوافر على أساليب الرقابة المباشرة لقياس مجهودات الوكيل. فإذا كان المسير انتهازيا فإنه يتخذ مجموعة من الاستراتيجيات التي تسمح له بتحديد مصالح المساهمين و الاستفادة من نقاط الضعف والثغرات في العقود هذا السلوك الانتهازي ينجم عنه خلافات مما يؤدي إلى تحمل تكاليف الوكالة.³

حيث عرف "بازل" (Basél) تكاليف الوكالة على أنها: "التكاليف الناتجة عن القيام بعملية تحويلية، كتحويل الملكية من الأصيل إلى المسير، فالربح الذي يأخذه المسير هو تكلفة تحويلية أو تكلفة ووكالة".

وتتمثل تكاليف الوكالة في:⁴

1. **تكاليف الاشراف:** وتعرف بتكاليف المراقبة والتي يلتزم بها المساهمون من أجل تأمين الرقابة على نشاطات المسيرين لكشف ومحاولة منع التصرفات التي لا تكون في غير صالحهم، مثل تكاليف مجلس الإدارة، تكاليف الفصل بين الوظائف الرئيس والمدير العام، تكاليف انشاء مجلس المديرين ومجلس الرقابة.
2. **تكاليف الالتزام:** ويطلق عليها تكاليف الاخضاع، وتتعلق بالمسيرين والموجهة لوظيفة تشكيل انذار إيجابي للعمل وفق المصالح المحددة من طرف المساهمين مثل شراء الأسهم العادية

¹ Charreaux.G, "La théorie positive de l'agence: positionnement et apports", Revue d'économie industrielle, N°92, 2 et 3 trimestres 2000, France, p :03 .

² HABBASH, MURYA , « The Effectiveness Of Corporate Governance And External Audit On Constraining Earnings Management Practice In The Uk », Durham thèses, Durham University ,2010, p :115.

Available at Durham E-Theses Online: <http://theses.dur.ac.uk/448/>

³ كتوش عاشور، نبيل حمادي، "التدقيق القانوني كأداة لتسيير الوكالة في الشركة"، الملتقى الدولي العلمي حول: "Gouvernance d'entreprise, Ethiques des affaires et Responsabilité sociale de l'entreprise", Tlemcen les5 et 6 decembre 2007.

⁴ Jérémy morvan, « la gouvernance d'entreprise managériale : positionnement et rôle des gérants de fonds socialement responsables », thèse pour le doctorat nouveau régime en sciences de gestion, université de Bretagne occidentale, 29 novembre 2005, pp :34-35.

للشركة من طرف المسيرين بهدف وضع مصالحهم الشخصية في صف وأحد مع مصالح المساهمين.

3. الخسائر المتبقية المتعلقة بضياغ الفاعلية التي يبنى بها المساهمون نتيجة تباعد المصالح مع المسيرين كالتخصيص السيئ للموارد والاختيار الاستراتيجي غير الأمثل، والتي تدعى كذلك بتكاليف الفرصة البديلة.¹

ثالثاً: فروض نظرية الوكالة

تقوم نظرية الوكالة على مجموعة من الفروض وهي:

1. **فرض كفاءة السوق:** ترتبط كفاءة السوق المالية بالأساس بالعلاقة بين القيمة السوقية للأدوات المالية ولاسيما الأسهم العادية والمعلومات المتاحة ومدى انعكاس تلك المعلومات بالقيمة السوقية للأوراق المالية بشكل كامل وسريع وموضوعي² وهذا ما تركز عليه الحوكمة في خاصية الإفصاح والشفافية، سواء كانت هذه المعلومات مستنبطة من القوائم المالية أو في تحليلات أو تقارير عن أداء الشركات. واتفق العديد من الكتاب على تعريف السوق المالية الكفؤة بأنها "هي السوق التي تنعكس بالقيمة السوقية للأوراق المالية، من خلال جميع المعلومات المتاحة"³. ويستند فرض السوق الكفوء على⁴:

- أن المعلومات المحاسبية تجعل من الممكن للأسواق تحديد القيمة الاقتصادية للشركة.
- أن الأسواق تساعد في توزيع كفوء للموارد الاقتصادية.

2. **فرض التصرف الرشيد:** تشير نظرية الوكالة إلى أنه في أسواق العمل ورأس المال، يتجه الوكلاء إلى تعظيم منفعتهم الخاصة على حساب حملة الأسهم في الشركة. الشيء الذي يؤدي إلى التلاعب في التصريحات والقوائم المالية لفائدة المسيرين على حساب حملة الأسهم، فهم (الوكلاء) يمتلكون القدرة على أن يعملوا على تحقيق مصالحهم الشخصية مفضلين ذلك على مصالح المالكين (الإصلاء)، بسبب عدم تماثل المعلومات بينهم وبين المالكين، وهذا ما تؤكد عليه الحوكمة من خلال التركيز على

¹ Gérard Lécivain, "**Management des organisations et stratégies: pouvoir et gouvernance dans l'organisation**", dossier N°5, Université de littoral, p:9.

² Higgins, Robert, "**Analysis for Financial Management**", 6th edition, McGraw – Hill, America, 2001, P:169.

³ Edwin & Gruber, Martin, "**Modern Porfolio. Theory and Investment Analysis**", John Wiley and sons, Inc., New York, 1995, P:406.

⁴ بتول محم نوري، على خلف سلمان، "حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة"، ورقة عمل مقدمة للملتقى الدولي حول الابداع والتغير التنظيمي في المنظمات، جامعة المستنصرية، العراق، ص: 15.

وجوب تماثل المعلومات المتوفرة لدى المسيرين مع المالكين، وعليه يعرف المدراء أفضل من المالكين فيما إذا أنهم قادرين على تحقيق أهداف حملة الأسهم، والدليل على السلوك الإداري في الحرص على المصلحة هو استهلاك بعض موارد الشركة على شكل اجر إضافي، وتجنب المواقف التي تنطوي على المخاطرة¹.

3. فرض اختلاف الافضليات لأطراف العلاقة: أن هناك اختلاف بين أهداف وفضليات كلاً من الأصيل والوكيل، فبينما يسعى الأول (الموكل) إلى تقاضي أجر معقول، والحصول على اكبر قدر ممكن من الامتيازات والعلاوات من قبل الوكيل ، فان الطرف الثاني (الوكيل) يسعى إلى تعظيم منفعته من خلال الحصول على اكبر قدر من المكافآت والحوافز مع بذل جهد اقل².

4. فرض الاختلاف في خاصية تحمل المخاطر: أن لكل من الأصيل والوكيل موقف تجاه المخاطرة فبينما يعد الأصيل محايداً للمخاطرة، فالوكيل يتميز بابتعاده أو تجنبه للمخاطرة، ولذلك فان كلاً منهم يحتفظ بتقويم احتمالي غير متماثل تجاه التصرفات التي يفوض بها الطرف الأول (الموكل) الطرف الثاني (الوكيل) للقيام بها. ويعني ذلك أنه يتطلب من الأصيل أن يقوم بجعل الوكيل يتحمل كل المخاطرة أو جزء منها لكي لا يؤدي ذلك إلى الإضرار بمصالح الأصيل ومن ثم تضارب المصالح وهذا يعني المشاركة بالمخاطرة³.

5. فرض عدم تماثل المعلومات: تفترض نظرية الوكالة أن المالك غير قادر على مراقبة جميع أعمال الإدارة وان أعمال الإدارة من الممكن أن تكون مختلفة عن تلك التي يفضلها المالك ويحدث أحيانا هذا أما بسبب الاختلاف في أهداف ورغبات الإدارة أو بسبب أن الإدارة تحاول التهرب من العمل وخداع المالكين وهذا ما يطلق عليه عدم تماثل المعلومات، وبذلك يستعمل الوكيل معلومات لتحقيق مصلحته الشخصية حتى لو تعارضت مع مصلحة الأصيل، ومن الممكن أن يفصح الوكيل عن بعض هذه المعلومات ويخفي البعض الآخر⁴.

¹ عباس حميد يحيى التميمي، "أثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية والحوكمة في الشركات المملوكة للدولة - دراسة ميدانية في عينة من الشركات العراقية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة في فلسفة المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2008، ص:32.

² طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات"، الدار الجامعية، القاهرة، 2008، ص:70.

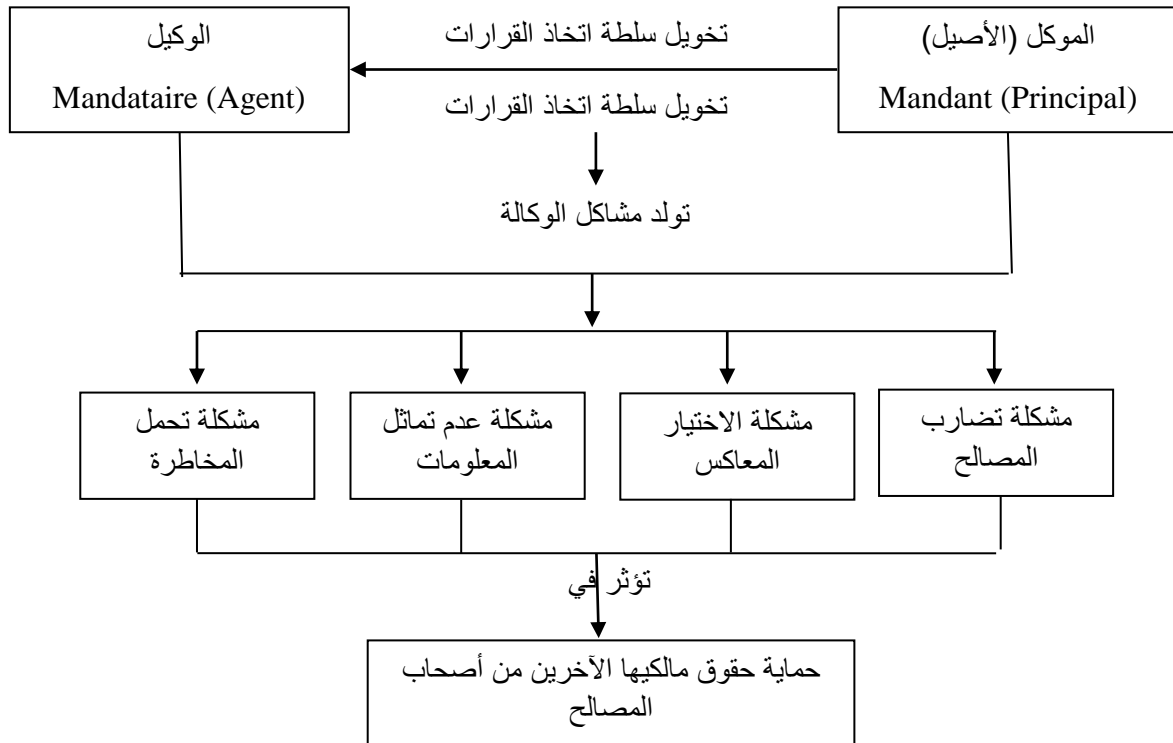
³ نصيف جاسم محمد الجبوري، "مفاهيم نظرية الوكالة وانعكاساتها على نظم قياس الأداء والحوافز في بعض الشركات المساهمة العراقية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة في فلسفة المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1999، ص:08.

⁴ الصادق زكريا محمد، "تطور بحوث المحاسبة المالية وعلاقتها بمناهج البحث سنوات 1926-1986"، مجلة التجارة والتمويل، العدد الأول، جامعة طنطا، مصر، 1989، ص ص:89-90.

رابعاً: مشاكل نظرية الوكالة

تعد نظرية الوكالة تعبيراً للعلاقة التعاقدية بين مجموعتين تتضارب أهدافها وتهدف إلى صياغة العلاقة بين هذه المجموع بهدف جعل تصرفات الوكيل تنصب في تعظيم ثروة المالكين. ومن خلال هذه العلاقة تنشأ العديد من المشاكل، لعدم وجود عقود كاملة والشكل الآتي يوضح ذلك.

الشكل (06): مشاكل نظرية الوكالة



المصدر: (مسير، رباب وهاب، "دور المعلومات المحاسبية في تقويم الأداء الاستراتيجي في ظل مفاهيم نظرية الوكالة - دراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2009. ص: 34)

يتضح من الشكل السابق أن مشاكل الوكالة تبدو واضحة، إذ من خلال علاقة الوكيل مع الأصيل سوف تنشأ علاقة تعاقدية ونتيجة لعدم وجود عقود كاملة تنشأ مشاكل عدة سببها :

- أن مجرد ربط أداء المدراء بالربحية المتحققة أو المبيعات يعد بحد ذاته وسيلة لتحقيق الكثير من أهداف الوكيل دون تحقيق مصالح الأصيل.
- عدم معرفة الأسلوب أو الطريقة التي من خلالها يتمكن الأصيل أن يتابع تصرفات الوكيل، سيجعل المدراء أكثر سيطرة من المالكين على شؤون الشركة كافة.

ومن بين المشاكل التي تنشأ نذكر:

1. مشكلة الاختيار العكسي Adverse Selection Problem :

وتعني التصرفات غير الرشيدة للوكلاء، حيث يمارسون عملهم بطريقة تعظم منفعتهم الخاصة سواء تعظم معها منفعة الموكل أو لم تتعظم، وترجع هذه المشكلة إلى الخلل الأخلاقي وعدم قدرة الموكل على الملاحظة المباشرة لأداء الوكيل.¹ وهذه المشكلة تظهر نتيجة قدرة الوكيل على إخفاء بعض المعلومات أو إعطاء معلومات خاطئة أو مضللة، في الحالة التي لا يمكن للموكل فيها ملاحظة أداء الوكيل بصورة مباشرة و التحقق من نتائج قراراته وبالتالي لا يستطيع تحديد ما إذا كان الوكيل يختار البديل المناسب أم لا.

2. مشكلة الخطر المعنوي: hazard moral

يعبر الخطر المعنوي عن استغلال الفرص لتحقيق مصالح من طرف الإدارة لم تتحمل كل نفقاتها، كأن تقوم بتحويل الأموال المخصصة لتمويل مشروع آخر دون علم صاحب الأموال، أو أن تعتمد إخفاء جزء من النتائج وغيرها من السلوكيات الانتهازية. ولا يمكن للغير مهما انتهجوا أساليب رقابية صارمة من تقويم ذلك السلوك حتى ولو فرضوا عليه ضمانات.²

3. مشكلة عدم تماثل المعلومات: Asymmetric Information

يتوافر بطبيعة الحال للوكيل (و هو الإدارة) كل المعلومات المتاحة عن المنشأة من واقع معاشته اليومية لها، و يستخدم الوكيل هذه المعلومات لتحقيق مصلحته الشخصية حتى لو تعارضت مع مصلحة الأصل، ومن الممكن أن يفصح الوكيل عن بعض هذه المعلومات و يخفي البعض الآخر، أو يقدم المعلومات بطريقة تجعل الأصل يقيم مجهوداته في أفضل صورة ممكنة أو في وضع أفضل مما لو توافرت كل المعلومات للأصل.³

4. مشكلة تضارب المصالح:

أن كلاً من الأصل والوكيل شخصان يتميزان بالتصرف الرشيد ويقصد بذلك أن كلاً منهما يعمل على تعظيم منفعته المتوقعة،

¹ عز الدين فكري تهايمي، " حوكمة المؤسسات الوقفية"، الندوة الدولية الأولى في التمويل الإسلامي الوقف الخيري والتعليم الجامعي المنعقدة في رحاب كلية التجارة - جامعة الأزهر، جمهورية مصر العربية، 23-24 أبريل 2012م، ص:15.

² ياسين العايب، " مخاطر عدم تماثل المعلومات بين قصور صيغ التمويل التقليدية وحلول الصناعة المالية الإسلامية"، ص:15. بحث متاح على الموقع: www.kantakji.com/media/.../مخاطر-عدم-تماثل.docx. بتاريخ: 2013/06/29.

³ طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص:79.

إذ يعد ذلك بمثابة هدف يفسر تصرفات كل منهما¹، فالمالكون سوف يعملون من أجل تعظيم ثروتهم وتحقيق مصالحهم الذاتية بشكل منفرد بالعائد المالي المتوقع الذي سيتولد من استثماراتهم في الشركة بواسطة المدراء. أما المدراء فسوف يعملون على تحقيق مصالحهم الذاتية بتعظيم عائدهم (ثروتهم) وكذلك بعدم بذل الجهد أو ما تسمى بوقت الراحة Leisure ولو كان ذلك على حساب مصلحة المالكين². فالمصالح الذاتية للمدير تمثل مكونات العائد المتوقع الذي سيحصل عليه من الشركة، وهي أحد الدوافع والمؤثرات السلوكية للإدارة العليا، وقد تكون هذه المصالح جارية أو مصالح مستقبلية، كما أنها قد تتضمن منافع مالية وأيضاً غير مالية، كما أن المدير قد يحصل على هذه المنافع بشكل مباشر أو غير مباشر. وكما هو معروف، أن الإدارة تسعى إلى تعظيم مصالحها الذاتية، إذ فضلاً عن العائد المتوقع الحصول عليه، فالمدراء يكونون مهتمون بوقت الراحة والذي يعرف بوصفه حالة معاكسة للجهد، فالجهد يزيد العائد المتوقع للشركة عكس وقت الراحة الذي يخفض من العائد المتوقع، إذ أن المدراء الذين يعملون بشكل جدي يضحون بوقت الراحة مقابل زيادة قيمة الشركة. فوقت الراحة الذي يعد مفهوماً عاماً، لا يمثل فقط عدم بذل الجهد، بل يشمل أيضاً استهلاك المدير للمزايا (Perquisites) أو المنافع ذات العلاقة بالوظيفة³، ومن أمثلة المزايا التنقل بالدرجة الأولى والسكن في الفنادق الممتازة عن الإيفاد واستعمال سيارات الشركة للأغراض الشخصية وغيرها، ويمكن القول أن هذه المزايا المستهلكة تحرف رأس المال بعيداً عن الاستثمارات في الشركة.

فالمالكون يؤجرون المدراء أي يشترتون وقت المدراء والمدراء يقسمون وقتهم بين وقت الإنتاج ووقت الراحة، كما يعرض المالكون رأس المال والمدراء يوزعون بين الاستثمارات المنتجة والمزايا الشخصية، وهذا سيولد التضارب باعتبار أن وقت الراحة واستهلاك المزايا الشخصية سيخفض ثروة المالكين، لذلك ركزت أدبيات الوكالة على وضع مداخل متعددة لكي يزيد المدراء من استهلاك وقت الراحة مقابل بذل الجهد ويخفضون المزايا المستهلكة.

¹ Caplan, Robert & Atkinson, "**Advanced Management Accounting**", 2nd edition, Prentice- Hill International Inc., USA, 1989, p: 721.

² سمير أبو الفتوح، "**نظرية الوكالة : مدخل لتخفيض التكاليف العامة**"، المجلة العربية للإدارة، المجلد الثاني عشر، العدد الرابع، المملكة العربية السعودية، 1998، ص ص: 38-39.

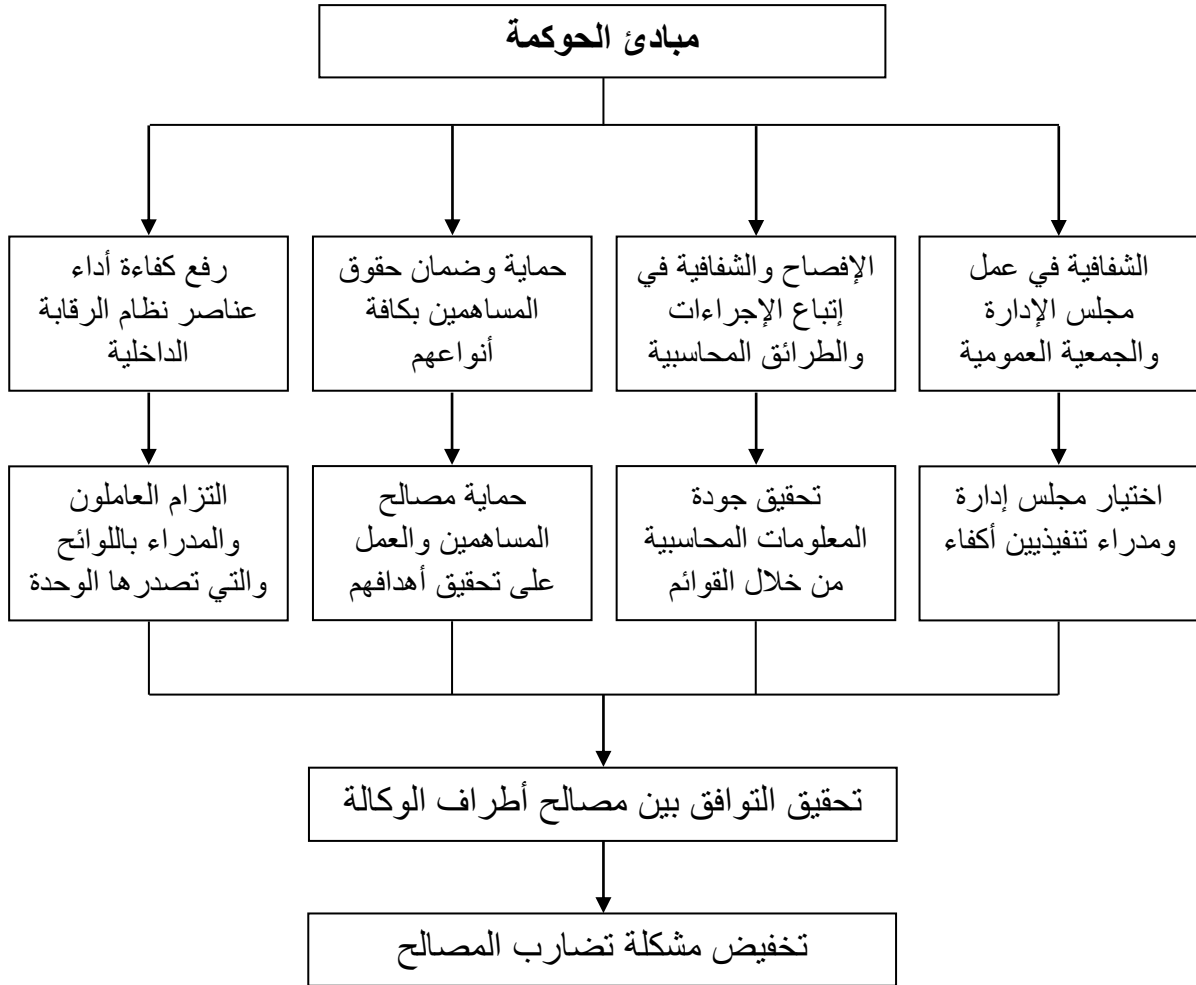
³ بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، "**حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة**"، الملتقى الدولي حول الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة، الجامعة المستنصرية، العراق، ص: 19.

وهذا لا يعني أن أكثر المدراء سارقون، بل في بعض الأحيان هم حريصون على الشركة أكثر من المالكين. حتى في حال افتراض أن المدراء سيتهربون من واجباتهم المحددة أو سينفقون أموال أكثر مما يجب على استهلاكهم الشخصي، فإنه يمكن ملاحظة وفرض قواعد لهذا السلوك، فمثلا عن طريق الرقابة يمكن السيطرة على أفعال المدراء وتحديد فيما إذا هم يعملون وفقا لشروط العقد أم لا وخاصة عندما تكون هذه الشروط محددة وواضحة، عندئذ ستكون إجراءات الرقابة يسيرة لأنه يمكن بشكل أو بآخر قياس المخرجات. إذ بين Frederick Taylor أنه بالإمكان فحص الأداء للواجبات اليدوية بمقدار العمل المنجز، كما أن المنشأة يمكن أن تعمل بشكل أفضل إذا طبقت طرائق وقواعد العمل المنطقية، ومع ذلك فإنه إذا كانت الوظيفة معقدة أكثر فإن قياس المخرجات ربما لا يكون واقعا بسبب الإمكانية لبعض المتغيرات التي تتخلل بين المدخلات والمخرجات.

وضعت العديد من الدول والمنظمات قواعد لتجنب تضارب المصالح كأحد المبادئ الأساسية للحوكمة، وذلك لحماية مصالح الأطراف ذات العلاقة مع الشركة. إذ وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قواعد تجنب تضارب المصالح ضمن مبادئها¹.

¹ المرجع نفسه، ص:21.

شكل رقم (07): دور الحوكمة في تخفيض مشكلة تضارب المصالح



المصدر: بتول محمد نوري، علي خلف سلمان، مرجع سابق، ص: 22.

المطلب الثالث: نظرية حقوق الملكية La théorie des droits de propriété

إن الملكية لا تشكل إلا ضامنا قانونيا وهذا التصور الجديد للملكية تطور على مراحل تاريخية مختلفة فرضتها الظروف المحيطة بالواقع الاقتصادي المعاش، فنظرية حقوق الملكية التي تأسست من طرف (Alchian et Demsetz) سنة 1972 تقوم على فكرة بسيطة هي أن حق الملكية هو المحدد الأساسي أو العامل الجوهرى وراء فاعلية ونمو المؤسسة.¹

أولا: تعريف حقوق الملكية

تبحث نظرية حقوق الملكية في فهم الوظائف الداخلية للمؤسسات اعتمادا على مفهوم حق الملكية، في هذا السياق يشير الاقتصادي Amann أن الهدف من النظرية هو فهم كيف يؤثر حق الملكية على النظام الاقتصادي²

فحسب "Alchian et Demsetz": كل مبادلة بين شخصين هي مبادلة حقوق الملكية للأشياء موضع التبادل، وبالتالي هو حق اجتماعي لاختيار استعمال سلعة اقتصادية، إن مفهوم قوانين الملكية تركز على مبدأ الحق وقابلية للتحويل من أجل السماح بتبادل التجار. والسلع هي شرط كاف للوصول إلى أمثليه اجتماعية للوضع التنافسية، تشمل هيكله قوانين الملكية على أربعة مميزات هي العمومية، الحق في التصرف، قابلية التحويل، حماية الحقوق.³

• تعريف Furubotn et Pejovich سنة 1972:⁴

يرى أن جميع حقوق الملكية بين الأشخاص والأشياء ليست لها علاقات مقننة، ولا تدل كلمة "شيء" إلى الأشياء المادية ولكن تدل على كل ما يحمل منفعة أو رضى للشخص. حيث ينتقل هاجس حقوق الملكية من الأشياء المادية إلى الحقوق الأساسية للإنسان، وتشرح نظرية حقوق الملكية هذا التخصص عن طريق الحقوق المتعلقة بامتلاك سندات رأس المال. ونميز هنا بين الحقوق المطلقة والتعاقدية وتخص الأولى أعضاء مجتمع ما وهي غير قابلة للمعارضة، قابلة للتنفيذ وتمثل مبادئ السلوك التي على الفرد رعايتها. أما الحقوق التعاقدية لا تخص الأطراف المعنية وهي غير قابلة للمعارضة إلا

¹Koenig. Gérard. s , "De nouvelles théories pour gérer l'entreprise du xxlé siècle", Paris, economica, 1999

² أم خايفة بلبركاني، "آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية"، مجلة التنظيم والعمل، العدد 05، مخبر تحليل و استشراف و تطوير الوظائف و الكفاءات، جامعة معسكر، الجزائر، جانفي 2014، ص:08.

³ MENASRIA Nabil., Op-cit, p :03.

⁴ Furubotn.E.G, Pejovich. S, "Property rights and Economic theory: a survey of recent literature", Journal of Economic literature, decembre 1972, N°12, Sidney, pp1137-1139.

بالنسبة لبعض أعضاء مجتمع ما، ويكمن هدفها في تنسيق المصالح المختلفة التي تعود على أعضاء هذا المجتمع عن طريق عمليات التبادل.

ثانيا: أسس و مبادئ نظرية حقوق الملكية.

تتمثل نقطة الانطلاق لهذه النظرية باعتبار أن كل تبادل بين الاعوان هي العلاقة مهما كانت طبيعتها ويمكن اعتبارها تبادل لحقوق الملكية بالنسبة للأشياء. إذن من الممكن تعريف حق الملكية على أنه حق صالح اجتماعيا لاختيار سلعة اقتصادية، وحق الملكية الخاصة كحق ينتسب لشخص معين وقابلة للتحويل بالتبادل مقابل حقوق مماثلة على سلع أخرى.¹

يعين اقتصاد حقوق الملكية عدة أنواع لحقوق الملكية: حقوق الملكية الخاصة، الحقوق المشتركة، الحقوق الجماعية أو الحكومية والتي تتميز عن بعضها البعض. والهدف هو المواءمة بين المصالح المختلفة لأعضاء المجتمع من خلال عمليات التبادل.²

تطبيق نظرية حقوق الملكية في تحليل الاشكال الشركائية معقد (كمثال: ترتكز المنشأة الحديثة على أن الحقوق مجزأة حيث أن عدة أعوان يستطيعون امتلاك حقوق على نفس الأصل). فالأشكال التنظيمية تتعلق بصفة دقيقة بالطريقة التي يأخذ فيها بعين الاعتبار الحقوق المختلفة المتعلقة بالأصول.

ثالثا: فرضيات نظرية حقوق الملكية

تقبل نظرية حقوق الملكية عدد من الفرضيات:³

- يعظم الاعوان الاقتصاديون مهامهم في المنفعة ويندفعون للبحث عن المصلحة الشخصية مهما كان النظام الذي يتعاملون فيه ومهما كانت حقوق الملكية التي يملكونها.

- يتبع أي شخص أهدافه الخاصة لكن يخضع للقيود المفروضة عن طريق هيكل النظام الذي يعمل فيه.

- تعظيم الأرباح أو الثروة لا يعد الحجة الوحيدة لمهمة المنفعة للكون الاقتصادي إلى جانب الوسائل المالية التي تحتوي على وسائل غير نقدية مثل الترقية، شروط العمل، وقف فراغ أثناء ساعات العمل....

- رغبات الشخص المبنية من خلال سلوكه في السوق.

¹ Alchian.A, Demsetz.H, "Production, Information costs & Economic Organization", The American Economic Review, vol 62, N°5, Decembre1972, pp777-795.

²Simon Yves, du Montcel Henri Tézenas, « Théorie de la firme et réforme de l'entreprise », Revue économique , Volume 28, n°3,1977, p : 323.

³ Idem.

- المعلومة ليست كاملة وتكاليف المبادلات ليست معدومة.

رابعاً: حقوق الملكية وعلاقة الوكالة:

ان النظرة النيوكلاسيكية الجديدة للمنشأة إنشأت لتبين الأفضلية لأنظمة الملكية الخاصة على كل أشكال الملكية الجماعية. و يبحث منظرو نظرية حقوق الملكية لفهم التسيير الداخلي للمنظمات معتمدين على مفهوم حق الملكية نفسه، والهدف المتتابع من طرف هذه النظرية هو فهم هذا أو ذاك النوع من حق الملكية الذي يؤثر على النظام الاقتصادي.

انطلاقاً من التمييز التقليدي لحقوق الملكية المصنفة إلى ثلاث أقسام:¹

حيث ان الفصل بين الحقوق الثلاثة كان نتيجة تطور المؤسسة وتعاملاتها الاقتصادية وظهور

عوامل مثل المنافسة، كبر حجم الشركات الصناعية، حقوق الملكية:²

- حق الاستعمال (L'usus) : تعني حق استعمال المواد .
- حق الاستغلال (Le fructus) : مرتبطة بحق استغلال المواد .
- حق الإفراط (L'abusus) : تعني حق بيع المواد

حيث صنف كل من (Furubotn) و (Pejovich) أنواع المنظمات حسب نظرية حقوق الملكية إلى ثلاث أصناف.³

أ. المنظمة الرأسمالية: L'entreprise capitaliste بحيث USUS ، FRUCTUS

و ABUSUS من حق شخص وأحد، و هو المالك بحيث لا يوجد فصل بين وظائف اتخاذ القرار و الملكية و هو ما يعطي فعالية لهذه المنظمة.

ب. المنظمة الإدارية : L'entreprise managerial تكون حقوق الملكية مقسمة حيث يملك

المالك ABUSUS و USUS أي يأخذ جزء أو كل أرباح الأسهم و السندات، كما لديه الحق في بيع ملكيته، في حين أن للإداريين حق FRUCTUS لتسيير المؤسسة، هذا التقسيم يمكن أن يؤدي إلى حدوث صراعات في الأهداف بين المالك و المسير الغير مالك لأن المسيرين لا يملكون سوى جزء قليل من رأس المال، و بالتالي لا يبحثون على تعظيم ثروة المساهمين. وكلما كان رأس المال مشتتاً ارتفعت درجة حرية المدراء و تقل قوة نفوذ المساهمين.

¹ Parrat. Frédéric , « Le gouvernement d'entreprise », Dunod, Paris, 2003, p:12.

² ام خليفة بليركاني، مرجع سابق، ص:02.

³ Yves. Simon, Henri. Teznas du Montcel, op.cit, p321

ج. المنظمة العمومية : L'entreprise publique يكون USUS جماعي بين العمال في حين أن FRUCTUS و ABUSUS مملوك من طرف الدولة، حيث يرى الكاتبان أن هذا النوع من المنظمات غير فعال بطبيعته، بحيث يؤكد (Gomez) أن العمال جماعيا يتمنون مواصلة المؤسسة و بقائها لكن كل منهم فرديا يفضل العمل أقل ما يمكن (لأنه لا توجد علاقة مباشرة بين الأجر والمجهود).
- المنظمة التعاونية: L'entreprise coopérative لحق الملكية يكون جماعي، لا يوجد ملاك حقيقيون، مما يميز غياب الرقابة الفعالة للتسيير، و بما أن حق الاستغلال يكون جماعي للعمال و المسيرين فقد تكون عدم النجاعة في هيكل المؤسسة.

المطلب الرابع : نظرية تجذر المسيرين La théorie d'enracinement

أولاً: تعريف النظرية

جاء بنظرية تجذر المسيرين كل من الأمريكيان Shleifer et Vishny ويران أن المسير له إمكانية الالتفاف حول آلية المراقبة الخاصة بنظرية الوكالة.¹
تقترح هذه النظرية إطار يسمح بالآخذ بعين الاعتبار أهمية المصلحة الشخصية والافراد في الفكر الاداري والتي تهتم بتعظيم المنفعة من طرف الأشخاص المعنيين بتسيير المؤسسة.²
وعرفها Pigé 1998 على أنها " نسق أو سياق متكون من شبكة رسمية أو غير رسمية والتي يمكن من خلالها للمدير التخلص ولو جزئيا من مراقبة مجلس إدارة الشركة، وبالتالي المساهمين." ويعتبر أن تجذر المسير (المدير) يجعله يبعث بجذوره في المؤسسة لتثبيت منصبه، وكلما كانت الجذور عميقة صعب اقتلاعها حسب Pigé وبالتالي يتحكم في زمام أمور الشركة ومحيطها.³
يلجأ المسير حسب هذه النظرية لوضع استراتيجيات تحميه وتحفظ له حقوقه أو ما يعرف بتجذر المسيرين عن طريق استغلال نفوذه (شبكة العلاقات بالموردين والعملاء)، وكذلك حجم المعلومات التي يستقبلها المسير قبل غيره، و بذلك فهو يفضل تحقيق مصالحه وأهدافه الشخصية أولا قبل مصالح المؤسسة (خاصة الحفاظ على قيمته في سوق العمل)، لمواجهة هذا الانحراف الذي تعتبره النظرية

¹[http://www.academia.edu/6636584/Chapitre1 "le cadre théorique de la gouvernance d'entreprise"](http://www.academia.edu/6636584/Chapitre1_le_cadre_théorique_de_la_gouvernance_d'entreprise), P15.

² Marc-Hubert Depret et autres, « **Gouvernance d'entreprise** », édition de boeck, Bruxelles, Belgique, 2005, p24.

³ Benoît PIGÉ, « **Enracinement des dirigeants et richesse des actionnaires** », Revue Finance Contrôle Stratégie, Volume 1, N° 3, septembre 1998, (p. 131 - 158.), p :133.

إخلاقاً بشروط العقد الذي يربط المسير بالشركة يلجأ المساهمون لتعديل سلوك المسير السلبي وللحفاظ على مصالحهم باتخاذ تدابير تقويمية ورقابية عن طريق إنشاء نظام حوكمة الشركات الذي يملك آليات وأدوات رقابية وإشرافية (لجنة المراجعة لمجلس الإدارة)¹، وترتكز هذه النظرية أيضاً على فرضيتين أساسيتين هما:

- تنص الأولى على أنه ليس بالضرورة أن تكون أهداف المدراء والملاك متطابقة.
 - والثانية تنص على أنهم ليسوا متساوون في الحصول على المعلومة المتعلقة بالمؤسسة.
- كما تقترض نظرية التجذر أن الفاعلين في المؤسسة يطورون استراتيجيتهم للحفاظ على مكانتهم بالمؤسسة والعمل على حرمان المنافسين المحتملين من الدخول إليها، هذا ما يسمح لهم بالرفع من سلطتهم ومن مساحة إدراكهم لما يجري بالمؤسسة وينتج تجذر المديرين كرد فعل عن الرقابة الداخلية والخارجية الموجهة إليهم.

ومفهوم التجذر يغطي في الحقيقة نوعين من الاستراتيجية (enracinement) :

*الاستراتيجية الشخصية التي تهدف إلى الانسجام مع المحيط.

*الاستراتيجية الشخصية التي تهدف إلى وضع موانع من أجل دفاع المسير عن مكانته، أو ما يسمى باستراتيجية الوقاية (Stratégie de retranchement).

يعتبر كل من Shleifer et Vishny أن المسير الذي يرغب في التجذر يمكن أن يوجه استثمارات المؤسسة في النطاق الملائم، حيث تكون الاستثمارات²:

أ. **الاستثمارات بالتنوع: l'investissement par diversification**: يمكن للمسير القيام

بالاستثمارات ذات المردودية من أجل نمو تجذره، من خلال تنوع نشاطات المؤسسة و يجعلها تملك ميزة تنافسية. هذا ما يدفع لخفض الخطر العام.

ب. **استثمار النمو: l'investissement de croissance**: استراتيجية النمو تسمح للمسير

بمكافأة الإطارات الوفية بالترقية. يؤثر هذا النوع من الاستثمارات في تنمية تعقد الهيكل الداخلي الذي يخفض احتمال استبدال المسير بآخر منافس، لأن هذا الأخير يحتاج إلى الوقت من أجل فهم منطق المجموعة.

¹ على مناد، مرجع سابق، ص:79.

² ام خليفة بليركاني، مرجع سابق، ص:06.

ت. شراء المرودية : **l'achat de rentabilité** : يسعى المسير إلى زيادة قيمته عند المساهمين، و تحسين سمعته في سوق العمل، من خلال تقديمه لحسابات ربحية. يمكن دفع أكثر من المستحق لبعض النشاطات، يؤثر هذا على المساهمين لعدم معرفتهم بالثمن العادي والحقيقي للنشاط. كما يرى كل من ¹ Shleifer et Vishny أن المسير يهتم بالعقد الغير مكتوب أثناء دخول المفاوضات مع طرف آخر، فالجوانب غير الرسمية لهذه العقود تقوي تجذر المسير، و تكون أكثر صعوبة للاكتشاف من قبل المساهمين أو أعضاء المجلس الإداري.

في هذا السياق المسير يوجه استثمارات المؤسسة في نشاطات خاصة ومن خلال إضافة مهاراته و كفاءاته ويسمح له ذلك باكتساب معرفة جديدة خاصة تعطيه ميزة تنافسية مقارنة بالمسيرين المنافسين . كما يسعى لرفع عدم اليقين في استراتيجياته و استثماراته و يبقى مسيطرا عليها، بالتالي لا يعطي صورة واضحة للمسيرين المنافسين الشيء الذي يمكنه من تغادي أخذهم لمنصبه.

ثانيا: تصنيف استراتيجيات التجذر .

● **التجذر والفعالية: صنف (G.Charreaux)** ² استراتيجيات المسيرين حسب توافقهم مع فعالية

الشركة إلى:

- التجذر المضاد للفعالية: ويقوم على التلاعب بالمعلومات والرقابة على الموارد، حيث تقوم استراتيجية المسير على عدم التبعية لأصحاب رأس المال الخارجين.
- التجذر المطابق للفعالية: والذي يكون عن طريق الاستثمارات النوعية للمسيرين والتي تمثل مصدر المداخل التي تقيد المؤسسة.

● **التجذر التنظيمي والسوقي:** هذا التصنيف شرح من طرف (Gomez) على انه الطريقة التي

يربط فيها المسير طبيعة الأعمال الخاصة بالتجذر الداخلي أو الخارجي له، حيث أشار إلى وجود شكلين:³

- التجذر التنظيمي: يجمع الحالات التي يقوم فيها المسير بتوجيه الاستثمارات نحو المجالات التي يعرفها جيدا، و يمكنه أيضا استعمال مساعدته مع الذين يملكون تقارير مميزة(التحكم في الرقابة

¹ Shleifer.A, Vishny.R.W," **Management Entrenchment: the Case of Manager Specific Investments**", Journal of finance Economics, vol25, N°1, pp123-133.

² Charreaux.G,"**Pour une véritable théorie de la latitude managérial du gouvernement d'entreprise**", Revue française de gestion, Novembre/Décembre, N°111, France, 1996, p13.

³ Gomez.P.Y, "**Le gouvernement de l'entreprise: Modèles économiques de l'entreprise et pratiques de gestion**", Interéditons, Paris, 1996, p15.

الداخلية) ويمكنه أيضا القيام بسياسة أجور محفزة للمستخدمين بهدف ضمهم لمقاومة مصالح المساهمين.

- التجذر السوقي: الذي يعتبر أسلوب آخر لانتهازية المسيرين من خلال وضع شبكة علاقات تفضيلية خارجية والتي تضم كل الشركاء الخارجيين للمؤسسة.

● استراتيجيات التلاعب والتمييز:

- الاستثمارات النوعية للمسيرين: درس كل من (*Morck. Shleifer.et Vishny*)¹ في مقال لهم نشر سنة 1990 التجذر عن طريق الاستثمارات النوعية ووجدوا أنها تسمح للمسيرين بالإفلات من رقابة المساهمين بمتابعة وربط المردودية بوجودهم الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض خطر تنحيتهم و كما ينمون أيضا مكافآتهم غير المادية ومحيطهم التسييري.

- التحكم بالمعلومة: يكون للمسير وصول مميز ومسبق للمعلومة بحيث يمكنه الاستفادة من هذه الميزة الإعلامية لزيادة ارتباطه بالمساهمين ومجموع الأطراف الأخرى للشركة. تقترض هذه الاستراتيجية بأن المسير له ميل لاعتماد سلوك للاحتفاظ بالمعلومة، والآخر يشمل زيادة مهاراته لجعلها صعبة الفهم بالنسبة للمساهمين، الأمر الذي يؤدي لإنشاء واستغلال عدم تناظر المعلومات بين المسير ومختلف الشركاء في المؤسسة.

ثالثا: دمج عملية التجذر في حوكمة الشركات:

تهدف الاستراتيجيات التي وضعت من طرف المسيرين (قادة التجذر)، لزيادة نفوذهم باستخدام الوسائل المتاحة لهم، من رأس المال البشري وحتى أصول الشركة، ولتحييد أنظمة المراقبة، وزيادة اعتماد جميع الشركاء في الشركة على الموارد التي يسيطرون عليها من رأس المال البشري، وعدم تماثل المعلومات².

تحاول نظريتي تكاليف الصفقات والوكالة تقديم آليات الرقابة والحواجز اللازمة لرفع كفاءة قادة الإدارة، أما نظرية الجذر، تقترض أن هذه الآليات لن تكون دائما كافية لإجبار فرق الإدارة لإدارة الشركة وفقا لمصالح المساهمين.

¹ Morck.R, Shleifer.A, Vishny.R.W, « **Do Managerial objectives drive bad acquisition?** », Journal of finance, N°45, USA, 1990, p11

² Charreaux G, « **Le gouvernement des entreprises : Corporate Governance Théories et Faits** », Économica, London, 1997, pp :421-469.

أدت المقارنة بين هذه النظريات إلى التساؤل عن الشروط اللازمة لضمان فعالية أنظمة المراقبة، إن ظهور حوكمة الشركات مرتبط بتقبل الانتقادات الموجهة لحدود فرضية العقلانية المطلقة، فلو اعتبرنا أن هناك تشغيل كامل للطاقات داخل المؤسسة فليس هناك داعي لوضع ميكانيزمات تعديل داخليا. يمكن أن تأخذ تصرفات المديرين داخل المؤسسة صفتين، إما ايجابية أو سلبية ويتم التعامل معها وفقا لما تحمله من تطوير للمؤسسة في حالة ما إذا كانت ناجعة وفعالة أو إعاقته في بعض حالات وجود التلاعب والغش¹.

كما أن هناك دورة حياة المسير وهي تكون كما يلي² :

1. **مرحلة التثمين:** المسير المعين حديثا في المؤسسة تكون معلوماته عن المؤسسة محدودة والقرارات التي يتخذها يمكن ان تكون مع متطلبات المالكين، لان المسير يحاول حماية نفسه من بعض التصرفات الغير لائقة كالتهميش أو العزل.
2. **مرحلة تخفيف الرقابة:** حيث تصبح للمسير سلطات تقديرية واسعة وبالتالي فهو يحاول التجذر داخل المؤسسة من خلال خلق علاقات قوة مع أهم الأطراف الفاعلة داخل أو خارج المؤسسة .
3. **مرحلة نمو الاستهلاك:** أين يتمكن المسير من تسيير المؤسسة كما يرغب وباستقلالية تامة، بشرط أن يقدم للمساهمين ولباقي الأطراف الفاعلة المردودية المقبولة. وخلال هذه المرحلة يتمكن المسير من العمل لمصلحته الشخصية كتكوين استثمارات خاصة به.

¹ مراد سكاك، فارس هباش، "دور التدقيق الاجتماعي في إطار الحوكمة المسؤولة اجتماعيا في ظل الانفتاح الخارجي"، مداخلة في إطار الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية ، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20 21 أكتوبر 2009، ص:05.

² Paquerrot.M, "**Stratégie d'enracinement des dirigeants, performance de la firme et structure de contrôle** ", Le gouvernement des entreprises (édition Charreaux), Edition Economica, Paris, 1997, p21

المبحث الرابع: تطبيقات حوكمة الشركات

سعت المنظمات والهيئات الدولية إلى إرساء مبادئ الحوكمة في جميع دول العالم وتطبيق هذه المبادئ وفقاً لتشريعات كل دولة وخصائصها الثقافية والاجتماعية وعليه سيتم تناول تطبيقاتها من خلال ألياتها والأطراف المسؤولة عنها وتطبيقاتها في مختلف الدول.

المطلب الأول: الأطراف المسؤولة عن تطبيق حوكمة الشركات

يوجد أربعة أطراف تتأثر وتتوثر في التطبيق السليم لمفهوم وقواعد الحوكمة، وتحدد بدرجة كبيرة مدى نجاح أو فشل تطبيق هذه القواعد. وتتمثل هذه الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات فيما يلي:¹

- **المساهمون: (Shareholders)** وهم الأطراف الذين يقومون بتقديم رأس المال لشركة، من خلال شرائهم للأسهم مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم وزيادة قيمة الشركة على المدى الطويل، ولهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم، ان تزيـز الحوكمة يطمئن صغار المساهمين ويشج الأطراف الأخرى على الاستثمار في الشركات المساهمة².
- **مجلس الإدارة:** يمثل مجلس الإدارة المصالح الأساسية للمساهمين وباقي أصحاب المصالح، كما يقوم باختيار المدراء التنفيذيين وتقديم التوجيهات العامة لهم بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية الحفاظ على حقوق المساهمين.
- **الإدارة:** الإدارة تعتبر حلقة الوصل بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف المتعاملة مع الشركة³، وتعتبر على أنها الجهة المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، كما تعتبر المسؤولة عن تعظيم الأرباح وقيمة الأسهم لصالح المساهمين، وتعمل على تحقيق الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها لهم.
- **أصحاب المصالح:** وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة من دائنين، موردين، عمال وموظفين، إلا أن هذه المصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون

¹ محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص: 20-21.

² عدنان قباجة وآخرون، مرجع سابق، ص: 34.

³ زرزار العياشي، "أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات"، ماخله مقدمة للملتقى الدولي الثامن حول "الحوكمة المحاسبية: واقع، رهانات وآفاق" كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، علوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 07-08 ديسمبر 2010، ص: 09.

مثلا يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفون على مقدرة الشركة على الاستمرار....

والشكل التالي يوضح ذلك :

الشكل رقم(08) : الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر: امين السيد لطفي، المراجعة الدولية وعولمة راس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص:696.

المطلب الثاني: آليات حوكمة الشركات

أولاً: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

تتصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة ، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة . ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية كما يلي:

1. مجلس الإدارة

يذكر كل من Singh و Harianto إن الناشطين في مجال حوكمة الشركات والباحثين والممارسين يعدون مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا . كما إن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع إستراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقوم أداؤها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة.¹ ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار، كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيداً عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها، وتقوم باختيار الإدارة العليا، فضلاً عن الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذلك.² وفي هذا السياق يأتي تأكيد (PSCGT) على ضرورة أن تقاد كل شركة من الشركات المملوكة للدولة بمجلس إدارة فعال ، يمارس القيادة ويوجه الشركة بنزاهة وحكمة ويعمل لمصلحة الشركة بشفافية ومسؤولية.³

ولكي يتمكن مجلس الإدارة في الشركة المملوكة للدولة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة ، يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من بين أعضائه من غير التنفيذيين ، أبرزها ما يأتي .⁴

¹Singh, H. and Harianto, F., "Management-Board Relationships, Takeover Risk and Adoption of Golden Parachutes " , Academy of Management Journal, Vol.(32) , USA, 1989, p.127

² World Bank , " The Challenge of State –Owned Enterprise Corporate Governance for Emerging Markets " , Public Disclosure Authorized, 2006, p.24.

³ Private Sector Corporate Trust, " Good Corporate Governance in State-Owned Corporations – Final Draft Guidelines " , USA, 2002 , p. 17.

⁴ Robert, John, " Agency Theory , Ethics and Corporate Governance", presented at the Corporate Governance and ethics Conference, Mac Quarie, Graduate School of Management –Sydney, Australia, June 28-30, 2004, p: 4.

2. لجنة المراجعة:

لقد حظيت لجنة المراجعة في الوقت الحاضر باهتمام بالغ من قبل الهيئات العلمية الدولية ، والمحلية المتخصصة والباحثين ، وبخاصة بعد الإخفاقات والاضطرابات المالية التي حصلت في الشركات العالمية . ويرجع هذا الاهتمام للدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة المراجعة كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات، وذلك من خلال دورها في إعداد التقارير المالية وإشرافها على وظيفة التدقيق الداخلي في الشركات، وكذلك دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها، فضلا عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات.

لقد ظهر مفهوم هذه اللجنة بعد الإنهيارات المالية لبعض الشركات الكبيرة كما تم ذكره. ففي الولايات المتحدة الأمريكية تم إصدار قانون Sarbanse Oxley Act في سنة 2002 ، الذي ألزم جميع الشركات بتشكيل لجنة المراجعة لما لها من دور هام في منع حدوث تلك الإنهيارات المالية في المستقبل ، وذلك من خلال دورها في عملية إعداد القوائم المالية وكذلك في زيادة استقلالية كل من المدقق الداخلي والخارجي .

أما في المملكة المتحدة فقد صدر عدد من التوصيات بتشكيل هذه اللجنة ، من أبرزها تقرير Smith Report في سنة 2003 ، الذي تضمن العديد من التوصيات الخاصة بدور ومسؤوليات لجنة المراجعة وكيفية الإفصاح عن هذه المسؤوليات في التقارير السنوية للشركات ¹. وتجدر الإشارة إلى أنه هناك العديد من الدول الأخرى مثل كندا ، وفرنسا ، وألمانيا ، وماليزيا وسنغافوره قد ظهر فيها مفهوم هذه اللجنة منذ سنوات عديدة ، وتطور هذا المفهوم بعد صدور العديد من التوصيات والمقترحات لحل المشكلات التي تواجهها هذه اللجنة في الواقع العملي ، وبالشكل الذي أصبحت هذه اللجان في الوقت الحاضر أداة هامة من أدوات حوكمة الشركات.

وعن تشكيل لجنة المراجعة في الشركات المملوكة للدولة، فأنها على وفق المعلومات التي توفرت للباحثة قد ظهرت الدعوة إليها لأول مرة في توصيات تقرير * King Report في جنوب أفريقيا في سنة 1994 وتلا ذلك صدور العديد من التوصيات لتأليف مثل هذه اللجنة في العديد من الدول . وقبل التطرق إلى أهمية هذه اللجنة والواجبات التي تقوم بها ، لابد من الإشارة إلى المقصود بها . ونظرا لتعدد

¹ Smith Report, Financial Reporting Council (FRC) , " **Audit Committee-Combined Code Guidance** " , Smith report , London , 2003, p. 16.

التعاريف في أدبيات التدقيق لهذه اللجنة، سوف نكتفي بإيراد تعريفين أحدهما لأحدى الهيئات المهنية والآخر لأحد الباحثين.

لقد عرفت لجنة المراجعة من قبل الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين * (CTCA) بأنها " لجنة مكونة من أعضاء مجلس إدارة الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة ، وتتخصص نشاطاتها في ترشيح المدقق الخارجي ومناقشة نطاق ونتائج التدقيق معه ، وكذلك مراجعة نظام الرقابة الداخلية للشركة والتأكد من فاعليته ، وكذلك التأكد من تطبيق قواعد حوكمة الشركات في الشركة¹

كما عرفها (ميخائيل) بأنها لجنة منبثقة عن مجلس الإدارة ، تتكون من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين ، ويحضر اجتماعات هذه اللجنة المدققون الداخليون والخارجيون إذا اقتضى الأمر ذلك ، وتقوض هذه اللجنة صلاحيات العمل طبقاً للأحكام التي يقررها مجلس الإدارة ، وترفع تقاريرها الدورية إلى رئيس مجلس الإدارة².

ويتضح للباحثة من خلال التعاريف السابقة أنه يتم تعريف هذه اللجنة على أنها منبثقة عن مجلس الإدارة وتقتصر عضويتها على أعضاء مجلس الإدارة من غير التنفيذيين ، والذين تتوافر لديهم الاستقلالية والخبرة في مجال المحاسبة والتدقيق ، والتي تقوم بتدقيق عمليات إعداد التقارير المالية ومراجعة عمليات التدقيق الداخلي والخارجي ، وكذلك مراجعة الالتزام بتطبيق قواعد حوكمة الشركات من قبل إدارة الشركة. - وظائف وواجبات (مسؤوليات) لجنة المراجعة.

إن الدور الأساسي للجان المراجعة هو الوفاء بالتزاماتها في الحفاظ على الإشراف على الناحية المهنية والنزاهة لتدقيق الحسابات وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية ومسائل الاتساق مع القوانين واللوائح وسلوك العاملين وممارسات التقارير المالية والترتيبات العامة لحوكمة الشركات.³ وسبق وان تم الإشارة إلى إحدى أهم مسؤوليات لجنة المراجعة هي التأكد من تطبيق قواعد الحوكمة على أرض الواقع، والذي يتم من خلال مجموعة من الآليات ، كما إن وجود نظام رقابة داخلية يعد من أهم مسؤوليات مجلس الإدارة ، ويتمثل الدور الرئيسي للجنة المراجعة فيما يتصل بهذا النظام بالتحقيق من كفايته ، وفاعلية

* The Canadian Institute of Chartered Accountants

¹ عوض سلامة الرحيلي ، " لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات - حالة السعودية " ، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، 2005 ، ص11.

² ميخائيل ، اشرف حنا ، " تدقيق الحسابات في إطار منظومة حوكمة الشركات " ، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ، القاهرة ، 2005 ، ص32

³ خالص محسن يوسف الناصر، عبد الواحد غازي محمد النعيمي، مرجع سابق، ص:07.

تنفيذه وتقديم التوصيات إلى مجلس الإدارة ، والتي من شأنها تفعيل النظام وتطويره ، بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المالكين وبقية أصحاب المصالح بكفاية عالية وتكلفة معقولة . وتترح PSCGT الوظائف التالية للجنة المراجعة:¹

- مراجعة الكشوفات المالية قبل تقديمها إلى مجلس الإدارة.
- التوصية بتعيين ومكافأة وإعفاء المدقق الخارجي.
- مناقشة نطاق وطبيعة الأولويات في التدقيق والاتفاق عليها.
- المناقشة مع المدققين الخارجيين لأية تحفظات أو مشكلات تنشأ أثناء عملية التدقيق.
- المناقشة مع المدققين الخارجيين والداخليين لتقويم فاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركة وإدارة المخاطر فيها .
- الإشراف على وظيفة التدقيق الداخلي ومراجعة التقارير التي تقدمها والنتائج التي تتوصل إليها وتقديم التوصيات للإدارة لاتخاذ الإجراءات اللازمة.
- القيام بأية واجبات تكلف بها من قبل مجلس الإدارة، والتي لها صلة بأعمال التدقيق والرقابة.

أ. لجنة المكافآت:

توصي اغلب الدراسات الخاصة بحوكمة الشركات والتوصيات الصادرة عن الجهات المهتمة بها بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين. وفي مجال الشركات المملوكة للدولة فقد تضمنت إرشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) تأكيداً على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الإدارة و الإدارة العليا معقولة ، وذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية.

ب. وظائف لجنة المكافآت وواجباتها:

تتركز وظائف لجنة المكافآت وواجباتها في تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا لذا فان Mintz حدد تلك الواجبات بما يأتي:²

-تحديد المكافآت والمزايا الأخرى للإدارة العليا، ومراجعتها والتوصية لمجلس الإدارة بالمصادقة عليها.

¹ Private Sector Corporate Trust, **Op-cit**, p :35.

²Mintz, Steven M., " Improving Corporate Governance Systems : A Stakeholders Theory Approach ", 2003 , www.aaahq/Am2003/cpe/ethics/Forum , p.14

-وضع سياسات لإدارة برامج مكافأة الإدارة العليا و مراجعة هذه السياسات بشكل دوري .

-اتخاذ خطوات لتعديل برامج مكافآت الإدارة العليا التي ينتج عنها دفعات لا ترتبط بشكل معقول بأداء عضو الإدارة العليا.

-وضع سياسات لمزايا الإدارة ومراجعتها باستمرار.

ج. لجنة التعيينات:

يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من الشركة . ولضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الإدارة وبقية الموظفين فقد وضعت PSCGT لهذه اللجنة مجموعة من الواجبات هي:

• أن تقوم لجنة التعيينات في الشركة مع مجلس الإدارة وبمصادقة الوزير المختص بوضع المهارات والخبرات المطلوب توافرها لدى عضو مجلس الإدارة والموظفين المطلوبين.

• يجب على لجنة التعيينات أن تضع آليات شفافة للتعيين، بما يضمن الحصول على أفضل المرشحين المؤهلين .

• أن تقوم اللجنة مع بقية أعضاء مجلس الإدارة بتقويم المهارات المطلوبة للشركة باستمرار.

• يجب أن تقوم اللجنة بالإعلان عن الوظيفة المطلوب إشغالها، ودعوة المؤهلين لتقديم طلباتهم للتعيين .

• على اللجنة أن تتوخى الموضوعية، وذلك بمقارنة مؤهلات ومهارات المتقدم مع المواصفات الموضوعية من الشركة.

3. التدقيق الداخلي

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة، إذ أنها تعزز هذه العملية، وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة. حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي. وفي هذا السياق يرى Archambeault إن كل من التدقيق الداخلي والخارجي يعد آلية مهمة من آليات المراقبة ضمن إطار هيكل الحوكمة ، وبشكل خاص فيما يتصل

بضمان دقة ونزاهة التقارير المالية ومنع واكتشاف حالات الغش والتزوير¹. وقد اعترفت الهيئات المهنية والتنظيمية بأهمية وظيفة التدقيق الداخلي في عملية الحوكمة. فقد أكدت لجنة كادبيري Cadbury committee على أهمية مسؤولية المراجع الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير². ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها، يجب أن تكون مستقلة وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها. وفي هذا الاتجاه يؤكد كل من "Cohen et al." على أنه يتم تقوية إستقلالية هذه الوظيفة عندما ترفع تقاريرها إلى لجنة التدقيق بشكل مباشر وليس إلى الإدارة. بالإضافة إلى ذلك يمكن أن تزداد فاعلية لجنة التدقيق الداخلي عندما تكون قادرة على توزيع ملاك التدقيق الداخلي للحصول على معلومات مهمة خاصة بالشركة، مثل تقوية نظام الرقابة الداخلية ونوعية السياسات المحاسبية المستخدمة³.

ثانياً: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابات التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق قواعد الحوكمة. ومن الأمثلة على هذه الآليات ما يأتي⁴:

1. منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري:

تعد منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات. ويؤكد على هذه الأهمية كل من (Hess and Impavido) ، وذلك بقولهم إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح أنها سوف تغفل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة ، وبالتالي تتعرض للإفلاس . إذن إن منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) تهذب سلوك الإدارة ، وبخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري Labor Market للإدارة العليا ، وهذا يعني إن إدارة الشركة ستسعى جاهدة إلى عدم التعرض لحالة الإفلاس لأنه سوف يكون له تأثير سيئ على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة ، إذ

¹ Archambeault, Deborah S., « **The relation between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting** : Evidence from SEC Enforcement Cases, Nov. 2002, p. 8

² Cadbury Committee , Op-cit, p. 30.

³ Cohen, Jeffrey et al., " **The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality** ", Journal of Accounting Literature , 2004 , p.33.

⁴ . Wikipedia , the Free Encyclopedia , " Corporate Governance " , 2007. www.en.wikipedia.org/wiki/corporate-governance , p.7.

غالبا ما تحدد اختبارات الملائمة للتعيين أنه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية.¹

2. عمليات الاندماج والاستحواذ Mergers and Acquisitions

مما لا شك فيه أن الاندماج والاستحواذ من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم. ويشير كل من (John and Kedia) إلى وجود العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى أن الاستحواذ آلية مهمة من آليات الحوكمة (في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال) ، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال ، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاستحواذ أو الاندماج.²

أما في الشركات المملوكة للدولة فتشير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD إلى أن الحكومة الصينية على سبيل المثال قد استقادت من هذه الآلية، وذلك بعد إعطاء هذه الشركات قدرا من الاستقلالية في اتخاذ القرارات ومنها قرارات الاستحواذ والاندماج، ولكن تبقى الدولة بحاجة إلى أن تتأكد من عدم الإضرار بحقوقها كمالك للأسهم جراء مثل هذه القرارات المهمة التي تتخذها الإدارات.³

3. التدقيق الخارجي External Auditing

يؤدي المراجع الخارجي دورا مهما في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لجنة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات، وليس مقبوليتها فقط. ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة ، وعلى وجه الخصوص لجنة التدقيق في اختيار المراجع الخارجي والاستمرار في تكليفه ، يرى Abbot and Parker إن لجان التدقيق المستقلة والنشيطة سوف تطلب تدقيقا ذا نوعية عالية ، وبالتالي اختيار المدققين الأكفاء والمتخصصين في حقل الصناعة الذي تعمل فيه الشركة.⁴

يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات المملوكة للدولة ، إذ يساعد المراجعون الخارجيون هذه الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها ، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام .

¹ Hess, David and Impavido, Gregorio, " **Governance of Public Pension Funds, Lessons from Corporate Governance and International Evidence** " , 2003. www.Econ.worldbank.org.P.5

²John, Kose and Kedia, Simi, " **Design of Corporate Governance : Role of Ownership Structure, Takeovers, and Bank Debit** " , 2003. www.Icf.som.yale.edu/pdf , p.9.

³Organization for Economic Cooperation and Development, Beijing, 2000. www.oecd.org/daf , p.4

⁴Abbott, L. G. and Parker, S., " **Auditor Selection and Audit Committee Characteristics** " , Auditing : A Journal of Practes and Theory Vol. (19) , Florida, 2000,p.47.

ويؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية Institute of Internal Auditors (IIA) على أن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف Oversight ، التبصر Insight والحكمة Foresight حيث ينصب الإشراف على التحقق مما إذا كانت الشركات المملوكة للدولة تعمل ما هو مفروض أن عمله مما يساعد في اكتشاف ومنع الفساد الإداري والمالي . أما التبصر فإنه يساعد متخذي القرارات، وذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات، العمليات والنتائج. وأخيرا تحدد الحكمة الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة.

كما تؤكد اللجنة الفنية التابعة للمنظمة العالمية للهيئات المشرفة على تداول الأوراق المالية (IOSCO) أن الفهم العام لمصادقية التقارير المالية يتأثر إلى حد كبير بفاعلية المدققين الخارجيين في تدقيق القوائم المالية وإعداد التقارير عن ذلك. وتعد استقلالية المدقق الخارجي مسألة أساسية لثقة المساهمين والأطراف الأخرى المرتبطة بالشركة في القوائم المالية والتعويل عليها في اتخاذ القرارات التي تخص الشركات

ولإنجاز كل دور من هذه الأدوار يستخدم المراجعون الخارجيون التدقيق المالي، وتدقيق الأداء، والتحقق والخدمات الاستشارية¹. وقد أكدت بعض المنظمات المهنية والهيئات التنظيمية على ضرورة اخذ وظيفة التدقيق الداخلي بنظر الاعتبار من المدقق الخارجي. فعلى سبيل المثال تطلب معيار التدقيق SAS No. 65 الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من المدقق الخارجي أن يأخذ بعين الاعتبار وظيفة التدقيق الداخلي عند التخطيط لعملية المراجعة. أما معيار التدقيق SAS No.78 فقد عرف وظيفة التدقيق الداخلي كمصدر للمراقبة ويجب على المدقق الخارجي أن يأخذه بعين الاعتبار عند تقييمه لنظام الرقابة الداخلية في الشركة .

4. التشريع والقوانين:

غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة. لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم. فعلى سبيل المثال قد فرض قانون Sarbanes-Oxly Act متطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة ،

¹ The Institute of Internal Auditors (IIA) , " The Role of Auditing in Public Sector Governance " , 2006. Thiia.org , p.3.

تتمثل بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين ، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية ، والطلب من المدير التنفيذي (CEO) ومدير الشؤون المالية (CFO) الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية ، ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة ، والتي قد تكون مضرّة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة . كما أنط مسؤولية تعيين وإعفاء المدقق الخارجي والمصادقة على الخدمات غير التدقيقية التي يمكن أن تقدمها شركات التدقيق لزيائنها بلجنة التدقيق ¹.

5. آليات حوكمة خارجية أخرى Another Corporate Governance Mechanisms

هناك آليات حوكمة خارجية أخرى فضلا عما تقدم ذكره، تؤثر على فاعلية الحوكمة بطرق هامة ومكاملة للآليات الأخرى في حماية مصالح أصحاب المصالح في الشركة. ويذكر Cohen et al. أنها تتضمن (ولكن لا تقتصر على) المنظمين، المحللين الماليين وبعض المنظمات الدولية.²

فعلى سبيل المثال تمارس منظمة الشفافية العالمية ضغوطا هائلة على الحكومات والدول، من أجل محاربة الفساد المالي والإداري، وتضغط منظمة التجارة العالمية (WOT) من أجل تحسين النظم المالية والمحاسبية، وفي قطاع البنوك، تمارس لجنة بازل ضغطا من أجل ممارسة الحوكمة فيها . وترى الباحثة أنه بسبب تنوع آليات الحوكمة وتعدد مصادرها ، فإن تنفيذها يتطلب وضع إطار شامل لها ، يأخذ بعين الاعتبار جميع أصحاب المصالح في الشركات سواء أكانت خاصة أم مملوكة للدولة . إذ أن كل طرف من هذه الأطراف يؤدي دورا مهما في عملية الحوكمة، وأنها تتفاعل فيما بينها ضمن إطار الحوكمة. مثال على ذلك التفاعل فيما بين لجنة المراجعة والمدقق الخارجي، المدقق الداخلي، مجلس الإدارة والإدارة العليا. وان لهذا التفاعل تأثيرا كبيرا في الحد من حالات الفساد المالي والإداري.

ثالثا: علاقة الحوكمة بالمحاسبة والمراجعة

ترتبط المحاسبة والمراجعة سواء على المستوى المهني أو المستوى التنظيري بالحوكمة ارتباطاً وثيقاً، حيث تعتبر المحاسبة والمراجعة من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيراً وتأثراً بمبادئ وإجراءات

¹ Sarbanes, P. and Oxley ,M., " **Sarbanes-Oxley Act of 2002** ", A Congress , Washington DC.2002 Available on <http://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf> .consulté le :12/10/2011.

²Cohen et al., op- cit , p:152.

الحوكمة فلا يمكن لمبادئ وإجراءات الحوكمة أن تطبق بفاعلية وتتوي ثمارها بدون دعم مهنة المحاسبة والمراجعة، كما أن مبادئ وإجراءات الحوكمة تلعب دورًا كبيرًا في مجال تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وقد أكدت الدراسات التي أجريت في هذا المجال تلك العلاقة وقد خلصت العديد من الدراسات إلى¹:

1. ضرورة أن تلعب وظيفة المحاسبة دورًا بارزًا في دراسة ظاهرة حوكمة الشركات ضمن دائرة الدراسات المحاسبية ومن خلال مخرجات هذه الوظيفة يمكن قياس وتقرير نتائج أعمال الشركة، وتحقيق التوصيل الفعال لهذه النتائج إلى كافة الأطراف، المستفيدة منها سواء الخارجية أو الداخلية وبشكل عادل ومتوازن وهذا في النهاية يحقق متطلبات تطبيق مبادئ الحوكمة.

2. يرى المحاسبون أن تطبيق ظاهرة حوكمة الشركات سيؤثر على درجة ومستوى الإفصاح عن البيانات المالية والإدارية للشركة، وهذا تأكيد على أن الإفصاح والشفافية وظاهرة حوكمة الشركات وجهان لعملة واحدة يؤثر كل منهما في الآخر ويتأثر به، فإذا كان الإفصاح هو أحد وأهم مبادئ الحوكمة فإن إطار الإجراءات الحاكمة للشركات يجب أن يحقق الإفصاح بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية.

3. إن قوة حوكمة الشركات تؤثر على تطوير استراتيجية المراجعة، فمن خلال تنفيذ وظيفة الإشراف بشكل فعال وتبني منظور استراتيجي قوي تتأكد فعالية الرقابة وبالتالي ينخفض خطر الرقابة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة فعالية وكفاءة المراجعة وبالتالي يمكن التأثير في طبيعة وتوقيت ونطاق المراجعة.

4. يوجد ارتباط وثيق بين قوة آليات حوكمة الشركات المرتبطة بالمراجع وبين جودة التقارير المالية وفعالية عملية المراجعة.

¹ أ. رأفت حسين مطير، مرجع سابق، ص: 04.

المطلب الثالث: تطبيقات حوكمة الشركات في بيئة الأعمال الدولية

تبلور الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات في اشتراك مختلف دول العالم، وكذلك المنظمات الدولية والاقتصادية الدولية في محاولات جادة للتوصل إلي إطار متكامل يشمل المبادئ اللازمة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD لإرساء نظم حوكمة الشركات، إضافة إلي ذلك اهتم البنك الدولي بها حيث كلف بعض الشركات المتخصصة بتقييم ممارسات حوكمة الشركات علي مستوى الدول ويستخدم نتائج هذا التقييم في مفاوضاته مع هذه الدول حول سياساتها الاقتصادية، كما قام الاتحاد الأوروبي عام 2002 بإنشاء المعهد الأوروبي لحوكمة الشركات¹. وقد عملت هذه الجهود الضخمة علي إرساء أسس للحوكمة، والجدول التالي يبين تواريخ اصدار قوانين حوكمة الشركات عقب الانهيارات التي مست الشركات الأمريكية الشهيرة ولجوء أمريكا إلي اصدار قانونها الشهير بقانون ساربنيز أوكسلي سنة 2002².

1 أحمد أشرف عبد الحميد، "الحوكمة و التقارير المالية المنشورة للشركات المصرية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي ، المجلد السادس عشر، العدد الثاني، ديسمبر، 2002، ص:229.

2 طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية"، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص: 489.

الجدول رقم (03): التركيز العالمي على حوكمة الشركات

التاريخ	القانون أو التوصية	البلد
مارس 2003	مبادئ حوكمة الشركات الرشيدة وتوصيات الممارسات الأفضل	أستراليا
نوفمبر 2002 محدث في أبريل 2005	القانون النمساوي لحوكمة الشركات	النمسا
ديسمبر 2003	القانون البلجيكي لحوكمة الشركات	بلجيكا
مارس 2004	قانون الممارسات الأفضل لحوكمة الشركات	البرازيل
ديسمبر 2003	السياسات القومية 201-58 للقواعد الإرشادية لحوكمة الشركات	كندا
جانفي 2001	قانون حوكمة الشركات لشركات البورصة في الصين	الصين
أغسطس 2005	التوصيات المعدلة لحوكمة الشركات في الدنمارك	الدنمارك
ديسمبر 2003	توصيات بشأن حوكمة الشركات المقيدة في البورصة	فنلندا
أكتوبر 2003	حوكمة الشركات المقيدة في البورصة	فرنسا
فبراير 2002 معدل في مايو 2003	قانون حوكمة الشركات الألماني	ألمانيا
يوليو 2001	مبادئ حوكمة الشركات	اليونان
نوفمبر 2004	قانون هونج كونج في شأن حوكمة الشركات	هونج كونج
يوليو 2002	قانون حوكمة الشركات	إيطاليا
أفريل 2004	مبادئ حوكمة الشركات المقيدة في البورصة	اليابان
ديسمبر 2003	قانون حوكمة الشركات الهولندي	هولندا
ديسمبر 2004	قانون ممارسة حوكمة الشركات النرويجي	النرويج
نوفمبر 2003	توصيات حوكمة الشركات	البرتغال
أبريل 2001	القانون الروسي لسلوك الشركات	روسيا
سبتمبر 1999	قانون الممارسات الأفضل لحوكمة الشركات	كوريا الجنوبية
ديسمبر 2004	قانون حوكمة الشركات السويدي	السويد
يونيو 2002	القانون السويسري للممارسات الأفضل لحوكمة الشركات	سويسرا
يونيو 2002	مبادئ الممارسات الأفضل لحوكمة الشركات التايوانية	تايوان
أكتوبر 2002	قانون الممارسات الأفضل لمجالس إدارة الشركات المسجلة في البورصة	تايواندا
يونيو 2003	مبادئ حوكمة الشركات	تركيا
يونيو 2003	القانون الموحد في شأن حوكمة الشركات	المملكة المتحدة

المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية، مرجع سابق، ص 490.

ان الاطلاع على هذه التجارب في هذه الدول لها أثر كبير في توضيح أهمية تطبيق حوكمة الشركات وسوف نتعرض للتجربة الأمريكية والبريطانية، ثم تجربة فرنسا وألمانيا، ثم تقديم تجربة بعض الدول العربية.

أولاً: تطبيقات حوكمة الشركات على مستوى الدول المتقدمة:

يمكن التمييز بين نظامين لحوكمة الشركات في الدول الصناعية المتقدمة وهما نظام الحوكمة الأنجلوأمريكي المطبق في كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وكندا، ونظام الحوكمة الأوروبي الذي يتم تطبيقه في سائر دول أوروبا مثل ألمانيا وفرنسا وإيطاليا والدول الإسكندنافية وبلجيكا وإسبانيا ومعهم اليابان

تجربة الولايات المتحدة الأمريكية تماثل تجربة المملكة المتحدة وذلك بالرغم من أن هياكل مسؤولية الشركة ولجنة بورصة الأوراق المالية بنظمها المختلفة تختلف في بعض الجوانب.

1. تجربة الولايات المتحدة الأمريكية:

تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل دول العالم في مجال خلق البيئة التنافسية للشركات، وبما يحقق أفضل الممارسات الإدارية في الشركات، وتعزيز مبدأ الشفافية والإفصاح اللازمين لضمان حماية حقوق المساهمين وذلك من خلال خلق بيئة تشريعية ورقابية على درجة عالية من القوة والكفاءة.¹ وكنيجة لتلك البيئة القانونية والتشريعية والرقابية الصارمة في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد دفعها ذلك إلى مقدمة الدول المهتمة بموضوع حوكمة الشركات، وجعلها تتفرد بإطار متكامل للحوكمة. حيث ظهرت أول بوادر لمحاولة تبني مبادئ حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية في أواخر السبعينات من القرن العشرين على اثر حركات الدمج والاستحواذ على بعض الشركات، وبرز الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات بصورة واضحة عندما قام صندوق المعاشات العامة Cal PERS بتعريف حوكمة الشركات والقاء الضوء على أهميتها ودورها في حماية حقوق المساهمين.

وفي سنة 1987م قامت اللجنة الوطنية والخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية والتابعة لـ SEC بإصدار تقريرها المسمى Tread way commission والذي تضمن مجموعة من التوصيات

¹ عبد الناصر محمد سيد درويش، " دور الإفصاح المحاسبي في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات دراسة تحليلية وميدانية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة فرع بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثاني، يوليو 2003، ص: 427.

الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتقوية مهنة المراجعة الخارجية أمام مجالس ادارات الشركات، وفي سنة 1999م أصدر كل من New-York Stock Exchange و National Association of Securities Dealers تقريرهما المعروف باسم Blue Ribbon Report والذي اهتم بفاعلية الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان المراجعة بالشركات بشأن الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات حيث تضمن هذا التقرير مجموعة من التوصيات تتعلق بصفات أعضاء لجنة المراجعة من استقلال وخبرة في المحاسبة والمراجعة، كما تمت الإشارة إلى تحديد مسؤوليات لجنة المراجعة تجاه إعداد التقارير المالية ووظيفة المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية¹، وفي أعقاب الانهيارات المالية لبعض كبريات الشركات الأمريكية تم إصدار قانون Sarbanes Oxley سنة 2002، حيث تم إلزام الشركات المدرجة بالأسواق المالية الأمريكية بالتقيد به وتطبيق جميع بنوده.² بغض النظر عن حجمها ولقد ركز القانون على ثلاث محاور رئيسية هي المراجعة والتقرير المالي وحوكمة الشركات.³

تعد التجربة الأمريكية في مجال حوكمة الشركات من التجارب الهامة، حيث سبقت الكثير من الدول في تطبيق وإصدار قوانين خاصة بحوكمة الشركات.

2. تجربة المملكة المتحدة:

ونتيجة لحالات الفشل غير المتوقعة لبعض الشركات الكبرى، قام معهد التقارير المالية FRC وسوق لندن للأوراق المالية بتشكيل لجنة الأبعاد المالية لحوكمة الشركات والتي ترأسها Adrian Cadbury في مايو 1991، وذلك بهدف المساعدة في نشر معايير حوكمة الشركات ورفع مستوى الثقة في التقارير المالية والمراجعة.

في سنة 1992م تم نشر تقرير Cadbury تحت عنوان "الجوانب المالية لقواعد إدارة الشركات" الذي احتوى على أفضل الممارسات، وذلك بعد حالات فشل الشركات الكبيرة، بالإضافة إلى القلق المتزايد من انخفاض مستوى الثقة في إعداد التقارير المالية، وفي قدرة مدققي الحسابات على توفير الضمانات

¹ محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص: 95.

² Akhigbe, A. and Martin, D. A. , "Valuation Impact of Sarbanes Oxley :Evidence from disclosure and governance with in the financial services industry" ,Journal of Banking and Finance ,Vol.30, Iss. 3 ,Mar. 2006,p :990.

³ Neal, R. and Cochran L.P., "Corporate social responsibility,Corporate governance, and financial performance: Lessons from finance" , Journal of Business Horizons , Vol. 51, Iss. 6, Nov.-Dec, Indiana University, 2008, p :537.

التي يطلبها ويتوقعها كل من يستخدم التقارير المالية للشركة، ويعد تقرير Cadbury من أهم التشريعات والإصدارات الخاصة بموضوع حوكمة الشركات، والذي أصبح فيما بعد أساساً للمعايير الموحدة لحوكمة الشركات والذي ركز على مجموعة المحددات التالية¹:

- مسؤوليات المدراء التنفيذيين وغير التنفيذيين عن تقييم أداء الشركة وإعداد تقرير عن ذلك للمساهمين ولأطراف الأخرى المهتمة بالأمر المالية، بشكل واضح ودوري عن الأداء المؤسسي الكلي والجزئي.
- اختصاصات ومسؤوليات لجنة المراجعة في الشركة.
- مسؤوليات المراجعين ومستوى وأهمية تقارير المراجعة الدورية.
- العلاقة بين المساهمين ومجلس الإدارة.

وفي سنة 1993 صدر تقرير Ruttemain الذي أوصى بأن تقدم الشركات المدرجة في البورصة ضمن تقاريرها تقرير عن نظم الرقابة الداخلية التي تقوم الشركة بتطبيقها للمحافظة على أصولها²، وفي سنة 1995 ظهر تقرير Greenbury والذي اهتم بموضوع المكافآت والمزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس إدارة الشركات، وفي سنة 1998 أصدرت لجنة Hampel مجموعة من القواعد والإجراءات للتأكيد على مسؤوليات وواجبات أعضاء مجلس الإدارة.

وفي سنة 1999 صدر تقرير Trunbull والخاص بإلزام إدارة الشركات بالإفصاح عن تقييم كفاءة وفعالية الرقابة الداخلية داخل تنظيمها، أما في سنة 2002 صدر تقرير (Combined code) لوضع أحسن القواعد والمبادئ لأفضل الممارسات، والذي ركز على تقرير Cadbury، وقام بتحديث قيد (كود) حوكمة الشركات في نوفمبر 2006 لمواجهة ظغوط البيئة المتغيرة .

يتميز مدخل حوكمة الشركات في المملكة المتحدة بتحقيق جودة مرتفعة لحوكمة الشركات بأقل تكاليف ممكنة. ولقد وضعت التقارير المنشورة عن Matrics International و FTSE في سنة 2005 المملكة المتحدة في مقدمة البلدان التي تطورت حوكمة الشركات بها، كما أكدت FRC أنها تبنت مدخلا مميزا لحوكمة الشركات عن باقي دول العالم.³

¹ عطا الله و ارد خليل، محمد عبد الفتاح العثماني، "الحوكمة المؤسسية المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة"، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص: 38.

² كمال بوعظم، "حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات"، ورقة عمل مقدمة للملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار، غنابة 18-19 نوفمبر، 2009.

³ The Financial Reporting Council(FRC), "The UK Approach to Corporate Governance", London ,Nov.2006,pp :8-10

3. تجربة فرنسا

بدأ الاهتمام بحوكمة الشركات في فرنسا بصدر تقرير Vienot الذي نشر سنة 1992م، حيث لقي هذا التقرير الكثير من الاهتمام إلا أنه لم يقترح إدخال تغييرات جوهرية على الممارسات المعمول بها ولذلك تأخر تنفيذ ما توصل إليه من توصيات، ولم تكن هناك متابعة رسمية على شكل تقييم يبين مدى الالتزام بتلك التوصيات، إضافة إلى عدم وجود شرط ملزم للشركات لتنفيذ تلك التوصيات، وفي سنة 1996 أصدر مجلس الشيوخ تقرير آخر عرف بتقرير Marini الذي اشتمل على تشريعات هامة متعلقة بتطبيق حوكمة الشركات.

لقد كانت المشكلة الأساسية في التجربة الفرنسية المتعلقة بحوكمة الشركات هي عدم وجود إلزام سواء في تقرير Vienot أو في تقرير Marini إلا أنه مع اشتداد قوة العولمة، وتدويل أسواق رأس المال تم إلزام عدد كبير من الشركات الفرنسية بما توصل إليه التقريران من نتائج.

4. تجربة ألمانيا

لقد اكتسب موضوع حوكمة الشركات في ألمانيا أهمية كبيرة ، حيث يعد الاقتصاد الألماني أكبر اقتصاد في الاتحاد الأوروبي، ويتصف بتركز هيكل الملكية وضعف الدور الرقابي لسوق الأوراق المالية، كما أن القانون المطبق لحماية المستثمرين هو القانون المدني وهو أضعف من القانون العام في مجال حماية المستثمرين¹، وتبعاً لهذه الظروف وافقت الحكومة الألمانية على اقتراح يسمى Kan trag يتناول القضايا المتعلقة بالحوكمة، وفي سنة 2000م أصدرت مجموعة مبادرة برلين وهي مجموعة تضم أكاديميين مهندسين، الإجراءات الألمانية لقواعد إدارة الشركات، وقد ناقشت هذه المجموعة معايير حوكمة الشركات بالنسبة لمختلف الأطراف بما فيهم مجلس الإدارة والمجلس الرقابي والمساهمين والمستخدمين كما ناقشت موضوعات أخرى مثل: الشفافية التدقيق والشركات الخاصة، إضافة إلى مقترحات منظمة Deutsche Schutzvereinigung für Wertpapierbesitz (DSW) وهي أكبر منظمة ألمانية للمساهمين.

ثانياً: تطبيقات حوكمة الشركات على مستوى الاقتصادات الانتقالية

بالنسبة للاقتصادات الانتقالية فإنها تحاول وضع نظم لحوكمة الشركات تتماشى مع ظروفها

¹ Peck, I.S. and Ruigrok W., "Hiding behind the flag? prospect for changes in German Corporate Governance", European management Journal , Vol.18 , Iss.4 , Aug. 2000 , p :421.

الخاصة مع الاسترشاد بالنظم السائدة في الدول المتقدمة. وفيما يلي سوف يتم دراسة نظام حوكمة الشركات في روسيا كأحد الاقتصاديات الانتقالية

1. الحوكمة في روسيا:

عاشت روسيا سبعين عاما من الشيوعية والتخطيط المركزي، حيث كانت الدولة هي المالك لكل الأصول الإنتاجية والمنظمات ولا توجد ملكية خاصة سواء في التجارة أو الصناعة ولا يوجد حملة أسهم، وبالتالي لم يكن هناك أي شعور بدور حوكمة الشركات. وفي بداية التسعينات وضعت روسيا برنامج الخصخصة وذلك للتحويل إلى اقتصاد السوق، إلا أن أهداف روسيا من تطبيق هذا البرنامج تعرضت لانتكاسات كبيرة ومن أهمها سيطرة قلة من أفراد المجتمع على الشركات الكبرى، وقد تقاوم هذا الوضع خلال عملية تمويل قروض عام 1996 التي كانت تهدف إلى تمويل حملة إعادة انتخاب الرئيس يلتسين عن طريق إقراض الحكومة في مقابل الحصول على أسهم الشركات ثم تلي ذلك تعرض الدولة للأزمة المالية الكبرى في عام 1998 حينما عجزت الحكومة عن سداد ديونها للبنوك. تلك الانتكاسات والأزمات خلقت مشاكل حادة للاقتصاد الروسي وخلقت مخاوف كبيرة لدى المستثمرين المحليين والأجانب، مما أوضح أنه بدون حوكمة الشركات ومساندة الشركات مثل سوق رأس المال وإعادة الثقة للمستثمرين فلا يمكن أحداث أي إصلاحات في الاقتصاد الروسي.

أصدرت الحكومة الروسية من خلال لجنة الأوراق المالية الاتحادية FSC في أواخر 2001 مسودة لكود جديد لسلوك الشركات، وصادق عليها مجلس الدوما عام 2003 كمجموعة من التوصيات. وقد كان ذلك تتويج لجهود العديد من المنظمات الحكومية وكبار رجال الأعمال. وذلك بالتعاون مع جمعية حوكمة الشركات والمعهد الروسي للمديرين ونادي منظمة رجال الأعمال الروسية 2015. ولقد استند الكود الروسي في البداية على مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي وبعض المعايير الدولية الأخرى خاصة التي قدمها المنتدى الاقتصادي العالمي، وأشار الكود إلى أنه على الرغم من اعتماده بشكل كبير على المعايير الدولية لحوكمة الشركات إلا أنه يتوافق مع القوانين الروسية.

2. حوكمة الشركات في البرازيل: تم إنشاء المعهد البرازيلي لحوكمة الشركات حيث عهد إليه

بالعمل على إرساء ونشر مبادئ وأسس الحوكمة.¹

¹ أحمد أشرف عبد الحميد، مرجع سابق، ص: 232.

3. حوكمة الشركات في تركيا: وفي تركيا تم إنشاء المعهد التركي لحوكمة الشركات في 2002 بعد عامين من تأسيس مجموعة عمل خاصة بذلك.

ثالثا: تطبيقات حوكمة الشركات على مستوى الدول العربية

اهتمت العديد من الدول العربية في السنوات الأخيرة بمفهوم حوكمة الشركات، وقد عملت كثير من الهيئات والمنظمات العالمية على إرساء قواعد الحوكمة في هذه الاقتصاديات من بينها مركز المشروعات الدولية والمنتدى الدولي لحوكمة الشركات، كما قام كثير من المهتمين بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الدول العربية بتنظيم مجموعة من المؤتمرات والندوات والنشرات التي تهدف إلى وضع التوصيات الخاصة بالتطبيق السليم لتلك المبادئ بما يتناسب والظروف الاقتصادية والثقافية والسياسية التي تمر بها الدول العربية، ومن ضمن المبادرات التي قدمت لإرساء قواعد حوكمة الشركات نذكر ما يلي:

مصر: في سنة 2002 قام البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية وشارك فيه عدد من المراكز البحثية وشركات المحاسبة والمراجعة والمهتمين من الاقتصاديين والقانونيين بإجراء دراسة لتقييم حوكمة الشركات في مصر، وخلص التقرير إلى أهم نقاط القوة والضعف في مناخ حوكمة الشركات بكل من قطاع المال والشركات، وفي نوفمبر 2006 أصدرت الهيئة العامة لسوق المال المصرية بيانا تعهدت فيه بالالتزام بمبادئ حوكمة شركات الصادرة عن وزارة الاستثمار في أكتوبر 2005 والعمل على تنفيذها في أول جانفي 2007.

وتجدر الإشارة إلى أن هناك جهودا ومحاولات مماثلة في بعض الدول العربية مثل لبنان والأردن والمغرب وتونس وسوريا وبعض دول مجلس التعاون الخليجي.

لبنان: صدور تقرير عن المنتدى الإقليمي الثاني لحوكمة الشركات الذي عقد في بيروت عام 2004، بعنوان "حوكمة الشركات في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا: تحسين الإفصاح والشفافية" وكانت أهم توصياته أن يتم إنشاء منتدى سنوي على المستويين القومي والإقليمي وفقا لأفضل المعايير والمستويات والممارسات الدولية لتنفيذ قواعد الحوكمة. ثم قامت جمعية رجال الأعمال اللبنانية (منظمة الشفافية في لبنان) بنشر كود أخلاقيات العمل في فبراير 2004 أو ما يعرف بلائحة حوكمة الشركات

الصغيرة والمتوسطة بتبني هذا الكود من كافة أعضاء الجمعية، وتم توزيعه علي منظمات أخرى كثيرة بهدف تبنيه وتطبيقه، حيث يعتبر العاملون في هذه المنطقة من الفاعلين في مجال الحوكمة.

سوريا: كما أصدر مجلس مفوضي هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية القرار رقم 31/ م المتضمن نظام حوكمة الشركات في سوريا وذلك بتاريخ 29 يونيو 2008، حيث افردت الفصل السابع من قانون سوق دمشق للأوراق المالية (لممارسات الحوكمة لأعضاء السوق) وبذلك يكون أول قانون سوري أخذ بعين الاعتبار مفهوم الحوكمة.¹

الإمارات العربية : وتعتبر أكثر الدول العربية اهتماما وممارسة لقواعد الحوكمة وأكثرها جاذبية للاستثمارات الأجنبية، حيث تم إنشاء معهد لحوكمة الشركات في مدينة دبي بواسطة مركز دبي المالي العالمي بدولة الإمارات العربية المتحدة وهو مشابه للمنظمات الدولية في هذا الخصوص.

السعودية: وفي المملكة العربية السعودية تم انعقاد الندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بجامعة الملك سعود سنة 2003م، تحت عنوان "الإفصاح المحاسبي والشفافية ودورها في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات السعودية"، وقد تناولت مناقشة مفهوم حوكمة الشركات ومدى إمكانية تطبيقه في المملكة، ثم قامت الهيئة العامة لسوق المال بإصدار القرار رقم 1-312-2006 في 2006/11/12 بالموافقة على لائحة حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية.²

الأردن: وفي سنة 2007 تم افتتاح أعمال منتدى حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات الاجتماعية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا بالأردن، ويضم المؤتمر مشاهير رجال الأعمال في الدول العربية وجاءت مبادرة انعقاد المنتدى من القطاع الخاص الأردني لإيمانه بأهمية قيادة مبادئ حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات الاجتماعية في المنطقة، هذا وكان قد صدر لائحة حوكمة إرشادية يتم حالياً إعادة النظر فيها.³

تونس: وفي سنة 2008 عقد مركز المشروعات الدولية الخاصة في تونس وبالتعاون مع المعهد العربي لرؤساء الشركات ورشة عمل للصحافيين الاقتصاديين حول موضوع حوكمة الشركات ودور الصحافيين في الإبلاغ عن التقدم الملموس في مجال الحوكمة.⁴

¹ نبيل أبو دياب، "أفاق تطوير لائحة حوكمة في فلسطين"، الملتقى السنوي الأول لسوق رأس المال الفلسطيني بعنوان سوق فلسطين للأوراق المالية عقد من الصمود والانجاز والتحدى، فلسطين، سبتمبر 2007، ص:12.

² عوض بن سلامة فايز الرحيلي، "لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية"، مجلة الاقتصاد والإدارة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2008، ص ص: 189-193.

³ نبيل أبو دياب، مرجع سابق، ص:11.

⁴ Centre international pour l'entreprise privée, (CIPE Bulletin en français), juin 2008/N°:3, p:04

فلسطين: لقد تم محاولة تطوير لائحة الحوكمة وذلك بمبادرة ودعم من مؤسسة التمويل الدولية CPE، حيث تم تشكيل فريق وطني لصياغة لائحة حوكمة الشركات في فلسطين مع دعوة اعضاء اللجنة للمشاركة في ورش العمل التي تنظمها في كل من مصر، الأردن و المغرب وكان ذلك في سنة 2006.

الجزائر: أما في الجزائر وفي سنة 2009م، تم إصدار "ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر" والذي قامت بوضعه مجموعة عمل حوكمة الشركات متعددة الأطراف، كما أطلق مركز "حوكمة الجزائر" لمساعدة الشركات الجزائرية على الالتزام بمواد الدليل واعتماد أفضل ممارسات حوكمة الشركات الدولية، ويعتبر إطلاق المركز فرصة جديدة لمجتمع الأعمال لإظهار التزامه بتحسين البيئة الاقتصادية في الجزائر، وتحسين قيم الحوكمة الديمقراطية بما فيها الشفافية، والمساءلة، والمسؤولية¹.

إذن يعتبر موضوع حوكمة الشركات من أهم الموضوعات التي تستقطب اهتمام الدول العربية في ظل الوضع الراهن، ويعود ذلك للحاجة الماسة والمنتامية لشركاتها قصد توطيد قدراتها التنافسية والتكيف مع المستجدات الحديثة، ومن هذا المنطلق ورغبة من الجزائر في التكامل مع الاقتصاد العالمي بذلت الحكومة الجزائرية جهود كبيرة لإيجاد إطار مؤسسي لحوكمة الشركات.

¹ علي العيادي، "القطاع الخاص يدفع حوكمة الشركات في الجزائر"، نشرة دورية للشرق الأوسط وشمال افريقيا، مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد 21، 2011.

خلاصة الفصل

لقد حظيت حوكمة الشركات باهتمام بالغ في السنوات الأخيرة وذلك لأسباب كثيرة منها اهتمام الشركات والدول باجتذاب الاستثمار وتحسين الأداء، كما ان الإنهيارات الكبرى للشركات والفضائح المالية التي صاحبته، وهروب الأموال القت بظلالها على الاقتصاديات في جميع ارجاء العالم ومن ثم فان الارشادات الموجودة حاليا ينبغي النظر إليها باعتبارها مكونا وأحدا من بين العديد من المكونات الضرورية وغير الكافية حتى الآن لإقامة نظام سليم لحوكمة الشركات.

تناول هذا الفصل عرض ومناقشة ماهية حوكمة الشركات من وجهة نظر الاكاديميين والمهنيين واهم النظريات التي ساهمت في ترسيخها، وتطبيقاتها من خلال استعراض تجارب اهم الدول في العالم. لقد اهتمت البلدان النامية والاقتصاديات الصاعدة أيضا بنظام حوكمة الشركات، وذلك لما تواجهه من فساد في نظم الحكم والإدارة، كل ذلك يجعل من تطبيق نماذج الحوكمة الجاهزة أمرا عسيرا إن لم يكن مستحيلا، مما جعل تلك الدول تحاول إيجاد البدائل التي تتوافق مع احتياجاتها الخاصة، والتي يمكن ان تعطي الشركات شيئا من القوة وذلك لما تعانيه هذه الدول من مشاكل تتعدى حل المشاكل الناشئة والمتعلقة بانتشار الفساد في شتى المجالات.

الفصل الثاني

مدخل إلى جولة خدمات المراجعة الخارجية

والعوامل المؤثرة فيها

تمثل جودة المراجعة مطلبًا ضروريًا لكافة أطراف عملية المراجعة. فالمراجع يهمل أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية، بهدف إضفاء المصداقية على تقريره، أما الإدارة فتحرص على أن تتم بجودة عالية لإضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بمعرفتها، والمستفيدون يرغبون أن تتم بجودة عالية بهدف التأكد من دقة وعدالة المعلومات المالية الواردة بالقوائم التي تم مراجعتها، والتي سيعتمدون عليها عند اتخاذ قراراتهم، كما أن المنظمات المهنية تسعى إلى الارتقاء بجودة المراجعة للمحافظة على مصالح جميع الأطراف المختلفة وذلك من خلال إصدار المعايير المنظمة للمهنة والتأكد من تطبيقها. لذا فقد حظي موضوع جودة المراجعة باهتمام كبير من قبل الباحثين في مجال المراجعة، كما أنها تلعب دوراً فعالاً للمساهمة في النمو الاقتصادي للمجتمع واستقراره المالي، وفي هذا المجال فقد حاولت العديد من الدراسات كشف العلاقة بين جودة المراجعة وجملة من العوامل التي تؤثر فيها، ويعد تحديد العوامل التي تؤثر فيها أمراً ذو أهمية خاصة في الوقت الحالي، وذلك بعد انهيار كبريات الشركات على مستوى العالم، الأمر الذي ارتبط بمصداقية وجودة خدماتها أمام فشلها في اكتشاف الغش والتلاعب. حيث خلصت جملة من الدراسات إلى ضرورة الاهتمام بتحقيق الرقابة على جودة أداء المراجعة في ظل استراتيجية متكاملة لتطويرها. وسيتم التطرق لموضوع جودة خدمات المراجعة من خلال أربعة مباحث:

- المبحث الأول: مدخل إلى جودة المراجعة

- المبحث الثاني: مؤشرات قياس جودة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها

- المبحث الثالث: رقابة جودة المراجعة

- المبحث الرابع: معايير رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية

المبحث الأول: مدخل إلى جودة المراجعة.

إن الاختلاف في وجهات النظر بين جميع الأطراف المهتمة بعملية المراجعة حول مفهوم جودة المراجعة يشير إلى عدم تبلور هذا المفهوم بشكل نهائي كمفهوم شامل ومرجعي، وهذا ما يتطلب منا الوقوف على دراسة مفهوم جودة المراجعة، وأهميتها وكذلك أهم العوامل المؤثرة فيها.

المطلب الأول: الطلب الاقتصادي على المراجعة وجودة خدماتها.

يظهر التطور التاريخي للمراجعة وتطور أهدافها، زيادة الطلب على خدماتها في ظل متغيرات البيئة الاقتصادية، إلا أن الحكم على أعمال المراجعة والخدمات التي تقدمها، يتم تحديده من خلال الطلب الاقتصادي على المراجعة من مجمل الأطراف المستفيدة من خدماتها، وينشأ الطلب على المراجعة من خلال الدور الرقابي الذي يؤديه المراجع ، ومن منظور نظرية الوكالة القائمة بين الأصيل والوكيل، حيث أن أي تعارض في المصالح بين الأصيل والوكيل، فإن الوكيل لا يعمل لتعظيم مصالح الأصيل ومن أجل تجنب أو تدني حدة تعارض المصالح بين الأصيل والوكيل، فيقوم الأصيل ببناء نظام لمراقبة الوكيل من خلال خدمات المراجعة الخارجية ، أي أنه لن توجد مراجعة ما لم يوجد في المجتمع طلب على خدماتها، كما أنه يحكم على فعاليتها وجودة أدائها.¹

وقد أصدرت جمعية المحاسبة الأمريكية بياناً بالمفاهيم الأساسية حددت فيه العناصر التي تخلق الطلب على خدمات المراجعة كما يلي:²

- التعارض بين معدي القوائم المالية (إدارة الشركة) والمستفيدين من المعلومات المحاسبية لهذه القوائم (الملاك، الدائنين، أو أي طرف ثالث بخلاف الإدارة) يمكن أن يؤدي إلى التحيز في إنتاج المعلومات.
- الأهمية الاقتصادية الكبيرة للمعلومات بالنسبة لمتخذي القرارات.
- الخبرة السابقة والمطلوبة لإعداد المعلومات والتحقق منها.

¹ PIOT charles , « **Réputation de l'auditeur et modèle de gouvernance: une comparaison France, Allemagne, Canada** ». 24ème Congrès Identification et maîtrise des risques: enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, 22-23 Mai 2003, Belgique: Association Francophone de Comptabilité, p 3.

² - محمد الفيومي و عوض لبيب، " **أصول المراجعة**"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص ص: 21 - 26.

- العوامل المؤثرة على استغلال المستفيدين من هذه المعلومات بشكل مباشر، وكذا عدم مقدرتهم على تقييم جودة تلك المعلومات بأنفسهم.

ومعنى هذا أنه إذا كان هناك تعارضا بين الملاك والدائنين ومجمل الأطراف المستفيدة من المعلومات من جهة، وإدارة الشركة التي تتولى إعداد هذه المعلومات من ناحية أخرى، فإن هذا ما يطرح إشكالية التحيز في إعداد القوائم المالية. علاوة على ذلك إن المعلومات التي تشتمل عليها القوائم المالية تساعد في اتخاذ القرارات المالية، وبما أن مستخدمي المعلومات على العموم يفتقرون للخبرة في المجال المحاسبي، أو يوجد ما يعيقهم من التحقق المباشر من هذه المعلومات التي يستخدمونها، فمن مجمل هذه العوامل تظهر مدى الحاجة للمراجعة الخارجية للحسابات.

وبصفة عامة فإن الطلب على المراجعة يعود إلى الأسباب التالية:

أولاً: احتياجات الدائنين والمستثمرين:

يقع على عاتق المراجع الخارجي مسؤولية إبداء الرأي المحايد والمعلل للدائنين بخصوص مدى عدالة عرض القوائم المالية. ويعد المراجع المستقل هو الشخص الملائم للقيام بهذه المهمة للعديد من الأسباب أهمها: أنه يتوافر لديه التأهيل العلمي والعملية للقيام بهذه الوظيفة، ويخول له القانون فحص السجلات اللازمة وتجميع الأدلة الكافية، كما أنه يتمتع بالاستقلالية والحياد عن إدارة الشركة موضع المراجعة لأنه ليس من موظفيها.¹

يعتمد المستثمرون أيضا على عمل المراجع الخارجي المستقل، فمن خلال تتبعنا للتطور التاريخي للمراجعة نلاحظ أنه كان المديرين والملاك يعرفون بعضهم البعض وفي كثير من الحالات كان الملاك هم المديوين. ولكن في وقتنا الحاضر ظهر ما يسمى بالملكية الغائبة نتيجة لتشتت ملكية المشروعات بين عدد كبير جدا من الملاك. فالملاك ليسوا على اتصال مباشر بعمليات الشركة، ومن ثمة فإن طرفا آخر يجب أن يقوم بوظيفة المراجعة نيابة عنهم، وبما أن قرارات المستثمرين تعتمد على القوائم المالية التي تعدها الإدارة فإنهم يعتمدون على المراجعين المستقلين كشاهد على صحة ومصداقية القوائم المالية.

¹محمد طارق يوسف، "حوكم الشركات بين النظرية والتطبيق"، جمعية المحاسبين والمراجعين المصريين، مصر، 2012، ص:95.

ثانيا: نظرية الوكالة والطلب على المراجعة.

تتأسس نظرية الوكالة من منطلق تحليل آثار القرارات المالية من منظور الخطر والمردودية، وبصفة عامة من منظور المصلحة لمختلف الأطراف على حساب أطراف أخرى، لذا فهي تحاول أن توضح تأثير بعض القرارات المتخذة التي تكون في فائدة طرف واحد على حساب تعظيم الثروة لجميع الأطراف، وعليه فمفهوم الوكالة ينتج عن علاقة توكيل تقع بين شخصين كحد أدنى.

يتمثل أطراف الوكالة في الطرفين:¹

الطرف الأول: يسمى الموكل (الأصيل)

الطرف الثاني: يسمى الموكل، والذي يوكل باسم الطرف الأول في تسيير أعماله واتخاذ القرارات.

يتحصل الوكيل على اجر مناسب متفق عليه في عقد الوكالة وعليه يحاول كل طرف تعظيم عائده الخاص في ظل عدم تماثل المعلومات، مما يؤدي إلى تعارض المصالح، فنظرية الوكالة تحاول تسيير هذا النوع من التعارض في المصالح، بغية التخفيض من تكاليف أنظمة الرقابة التي يضعها الموكل لضبط عمل الوكيل.

وتشرح نظرية الوكالة جانبا آخر من الطلب على المراجعة، فهذه النظرية تعني أن مديري وملاك الشركة يرغبون في المصادقية التي تضيفها عملية المراجعة على بيانات القوائم المالية، فطلب المديرين على المراجعة ورغبتهم في إجرائها ينشأ من حقيقة أن المديرين وكلاء عن الملاك، ولكن كل طرف يعمل على تحقيق مصلحته الخاصة ولكل منهم أهداف مختلفة، وطبقا لنظرية الوكالة فإن هذا الوضع يخلق تعارضا بين الملاك والمديرين. وقد يحاول الملاك أن يحصلوا على تعويض مقابل نتائج هذا التعارض الملحوظ بتخفيض مكافآت المديرين.

ويعمل المديرين على تخفيض آثار هذا التعارض عن طريق إخضاع القوائم المالية التي يعدونها للمراجعة من قبل طرف مستقل، وبناء على ذلك سيكون لدى الملاك مبرر منطقي لتخفيض مكافآت المديرين، حيث تشير جملة من الدراسات إلى أنه هناك علاقة عكسية بين تكلفة المراجعة وتكلفة الموكل (الأصيل)، وهذا لاضطرار المراجع إلى توسيع مجال مهامه في الفحص والتحقيق والاختبار أمام نقص مجال مهام

¹ - PIERRE Vernimmen, « finance d'entreprise », 5eme édition ,Daloz , paris, 2002 , p 628.

الموكل، مما يزيد من تكلفة المراجعة أمام انخفاض تكلفة الموكل (الإدارة)، والتي بديها تتناسب طردياً مع مهامه (تكلفة الموكل).¹

كما يؤدي خضوع القوائم المالية للمراجعة إلى تحسين مكانة المديرين بالشركة وتخفيض درجة عدم ثقة الملاك في وكالة هؤلاء المديرين. فمثلاً يهتم ملاك الشركة بالربحية طويلة الأجل وبالنمو المستمر في حصة الشركة في السوق ومقدرتها على الوفاء بالتزاماتها. في حين أن مديري الشركة يهتمون بتعظيم ربح السنة الحالية حيث تحتسب على أساسه مكافآتهم لذلك قد يستخدم المديرون سياسات معينة من شأنها زيادة ربح السنة الحالية على حساب الربحية طويلة الأجل مثل تسجيل إيرادات لم تتحقق بعد، بناء على ذلك قد يقوم الملاك بتخفيض المكافآت السنوية أو إلغاؤها بالكامل، ومن ثم فعندما يطلب المديرون إخضاع القوائم المالية للمراجعة من قبل المراجع المستقل فإن هذا يقنع الملاك أن المديرين لم يقوموا بتسجيل إيرادات غير محققة وأن المديرين يقومون بواجباتهم على وجه مرضى، ونتيجة لذلك لا يتم اعتماد المكافآت السنوية.

وقد وجهت عدة انتقادات لنظرية المراجعة، حيث أن تحليل الظواهر فقط ضمن إطار نظرية الوكالة قد يؤدي إلى:²

- تجاهل من مدير الشركة للمسؤولية تجاه الوكيل.
- تجاهل تطور عدم الثقة وعدم الاحترام من الوكلاء.
- إهمال الجوانب الأخلاقية.
- إهمال الحلول المستقبلية التي تتفق مع المعايير الأخلاقية.

ومن منظور حوكمة الشركات، فإن النجاح في حل مشكلة الوكالة (إن أمكن) يقلل بشكل كبير من إمكانية وصلاحيات نظرية الوكالة في التحليلات التي تنظم العلاقات، وترك الفرصة لتطبيق نظرية الاشراف والنظريات التنظيمية الأخرى.³

¹ K Raghunandan, William and others, " **Initial evidence on the association between nonaudit fees and restated financial statements**", Accounting Horizons, Sarasota, Sep 2003, Vol 17, Iss 3, p223.

² - Podrug N and others, "**Critical Overview Of Agency Theory**", Annals of DAAAM International ,Austria, 2010 Vol 21, N 1, p 1228.

³ - Idem.

وتوصف نظرية الوكالة بأنها نظرية معيارية حيث ان قوة نظرية الوكالة التنبئية تكمن في الوصف للحالات التي تكون فيها تصرفات الأفراد والأطراف عقلانية، مع عدم التركيز على المصلحة الشخصية، و تجنب المخاطرة أو عدم التحيز تجاه المخاطر.

فاختلافات الأهداف في المواقف تجاه المخاطر ولا مركزية المعلومات هي الأساس لنظرية الوكالة. فان تخفيف هذه الافتراضات حول تضارب المصالح وتباين المعلومات، يقلص من مشكلة الوكالة ويجعلها علميا ليست مثيرة للاهتمام، في ظل ظروف من المساواة.¹

ثالثا: الحاجة إلى المراجعة للتقليل من خطر المعلومات:

تلجأ المؤسسات عادة إلى طلب القروض حيث وحسب نظرية الوكالة تنشأ علاقة وكالة من شكل آخر، ألا وهي علاقة الدائنين مع الإدارة وعلاقة الدائنين مع المساهمين، وفي هذه الحالة فإن تكاليف الوكالة تزداد مع زيادة الديون، على اعتبار أن الطرف الدائن سيزيد من معدلات الفائدة المرتبط بالقرض الشيء الذي يزيد من احتمال تحايل الشركة والتلاعب المحاسبي للحصول على القرض²، لذا فإنه لا يوجد أثر للمراجعة على كل من معدل الفائدة الخالي من الأخطار أو خطر العمل، ولكن تؤثر المراجعة بشكل جوهري على خطر المعلومات، فإذا اقتنعت إدارة البنك بعدم وجود خطر للمعلومات نتيجة إتمام إجراءات المراجعة على القوائم المالية للوحدة الاقتصادية، سيتلاشى خطر المعلومات وبالتالي يمكن تخفيض معدل الفائدة الإجمالي، وحتى في حالة عدم إمكانية تخفيض خطر المعلومات على النحو التام، فإن هذا التخفيض يمكن أن يكون له تأثير جوهري على المقدرة الافتراضية بالشكل الذي يمكن الشركة من الحصول على القرض بتكلفة معقولة.

تخفيض خطر المعلومات: قد يتوصل كل من مديري المنشآت الاقتصادية ومستخدمي قوائمها المالية إلى استنتاج مفاده أن أفضل طريقة للتعامل مع خطر المعلومات هي أن يترك هذا الخطر ببساطة في مستوى مرتفع لكن بشكل مناسب. فقد تجد المنشآت الاقتصادية الصغيرة أن دفع تكاليف فائدة مرتفعة يعد أقل

¹ - Idem.

² نبيل حمادي، "اثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر، 2012، ص:49.

تكلفة لها من زيادة تكاليف تخفيض خطر المعلومات، ولكن عادة ما يكون من المفيد عمليا للمنشآت كبيرة الحجم أن تتحمل تكاليف تخفيض خطر المعلومات ويمكن أن يتم ذلك من خلال ثلاث وسائل¹:

- **تحقق المستخدم من المعلومات:** يفرض أنه يمكن للمستخدم الذهاب للمنشآت لاختبار السجلات والحصول على المعلومات المرتبطة بالقوائم المالية وبحث الاعتماد عليها، إلا أن ذلك يعتبر أمرا غير عملي في ضوء التكاليف، إضافة إلى أن قيام كافة المستفيدين بالتحقق من المعلومات بشكل فردي يعد طرحا غير كفء اقتصاديا.

- **مشاركة المستفيدين والإدارة من خطر المعلومات:** إن الطرح السائد في هذا المجال، هو أنه يوجد اتفاق عام على مسؤولية الإدارة عن عدم تقديم معلومات مالية موثوق فيها، فإذا اعتمد المستخدمون على قوائم مالية غير دقيقة وواجهوا خسائر مالية، سيتوافر لديهم أساس قانوني لمقاضاة الإدارة. وفي حالة عدم قدرة الشركة على سداد قيمة القرض بسبب الإفلاس، وعلى الرغم من ذلك يقوم المستفيدين بتقييم احتمال مشاركتهم لخسائر خطر المعلومات مع الإدارة.

- **مراجعة القوائم المالية المقدمة:** إن المراجعة الخارجية تعتبر الوسيلة المتعارف عليها بين المستفيدين من المعلومات، للحصول على معلومات صادقة وموثوق بها، وبالتالي يتم استخدام هذه المعلومات التي تمت مراجعتها في اتخاذ القرار بافتراض أنها معلومات كاملة، صحيحة وصادقة بشكل مناسب، في ظل مسؤولية المراجع كطرف حيادي في إعطاء هذه الصورة. إن مسؤولية المراجع في هذه الحالة تضاف إلى مسؤولية إدارة الشركة عن صحة ومصداقية المعلومات التي يعتمد عليها في اتخاذ القرار من طرف مختلف الأطراف المستفيدة منها، وضمان مستوى مقبول من الجودة في هذه المعلومات. حيث تنشأ مسؤولية مراجع الحسابات تجاه العميل عن العلاقة التعاقدية بينهما والتي تكرسها الشروط المثبتة في العقد أو في قرار التعيين، في حين تنشأ مسؤولية المراجع تجاه الطرف الثالث كجزء من مسؤولية المدنية والتي تفرضها عليه أحكام القانون التجاري أو القانون العام لأي دولة، والتي تسمى بالمسؤولية التقصيرية، حيث يمكن مساءلته أمام الغير استنادا الى القاعدة العامة (كل خطأ سبب ضرر للغير يلزم من ارتكبه التعويض)، ومن حيث نطاق المساءلة يكون مراقب الحسابات مسؤولا اتجاه زبونه عن أي ضرر

¹ ألفين أرينز و جيمس لوبك، "المراجعة مدخل متكامل"، محمد عبدالقادر الديسبي، الطبعة الثالثة، دار المريخ، السعودية، 2008، ص ص 28-30.

ينشأ بسبب عجزه عن الوصول بأدائه إلى مستوى العناية المهنية المعقولة أي بعبارة أخرى عن أي تقصير مهني عادي أم جسيم.¹

ففي حالة وجود أكثر من متخذ للقرار يقومون باستخدام نوع معين من المعلومات، فإن التكلفة ستكون أقل عادة إذا ما قام واحد بتقديم خدمة المراجعة لهؤلاء المستفيدين، بدلا من قيام كل مستخدم بالتحقق من المعلومات بنفسه ونظرا لأنه يتم إعداد القوائم المالية في معظم الشركات للعديد من المستفيدين فقد أدى هذا إلى وجود طلب متزايد على خدمات المراجعة بشكل كبير، وهذا للتقليل من تكلفة خطر المعلومات والنتائج المترتبة عنها من اتخاذ قرارات قد تؤدي إلى الإفلاس، وهذا ما يتطلب من المراجع أخذ بعين الاعتبار خطر المعلومات عند أدائه لمختلف الأعمال المرتبطة بالمراجعة الخارجية للحسابات.²

عادة ما تقوم إدارة الشركة بالاتفاق مع المراجع لتوفير تأكيد مناسب للمستخدمين عن إمكانية الاعتماد على القوائم المالية، فإذا تم إعدادها على نحو غير صحيح فإن المراجع سيواجه باحتمال مقاضاته من قبل المستفيدين والإدارة. ويقاضي المستفيدون المراجع على أساس مسؤولية المراجع المهنية عن تأكيد إمكانية الاعتماد على القوائم المالية، كما يمكن لهم مقاضاة الإدارة، وتقاضي الإدارة المراجع باعتباره وكيلًا عن الإدارة لتأكيد مدى الاعتماد على القوائم المالية، وبالتالي يتحمل مسؤولية قانونية كبيرة.

في الممارسة العملية يتم استخدام كافة الوسائل لتخفيض خطر المعلومات وكلما أصبح المجتمع أكثر تعقيدا، كلما زاد الاعتماد على المراجع لتخفيض خطر المعلومات.

رابعا: أهمية المراجعة الخارجية.

ترجع أهمية المراجعة الخارجية للحسابات إلى كونها وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة جهات مختلفة تستفيد من مختلف القوائم المالية التي تمت مراجعتها وتدقيقها، وتعتمدها في اتخاذ قراراتها سواء على المدى القصير أو البعيد، وكذلك رسم سياساتها و استراتيجيتها، ومن أمثلة هذه الجهات نجد فئة المديرين، وفئة المستثمرين سواء الحاليين أو المستقبليين والبنوك ورجال الأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة ونقابات العمال والباحثين، وغيرهم من الجهات التي تجد في المعلومات المحاسبية المختلفة والتي تمت مراجعتها، قاعدة من البيانات تتسم بالدقة والمصداقية والعدالة.

¹ -FAFATAS Stephan A, « Auditor risk management following audit failure », unpublished PHD thesis, University of Colorado at Boulder, 2006, p13.

² -FAFATAS Stephan A, op-cit, p21.

سيتم التطرق لأهمية المراجعة الخارجية للحسابات على أساس الجهات المستفيدة من خدماتها بشكل مختصر، وسيتم التطرق لهذه الأهمية بالنسبة لجميع الجهات المستفيدة من خدمات المراجعة في الفصل الثاني وبشكل تفصيلي تحليلي.

ومبدئياً يمكن توضيح أهمية المراجعة حسب الجهات المستفيدة كما يلي:

- إدارة الشركة

- المستثمرون

- البنوك

- الجهات الحكومية

1- إدارة الشركة: يفترض في إدارة المشروع أن تعتمد اعتماداً كلياً على المعلومات المحاسبية في وضع السياسات والخطط ومراقبة و تقييم الأداء، ومن هذا الافتراض فعلى الشركة أن تحرص على أن تتم مراجعة تلك المعلومات من قبل هيئة فنية محايدة والمتمثلة في مراجع الحسابات المستقل (الخارجي)، وبالتالي فإن استقلال مراجع الحسابات وحياده يزيد من درجة الثقة في هذه المعلومات والاعتماد عليها.

كما أن هذه المعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها تعتبر وسيلة للحكم على إدارة الشركة من حيث التزامها بالأهداف المسطرة، ويتيح لمجلس الإدارة اتخاذ القرار بإعادة انتخابهم أو استبدالهم.¹

2- المستثمرون: تعتمد فئة المستثمرين على القوائم المالية التي تمت مراجعتها في اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص المدخرات والاستثمارات، بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن في ظل اختيار البديل الأمثل من مجمل البدائل المتاحة مع اعتبار توفر الثقة في مصداقية هذه المعلومات.²

فالمعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها تقلل من نسبة المخاطرة في اتخاذ القرارات المختلفة من طرف المستثمرين.

1 - أمين السيد أحمد لطفي، "فلسفة المراجعة"، الدار الجامعية، القاهرة، 2008، ص:68.
2 - محمد حسين الصديق، "دور المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في تحقيق الجودة الشاملة"، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، العدد 2، السودان، 2012، ص:12.

يعتبر تعيين مراجع حسابات قانوني مستقل ومحايّد، أمرا يطمئن ويزيد ثقة المستثمرين بأن أموالهم سوف لا تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من احترام وعدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات ومختلف العقود القانونية الأخرى.

3- البنوك: تسعى معظم المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم من أجل مزاولة نشاطها وضمّان استمراره، فتقوم بطلب الحصول على قروض و تسهيلات بنكية من البنوك والمؤسسات المالية، وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المؤسسات، وهذا من أجل ضمان قدرة هذه المؤسسات على سداد تلك القروض مع فوائدها في الآجال المحددة.¹

ازدادت أهمية مصداقية المعلومات خاصة في الآونة الأخيرة بالانتشار الكبير للتجارة الإلكترونية وتعدّ عمليات التمويل من طرف البنوك في ظل الغموض وعدم دقة المعلومات المحاسبية حول هذه المؤسسات التي تمارس التجارة الإلكترونية، وبالتالي ازدادت مخاطر التمويل في ظل التجارة الإلكترونية. حيث تشير بعض الدراسات في هذا المجال إلى غموض المعلومات المحاسبية للتجارة الإلكترونية في ظل البورصة الإلكترونية والتعامل بالأسهم والأوراق المالية عبرها، وأكدت على المشاكل والمخاطر التي عانت منها أسواق الاقتصاد الجديد بسببه موضة التمويل التي طالت شركات الإنترنت بشكل غير مدروس، وفي ظل غموض المعلومات المحاسبية المتداولة في التجارة الإلكترونية، وصعوبة تعقبها وحجية أدلة وقرائن إثباتها.

4- الجهات الحكومية: تعتبر المعلومات المحاسبية التي تصدرها المشروعات المختلفة قاعدة للبيانات تعتمد عليها بعض أجهزة الدولة في عدة أغراض، كمراقبة النشاط الاقتصادي أو فرض الضرائب المختلفة أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة.²

ولا يمكن للدولة القيام بهذه الأعمال بدون قاعدة بيانات موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة تقوم بفحص هذه البيانات فحصا دقيقا وإبداء الرأي الفني المحايد والعاقل حولها.

1 - المرجع نفسه.

2- أمين السيد أحمد لطفي، "فلسفة المراجعة"، مرجع سابق، ص:68.

لقد أصبحت المحاسبة تخدم جميع فئات المجتمع المختلفة، حيث تعتمد فئات المجتمع المختلفة في قراراتها الاقتصادية على المعلومات المحاسبية التي اشتمالها القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات والمشاريع الاقتصادية المختلفة.

ولكي تصبح هذه الخدمة التي تقدمها المحاسبة لفئات المجتمع فعالة وحقيقية فإنه يجب أن تكلف هيئة خارجية مستقلة أو شخص طبيعي مستقل محايد (المراجع الخارجي) بفحص تلك البيانات فحصا انتقاديا منظما ودقيقا، وإبداء الرأي الفني المعلل والموضوعي حول مدى صحة ومصداقية هذه المعلومات المحاسبية ودرجة الاعتماد عليها، ومدى عدالة القوائم المالية في تمثيل وضع الشركة المالي ونتائج نشاطها.

المطلب الثاني: مفهوم جودة المراجعة الخارجية

يعد موضوع جودة المراجعة مجال خصبا للبحث نظرا لما هو منوط بهذه المهنة من دور مشارك في النمو الاقتصادي والاستقرار المالي، وذلك بما تقوم به من كشف التلاعبات، والتحقق من دقة المعلومات تقليل خطر عدم تماثلها لدي جميع الأطراف.¹

ولقد اهتمت العديد من الدراسات سواء على مستوى الهيئات المهنية والجهات الأكاديمية بتحديد مفهوم جودة المراجعة، ويرجع هذا الاهتمام إلى صعوبة تحديد هذا المفهوم لارتباطه بجملة من المحددات المتغيرة والنسبية وعدة أسباب أخرى.

وقد اختلف مفهوم جودة عملية المراجعة باختلاف وجهات نظر الفئات المستفيدة، من المراجعين، ومعدّي القوائم المالية، ومستخدمي القوائم المالية، ويتحدد مفهوم جودة المراجعة بمستويين هما:²

- **مفهوم عام:** ويتحدد من خلال وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، ويعبر عن خصائص الرأي المهني للمراجع، والذي يحقق إشباعا لاحتياجاتهم في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة المراجعة.

¹ محمود احمد حمودة، "مفهوم جودة المراجعة الخارجية وتأثيرها على الأرباح" من الموقع الإلكتروني :

<http://arabacc-dir.blogspot.com/2013/06/external-audit.html#sthash.vfk66Bb2.dpuf> consulter le:25/02/2014.

² إيمان حسين الشاطري و حسام عبد المحسن العنقري: "انخفاض مستوى آتاعب المراجعة وأثاره على جودة الأداء المهني- دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 1، جدة، 2006، ص 106-107.

- **مفهوم تشغيلي:** والذي يتحدد من خلال وجهة نظر المراجعين فيما يتعلق بأداء مهمة المراجعة من حيث درجة الالتزام بالمعايير المهنية، ومدى الالتزام بالخطط والبرامج والموازنات الموضوعية، واتجاه ودرجة اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي توجد في القوائم المالية والتقارير عنها.

وسيتم التطرق إلى مفهوم جودة المراجعة من وجهة نظر كل من الهيئات التي تحكم الممارسة المهنية، وكذلك الجهات الأكاديمية، سواء على مستوى المفهوم العام لجودة المراجعة، أو مفهومها التشغيلي، وسيتم التطرق بداية إلى الصعوبات في وضع مفهوم محدد ومرجعي لجودة المراجعة.¹

أولاً: صعوبة وضع مفهوم محدد ومرجعي لجودة المراجعة

مما سبق يتضح أنّ مفهوم جودة المراجعة مفهوم متعدد الجوانب وذلك لأنها تهم عدة أطراف، لذا فتحديد مفهومها يعتبر من الأمور الصعبة، وذلك لاختلاف طبيعتها وتعدد المستفيدين منها، إلا أنها تعد مطلباً أساسياً لكافة المستفيدين من مهنة المراجعة، وترجع صعوبة وضع مفهوم محدد لها إلى العديد من الأسباب منها:

- عجز المدخل التقليدي لمفهوم جودة المراجعة عن تقييم كفاية وملائمة مهام وأعمال المراجعة التي تم اعتمادها، كما أن رقابة الجودة وفق هذا المدخل تتدرج في مرحلة التخطيط لعملية المراجعة، أي ضمن تقييم برنامج المراجعة، فيما يتعلق بقياس كفاية أعمال المراجعة في مجال مخاطر الشركة، كطبيعة الارتباطات التعاقدية، هيكل التمويل وقطاع النشاط، هذه الأخيرة المرتبطة بالشركة بحد ذاتها. حيث أن اعتماد سلم أو نموذج لقياس جودة المراجعة يعطي لإدارة الشركة الطرق والآليات التي تحتاجها لفهم وتجاوز العمليات والإجراءات المعقدة للمراجعة.²
- إن وجود معايير الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات لم تحقق التأثير الإيجابي المرغوب فيه فيما يتعلق بالالتزام مرجعي الحسابات بهذه المعايير، من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن عدم تحقيق المعايير لأهدافها يرجع إلى أنها لم تشمل الإجراءات العقابية والردعية لمخالفاتها، أو عدم كفايتها.³ كون الخدمات على خلاف السلع المادية لا يمكن اختبارها مقدماً، كما أن هناك صعوبة في قياس جودة

¹فاتح سردوك، "تطوير مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة" تضييق فجوة التوقعات ودعم الرقابة على جودة المراجعة في الجزائر"، أطروحة دكتوراه، دراسة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2013-2014، ص:172.

² - Riadh Manita et autre: « **Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit -étude critique** », Euro-Mediterranean Economics and Finance Review, Paris, 2008, Vol 2, N°3, pp 224-225.

³ - أحمد نور وآخرون، "دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص:7.

المراجعة بعد إتمام عملية المراجعة لعدم وجود مقاييس محددة لها، بالإضافة إلى عدم توافر الخبرة لدى المستفيدين من هذه الخدمة.¹

- كون كل جهة من الجهات المهتمة بعملية المراجعة، تتخذ نظرة مختلفة لمفهوم جودة المراجعة، فمستخدمو القوائم المالية ينظرون إلى جودة المراجعة بشكل مختلف عن نظرة إدارة الشركة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية، كما أن أعضاء مكتب المراجعة قد ينظروا إلى جودة المراجعة بأسلوب مختلف عن الإدارة، كذلك فإن فريق مراجعة النظير قد ينظر لجودة المراجعة بوجهة نظر مختلفة عن مكتب المراجعة الذي أدى عملية المراجعة، بل أن الشركاء بمكتب المراجعة داخل مكتب المراجعة الواحد، قد تكون لديهم وجهة نظر مختلفة لمفهوم جودة المراجعة بطريقة مختلفة عن أعضاء فريق المراجعة، مع ذلك فإن جميع هذه الجهات تسعى إلى تحقيق مستوى مقبول ومرتفع من جودة المراجعة.²

- إن حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة على تقديم خدمات المراجعة، جعلت كلا من المراجعين والعملاء ينظرون إلى جودة عملية المراجعة كمؤشر للترجيح، يتم من خلاله التمييز بين مختلف مكاتب المراجعة والتفضيل فيما بينها، وهذا ما يطرح هذا المفهوم للقياس من عدة أطراف مختلفة في نظرتها لمفهوم جودة المراجعة، وما يواجهها حالياً من الضغوط والانتقادات المتزايدة من مختلف هذه الأطراف بغرض دراسة وتقييم جودة المراجعة، ومما يزيد من حدة هذه الضغوط عدم وجود أساليب موضوعية لتقييم هذه الجودة.³

- فجوة التوقعات في المراجعة أي عند مستوى فجوة الأداء، والتي ساهمت كذلك في عدم تحقيق المعايير لأهدافها المنتظرة من حيث تحقيق جودة المراجعة، والتي ترتب عنها اختلاف وجهات النظر بين أطراف بيئة المراجعة فيما يتعلق بجودتها، فالمراجع يهتم بإتمام عملية المراجعة بأسلوب موضوعي منظم في ظل المعايير المهنية والمسؤوليات القانونية وأخلاقيات المهنة، وهو يحاول بذلك القيام بعملية المراجعة بأعلى مستوى جودة من وجهة نظره وذلك بالاهتمام بتنفيذ المراجعة أكثر من نتائجها. ومن ناحية أخرى ترى إدارة الشركة محل المراجعة أن جودة المراجعة تكمن في إضفاء الثقة على القوائم المالية وتأكيد

1 - الحميد عبد الرحمن بن إبراهيم: "خصائص جودة المراجعة المالية - دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية"، مجلة الإدارة العامة، العدد 3، الرياض، 1995، ص ص 454-455.

2 - Sutton Steve G & Lampe James C: « **A Framework for Evaluating Process Quality for Audit Engagements** », Accounting and Business Research. Kingston Upon Thames, Summer 1991, Vol 21, Iss 83, p 275.

3 Jeong-Bon Kim and others, "Auditor conservatism, asymmetric monitoring, and earnings management", Contemporary Accounting Research, Toronto, Summer 2003, Vol 20, Iss 2, p323.

وفاء الإدارة بمسؤولياتها عن إدارة الموارد الاقتصادية للوحدة، كما أنه من وجهة نظر الطرف الثالث هي تأكيد صدق القوائم المالية التي يعتمدون على معلوماتها في اتخاذ قراراتهم.¹ وسيتم التطرق إلى مفهوم جودة المراجعة وفقاً للأطراف المهتمة بها من أكاديميين وهيئات مهنية.

ثانياً: مفهوم جودة المراجعة على مستوى الباحثين والجهات الأكاديمية

بالرغم من أهمية جودة المراجعة إلا أنه لم يتبلور مفهوم محدد وواضح لها، سواء على مستوى الدراسات الأكاديمية أو المعايير التي أصدرتها الهيئات المهنية، وذلك لكون جودة خدمات المراجعة غير ملموسة ويصعب تحديد قيمتها المادية من جهة، ومن جهة أخرى التباين الشديد في أداء وتقديم الخدمة من وقت لآخر، حيث أن الباحثين تبنوا العديد من المداخل لتعريف جودة المراجعة، فمنهم من ربط بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء والغش في القوائم المالية، ومنهم من ربط بين جودة المراجعة ومدى الالتزام بالمعايير المهنية، في حين ربط فريق ثالث بين جودة المراجعة وتحقيق أهداف كافة الأطراف المشتركة في عملية المراجعة.

كما يتبنى جملة من الباحثين تحديد مفهوم جودة المراجعة من منظور تخفيض الخطر الكلي للمراجعة.²

ولقد تبنت جملة من الدراسات الحديثة مدخل آليات حوكمة الشركات كمحددات لمفهوم جودة لمراجعة الخارجية للحسابات، من خلال عدة متغيرات مرتبطة بتفعيل دور لجان المراجعة ودعم مسؤولياتها في الإشراف على المراجعة الخارجية ورقابة جودتها.³

وعليه فإن أغلب الدراسات التي تناولت موضوع جودة المراجعة، سواء من خلال المفهوم العام للجودة أو من خلال المفهوم التشغيلي للجودة، يمكن تقسيمها إلى قسمين وهما:⁴

- **القسم الأول:** يشمل دراسات عامة والتي اعتمدت الخصائص والمحددات العامة لجودة أداء المراجعة.
- **القسم الثاني:** وشمل الدراسات التي ربطت الجودة بعامل محدد أو خاصية معينة مثل:
 - ✓ السمعة العامة لمنشأة المراجعة،

¹ LEE Tom, « **Financial reporting quality labels: The social construction of the audit profession and the expectations gap** », Accounting, Auditing & Accountability Journal, Bradford, 1994, Vol 7, Iss 2, pp 30-32.

² - أحمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص9.

³- Jerry W Lin and Mark I Hwang, « **Audit Quality Corporate Governance and Earnings Management - A Meta-Analysis** », International Journal of Auditing, Oxford, Mar 2010, Vol 14, Iss 1, p 57.

⁴ - إيمان حسين الشاطري وحسام عبد المحسن العنقري، مرجع سابق، ص:107.

- ✓ أتعاب المراجعة، أو حجم الشركة،
- ✓ خبرة المراجع بالعميل،
- ✓ انخفاض معدل الدعاوى القضائية،
- ✓ دور ومسؤوليات لجان المراجعة.
- ✓ في حين ربطت جملة من الدراسات مفهوم المراجعة بمجموعة من هذه الخصائص.

يعتبر (DE ANGELO) ¹ اول باحث تطرق إلى الربط بين جودة التدقيق واحتمال اكتشاف المراجع للاخطاء في القوائم المالية ، ويعد تعريفه لجودة المراجعة من أكثر التعريفات السبابة والتي لقيت قبولاً عاماً لدى العديد من الباحثين في مجال المراجعة، حيث عرفت جودة المراجعة بأنها احتمال قيام المراجع باكتشاف خرق في النظام المحاسبي أو تحريف في نظام إعداد التقارير المالية للعميل، والتقرير عن هذا الخرق أو التحريف إن وجد، كما عرفت استقلال المراجع باحتمال أن يقوم المراجع بالتقرير عن الأخطاء والتحريفات بالقوائم المالية للعميل.

وترى الباحثة أن جودة المراجعة تتوقف على مدى التزام المراجع بتوفير مستوى واحد من جودة المراجعة على جميع عمليات المراجعة الخارجية للحسابات، وبالتالي فليس من المتوقع أن تختلف نوعية المراجعة داخل الشركة.

ومع ذلك فقد أثبتت جملة من الدراسات المدعمة بدراسات حالات ميدانية لجودة المراجعة أكثر من مرة، أنه هناك اختلاف في مستويات جودة المراجعة حسب مختلف أعمال ومهام المراجعة الخارجية للحسابات بالنسبة للمراجع وشركات المراجعة.²

كما عرفها (Knapp) بانها " مدى قدرة المدق على اكتشاف الخطأ والغش والتلاعب أثناء تنفيذ عملية التدقيق"³

وعرفها (Polmrose) عام 1988 على انها" درجة الثقة التي يقدمها المراجع لمستخدمي القوائم المالية، لان الهدف الرئيسي من المراجعة هو خلق الثقة في القوائم المالية وتنتج من خلال خلوها من الأخطاء الجوهرية".¹

1- De Angelo and Linda Elizabeth, "Auditor size and audit quality, Journal of Accounting & Economics", Amsterdam, Dec 1981, Vol 3, Iss 3, pp 183-184.

2 - Meyer, Kyle , "Industry Specialization And Discretionary Accruals For Big 4 And Non-Big 4 Auditors", Unpublished PhD thesis, The Florida State University, 2009, p 4.

3 Knapp, C. Michael, "Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality" Auditing: A Journal of Practice and Theory, (Vol.10, No.1, Spring, 1991), p38.

كما يشير (RIADH MANITA)² إلى أن جودة المراجعة لا تقتصر على محدداتها التقليدية، وهي كفاءة واستقلالية المراجع، والتي عجزت عن مواجهة وتفسير الأزمات المالية المعاصرة، ولكن النظرة الحديثة لمفهوم المراجعة، تشمل تعريف جودة المراجعة على أساس أعمال المراجعة وإجراءاتها، وعلى المراجعين أن يوسعوا مجالات الفحص نظرا لخصائص البيئة الحالية من تعقد الأعمال والحاجة الكبيرة إلى التنبؤ، وهذا كي تشمل أعمال المراجعة البعد الاستراتيجي للمنشأة، وهذا ما يتطلب تحليل ودراسة مختلف المخاطر المرتبطة بخصائص الشركة وكذلك المرتبطة بمخاطر المراجعة.

كما عرف (LEE CHI-WEN JEVONS)³ جودة المراجعة بأنها تشير إلى احتمال عدم إصدار المراجع لتقرير نظيف أي دون تحفظات، لقوائم مالية تشتمل على أخطاء وتحريفات جوهرية. نجد أن هذا التعريف قد حدد مفهوم جودة المراجعة كذلك، بقدرة المراجع وكفائته في اكتشاف الأخطاء والتحريفات بالقوائم المالية والتقرير عنها .

كما عرف (MEYER, KYLE)⁴ جودة المراجعة بأنها مؤشر لفعالية المراجعة، وهي السمة التي لا يمكن ملاحظتها مباشرة، وقد وصف الفعالية بقدرة مراجع الحسابات على الحد من الضوضاء (أخطاء غير مقصودة في البيانات المالية) ، والحد من التحيز (التغيير المتعمد على محتوى المعلومات من البيانات المالية) ، وزيادة الدقة (محتوى المعلومات) للبيانات المالية، وعرف مقدرة المراجع وفعاليتها، بأنها تتمثل في كفاءة المراجع واستقلاليته. وأن جودة المراجعة تكون مقرونة دائما بمستوى عالي من جودة القوائم المالية، ومصداقية عالية للمعلومات، وهذه الجودة العالية تتطلب مسؤوليات أكبر لمصداقية تمثيل النشاط الاقتصادي للمؤسسات، وبالتالي فان مفهوم وقياس جودة المراجعة يشمل محددات أخرى مرتبطة بالتخصص الصناعي و حجم الشركة

كما يرى (سمير كامل محمد عيسى)⁵ أن تعريف جودة المراجعة باحتمال خلو القوائم المالية من الأخطاء والمخالفات الجوهرية، قد اعتمد على نتائج المراجعة، والتي تتمثل في قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها لتعكس جودة عملية المراجعة، وهذا يعنى أنه تعريف لجودة المراجعة الفعلية اللاحقة،

¹ Polmrose, Zoe-Vonna " **An Analysis of Auditor litigation and Audit Service Quality** "The Accounting Review , Vol LXIII- No 1 , January , 1988,p 186 .

² Riadh MANITA & autre, « **Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit - étude critique** », op-cit, pp 230-232.

³ - Lee Chi-Wen Jevons and others , « **The 150-hour rule, Journal of Accounting & Economics** », Amsterdam, April 1999, Vol 27, Iss 2, p 203.

⁴ Meyer Kyle, op-cit, pp 5-4.

⁵ - سمير كامل محمد عيسى، " **أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية** "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 2، المجلد 45، الإسكندرية، 2008، ص 6-7.

حيث لا يمكن تحديد درجة الثقة التي يقدمها المراجع إلا عند الانتهاء من عملية المراجعة، وبالتالي فإن مفهوم المراجعة وفق هذا المدخل يشير إلى جودة المراجعة الفعلية.

كما أن (KRISHNAN & SCHAUER)¹ قاما بقياس جودة المراجعة بمدى الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما، والمرتبطة بالتقرير، حيث اعتمدا الالتزام بالمعايير المهنية كمدخل لتحديد مفهوم جودة المراجعة وقياسها

أما جودة المراجعة المدركة فهي تشير إلى نظرة ووعي مستخدمي القوائم المالية لمفهوم جودة المراجعة، والذي حدده جملة من الباحثين بعدة متغيرات كحجم منشأة المراجعة وسمعتها، كمدخل لتحديد رضا المستفيدين من خدمات المراجعة على جودة خدماتها.²

لقد ركزت اغلب التعارف السابقة لجودة المراجعة على جودة المراجعة وجودة المراجع واعتمادهما كمصطلحين لمفهوم واحد، إلا أن فشل كبريات شركات المراجعة في الآونة الأخيرة، في أداء بعض مهامها، يظهر أن مفهوم جودة المراجعة يشير إلى جودة الخدمة التي يقدمها المراجع، وليس إلى جودة المراجع.

ثالثا: مفهوم جودة المراجعة على مستوى الهيئات المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات

لقد حظيت مفاهيم وفعالية جودة المراجعة الخارجية للحسابات والرقابة عليها باهتمام كبير من قبل العديد من الهيئات المهنية للمراجعة، فبذلت جهدا حثيثا لتحسين أداء المكاتب العاملة في هذا المجال والارتقاء بها، وتجلى ذلك من خلال إصدار مجموعة من المعايير المهنية للرقابة على جودة الأداء، والزام المراجعين بضورة مراعاتها والتقيدها بها .

ولقد تم التركيز على جودة المراجعة الخارجية للحسابات بعد الانهيارات التي مست أسواق المال الاسيوية فمذ بداية الثمانينات الى غاية الوقت الحاضر تم تطوير مفهوم جودة المراجعة بشكل كبير، ومن وجهة نظر الهيئات المشرفة على المراجعة يندرج مفهومها ضمن المفهوم التشغيلي لجودة المراجعة، فهي تضمن الوفاء مهنة المراجعة بمسؤولياتها تجاه الأطراف المعنية بخدماتها، وسيتم التطرق لهذا المفهوم من خلال جملة من الهيئات المهنية للمراجعة.

¹ - Jagan Krishnan & Paul C Schauer , « **The differentiation of quality among auditors -Evidence from the not-for-profit sector, Auditing** », Sarasota, Fall 2000, Vol 19, Iss 2,p 9.

² - Donald Samelson and others , « **The Determinants of Auditee Satisfaction and Perceived Audit Quality in Local Government** », Journal of Public Budgeting Accounting & Financial Management, Boca Raton, Summer 2006, Vol 18, Iss 2, pp 139-141.

اهتمت العديد من الهيئات المهنية التي تحكم الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات مبكراً بوضع وتحديد مفهوم جودة المراجعة، ومن أبرز هذه الهيئات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1974م حيث بينت نشرة معايير المراجعة (SAS 4) الصادرة عنه إلى أن تحقيق جودة المراجعة الخارجية للحسابات يكون من خلال الالتزام بمعايير المراجعة، واعتماد جملة من المعايير والآليات المرتبطة بالرقابة على الجودة في مكاتب المراجعة والخدمات التي تقدمها، واعتماد نظام لرقابة الجودة على أعمال المراجعة.¹ وفي عام 1989 أطلق برنامج عرف باسم الفحص المتعمق أو فحص النظر وعُدل هذا البرنامج في عام 2001، ويشمل البرنامج ثلاثة أنواع من الفحص للتحقق من جودة عمليات المراجعة؛ هي مراجعة النظام System Review ومراجعة الارتباط Engagement Review ومراجعة التقرير Report Review. وتهدف مراجعة النظام إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات المحاسبة والمراجعة في مكتب المراجعة قد صمم طبقاً لمعايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأن هذه السياسات والإجراءات للرقابة على الجودة طبقت كما هو مخططاً لها وذلك أثناء الممارسات المهنية للمكتب، أما مراجعة الارتباط فالهدف منها توفير أساس للقائم بعملية الفحص للوصول إلى تأكيد محدود عن مراعاة المراجع عند ارتباطه مع العميل للمعايير المهنية الصادرة في هذا الشأن وأن التوثيق في مكتب المراجعة يراعي المتطلبات الواردة في قائمة معايير خدمات المحاسبة والاستشارات. أما مراجعة التقرير فتهدف إلى مساعدة المراجع الذي يقوم بالارتباط مع العميل لتقديم خدماته الاستشارية أن يؤدي العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الخدمة.

ونتيجة للانهيارات التي تعرضت لها بعض الشركات الضخمة في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد قام المشرع الأمريكي بإصدار عدة قوانين ونتج عنها عدد من المعايير، ومن أهمها معيار المراجعة (SAS 99) مراعاة الغش في مراجعة القوائم المالية)، الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 2002م، والتي ركزت أغلبيتها على حوكمة الشركات، والتعديلات المقترحة بشكل رئيسي على جعل لجان المراجعة للشركة مسؤولة بشكل كامل على مراقبة المراجع الخارجي، وإعطائها السلطة الكاملة في تحديد شروط وأتعاب أعمال المراجعة ومجمل الأعمال الأخرى، التي تعتبر كمحددات لجودة المراجعة الخارجية للحسابات.²

1 - AICPA: AICPA issues its first statement on quality control standards, Journal of Accountancy (pre-1986), Jan 1980, Vol 149, Iss 000001, USA, p8.

2 - ظاهر شاهر القشي: "انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة"، المجلة العربية للإدارة، المجلد 25، العدد 2، القاهرة، 2005، ص14.

وأكد معيار المراجعة (SAS 99) مراعاة الغش في مراجعة القوائم المالية)، على تدعيم كفاءة المراجع في اكتشاف الغش واستقلاليته في التقرير عن الغش، والذي فرض على مراجع الحسابات ممارسة الشك المهني والتي يتطلب الاستجواب المستمر والتفكير بإبداع أو مناقشة أخطار تحريفات القوائم المالية الجوهرية الناتجة من الغش. وهذا من أجل إعادة الثقة للمستثمر في مهنة المراجعة وتعزيز ورفع جودتها.

1

كما أن المؤتمر القومي لمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) خلال الفترة من 10-12 ديسمبر 2003 (ممثلين لمختلف منشآت المحاسبة والمراجعة، الصناعات الخاصة، الحكومة، ممثلي لجان (PCAOB, FASB, AICPA, IASB SEC)، الذي كان حول التوقع والمفهوم العام عن مهنة المحاسبة والمراجعة، ومسؤولية مراجعي الحسابات. أكد هذا المؤتمر على التزام أعضاء المهنة بالمعايير المهنية وأخلاقيات المهنة، من أجل رفع جودة المراجعة وتحسينها بشكل مستمر، وأكد على تحديث وتطوير هذه المعايير وفق المتطلبات المتغيرة لبيئة مهنة المراجعة وتدعيم وآليات الحوكمة ودور ومسؤوليات لجان المراجعة.²

كما أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، إلى مفهوم جودة المراجعة من خلال المعيارين الدوليين لرقابة جودة المراجعة وهما:

- المعيار الدولي لرقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، والذي يندرج تحت المعيار بـ (ISQC1) معيار رقابة الجودة الأول)، حيث يشير إلى أن هدف مكاتب وشركات المراجعة في تحقيق جودة المراجعة، هو إيجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يرتبط بامثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية تلبى الأهداف المنتظرة منها.³

- المعيار الدولي لرقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية (ISA 220).

حيث حدد (ISA 220) معيار رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية)، أن هدف المراجع هو تطبيق إجراءات رقابة الجودة في مرحلة العملية التي تقدم للمراجع ضماناً معقولاً بأن عملية المراجعة

1 - George I Victor & Moshe S Levitin , « Current SEC and PCAOB Developments » , The CPA Journal, New York, Sep 2004, Vol 74, Iss 9, p26.

2 - Idem, p28.

³ - International Federation of Accountants (IFAC): Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2008 Edition-Part I, New York, 2008, p 44.

تمثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن تقرير المراجع الصادر ملائم أخذا بعين الاعتبار الاختلاف في بيئة العمل.¹

كما أشارت المنظمة الدولية للأجهزة العليا للرقابة والمحاسبة (INTOSAI)، إلى مفهوم وأهمية جودة المراجعة في ظل اعتبارات خاصة بالهيئات التابعة للقطاع العام، من خلال المعيار الدولي للأجهزة العليا للرقابة المتعلق برقابة جودة المراجعة بالقطاع العام، وهو معيار ضبط الجودة على مراجعات المعلومات المالية التاريخية (ISSAI 1220)، حيث يهدف إلى تحقيق جودة المراجعة في ظل احترام معايير رقابة الجودة، والتزام أعضاء فريق المراجعة بالمتطلبات الأخلاقية التابعة للإنتوساي والمتطلبات الأخلاقية الوطنية التي تسري على مراجعي القطاع العام في بيئة معيّنة، وهذا ما يدعم جودة أداء المراجعين في تقدير المخاطر والقيام بإجراءات أخرى ذات علاقة بأداء مسؤولياتهم في إعداد التقارير.²

يرتكز مفهوم جودة المراجعة من وجهة نظر الهيئات المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات، على أساس الالتزام بالمعايير المهنية للمراجعة التي تصدرها الهيئات المهنية والمنظمات الدولية، ومجمل المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تحكم الممارسة المهنية، ومعايير الأداء بالنسبة للأفراد بمكاتب وشركات المراجعة، حيث تتمثل معايير الأداء التي يجب أن يلتزم بها الأفراد داخل منشأة المراجعة، في جملة من المتطلبات الأخلاقية كالنزاهة والموضوعية والاستقلالية، وكذلك توفر المهارات والتأهيل والكفاءة في أعضاء فريق المراجعة، من أجل القيام بالمهام والمسؤوليات الموكلة لهم، وتخصيص الموارد البشرية بالتوافق مع خبراتهم ومهاراتهم وطبيعة المهام الموكلة إليهم.

كما يجب توفر نظام محكم للإشراف والتوجيه لأعضاء فريق المراجعة بمكاتب وشركات المراجعة، من أجل الفحص والتحقق من فعالية السياسات والإجراءات المعتمدة لرقابة الجودة في مكاتب وشركات المراجعة.

واعتمادا على التحليل السابق لمجمل التعاريف جودة المراجعة فإنه بإمكاننا أن نستنتج النقاط

التالية:

- يعتبر تحديد مفهوم جودة المراجعة أمرا صعبا، وذلك لعدم وجود محددات مرجعية لقياسها، واختلاف وجهات الأطراف المهتمة بجودتها، مما يجعل مفهوم الجودة نسبي.

¹ - Idem, pp 133-134.

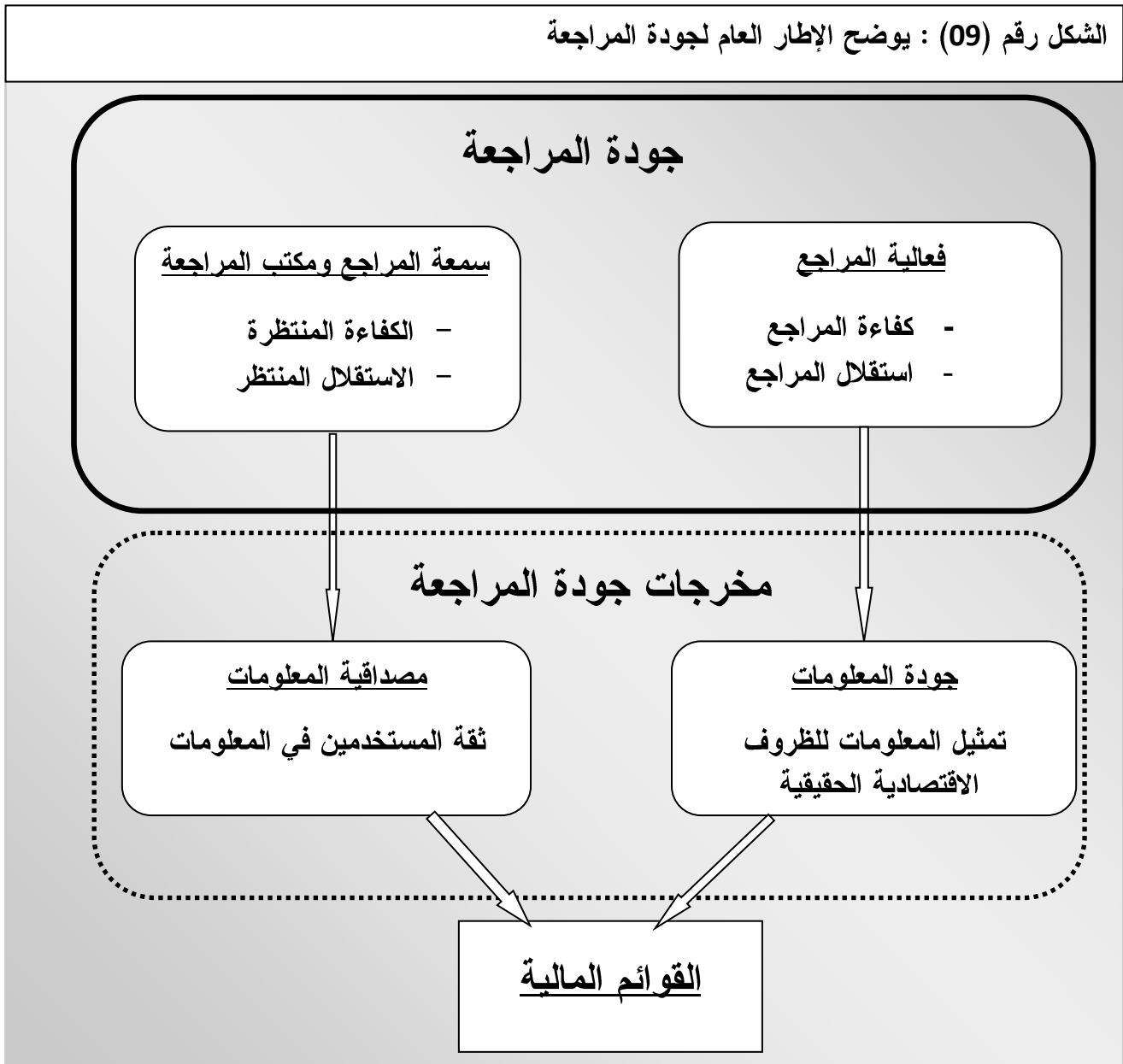
² - INTOSAI: "Financial Audit Guideline Quality Control for an Audit of Financial Statements, Stockholm, 2009, pp 3-4.

- إن مفهوم جودة المراجعة يشير إلى جودة خدمات المراجعة وليس إلى جودة المراجع، ويختلف هذا المفهوم باختلاف المراجعين أو شركات المراجعة، وهذا ما أثبتته الدراسة الميدانية.
- إن مفهوم جودة المراجعة على أساس الالتزام بالمعايير والأحكام المهنية، غير كافي لتحديد مستوى الجودة العالية التي تتطلبها البيئة الاقتصادية، وبالتالي فتحديد جودة المراجعة وفق هذا المفهوم يمثل المستوى الأدنى المطلوب لجودة المراجعة
- إن مفهوم جودة المراجعة يشمل على جودة فعلية لاحقة مرتبطة بالخصائص العامة للمراجعة، وجودة مدركة حسب نظرة وتوقعات مختلف الأطراف المهمة بها.
- إن مفهوم جودة المراجعة وفق المدخل التقليدي (الكفاءة والاستقلالية)، غير كافي لتحديد مستوى عالي من الجودة ، وذلك لكونها تنحصر ضمن مرحلة التخطيط لمهمة المراجعة فقط، ولكن يجب أن يتم قياس جودة المراجعة وفق مجمل الخصائص المرتبطة بأعمال ومهام المراجعة والممارسة المهنية لها.
- يمكن إعطاء التعريف التالي لجودة المراجعة الخارجية للحسابات بالرجوع إلى مجمل ما سبق التطرق إليه كما يلي:

" جودة المراجعة الخارجية هي أداء أعمال المراجعة من قبل المراجع بكفاءة وفعالية، وفق المعايير والأحكام المهنية، من أجل تلبية احتياجات جميع الأطراف المستفيدة من خدماتها."

والشكل رقم (09) يوضح مجمل المفاهيم التي تم التطرق لها، والعلاقة بين الأبعاد المختلفة لجودة المراجعة. ويجسد العلاقة بين عناصر جودة المراجعة الخارجية للحسابات، ومنتجاتها، وتأثيرها على معلومات القوائم المالية. حيث تؤثر عناصرها على اثنين من منتجاتها، وهما مصداقية المعلومات والتي تستند إلى توقعات المستخدمين بالنسبة لفعالية المراجع، وجودة المعلومات في تمثيلها للنشاط الاقتصادي للمنشأة.

الشكل رقم (09) : يوضح الإطار العام لجودة المراجعة



المصدر:

- Ann L Watkins and others : **Audit Quality A Synthesis Of Theory And Empirical Evidence**, Journal of Accounting Literature, Gainesville, 2004, Vol 23, p155.

المطلب الثالث: أهمية جودة المراجعة.

تساهم مهنة المراجعة الخارجية في عملية التنمية الاقتصادية والرفاه الاجتماعي من خلال الدور الذي تلعبه في تنبيه الشركات والهيئات القائمة عليها بنقاط الضعف والاختفاء للقيام بتصحيحها لتقادي الوقوع في الازمات، فنتائجها مهمة لكافة الأطراف ذات العلاقة بعملية المراجعة سواء كان ذلك بشكل مباشر أو غير مباشر، وتستمد أهميتها من نوعية الخدمات التي تقدمها لهذه الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية، إن التطرق إلى أهمية جودة المراجعة يتطلب منا بداية دراسة سوق المراجعة الخارجية وإبراز الطلب عليها وعلى جودة أدائها.

أولاً: الطلب على خدمات المراجعة الخارجية وجودة أدائها.

ينشأ الطلب على خدمات المراجعة من خلال الدور الرقابي الذي يؤديه المراجع، والجودة العالية والمطلوبة التي تفرضها مصداقية تمثيل النشاط الاقتصادي للمؤسسات، لأنَّ عملية المراجعة الخارجية التي تتم بشكل منهجي وعلمي ومدروس، والتي تكون مستندة إلى معايير وأدلة عمل معدة ومعتمدة مسبقاً، يمكن الوثوق بنتائجها من قبل كافة الأطراف المعنية، طالما أنَّ تلك الأطراف تثق بأنَّ تلك المعايير والأدلة موضوعة من قبل جهات فنية متخصصة وذات خبرة وسمعة عالية في مجال المراجعة الخارجية وأنَّ التزام المراجع أثناء تأديته لمهامه وفق هذه المعايير والأدلة يضمن تنفيذ عملية المراجعة الخارجية بشكل سليم وأنَّ النتائج التي توصل إليها المراجع في تقريره يمكن لتلك الأطراف الوثوق بها والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة. وتعني الجودة المطلوبة تحقيق التوازن بين مصالح الملاك ومصالح الإدارة ومصالح المراجع، بحيث تكون الإنجازات للملاك والإدارة قبل الأتعاب، أو بمعنى آخر تخفيض تكاليف المراجعة الخارجية قدر الإمكان.¹

وتعتبر مراجعة القوائم المالية وسيلة رقابية تسهم في التخفيض من عدم تماثل المعلومات، وتحمي مصالح الأصيل، على وجه الخصوص المساهمين والمساهمين المحتملين، من خلال تقديم التأكيدات المعقولة بأن القوائم المالية التي أعدتها الإدارة خالية من أي أخطاء أو مخالفات جوهرية، فالمراجعة الخارجية الخارجية تجد في هذا الإطار النظري التفسير الذي تحتاجه لعلاقة المراجع بالملاك والإدارة.

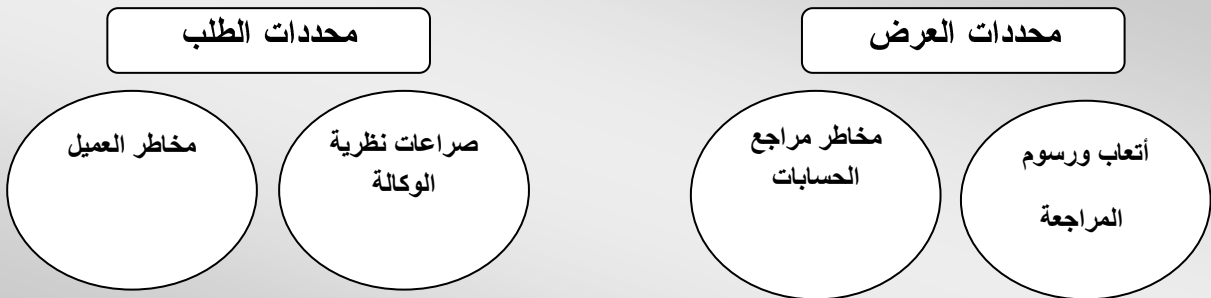
1- عطاء الله خليل، "العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية"، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد 2، دمشق، 2000، ص 42.

ونجد أن الإدارة في الشركات المساهمة الحديثة أصبحت تسيطر بشكل كبير على المعلومات الداخلية الخاصة بالشركة، وأدائها في توجيه الموارد والاستخدامات، لذا نجد أن الطلب على المراجعة الخارجية وجودتها يتزايد باستمرار.

كما يفسر الطلب على المراجعة الخارجية من خلال المدخل المعلوماتي. ويركز هذا المدخل على دور المعلومات في نقل المعرفة عما سيكون عليه المستقبل، من خلال التنبؤ وفقاً لعدة متغيرات، والتي توفر مختلف المعلومات المستقبلية الصالحة في عملية اتخاذ القرار في ظل الأسواق المالية بمستوى أكبر من الثقة في ظل تعدد البدائل، وتمكن من تحسين بيئة القرار الاستثماري، ويبرز دورها في ضمان نوعية ومصداقية المعلومات المقدمة للسوق، فقد اتجهت مختلف الهيئات المهنية والتشريعات إلى اعتماد والمطالبة بجودة المراجعة الخارجية العالية، من خلال اعتماد الرقابة على جودة أدائها.¹

إن معظم الدراسات الميدانية التجريبية لجودة المراجعة الخارجية بحثت في العلاقة بين جودتها ومحددات الطلب عليها سواء من حيث استراتيجيات مخاطر العميل وصراعات نظرية الوكالة، أو محددات العرض مثل رسوم المراجعة الخارجية للحسابات واستراتيجيات إدارة المخاطر للمراجع، كما يوضحه والشكل رقم (10).

الشكل رقم (10): يوضح الطلب والعرض على جودة المراجعة وفق الدراسات التجريبية



المصدر: فاتح سردوك، مرجع سابق، ص: 184.

¹ - محمد عبد الله آل عباس، "أثر المعلومات عن جودة المراجعة وسمعة المراجع على سوق الأسهم السعودية-دراسة اختبارية لكفاءة السوق"، ورقة عمل مقدمة إلى ندوة: دور المعلومات المحاسبية في تنشيط سوق الأوراق المالية، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 5-6 ديسمبر 2006م، ص 1-30.

ثانياً: أهمية جودة المراجعة الخارجية بالنسبة للمستفيدين من خدماتها

واجهت مهنة المراجعة الخارجية ضغوطاً متزايدة وانتقادات مستمرة في السنوات الأخيرة، بسبب انهيار الشركات الكبرى وتعرضها للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للمراجعة من أكبر مكاتب المراجعة عالمياً الشيء الذي أدى إلى زيادة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المراجعين وتحميلهم مسؤولية إفلاس الشركات بسبب وجود حالات الغش والتحريف في القوائم المالية.

وللتغلب على تلك الانتقادات وجب الاهتمام بجودة المراجعة الخارجية، والتي أصبحت تعتبر مطلباً ضرورياً لكافة المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية، كونهم يتوقعون من مخرجاتها (والمتمثلة في تقرير مراجع الحسابات والذي يعكس جودة المراجعة ومصداقية المعلومات) المصداقية والشفافية لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية ورسم سياساتهم على تلك القوائم ويمكن إيضاح ذلك من خلال النقاط التالية:¹

1- إدارة الشركة (العميل): تعتبر إدارة الشركة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية²، وبالتالي فإن تنفيذ عملية المراجعة الخارجية بأعلى جودة ممكنة يمكنها من معرفة أماكن القوة والضعف لديها، ويساعدها في وضع الخطط المستقبلية. ومن ناحية أخرى فإن تقرير المراجع له ردود فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم الخاصة بالشركة.

2- مراجع الحسابات: يهتم مراجع الحسابات بأن تتم عملية المراجعة بأعلى جودة ممكنة وبالالتزام بالمعايير المهنية، وذلك من أجل تحسين سمعته وشهرته وموقفه التنافسي في مجال عمله.

3- البنوك: حيث يعتمدون هم ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية المراجعة، وخاصة في منح القروض والتسهيلات البنكية. ومما لا شك فيه أن جودة عملية المراجعة الخارجية سوف تؤثر إيجابياً على جودة قراراتهم.

4- الدائنون: يهتم الدائنون بالقوائم المالية المراجعة من قبل مراجع قانوني خارجي لمنح العملاء تسهيلات ائتمانية بناء على تلك القوائم. ولا شك أن جودة المراجعة الخارجية سوف تؤثر كثيراً على قراراتهم في منح الائتمان.

¹ - محمد جبران، "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين"، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، جامعة الملك سعود، الرياض، 18-19 ماي 2010، ص 13-15.

² أحمد زياد جمال إبراهيم "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة ال البيت الفرق، الأردن، 2002، ص: 30

5- **الهيئات والأجهزة الحكومية:** تعتمد الأجهزة الحكومية على القوائم المالية المراجعة في أغراض كثيرة، منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتقدير الإعانات لبعض الصناعات. وتسعى الأجهزة الحكومية إلى أن تتم أعمال المراجعة الخارجية وفقاً لمستوى عالٍ من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي، وجميع الأطراف ذات الصلة والعلاقة بعملية المراجعة الخارجية.

6- **الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة:** تسعى كثير من الجمعيات المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية إلى إلزام مكاتب المراجعة بتحقيق مستوى عالٍ من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها، ووضعها في مكانها اللائق بين المهن الأخرى، وتحسين نظرة المجتمع لهذه المهنة وللخدمات التي تقدمها.

7- **مكتب أو منشأة المراجعة الخارجية:** إن إتباع نظام لتحقيق جودة أعمال المراجعة يحقق العديد من المزايا والخصائص لمكتب المراجعة نفسه يمكن بيانها فيما يلي:¹

- إعطاء تأكيدات معقولة بأن الخدمات والأعمال التي يؤديها مكتب المراجعة تتماشى مع المتطلبات المهنية ومعايير المراجعة الخارجية المتعارف عليها، مع تقليل فرص ارتكاب الأخطاء في أعمالها.
- أن جودة المراجعة الخارجية تؤدي إلى تطور المهنة وارتقاء مستوى الأداء المهني للمراجع ولمكتب المراجعة ويساعد الهيئات المهنية من الرقابة عليها وتحسين نظرة المجتمع لها.
- تحسين برنامج عمل مراجعي الحسابات، وذلك من خلال إتباعه الإرشادات والمعايير الصادرة من الجمعيات المهنية بخصوص الرقابة على جودة عملية المراجعة الخارجية.
- يعتبر إتباع أساليب الجودة في المراجعة الخارجية من الوسائل المقنعة في اكتساب عملاء جدد للمكتب، والمحافظة عليهم، وخاصة في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة.
- إن ارتفاع مستوى المصداقية في المراجعة الخارجية يعني خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية، وذلك لن يكون إلا من خلال مستويات عالية للجودة عملياتها.
- إن المراجعة الخارجية ذات الجودة العالية يمكن اعتبارها جزءاً هاماً من نظام رقابة أصحاب الشركة، وخاصة في حالة عدم مقدرتهم على الرقابة المباشرة على تصرفات الإدارة في إدارة الشركة.
- نظراً لحدة المنافسة بين مكاتب المراجعة الخارجية فقد اتجهت أنظار كل من المراجعين والعملاء إلى جودة عملية المراجعة كعامل ترجيحي من خلاله يتم التمييز بين مكاتب المراجعة.

¹ - محمد جبران، مرجع سابق، صص: 13-15.

المبحث الثاني: مؤشرات قياس جودة المراجعة الخارجية والعوامل المؤثرة فيها.

على الرغم من تعدد الدراسات التي حاولت قياس جودة المراجعة الخارجية، إلا أننا لم نتتمكن من وضع مقياس موحد وشامل يمكن اعتماده من قبل جميع الأطراف نظراً لصعوبة تحديد مفهوم دقيق لجودة المراجعة الخارجية والذي يرجع أساساً إلى صعوبة قياسها، ونظراً لأهمية هذا الموضوع وكثرة المتغيرات المرتبطة به، وفي ضوء هذا الاختلاف الواقع تم التمييز بين اتجاهين أساسيين وهما:

-الاتجاه الأول: والذي يؤكد على مفهوم جودة خدمة المراجعة والخدمات المهنية الأخرى التي يقوم بها مراجع الحسابات ومدى التزامه بالمعايير المهنية دون الأخذ بعين الاعتبار مستوى الاشباع الذي حققته خدمة المراجعة الخارجية لحاجات ورغبات المستفيد منها.

- الاتجاه الثاني: يعتمد أصحاب هذا الاتجاه على نموذج في قياس جودة الخدمة بشكل يسمى نموذج قياس الجودة SERVQUAL ويمكن تطبيقها لقياس جودة العديد من الخدمات وفي قطاعات خدمية متنوعة، بما فيها خدمات المراجعة مستندين في ذلك إلى زعم مؤسس (Parasurman et al) هذا النموذج بعمومية تطبيقه وتمتعه بدرجة عالية من الثبات والصلاحية. وأنه اثبت مرونته في قياس جودة الخدمة بغض النظر عن طبيعتها. وبالرجوع إلى الأبحاث والدراسات التي تم الاطلاع عليها فإنه يمكن اعتماد تصنيف هذه العوامل بصفة عامة إلى عدة مجموعات كما يلي:¹

- عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة.

- عوامل مرتبطة بالشركة محل المراجعة.

- عوامل مرتبطة بعناصر رقابة الجودة.

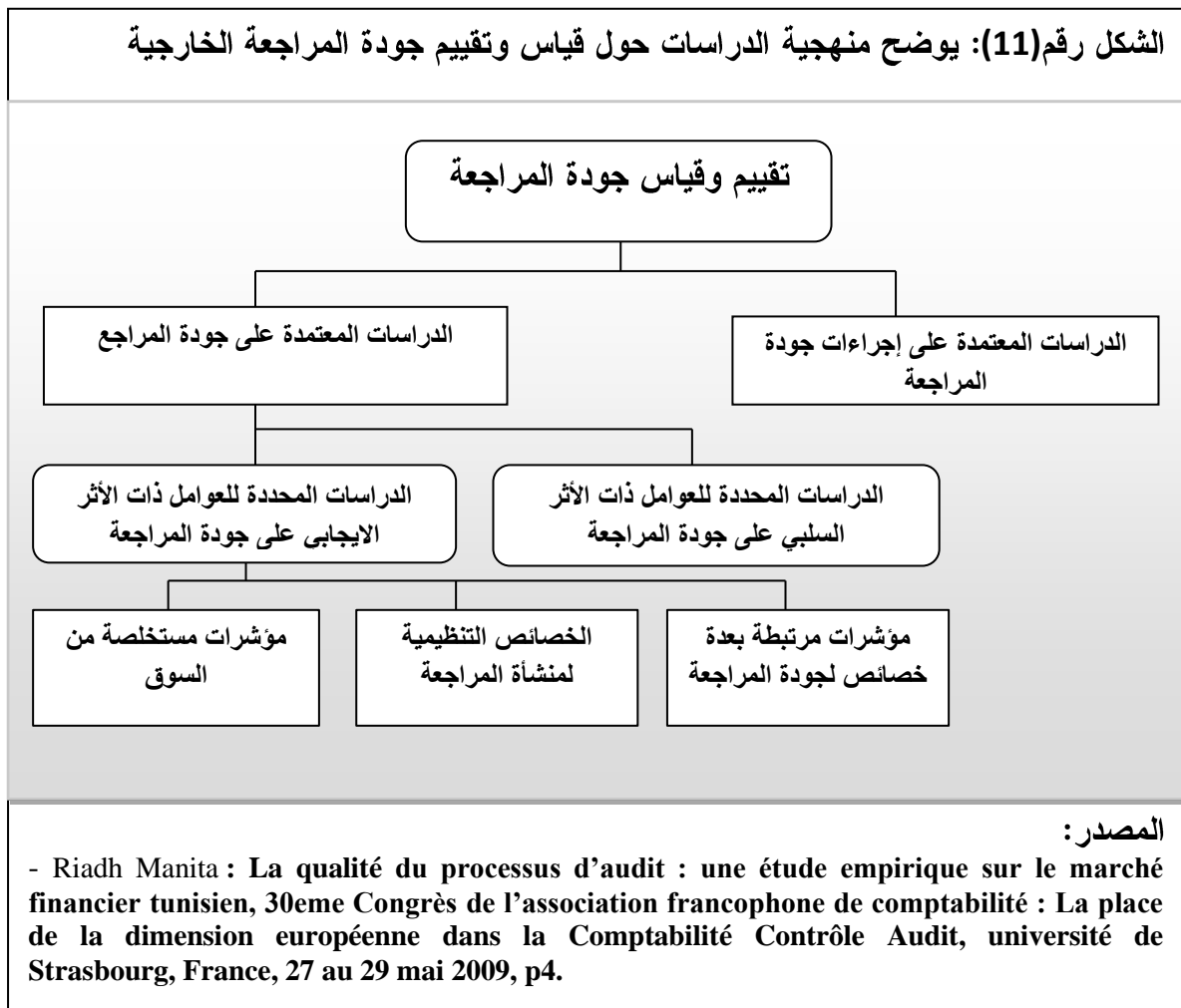
كما تتميز العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية والتي تطرقت لها مجمل الدراسات في هذا المجال بما يلي:

- **التأثير النسبي:** كون العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية تختلف درجة تأثيرها على مستوى جودة المراجعة ، حيث أن بعضها ذو تأثير كبير نسبياً مقارنة بتأثير العوامل الأخرى .

- **نوع التأثير:** كون بعض العوامل المؤثرة على جودة المراجعة لها تأثير موجب على مستوى جودة المراجعة الخارجية، في حين أن بعض العوامل الأخرى لها تأثير سلبي.

¹عبد الوهاب علي، شحاتة السيد، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الاعمال العربية والدولية المعاصرة"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص: 398.

وتصنف الدراسات في قياس وتقييم جودة المراجعة الخارجية إلى دراسات تقوم على أساس جودة المراجع في حد ذاته، وجانب آخر من الدراسات التي تقوم على أساس إجراءات المراجعة الخارجية كمدخل لتقييم جودتها، حيث تركز أغلب الدراسات على قياس جودة المراجعة الخارجية على أساس جودة المراجع، نظرا لصعوبة قياسها على أساس إجراءات المراجعة. كما تجدر الإشارة إلى أن بعض العوامل التي تم دراسة تأثيرها على جودة المراجعة الخارجية كان لها تأثير معدوم على جودتها في ظل بيئة معينة، وهذا باختلاف تصنيف المراجعة وفق معيار معين، كالمراجعة في منشآت القطاع الخاص، والمراجعة في منشآت القطاع العام، من حيث اختيار المراجعين والذي يخضع في القطاع العام إلى القوانين والتشريعات.¹ كما يوضحه الشكل رقم (11)



¹ - Riadh Manita, « **La qualité du processus d'audit : une étude empirique sur le marché financier tunisien** », 30eme Congrès de l'association francophone de comptabilité : La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, université de Strasbourg, France, 27 au 29 mai 2009, p4.

سيتم التطرق الى أهم العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من خلال ما يلي:

- العوامل المؤثرة المتعلقة بحجم مكتب المراجعة الخارجية وتأثيره على جودة المراجعة الخارجية.
- العوامل المتعلقة بجودة المراجعة الخارجية والمرتبطة بفريق المراجعة وأثرها على جودة المراجعة.
- العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة وتأثيره على جودة المراجعة الخارجية.
- العوامل المرتبطة بمستخدمي القوائم المالية وتأثيره على جودة المراجعة الخارجية.

المطلب الأول: العوامل المتعلقة بحجم مكتب المراجعة وتأثيره على جودة المراجعة الخارجية.

يعتبر حجم مكتب المراجعة الخارجية أحد الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين مكاتب المراجعة، كما يعد من المحددات المهمة والعوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة، فوفقاً لهذا المعيار يتم تصنيف مكاتب المراجعة، إلى مكاتب المراجعة الصغيرة، وأخرى كبيرة.

وهناك العديد من المعايير المستخدمة في تصنيف مكاتب المراجعة منها على سبيل المثال:¹

- عدد الشركاء عدد العاملين بالمكتب
 - عدد العملاء
 - سمعة مكتب المراجعة.
 - الدعاوى القضائية المرفوعة على مكتب المراجعة
 - المنافسة بين مكاتب المراجعة.
 - انتماء مكتب المراجعة إلى مكاتب المراجعة العالمية الكبرى.
 - تخصص مكتب المراجعة في مراجعة قطاع صناعي معين.
 - أتعاب مكتب المراجعة.
- وسيتم التطرق إلى أهمها:
- أولاً: حجم مكتب المراجعة.

ويعتقد أصحاب هذا المقياس أن هناك علاقة طردية بين حجم المكتب ودرجة جودة المراجعة، وكلما كانت شركة المراجعة مصنفة ضمن التقييم الثماني الكبرى² كلما زادت الجودة لديها في خدماتها،

¹ - Jong-Hag Choi and others, “**Audit Office Size Audit Quality and Audit Pricing**”, Auditing, Sarasota, May 2010, Vol 29, Iss 1, p 73.

²نتيجة لعمليات الاندماج التي تمت بين الشركات أصبحت أربعة شركات وهي :

Arthur young, Toch ross, World wide, Price Watre House

باعتبار انها تتوفر على الموارد لتدريب مراجعيها واجرا اختبارات لهم مقارنة بشركات المراجعة الصغرى تشير بعض الدراسات الحديثة 1981 " DeAngelo إلى أن مكاتب المراجعة الخارجية الكبيرة تقدم خدمات عالية الجودة مقارنة مع مكاتب المراجعة الصغيرة، حيث أنه يتم تسعير خدمات المراجعة وفق حجم مكتب المراجعة على أساس ساعات العمل اللازمة لإنجاز مهمة المراجعة الخارجية وكفاءة فريق المراجعة والتكلفة وسياسات الشركات، ونظام المكافآت وعدة عوامل أخرى، إلا أن هذه المعايير المستخدمة في تسعير خدمات المراجعة على أساس حجم منشأة المراجعة تبقى جامدة لأنها تتمركز دائما حول المفاضلة بين تكلفة المراجعة وجودتها.¹

كما تشير دراسة أخرى إلى ارتفاع جودة المراجعة في مكاتب المراجعة الخارجية العالمية الكبرى (BIG N)، باعتبارها مرجعية من حيث جودة المراجعة لدى مختلف الدراسات، خاصة للمسجلين في البورصة نتيجة لزيادة الخبرة الداخلية في مجال إدارة عمليات المراجعة، حيث اعتمدت هذه الدراسة على فحص عينة من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية، خلال الفترة من 2003م إلى 2005م، والتي استفادت من خدمات المراجعة الخارجية من قبل 4285 من مكاتب المراجعة. وأشارت نتائج الدراسة إلى أن المكاتب الكبيرة تقدم أعلى جودة لعمليات المراجعة الخارجية للحسابات من مكاتب المراجعة الصغيرة، وفي نفس الوقت فإنها أكثر عرضة لإصدار تقارير تكون محل قلق العملاء في مجال إدارة الأرباح. وكانت هذه النتائج وفقا لعدة ضوابط واسعة كعوامل الخطر للعميل وضوابط لخصائص المراجع الأخرى. في حين أشارت الدراسة إلى أنه في حين ارتفاع جودة المراجعة في المكاتب الكبرى، فهناك أدلة على أن الجودة منخفضة بشكل غير مقبول للمراجعة الخارجية للحسابات في المكاتب الصغيرة، وهذا ما كشفت عنه الدراسة الميدانية.²

حيث أن اغلب الدراسات في هذا المجال تشير إلى التأثير الإيجابي لحجم مكتب المراجعة على جودة الأداء المهني، وذلك من وجهة نظر العميل، حيث تمحورت هذه الدراسات حول النقاط التالية:

- العلاقة الايجابية الموجودة بين حجم مكتب المراجعة وجودة الأداء المهني للمراجعة، والأسباب التي تدفع العملاء للاتجاه إلى خدمات مكاتب المراجعة الكبرى.³

¹ - Ibid.

² - Jere R Francis & Michael D Yu , « **Big 4 Office Size and Audit Quality** », The Accounting Review, Sarasota, Sep 2009, Vol 84, Iss 5, p1521.

³ - نور ساعد الجدعاني، حسام عبد المحسن العنقري، " تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، المجلد 23، العدد 2، الرياض، 2009، ص ص: 147-148.

- تقديم مكاتب المراجعة لخدمات أخرى لنفس عملاء المراجعة، وتأثيره على جودة المراجعة.
 - التركيز على سمعة مكاتب المراجعة الكبرى، حيث تعتبر سمعة مكتب المراجعة ممثلاً لشهرته كأحد الأصول المعنوية للمكتب، والتي تعتبر حصيلة الممارسة المهنية والقدرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية. وتعتبر سمعة مكتب المراجعة علامة التميز لاسم المكتب بين الحاليين والمحتملين، على تقديمه لخدمات ذات جودة مميزة.¹
 - المنافسة بين مكاتب المراجعة وتأثيرها على جودة المراجعة، من حيث الضغوط على العاملين، والضغوط التنافسية على أتعاب المراجعة بين المكاتب.²
- يعتبر تصنيف مكاتب المراجعة إلى مكاتب كبيرة وصغيرة على أساس انتمائها إلى أحد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى (BIG N) من أهم معايير التصنيف المعتمدة، حيث أن قصور المستفيدين من خدمات المراجعة على قياس جودتها، يطرح اسم مكتب المراجع وسمعته كمؤشر بديل وسهل لقياس جودة خدمات المراجعة. إلا أن بعض الدراسات تعيب عن هذا المدخل في أن حجم مكتب المراجعة لا يعطي تدعيماً جيداً لأهم المحددات لجودة المراجعة وهي استقلال المراجع الخارجي وفعاليتها، حيث أنه وبالرغم من كون مكاتب المراجعة الكبرى تتمتع بالسمعة التي يطلبها العميل، والتي تعتبر مؤشر سهل التحديد، إلا أن إتباع الإجراءات العملية المعتمدة واحترام المعايير المهنية لدى المكاتب التي تنتمي إلى الشركات الكبرى للمراجعة، لا تكون متجانسة وموحدة، وهذا لضعف شبكة الاتصال والتنسيق بين مختلف فروع ومكاتب الشركات الكبرى للمراجعة، واعتماد أنظمة مختلفة لرقابة الجودة، في ظل غياب أو ضعف الآليات المعتمدة للتأكد من تجانس وتوحيد أنظمة العمل المتبعة وفق سمعة المكاتب الكبرى للمراجعة.³
- وقد توصلت لجنة Derieux إلى أن مكاتب المراجعة الصغيرة قد تستبدل ببساطة على أساس أنها أقل شهرة بالرغم من أنها قد تقدم خدمات مراجعة ذات جودة عالية، وأوصت تلك اللجنة بنشر كتيب يوضح ضرورة اختيار مكاتب (المراجعة على أساس القدرة على تقديم الخدمة وليس على أساس الحجم.

ثانياً: سمعة مكتب المراجعة.

تعتبر سمعة مكتب المراجعة (شهرته) أحد الأصول المعنوية الخاصة بالمكتب، والتي تنشأ مع مرور الزمن من خلال الممارسة، وبالتالي يأخذ عامل سمعة مكتب المراجعة الاهتمام الكبير من قبل أطراف المراجعة ككل، ويعتبر مؤشراً فنياً سريعاً لمستخدمي القوائم المالية، حيث بمجرد ذكر اسم مكتب

¹ - Kyle Meyer, op-cit, p7.

² - نور ساعد الجعداني وحسام عبد المحسن العنقري، مرجع سابق، ص:149.

³ - Riadh Manita & autres , « **Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit - étude critique** », op-cit, p229.

المراجعة يتبادر إلى ذهن مستخدم القوائم المالية تاريخ وسمعة مكتب المراجعة لقد أظهرت إحدى الدراسات،¹ أن حجم التعاملات في سوق الأسهم يكون كبيراً للشركات التي تمت مراجعتها من قبل مكاتب المراجعة الثمانية الكبار مقارنة بحجم التعاملات للشركات التي تمت مراجعتها من قبل مكاتب المراجعة الباقية، ومنه أصبح المستثمرون يثقون بالمعلومات المقدمة من قبل مكاتب المراجعة الثمانية الكبيرة أكثر من ثقتهم بالمعلومات المقدمة من باقي مكاتب المراجعة وكما تؤكد العديد من الدراسات أن سمعة مكتب المراجعة لها أثر على جودة المراجعة سلباً وإيجاباً فهي تفقد عملية المراجعة أهميتها بأكملها) حتى وإن تمت بمستوى عالي من الأداء، نتيجة فقدان الثقة في مكتب المراجعة وابتعاد الشركات عنه لما له أثر على تقويم أسهمها في السوق المالي وهامش أمان المستثمر.

وقد أثبتت دراسة الجدعاني والعنقري في سنة 2009 على وجود علاقة طردية بين مقدار سمعة المكتب الجيدة ومستوى جودة الأداء المهني المراجعة.² وأوضح صبيحي أن سمعة مكتب المراجعة هي عبارة عن تضافر العديد من العوامل المتداخلة مع بعضها البعض والتمثلة في الالتزام بالمعايير المهنية وبقواعد السلوك وآداب المهنة، والخبرة المهنية لأعضاء مكتب المراجعة، والخبرة في النشاط، والاتصالات الجيدة بين أعضاء المكتب والعملاء، والصدى الإعلامي للتقارير التي يصدرها المكتب، ومدة عمل المكتب المهنية، والارتباط بأحد المكاتب العالمية، حجم المكتب، وتقييم مدى قبول العميل والاستمرار معه في عملية المراجعة، والدعاوى القضائية المرفوعة ضده، ووجود نظام للرقابة على جودة المراجعة.³

ثالثاً: فشل المراجعة والدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة .

إن فشل المراجعة في أداء مهامها هو ما يؤدي إلى رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين، خصوصاً عندما يتكبد المستفيدون من خدمات المراجعة، خسائر مالية بسبب الاعتماد في اتخاذ مختلف قراراتهم على القوائم المالية التي تحتوي على الأخطاء والمخالفات غير المكتشفة. ويرجع فشل المراجعة إلى عدة عوامل مرتبطة بالمراجع والعميل معا كما يلي:

- حفاظ العميل على أنظمة الرقابة الداخلية الضعيفة، والتي تميل لتغطية الأنشطة الاحتيالية.

¹ Jang, Hwee-Yong Jonathan and Lin, Chan-Jane, " **Audit Quality and Trading Volume Reaction: A study of Initial public Offering of Stocks**", Journal of Accounting and Public Policy, (Vol.12, No. 3, Fall, 1993), pp 263-287.

² الجدعاني نور ساعد، العنقري حسام عبد المحسن، "تأثير حجم وسمعة مكتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني دراسة ميدانية على مكاتب - المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، مجلد الثالث والعشرون، العدد الثاني، المملكة العربية السعودية، 2009، ص:184.

³ محمد سامي رضي، "موسوعة المراجعة المتقدمة"، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2011، ص:346.

- ضعف أو غياب لجان المراجعة في هيكل شركة العميل.
 - عدم التزام المراجع بالمعايير المهنية، وعدم التأكد من احترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية للمنشأة.
 - الفشل في إعداد تقرير المراجعة وإبداء الرأي، حيث يفشل المراجع في تعديل تقريره أو إصدار تقرير مقيد أي بالتحفظات، في الظروف الملائمة.
- يلاحظ انه بالرغم من أن فشل المراجعة قد يكون لعوامل مرتبطة بالشركة محل المراجعة، إلا أنها كذلك مرتبطة بأعمال المراجعة، إن الدليل الأكثر إقناعاً لمستخدمي القوائم المالية بفشل المراجعة هو وجود دعاوى قضائية ضد المراجعين. ويرجع رفع الدعاوى القضائية ضد المراجعين إلى الأسباب التالية:¹
- إفلاس الشركات خلال دورات الكساد الاقتصادي.
 - النمو السريع لمهنة المراجعة، مما أدى لتحمل المراجع التزامات جديدة نحو المستفيدين من خدماتها.
 - عدم توحيد المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في المواقف المتماثلة.
 - انتشار حركة الاندماج بين الشركات بهدف الاستفادة من ثغرات المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تسمح للمنشآت المندمجة بتحسين موقفها المالي في القوائم المالية كربحية السهم، بدون حدوث تحسن حقيقي في أدائها.
- وترى إحدى الدراسات الحديثة أن دراسة أسباب فشل المراجعة والعوامل التي لها تأثير سلبي على مستوى الجودة، تعتبر من أهم المداخل من أجل تحسين جودة المراجعة، لتحديد أوجه القصور والمخالفات التي تؤدي إلى تخفيض جودة المراجعة ومحاولة منعها.²
- وتتمثل أهمية عامل الدعاوى القضائية بالنسبة لجودة المراجعة، من حيث الأضرار التي يلحقها بمكتب المراجعة والمهنة، فمن الأضرار التي قد يلحقها بمكتب المراجعة أنه قد يؤدي إلى فقدان العملاء نتيجة لفقدان السمعة، بالإضافة إلى دفع التعويضات، وضياع وقت وجهد المراجع في متابعة القضايا المرفوعة ضده. أما على مستوى مهنة المراجعة فإن فقدان الثقة يعتبر من أهم الأضرار التي قد تلحقها الدعاوى القضائية بمهنة المراجعة، حيث تتفق جملة من الدراسات على أن الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة تعتبر أحد العوامل المهمة المؤثرة على جودة المراجعة وأن هناك علاقة عكسية بين

¹- توماس وليم وهنلي امرسون، "المراجعة بين النظرية و التطبيق"، ترجمه احمد حامد حجاج وآمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، 1989، ص ص: 222-223.

² -Mouna Hazgui et autres, « **Les défaillances affectant la qualité de l'audit - une étude qualitative sur le marché français, 31ème Congrès de l'association francophone de comptabilité** » ,la crise et des nouvelles problématiques de la valeur, université de Strasbourg, France, 10 au 12 mai 2010, p 3.

الدعوى القضائية وجودة المراجعة، حيث أنه كلما زادت جودة المراجعة كلما قل احتمال فشل عملية المراجعة، وبالتالي يقل احتمال رفع القضايا ضد المراجع، والعكس صحيح.

رابعاً: أثر الأتعاب والمنافسة في سوق المراجعة .

في ظل التطورات والتغيرات التي تشهدها مهنة المراجعة من حدة المنافسة في سوق المراجعة، وسيطرة مجموعة محدودة من المكاتب على النصيب الأكبر من العملاء، وتزايد عمليات تغيير المراجعين، فوجود هذا التنافس الشديد في سوق المراجعة يخلق دافعا قويا أمام المكاتب لأن تحافظ على مكانتها في السوق من خلال تخفيض تكاليفها لكي تستمر بالعمل. فقد يقبل مكتب المراجعة أتعابا منخفضة لعمليات المراجعة، والتي تدفعه إلى تقليص نطاق عمل المراجعة، أو يقبل أتعاب مراجعة منخفضة على أمل أن يتم تعويضها من خلال الحصول على خدمات استشارية من نفس العميل، وفي كلتا الحالتين يخل مكتب المراجعة بمتطلبات عمله المهنية والنظامية، وهذا ما يؤثر سلبا على جودة المراجعة.

إن المنافسة بين مكاتب المراجعة وكما أشارت إليه جملة من الدراسات ينتج عنها عاملين اثنين وهما:

1-المنافسة على الأتعاب: في ظل المنافسة القوية بين مكاتب المراجعة فان ذلك ينعكس على أتعابها مم ينتج عنها انخفاض في أتعاب المراجعة أن تكلفة الخدمة التي يقدمها لا تغطيها الأتعاب المتقاضات، وما ينجر عنه من تقصير في الأداء، كالتقليص من نطاق مهام المراجعة، وهذا ما يؤثر سلبا على جودة المراجعة.

وتشير جملة من الدراسات إلى تأثير المنافسة على الأتعاب وتسعير خدمات المراجعة على جودتها، وهذا ما يضع المراجع أمام المفاضلة بين تكلفة المراجعة وجودتها. وتلجأ مكاتب المراجعة إلى أحد خيارين وهما:¹

- توظيف المراجعين برواتب متواضعة، مما يؤدي إلى عدم تقديم الخدمة بالشكل المناسب.
 - تخفيض الوقت المطلوب لعملية المراجع.
- يلاحظ أن كلا الخيارين يؤدي بشكل مباشر أو غير مباشر إلى انخفاض جودة المراجعة.

¹ - صالح بن عبد الرحمن السعد ومحمد بن حسن مفتي، "أسباب ونتائج ضغوط موازنة الوقت في بيئة المراجعة السعودية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 38، العدد 2، الإسكندرية، 2001، ص ص: 233-234.

إن التطرق إلى تأثير المنافسة في سوق المراجعة يتطلب منا الوقوف على أهم المحددات التي تحكم سوق المراجعة والتحديات التي تواجه مكاتب المراجعة في البيئة الحالية. كما يوضحه الشكل رقم(11)

2-تطور سوق المراجعة: إن المنافسة تزيد من جودة المراجعة المقدمة لأن رفع جودة الأداء تزيد من حصة المكتب السوقية التنافسية من سوق العمل ، أما مسألة أتعاب المراجعة يمكن تلافيها عند ثبات مستويات أداء مكتب المراجعة على المدى الطويل وبناء سمعة حسنة له مما ينعكس على حصته السوقية بغض النظر عن مستوى الأتعاب التي يتقاضاها، كما أن التطرق إلى مجمل التطورات التي عرفها سوق المراجعة تظهر تطورا كبيرا في الفترة الأخيرة والذي ميزه بروز عاملين اثنين وهما:

- تركيز واندماج المكاتب العالمية الكبرى للمراجعة في شكل شبكات.

حيث عرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، شبكات المراجعة بأنها هيكل كبير يهدف إلى التعاون، ويهدف بوضوح إلى تحقيق الربح أو مشاركة التكاليف أو يشارك في ملكية أو سيطرة أو إدارة مشتركة أو سياسات وإجراءات مشتركة فيما يخص رقابة الجودة أو إستراتيجية عمل مشتركة أو استخدام اسم تجاري مشترك أو جزء كبير من الموارد المهنية.¹

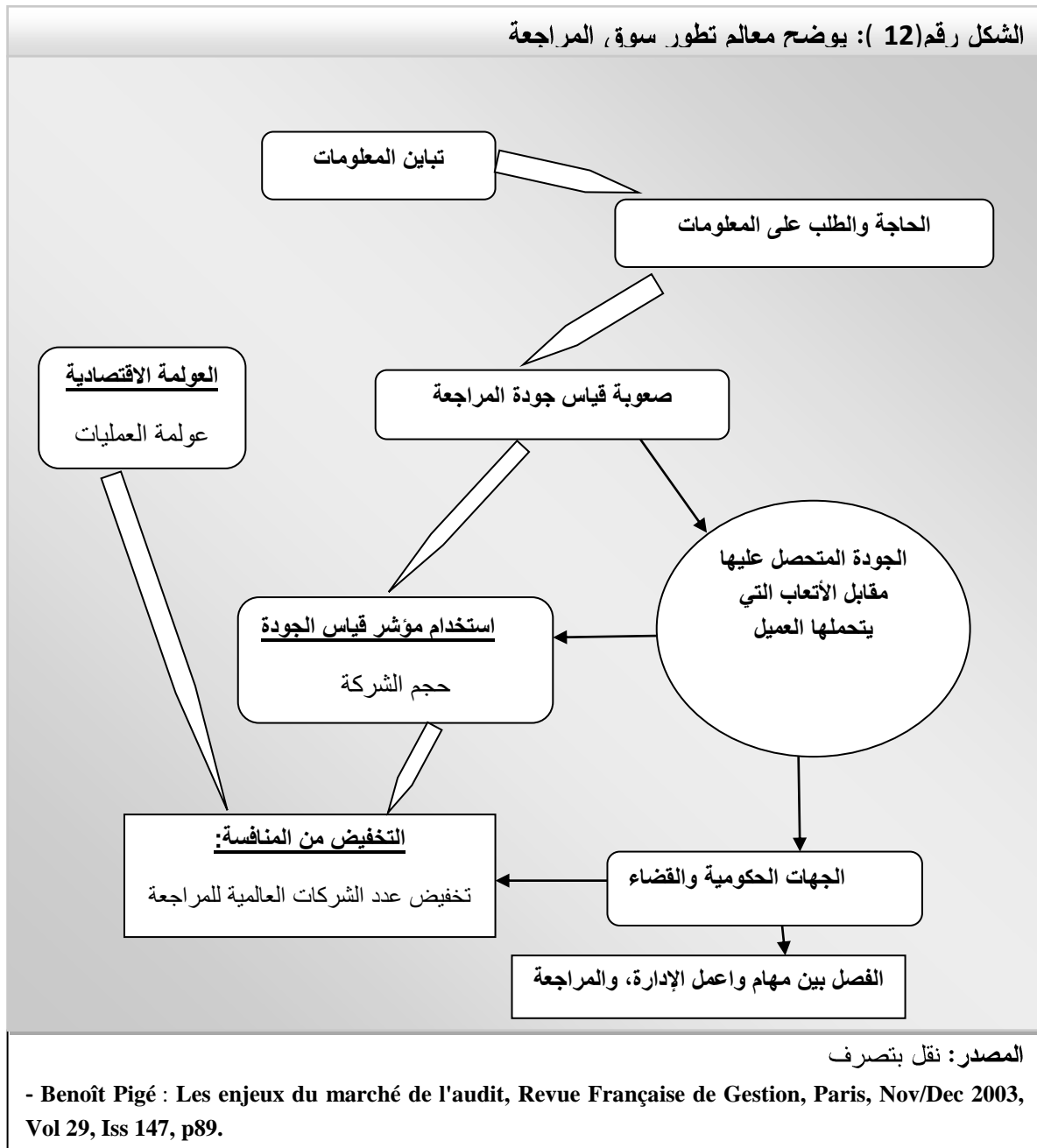
مع الإشارة أنه يشار إلى مكاتب المراجعة الكبرى ب (BIG N)، حيث (N)، تشير إلى عدد مكاتب المراجعة العالمية الكبرى، وذلك من أجل مرجعية الدراسة وفق تاريخها (2010) ، وذلك لأن عدد مكاتب المراجعة كان ثمانية مكاتب سنة 1980م، ثم أصبح ستة مكاتب سنة 1988م، وذلك باندماج شركتي (Deloitte, Haskins) و (Sells merged)، مع شركة (Touche Ross)، وكذلك شركة (Whinney merged)، مع شركة (Arthur Young)، وأصبح عدد الشركات العالمية الكبرى للمراجعة خمسة مكاتب سنة 1998، وذلك باندماج شركتي (Price Waterhouse merged) و (Coopers & Lybrand)، وبتاريخ الدراسة فان عدد الشركات العالمية الكبرى للمراجعة هو أربع شركات عالمية كبرى للمراجعة، منذ سنة 2002، وذلك بإفلاس وتصفية شركة (Arthur Andersen). وانخفاض المنافسة كنتيجة لهذا التركيز والاندماج.²

¹ - International Fédération of Accountants (IFAC), « **Handbook Of International Standards On Auditing And Quality Control** », op-cit, p134.

² - Benoît Pigé , « **Les enjeux du marché de l'audit** », Revue Française de Gestion, Paris, Nov/Dec 2003, Vol 29, Iss 147, pp 88-91.

حيث أن إعادة تنظيم مكاتب المراجعة الكبرى، واندماجها في شبكات عالمية من أجل تتبع عملائها في مختلف أنحاء العالم نتيجة لاحتامية العولمة الاقتصادية. تزامن مع انخفاض في رقم أعمال بعض شركات المراجعة الكبرى (BIG N)، والنتائج ضغط الهيئات المهنية والحكومية للفصل بين أعمال الإدارة وأعمال المراجعة.¹

- التركيز على مسألة الاستقلالية كعامل ومؤشر لقياس وتقدير جودة المراجعة، وما واكب هذا التركيز من ضغط وتشديد الهيئات المهنية، على ضرورة الفصل بين مهام الإدارة ومهام المراجعة.



¹ - Idem, p 91.

أظهرت دراسة أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية حول سوق المراجعة، أن انخفاض المنافسة بين مكاتب المراجعة العالمية الكبرى (BIG N)، خاصة بعد انهيار شركة (ARTHER ANDERSON)، ومجمل القيود التي فرضها قانون (SARBONES OXLEY) على مهنة المراجعة من حيث تقديم خدمات غير المراجعة، أنه أصبحت المنافسة مرتفعة بين مكاتب المراجعة الصغيرة، وواكبها كذلك انخفاض في أتعاب المراجعة بالنسبة لهاته الاخيرة بمعدل أكبر لدى مكاتب المراجعة الكبرى، حيث توضح هذه الدراسة بأن مكاتب المراجعة الصغيرة تتجه في ظل حدة المنافسة إلى الاعتماد على عملاء بهامش ربح منخفض في ظل ارتفاع مخاطر العميل.¹

وترى الباحثة أنه بالرغم من أن النظرية الاقتصادية توضح العلاقة الايجابية بين المنافسة وجودة المنتجات والخدمات، إلا أن أغلب الدراسات المدعمة بنتائج عملية تشير إلى العلاقة العكسية بين جودة المراجعة وحدة المنافسة في سوق المراجعة، في ظل البيئة الحالية لسوق المراجعة واحتكار مكاتب المراجعة العالمية الكبرى (BIG N)، للحصة الكبرى من سوق المراجعة، على اعتبار أن حجم مكاتب المراجعة يوفر مميزات لشبكة الفروع التابعة له كالتقليل من مخاطر المراجعة، الموارد المالية لمواجهة الدعاوى القضائية بالدرجة الأولى..... إلخ إلا أن مكاتب المراجعة الصغيرة تخضع لحدة المنافسة في ظل هذا الاحتكار لسوق المراجعة.

خامسا: التخصص الصناعي للمراجع وأثره على جودة المراجعة.

إن تحديد الشركات المتخصصة في صناعة معينة هي مهمة صعبة. وقد اتبع الباحثون الأكاديميون عدة أساليب لتحديد التخصص الصناعي للشركات،² كما أن هناك الكثير من العوامل التي تجعل منه عامل جاذبية للعملاء والمراجعين على حد سواء، حيث انه من المنطقي أن مؤسسة المراجعة التي تستثمر مواردها في تطوير وزيادة تخصصها في صناعة معينة يكون لديها حصة مهمة في سوق تلك الصناعة.³ وهذا ما يجعل التخصص الصناعي للمراجع لديه القليل من الآثار السلبية المحتملة، بما في ذلك زيادة التعرض للمخاطر التي قد تتجم عن عدم تنوع العملاء. وعلى الرغم من العيوب المحتملة للتخصص الصناعي للمراجع فهو جانب هام من جوانب تحديد جودة المراجعة في كثير من الحالات، فالآثار

¹ -James Bierstaker , “The Impact of Competition on Audit Planning Review, and Performance”, Journal of Accounting Literature, Gainesville, 2006, Vol 25, pp 15-17.

² -Deborah Bloomfield & Joshua Shackman, “Non-Audit Service Fees Auditor Characteristics and Earnings Restatements”, Manageriel Auditing Journal, Bradford, 2008, Vol 23, Iss 2, p 125.

³ - Dennis M O'Reilly & John T Reisch , “Industry specialization by audit firms - What does academic research tell us?”, Ohio CPA Journal, Columbus, Jul-Sep 2002, Vol 61, Iss 3, p 42.

الإيجابية المحتملة تفوق بكثير الآثار السلبية، وهذا ما يجعله من أهم العوامل التي لها تأثير إيجابي على جودة المراجعة.

ويعرف المراجع المتخصص في الصناعة بأنه المراجع الذي يتم تعيينه بواسطة شركات المراجعة، والذين لديهم التدريب والخبرة في الممارسة إلى حد كبير في صناعة معينة. ويتم التركيز على معرفة المراجع المتخصص في الصناعة المخزنة بالأخطاء وعدمها والتي يمكن استرجاعها من الذاكرة، كون الذاكرة والمعرفة المخزنة تعتبر الأساس لفهم السلوك واتخاذ القرار.¹

وأظهرت إحدى الدراسات الحديثة التي أجريت على عينة من 986 شركة من عملاء مكاتب المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية في الفترة من 1998م إلى 2003م، بأنه لكي تكون منشأة المراجعة متخصصة في قطاع أو صناعة معينة، يجب أن تراجع ما لا يقل عن 25% من إجمالي الشركات التي تنتمي لصناعة معينة، أو بمعنى آخر أن تحقق 25% من إجمالي أتعاب المراجعة على مستوى شركات هذه الصناعة.²

تتمثل أهمية تخصص منشأة المراجعة وتركيز جهودها في صناعة محددة، لأداء مهامها بجودة عالية كما يلي:³

- تستطيع منشأة المراجعة المتخصصة تكوين هيكل معرفة وخبرات خاصة بتلك الصناعة، وبالتالي تقديم خدمات ذات مستوى عالي من الجودة في الأداء المهني.
- الحصول على معرفة دقيقة وأكبر لمعايير المحاسبة ومتطلبات التقارير في هذه الصناعة، بالإضافة إلى تطوير المهارات اللازمة لتعاقدات المراجعة في هذه الصناعة.
- توزيع تكاليف التدريب والتطوير على مجموعة أكبر من العملاء من جانب مؤسسات المراجعة المتخصصة، وهذا يساعد في الاستفادة من وفورات الحجم.
- يدعم معرفة المراجعين لصناعة العميل، وهذا يزيد من تقديرات المراجعين للمخاطر الضمنية الموجودة في القوائم المالية والتي تكون سمة مميزة لهذه الصناعة.
- تسهيل مهمة المراجع عند فحص العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة والتي تعتمد على التقدير الشخصي، مما يؤدي إلى تخفيض احتمالات وفرص عدم اكتشاف احتواء القوائم المالية على أخطاء.

¹ - Birnberg Jacob G & Shields Michael D, "The Role of Attention and Memory in Accounting Decisions", Accounting Organizations and Society, Oxford, 1984, Vol 9, Iss 3, p365.

² - Robin N Romanus and others, "Auditor Industry Specialization, Auditor Changes and Accounting Restatements", Accounting Horizons, Sarasota, Dec 2008, Vol 22, Iss 4, p 403.

³ - Dennis M O'Reilly & John T Reisch, op-cit, pp 43-44.

- منشأة المراجعة المتخصصة لديها فرص قوية لتلبية احتياجات العملاء بصورة متميزة.

كما أكدت الهيئات المهنية على أهمية التخصص الصناعي للمراجع في دعم جودة المراجعة، من خلال معيار المراجعة الدولي ((ISA300) التخطيط لتدقيق البيانات المالية)¹. كما يشير معيار المراجعة الدولي ((ISQC1) المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول)، والمعيار الدولي ((ISA220) رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية)، إلى ضرورة توفر التأهيل المهني للمراجع . وترى الباحثة أن التخصص الصناعي للمراجع من أهم العوامل التي لها تأثير ايجابي على جودة المراجعة لما يوفره له من آليات لمواجهة المنافسة، تخفيض التكاليف وتحسين الجودة، وأن الأثر السلبي للتخصص الصناعي للمراجع يعتبر ضعيفاً.

المطلب الثاني: العوامل المرتبطة بفريق المراجعة وأثرها على جودة المراجعة الخارجية.

لكل مكتب مراجعة فريق عمل يقوم بأعمالها وهو المسؤول عن مخرجات المكتب من كفاءة وفاعلية ومصدقية للقوائم المالية، لذا فالعوامل المرتبط بفريق العمل مهمة ويمكن ذكرها كالآتي:

أولاً: استقلال المراجع

يعد موضوع استقلال مراجع الحسابات من الموضوعات التي حازت على كثير من الاهتمام وتناولتها العديد من الدراسات الأكاديمية، ويعتبر استقلال المراجع من أهم معايير المراجعة، كما أن استقلال المراجع يعتبر من أهم ما يهتم به مستخدمي القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم وبناء عليه يمكن القول بأن. استقلال المراجع حجر الزاوية في ممارسة مهنة المراجعة² استقلال المراجع يعني القدرة على العمل بنزاهة وموضوعية حتى من ناحية تفكيره عليه أن يكون تفكيراً مستقلاً وعليه أيضاً أن يكون مجرد من أية مصالح سواء أثناء القيام بعملية المراجعة أو عند إبداء رأيه الفني ويلعب استقلال المراجع دوراً هاماً في هامش الأمان لدى المستثمر الحالي والمستقبلي، ويعتبر الشك في استقلال المراجع السبب الرئيس والحقيقي لوجود فجوة التوقعات واتساعها في المستقبل، وأضاف أحد الباحثين أن فجوة الجودة تمثل أحد المكونات الرئيسية لفجوة التوقعات في المراجعة، وأن فجوة استقلال المراجع تعتبر أحد الأركان الأساسية في فجوة الجودة.

¹ -International Fédération of Accountants (IFAC, **Handbook Of International Standards On Auditing And Quality Control**, op-cit, p268.

² محمد نور وآخرون ، مرجع سابق ، ص:28.

ويرى Fearnley et al إلى أن نقص استقلال المراجع يعتبر أحد أسباب فشل المراجعة وذلك لأن المراجعين قد يكتشفون الخطأ الجوهري، والقوائم المالية المضللة، ولكنهم يفشلون في التقرير عنها أو تصحيحها، أي أن المراجعين يفتقرون إلى النزاهة.¹

وترى الباحثة أن عامل استقلال المراجع من العوامل الأساسية والمؤثرة بشكل مباشر على جودة عملية المراجعة والتي تؤثر في قرارات المستثمر بعدم وجود أي تلاعبات وأنه يتبع أخلاقية المهنة.

ثانياً: مدى خبرة فريق المراجعة.

لقد تبني الباحثون وجهتي نظر لتعريف الخبرة في المراجعة، الأولى تعرف الخبرة بأنها الأداء الأفضل لمهمة محددة. أما وجهة النظر الثانية: فتعرف الخبرة بأنها عبارة عن المدة الطويلة التي يقضيها الفرد في وظيفة معينة أو في أداء مهمة محددة.

وتتكون الخبرة بشكل عام من اجتماع المعرفة والمهارة، وتبرز خبرة الفريق بشكل جلي من خلال مراجعة النظير أو مراجعة الند للند وهي من الطرق التي استخدمت في قياس خبرة فريق المراجعة، وتكون بمراجعة أداء فريق مكتب مراجعة من قبل مكاتب ذات خبرة عالية تابعة لمنظمات مهنية حيادية وتهدف هذه المراجعة إلى زيادة مستوى أداء المهنة في البلد، وتنشأ الخبرة مع مرور الزمن والقيام بالمهمة لأكثر من مرة. ويرى على أن سنوات الخبرة التي يقضاها المراجع في تنفيذ المهام يعتبر مقياساً مناسباً للخبرة، ولكن هذا المقياس يفترض ثبات بعض العوامل مثل :

- ✓ المعرفة العامة بالمحاسبة والمراجعة، والتي تشابه المؤهل العلمي وطرق اكتساب المعرفة.
- ✓ ظروف مكاتب المراجعة، من حيث التقارب في الحجم وعدد العملاء وأنشطة العملاء.
- ✓ المقدرة على التعامل مع المشكلات

ونظراً لأهمية هذا العامل فقد تناولت العديد من الدراسات علاقة الخبرة المهنية لفريق المراجعة بجودة المراجعة، وتوصلت أغلب الدراسات إلى أن هناك علاقة إيجابية بينهما، وأن الخبرة المهنية تعتبر أحد خصائص جودة المراجعة.

ومن تلك الدراسات Carcello et al أكدت على أن خبرة فريق المراجعة ومكتب المراجعة بالعمل تعتبر أحد العوامل المؤثرة على جودة المراجعة، وأشار إلى ذلك بالخصائص التالية:²

- ✓ مشاركة مدير المراجعة الرئيس في عملية المراجعة على الأقل في السنتين الماضيتين.
- ✓ مشاركة مدير المراجعة في عملية المراجعة على الأقل خلال السنتين الماضيتين.
- ✓ مشاركة الشريك المسئول عن مهمة المراجعة في عملية المراجعة على الأقل خلال السنوات

الثلاث الماضية.

¹ Fearnley, Stella, Beattie, Vivien A., and Brandt, Richard, " **Auditor Independence and Audit Risk: A Reconceptualization**". Journal of International Accounting Research, (Vol.4, No.1, 2005), p40.

² Carcello et al, op-cit, p07.

✓ قيام مكتب المراجعة بأداء عملية المراجعة للعميل خلال السنوات الثلاث الماضية على الأقل. وأشار راضي إلى أن الخبرة المهنية تمكن المراجع من تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة والتقارير عنها بكفاءة، مما ينعكس إيجابيا على جودة المراجعة.

ثالثا: الإشراف الجيد على فريق المراجعة.

توكل مهام الإشراف على عملية المراجعة عادة إلى المراجعين الذين يشغلون مستويات تنظيمية عليا (مدراء المراجعة، والمراجعين الأول)، حيث يوكل إلى هؤلاء المراجعين مسئولية تدريب وتوجيه ومتابعة المراجعين المساعدين خصوصا في المهام غير العادية والمعقدة. وأشار AICPA في المعيار رقم 04 لعام 2012 للتخطيط والإشراف على عملية المراجعة والذي يتطلب من المراجع المسؤول عن عملية المراجعة إبلاغ مساعديه بمسؤولياتهم ومهامهم و الإجراءات التي يجب أن يتبعوها والأهداف التي يجب أن يحققوها، ويدخل ضمن عملية الإشراف تخصيص المراجعين على عمليات المراجعة تخصيصاً جيداً يتوافق مع قدراتهم وخبراتهم. ويشمل الإشراف على أعمال المراجعة على العناصر التالية¹: إصدار التعليمات للمساعدين، والتعرف بصورة مستمرة على المشكلات المهمة، ومراجعة العمل المؤدى، ومعالجة الاختلافات في الآراء بين أفراد مكتب المراجعة.

رابعا: الاتصالات الجيدة لفريق المراجعة و عميل المراجعة.

تعتمد خدمة المراجعة على العلاقة الثنائية والمباشرة بين مكتب المراجعة والعملاء، والتي يجب أن تتميز بالآتي:²

1. أن تكون علاقة هادفة، فالإتصال بين العميل ومكتب المراجعة يحدث لغرض معين.
2. لا تتطلب بالضرورة معرفة مسبقة، حيث توصف هذه العلاقة بأنها نوع من علاقة الغرباء،
3. وتحدث في إطار من القيود والمحددات.
4. أنها علاقة محدودة الأبعاد، حيث تكون هذه العلاقة محدودة وفقاً لطبيعة ومحتوى الخدمة

المطلوب تقديمها.

ويعد هذا العامل من العوامل المهمة في مجال المراجعة الخارجية، بسبب أن المراجعين يعتمدون على موظفي منشأة العميل في الحصول على المعلومات المهمة والتي تساعدهم على فهم طبيعة نشاط العميل، والحصول على الأدلة التي يصعب الحصول عليها من فحص المستندات والدفاتر الموجودة بحوزتهم.

¹ AICPA, op-cit, (1996), p 108

² احمد محمد صالح، "تأثير متغيرات بنة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في الجمهورية اليمنية"، رسالة دكتوراه، نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2010.

كما خلصت دراسة Carcello et al إلى أن الاتصال المتكرر بين فريق المراجعة الخارجية وإدارة الشركة الخاضعة للمراجعة يعد أحد الخصائص العشر الأولى لجودة خدماتها والتي حظيت بأعلى متوسط من خلال تحليل آراء الأطراف المهتمة بعملية المراجعة.¹

ويرى مصطفى أنه من جوانب زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة الخارجية في اكتشاف غش الإدارة هو الاتصال الجيد داخل الشركة ، ويؤكد أن نظرية اكتشاف الإشارة (النظرية المستخدمة من قبله لاكتشاف غش الإدارة) ليست محصورة فقط في التفاعل بين المراجع والعميل محل المراجعة وإنما يعتمد ذلك ليشمل أيضاً العلاقات داخل منشأة المراجعة.²

المطلب الثالث: العوامل المرتبطة بالشركة محل المراجعة وتأثيرها على جودة المراجعة الخارجية.

وترتبط بعاملين بارزين هما حجم محل المراجعة وتعقد عملياتها والثاني نظام الرقابة الداخلية للشركة محل المراجعة .

أولاً: حجم الشركة محل المراجعة وتعقد عملياتها.

يوجد في سوق العمل العديد من الشركات التي تزاول النشاط الاقتصادي، ويعتبر حجم الشركة أحد مجالات التمايز بينها، فهناك الشركات الفردية وهي وشركات تتميز: أنها ذات حجم صغير، كما أن هناك شركات الأشخاص وهي شركات ذات حجم متوسط، بالإضافة إلى ظهور الشركات المساهمة التي تتميز بكبر حجمها وانفصال ملكيتها.

وتختلف الحاجة للمراجعة بين الأنواع الثلاثة السابقة، وتعتبر الشركات المساهمة هي أكثر الأنواع أهمية لما لها من دور فعال في إنعاش الاقتصاد القومي، كما أنها أكثر الأنواع طلباً على المراجعة الخارجية، وذلك نتيجة لانفصال الملكية وكبر حجم صراعات الوكالة، بالإضافة إلى أن المراجعة الخارجية إلزامية على هذا النوع من الشركات.

يعتبر حجم الشركة من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة وخاصة عند ضخامة عملياتها مما يزيد من احتمال إجراء تلاعبات يمكن إخفائها، وقد أشار أحد الباحثين³ أنه كلما زاد حجم الشركة وتعقدت عملياتها كلما زاد الفصل بين الملكية والإدارة وزادت تكلفة الوكالة وبالتالي يفترض أنه كلما زاد حجم الشركة كلما زادت حاجتها إلى خدمة مراجعة ذات جودة عالية وذلك لمحاولة طمأنة الملاك والدائنين بأن

¹ Carcello, et al, op-cit, p. 6.

² مصطفى صادق حامد، " تحليل كفاءة وفعالية عملية المراجعة الخارجية في اكتشاف غش الإدارة " مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والتجارة، م15، ع1، الرياض، 2001، ص ص: 163-199.

³ كمال الدين الدهراوي، " مناهج البحث في مجال المحاسبة " الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، 2002، ص :02.

القوائم المالية تعكس فعلاً المركز المالي للسليم للشركة .ويظهر أثر حجم الشركة في حالتين قبل التعاقد وبعد التعاقد.

قبل التعاقد تحاول الشركة ذات الحجم الكبير وذات العمليات المعقدة انتقاء مكتب مراجعة ذو سمعة حسنة وذو أداء متميز، وبالتالي فهي تحاول أن ترفع من جودة أداء مراجع بياناتها (وخاصة في الشركات المساهمة التي تتميز بكبر حجمها) فمجلس الإدارة يحاول أن ينفي بانتقائه إخفاء أية تلاعبات قام بها قد يتهم بها لاحقاً وذلك لإرضاء الأطراف المرتبطة بالشركة محل المراجعة وزيادة الثقة فيه لإعادة انتخابه لاحقاً.

أما بعد التعاقد فحجم الشركة وتعقد عملياتها يؤثر أيضاً فمن المنطقي أن العمليات التي تتصف بضخامتها وتعقدها تؤدي إلى مزيد من الغموض بالنسبة للمراجع الخارجي، كما أنها تجعله يعتمد على أسلوب العينات بشكل أكبر مما يزيد من نسبة الخطأ، كما أن العمليات الضخمة ترتبط بأدلة إثبات أكبر مما يعني فقدان التركيز لأدلة الإثبات الأهم، أي فقدان الأهمية النسبية لأدلة أثبات قد تكون لها تأثير في رأي المراجع.

كما أن تعقد العمليات وضخامتها يتيح للإدارة المزيد من المرونة في إجراء التلاعبات وعمليات غش أكبر وترى الباحثة أن حجم الشركة موضوع المراجعة له تأثير واضح وكبير على جودة المراجعة الخارجية فبالعودة إلى حالة آرثر أندرسون كان مراجعي المكتب غير قادرين على فهم القوائم المالية وطبيعة عملياتها لمثل ذلك النوع المعقد من الشركات.

ثانياً: نظام الرقابة الداخلية للشركة.

يعد نظام الرقابة الداخلية الهيكل الرقابي الذي تقوم عليه أي منشأة وهو الحارس الأمين لتداول وحسن سير العمليات داخل الشركة ابتداء من فصل السلطات حتى توزيع المسؤوليات، ويعد نظام الرقابة الداخلية المصدر الرئيسي لمراجع الحسابات الخارجي من ناحية الحصول على أدلة الإثبات وتوثيقها الصحيح.

ويتوقف على تقييم نظام الرقابة الداخلية تقدير حجم الاختبارات من قبل المراجع الخارجي، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوياً كلما انخفض حجم العينة المراد فحصها وبذلك تقل تكلفة المراجعة الخارجية والعكس بالعكس.¹

كما إن كبر حجم المشروعات وظهور الشركات المساهمة أدى إلى تعدد وتنوع وتعقد العمليات داخلها، مما زاد من المهام الملقاة على عاتق إدارة تلك المشروعات، ولتحقيق الإدارة لأهدافها كان لابد لها من الاستعانة بنظم رقابة داخلية موثوق بها.

¹يدون ناشر، "مراقبة و مراجعة الداخلية، الشركة العامة للتدريب الفني والتدريب المهني، مجلس الإدارة العامة، 247، السعودية، ص:04.

حيث عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الرقابة الداخلية بأنها الخطة التنظيمية وكل ما يرتبط بها من وسائل وإجراءات يتبناها المشروع للمحافظة على الأصول، واختبار دقة الحسابات ودرجة الاعتماد عليها، وتنمية كفاءة العمل، وتشجيع اتباع السياسات الإدارية الموضوعية.

وأشار ارينز ولوبك إلى أن وجود هيكل رقابة داخلية فعال يعتبر أحد المفاهيم المتعارف عليها. في المراجعة الخارجية من الوجهتين النظرية والعملية، يقلل من كمية أدلة الإثبات التي يجب جمعها وأضاف أن الرقابة الداخلية الجيدة تمنع وقوع الكثير من الاختلاسات بأكثر مما يكتشفه المراجعون الأكفاء.

كما أن فهم هيكل الرقابة الداخلية يعد أحد العوامل المؤثرة على مدى قبول الوحدة الاقتصادية كعميل لدى المراجع، و يساعد ذلك على تحديد أتعاب عملية المراجعة الخارجية ولأهمية دراسة وتقييم هيكل الرقابة الداخلية وأثرها على عملية المراجعة، فقد تناولت العديد من الدراسات أثر ذلك على جودة المراجعة، وتوصلت إلى أن وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية يعتبر أحد العوامل التي تؤثر بشكل إيجابي على جودة المراجعة، كما يساعد نظام الرقابة الداخلية الكفاء في التقليل من القيام بالتلاعبات نظرا للضبط الداخلي والرقابة الداخلية الإدارية والمحاسبية التي يؤمنها ويحقق عدة نتائج منها توفير الوقت والجهد بالنسبة للمراجع الخارجي وتوفير الأدلة الاثبات الكافية.

المطلب الرابع: العوامل المتعلقة بمستخدمي القوائم المالية وتأثيرها على جودة المراجعة.

ويتعلق بعاملين أساسيين: الأول متمثل في مستوى وعي وإدراك مستخدمي القوائم المالية لمحتوى تقرير المراجع، أي بمستوى الثقافة المالية لهم. والعامل الثاني والمتعلق بالتقدير الجيد من قبل المراجع الخارجي للتوقعات التي يطمح لها مستخدمي القوائم المالية من أداء عملية المراجعة.

أولاً: مستوى الوعي والإدراك الذي يتمتع به مستخدمو القوائم المالية لمحتوى تقرير المراجع.

تتبع أهمية تقرير مراجع الحسابات في درجة الثقة التي يضيفها على القوائم المالية المنشورة والتي يعتمد عليها مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية، ولذلك أولت المنظمات المهنية والتشريعية تقرير مراجع الحسابات أهمية كبرى على المستوى الدولي أو على المستوى المحلي في صياغة التقرير وتبيان الرأي وما له من انعكاس على السوق المالي.

ومراجع الحسابات يعمل في بيئة تتصف بعدم التأكد ويتحمل في إبداء رأيه المهني درجة من المخاطر متمثلة في إبداء رأي غير صحيح عن القوائم المالية موضوع المراجعة بسبب الفشل في اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي قد توجد في المعلومات المحاسبية التي اعتمدت عليها هذه القوائم.¹

¹محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص:62.

ويرتبط نجاح عملية المراجعة بأكملها في إبداء المراجع لرأيه الفني المحايد في القوائم المالية بواسطة تقريره إلى مستخدمي القوائم المالية، ولتحقيق هذا النجاح يحتاج الأمر إلى دراسة عاملين:

1. الأول محتوى تقرير مراجع الحسابات
 2. والثاني مدى إدراك مستخدمي القوائم المالية لذلك المحتوى.
- وعليه فإن قيام المراجع بعملية المراجعة بالجودة المطلوبة منه سواء من مرحلة التخطيط- الفحص- دراسة نظام الرقابة الداخلية- جمع الأدلة الخ لا تكتمل إذا لم يتضمن تقريره المحتوى الإعلامي المناسب، وقيامه بتقدير ودراسة مستوى الوعي لدى مستخدمي القوائم المالية لذلك المحتوى. ويشير المحتوى إلى ما يتضمنه تقريره من ألفاظ وعبارات واضحة وسهلة وغير غامضة و محددة بحيث يستطيع قارئ التقرير الوصول إلى الفهم الكامل لما يحتويه التقرير بأكمله بما يساعد على الوثوق به أكثر والاعتماد نظراً لأن المستخدم يخاف ويتعد عن ما لا يستطيع فهمه وبالتالي عدم الاعتماد على نتائج عملية المراجعة الخارجية ولو تمت بجودة عالية، أما إدراك مستخدمي القوائم المالية لهذا المحتوى فيرتبط طردياً مع جودة المحتوى وسهولة معانيه وتوافر الخصائص الفنية التي أشارت إليها المنظمات المهنية في تقرير مراجع الحسابات.

ثانياً: التقدير الجيد للتوقعات التي يطمح إليها مستخدمو القوائم المالية من أداء عملية المراجعة ونتائجها

ظهرت في الآونة الأخيرة فروقات بين ما يتوقعه المجتمع المالي ومستخدمي القوائم المالية من مراجع الحسابات بين أدائه الجيد وبين ما يقدمه فعلاً على أرض الواقع. وسميت هذه الفروقات بفجوة التوقعات، وقد نشأت هذه الفجوة نتيجة اكتشاف مستخدمي القوائم المالية عدم مصداقية البيانات والمعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها ورأي المراجع بعدم وجود أي أخطاء وتلاعبات محاسبية، يأتي هذا الاكتشاف نتيجة تغير مسار الشركة المالي على أرض الواقع بشكل يغير ما تم التقرير عنه سابقاً وما كانت تشير إليه التقارير المالية الصادرة عن الشركة. لذلك أصبح المجتمع المالي ومستخدمو القوائم المالية يتوقعون من مراجع الحسابات أن يتعمق في العمليات وأنشطة الشركة لاكتشاف أية تلاعبات أو أخطاء جوهرية والتقرير عنها. وقد لاقى موضوع فجوة التوقعات اهتماماً كبيراً من الباحثين¹ في علم المراجعة في العقدين الأخيرين، حيث لا يمكن تجاهل تلك الفجوة، أو الادعاء بأن توقعات المجتمع غير واقعية، وعليه توجد علاقة بين الشك في استقلال المراجع ونقص الكفاءة المهنية وانخفاض جودة الأداء وقصور التقارير الصادرة عن مساهرة التغييرات في المجتمع وبين تضيق فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات.

¹فاتح سردوك، مرجع سابق، ص:98.

وعليه يجب على المراجع الخارجي القيام بالخطوات التالية للقيام بالتقدير الجيد لتوقعات مستخدمي القوائم المالية والمجتمع المالي وهي:¹

- 1-تحديد من هم المستفيدين من التقارير المالية وتقارير المراجع.
 - 2-تحديد مطالبهم واحتياجاتهم من هذه التقارير.
 - 3-العمل على تلبية هذه المطالب والاحتياجات لهؤلاء المستفيدين وتوقعاتهم من المراجعة.
- وترى الباحثة أن توسع الفجوة يؤدي إلى سوء أداء جودة المراجعة ذلك لأنه أصبح مستخدمي القوائم المالية على قناعة مسبقة بأن هذه القوائم المالية لا تلبى احتياجاته ولو تمت عملية أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية وجودة عالية.

¹نفس المرجع.

المبحث الثالث: رقابة جودة المراجعة.

تتم الرقابة على جودة خدمات المراجعة الخارجية من خلال جملة من البرامج والهيئات المشرفة على المهنة، وسنتناولها في هذا المبحث.

المطلب الأول: مفهوم رقابة جودة المراجعة الخارجية

ان تحسين جودة المراجعة الخارجية يتطلب وجود رقابة للتأكد من أن مكاتب المراجعة ملتزمة بتنفيذ الاجراءات والسياسات المصممة، وسيتم التطرق إلى مفهوم الرقابة على جودة المراجعة الخارجية من خلال مختلف التعاريف، وكذلك مكونات وعناصر نظام رقابة الجودة، وشروط تطبيقه.

أولاً: تعريف الرقابة على جودة المراجعة الخارجية.

لقد حظيت مفاهيم الرقابة على جودة المراجعة الخارجية باهتمام كبير من قبل العديد من المنظمات المهنية في العالم، وبذلت جهوداً حثيثة لتحسين أداء المكاتب العاملة في هذا المجال والارتقاء بها، وتجلت ذلك من خلال إصدار مجموعة من المعايير المهنية للرقابة على جودة الأداء والزام المراجعين بضرورة مراعاتها والتقيدها بها عند أداء عملية المراجعة الخارجية.

وعرفت الرقابة على جودة المراجعة الخارجية بأنها إجراءات وسياسات موضوعة من قبل مؤسسة المراجعة نفسها للتأكد من أن هذه الإجراءات طبقت لأجل الوصول لمستوى الحد الأدنى ألا وهو تطبيق المعايير المهنية المطلوبة.¹

كما عرفت هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي رقابة جودة المراجعة الخارجية، بأنها التنظيم الإداري لمكتب المحاسبة وجميع السياسات والإجراءات التي أقرها المكتب من أجل التحقق بدرجة معقولة من الاقتناع بالالتزام منسوبي المكتب بالمعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أداءهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية لعملاء المكتب بما في ذلك قواعد سلوك وآداب المهنة، والالتزام المكتب بالأنظمة التي تحكم مزاوله المهنة.²

¹ - هادي عباس التميمي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص: 68.

² <http://www.gccao.org> © 2010 .GCC Accounting and Auditing Organization

هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة

عرفت إرشادات جودة المراجعة الصادرة عن الاتحاد الأوروبي (Suprême Audit Institutions)، رقابة الجودة للمراجعة بأنها مصطلح يشمل السياسات والإجراءات التي يتم اعتمادها لضمان أن أعمال المراجعة الخارجية ذات جودة عالية، وأوضحت أن ضمان الجودة هي عملية محددة من خلال مكتب المراجعة لضمان أنه تم القيام بإجراءات الرقابة المطلوبة وتنفيذها بشكل ملائم، وأنه تم تحديد الطرق الممكنة لتعزيز أو لتحسين إجراءات الرقابة المعتمدة.¹

وقد عرفها الاتحاد الدولي للمحاسبين بأنها تمثل الأنظمة والسياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تقع تحت مسؤولية منشأة المراجعة، والتي تلتزم منشأة المراجعة بوضعها والحفاظ عليها لتقديم لها ضمانا معقولا بأن الشركة وموظفيها يمثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن التقارير الصادرة من قبل الشركة أو الشركاء في العمليات مقبولة حسب الظروف.²

بالرجوع إلى مجمل التعاريف السابقة للرقابة على جودة المراجعة نجد أنها تركز على النقاط التالية:

- أن رقابة الجودة تتمثل في جملة من السياسات والإجراءات التي يعتمدها مكتب المراجعة لتحقيق جودة المراجعة، وتندرج ضمن مسؤوليته في التنفيذ.
- إن رقابة جودة المراجعة الخارجية بمجمل سياساتها وإجراءاتها أصبحت تعتمد كأنظمة، ويتم التحقق من فعاليتها من أجل تحقيق الجودة العالية في تنفيذ مهامها، وضمان تحسين هذا النظام بمجمل الطرق الممكنة لتعزيز أو لتحسين إجراءات الرقابة المعتمدة.
- إن الهدف من اعتماد رقابة الجودة للمراجعة، هو توفير الحد الأدنى المطلوب لامثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية وطنيا ودوليا، وكذلك المعايير التنظيمية المعتمدة بمكتب المراجعة.
- كما تهدف رقابة الجودة إلى إعطاء ضمان لجودة المراجعة الخارجية.

بالرجوع إلى مجمل ما تم التطرق إليه فإنه يمكن تعريف الرقابة على جودة المراجعة بأنها: مجموع السياسات والإجراءات والأنشطة التي تعتمد عليها مكاتب المراجعة لمساعدتها على تنفيذ أعمالها بدرجة عالية من الكفاءة والجودة، والتي تهدف إلى مراقبة العمليات والحد من أسباب الأداء الغير مرضي للمكتب في

¹ - Supreme Audit Institutions (SAIs) , « **Guidelines on Audit Quality** » ، Version 29 October 2004, Revised version for the consideration of Contact Committee of the Heads of the SAIs of the European Union, Luxembourg, 6-7 December 2004.

² - International Fédération of Accountants (IFAC): **Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control**, op-cit, p132.

جميع مراحلها، وتعتبر وسيلة للتأكيد المعقول بأن الرأي المهني يعكس احترام واعتماد معايير المراجعة الوطنية والدولية، ومجمل الشروط القانونية أو التعاقدية، أو أية معايير مهنية تنظيمية يعتمدها مكتب المراجعة نفسه.

إن موضوع مراقبة جودة الأداء للمراجعة يعد ركيزة أساسية لا يقل أهمية عن وضع معايير التطبيق المختلفة للمحاسبة والمراجعة، بل إنها ذات أثر فعال للتأكد من أن ما يشكل أساساً لممارسة المحاسبين والمراجعين يتم تطبيقه بالفعل، ويمثل إضافة إلى أنه وسيلة للرقابة، قناة لتطوير المهنة من خلال ما ينتج عن عمليات الفحص. وقد كان منهج الدول المتقدمة في التوصل إلى برامج رقابة نوعية ملائمة من خلال بناء المهنة بصورة متتالية بدأت بوضع الأهداف والمفاهيم المختلفة، ثم تطورت أدوات الرقابة النوعية لتأخذ شكلاً محدداً، حيث أن البناء يجب أن يكون متوازياً في وضع الأهداف والمفاهيم ومعايير المحاسبة والمراجعة والأنظمة الأخرى ذات الصلة دفعة واحدة ويتوج ذلك بإيجاد نظام لرقابة جودة الأداء للمراجعة.

ثانياً: عناصر وشروط الرقابة على جودة المراجعة الخارجية

أن نظام الرقابة على الجودة يتضمن مجموعة من السياسات والإجراءات الواجب مراعاتها والالتزام بها من قبل مكاتب المراجعة، وأن تقوم بها سواء فيما يتعلق الشركة بشكل عام أو بمهام المراجعة الخاصة، أي على مستوى الشركة ككل وعلى مستوى كل عملية المراجعة وذلك من أجل ضمان قيامها بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب وبما يتفق مع معايير المراجعة. وقد تختلف الرقابة على الجودة باختلاف حجم منشأة المراجعة وطبيعة الأعمال التي تمارسها والموقع الجغرافي ومدى تفرع الأعمال، وتتأثر كذلك بالتكاليف والمنافع المتوقع تحققها منها.

1- عناصر الرقابة على جودة المراجعة الخارجية

تتمثل عناصر الرقابة على جودة المراجعة الخارجية فيما يلي:¹

أ- **مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة:** ويركز على أنه يجب أن يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الخارجية الاستقلالية في الحقيقة والظاهر، عند إجراء أعمالها وعدم التحيز لأي جهة، وأن يقوموا بأداء كافة المسؤوليات بكل موضوعية وأمانة.

¹ - James Schmutte & John Thieling, "Addressing the New Quality Control Standards", The CPA Journal, New York, Jan 2010, Vol 80, Iss 1, pp 52-54.

ب -الموارد البشرية (فريق العمليات): وهي السياسات والإجراءات التي يجب وضعها لتوفر تأكيداً مناسباً عن توافر التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء العمل على نحو جيد، وتخصيص العمل على الأفراد الذين تتوفر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب، وإشراك كافة الأفراد في برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من إنجاز الأعمال الموكلة إليهم، وتوزيع الأفراد بناءً على المؤهل والكفاءة لإنجاز أعماله. حيث يتم تقييم المراجعين من خلال تقرير التقييم الخاص بكل عملية مراجعة.

ج -قبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة: ويتطلب دراسة نزاهة المالكين والإدارة الرئيسية والقائمين على إدارة الشركة، وما إذا كان فريق العمل يملك الكفاءة والقدرات اللازمة لإجراء العملية بجودة، وامتناله للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة، ودراسة التوقعات حول استمرارية العلاقة.

د -أداء عملية المراجعة الخارجية: يجب أن يتم توجيه الفريق إلى عدة أمور قبل أداء وإجراء النقاشات بين أعضاء الفريق لإعطاء فرصة للأقل خبرة على طرح الأسئلة التي تواجهه، كما يجب وفق هذا المعيار الإشراف على تقدم العملية وتقدير الوقت الكافي لإنجاز العملية من قبل الفريق، ومعالجة المشاكل الهامة.

هـ -المتابعة أو المراقبة: وضع السياسات والإجراءات للتأكد من تطبيق جميع عناصر رقابة الجودة الأربعة على نحو فعال.

و- الاستشارات: أن تكون الاستشارات داخل مؤسسة المراجعة أو خارجها من قبل من يملكون الخبرة العملية ذات العلاقة بموضوع الاستشارة.

2 -الشروط الواجب توفرها في نظام رقابة الجودة.

لتحقيق جودة المراجعة الخارجية هناك شروط يجب توفرها في نظام رقابة الجودة من حيث أن النظام يجب يتصف بالمرونة، بحيث يستوعب النمو المستقبلي لأعمال الشركة محل المراجعة سواء من حيث حجم العمل أو طبيعته أو أي تغيير في نشاطها أو ظروفها وأن تتناسب مع حجم مكتب المراجعة.

- وبصفة عامة فإن متطلبات نظام الرقابة على جودة المراجعة تتمثل في النقاط التالية¹:
- أ- **الشمولية**: يجب أن يكون النظام شاملاً لكافة عناصر نظام الرقابة على جودة المراجعة على نحو ملائم.²
- ب- **الوضوح**: يجب أن يتضمن النظام وصفاً واضحاً ودقيقاً وشاملاً للنظام وأهدافه.
- ج - **الملائمة**: يجب أن يكون النظام مصمماً ليتلاءم مع طبيعة أعمال المكتب وحجمه وهيكله التنظيمي ونشاط عملائه ومدى تطور هذا النشاط وتعقيده.
- د- **ثقافة الجودة**: يجب أن يعزز هذا النظام مفهوم ثقافة الجودة لدى كافة العاملين في المكتب، بحيث يتم تطبيق السياسات والإجراءات من خلال فهم فحواها ومعرفة أهميتها.³
- هـ - **المسؤولية**: يجب أن يؤكد على مسؤولية كل فرد عن تحقيق الجودة، بما في ذلك الإدارة العليا، وبين العواقب التي تترتب على عدم تحقيقها.
- و- **الإلزامية التطبيق**: يجب أن يكون للنظام صفة إلزامية في التطبيق.
- ز- **التكلفة**: يجب أن يكون ذا تكلفة معقولة من حيث المال والوقت اللازم لإعداده وتطبيقه.
- ح - **العمومية**: يجب تعميمه على كافة العاملين في مجال المراجعة على مختلف المستويات، وأن يتم تأهيلهم لتطبيق ما ورد فيه من خلال التدريب والتطوير والتعليم المستمر.
- ط- **التغذية العكسية**: يجب أن يتضمن نظاماً للتغذية العكسية من المراجعين عن نواحي الضعف والقصور فيه والاقتراحات المقدمة لتطويره.

¹ محمد سامي راضي، "موسوعة المراجعة المتقدمة"، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر، الإسكندرية، 2011، ص:323.

² رلى نعيم دهمش، "رقابة الجودة في تدقيق الحسابات-مفهومها وأهميتها"، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد95، عمان، 1996، ص:50.

³ سونيا محمد البكري: "إدارة الجودة الكلية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص:57.

المطلب الثاني: برامج الرقابة على جودة المراجعة الخارجية

لقد أدت الازمات المالية وانهيئات الشركات الرائد في الاقتصاد عالميا إلى تسليط الضوء على اهمية جودة المراجعة الخارجية والرقابة عليها بشكل كبير، ويمكن حصر نوعين من أنظمة وبرامج الرقابة على جودة المراجعة الخارجية، الأولى والمتعلقة بالرقابة على الاداء ، الثانية المتعلقة بالرقابة على جودة مكاتب وشركات المراجعة، وهو ما تتطرق إليه هذه الدراسة، حيث انه لا توجد معايير وبرامج للرقابة النوعية على مكاتب المراجعة كنموذج استرشادي متكامل، يستخدم عند وضع سياسات واجراءات الرقابة على جودة الأعمال بمكتب المراجعة، ويمكن استخدامها من قبل الجهات الرقابية اثناء مراجعة مكاتب المراجعة، لذلك سيتم التطرق من خلال هذا المطلب الى بعض التجارب الدولية في مجال رقابة الجودة للمراجعة، خاصة الأمريكية منها والسابقة في هذا المجال.

أولاً: برنامج مراجعة النظر والرقابة على الجودة على مستوى مكتب المراجعة.

حتى عام 1977 لم يكن هناك أية أداة أو وسيلة لتنظيم أداء مكاتب المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بل كان التنظيم قاصراً على الممارسات المهنية الفردية، مما أدى إلى زيادة عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة، وزيادة الضغوط على مهنة المحاسبة خصوصاً من قبل الكونجرس وفي استجابة لانتقادات الكونجرس وتقرير لجنة مسؤوليات المراجعين، ولتسهيل برامج المعهد المتعلقة بالرقابة على الجودة عن طريق التنظيم الذاتي، فقد انشأ المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين قسماً لمكاتب المحاسبة ويتفرع من هذا القسم شعبتين، الشعبة الأولى لمكاتب المراجعة التي تتولى مراجعة الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية، والشعبة الثانية خاصة بمكاتب المراجعة التي تراجع باقي الشركات.¹

ان فحص النظر (PEER REVIEW)، ويعني خضوع مكتب المراجعة للفحص بواسطة مكتب مراجعة آخر، يقوم على اساس ان شركة المراجعة تقوم بفحص مدى التزام شركة مراجعة أخرى بنظم ومعايير رقابة الجودة للمراجعة، حيث تجري في كل شركة مراجعة عملية فحص دوري لرقابة الجودة وممارسات واجراءات المراجعة، من أجل تحديد وتقرير إن كانت الشركة المراجعة محل الفحص قد قامت بتصميم سياسات واجراءات لتنفيذ عناصر رقابة الجودة الخمس التالية:²

✓ الحياد والامانة والموضوعية.

¹ Francis, et al, Op-Cit, p.369

² - عفاف اسحق ابو رز، "الرقابة على أداء المحاسبين القانونيين"، مجلة المدقق، العدد 83، لبنان، 2010، ص12-13.

- ✓ التأهيل والمهارة والخبرة والتدريب والتعليم المستمر.
- ✓ سياسات واجراءات قبول أو الاستمرار في المراجعة العملاء.
- ✓ التأكد من أن أدلاء عملية المراجعة متماثل مع المعايير المهنية ومعايير الجودة .
- ✓ التأكد من تطبيق عناصر الجودة الاربعة السابقة والمتابعة والمراقبة على ذلك بشكل فعال.

1-مزايا نظام فحص النظر:

- ان القيام بفحص النظر يؤدي إلى تحقيق منافع لمنشآت المراجعة للمساعدة على ما يلي:¹
- تحقيق معايير رقابة الجودة.
 - كسب السمعة الحسنة.
 - تخفيض من احتمالية التعرض للتقاضي.
 - تنفيذ المراجعة وفقاً لمستويات مرتفعة من الجودة.
 - تعزيز وتمكين الصلاحيات لوضع القواعد والتفتيش والسلطة التأديبية.

2 -عيوب نظام فحص النظر:

تعرض برنامج فحص الزميل لكثير من الانتقادات حيث اتفقت جملة من الدراسات على عدم استقلاله وعدم مصداقيته، حيث وفقاً لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لا يطلع الفاحص على وثائق مستندات العملاء التي لا يرغب العملاء في مراجعتهم، ويمكن للمكتب الذي سيتم فحص نظم الرقابة على الجودة الخاص به ان يختار المكتب القائم بالفحص وبالتالي ظهور قصور التنظيم المهني في فحص نظام رقابة الجودة على مكاتب المراجعة.²

كما اعتبرت بعض الدراسات أن نظام فحص النظر أثبت فشله بعد انهيار كبريات الشركات المالية، واتهام مكاتب المراجعة بالفشل والتواطؤ في عدم الكشف عن التلاعب والفساد المالي، اذ اعتبر هذا النظام عبارة عن فحص بالتواطؤ بين شركاء في مكاتب المراجعة، وأنه غير قادر على تحقيق الأهداف المرجوة منه، وانه غير قادر على اكتشاف الخطاء والتجاوزات الكبيرة.³

وكانت أهم الانتقادات الموجهة إلى هذا الأسلوب:

- ✓ أن مراجعة النظر تؤدي بشكل روتيني، ويهتم القائمون بها بالشكل أكثر من المضمون.

¹ - المرجع نفسه.

²-Gunny Katherine and Zhang Tracey, “**The association between earnings quality and regulatory report opinions in the accounting industry**”, AICPA peer review and PCAOB inspections, working paper, 2006. du site www. ssrn.com.

³-Mouna Hazgui et autres, op-cit, p 5.

✓ أن الأشخاص القائمين بها غير مترغين لهذا العمل، وقد يكونوا غير صالحين في بعض الأحيان للقيام به.

✓ أن هذا الأسلوب يحمل شبهة المجاملة فيما بين مكاتب المراجعة .حيث أتاح قسم مراجعة النظير بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فرصة لمكتب المراجعة لاختيار المكتب القائم بمراجعته مما يؤثر على استقلالية وحياد المكتب القائم للفحص وبالتالي تقرير الفحص.

3- الرقابة على جودة المراجعة في الولايات المتحدة:

لقد تم اعتماد مراجعة النظير في الولايات المتحدة من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، كمعيار يختص بفحص ومراجعة أعمال شركات المراجعة والرقابة عليها، وتم تعديل هذا البرنامج ليشمل ثلاثة أنواع من الفحص، وذلك للتحقق من جودة عمليات المراجعة الخارجية، وتهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على يعمل بشكل فعال، وتتمثل فيمي يلي:¹

أ -مراجعة النظام أو المراجعة المباشرة (System Review)

تهدف إلى التأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات المحاسبة والمراجعة في مكتب المراجعة قد صمم طبقاً لمعايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، وأن هذه السياسات والإجراءات للرقابة على الجودة قد طبقت كما هو مخطط لها.

ب -مراجعة الارتباط (Engagement Review)

ويقصد بها توفير أساس للقائم بالفحص للتأكد من مراعاة المراجع عند ارتباطه مع العميل، للمعايير المهنية الصادرة في هذا المجال، وإن التوثيق في مكتب المراجعة يراعى المتطلبات الواردة في قائمة معايير خدمات المحاسبة والاستشارات.

ج -مراجعة التقرير (Report Review)

تهدف إلى مساعدة المراجع الذي يقوم بالارتباط مع العميل لتقديم خدماته الاستشارية، إلى التحقق من مدى التزام المكتب بنظام الرقابة على الجودة وتقديم تقرير بنتيجة هذه المراجعة وأن يؤدي العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الخدمة.

ثانياً: نظام المراجعة الخاص بمجلس الرقابة على اعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB).

¹ - عفاف اسحق ابو رز: مرجع سابق، ص14.

أصدر الكونجرس الأمريكي قانون Sarbanes-Oxley بهدف حماية المستثمرين والمصلحة العامة، وتدعيم واستعادة ثقة المجتمع بالمهنة والأسواق المالية، من خلال إصلاح الممارسات المحاسبية والمهنية وأعمال الرقابة على الشركات، واشتمل هذا القانون على العديد من القواعد المتعلقة بمهنة المحاسبة والتي أحدثت تغييرات أساسية بالنسبة للمهنة والرقابة عليها، ومن أهم تلك التغييرات إنشاء مجلس للإشراف على مكاتب المحاسبة.

اهتمت عدد من الدراسات بالتحول في نظم مراجعة جودة مكاتب المراجعة المكلفة بمراجعته شركات عامه داخل الولايات المتحدة من نظام مراجعة النظير (Peer review) الى نظام الفحص الخاص بمجلس الرقابة على اعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB)، حيث ظهر هذا النظام نتيجة التحول الكبير في تنظيم المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية، وما ترتب عليه من تكوين مجلس الرقابة على اعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB)، والذي أصبح مسؤولاً عن فحص جودة منشآت المراجعة المكلفة بمراجعة شركات عامة في البورصة، وما قد ترتب على ذلك من تضيق نطاق تطبيق برامج مراجعة النظير الذي هو مسؤولية المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، بحيث أصبح يطبق فقط على منشآت المراجعة المكلفة بمراجعة شركات خاصة. ومن واجبات المجلس:

- ✓ الإشراف على مكاتب المراجعة المسجلة لديه والتي تعد تقارير المراجعة للشركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية.
- ✓ إصدار أو تبني معايير المراجعة، ومعايير رقابة الجودة، ومبادئ السلوك المهني، ومعايير الاستقلال، وأية معايير أخرى تتعلق بإعداد تقارير المراجعة للشركات المساهمة والمسجلة في البورصة.
- ✓ إجراء تفتيش لمكاتب المراجعة المسجلة لديه، بموجب القسم (104) من هذا القانون، وقواعد المجلس.
- ✓ إجراء التحقيقات والإجراءات التأديبية المتعلقة بها، وفرض العقوبات الملائمة على مكاتب المراجعة المسجلة لديه، وعلى أي شخص ذو علاقة بها.
- ✓ القيام بالوظائف والواجبات الضرورية والملائمة لتطوير المعايير المهنية وتحسين جودة خدمات المراجعة المقدمة من قبل مكاتب المراجعة المسجلة لديه أو أي شخص ذو علاقة بذلك.
- ✓ تأكيد التزام مكاتب المراجعة المسجلة لديه، وأي شخص ذو علاقة بها، بهذا القانون وقواعد المجلس، والمعايير المهنية، وقوانين الأوراق المالية المتعلقة بإعداد وإصدار تقارير المراجعة
- ✓ وضع ميزانية خاصة بالمجلس، وإدارة عملياته، وموظفيه.

ثالثا: نظام الفحص الخاص بالمجلس الأعلى لمحافظي الحسابات (H3C) في فرنسا.

تم اعتماد هذا البرنامج في فرنسا منذ انشاء الهيئة المشرفة على المراجعين الخارجيين في فرنسا، وهي المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات المشرفة عليها مهنيا

(la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC))، وقد كان

التنظيم العام لرقابة الجودة للمراجعة من طرف الهيئة المهنية، يتمثل في ثلاث أنواع من الفحص كما

يلي:¹

- الفحص الجهوي للنشاط (ERA) l'Examen Régional d'Activités

- الفحص الجهوي المتعدد للنشاط (EPRA) l'Examen Plurirégional d'Activités

- الفحص الوطني للنشاط (ENA) l'Examen National d'Activités

حيث كان يتم هذا الفحص من طرف مراجعين لا ينتمون الى المكاتب محل الفحص، وكان هذا الفحص

يتمثل في التأكد من احترام وتطبيق العناصر التالية:²

- احترام المعايير والاجتهادات المهنية المطلوبة.

- توفير جميع الامكانيات لأداء مهمة المراجعة.

- سهر المراجع على التأكد من احترام الشركة محل المراجعة على احترام المبادئ المحاسبية

المقبولة قبولا عاما.

- احترام مبادئ الاستقلالية والموضوعية والنزاهة في اداء مهمة المراجعة.

على المستوى الهيئات المهنية المشرفة على المراجعة الخارجية للحسابات الخارجية في فرنسا،

فبعد اعتماد قانون حول الأمن المالي (LSF - la Loi sur la sécurité financière)، سنة

2003، والذي عدل لاحقا بقانون العولمة (Loi de modernisation) سنة 2005، والمشتق اساسا من

قانون ساربنس أوكسلي للولايات المتحدة الأمريكية، فقد تم انشاء المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات (le

Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C))، والذي جاء متوافقا مع اهداف

¹ - Mouna Hazgui & autres, op-cit, p 5.

² - Ibid, p 6.

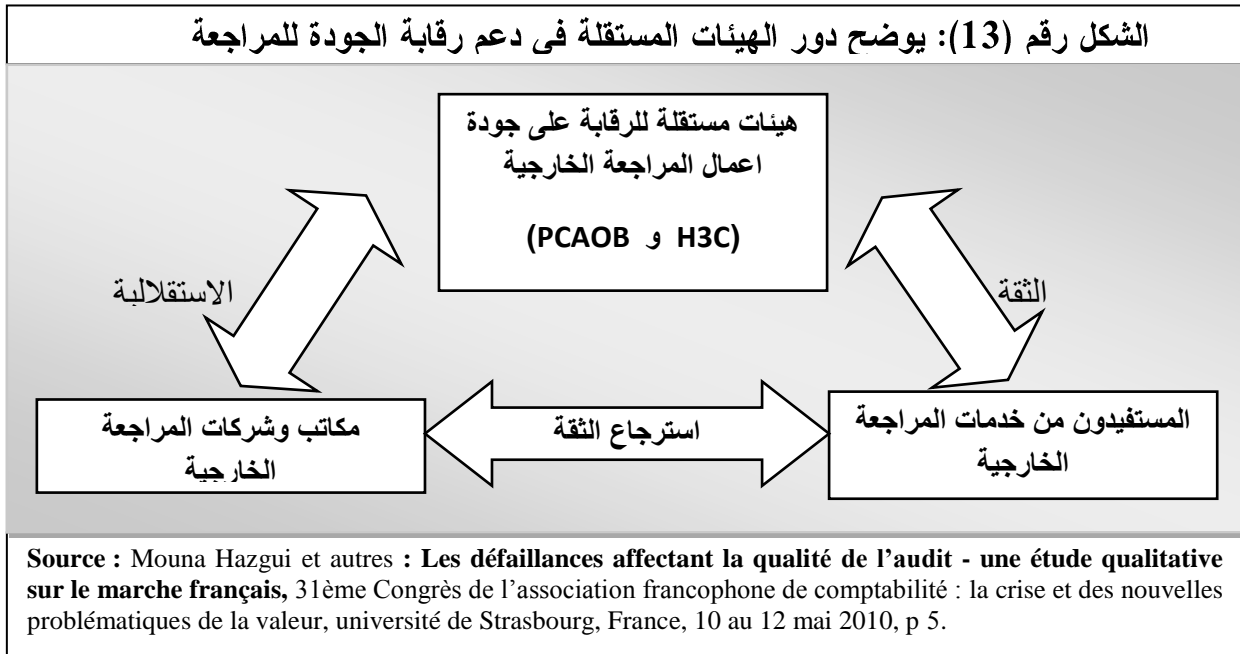
انشاء مجلس الرقابة على اعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB)، في الولايات المتحدة الأمريكية.¹

وتتمثل مهام المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات (H3C) في رقابة الجودة لأعمال المراجعة الخارجية مما يلي:²

- متابعة ومراقبة مهنة المراجعة الخارجية للحسابات.
 - مراقبة جودة أعمال المراجعين الخارجيين.
 - تحديد وضمان السلطة في تنفيذ عملية فحص النظير من طرف مكاتب وشركات المراجعة.
- ثالثا: اعتماد هيئات مستقلة عوض نظام مراجعة النظير من طرف الهيئة المهنية .

ان الانتقادات التي وجهت لبرنامج مراجعة النظير في تحقيق الرقابة على جودة المراجعة الخارجية تتبع اساسا من كون أن المهنيين في مكاتب المراجعين يشرفون على أعمال برامج فحص النظير، وهذا ما يطرح تناقضا في مجال الرقابة والشك في مصداقية أعمال الرقابة، ووفقا للتجارب الدولية السابقة فقد تم محاولة تجاوز هذا التناقض والشك في مصداقية المعلومات، من خلال تكوين هيئات مستقلة عن الهيئة المهنية للمراجعة، من اجل الاشراف على أعمال الرقابة والشكل رقم (13)، يوضح الدور الذي تلعبه هذه الهيئات المستقلة عن المهنيين في دعم مصداقية أعمال رقابة الجودة.

الشكل رقم (13): يوضح دور الهيئات المستقلة في دعم رقابة الجودة للمراجعة



¹ -Bernard Gumb & Christine Noël, "Le rapport des dirigeants sur le contrôle interne à l'épreuve de l'analyse de discours/CEO", reports about internal control, a content analysis, Comptabilité contrôle audit, Paris, Dec 2007, Vol 13, Iss 2, p97.

² - Mouna Hazgui & autres, op-cit, p 5.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على نظام رقابة جودة المراجعة الخارجية.

لقد تم اعتماد مجموعة من العوامل التي تؤثر في تطبيق نظام رقابة جودة المراجعة وتم تصنيفها فمنها ما يتعلق بتنظيم مرتبطة بمكتب المراجعة نفسه، وبعضها يتعلق بالشركة محل المراجعة وأخرى تتعلق بالبيئة الخارجية.

أولاً: العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الخارجية.

1- مجالس المعايير المهنية.

تتمثل في التنظيمات المهنية المعنية بوضع معايير المهنة، تهدف المعايير بشكل عام إلى وضع لسياسات والضوابط العامة التي يجب على مكتب المراجعة إتباعها والاسترشاد بها وغالباً ما يكون هناك شكلاً من إلزام مكتب المراجعة بتطبيقها وذلك عند منحه رخصة بمزاولة المهنة، لكن الأهم من وضع المعايير هو الالتزام بتطبيق المعايير وتنظيم تلك المعايير في ظل بيئة اقتصادية متغيرة وكذلك في ظل احتياجات وانعكاسات المراجعين أنفسهم في ظل المشاكل المهنية التي تواجههم، وفي الوقت الذي فشلت فيه تلك المنظمات في تعريف محدد وواضح لجودة المراجعة، مما زادت من مسؤولية المراجع قبل الغير، فدفعه ذلك لبذل عناية مهنية أكبر زادت من جودة المراجعة.

2- الجمعيات والنقابات المهنية.

وهي الجمعيات التي تقوم على خدمة مجتمع المهنة، وذلك بإصدار النشرات الدورية وإقامة ندوات علمية، تقوم على تنمية مهارات المراجعين من خلال التجاوب مع المستجدات في المهنة، وتقديم العون للمهنيين وحمائيتهم من الضغوطات من أي أطراف خارجية.¹

ثانياً: العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الداخلية:

وتتعلق بهيكل ومستويات التنظيم الداخلي لشركات المراجعة أو مكاتب المراجعة ويتم تقسيمها من جانب تنظيمي إلى:

1- مكاتب كبيرة الحجم: وترتفع فيها جودة عمله المراجعة ولا ينفرد فيه المراجع برأي أو عمله فرديه ولكن يكون للإشراف دور واسع في عمله الحكم على التقارير المالية وإصدار رأي حول مصداقيتها وفي كثير من الدول تظهر وقد أخذت شكل شركات مساهمه أو متعددة الجنسيات. ومحدداتها من حيث عدد عملاء المكتب وعدد أفراد المكتب المؤهلين مهنيًا وعلميًا حجم المكتب وقدرة المكتب والكفاءة المهنية على أداء المهام المكلف بها بأي منشأه باختلاف تخصصها الصناعي.

¹ - محمد جبران، مرجع سابق، ص ص 14-15.

2- مكاتب متوسطة الحجم: تعتمد على الشراكة ما بين اثنين من المراجعين بينهم مسئوليه تضامنية وتتسم جودة المراجعة فيها بالمتوسطة، نظرا لان العمل بعد التقرير يتم مراجعة من قبل مشرفين واعتماده أو إعادة مراجعة من قبل الشريك أو مدير المكتب ويكون فيه الإشراف أقل دورا من الشركات الكبيرة وأكبر من الفردية.

ثالثا: البيئة الاقتصادية لمكاتب المراجعة.

وتتمثل في العديد من العوامل التي تؤثر أساسا على جودة المراجعة وأنظمة الرقابة عليها ومن أهمها ما يلي:¹

- 1 -الكساد الاقتصادي: هناك علاقة ارتباط ما بين الرواج الاقتصادي وانتعاش المهن حيث أن الرواج له أثر كبير على تنمية مهارات الأفراد وإعداد الدراسات والدورات والندوات وذلك يؤثر بالإيجاب على جودة عمليات المراجعة، ويدعم آليات الرقابة على جودتها.
- 2-التضخم: حيث أن التضخم له أثر كبير على رقابة الجودة حيث أن الدول التي بها معدلات تضخم عالية يعتمد أصحاب المنشآت فيها إلى تحقيق أعلى عائد وأحيانا يرتكبون مخالفات مالية ويتجاوزون القيم الأخلاقية لمهنة المراجعة ويتفشى في هذه المجتمعات الغش والتزوير.
- 3 -حجم الشركات: كلما نمت اقتصاديات الدول كلما ظهرت التكتلات الاقتصادية والشركات المساهمة التي تعتمد على رأس مال كبير نسبيا مقارنة بالمشروعات الصغيرة والفردية مما يستدعي اهتماما أكبر من جانب المراجع ويحمله مسؤولية أكبر، ويعظم منها وزيادة العمليات محل المراجعة مما يؤثر على حجم عينة الفحص ولذلك تأخذ الشركة محل المراجعة طرق وأسس يتم بناءً عليها اختيار المراجع.
- 4 -أتعاب المراجعة: أتعاب المراجع لها أثر كبير على جودة المراجعة وهناك علاقة طردية ما بين جودة المراجعة وأتعاب المراجع، فلقد أظهرت الدراسات أنه كلما زادت أتعاب المراجعة كلما زادت عينة الفحص وزادت أدلة الإثبات وإتباع أساليب أكثر للحصول على المعلومات حول كفاية الإفصاح، وكون التقارير ملائمة، وفعالية إجراءات الرقابة.

رابعا: البيئة التشريعية .

تؤثر البيئة التشريعية التي يتواجد بها مكتب المراجعة ومدى تطبيقها والالتزام بها على جودته وأعماله بشكل كبير نجد منها يلي:

¹ - المرجع نفسه.

1 -قانون الضرائب: يؤثر قانون الضرائب على جودة المراجعة حيث أن اغلب أصحاب الأعمال يرغبون في تحقيق أعلى عائد على استثماراتهم مما يشجعهم على التهرب من الضريبة وعبئها بتقديم قوائم مالية ملفقة وهذا يؤثر سلباً على جودة المراجعة.

2 -قانون الشركات: يؤثر لقانون الاستثمار بشكل كبير في زيادة جودة المراجعة حيث أنه ينظم العلاقة بين المستثمر وحقوقه على المراجع في الحصول على سليم تجاه عدالة وصدق القوائم المالية.

خامسا: البيئة الاجتماعية والثقافية.

المراجعة والمحاسبة من المهن التي تتأثر بسلوك كل من مؤدي الخدمة ومستهلكها وتختلف باختلاف سلوك ونظرة المجتمع. ومن أهم العوامل الاجتماعية والثقافية:¹

1 - نظرة المجتمع للمهنة: تختلف نظرة المجتمع للمهنة من دولة لأخرى ومن منشأه لمنشأة فمثلا في بعض الدول تعد عملية المراجعة من أرقى الوظائف مثل أمريكا، لما لها من أثر كبير على اقتصاديات الدول، والعكس بالنسبة لبعض الدول خاصة التي تتسم بيئتها القانونية بالفساد.

2 -المناخ التعليمي والأكاديمي: المناخ التعليمي يوضح اهتمام الأكاديميين بالمهنة ووضعها محل الاهتمام وإجراء الدراسات حول الاستفادة منها وكذلك البحث عن طرق وأساليب كميته تساعد المهنيين في أداء أعمالهم وتوضيح أهمية العلوم الأخرى وعلاقتها بالمراجعة كالرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات مقاييس الحكم على جودة المراجعة ودور المراجع فيها.

3 -المناخ الثقافي: ان ثقافة المراجع تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع أدلة الإثبات وكذلك ثقافة الأفراد ومعرفتها بأهمية المراجعة، لما لها من أثر على مدى الاعتماد على تقرير المراجع في كل قراراته، سواء كان مستثمراً أو مقرضاً أو مورداً أو عميلاً وتختلف نظرة المجتمعات تبعاً لثقافتها المالية.

سادسا: البيئة المهنية.

1-التقيد بالمبادئ والقواعد الأخلاقية للمهنة: والتي تمثل قيم أخلاقية وتعتبر بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني وتشمل المبادئ: الأمانة والاستقامة، الاستقلالية والموضوعية، العناية المهنية، نطاق وطبيعة الخدمة.

2-التقيد والعمل حسب معايير المراجعة المتعارف عليها.

3-التأهيل المهني للمراجع، واستمراريته.

¹ فاتح سردوك، مرجع سابق، ص: 215.

المبحث الرابع: معايير رقابة جودة المراجعة في ظل المعايير الدولية.

تزايد الاهتمام من قبل العديد من المنظمات والجمعيات المهنية للمراجعة في كافة أنحاء العالم بموضوع مراقبة جودة أداء مكاتب المراجعة، مع العمل على تحسين مستوى الأداء المهني لها بما يخدم جميع الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة.

المطلب الأول: المعايير الدولية لرقابة جودة المراجعة الخارجية

تتمثل معايير الرقابة على جودة المراجعة في مجموعة من الإجراءات والسياسات التي تتبناها مكاتب المراجعة لتوفير القناعة المعقولة لإنجاز مهام المراجعة وفقاً للمبادئ الأساسية للمراجعة، حيث اهتمت مجموعة من الهيئات الدولية المشرفة على مهنة المراجعة بإصدار جملة من معايير رقابة الجودة، سيتم الإشارة لها في هذا المطلب.

أولاً: الحاجة إلى معايير رقابة الجودة للمراجعة وأهميتها

تمثل معايير الرقابة على جودة المراجعة مستويات الأداء المنهي للرقابة على جودة المراجعة، وتهدف إلى توفير مستوى معقول من الضوابط لضبط عملية التدقيق، لذا سيتم التطرق لمعايير الرقابة على جودة المراجعة من حيث الحاجة والطلب عليها وكذلك أهميتها في تحقيق جودة المراجعة.

1- الحاجة إلى معايير رقابة الجودة للمراجعة.

ويؤدي وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة إلى تحقيق أهداف المهنة من حيث تحسين مستوى ادائها واستمرارها، وبالتالي زيادة الثقة في مكاتب المراجعة.

فقد اعتمدت تلك المعايير لمواجهة مصادر رئيسة لمشكلات الجودة في المراجعة، وتهدف المعايير بشكل عام إلى وضع السياسات والضوابط العامة التي يجب على مكتب المراجعة إتباعها والاسترشاد بها وغالباً ما يكون هناك شكلاً من إلزام مكتب المراجعة بتطبيقها وذلك عند منحه رخصة بمزاولة المهنة، لكن الأهم من وضع المعايير هو الالتزام بتطبيق المعايير، وهنا تُجري الجهة المصدرة للمعايير فحص دوري للمكتب وذلك بإجراء اختبارات التحقق والالتزام للتأكد من التطبيق الفعلي للمعايير التي أصدرتها، حيث تقوم المعايير برسم الإطار العام لمكتب المراجعة وتترك للمكتب حرية وضع الإجراءات والسياسات الخاصة به والتي تتناسب مع إمكانياته المادية والبشرية وحجمه.¹

للتغلب على تلك المشكلات ولتحقيق الجودة المنشودة، لا بد من وجود معايير محددة للرقابة على جودة المراجعة تلتزم بها مكاتب المراجعة.

¹سامر دواره، "أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر في ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية"، رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة رسالة غير منشورة، جامعة حلب، سوريا، سنة 2014، ص:20.

2- أهمية معايير رقابة جودة المراجعة

تتمثل أهمية وجود معايير للرقابة على جودة المراجعة في:¹

- توثيق سياسات مكاتب المراجعة وإجراءاتها.
- تحقيق التأكيد المعقول بجودة مخرجات المراجعة (أعمال مكتب المراجعة).
- توفير وسيلة جيدة لتسويق أعمال وخدمات مكاتب المراجعة.
- إعطاء إنذار مبكر بالمشكلات والأخطاء المتوقع حدوثها.
- زيادة الكفاءة المهنية للممارسين للمهنة.
- تحفيز المساعدين ورفع روحهم المعنوية.
- زيادة الموضوعية والمصداقية.
- إعطاء الفرصة لمكاتب المراجعة لفحص أعمال المكاتب الأخرى.
- تحقيق المتطلبات النظامية لجهات الرقابة على مهنة المراجعة.

تعتبر معايير الرقابة على جودة المراجعة أداة هامة لتحسين جودة المراجعة ولا يمكن تحقيقها بدون وجود مثل هذه المعايير. لذلك فقد اعتمدت العديد من المنظمات المهنية في أكثر من دولة بإصدار العديد من المعايير التي يجب على مكاتب المراجعة الالتزام بها، ومن تلك المنظمات السبابة في هذا المجال، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، والاتحاد الدولي للمحاسبين، معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز لرقابة جودة عملية المراجعة.

ثانياً: المعايير الصادرة من الجهات المهنية لرقابة جودة عملية المراجعة.

سيتم التطرق إلى سياسيات وإجراءات لرقابة الجودة، التي اشتملتها معايير رقابة الجودة لأهم الهيئات المهنية عالمياً. كالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).

1- المعايير الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)

تزايد الاهتمام في أمريكا بجودة المراجعة في أوائل السبعينيات من القرن الماضي كاستجابة للانتقادات التي تعرضت لها المهنة، من أجل ذلك قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1978م بتشكيل لجنة معايير رقابة الجودة، والتي أصدرت أول برنامج لمعايير الرقابة على الأداء

¹ - محمد جبران، مرجع سابق، ص 14-15.

المهني، من خلال نشرة معايير رقابة الجودة الأولى (SQCS1) سنة 1979م، والذي تضمن تسعة عناصر لإجراءات وسياسات نظام رقابة الجودة كما يلي:¹

- **الاستقلال:** يهدف هذا المعيار إلى تأكيد قاعدة الاستقلال الواردة في قواعد السلوك المهني ويكون على مستويين المستوى الأول على مستوى المكتب والثاني على مستوى المراجع الذي يقوم بعملية المراجعة.
- **قبول العملاء الجدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين:** ويقصد به أن يتبع مكتب المراجعة سياسات وإجراءات تساهم في اتخاذ قرارات بشأن قبول عملاء جدد، أو مواصلة العلاقة مع العملاء الحاليين، لتفادي العملاء الذين تنقصهم الأمانة وحسن الخلق.
- **التوظيف:** ويقصد به أن يقوم كل مكتب مراجعة بوضع سياسة محددة للتوظيف، واختيار الكفاءات، وتحديد مستوى خبرة معين يجب توافره فيمن يتقدم للتوظيف بالمكتب
- **تنمية القدرات المهنية:** ويقصد بها أن على مكتب المراجعة أن يضع السياسات، والإجراءات، وبرامج التعليم المهني المستمر، والتدريب اللازم لموظفي المكتب.
- **الترقية الوظيفية:** ويقصد بها أن على مكتب المراجعة وضع السياسات التي تحول دون ترقية موظفيها إلى المستويات العالية.
- **تخصيص المراجعين على المهام:** ويقصد به أنه يجب على مكاتب المراجعة مراعاة والتأكد من توفر الخبرة، والكفاءة الفنية، والمعرفة لدى الموظفين المخصصين لأداء الوظائف المختلفة.
- **التشاور برأي الآخرين:** ويقصد به أنه يجب على مكاتب المراجعة الاسترشاد برأي الآخرين لحل لقضايا المتعلقة بالمشكلات المحاسبية أو مشكلات المراجعة التي تظهر خلال عملية المراجعة.
- **الإشراف:** ويقصد به أن تقوم مكاتب المراجعة بإخضاع كافة أعمالها للإشراف الجيد.
- **الفحص الدوري لبرنامج الرقابة على جودة الأداء:** ويهدف هذا الإجراء إلى التحقق من تطبيق برنامج الرقابة على جودة العمل بمكتب المراجعة.

وفي عام 1988 أسس نفس المعهد لجنة (QREC) كلجنة فرعية فنية مسؤولة مع مجلس معايير المراجعة عن تطوير معايير الرقابة على الجودة، وإصدار السياسات بشأن معايير رقابة الجودة، وإدارة برنامج الجودة.² وأصدرت برنامجًا أطلق عليه الفحص المتعمق، (Peer Review Program) ويلزم هذا البرنامج مكاتب المراجعة أو المحاسبين القانونيين كأفراد والذين تنشأ عن خدماتهم مسؤولية تجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب المراجعة، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام Quality Control System لدى مكاتب المراجعة ثم إصدار تقرير لنتيجة هذا الفحص.

¹ - James Schmutte & John Thieling, op-cit, P52.

² www.aicpa.com " Firm's System of Quality Control "

وفى عام 1996، أصدرت لجنة معايير الرقابة على الجودة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين برنامج الفحص المتعمق ويلزم هذا البرنامج مكاتب المراجعة أو المحاسبين القانونيين كأفراد والذين تنشأ عن خدماتهم مسؤولية تجاه الطرف الثالث بتسجيل أسمائهم لدى لجنة بالمعهد متخصصة في تقييم أداء مكاتب المراجعة، حيث تقوم هذه اللجنة بفحص وتقييم نظام رقابة الجودة لدى مكاتب المراجعة، ثم إصدار تقرير لنتيجة هذا الفحص.¹

حيث أصدرت اللجنة نشرة معايير رقابة الجودة الثانية (SQCS2)، والتي تسمى نظام الرقابة على جودة أداء ممارسات مكاتب المحاسبة والمراجعة، وكذلك قامت اللجنة بإصدار معايير رقابة الجودة الثالثة (SQCS3)، والتي تسمى رقابة ومتابعة ممارسات مكاتب المحاسبة والمراجعة، لتوفير إرشادات تساعد مكاتب المراجعة على كيفية تطبيق عناصر الرقابة والمتابعة، ووضحت الاستعانة بأفراد مؤهلين من خارج مكتب المراجعة للقيام بعملية الرقابة والمتابعة للتحقق من مدى ملائمة السياسات والإجراءات الموضوعية، ومدى الالتزام بها، لتجاوز المشكلة التي كانت تواجهها المكاتب الصغيرة حيث يصعب على مثل هذه المكاتب تقسيم فريق العمل إلى عدة فرق حسب المهام.

حيث حلت النشرتان مكان نشرة معايير رقابة الجودة الأولى (SQCS1).

اشتملت نشرة معايير رقابة الجودة الثانية (SQCS2)، على خمسة عناصر لإجراءات وسياسات نظام رقابة الجودة كما يلي:²

- الاستقلال والنزاهة والموضوعية.
- قبول العملاء والتعاقدات الجديدة والاستمرار مع العملاء والتعاقدات الحالية.
- إدارة فريق المراجعة.
- أداء وتنفيذ عملية المراجعة.
- الرقابة والمتابعة

كما أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، بعدها جملة من التحديثات والتعديلات على معايير رقابة الجودة من حيث متطلبات التطبيق، نشرة معايير رقابة الجودة السابعة (SQCS7)، والتي

¹ - محمد جبران، مرجع سابق، ص:15

²Barber Barry & Gibson Kim M, « New standards alter quality control systems », Journal of Accountancy, New York, Aug 1996, Vol 182, Iss2, p 67.

تسمى نظام رقابة الجودة للشركات، في أكتوبر 2007م، والساري المفعول منذ الأول من جانفي سنة 2009م، والذي تضمن ستة عناصر لإجراءات وسياسات نظام رقابة الجودة كما يلي:¹

- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة.
 - متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.
 - قبول العملاء والتعاقدات الجديدة والاستمرار مع العملاء والتعاقدات الحالية وعمليات محددة.
 - الموارد البشرية.
 - أداء وتنفيذ عملية المراجعة.
 - الرقابة والمتابعة.
- ومن خلال الجدول رقم (04)، تتضح مجمل التغييرات والتطورات التي شملت معايير رقابة الجودة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين من خلال النقاط التالية:
- تحديد مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة والتطبيق لنظام رقابة الجودة لجميع الجهات.
 - اتساع نطاق خدمات مكاتب المراجعة لتشمل خدمات أخرى بجانب خدمة المراجعة.
 - اتساع مفهوم الاستقلال السابق توضيحه، ليشمل عنصر النزاهة والموضوعية.
 - إدماج مجموعة العناصر المرتبطة بفريق المراجعة في عنصر واحد تحت مسمى الموارد البشرية.
 - اتساع مفهوم عنصر قبول العملاء الجدد والاستمرار مع العملاء الحاليين، بحيث امتد ليشمل أيضا طبيعة المهام المطلوبة، وتوافقها مع معرفة وخبرة المراجع المهنية كمنطلق لاتخاذ قرار قبول الاستمرارية مع العملاء، والاتفاق حول طبيعة ونطاق وحدود المهام المطلوبة وعمليات محددة.
 - إدماج عنصري التشاور والأشراف في عنصر واحد هو أداء وتنفيذ عملية المراجعة.
 - تغيير عنصر الفحص الدوري إلى عنصر الرقابة والمتابعة.

¹ James Schmutte & John Thieling, op-cit, p 54

الجدول رقم (04): تطور عناصر معايير رقابة الجودة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين		
1979 SQCS1 الصادر سنة	1996 SQCS2 الصادر سنة	2007 SQCS7 الصادر سنة
نشرة معايير رقابة الجودة 1	نشرة معايير رقابة الجودة 2	نشرة معايير رقابة الجودة 7
		مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة
الاستقلال	الاستقلال والنزاهة والموضوعية.	متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة
قبول العملاء الجدد واستمرار العلاقة مع العملاء الحاليين	قبول العملاء والتعاقدات الجديدة والاستمرار مع العملاء والتعاقدات الحالية	قبول العملاء والتعاقدات الجديدة والاستمرار مع العملاء والتعاقدات الحالية وعمليات محددة
التوظيف	إدارة فريق المراجعة	الموارد البشرية
تنمية القدرات المهنية		
الترقية		
تخصيص المراجعين على المهام		
الإشراف	أداء وتنفيذ عملية المراجعة.	أداء وتنفيذ عملية المراجعة
التشاور		
الفحص الدوري لبرنامج الرقابة على جودة الأداء	الرقابة والمتابعة	الرقابة والمتابعة

Source: James Schmutte & John Thieling : Addressing the New Quality Control Standards, The CPA Journal, New York, Jan 2010, Vol 80, Iss 1, P54.

2- معايير رقابة الجودة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

يعتبر الاتحاد الدولي للمحاسبين المنظمة العالمية لمهنة المحاسبة وقد تأسس في عام 1977 وتعزيز مهنة المحاسبة على نطاق عالمي، والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية ، وذلك بتحقيق ورفع مستوى الالتزام بمعايير مهنية عالية الجودة وزيادة التوافق الدولي لهذه المعايير والتعبير عن المواضيع ذات الصلة العامة حيث تكون الخبرة المهنية أكثر الأمور صلة بذلك .

فقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين في عام 1994 بإصدار معيار المراجعة الدولي لرقابة الجودة (ISA220)، الخاص بالرقابة على جودة أعمال المراجعة والذي يهدف إلى تحديد معايير وتوفير إرشادات للرقابة على الجودة. وأكد المعيار على أن يتم تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب المراجعة، وعلى مستوى عمليات المراجعة الفردية، وأن طبيعة ونطاق سياسات وإجراءات رقابة الجودة تتوقف على مجموعة من الاعتبارات مثل حجم المكتب، وانتشاره الجغرافي، والهيكل التنظيمي، والتكلفة والعائد من الجودة. ويشتمل المعيار على إجراءات وسياسات لرقابة مستوى الأداء تحتوي على العناصر التالية:¹

أ- المتطلبات المهنية: تتطلب من الأفراد العاملين بمكتب المراجعة الالتزام بمبادئ الاستقلالية والنزاهة والموضوعية، والحفاظ على السرية والأخلاقيات المهنية.

ب- المهارة والكفاءة: بناء عليها يتعين على مكتب المراجعة أن يستعين بمن لديهم المهارة، والكفاءة التي تساعدهم على أداء الأعمال المسندة إليهم بعناية واجبة.

ج - التكاليف بالمهام: بموجبها يجب إسناد أعمال المراجعة إلى أفراد حاصلين على قدر من التدريب العملي، ولديهم التأهيل المهني المطلوب في ظل الظروف المحيطة.

د- التفويض: يتطلب أن يكون هناك توجيه، وإشراف مباشر، وفحص للعمل عند كافة المستويات، وذلك بهدف توفير تأكيد معقول بأن العمل المؤدى يفي بمعايير الجودة.

هـ- الاسترشاد بالرأي: بناء عليها يجب أن يتم الاسترشاد برأي الآخرين حينما يكون ذلك ضروريا سواء كانوا من داخل أو خارج المكتب، على أن يتسم هؤلاء بالخبرة الملائمة.

و- قبول أو إنهاء التعاقدات مع العملاء: في ظل هذا المتطلب يجب أن يتم إجراء تقييم للعملاء المرتقبين، وفحص للعملاء الحاليين على أساس دوري. وعند اتخاذ قرار بقبول أو عدم الاحتفاظ بالعملاء يجب مراعاة مدى استقلالية المكتب، ومقدرته على تقديم الخدمة للعميل على نحو ملائم، بالإضافة إلى استقامة إدارة العميل.

¹ أمين السيد أحمد لطفي: مرجع سابق، ص ص: 181-182.

ز- المتابعة: يتطلب هذا العنصر من المكتب المتابعة المستمرة لكفاية وفعالية السياسات والإجراءات التنفيذية للرقابة على الجودة.

كما أوضح المعيار (ISA220) بأن على مكاتب المراجعة إبلاغ سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة العامة بمكتب المراجعة إلى العاملين بطريقة مناسبة من شأنها توفير تأكيد معقول بأن السياسات والإجراءات يتم فهمها وتنفيذها.

وسيم التطرق لهذا المعيار بالتفصيل مع آخر التحديثات لمجمل الإجراءات والسياسات التي يتطلبها تطبيقه لاحقاً.

ويوضح المعيار الدولي ((ISQC1) معيار رقابة الجودة الأول)، مكونات نظام رقابة الجودة من سياسات مصممة لتحقيق الهدف من نظام رقابة الجودة والإجراءات اللازمة لتطبيق ومراقبة الامتثال لهذه السياسات، من خلال المحاور التالية:

1- التطبيق والامتثال للمتطلبات ذات العلاقة.

2- عناصر نظام رقابة الجودة.

3- وثائق نظام رقابة الجودة.

المطلب الثاني: عناصر رقابة الجودة حسب معيار المراجعة الدولي ((ISA220) رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية)

يعنى هذا المعيار بالمسؤوليات المحددة للمراجع وصدور، ضمن معايير المراجعة الدولية في شهر جوان من سنة 1994م، والذي حل محل الدليل الدولي السابع، وهو ضبط جودة العمل في المراجعة، وتم تعديل معيار رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية، ضمن دليل المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة، للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، الصادر سنة 2005م.¹ كما شمله مشروع تطوير معايير المراجعة الخارجية المعلن عنه في مارس من سنة 2009م، والذي نتج عنه ستة وثلاثون معيارا دوليا للمراجعة محدث ومعدل، ومعيار دولي موضح لرقابة الجودة.² ويهدف المعيار (ISA220) إلى توفير إرشادات سياسات وإجراءات رقابة الجودة لعملية المراجعة الخارجية من خلال ما يلي:³

- السياسات والإجراءات التي يتبناها مكتب المراجعة عند أداء عملية المراجعة.
 - الإجراءات المتعلقة بتقويض الأعمال للمساعدة في أداء عملية المراجعة الخارجية، ويجب تطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة على مستوى مكتب المراجعة وأيضا على عمليات المراجعة الفردية.
 - سياسات وإجراءات مراجعة رقابة الجودة للمراجعة.
- إن سياسة رقابة الجودة بمثابة الأهداف التي تسعى مكاتب المراجعة لتحقيقها، بينما إجراءات الرقابة تمثل الخطوات والأساليب التي يتم تنفيذها من أجل تحقيق السياسة المعتمدة، أي الأهداف المحددة.⁴

كما حدد المعيار (ISA220) المسؤولية في جودة عمليات المراجعة الخارجية، كأول عنصر في هذا المعيار، حيث أن أعمال الشريك في العملية، تتمثل في إشرافه على فريق العملية، وتحمل مسؤولية الجودة الشاملة على كل عملية من عملياتها، وأن الشريك في العملية هو المسؤول عن تقييم التهديدات

¹consulter la page web : <http://www.ifac.org/IAASB/Projects>. Copyright © 2010 International Federation of Accountants.

² - Idem.

³ - طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المراجعة"، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص:44.

⁴ - محمد جبران، مرجع سابق، ص:20.

التي يتعرض لها الاستقلال، والتصدي للانتهاكات التي تم تحديدها في السياسات والإجراءات المتعلقة باستقلال الشركة، وتوثيق استنتاجات بشأن الاستقلال عن العميل.¹

تتمثل مسؤوليات شريك العملية كما نص عليها المعيار (ISA220) عموماً فيما يلي:²

- أهمية التأكيد على جودة المراجع في كل من المستويات التالية:
 - أداء العمل الذي يمثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.
 - الامتثال لسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالشركة حيثما كان ملائماً.
 - إصدار تقارير المراجع التي تعد مناسبة في الظروف، وقدرة فريق المراجعة الخارجية على ممارسة الشك المهني.

- التأكيد على أهمية جودة المراجعة الخارجية كمطلب أساسي لعملية المراجعة في جميع مراحلها. سيتم التطرق لعناصر المعيار كما نص عليه دليل المعايير الدولية للمراجعة ورقابة الجودة، إصدار سنة 2009م، والساري المفعول بتاريخ 2009/12/15م، من السياسات والإجراءات التي تعالج كل عنصر من العناصر التالية:

- المتطلبات الأخلاقية.
- الموافقة على العلاقات مع العملاء واستمراريتها.
- الموارد البشرية.
- أداء العملية.
- المراقبة.
- التوثيق.

ولقد بينت الفقرة الرابعة من المعيار بأنه على منشأة مكاتب المراجعة تنفيذ سياسات وإجراءات رقابة الجودة والتي صممت للتأكد بأن كافة المراجعات قد تمت حسب المعايير الدولية للمراجعة أو المعايير الوطنية المناسبة.³

¹ - Christina Brune, « **Two quality standards exposed** », The Internal Auditor, Altamonte Springs, Aug 2003, Vol 60, Iss 4, p 19.

² - International Fédération of Accountants (IFAC): **Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control**, op-cit, pp 139-140.

³ - Ibid, p 139.

أولاً: المتطلبات الأخلاقية

وتطلب الامتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة ، وهي قواعد أخلاقية لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين وقد حدد دليل بيانات التدقيق التأكيد والسلوك الأخلاقي الدولية، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، هذه المبادئ في العناصر التالية، تم التأكيد عليها كما يلي: ¹

- الاستقلالية
- النزاهة.
- الموضوعية.
- الكفاءة المهنية والعناية الواجبة.
- السرية.
- السلوك المهني.

وتعتبر هذه العناصر وخاصة استقلالية مراجع الحسابات، بمثابة العمود الفقري لجودة المراجعة، وإذا ما انعدم هذا الركن فإن باقي العناصر لن تكون ذات أهمية كبرى. ومن أهم الإجراءات التي تضمن الالتزام بهذا العنصر الرقابي، إبلاغ أفراد المكتب من جميع المستويات بالسياسات والإجراءات المتعلقة وذلك من خلال ما يلي: ²

- التأكيد على الاستقلال الذهني في برامج التدريب والإشراف ومتابعة عمليات المراجعة الخارجية.
- مراقبة الالتزام بالسياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية والأمانة والموضوعية والسرية والسلوك المهني، وذلك من خلال التأكيد علي أنهم ملمون بالسياسات وإجراءات الشركة، وعدم وجود أو حدوث علاقات أو معاملات محظورة بموجب سياسة الشركة.
- المتابعة الدورية لعلاقة الشركة مع العملاء للتأكد فيما إذا كان هناك أي مجالات تضعف استقلالية الشركة.

ثانياً: الموافقة على العلاقات مع العملاء واستمراريتها.

يلزم المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول الشركة بجمع معلومات تعد ضرورية قبل الموافقة على إجراء عملية مع عميل جديد، وعند ها يمكن تحديد إمكانية الاستمرار في عملية جارية، وكذلك يجب جمع المعلومات الضرورية عند الموافقة على عملية جديدة مع عميل قديم.

¹ - Ibid, p 6.

² - محمد جبران، مرجع سابق، ص: 20.

كما أن وجود المعلومات حول العميل الجديد تساعد الشريك في العملية في تحديد ملائمة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بالموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها، وذلك من خلال النقاط التالية:¹

- نزاهة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية والقائمين على إدارة منشأة العميل.
- التأكد من أن فريق العملية يملك الكفاءة والقدرات اللازمة لإجراء عملية المراجعة، بما في ذلك الوقت والموارد.
- التأكد من مقدرة الشركة وفريق العملية على الامتثال للمتطلبات الأخلاقية، والمسائل الهامة الناشئة خلال عملية المراجعة الحالية والسابقة، وتوقعاتها حول استمرارية العلاقة مع العميل.
- ويلاحظ أن الإجراءات في هذا المعيار، كانت لغرض تقييم العملاء المحتملين، وبهدف الموافقة على اعتمادهم كعملاء للمكتب، وكذلك وضع تقييم العملاء على ضوء ظهور أحداث معينة، كاعتبار الاستقلالية والقدرة على خدمة العميل بشكل ملائم لغرض تحديد فيما إذا كان من الضروري استمرار العلاقة مع العميل من عدمه.

ثالثاً: الموارد البشرية (فرق العمليات).

يضم فريق العملية شخصاً ذو خبرة في مجال متخصص من المحاسبة أو المراجعة، سواء تم إشراكه أو توظيفه من قبل الشركة إن وجدت، والذي يطبق إجراءات المراجعة على العملية. ومع ذلك لا يعد الشخص الذي يملك مثل هذه الخبرة من أعضاء فريق العملية، إذا كانت مشاركته في العملية تقتصر على تقديم المشورة.

بالنسبة للكفاءة والقدرات المناسبة المتوقعة من فريق العملية ككل، في ظل سياسات و إجراءات رقابة الجودة، فقد حدد المعيار الدولي (ISA 220) بعض الأمور المتعلقة بالفريق والتي يعتمد عليها المسؤول عن العملية كما يلي:²

- معرفة الفريق وخبرته العملية فيما يتعلق بعمليات المراجعة ذات الطبيعة والتعقيد المتشابهة من خلال التدريب والمشاركة المناسبين.
- معرفة الفريق للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.

¹ - International Fédération of Accountants (IFAC): **Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control**, op-cit, p 141.

² - Ibid, p 142.

- معرفته للصناعات ذات العلاقة التي يعمل بها العملاء .
- خبرته التقنية بما في ذلك الخبرة في مجال تقنية المعلومات ذات العلاقة والمجالات المتخصصة للمحاسبة والمراجعة.
- قدرته على تطبيق الحكم المهني
- فهمه لسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالشركة.

ويتضح أنه يجب على مكاتب المراجعة أن تعين الأشخاص الذين لديهم التأهيل العلمي والعملية اللازم لأداء أعمال المراجعة بعناية مهنية واجبة، وينقسم هذا العنصر الرقابي إلى ثلاث مستويات، ابتداء من التوظيف، التطوير المهني والترقية الوظيفية.¹

أ-التعيين أو التوظيف: يتطلب الاحتفاظ ببرنامج مصمم لتعيين أفراد مؤهلين من خلال تخطيط عدد الأفراد الذين يحتاجهم المكتب، ووضع أهداف للتوظيف وتحديد مؤهلات العاملين في مجال التوظيف. كذلك وضع المؤهلات المطلوبة والإرشادات لتقييم الموظفين المحتملين لكل مستوى مهني مع ضرورة إخطار المتقدمين للوظائف والأفراد الجدد لسياسات وإجراءات المكتب ذات الصلة، مثل إعداد دليل لوصف سياسات المكتب، استعمال وسيلة لإعلام طالبي الوظيفة والأفراد الجدد، إدارة برنامج إرشادي للأفراد الجدد.

ب-التطوير المهني: يجب وضع إرشادات ومتطلبات التعليم المهني المستمر وإبلاغها إلي الأفراد وإسناد مسؤولية التطوير المهني إلي شخص أو مجموعة من الأشخاص يتمتعون بصلاحيات مناسبة. وكذلك توفير معلومات للأفراد حول التطورات الجارية في المعايير المهنية والفنية وتشجيع الأفراد على المساهمة في التطوير الذاتي من خلال العديد من الوسائل مثل تزويد الأفراد بالمواد المطبوعة الخاصة، إعداد الدورات التدريبية وتطويرها، واختيار وتأهيل المدربين، وكذلك إعداد برامج حسب الحاجة لسد احتياجات المكتب لأفراد ذوي خبرة عالية في مجالات وقطاعات متخصصة.

ج-الترقية الوظيفية: يجب وضع المؤهلات التي تعتبر ضرورية لمختلف مستويات المسؤولية في المكتب مع تحديد المعايير التي يتم على أساسها تقييم الأداء الشخصي والكفاءة المتوقعة مثل المعرفة الفنية، القدرة على التحليل، مهارات القيادة والتدريب، العلاقة مع العملاء وكذلك تقييم أداء الأفراد وإشعارهم بتقدمهم من خلال استخدام النماذج التي يمكن تنميطها لغرض تقييم أداء الأفراد ومتابعة هذه التقييمات.

رابعاً: أداء العملية

¹ - محمد جبران، مرجع سابق، ص 20.

لقد حدد المعيار الدولي سياسات وإجراءات تنفيذ رقابة الجودة بالشركة كما يلي: ¹

1- التوجيه والإشراف والأداء

حيث يتحمل الشريك في العملية مسؤولية العناصر التالية:

- التوجيه والإشراف وأداء عملية المراجعة، مع الامتثال للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.

- تقرير المراجع الذي يعد مناسباً في الظروف

وسيتم التطرق إلى كل من التوجيه والإشراف كما نص عليهما المعيار كما يلي:

أ- **التوجيه:** وقد تضمن المعيار عدة عناصر لتوجيه فريق العملية كما يلي: ²

- مسؤولياتهم التي تتضمن ضرورة الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة والتخطيط لعملية المراجعة وإجرائها بالشك المهني المطلوب.
- مسؤوليات الشركاء عندما يشترك في إجراء عملية المراجعة أكثر من شريك واحد.
- أهداف العمل الذي سيتم إنجازه.
- طبيعة عمل الشركة.
- القضايا المتعلقة بالمخاطر.
- المشاكل التي قد تنشأ.
- المنهج المفصل لأداء العملية.

كما تتيح النقاشات بين أعضاء فريق العملية الفرصة لأعضاء الفريق الأقل خبرة لطرح الأسئلة على الأعضاء الأكثر خبرة وبذلك يمكن تحقيق التواصل المناسب بين أعضاء فريق العملية، كما يساعد العمل الجماعي والتدريب المناسبين أعضاء الفريق الأقل خبرة في فهم أهداف العمل المحدد.

ب- **الإشراف:** ويتضمن الإشراف الأمور التالية:

- متابعة تقدم عملية المراجعة.
- الأخذ بعين الاعتبار كفاءة وقدرات أعضاء فريق العملية بشكل فردي بما في ذلك ما إذا كانوا يملكون الوقت الكافي لإنجاز العمل الموكل إليهم وما إذا كانوا مدركين تمامًا للتعليمات الموجهة إليهم وما إذا كان العمل قد تم إنجازه وفقاً للنهج المخطط له لعملية المراجعة.

¹ - International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, op-cit, pp 142-147.

² - Ibid, p 143.

- معالجة المسائل الهامة الناشئة خلال عملية المراجعة والنظر إلى أهميتها وتعديل النهج المخطط له على النحو المناسب.
- تحديد المسائل التي تحتاج لأن يتم التشاور أو النظر فيها من قبل أعضاء فريق العملية الأكثر خبرة خلال عملية المراجعة.

2-المراجعات

يتحمل الشريك في العملية مسؤولية المراجعات التي تم إجراؤها وفقاً للسياسات والاجراءات

الخاصة بالشركة وتشمل المراجعات السياسات والإجراءات التالية:¹

أ-مراجعة المسؤوليات: كما أشار المعيار (ISA 220) إلى أهمية مراجعة المسؤوليات، حيث أنه بموجب المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول، تحدد سياسات وإجراءات مسؤولية المراجعة الخاصة بالشركة على أساس أن العمل الذي أنجزه أعضاء الفريق الأقل خبرة قد تم مراجعته من قبل أعضاء الفريق الأكثر خبرة. وتتضح عناصر مراجعة المسؤوليات من خلال التساؤلات التالية:

- كون العمل قد أنجز وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وهل نشأت قضايا هامة بحاجة لمزيد من الدراسة؟
- هل أجريت المشاورات المناسبة، وما إذا تم توثيق وتنفيذ الاستنتاجات الناتجة؟
- إذا كان هناك حاجة لمراجعة طبيعة وتوقيت ومدى العمل المنجز؟
- هل كان العمل المنجز يدعم الاستنتاجات التي تم التوصل لها وما إذا تم توثيقه بشكل مناسب؟
- هل كانت الأدلة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة لدعم تقرير المراجع؟
- هل تم تحقيق أهداف إجراءات العملية؟

ب-مراجعة الشريك في العملية للعمل المنجز: إن إجراء المراجعات المنتظمة من قبل الشريك في العملية في مراحل مناسبة أثناء العملية يسمح بمعالجة المسائل الهامة في الوقت المحدد بشكل يحقق رضا مراجع رقابة الجودة في تاريخ إصدار التقرير أو قبل ذلك التاريخ وتتمثل فيما يلي:

- الجوانب الحرجة للحكم وخاصة المتعلقة بالمسائل الصعبة أو المستمرة التي تم تحديدها خلال فترة العملية.
- المخاطر الهامة والجوانب الأخرى التي يعتبرها الشريك في العملية هامة.

¹ Ibid, pp 144-147.

ج- اعتبارات توظيف عضو فريق العملية ذو الخبرة في أحد المجالات المتخصصة في المحاسبة أو المراجعة.

عند توظيف عدد من أعضاء فريق العملية ذوي الخبرة في أحد المجالات المتخصصة في المحاسبة أو المراجعة، قد يتضمن التوجيه والإشراف والمراجعة للعمل المنوط بعضو فريق المراجعة الأمور التالية:

- الاتفاق مع ذلك العضو على طبيعة ونطاق وأهداف العمل المنوط بذلك العضو وأدوار وطبيعة وتوقيت ومدى التواصل بين ذلك العضو والأعضاء الآخرين لفريق العملية.
- تقييم كفاية العمل المنوط بذلك العضو بما في ذلك ملائمة ومعقولية النتائج والاستنتاجات التي توصل إليها ذلك العضو واتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى.

د-التشاور: يمكن تحقيق التشاور الفاعل حول المسائل التقنية والأخلاقية الهامة وغيرها من المسائل داخل الشركة أو خارجها، من خلال ما يلي:

- تزويد الجهات التي تمت مشاورتها بجميع الحقائق ذات العلاقة التي ستمكنهم من تقديم أدلة مثبتة، وتتلقى الجهات التي تمت مشاورتها بالمعرفة والأقدمية والخبرة.
- يمكن الاستفادة من الخدمات الاستشارية التي تقدمها المنشآت الأخرى أو الهيئات المهنية والتنظيمية أو المنظمات التجارية التي تقدم خدمات رقابة الجودة ذات العلاقة.

هـ-مراجعة رقابة جودة العملية: ويتضمن العناصر التالية المرتبطة بسياسات وإجراءات مراجعة رقابة الجودة.

- إتمام مراجعة رقابة جودة العملية قبل تأريخ تقرير المراجع: يتطلب معيار المراجعة الدولي (ISA700) تأخير تقرير المراجع في موعد لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المراجع على الأدلة المناسبة الكافية التي سيبيدي على أساسها رأيه حول البيانات المالية.¹

وفي حالات مراجعة البيانات المالية الخاصة بالمنشآت المدرجة، وهي الشركة التي يتم تسعير أو إدراج أسهمها أو ديونها في سوق بورصة معترف به أو يتم تسويقها بموجب أنظمة سوق البورصة المعترف به أو هيئة مكافئة، حيث أنه عندما تستوفي العملية معايير مراجعة رقابة جودة العملية، فإن مثل هذه العملية تساعد المراجع في تحديد ما إذا تم الحصول على أدلة مناسبة كافية.

¹ - Idem, p 142.

كما أن إجراء مراجعة رقابة جودة العملية بشكل منتظم في فترات مناسبة خلال العملية يسمح بإجراء مراجعة رقابة جودة العملية في الوقت المحدد في مراحل مناسبة أثناء العملية، ويسمح بمعالجة المسائل الهامة فوراً بشكل يحقق رضا مراجع رقابة الجودة في تاريخ إصدار التقرير أو قبل ذلك التاريخ. ويمكن أن تكتمل وثائق مراجعة رقابة جودة العملية بعد تاريخ تقرير المراجع كجزء من عملية تجميع ملف المراجعة النهائي.

- **طبيعة ومدى وتوقيت مراجعة رقابة جودة العملية:** يعتمد مدى مراجعة رقابة جودة العملية، على تعقيد عملية المراجعة وما إذا كانت الشركة مدرجة، ومخاطرة أن يكون تقرير المراجع غير ملائم في الظروف، وإن إجراء مراجعة رقابة جودة العملية لا يقلل من مسؤوليات الشريك في العملية نحو عملية المراجعة وأدائها. كما يجوز للشريك في العملية تحديد الحالات التي تكون فيها مراجعة رقابة جودة العملية ضرورية، حتى وإن لم تكن مثل هذه المراجعة مطلوبة عند بداية العملية.

و- **اختلافات الرأي:** ينشأ الاختلاف في الرأي بين أعضاء فريق العملية أو مع الجهات التي تمت مشاورتها أو بين الشريك في العملية ومراجع رقابة جودة العملية، ينبغي على فريق العملية إتباع سياسات وإجراءات الشركة لمعالجة وتسوية اختلافات الرأي.

خامساً: المراقبة

يتضمن النظام الفاعل لرقابة الجودة عملية مراقبة مصممة لتقديم للمنشأة ضمان معقول بأن سياساتها وإجراءاتها المتعلقة بنظام رقابة الجودة ملائمة وكافية وتعمل بفاعلية. وينبغي على الشريك في العملية النظر إلى نتائج عملية المراقبة الخاصة بالشركة كما يتضح من آخر المعلومات التي تناقلتها الشركة والمنشآت الأخرى ضمن المجموعة، عند الاقتضاء. وما إذا كانت أوجه النقص التي تمت ملاحظتها في تلك المعلومات قد تؤثر على عملية المراجعة.

يلزم المعيار الشركة بتأسيس عملية مراقبة مصممة لتزودها بضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة ملائمة وكافية وتعمل بفاعلية.

عند النظر في أوجه القصور التي قد تؤثر على عملية المراجعة، قد يلجأ الشريك في العملية إلى التدابير التي اتخذتها الشركة لتصحيح الموقف والتي يعتبرها الشريك في العملية كافية في سياق عملية المراجعة تلك.

إن العجز في نظام رقابة الجودة الخاص بالشركة لا يعني بالضرورة أنه لم يتم إجراء عملية مراجعة محددة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة أو أن تقرير المراجع غير مناسب.

سادساً: التوثيق: حدد المعيار الدولي (ISA 220) عدة عناصر ينبغي على المراجع إدراجها في وثائق المراجعة كما يلي:¹

- القضايا المتعلقة بالامتثال بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة وكيفية معالجتها.
 - الاستنتاجات حول الامتثال لمتطلبات الاستقلالية التي تنطبق على عملية المراجعة وأي نقاشات ذات علاقة مع الشركة والتي تدعم هذه الاستنتاجات.
 - الاستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بالموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات المراجعة.
 - طبيعة ونطاق والاستنتاجات الناشئة عن المشاورات خلال فترة عملية المراجعة.
- ينبغي على مراجع رقابة جودة العملية بخصوص عملية المراجعة التي تمت مراجعتها توثيق العناصر التالية:²

- الإجراءات التي تتطلبها سياسات الشركة فيما يتعلق بمراجعة رقابة جودة العملية التي تم إجراؤها.
 - مراجعة رقابة جودة العملية التي تم إجراؤها في تاريخ تقرير المراجع أو بعد ذلك.
 - عدم دراية المراجع حول أي مسائل لم تحل والتي من شأنها أن تجعل المراجع يعتقد أن الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها غير مناسبة.
- يساهم التوثيق التام والمفصل للمشاورات مع المهنيين الآخرين حول المسائل الصعبة أو المستمرة في فهم القضية التي تم التشاور بشأنها، ونتائج التشاور بما في ذلك القرارات الصادرة والأساس لهذه القرارات وكيفية تنفيذها.

¹ - International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, op-cit, pp 148.

² - Idem

المطلب الثالث: المعيار الدولي لرقابة الجودة الأول¹ ((ISQC1))

تم اعتماد معيار رقابة الجودة الأول، ضمن دليل المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة، للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، الصادر سنة 2005م.²

كما شمله مشروع تطوير معايير المراجعة وتحديثها (مشروع التوضيح)، والذي دام لمدة ثمانية عشر شهرا، وأعلن عنه في مارس من سنة 2009م، والذي نتج عنه ستة وثلاثون معيارا دوليا للمراجعة محدث ومعدل، ومعيار دولي موضح لرقابة الجودة.³

يتناول هذا المعيار مسؤوليات الشركة المتعلقة بنظام رقابة الجودة لديها، وعلى عمليات تدقيق ومراجعة البيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ويوضح أن هدف الشركة هو إيجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به للتأكد المعقول فيما يخص:

- امتثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعتمدة.
- أن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية ملائمة في الظروف.

ويوضح المعيار الدولي ((ISQC1)) معيار رقابة الجودة الأول)، مكونات نظام رقابة الجودة من سياسات مصممة لتحقيق الهدف من نظام رقابة الجودة، والإجراءات اللازمة لتطبيق، ومراقبة الامتثال لهذه السياسات، من خلال المحاور التالية:

- التطبيق والامتثال للمتطلبات ذات العلاقة.
- عناصر نظام الرقابة النوعية.
- توثيق نظام الرقابة النوعية.

وسيتم التطرق إلى معيار رقابة الجودة الأول كما نص عليه دليل المعايير الدولية للمراجعة ورقابة الجودة، إصدار سنة 2009م، والساري المفعول بتاريخ 2009/12/15م، كما يلي:

¹ رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة

² - <http://www.ifac.org/IAASB/Projects>, Copyright©2010 International Federation of Accountants.

³ - Idem

أولاً: التطبيق والامتثال للمتطلبات ذات العلاقة.

ينبغي أن يملك موظفو الشركة المسؤولين عن وضع نظام لرقابة الجودة في الشركة والالتزام به فهماً لنص هذا المعيار كاملاً، بما في ذلك التطبيق، وذلك لفهم الهدف منه وتطبيق متطلباته بالشكل الملائم.

كما أن المتطلبات مصممة بطريقة تمكن الشركة من تحقيق الهدف المبين في هذا المعيار. وبالتالي فمن المتوقع أن يوفر التطبيق الملائم للمتطلبات أساساً كافياً لتحقيق الهدف.

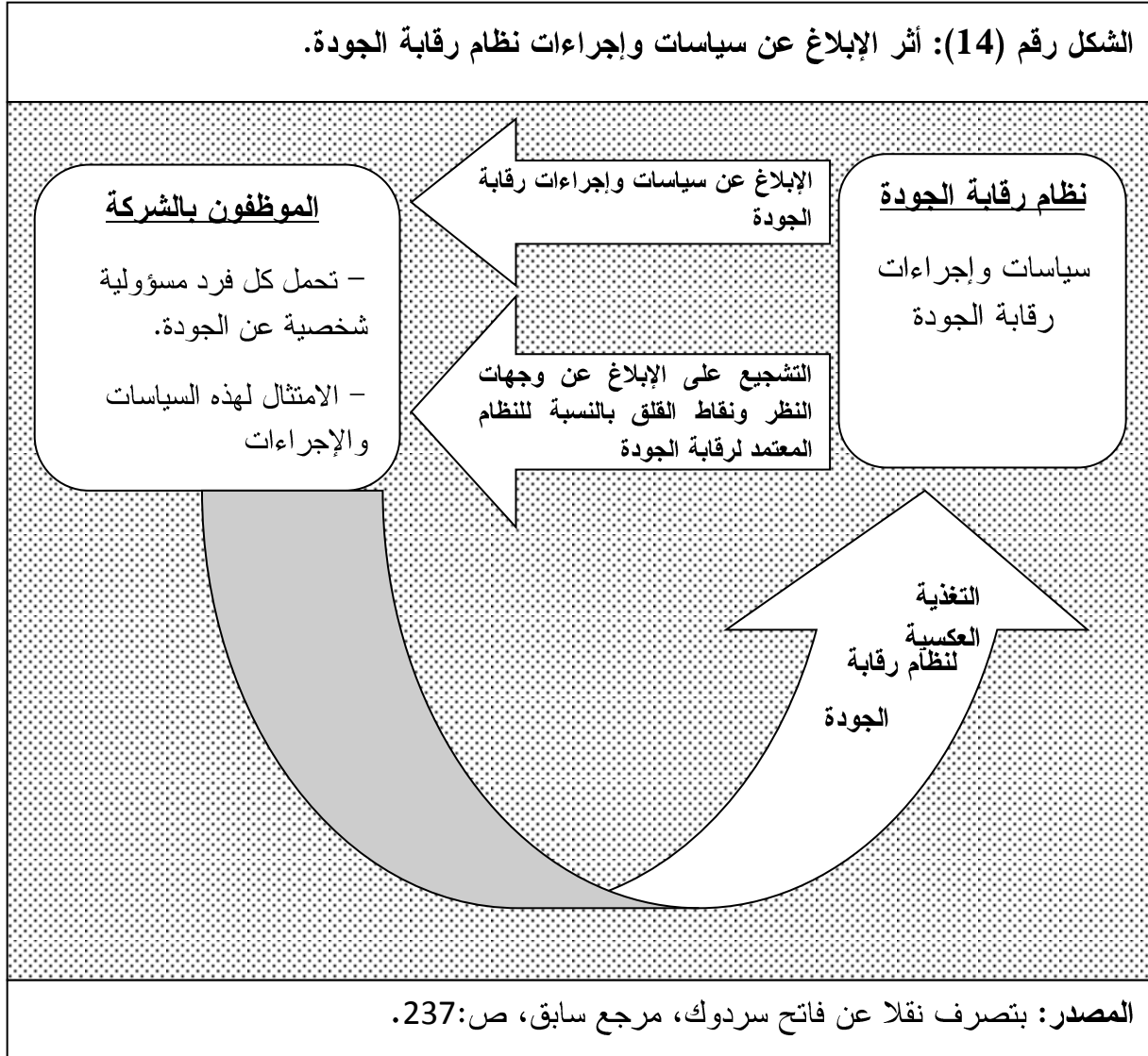
ومع ذلك بما أن الظروف تختلف على نطاق واسع ولا يمكن توقعها جميعاً، فينبغي أن تأخذ الشركة بعين الاعتبار ما إذا كانت هناك مسائل أو ظروف معينة تتطلب من الشركة وضع سياسات وإجراءات إلى جانب تلك السياسات والإجراءات التي يقتضيها هذا المعيار من أجل تحقيق الهدف المحدد.

ثانياً: عناصر نظام رقابة الجودة.

يتضمن نظام رقابة الجودة الإبلاغ عن سياسات وإجراءات رقابة الجودة إلى موظفي الشركة، والشرح التفصيلي لسياسات وإجراءات رقابة الجودة والأهداف المصممة ليتم تحقيقها، والرسالة التي تتلخص في تحمل كل فرد مسؤولية شخصية عن الجودة ومن المتوقع منه الامتثال لهذه السياسات والإجراءات.

كما يؤكد تشجيع موظفي الشركة على الإبلاغ عن وجهات نظرهم أو مساور قلقهم، فيما يخص المسائل المتعلقة برقابة الجودة على أهمية الحصول على التغذية العكسية، حول نظام رقابة الجودة في الشركة. كما يوضحه الشكل رقم (14).

الشكل رقم (14): أثر الإبلاغ عن سياسات وإجراءات نظام رقابة الجودة.



- تعليق: يوضح المعيار (ISQC1) عناصر نظام رقابة الجودة، التي يجب أن تعتمدها الشركة وتلتزم بها، والذي يتضمن سياسات وإجراءات تتناول كل من العناصر التالية:¹

1- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل الشركة

ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تقر بأن الجودة عنصر أساسي في أداء عملياتها، وتقتضي مثل هذه السياسات والإجراءات من المدير التنفيذي، أو المجلس الإداري في الشركة أن يتحمل المسؤولية المطلقة فيما يخص نظام رقابة الجودة في الشركة. كما يجب أن تضع الشركة سياسات وإجراءات بحيث يملك أي شخص أو أشخاص توكل إليه المسؤولية

¹ -International Fédération of Accountants (IFAC) : Handbook Of International Standards On Auditing And Quality Control, op-cit, p47.

التشغيلية لنظام رقابة الجودة في الشركة الخبرة والمقدرة الكافية والمناسبة والسلطة اللازمة لتحمل تلك المسؤولية.

أ- تعزيز وجود ثقافة داخلية للجودة: تؤثر القيادة في الشركة على الثقافة الداخلية لها بشكل ملحوظ، ويعتمد التعزيز على وجود ثقافة داخلية موجهة نحو الجودة على الأفعال والرسائل الواضحة والمتكررة من كافة مستويات الإدارة في الشركة، والتي تسلط الضوء على سياسات وإجراءات رقابة الجودة من أجل تحقيق الهدف من اعتمادها نظام رقابة الجودة.

كما أن مثل هذه الأفعال والرسائل تشجع على وجود ثقافة تعترف بضرورة تحقيق الجودة العالية للمراجعة، ويتم الإبلاغ عنها من خلال عدة عناصر كما يلي:

- التدريب، ومواد التدريب الخاصة بالشركة.
- الاجتماعات.
- الحوار الرسمي أو غير الرسمي.
- بيانات المهمة والنشرات والمذكرات الإعلامية.
- إجراءات تقييم الشريك وكادر العمل بحيث تدعم وتعزز وجهة نظر الشركة فيما يتعلق بأهمية الجودة وكيفية تحقيقها عملياً.

كما يوضح المعيار (ISQC1) أن تعزيز وجود ثقافة داخلية قائمة على الجودة يشمل كذلك استراتيجية عمل الشركة في كافة العمليات، ويتضمن التعزيز على وجود هذه الثقافة الداخلية ما يلي:¹

- وضع سياسات وإجراءات تتناول تقييم الأداء والتعويض والتشجيع بما في ذلك نظم التحفيز لموظفي الشركة، في سبيل توضيح التزام الشركة الأكثر أهمية لتحقيق الجودة.
- تفويض مسؤوليات الإدارة بحيث لا تطغى الاعتبارات التجارية على جودة العمل.
- توفير موارد كافية لتطوير وتوثيق ودعم سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

ب- تعيين المسؤولية التشغيلية لنظام رقابة الجودة الخاص بالشركة: تمكن الخبرة والقدرة الكافيتين والمناسبتين الشخص أو الأشخاص المسؤولين عن نظام رقابة الجودة في الشركة، من تحديد وفهم القضايا المتعلقة برقابة الجودة ووضع سياسات وإجراءات ملائمة. وتمكن السلطة اللازمة الشخص أو الأشخاص من تطبيقها.

1 - داوود يوسف صبح، "المعيار الدولي للرقابة النوعية"، مجلة المحاسب المجاز، العدد 40، لبنان، 2009، ص 32-33.

2-متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة

لقد حدد دليل بيانات التدقيق التأكيد والسلوك الأخلاقي الدولية، الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، متطلبات السلوك الأخلاقي للمهنة في خمس عناصر، كما تم التأكيد عليها في هذا المعيار كما يلي: ¹

- النزاهة.
- الموضوعية.
- الكفاءة المهنية والعناية الواجبة.
- السرية.
- السلوك المهني.

كما حدد الجزء (B) من دليل مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة المحاسبية للاتحاد الدولي للمحاسبين كيفية تطبيق إطار العمل التصوري في حالات محددة. كما يعرض أمثلة على إجراءات للتعامل مع التهديدات على الامتثال للمبادئ الأساسية، وأمثلة على حالات لا تكون فيها الإجراءات الوقائية متوفرة للتعامل مع التهديدات. ²

كما أن المعيار (ISQC1)، يترك مجالاً لاعتماد سياسات وإجراءات أخرى غير المذكورة في هذا المعيار، بما أن الظروف تختلف على نطاق واسع ولا يمكن توقعها جميعاً، فينبغي أن تأخذ الشركة بعين الاعتبار ما إذا كانت هناك مسائل أو ظروف معينة تتطلب من الشركة وضع سياسات وإجراءات إلى جانب تلك السياسات والإجراءات التي يقتضيها هذا المعيار، من أجل تحقيق الهدف من اعتماد نظام رقابة الجودة والمتعلق أساساً ب:

أ-سياسات وإجراءات التأكيد المعقول للامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي.

يشير المعيار (ISQC1)، أنه ينبغي على الشركة اعتماد سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول حول امتثال الشركة وموظفيها لمتطلبات السلوك الأخلاقي. وفي بعض الحالات إن امكن للأشخاص الخاضعين لمتطلبات الإستقلالية، بما في ذلك موظفي شركة ضمن المجموعة بالتقيد بالاستقلالية حيث تقتضي متطلبات السلوك الأخلاقي. وتمكن هذه السياسات والإجراءات الشركة من الإبلاغ وتحديد محددات الاستقلالية كما يلي: ³

¹ International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook of International Auditing Assurance and Ethics Pronouncements - Part I, op-cit, p 6.

² International Fédération of Accountants (IFAC) : Code Of Ethics For Professional Accountants, New York, 2008, pp 8-12

³ -International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control,op-cit, pp 48-49.

- الإبلاغ عن متطلبات الإستقلالية إلى موظفيها، وحيث يكون ممكناً، إلى الأشخاص الآخرين الخاضعين لهذه المتطلبات.
- تحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تخلق تهديدات على الإستقلالية، واتخاذ الإجراء المناسب للتخلص من هذه التهديدات أو الحد منها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية، أو في حال كان مناسباً، الانسحاب من العملية، حيث يكون الانسحاب ممكناً بموجب القانون أو النظام المعمول به.
- وقد حدد المعيار (ISQC1) متطلبات تطبيق السياسات وإجراءات للتأكيد المعقول على امتثال الشركة وموظفيها لمتطلبات السلوك الأخلاقي من خلال النقاط التالية:¹
 - أن يقوم شركاء العملية بتزويد الشركة بالمعلومات حول عمليات العملاء، بما في ذلك نطاق الخدمات من أجل تمكين الشركة من تقييم الأثر الكلي على متطلبات الإستقلالية.
 - أن يقوم الموظفون بإشعار الشركة فوراً بالظروف والعلاقات التي تشكل تهديداً على الإستقلالية حتى يتم اتخاذ الإجراء المناسب.
 - جمع المعلومات ذات العلاقة، وإبلاغها إلى الموظفين المناسبين من أجل تمكين الشركة من تحقيق ما يلي:
 - تستطيع الشركة وموظفيها أن يحددوا بسهولة ما إذا كانوا يحققون متطلبات الإستقلالية.
 - تستطيع الشركة الحفاظ على سجلاتها المتعلقة بالإستقلالية وتقوم بتحديثها.
 - تستطيع الشركة اتخاذ الإجراء المناسب فيما يتعلق بالتهديدات المحددة على الإستقلالية والتي لا تصل عند مستوى مقبول.

ب- الإبلاغ على المخالفات لمتطلبات الإستقلالية

- يشير المعيار (ISQC1) إلى متطلبات الإبلاغ على المخالفات لمتطلبات الإستقلالية، وتمكين شريك العملية والشركة من اتخاذ الإجراء المناسب لمعالجة هذه الحالات، حيث يجب أن تشمل السياسات والإجراءات على متطلبات الإبلاغ كما يلي:²
 - أن يقوم الموظفون بالإشعار الفوري للشركة عن المخالفات التي يعلمون بها.

¹ - Ibid, p48.

² - Ibid, p49.

- أن تقوم الشركة بالإبلاغ الفوري عن المخالفات المحددة لهذه السياسات والإجراءات إلى الجهات التالية:

- شريك العملية الذي يحتاج مع الشركة، إلى معالجة المخالفة.
- الموظفون الآخرون ذوي العلاقة في الشركة، وحيث يكون ممكناً المجموعة والأشخاص الخاضعين لمتطلبات الإستقلالية الذي يحتاجون إلى اتخاذ الإجراء المناسب.
- الشركة مباشرة إذا اقتضت الضرورة من طرف شريك العملية. وكذلك إبلاغ الأشخاص الخاضعين لمتطلبات الإستقلالية الذي يحتاجون إلى اتخاذ الإجراء المناسب. فيما يخص الإجراءات المتخذة لحلّ المسألة، حتى تتمكن الشركة من تحديد ما إذا كان عليها اتخاذ إجراء آخر أم لا.

ج-المصادقة الخطية

قد تتخذ المصادقة الخطية شكل نسخة ورقية أو الكترونية، وتبين فيها الشركة أهمية التزامها بالإستقلالية وتجعلها متوفرة وواضحة للموظفين.

د-الحد من تهديدات التآلف.

ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات لضمان الحد من تهديدات التآلف إلى مستوى مقبول، والتي تتبع أساساً من طول فترة المهمة، من خلال الإجراءات التالية:¹

- طبيعة المهمة بما في ذلك المدى والمجال الذي يتناول مسألة ذات مصلحة عامة، وتحديد المعايير اللازمة للحاجة إلى تطبيق إجراءات وقائية من أجل الحد من تهديد التآلف إلى مستوى مقبول عند استخدام نفس كبار الموظفين في عملية تأكيد لفترة طويلة من الزمن.
- طول مدة خدمة الموظفين الرئيسيين في المهمة، حيث تقتضي عمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة إعادة توزيع شريك العملية والأفراد المسؤولين عن مراجعة رقابة جودة العملية والمقصود بها تغيير القائمين بها وذلك بعد فترة محددة وفقاً لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.
- كما تقرر معايير الجودة الدولية ضرورة تغيير الشريك الرئيسي لمهمة المراجعة للشركات المدرجة بعد مدة معينة ومحددة مسبقاً، والتي تكون عادة سبع سنوات.

¹ - داوود يوسف صبح، مرجع سابق، ص 34.

3- قبول واستمرار العلاقات مع العملاء بعمليات محددة.

يوضح المعيار أنه على الشركة أن تعتمد سياسات وإجراءات لقبول واستمرار العلاقات مع العملاء بعمليات محددة، مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أنها ستنفذ أو ستستمر في علاقات وعمليات مع العملاء عند استيفاء الشروط التالية:¹

- مؤهلة لأداء العملية وتمتلك القدرات، بما في ذلك الوقت والموارد للقيام بها.
- قادرة على الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي.
- قد أخذت بعين الاعتبار نزاهة العميل ولا تملك معلومات قد تقودها إلى الاستنتاج بأن العميل يفتقر إلى النزاهة.

كما أن اعتماد هذه السياسات والإجراءات يقتضي جملة من المتطلبات كما يلي:

- أن تحصل الشركة على المعلومات حسبما تراه ضروريًا في الظروف قبل قبول عملية معينة مع عميل جديد، وعندما تقرر ما إذا كانت ستستمر في عملية قائمة، وعندما تأخذ بعين الاعتبار قبول عملية جديدة مع عميل حالي.
- في حال تحديد تعارض محتمل في المصالح لدى قبول عملية معينة من عميل جديد أو حالي، ينبغي أن تقرر الشركة ما إذا كان من الملائم قبول العملية أم لا.
- في حال تحديد قضايا معينة واتخاذ الشركة قرار قبول أو استمرار العلاقة مع العميل أو عملية محددة، فينبغي أن توثق الشركة كيفية حلّ القضايا.
- ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات حول استمرار عملية معينة والعلاقة مع العميل، تتناول فيها الظروف التي تحصل فيها الشركة على معلومات كانت ستؤدي إلى رفضها للعملية لو أن هذه المعلومات كانت متوفرة في وقت أقرب. وتتضمن هذه السياسات والإجراءات اعتبار ما يلي:
- المسؤوليات المهنية والقانونية التي تنطبق على الظروف، بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب يقتضي من الشركة الإبلاغ إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بالتعيين، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية.
- احتمالية الانسحاب من العملية أو من العملية والعلاقة مع العميل.

¹ -International Fédération of Accountants (IFAC): handbook of international standards on auditing and quality control, op-cit, pp 49-50.

وقد تطرق المعيار لقبول واستمرار العلاقات مع العملاء من خلال النقاط التالية:¹

أ- الكفاءة والقدرات والموارد

ينطوي اعتبار ما إذا كانت الشركة تتمتع بالكفاءة والقدرات والموارد من أجل تنفيذ عملية جديدة من عميل جديد أو حالي، على مراجعة المتطلبات الخاصة بالعملية والبيانات المتعلقة بالشريك وكادر العمل الحاليين على كافة المستويات، وتتمثل في توفر العناصر التالية:

- كون موظفو الشركة يملكون معرفة بالقطاعات أو المواضيع ذات العلاقة.
- كون موظفو الشركة يملكون خبرة فيما يخص المتطلبات التنظيمية أو متطلبات الإبلاغ ذات العلاقة أو القدرة على اكتساب المهارات والمعرفة اللازمة بفعالية.
- كون الشركة تمتلك عددًا كافيًا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والمقدرات اللازمة.
- توفر الخبراء، إذا اقتضت الحاجة.
- توفر الأفراد الذين يحققون المعايير ومتطلبات الأهلية لأداء مراجعة رقابة جودة العملية، حيث يكون ذلك ممكنًا.

- كون الشركة قادرة على استكمال العملية في الموعد النهائي للإبلاغ.

ب- نزاهة العميل

تتضمن نزاهة العميل المسائل التي ينبغي اعتمادها في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء كما يلي:

- هوية وسمعة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية والمكلفين بالرقابة في شركة العميل.
- طبيعة عمليات العميل، بما في ذلك ممارسات العمل الخاص به.
- المعلومات المتعلقة بموقف المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية والمكلفين بالرقابة في شركة العميل اتجاه مسائل مثل التفسير الصارم لمعايير المحاسبة وبيئة الرقابة الداخلية.
- المؤشرات على وجود تحديد غير ملائم لنطاق العمل.
- ما إذا كان العميل مهتمًا بشكل صارم بالحفاظ على الرسوم المفروضة على الشركة متدنية قدر الإمكان.
- المؤشرات على أن العميل قد يكون متورطًا في عملية غسل أموال أو أنشطة إجرامية أخرى.

¹ -Idem, pp 61-63.

- دواعي التعيين المقترح للشركة وعدم إعادة تعيين الشركة السابقة.
- كما يشير المعيار (ISQC1) إلى اتساع نطاق المعرفة التي ستملكها شركة معينة بصفة عامة فيما يتعلق بنزاهة عميل معين، من خلال العلاقة المستمرة مع ذلك العميل.

مصادر المعلومات حول نزاهة العميل:

- تتضمن مصادر المعلومات التي تحصل عليها الشركة حول مسائل نزاهة العميل ما يلي:¹
- المراسلات مع مزودي خدمات المحاسبة المهنية الحاليين أو السابقين للعميل وفقاً لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، والنقاشات مع الأطراف الأخرى لمهمة المراجعة.
- الاستفسارات من قبل موظفي الشركة الآخرين أو أطراف ثالثة مثل أصحاب المصارف والمستشار القانوني والنظراء في القطاع.
- البحوث الخفية عن قواعد البيانات ذات العلاقة.

ج-استمرارية العلاقة مع العميل

- ويتضمن تحديد ما إذا ستستمر العلاقة مع عميل معين أخذاً بعين الاعتبار المسائل الهامة التي نشأت خلال العمليات الحالية أو السابقة وأثرها على استمرار العلاقة. فعلى سبيل المثال، قد يبدأ العميل بتوسيع عملياته التجارية في منطقة لا تملك الشركة فيها الخبرة اللازمة.

د-الانسحاب

- تتناول السياسات والإجراءات المتعلقة بالانسحاب من عملية معينة أو من العملية والعلاقة مع العميل معاً، جملة من القضايا تتضمن ما يلي:
- إجراء نقاش مع المستوى المناسب من الإدارة وأولئك المكلفين بالرقابة في شركة العميل حول الإجراء المناسب الذي قد تتخذه الشركة بناء على الحقائق والظروف ذات العلاقة.
- في حال قررت الشركة بأن الانسحاب مناسب، فيتم إجراء نقاش مع المستوى المناسب من الإدارة وأولئك المكلفين بالرقابة في الشركة حول الانسحاب من العملية أو الانسحاب من العملية والعلاقة مع العميل معاً والأسباب وراء هذا الانسحاب.

¹ - idem, p62.

- اعتبار ما إذا كان هنالك متطلب مهني أو قانوني أو تنظيمي يقتضي من الشركة عدم اتخاذ أي إجراء أو الإبلاغ عن الانسحاب من العملية أو الانسحاب من العملية والعلاقة مع العميل إلى جانب الأسباب وراء الانسحاب إلى السلطات التنظيمية.
- توثيق المسائل الهامة والمشاورات والاستنتاجات وأساس تلك الاستنتاجات.

4-الموارد البشرية

- ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أنها تمتلك عددًا كافيًا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة لأداء العمليات وفقًا للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وتمكين الشركة أو شركاء العملية من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة.
- حدد المعيار إجراءات الشركة المتعلقة بالموارد البشرية، بمجمل العناصر والمتطلبات التي تتضمن قضايا الموظفين في ظل نظام رقابة الجودة كما يلي:¹

- التوظيف.
 - تقييم الأداء.
 - القدرات، بما في ذلك الوقت المستغرق لأداء المهام.
 - الكفاءة (الفعالية)
 - التطور الوظيفي.
 - الترقية.
 - التعويض.
 - تقدير احتياجات الموظفين.
- ويظهر جليا تركيز هذا المعيار بالنسبة للموارد البشرية، على كفاءة المراجع وفعاليتيه، باعتبارها من أهم محددات جودة المراجعة وجودة أداء المراجع، إضافة إلى الاستقلالية. حيث ركز المعيار على دور توفير الكفاءة واستمراريتها لدعم جودة الأداء.

تشتمل السياسات والإجراءات على أنظمة لمراقبة ضغط العميل، ويوفر شركاء المهمة للموظفين الحصول على الوقت الكافي لقيامهم بمسؤولياتهم، ويتضمن تعيين المكتب لفرق المهمات وتحديد مستوى الإشراف المطلوب اعتبار توفر الأمور التالية في فرق المهمات كما يلي:¹

- الفهم والخبرة العملية في المهام المتشابهة في الطبيعة والتعقيد، من خلال التدريب المناسب والمشاركة، وفهم المعايير والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعتمدة، وكذلك الخبرة الفنية فليس مجال تكنولوجيا المعلومات.
- المعرفة في مجال القطاعات التي يعمل فيها العميل.
- فهم سياسات وإجراءات رقابة الجودة المعتمدة بشركة المراجعة.

تعيين فرق العمليات

كما يوضح المعيار توزيع المسؤولية وتحديدًا فيما يخص كل عملية إلى شريك عملية معين، وأن تعتمد سياسات وإجراءات تقتضي ما يلي:

- الإبلاغ عن هوية ودور شريك العملية إلى الأعضاء الرئيسيين في إدارة العميل والمكلفين بالرقابة.
- امتلاك شريك العملية الكفاءة والقدرات والسلطة المناسبين لأداء الدور.
- تحديد مسؤوليات شريك العملية بوضوح وإبلاغها إلى ذلك الشريك.

5- أداء العمليات (التنفيذ)

ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أن العمليات مؤداه وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وأن الشركة أو شريك العملية يصدر تقارير مناسبة في الظروف القائمة. وينبغي أن تتضمن هذه السياسات والإجراءات ما يلي:

- المسائل المتعلقة بتعزيز الاتساق في جودة أداء العملية.
- مسؤوليات الإشراف.
- مسؤوليات المراجعة.
- مسؤولية أعضاء فريق العملية الأكثر خبرة في مراجعة عمل أعضاء الفريق الأقل خبرة.

وقد تطرق المعيار إلى مجمل السياسات والإجراءات المعتمدة في تنفيذ وأداء المهام والعمليات من خلال العناصر التالية:¹

أ-التشاور:

يتضمن التشاور إجراء نقاش عند المستوى المهني المناسب مع الأفراد الذي يعملون داخل أو خارج الشركة والذين يملكون الخبرة المتخصصة، ويستخدم التشاور مصادر البحث المناسبة والخبرة الجماعية والخبرة الفنية في الشركة، كما يساعد على تعزيز الجودة ويحسن تطبيق الحكم المهني، ويساعد التقدير المناسب للتشاور في سياسات وإجراءات الشركة على تعزيز ثقافة تدرك بأن التشاور هو مصدر قوة، ويشجع الموظفين على التشاور في المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل.

ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول حول النقاط التالية:

- إجراء مشاورات مناسبة حول المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل.
- توفر موارد كافية تمكن الشركة من إجراء مشاورات مناسبة.
- توثيق طبيعة ونطاق هذه المشاورات والإستنتاجات الناتجة عنها والاتفاق عليها من قبل الشخص الذي يسعى إلى الحصول على مشورة والشخص المستشار.
- تطبيق الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها خلال هذه المشاورات.

ب-الثبات في جودة أداء العملية

تعزز الشركة الثبات في الجودة لدى أداء العملية من خلال سياساتها وإجراءاتها. ويتم تحقيق ذلك عادة من خلال الأدلة الخطية أو الالكترونية أو أدوات البرمجيات أو غيرها من أشكال التوثيق الموحد، ومواد إرشادية حول القطاع أو مواد متخصصة بموضوع معين. وقد تتضمن المسائل التي يتم تناولها ما يلي:

- كيفية إعلام الفريق بالعملية من أجل الحصول على فهم لأهداف عملهم.
- العمليات المطبقة للامتثال لمعايير العملية ذات العلاقة.
- عمليات الإشراف على العملية وتدريب وتمارين كادر العمل.
- طرق مراجعة العمل المؤدى والأحكام الهامة التي أصدرت وشكل التقرير الصادر.
- التوثيق المناسب للعمل المؤدى وتوقيت ونطاق المراجعة.

¹ -International Fédération of Accountants (IFAC): handbook of international standards on auditing and quality control, op-cit, pp 65-72.

- العمليات المتبعة للحفاظ على حداثة كافة السياسات والإجراءات.

ج-الإشراف.

يتضمن الإشراف على العملية الأمور التالية:

- متابعة تقدم العملية.
- النظر في كفاءة وقدرات أعضاء فريق العملية المختلفين، وما إذا كانوا يملكون رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة والوقت الكافي لتنفيذ عملهم وما إذا كانوا يفهمون التعليمات وكيفية تنفيذ العمل وفقاً للمنهجية المخطط لها لأداء العملية.
- تناول المسائل الهامة الناشئة أثناء العملية والنظر في أهميتها وتعديل المنهجية المخطط لها بالشكل الملائم.
- تحديد المسائل التي تحتاج إلى التشاور أو الدراسة من قبل أعضاء أكثر خبرة في فريق العملية وذلك أثناء أداء العملية.

د-المراجعة

تتألف المراجعة من اعتبار توفر النقاط التالية:

- تم إنجاز العمل وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
- تمت إثارة مسائل هامة من أجل النظر فيها مرة أخرى.
- تم إجراء مشاور وتوثيق وتطبيق الاستنتاجات الناتجة عنها.
- كانت هناك حاجة إلى مراجعة طبيعية وتوقيت ونطاق العمل المؤدى.
- كان العمل المؤدى يدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وما إذا تم توثيقه.
- كانت الأدلة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة لدعم التقرير.
- تم تحقيق أهداف إجراءات العملية.

هـ-مراجعة رقابة جودة العملية

- إن اعتماد الشركة لسياسات وإجراءات الرقابة، يتطلب إجراء مراجعة لرقابة جودة العملية لتوفر تقييماً موضوعياً للأحكام الهامة التي يصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي يتم التوصل إليها لدى صياغة التقرير. وينبغي على هذه السياسات والإجراءات أن تحقق النقاط التالية:
- تقتضي إجراء مراجعة رقابة جودة لكافة عمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة.

- تحدد المعايير التي ينبغي تقييم كافة عمليات التدقيق والمراجعة الأخرى للمعلومات المالية التاريخية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة على أساسها من أجل تحديد ما إذا كان ينبغي إجراء مراجعة رقابة جودة للعملية أم لا.
- تقتضي إجراء مراجعة رقابة جودة لكافة العمليات.
- أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تحدد طبيعة وتوقيت ونطاق مراجعة رقابة الجودة لعملية معينة. وينبغي أن تقتضي هذه السياسات والإجراءات عدم وضع تاريخ على تقرير العملية حتى استكمال مراجعة رقابة جودة العملية.
- وينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تقتضي اشتغال مراجعة رقابة جودة العملية على ما يلي:
 - مناقشة المسائل الهامة مع شريك العملية.
 - مراجعة البيانات المالية أو معلومات الموضوع الأخرى والتقرير المقترح.
 - مراجعة وثائق مختارة تتعلق بالأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها.
 - تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها لدى صياغة التقرير واعتبار ما إذا كان التقرير المقترح مناسباً أم لا.
- فيما يتعلق بعمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة، ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تقتضي اشتغال مراجعة رقابة جودة العملية على إعتبار الأمور التالية أيضاً:
 - تقييم فريق العملية لاستقلالية الشركة فيما يتعلق بعملية محددة.
 - ما إذا تم إجراء مشاورات مناسبة فيما يخص المسائل التي تنطوي على اختلاف في الرأي أو غيرها من المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل، والاستنتاجات الناشئة من هذه المشاورات.
 - ما إذا كانت الوثائق المختارة للمراجعة تعكس العمل المؤدى فيما يتعلق بالأحكام الهامة وتدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.
- وقد تطرق المعيار لمراجعة رقابة الجودة من خلال العناصر التالية:
 - معايير أهلية مراجعي رقابة جودة العمليات
- حيث أنه على الشركة اعتماد سياسات وإجراءات تتناول تعيين مراجعين لرقابة جودة العمليات وتحدد أهليتهم من خلال:
 - _المؤهلات الفنية المطلوبة لأداء الدور، بما في ذلك الخبرة والسلطة اللازمتين.

- الحد الذي يمكن أن تتم استشارة مراجع رقابة الجودة فيما يتعلق بالعملية دون إضعاف موضوعيته.

- الوثائق الخاصة بمراجعة رقابة جودة العمليات

اعتماد الشركة سياسات وإجراءات فيما يخص توثيق عملية مراجعة رقابة الجودة تقتضي وثائق

بالنسبة للمسائل التالية:

- أداء الإجراءات المطلوبة بموجب سياسات الشركة فيما يخص مراجعة رقابة جودة العملية.

- استكمال مراجعة رقابة جودة العملية في تاريخ إصدار التقرير أو قبل ذلك التاريخ.

- عدم إطلاع المراجع على أية مسائل لم يفصل فيها نهائياً، والتي قد تجعله يعتقد أن الأحكام الهامة التي

أصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي توصل إليها غير ملائمة.

- الاختلاف في الرأي

ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات لتناول ومعالجة الاختلافات في الرأي التي تنشأ بين

فريق العملية والأطراف الأخرى في التشاور، والاختلافات في الرأي التي تنشأ بين شريك العملية ومراجع

رقابة جودة العملية. وتقتضي هذه السياسات والإجراءات منة خلال النقاط التالية:

- توثيق وتطبيق الاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

- عدم وضع تاريخ على التقرير حتى يتم البت في المسألة.

- وثائق العمليات

حيث أن على الشركة أن تعتمد سياسات وإجراءات لتنظيم وثائق العمليات من خلال النقاط التالية:

- أن تضع الشركة سياسات وإجراءات لتقوم فرق العمليات بالانتهاء من تجميع ملفات العملية

النهائية في الوقت المحدد بعد الانتهاء من صياغة التقرير بصورته النهائية.

- تعتمد الشركة سياسات وإجراءات مصممة للحفاظ على سرية والحفظ الآمن ونزاهة وثائق

العملية وإمكانية الوصول إليها واسترجاعها.

- على الشركة أن تعتمد سياسات وإجراءات للاحتفاظ بوثائق العملية لفترة من الزمن تكفي

لتحقيق احتياجات الشركة أو وفقاً لما يقتضيه القانون أو النظام.

6-المراقبة:

لقد حدد المعيار (ISQC1) عناصر الرقابة في نظام رقابة الجودة من خلال جملة من النقاط كما

يلي:¹

أ-مراقبة سياسات وإجراءات الشركة المتعلقة برقابة الجودة

وتتضمن مراقبة سياسات وإجراءات رقابة الجودة في الشركة الاعتبار والتقييم المستمرين لنظام رقابة

الجودة عدة مسائل كما يلي:

- التطورات الجديدة في المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وكيف تنعكس هذه التطورات على سياسات وإجراءات الشركة.
- مصادقة خطية على الامتثال للسياسات والإجراءات المتعلقة بالإستقلالية.
- التطور المهني المستمر، بما في ذلك التدريب.
- القرارات المتعلقة بقبول واستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة.
- تحديد الإجراءات التصحيحية التي ينبغي اتخاذها والتحسينات التي ينبغي إجراؤها على النظام، بما في ذلك توفير تغذية عكسية حول سياسات وإجراءات الشركة المتعلقة بالتعليم والتدريب.
- إبلاغ موظفي الشركة المناسبين عن نقاط الضعف المحددة في النظام أو مستوى فهم النظام أو الامتثال له.
- المتابعة من قبل موظفي الشركة المناسبين لكي يتم إجراء التعديلات اللازمة فوراً على سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

تحدد السياسات والإجراءات المتعلقة بدورة الفحص في بعض الحالات بدورة تستغرق ثلاث سنوات. وتعتمد طريقة تنظيم دورة الفحص، بما في ذلك توقيت اختيار العمليات المختلفة، على عدة عوامل، منها:²

- حجم الشركة.
- عدد المكاتب وموقعها الجغرافي.

¹ -International Fédération of Accountants (IFAC): Handbook Of International Standards On Auditing And Quality Control, op-cit, pp 73-79.

² - داوود يوسف صبح، مرجع سابق، ص 40.

- نتائج إجراءات المراقبة السابقة.
- مدى السلطة التي يتمتع بها كل من الموظفين.
- طبيعة وتعقيد ممارسة وتنظيم الشركة.
- المخاطر المرتبطة بعملاء الشركة والعمليات المحددة.

ب- حالات القصور في الإبلاغ

لا يحتاج الإبلاغ عن حالات قصور محددة إلى أفراد بخلاف شركاء العملية ذوي العلاقة إلى الاحتواء على تحديد للعمليات الخاصة المعنية، وقد يكون هذا التحديد ضروريًا من أجل الاضطلاع بمسؤوليات الأفراد بخلاف شركاء العملية بالشكل المناسب.

ج- الشكاوى والادعاءات

تنشأ الشكاوى والادعاءات بصفة عامة من داخل أو خارج الشركة. وقد يتم تقديمها من قبل موظفي الشركة أو العملاء أو الأطراف الأخرى في مهمة المراجعة. وقد يتم استلامها من قبل أعضاء فريق العملية أو موظفي الشركة الآخرين. وتقع مسؤولية التحقيق في الشكاوى والادعاءات ضمن مسؤولية الشريك المشرف والذي يتمتع بما يلي:

- أن يمتلك الخبرة الكافية والمناسبة.
 - أن يتمتع بسلطة داخل الشركة.
 - ألا يشارك بالعملية بأي طريقة أخرى.
 - قد يقوم الشريك المشرف على التحقيق بإشراك مستشار قانوني عندما تقتضي الضرورة.
- وينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أنها تتعامل بالشكل الملائم مع كل مما يلي:
- الشكاوى والادعاءات بأن العمل المؤدى من قبل الشركة لا يمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
 - الادعاءات بعدم الامتثال لنظام رقابة الجودة في الشركة.

ولضمان فعالية الإبلاغ عن الادعاءات والشكاوى، ينبغي أن تنشأ الشركة قنوات محددة بوضوح لكي يثير من خلالها موظفو الشركة أية مساور قلق بطريقة تمكنهم من التصرف دون الخوف من الانتقام. وفي حال تحديد حالات قصور أثناء التحقيق في الشكاوى والادعاءات في تصميم أو عمل سياسات وإجراءات

رقابة الجودة الخاصة بالشركة أو عدم الامتثال لنظام رقابة الجودة في الشركة من قبل شخص أو أشخاص، ينبغي أن تتخذ الشركة الإجراءات المناسبة.

ثالثاً: وثائق نظام رقابة الجودة

ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تتطلب وثائق مناسبة توفر دليلاً على عمل كل عنصر من عناصر نظام رقابة الجودة لديها، والاحتفاظ بالوثائق لفترة من الزمن تكفي للسماح للمكلفين بالمراقبة بتقييم امتثال الشركة لنظام رقابة الجودة، أو الاحتفاظ بها لفترة أطول إذا اقتضى ذلك قانون أو نظام معين. كما يجب أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تقتضي توثيق الشكاوى والادعاءات وإجراءات الاستجابة لها.

يعد شكل ومحتوى الوثائق التي تؤكد على تشغيل كل عنصر من عناصر نظام رقابة الجودة مسألة حكم، ويعتمد على عدد من العوامل وتشتمل الوثائق المناسبة المتعلقة بالمراقبة على عدة عناصر منها ما يلي:¹

- إجراءات المراقبة، وتحديد العمليات المنجزة التي سيتم فحصها.
- سجل تقييم للعناصر التالية:
- الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.
- كون نظام رقابة الجودة مصمماً بالشكل المناسب ومطبّقاً بفعالية.
- كون سياسات وإجراءات رقابة الجودة في الشركة مطبقة بالشكل المناسب، بحيث تكون التقارير الصادرة عن الشركة مناسبة في الظروف القائمة.
- تحديد حالات القصور التي تمت ملاحظتها وتقييم تأثيرها والأساس الذي تم بناء عليه تحديد ضرورة اتخاذ إجراءات إضافية.

¹ -International Fédération of Accountants (IFAC): handbook of international standards on auditing and quality control, op-cit, pp 75-76.

خلاصة الفصل

تناول هذا الفصل عرض ومناقشة المفاهيم النظرية المختلفة والمتعلقة بجودة خدمات المراجعة الخارجية والوسائل الممكنة لتحسينها والعوامل المؤثرة عليها والتي أمكن تجميعها في أربعة اتجاهات رئيسية، بالإضافة إلى التعرف على وسائل تحسينها وذلك من وجهة نظر الأطراف المهتمة بعملية جودة المراجعة الخارجية، بهدف إضفاء المصداقية على تقريره، كما وتم تناول رقابة الجودة على المراجعة الخارجية والمعايير المتعلقة بها، وأساليب الرقابة عليها لما لها من أهمية.

كما تم تناول معايير الرقابة على جودة المراجعة، والتي تعد الخطوة الأولى للرقابة عليها، وتغطي هذه المعايير عمليات مكاتب المراجعة التالية: الاستقلال لأعضاء المكتب، وتخصيص المراجعين على المهام، والاستشارة، والتوظيف، والإشراف، والتدريب، والمتابعة، وقبول العملاء والاستمرار معهم، وأخيراً الفحص الدوري لبرنامج رقابة جودة المراجعة.

ونظراً لأن وجود معايير للرقابة على الجودة لا قيمة له بدون ضمان الالتزام بها فقد ناقش هذا الفصل أساليب الرقابة على جودة المراجعة، وتبين وجود أسلوبين يمكن اتباعهما لتنفيذ ذلك أوجدتهما الممارسة العملية خصوصاً في أمريكا، وأهميتها في ترسيخ جودة خدمات المراجعة الخارجية.

الفصل الثالث

أثر آليات حوكمة الشركات
على جودة خدمات العملاء
الخارجية بالجزائر

إن حوكمة الشركات تعتبر من المواضيع المعاصرة في الجزائر، حيث أن التطبيق السليم لها يتطلب دراسة أثر آلياتها على جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، والتطرق الى واقع حوكمة الشركات في الجزائر، اضافة الى التركيز على موضوع المراجعة الخارجية من حيث تطور الممارسة المهنية لها في الجزائر بتحليل الواقع الحالي للممارسة المهنية لها من حيث تطورها التاريخي والهيئات المهنية المشرفة عليها، ومجمل القوانين والتشريعات التي تحكم المهنة، وتحدد المهام والمسؤوليات المسندة الى المراجع الخارجي وتفاعله مع مختلف اطراف المجتمع المالي في ظل أدائه لمهامه، بما فيها مختلف الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة.

وحيث أن تحليل وتشخيص واقع حوكمة الشركات في الجزائر، إضافة الى واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية، سيدعم تحليل أثر مختلف آليات حوكمة الشركات على جودة خدمات المراجعة الخارجية بالجزائر. وهذا من خلال إستبيان موجه لعينتي الدراسة من المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم بالجزائر، لهذا سوف يتم في هذا الفصل تناول الدراسة الميدانية من خلال أربعة مباحث.

- المبحث الأول: واقع حوكمة الشركات والممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر.
- المبحث الثاني: عرض الإستبيان.
- المبحث الثالث: تحليل نتائج الإستبيان.
- المبحث الرابع: التحليل المقارن واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: واقع حوكمة الشركات والممارسة المهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر.

سيتم التطرق لواقع حوكمة الشركات في الجزائر، من خلال تتبع مختلف المراحل التاريخية التي مرت بها في ظل تبني الجزائر لجملة من الإصلاحات الاقتصادية مرحليا، إضافة الى التأسيس لأفاق حوكمة الشركات من خلال تحليل: واقع، تحديات ومعوقات تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر.

المطلب الأول: واقع حوكمة الشركات في الجزائر.

تعتبر حوكمة الشركات أداة تساعد على رفع من مستوى التسيير التقليدي والرقمي بأخلاقياته، فهي تعنى أساسا بالعلاقة التي تربط مختلف الأطراف المرتبطة بالمؤسسة الاقتصادية وتأثيراتها التي لا تتوقف فقط على إدارة هذه المؤسسة وتحقيق أهدافها، بل يتعدى ذلك إلى ضرورة تأثيرها على المستوى الكلي أي على مستوى الاقتصاد ككل، لقد حاولنا في هذا المطلب دراسة النقاط التشريعية المعمول بها في الجزائر والمواثيق المتعلقة بحوكمة الشركات، مع استعراض للمراحل التي مرت بها حوكمة الشركات في الجزائر.

أولا: مراحل حوكمة الشركات في الجزائر.

يمكن تقسيم مراحل حوكمة الشركات إلى مرحلتين من حيث الإصلاحات الاقتصادية التي تبنتها الجزائر تجاوبا مع البيئة الاقتصادية، خصوصا في تسيير المؤسسات العمومية في ظل السعي وراء استقلاليتها، ومواكبة متطلبات البيئة العالمية.

1-مرحلة ما قبل تبني الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر.

وتمثل بمرحلة التسيير الاشتراكي والتي تمتد من بعد الاستقلال إلى غاية سنة 1989 وبداية تبني توجهات اقتصادية جديدة، حيث عرف الاقتصاد الجزائري منذ الاستقلال سلسلة من الإصلاحات الرامية إلى إحداث تغييرات جذرية في منهج الدولة السياسي وأدائها الاقتصادي. ولقد كان ذلك مرتبطا بالتحويلات التي عرفها الاقتصاد العالمي. لقد كانت تثار في خضم ذلك إشكالات تتعلق بتحديد الأولويات والأهداف ومدى تحقق الإجماع حولها، وما إذا كان المجتمع قادرا على استيعاب تلك التغييرات¹، وتتميز هذه المرحلة بعدة طرق للتسيير المؤسسات من التسيير الذاتي والذي يلي مباشرة مرحلة ما بعد الاستقلال، ثم ظهور الشركات الوطنية إلى غاية 1971، لتأتي بعدها مرحلة التسيير الاشتراكي لغاية سنة 1988.²

وما يميز هذه الفترة من التسيير في المؤسسات هو انه لا يوجد نظام فعال في التسيير وهو ما يعني

¹-عبد المجيد قدي، "إمكانية تطبيق مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بخصوص حوكمة الشركات في البلاد العربية: الجزائر نموذجا"، ص:03 بحث منشور في الموقع: www.kantakji.com/media/1396/911.doc بتاريخ: 2014/12/11.

²-لخلف عثمان، "واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وسبل دعمها وتنميتها دراسة حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003-2004، ص:144.

غياب حوكمة الشركات ولو حتى في مضمونها، كما أن المؤسسة الاقتصادية الجزائرية اقتصر مفهوم التسيير فيها على مراقبة الحسابات في نهاية السنة وعلى التوظيف، وهذا الأمر ما هو إلا وجهة من أوجه قصر في العمل الإداري الذي كانت تنظر به الدولة على مختلف الأجهزة التي وضعتها للتحكم والسيطرة على شؤونها، فبقاء التسيير غير الفعال يطبع سلوك المسير الجزائري لأسباب تتعلق بعجز التسيير من حيث التنظيم والتأطير، نقص الكفاءة في تقدير الأخطار لعدم الأهلية والجدارة في التسيير مع عجز نظام الإعلام والتسويق والاتصال إضافة إلى غياب المنافسة وضعف الوساطة المالية حيث أن اختيار المدراء في الجزائر لا يزال يتم على أساس العلاقة الأبوية وليس أساس الكفاءة والقدرة.¹

لقد كان الهدف الأساسي للسلطات العمومية بعد الاستقلال تعزيز الاستقلال السياسي بتحقيق أكبر استقلالية اقتصادية عن القوة الاستعمارية. وهذا ما أدى إلى تعبئة مختلف مقدرات الاقتصاد لإقامة جهاز إنتاجي قوي مملوك للدولة وتبني الخيار الموجه للتنمية الاقتصادية باعتماد مجموعة من المخططات التنموية. إلا أن ما واجه الجزائر بصفة عامة، واقتصادها بصفة خاصة في أواخر سنوات السبعينات من تراجع في أسعار النفط أدى إلى زيادة الانفاق العام وعدم قدرة الخزينة العمومية على الاستمرار في تمويل المؤسسات الاقتصادية.

ما يميز هذه الفترة بالنسبة للنظام التسييري السائد هو أن مجالس الإدارة تعد أداة للتخطيط وتحقيق توجهات الدولة العامة بمعنى غياب اهم آلية من آليات الحوكمة، كما أن الدولة هي المالكة للمؤسسات وتمتلك وسائل الإنتاج، وفي نفس الوقت هي التي تسيير وتراقب، كما ان نظام المراجعة الداخلية لم يعرف إلا منتصف الثمانينات من القرن الماضي²، بمعنى غياب الآلية الثانية من آليات حوكمة الشركات.

وأن آليات الحوكمة الخارجية تكاد تكون منعدمة، فالمراجعة الخارجية كانت تعتبر أداة مراقبة فقط والمسؤول عنها هم موظفو الدولة، غياب أسواق مالية نشطة، تمويل المؤسسات كان من قبل البنوك التجارية ولا يخضع لدراسة وإنما لتحقيق اهداف التخطيط، ولهذا جاءت محاولات الإصلاح التي تم الشروع فيها ابتداء من منتصف الثمانينات من القرن العشرين كرد فعل لواقع الاقتصاد الجزائري آنذاك والمتميزة ب:³

- اختلال بنية الناتج المحلي الخام من خلال هيمنة المحروقات.

1- لخضر عزي، مرجع سابق، ص 12.

2- حمادي نبيل، مرجع سابق، ص 131.

3- عبد المجيد قدي، مرجع سابق، ص: 04.

- التبعية شبه المطلقة للخارج نتيجة اعتبار الجزائر مصدرة لمنتج واحد هو المحروقات. مما جعل الاقتصاد الجزائري رهين تقلبات الأسواق الدولية للمحروقات من جهة ولتقلبات أسعار صرف الدولار الأمريكي من جهة أخرى. ومما كرس هذه التبعية التركيز الجغرافي الشديد للواردات والصادرات حيث مثل الاتحاد الأوروبي مصدرا ومقصدا لما يزيد عن 50 % من الواردات والصادرات.
- الارتفاع الشديد لمستوى خدمة المديونية بحيث وصل إلى 76 % من الصادرات.
- الضغط الشديد للبطالة التي بدأ معدلها في التفاقم منذ 1987 حيث وصل 19.6 % ليقفز في السنة الموالية إلى 20.1 %.
- القيود الشديدة على الموارد المالية نتيجة انهيار أسعار النفط في 1986 وما أفرزه من عجز على مستوى الميزانية العامة للدولة نتيجة تراجع مستويات الجباية البترولية، والذي تركز بفعل التقييم المبالغ فيه لسعر صرف الدينار الجزائري مع الضعف الشديد لحصائل الجباية العادية. ولهذا كان الإصلاح في هذه المرحلة يهدف إلى تجاوز هذه المصاعب والمشكلات. ولقد تم الالتفات في ظل هذه الظروف إلى المؤسسة باعتبارها مركز استحداث الثروة. إلا أن القطاع العمومي كان آنذاك هو المهيمن مما جعل التفكير يتجه إلى إعطاء المؤسسات العمومية قدرا من الحرية وتمتعها بالاستقلالية في اتخاذ القرارات وفق منطق المردودية والمتاجرة. وهذا في سبيل السعي إلى التقليل من أعباء الخزينة العمومية. والملاحظ في هذه المرحلة غياب تام لما يعرف بمفهوم الحوكمة في جميع المجالات.

2-مرحلة تبني الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر.

لقد تم الشروع في الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر وهي الانتقال من النظام الاشتراكي إلى النظام الرأس مالي دون إدراك لمضامين الحوكمة، حيث عرفت هذه المرحلة مراجعة للنظام السياسي القائم بإصدار دستور جديد (في فبراير 1989) أقر التعددية السياسية والانفتاح على اقتصاد السوق. مما جعل الفرصة مواتية لأصحاب القرار الاقتصادي للاقتراب من صندوق النقد الدولي باللجوء إليه لأول مرة سنة 1989 لسحب شريحة قرض في إطار برنامج تثبيت يغطي الفترة من ماي 1989 الى ماي 1990 بمبلغ مقداره 155.7 مليون وحدة حقوق سحب خاصة، استعملت كلية مرة واحدة في شريحة واحدة. وتم اللجوء مرة ثانية للصندوق في جوان 1991 في إطار برنامج تثبيت آخر بمبلغ 300 وحدة حقوق سحب خاصة، موزعة على أربعة شرائح.

إلا أن دعم الإصلاحات من قبل المنظمات الدولية كصندوق النقد الدولي (IFM) والبنك العالمي (WB) جعل من مبادئ الحوكمة تكون ضمن الحزمات المقدمة للسلطات العمومية، خاصة وأنه تمت ملاحظة بعض المؤشرات السلبية في أداء الاقتصاد الجزائري، كتصنيف الجزائر في مراتب متقدمة ضمن مؤشرات الفساد.¹ إضافة إلى ضعف جاذبية المناخ الاستثماري، مما دفع بالدولة إلى تكوين لجنة "سميت بلجنة الحكم الراشد" خاصة وأن الجزائر اعتبرت من المبادرين بمشروع النيباد الذي يقضي بخضوع الدول الأعضاء لتقييم دوري فيما يتعلق بالحوكمة.

وهذا ما يمكن أن نستنتج منه بعض المؤشرات الموحية بإدخال مبادئ الحوكمة في إدارة المؤسسات الجزائرية. والتي يمكن رصدها من خلال ما يلي:

- سعي الجزائر إلى الاندماج في الاقتصاد العالمي والانتقال إلى اقتصاد السوق جعلها تخضع للالتزامات الانضمام للمنظمات الدولية والتجمعات الإقليمية التي تقوم على الشفافية وتعزيز التنافسية وزيادة تحرير الاقتصاد، وهذا ما انعكس على مراجعة آليات إدارة الاقتصاد وزيادة الانفتاح على المبادرات الخاصة الوطنية والأجنبية. ولقد تجسد هذا الانفتاح في السعي إلى تقليص حجم الدولة والشروع في خصوصية القطاع العام وإزالة القيود أمام تكوين مؤسسات القطاع الخاص بشكل جعل مساهمة القطاع الخاص في الناتج المحلي الخام خارج المحروقات تصل إلى 79.56 % سنة 2006.
- تعتبر الخصوصية وسيلة لإعادة تشكيل المجتمع عن طريق تغيير المصالح الاقتصادية والسياسية، ومراجعة مفاهيم ومعايير التسيير بشكل يتجاوز مجرد استعراض النتائج السنوية ومراقبة الحسابات.²
- عملت السلطات العمومية على تطهير مناخ الأعمال وتوسيع مجال الحريات الاقتصادية وهذا عن طريق مراجعة المنظومة المصرفية وإصلاحها من جهة ومن جهة أخرى بتأسيس سوق مالية تمكن من طرح بدائل تمويلية مباشرة. وتبسيط النظام الضريبي والتحكم في مؤشرات الاقتصاد الكلي. ورغم تأسيس السوق المالي فإنه لا يضم لحد اليوم إلا مؤسستين عموميتين وهذا عائد إلى: الطبيعة العائلية الغالبة على المؤسسات، ضعف الثقافة المالية خاصة البورصة لدى مسيري المؤسسات، غياب مؤسسات رأسمال المخاطرة، الارتقاع في نظر المسيرين للعبء الضريبي المفروض على

¹ لمزيد من الاطلاع انظر:

https://www.transparency.org/news/feature/international_anti_corruption_day بتاريخ: 2014/12/12.

² لخضر عزي، مرجع سابق، ص: 12.

المؤسسات بالمقارنة مع مؤسسات القطاع الموازي المتهربة من دفع الضرائب، وعدم مرور عمليات الخوصصة عبر السوق المالي.

- مراجعة النظام المحاسبي باعتماد نظام محاسبي ومالي جديد وفقا للمعايير المحاسبية الدولية بتطبيقه على كافة المؤسسات والقطاعات ابتداء من سنة 2010¹. وبالرغم من أن هناك تسرعا في طرح هذا النظام ومحاولة تعميمه دفعة واحدة على كافة المؤسسات في الوقت الذي قصرت بعض الدول تطبيقه على المؤسسات المقيدة في البورصة. يتطلب إدراج النظام المحاسبي الجديد حركية واسعة من التكوين وإعادة التأهيل لدى ممارسي المحاسبة وأعوان الإدارة الضريبية على حد سواء. إلا أن تطبيق هذا النظام يبقى محدود الفعالية في ظل وجود قطاع موازي ضخم يتجاوز 13 % من الناتج المحلي الخام.

- وفي إطار تعزيز الشفافية تم إلزام الشركات ذات المسؤولية المحدودة وهي الغالبة في الجزائر على اعتماد مراجع حسابات خارجي يعمل وفق مدونة للسلوك والأخلاقيات بعدما كان هذا الإلزام يخص الشركات بالأسهم فقط. وي طرح هذا الإلزام القانوني مشاكل تطبيقية عديدة لعل أبرزها صعوبة التكفل به ميدانيا من الناحية البشرية ذلك أن عدد مراجعي الحسابات الممارسين والمسجلين لدى المصنف الوطني للخبراء المحاسبين يقدر ب 302 في الوقت الذي يبلغ فيه عدد المؤسسات المقيدة في السجل التجاري في السداسي الأول من سنة 2007 هو 102661. ولا يمكن فصل مسألة الشفافية عن النقاش الدائر حول ضرورة تنظيم مهنة المحاسبة بشكل يمنحها حرية واستقلالية أكبر بتمكين المهنيين من تنظيم أنفسهم بعيدا عن محاولات التدخل الحكومي.

- كما يقضي القانون بنشر النتائج المحاسبية إجباريا؛ إلا أن المعلومات المتاحة للجمهور عمليا هي تلك المعلومات المنشورة في محاضر الجمعيات العمومية للمؤسسات. ولا تمثل هذه المعلومات إلا جزءا ضئيلا مما يجري في الواقع. وهذا من شأنه أن يفاقم من عدم تماثل المعلومات بين المساهمين وباقي أصحاب المصالح في المؤسسات.

- لقد تمت مراجعة القانون التجاري بشكل يوضح كيفية إسناد وتوزيع المسؤوليات داخل المؤسسات. وعادة ما تقع إدارة مجموعة كبيرة من المؤسسات على عاتق رئيس مدير عام. ويبدو أن هذا الأسلوب قليل الفعالية فيما يتعلق بالمراقبة والمساءلة، لأن النصوص القانونية تقضي بأن يراقب

¹ - أحسن عثمان، سعاد شعابني، "النظام المالي المحاسبي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر"، مداخلة مقدمة للملتقى حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، 6-7 ماي 2012، الجزائر، ص: 07.

مجلس الإدارة المدير العام. وقد مجلس الإدارة هذا الدور عمليا لما يكون رئيسه هو في ذات الوقت المدير العام. وهذا ما يؤدي في معظم الحالات بمجلس الإدارة لأن يكون في موقع المدعم والمصدق على القرارات المتخذة من المدير العام.

بالرغم من أن القانون يخول مجلس الإدارة صلاحيات واسعة، إلا أنها سرعان ما تتلاشى في التطبيق إذا ما أخذنا بعين الاعتبار العوامل المتعلقة بضعف تكوين أعضاء مجلس الإدارة، الحوافز الممنوحة لهم، مدى إدراكهم لمسئولياتهم المدنية والجنائية.

من مجمل ما تم التطرق له نجد أنه قد مست الإصلاحات الاقتصادية مجموع جوانب الاقتصاد الوطني، أبرزها: إصلاح النظام الجبائي بتبسيطه وإدراج الضريبة على القيمة المضافة واستحداث ضرائب خاصة بالجماعات المحلية مع توسيع الأوعية وتخفيض المعدلات، إصلاح نظام النقد والبنوك بإعطاء الاستقلالية للسلطة النقدية في وضع وإدارة السياسة النقدية وإبعاد الخزينة العمومية عن دائرة الائتمان وتمكين البنك المركزي من القيام بأدواره التقليدية، تشجيع الاستثمار بإزالة القيود المفروضة عليه بتكريس مبدأ حرية الاستثمار وإزالة التمييز بين الاستثمار الوطني و الأجنبي، ويمكننا أن نخلص إلى أن عملية الإصلاح الاقتصادي ليست مجرد إجراءات وإنما هي عبارة عن منظومة من التغييرات الذهنية والسلوكية. وهذا ما يتطلب لنجاح أية إصلاح.

ثانيا: واقع وأفاق الحوكمة في الجزائر.

أشار تقرير منظمة الشفافية الدولية الذي صدر في 2014 إلى تراجع الجزائر في الترتيب الدولي إلى مستوى أسوأ، لتحل في التقرير الجديد الرتبة 100 في سنة 2014¹، وكشف التقرير أن ظاهرتي الفساد والرشوة وصلت إلى مستويات قياسية وهذا لعدم اتخاذ الجزائر لخطوات فعالة في مجال محاربة الفساد المالي والاداري كالحوكمة والتسيير الراشد، وكذلك لبعض الأسباب الأخرى والتي كانت نتيجة التحول من الاقتصاد المركزي إلى اقتصاد السوق بدون إيجاد هيكل عمومي، خاص لحوكمة الشركات العمومية والخاصة، كون تلك الشركات وخصوصا العمومية منها تشكل عبئا ثقيلا عن الخزينة جراء سوء الأداء وتقشي حالات الفساد المالي والإداري فيها،² ما جعلها تستند على الدعم الحكومي، بدلا من ردف الميزانية العامة بالموارد المالية ما ينجم عنه هدر للأموال العامة بدلا من تنميتها لذلك تعد عمليات خصخصة

¹ <http://www.transparency.org/cpi2014/results> consulter le 01/02/2015.

² فريد كوتلر، مرجع سابق، ص:12.

الشركات العمومية الفاشلة، وسيلة ناجحة من وسائل الحوكمة إذ إن الهدف المركزي للحوكمة يتمثل بعملية الإصلاح الاقتصادي وتدوير عجلة الاقتصاد بشكل سليم لتحقيق التنمية والتطور.

كذلك تعتمد الحوكمة صياغة قرارات وإيجاد أنظمة توافق سير الأعمال الناجحة للشركات وتدعم مسيراتها، وتقويم أعمال الشركات ووضع الخطط الكفيلة بتحسين أدائها، وبذلك تدفع الحوكمة لصياغة قوانين تتماشى ومتطلبات سير الأعمال في الشركات والمؤسسات في القطاعين العام والخاص بغية الوصول إلى مرحلة الأداء الأمثل وبما يحقق الغايات المتوخاة من تأسيس الشركات والمنشآت وفي ظل ظروف الفوضى التي يمر بها الاقتصاد الوطني وعدم تبلور خطوط المرحلة الانتقالية وتقشي ظاهرة الفساد المالي والإداري والسطو على الأموال العامة في شركات ومؤسسات القطاع العام، تبرز الحاجة لدور الحوكمة وضرورة تحويلها من نظرية تتداول في الندوات والمؤتمرات وفي أجهزة الإعلام إلى أداة فاعلة من أدوات الإصلاح الاقتصادي تضع الاقتصاد الوطني في المسار الصحيح من خلال التخلص من مظاهر الانحراف والخلل التي تعيق تحقيق الغايات المرجوة من وجود اقتصاد معافى يؤدي دورا فاعلا في تحقيق الرفاهية والازدهار للأفراد والمجتمع والوصول إلى التنمية المستدامة.

1- معوقات تبني مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر

هناك عدة معوقات تحد من تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر على أرض الواقع تنشأ من داخل الشركة أو من خارجها وتتمثل فيما يلي:¹

أ-المصدر الداخلي:

ويتمثل في عدم الفصل بين الملكية والادارة فأغلب الاقتصاديات العالمية التي يكون فيها تطبيق حوكمة الشركات فعالا تحاول أن تبتعد قدر الامكان في تأسيس شركاتها عن الشركات العائلية، فليس بالضرورة أن يكون رئيس مجلس الادارة أو الرئيس التنفيذي من يمتلك النسبة الأكبر من أسهم الشركة ممن يتمتعون بعلاقات واسعة مع مساهمين الشركة، ولكن من الضروري أن يتمتع هذا الرئيس بقدرة وكفاءة وفاعلية عالية في ادارة الشركة، ويندرج تحت هذا المعوق الرئيسي معوقات ثانوية أخرى من أهمها:

- تشكيل مجلس الادارة وعدم الفصل بين مهمة مجلس الادارة ومهمة الادارة التنفيذية ومسؤوليات ادارة الشركة، ومستوى الرقابة، وعدد اجتماعات المجلس.

¹- علي جابر اسماعيل، "العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي للحاكمية المؤسسية وجودة التقارير المالية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الأعمال، نخصص محاسبة، جامعة الشرق الاوسط، 2010، ص: 22.

- أعضاء مجلس الإدارة: عدم توفر أعضاء مستقلين غير تنفيذيين في مجلس الإدارة بعدد مناسب يكونون قادرين على تقديم الآراء واجتهادات مستقلة نابعة من احساسهم بالمسؤولية، ومن خبراتهم وتقدمهم لعمل الشركة.
- لجان مجلس الإدارة: وأهمها لجنة التدقيق، ولجنة المكافآت والترشيحات، ومدى فعاليتها واستقلاليتها، وتوفر أعضاء غير تنفيذيين مستقلين فيهما.

ب-المصدر الخارجي:

وهو المناخ الاستثماري العام في الدولة ومدى توافر القوانين والتعليمات المنظمة للنشاط الاقتصادي، التي تضمن تطبيق الحوكمة في الشركات واعطائها صفة الالتزام وعدم تعارضها مع هذه القوانين.

2-تحديات تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر:

يواجه تطبيق الحوكمة على أرض الواقع مجموعة من التحديات يمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

أ-الفساد:

عادة ما يرتبط ظهور الفساد بغياب الحوكمة، وينتج عنه العديد من الآثار السلبية والخطيرة، فانتشار الفساد الناتج عن غياب الحوكمة يعمل على هروب الاستثمارات الأجنبية، الى جانب لك فان للفساد تكاليف اقتصادية أخرى، منها انخفاض الانفاق الحكومي على المشاريع ذات التوجهات الاجتماعية، زيادة سوء تخصيص الموارد، والتحدي الأكبر الذي يواجه مطبقي الحوكمة هو اتساع نطاق الفساد ليشمل الأجهزة الحكومية المسؤولة أساسا عن محاربة الفساد، لأن الحكومات الفاسدة دائما ما تقف في وجه الاصلاحات التشريعية، وذلك لحرصهم على استمرار المناخ الفاسد الذي يمنحهم مكاسب كبيرة.

ب- الممارسة العملية والديموقراطية.

إذا كانت الاقتصاديات النامية والصاعدة تحاول أن تطبق الحوكمة بشكل سليم وفعال، فإنها في إطار هذا السعي أصبح من الواجب عليها أن تعمل على ارساء قواعد الديموقراطية والتي من آثارها الايجابية:

- تعتبر الديموقراطية آلية تلقائية لعملية تداول السلطة، وذلك لقيامها على مبادئ التعددية والحرية، والتي تقف حائلا أمام سعي أي طرف أو أية قوى سياسية للانفراد بالسلطة، وذلك يعمل على تضيق نطاق الفساد والآثار السلبية الناجمة عنه.

- تتيح الديمقراطية الفرصة للمجالس النيابية والتشريعية للقيام بواجباتها الرقابية والتشريعية باستقلالية تامة، ودون أية ضغوط.

ج-احترام سلطة القانون:

لا يمكن لأي شيء أن يكون فعالا الا إذا تقيد بالقوانين والتشريعات وهكذا هو حال حوكمة الشركات، فلن تكون هناك حوكمة فعالة ورشيده الا اذا كان هناك قوانين تدعمها وتحميها، وتأتي أهمية سلطة القانون كونها احدى الأدوات المهمة التي تساعد على جذب الاستثمارات الأجنبية، وقد يكون هناك تناقض بين النصوص القانونية، لذا يجب التركيز على بعض العناصر المهمة، حتى لا يحدث فصل بين القانون وتطبيقه من الناحية العملية ومن هذه العناصر الوضوح، التحديد، الالتزام بالتطبيق، الثواب والعقاب...الخ.

د-انشاء علاقة سليمة بين أصحاب المصالح.

ان عمليات التواطؤ والفساد التي تتم بين مجالس الادارة وكبار المديرين التنفيذيين لا تضر فقط بحقوق أصحاب المصالح، ولكنها تضر أيضا بالشركة ومستقبلها لذا من الضروري أن يكون هناك حزمة من الاجراءات والسياسات التي تعني بحماية حقوق أصحاب المصلحة بالشركة.

3- اجراءات تحسين حوكمة الشركات في الجزائر

حتى يكون هناك تطبيق سليم لحوكمة الشركات لا بد من وجود مجموعة من الاجراءات يعتمد عليها نظام حوكمة الشركات لتحسين أدائها وتتمثل هذه الاجراءات فيما يلي:¹

أ- اجراءات قصيرة الأجل:

تقوم الشركة باتباع سياسة مكتوبة خاصة بحوكمة الشركات يتم الافصاح والاعلان عنها، هذه السياسة يجب أن توضح انشاء مجلس الادارة ودور أعضائه والكفاءات الخاصة بهم وانشاء مجلس ادارة استشاري، كذلك لا بد أن توضح اتصالات مع مساهمي الاقلية ومعاملاتهم ونظم المحاسبة والافصاح ومعاملة المساهمين الآخرين، وكذا تعيين مراجعين مستقلين ونشر جدول زمني بما سيحدث بالشركة.

- تنص سياسة حوكمة الشركات على انشاء مجلس ادارة استشاري مكون من ثلاثة أو أربعة أعضاء، والغرض من انشاء مجلس اداري استشاري هو المساعدة في عملية اتخاذ القرار عن طريق تزويد الادارة

¹-مركز المشروعات الدولية الخاصة، "حوكمة الشركات قضايا واتجاهات"، نشرة دورية، العدد 13، 2009.

ومجلس الادارة بأراء موضوعية ذات بعد مستقل وكذا تزويد مساهمي الشركة بمرشحين محتملين للعمل كأعضاء مجلس ادارة مستقلين.

- تقوم الشركة بتعيين عضو مجلس ادارة منتدب من بين الخبراء الموجودين في السوق.
 - تقوم الشركة باتباع سياسة بيئية اجتماعية للشركة تجاه المواطنين ويتم الافصاح والاعلان عنها.
 - تؤكد الوثائق الأساسية للشركة مع ضمان معاملة متساوية لمساهمي الأقلية.
- ب- اجراءات متوسطة الأجل:

تعمل سياسة حوكمة الشركات على تكوين مجلس الادارة الاستشاري خلال عام واحد، ويعقد هذا المجلس الاستشاري أربعة اجتماعات سنويا، وللشركة جدولا للاجتماعات والمستندات الأساسية للاجتماعات، وتقدم الى أعضاء مجلس الادارة الاستشاري قبل مواعيد الاجتماعات حيث تنص سياسة حوكمة الشركات على ما يلي:

- تعيين عضو من مجلس الادارة مستقلا وغير موظف من خلال عامين، ويمكن أن يكون عضوا بمجلس الادارة الاستشاري.
- أن تقوم الشركة بالإفصاح في تقريرها السنوي المقدم الى المساهمين عن محتوى ومدى تنفيذ سياسة الشركة المكتوبة الخاصة بحوكمة الشركات والسياسة البيئية الاجتماعية للشركة اتجاه المواطنين.
- أن تقوم الشركة بالإفصاح في تقريرها السنوي عن مدى التزامها بقواعد حوكمة الشركات.

المطلب الثاني: واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

ان الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر ممثلة بمحافظه الحسابات، شهدت عدة مراحل في ظل التوجه الاقتصادي للسياسة العامة للدولة، وجملة من المتغيرات التي في ظل البيئة الدولية الخارجية، حيث عرفت مهنة المراجعة الخارجية فراغا كبيرا بعد الاستقلال الوطني حتى بداية تنظيمها سنة 1969م، كما كان تنظيم المهنة بعد هذه الفترة يتمتع باستقلال المهنة عن الجهات الحكومية في تسييرها، حيث أسندت الى المهنيين في الفترة من 1991 الى 2010، ثم استرجاع السلطة العمومية للإشراف على الممارسة المهنية لها من طرف الجهات الحكومية، وتحت وصاية وزارة المالية بصدور القانون 01-10 الذي شمل تنظيم مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

وسيتم التطرق في هذا المبحث الى مجمل التغيرات التي عرفتھا الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات من أجل الالمام بواقع الممارسة المهنية لها، من خلال المحاور التالية:

- التطور التاريخي لمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر .
- الهيئات المهنية المشرفة على مراجعة الحسابات في الجزائر.
- النظرة الدولية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر والاطار المهني لها.

أولا: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

تم اعتماد تقسيم مختلف مراحل تطور المراجعة في الجزائر وفقا للجانب القانوني والمهني الذي يحكم مراجعة الحسابات، وبالتركيز على المراجعة الخارجية للحسابات من خلال أهم التشريعات التي تحكم الممارسة المهنية لها، وباختلاف التوجهات المعتمدة في تنظيم المهنة.

1- مرحلة تنظيم مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر قبل سنة 1969م.

شهدت هذه المرحلة غموضا وغياب التنظيم لمهنة المراجعة والمحاسبة بصفة عامة، ويمكن تقسيمها الى مرحلتين قبل الاستقلال الوطني وبعده، حيث كانت مهنة المحاسبة والمراجعة تابعة لتنظيمها للاستعمار الفرنسي وكذا مجمل القوانين التي تحكمها. وتشير دراسات نادرة، الى تنظيم مهنة المراجعة بالجزائر بالحقبة الاستعمارية، كانشاء الشركة الوطنية للخبراء المحاسبين بمدينة وهران (Compagnie des experts-comptables d'Oran)، عقب انشاء فدرالية شركات الخبراء المحاسبين بباريس (Fédération des compagnies d'experts-comptables)، سنة 1912م.¹ وعقب تأسيس

¹ - DEGOS Jean-Guy : Une brève histoire des diplômés d'expertise comptable français 1927 - 1997, Revue du financier, n° 146, paris, 2004, pp 37-38.

مصنف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين بفرنسا (l'ordre des experts comptables et) (des comptables agréés-OECCA-)، تم تأسيس مجلس جهوي للخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين بالجزائر في بداية سنة 1950م.¹ وشهد تنظيم ممارسة مهنة المراجعة والمحاسبة بعد الاستقلال خضوعها للمراسيم المستخلصة من اتفاقية ايفيان والقانون الأساسي.²

2- مرحلة تنظيم مهنة المراجعة الخارجية للحسابات من سنة 1969 الى 1991.

سعيًا وراء تكريس الرقابة على المؤسسات العمومية الاقتصادية و تأمين حق الدولة صدر الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970 في مادته 39 ، حيث نصت هذه المادة على أنه: " يعين الوزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمنظمات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، ويجوز له أيضا أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأس مالها ".³ كما حدد المرسوم 173-70 المؤرخ في 1970/11/16 واجبات ومهام مندوبي الحسابات في المؤسسات العمومية وشبه العمومية. حيث كان محافظ الحسابات في شركات القطاع العام موظفا عاما في الدولة، هذا بالتوافق مع واقع التوجه الاقتصادي السائد آنذاك و المتمثل في نمط التسيير الموجه، كما حددت المادة الثانية من هذا المرسوم المهام الموكولة المسندة لمحافظي الحسابات.

كما أن الأمر رقم 71-82 الصادر بتاريخ 1971/09/29م، والذي يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، تناول مندوب الحسابات للمؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم وأشترط تعيينهم من الخبراء المرخصين بذلك.⁴

حيث أن هذا الأمر لم يشر الا الى مهنة الخبير المحاسبي.

Emergence d'une profession comptable libérale - le cas du Maroc - EL OMARI S et SABOLY M Onzième journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management, Association Francophone de la Comptabilité, 17 et 18 mars 2005, Bordeaux, P 335.

²- HAMDI Mohamed Lamine : **la Profession Comptable au Maghreb (Algérie - Libye -Maroc - Mauritanie - Tunisie)**, Conférence internationale sur le rôle de la profession comptable dans l'économie de développement, organisé par : la Banque Mondiale, Banque Africaine de Développement, les Nations Unies (CNUCET), IFAC et la FIDEF, le 28 et 29 septembre 2006, Nairobi, p2.

³- المادة رقم 39 من الأمر رقم 107-69، يتعلق بقانون المالية لسنة 1970م، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، المؤرخة في 1969/12/31؛ صفحة 1805.

⁴ - المادة رقم 47 من الأمر رقم 71-82، يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 1971/12/29؛ صفحة 1856.

كما أنشأ وفق الأمر المذكور اعلاه المجلس الأعلى للمحاسبة (conseil superieur de la comptabilité- CSC)، والذي كان يطلق عليه مهنيًا المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة (Conseil Superieur De La Technique Comptable -CSTC -)، والذي يعمل في إطار وزارة المالية. وكان يهدف هذا المجلس لتطوير المحاسبة وضمان تنظيم المهنة. والذي أعطى له الاختصاص الإداري والقضائي لممارسة رقابة شاملة على الجماعات والمرافق والمؤسسات والهيئات التي تدير الأموال العمومية أو تستفيد منها مهما يكن وضعها القانوني.

كما تم تجسيد الاشراف على مهمة المراجعة لمجلس المحاسبة، في مراقبة كل العمليات المالية للدولة. وقد تم تأسيس هذه الهيئة فعلياً وميدانياً سنة 1980، وفق القانون 05-80، والذي يتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، المؤرخ في 1980/03/01م، والذي ألغى صراحة المادة 39 من الأمر 69-107، وضمنياً مرسوم 70-173 الخاص بمراجعة الحسابات. أما مهنة محافظ الحسابات، تمثلت في مهمة الرقابة على المؤسسات العامة والمخولة حصراً الى المفتشية العامة المالية، وهي مديرية تخضع لاشرف وزارة المالية، والتي تم انشائها وفق المرسوم رقم 80-53 المؤرخ في 1980/03/01م.¹ ويلاحظ أنه خلال هذه المرحلة فان مراجعة الحسابات لم تشهد أي تطور مشهود وذلك لسيطرة أجهزة الدولة المتمثلة في مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية، على مهنتي الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات الممثلة لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

3- مرحلة الإصلاحات في تنظيم مهنة المراجعة الخارجية للحسابات من سنة 1991 الى 2010.

استمر اشراف مجلس المحاسبة والمفتشية العامة للمالية على مهنة المراجعة بصفة عامة الى غاية الاعلان عن القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 افريل 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.² حيث بصدور القانون رقم 91-08 في ظل تجاوب آليات التسيير مع المحيط الجديد الذي ساد بعد اصدار قوانين 1988 المتعلقة باستقلالية المؤسسات.

يمتاز الإصلاح المدرج في مهنة مراجعة الحسابات بموجب القانون رقم 91-08، والذي جسد بالمرسوم التنفيذي رقم 92 - 20 المؤرخ في 8 رجب 1412 الموافق لـ 08 رجب 1412 الموافق لـ 13 جانفي 1992، والذي يحدد تشكيل المصفي الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات و المحاسبين

¹ - المادة رقم 01 من المرسوم رقم 85-53، يتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10، المؤرخة في 1980/03/04، صفحة 349.

² - القانون رقم 91-08، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، المؤرخة في 1991/05/01، صفحة 651.

المعتمدين و يضبط إختصاصه و قواعد عمله و يهدف هذا المصنف بصفة أساسية ومباشرة إلى تطوير وتحسين الممارسة المهنية من خلال انشاء منظمة وطنية يديرها مجلس، ضبط المهنة عن طريق تأسيس هيئة نقابية، بدون أي تدخل ممكن من السلطات العمومية والتفويض لمجلس المنظمة الوطنية بامتيازات القوة العمومية لاسيما في الاعتمادات.

وقد تم اصدار جملة من النصوص التشريعية والمراسيم في اطار القانون 91-08، لتنظيم الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات من خلال تحديد المسؤوليات والمهام للهيئات المهنية للمراجع الخارجي، وتحديد سلم الأتعاب للمراجعين الخارجيين، وقانون أخلاقيات المهنة، وتشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين.

ان خضوع مهنة المراجعة في الجزائر الى القانون 91-08 لفترة طويلة نسبيا حتى سنة 2010، اتاح فترة من اشراف المهنيين المستقلين على مهنة المراجعة، حيث تم تغطية مجال معتبر من القوانين والتشريعات التي تنظم الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات خلال هذه الفترة، وهذا في المجالات التالية:

- ضبط الاختصاص وقواعد العمل بالنسبة للهيئة المهنية المشرفة على مهنة المراجعة الخارجية للحسابات.
- وضع سلم أتعاب المراجعين الخارجيين للحسابات وتعديله.
- تحديد شروط الممارسة المهنية من حيث التأهيل العلمي والمهني والتعيين.
- اعتماد قانون أخلاقيات مهنة مراجعة الحسابات.
- تحديد المهام والمسؤوليات للمراجع الخارجي من خلال جملة من التوصيات بالنسبة للاجتهادات المهنية كما حددها المقرر رقم 94 / SPM / 103 المؤرخ في 2 فيفري 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.
- إعداد النظام المحاسبي والمالي الجديد الذي عوض المخطط المحاسبي الوطني تجاوبا مع متغيرات البيئة الاقتصادية.

بالرغم من التعديلات و التسهيلات التي أجراها المصنف الوطني للدخول إلى المهنة إلا أنها تبقى ضعيفة و قليلة مقابل إحتياجات الإقتصاد الوطني، حيث وجهت عدة انتقادات لهذا المصنف خاصة في مجال التكوين، واهمال جانب التعبير المحاسبي، حيث أنه بالرغم من أن الإقتصاد الجزائري مر بعدة مراحل من إقتصاد مخطط، إعادة الهيكلة، خصوصة وإقتصاد السوق، فانه لم يتم تغيير النظام

المحاسبي الا في سنة 2007 واعتماد النظام المحاسبي المالي الجديد (SCF)، بموجب القانون رقم 07-11 الصادر بتاريخ 2007/11/25م، والمتضمن النظام المحاسبي والمالي.

كما اتسمت هذه الفترة بغياب معايير للمراجعة الخارجية للحسابات، وكذلك معايير وآليات لرقابة جودة الممارسة المهنية للمراجعة، حيث كانت الممارسة المهنية تقوم وتقتصر على مجمل التشريعات المهنية التي تم ذكرها سابقا، اضافة الى التوصيات بالنسبة للاجتهادات المهنية كما حددها المقرر رقم 94 / SPM / 103 المؤرخ في 2 فيفري 1994 المتعلق بالاجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات.

4- مرحلة الاصلاحات في تنظيم مهنة المراجعة الخارجية للحسابات بصور القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ابتداء من سنة 2010.

تميزت هذه المرحلة من تاريخ المراجعة في الجزائر، بصور القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 يونيو سنة 2010، والذي يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي تخضع له مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بصنفيها المهنيين من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات، والذي حل محل القانون 91-08، والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي كان يمثل الاطار القانوني والتنظيمي لمهنة مراجعة الحسابات في الجزائر في فترة دامت من سنة 1991م الى سنة 2010م، حيث كانت الممارسة المهنية لمراجعة الحسابات تخضع الى مجلس المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، ووفقا لهذا القانون الجديد ستخضع مهنة المراجعة في الجزائر الى وصاية وزارة المالية تحت اشراف المجلس الوطني للمحاسبة الذي تم احداثه وفق القانون المذكور أعلاه.

ومن أهم النقاط التي اشتملها هذا القانون الجديد مقارنة بالقانون 91-08، والتي يمكن التطرق لها من خلال النقاط التالية:

- إنشاء ثلاثة أصناف مهنية:¹

- المصف الوطني للخبراء المحاسبين.
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

¹ - المادة 14 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 6.

- ممارسة وزير المالية للوصاية على هذه الهيئات المهنية عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة وعن طريق تعيين ممثلية لدى مختلف مجالس المهنيين(استرجاع السلطة الحكومية الاشراف على مهنة المراجعة والمحاسبة)¹.

- انشاء لجان على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة حسب المجالات التالية:²

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية
- لجنة الاعتماد.
- لجنة التكوين.
- لجنة الانضباط والتحكيم.
- لجنة مراقبة النوعية المهنية والتقنية لاعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات من طرف معهد مختص تابع لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.³

تجدر الاشارة أن تنظيم مهنة المراجعة الخارجية للحسابات يشهد فراغا قانونيا وتنظيميا، حيث يقتصر تنظيم المهنة على التشريعات والقوانين والمراسيم التنفيذية للقانون 10-01، حيث انه وبتاريخ الدراسة لم تكتمل المراسيم التنفيذية التابعة للقانون الذي سبق ذكره، كما يلاحظ غياب اعتماد معايير وطنية للمراجعة، أو الاشارة الى اعتماد معايير دولية، وبالتالي تبقى الممارسة المهنية مقتصرة عل القوانين والمراسيم التالية:

القانون رقم 10-01، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 27 جويلية 2010م.

المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يتعلق بتشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتشكيله وقواعد سيره. المؤرخ في 27 جانفي 2011م.

¹ - المادة 04 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 4.

² - المادة 05 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 4.

³ - المادة 08 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 5.

المرسوم التنفيذي رقم 11-26، يتعلق بتشكيل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، المؤرخ في 27 جانفي 2011م.

المرسوم التنفيذي رقم 11-30، يتعلق بتشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتشكيله وقواعد سيره. المؤرخ في 27 جانفي 2011م.

المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يتعلق بتشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتشكيله وقواعد سيره. المؤرخ في 27 جانفي 2011م.

المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يتعلق بتشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتشكيله وقواعد سيره. المؤرخ في 27 جانفي 2011م.

ثانيا: الهيئات المهنية المشرفة على المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر

سيتم التطرق الى الهيئات المهنية المشرفة على المراجعة الخارجية في الجزائر في ظل الفترة الحالية للدراسة، دون التطرق للهيئات السابقة في الاشراف على مهنة المراجعة، والتي تم التطرق لها من خلال التطور التاريخي للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

ان القانون المنظم لمهن المحاسبة والمراجعة في الجزائر، هو القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان سنة 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، قد حدد الهيئة المهنية المشرفة على الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات وهي المجلس الوطني للمحاسبة، وفيما يخص المراجعة الخارجية للحسابات (محافظة الحسابات)، فانها تخضع للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

تم تاسيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق نص القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.¹ حيث يشرف على تسيير الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات مجلس وطني يتشكل من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات،

¹ - المادة 14 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 6.

- كما يعين ثلاث أعضاء من مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية. وتتمثل مهام مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات فيما يلي:¹
- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
 - إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.
 - تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
 - ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها.
 - تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
 - الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
 - تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية، وجميع السلطات وكذا الغير.
 - تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة.
 - إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

المطلب الثالث: المهام والمسؤوليات المهنية للمراجع الخارجي للحسابات في الجزائر.

- تندرج ضمن مهمة محافظ الحسابات جملة من المهام والمسؤوليات، وشروط وكيفيات الممارسة المهنية وتقارير ابداء الرأي المهني.
- أولاً: مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي.**

لقد حدد القانون 10-01 المشتتل لتنظيم مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات كما يلي:

- 1- مهام المراجع الخارجي:** بين القانون 10-01 مهام ووظائف محافظي الحسابات لا سيما في المواد 23، 24، 25 منه، وتتمثل هذه المهام في النقاط التالية:²
- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، و كذا الأمر بالنسبة للوضع المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات.

¹ - المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يتعلق بتشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتشكيله وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، المؤرخة في 02/02/2011، صفحة 11.

² - المواد 23 و 24 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 11/07/2010، صفحة 7.

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرين للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
 - يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير.
 - يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
 - يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة التداول المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
 - يصادق محافظ الحسابات على صحة وانتظام الحسابات المدمجة والمدعمة للشركات وصورتها الصحيحة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو التابعة للشركة الأم.
- وفي ظل المهام التي كلف بها محافظ الحسابات وفق القانون 10-01، فإنه منحت له جملة من الحقوق والآليات لأداء هذه المهام كما يلي:¹
- يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للهيئة أو الشركة.
 - يمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات، وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.
 - يمكنه أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.
 - يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (06) أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.

¹- المواد من 31 الى 40 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 7.

- يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.
- مع مراعاة معايير المراجعة والواجبات المهنية الموافق عليها من طرف الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى و كفاءات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيورورها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه.
- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، و يحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.
- يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد.
- 2- تقارير المراجع الخارجي:** يترتب عن مهام محافظ الحسابات إعداد جملة من التقارير في إطار أداء مهمته الأساسية في ابداء رأيه والشهادة على صحة ومصداقية القوائم المالية للشركة وتمثيلها للوضعية الحقيقية للمنشأة ونتائج أعمالها، وقد حددها القانون 10-01 كما يلي:¹
 - تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
 - تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
 - تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
 - تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.
 - تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
 - تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، و النتيجة حسب الأسهم أو حسب الحصة الاجتماعية.

¹- المادة 25 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 7.

- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

3- مسؤوليات المراجع الخارجي: يمارس محافظ الحسابات مهنته تحت مسؤوليته الخاصة، وعلى كل من يعملون تحت مسؤوليته من مساعديه ، وخبراء استعان بهم، بالتعاقد مع الجهة محل المراجعة(الموكل)، ومن هنا يخضع محافظ الحسابات إلى ثلاثة أنواع من المسؤوليات:

- المسؤولية المدنية. - المسؤولية الجزائية. - المسؤولية التأديبية.

أ- المسؤولية المدنية: تتمثل المسؤولية المدنية لمحافظ الحسابات في تحمله المسؤولية العامة عن العناية بمهنته، ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج، ويعد محافظ الحسابات مسؤولاً تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامناً تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

كما أنه لا يتبرأ محافظ الحسابات من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها، إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته، وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها، وفي حالة معاينة مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

كما حدد المرسوم التنفيذي 11-73 المؤرخ في 16 فيفري 2011، كفايات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات، أنه في حالة تعيين الشركة محل المراجعة لأكثر من محافظ حسابات، فإن كل محافظ حسابات يتحمل المسؤولية المدنية الشخصية في ممارسة لمهامه على كامل الكيان محل المراجعة.¹

ب- المسؤولية الجزائية: يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.

كما حدد القانون 10-01 حالات الممارسة غير الشرعية لمهنة محافظ الحسابات والتي تندرج ضمن المسؤولية الجزائية كما يلي:

¹- المادة 02 من المرسوم رقم 11-73، يحدد كفايات ممارسة المهمة التضامنية لمحافظة الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11، المؤرخة في 20/02/2011، صفحة 6.

- كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول و الذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في القانون المتعلق بهاته المهنة.

- كل من ينتحل صفة خبير محاسب أو محافظ حسابات أو تسميات شركة خبرة محافظة الحسابات أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات و التسميات.

كما يندرج ضمن المسؤولية الجزائية للمراجع، عدم الكشف عن الوقائع الإجرامية إلى وكيل الجمهورية وإفشاء السر المهني، كما حددها القانون التجاري في المادة (830).¹

كما يندرج ضمن هذه المسؤولية حالات التنافي وموانع ممارسة المهنة التي حددها القانون.

ج- المسؤولية التأديبية: يتحمل محافظو الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، وقد حددت العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي وحسب خطورتها كما في المادة (63) من القانون 10-01 كما يلي:²

- الإنذار. - التوبيخ. - التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (06) أشهر. - الشطب من الجدول.

و نصت المادة (73) من القانون 10-01، على أنه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، بطريقة غير شرعية بغرامة مالية تتراوح بين 500.000 دج إلى 2000.000 دج، و في حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة (06) أشهر إلى سنة واحدة، و بضعف الغرامة.³

ثانيا: الممارسة المهنية للمراجع الخارجي.

1- شروط ممارسة المهنة: حددت المادة (08) من القانون 10-01 الشروط التي يجب توافرها لممارسة محافظ الحسابات كالاتي:⁴

- أن يكون جزائري الجنسية.

- أن يحوز شهادة على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

¹- القانون التجاري، اصدارات الأمانة العامة للحكومة، الجزائر، 2007، ص 245.

²- المادة 63 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 10.

³- المادة 73 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 12.

⁴- المادة 08 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 5.

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.
 - أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.
 - أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وفق الشروط المنصوص عليها في القانون.
 - أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد و قبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم.
- 2- تعيين المراجع الخارجي:** يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداورات بعد موافقتها كتابيا عن طريق دفتر شروط، ولا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات.¹
- 3- حالات التنافي وموانع الممارسة المهنية:** بصفة عامة يمنع محافظ الحسابات من القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة، حيث حدد القانون 10-01 حالات التنافي والموانع، و ذلك لتحقيق ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في ظل الاستقلال الظاهري، ففي المادة (46) منه تم تحديد الحالات التي تعتبر متنافية مع هذه المهن كما يلي:²
- كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية و المهنية.
 - كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.
 - كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة (46) من القانون 10-01.
 - الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
 - كل عهدة برلمانية.

¹ - المواد 26 و 27 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 7.

² - المادة 64 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 11.

- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
- يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر من تاريخ مباشرة عهده، و يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.
- لا تتنافى مع ممارسة مهنة محافظ الحسابات ومهام التعليم و البحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

كما نصت المادة (65) على منع محافظ الحسابات من القيام بالأعمال التالية:¹

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين.
- قبول و لو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من (03) سنوات من انتهاء عهده.
- توسع نفس حالات التنافي والمنع السابقة الذكر إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات.
- كما حدد القانون التجاري حالات التنافي، والتي تهدد استقلالية المراجع في المادة (715) مكرر (6) من القانون التجاري والتي تنص على أنه لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة:²
- الأقرباء و الأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين و مجلس مراقبة الشركة.

¹- المادة 65 من القانون رقم 01-10، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 11.

²- القانون التجاري، المرجع السابق، ص 189.

- القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة و أزواج القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة.
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون على أجره أو مرتبا بحكم نشاط دائم، إما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة.

إذا أراد محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ بداية نشاطه.

4- عهدة المراجع الخارجي: تحدد عهدة محافظ الحسابات بمدة بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهدين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات.

وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات، كما أنه عندما تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ حسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها، و يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ حسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما.

5- استقالة المراجع الخارجي: يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، و يجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث أشهر، ويقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة.¹

¹- المادة 38 من القانون رقم 01-10، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11، صفحة 8.

المبحث الثاني: عرض إستبيان الدراسة

إن اختبار الفرضيات التي قامت عليها الدراسة النظرية، تم من خلال اعتماد إستبيان موجه إلى فئتي الدراسة والذان يمثلان الأطراف المساهمة في تطبيق آليات حوكمة الشركات من المراجعين الخارجيين كالتطرف المقدم لخدمات المراجعة من جهة، وجميع الفئات المستفيدة من خدمات المراجعة، والمشملة على جميع اطراف حوكمة الشركات من أعضاء مجالس الإدارة ومدراء تنفيذيين ومراجعين داخليين وأعضاء لجان مراجعة، إضافة الى جملة من الأساتذة الجامعيين والباحثين المهتمين بموضوع حوكمة الشركات وجودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات، وهذا من جهة أخرى، مما يتطلب صياغة دقيقة ومحكمة لمكونات الإستبيان لسهولة استيعابها من طرف المشاركين، واعتماد جملة من الطرق والأساليب الإحصائية من أجل تحليل نتائج هذا الإستبيان بالنسبة لكل طرف من طرفي الدراسة، لذلك فلقد تم تقسيم هذا المبحث وفقا لعرض الإستبيانين من حيث مكوناته والمحاور التي اشتملتها الدراسة.

ان عرض الإستبيان المعتمد في الدراسة يتطلب منا الوقوف على العناصر التالية:

- مكونات الإستبيان
- مجتمع وعينة الدراسة وقاعدة الإستبيان.
- الأساليب الإحصائية المستخدمة.

المطلب الأول: مكونات الإستبيان

يتكون هذا الإستبيان من خمسة أجزاء، خصص الجزء الأول فيها لمعلومات عامة حول المشارك بالإستبيان، بينما اختصت الأجزاء الأربعة الأخرى بمحاور موضوع الدراسة.

يتكون هذا الإستبيان من تسعة وثلاثين سؤالاً واستفساراً تخص حوكمة الشركات، وذلك من أجل تحليل مكونات وآليات حوكمة الشركات وتأثيرها على جودة خدمات المراجعة الخارجية، وذلك من خلال العناصر التالية:

أولاً: مكونات الجزء الثاني من الإستبيان:

ويتمثل هذا الجزء في المهام والمسؤوليات التي يمارسها مجلس الإدارة كأحد أهم آليات حوكمة الشركات، ودورها في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

ثانيا: مكونات الجزء الثالث من الإستبيان:

ويشتمل هذا الجزء من الإستبيان على أهداف وآليات المراجعة الداخلية كأحد آليات حوكمة الشركات، وكذلك مدى اعتماد المراجع الخارجي على أعمال المراجعة الداخلية بالمنشأة محل المراجعة، ودعمها لجودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، وهذا من خلال جملة من الدراسات مما تم التطرق له في الدراسة النظرية وكذلك جملة من المهام والمسؤوليات الواردة في المعايير الدولية للمراجعة، وفقا لمعيار المراجعة الدولي ((ISA 610) استخدام عمل المدققين الداخليين) وكذلك معيار المراجعة الدولي ((ISA 315) تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها)، وكذلك معيار المراجعة الدولي ((ISA 265) الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة)، والصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

ثالثا: مكونات الجزء الرابع من الإستبيان:

ويمثل هذا الجزء من الإستبيان مهام وآليات لجان المراجعة ضمن آليات حوكمة الشركات، من حيث اختيار المراجعين الخارجيين ودعم استقلاليتهم، وعدة مهام أخرى لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر.

رابعا: مكونات الجزء الخامس من الإستبيان.

ويتكون الجزء الخامس من الإستبيان من اثنا عشر سؤالاً تخص سياسات واجراءات الرقابة على جودة المراجعة الخارجية للحسابات ضمن آليات حوكمة الشركات، وهذا من أجل دعم وتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، والمستنبطة من جملة من الدراسات التي تم التطرق لها في الإطار النظري للدراسة، وكذلك معيار المراجعة الدولي لرقابة الجودة الاول ((ISQC 1) رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة البيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة)، حيث اشتمل هذا الجزء من الإستبيان على العناصر التالية:

- متطلبات السلوك الأخلاقي.
- قبول وإستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة.
- تسيير الموارد البشرية.
- مراقبة سياسات وإجراءات الشركة المتعلقة برقابة الجودة.
- اعتماد معايير المراجعة الدولية لرقابة الجودة والإشراف المهني على رقابة جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

والجدول رقم (05) يمثل مختلف أسئلة أجزاء الإستبيان حسب آليات حوكمة الشركات ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

الجدول رقم (05): يوضح مختلف محتويات أسئلة أجزاء الإستبيان

الاسئلة	الترقيم	الجزء
مهام ومسؤوليات مجلس الادارة ضمن آليات حوكمة الشركات.	من السؤال رقم 1 الى السؤال رقم 10	02
أهداف وآليات المراجعة الداخلية ضمن آليات حوكمة الشركات	من السؤال رقم 11 الى السؤال رقم 21	03
استفادة المراجع الخارجي من عمل المراجعين الداخليين في إطار آليات حوكمة الشركات	من السؤال رقم 22 الى السؤال رقم 28	
مهام وآليات لجان المراجعة في ظل آليات حوكمة الشركات	من السؤال رقم 29 الى السؤال رقم 39	04
متطلبات السلوك الأخلاقي ضمن رقابة جودة المراجعة	من السؤال رقم 40 الى السؤال رقم 43	05
سياسات وإجراءات رقابة الجودة للمراجعة في قبول وإستمرار العلاقات مع العملاء	من السؤال رقم 44 الى السؤال رقم 45	
سياسات وإجراءات رقابة الجودة للمراجعة في تسيير الموارد البشرية	من السؤال رقم 46 الى السؤال رقم 47	
مراقبة سياسات وإجراءات الشركة المتعلقة برقابة الجودة لخدمات المراجعة	من السؤال رقم 48 الى السؤال رقم 51	

المصدر: من إعداد الباحثة

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

أولاً: مجتمع الدراسة.

أما فيما يتعلق بمجتمع الدراسة فيتكون من الآتي:

- المراجعين الخارجيين في الجزائر (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر)، الذين يعبرون عن وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.
- المستفيدون من خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر والمرتبطين بآليات حوكمة الشركات، وتشمل كل من مدراء المؤسسات العمومية، وأعضاء مجالس الإدارة، والأعضاء المستقلين لمجالس الإدارة، والمراجعين الداخليين، وأعضاء لجان المراجعة، والمدراء التنفيذيين، والمسؤولين أعضاء الهيئات المهنية المشرفة على رقابة جودة المراجعة الخارجية بالجزائر، والباحثين الأكاديميين

في الجامعات الجزائرية ومراكز البحث المهتمين بموضوع حوكمة الشركات والمراجعة الخارجية، وبصفة عامة فان أي طرف يساهم في تطبيق آليات حوكمة الشركات للمؤسسات التي تخضع لأعمال المراجعة الخارجية للحسابات، في مختلف عمليات اتخاذ القرار، يعتبر مستفيدا من خدمات المراجعة في ظل اعتماد آليات الحوكمة، الا أنه ونظرا لخصوصية الموضوع فانه سيتم التركيز على الفئة ذات التكوين الأكاديمي الجامعي، من الفئة السابقة الذكر، وكذلك الأساتذة الجامعيين والباحثين والكتاب والمحللين الاقتصاديين في مجال الاختصاص.

وسيتم اختيار عينة البحث عشوائيا من مجمل الفئات السابقة، حيث سيتم الاختيار العشوائي للمراجعين الخارجيين للحسابات في الجزائر من ضمن محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

أما المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة السابق ذكرهم فسيتم اختيار عينة عشوائية ضمن الفئة السابقة الذكر.

ثانيا: العينة المقصودة:

استهدف الإستبيان الأول فئة المراجعين الخارجيين للحسابات في الجزائر والمتمثلة في محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين من خلال إرسال 224 إستبيان عن طريق التسليم المباشر والبريد الالكتروني وارسال نسخة الكترونية من الإستبيان لمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين، حيث تم الحصول على 162 منها، تم رفض 8 منها لعدم اكتمال الإجابة على جميع الأسئلة وكذا لاحتوائها على أجوبة متناقضة خاصة فيما يخص العمر والخبرة والمؤهل العلمي، بينما استهدف الإستبيان الثاني فئة المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة، عن طريق ارسال 127 إستبيان بالتسليم المباشر والبريد الالكتروني، حيث تم الحصول على 98 منها، رفض 10 منها لعدم اكتمال الإجابة على جميع الأسئلة ولاحتمائها على أجوبة متناقضة.

تجدر الإشارة أنه لتسهيل مهمة الإجابة على الإستبيان من خلال النسخة المرسله بالبريد الالكتروني، فقد تم إعداد نسخة من خلال برنامج (EXCEL 2013)، تتيح الإجابة وفق الاختيارات المطروحة وتمنع حدوث التناقضات والاجابات المتعددة، وتسهل عملية الإجابة والحفظ دون المساس بمحتوى الإستبيان.

تتكون قاعدة الإستیبان الأول من 8624 معطية موزعة على الخلايا التي تبرز تقاطع الأعمدة مع الأسطر المعالجة والتي سيتم معالجتها بالبرنامج الاحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS 22.0) ، حيث أن الخلايا الناتجة عن تقاطع الأسطر و الأعمدة ذات محتويات عددية وفق مقياس ليكرت من الرقم 1 الى الرقم 5 لتمكين المعالجة والتحليل وفق البرنامج الاحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS 22.0)، باستثناء الأسئلة المرتبطة بالجنس والسن والخبرة والمؤهل العلمي والمهنة، والتي كمت بأرقام حسب الاختيارات لكل سؤال بالنسبة للجزء الأول من الإستیبان، والجدول رقم (06) يوضح توزيع المعطيات بالنسبة للأجزاء الأربعة لقاعدة الإستیبان الأول.

الجدول رقم (06): توزيع المعطيات للأجزاء الخمسة لقاعدة الإستیبان الأول

عدد المعطيات	عدد الأسطر (المستجوبين)	(توزيع الأسئلة)	عدد الأعمدة (الأسئلة)	قاعدة الإستیبان الأول
770	154	معلومات المشارك	05	الجزء الأول من الإستیبان
1540	154	العمود من 1 الى 10	10	الجزء الثاني من الإستیبان
2772	154	العمود من 11 الى 28	18	الجزء الثالث من الإستیبان
1694	154	العمود من 29 الى 39	11	الجزء الرابع من الإستیبان
1848	154	العمود من 40 الى 51	12	الجزء الخامس من الإستیبان
8624	154	51	51	الاجمالي

المصدر: من إعداد الباحثة

2- قاعدة الإستیبان الثاني الموجه للمستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية في ظل آليات الحوكمة: تتحدد قاعدة الإستیبان الثاني الموجه للمستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية في ظل آليات الحوكمة بالجزائر بعدد الأعمدة والأسطر الدالة على المتغيرات لكل سؤال تبعا لكل شخص، فتحدد ب 51 عمودا و 88 سطرا، حيث أن الخلايا الناتجة عن تقاطع الأسطر و الأعمدة ذات محتويات عددية وفق مقياس ليكرت من الرقم 1 الى الرقم 5 لتمكين المعالجة والتحليل وفق البرنامج الاحصائي (SPSS 21.0)، باستثناء أسئلة الجزء الأول من الإستیبان المرتبطة بالجنس والسن والخبرة والمؤهل العلمي والمهنة، والتي كمت بأرقام حسب الاختيارات بالنسبة لكل سؤال، والشكل رقم (16) ، يوضح نموذج عن قاعدة الإستیبان الثاني.

الشكل رقم (16) : نموذج عن قاعدة الاستبيان الثاني

الرقم	الجنس	السن	المؤهل العلمي	الخبرة	المهنة	G	F	E	D	C	B	A
1	1	2	1	1	1	1	1	1	1	2	1	1
2	2	4	1	2	2	2	2	2	1	4	1	2
3	3	2	3	1	1	5	2	1	4	1	1	3
4	4	3	4	2	1	4	5	1	3	2	1	3
5	5	2	5	1	1	2	1	1	1	4	2	88

المصدر: مستنطب من قاعدة الاستبيان

تتكون هذه القاعدة من 4928 معطية موزعة على الخلايا التي تبرز تقاطع الأعمدة مع الأسطر، باستثناء أسئلة الجزء الأول من الإستبيان المرتبطة بالجنس والسن والخبرة والمؤهل العلمي والمهنة، والتي كمت بأرقام حسب الاختيارات لكل سؤال، والجدول رقم (07) يوضح توزيع المعطيات بالنسبة للأجزاء الثلاث لقاعدة الإستبيان الثاني.

الجدول رقم (07) : توزيع المعطيات لأجزاء الخمسة لقاعدة الإستبيان الثاني.

عدد المعطيات	عدد الأسطر (المستجوبين)	(توزيع الأسئلة)	عدد الأعمدة (الأسئلة)	قاعدة الإستبيان الثاني
440	88	معلومات المشارك	05	الجزء الأول من الإستبيان
880	88	العمود من 1 الى 11	10	الجزء الثاني من الإستبيان
1584	88	العمود من 12 الى 28	18	الجزء الثالث من الإستبيان
968	88	العمود من 29 الى 39	11	الجزء الرابع من الإستبيان
1056	88	العمود من 40 الى 51	12	الجزء الخامس من الإستبيان
4928	88	56	56	الاجمالي

المصدر: من إعداد الباحثة

رابعا الحدود الزمنية والمكانية للإستبيان:

اشتمل الإستبيان الأول على عينة عشوائية من محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر، وتم التركيز على ارتباط الإستبيان ولو جزئيا، بالمناطق الجغرافية للجمهورية الجزائرية من وسط شرق غرب وشمال وجنوب، بينما امتد هذا الإستبيان زمنيا من بداية جانفي 2013 إلى غاية بداية سبتمبر 2014.

ارتبط الإستبيان الثاني بالمناطق الجغرافية للجمهورية الجزائرية، سعيا وراء الفئة المستهدفة في ظل آليات الحوكمة على مستوى المؤسسات العمومية، بينما امتد هذا الإستبيان زمنيا من بداية جانفي 2013 إلى غاية نهاية ديسمبر 2014.

المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة

قبل البدء في تحليل ومناقشة نتائج الإستبيان ترى الباحثة ضرورة التنكير بالأساليب الإحصائية التي استخدمت في تحليل نتائج الإستبيان، وذلك باعتماد إجراء التحليل باستخدام الأساليب الإحصائية التالية في تحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS 22.0):

- الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية.
- حساب الثبات والصدق لأسئلة الإستبيان المستخدمة في جمع البيانات.
- مقياس ليكرت
- تحليل البيانات (اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (Mann-Whitney)

أولا: الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الأساسية.

يستخدم الإحصاء الوصفي عندما يكون الهدف هو وصف البيانات الإحصائية المأخوذة من مجتمع ما، وفي الغالب فإن هذه الأساليب تستخدم قاعدة البيانات المتوفرة في المجتمع وتعمل على تبويبها وتلخيصها بطريقة تساعد في عملية وصفها، حيث سيتم اعتماد تحليل التكرارات والنسب والمتوسطات الحسابية والمتوسطات المرجحة لاستجابات أفراد كل عينة من الطرفين محل الدراسة.

ولقد تم اعتماد الوسط الحسابي باعتباره أحد أهم مقاييس النزعة المركزية، كمؤشر لترتيب عناصر وبنود مختلف اجزاء الإستبيان الأربعة حسب أهميتها بالنسبة لكل طرف من فئات الدراسة (المراجعون الخارجيون والمستفيدون من خدمات المراجعة)

وتم اعتماد الوسط الحسابي المرجح لإجابات المشاركين في الإستبيان كمؤشر لتحديد أهمية المهام والمسؤوليات لمجلس الإدارة للشركات محل المراجعة في الجزائر. وفي تحديد أهمية وكذلك تحديد أهمية مختلف آليات حوكمة الشركات وتأثيرها على جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر، كما استخدم كذلك في تحديد وترتيب أهمية سياسات واجراءات رقابة جودة المراجعة في تدعيم جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

1 - حساب الثبات والصدق لأسئلة الإستبيان المستخدمة في جمع البيانات

ومن أهم هذه الأسس هو مدى صدق وثبات البيانات التي توفرها الأداة، حيث أن ضعف صدق أو ثبات الأداة يؤدي بالضرورة إلى ضعف صحة وسلامة نتائج الدراسة بأكملها. لذلك يحرص الباحث على اختيار الأداة ذات الصدق والثبات العالين.

إن الثبات يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج تقريباً إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وتكمن أهمية قياس درجة ثبات أداة جمع البيانات في أهمية الحصول على نتائج صحيحة كلما تم استخدامه، فالأداة المتذبذبة لا يمكن الاعتماد عليها. أما الصدق فيقصد به أن يقيس السمة أو الظاهرة التي وُضع لقياسها وبصفة عامة فان صدق أداة جمع البيانات يعني إلى أي درجة توفر الأداة بيانات ذات علاقة بمشكلة الدراسة من مجتمع الدراسة.

إن الثبات يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج تقريباً إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وتكمن أهمية قياس درجة ثبات أداة جمع البيانات في أهمية الحصول على نتائج صحيحة كلما تم استخدامه، فالأداة المتذبذبة لا يمكن الاعتماد عليها.

أما الصدق فيقصد به أن يقيس السمة أو الظاهرة التي وُضع لقياسها وبصفة عامة فان صدق أداة جمع البيانات يعني إلى أي درجة توفر الأداة بيانات ذات علاقة بمشكلة الدراسة من مجتمع الدراسة. للتأكد من نطاق نتائج تحليل المحتوى للإستبيان المعتمد في دراسة ظاهرة معينة، من الضروري

قياس صدق أداة القياس أو الإستبيان، حيث أن قياس صدق الإستبيان يحسن من نتائج البحث.¹

يعتبر معامل الفا كرونباخ (alpha de CRONBACH) كذلك مؤشرا لقياس صدق وثبات

مختلف الأسئلة بالإستبيان الموجه لقياس ظاهرة معينة.²

¹ Harwood T.G. & Garry T, *An overview of content analysis*, The Marketing Review 3, 2003, p 479–498.

² Evrard Y, Pras B et Roux E, Market, *Etudes et recherches en marketing*, Dunod., 2003, p264.

ولقد اعتمدنا على معامل الفا كرونباخ (alpha de CRONBACH) من أجل قياس صدق

الإستبيان، حيث تمثل معادلة ألفا كرونباخ كما يلي:¹

$$\alpha = \frac{k}{k-1} \left(1 - \frac{\sum_{i=1}^k \sigma_{Y_i}^2}{\sigma_X^2} \right)$$

k: عدد الاسئلة بالاستبيان
 σ_X^2 : التباين الإجمالي للأسئلة
 $\sigma_{Y_i}^2$: التباين لكل سؤال

ان المجال الذي يكون فيه معامل الفا كرونباخ مقبولا في مجال الدراسات الاستقصائية يكون بين 0.5 و 0.6 مع مستوى أعلى مقدر ب 0.8، ومعدل 0.9 بالنسبة للدراسات التطبيقية.²

مع الإشارة الى أن بعض الباحثين يرون أن ارتفاع معدل ألفا كرونباخ فوق معدل 0.9 يؤثر سلبا عند ترجمة تكرار الأسئلة الى تحسين مصداقية وسيلة القياس (الإستبيان).³ كما أن ترجمة معدل ألفا كرونباخ ب 0.7 على أنه مقبول فهذا ليس له أي معنى عند عدم الأخذ بعين الاعتبار عدد الأسئلة في الإستبيان أو جزء منه، حيث أنه كلما كان عدد الأسئلة بالإستبيان مرتفعا كلما كان معامل ألفا كرونباخ يعطي الإشارة بانه مرتفع لكن أهميته تكون مضللة في قياس صدق الإستبيان.⁴ كما يشير جملة من الباحثين الى أن معامل الفا كرونباخ يتغير حسب عدد الأسئلة بالإستبيان، حجم عينة الدراسة وطبيعة الدراسة.⁵

والجدول التالي يوضح مستويات الفا كرونباخ وتعبيرها على صدق وثبات أجزاء الإستبيان، وهذا

مع الاخذ بعين الاعتبار طبيعة الدراسة الاستقصائية.

¹ G.K. Huysamen, Coefficient alpha, unnecessarily ambiguous; unduly ubiquitous, SA Journal of Industrial Psychology, 2006, 32 (4), 34-40, p35.

² Samira Demaria. **Lecture multi-théorique de la période de transition aux normes IAS/IFRS** : une analyse lexicale de la communication financière. Journée de recherche : Les IFRS et leurs conséquences sur l'analyse et la gestion financière, Sep 2007, Paris, France. pp.1-29.

³ Evrard Y, Pras B et Roux E, opcit, p271.

⁴ Cortina, J, **What is coefficient Alpha ? An examination of theory and applications**, Journal of applied psychology, Vol. 78, n°1, 1993, p.98-104.

⁵ Gueguen, Gaël, **Environnement et management stratégique des PME** : le cas du secteur Internet, Thèse de doctorat, Université Montpellier I, 2001, p 483.

الجدول رقم: (08): يوضح مرجعية وتفسير قيمة معامل الفاكرونباخ	
التفسير	قيمة معامل الفاكرونباخ
ضعيف	اقل من 0.4
مقبول	من 0.4 الى 0.6
جيد	من 0.6 الى 0.8
جيد جدا	أكبر من 0.8

Source : Samira Demaria. Lecture multi-théorique de la période de transition aux normes IAS/IFRS: une analyse lexicale de la communication financière. Journée de recherche : Les IFRS et leurs conséquences sur l'analyse et la gestion financière, Sep 2007, Paris, France. pp 1-29.

ولقد تم اعتماد معامل ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach) في حساب معامل الثبات لمختلف

أجزاء الإستبيان، وتم الحصول على النتائج التالية كما يوضحه الجدول رقم (09).

الجدول رقم (09) : يوضح معاملات الثبات للأجزاء الأربعة للإستبيان

الرقم	أجزاء الإستبيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ	الدلالة
1	مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.	10	0.432	مقبول
2	أهداف وآليات المراجعة الداخلية ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.	18	0.775	جيد
3	مهام وآليات لجان المراجعة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.	11	0.316	ضعيف
4	سياسات وإجراءات رقابة الجودة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.	12	0.560	مقبول
	الإجمالي	52	0.791	جيد

المصدر: من إعداد الباحثة

يلاحظ من الجدول رقم (09) أنه بالأخذ بعين الاعتبار أثر عدد الأسئلة على مستوى قيمة ألفا

كرونباخ، واحتواء كل جزء نظري على عدد متقارب من الأسئلة، نجد أن قيمة الفا كرونباخ لإجمالي أسئلة

الإستبيان هي 0.791 وتعتبر جيدة، على عكس قيم الفا كرونباخ لمختلف أجزاء الإستبيان التي تظهر

بعض القيم الضعيفة والمقبولة، وبالأخذ بعين الاعتبار طبيعة الدراسة الاستقصائية، يمكننا أن نعتبر أن مستوى صدق هذا الإستبيان يعتبر مقبولاً، مع توقع أن تشارك مختلف أجزاء الإستبيان في قياس الطرح النظري.

ولحساب صدق العبارات داخل كل محور من الأجزاء الأربعة للإستبيان، فقد تم حساب معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثاني من الإستبيان، كما يوضحها الجدول رقم (10).

الجدول رقم (10) : يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثاني من الإستبيان

الرقم	الجزء الثاني من الإستبيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
1	توجد قواعد وتوجيهات تحدد دور رئيس مجلس الإدارة وتفصل بين مهامه ومهام المدير التنفيذي.	10	0,377
2	يشتمل مجلس الإدارة على الأقل على ثلاث أعضاء مستقلين غير تنفيذيين.	10	0,472
3	يملك أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والمستقلين الحق والقدرة في الوصول الى المعلومات المتعلقة بالعمل بشكل متواصل ومنتظم.	10	0,395
4	يشارك مجلس الإدارة بفاعلية في رسم الاستراتيجيات طويلة الأجل.	10	0,364
5	يراجع مجلس الإدارة بشكل جدي الإجراءات التنفيذية ومكافآت المدراء.	10	0,436
6	تأكد مجلس الإدارة من فاعلية آليات وممارسات حوكمة الشركات.	10	0,387
7	يقوم مجلس الإدارة بتقييم أدائه على أسس منتظمة ومرجعية واحداث التغييرات عند الحاجة.	10	0,417
8	يشجع مجلس الإدارة ثقافة الحوار والنقد ووجهات النظر المختلفة في غرفة الاجتماعات.	10	0,42
9	لتعزيز فاعلية مجلس الإدارة يتم منح المدراء المستقلين مكافآت ترتبط بإنجازاتهم.	10	0,362
10	يتم الحصول على موافقة المساهمين لتغيير عدد أعضاء مجلس الإدارة.	10	0,418
	الإجمالي	10	0.432

المصدر: من إعداد الباحثة

يلاحظ من الجدول رقم (09) أن معظم قيم معامل ألفا كرونباخ للعوامل أقل من الإجمالي الذي بلغ 0.432 مما يدل على أن هذه الأسئلة متسقة مع بعضها البعض، وأن هناك صدق داخلي في هذا الجزء من الإستبيان. بالرغم من أن هناك فروق تعتبر منخفضة جدا ولا تؤثر على الصدق الداخلي لهذا

الجزء، حيث بلغت قيمة الفا كروناياخ 0,472 بالسؤال رقم 02 المتعلق باشتمال مجلس الإدارة على الأقل على ثلاث أعضاء مستقلين غير تنفيذيين، و0,436 بالسؤال رقم 05 المتعلق بمراجعة مجلس الإدارة الإجراءات التنفيذية ومكافآت المدراء.

كما تم حساب معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثالث من الإستبيان، كما يوضحها الجدول رقم (11).

الجدول رقم (11) : يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الثالث من الإستبيان

الرقم	الجزء الثالث من الإستبيان	عدد العبارات	ألفا كروناياخ
1	الإشراف على الرقابة الداخلية من حيث مراجعة أنظمة الرقابة والإشراف على عملها والتوصية بعمل تحسينات عليها.	18	0,765
2	فحص المعلومات المالية والتشغيلية من حيث مراجعة الوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير حول المعلومات المالية والتشغيلية.	18	0,766
3	عمل استفسارات معينة حول البنود المختلفة بما فيها الاختبارات التفصيلية لمعاملات وأرصدة الحسابات والإجراءات.	18	0,803
4	مراجعة النشاطات التشغيلية من الناحية الاقتصادية ومن ناحية الفاعلية والكفاءة، بما في ذلك نشاطات المنشأة غير المالية.	18	0,771
5	مراجعة الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى وسياسات وتوجيهات الإدارة والمتطلبات الداخلية الأخرى.	18	0,782
6	إدارة المخاطر من خلال تحديد وتقييم المخاطر الهامة والمساهمة في تدعيم فعالية إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة.	18	0,777
7	يقيم قسم المراجعة الداخلية عملية الحوكمة فيما يتعلق بتحقيقها لأهدافها المتعلقة بالأخلاق والقيم وإدارة الأداء والمساءلة.	18	0,76
8	إيصال معلومات المخاطر والرقابة إلى الجهات المعنية في المؤسسة وفاعلية التواصل بين المكلفين بالحوكمة والمراجعين الداخليين والخارجيين والإدارة .	18	0,772
9	تتضمن مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية تقييم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ومراجعة الامتثال للقوانين والأنظمة .	18	0,762
10	تقتصر مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية على مراجعة كفاءة وفعالية العمليات.	18	0,763
11	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة، حتى إذا كان قد تم إبلاغها في السابق للإدارة من طرف المراجعين.	18	0,758
12	وضع قسم المراجعة الداخلية ضمن المنشأة.	18	0,753
13	كون قسم المراجعة الداخلية مسؤولاً يتمتع بالصلاحيات الملائمة.	18	0,761

0,754	18	للمراجعين الداخليين وسيلة وصول مباشرة إلى المكلفين بالحوكمة.	14
0,751	18	اعفاء المراجعين الداخليين من تراكم أي مسؤوليات وتضاربها.	15
0,751	18	إشراف المكلفين بالحوكمة على قرارات التوظيف المتعلقة بقسم المراجعة الداخلية.	16
0,757	18	فرض قيود وضوابط على قسم المراجعة الداخلية من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.	17
0,762	18	عمل الإدارة وفقا لتوصيات قسم المراجعة الداخلية.	18
0,775	18	الاجمالي	

المصدر: من إعداد الباحثة

يلاحظ من الجدول رقم (11) أن معظم قيم معامل ألفا كرونباخ للعوامل أقل من الإجمالي الذي بلغ 0.775 مما يدل على أن هذه الأسئلة متسقة مع بعضها البعض وأن هناك صدق داخلي في هذا الجزء من الإستبيان. بالرغم من أن الأسئلة رقم 03 و 05 و 06 بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ لكل منهما على التوالي 0.803 و 0.782 و 0.777، وهي متجاوزة للإجمالي ولكن بدرجة ضعيفة، مما يدل على أن هذه الأسئلة الثلاثة لا تتفق نسبيا مع العوامل الأخرى المتعلقة بالجزء الثالث من الإستبيان. كما تم حساب معاملات الاتساق الداخلي للجزء الرابع من الإستبيان، كما يوضحها الجدول رقم (12).

الجدول رقم (12) : يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الرابع من الإستبيان

الرقم	الجزء الرابع من الإستبيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
1	أن تتم دعوة المراجع إلى حضور اجتماعات لجنة المراجعة بشكل منتظم.	11	0,337
2	أن يتواصل رئيس لجنة المراجعة، عندما تكون المسألة ذات علاقة، والأعضاء الآخرين في لجنة المراجعة مع المراجع بشكل دوري.	11	0,278
3	أن تجتمع لجنة المراجعة مع المراجع دون حضور الإدارة مرة واحدة في السنة على الأقل.	11	0,263
4	لجنة المراجعة تكون قادرة على توزيع الموظفين من مراجعي الحسابات الداخلية للحصول على معلومات مهمة حول المنشأة.	11	0,423
5	انتقاء المراجعين الخارجيين وفقا لبرنامج رقابة الجودة في مكتب المراجعة ودرجة توافقه مع مستويات الأداء.	11	0,317

0,206	11	انتقاء المراجعين الخارجيين وفقا للخبرة المهنية والمؤهلات العلمية للمراجع الخارجي ولتفريق عمله.	6
0,288	11	انتقاء المراجعين الخارجيين وفقا لمستوى اعتماد الأساليب الحديثة في الفحص من قبلهم والأتعاب المتوقعة.	7
0,266	11	الموافقة على الخدمات الاستشارية والمعدة من قبل مكاتب المراجعة الخارجية بمناقشتها وتحديد أتعابها لتحقيق هدفها وتأثيرها على استقلالية المراجع الخارجي.	8
0,273	11	يعتبر حجم مكتب المراجعة وسمعته أهم الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين جودة خدمات مكاتب المراجعة.	9
0,301	11	يتم الحكم على جودة خدمات مكاتب المراجعة، على أساس الدعاوى القضائية المرفوعة ضده.	10
0,277	11	يتم الحكم على جودة خدمات مكاتب المراجعة على أساس تخصصها في صناعة عميل المراجعة، حيث يكون لديها حصة مهمة في سوق تلك الصناعة.	11
0.316	11	الإجمالي	

المصدر: من إعداد الباحثة

يلاحظ من الجدول رقم (12) أن معظم قيم معامل ألفا كرونباخ للعوامل أقل من الإجمالي الذي بلغ 0.316 مما يدل على أن هذه الأسئلة متسقة مع بعضها البعض وأن هناك صدق داخلي في هذا الجزء من الإستبيان. بالرغم من أن الأسئلة رقم 01 04 05 بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ لكل منهما على التوالي 0.337 و 0.423 و 0.317، وهي متجاوزة للإجمالي ولكن بدرجة ضعيفة، مما يدل على أن هذه الأسئلة الثلاثة لا تتفق نسبيا مع العوامل الأخرى المتعلقة بالجزء الرابع من الإستبيان. كما تم حساب معاملات الاتساق الداخلي للجزء الخامس من الإستبيان، كما يوضحها الجدول رقم (13).

الجدول رقم (13): يوضح معاملات الاتساق الداخلي للجزء الخامس من الإستبيان

الرقم	الجزء الخامس من الإستبيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
1	تحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تخلق تهديدات على الإستقلالية، وإتخاذ الإجراء المناسب للتخلص من هذه التهديدات أو الحد منها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية.	12	0,483
2	الإنسحاب من عملية المراجعة، عند وجود تهديدات على الإستقلالية حيث يكون الإنسحاب ممكناً بموجب القانون أو النظام المعمول به.	12	0,512
3	ينبغي أن تحصل الشركة على تأكيد خطي مرة في السنة على الأقل حول الإمتثال لسياساتها	12	0,516

		وإجراءاتها المتعلقة بالإستقلالية من قبل كافة موظفي الشركة الذين تقتضي متطلبات السلوك الأخلاقي أن يكونوا مستقلين.	
0,538	12	إعادة توزيع الأفراد المسؤولين عن مراجعة رقابة جودة المراجعة، وذلك بعد فترة محددة.	4
0,552	12	اعتماد الكفاءات والقدرات والموارد المتوفرة لمكتب المراجعة كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.	5
0,519	12	اعتماد هوية وسمعة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية والمكلفين بالحوكمة كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.	6
0,514	12	ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أنها تمتلك عددًا كافيًا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات.	7
0,521	12	الإبلاغ عن هوية ودور شريك العملية في الشركة المسؤول عن عملية رقابة الجودة وأدائها وعن التقرير الذي يتم إصداره بالنيابة عن الشركة إلى الأعضاء الرئيسيين في إدارة العمل والمكلفين بالحوكمة.	8
0,537	12	ينبغي أن تضع الشركة عملية مراقبة مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية.	9
0,556	12	تقع المسؤولية الرقابية لنظام رقابة الجودة في الشركة على المدير التنفيذي أو المجلس الإداري للشركاء، بغض النظر عن الخبرة والكفاءة للقيام بالرقابة.	10
0,558	12	التأكد من مواكبة معايير رقابة جودة المراجعة المعتمدة للتطورات الجديدة في المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها دوليا. (اعتماد معايير دولية)	11
0,637	12	الإشراف المهني على نظام رقابة جودة المراجعة من طرف هيئة حكومية.	12
0.560	12	الإجمالي	

المصدر: من إعداد الباحثة

يلاحظ من الجدول رقم (13) أن معظم قيم معامل ألفا كرونباخ للعوامل أقل من الإجمالي الذي بلغ 0.560 مما يدل على أن هذه الأسئلة متنسقة مع بعضها البعض وأن هناك صدق داخلي في هذا الجزء من الإستبيان.

2- مقياس ليكرت

تم اعتماد مقياس (ليكرت) في إعداد هذه الإستبيان، حيث يتم حساب المتوسط المرجح لإجابات عينة الدراسة على الأسئلة الواردة في كل جزء من الإستبيان، وفقا لمقياس ليكرت الخماسي، ويستخدم

المتوسط المرجح إذا كان المتغير يأخذ قيماً تختلف من حيث أهميتها، لذلك يجب أخذ هذه الأهمية في الاعتبار وذلك بإعطاء كل عبارة الوزن المناسب لأهميتها.

حيث ان إعداد الإستبيان وفقا لمقياس (ليكرت) المكون من خمس نقاط، تتدرج فيه الخيارات من (1) إلى (5)، حيث يدل رقم (1) على أن العنصر ذو أهمية كبيرة جدا، بينما يدل رقم (5) على أن العنصر عديم الأهمية، كما يوضحه الجدول رقم (14) .

الجدول رقم (14): يوضح أهمية العبارات وفق مقياس ليكرت

الوزن	الإجابة (أهمية العبارة)
1	موافق بشدة
2	موافق
3	غير متأكد
4	غير موافق
5	غير موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثة

كما أنه لدراسة أهمية العبارات داخل كل محور تم تصنيف الإجابات حسب درجة أهميتها وترتيبها حسب هذه الأهمية لكل قسم على حدة. وذلك عن طريق قسمة الرقم 4 (المسافات بين 1-5) على الرقم 5 (عدد الاختيارات) كالتالي:

، وعلى هذا الأساس تم احتساب درجة مساهمة كل إجابة من الاختيارات الخمس $0.8 = \frac{4}{5}$

السابقة، كما يوضحها الجدول رقم (15) لدرجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح.

الجدول رقم (15) : درجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح

درجة المساهمة	قيمة المتوسط المرجح
موافق بشدة	من 1 إلى أقل من 1.80
موافق	1.8 إلى أقل من 2.6
غير متأكد	من 2.6 إلى أقل من 3.4
غير موافق	من 3.4 إلى أقل من 4.2
غير موافق بشدة	من 4.2 إلى أقل من 5

المصدر: من إعداد الباحثة

3 - تحليل البيانات:

من أجل تحليل البيانات بالنسبة لفئتي الإستبيان، فقد تم اعتماد اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني Mann-Whitney)، وهذا من أجل اختبار فرضيات الدراسة، والتحليل المقارن لآراء الدراسة حسب الأجزاء الأربعة للإستبيان.

اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني Mann-Whitney) أو (U):

ان اعتماد فرق المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني Mann-Whitney)، من أجل تحليل الإستبيان واختبار الفرضيات، والذي يرمز له بـ (U)، كونه يعتبر بديلا لا معلمي للاختبار الخاص بالفرق بين متوسطين لمجتمعين، والمبني على أساس عينتين مستقلتين، أي أن هذا الاختبار بديل أفضل لاختبار (t)، ويفضل استخدام اختبار (U) خاصة إذا كانت العينتان مختارتان من مجتمعين لا يتبعان توزيعا طبيعيا.

والجدول رقم (16) يوضح مختلف الخصائص وطريقة الحساب لاختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني Mann-Whitney).

الجدول رقم (16): الخصائص لاختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان ويتني Mann-Whitney)

العنصر	الحساب	الشرح
μ_u	$\mu_u = \frac{n_1 n_2}{2}$	الوسط
σ_u	$\sigma_u = \sqrt{\frac{n_1 n_2 (n_1 + n_2 + 1)}{12}}$	التباين
n	n1 حجم العينة الأولى n2 حجم العينة الثانية	كلما كبر حجم العينة كلما اقترب توزيع إحصاء الاختبار U للتوزيع الطبيعي
r	الرتبة	يتم اعتماد مجموع الرتب المناظرة لملاحظات إحدى العينتين
U	$U = n_1 n_2 + \frac{n_1 (n_1 + 1)}{2} - R_1$	القيمة الإحصائية لاختبار Mann Whitney
Z	$Z = \frac{U - n_1 n_2 / 2}{\sqrt{\frac{n_1 n_2 (n_1 + n_2 + 1)}{12}}}$	قيمة إحصاء الاختبار Z

Source : Nadim Nachar. The Mann-Whitney U: A Test for Assessing Whether Two Independent Samples Come from the Same Distribution, Tutorials in Quantitative Methods for Psychology 2008, vol. 4(1), p. 13-20.

سيتم اعتماد اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني Mann-Whitney) لمعرفة هل يوجد فرق معنوي (ذو دلالة إحصائية) بين متوسط إجابات العينتين على الأسئلة المتعلقة بكل جزء من الإستبيان (المراجعون الخارجيون والمستفيدون من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة بالجزائر).

وذلك بوضع فرض العدم (H_0): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابتي العينتين بالنسبة لأسئلة لكل جزء من الإستبيان.

والفرض البديل (H_1): توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابتي العينتين بالنسبة لكل جزء من الإستبيان.

وسيتم اعتماد مستوى معنوية 5%، حيث أنه كلما كانت قيمة الاحتمال اقل من أو تساوي (0.05) فهذا معناه رفض فرض العدم (H_0) وقبول الفرض البديل (H_1)، أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين.

أما إذا كانت قيمة الاحتمال أكبر من (0.05)، فهذا معناه قبول فرض العدم (H_0) ورفض الفرض البديل (H_1)، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينتين.

المبحث الثالث: تحليل إستبيان الدراسة.

سيتم من خلال هذا المبحث تحليل الإستبيان بالنسبة لكل طرف من عينتي الدراسة من مراجعين خارجيين والمستفيدين من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة، وهذا بالنسبة للأجزاء الخمسة للإستبيان، من تحليل لخصائص عينة الدراسة، ومهام ومسؤوليات مجلس الإدارة والمراجعة الخارجية، مهام وآليات لجان المراجعة، وسياسات وإجراءات رقابة الجودة، ومدى تأثيرها على جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر.

المطلب الأول: تحليل نتائج الإستبيان من حيث خصائص عينة الدراسة

سيتم تحليل نتائج الإستبيان الموجه لفئة المراجعين الخارجيين والمستفيدين من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة من حيث خصائص عينة الدراسة في القسم الأول من الإستبيان بالنسبة لعينتي الدراسة كما يلي:

- الجنس. - العمر. - المؤهل العلمي. - الخبرة. - المهنة.

أولاً: تحليل نتائج الإستبيان الموجه للمراجعين الخارجيين من حيث خصائص عينة الدراسة

الجدول رقم (17) يوضح تحليل لخصائص عينة الدراسة بالنسبة لنتائج الإستبيان الموجه للمراجعين الخارجيين في الجزائر.

الجدول رقم (17) : تحليل لخصائص العينة الأولى للدراسة

النسبة %	التكرار	الخبرة	النسبة %	التكرار	المؤهل العلمي	النسبة %	التكرار	العمر	النسبة %	التكرار	الجنس
16,88%	26	أقل من 5 سنة	77,27%	119	جامعي	4,55%	7	أقل من 30 سنة	3,25%	5	أنثى
40,91%	63	من 6 الى 10	1,95%	3	غير جامعي	52,60%	81	من 31 الى 40	96,75%	149	ذكر
33,12%	51	من 11 الى 15	20,78%	32	دراسات عليا	40,26%	62	من 41 الى 50			
9,09%	14	أكثر من 15				2,60%	4	أكثر من 50			
100,00%	154	الاجمالي	100,00%	154	الاجمالي	100,00%	154	الاجمالي	100,00%	154	الاجمالي

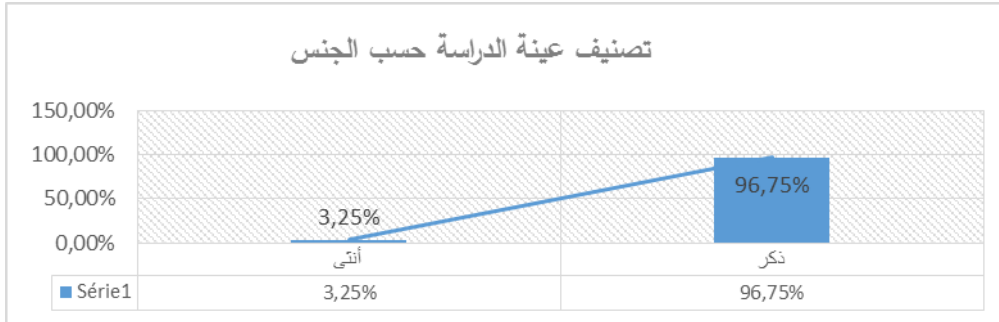
المصدر: من إعداد الباحثة

1-تصنيف عينة الدراسة حسب الجنس:

من خلال الجدول رقم (17)، يلاحظ أن عدد الذكور أكثر من الإناث، كونهم يمثلون 98.05 % أي 149 ذكرا، بينما تمثل الإناث 3.25% أي 5 اناث.

يشير هذا الا أن مهنة مراجع الحسابات محتكرة نسبيا من قبل الذكور كون مهنة المراجعة تشمل مختلف المؤسسات بالتراب الوطني، اضافة الى تدني معدل الاناث الحاصلات على اعتماد محافظ الحسابات بالجزائر مقارنة بالذكور المعتمدين.

الشكل رقم(17): تصنيف العينة الاولى للدراسة حسب الجنس

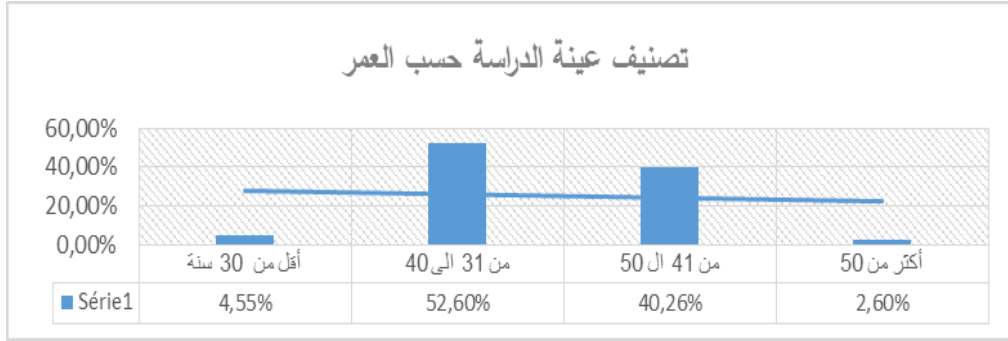


المصدر: من إعداد الباحثة استنادا الى قاعدة إستبيان الدراسة

2-تصنيف عينة الدراسة حسب العمر والخبرة:

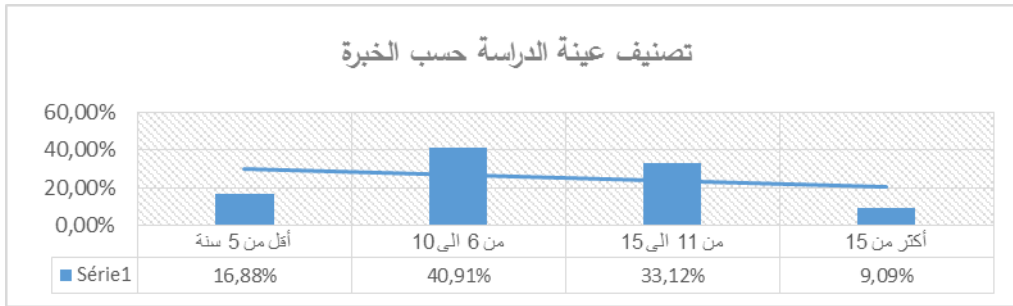
من خلال الجدول رقم (17)، نلاحظ أن خبرة أفراد العينة لا تتلاءم إلى حد ما مع الفئات العمرية، حيث تم تقسيم الخبرة إلى أربعة فئات بمعدل 5 سنوات، حيث تمثل الفئة الأولى نسبة 16.88% أي بـ 26 شخصا، في حين أن الفئة العمرية الأولى بها 7 أشخاص أعمارهم لا تتعدى 30 سنة، وبقي في هذه الفئة للخبرة 19 شخصا لهم خبرة يفترض أن تقع في الفئات العمرية الموالية، بينما تمثل الفئة الثانية للخبرة نسبة 40.91% أي بـ 63 شخصا، وهو ما يعبر عن الفئة العمرية الثانية مضاف لها جزء من المتأخرين في ممارسة المهنة من الفئة الأولى، أما الفئة الثالثة للخبرة فتمثل نسبة 33.12% أي بـ 51 شخصا مضافا إليها جزء من المتأخرين من الفئات السابقة والموالية، والتي بها أشخاص لم يتحصلوا على الترخيص باكرا، ويرجع هذا الى التأخر في منح الاعتماد من طرف الهيئة المهنية، أول لكونهم لم يمارسوا النشاط المهني مبكرا كذلك، أما الفئة الرابعة للخبرة تمثل نسبة 9.09% أي بـ 14 شخصا ما يمثل الفئة العمرية الرابعة ناقص المتأخرين الى الفئات السابقة.

الشكل رقم(18): تصنيف العينة الاولى للدراسة حسب العمر



المصدر: من إعداد الباحثة استنادا الى قاعدة إستبيان الدراسة

الشكل رقم(19): تصنيف العينة الاولى للدراسة حسب الخبرة

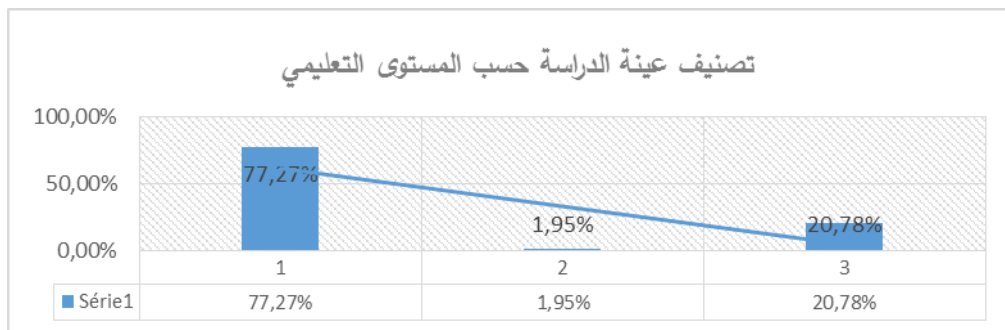


المصدر: من إعداد الباحثة استنادا الى قاعدة إستبيان الدراسة

3-تصنيف عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

من خلال الجدول رقم (17)، نجد أن المستوى التعليمي للعينة مرتفع لكون أن نسبة 98,84 % تمثل جامعيين بين ليسانس وماجستير ودكتوراه، أي ما يمثل 151 شخصا، بينما تمثل فئة غير الجامعيين نسبة 1.95%، أي ما يمثل 03 اشخاص، ويرجع هذا التمثيل إلى طبيعة الشروط الواجب توافرها في الشخص المراجع وهي ليسانس أو محاسب معتمد زائد خبرة كبيرة، وهو ما يفسر وجود غير الجامعيين في فئة المراجعين.

الشكل رقم(20): تصنيف العينة الاولى للدراسة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الباحثة استنادا الى قاعدة إستبيان الدراسة

ومن خلال الربط بين المستوى التعليمي للعينة وعمر الأشخاص، نجد أن فئة غير الجامعيين تقع ضمن الفئة العمرية الرابعة، وهذا لاشتراط الخبرة الطويلة لغير الجامعيين للحصول على اعتماد محافظ الحسابات لممارسة مهنة المراجعة الخارجية للحسابات بالجزائر.

4- تصنيف عينة الدراسة حسب المهنة:

بالرجوع الى عينة الدراسة وتصنيفها وفق لمهنة المراجعين الخارجيين والتي تنقسم بين الخبير المحاسبي والذي ضمنا يحمل اعتماد محافظ حسابات.

حيث نجد أن الخبراء المحاسبين يمثلون نسبة 04.55% من عينة الدراسة أي ما يقابل 07 خبيراً محاسبياً، وهي تمثل نسبة ضعيفة مقارنة بمحافظي الحسابات الذين يمثلون نسبة 95.45% أي ما يقابل 147 محافظاً للحسابات، كما يوضحه الجدول رقم (18)

تعتبر نسبة الخبراء المحاسبين منخفضة جداً، وهذا اخذا بعين الاعتبار أن 57.97% من عينة الدراسة لديهم خبرة تفوق ال 6 سنوات، ويرجع هذا الا أن اعتماد الخبير المحاسبي يمنح بعد اجراء امتحان الخبرة من طرف الهيئة المهنية، ويشترط خبرة مهنية معينة، مع الإشارة الى التأخر في اجراء امتحانات الحصول على شهادة الخبير المحاسبي من طرف المجلس الوطني للمحاسبة.

الجدول رقم (18): يوضح التصنيف حسب المهنة للمراجعين الخارجيين

النسبة %	التكرار	المهنة
4,55%	7	خبير محاسبي
95,45%	147	محافظ حسابات
100%	154	الاجمالي

المصدر: من إعداد الباحثة

ثانياً: تحليل نتائج الإستبيان الموجه للمستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة من حيث خصائص عينة الدراسة

الجدول رقم (19) يوضح تحليل لخصائص عينة الدراسة بالنسبة لنتائج الإستبيان الموجه

للمراجعين الخارجيين في الجزائر.

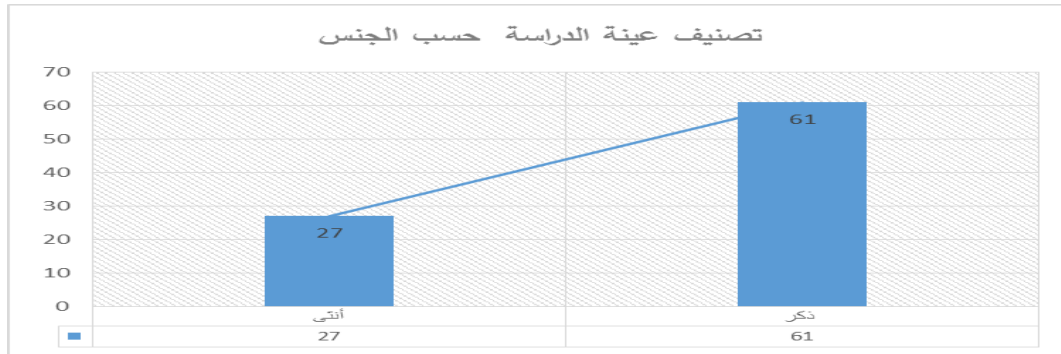
الجدول رقم (19): تحليل لخصائص العينة الثانية للدراسة

الجنس	التكرار	% النسبة	العمر	التكرار	% النسبة	المؤهل العلمي	التكرار	% النسبة	الخبرة	التكرار	% النسبة
انثى	27	30,68	أقل من 30 سنة	14	15,91	جامعي	48	54,55	أقل من 5 سنوات	10	11,36
ذكر	61	69,32	من 31 الى 40	38	43,18	غير جامعي	4	4,55	من 6 الى 10	36	40,91
			من 41 الى 50	27	30,68	دراسات عليا	36	40,91	من 11 الى 15	29	32,95
			أكثر من 50	9	10,23				أكثر من 15	13	14,77
الإجمالي	88	100		88	100		88	100		88	100

المصدر: من إعداد الباحثة

1- تصنيف عينة الدراسة حسب الجنس : من خلال الجدول رقم (19) ، يلاحظ أن عدد الذكور أكثر من الإناث، كونهم يمثلون 69 % أي 61 ذكرا، بينما تمثل الإناث 31% أي بـ 27 انثى، ويرجع هذا لكون عينة الدراسة تشمل المدراء العامين والمدراء التنفيذيين ومدراء المالية والمحاسبة والمراجعين الداخليين، وبعض الموظفين في المصالح الحكومية في الهيئات المهنية المشرفة على مراجعة الحسابات، إضافة الى الأكاديميين من اساتذة جامعيين، ومن خلال اعتماد الباحثة بدرجة كبيرة على التسليم المباشر لوحظ أن هذه الوظائف يشغلها الذكور بنسبة كبيرة جدا مقارنة بالإناث في الجزائر.

الشكل رقم(21): تصنيف العينة الثانية للدراسة حسب الجنس



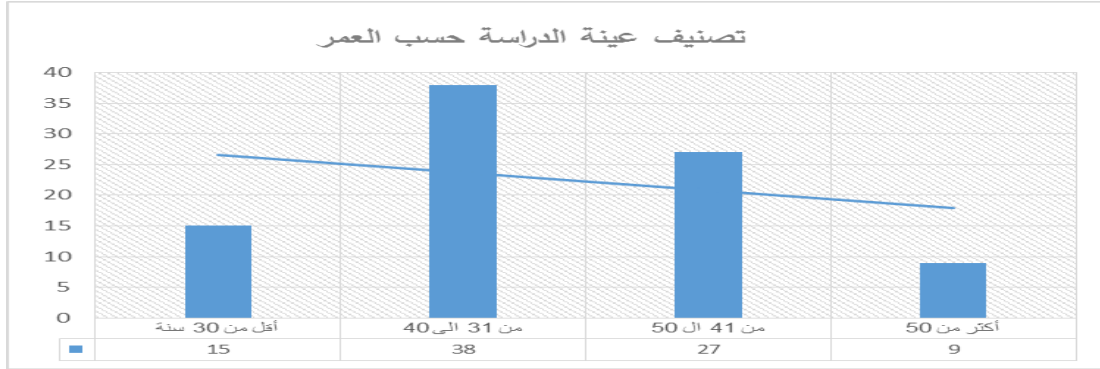
المصدر: من إعداد الباحثة استنادا الى قاعدة إستبيان الدراسة

2- تصنيف عينة الدراسة حسب العمر

من خلال الجدول رقم (19)، فقد تم تقسيم عينة الدراسة حسب العمر الى أربع فئات بمعدل عشر سنوات للفئة العمرية، حيث تمثل الفئة الأولى نسبة 15.91%، أي بـ 14 شخصا، بينما تمثل الفئة العمرية الثانية نسبة 43.18 %، أي بـ 38 شخصا، بينما الفئة العمرية الثالثة تمثل نسبة 30.68%، أي بـ 27 شخصا، في حين أن الفئة العمرية الرابعة تمثل نسبة 10.23 %، أي بـ 9 أشخاص.

وبالرجوع الى قاعدة الإستبيان والجدول رقم (19)، نجد أن 84.09% من عينة الدراسة تتعدى أعمارهم الثلاثين سنة، وهذا يرجع الى الخبرة المشترطة لشغل مناصب مرتبطة بالمحاسبة والمالية، على مستوى المؤسسات العمومية والبنوك، اضافة الى التكوين الأكاديمي للأساتذة الجامعيين، وهذا ما يجعل هذه الفئة من المستفيدين من خدمات المراجعة يعتبر متوسط العمر بها مرتفع نسبيا.

الشكل رقم(22): تصنيف العينة الثانية للدراسة حسب العمر



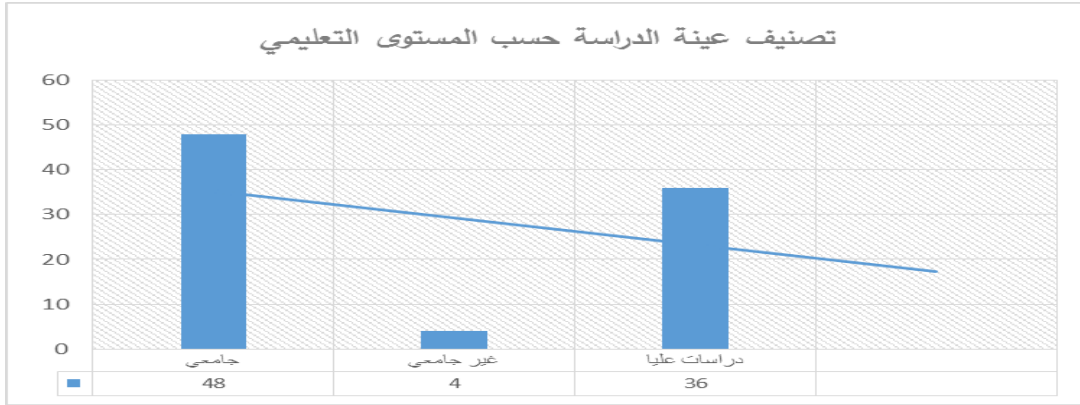
المصدر: من إعداد الباحثة استنادا الى قاعدة إستبيان الدراسة

3- تصنيف عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

من خلال الجدول رقم (19)، نجد أن المستوى التعليمي للعينة مرتفع نسبيا، حيث أن نسبة 95.45% تمثل جامعيين بين ليسانس وماجستير ودكتوراه، أي ما يمثل 84 شخصا، بينما تمثل فئة غير الجامعيين نسبة 04.55% أي ما يمثل 04 اشخاص، ويرجع هذا التمثيل إلى طبيعة الوظائف التي تمثل المستفيدين من خدمات المراجعة والتي تتطلب الشهادات الجامعية اضافة الى الخبرة، اضافة الى كون عينة الدراسة تشمل على 36 أستاذا جامعييا في التخصص، اضافة الى أن نسبة غير الجامعيين في العينة تمثل بعض الموظفين الذين يشغلون مناصبهم في ظل عدم وجود شهادة جامعية، وهذا باشتراط الخبرة الكبيرة التي تشترط في ذلك المنصب.

ان كون المستوى التعليمي للعينة مرتفع يعتبر مؤشرا جيدا للدراسة، وهذا يجعل من عينة الدراسة الفئة المناسبة المؤهلة علميا للإجابة على أسئلة الإستبيان، وهذا لتخصص موضوع الدراسة.

الشكل رقم(23): تصنيف العينة الثانية للدراسة حسب المستوى التعليمي



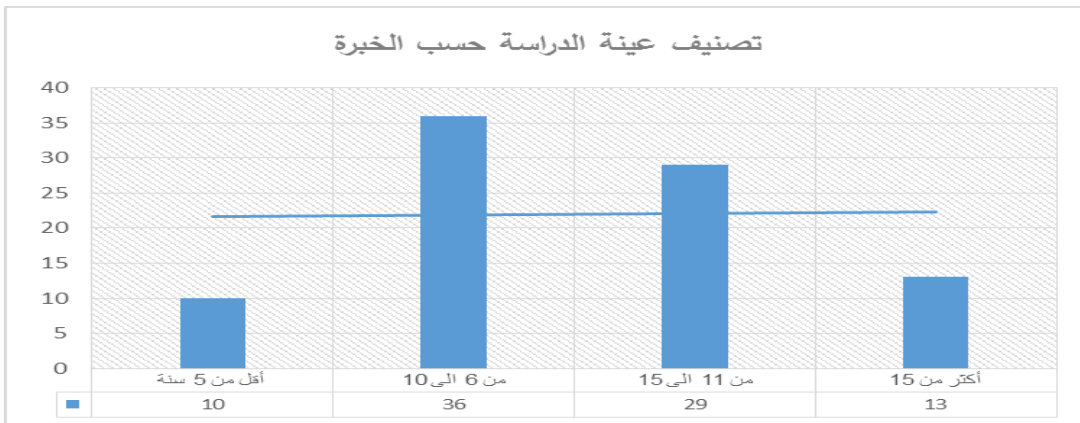
المصدر: من إعداد الباحثة استنادا الى قاعدة إستبيان الدراسة

4- تصنيف عينة الدراسة حسب الخبرة:

من خلال الجدول رقم (19)، فقد اعتمد تقسيم الخبرة إلى أربعة فئات بمعدل 05 سنوات، حيث تمثل الفئة الأول نسبة 11.36 % أي بـ 10 أشخاص، بينما تمثل الفئة الثانية للخبرة نسبة 40.91% أي بـ 36 شخصا، أما الفئة الثالثة للخبرة فتمثل نسبة 32.95% أي بـ 29 شخصا، وبالنسبة للفئة الرابعة للخبرة فإنها تمثل نسبة 14.77% أي بـ 13 شخصا.

ويلاحظ أن معدل الخبرة يعتبر مرتفعا نسبيا بعينة الدراسة حيث أن 88.64% من عينة الدراسة لديهم خبرة تفوق الخمس سنوات، وهذا يعتبر مؤشرا جيدا من حيث الإجابة على أسئلة محاور الإستبيان، ويجعل من هذه العينة الفئة المؤهلة مهنيا للإجابة على هذا الإستبيان.

الشكل رقم(24): تصنيف العينة الثانية للدراسة حسب الخبرة



المصدر: من إعداد الباحثة استنادا الى قاعدة إستبيان الدراسة

المطلب الثاني: تحليل نتائج الإستبيان من حيث مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة

ان مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة ضمن دوره في آليات حوكمة الشركات، تم اختبارها من خلال الجزء الثاني لإستبيان الدراسة، وسيت تحليل نتائج هذا الإستبيان بالنسبة لعينتي الدراسة. أولاً: تحليل نتائج الإستبيان من حيث مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة بالنسبة للمراجعين الخارجيين. كما يوضحه الجدول رقم (20)، لتحليل اجابات المراجعين الخارجيين للجزء الثاني من الإستبيان.

الجدول رقم (20): تحليل اجابات المراجعين الخارجيين للجزء الثاني من الإستبيان

رقم السؤال	اجابات المراجعين الخارجيين %						الخصائص	
	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي		
1	29,2	43,5	24,7	2,6		2,01	موافق	
2	13,6	42,9	43,5			2,30	موافق	
3	28,6	41,6	26,0	1,9	1,9	2,07	موافق	
4	23,4	39,0	32,5	3,2	1,9	2,21	موافق	
5	16,9	29,2	39,6	11,7	2,6	2,54	موافق	
6	27,9	39,0	31,2	1,9		2,07	موافق	
7	13,6	41,6	39,6	5,2		2,36	موافق	
8	23,4	24,7	36,4	9,7	5,8	2,50	موافق	
9	27,3	39,6	28,6	1,9	2,6	2,13	موافق	
10	26,0	39,0	26,0	5,8	3,2	2,21	موافق	
		المتوسط الإجمالي للأسئلة					2.24	موافق

المصدر: من إعداد الباحثة

تظهر عينة الدراسة من المراجعين الخارجيين للحسابات في الجزائر قبول لدور مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في ظل آليات الحوكمة، في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية بمتوسط قدره 2.24 مع درجات متفاوتة من القبول، وهذا يرجع الى نظرة المراجعين الخارجيين الى مهام مجلس الإدارة ضمن آليات الحوكمة ضمن بعدها الرقابي أكثر منه ضمن بعدها الاشرافي في التطبيق السلين لحوكمة الشركات.

ثانيا: تحليل نتائج الإستبيان من حيث مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة للمستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة.

كما يوضحه الجدول رقم (21)، لتحليل اجابات المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة. للجزء الثاني من الإستبيان.

الجدول رقم (21): تحليل اجابات للمستفيدين في ظل آليات الحوكمة للجزء الثاني من الإستبيان

رقم السؤال	المستفيدون في ظل آليات الحوكمة %					
	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي
1	28,4	44,3	25,0	1,1	1,1	2,02
2	35,2	42,0	22,7			1,88
3	35,2	53,4	11,4			1,76
4	28,4	51,1	20,5			1,92
5	23,9	54,5	21,6			1,98
6	35,2	50,0	14,8			1,80
7	34,1	47,7	18,2			1,84
8	25,0	58,0	17,0			1,92
9	27,3	47,7	25,0			1,98
10	21,6	59,1	19,3			1,98
	المتوسط الإجمالي للأسئلة					
						1.91

المصدر: من إعداد الباحثة

تظهر عينة الدراسة من المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة في الجزائر قبولا لدور مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في ظل آليات الحوكمة، في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية بمتوسط قدره 1.91 مع درجات متفاوتة من القبول، وهذا يرجع الى تركيز المستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر على الجانب الاشرافي لآليات حوكمة الشركات من حيث مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة، دعما للتطبيق السليم لحوكمة الشركات وتحسين أداء المراجعين الخارجيين ودعم جودة خدماتهم.

المطلب الثالث: تحليل نتائج الإستبيان من حيث اهداف ومهام المراجعة الداخلية

ان مهام المراجعة الداخلية ضمن دورها في تطبيق آليات حوكمة الشركات، تم اختبارها من خلال الجزء الثالث لإستبيان الدراسة، وسيت تحليل نتائج هذا الإستبيان بالنسبة لعينتي الدراسة. أولاً: تحليل نتائج الإستبيان من حيث مهام المراجعة الداخلية بالنسبة للمراجعين الخارجيين. كما يوضحه الجدول رقم (22)، لتحليل اجابات المراجعين الخارجيين للجزء الثالث من الإستبيان.

الجدول رقم (22): تحليل اجابات المراجعين الخارجيين للجزء الثالث من الإستبيان

رقم السؤال	المراجعون الخارجيون					
	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي
1	16,2	41,6	42,2			2,26
2	31,2	36,4	32,5			2,01
3	29,2	33,1	31,2	2,6	3,9	2,19
4	35,1	32,5	32,5			1,97
5	11,0	43,5	45,5			2,34
6	13,0	29,9	57,1			2,44
7	14,9	37,0	48,1			2,33
8	15,6	42,2	41,6	0,6		2,27
9	16,2	35,7	48,1			2,32
10	8,4	31,8	45,5	9,1	5,2	2,71
11	9,7	33,8	44,2	12,3		2,59
12	10,4	37,7	44,2	7,8		2,49
13	14,3	29,9	47,4	8,4		2,50
14	9,1	34,4	51,3	4,5	0,6	2,53
15	11,0	37,0	46,1	5,2	0,6	2,47
16	8,4	33,8	50,0	7,8		2,57
17	11,0	24,0	53,9	5,8	5,2	2,70
18	7,1	35,7	48,7	8,4		2,58
						2.40
						المتوسط الإجمالي للإجابات

المصدر: من إعداد الباحثة

تظهر عينة الدراسة من المراجعين الخارجيين للحسابات في الجزائر قبول لدور مهام المراجعة الداخلية والتفاعل والاستعانة بعمل المراجعين الداخليين في ظل آليات الحوكمة، من أجل تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية بمتوسط قدره 2.40 مع درجات متفاوتة من القبول، وهذا يرجع الى نظرة المراجعين الخارجيين في الجزائر الى وظيفة المراجعة الداخلية كوظيفة متكاملة مع المراجعة الخارجية ضمن وظيفتها الرقابية داخل الشركات محل المراجعة، مما يدعم ويسهل أعمال المراجعة الخارجية من أجل زيادة جودة خدماتها.

ثانيا: تحليل نتائج الإستبيان من حيث مهام المراجعة الداخلية للمستفيدين في ظل آليات الحوكمة.

كما يوضحه الجدول رقم (23)، لتحليل اجابات المراجعين الخارجيين للجزء الثالث من الإستبيان.

الجدول رقم (23): تحليل اجابات المستفيدين في ظل الحوكمة للجزء الثالث من الإستبيان

المستفيدون في ظل آليات الحوكمة %							رقم السؤال
درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	غير متأكد	موافق	موافق بشدة	
موافق	1,91			22,7	45,5	31,8	1
غير متأكد	2,90	6,8	15,9	43,2	28,4	5,7	2
موافق	1,92			19,3	53,4	27,3	3
موافق	1,89		2,3	19,3	43,2	35,2	4
موافق	1,82			21,6	38,6	39,8	5
موافق	2,09	2,3	2,3	23,9	45,5	26,1	6
موافق	1,98		2,3	20,5	50,0	27,3	7
موافق	2,07		4,5	27,3	38,6	29,5	8
موافق	2,02		3,4	19,3	53,4	23,9	9
موافق	2,06		2,3	27,3	44,3	26,1	10
موافق	2,17		5,7	29,5	40,9	23,9	11
موافق	1,99		3,4	18,2	52,3	26,1	12
موافق	2,18	3,4	5,7	19,3	48,9	22,7	13
موافق	2,15		4,5	27,3	46,6	21,6	14
غير متأكد	2,88	14,8	12,5	34,1	22,7	15,9	15

موافق	2,06		1,1	23,9	54,5	20,5	16
موافق	2,33	5,7	4,5	29,5	37,5	22,7	17
موافق	2,16	3,4	4,5	19,3	50,0	22,7	18
موافق	2.14	المتوسط الإجمالي للإجابات					

المصدر: من إعداد الباحثة

تظهر عينة الدراسة من المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة في الجزائر قبولاً لدور مهام المراجعة الداخلية والتفاعل والاستعانة بعمل المراجعين الداخليين في ظل آليات الحوكمة، في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية بمتوسط قدره 2.14 مع درجات متفاوتة من القبول، وهذا يرجع إلى تركيز المستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر على الجانب التكامل بين المراجعة الداخلية الخارجية، دعماً للتطبيق السليم لحوكمة الشركات وتحسين أداء المراجعين الخارجيين ودعم جودة خدماتهم.

المطلب الرابع: تحليل نتائج الإستبيان من حيث مهام وآليات لجان المراجعة

إن مهام لجان المراجعة ضمن الآليات الداخلية لحوكمة الشركات آليات، تم اختبارها من خلال الجزء الرابع لإستبيان الدراسة، وسيتم تحليل نتائج هذا الإستبيان بالنسبة لعينتي الدراسة. أولاً: تحليل نتائج الإستبيان من حيث مهام لجان المراجعة بالنسبة للمراجعين الخارجيين. كما يوضحه الجدول رقم (24)، لتحليل اجابات المراجعين الخارجيين للجزء الرابع من الإستبيان.

الجدول رقم (24): تحليل اجابات المراجعين الخارجيين للجزء الرابع من الإستبيان

رقم السؤال	المراجعون الخارجيون					
	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي
1	9,1	39,6	43,5	7,8		2,50
2	37,0	50,0	13,0			1,76
3	47,4	43,5	9,1			1,62
4	24,7	38,3	21,4	9,7	5,8	2,34
5	45,5	18,2	30,5	5,8		1,97
6	35,1	48,1	12,3	4,5		1,86

غير متأكد	2,68	8,4	9,7	41,6	21,4	18,8	7
موافق	2,48	7,8	9,7	26,0	35,7	20,8	8
موافق بشدة	1,68			12,3	43,5	44,2	9
غير متأكد	2,62	9,1	16,2	24,0	28,6	22,1	10
موافق بشدة	1,77	0,6	0,6	10,4	51,9	36,4	11
موافق	2.12	المتوسط الإجمالي للإجابات					

المصدر: من إعداد الباحثة

تظهر عينة الدراسة من المراجعين الخارجيين في الجزائر قبولاً لدور مهام وآليات لجان المراجعة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية بمتوسط قدره 2.12 مع درجات متفاوتة من القبول، وهذا يرجع إلى تركيز المراجعين الخارجيين على الجانب الرقابي لآليات حوكمة الشركات من حيث مهام ومسؤوليات لجان المراجعة، دعماً للتطبيق السليم لحوكمة الشركات وتحسين أداء المراجعين الخارجيين ودعم جودة خدماتهم.

ثانياً: تحليل نتائج الإستبيان لمهام لجان المراجعة بالنسبة للمستفيدين في ظل الحوكمة.

كما يوضحه الجدول رقم (25)، لتحليل اجابات المستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية في ظل الحوكمة للجزء الرابع من الإستبيان.

الجدول رقم (25): تحليل اجابات المستفيدين في ظل الحوكمة للجزء الرابع من الإستبيان

المستفيدون في ظل آليات الحوكمة %							رقم السؤال
درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	غير متأكد	موافق	موافق بشدة	
موافق بشدة	1,59			11,4	36,4	52,3	1
موافق بشدة	1,64			11,4	40,9	47,7	2
موافق بشدة	1,56			12,5	30,7	56,8	3
موافق	1,97		13,6	13,6	28,4	44,3	4
موافق بشدة	1,65			17,0	30,7	52,3	5
موافق	2,09		5,7	19,3	53,4	21,6	6
موافق بشدة	1,61			8,0	45,5	46,6	7
موافق بشدة	1,61		6,8	8,0	25,0	60,2	8

موافق	1,83			20,5	42,0	37,5	9
موافق	1,86		4,5	14,8	43,2	37,5	10
موافق	2,13		1,1	36,4	36,4	26,1	11
موافق بشدة	1.78	المتوسط الإجمالي للإجابات					

المصدر: من إعداد الباحثة

تظهر عينة الدراسة من المستفيدين من المراجعة الخارجية في ظل الحوكمة قبولا مرتفعا لدور مهام وآليات لجان المراجعة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية بالجزائر بمتوسط قدره 1.78 بدرجة موافقة بشدة بالمتوسط لهذا الجزء من الإستبيان، وهذا يرجع الدور الفعال الذي تلعبه لجان المراجعة من حيث اختيار المراجعين الخارجيين وتسهيل مهامهم، والحكم على جوة مختلف الخدمات التي يقدمونها بما فيها الخدمات الاستشارية، وحمائتهم من مختلف الضغوط التي يمكن أن يتعرض لها المراجعون أثناء مهامهم، ودورها الفعال في التطبيق السليم لحوكمة الشركات وتحقيق الرقابة على جودة خدماتها.

المطلب الخامس: تحليل نتائج الإستبيان لسياسات وإجراءات رقابة الجودة للمراجعة

ان مهام لجان المراجعة ضمن الآليات الداخلية لحوكمة الشركات آليات حوكمة الشركات، تم اختبارها من خلال الجزء الرابع لإستبيان الدراسة، وسيت تحليل نتائج هذا الإستبيان بالنسبة لعينتي الدراسة.

أولا: تحليل نتائج الإستبيان من حيث سياسات وإجراءات رقابة الجودة للمراجعين الخارجيين.

كما يوضحه الجدول رقم (26)، لتحليل اجابات المراجعين الخارجيين للجزء الخامس من الإستبيان.

الجدول رقم (26): تحليل اجابات المراجعين الخارجيين. للجزء الخامس من الإستبيان

رقم السؤال	المراجعون الخارجيون					
	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي
1	14,9	37	45,5	2,6		2,36
2	29,9	35,7	30,5	3,9		2,08
3	29,2	37,7	29,2	3,9		2,08
4	32,5	37	28,6	1,9		2
5	14,3	36,4	45,5	3,9		2,39

موافق	2,4		2,6	46,8	39	11,7	6
موافق	2,31		3,9	42,9	33,1	20,1	7
موافق	2,21		3,2	32,5	46,8	17,5	8
موافق	2,49	5,2	0,6	48,1	29,9	16,2	9
موافق	2,55	6,5	6,5	39,6	30,5	16,9	10
موافق	2,47		9,7	40,9	36,4	13	11
غير متأكد	3,25	20,1	17,5	34,4	22,7	5,2	12
موافق	2.38	المتوسط الإجمالي للإجابات					

المصدر: من إعداد الباحثة

تظهر عينة الدراسة من المراجعين الخارجيين في الجزائر قبولاً لآليات رقابة الجودة للمراجعة من حيث سياساتها وإجراءاتها، ودورها في تحقيق الرقابة على مختلف مراحل وآليات المراجعة الخارجية وتحقيق جودة خدماتها في الجزائر، حيث بلغت الموافقة في المتوسط 2.38 مع درجات متفاوتة من حيث القبول لدور هذه السياسات والإجراءات في التطبيق السليم لحوكمة الشركات وتحسين أداء المراجعين الخارجيين ودعم جودة خدماتهم. وعلى سبيل المثال أنه لم تتم الموافقة على السؤال المرتبط بالإشراف المهني للجهات الحكومية على أنظمة رقابة الجودة للمراجعة، وهذا يرجع إلى تركيز المراجعين الخارجيين على الإشراف الهني للمراجعة الخارجية من داخل أعضاء المهنة المستقلين عن الجهات الحكومية لتجنب مختلف الضغوط التي قد تؤثر على استقلال المراجع الخارجي وجودة خدماته، وتؤثر كذلك على التطبيق السليم لقواعد وآليات حوكمة الشركات في الجزائر.

ثانياً: تحليل نتائج الإستبيان لسياسات وإجراءات رقابة الجودة للمستفيدين في ظل آليات الحوكمة.

كما يوضحه الجدول رقم (27)، لتحليل اجابات المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات

الحوكمة للجزء الخامس من الإستبيان.

الجدول رقم (27): تحليل إجابات المستفيدين في ظل آليات الحوكمة للجزء الخامس من الإستبيان.

المستفيدون في ظل آليات الحوكمة %							رقم السؤال
درجة الموافقة	المتوسط الحسابي	غير موافق بشدة	غير موافق	غير متأكد	موافق	موافق بشدة	
موافق	2,15		2,3	35,2	37,5	25,0	1
موافق	2,18		2,3	36,4	38,6	22,7	2
موافق	2,06		1,1	33,0	36,4	29,5	3
موافق	2		2,3	27,3	38,6	31,8	4
موافق	2,15		2,3	35,2	37,5	25,0	5
موافق	2,06			33,0	39,8	27,3	6
موافق	1,91		3,4	21,6	37,5	37,5	7
موافق	2,05		2,3	30,7	36,4	30,7	8
موافق	2,07			34,1	38,6	27,3	9
موافق	2,05		1,1	35,2	30,7	33,0	10
موافق	2,01			31,8	37,5	30,7	11
غير متأكد	2,42	6,8	10,2	28,4	27,3	27,3	12
	2.09	المتوسط الإجمالي للإجابات					

المصدر: من إعداد الباحثة

تظهر عينة الدراسة من المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة في الجزائر قبولا لآليات رقابة الجودة للمراجعة، ودورها في تحقيق الرقابة على مختلف مراحل وآليات المراجعة الخارجية وتحقيق جودة خدماتها في الجزائر، حيث بلغت الموافقة في المتوسط 2.09 مع درجات متفاوتة من حيث القبول دور هذه السياسات والإجراءات في للتطبيق السليم لحوكمة الشركات وتحسين أداء المراجعين الخارجيين ودعم جودة خدماتهم.

المبحث الرابع: التحليل المقارن واختبار الفرضيات

ان اختبار فرضيات الدراسة، سيتم من خلال التحليل المقارن بين فئتي عينة الدراسة، بالنسبة لمسؤوليات ومهام المراجع الخارجي للحسابات في الجزائر، وسبل وآليات تضيق فجوة التوقعات للمراجعة، وسياسات واجراءات الرقابة على جودة المراجعة، كمدخلين لتطوير الممارسة المهنية لها.

المطلب الأول: التحليل المقارن لمهام ومسؤوليات مجلس الادارة

باعتقاد المتوسط الحسابي المرجح لإجابات طرفي الإستبيان من مراجعين خارجيين والمستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية في ظل آليات الحوكمة، بالنسبة لأسئلة الجزء الثاني للإستبيان من مهام ومسؤوليات لمجلس الادارة، فقد تم ترتيب هذه المهام والمسؤوليات تصاعديا حسب أهميتها، كما يوضحه الجدول رقم (28) للمهام والمسؤوليات المنفق عليها من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل الحوكمة، والتي تلقى قبولا عاما على كونها تدعم تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

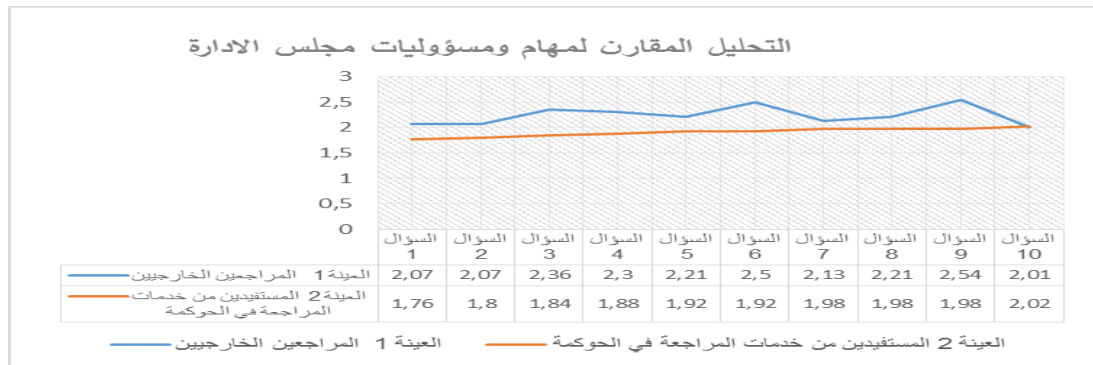
الجدول رقم (28): التحليل المقارن لمهام ومسؤوليات مجلس الإدارة لعينتي الدراسة

رقم السؤال	اجابات العينة الاولى %					إجابات العينة الثانية %					المتوسط الحسابي	درجة الموافقة	الاتفاق	الاهمية		
	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة						
1	29,2	43,5	24,7	2,6		28,4	44	25	1,1	1,1	2,01	2,02	موافق	اتفاق	1	3
2	13,6	42,9	43,5			35,2	42	22,7			2,3	1,88	موافق	اتفاق	3	6
3	28,6	41,6	26	1,9	1,9	35,2	53	11,4			2,07	1,76	موافق	اتفاق	6	7
4	23,4	39	32,5	1,9	3,2	28,4	51	20,5			2,21	1,92	موافق	اتفاق	9	2
5	16,9	29,2	39,6	2,6	11,7	23,9	55	21,6			2,54	1,98	موافق	اتفاق	4	4
6	27,9	39	31,2	1,9	31,2	35,2	50	14,8			2,07	1,8	موافق	اتفاق	10	8
7	13,6	41,6	39,6	5,2	39,6	34,1	48	18,2			2,36	1,84	موافق	اتفاق	2	9
8	23,4	24,7	36,4	9,7	36,4	25	58	17			2,5	1,92	موافق	اتفاق	7	10
9	27,3	39,6	28,6	1,9	28,6	27,3	48	25			2,13	1,98	موافق	اتفاق	8	5
10	26	39	26	5,8	39	21,6	59	19,3			2,21	1,98	موافق	اتفاق	5	1
المتوسط لاجمالي الاجابات											2,24	1,908	2,074			

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا الى قاعدة بيانات إستبيان الدراسة

حيث أنه من أصل 10 مهام ومسؤوليات لمجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة ودعمها لجودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، والتي طرحت في الإستبيان على طرفي العينة، تم اتفاق الطرفين على مجمل هذه العناصر مع اختلاف في مستوى الموافقة كما يوضحه الشكل رقم (25).

الشكل رقم (25): يوضح التحليل المقارن لمهام ومسؤوليات مجلس الإدارة



المصدر: من إعداد الباحثة استنادا الى قاعدة بيانات الدراسة

- المهام والمسؤوليات المتفق عليها مرتبة حسب أهميتها.

- 1- يملك أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين والمستقلين الحق والقدرة في الوصول الى المعلومات المتعلقة بالعمل بشكل متواصل ومنتظم .
- 2- حصول مجلس الإدارة على تأكيدات حول فاعليه آليات وممارسات حوكمة الشركات.
- 3- توجد قواعد وتوجيهات تحدد دور رئيس مجلس الادارة وتفصل بين مهامه ومهام المدير التنفيذي.
- 4- لتعزيز فاعلية مجلس الإدارة يتم منح المدراء المستقلين مكافآت ترتبط بإنجازاتهم.
- 5- يشارك مجلس الادارة بفاعلية في رسم الاستراتيجيات طويلة الأجل .
- 6- يشتمل مجلس الإدارة على الأقل على ثلاث أعضاء مستقلين غير تنفيذيين .
- 7- يتم الحصول على موافقة المساهمين لتغيير عدد أعضاء مجلس الإدارة.
- 8- يقوم مجلس الادارة بتقييم أدائه على أسس منتظمة ومرجعية واحداث التغييرات عند الحاجة.
- 9- يشجع مجلس الإدارة ثقافة الحوار والنقد ووجهات النظر المختلفة في غرفة الاجتماعات.
- 10- يراجع مجلس الإدارة بشكل جدي الإجراءات التنفيذية ومكافآت المدراء.

المطلب الثاني: التحليل المقارن لأهداف وآليات المراجعة الداخلية

باعتقاد المتوسط الحسابي المرجح لإجابات طرفي الإستبيان من مراجعين خارجيين والمستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية في ظل آليات الحوكمة، بالنسبة لأسئلة الجزء الثاني للإستبيان من أهداف وآليات المراجعة الداخلية، فقد تم ترتيب هذه الاهداف والآليات تصاعديا حسب أهميتها، كما يوضحه الجدول رقم (29) للأهداف والآليات المتفق عليها من وجهة نظر الراجعين الخارجيين في الجزائر والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل الحوكمة، والتي تلقى قبولا عاما على كونها تدعم تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

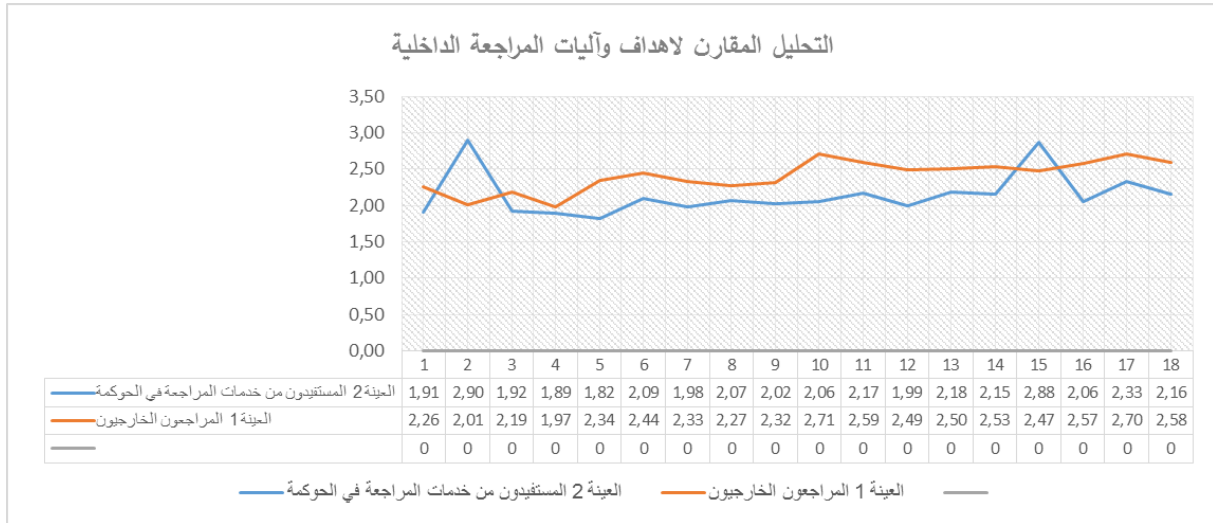
الجدول رقم (29): التحليل المقارن لأهداف وآليات المراجعة الداخلية لعينتي الدراسة

رقم السؤال	اجابات العينة الاولى %					اجابات العينة الثانية %					الاهمية
	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	
1	16,2	41,6	42,2			31,8	45,5	22,7			5
2	31,2	36,4	32,5			5,7	28,4	43,2	15,9	6,8	4
3	29,2	33,1	31,2			3,9	27,3	53,4	19,3		1
4	35,1	32,5	32,5				35,2	43,2	19,3	2,3	3
5	11	43,5	45,5				39,8	38,6	21,6		7
6	13	29,9	57,1			2,3	26,1	45,5	23,9	2,3	12
7	14,9	37	48,1			2,3	27,3	50	20,5		9
8	15,6	42,2	41,6		0,6		29,5	38,6	27,3	4,5	10
9	16,2	35,7	48,1				23,9	53,4	19,3	3,4	16
10	8,4	31,8	45,5		5,2		26,1	44,3	27,3	2,3	8
11	9,7	33,8	44,2		12,3		23,9	40,9	29,5	5,7	6
12	10,4	37,7	44,2		7,8		26,1	52,3	18,2	3,4	14
13	14,3	29,9	47,4		8,4		22,7	48,9	19,3	5,7	18
14	9,1	34,4	51,3		0,6		21,6	46,6	27,3	4,5	11
15	11	37	46,1		0,6		15,9	22,7	34,1	12,5	13
16	8,4	33,8	50		7,8		20,5	54,5	23,9	1,1	17
17	11	24	53,9		5,2		22,7	37,5	29,5	4,5	15
18	7,1	35,7	48,7		8,4		22,7	50	19,3	4,5	2
											2,16
											1,91
											2,40

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا الى قاعدة بيانات إستبيان الدراسة

حيث أنه من أصل 18 لأهداف وآليات المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة ودعمها لجودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، والتي طرحت في الإستبيان على طرفي العينة، تم اتفاق الطرفين على 14 عنصرا من مجمل هذه العناصر مع اختلاف في مستوى الموافقة كما يوضحه الشكل رقم (25).

الشكل رقم (25): يوضح التحليل المقارن لأهداف وآليات المراجعة الداخلية



المصدر: من إعداد الباحثة استنادا الى قاعدة بيانات الدراسة

• أهداف وآليات المراجعة الداخلية مرتبة حسب أهميتها.

- 1- تتضمن مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية تقييم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ومراجعة الامتثال للقوانين والأنظمة .
- 2- تقتصر مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية على مراجعة كفاءة وفعالية العمليات.
- 3- إدارة المخاطر من خلال تحديد وتقييم المخاطر الهامة والمساهمة في تدعيم فعالية إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة.
- 4- وضع قسم المراجعة الداخلية ضمن المنشأة.
- 5- للمراجعين الداخليين وسيلة وصول مباشرة إلى المكلفين بالحوكمة.
- 6- كون قسم المراجعة الداخلية مسؤولا يتمتع بالصلاحيات الملائمة.
- 7- فرض قيود وضوابط على قسم المراجعة الداخلية من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.
- 8- الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة، حتى إذا كان قد تم إبلاغها في السابق للإدارة من طرف المراجعين.
- 9- اشراف المكلفين بالحوكمة على قرارات التوظيف المتعلقة بقسم المراجعة الداخلية.
- 10- عمل الإدارة وفقا لتوصيات قسم المراجعة الداخلية.
- 11- اشراف المكلفين بالحوكمة على قرارات التوظيف المتعلقة بقسم المراجعة الداخلية.

12- يقيم قسم المراجعة الداخلية عملية الحوكمة فيما يتعلق بتحقيقها لأهدافها المتعلقة بالأخلاق والقيم وإدارة الأداء والمساءلة.

المطلب الثالث: التحليل المقارن لمهام وآليات لجان المراجعة

بالرجوع لإجابات طرفي الإستبيان من مراجعين خارجيين والمستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة في الجزائر، والمتعلقة بأسئلة الجزء الرابع للإستبيان لمهام وآليات لجان المراجعة، فقد تم ترتيب هذه السياسات والاستراتيجيات حسب أهميتها وفقا للوسط الحسابي المرجح، ويوضح الجدول رقم (30) لمهام وآليات لجان المراجعة، المتفق عليها من وجهة نظر عينتي الدراسة، وقد تم ترتيب هذه المهام والآليات حسب أهميتها بالنسبة لطرفي عينة الدراسة.

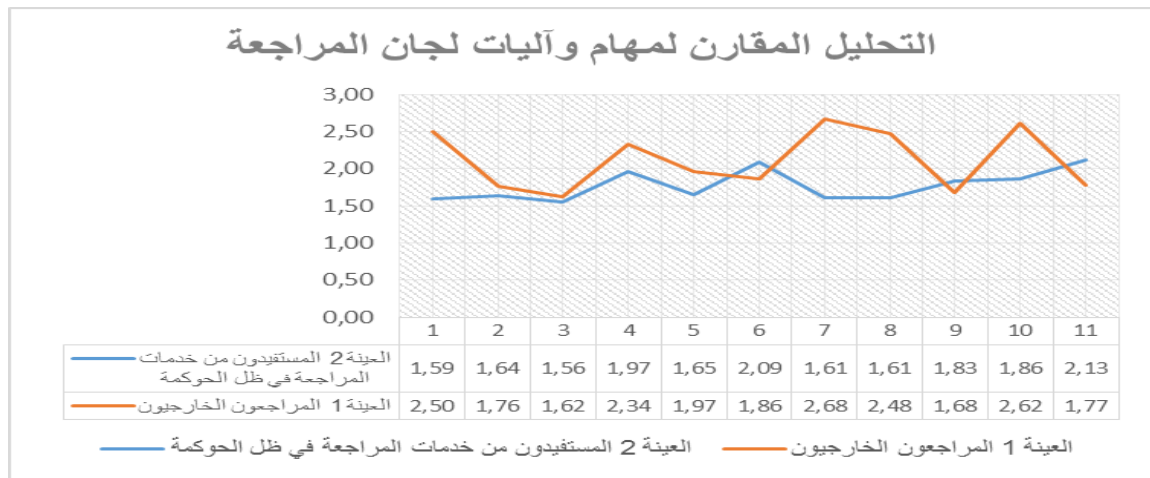
ويتضح من الجدول أنه من أصل 11 آلية من آليات ومهام لجان المراجعة، تم اتفاق الطرفين على 09 عناصر منها، من حيث دعمها لجودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، والتي طرحت في الإستبيان على طرفي العينة، مع الإشارة الى وجود اختلاف في مستوى الموافقة كما يوضحه الشكل رقم(26).

الجدول رقم (30): التحليل المقارن لمهام وآليات لجان المراجعة لعينتي الدراسة

رقم السؤال	اجابات العينة الاولى %						إجابات العينة الثانية %						المتوسط الحسابي	درجة الموافقة		الاتفاق	الاهمية	
	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	العينة الاولى	العينة الثانية		العينة الاولى	العينة الثانية			العينتين
1	9,1	39,6	43,5	7,8		52,3	36,4	11,4			2,5	1,59	موافق	موافق بشدة	اتفاق	3	3	
2	37	50	13			47,7	40,9	11,4			1,76	1,64	موافق بشدة	موافق بشدة	اتفاق	9	1	
3	47,4	43,5	9,1			56,8	30,7	12,5			1,62	1,56	موافق بشدة	موافق بشدة	اتفاق	2	7	
4	24,7	38,3	21,4	5,8	9,7	44,3	28,4	13,6	13,6		2,34	1,97	موافق	موافق	اتفاق	11	8	
5	45,5	18,2	30,5	5,8		52,3	30,7	17			1,97	1,65	موافق	موافق بشدة	اتفاق	6	2	
6	35,1	48,1	12,3	4,5		21,6	53,4	19,3	5,7		1,86	2,09	موافق	موافق	اتفاق	5	5	
7	18,8	21,4	41,6	8,4	9,7	46,6	45,5	8			2,68	1,61	غير متأكد	موافق بشدة	عدم اتفاق	4	9	
8	20,8	35,7	26	7,8	9,7	60,2	25	8	6,8		2,48	1,61	موافق	موافق بشدة	اتفاق	8	10	
9	44,2	43,5	12,3			37,5	42	20,5			1,68	1,83	موافق بشدة	موافق	اتفاق	1	4	
10	22,1	28,6	24	9,1	16,2	37,5	43,2	14,8	4,5		2,62	1,86	غير متأكد	موافق	عدم اتفاق	10	6	
11	36,4	51,9	10,4	0,6	0,6	26,1	36,4	36,4	1,1		1,77	2,13	موافق بشدة	موافق	اتفاق	7	11	
المتوسط لاجمالي الاجابات												2,12	1,78	1,95				

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا الى قاعدة بيانات إستبيان الدراسة

الشكل رقم (27): يوضح التحليل المقارن لمهام وآليات لجان المراجعة



المصدر: من إعداد الباحثة استنادا الى قاعدة بيانات الدراسة

• المهام والآليات المتفق عليها مرتبة حسب أهميتها.

- ويتضح أنه من أصل 11 من آليات ومهام لجان المراجعة، تم اتفاق الطرفين على 09 عناصر منها كما يلي:
- 1- أن تجتمع لجنة المراجعة مع المراجع دون حضور الإدارة مرة واحدة في السنة على الأقل.
 - 2- أن يتواصل رئيس لجنة المراجعة، عندما تكون المسألة ذات علاقة، والأعضاء الآخرين في لجنة المراجعة مع المراجع بشكل دوري.
 - 3- يعتبر حجم مكتب المراجعة وسمعته أهم الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين جودة خدمات مكاتب المراجعة.
 - 4- انتقاء المراجعين الخارجيين وفقا لبرنامج رقابة الجودة في مكتب المراجعة ودرجة توافقه مع مستويات الأداء .
 - 5- يتم الحكم على جودة خدمات مكاتب المراجعة على أساس تخصصها في صناعة عميل المراجعة، حيث يكون لديها حصة مهمة في سوق تلك الصناعة.
 - 6- انتقاء المراجعين الخارجيين وفقا للخبرة المهنية والمؤهلات العلمية للمراجع الخارجي ولفريق عمله .
 - 7- أن تتم دعوة المراجع إلى حضور اجتماعات لجنة المراجعة بشكل منتظم.
 - 8- الموافقة على الخدمات الاستشارية والمعدة من قبل مكاتب المراجعة الخارجية بمناقشتها وتحديد أتعابها لتحقيق هدفها وتأثيرها على استقلالية المراجع الخارجي.
 - 9- لجنة المراجعة تكون قادرة على توزيع الموظفين من مراجعي الحسابات الداخلية للحصول على معلومات مهمة حول المنشأة.

المطلب الرابع: التحليل المقارن لسياسات وإجراءات رقابة الجودة

بالرجوع لإجابات طرفي الإستبيان من مراجعين خارجيين والمستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة في الجزائر، والمتعلقة بأسئلة الجزء الخامس للإستبيان لسياسات وإجراءات رقابة الجودة للمراجعة، فقد تم ترتيب هذه السياسات والاستراتيجيات حسب أهميتها وفقا للوسط الحسابي المرجح، ويوضح الجدول رقم (31) سياسات وإجراءات رقابة الجودة، المتفق عليها من وجهة نظر عيني الدراسة، وقد تم ترتيب هذه السياسات والاجراءات حسب أهميتها بالنسبة لطرفي عينة الدراسة.

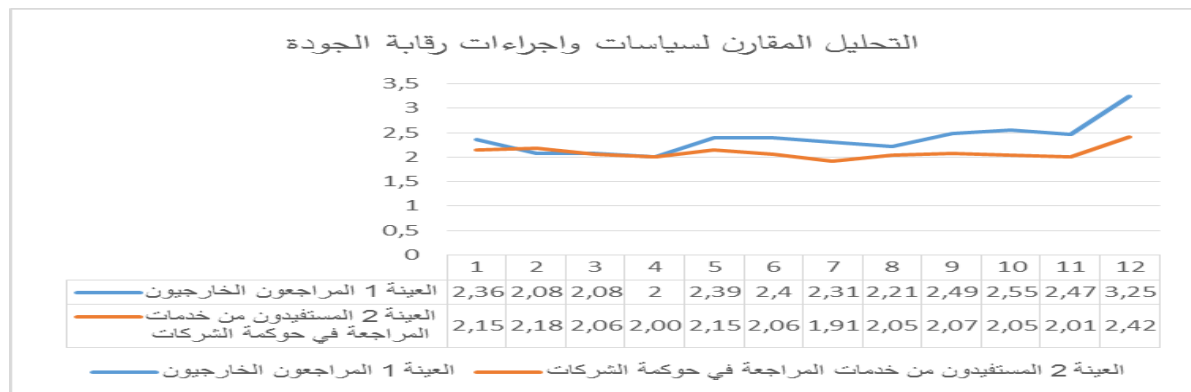
الجدول رقم (31): التحليل المقارن لسياسات وإجراءات رقابة الجودة لعينتي الدراسة

رقم السؤال	اجابات العينة الاولى %					اجابات العينة الثانية %					الاهمية
	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة	
1	14,9	37	45,5	2,6		25	37,5	35,2	2,3		7
2	29,9	35,7	30,5	3,9		22,7	38,6	36,4	2,3		4
3	29,2	37,7	29,2	3,9		29,5	36,4	33	1,1		11
4	32,5	37	28,6	1,9		31,8	38,6	27,3	2,3		8
5	14,3	36,4	45,5	3,9		25	37,5	35,2	2,3		10
6	11,7	39	46,8	2,6		27,3	39,8	33			3
7	20,1	33,1	42,9	3,9		37,5	37,5	21,6	3,4		6
8	17,5	46,8	32,5	3,2		30,7	36,4	30,7	2,3		9
9	16,2	29,9	48,1	0,6	5,2	27,3	38,6	34,1			1
10	16,9	30,5	39,6	6,5	6,5	33	30,7	35,2	1,1		5
11	13	36,4	40,9	9,7		30,7	37,5	31,8			2
12	5,2	22,7	34,4	17,5	20,1	27,3	27,3	28,4	10,2	6,8	12

المصدر: من إعداد الباحثة استنادا الى قاعدة بيانات الدراسة

ويتضح أنه من أصل 12 من سياسات وإجراءات رقابة الجودة، تم اتفاق الطرفين على 11 عنصرا، من حيث دعمها لتحقيق لجودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، والتي طرحت في الإستبيان على طرفي العينة، مع الإشارة الى وجود اختلاف في مستوى الموافقة كما يوضحه الشكل رقم(28).

الشكل رقم (28): يوضح التحليل المقارن لسياسات وإجراءات رقابة الجودة



المصدر: من إعداد الباحثة استنادا الى قاعدة بيانات الدراسة

• السياسات والاجراءات المتفق عليها مرتبة حسب أهميتها.

- 1- إعادة توزيع الأفراد المسؤولين عن مراجعة رقابة جودة المراجعة، وذلك بعد فترة محددة.
- 2- ينبغي أن تحصل الشركة على تأكيد خطي مرة في السنة على الأقل حول الإمتثال لسياساتها وإجراءاتها المتعلقة بالإستقلالية من قبل كافة موظفي الشركة الذين تقتضي متطلبات السلوك الأخلاقي أن يكونوا مستقلين.
- 3- ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أنها تمتلك عددًا كافيًا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات.
- 4- الإنسحاب من عملية المراجعة، عند وجود تهديدات على الإستقلالية حيث يكون الإنسحاب ممكنًا بموجب القانون أو النظام المعمول به.
- 5- الإبلاغ عن هوية ودور شريك العملية في الشركة المسؤول عن عملية رقابة الجودة وأدائها وعن التقرير الذي يتم إصداره بالنيابة عن الشركة إلى الأعضاء الرئيسيين في إدارة العميل والمكلفين بالحوكمة.
- 6- اعتماد هوية وسمعة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية والمكلفين بالحوكمة كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.
- 7- التأكد من مواكبة معايير رقابة جودة المراجعة المعتمدة للتطورات الجديدة في المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها دوليا. (اعتماد معايير دولية)
- 8- تحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تخلق تهديدات على الإستقلالية، وإتخاذ الإجراء المناسب للتخلص من هذه التهديدات أو الحد منها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية.
- 9- اعتماد الكفاءات والقدرات والموارد المتوفرة لمكتب المراجعة كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.
- 10- ينبغي أن تضع الشركة عملية مراقبة مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية.
- 11- تقع المسؤولية الرقابية لنظام رقابة الجودة في الشركة على المدير التنفيذي أو المجلس الإداري للشركاء، بغض النظر عن الخبرة والكفاءة للقيام بالرقابة.

المطلب الخامس: اختبار فرضيات الدراسة

- تقوم الدراسة الميدانية على اختبار الفرضية العامة للدراسة من خلال جملة من الفرضيات الفرعية التي تعالج أربعة محاور كما تم الإشارة له في اشكالية الدراسة، وتتمثل هذه المحاور فيما يلي.
- أثر مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في دعم تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر (الفرضية الفرعية الأولى).
 - أثر أهداف وآليات المراجعة الداخلية في دعم تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر (الفرضية الفرعية الثانية).
 - أثر مهام وآليات المراجعة الداخلية في دعم تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر (الفرضية الفرعية الثالثة).
 - أثر سياسات واجراءات رقابة جودة في دعم تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر (الفرضية الفرعية الرابعة).

سيتم اعتماد اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي (مان-ويتني Mann-Whitney)، من أجل اختبار الفرضيات الأربعة للدراسة بالنسبة لطرفي عينة الدراسة بالإستبيان، وتتمثل هذه الفرضيات الفرعية فيما يلي:

1. الفرضية الفرعية الأولى:

- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول دور مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

2. الفرضية الفرعية الثانية:

- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول دور اهداف ومهام المراجعة الداخلية في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

3. الفرضية الفرعية الثالثة:

- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول دور مهام وآليات لجان المراجعة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

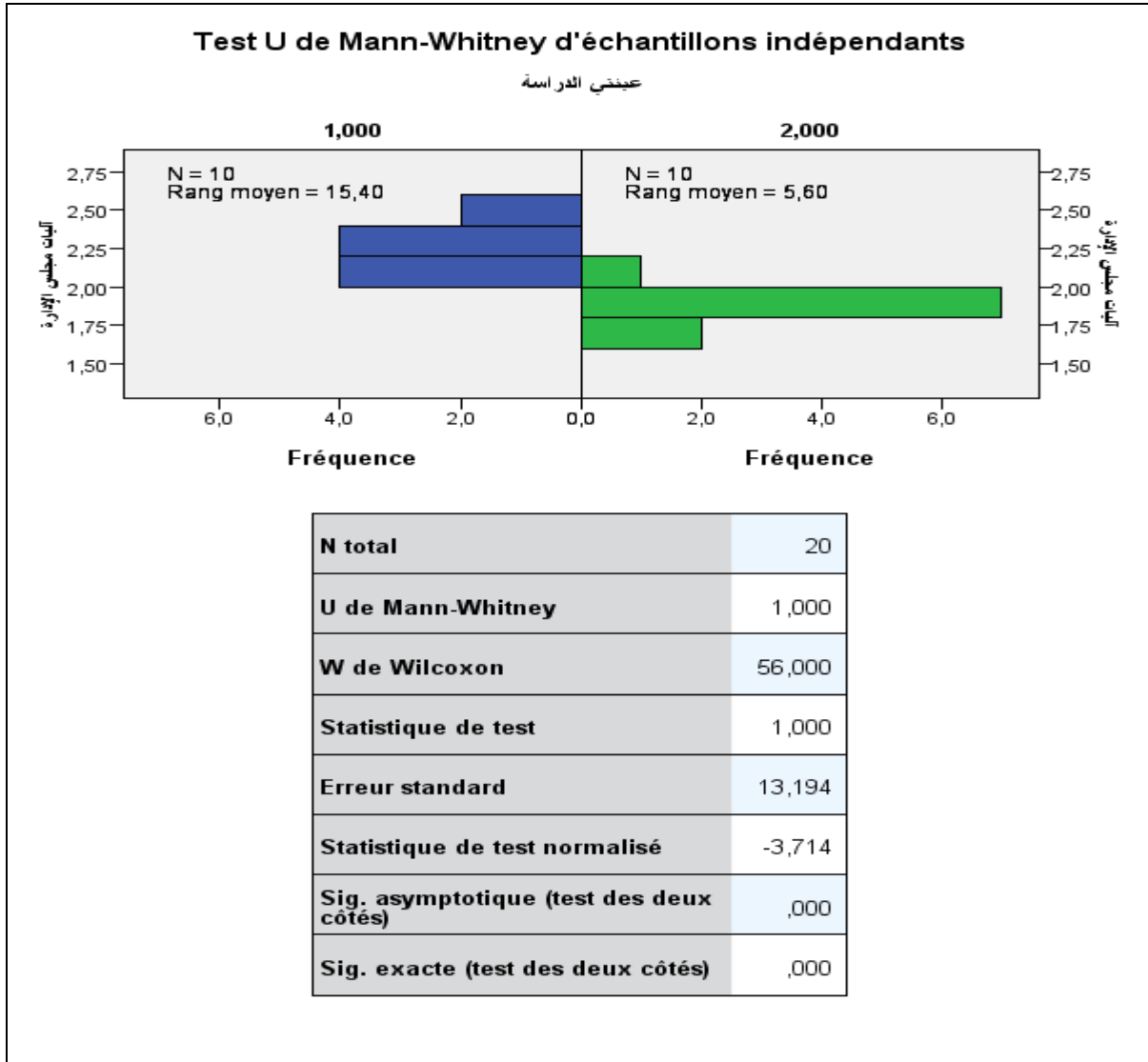
4. الفرضية الفرعية الرابعة:

- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول سياسات وإجراءات رقابة الجودة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

أولاً: اختبار الفرضية الفرعية الأولى

وفقاً لنتائج الاختبار لفرق المتوسطين اللامعلمي لعينتي الدراسة المستقلتين Mann-Whitney، كما يوضحه الشكل رقم (29)، وسيتم تحليل نتائج الاختبار كما يوضحه الجدول رقم (32)

الشكل رقم (29): يوضح نتائج اختبار مان ويتني -Mann-Whitney- للفرضية الأولى



Récapitulatif du test d'hypothèse

Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
1 La distribution de آليات مجلس الإدارة est identique sur les catégories de عيني الدراسة.	Test U de Mann-Whitney d'échantillon s indépendant s	2,165E-5 ¹	Rejeter l' hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau d'importance est ,05.

¹La signification exacte est affichée pour ce test.

المصدر: مستنبط من نتائج التحليل وفق برنامج SPSS 22.0.

الجدول رقم(32): اختبار Mann-Whitney للفرضية الفرعية الاولى

الدالة	الاحتمال	Z	Mann-Whitney (U)	مجموع الرتب	متوسط الرتب	حجم العينة	طرفي الدراسة
دال	0,000	-3.714	1,000	154	15.40	154	المراجعون الخارجيون للحسابات
				56	05.60	88	المستفيدون في ظل الحوكمة

المصدر: من إعداد الباحثة وفقا لنتائج التحليل ببرنامج SPSS 22.0

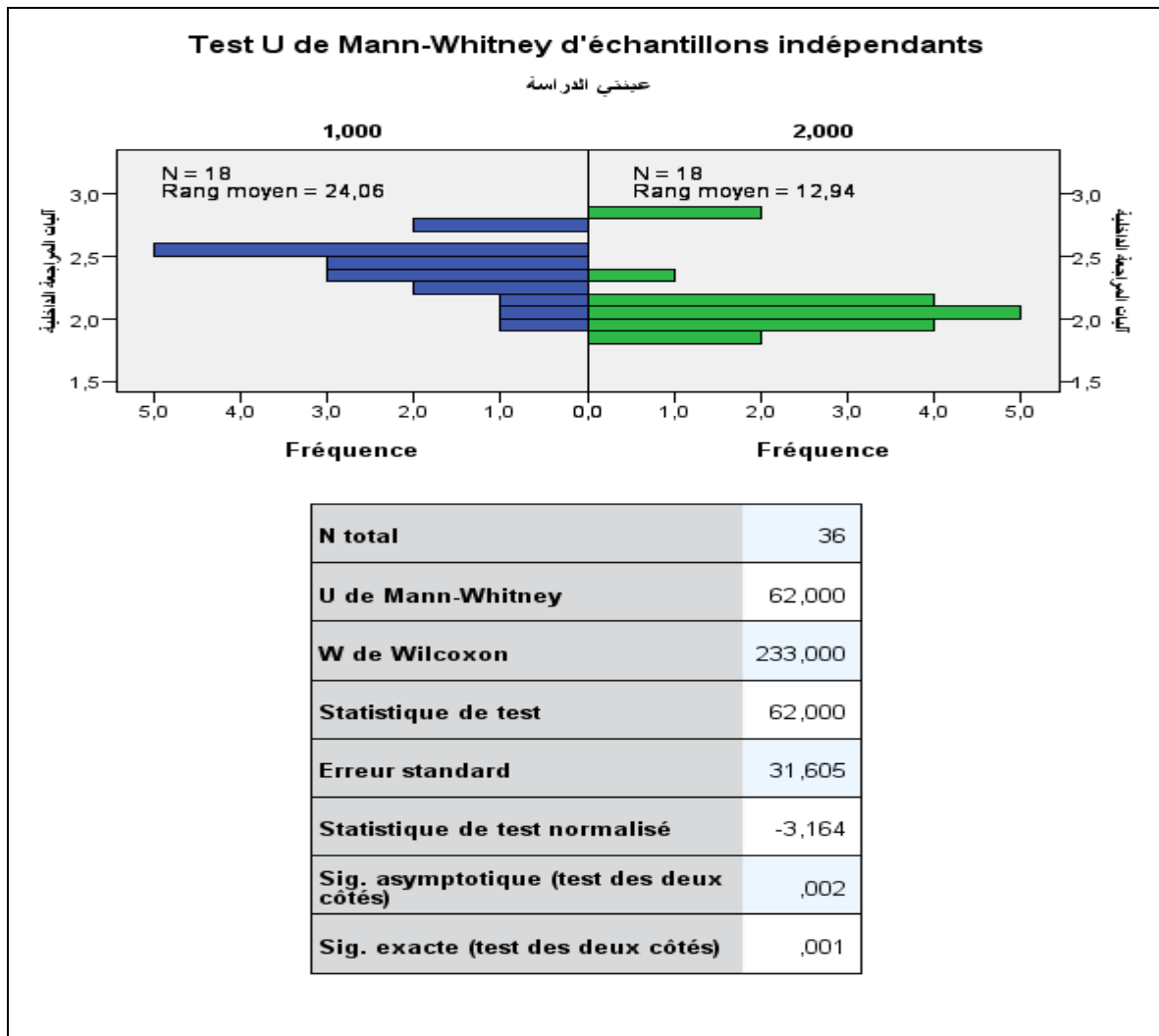
بلغت قيمة الاحتمال 0.000 وهي أقل من 5% مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم (H0)، وبالتالي قبول الفرض البديل (H1)، أي أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول دور مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

في ظل وجود فروق معنوية بين عينتي الدراسة فإنه وبالمقارنة بين متوسط الرتب فإن نجد أن متوسط الرتب لإجابات المراجعين (15.40) أكبر من متوسط الرتب لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة (05.60)، وبالتالي فإن متوسط اجابات المراجعين الخارجيين أقل من متوسط إجابات المستفيدين من خدماتها باحتمال قدره (0.000) وعليه نستنتج أن المستفيدين من خدمات المراجعة الخارجية في ظل آليات الحوكمة لديهم قبول أكثر لمهام ومسؤوليات مجلس الإدارة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

ثانيا: اختبار الفرضية الفرعية الثانية.

وفقا لنتائج الاختبار لفرق المتوسطين اللامعلمي لعينتي الدراسة المستقلتين Mann-Whitney، كما يوضحه الشكل رقم (30)، وتحليل نتائج الاختبار بالجدول رقم (33)

الشكل رقم (30): يوضح نتائج اختبار مان ويتني -Mann-Whitney- للفرضية الثانية



Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
1	La distribution de آليات المراجعة الداخلية est identique sur les catégories de عيني الدراسة.	Test U de Mann-Whitney d'échantillons indépendants	,001 ¹	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau d'importance est ,05.

¹La signification exacte est affichée pour ce test.

المصدر: مستنبط من نتائج التحليل وفق برنامج SPSS 22.0.

الجدول رقم(33) : اختبار Mann-Whitney للفرضية الفرعية الثانية

الدالة	الاحتمال	Z	Mann-Whitney (U)	مجموع الرتب	متوسط الرتب	حجم العينة	طرفي الدراسة
دال	0,002	-3,164	62,000	433,00	24,06	154	المراجعون الخارجيون للحسابات
				233,00	12,94	88	المستفيدون في ظل الحوكمة

المصدر: من إعداد الباحثة وفقا لنتائج التحليل ببرنامج SPSS 22.0

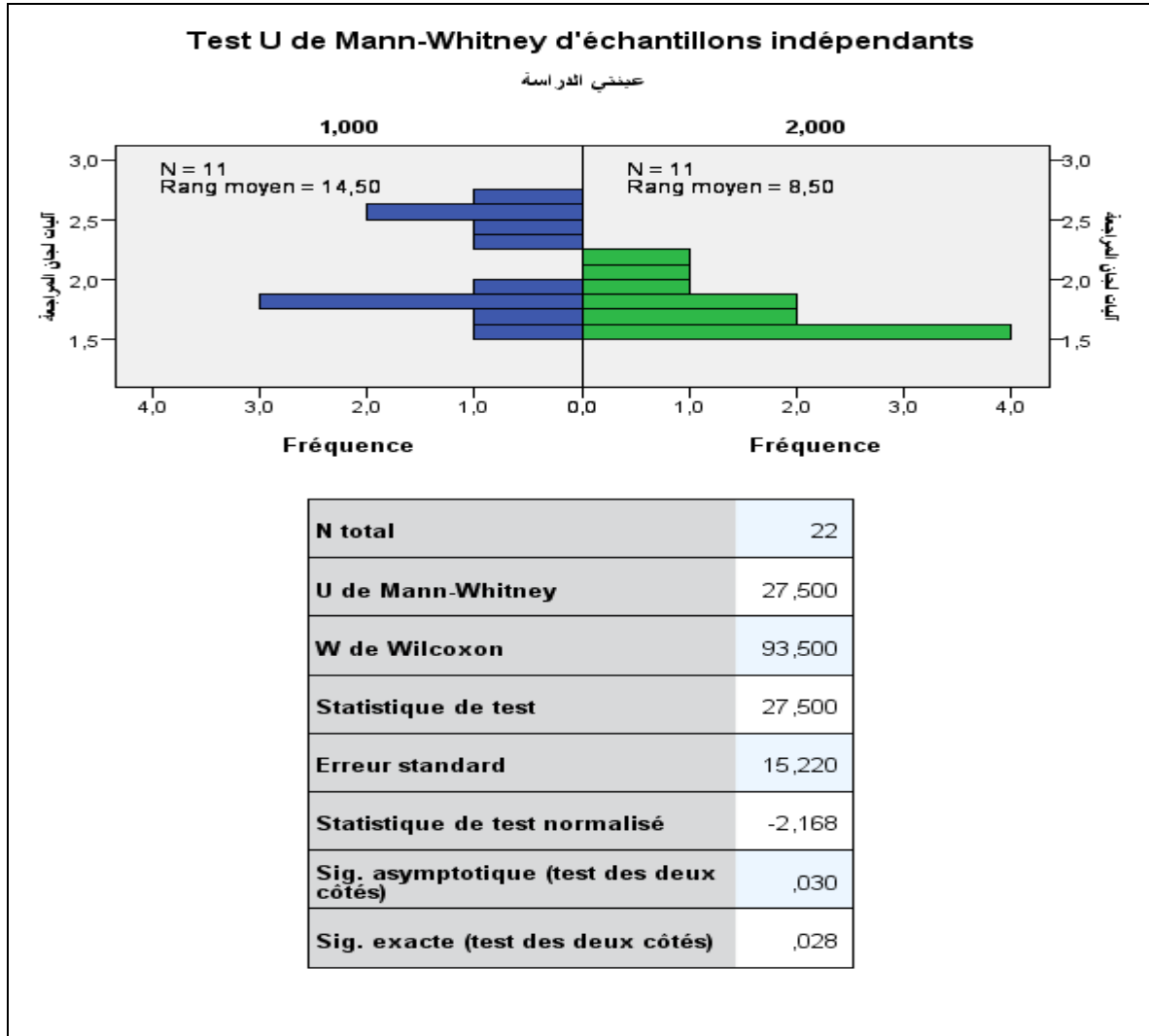
بلغت قيمة الاحتمال 0.002 وهي أقل من 5% مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم (H0)، وبالتالي قبول الفرض البديل (H1)، أي أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول دور اهداف ومهام المراجعة الداخلية في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

في ظل وجود فروق معنوية بين عينتي الدراسة فانه وبالمقارنة بين متوسط الرتب فان نجد أن متوسط الرتب لإجابات المراجعين (24.06) أكبر من متوسط الرتب لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة (12.94)، وبالتالي فان متوسط اجابات المراجعين الخارجيين أقل من متوسط إجابات المستفيدين من خدماتها باحتمال قدره (0.002) وعليه نستنتج أن المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة لديهم قبول أكثر لأهداف ومهام المراجعة الداخلية ضمن آليات الحوكمة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

ثالثا: اختبار الفرضية الفرعية الثالثة.

وفقا لنتائج الاختبار لفرق المتوسطين اللامعلمي لعينتي الدراسة المستقلتين Mann-Whitney، كما يوضحه الشكل رقم (31)، وتحليل نتائج الاختبار بالجدول رقم (34)

الشكل رقم (31): يوضح نتائج اختبار مان ويتني -Mann-Whitney- للفرضية الثالثة



Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
1	La distribution de المراجعة آليات لجان المراجعة est identique sur les catégories de عيني الدراسة.	Test U de Mann-Whitney d'échantillons indépendants	,028 ¹	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau d'importance est ,05.

¹La signification exacte est affichée pour ce test.

المصدر: مستنبط من نتائج التحليل وفق برنامج SPSS 22.0.

الجدول رقم(34): اختبار Mann-Whitney للفرضية الفرعية الثالثة

طرفي الدراسة	حجم العينة	متوسط الرتب	مجموع الرتب	Mann-Whitney (U)	Z	الاحتمال	الدلالة
المراجعون الخارجيون للحسابات	154	14,50	135,00	27,50	-2,168	0,030	دال
المستفيدون من ظل الحوكمة	88	08,50	118,00				

المصدر: من إعداد الباحثة وفقا لنتائج التحليل ببرنامج SPSS 22.0

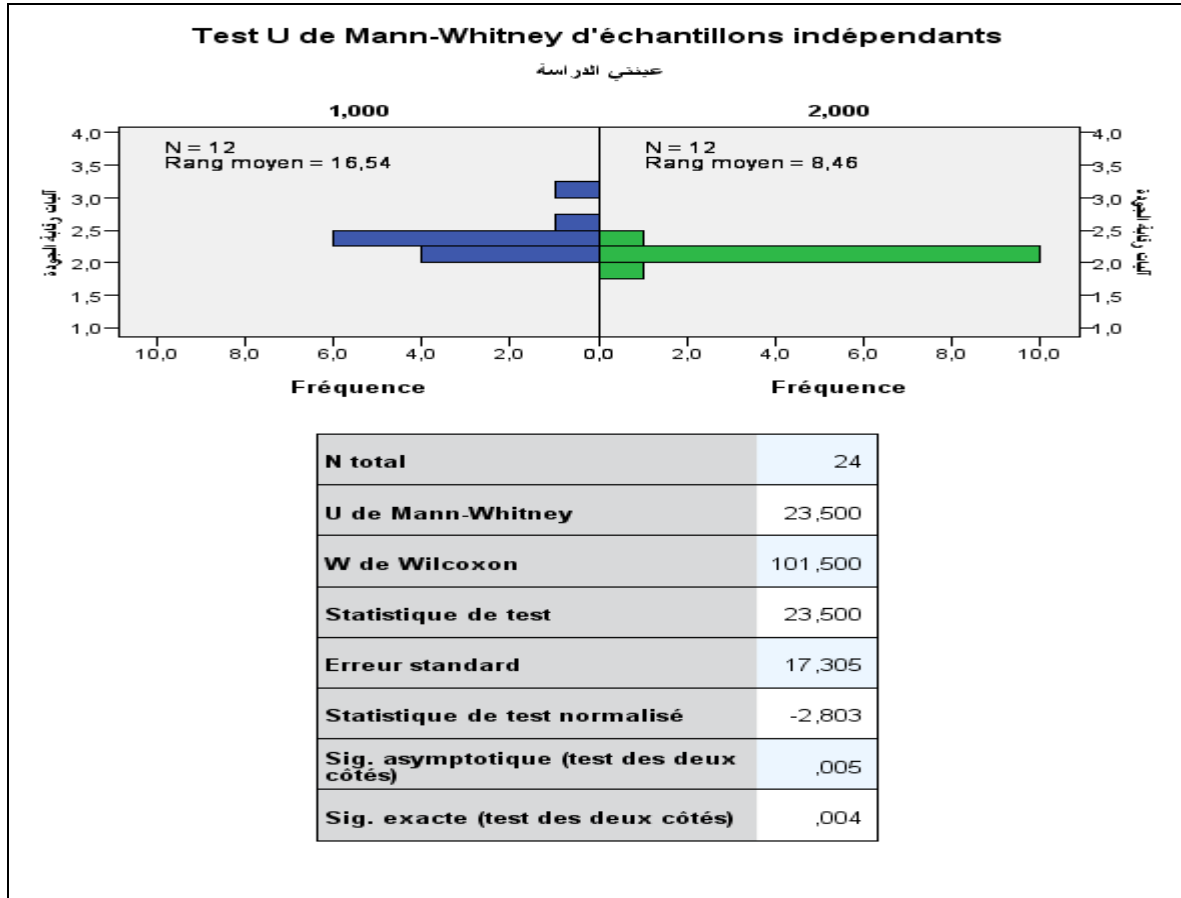
بلغت قيمة الاحتمال 0.030 وهي أقل من 5% مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم (H0)، وبالتالي قبول الفرض البديل (H1)، أي أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول دور أهداف ومهام المراجعة الداخلية في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

في ظل وجود فروق معنوية بين عينتي الدراسة فإنه وبالمقارنة بين متوسط الرتب فإن نجد أن متوسط الرتب لإجابات المراجعين (14.50) أكبر من متوسط الرتب لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة (08.50)، وبالتالي فإن متوسط اجابات المراجعين الخارجيين أقل من متوسط إجابات المستفيدين من خدماتها في ظل آليات الحوكمة باحتمال قدره (0.030) وعليه نستنتج أن المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة لديهم قبول أكثر لأهداف ومهام المراجعة الداخلية ضمن آليات الحوكمة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

رابعا: اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

وفقا لنتائج الاختبار لفرق المتوسطين اللامعلمي لعينتي الدراسة المستقلتين Mann-Whitney، كما يوضحه الشكل رقم (32)، وتحليل نتائج الاختبار بالجدول رقم (35)

الشكل رقم (32): يوضح نتائج اختبار مان ويتني -Mann-Whitney- للفرضية الرابعة



Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
1	La distribution de رتبة الجودة est identique sur les catégories de عيني الدراسة.	Test U de Mann-Whitney d'échantillon s indépendant s	,004 ¹	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau d'importance est ,05.

¹La signification exacte est affichée pour ce test.

المصدر: مستنبط من نتائج التحليل وفق برنامج SPSS 22.0.

الجدول رقم(35): اختبار Mann-Whitney للفرضية الرابعة

الدالة	الاحتمال	Z	Mann-Whitney (U)	مجموع الرتب	متوسط الرتب	حجم العينة	طرفي الدراسة
غير دال	0,005	-2,803	23,50	198,50	16,54	154	المراجعون الخارجيون للحسابات
				101,50	08,46	88	المستفيدون من خدمات المراجعة

المصدر: من إعداد الباحثة وفقا لنتائج التحليل ببرنامج SPSS 22.0

بلغت قيمة الاحتمال 0.005 وهي أقل من 5% مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم (H0)، وبالتالي قبول الفرض البديل (H1)، أي أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول دور سياسات وإجراءات رقابة الجودة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

في ظل وجود فروق معنوية بين عينتي الدراسة فإنه وبالمقارنة بين متوسط الرتب فإن نجد أن متوسط الرتب لإجابات المراجعين (16.54) أكبر من متوسط الرتب لإجابات المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة (08.46)، وبالتالي فإن متوسط اجابات المراجعين الخارجيين أقل من متوسط إجابات المستفيدين من خدماتها في ظل آليات الحوكمة باحتمال قدره (0.005) وعليه نستنتج أن المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة لديهم قبول أكثر لسياسات وإجراءات رقابة الجودة ضمن آليات الحوكمة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

خلاصة الفصل:

تعتبر حوكمة الشركات أداة تساعد على رفع المستوى التسييري للشركات والرقى بأخلاقيات العمل فيها، ولقد تم التطرق لموضوع حوكمة الشركات من خلال ثلاث محاور أولها تحديد واقع حوكمة الشركات في الجزائر، وذلك بعرض تحليلي للمراحل التاريخية للتسيير الرشيد للشركات سواء بجميع آليات الحوكمة أو من خلال بعضها وأهمية ذلك في كل مرحلة. كما تم التطرق في المحور الثاني إلى واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر والقوانين المتعلقة بها والمسؤول على تنظيم المهنة، والمهام والمسؤوليات المهنية للمراجع الخارجي في الجزائر وعلاقة ذلك بالتطبيق الجيد لحوكمة الشركات، أما في المحور الثالث فتعلق بدراسة وتحليل الاستبيان وذلك لإختبار العلاقة بين تطبيق آليات الحوكمة الجيدة ومخرجات المراجعة الخارجية في الجزائر، وذلك بإختبار فروض الدراسة الأربعة وأهمية كل آلية من آليات وكانت النتيجة :

1. بالنسبة للفرضية الأولى بلغت قيمة الاحتمال 0.000 وهي أقل من 5% مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم (H0)، وبالتالي قبول الفرض البديل (H1)، أي أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول دور مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر. في ظل وجود فروق معنوية بين عينتي الدراسة.

2. بالنسبة للفرضية الثانية بلغت قيمة الاحتمال 0.002 وهي أقل من 5% مما يعني أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول دور أهداف ومهام المراجعة الداخلية في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر. في ظل وجود فروق معنوية بين عينتي الدراسة فانه وبالمقارنة بين متوسط الرتب فان نجد أن متوسط الرتب لإجابات المراجعين (24.06) أكبر من متوسط الرتب لإجابات المستفيدين (12.94)، وعليه نستنتج أن المستفيدين من خدمات المراجعة لديهم قبول أكثر لأهداف ومهام المراجعة الداخلية ضمن آليات الحوكمة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

3. بالنسبة للفرضية الثالثة: بلغت قيمة الاحتمال 0.030 وهي أقل من 5% مما يعني أن بيانات العينة أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول دور أهداف ومهام المراجعة الداخلية في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر. في ظل وجود فروق معنوية بين عينتي الدراسة وعليه نستنتج أن المستفيدين من

خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة لديهم قبول أكثر لأهداف ومهام المراجعة الداخلية ضمن آليات الحوكمة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

4. بالنسبة للفرضية الرابعة: بلغت قيمة الاحتمال 0.005 وهي أقل من 5% مما يعني أنه توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول دور سياسات وإجراءات رقابة الجودة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر. في ظل وجود فروق معنوية بين عينتي الدراسة وعليه نستنتج أن المستفيدين من خدمات المراجعة في ظل آليات الحوكمة لديهم قبول أكثر لسياسات وإجراءات رقابة الجودة ضمن آليات الحوكمة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

الجامعة

الخاتمة

لقد سعت هذه الدراسة الى تحليل أثر اعتماد آليات حوكمة الشركات على دعم وتحقيق جودة خدمات الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، من خلال تحليل هذا الأثر من وجهة نظر الممارسين لمهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر وكذلك جميع الفئات المستفيدة من خدماتهم والمتفاعلة في ظل آليات حوكمة الشركات.

حيث تم تحليل مختلف مكونات آليات حوكمة الشركات من حيث مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة، إضافة الى أهداف المراجعة الداخلية ومختلف مهامها المتكاملة مع مهام المراجعة الخارجية وكذلك مدى استعانة المراجع الخارجي بأعمال المراجعة الداخلية ومدى اعتمادها عليها، إضافة الى مختلف مهام وآليات لجان المراجعة في ظل دورها الاشرافي على المراجعة الخارجية، كما تم اعتماد سياسات وإجراءات رقابة الجودة للمراجعة الخارجية ضمن العوامل الداعمة لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

وقد تم معالجة اشكالية الدراسة من خلال تحليل دور آليات حوكمة الشركات وسياسات رقابة الجودة للمراجعة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، وذلك من وجهة نظر فئات الدراسة التي تتمثل في المراجعين الخارجيين والمستفيدين من خدماتهم المتفاعلة معهم في إطار التطبيق السليم لحوكمة الشركات.

وتم تناول الدراسة الميدانية للموضوع من خلال تشخيص الواقع الحالي لحوكمة الشركات وآفاق تطبيقها والممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات، والوقوف على المسؤوليات والمهام الحالية للمراجع الخارجي في الجزائر في ظل متطلبات التطبيق السليم لحوكمة الشركات، وتحليل المحاور التي تم التطرق لها في الدراسة النظرية، ومعالجة الاشكالية باختبار فرضيات الدراسة من خلال استبيان لتحليل آراء المجتمع المالي المساهم في التطبيق السليم لحوكمة الشركات حول دور آليات حوكمة الشركات وسياسات واجراءات رقابة الجودة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

أولاً: نتائج الدراسة النظرية.

إن أهم ما تم التوصل إليه من خلال الجانب النظري للدراسة يمكن تلخيصه فيما يلي:

- إن التطبيق السليم لحوكمة الشركات، يتطلب النهوض بالممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في ظل تزايد الطلب على جودة خدماتها ولأهمية دور المراجع الخارجي الفعال ضمن آليات الحوكمة، يتطلب اعتماد منظومة متكاملة من حيث الإطار التشريعي والمهني من المعايير المهنية وقواعد وأخلاقيات الممارسة المهنية للمراجعة، وتحديد لمهام ومسؤوليات وواجبات المراجع الخارجي ودعم استقلاليته.
- تدعيم القاعدة النظرية للمراجعة من مبادئ وفروض واجراءات ومعايير، بمختلف الدراسات المهنية والأكاديمية في ظل استراتيجية متكاملة لدعم تحقيق المستوى المقبول من جودة خدمات المراجعة الخارجية، كونها تعتبر من أهم مكونات هيكل حوكمة الشركات وآلياتها.
- ان اعتماد أنظمة ومعايير مهنية لرقابة الجودة للمراجعة الخارجية لما لها من دور فعال في تحسين مستوى أداء المراجعين الخارجيين، يدعم جودة خدمات المراجعة، حيث توفر معايير المراجعة الخارجية المستويات المثلى للأداء التي يسعى المراجعون الى تحقيقها، في حين أنه في ظل غياب معايير محلية للمراجعة، فإن المراجعين الخارجيين يعتمدون على القوانين والتشريعات التي تحكم أدائهم وتحدد فقط المستويات الأدنى للأداء التي يلتزم بها المراجعين الخارجيين.
- إن أعمال المراجعة بدأ يشوبها الشك، وظهر أن هناك نقصاً متنامياً في الوثوق بشهادة المراجع لدى فئة كبيرة من المستفيدين من خدمات المراجعة محليا ودوليا. وهذا ما أدى الى احداث تغييرات كبيرة في مراجعة الحسابات بإطارها النظري وممارستها المهنية، وأدى هذا إلى الطلب المتزايد على خدمات المراجعة، مع تزايد مسؤوليات المراجعين كجزء من دورهم في ظل حوكمة الشركات، وقد تطلبت هذه التغييرات تقهما شاملا وموسعا من الباحثين والمهنيين الممارسين للمراجعة في دورها المعاصر ضمن آليات حوكمة

الشركات، في ظل التركيز على مفاهيم الرقابة على جودة خدماتها، ورقابتها النوعية على مستوى شركات المراجعة وفهم وتوسيع مسؤوليات المراجع في ظل التطبيق السليم لحوكمة الشركات في ظل دورها الاشرافي.

- ان القصور في جودة خدمات المراجعة الخارجية، يمثل الضعف وعدم التطبيق السليم لهيكل حوكمة الشركات عند ممارستها لدورها الإشرافي على أعمال المراجعة، وهذا ما يفسر بظهور وانتشار مشاكل التلاعب والغش بالتقارير المالية، وما إنجر عنه من افلاس لكبريات الشركات العالمية.

- إن لإنهيار بعض الشركات العالمية الكبرى، جانب ايجابي على التطبيق السليم لحوكمة الشركات، ومطلب جودة خدمات المراجعة والمحاسبة ككل، وذلك بتقليص حالات التلاعب والغش نتيجة ظهور معايير جديدة للمراجعة تعالج دورها في ظل آليات الحوكمة، أو تعديل وتحديث لمعايير مهنية قديمة في ظل التغيرات في هذه البيئة المعاصرة.

- تركز الدراسات في الآونة الأخيرة، على مستوى الباحثين الأكاديميين والمنظمات المهنية للحوكمة والمراجعة المحلية منها والدولية، على مطلب جودة التقارير المالية، وضرورة اعتماد مستوى مرتفع لجودة خدمات المراجعة الخارجية من خلال عدة مداخل كمكونات هيكل حوكمة الشركات ومختلف سياسات وإجراءات الرقابة على جودة أعمال المراجعة، والرقابة على جودة أعمال المراجعة، ودعم مسؤوليات المراجع وتحديثها، وتفعيل دور الهيئات المهنية المشرفة على المراجعة الخارجية، ودعم دور لجان المراجعة في ظل آليات الحوكمة، وتطوير وتحديث معايير الممارسة المهنية، تجاوبا مع احتياجات المجتمع المالي المتزايدة لجودة التقارير المالية.

- تعتبر حوكمة الشركات من أهم آليات معالجة مشكلة إنخفاض جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية، من حيث الدور الاشرافي للجان المراجعة في دعم جودة خدمات المراجعين من خلال اختيار المراجعين وتسهيل أعمالهم وحمايتهم من مختلف الضغوط التي يمكن أن تمارس عليهم من طرف إدارة الشركة وتؤثر على استقلاليتهم.

- تعتبر حوكمة الشركات من أهم آليات معالجة مشكلة إنخفاض جودة الأداء المهني للمراجعة الخارجية، من حيث الدور المكمل للمراجعة الداخلية في دعم جودة خدمات المراجعين من خلال اختيار المراجعين وتقليص أعمالهم.

ثانيا: نتائج الدراسة الميدانية

ونستخلص من رفض الفرضيات الأربعة للدراسة ما يلي:

- أنه توجد اختلافات في وجهات النظر بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول دور مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

- أنه توجد اختلافات في وجهات النظر بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول دور اهداف ومهام المراجعة الداخلية في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

- أنه توجد اختلافات في وجهات النظر بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول دور مهام وآليات لجان المراجعة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

- أنه توجد اختلافات في وجهات النظر بين آراء المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة حول سياسات وإجراءات رقابة الجودة في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

ومن مجمل نتائج اختبار هذه الفرضيات الأربعة للدراسة والتحليل المقارن لآليات حوكمة الشركات وسياسات رقابة الجودة بالنسبة لعينتي الدراسة كما تم تحليله في الجانب العملي، يمكن استخلاص النتائج التالية:

- يوجد ارتباط قوي بين التطبيق السليم لحوكمة الشركات وبين جودة المراجعة حيث تعمل آليات حوكمة الشركات من مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية، لجان المراجعة ورقابة الجودة للمراجع الخارجي بتفاعل وتكامل بحيث يؤدي كل طرف المهام والآليات المتوقعة منه في ظل حوكمة الشركات، من أجل تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية.

- إن الاختلاف في درجة الموافقة على آليات حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، كما تم تحليله في الجانب العملي، يظهر قبول أقل من طرف المراجعين الخارجيين في الجزائر لدور هذه الآليات (مجلس الإدارة، المراجعة الداخلية ولجان المراجعة والرقابة على الجودة) في دعم جودة خدماتهم، وهذا نظرا لاعتماد المراجعين على تحليل دور آليات الحوكمة في ظل ممارستهم لمهنة المراجعة الخارجية، من الجانب الرقابي لحوكمة الشركات على أعمال المراجعة أكثر منه من الجانب الاشرافي.

- عدم اتفاق الأطراف المتفاعلة ضمن آليات الحوكمة، حول مهام المراجعة الداخلية وأهدافها، ومجمل الخدمات التي تدعم بها أعمال المراجعة الخارجية، وتحقيق جودة خدماتها، بالرغم من أنه تم قبول أثر ودور آليات المراجعة الداخلية في تحسين جودة خدمات المراجعين الخارجيين، لما تلعبه المراجعة الداخلية من دور هام في تسهيل وتقليص أعمال المراجعين الخارجيين. ونجد انه كان هناك قبول أكثر لهذا الدور من طرف المستفيدين من خدمات المراجعة ضمن آليات الحوكمة، حيث يرجع هذا الى ضعف القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المراجعة الخارجية، من حيث تحديدها لمهام ومسؤوليات المراجعة الخارجية في ظل حوكمة الشركات، وتحديد تفاعل وتكامل الأعمال

للمراجعين الخارجيين مع المراجعين الداخليين والاستعانة بأعمالهم، وهذا في ظل غياب معايير وطنية للمراجعة أو اعتماد لمعايير دولية.

- يجسد عدم الاتفاق في وجهات النظر بين المراجعين الخارجيين والجهات المستفيدة من خدماتهم في ظل آليات الحوكمة، حول دور آليات الحوكمة في تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر، وجود فجوة توقعات حول دور مهام وآليات حوكمة الشركات ودورها في تدعيم جودة خدمات المراجعة الخارجية.

1-النتائج المستخلصة من تحليل آليات مجلس الادارة.

- اعتماد قواعد وتوجيهات تحدد دور رئيس مجلس الادارة وتفصل بين مهامه ومهام المدير التنفيذي أمر واجب. كما يجب أن يشارك مجلس الادارة بفاعلية في رسم الاستراتيجيات طويلة الأجل.

- أن يشتمل مجلس الإدارة على الأقل على ثلاث أعضاء مستقلين غير تنفيذيين يتمتعون بالحق والقدرة في الوصول الى المعلومات المتعلقة بالعمل بشكل متواصل ومنتظم، وتحفيز المدراء المستقلين بمنحهم مكافآت ترتبط بإنجازاتهم.

- تأكد مجلس الادارة من فاعليه آليات حوكمة الشركات ضمن دورها الاشرافي، وأن يشجع الإدارة ثقافة الحوار والنقد ووجهات النظر المختلفة من خلال اجتماعاته.

- فاعلية مجلس الإدارة يجب أن تعزز من خلال تقييم أدائه على أسس منتظمة ومرجعية واحداث التغييرات عند الحاجة مع ضرورة الحصول على موافقة المساهمين لذلك، وأن بشكل جدي الإجراءات التنفيذية ومكافآت المدراء.

2- النتائج المستخلصة من تحليل آليات المراجعة الداخلية

- تتضمن مسؤوليات وظيفية المراجعة الداخلية تقييم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ومراجعة الامتثال للقوانين والأنظمة .
- أن يكون قسم المراجعة الداخلية مسؤولاً يتمتع بالصلاحيات الملائمة، ولديه الوسائل والآليات الملائمة للوصول مباشرة إلى المكلفين بالحوكمة، والإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة. وأن يقيم عملية الحوكمة فيما يتعلق بتحقيقها لأهدافها المرتبطة بالأخلاق والقيم وإدارة الأداء والمساءلة.
- اشراف المكلفين بالحوكمة على قرارات التوظيف المتعلقة بقسم المراجعة الداخلية.

3- النتائج المستخلصة من تحليل آليات لجان المراجعة.

- أن تجتمع لجنة المراجعة مع المراجع دون حضور الإدارة مرة واحدة في السنة على الأقل، وأن تتم دعوة المراجع إلى حضور اجتماعات لجنة المراجعة بشكل منتظم.
- يعتبر حجم مكتب المراجعة وسمعته أهم الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين جودة خدمات مكاتب المراجعة.
- تقوم لجنة المراجعة بإنتقاء المراجعين الخارجيين والحكم على جودة خدماتهم وفقاً لتخصصهم في صناعة عميل المراجعة ولبرنامج رقابة الجودة المعتمد في مكتب المراجعة وللخبرة المهنية والمؤهلات العلمية للمراجع الخارجي ولفريق عمله.
- دراسة الموافقة على الخدمات الاستشارية والمعدة من قبل مكاتب المراجعة الخارجية بمناقشتها وتحديد أتعابها لتحقيق هدفها وتأثيرها على استقلالية المراجع الخارجي.

4- النتائج المستخلصة من تحليل آليات رقابة الجودة للمراجعة

- ينبغي أن تحصل شركات المراجعة على تأكيد خطي مرة في السنة على الأقل حول الإمتثال لسياساتها وإجراءاتها المتعلقة بالإستقلالية من قبل كافة موظفي الشركة الذين تقتضي متطلبات السلوك الأخلاقي أن يكونوا مستقلين، وأن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أنها تمتلك عددًا كافيًا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات.
- اعتماد الكفاءات والقدرات والموارد المتوفرة لمكتب المراجعة إضافة الى هوية وسمعة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية والمكلفين بالحوكمة كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.
- التأكد من مواكبة معايير رقابة جودة المراجعة المعتمدة للتطورات الجديدة في المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها دوليا. (اعتماد معايير دولية)
- ينبغي أن تضع الشركة عملية مراقبة مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية وتحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تخلق تهديدات على الإستقلالية، وإتخاذ الإجراء المناسب للتخلص من هذه التهديدات أو الحد منها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية.

ثالثا: الاقتراحات.

من خلال دراستنا لموضوع حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، وهذا من خلال الجانب النظري للموضوع، ومجمل التحليل للنتائج التي تم الوصول اليها بالدراسة العملية يمكن طرح التوصيات التالية:

- ضرورة اعتماد وضع معايير مهنية للمراجعة الخارجية في الجزائر، أو اعتماد المعايير الدولية حيث أن مهنة المراجعة الخارجية يعتبر مستوى أدائها عند المستوى الأدنى، في ظل نقص وعدم

اكتمال القوانين والتشريعات التي تحكمها في الجزائر، وغياب المستويات المثلى للأداء التي تحددها المعايير الوطنية والدولية، والتي يسعى المهنيون الى تحقيقها من أجل النهوض بالمهنة.

- وضع الهيئات المهنية التي تشرف على مهنة المراجعة الخارجية والرقابة على جودة خدماتها في الجزائر تحت سلطة المهنيين المستقلين وبإشراف الجهات الحكومية، على غرار التجارب الدولية في الدول المتقدمة، في حين تتمثل السلطة الحكومية في مجال السلطة والاشراف على الهيئات المهنية للرقابة على جودة المراجعة الخارجية، على غرار مجلس الرقابة على اعمال مراجعي حسابات الشركات العامة (PCAOB) بالولايات المتحدة الأمريكية، والمجلس الأعلى لمحافظي الحسابات (H3C) بفرنسا.

- تفعيل الدور الذي تلعبه الهيئات المهنية المشرفة على المراجعة في الجزائر، من حيث إعداد مشاريع معايير وطنية للمراجعة، والتوفيق مع المعايير الدولية، واعتماد مدونة لقواعد وأخلاقيات الممارسة المهنية، من أجل تحسين مستوى الأداء المهني، ودعم جودة الخدمات.

- تفعيل دور لجان المراجعة في ظل دورها الاشرافي على فعالية أعمال المراجعة الخارجية ضمن آليات حوكمة الشركات.

- اعتماد معايير الرقابة على جودة المراجعة الخارجية، وهذا بالتوفيق مع المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، لا سيما المعيار الدولي لرقابة جودة المراجعة (ISA220)، والمعيار الدولي لرقابة الجودة الأول (ISQC 1)، وهذا من أجل تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية وتحقيق الأهداف المرجوة منها على مستوى الاقتصاد الوطني، وبيئة ملائمة للاستثمار الأجنبي.

- تنمية الجانب التكويني في المجال العلمي والمهني للمراجعين الخارجيين في الجزائر، ابتداء من جانب التكوين الأكاديمي في مجال المحاسبة والمراجعة على مستوى المعاهد والجامعات، إضافة الى التكوين المهني للمراجعين من خلال معاهد متخصصة، وتدعيم هذا التكوين في مجال الاطلاع على مستجدات حوكمة الشركات من خلال الملتقيات الأكاديمية والمهنية المشتركة لمواكبة المستجدات في التطبيق السليم لحوكمة الشركات.

- تدعيم القاعدة التشريعية والقانونية لحوكمة الشركات في الجزائر، من خلال اصدار قوانين وتشريعات تشمل القضايا المعاصرة للحوكمة، وهذا باشراف المهنيين والأكاديميين في إعداد هذه القوانين، من أجل تحقيق تنظيم الممارسة المهنية وفق قاعدة تشريعية تتجاوب مع المتطلبات المهنية، وتخدم الاقتصاد الوطني، خاصة في ظل الشراكة الأجنبية، وآفاق الانضمام الى الهيئات الدولية.

- التأكد من مواكبة معايير المراجعة للتطورات الجديدة في المعايير المهنية الدولية للمراجعة (ISA)، والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها دوليا، وهذا ما يجسد ضرورة الإنضمام الى الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، خاصة في ظل اعتماد الجزائر للنظام المحاسبي والمالي الجديد (SCF)، ولكن يجب مراعاة خصائص الاقتصاد الوطني وبيئة المحاسبة والمراجعة، أو السعي نحو اعتماد معايير وطنية للمراجعة بالتوفيق مع المعايير الدولية.

رابعا: آفاق الدراسة

ان جودة التقارير المالية تكون ممثلة بمخرجات جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات، والتي أصبحت مطلبا لجميع مكونات المجتمع المالي لاعتمادهم على جودة التقارير المالية ومصداقية تقارير في عمليات اتخاذ القرار، مما يجعل من تحقيق جودة خدمات المراجعة مطلبا أساسيا لجميع هذه الفئات، وهذا ما يجعل الدراسة في موضوع جودة خدمات المراجعة يشمل عدة مستويات، تعتبر منطلقا يفتح المجال لآفاق أخرى للدراسة في مجال تحقيق جودة خدمات المراجعة من مستويات ومداخل أخرى كما يلي:

- دور المعايير الدولية للمراجعة في تحقيق جودة المراجعة الخارجية.
- دور حوكمة الشركات في التقليل من مشكلة انخفاض جودة خدمات المراجعة.
- دور الرقابة النوعية لشركات المراجعة في دعم جودة خدمات المراجعة الخارجية.
- مشكلة المنافسة في الاعتاب بين المراجعين الخارجيين وأثرها على جودة خدماتهم.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

I- المراجع باللغة العربية.

1- الكتب:

- 1- إبراهيم السيد المليجي، "دراسة واختبار تأثير آليات حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة الممارسة المهنية في مصر"، جامعة الإسكندرية، مصر، 2008.
- 2- إبراهيم العيسوي، التنمية في عالم متغير: دراسة في مفهوم التنمية ومؤشراتها"، دار الشروق، القاهرة (مصر)، 2003.
- 3- أحمد نور وآخرون، "دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات"، الدار الجامعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- 4- إصدارات صندوق النقد الدولي، "العولمة و الفرص المتاحة للدول النامية"، ترجمة أمينة عبد العزيز، هاشم فاطر، المجلة المصرية للتنمية و التخطيط، العدد 02، مصر، ديسمبر 1997.
- 5- ألفين أرينز و جيمس لوبك، "المراجعة مدخل متكامل"، محمد عبدالقادر الديسطي، الطبعة الثالثة، دار المريخ، السعودية، 2008.
- 6- أمين السيد أحمد لطفي، "فلسفة المراجعة"، الدار الجامعية، القاهرة، 2008.
- 7- بنك الإسكندرية، "النشرة الاقتصادية"، المجلد الخامس والثلاثون، القاهرة، 2003 .
- 8- البنك الأهلي المصري، أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات: حوكمة الشركات. النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد السادس والخمسون، 2003.
- 9- توماس وليم وهنلي امرسون، "المراجعة بين النظرية والتطبيق"، ترجمه احمد حامد حجاج وآمال الدين سعيد، دار المريخ، الرياض، 1989.
- 10- جمال حلاوة، علي صالح، "مدخل إلى علم التنمية". مكتبة الشروق، رام الله، الضفة الغربية، عمان، الأردن، 2009.
- 11- حاكم محسن الربيعي، تزد عبد الحسين راضي، "حوكمة البنوك وأثرها في الأداء والمخاطرة"، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2011.
- 12- د. محمد عبد الحليم عمر، محاضرة الجوانب المحاسبية للحوكمة، دورة حوكمة الشركات، جامعة الأزهر، مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي، 25_29/2008
- 13- د. جون سوليفان وآخرون، "حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين"، ترجمة: سمير كريم، مركز المشروعات الدولية الخاصة، ط3، واشنطن، 2003.
- 14- رضي محمد سامي، "موسوعة المراجعة المتقدمة"، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2011.

- 15- سعيد سليمان، "لجان التدقيق ودورها في الرقابة"، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين هيئة مهنية محاسبية دولية، الأردن.
- 16- سونيا محمد البكري: "إدارة الجودة الكلية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 17- طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات، شركات قطاع عام وخاص ومصارف، المفاهيم-المبادئ-التجارب-المتطلبات"، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 18- طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات -تطبيقات على المصارف-"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- 19- طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات والأزمة المالية العالمية"، الدار الجامعية، مصر، 2009.
- 20- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، ط3، مصر، 2008.
- 21- طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المراجعة"، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- 22- طارق عبد العال حماد، "حوكمة الشركات-المفاهيم، المبادئ التجارب"، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- 23- عبد العزيز دغيم، رنا التونجي، "حوكمة الشركات في الأسواق المالية الناشئة بين الإلزام والتطبيق الطوعي حالة سوق دمشق للأوراق المالية"، منشور في: نمرودة أحمد، وآخرون، الأزمة المالية العالمية والآفاق المستقبلية، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
- 24- عبد الوهاب علي، شحاتة السيد، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2007.
- 25- عبد الوهاب نصر علي وشحاتة السيد شحاتة، "مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة"، الدار الجامعية، مصر، 2006/2007.
- 26- عدنان بن حيدر بن درويش، "حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة"، اتحاد المصارف العربية، مصر، 2007.
- 27- عدنان بن حيدر بن درويش، "حوكمة المؤسسات ودور مجلس الإدارة"، اتحاد المصارف العربية، 2007.
- 28- عدنان قباجة وآخرون، "تعزيز حوكمة الشركات في فلسطين"، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية، القدس، 2000.
- 29- عطا الله وارد خليل، محمد عبد الفتاح العشماوي، "الحوكمة المؤسسية المدخل لمكافحة الفساد في المؤسسات العامة والخاصة"، مكتبة الحرية للنشر والتوزيع، مصر، 2008.
- 30- عبد العظيم حمدي، "عولمة الفساد وفساد العولمة: إداري- تجاري- سياسي- دولي"، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2008.
- 31- محمد الغزالي صلاح، "الحكم الصالح الطريق إلى التنمية"، جمعية الشفافية الكويتية، الكويت، 15 مارس 2007.
- 32- محسن أحمد الخضيرى، "حوكمة الشركات"، مجموعة النيل العربية، القاهرة، 2004.
- 33- محسن أحمد الخضيرى، "العولمة"، مجموعة النيل العربية، الطبعة الأولى، 2000.

- 34- محمد الفيومي و عوض لبيب، "أصول المراجعة"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998.
- 35- محمد مصطفى سليمان، "دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري دراسة مقارنة"، الدار الجامعية الإسكندرية، الطبعة الثانية، مصر، 2009.
- 36- محمد مصطفى سليمان، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 37- موفق اليافي، "الحوكمة الجيدة في مهنة المحاسبة"، الاتحاد العربي للمحاسبين القانونيين، بيروت، 2003.
- 38- نزمين أبو العطا، "حوكمة الشركات .. سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية"، إصدارات مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، 2003.
- 39- هادي عباس التميمي، "مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية"، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، 2004.
- 40- يوسف محمد طارق، "حوكم الشركات بين النظرية والتطبيق"، جمعية المحاسبين والمراجعين المصريين، مصر، 2012.

2-المجلات والدوريات المختصة:

- 1- أحمد أشرف عبد الحميد، "الحوكمة والتقارير المالية المنشورة للشركات المصرية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، المجلد السادس عشر، العدد الثاني، ديسمبر، 2002.
- 2- أحمد درويش، "نحو المزيد من الشفافية والنزاهة في القطاع الخاص"، مجلة التنفيذي مجلة ربع سنوية، مركز المديرين المصري، مصر، فبراير 2009.
- 3- أحمد سعيد قطب حسانين، "التكامل بين الآليات المحاسبية وغير المحاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة دراسة ميدانية على سوق الأسهم السعودي"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 46، العدد 1، مصر، جانفي 2009.
- 4- أحمد منير نجار، "حوكمة مؤسسات الاعمال كأحد متطلبات عولمة النشاط الاقتصادي المعاصر نظرة تحليلية"، ورقة مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، لبنان، 15-17 ديسمبر 2012،
- 5- الأخضر عزي، غالم جلطي، "الحكم الرشيد وخصوصة المؤسسات لأجل التسيير الفعال"، مجلة ميكاس MECAS، العدد 02، مخبر البحث-إدارة المؤسسات وتسيير راس المال الاجتماعي، جامعة ابي بكر بلقائد-تلمسان .

- 6- أم خليفة بلبركاني، "آليات الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية"، مجلة التنظيم والعمل، العدد 05، مخبر تحليل و استشراف و تطوير الوظائف و الكفاءات، جامعة معسكر، الجزائر، جانفي 2014.
- 7- الجدعاني نور ساعد، العنقري حسام عبد المحسن، "تأثير حجم وسمعة مكتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني دراسة ميدانية على مكاتب - المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، مجلد الثالث والعشرون، العدد الثاني، المملكة العربية السعودية، 2009.
- 8- إيمان حسين الشاطري و حسام عبد المحسن العنقري: "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني- دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 1، جدة، 2006.
- 9- الحميد عبد الرحمن بن إبراهيم: "خصائص جودة المراجعة المالية -دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية"، مجلة الإدارة العامة، العدد 3، الرياض، 1995.
- 10- خالد ذيب، "الأزمات المالية وتطور الحوكمة"، مجلة التنفيذي مجلة ربع سنوية، مركز المديرين المصري، مصر، فبراير 2009.
- 11- خالص حسن يوسف الناصر، عبد الواحد غازي محمد النعيمي، " دور حوكمة الشركات في تطوير البيئة الاستثمارية واجتذاب الاستثمار الأجنبي في إقليم كردستان العراق"، مجلة جامعة نوروز، العدد (صفر)، دهوك، العراق، 2012.
- 12- داوود يوسف صبح، "المعيار الدولي للرقابة النوعية"، مجلة المحاسب المجاز، العدد 40، لبنان، 2009.
- 13- رلى نعيم دهمش، "رقابة الجودة في تدقيق الحسابات-مفهومها وأهميتها"، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 95، عمان، 1996.
- 14- ريحاي مها، "الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليمات " مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 24، العدد الأول، دمشق، سوريا، 2008.
- 15- سمير أبو الفتوح، "نظرية الوكالة: مدخل لتخفيض التكاليف العامة"، المجلة العربية للإدارة، المجلد الثاني عشر، العدد الرابع، المملكة العربية السعودية، 1998.
- 16- سمير كامل محمد عيسى، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 2، المجلد 45، الإسكندرية، 2008.
- 17- شوقي عبد العزيز الحفناوي، "حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية"، مجلة المحاسب جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد 30، مصر، أكتوبر 2007.

- 18- الصادق زكريا محمد، " تطور بحوث المحاسبة المالية وعلاقتها بمناهج البحث سنوات 1926-1986"، مجلة التجارة والتمويل، العدد الأول، جامعة طنطا، مصر، 1989.
- 19- صالح بن عبد الرحمن السعد ومحمد بن حسن مفتي، " أسباب ونتائج ضغوط موازنة الوقت في بيئة المراجعة السعودية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 38، العدد 2، الإسكندرية، 2001.
- 20- ظاهر شاهر القشي: "انهيار بعض الشركات العالمية وأثرها في بيئة المحاسبة"، المجلة العربية للإدارة، المجلد 25، العدد 2، القاهرة، 2005.
- 21- عبد الناصر محمد سيد درويش، " دور الإفصاح المحاسبي في التطبيق الفعال لحوكمة الشركات دراسة تحليلية وميدانية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة فرع بني سويف، جامعة القاهرة، العدد الثاني، يوليو 2003.
- 22- عطاء الله خليل، "العوامل المؤثرة في التخطيط لعملية التدقيق في المكاتب الأردنية في ضوء معيار الأهمية النسبية"، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد 2، دمشق، 2000.
- 23- عفاف اسحق ابو رز، " الرقابة على أداء المحاسبين القانونيين"، مجلة المدقق، العدد 83، لبنان، 2010.
- 24- على العيادي، "القطاع الخاص يدفع حوكمة الشركات في الجزائر"، نشرة دورية للشرق الأوسط وشمال افريقيا، مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد 21، 2011.
- 25- عوض بن سلامه فايز الرحيلي، "لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات :حالة السعودية"، مجلة الاقتصاد والإدارة، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2008.
- 26- فهيم سلطان محمد الحاج، " آليات حوكمة الشركات ودورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة السودانية"، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، العدد 01، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، يناير 2012.
- 27- فيصل محمود الشوورة، "قواعد حوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الارنية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 25، العدد 2، سوريا، 2009.
- 28- محمد حسين الصديق، " دور المراجعة عن المسؤولية الاجتماعية في تحقيق الجودة الشاملة"، مجلة كلية الاقتصاد العلمية، العدد 2، السودان، 2012.
- 29- مركز المشروعات الدولية الخاصة، "حوكمة الشركات قضايا واتجاهات"، نشرة دورية، العدد 13، 2009.
- 30- ناصر دادي عدون، صلوا تشي سفيان، " التأهيل عملية لتطبيق الحوكمة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائري"، مجلة الإصلاح الاقتصادي والاندماج في الاقتصاد العالمي المدرسة العليا للتجارة، العدد 05، الجزائر، 2008.

- 31- نجاتي إبراهيم عبد العليم، نظرية الوكالة ودورها في تطوير نماذج الرقابة على الأداء، مجلة العلوم الإدارية، العدد الأول، 1991 .
- 32- نور ساعد الجعداني، حسام عبد المحسن العنقري، " تأثير حجم وسمعة مكاتب المراجعة وطبيعة المنافسة بينها على جودة أدائها المهني - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والإدارة، المجلد 23، العدد 2، الرياض، 2009.
- 33- هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية: معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة.

3- المؤتمرات والملقيات:

- 1- إبراهيم خليل حيدر السعدي، " اثر الانهيار المالي المعاصر للشركات في المحاسبة والتدقيق"، المؤتمر العلمي الثالث حول الازمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول (التحديات والافاق المستقبلية)، 28-29 افريل 2009، جامعة الاسراء الخاصة.
- 2- أحسن عثمان، سعاد شعابني، " النظام المالي المحاسبي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر"، مداخلة مقدمة للملتقى حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، 6-7 ماي 2012، الجزائر.
- 3- أحمد مخلوف، " الأزمة المالية العالمية واستشراف الحل باستخدام مبادئ الإفصاح والشفافية وحوكمة الشركات"، ورقة عمل مقدمة للملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية الاقتصادية والدولية والحوكمة العالمية 20-21 أكتوبر 2009.
- 4- إسماعيل جوامع، فايزة بركات، " حوكمة المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري رؤية محاسبية"، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مخبر مالية بنوك وإدارة اعمال، جامعة محمد خيضر بسكرة، يومي 6-7 ماي 2012.
- 5- بتول محم نوري، على خلف سلمان، " حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة"، ورقة عمل مقدمة للملتقى الدولي حول الابداع والتغير التنظيمي في المنظمات، جامعة المستنصرية، العراق.
- 6- بديسي فهيمة، " التدقيق الداخلي ودوره في إنجاح مسار تطبيق الحوكمة"، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر الواقع والآفاق في ضوء 69 . المستجدات العالمية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 11-12 أكتوبر 2010.
- 7- بلمقدم مصطفى، حلبي وهيبية، " الفساد الإداري والحكم الراشد كاستراتيجية لمكافحة"، مداخلة للملتقى الوطني حول الإصلاح الإداري والتنمية الاقتصادية، المركز الجامعي خميس مليانة، يومي 3-4 ديسمبر.
- 8- بوقرة رابح، غانم هاجر، " الحوكمة: المفهوم والاهمية"، مداخلة للمشاركة في الملتقى الوطن حول الحوكمة كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، 06-07 ماي 2012.

- 9- جودي محمد رمزي، "اهتمام لجنة المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل للحوكمة الشركات"، بطاقة مشاركة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر ببسكرة، 07-0 ماي 2012.
- 10- حداد، مناور، "دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية"، ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي المنعقد في جامعة دمشق، سوريا، 2008،
- 11- زرزاز العياشي، "أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات"، مداخلة مقدمة للملتقى الدولي الثامن حول "الحوكمة المحاسبية: واقع رهانات وآفاق" كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، علوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، 07-08 ديسمبر 2010.
- 12- عباس حميد يحيى التميمي، "آليات الحوكمة ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات المملوكة للدولة"، مداخلة مقدمة للمؤتمر العلمي لهيئة النزاهة، العراق، 2008.
- 13- عز الدين فكري تهامي، "حوكمة المؤسسات الوقفية"، الندوة الدولية الأولى في التمويل الإسلامي الوقف الخيري والتعليم الجامعي المنعقدة في رحاب كلية التجارة - جامعة الأزهر، جمهورية مصر العربية، 23-24 أبريل 2012م
- 14- عوض سلامة الرحيلي، "لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات - حالة السعودية"، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، 2005.
- 15- فريد خميلي وشوكمال عبد الكريم، "الحوكمة والفساد الإداري والمالي"، بحث مقدم في الملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار، عنابة، 2009.
- 16- فريد كورتل، "حوكمة الشركات: منهج القادة والمدراء لتحقيق التنمية المستدامة في الوطن العربي"، مداخلة مقدمة للمؤتمر العلمي الدولي الأول لكلية الاقتصاد بجامعة دمشق، سوريا، أيام 15 و 16 أكتوبر 2008.
- 17- كتوش عاشور، نبيل حمادي، "التدقيق القانوني كأداة لتسيير الوكالة في الشركة"، الملتقى الدولي العلمي حول: "Gouvernance d'entreprise, Ethiques des affaires et Responsabilité sociale de l'entreprise", Tlemcen les 5 et 6 decembre 2007.
- 18- كمال بوعظم، "حوكمة الشركات ودورها في التقليل من عمليات التضليل في الأسواق المالية والحد من وقوع الأزمات"، ورقة عمل مقدمة للملتقى الدولي حول الحوكمة وأخلاقيات الأعمال في المؤسسات، جامعة باجي مختار، عنابة 18-19 نوفمبر، 2009.
- 19- محمد عبد الله آل عباس، "أثر المعلومات عن جودة المراجعة وسمعة المراجع على سوق الأسهم السعودية - دراسة اختبارية لكفاءة السوق"، ورقة عمل مقدمة إلى ندوة: دور المعلومات المحاسبية في تنشيط سوق الأوراق المالية، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 5-6 ديسمبر 2006م.

- 20- محمد مطر، " دور الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ي تعزيز وتفعيل التحكم المؤسسي"، مؤتمر العلمي المهني الخامس، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، أيام 24-25 أيلول، عمان، الأردن، 2003،
- 21- مراد سكاك، فارس هباش، "دور التدقيق الاجتماعي في إطار الحوكمة المسؤولة اجتماعيا في ظل الانفتاح الخارجي"، مداخلة في إطار الملتقى الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، يومي 20 21 أكتوبر 2009.
- 22- مصطفى السعدني، " الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات"، أعمال المؤتمرات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2006.
- 23- مصطفى حسن بسيوني السعدني، " الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات"، ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلية في جمهورية مصر العربية، مصر، 2006.
- 24- ميخائيل، أشرف حنا، " تدقيق الحسابات في إطار منظومة حوكمة الشركات"، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، 2005.
- 25- نوال صبايحي، " واقع الحوكمة في دول مختارة - مع التركيز على التجربة الجزائرية-"، مداخلة مقدمة للمؤتمر الدولي الثامن حول: دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي -الشلف، الجزائر 19-20 نوفمبر 2013.
- 26- نبيل أبو دياب، " أفاق تطوير لائحة حوكمة في فلسطين"، الملتقى السنوي الأول لسوق رأس المال الفلسطيني بعنوان سوق فلسطين للأوراق المالية عقد من الصمود والانجاز والتحدي، فلسطين، سبتمبر 2007.

4- الرسائل العلمية:

- 1- أحمد زياد جمال إبراهيم " العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة ال البيت الفرق، الأردن، 2002.
- 2- بوزيد سايح، "دور الحكم الراشد في تحقي التنمية المستدامة بالدول العربية"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، دراسة غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ابي بكر بلقايد بتلمسان، الجزائر، 2012-2013.
- 3- حسين عبد الجليل آل غزوي، " حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلمة المحاسبية"، مذكرة ماجستير، دراسة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، الأكاديمية العربية بالدنمارك، 2010.
- 4- سعاد سعيد غزال (2006)، "الابعاد الاستراتيجية لمسؤولية المنظمة في ضوء التحكم المؤسسي وأثرها الإفصاح المحاسبي"، أطروحة دكتوراه دراسة غير منشورة، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة الموصل، 2006.

- 5- الصالح احمد علي، " بناء محافظ رأس المال الفكري من الأنماط المعرفية ومدى ملاءمتها لحاكمة الشركات في القطاع الصناعي المختلط في بغداد " ، أطروحة مقدمة إلى مجلس كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة بغداد كجزء من متطلبات شهادة الدكتوراه فلسفة في إدارة الأعمال ،بغداد،،2006 .
- 6- عباس حميد يحيى التميمي، "أثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية والحوكمة في الشركات المملوكة للدولة - دراسة ميدانية في عينة من الشركات العراقية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة في فلسفة المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2008.
- 7- على مناد، "دور حوكمة الشركات في الأداء المؤسسي دراسة قياسية"، أطروحة دكتوراه دراسة غير منشورة، جامعة ابي بكر بالقايد، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، تلمسان،2014
- 8- علي جابر اسماعيل، "العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي للحاكمة المؤسسية وجودة التقارير المالية"، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية الأعمال، نخصص محاسبة، جامعة الشرق الاوسط، 2010.
- 9- عهد على سعيد، "الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، دراسة غير منشورة، كلية الاقتصاد قسم المحاسبة، جامعة تشرين، سوريا،2009
- 10- . لخلف عثمان، " واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وسبل دعمها وتمييزها دراسة حالة الجزائر "، أطروحة دكتوراه غير منشورة، في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2003-2004.
- 11- محمد جبران، "العوامل المؤثرة في جودة مراجعة الحسابات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين"، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، جامعة الملك سعود، الرياض، 18-19 ماي 2010.
- 12- نبيل حمادي، " أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر "، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر، 2012.
- 13- نصيف جاسم محمد الجبوري، "مفاهيم نظرية الوكالة وانعكاساتها على نظم قياس الأداء والحوافز في بعض الشركات المساهمة العراقية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة في فلسفة المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 1999.

5 -قوانين و تشريعات:

1. القانون التجاري، اصدارات الأمانة العامة للحكومة، الجزائر، 2007.
2. القانون رقم 91-08، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، المؤرخة في 01/05/1991.
3. المادة 02 من المرسوم رقم 11-73، يحدد كفايات ممارسة المهنة التضامنية لمحافظة الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 11، المؤرخة في 20/02/2011.

4. المادة 04 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11.
5. المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 11-24، يتعلق بتشكيل المجلس الوطني للمحاسبة وتشكيله وقواعد سيره، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 7، المؤرخة في 2011/02/02.
6. المادة 05 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11.
7. المادة 08 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11.
8. المادة 14 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11.
9. المادة 25 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11..
10. المادة 38 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11.
11. المادة 63 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11.
12. المادة 64 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11.
13. المادة 65 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11.
14. المادة 73 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11.
15. المادة رقم 01 من المرسوم رقم 85-53، يتضمن إحداث مفتشية عامة للمالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10، المؤرخة في 1980/03/04.
16. المادة رقم 39 من الأمر رقم 69-107، يتعلق بقانون المالية لسنة 1970م، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، المؤرخة في 1969/12/31.
17. المادة رقم 47 من الأمر رقم 71-82، يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المؤرخة في 1971/12/29.
18. المواد 23 و 24 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11.

19. المواد 26 و 27 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11.
20. المواد من 31 الى 40 من القانون رقم 10-01، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، المؤرخة في 2010/07/11.

6-بحوث منشورة في الانترنت:

- 1- انظر موقع مجمع اللغة العربية: <http://www.m-a-arabia.com> / بتاريخ: 2010/10/02
- 2- عبد المجيد قدي، "إمكانية تطبيق مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية بخصوص حوكمة الشركات في البلاد العربية: الجزائر نموذجا"، بحث منشور في الموقع:
www.kantakji.com/media/1396/911.doc بتاريخ: 2014/12/11.
- 3- محمد حسن يوسف، "محددات الحوكمة ومعاييرها"، بحث متاح على الموقع:
http://www.grenc.com/show_article_main.cfm?id=7948 بتاريخ 2013/05/16
- 4- محمود احمد حمودة، "مفهوم جودة المراجعة الخارجية وتأثيرها على الأرباح" من الموقع الالكتروني
<http://arabacc-dir.blogspot.com/2013/06/external-audit.html#sthash.vfk66Bb2.dpf>
consulter le:25/02/2014
- 5- ياسر خالد بركات الوائلي، "الفساد الإداري. مفهومه ومظاهره وأسبابه: مع إشارة إلى تجربة العراق في الفساد"، بحث متاح على الموقع: <http://www.annabaa.org/index.htm>
- 6- ياسين العايب، "مخاطر عدم تماثل المعلومات بين قصور صيغ التمويل التقليدية وحلول الصناعة المالية الإسلامية"، بحث متاح على الموقع: www.kantakji.com/media -مخاطر-عدم-تماثل.docx

II - المراجع باللغة الأجنبية.

1- Les livres :

1. Caplan, Robert & Atkinson, "Advanced Management Accounting", 2nd edition, Prentice- Hill International Inc., USA, 1989.
2. Centre international pour l'entreprise privée, (CIPE Bulletin en français), juin 2008/N°:3.
3. Charreaux G, « Le gouvernement des entreprises : Corporate Governance Théories et Faits », Économica, 1997
4. Charron J.L, Separi.S, "Organisation et gestion de l'entreprise", DECF3, Annales 2006, Dunod, Paris.2006

5. Edwin & Gruber, Martin, "Modern Portfolio Theory and Investment Analysis", John Wiley and sons, Inc., New York, 1995.
6. EL OMARI S et SABOLY M : Emergence d'une profession comptable libérale - le cas du Maroc, Onzième journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management, Association Francophone de la Comptabilité, 17 et 18 mars 2005, Bordeaux.
7. Evrard Y, Pras B et Roux E, Market, Etudes et recherches en marketing, Dunod., 2003.
8. FAFATAS Stephan A , « Auditor risk management following audit failure », unpublished PHD thesis, University of Colorado at Boulder, 2006
9. Fawzy, S., « Assessment of Corporate Governance in Egypt ». Working Paper No. 82, The Egyptian Center for Economic Studies, Égypte ,April 2003
10. Gérard CHARREAUX, « Corporate Governance Theories: From Micro Theories to National Systems Theories », FARGO - Centre de recherche en Finance, Architecture et Gouvernance des Organisations, France, 2004..
11. Gérard Lécivain, "Management des organisations et stratégies: pouvoir et gouvernance dans l'organisation", dossier N°5, Université de littoral.
12. Gomez.P.Y, "Le gouvernement de l'entreprise: Modèles économiques de l'entreprise et pratiques de gestion", Interéditions, 1996.
13. Higgins, Robert, "Analysis for Financial Management", 6th edition, McGraw – Hill, America, 2001.
14. Joseph A. Grundfest, Max Berueffy, « the treadway commission report: tow years later », prepared for the sixteenth Annual securities regulation institute the university of california, san diego, January 26.1989.
15. Koenig. Gérard. s, "De nouvelles théorie pour gérer l'entreprise du xxlé siècle", Paris, economica, 1999.
16. Marc-Hubert Depret et autres,« Gouvernance d'entreprise », édition de boeck, Bruxelles, Belgique, 2005
17. Michel GHERTMÀN, « Application pratique de la théorie des couts de transaction », Département Stratégie et Politique d'Entreprise, Paris.
18. Mintz, Steven M., " Improving Corporate Governance Systems : A Stakeholders Theory Approach " , 2003 , www.aaahq/Am2003/cpe/ethics/Forum
19. O.E.Williamson , "les institution l'économie", inter édition , Paris ,1994.
20. OECD , Principles for Corporate Governance, OECD publications, 2004.
21. OECD, OECD Principles of Corporate Governance, 2004
22. Oliver Williamson, "the Economic institutions capitalisms: firms, markets, relational contracting ", New York, Free press, London, 1985.
23. P.Milgom et J.Roberts, « Economie », organisation et management, PUG, 1997.
24. Paquerrot.M, "Stratégie d'enracinement des dirigeant, performance de la firme et structure de contrôle ", Le gouvernement des entreprises (édition Charreaux), Edition Economica, 1997.
25. Parrat. Frédéric , « Le gouvernement d'entreprise», Dunod, Paris, 2003
26. PIERRE Vernimmen, « finance d'entreprise « », 5eme édition ,Daloz , paris, 2002
27. Roland Pérez, « La gouvernance de l'entreprise », Éditions La Découverte, Paris, 2003.

28. The Financial Reporting Council(FRC), "The UK Approach to Corporate Governance" ,London ,Nov.2006.
29. The Institute of Internal Auditors (IIA) , "The Role of Auditing in Public Sector Governance " , 2006. Thiia.org .
30. The Institute Of Internal Auditors, «The Lessons that Lie Beneath», Tone at the Top, USA: February 2002

2-Revues :

1. Alchian.A, Demsetz.H, "Production, Information costs& Economic Organization" , The American Economic Review, vol 62, N°5, Decembre1972.
2. Anonyme, « williamson & la théorie des coûts de transaction », chapitre 5 à paraître "dans les grandes hauteurs en Economie des organisations",1984. Le document disponible : http://digitalcommons.law.yale.edu/fss_papers/4392.
3. Barber Barry & Gibson Kim M , « New standards alter quality control systems », Journal of Accountancy, New York, Aug 1996, Vol 182, Iss2.
4. Benoît Pigé , « Les enjeux du marché de l'audit », Revue Française de Gestion, Paris, Nov/Dec 2003, Vol 29, Iss 147.
5. Benoît PIGÉ , « Enracinement des dirigeants et richesse des actionnaires », Revu Finance Contrôle Stratégie ,Volume 1, N° 3, septembre 1998.
6. Bernard Gumb & Christine Noël, "Le rapport des dirigeants sur le contrôle interne à l'épreuve de l'analyse de discours/CEO », reports about internal control, a content analysis, Comptabilité contrôle audit, Paris, Dec 2007, Vol 13, Iss 2.
7. Birnberg Jacob G & Shields Michael D, "The Role of Attention and Memory in Accounting Decisions", Accounting Organizations and Society, Oxford, 1984, Vol 9, Iss 3.
8. Céline ABESSIS, « Les couts de transaction : état de la théorie », revue réseaux, n 84, CNET- 1997.
9. Charreaux.G,"La théorie positive de l'agence: positionnement et apports", Revue d'économie industrielle, N°92, 2 et 3 trimestres2000.
10. Charreaux.G,"Pour une véritable théorie de la latitude managérial du gouvernement d'entreprise", Revue française de gestion, Novembre/Décembre, N°111, 1996.
11. Christina Brune, « Two quality standards exposed», The Internal Auditor, Altamonte Springs, Aug 2003, Vol 60, Iss 4.
12. Cohen, Jeffrey et al., "The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality " , Journal of Accounting Literature , 2004 .consulter la page web : <http://www.ifac.org/IAASB/Projects>. Copyright © 2010 International Federation of Accountants.
13. Cortina, J, What is coefficient Alpha ? An examination of theory and applications, Journal of applied psychology, Vol. 78, n°1, 1993.
14. De Angelo and Linda Elizabeth, "Auditor size and audit quality, Journal of Accounting & Economics", Amsterdam, Dec 1981, Vol 3, Iss 3.

15. Deborah Bloomfield & Joshua Shackman, "Non-Audit Service Fees Auditor Characteristics and Earnings Restatements", Manageriel Auditing Journal, Bradford, 2008, Vol 23, Iss 2..
16. DEGOS Jean-Guy : Une brève histoire des diplômes d'expertise comptable français 1927 - 1997, Revue du financier, n° 146, paris, 2004.
17. Demirag , I.& et al., Corporate Governance: Overview and Research Agenda, British Accounting Review , Vol. 32 , 2000 ,PP341-354 .
18. Dennis M O'Reilly & John T Reisch , "Industry specialization by audit firms - What does academic research tell us?", Ohio CPA Journal, Columbus, Jul-Sep 2002, Vol 61, Iss 3 .
19. Donald Samelson and others , "The Determinants of Auditee Satisfaction and Perceived Audit Quality in Local Government", Journal of Public Budgeting Accounting & Financial Management, Boca Raton, Summer 2006, Vol 18, Iss .2
20. Furubotn.E.G, Pejovich. S, "Property rights and Economic theory: a survey of recent literature", Journal of Economic literature, decembre1972, N°12.
21. G.K. Huysamen, Coefficient alpha, unnecessarily ambiguous; unduly ubiquitous, SA Journal of Industrial Psychology, 2006, 32 (4).
22. George I Victor & Moshe S Levitin , « Current SEC and PCAOB Developments » , The CPA Journal, New York, Sep 2004, Vol 74, Iss 9.
23. Gunny Katherine and Zhang Tracey, "The association between earnings quality and regulatory report opinions in the accounting industry", AICPA peer review and PCAOB inspections, working paper, 2006. du site www. ssrn.com.
24. Harwood T.G. & Garry T, An overview of content analysis, The Marketing Review 3, 2003.
25. Jagan Krishnan & Paul C Schauer , « The differentiation of quality among auditors -Evidence from the not-for-profit sector, Auditing », Sarasota, Fall 2000, Vol 19.
26. James Bierstaker , "The Impact of Competition on Audit Planning Review, and Performance", Journal of Accounting Literature, Gainesville, 2006, Vol 25.
27. James Schmutte & John Thieling, "Addressing the New Quality Control Standards", The CPA Journal, New York, Jan 2010, Vol 80, Iss 1.
28. Jensen et Mekling, « theory of the firm: Managrial.Behavior,Agency cots and owner ship structure »,gournal of financial Economices,vol3,N°4,Octobre1976
29. Jeong-Bon Kim and others , "Auditor conservatism, asymmetric monitoring, and earnings management", Contemporary Accounting Research, Toronto, Summer 2003, Vol 20, Iss 2
30. Jere R Francis & Michael D Yu , « Big 4 Office Size and Audit Quality », The Accounting Review, Sarasota, Sep 2009, Vol 84, Iss .5
31. Jerry W Lin and Mark I Hwang, "Audit Quality Corporate Governance and Earnings Management - A Meta-Analysis », International Journal of Auditing, Oxford, Mar 2010, Vol 14, Iss 1.
32. John, Kose and Kedia, Simi, " Design of Corporate Governance : Role of Ownership Structure, Takeovers, and Bank Debit " ,2003.www.Icf.som.yale.edu/pdf.

33. Jong-Hag Choi and others, "Audit Office Size Audit Quality and Audit Pricing", Auditing, Sarasota, May 2010, Vol 29, Iss .1
34. Jang, Hwee-Yong Jonathan and Lin, Chan-Jane, " Audit Quality and Trading Volume Reaction: A study of
35. Initial public Offering of Stocks", Journal of Accounting and Public Policy,(Vol.12, No. 3, Fall, 1993)
36. K Raghunandan, William and others , "Initial evidence on the association between nonaudit fees and restated financial statements", Accounting Horizons, Sarasota, Sep 2003, Vol 17, Iss 3.
37. Knapp, C. Michael, "Factors That Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality" Auditing: A Journal of Practice and Theory, (Vol.10, No.1, Spring, 1991)
38. LaPorta, Rafael, Florencio Lopez-de-Silanes, Andrei Shleifer, and Robert Vishny. 1999. "The Quality of Government." Journal of Law, Economics and Organization, 1999, 15 (1).
39. Lee Chi-Wen Jevons and others , « The 150-hour rule, Journal of Accounting & Economics », Amsterdam, April 1999, Vol 27, Iss 2,
40. LEE Tom, « Financial reporting quality labels: The social construction of the audit profession and the expectations gap », Accounting, Auditing & Accountability Journal, Bradford, 1994, Vol 7, Iss 2..
41. Mathilde Mesnard, « Corporate governance et réforme du système bancaire en Fédération de Russie », Revue d'études comparatives Est-Ouest. Volume 27, 1996, N°2. pp. 149-185.
42. Meyer, Kyle , "Industry Specialization And Discretionary Accruals For Big 4 And Non-Big 4 Auditors", Unpublished PhD thesis, The Florida State University, 2009.
43. Morck.R, Shleifer.A, Vishny.R.W, « Do Managerial objectives drive bad acquisition? », Journal of finance, N°45, 1990.
44. Mouna Hazgui et autres, « Les défaillances affectant la qualité de l'audit - une étude qualitative sur le marché français, 31ème Congrès de l'association francophone de comptabilité » ,la crise et des nouvelles problématiques de la valeur, université de Strasbourg, France, 10 au 12 mai 2010.
45. Neal, R. and Cochran L.P., "Corporate social responsibility, Corporate governance, and financial performance: Lessons from finance" , Journal of Business Horizons , Vol. 51, Iss. 6, Nov.-Dec, 2008..
46. Nichlas S. Argyres ; Julia Porter Liebeskind, « Contractual commitments, Bargaining power and governance inseparability: incorporating history into transaction cost theory », The academy of management review, vol 24, n° 01, January 1999.
47. Peck, I.S. and Ruigrok W., "Hiding behind the flag? prospect for changes in German Corporate Governance" , European management Journal , Vol.18 , Iss.4 , Aug. 2000.
48. Podrug N and others, "Critical Overview Of Agency Theory", Annals of DAAAM International ,Austria, 2010 Vol 21, N 1.

49. Polmrose, Zoe-Vonna " An Analysis of Auditor litigation and Audit Service Quality "The Accounting Review , Vol LXIII- No 1 , January , 1988.
50. Riadh Manita et autre: « Les approches d'évaluation et les indicateurs de mesure de la qualité d'audit -étude critique », Euro-Mediterranean Economics and Finance Review, paris, 2008, Vol 2, N°3.
51. Robin N Romanus and others, "Auditor Industry Specialization, Auditor Changes and Accounting Restatements", Accounting Horizons, Sarasota, Dec 2008, Vol 22, Iss 4.
52. Shleifer.A, Vishny.R.W," Management Entrenchment: the Case of Manager Specific Investments", Journal of finance Economics, vol25, N°1.
53. Simon Yves, du Montcel Henri Tézenas, « Théorie de la firme et réforme de l'entreprise », Revue économique , Volume 28, n°3,1977..
54. Singh, H. and Harianto, F.,"Management-Board Relationships, Takeover Risk and Adoption of Golden Parachutes " , Academy of Management Journal, Vol.(32) , 1989.
55. Smith Report, Financial Reporting Council (FRC) , " Audit Committee-Combined Code Guidance " , Smith report , London , 2003.
56. Spanos L, " Corporate Governance in Greece developments and policy Implications", International Journal of Business in society, Vol (1), N01,2005
57. Sutton Steve G & Lampe James C: « A Framework for Evaluating Process Quality for Audit Engagements », Accounting and Business Research. Kingston Upon Thames, Summer 1991, Vol 21, Iss 83.

3-Mémoires et thèses:

1. Alghamdi, Salim,Ali,L ,« Investigation into Earnings Management Practices and the Role of Corporate Governance and External Audit in Emerging Markets: Empirical Evidence from Saudi Listed Companies », Durham thèses, Durham University,2012. Available at Durham E-Thèses Online
2. Gueguen, Gaël, Environnement et management stratégique des PME : le cas du secteur Internet, Thèse de doctorat, Université Montpellier I, 2001.
3. HABBASH, MURYA , « The Effectiveness Of Corporate Governance And External Audit On Constraining Earnings Management Practice In The Uk »,Durham thèses, Durham University ,2010. Available at Durham E-Theses Online: <http://etheses.dur.ac.uk/448/>
4. Jérémy morvan, « la gouvernance d'entreprise managériale : positionnement et rôle des gérants de fonds socialement responsables », thèse pour le doctorat nouveau régime en sciences de gestion, université de Bretagne occidentale, 29novembre2005
5. MENASRIA Nabil. « La gouvernance des entreprises à travers le cas de l'autorité de régulation de la poste et destélécommunications (ARPT) », Article Revue économie et management, Université de Tlemcen, algérie, 2008.

4- Conférences et Rapport :

1. Archambeault, Deborah S., « The relation between Corporate Governance Strength and Fraudulent Financial Reporting : Evidence from SEC Enforcement Cases, Nov. 2002.
2. Cadbury Committee (1992), « Report Of The Committee On The Financial Aspects Of Corporate Governance », London, Gee and Co Ltd, 01 December 1992,
3. Cadbury Committee 1992, « Financial Aspects Of corporate governance », Financial reporting council ,London stock exchange London .Avlable at : http://www.oslobors.no/.../eierstyring_og_selskapsledelse_definisjoner.pdf consulté le :01/02/2010.
1. CANET R., « Qu'est-ce que la gouvernance ? », Conférences de la chaire MCD, Canada, 16mars2004.En ligne : <http://www.chaire-cd.ca>
2. Grant Kirkpatrick, The OECD principles as a reference point for good corporate governance, To a Regional Seminar on Corporate Governance for Banks in Asia, Hong Kong, 19-20 June 2006.<http://www.oecd.org/dataoecd/49/20/37178663.pdf>
3. HAMDY Mohamed Lamine : la Profession Comptable au Maghreb (Algérie - Libye -Maroc - Mauritanie - Tunisie), Conférence internationale sur le rôle de la profession comptable dans l'économie de développement, organisé par : la Banque Mondiale, Banque Africaine de Développement, les Nations Unies (CNUCED), IFAC et la FIDEF, le 28 et 29 septembre 2006, Nairobi.
4. Hample, http://www.ecgi.org/codes/documents/hample_index.htm consulter le :03/12/2012.
5. Hess, David and Impavido, Gregorio, " Governance of Public Pension Funds, Lessons from Corporate Governance and International Evidence " , 2003. www.Econ.worldbank.org.
6. Ira Millstein & Weil & Gostbal & Mangesllp, Special Publication From Cipe , No(18),CIPE,2010,p :02. www.cipe.org
7. Organisation For Economic Co-Operation And Development, «Using the OECD Principles of Corporate Governance a boardroom perspective», Paris,2008.
8. Organization for Economic Cooperation and Development, Beijing, 2000. www.oecd.oeg/daf
9. PIOT charles , « Réputation de l'auditeur et modèle de gouvernance: une comparaison France, Allemagne, Canada ». 24ème Congrès de Identification et maîtrise des risques: enjeux pour l'audit, la comptabilité et le contrôle de gestion, 22-23 Mai 2003, Belgique: Association Francophone de Comptabilité
10. Private Sector Corporate Trust," Good Corporate Governance in State-Owned Corporations –Final Draft Guidelines " 2002 ,
11. Riadh Manita, « La qualité du processus d'audit : une étude empirique sur le marché financier tunisien », 30eme Congrès de l'association francophone de comptabilité : La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, université de Strasbourg, France, 27 au 29 mai 2009.
12. Robert, John," Agency Theory , Ethics and Corporate Governance", presented at the Corporate Governance and ethics Conference, Mac Quarie, Graduate School of Management –Sydney, Australia, June 28-30, 2004
13. Samira Demaria. Lecture multi-théorique de la période de transition aux normes IAS/IFRS : une analyse lexicale de la communication financière. Journée de

- recherche : Les IFRS et leurs conséquences sur l'analyse et la gestion financière, Sep 2007, Paris, France.
14. Sarbanes, P. and Oxley ,M., " Sarbanes-Oxley Act of 2002 ", A Congress , Washington DC.2002 Available on <http://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>
 15. AICPA Practice Alert 2004-01, Illegal Acts.
 16. FMI : Algeria Financial System Stability Assessment, including Reports on the Observance of Standards and Codes on the following topics - Monetary and Financial Policy Transparency and Banking Supervision, Country Report N°:04/138, 17/05/2004.
 17. NEPAD: Country Review Report of the People's Democratic Republic of Algeria African Peer Review Mechanism. APRM Country Review Report N°:4, september 2007

2- Divers

- 1- International Accounting Standards Board : International Financial Reporting Standards- IAS1 going concern, London, 2009.
- 2- International Accounting Standards Board : International Financial Reporting Standards- IAS38 Intangible Assets, London, 2009.
- 3- International Accounting Standards Board : International Financial Reporting Standards- IAS39 Recognition and Measurement, London, 2009.
- 4- [http //: www.gccao.org](http://www.gccao.org) © 2010 .GCC Accounting and Auditing Organization
- 5- <http://etheses.dur.ac.uk/3438/>
- 6- http://www.ecgi.org/codes/all_codes.ph
- 7- <http://www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf> , consulter le le 02-09-2011
- 8- <http://www.ifac.org/IAASB/Projects>, Copyright©2010 International Federation of Accountants.
- 9- <http://www.oecd.org/dataoecd/32/18/31557724.pdf>
- 10- <http://www.transparency.org/cpi2014/results>
- 11- https://www.transparency.org/news/feature/international_anti_corruption_day
- 12- International Fédération of Accountants (IFAC) : Code Of Ethics For Professional Accountants, New York, 2008.
- 13- International Federation of Accountants (IFAC): Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2008 Edition-Part I, New York, 2008.
- 14- INTOSAI: Financial Audit Guideline Quality Control for an Audit of Financial Statements, Stockholm, 2009.
- 15- Supreme Audit Institutions (SAIs) :Guidelines on Audit Quality, Version 29 October 2004, Revised version for the consideration of Contact Committee of the Heads of the SAIs of the European Union, Luxembourg, 6-7 December 2004.
- 16- world bank: International Finance Corporation Country Assistance Strategy Progress Report for People's Democratic Republic of Algeria for the Period 2004-06, Country Report N°: 32956-DZ.
- 17- The world bank, « gouvernance and development », the world Bank publication, D. C. 1992.

- 18- Wikipedia , the Free Encyclpedia, " Corporate Governance " , 2007.
www.en.wikipedia.org/wiki/corporate-governance .
- 19- World Bank , " The Challenge of State –Owned Enterprise Corporate Governance for Emerging Markets " , Public Disclosure Authorized, 2006
- 20- [http //: www.gccao.org](http://www.gccao.org) © 2010 .GCC Accounting and Auditing Organization
- 21- <http://www.ifac.org/IAASB/Projects>. Copyright © 2010 International Federation of Accountants.
- 22- <http://web.ifac.org/about/member-bodies>. Copyright 2010 © International Federation of Accountants. All rights reserved.
- 23- [http//www.aicpa.org](http://www.aicpa.org) © 2010 .American institute of certified public accountants
- 24- [http// www.Econ.worldbank.org](http://www.Econ.worldbank.org).

الملاحق

استبيان الدراسة

جامعة المسيلة - كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - قسم العلوم التجارية -

يشكل هذا الاستبيان جزءا من الدراسة التي تجريها الباحثة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية
عنوان الرسالة: دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية -دراسة حالة الجزائر-

تحت اشراف الدكتور: عباس فرحات

الباحثة: خليدة عاوي

السادة المحترمين / المختصين والمهتمين بحوكمة الشركات ومهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر

** السلام عليكم ورحمة الله وبركاته **

تهدف هذه الدراسة الى دراسة أثر حوكمة الشركات في دعم وتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، من خلال الوقوف على أثر آليات حوكمة الشركات من مجلس الإدارة والمراجعة الداخلية ولجان المراجعة، في تدعيم جودة المراجعة الخارجية، في ظل أنظمة رقابة جودة المراجعة، كما اشتملته جملة من معايير المراجعة الدولية.

وعلى ذلك فقد قامت الباحثة بتصميم هذا الاستبيان، من خلال خ أقسام كما يلي:

القسم الأول: يختص بالمعلومات العامة حول المشارك في الاستبيان.

القسم الثاني: مهام ومسؤوليات مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

القسم الثالث: أهداف وآليات المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

القسم الرابع: مهام وآليات لجان المراجعة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

القسم الخامس: سياسات وإجراءات رقابة الجودة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

نؤكد بأن ما يدلى به من بيانات سوف يعامل بسرية تامة، ولن يستخدم الا في حدود آداب البحث العلمي

يرجى ارسال الاستبيان على الايميل التالي: Email// KHALIDA2800@YAHOO.FR

أو ارسال نسخة على الفاكس التالي: 032 22 30 94

القسم الأول: المعلومات العامة حول المشارك في الاستبيان.

.....				الاسم (اختياري)
	<input type="checkbox"/>	- أنثى	<input type="checkbox"/>	- ذكر
<input type="checkbox"/>	- أكثر من 50	<input type="checkbox"/>	- أقل من 50	- أقل من 25 سنة
<input type="checkbox"/>	- شهادة أخرى	<input type="checkbox"/>	- ماجستير أو دكتوراه	- ليساسنس
<input type="checkbox"/>	- أكثر من 15	<input type="checkbox"/>	- أقل من 15	- أقل من 10
<input type="checkbox"/>	- مهنة أخرى حددها	<input type="checkbox"/>	- خبير محاسبي	- محافظ حسابات

القسم الثاني: مجلس الإدارة ودعم جودة خدمات المراجعة الخارجية.

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي لمهام ومسؤوليات مجلس الإدارة كأحد آليات الحوكمة ودعمها لتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

الرجاء الاجابة بوضع اشارة (X) في خانة درجة الموافقة المحددة.

الاسئلة	درجة الموافقة				المهام والمسؤوليات
	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق بشدة	
01					توجد قواعد وتوجيهات تحدد دور رئيس مجلس الادارة وتفصل بين مهامه ومهام المدير التنفيذي.
02					يشتمل مجلس الإدارة على الأقل على ثلاث أعضاء مستقلين غير تنفيذيين.
03					يملك أعضاء مجلس الادارة غير التنفيذيين والمستقلين الحق والقدرة في الوصول الى المعلومات المتعلقة بالعمل بشكل متواصل ومنتظم .
04					يشارك مجلس الادارة بفاعلية في رسم الاستراتيجيات طويلة الأجل.
05					يراجع مجلس الإدارة بشكل جدي الإجراءات التنفيذية ومكافآت المدراء.
06					تأكد مجلس الادارة من فاعليه آليات وممارسات حوكمة الشركات.
07					يقوم مجلس الادارة بتقييم أدائه على أسس منتظمة ومرجعية واحداث التغييرات عند الحاجة.
08					يشجع مجلس الإدارة ثقافة الحوار والنقد ووجهات النظر المختلفة في غرفة الاجتماعات.
09					لتعزيز فاعلية مجلس الإدارة يتم منح المدراء المستقلين مكافآت ترتبط بإنجازاتهم.
10					يتم الحصول على موافقة المساهمين لتغيير عدد أعضاء مجلس الإدارة.

القسم الثالث: المراجعة الداخلية ودعم جودة خدمات المراجعة الخارجية.

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي لأهداف وآليات المراجعة الداخلية كأحد آليات الحوكمة ودعمها لعمل المراجع الخارجي وتحقيق تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

الرجاء الاجابة بوضع اشارة (X) في خانة درجة الموافقة المحددة.

ج	الأهداف والآليات	درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
	اهداف المراجعة الداخلية						
11	الإشراف على الرقابة الداخلية من حيث مراجعة أنظمة الرقابة والإشراف على عملها والتوصية بعمل تحسينات عليها.						
12	فحص المعلومات المالية والتشغيلية من حيث مراجعة الوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير حول المعلومات المالية والتشغيلية.						
13	عمل استفسارات معينة حول البنود المختلفة بما فيها الاختبارات التفصيلية لمعاملات وأرصدة الحسابات والإجراءات.						
14	مراجعة النشاطات التشغيلية من الناحية الاقتصادية ومن ناحية الفاعلية والكفاءة، بما في ذلك نشاطات المنشأة غير المالية.						
15	مراجعة الالتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى وسياسات وتوجيهات الإدارة والمتطلبات الداخلية الأخرى.						
16	إدارة المخاطر من خلال تحديد وتقييم المخاطر الهامة والمساهمة في تدعيم فعالية إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة.						
17	يقيم قسم المراجعة الداخلية عملية الحوكمة فيما يتعلق بتحقيقها لأهدافها المتعلقة بالأخلاق والقيم وإدارة الأداء والمساءلة.						
18	إيصال معلومات المخاطر والرقابة إلى الجهات المعنية في المؤسسة وفاعلية التواصل بين المكلفين بالحوكمة والمراجعين الداخليين والخارجيين والإدارة.						
19	تتضمن مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية تقييم الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر ومراجعة الامتثال للقوانين والأنظمة.						
20	تقتصر مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية على مراجعة كفاءة وفعالية العمليات.						
21	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة، حتى إذا كان قد تم إبلاغها في السابق للإدارة من طرف المراجعين.						
	تحديد إمكانية الاستفادة من عمل المراجعين الداخليين						
22	وضع قسم المراجعة الداخلية ضمن المنشأة.						
23	كون قسم المراجعة الداخلية مسؤولاً يتمتع بالصلاحيات الملائمة.						
24	للمراجعين الداخليين وسيلة وصول مباشرة إلى المكلفين بالحوكمة.						
25	اعفاء المراجعين الداخليين من تراكم أي مسؤوليات وتضاربها.						
26	إشراف المكلفين بالحوكمة على قرارات التوظيف المتعلقة بقسم المراجعة الداخلية.						
27	فرض قيود وضوابط على قسم المراجعة الداخلية من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.						
28	عمل الإدارة وفقاً لتوصيات قسم المراجعة الداخلية.						

القسم الرابع: لجان المراجعة ودعم جودة خدمات المراجعة الخارجية.

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي مهام وآليات لجان المراجعة كأحد آليات الحوكمة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

الرجاء الاجابة بوضع اشارة (X) في خانة درجة الموافقة المحددة.

مهم وآليات	درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	غير متأكد	غير موافق	غير موافق بشدة
29	أن تتم دعوة المراجع إلى حضور اجتماعات لجنة المراجعة بشكل منتظم.	X				
30	أن يتواصل رئيس لجنة المراجعة، عندما تكون المسألة ذات علاقة، والأعضاء الآخرين في لجنة المراجعة مع المراجع بشكل دوري.				X	
31	أن تجتمع لجنة المراجعة مع المراجع دون حضور الإدارة مرة واحدة في السنة على الأقل.					
32	لجنة المراجعة تكون قادرة على توزيع الموظفين من مراجعي الحسابات الداخلية للحصول على معلومات مهمة حول المنشأة.					
33	انتقاء المراجعين الخارجيين وفقا لبرنامج رقابة الجودة في مكتب المراجعة ودرجة توافقه مع مستويات الأداء.					
34	انتقاء المراجعين الخارجيين وفقا للخبرة المهنية والمؤهلات العلمية للمراجع الخارجي ولفريق عمله.					
35	انتقاء المراجعين الخارجيين وفقا لمستوى اعتماد الأساليب الحديثة في الفحص من قبلهم والأتعاب المتوقعة.					
36	الموافقة على الخدمات الاستشارية والمعدة من قبل مكاتب المراجعة الخارجية بمناقشتها وتحديد أتعابها لتحقيق هدفها وتأثيرها على استقلالية المراجع الخارجي.					
37	يعتبر حجم مكتب المراجعة وسمعته أهم الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين جودة خدمات مكاتب المراجعة.					
38	يتم الحكم على جودة خدمات مكاتب المراجعة، على أساس الدعاوى القضائية المرفوعة ضده.					
39	يتم الحكم على جودة خدمات مكاتب المراجعة على أساس تخصصها في صناعة عميل المراجعة، حيث يكون لديها حصة مهمة في سوق تلك الصناعة.					

القسم الخامس: رقابة الجودة وتحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية.

من فضلك حدد درجة موافقتك على أهمية كل عنصر من العناصر في الجدول التالي لسياسات وإجراءات رقابة الجودة للمراجعة ودورها في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية في الجزائر.

الرجاء الاجابة بوضع اشارة (X) في خانة درجة الموافقة المحددة.

غير موافق بشدة	غير موافق	غير متأكد	موافق	موافق بشدة	السياسات والإجراءات درجة الموافقة
					إجراءات وسياسات رقابة الجودة للمراجعة
					متطلبات السلوك الأخلاقي
					40 تحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تخلق تهديدات على الإستقلالية، وإتخاذ الإجراء المناسب للتخلص من هذه التهديدات أو الحد منها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية.
					41 الإنسحاب من عملية المراجعة، عند وجود تهديدات على الإستقلالية حيث يكون الإنسحاب ممكناً بموجب القانون أو النظام المعمول به.
					42 ينبغي أن تحصل الشركة على تأكيد خطي مرة في السنة على الأقل حول الإمتثال لسياساتها وإجراءاتها المتعلقة بالإستقلالية من قبل كافة موظفي الشركة الذين تقتضي متطلبات السلوك الأخلاقي أن يكونوا مستقلين.
					43 إعادة توزيع الأفراد المسؤولين عن مراجعة رقابة جودة المراجعة، وذلك بعد فترة محددة.
					قبول وإستمرار العلاقات مع العملاء
					44 اعتماد الكفاءات والقدرات والموارد المتوفرة لمكتب المراجعة كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.
					45 اعتماد هوية وسمعة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية والمكلفين بالحوكمة كالمعيار في قبول واستمرار العلاقات مع العملاء الحاليين والمستقبليين.
					الموارد البشرية
					46 ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أنها تمتلك عددًا كافيًا من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات.
					47 الإبلاغ عن هوية ودور شريك العملية في الشركة المسؤول عن عملية رقابة الجودة وأدائها وعن التقرير الذي يتم إصداره بالنيابة عن الشركة إلى الأعضاء الرئيسيين في إدارة العميل والمكلفين بالحوكمة.
					مراقبة سياسات وإجراءات الشركة المتعلقة برقابة الجودة
					48 ينبغي أن تضع الشركة عملية مراقبة مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية.
					49 تقع المسؤولية الرقابية لنظام رقابة الجودة في الشركة على المدير التنفيذي أو المجلس الإداري للشركاء، بغض النظر عن الخبرة والكفاءة للقيام بالرقابة.

					50	التأكد من مواكبة معايير رقابة جودة المراجعة المعتمدة للتطورات الجديدة في المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها دولياً. (اعتماد معايير دولية)
					51	الإشراف المهني على نظام رقابة جودة المراجعة من طرف هيئة حكومية.

ملاحظات واقتراحات	
1
2
3
4
5
6
7
8
9

```

GET DATA /TYPE=XLSX
  /FILE='C:\Users\DRK\Desktop\222222222222.xlsx'
  /SHEET=name 'F1'
  /CELLRANGE=full
  /READNAMES=on
  /ASSUMEDSTRWIDTH=32767.
RELIABILITY
  /VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17 Q18
Q19 Q20 Q21 Q22 Q23 Q24 Q25 Q26 Q27 Q28 Q29 Q30 Q31 Q32 Q33 Q34 Q35 Q36 Q37
Q38 Q39 Q40 Q41 Q42 Q43 Q44 Q45 Q46 Q47 Q48 Q49 Q50 Q51
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA
  /SUMMARY=TOTAL.

```

Fiabilité

Remarques		
Sortie obtenue		23-JUL-2015 21:06:47
Commentaires		
Entrée	Jeu de données actif Filtre Pondération Fichier scindé N de lignes dans le fichier de travail Entrée de la matrice	Jeu_de_données1 <sans> <sans> <sans> 154
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante Observations utilisées	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes. Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
Syntaxe		RELIABILITY /VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17 Q18 Q19 Q20 Q21 Q22 Q23 Q24 Q25 Q26 Q27 Q28 Q29 Q30 Q31 Q32 Q33 Q34 Q35 Q36 Q37 Q38 Q39 Q40 Q41 Q42 Q43 Q44 Q45 Q46 Q47 Q48 Q49 Q50 Q51 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA /SUMMARY=TOTAL.
Ressources	Temps de processeur Temps écoulé	00:00:00,02 00:00:00,01

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	154	100,0
	Exclue ^a	0	,0
	Total	154	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,791	51

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Q1	115,56	163,110	,372	,784
Q2	115,27	170,291	,034	,793
Q3	115,50	162,892	,338	,784
Q4	115,36	165,800	,204	,789
Q5	115,03	168,672	,068	,794
Q6	115,50	165,559	,246	,787
Q7	115,21	166,388	,218	,788
Q8	115,07	162,825	,254	,787
Q9	115,44	164,418	,258	,787
Q10	115,36	164,545	,227	,788
Q11	115,31	163,079	,423	,783
Q12	115,56	163,216	,369	,784
Q13	115,38	171,898	-,058	,798
Q14	115,60	165,275	,257	,787
Q15	115,23	168,948	,115	,791
Q16	115,13	166,689	,228	,788
Q17	115,24	161,622	,503	,781
Q18	115,30	164,145	,362	,785
Q19	115,25	163,785	,374	,784
Q20	114,86	161,347	,386	,783
Q21	114,98	163,392	,345	,784
Q22	115,08	163,510	,362	,784
Q23	115,07	161,766	,416	,782
Q24	115,04	162,325	,444	,782
Q25	115,10	163,134	,381	,784
Q26	115,00	163,451	,381	,784
Q27	114,87	163,748	,285	,786
Q28	114,99	163,059	,408	,783
Q29	115,07	163,204	,387	,784
Q30	115,81	172,572	-,092	,796
Q31	115,95	170,619	,021	,793
Q32	115,23	172,507	-,080	,800
Q33	115,60	164,045	,248	,787
Q34	115,71	171,515	-,036	,795
Q35	114,90	168,434	,056	,795
Q36	115,09	167,769	,077	,795
Q37	115,89	169,746	,067	,792
Q38	114,95	167,625	,068	,796
Q39	115,80	170,083	,044	,793
Q40	115,21	161,228	,494	,781
Q41	115,49	163,023	,343	,784
Q42	115,49	165,467	,235	,788
Q43	115,57	166,181	,211	,788
Q44	115,18	165,509	,264	,787
Q45	115,17	164,115	,362	,785
Q46	115,27	163,164	,353	,784
Q47	115,36	163,891	,352	,785
Q48	115,08	160,797	,402	,782
Q49	115,02	161,967	,310	,785
Q50	115,10	166,834	,177	,789
Q51	114,32	167,724	,076	,795

RELIABILITY

```

/VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA
/SUMMARY=TOTAL.

```

Fiabilité

Remarques		
Sortie obtenue		23-JUL-2015 21:07:07
Commentaires		
Entrée	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	154
	Entrée de la matrice	
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
Syntaxe		RELIABILITY /VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA /SUMMARY=TOTAL.
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,00
	Temps écoulé	00:00:00,01

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	154	100,0
	Exclue ^a	0	,0
	Total	154	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,432	10

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Q1	20,40	11,288	,260	,377
Q2	20,11	13,210	-,070	,472
Q3	20,34	11,336	,200	,395
Q4	20,19	10,838	,281	,364
Q5	19,87	11,709	,096	,436
Q6	20,34	11,415	,228	,387
Q7	20,05	11,978	,139	,417
Q8	19,91	10,985	,145	,420
Q9	20,28	10,752	,285	,362
Q10	20,19	11,374	,142	,418

RELIABILITY

```

/VARIABLES=Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17 Q18 Q19 Q20 Q21 Q22 Q23 Q24 Q25
Q26 Q27 Q28
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA
/SUMMARY=TOTAL.

```

Fiabilité

Remarques			23-JUL-2015 21:07:29
Sortie obtenue			
Commentaires			
Entrée	Jeu de données actif	Jeu_de_données1	
	Filtre	<sans>	
	Pondération	<sans>	
	Fichier scindé	<sans>	
	N de lignes dans le fichier de travail		154
	Entrée de la matrice		
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.	
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.	
Syntaxe		RELIABILITY /VARIABLES=Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17 Q18 Q19 Q20 Q21 Q22 Q23 Q24 Q25 Q26 Q27 Q28 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA /SUMMARY=TOTAL.	
Ressources	Temps de processeur		00:00:00,02
	Temps écoulé		00:00:00,01

Echelle : ALL VARIABLES**Récapitulatif de traitement des observations**

		N	%
Observations	Valide	154	100,0
	Exclue ^a	0	,0
	Total	154	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,775	18

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément

Q11	41,04	39,214	,354	,765
Q12	41,29	38,911	,338	,766
Q13	41,11	42,792	-,067	,803
Q14	41,32	39,384	,277	,771
Q15	40,95	41,795	,079	,782
Q16	40,86	40,842	,173	,777
Q17	40,97	38,528	,432	,760
Q18	41,03	40,039	,258	,772
Q19	40,98	38,738	,397	,762
Q20	40,59	37,603	,388	,763
Q21	40,71	37,738	,442	,758
Q22	40,81	37,269	,526	,753
Q23	40,80	37,966	,410	,761
Q24	40,77	37,644	,512	,754
Q25	40,82	37,061	,549	,751
Q26	40,73	37,245	,553	,751
Q27	40,60	36,987	,449	,757
Q28	40,71	38,611	,405	,762

RELIABILITY

```

/VARIABLES=Q29 Q30 Q31 Q32 Q33 Q34 Q35 Q36 Q37 Q38 Q39
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA
/SUMMARY=TOTAL.

```

Fiabilité**Remarques**

Sortie obtenue		23-JUL-2015 21:07:53	
Commentaires			
Entrée	Jeu de données actif	Jeu_de_données1	
	Filtre	<sans>	
	Pondération	<sans>	
	Fichier scindé	<sans>	
	N de lignes dans le fichier de travail		154
	Entrée de la matrice		
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.	
	Observations utilisées	Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.	
Syntaxe		RELIABILITY /VARIABLES=Q29 Q30 Q31 Q32 Q33 Q34 Q35 Q36 Q37 Q38 Q39 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA /SUMMARY=TOTAL.	
Ressources	Temps de processeur		00:00:00,00
	Temps écoulé		00:00:00,01

Echelle : ALL VARIABLES**Récapitulatif de traitement des observations**

		N	%
Observations	Valide	154	100,0
	Exclue ^a	0	,0
	Total	154	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,316	11

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Q29	20,77	12,843	-,008	,337
Q30	21,51	12,134	,174	,278
Q31	21,66	11,940	,229	,263
Q32	20,94	13,342	-,149	,423
Q33	21,31	11,952	,063	,317
Q34	21,41	10,923	,345	,206
Q35	20,60	11,118	,127	,288
Q36	20,79	10,780	,168	,266
Q37	21,59	12,021	,190	,273
Q38	20,66	10,946	,107	,301
Q39	21,50	12,042	,171	,277

RELIABILITY

```

/VARIABLES=Q40 Q41 Q42 Q43 Q44 Q45 Q46 Q47 Q48 Q49 Q50 Q51
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA
/SUMMARY=TOTAL.

```

Fiabilité

Remarques

Sortie obtenue		23-JUL-2015 21:08:21
Commentaires		
Entrée	Jeu de données actif Filtre Pondération Fichier scindé N de lignes dans le fichier de travail Entrée de la matrice	Jeu_de_données1 <sans> <sans> <sans> 154
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante Observations utilisées	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes. Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.
Syntaxe		RELIABILITY /VARIABLES=Q40 Q41 Q42 Q43 Q44 Q45 Q46 Q47 Q48 Q49 Q50 Q51 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA /SUMMARY=TOTAL.
Ressources	Temps de processeur Temps écoulé	00:00:00,00 00:00:00,01

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	154	100,0
	Exclue ^a	0	,0
	Total	154	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,560	12

Statistiques de total des éléments

	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
Q40	26,23	15,501	,498	,483
Q41	26,51	15,951	,341	,512
Q42	26,51	16,095	,326	,516
Q43	26,59	16,805	,232	,538
Q44	26,20	17,404	,165	,552
Q45	26,19	16,559	,336	,519
Q46	26,29	16,114	,338	,514
Q47	26,38	16,511	,318	,521
Q48	26,10	16,368	,235	,537
Q49	26,04	16,534	,167	,556
Q50	26,12	17,411	,137	,558
Q51	25,34	18,828	-,110	,637

TEST D'HYPOTHESES

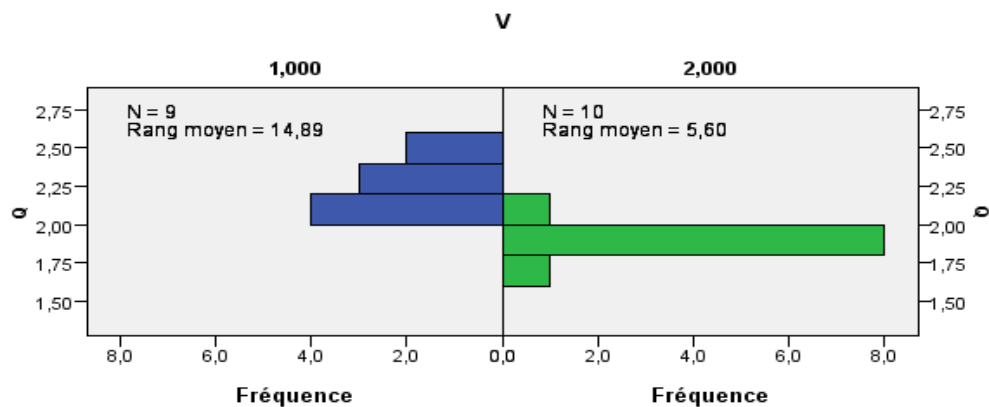
Récapitulatif du test d'hypothèse

	Hypothèse nulle	Test	Sig.	Décision
1	La distribution de Q est identique sur les catégories de V.	Test U de Mann-Whitney d'échantillons indépendants	4,330E-5 ¹	Rejeter l'hypothèse nulle.

Les significations asymptotiques sont affichées. Le niveau d'importance est ,05.

¹La signification exacte est affichée pour ce test.

Test U de Mann-Whitney d'échantillons indépendants



N total	19
U de Mann-Whitney	1,000
W de Wilcoxon	56,000
Statistique de test	1,000
Erreur standard	12,215
Statistique de test normalisé	-3,602
Sig. asymptotique (test des deux côtés)	,000
Sig. exacte (test des deux côtés)	,000