وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

رقم: .....

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: المالية والمحاسبة

تخصص: تدقيق ومراقبة تسيير

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

من إعداد الطالبين

– بوساق أيوب

– عريوة زين العابدين

تحت عنوان:

دور التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات

- دراسة حالة شركات المساهمة – ولاية المسيلة-

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
		رئيسا
د. شوبار الياس	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مشرفا ومقررا
		مناقشا

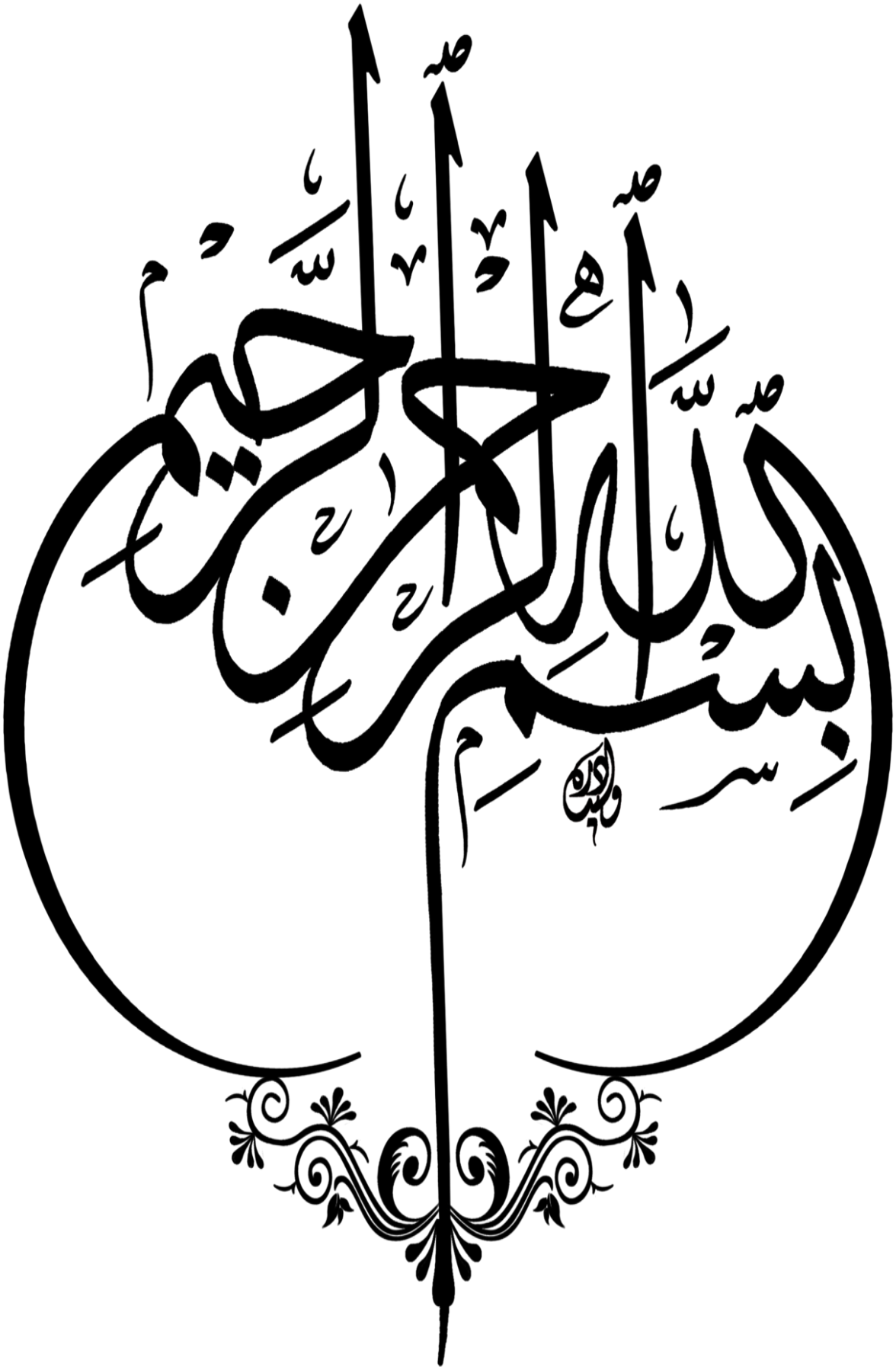
السنة الجامعية: 2020-2021

قال الله تعالى: " وَعَلامَاتٍ وَبِالنَّجْمِ هُمْ يَهْتَدُونَ "

سورة النحل الآية 16

قال الله تعالى: " سَنُرِيهِمْ آيَاتِنَا فِي الْآفَاقِ وَفِي أَنفُسِهِمْ حَتَّى يَتَبَيَّنَ لَهُمْ أَنَّهُ الْحَقُّ "

سورة فصلت الآية 53


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

مصداقا لقوله صلى الله عليه وسلم

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

بداية نشكر الله ونحمده حق الحمد على توفيقه لإتمام هذا العمل المتواضع

ونسأله أن يكون خالصا لوجهه الكريم وأن ينفعنا وينفع الناس جميعا

نتوجه بالشكر والعرفان إلى من كان دليلنا ومرشدنا في هذا العمل الأستاذ

"الياس شوبار " الذي أشرف على هذا العمل المتواضع

وإلى الأساتذة الكرام أعضاء اللجنة المناقشة وعلى موافقتهم مناقشة هذا العمل

كل الشكر والعرفان لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير

بجامعة محمد بوضياف المسيلة

وطاقمها الإداري وكل أساتذتها الكرام

كل الشكر والعرفان لمن ساهم من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل ولو كانت

بمساهمة صغيرة

إهداء

الحمد لله بنعمته تتم الصالحات

أهدي حصاد دراستي إلى:

إلى من أنجبتني وربتني وانارت دربي وأعانتني برضاها وبالصلوات والدعوات

إلى أغلى وأعز إنسان في هذا الوجود

أمي الحبيبة رحمها الله

إلى مثلي الأعلى في الحياة، إلى من أحمل اسمه بكل افتخار إلى من علمني

درب الكفاح وأنار لي درب الفلاح ويسر لي سبيل النجاح

أبي العزيز حفظه الله

إلى من ربتني وانارت دربي وأعانتني برضاها وبالصلوات والدعوات

إلى أغلى وأعز إنسان في هذا الوجود

زوجة ابي حفظها الله

إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل

وإلى اخوتي واخواتي أهدي هذا العمل المتواضع

عريوة زين العابدين

اهداء

إلى نبع الحنان ورمز الوفاء وفيض السخاء وجود العطاء

أمي الغالية حفظها الله.

إلى من علمني الحياة كفاح وإرادة وأن النجاح مصدر للسعادة

والدي الفاضل حفظه الله.

إلى أهل الوفاء أصدقائي الأحباء والأعز على قلبي، وكل من وقف بجانبي.

وأخص بالذكر كل من: بلحوت رابح وأخي كمال زايري

إلى جميع طلبة قسم المالية والمحاسبة وبالأخص طلبة

السنة الثانية ماستر تدقيق ومراقبة تسيير دفعة 2021/2020.

إلى من تقاسموا معي عناء هذا العمل.

إلى كل من كان له أثر طيب في حياتي وترك بصمات الحب والوفاء في ذاكرتي

إلى كل من يحمل مذكرتي بعدي، إلى كل من سكن حبهم قلبي ونسيهم قلمي

بوساق أيوب

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

شكر وعرفان .....-
إهداء .....-
فهرس المحتويات .....-
فهرس الجداول والاشكال .....-
مقدمة: .....أ- د

الفصل الأول: الإطار النظري للتدقيق الخارجي القانوني

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي 7
المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي وأنواعه 7
المطلب الثاني: نشأة وتطور التدقيق الخارجي في الجزائر: 8
المطلب الثالث: معايير التدقيق الخارجي 9
المبحث الثاني: قواعد وأسس التدقيق الخارجي: 13
المطلب الأول: أهمية التدقيق الخارجي القانوني 13
المطلب الثاني: أهداف التدقيق الخارجي القانوني 15
المطلب الثالث: منهجية تنفيذ مهام التدقيق الخارجي 17
المبحث الثالث: محافظة الحسابات.....23
المطلب الأول: تعريف محافظة الحسابات 23
المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر: 24
المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات في الجزائر: 27
خلاصة: 32

الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات

تمهيد: 34
المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات 35
المطلب الأول: طبيعة ومفهوم حوكمة الشركات 36
المطلب الثاني: أهمية حوكمة الشركات وحتميتها 48
المبحث الثاني: الإطار التطبيقي لحوكمة الشركات.....52

المطلب الأول: محددات الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات.....52
المطلب الثاني: آليات حوكمة الشركات 56
المطلب الثالث: جهود الجزائر من أجل إرساء الإطار المؤسسي لحوكمة الشركات 58
المبحث الثالث: دور التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات. 66
المطلب الأول: مساهمة التدقيق الخارجي القانوني في حوكمة الشركات. 66
المطلب الثاني: العلاقات المترابطة بين التدقيق الخارجي القانوني وحوكمة الشركات 71
المطلب الثالث: آليات تدعيم دور التدقيق في حوكمة الشركات 73
خلاصة: 80

الفصل الثالث:

المبحث الأول: منهجية وأدوات الدراسة الميدانية 82
المطلب الأول: المنهج والاجراءات.....82
المطلب الثاني: التحقق من ملائمة الأداة للدراسة. 85
المبحث الثاني: تحليل بيانات المحاور واختبار فرضيات الدراسة.....89
المطلب الأول: تحليل وتفسير بيانات محاور الاستبيان 89
المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة 97
خاتمة: 102
قائمة المراجع 104
الملاحق .....-

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجداول	الصفحة
01	استمارات الاستبيان الموزعة والمسترجعة	83
02	درجات مقياس الدراسة	83
03	محاور الاستبيان	84
04	اختبار الثبات لمحاور الاستبيان	86
05	الاتساق الداخلي لمحاور الدراسة	87
06	اختبار شابيرو–ويلك (Shapiro–Wilk)	88
07	تحليل بيانات محور البيانات الشخصية للشركاء وفق الجنس	89
08	تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق العمر	90
09	تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق الخبرة	91
10	تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق المؤهل العلمي	92
11	تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق الوظيفة	93
12	تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق نسبة المشاركة	94
13	تحليل معطيات محاور المسيرين	95
14	تحليل معطيات محاور الشركاء	96
15	نتائج اختبار ستودنت (T–Test) للفرضية الفرعية الأولى للرئيسية الأولى	97
16	نتائج اختبار ستودنت (T–Test) للفرضية الفرعية الثانية للرئيسية الأولى	98
17	نتائج اختبار ستودنت (Wilcoxon) للفرضية الفرعية الأولى للرئيسية الثانية	99
18	نتائج اختبار ستودنت (T–Test) للفرضية الفرعية الثانية للرئيسية الثانية	100

قائمة الاشكال

الرقم	عنوان الأشكال	الصفحة
01	خصائص حوكمة الشركات	40
02	ركائز حوكمة الشركات	47
03	المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات	55
04	تحليل بيانات محور البيانات الشخصية للشركاء وفق الجنس	89
05	تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق العمر	90
06	تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق الخبرة	91
07	تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق المؤهل	2
08	تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق الوظيفة	93
09	تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق نسبة المشاركة	94

مقدمة

مقدمة:

لقد شهد الاقتصاد العالمي عدة أزمات مالية ومصرفية خلفت أثار سلبية على المستويات المحلية والدولية وعلى القطاعات الاقتصادية والاجتماعية خاصة منها الأزمات المالية لجنوب شرق أسيا 1997 وأزمة الانهيارات الهائلة لكبرى الشركات العالمية بالخصوص شركة أنرون لطاقة وولدكوم للاتصالات سنة2002 هذه الانهيارات لم يكن متوقع حدوثها لأن الشركات المعنية كانت قوائمها المالية وتقاريرها توحي بوضعية جيدة لكن بعد التدقيق والتحقق تبين أن من أبرز أسبابها قيام الشركات المعنية بإخفاء حقائق وتلاعب محاسبي حتى يظهر مركزها المالي في حالة جيدة، تم ذلك بالتواطؤ مع شركة أرثر أندرسون لخدمة المحاسبة والتدقيق التى كانت تشرف على عمليات التدقيق الخارجية بشركة أنرون مما يعني عدم التزام مكتب التدقيق بأخلاقيات المهنة وتشويه صورتها مما خلق فجوة توقعات تسعى

الهيئات المهنية لتضييقها وإعادة بناء الثقة من خلال تبني وتطبيق مبادئ الحوكمة.

أولا: التساؤل الأساسي

ما مدى مساهمة التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات؟

وللإجابة على هذا التساؤل يتطلب منا البحث الإجابة الأسئلة الثانوية التالية:

- ما هو مفهوم محافظة الحسابات؟
- ما هو مفهوم حوكمة الشركات؟
- ماهي أهم القواعد والأسس التي يبنى عليها التدقيق الخارجي القانوني؟
- كيف تساهم جودة التدقيق الخارجي القانوني في تفعيل حوكمة الشركات؟

ثانيا: أهمية وأهداف البحث

تكمن أهمية البحث من خلال تناوله لموضوع معاصر حيث تزايد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة ومحاولة تسليط الضوء على دور التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات. تتمثل الأهداف المتوخاة من البحث:

– تسليط الضوء على مفهومي محافظة الحسابات وحوكمة الشركات والوقوف على وواقعهما في الجزائر

– بحث ومناقشة دور التدقيق الخارجي كأحد أبرز دعائم تحقيق الحوكمة

– بيان علاقة التدقيق بحوكمة الشركات وسبل تطبيقها في الجزائر

– اقتراح توصيات واقتراحات من شأنها تفعيل تطبيق حوكمة الشركات بما يضمن حقوق أصحاب المصالح

ثالثا: أسباب اختيار الموضوع

توجد عدة أسباب دفعتنا لاختيار هذا الموضوع دون غيره من المواضيع الاقتصادية الأخرى نذكر منها على وجه الخصوص:

* ملائمة هذا الموضوع مع تخصصي الدراسي

* الحداثة النسبية لهذا المجال من الإدارة في المؤسسات ما يتوجب تسليط الضوء عليه.

* أهمية الموضوع في ظل الفترة التي يمر بها الاقتصاد الوطني والعالمي من تحولات وإنتاج على الأسواق العالمية مما يفرض زيادة الالتزام بتطبيق قواعد ومبادئ الحوكمة للنهوض بالاقتصاد.

* انتشار ظاهرة الفساد وما انجر عنها من انهيار شركات عملاقة بسبب التقصير في تطبيق مفاهيم حوكمة الشركات.

* شعورنا بأهمية الموضوع في ظل التقصير في مهنة التدقيق في الجزائر.

* الميول الشخصي للطالب لمواضيع التدقيق ورغبة منه في الإطلاع على كل ما هو جديد فيما يخص الموضوع.

خامسا: الفرضيات البحث

بناءا على النتائج التي خلصت إليها الدراسات السابقة، لكي نتمكن من الإجابة على الإشكالية، نقوم ببناء الفرضيات التالية: • الفرضية الرئيسية الأولى: التدقيق الخارجي القانوني يخفف من حدة التعارض في المصالح

• الفرضية الفرعية الأولى: التدقيق الخارجي القانوني يخفف من حدة التعارض في المصالح من وجهة نظر الشركاء.

• الفرضية الفرعية الثانية: التدقيق الخارجي القانوني يخفف من حدة التعارض في المصالح من وجهة نظر المسيرين.

الفرضية الرئيسية الثانية: جودة التدقيق الخارجي تضييق فجوة التوقعات وتساهم في تطبيق حوكمة الشركات

• الفرضية الفرعية الأولى: جودة التدقيق الخارجي تضييق فجوة التوقعات وتساهم في تطبيق حوكمة الشركات من وجهة نظر الشركاء

الفرضية الفرعية الثانية:جودة التدقيق الخارجي تضييق فجوة التوقعات وتساهم في تطبيق حوكمة الشركات من وجهة نظر المسيرين.

سادسا: منهجية الدراسة وأدواتها

في ضوء طبيعة الدراسة والأهداف التي نسعى إلى تحقيقها فإن منهج الدراسة سيكون وصفيا تحليليا لكونه من أكثر المناهج استخداما في العلوم الإنسانية والاجتماعية ولكي نتوصل إلى نتائج منطقية تدعم الفرضيات الواردة في الدراسة. كما سنعتمد على المنهج الاستنباطي وذلك بالرجوع لدراسات سابقة من الدوريات والرسائل العلمية والكتب المتعلقة بالمراجعة الخارجية وعلاقتها بحوكمة الشركات.

سابعا: صعوبات البحث

– قلة المراجع المتعلقة بالموضوع على مستوى المكاتبات الجامعية خاصة فيما يتعلق بحوكمة الشركات.

– قلة الدراسة السابقة المشابهة للموضوع والتي لو توفرت لكانت بمثابة انطلاقة علمية مفيدة لموضوع البحث.

– التعديلات والإضافات والقوانين المتغيرة مع التحول إلى المعايير الدولية وصدور قوانين جديدة ما حتم علي كطالبة اعتماد المراجع الحديثة والاستغناء عن الكثير من المراجع القديمة نسبيا، كما خلق صعوبة في تحصيل بعض النصوص

– ضيق الوقت مقارنة بحجم الموضوع وتفرعه.

– حداثة الموضوع خاصة الحوكمة التي يبقى مفهومها وقواعدها ومبادئها حبيسة الميثاق ولم تطبق فعليا في الجزائر.

ثامنا: خطة البحث

محاولة منا لإنجاز هذا البحث الإجابة على الأسئلة المطروحة مع اختبار صحة الفرضيات المقترحة فقد ارتأينا تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول كالتالي:

- الفصل الأول: الإطار النظري التدقيق الخارجي القانوني.
- الفصل الثاني: دور التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات.
- الفصل الثالث: دراسة تطبيقية

الفصل الأول

الإطار النظري للتدقيق الخارجي القانوني

المبحث الأول: ماهية التدقيق الخارجي

التدقيق الخارجي فرع من فروع التدقيق وهو أداة رئيسية مستقلة وحيادية تهدف إلى فحص القوائم المالية في المنشأة ومن ناحية أخرى فإن التدقيق الخارجي بمعناه المتطور والحديث والشامل ما هو إلا نظام يهدف إلى إعطاء الرأي الموضوعي على شكل تقارير.

المطلب الأول: تعريف التدقيق الخارجي وأنواعه

أولا: تعريف التدقيق الخارجي:

هو وظيفة تم من طرف مدقق مؤهل مستقل عن المؤسسة من أجل فحص البيانات والسجلات المحاسبية ولوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول مدى صدق وصحة وشرعية المعلومات المحاسبية والمالية الناتجة عن النظام المحاسبي المولد لها وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول العام والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية المساهمين، المستثمرين، البنوك، الضرائب، هيئات أخرى

ثانيا: أنواع التدقيق الخارجي:

أنها تفرق فعلا بين ثلاثة أنواع من عمليات التدقيق الخارجي:[1]

1. التدقيق القانوني: الذي يفرضه القانون وهو عمل السيطرة السنوية الإلزامية للمحافظ.

2. التدقيق التعاقدي: اختياري من قبل شخص محترف عن طريق طلب جزء داخلي أو خارجي من المنظمة، والذي يمكن تجديده سنويا.

[1] محمد بوتين لمراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ص16

3. الخبرة القضائية التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة. وبهذا نقول أن المؤسسة تخضع لهذه الأنواع من المراقبة (قانونية، التعاقدية، الخبرة القضائية).

المطلب الثاني: نشأة وتطور التدقيق الخارجي في الجزائر:[1]

لقد مرت مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر بعدة مراحل نوجزها فيما يلي:

أولا قبل الاستقلال: كانت المهنة خاضعة لقوانين المستعمر الفرنسي.

ثانيا غداة الاستقلال: تم العمل بالقوانين والتنظيمات الموروثة عن المستعمر الفرنسي.

ثالثا فترة 1971-1991: عرفت هذه المرحلة إنشاء المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة تحت وصاية وزارة المالية كان من مهمته الأساسية هو تحضير المخطط المحاسبي الوطني PCN سنة 1975.

رابعا فترة 1992 -حاليا: عرفت هذه المرحلة إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين المعتمدين الذي تم انتخابه من طرف المهنيين وهكذا اعتبرت هذه المرحلة بداية الممارسة الحرة للمهنة وكان ذلك بفضل القانون 91_08 المؤرخ في 27_04_1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد يعتبر هذا القانون بمثابة منعرج حاسم في تاريخ مهنة التدقيق في الجزائر تم بعد ذلك توضيح هذا القانون وشرحه من خلال مراسيم تنفيذية ومذكرات توجيهية.

تم إصدار القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والملاحظ أن هذا القانون جاء نتيجة

[1] مزياني نور الدين، محاضرات لمقياس الحسابات لمراقبة القانونية سنة ثالثة جامعي.

الإصلاح المحاسبي الذي طبقته الجزائر منذ 2007 أهم ما جاء به هذا القانون هو إعادة الكثير من الصلاحيات لوزارة المالية التي كانت فقدتها مند صدور القانون 91-08

كذلك تم إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية مهنته منح الاعتماد وتحديد المعايير المحاسبية وتنظيم ومتابعة المهام المحاسبية وتم إنشاء لذي هذا المجلس لجان متخصصة كما تم أيضا الفصل بين المهن الثلاثة السابقة الذكر وإنشاء منظمات مهنية.

المطلب الثالث: معايير التدقيق الخارجي

تمثل معايير التدقيق الإرشادات العامة التي تساعد المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية، عند تدقيق القوائم المالية وتشمل عشرة معايير مقسمة إلى ثلاث عات كما يلي: المعايير العامة، معايير العمل الميداني، معايير التقرير.

أولا: المعايير العامة

وهي المعايير الخاصة بتكوين الشخصي العلمي والعملي لمراقب الحسابات وتشمل ثلاثة معايير:

1. الاستقلال:

لكي يكون محافظ الحسابات مستقلا يجب أن يكون أمينا ذهنيا وليس له أي علاقات ومصالح مع الأطراف ذات العلاقة في الشركة محل التدقيق فهو في مكان الحاكم في مقابلة رياضية مهمته ضمان تحكيم عادل للعبه ويتحقق ذلك عند عدم ارتباطه بأي مصلحة أو ربح في الشركة المدقق فيها لأن هذا يؤثر على استقلاليته وموضوعيته وهناك عدة أشكال للاستقلالية وهي كالتالي:

• **استقلالية قانونية:** أي لا تربطه أي علاقة تعاقدية مع المؤسسة ولا أي فائدة قد تشوه نتائج مهمته كالمساهمة في رأس مال هذه الشركة.

و استقلالية عائلية: أي عدم وجود صلة قرابة أو مصاهرة أو غيرها مع مسئولي الشركة فهذه العلاقات الشخصية وغيرها تمنع من الإعلان عن الملاحظات والتجاوزات وكذا الأخطاء التي يكتشفها عند فحص المؤسسة، حيث تشير إلى المادة 36 من قانون 136-96 التي تنص في أحد بنودها بعدم تجانس مهام محافظ الحسابات في أن يكون الأقارب إلى الدرجة الرابعة يساهمون في جزء من رأس المال أو لهم مصالح مهما كانت

• **استقلالية مادية:** أن يكون محافظ الحسابات مكتفي ومستقل ماديا بحيث يدفع راتب محافظ الحسابات من طرف الشرك لكنه محددا من طرف الدولة والمشرع ولهذا فاستقلاليته المادية مهمة جدا. فمهمته تقتصر على إصدار حكم وإعطاء رأي بخصوص مصداقية القوائم المالية والمحاسبية للمؤسسة ولهذا فالاستقلالية هي " القدرة على التصرف بأمانة وموضوعية "

2. بدل العناية المهنية:

تنص المادة 49 من القانون 91-08 على أن يتحمل محافظو الحسابات المسؤولية العامة عن العناية المهنية بمهمتهم ويلتزمون بتوفير الوسائل دون النتائج " أي أن محافظ الحسابات يبدل العناية المهنية الكافية عند قيامه بتدقيق حسابات الشركة وإعداده لتقرير .[1]

يجب عليه أن يمارس الشك المهني وهو عبارة عن اتجاه فحواه أن يكون للمدقق عقلية تساؤليه وتقييم انتقادي لأدلة التدقيق. ومع ذلك، فإن التقرير المحافظ لا يضمن إخلاص البيانات المالية وبمسابقة أن التأكيد المهني هو تأكيد معقول ونهائي وأخيرا يجب على

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية القانون،91-08 المؤرخ في27افريل1991، العدد20،ص8

المدقق أن يكون حذرا بشأن وجود احتمال للخطأ عند أداء التدقيق وبشأن احتمال أن تتخطى الإدارة الرقابية الداخلية بشكل يصعب معه كشف الغش في القوائم المالية .[1]

3. **الكفاءة: من** أجل حكام الحسابات، ككل، لديهم تأهيل علمي وعملية واستحواذ المعرفة المختلفة:[2]

• معرفة متعمقة للمحاسبة والتقنيات؛

• المعرفة في الاقتصاد والمؤسسات العامة؛

• المعرفة في القانون التجاري؛ ويجب أن يكون لدى مراجعي الحسابات كفاءة مهنية تتضمن الشهادة وجيدة لتمكينها من دراسة حالة الشركة

ثانيا: معايير العمل الميداني

وهي المعايير الخاصة بتخطيط أعمال التدقيق وتقييم هيكل الرقابة الداخلية وتجميع أدلة الإثبات والأنشطة الأخرى اللازمة لتنفيذ التدقيق عمليا وتشمل ثلاثة معايير:

1. **التخطيط والإشراف:** يجب أن يتم تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم

2. **الفهم الكافي في الشركة وبيئتها:** يجب التواصل إلى فهم كاف للرقابة الداخلية التخطيط التدقيق وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها.

[1]عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفق معايير المراجعة العربية والدولية والامريكية الجزء1،2009، الدار الجامعية الإسكندرية ص 53 .

[2]محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر،2002 ،ص50

3. **أدلة الإثبات:** يجب الحصول على الأدلة الكافية والملائمة من خلال أداء إجراءات التدقيق أساس معقول لإبداء الرأي على القوائم المالية محل التدقيق.

ثالثا: معايير التقرير

هي المعايير التي تلزم محافظ الحسابات بإعداد وعرض تقرير برأيه الفني على القوائم المالية ككل وتشمل أربعة معايير:

1. **المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا تاما:** يجب أن يشير محافظ الحسابات في تقريره إلى ما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2. **الاتساق:** يجب الإشارة في التقرير إلى تلك الظروف التي لم يراعى فيها الاتساق في تطبيق المبادئ المحاسبية في الفترة الحالية مقارنة بالفترة السابقة.

3. **الإفصاح:** يفترض كفاية الإفصاح المحاسبي وملائمته ما لم يشر في تقريره إلى غير ذلك.

4.وحدة الرأي: يجب أن يبدي محافظ الحسابات رأيه في القوائم المالية كوحدة واحده أو يتضمن التقرير تأكيدا بعدم إمكانية إبداء مثل هذا الرأي وأسباب ذلك وفي جميع الأحوال طالما ارتبط اسمه بالقوائم المالية فيجب أن يشير في التقرير إلى وصف العمل الذي قام به ومدى المسؤولية التي تحمله.

المبحث الثاني: قواعد وأسس التدقيق الخارجي:

إن المراجعة الخارجية، بخلاف المراجعة الداخلية، لا تمثل وظيفة إدارية وإنما تعتبر حق لبعض الأطراف الخارجيين من ذوي المصلحة في نشاط المؤسسة الاقتصادية، كالمساهمين مثلا، ليراقبوا تصرفات الإدارة فيما يتعلق بالحفاظ على الموارد والالتزام بالقوانين والقواعد الموضوعة وكذلك المعايير المتعارف عليها. ونظرا لاعتبارات معينة، فإن هؤلاء الأطراف لا يمارسون حقهم في الرقابة على المؤسسة الاقتصادية التي يساهمون فيها بصورة مباشرة، ولكن يمارسون هذا الحق من خلال تقرير معين يعده ويقدمه لهم خبير محاسبي مؤهل ومحايد يسمى " المراجع المالي الخارجي" في نطاق ما يعرف بالمراجعة الخارجية، والتي تعتبر أهم أدوات الرقابة الخارجية على الإطلاق.

المطلب الأول: أهمية التدقيق الخارجي القانوني

تعود أهمية التدقيق القانوني إلى كونه وسيلة لا غاية وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، ومن بين هذه الطوائف ما يلي:

1-**إدارة المنشأة:** إن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط، ومراقبة القرارات الحالية والمستقبلية ومراقبة التدقيق يجعل المراجع الحافز للقيام بهذه المهام وكذلك قيادة مراجعة البيانات المالية للاستثمار لمثل هذه المنشأة. [1]

2-**المستثمرين:** تعتمد هذه الطائفة على القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات

[1] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسبرة للنشر والتوزيع وطباعة، الطبعة الثانة عمان – الاردن2009 ،ص19

والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.

3-البنوك التجارية:

تعتمد البنوك التجارية على القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلبات قروض وتسهيلات ائتمانية منها.

4-رجال الاقتصاد:

تعتمد هذه الفئة على القوائم المالية المدققة في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي.

5-الهيئات الحكومية:

الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة تعتمد على القوائم المالية المدققة في أغراض كثيرة منها (التخطيط والرقابة، فرض الضرائب، تحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات .....إخ) .

من المكملة أن نقول أن المحاسبة أصبحت معرفة اجتماعية تخدم مجموعات مختلفة من المجتمع. تعتمد هذه الفئات في قراراتها الاقتصادية على البيانات المحاسبية المسجلة لدى الكتب أو ظاهرة البيانات المالية بمشاريع مختلفة وتقديم تقرير إلى شكل خارجي للفحص المنظمة والضبط، والرأي الفني المحايد بشأن صلاحيته والاعتماد.[1]

[1] خالد امين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، الطبعة الاولى، عمان،2012ص23.24

المطلب الثاني: أهداف التدقيق الخارجي القانوني

لقد صاحب تطور مهنة التدقيق الخارجي تطور في أهدافها وأدى التحقق والفحص وكذلك درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية، وتنقسم هذه الأهداف إلى أهداف تقليدية وأخرى حديثة أو متطورة ومنها:

1-الأهداف التقليدية:

وتتفرع بدورها إلى : [1]

1-1-الأهداف الرئيسية :

التحقق من صحة وصدق ودقة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها، وإبداء رأي فني محايد مستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

1-2- الأهداف الفرعية

اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من أخطاء أو غش.

تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.

اعتماد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضر أو مستقبلا، وكذا طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.

[1] زهراء عاطف السوداء، مراجعة الحسابات المتقدمة، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان،2009، ص19ص.20.

معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة؛ تقديم التقارير المختلفة وملأ الاستمارات لمساعدة المدقق.

الأهداف الحديثة المتطورة: وتتمثل في :[1]

مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها والتعرف على ما حققته من أهداف، ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول إل الأهداف المحددة؛ تحقيق قدر من الرفاهية لأفراد المجتمع تخفيض خطر المراجعة لصعوبة تقدير أثار عملية المراجعة على العميل أو المنشأة محل المراجعة. ومن خلال هذه التعاريف يمكن استخراج أهداف عملية وأخرى ميدانية نذكر منها :[2]

* **الشمولية:** نقصد بها المعيار أن كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف المالية أي أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقيدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيم بعد من تسجيلها محاسبا.

* **الوجود:** نقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في المؤسسة(الاستثمارات، مخزونات) لديها حقيقة

مادية وبالنسبة للعناصر الأخرى (الديون، النفقات، الإيرادات) يتأكد المراجع أيضا من وجودها أي واقعيتها.

[1] احمد حلمي جمعة، المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000ص8.

[2] زهراء عاطف السوداء، مراجعة الحسابات والتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص22.21.

* **الملكية:** نقصد بمبدأ الملكية أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلا أي هناك مستند قانوني يثبت تلك الملكية، تعتبر كالحقوق التي ليست للمؤسسة كالتزامات خارج الميزانية ولابد أن تقيد في دفاتر خاصة تبين طبيعتها.

* **التقييم** : معنى هذا المبدأ هو أن كل العمليات التي تمت قد تم تقييمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف

عليها وان عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة غلى أخرى.

* **التسجيل المحاسبي:** نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات التي قد تم جمعها بطريقة صحيحة، كما تم تسجيلاه وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة على أخرى.

المطلب الثالث: منهجية تنفيذ مهام التدقيق الخارجي

إن تحقيق الأهداف المشار إليها سابقا من طرف المدقق الخارجي يفرض عليه إتباع ثلاث مراحل ضرورية ومتكاملة، تتكون كل مرحلة من عدة خطوات لابد القيام بها حسب تسلسلها حتى يتمكن من الانتقال إلى المرحلة الموالية وإنهاء المهمة الموكلة إليه. وهذه المراحل متمثلة في:

- مرحلة الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة؛
- مرحلة تقيم نظام الرقابة الداخلية؛
- مرحلة فحص الحسابات.

1- مرحلة الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة:

قد يعتقد البعض أن المراجع الخارجي يمكن أن يفحص حقل دراسة المؤسسة مباشرة وفهمهم وحكمهم، ولكن كيف لا يستطيع جمع المؤشرات في هذه المرحلة، الموجهة إلى الحقائق الفنية التجارية والضريبة القانونية والاجتماعية على المؤسسة. هذه المرحلة تشبه المراحل الأخرى الخطوات التالية:[1]

1-1-أشغال أولية :

خطوة يطلع المدقق من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة مما يسمح له من التعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله وخصوصياته وحول مهنة المؤسسة أحيانا. مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة ما بين مؤسسات القطاع.

1-2-الاتصالات الأولى مع المؤسسة محل التدقيق:

يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسئولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوار معهم ومع من يشتغل معهم، أكثر من غيرهم، أثناء أدائه للمهمة، كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها ووحداتها. وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه فقد يتعذر عليه تكرارها.

1-3-انطلاق الأشغال: يحصل المدقق على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة، نسبيا في ملف هو الملف الدائم

[1] محمد بوتين : لمراجعة ومراقبة الحسابات بين النظرية والتطبيق، ص44.43.

الذي سبقت الإشارة إليه كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامجه المسطر

2- **مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية:** يترتب على نتيجة هذا التقييم تحديد مدى ونطاق الفحص الذي يقوم به مدقق الحسابات، وعلى أساس هذا التقييم فإنه إذا اتضح للمدقق أن نظام الرقابة الداخلية سليم وفعال فإنه يستطيع أن يختصر جزءا كبيرا من برنامج التدقيق المستندي، أما في حالة عدم فاعلية هذا النظام فإن المدقق يكون مضطرا لتوسيع مدى ونطاق الفحص لأداء الهام الموكلة إليه .

وقد عرفت الهيأة الدولية لتطبيق التدقيق (التي وضعت المعايير الدولية للتدقيق) نظام الرقابة الداخلية بأنه يحتوي على الخطة التنظيمية، ومجموع الطرق والإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم والفعال للأعمال، هذه الأطراف تشمل على احترام السياسة الإدارية، حماية الأصول، اكتشاف الغش والأخطاء، تحديد مدى اكتمال الدفاتر المحاسبية وكذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصداقية .يمكن للمدقق بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلة في المؤسسة محل الفحص من خلال الخطوات التالية .[1]

1-2- فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية : في هذه الخطوة يجب على المدقق أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية، عن طريق الاستفسار من الأشخاص في المستويات المختلفة داخل المؤسسة، بإضافة إلى الرجوع إلى المستندات التي توصف نظام الرقابة الداخلية، والوظائف للحصول على فهم كاف لهيكل الرقابة الداخلية، ويستطيع المدقق استخدام العديد من الأساليب كقوائم الاستقصاء، خرائط التدقيق وغيرها .إن الهدف

[1] غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره.

من هذه الخطوة هو تحديد النواحي التي يرغب المراجع الاعتماد عليها في عملية التدقيق، غير أنه بإمكانه تقرير عدم الاعتماد على عناصر في نظام الرقابة الداخلية لأسباب معينة كوجود تصميم غير محكم مما يترتب عليه عدم الاطمئنان ودقة البيانات المحاسبية .

2-2- **تحديد مخاطر الرقابة:** يتم في هذه الخطوة تحديد مخاطر، ويمكن للمدقق أن يقوم بذلك عن طريق مواطن الضعف والقوة ويجب تسجيلها وتوثيقها وضمها لأوراق التدقيق، كذلك يجب أن توثق مواطن الضعف والقوة هذه فيما يسمى بأوراق التدقيق الجسر. وقد سميت بذلك لأنها ترتبط بنتائج تقييم النظام بالإجراءات اللاحقة للتدقيق.

3-2- **اختبارات الالتزام:** الهدف من هذه الخطوة هو التحقق من أن أساليب الرقابة في المؤسسة تطبق بنفس الطريقة التي وضعت بها، وأن الموظفين ملتزمين بتطبيق إجراءات وأساليب الرقابة، ويجب على إدارة المؤسسة أن تحث موظفيها على ذالك من خلال تدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل واحد منهم.

3- **مرحلة فحص الحسابات:** تنجز المرحلة الأخيرة من مراحل التدقيق في عدة خطوات كما يلي :

بعد التقييم النهائي لنظام في برنامج التدخل، بحذف أجزاء منه في حالة سلامة النظام أو بإضافة أجزاء أخرى واختبارات مدعمة في حالة وجود نقاط الضعف وتجدر الملاحظة إلى أنه:

1-3- في حالة وجود رقابة داخلية فعالة يكون هذا دليلا مبدئيا على صحة الحسابات لكنه غير كافي ولابد من تدقيق مباشر للحسابات والقوائم المالية، وإلا فكيف يمكن المصادقة عليها دون فحصها فحصا فعليا ؟

يكتفي المراجع في هذه الحالة ببرنامج عمل أدنى لكي يتأكد من عدم ارتكاب أخطاء أو أعمال غش، ثم إدخاله في العمليات الختامية التي يصعب على نظام المراقبة الداخلية اكتشافها فقد تسجل مؤونات غير مبررة وقد تسوى حسابات خطأ .ويتضمن البرنامج الأدنى القيام بمراجعة تحليلية (audit analytique)، التي تتمثل في :

الإطلاع على موازين المراجعة، فحص سريع للقيود الكبيرة وتدقيق العمليات الممركزة، الاجتماعات لمجلس الإدارة والجمعية العامة والمديرية المالية، دون نسيان التأكد من الأرصدة عن طريق المقارنة ودراسة تطورها من دورة لأخرى، وكذا القيام باختبارات السريانية (test de validation)عن طريق طلبات المصادقة التي يقدمها المدقق مباشرة ودون وساطة للمتعاملين مع المؤسسة وعن طريق المشاهدة المادية في الميدان كذلك .

2-3- أما في حالة ضعف نظام الرقابة الداخلية على المدقق توسيع برنامج تدخله وذلك لما لنقاط الضعف من أثار سلبية على شرعية وصدق الحسابات .وإذا استبعدنا سلبيات النظام الخطيرة جدا التي لا تسمح بالقيام بأي عمل أي عدم مواصلة العمل ورفض المصادقة على الحسابات والقوائم المالية فإن على المدقق :

- تدعيم الاختبارات التي كان يتوقع القيام بها في حالة وجود النظام

- إضافة اختبارات متممة للاختبارات السابقة.

ومهما يكن على المدقق أن يتأكد دائما أنه قام بمراقبة كافية لتحديد رأيه، كما عليه تفادي المبالغة في التحريات والاكتفاء بما له تأثير على القوائم المالية .[1]

[1]محمد بوتين : لمراجعة ومراقبة الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص76.

وتنتهي عملية التدقيق بقيام المدقق بـــ : [1]

- إعادة النظر في اختبارات المؤسسة محل التدقيق من حيث مبادئ المحاسبة ؛

- التأكد من عدم وجود أحداث وقعت ما بعد الميزانية الختامية ؛

- فحص طريق عرض القوائم المالية والمعلومات الإضافية المكملة .

- مراجعة أوراق العمل وكل ما سجل فيها من ملاحظات وتحفظات .....الخ.

وفي النهاية يصدر رأيه في تقريره النهائي الذي يجب أن يؤكد صراحة على ما إذا كانت المؤسسة :

- احترمت قواعد وقوانين المحاسبة ؛

- القوائم والحسابات شرعية وصادقة ؛

- نتيجة الدورة المعلن عنها ناتجة عن المعلومات التي قامت بها المؤسسة قبلا

[1] نفس المرجع السابق، ص77.

المبحث الثالث: محافظة الحسابات

تعتبر محافظة الحسابات نوع من أنواع التدقيق الإلزامية بقوة القانون يتولى هذه المهمة شخص مهني مؤهل ومستقل يعبر عن رأيه الفني المحايد في مدى شرعية وصدق الحسابات. كما يمكن تسميته بمحافظ الحسابات، بمدقق الخارجي القانوني أو مراجع الحسابات القانوني.

المطلب الأول: تعريف محافظة الحسابات

تعرف محافظة الحسابات بأنها:

محافظة الحسابات هي:" رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانونيا للمصادقة على دقة وصدق القوائم المالية والمستندات السنوية للمؤسسة منها الجرد، الميزانية، جدول حسابات النتائج الذي يسمح بتحديد النتائج المتسلسلة، هامش الربح، القيمة المضافة، نتيجة الاستغلال، والفحوصات المتعلقة بالتدقيق تتم بطريقة السبر لأن التدقيق الكامل يكلف عدة وسائل باهظة الثمن". كما تعرف أيضا أنها: " نوع من أنواع التدقيق الذي يعد إلزامي بقوة القانون بالنسبة لبعض الأنواع من المؤسسات التي حددها المشرع في كل بلد، يتولى من خلالها شخص مهني مؤهل ومستقل التعبير عن رأيه في مدى عدالة القوائم المالية وحسابات النتائج ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة ". وهناك العديد من التعاريف التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات منها:

التعريف الأول: يعرف محافظ الحسابات حسب المادة 22 من القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كما يلي : يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون" كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت

مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به" .

التعريف الثاني: يعرف حسب المادة 715 مكرر 04 من القانون التجاري الجزائري على أنه " الشخص الذي يدقق في القوائم المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها كما يدقق في صحة المعلومات المدققة في تقرير مجلس الإدارة وفي الوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية

حول أصول الوضعية المالية للشركة وحساباتها ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها ".

المطلب الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر:

إن تناول الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق في الجزائر، قد لا يمكن فصله عن التطور التاريخي لها ولا عن المحاسبة، لاعتبار أن التدقيق هي مرحلة متقدمة يتم تناولها عندما يتحكم الأعوان الاقتصاديون من المحاسبة، لهذا سوف نتناول هذه الهيئات انطلاقا من تلازم التدقيق والمحاسبة ونتلافى في الحديث عن المجلس الأعلى للمحاسبة لابتعاده عن التدقيق . [1]

[1] انشئ هذا المجلس بالامر رقم71-82 المؤرخ في 1971/12/29 الذي حدد في مواده رقم22 الى غاية 40 تشكيلة وطبيعة تسييره ثم اختصاصاته

أ- المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين :

نصت المادة (05)من القانون 91/08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 على انه " تنشأ المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تتمتع بالشخصية المدنية وتظم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون، ويدير المنظمة الوطنية مجلس يكون مقره في الجزائر، ويحدد تشكيل المنظمة وصلاحيتها وقواعد سيرها عن طريق مجلس التنظيم ". وفضلا عن أحكام المادة (05) أعلاه، تقوم المنظمة الوطنية للخبراء باعتبارها جهاز مهني يعمل في إطار القانون حسب ما نصت عليه المواد)09 – 10 – 11) من نفس القانون بما يلي :

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة الذي يحدد على الخصوص شروط التسجيل والإيقاف والشطب من قائمة جدول المنظمة؛
- التأكد من النوعية المهنية والتقنية للأشغال التي ينجزها أعضاؤها

تقدير في حدود التشريع المعمول به الصلاحية المهنية للإنجازات والشهادات التي يقدمهما كل مرشح يطلب تسجيله في أحد أصناف هذه المنظمة؛

نشر مقاييس تقدير الإجازات التي تحول في ممارسة المهنة وكيفيات تطبيقها عن طريق التنظيم.

ب-مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنية :

تم التأسيس لمجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 92/20 المؤرخ في 13/01/1992، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 97/485 المؤرخ في 01/12/1997، والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية المهنية ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله. وتتمثل اختصاصات المجلس في : [1]

- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية وتجاه الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة، إعداد ومراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها ؛

- تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة ؛

- السهر على احترام جميع أعضاء النقابة لأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي، تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة ؛

- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في ميدان التقييس المحاسبي والمالي المرتبط بحياة المؤسسة ؛

- المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى النقابة ودعوة السلطات المختصة للحضور للتدريبات والملتقيات المهنية، تنظيمها، الإشراف عليها ومراقبتها بالتنسيق مع السلطات المختصة ؛

- المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث ؛

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 03 لسنة 1992، ص83.82.

– القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة ونشرها.

ج–المجلس الوطني للمحاسبة:

لقد تم الإعلان عن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بفعل المرسوم التنفيذي رقم 96–318 المؤرخ في 25/9/1996 وطبقا للمادة (02) من هذا المرسوم، يعتبر هذا المجلس جهاز استشاريا دو طابع وزاري ومهني مشرك، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال بحث مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه، بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية .

المطلب الثالث: حقوق وواجبات محافظ الحسابات في الجزائر:

حتى يستطيع محافظ الحسابات تأدية عمله بكفاءة وفعالية يجب أن يكون على دراية تامة بكل ما له من حقوق وما عليه من واجبات وفقا لما تقضي به قواعد ومبادئ التدقيق وبما جرى عليه العرف في مجال محافظة الحسابات من جهة أخرى.

أولا: حقوق محافظ الحسابات في الجزائر

يتمتع محافظ الحسابات ببعض الحقوق والتي تسمح له بالقيام بالفحص الشامل للدفاتر والسجلات وتختلف هذه الحقوق بناء على طبيعة المهمة الموكلة له في إطار العقد المبرم بينه وكذا الطرف الآخر في الإدارة أو صاحب المؤسسة ويمكن تحديد بعض الحقوق الرئيسية لمحافظ الحسابات فيما يلي :[1]

[1]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، من القانون 10–01 المؤرخ في 2010/06/29 والمتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المعتمد، المواد (31–32–33–37–38) ،العدد 42 الموافق ل 2010/07/11

1 1. يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

2. يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.

3. يقدم القائمون بالإدارة في الشركات لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا بعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون كل 6 أشهر على الأقل.

4. يحضر محافظ الحسابات الجمعية العامة كلما تستدعي للتداول على أساس تقريره ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.

5. تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالتداولات أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

6. يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقبل دون التخلص من التزاماته القانونية عليه أن يلتزم بأسعار مسبق مرة 3 أشهر ويقوم تقريرا عن المراقبات لإثبات حاصلة.

7. حق مناقشة اقتراح عزله عن طريق مذكرة خطية ترسل إلى المؤسسة والرد والدفاع عن موقف أمام الجمعية العامة ويعتبر هذا الحق أحد الضوابط التي تحول دون عزل محافظ الحسابات عزلا تعسفيا أو استخدام ذلك للتأثير عليه.

8. حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذ لم يستطيع تكوين رأي حولها وعليه ذكر لأسباب التي عرقلت عمله.

ثانيا: واجـــــبات مدقق الحسابات

يتمثل في ما يجب أن يقوم مدقق الحسابات من أعمال مختلفة لإنجاز برنامج يدققه على أكمل وجه وبشكل موضوعي وفعال ومن أهم هذه الواجبات ما يلي:

1. يجب عليه أن يقوم بالفحص والتدقيق الفعلي لحسابات الشركة ودفاترها بما تحتويه من قيود يومية وحسابات أستاذ بغرض التحقق من صحتها وسلامتها وكشف أي أخطاء والعمل على تصحيحها بالتعاون مع محاسبي الشركة.

2. يجب على مدقق الحسابات التحقق من القيم المسجلة لعناصر الأصول والالتزامات المختلفة بأي طريقة من طرق لتحقق التي يراها مناسبة بالنسبة لكل عنصر من هذه العناصر ويمكن في هذا المجال استخدام بعض أدوات وأساليب مدقق الحسابات الفنية.

3. يجب على مدقق الحسابات أن يتأكد من مدى قوة نظام الرقابة الداخلية بتقييمه حتى يستطيع اختيار عينات مدقق حسابات بشكل ملائم وسليم ويغطي معظم عمليات الشركة.

4. يجب على مدقق الحسابات أن يقدم التوصيات والاقتراحات الملائمة لما يلي :

- معالجة وتصحيح الأخطاء التي تم اكتشافها.
- عدم الوقوع في الأخطاء مستقبلا ما أمكن ذلك.
- حسن سير العمل في أقسام وإدارات الشركة.

5. يجب على مدقق الحسابات التأكيد إلى جانب الفحص ومدقق حسابات الدفترة أن الشركة تقوم بتطبيق القوانين واللوائح والأنظمة المختلفة وتلتزم بها بطريقة سليمة، كما تلتزم بنصوص بنود العقود المختلفة التي قبلتها ووقعت عليها.

6. يجب على مدقق الحسابات أثناء قيامه بمهمته التحقق من أن الشركة تلتزم بتطبيق القواعد المحاسبية المتعارف عليها ومن أمثلة هذه القواعد ما يلي:

• تسجيل الأصول الثابتة في الدفاتر بتكلفتها التاريخية.

• احتساب اهتلاك لهذه الأصول القابلة للإهتلاك وفقا للطرق والمعادلات المعمول بها في الشركة في السنوات السابقة دون تغييرها إلا بأسلوب معينة يقتنع مدقق الحسابات بها وفقا لما جرى عليه العرف المحاسبي بالنسبة للشركات والأنشطة المماثلة.

• ثبات طرق تقييم المخزون السلع يمثل طريقة التقييم وفقا لسعر السوق أو التكلفة أيهما أقل.

• إتباع مبدأ الحيطة والحذر عن طريق تكوين بعض المخصصات الملائمة لتطبيق هذا المبدأ مثل مخصص الديون المشكوك فيها وأساس تكوينه.

• عدم المبالغة في تكوين المخصصات بصفة عامة والتي يتم تحميلها على حساب الدخل حتى لا يترتب عليها عند زيادتها عن اللازم وتخفيض الأرباح بالتالي:

- التهرب من الضرائب عن طريق تخفيضها.

- عدم إظهار المركز المالي الحقيقي للشركة.

7. يجب على مدقق الحسابات فحص عناصر قائمة الدخل أو الأرباح والخسائر، لتحقق من أنه يظهر النتيجة الحقيقية لنشاط الشركة من أرباح أو خسائر عن السنة المالية.

8. يجب على مدقق الحسابات فحص عناصر قائمة المركز المالي الميزانية العمومية التحقق من أنها تعبر تعبيرا صحيحا عن القيمة الحقيقية لعناصر الأصول والالتزامات وبالتالي عن المركز المالي لشركة في نهاية السنة المالية.

9. يجب على مدقق الحسابات أن يحضر هو وأحد مساعديه اجتماع الجمعية العامة للمساهمين في الشركة لمناقشة تقريره.

10. على مدقق الحسابات عند حضوره اجتماع الجمعية العامة للمساهمين أو اجتماع مجلس الإدارة في غير شركات المساهمة أن يقدم تقريره إلى الأعضاء ويتلوه عليهم بحيث يكون تقريرا شاملا على جميع البيانات الهامة واللازمة التي تعبر عن:

• ما إذا كان مدقق الحسابات قد حصل على كل البيانات والمعلومات والدفاتر اللازمة لإنجاز عمله.

• ما إذا كانت الحسابات والدفاتر والسجلات سليمة ومنظمة.

• ما إذا كانت الحسابات الختامية والميزانية تتفق مع البيانات المسجلة في الحسابات

والتقارير والملخصات المختلفة.

• ما إذا كان الجرد والتسويات التي قامت بها الشركة قد روعي فيها القواعد المتعارف

خلاصة:

التدقيق الخارجي أحد فرعي التدقيق ينشأ ويتطور باستمرار وهو أداة تهدف إلى فحص القوائم المالية من طرف مدقق مؤهل مستقل يعبر عن رأيه الفني في تقرير وفق معايير متعارف عليها ومبادئ ويتمتع محافظ الحسابات بحقوق تسمح له القيام بمهامه العامة والخاصة على أحسن وجه دون ضغط وعند مخالفتها أو تقصير فيها تترتب المسؤوليات ،كل هذا للحصول على المنتج النهائي وهو التقرير عبارة عن وثيقة مكتوبة وفق شروط معينة متعلقة بالنواحي الشكلية والمحتويات ويفرع التقرير إلى ثلاثة أنوع يعبر فيها عن رأيه الفني المحايد أما بالرأي المطلق، الرأي المتحفظ، الرأي المضاد أو المعاكس، الامتناع عن إبداء الرأي.

الفصل الثاني

دور التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات

تمهيد:

تعتبر حوكمة الشركات من المفاهيم الحديثة التي برزت في السنوات الأخيرة بقوة في عالم الأعمال نظرا لمتطلبات الجديدة التي فرضتها مظاهر العولمة وما صاحبها من تطورات على الصعيدين القانوني والاقتصادي. ومما زاد الاهتمام بتطبيق مبادئ الحوكمة الانهيارات المفاجئة لعدد من الشركات العالمية لمنع حدوثها أو الحد منها على أقل تقدير وذلك بوضع مجموعة من الاليات تقضي بذلك منها التدقيق الخارجي القانوني الذي يعتبر الإلية الفضلى لتحسين حوكمة الشركات. ولإظهار الموضوع بشكل أوضح ارتأينا تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: سنحاول في هذا المبحث التعرف على مختلف مفاهيم حوكمة الشركات. بالإضافة إلى مبادئها والركائز التي تقوم عليها، ومن ثم توضيح أهميتها وحتميتها -

المبحث الثاني: في هذا المبحث سوف نلقي الضوء على أهم المحددات الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات

المبحث الثالث: خلال هذا المبحث الأخير سنعرج إلى مساهمة التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

يحتل موضوع « حوكمة الشركات » أهمية خاصة في عالم المال والأعمال وتتم الدول والاقتصاديات الحديثة بهذا المفهوم إلى درجة تأسيس مراكز بحث ومعرفة عالمية تستقصي التجارب العالمية في إطار حوكمة الشركات وقد دخل البنك الدولي والعديد من المنظمات العالمية في هذه العملية ،حيث قرروا أن ممارسات حوكمة الشركات من أهم المعايير التي تستخدم للحكم على اقتصاديات البلدان التقرير التعامل معها بأفضلية في التجارة الدولية . ولهذا الغرض سيحاول الطالب في هذا المبحث التطرق إلى العناصر التالية:

- طبيعة ومفهوم حوكمة الشركات.
- أهمية حوكمة الشركات وحتميتها.

المطلب الأول: طبيعة ومفهوم حوكمة الشركات

أولا: طبيعة حوكمة الشركات

بعد أن أصدرت الولايات المتحدة الأمريكية مصطلح الخوصصة لمعظم دول العالم، بدأ مصطلح أمريكي جديد في غزو العالم وهو ما يطلق عليه corporat gouvernance ،تم تعريبه إلى مصطلح " الحوكمة[1] أو الإدارة الرشيدة للشركات، وشرع البنك وصندوق النقد الدوليين في قياس مدى التزام الشركات بهذا المصطلح في الأسواق الدولية، وقد استعمل مصطلح حوكمة الشركات من طرف الاقتصاديين الأمريكيين ولا سيما من طرف الاقتصادي الأمريكي رونالدكوس Ronald Coase في مقال له نشر سنة 1937 بعنوان: " طبيعة الشركة " ،وينصرف مفهومه إلى تسيير الشركة الاقتصادية ،وقد أوضح فيه أن الشركة الاقتصادية تتمكن من المحافظة على قدرتها التنافسية إذا كانت أنماط تسييرها الداخلية تسمح لها بتقليل تكاليف معاملاتها، فالشركة هذا المعنى أكثر نجاعة من السوق في تنظيم بعض المبادلات التي تقوم بها . والحوكمة بالمعنى المعاصر هي أقرب في مضمونها إلى التسيير منها إلى السلطة (أي الحكم الراشد على مستوى الشركة لا على المستوى الكلي) .

---

[1] هناك عدد من المقترحات المطروحة: حكم الشركات، حكمانية الشركات ،حاكمية الشركات ،حوكمة الشركات ،بالإضافة إلى عدد من البدائل الأخرى مثل : أسلوب ممارسة سلطة الإدارة بالشركات ،أسلوب الإدارة المثلى ،القواعد الحاكمة للشركات الإدارة النزيهة ،وغيرها . وفي هذا الصدد، تجدر الإشارة إلى أن هناك مؤيدون للاختيار الأول وفقا لما ورد من تفسير مركز المشكاة للبحوث والدراسات ،ولكن من ناحية أخرى تتفق عدد من الآراء على استبعاد " حكم الشركات " لما للكلمة هل الشركات في الحاكمة أو الفاعلة ،مما قد يعكس المعنى المقصود . وكذلك يتم استبعاد الحاكمية لما قد يحدثه استخدامها حال مع إحدى النظريات الإسلامية المسماة " نظرية الحاكمية والي تتطرق للحكم والسلطة السياسية للدولة. كما رؤى استبعاد البدائل المطروحة الأخرى كا تبتعد عن أصل الكلمة باللغة الإنجليزية Governance . ومن ثم فإن الحوكمة الشركات على وزن (فوعلة) تكون الأقرب إلى مفهوم المصطلح باللغة الإنجليزية حيث تنطوي على معاني الحكم والرقابة من خلال جهة رقابة داخلية (Governmg Body) أو هيئة رقابة خارجية (Regulatory Body) مثل المدقق الخارجي ،حيث لا يمكن استبعاده إذا أردنا التوصل إلى مرادف للمصطلح . وتجدر الإشارة إن هذا المصطلح قد تم اقتراحه من قبل الأمين العام لمجمع اللغة العربية وقد استحسنه عدد من متخصصي اللغة العربية ومنهم من مركز دراسات اللغة العربية بالجامعة الأمريكية بالقاهرة. ولذا فمن المقترح استخدام حوكمة الشركات كمرادف لمفهوم Corporate Governance نقلا عن نرمين أبو العطا، حوكمة الشركات سبيل الاقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية إصدارات مركز المشروعات الدولية الخاصة –غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن 2003، ص 11.

وما يمكن ملاحظته بشأن حوكمة الشركات أنه استعمل كمبدأ للتنظيم وأنه تطور في ظروف اجتماعية واقتصادية تميزت بالتوتر والارتباك زاد من حدتها الاختلالات الناجمة البيروقراطية .وهذا المصطلح الجديد يركز على عدة نقاط لإدارة الشركات والاقتصاد بوجه عام ،يأتي في مقدمتها وأكثرها أهمية : الشفافية في القوائم المالية والعمليات المحاسبية والميزانيات ومعاملات الشركة ،وذلك لمنع عمليات الفساد التي تؤدي إلى استنزاف موارد الشركات وتآكل قدرتهما التنافسية ،حيث أنه في دراسة للبنك الدولي بخصوص الحكم الراشد في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا ،حدد معيارين لحوكمة الشركات : الأول حكم القانون والمساواة ،حق المشاركة والفرص المتساوية للاستفادة التي تقدمها الشركة ،أما الثاني : التمثيل والمشاركة ،التنافسية والشفافية ،وأخيرا المساءلة.

وبهذا أصبحت الحوكمة مؤشرا مهما لدى مناسبة الأسواق للاستثمار، وساهم في انتشارها الانهيارات وفضائح الفساد التي أصابت كبرى الشركات الأمريكية، التي في مقدمتها شركة " إنزون " للطاقة و" وورلد كوم " عملاق الاتصالات الأمريكية. ورغم أن هذا المصطلح ظهر في تقرير وتوصيات المؤسسات الدولية منذ 15 عاما إلا أن الانهيارات المالية كالأزمة المالية لجنوب شرق آسيا أعطته أهمية قصوا وأصبح من أهم المؤشرات على صحة البيئة الاقتصادية والاستثمار ويعتمد المؤشر على عوامل ايجابية جعلته من الضرورات في الأسواق وأهمها الإفصاح والشفافية الفصل بين الملكية والإدارة، إتباع قواعد محاسبية واضحة وصريحة في إعداد القوائم المالية للشركة، وهي كلها شروط تحتاجها البورصات والأسواق الناشئة.

ثانيا: مفهوم حوكمة الشركات

لا يوجد اتفاق لمفهوم حوكمة الشركات ومع ذلك يمكن تقديم بعض المفاهيم التي تشكل في بجموعها الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات. ومن بين هذه المفاهيم إن حوكمة الشركات في الطريقة التي تستخدم كما السلطة لإدارة أصول الشركة ومواردها بهدف تحقيق مصالح المساهمين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة، فحوكمة الشركات تعني تطوير بيئة قانونية واقتصادية ومؤسسية تساعد الشركة على النمو والتطور وتحقيق الأهداف طويلة الأجل لتعظيم قيمة الشركة وتعزيز أرباحها مع التزامها بتحقيق مصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة.

والواقع أن موضوع الحوكمة يرتكز على كيفية الموازنة بين الصلاحيات التي تتمتع بما إدارة الشركة من جهة وحماية حقوق المساهمين[1] وأصحاب المصالح الآخرين من جهة أخرى، لذلك فإن الحوكمة تقوم على عنصرين أساسيين وهما الإدارة السلمية والشفافية.

كما تعي حوكمة الشركات نظام للتوجيه والتحكم والرقابة على نشاط الشركات مبني على تنظيم عملية اتخاذ القرار في هذه الشركات وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات فيما بين الأطراف الرئيسية في الشركة وذلك لخدمة أغراض المساهمين بشكل خاص وأصحاب المصالح بشكل عام .

بناء على الاستعراض السابق لمفهوم حوكمة الشركات يمكن تقديم مجموعة التعاريف التي نوجزها فيما يلي[2].

[1] Franck Bancelle , La gouvemance des Entreprises , économica , Paris , 1997 , p : 19.

[2] لطفي أمين السيد أحمد ،المراجعة الدولية وعولمة رأس المال ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،مصر 2005 ،ص : 695.

1- الحوكمة تعني : " إدارة الشركة لتعظيم أدائها "

2- يقصد بالحوكمة : " تنفيذ الأنظمة الكفيلة بتجنب الغش وتضارب المصالح والتصرف غير المقبول " .

3- تقوم الحوكمة على أنظمة تستخدم للرقابة على الشركة ومجلس إدارتها وأعضائه .

4- الحوكمة هي : "أنظمة يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل يحدد توزيع الحقوق والمسؤوليات فيما بين عدة أطراف مثل : مجلس الإدارة والهيئة الإدارية والمساهمين ،ويرسم القواعد المستخدمة بواسطة ممثلي أصحاب المصلحة في المنظمة لتوفير إشراف على المخاطر والرقابة عليها .

5-كما يصف تقرير cadbury (كادبيري) لسنة 1992 حوكمة الشركات كما يلي: يعتمد اقتصاد دولة ما على زيادة وكفاءة الشركات، وهكذا فإن الفاعلية التي تؤدي بما مجالس الإدارات لمسؤولياتها تحدد الوضع التنافسي للدولة، وهذا هو دور حوكمة الشركات " .

ويواصل التقرير في توفيق بسيط ومحكم في جملة صغيرة ولكنها شهيرة، كما يلي:

" حوكمة الشركات هي نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب " .

6-. تمثل حوكمة الشركات: " الهياكل، الوظائف المسؤوليات، العمليات الممارسات وتقاليد الشركة التي تستخدمها الإدارة العليا للشركة للتأكد من تحقيق رسالة الشركة " .

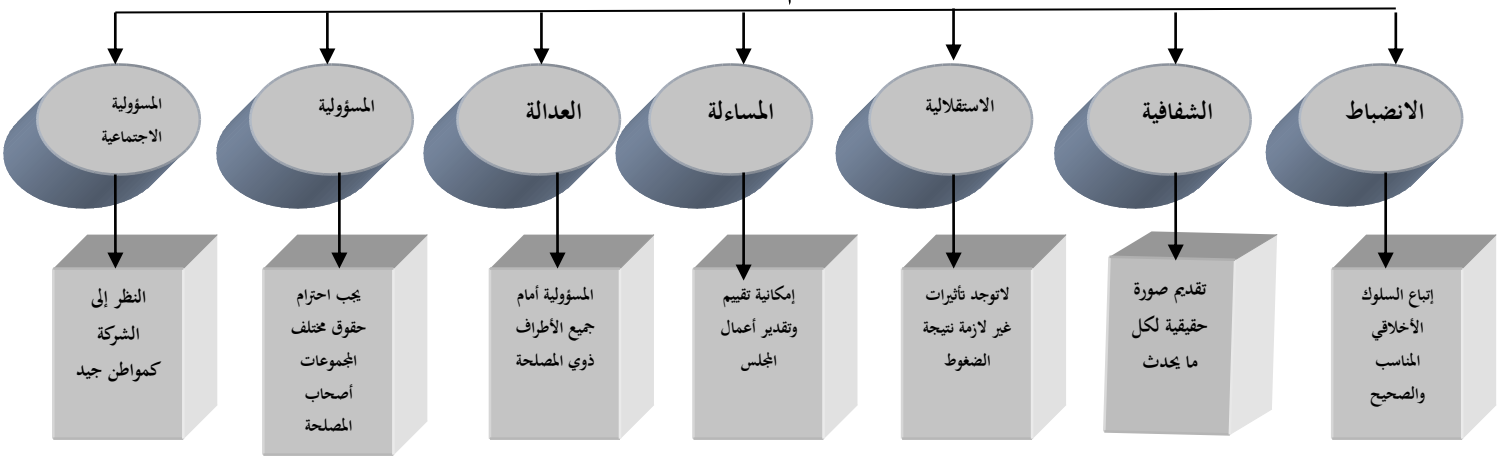
7.- حوكمة الشركات هي: " بمجموعة القواعد الموجهة لمساعدة المسيرين في الالتزام بالتسيير بطريقة شفافة ،وفي إطار هدف المساءلة على قاعدة واضحة على أن تساهم في ذلك كل الأطراف الفاعلة عبر نشاطات هؤلاء في مجال التسيير والتي لا تستبعد أي

عنصر من النشاط الإنساني " . أما التعريف الذي تبناه ناصر مراد بالنسبة للحوكمة على المستوى الجزئي فيتمثل في أنما: " مختلف الإجراءات المتخذة طرف الشركة لضمان قيادة فعالة وتحقيق تنسيق داخلي كفيل بتخفيض تكاليف المبادلات التي يواجهها السوق، لذلك أصبح المساهمون يطالبون المسيرين بنموذج حوكمة الشركات ".

خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن حوكمة الشركات تمثل مجموعة القواعد والإجراءات التي تنظم مختلف العلاقات في الشركة وتقلل من صور التعارض والاختلاف بين إدارة الشركة ومجلس الإدارة والمساهمين وذوي المصلحة، بالإضافة إلى وضع الأهداف ورصد ومتابعة الأداء في إطار انفصال الملكية عن الإدارة

ومن خلال التعاريف السابقة لحوكمة الشركات يمكن استنتاج الخصائص التي تتميز بها الحكومة، وذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 1 خصائص حوكمة الشركات



المصدر طارق عبد العال حماد حوكمة الشركات (المفاهيم المبادئ ، التجارب ،تطبيقات الحوكمة في المصارف) دار الجامعية ،مصر 2005 ،ص 23.

ثالثا: مبادئ حوكمة الشركات

المقصود بمبادئ حوكمة الشركات القواعد والنظم والإجراءات التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين مصالح مديري الشركة والمساهمين فيها، وأصحاب المصالح الأخرى المرتبطة بها، وهناك خمس مبادئ أساسية الترسيخ قواعد الحوكمة وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تتعلق ب:

المبدأ الأول: حقوق المساهمين

تشمل حقوق المساهمين الحق في تسجيل ونقل ملكية الأسهم والمشاركة الفعالة والتصويت في الجمعية العامة واختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد في الأرباح، والحصول على كافة المعلومات عن الشركة ومعاملات أعضاء مجلس الإدارة بشكل منتظم وفي التوقيت المناسب

- تشمل الحقوق الأساسية للمساهمين على ما يلي:

أ- تأمين أساليب تسجيل الملكية .

ب- نقل أو تحويل ملكية الأسهم .

ت- الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة .

ث- المشاركة والتصويت في الاجتماعات .

ج- انتخاب أعضاء مجلس الإدارة .

ح- الحصول على حصص من أرباح الشركة .

- للمساهمين الحق في المشاركة وفي الحصول على معلومات كافية عن القرارات المتصلة بالتغيرات الأساسية في الشركة ومن بينها:

أ – التعديلات في النظام الأساسي أو في بنود تأسيس الشركة أو في غيرها من الوثائق الأساسية للشركة .

ب– طرح أسهم إضافية .

ت– آلية تعاملات مالية غير عادية قد تسفر عن بيع الشركة

- ينبغي أن تتاح للمساهمين فرصة المشاركة الفعالة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين، كما ينبغي إحاطتهم علما بالقواعد التي تحكم الاجتماعات ومن بينها قواعد التصويت التالية:

أ– يتعين تزويد المساهمين بالمعلومات الكافية وفي التوقيت المناسب بشأن تواريخ وأماكن وجداول أعمال الاجتماعات العامة ،بالإضافة إلى توفير المعلومات الكاملة في التوقيت الملائم بشأن المسائل التي يستهدف اتخاذ قرارات بشأنا خلال الاجتماعات .

ب– يجب إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه أسئلة إلى محللي الإدارة وإضافة موضوعات إلى جداول أعمال الاجتماعات العامة على أن توضع حدود معقولة لذلك .

ت– ينبغي أن يتمكن المساهمون من التصويت . بصفة شخصية أو تمثيلية، كما يجب أن يعطي نفس الوزن الأصوات المختلفة سواء كانت حضورية أو تمثيلية

- يتعين الإفصاح عن الهياكل والترتيبات الرأسمالية التي تمكن المساهمين من ممارسة درجة من الرقابة لا تتناسب مع حقوق الملكية التي يحوزونها.

- يجب ضمان الصياغة الواضحة والإفصاح عن القواعد والإجراءات التي تحكم حيازة حقوق الرقابة على الشركات في أسواق رأس مال مثل فهم المستثمرين لحقوقهم.

المبدأ الثاني: المعاملة المتكافئة للمساهمين

يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع مساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والأجانب منهم كما ينبغي أن يعامل المساهمون وفق الأسس الموالية:

1 – يجب أن يعامل المساهمون المنتمون إلى نفس الفئة معاملة متكافئة .

2 – ينبغي أن يكون للمساهمين داخل كل فئة نفس حقوق التصويت .

3- يجب أن يتم التصويت بواسطة الأمناء أو المفوضين بطريقة متفق عليها مع أصحاب الأسهم.

4 – ينبغي أن تكفل العمليات والإجراءات المتصلة بالاجتماعات العامة للمساهمين المعاملة المتكافئة لكافة المساهمين .

5 – يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتم بالإفصاح والشفافية .

6- ينبغي أن يطلب من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين الإفصاح عن وجود أية مصالح خاصة كم تتصل بعمليات أو مسائل تمس الشركة .

المبدأ الثالث: **دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:** يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة كما يوضحها القانون، وأن يعمل أيضا

على تشجيع الاتصال بين الشركات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة إضافة إلى:

1- يجب أن يعمل إطار حوكمة الشركات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون

2 - حينما يحمي القانون حقوق أصحاب المصالح فإن أولئك ينبغي أن تتاح لهم فرصة الحصول على تبرير في حالة انتهاك حقوقهم .

3 - يجب أن يسمح إطار حوكمة الشركات بوجود آليات المشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء

4- عندما يشارك أصحاب المصالح في وضع قواعد حوكمة الشركات ،يجب أن تمنح لهم فرصة الحصول على المعلومات المتعلقة بذلك . [1]

المبدأ الرابع: الإفصاح والشفافية

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات تحقيق الإفصاح الدقيق، وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس الشركة، ومن بينها الوضعية المالية والأداء والملكية وأسلوب ممارسة السلطة، إضافة إلى:

1- يجب أن يشتمل الإفصاح على القوائم المالية المعلومات التالية :

أ- النتائج المالية والتشغيلية للشركة .

ب - أهداف الشركة .

[1] جون سليفان وآخرون، حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرون، ترجمة سمير كرم، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن ،2 003،ص.150

ت – حق الأغلبية من حق المساهمة ،و حقوق التصويت.

ث – أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الرئيسيين والمرتبات والمزايا الممنوحة لهم .

ج – عوامل المخاطرة المنظورة .

ح – المسائل المادية المتصلة بالعاملين وبغيرهم من أصحاب المصالح .

2 – ينبغي إعداد وتدقيق المعلومات ،وكذلك الإفصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية ،كما ينبغي أن يفي ذلك الأسلوب متطلبات الإفصاح غير المالية وأيضا بمتطلبات عمليات التدقيق .

3 – يجب الاضطلاع بعملية تدقيق سنوي عن طريق مدقق مستقل خارجي للأسلوب المستخدم في إعداد وتقديم القوائم المالية.

المبدأ الخامس: مسؤوليات مجلس الإدارة

يجب أن يتيح إطار حوكمة الشركات الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركات كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، وأن تتم مساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين، هذا بالإضافة للمسؤوليات التالية

1 – يجب أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كامل المعلومات ،وكذا على أساس النوايا الحسنة ،وسلامة القواعد المطبقة ،كما يجب أن يسعي التحقيق مصالح الشركة والمساهمين .

2 – ينبغي أن يعمل مجلس الإدارة على تحقيق المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين

3 – يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ في الاعتبار اهتمامات كافة أصحاب المصالح

4 – يتعين أن يضطلع بمجلس الإدارة مجموعة من الوظائف الأساسية أهمها :

أ – مراجعة وتوجيه استراتيجية الشركة ،وخطط العمل وسياسة المخاطرة والموازنات السنوية، وخطط النشاط، وأن يضع أهداف الأداء وأن يتابع التنفيذ وأداء الشركة، كما ينبغي أن يتولى الإشراف على الإنفاق الرأسمالي وعلى عمليات الاستحواذ، وبيع الأصول.

ب– اختيار المسئولين التنفيذيين وتحديد المرتبات والمزايا الممنوحة لهم.[1]

.ت– مراجعة مستويات مرتبات ومزايا المسئولين التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة وضمان الطابع الرسمي والشفافية لعملية ترشيح أعضاء مجلس الإدارة

ث– متابعة صور تعارض المصالح المختلفة بالنسبة للإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة ،والمساهمين

ج –ضمان سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة ومن متطلبات ذلك وجود مدقق مستقل وإيجاد نظم الرقابة الملائمة، وبصفة خاصة نظم متابعة المخاطرة والرقابة المالية والالتزام بالقوانين .

ح – متابعة فعالية حوكمة الشركات التي يعمل المجلس في ظلها وإجراء التغييرات المطلوبة .

خ –الإشراف على عملية الإفصاح والاتصالات

[1] Pierre Calame,la démocratie en miettes (pour une réolution de la gouvemance),édition Chelles Léopold Mayer,paris 2003,p.154

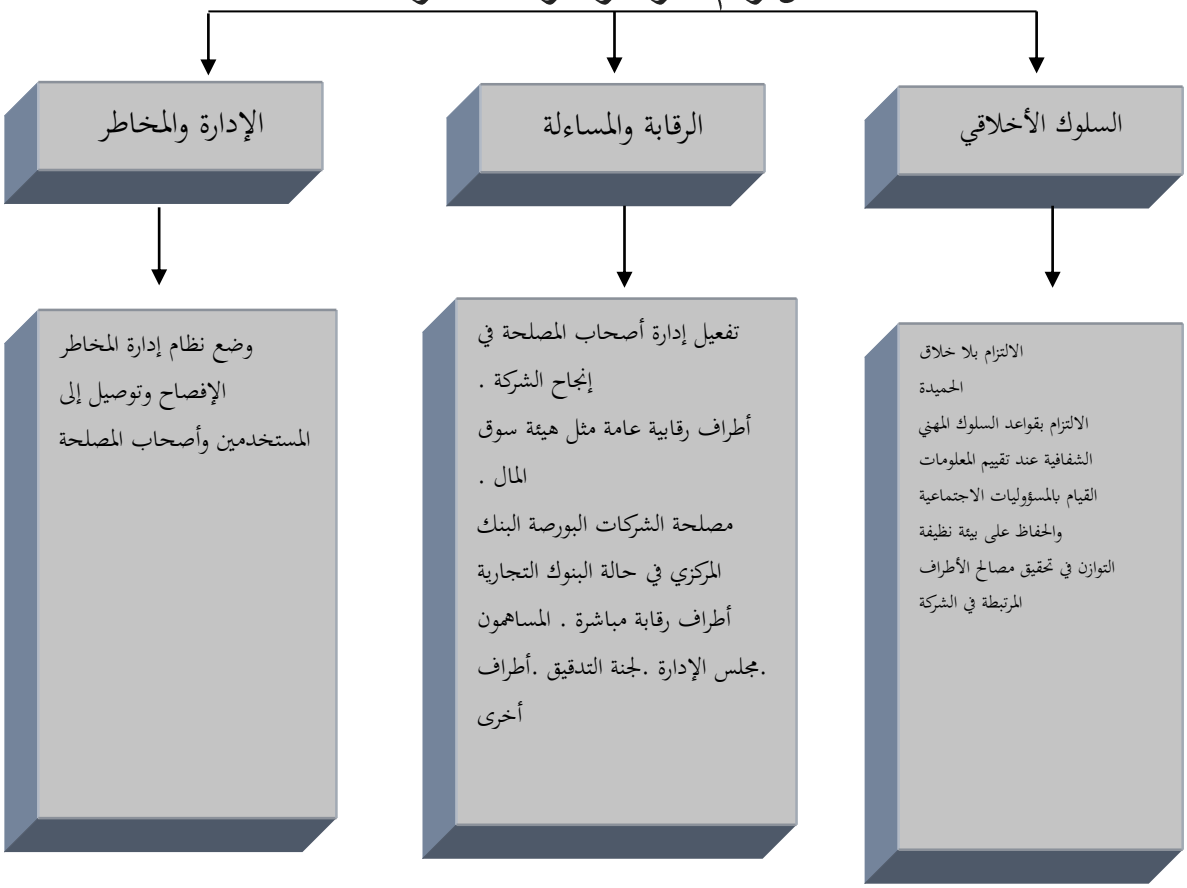
د- يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشؤون الشركة ،وأن يجري ذلك بصفة خاصة على نحو مستقل عن الإدارة التنفيذية .

ز- يتعين أن ينظر مجلس الإدارة في إمكانية تعيين عدد كاف من الأعضاء غير التنفيذيين الذين يتصفون بالقدرة على التقييم المستقل للأعمال حينما تكون هناك إمكانية التعارض المصالح

.ر- كي يتحقق الاضطلاع بهذه المسؤوليات يجب أن يكفل الأعضاء مجلس الإدارة إمكانية الحصول على المعلومات الدقيقة وذات الصلة في الوقت المناسب .

ويتضح من العرض السابق لمبادئ حوكمة الشركات أن هذه الأخيرة ترتكز على ثلاثة ركائز أساسية، كما يوضحها الشكل التالي:

الشكل رقم 2 ركائز حوكمة الشركات



المصدر : طارق عبد العال حماد ،مرجع سبق ذكره ،ص 47

المطلب الثاني: أهمية حوكمة الشركات وحتميتها

إن حوكمة الشركات مهتمة بالسيطرة على الشركات من أجل إعادة الثقة وتوليدها، لذلك فإن الحكم من بين المعايير الدولية المعتمدة للحكم على الاقتصاد الوطني، وفي جانب آخر يساهم في مساهمي الشركة وهو أحد أهم الآليات والمعايير التي تساهم في قياس انتظام وكفاءة أسواق رأس المال الناشئة والدولية الناشئة.[1] كما تساهم الحكم في الغلاف الجوي لشركات النمو والشركات متعددة المساهنة العاملة ذات قيمة حيوية وقيمة للاقتصاد الوطني، وتأسيس حوكمة الشركات العديد من المبادئ والمعايير العالمية عالم الأعمال مثل المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال والشفافية والنزاهة والإفصاح، وكل هذه الصفات مهمة لبيئة الأعمال النموذجية. يمكن توضيح الحكم ونيةها على النحو التالي:

أولا: أهمية حوكمة الشركات:

تنبع أهمية حوكمة الشركات من الاضطرابات التي شهدتها أسواق المال العالمية خلال العقدين الماضيين، وأهمها الأزمة المالية التي ضربت أسواق جنوب شرق آسيا، بالإضافة إلى الفشل في كشف التجاوزات التي حدثت في قضية بنك الاعتماد والتجارة الدولي وأزمة المدخرات والقروض في السوق الأمريكي في الثمانينات.

لقد فتحت العولمة وتحرير أسواق المال العالمية أبوابا جديدة أمام المستثمرين لتحقيق أرباح كبيرة ،وأصبح لزاما عليهم البحث عن الشركات التي كما هياكل سليمة ،والتي تمارس الحوكمة الإدارة الشركة وتسمح لهم بالمشاركة في الإشراف عليها ،وهو ما يسمى بإستراتيجية المشاركة أي إدماج الأطراف ذات العلاقة بالشركة في إعداد واتخاذ القرارات ،أما على مستوى الاقتصاد الكلي فإن الشفافية والإفصاح يتيحان جمهور

[1] مركز المديرين ودوره في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات (بدون إسم الكاتب) ،ملخص سلسلة إصدارات الهيئة العامة لسوق المال ،مصر ،19 إبريل 2004 ،ص 03.

المستثمرين الحكم بشكل دقيق على مدى تحقيق مصالحهم ،ووضع هيكل يسمح بقدر كبير من الشفافية والحرية في ظل سلطة القانون .

كما تنبع أهمية حوكمة الشركات مما يلي:

1. الحاجة إلى الفصل بين الملكية وإدارة الشركات، واختلاف الأهداف وتضاربا بين مختلف الأطراف (مسيرين، مساهمين، عمال ... الخ) .

2. تساهم الحوكمة في تقليل المخاطر وتحسين الأداء وفرص التطور للأسواق وزيادة القدرة التنافسية للسلع والخدمات وتطوير الإدارة وزيادة الشفافية، كما تساهم في زيادة أعداد المستثمرين في أسواق المال، أما الدول التي لا تطبق هذه السياسة تخضع أسواقها المالية لسيطرة عدد محدود من المستثمرين، وتصبح قاعدة الملكية للشركات ضيقة جدا، كما تساهم الحوكمة في زيادة ثقة المستثمرين في عمليات الخوصصة، وتساعد على تحقيق عائد عال على الأصول المستثمرة

3. مساعدة البلدان التي تحاول كبح جماح الفساد المتفشي داخل القطاع العام أو بصدد طرح القطاع العام للخوصصة .

4. إعداد الإطار العام الذي تحدد خلاله أهداف الشركة والسبل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف ومراقبة الأداء وذلك من خلال توزيع الحقوق والمسؤوليات على مختلف الأطراف المشاركة في الشركة وهذا ما لا يتحقق إلا من خلال ممارسة سلطة الإدارة أو الحوكمة .

5. مساعدة الشركات والاقتصاد بشكل عام على جذب الاستثمارات ودعم أداء الاقتصاد والقدرة على المنافسة على المدى الطويل من خلال عدة طرق وأساليب من خلال التأكيد

على الشفافية في معاملات الشركة، وفي عمليات وإجراءات المحاسبة والتدقيق المالي والمحاسبي.

ثانيا: حتمية حوكمة الشركات

حظيت قواعد إدارة الشركات بقدر من الاهتمام لم تحض به من قبل وذلك نتيجة لعدد حالات الفشل التي منيت بها الشركات والتي لا تؤثر فقط في من لهم صلة مباشرة بالشركات المعنية المديرين والمساهمين والمحاسبين، ولكن أيضا المتأثرين بوجودها مثل: الموظفين والعملاء والمودعين والبيئة.

ويعتبر وقوع حالات تعثر على وجه الخصوص لشركات كبرى مثل: انهيار مؤسسة Baring Empire وبنك Daiwabankdebcle وشركات max well affaire نتيجة لضعف نظام قواعد إدارة الشركات وكسبب رئيسي لانهيارها، كما أن الأزمة الاقتصادية الأخيرة في آسيا والاضطرابات المستمرة في روسيا والتجربة الأخيرة التي مر بها الاقتصاد التشيكي، كلها عوامل اجتمعت لتعطي دفعة لموضوع قواعد إدارة الشركات وتضعه في المقدمة.

وهذه الأزمات الاقتصادية تبين أنه بالنسبة للاقتصاديات القوية فإن عدم الاهتمام بإجراءات الرقابة والشفافية ومجالس إدارة الشركات وحقوق المساهمين يجعلها تنهار بسرعة كبيرة بمجرد ضياع ثقة المستثمرين فيها.

كل هذه العوامل زادت من الحاجة إلى قواعد فعالة لإدارة الشركات والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

1. بالنسبة للاقتصاد ككل فإن قواعد الإدارة المفضل، يعي قطاع شركات أكثر كفاءة ومستوى أعلى من النمو الاقتصادي

2. تشجع قواعد إدارة الشركات على المزيد من إجراءات الإدارة التي تتسم بالشفافية لجذب مزيد: الاستثمارات، خاصة في ظل الخوصصة التي أجبرت الحكومات والشركات على مستوى العالم على تلبية احتياجات مستثمري القطاع الخاص الذين يطالبون بقواعد إدارة جيدة.

3. تساعد معايير الشفافية في التعامل مع المستثمرين والمقرضين على تجنب الوقوع في الأزمات المالية.

4. حاجة الاقتصاديات الناشئة لقطاع شركات قوي وقادر على المنافسة شيء ضروري ويزداد باستمرار لتحقيق النمو المستمر الذي يتحمل الصدمات الاقتصادية ويعود بالنفع على المجتمع ككل.

باختصار، أصبحت قواعد إدارة الشركات أداة قوية لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر، ومن المرجح جدا أن تظل لأن العاصمة تدرس أن تكون محمية، والشركات في كل من الأسواق المتقدمة والناشئة تعلمت أن قواعد حوكمة الشركات تكتسب أهمية كبيرة بمجرد أن تقرر الشركة الخروج إلى الجماهير والتكامل مع الشركات المحلية والأجنبي وأدخل الأسواق المالية والعمل في مناخ محلي ودولي تنافسي بحدة. يعتمد حوكمة الشركات في نهاية المطاف على التعاون بين القطاعين العام والخاص لإنشاء نظام سوق تنافسي في مجتمع ديمقراطي يستند إلى القانون، ويتصع بموضوع تحديث العالم العربي، من خلال النظر إلى الهياكل الاقتصادية والهياكل التجارية التي تعزز القدرة التنافسية

للقطاع الخاص، يجعل المنطقة أكثر جاذبية للاستثمار الأجنبي المباشر، ويتم تحقيقها باستمرار للمنطقة مع الأسواق العالمية.

المبحث الثاني: الإطار التطبيقي لحوكمة الشركات

المطلب الأول: محددات الأساسية لتطبيق حوكمة الشركات

لكي تتمكن الشركات بل الدول من الاستفادة من مزايا تطبيق حوكمة الشركات، يجب عليك مجموعة من المحددات الأساسية والعوامل التي تضمن التطبيق المناسب لمبادئ الحوكمة الشركات إذا لم يتم تحديد تلك العوامل، فإن تطبيق هذا المفهوم والوصول إلى تغييرات جدوائه مشكوك فيه.

تشمل هذه المحددات العوامل على مجموعتين 2 : [1]

أولا: محددات داخلية

وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات في داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والذي يؤدي توافرها إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة.

1- مجلس الإدارة: يجب أن يضمن مجلس الإدارة لتوجيه وإرشاد استراتيجي للشركة وأن تعمل كل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية المسؤولية المباشرة وغير المباشرة عن مدى تحقيق أهداف الشركة وتحقيق مصلحة المساهمين وأصحاب المصالح كافة ومعاملاتهم معاملة عادلة يجب عليهم وضع الأهداف ومراقبة الأداء وضمان الشفافية في

[1] مها محمود رمزي ريحاوي: الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقانون والتعليمات حالة دراسية لشركات المساهمة العامة العمانية، مجلة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 24 ،العدد الأول 2008 ،ص 99-102 .

ترشيح وانتخاب مجلس الإدارة والإفصاح ونزاهة حسابات الشركة حسن ممارسة الحوكمة في الشركة وممارسة الحكم الموضوعي المستقل على شؤون الشركة من أجل إنجاح عملية التحكم المؤسسي ومن تحقيق أهداف الشركة(2004OCED) حوكمة الشركات قضايا واتجاهات ديسمبر (CIPE 2004)مجلة عالم الاقتصاد 2005

2- **الهيكل التنظيمي:** الذي يعد إعداده جزءا من مسؤولية مجلس الإدارة يتضمن عملية التسلل الهرمي للسلطة لغرض تحديد الواجبات وتوزيع المسؤوليات وخطوط تفويض السلطات من أجل بلوغ النتائج المرجوة ويتوقف ذلك على مدى مساهمة الأطراف الممثلة في الشركة في تحقيق أهدافها كما يؤدي الهيكل التنظيمي إلى التوجيه وهو وظيفة إدارية يهدف إلى فهم أساس طبيعة السلوك الإنساني وقيادته لغرض تحقيق أهداف الشركة (OCED2004)

3- **النظام المحاسبي المالي:** وهي الأداة التي توفر ما يحتاج إليه مستخدمو البيانات والمعلومات لاتخاذ القرارات لأن النظام المحاسبي يشكل القاعدة الأساسية وللمعلومات كونه يقوم بتلخيص وتجميع المعلومات لمتخذي القرارات الإستراتيجية والتشغيلية بكفاءة. وأخيرا فإن هذه النظم تؤثر في عملية التحكم المؤسسي إذ كلما كانت فعالة وكفؤت أسهمت بصورة إيجابية في عملية التحكم.

4- **قيم الشركة:** وهب التي تتعلق بالسلوك الأخلاقي للشركة وبمستويات عالية من القيم القائمة على الأخلاق المهنية في نزاهة وموضوعية وأمانة في تنفيذ عمليات الشركة، فنجد اليوم في بعض الشركات في العالم مديرا لسمعة الشركة، الدراسة، مدى مقابلة مبيعات الشركة أو خدماتها لتوقعات العملاء ومعرفة نظرة العملاء إلى الشركة وعالي الموجودات الإنسانية فيها من مهارات وخبرات وهناك من يضيف أبعاد أخرى كنظم الاتصال وغيرها.

ثانيا: المحددات الخارجية

وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن حسن إدارة الشركة وتقليل التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص البيان،(09/03/2006) وتشمل المحددات الخارجية ما يأتي:

1- البيئة الاقتصادية والقانونية والمناخ العام للاستثمار: والتي تتعلق بطبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي والقانوني السائد (كالقوانين المنظمة لسوق العمل: كقانون الشركات وسوق المال، وتنظيم المنافسة، ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس) (كفاءة القطاع المالي – البنوك – وسوق المال وهيئة سوق المال والبورصة ورقابتها الفعالة على الشركات) وأثر ذلك في عملية الحوكمة في الشركات.

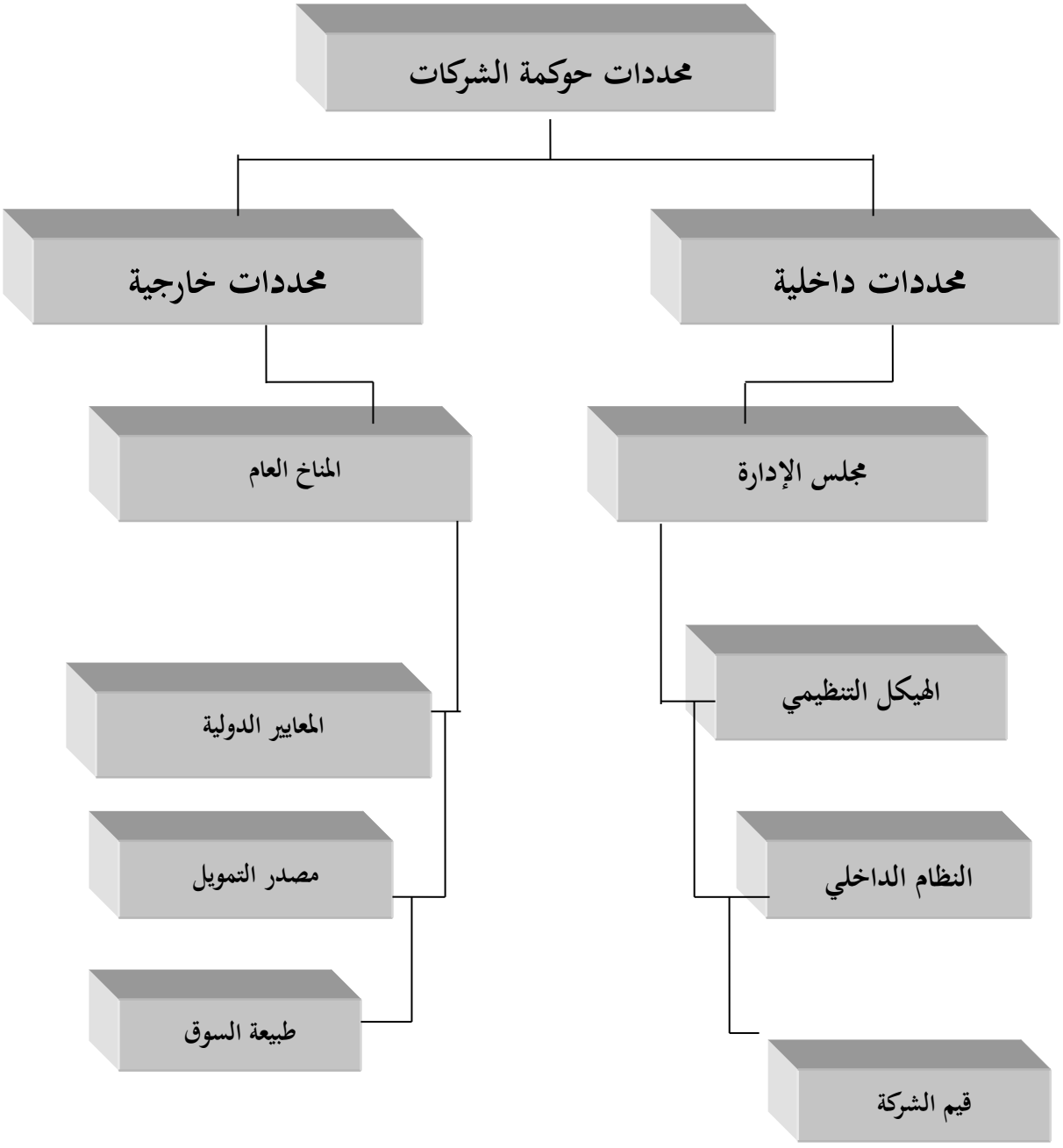
2- الالتزام بالمعايير الدولية المحاسبية التدقيقية والجودة: وتتعلق في التقيد بمعايير موحدة تكون ملزمة التطبيق، لتعزيز خاصية المقارنة بين البيانات والمعلومات المالية على المستوى العالمي، ووضع آلية للتقيد بها، وتوحيد المعالجات التي تستخدم لقياس الأحداث المالية، وتوصيل النتائج لمستخدمي المعلومات من أجل ملائمة وتعزيز عملية التحكم المؤسسي.

3- مصادر التمويل: وهناك أهمية كبيرة للحوكمة بالنسبة للمستثمرين (مصادر التمويل) في الأسواق المالية لأن مصدر تمويلهم سيتحقق إذا كانت عملية الحوكمة فعالة، ولذلك فلا بد من الأخذ بالحسبان توقعات المساهمين بخصوص النمو في قيمة الأسهم مع ضرورة الالتزام بحقوق ومصالح الأطراف الأخرى المستخدمة للبيانات المالية.

4- طبيعة السوق: من المؤكد أن السوق يترك تأثيراته الداخلية والخارجية على الشركة من حيث قرتها على أداء مهامها ونجاحها في إدارة ومخاطر السوق ومراقبة النتائج كونها

تعد عاملا حاسما في وضع سياسات واستراتيجيات العمل والمتابعة بما يحقق أهداف عملية الحوكمة. والرسم الآتي يبين محددات الحوكمة.

الشكل رقم 3 : المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات



المصدر: المحددات الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات

المطلب الثاني: آليات حوكمة الشركات

يتضح من استقراء أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع حوكمة الشركات، تحدد آليات حوكمة الشركات وأن تلك الآليات تعمل بصفة أساسية على حماية وضمان المساهمين وكافة الأطراف المرتبطين بأعمال الوحدة الاقتصادية من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أداء إدارة الوحدة الاقتصادية ومراقبة الحسابات ويمكن تصنيف مجموعة الآليات المستخدمة إلى نوعين من لآليات الحوكمة:

أولا: يختص النوع الأول بالوحدة الاقتصادية ذاتها

ويشمل آليات تحقيق الرقابة على أداء الطرف الأول، مثل قوة إدارة التدقيق الداخلي داخل الوحدة الاقتصادية، ومدى التزام إدارة الوحدة الاقتصادية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمحلية، وقوة استقلال لجنة التدقيق، ودرجة اعتماد الوحدة الاقتصادية على تكنولوجيا المعلومات المتطورة.

ثانيا: بينما يختص النوع الثاني بمراقب حسابات الوحدة الاقتصادية

التي اعتمدتها البيانات المالية والتقارير المالية، وبالتالي تشمل آليات لتحقيق السيطرة على أداء الطرف الثاني، مثل التغيير الإلزامي للمراجعين، ودرجة التحقيق والالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية والمحلية تقديمها إلى الوحدة الخدمات المهنية الاستبدال الاقتصادي. يتطلب الحكم الحاجة إلى تطبيق مبادئ محاسبية متطورة، وتنفيذ العديد من الإجراءات وتطبيق قواعد جديدة، وأهم آليات الحكم هي ما يلي:[1]

[1] عبد الوهاب نصرعلي شحاتة السيد شحاتة مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية ،الإسكندرية ،2007 ،ص97-99.

1- ضرورة تطبيق معايير الشفافية والإفصاح على كافة الشركات، التي تنشر حساباتها وقوائمها المالية للجمهور، ويستلزم ذلك التطبيق السليم لكل من القوانين واللوائح التي تحدد مواصفات القوائم المالية والتقارير، والتي تتضمن الإفصاح الكامل عن كل المعلومات، والأحداث التي تؤثر بشكل مباشر أو غير مباشر على سلامة المركز المالي للشركة، وعلى نتيجة نشاطها والعمل على الحد من أساليب الاحتيال والغش ومعالجة تضارب المصالح، وتقديم المعلومات الكافية خاصة عن الأنشطة التي تظهرها القوائم المالية، مع ضرورة توفر البساطة والإيضاح الكامل، من خلال تقديم كافة المعلومات في صورة سهلة مبسطة، تمكن كل من المختصين وغير المختصين من فهمها.

2- ضرورة تطبيق معايير جديدة جيدة لاختيار أعضاء مجلس الإدارة تقوم على تحديد المهارات والخصائص والقدرات التي يجب توافرها في أعضاء مجلس الإدارة، وذلك قبل تشكيل المجلس وكذلك تحديد التأهيل العلمي والخبرات العلمية والعملية التي يتعين توافرها في أعضاء مجلس الإدارة. ويتطلب تحقيق ما سبق ضرورة زيادة مستوى جودة المعلومات، وإتاحة الفرصة بشكل أفضل أمام متخذ القرار الاستثماري، سواء لتقييم الأسهم التي يرغب في شرائها أو الاحتفاظ بها أو لتقييم الأسهم التي يرغب في بيعها والتخلص منها، وكذلك قرارات تنويع محافظ الأوراق المالية التي يديرها بغرض نشر وتشتيت أو توزيع المخاطر.

وتعتبر الحوكمة ركيزة أساسية من ركائز التحرر الاقتصادي والتحول إلى تفعيل آليات السوق وترشيد علاقات العرض والطلب، فضلا عن كونها أداة ووسيلة لتحقيق السلامة للمشروعات والشركات والمنظمات.

المطلب الثالث: جهود الجزائر من أجل إرساء الإطار المؤسسي لحوكمة الشركات

تعتبر مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية نقطة بداية مفيدة، لبناء نظام حوكمة الشركات حيث أنها تعتبر كضوابط داخلية، ولكن الملاحظ أن الكثير من الاقتصاديات النامية ومنها الجزائر، لها مجموعة من التشريعات تتصف بالضعف أو بعدم الوجود أحيانا لأن بدون هذا الإطار القانوني التنظيمي فإن الضوابط الداخلية مهما كانت جودة تصميمها، لن يكون لها سوى أثر ضئيل، وفي هذا الصدد اقترحت مؤسسة التمويل الدولية في سنة 2002 أن يتم إصدار بنود تشريعية لحوكمة الشركات يمكن أن يتم تضمينها بكل من قوانين أسواق المال، وقوانين الشركات.

كما تؤكد الشركة أنه على الرغم من أهمية البنود التشريعية المقترحة إلا أن الأمر الذي يفوقها أهمية هو مدى كفاءة المناخ التنظيمي والرقابي، حيث تعاظم دورا أجهزة الإشراف في متابعة الأسواق وذلك بالارتكاز على دعامتين وهما، الإفصاح لشفافية، والمعايير المحاسبية السليمة. بالنسبة للجزائر فقد قامت جمعيات، واتحادات الأعمال الجزائرية، بمبادرة لاكتشاف الطرق التي تهيئ تشجيع الحوكمة.

أولا: ميثاق حوكمة الشركات في الجزائر

في إطار مواصلة الإصلاحات الاقتصادية تم إصدار أول ميثاق لحوكمة الشركات الجزائرية في 11 مارس 2009، ويعتبر هذا الميثاق من أهم العناصر الداعمة للإصلاحات في القطاع المصرفي، حيث أن تبني الشركات الجزائرية له يساعد في بناء الثقة المتبادلة مع القطاع المصرفي.

1- نشأة وحدود الميثاق الجزائري لحوكمة الشركات:

نتيجة للتطورات الاقتصادية الكبيرة الناتجة عن العولمة التي حولت العالم إلى قرية صغيرة، وجدت نفسها في ظل تكتل عالمي أجبرها على التكامل معه عن طريق بدل جهود مكثفة، من أجل بناء إطار لحكومة الشركات المتتبع لتطور السياسات العامة للدولة الجزائرية يتلمس الرغبة الشديدة من أجل تحسين مناخ الأعمال بها، وإنتاج اقتصادها فضلا عن القيام بتنفيذ إصلاحات هيكلية، وأحسن مثال على ذلك هي توجه الدولة الجزائرية لتحفيز نحو القطاع الخاص عن طريق زيادة الخوصصة ابتداء من القطاع المصرفي والسماح بقدر أكبر من الحرية والفرص لهذا القطاع، ولضمان المساءلة والشفافية للشركات قامت الجزائر بإصدار مشروع النظام المالي المحاسبي الجديد، والذي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي (IAS / IFRS) والذي تم تطبيقه مع مطلع عام 2010 وذلك بعد صدوره في الجريدة الرسمية، التي بينت قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد تسييرها، وهذا كدعامة أولية لتطبيق حوكمة الشركات.

أ. نشأة الميثاق الجزائري لحوكمة الشركات:

إن تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركات الجزائرية عن طريق ميثاق رسمي لم تأتي من فراغ، وإنما تبلورت جذورها الأولى عن طريق مجتمع الأعمال، الذي اتخذ المبادرة لوضع مدونة الحوكمة من خلال ثلاث شركات هي مؤسسة الفكر والعمل حول المشاريع الخاصة ومعهد رؤساء الشركات والإتحاد الجزائري لمنتجي المشروبات. ففي شهر جويلية من سنة 2007 انعقد بالجزائر أول ملتقى دولي لحوكمة الشركات وقد شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي الأطراف الفاعلة في عالم الشركة، وحدد لهذا الملتقى هدف جوهري يتمثل في تحسيس المشاركين قصد الفهم الموحد والدقيق للمصطلح وإشكالية

الحوكمة من زاوية الممارسة في الواقع وسبل تطوير الأداء ببلورة الوعي بأهميتها في تعزيز تنافسية الشركات الجزائرية، وكذا الاستفادة من التجارب الدولية.

وخلال فعاليات هذا الملتقى تبلورت فكرة إعداد ميثاق جزائري لحوكمة الشركات، كأول توصية وخطوة عملية تتخذ، وقد تفاعلت بعد ذلك مجموعة من الجمعيات مع الفكرة بترجمتها إلى مشروع. في عام 2008 بادرت مؤسسة الفكر والعمل حول المشاريع الخاصة إحدى شركات مركز المشروعات الدولية الخاصة بتكوين فريق عمل، مشكل من ثمانية أعضاء من القطاع الخاص للنظر في وضع مدونة لحوكمة الشركات. سرعان ما لاقت فكرة المدونة دعم السلطات الحكومية الرئيسية ومنها وزارة المنشآت الصغيرة والمتوسطة والصناعة والمهنيين ووزارة المالية ووزارة العدل، حيث كان دعم هذه الوزارات أمرا مهما في تعزيز ونجاح المدونة الجزائرية، وعليه عقب إطلاق مدونة المنشآت الصغيرة والمتوسطة بالمغرب في جانفي2008 والإرشادات الخاصة بأفضل ممارسات حوكمة الشركات التونسية في يونيو 2008 انضمت الجزائر إلى جيرانها في تبني الحوكمة الرشيدة للشركات وقد جاء إصدار المدونة الجزائرية لحوكمة الشركات في 11 مارس 2009 في الوقت المناسب جدا، معلنا بذلك عن بدأ الجزائر مرحلة العمل وتنفيذ هذا الإطار الجدير بالذكر أنه تم وضع وتطوير المدونة بدعوة من مؤسسة التمويل الدولية والمنتدى العالمي لحوكمة الشركات بيمنا يقوم مركز المشروعات الدولية الخاصة بدعم لتنفيذ.

ب-أهداف الميثاق وحدود تطبيقه

يتمحور الهدف الأساسي لموضوع هذا الميثاق في وضع وسيلة عملية ومبسطة تسمح بفهم المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات الجزائرية، وذلك قصد الشروع في مسعى يهدف إلى تطبيق هذه المبادئ على أرض الواقع وعليه فإن الغاية المرجوة من تنفيذ

مبادئ هذا الميثاق ليست هي أن تجعل من الشركة منغلقة على نفسها بمحض إرادتها أو مقيدة بقيود صارمة لدرجة عرقلة نشاطها بل على العكس من هذا فهذا الميثاق يمنحها أدوات تساعدها على تحرير تسييرها عن طريق توفير أقصى قدر من الأمن، حيث يعتبر مرجعية ومصدر هام في متناول الشركات على اعتباره يندرج ضمن سياق القوانين والنصوص التنظيمية السارية المفعول. أما في مجال حدود تطبيق هذا الميثاق فيمكن القول أنه يتميز بالشمولية على اعتبار تركه المجال لجميع الشركات حرية استعماله، ولكنه يستهدف أساسا وبصفة أولوية الشركات الصغيرة والمتوسطة الخاصة مع استثناء الشركات ذات رأسمال عمومي والتي تتوج إشكالية الحوكمة فيها عن نطاق الميثاق الحالي لأنها ترتبط بمقارنة خاصة تتوقف على الاستعمال الجيد للموال العمومية.

ثانيا: الملامح الأساسية في الميثاق الجزائري لحوكمة الشركات

يتضمن الميثاق الجزائري لحوكمة الشركات جزئيين هامين ومجموعة من الملاحق، حيث يوضح الجزء الأول منه الدوافع التي أدت إلى أن تصبح حوكمة الشركات مطلبا ضروري في الجزائر. كما أنه يربط الصلة مع إشكاليات الشركة الجزائرية لا سيما الشركة الصغيرة والمتوسطة الخاصة ويتطرق الجزء الثاني إلى المقاييس الأساسية التي تبني عليها حوكمة الشركات الجزائرية، فمن جهة يعرض العلاقات بين الهيئات التنظيمية للمؤسسة الجمعية العامة، مجلس الإدارة والمديرية التنفيذية ومن جهة أخرى علاقات الشركة مع أطراف الشركات الأخرى كالبنوك والشركات المالية والإدارة. ويختتم هذا الميثاق بملاحق تجمع في الأساس أدوات ونصائح عملية يمكن للشركات اللجوء إليها بغرض الاستجابة لانشغال واضح ودقيق. وفي ما يلي عرض مبسط لأهم الملامح الأساسية المشكلة لهذا الميثاق.

1-ضرورة ميثاق جزائري لحوكمة الشركات

في هذا الجزء تم عرض ضرورة تكوين ميثاق جزائري لحوكمة الشركات الجزائرية عن طريق إعطاء لمحة عن حاجة البيئة العامة للاقتصاد الجزائري لها وذلك بالتركيز على:

أ- **الظرف الجزائري:** في هذا العنصر من الميثاق تم تقديم عرض عام للظرف الجزائري المرن المتمثل في المرور إلى اقتصاد سوق حديث فعال بالإضافة إلى عرض للطاقات الكامنة للاقتصاد الجزائري والاستثمارات العمومية الضخمة وتم ربطها بضرورة تطبيق الحوكمة في الشركات التي تريد أن تضمن الشروط الداخلية لنجاعتها ولجلب الأموال وموارد أخرى نادرة تحتاجها في تطورها.

ب- **الشركات الشريكة بتنفيذ الميثاق:** خصص هذا العنصر لتحديد وجهة تطبيق هذا الميثاق الذي استثنى الشركات ذات رأسمال عمومي، والتي تخرج إشكالية الحكم الراشد فيها عن نطاق الميثاق الحالي لأنها ترتبط بمقارنة خاصة تتوقف على الاستعمال الجيد للأموال العمومية، حيث أن هذا الميثاق موجه بصفة خاصة إلى مجموع الشركات الصغيرة والمتوسطة الخاصة والشركات المساهمة في البورصة أو تلك التي تتهيأ لذلك.

ج- **الشركة الصغيرة والمتوسطة الخاصة كهدف ذا أولوية:** تم في هذا العنصر تبيان الأهمية الكبيرة التي تحتلها الشركات الصغيرة والمتوسطة في الاقتصاد الوطني، وذلك بالنظر لنسيجها الكثيف ومساهمتها في الناتج الداخلي الخام خارج المحروقات ووزنها في عدد مناصب الشغل.

ثالثا-تقييم شامل لميثاق الجزائري لحوكمة الشركات ومشاكلها

إن إنشاء ميثاق حوكمة الشركات خطوة إيجابية في هذا المجال، لكن الحكومة الجزائرية لا ينبغي أن تتوقف عند هذه المرحلة، ولكن يجب أن تستمر في تحديث هذا الميثاق حسب متطلبات جديدة. تنعكس المظاهر الإيجابية والسلبية للميثاق أدناه.[1]

1- أهم المظاهر الإيجابية لميثاق حوكمة الشركات الجزائرية.

من بين أهم المظاهر الإيجابية التي تحكم عمل الميثاق الجزائري للحوكمة في رأي الباحث:

• سيسمح هذا الميثاق في حال تبنيه بتحسين صورة الشركة الجزائرية وبالتالي سيؤدي إلى زيادة جاذبية الاقتصاد الوطني.

• يوفر هذا الميثاق للعاملين في الشركات الجزائرية وسيلة عملية مبسطة تسمح لهم بفهم المبادئ الأساسية للحوكمة.

• اهتمام هذا الميثاق بالخصائص التي تميز الشركة الاقتصادية في الجزائر من حيث التركيب والشكل والمشاكل التي تواجهها.

• اهتمام هذا الميثاق بأخلاقيات المهنة في الشركة الجزائرية.

• شمول الميثاق على دراسة الأطراف الداخلية والخارجية للحوكمة مع بيان صلاحيات كل طرف من هذه الأطراف وبالتالي فالميثاق يوفر منطلق لتحديد المسؤوليات ومنع تدخل الصلاحيات.

[1] حنوف عبد الرحمن : الحوكمة المؤسسية في المصارف الجزائرية ،ماجيستير منتوري ،2012 ،ص155-156 .

• اهتمام هذا الميثاق بالعلاقة المثلى مع ممثلي الهيئات المالية عن طريق التركيز على الشفافية والإفصاح في الوقت المناسب كأحد الدعائم الأساسية لبناء علاقة ثقة معها.

2- أهم المظاهر السلبية لميثاق حوكمة الشركات الجزائرية

من بين أهم المظاهر السلبية التي تحكم عمل الميثاق الجزائري للحوكمة في رأي الباحث:

• إن تسمية الميثاق عن طريق استخدام مصطلح الحكم الراشد تضيع المعنى الحقيقي والهدف من الميثاق، حيث أن مصطلح الحكم الراشد يتم استعماله عند الحديث عن تطبيق الحوكمة على المستوى الكلي للدولة وليس المستوى الجزئي في الشركات، وفي هذا الإطار عرفت منظمة التعاون الاقتصادي وتنمية الحكم الراشد على أنه قيمة تضبط ممارسة السلطات السياسية.

• عدم وجود لجان متابعة لتطوير الميثاق على المستوى المحلى فالبيئة الاقتصادية التي تعمل في كنفها الشركات الجزائرية في تطور مستمر وعليه فالمتطلبات القانونية التي تكون ملحة في تاريخ إصدار هذا الميثاق من الممكن أن تكون دون جدوى بعد مرور فترة زمنية وذلك نتيجة ما يفرض من تحديات جديدة.

• الضعف الكبير لتطبيق الميثاق الجزائري، حيث أن أي ميثاق للحوكمة من أجل ضمان فعاليته يجب أن يرفق بتنظيم لقاءات تحسيسية وتكوينية.

• بالإضافة إلى استخدام وسائل فعالة لنشر مبادئ هذا الميثاق وهو ما لم يتم العمل به بالموازاة مع إصدار الميثاق.

• عدم إلزامية هذا الميثاق تجعل منه عديم الجدوى في البيئة الاقتصادية الجزائرية. الوطنية كما تم عرض المميزات الأساسية لهذا النوع من الشركات الجزائرية

3-مشاكل حوكمة الشركات الجزائرية

أثناء تحليل العنصر تم تقسيم هذه المشاكل حسب معياري الخصوصية والعمومية، والجدير بالذكر أنه تم التركيز بصفة مطلقة على الشركات الصغيرة والمتوسطة.

أ- المشاكل العامة للحكم الراشد في الشركة الجزائرية

تم عرض مشاكل متعلقة أساسا بصعوبة بقاء الشركات الصغيرة، بالإضافة إلى مشاكل متعلقة بالنمو.

ب - المشاكل الخاصة للحكم الرائد في الشركة الجزائرية:

- مشاكل خاصة بتحسين علاقة الشركة بالبنك حيث تشكي العديد من الشركات الجزائرية من صعوبة الحصول على قرض بنكي في حين ترثى البنوك عادة ضعف رأس مال هذه الشركات أو حساباتها التي لا تعكس الحقيقة لاقتصادية لهذه الأخيرة.

- مشاكل خاصة بجذب مستثمرين خارجيين إلى النواة الأولية للمؤسسة التي غالبا ما تكون عائلية.

- مشاكل خاصة بعلاقة الشركة مع الإدارة الجبائية، حيث توسع مع الوقت علاقة الحذر لدى الشركة الجزائرية من الإدارة الجبائية بسبب انعدام علاقة الثقة.

- مشاكل خاصة بالعلاقة بين المساهمين، حيث تعرف الكثير من الشركات نزاعات داخليا بين المساهمين.

- مشاكل خاصة بالعلاقة بين المساهمين والمسيرين غير المساهمين.

- مشاكل خاصة بتوضيح المسؤوليات داخل الفريق لتنفيذي.[1]

المبحث الثالث: دور التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات.

المطلب الأول: مساهمة التدقيق الخارجي القانوني في حوكمة الشركات.

أولا : دور التدقيق الخارجي في تحسين حوكمة الشركات نتيجة لما يقوم به المدقق الخارجي من إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات المحاسبية وذلك من خلال قيامه بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها من خلال التقرير فإن دور التدقيق الخارجي أصبح جوهري وفعال في مجال حوكمة الشركات الذي يتطلب ضرورة تعيين مساهمين لمدقق الحسابات مؤهل ومستقل وذو كفاءة مهنية لإجراء تدقيق لكافة عمليات وأنشطة الشركة بغرض إبداء الرأي الفني المحايد والموضوعي في مدى صدق وعدالة القوائم المالية للشركة في التعبير عن كل جوانبها الهامة عن نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي وغيرها من الأمور المالية . وتجدر الإشارة إلى أنه يكون مسئولا أمام المساهمين فيما يتعلق بأداء عملية التدقيق وبدل العناية المهنية الواجبة ومسؤولا عما ورد بتقرير أمام أي جهة اعتمدت على هذا التقرير في اتخاذ القرارات.

وقد نشأ الطلب على وظيفة التدقيق بسبب التعارض في مصالح الإدارة المسؤولية عن تصميم وتشغيل أنظمة الرقابة في الشركة علاوة على القيمة المضافة التي يحققها التدقيق نتيجة زيادة درجة الثقة في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية وبالتالي زيادة درجة اعتماد مستخدمي القوائم المالية على المعلومات الواردة فيها.

[1] حنوف عبد الرحمن، المرجع السابق، 157-160.

ويلعب التدقيق دورا كبيرا في حوكمة الشركات باعتبار أن له دور هام من الناحية الاقتصادية نتيجة قيامه بزيادة الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية للشركة والتي يتم إعدادها لكافة الأطراف ذات المصلحة بالشركة خاصة المساهمين والمستثمرين المتعاملين في سوق الأوراق المالية. وقد أتسع دور المهنة في السنوات الأخيرة بسبب كبر حجم المشروعات وتعقد النشاط الاقتصادي والظروف المحيطة بعمل معظم الشركات.

كما يلعب التدقيق دور في تدعيم حوكمة الشركات وخدمة المجتمع انطلاقا من حاجة المساهمين وكافة الأطراف التي لها مصالح بالشركة إلى معرفة مدى التزام الشركة وإدارتها بالقوانين واللوائح ذات الصلة ومدى كفاءتها في استغلال الموارد المتاحة , ومن ناحية أخرى فإن مدقق الحسابات يجب أن يهتم بمراعاة مصالح المساهمين بجانب اهتمامه بمراعاة مصالح كافة الأطراف الأخرى ذات المصلحة وذلك تدعيما لدور التدقيق الهام في حوكمة الشركات وتحقيقه لدوره الاجتماعي والاقتصادي في المجتمع مع ضرورة الاهتمام بسلوك وآداب المهنة . ولا شك أن للمنظمات المهنية دور كبير في تفعيل الدور الحوكمي للتدقيق من خلال إصدار العديد من المعايير المهنية من خلال آليات يتم من خلالها ضمان الالتزام بالمعايير وتطبيقها ضمانا لتحقيق الجودة في أداء عملية التدقيق بالإضافة إلى ضرورة الرقابة عليها.

ومن ناحية أخرى فإن دور التدقيق في مجال حوكمة الشركات يتمثل في محاولة حل مشكلة عدم تماثل المعلومات والتعارض بين الملاك والإدارة ا ويحدث عدم التماثل في المعلومات بين مختلف الأطراف ذات المصلحة عندما تتعمد الشركة حجب معلومات معينة عن هذه الأطراف التي لها علاقة بالشركة أو تحجبها نتيجة الإعتقادها أن هذه المعلومات قد تضر بمركزها التنافسي عندما يستخدمها المنافسون في تعديل خططهم الإنتاجية أو قراراتهم الاستثمارية ويؤدي عدم تماثل المعلومات إلى إحداث أضرار جسيمة

بسوق رأس المال والاقتصاد الوطني فمعانات الأطراف الأخرى من نقص المعلومات يدفعهم لاستخدام أساليب دفاعية لحماية أنفسهم ويكون عن طريق الانسحاب من سوق رأس المال كليا مما يؤدي إلى صغر حجم هذا السوق وزيادة تكلفة العمليات وهذا يؤدي بدوره إلى تخنفيض سيولة الأسهم مما قد يؤثر سلبا على حركة الاستثمار وبالتالي على التنمية الاقتصادية.

ولهذا السبب اعتبر الإفصاح المحاسبي أمر ضروريا لزيادة كفاءة سوق رأس المال عن طريق تخفيض عدم تماثل المعلومات من خلال تقليل الأخطاء التي قد تتضمنها القوائم المالية[1] ويتحقق من خلال بذل العناية المهنية الازمة واكتشاف كل الأخطاء الجوهرية وغير الجوهرية والتقرير على كل الأخطاء والتحريفات ما يضمن الارتقاء بجودة التدقيق وتفعيل المساءلة المهنية لمدقق الحسابات.

ثانيا : دور التدقيق الخارجي القانوني في إطار نظرية الوكالة

1- أهمية التدقيق الخارجي القانوني في حل مشاكل الوكالة

التدقيق يمثل عنصر مهم لتوازن الأطراف ذات المصلحة في الشركة , فهو لا يسمح فقط بالتقليل من مشاكل الوكالة , إنما يعمل على تقريب المصالح بينهما والحد من التلاعبات أما من ناحية تكاليف الوكالة فيمثل التدقيق أحد عناصر المتابعة والإشراف , إذن التدقيق هو ألية للمتابعة والإشراف , فمن جهة يستعمل من قبل الملاك التأكد أن المسيرين يعملون لصالحهم يتصرفون وفق مصلحة الشركة ومن جهة أخرى يستعمل من قبل المسيرين لإبراز أدائهم الجيد بالشركة ووفائهم بالتزاماتهم نحو المساهمين حيث تحدد هذه الالتزامات وفقا المؤشرات المحاسبية وكذلك من أجل إعلام المستثمرين

[1] هيدرب ليلي : المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات ،مذكرة ماستر ،2012 ،جامعة ورقلة ،ص 42.

المحتملين للمؤسسة وكذلك الدائنين بأن القوائم المالية صادقة ومنتظمة وأنها أعدت وفق القواعد والمبادئ الحاسبية المتعارف عليها .

2 – أهمية تقرير التدقيق القانوني في مشكل عدم تماثل المعلومات

إن عقد التفويض أو عقد الوكالة الذي يخول للمدقق القيام بمهامه داخل الشركة يرتكز أساسا على فعالية النظام المحاسبي فالمسيرون سيقومون بتزوير النتائج المتحصل عليها وذلك بتعظيم هذه الأرباح وهنا يبرز دور المدقق في كشف جميع الأخطاء والغش الواردة في النظام المحاسبي للمؤسسة من أجل نجاح مهمة المدقق القانوني في تقليل مشاكل الوكالة يجب أن تتوفر بعض الشروط أهمها:

وجود مستوى تدقيق قادر على كشف الأخطاء والتلاعب في حسابات المؤسسة وفي مواردها وهذا يتوقف على مدى استقلالية وكفاءة المدقق القانوني.

* قيام المدقق بإعداد تقرير شامل يذكر فيه جميع ملاحظاته وتعليقاته

* أن يكون نظام المكافئات المعتمد في المؤسسة يعتمد على بناء مؤشرات محاسبية مثل النتيجة الصافية لدورة نجاح المدقق القانوني لا يرتبط فقط بخصائص التدقيق وإنما أيضا بنظام مكافئات المسيرين، فينبغي أن يكون هناك نظام للعقوبات ،لمعاقبة المسيرين الذين يقومون بإعداد قوائم مالية غير مطابقة للواقع المالي للمؤسسة ،بالنظر إلى القوائم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وللأسف هذه الأخيرة تترك مجال للمناورة للمسيرين عند إعداد قوائم مالية ،كذلك لا يمكننا أن نهمل مشكلة تحفيز المدقق عند فهم سلوكه لتخفيض حدة عدم تماثل المعلومات .

فالمدقق هو الأخر عون أو طرف يسعى لتعظيم منفعته المتمثلة في أتعاب التدقيق حيث سيطلب المدقق مستوى عالي من الأتعاب لقاء خدماته خصوصا إذا ارتفع خطر

التدقيق لهذا ينبغي أن يكون هناك سلوك متوازن من الإدارة والمدقق بما يحقق أقصى منفعة للمساهمين.

ثالثا: علاقة القوائم المالية والتقرير المالي بحوكمة الشركات

الإفصاح والشفافية هو أحد أهم مبادئ حوكمة الشركات لإنجاز الانتباه من خلال البيانات المالية وتقرير مجلس الإدارة، الذي يفسر العوامل التي تؤثر على الشركة ماليا، الاستثمار والتمويل، وتعكس علاقة حوكمة الشركات المالية البيانات والإبلاغ عن التدقيق المالي في مايلي:[1]

1 – علاقة حوكمة الشركات بالقوائم المالية

تتجلى علاقة حوكمة الشركات بالقوائم المالية في التطبيق السليم لمبادئه، يساعد على تحقيق معدلات من الأرباح المناسبة، بما يساعد الشركات على تدعيم رأسماله وزيادة الاحتياطات وتراكمها بشكل مستمر وهو ما يؤدي إلى نمو الشركات وتوسعها وازدياد حجمها.

كما أن القوائم المالية من أهم المقومات اللازمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية التي تقدم الأعضاء مجلس الإدارة الاتخاذ هذه القرارات حيث تتوقف نوعية القرارات المتخذة ومدى فعاليتها على المعلومات الموجودة في القوائم المالية، والتي تساعد متخذي القرار للوصول إلى أفضل النتائج، من خلال تلك المعلومات، حيث تستخدم في قرارات التمويل والاستثمار وتقدير العائد والمخاطرة من وراء الاستثمار أو التمويل.

[1]حسين عبد الجليل أل غزاوي : حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية ،دراسة اختبارية في المملكة السعودية لنيل شهادة الماجستير 2010 الأكاديمية العربية في الدنمارك ،ص 63.

2-العلاقة بين التقرير المالي وحوكمة الشركات

تجسدت العلاقة فيما بين التقرير المالي وحوكمة الشركات في تحليل أو تأصيل جذور كل منهما، حيث يمكن اعتبار الإفصاح أساس أي نظام لحوكمة الشركات، وفي المقابل يحتاج نظام حوكمة الشركات إلى مستوى جيد من الإفصاح، ومعلومات كافية وملائمة لكافة الأطراف من أجل تحقيق توازن القوى لأصحاب المصالح في الشركة، وتحقيق إمكانية مساءلة الأطرف الداخليين لشركة عن تصرفاتهم وقراراتهم.

ويعد الإفصاح أيضا واحدا من الأهداف الرئيسية لنظام التقرير المالي، حيث يرجح أن تعبر القوائم المالية في الشركة عن نتيجة التعارض في الاهتمامات وتوازن القوى بين أصحاب المصالح المختلفتين وأن المعلومات المفصح عنها بواسطة التقارير المالية تصف ما تريد الأطراف الداخلية من خلال ما تفصح عن أنشطة وأداء الشركة، وقد ركزت أدبيات الإفصاح عن دور الإفصاح عن المعلومات في التقارير للمساهمين في أسواق المال.

المطلب الثاني: العلاقات المترابطة بين التدقيق الخارجي القانوني وحوكمة الشركات

أدى تزايد استخدام القوائم المالية على أنها مصدر للمعلومات والبيانات المالية إلى الحاجة إلى إجراءات تضمن جودة أداء التدقيق الخارجي، وذلك لتوفير القناعة المعقولة لمحافظ الحسابات، وللأطراف المعنية بأن أعمال التدقيق قد نفدت بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية مما يضيق من فجوة التوقعات ويزيد في تطبيق حوكمة الشركات.

أولا: جودة التدقيق وحوكمة الشركات

جودة التدقيق هي ما يعرفها ذي أنجلو بأنها "احتمال قيام المحاسب أو المدقق القانوني، باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره. وتعتمد جودة التدقيق على توفر شرطين أساسيين هما:

1- اكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي

2- تسجيل ما توصل إليه التقرير الذي يصدره بعد نهاية عملية التدقيق

وبالتالي خلو القوائم المالية من الأخطاء والتحريفات المؤثرة أو الجوهرية. بينما رأت جهات أخرى أن جودة التدقيق تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق وتطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في منشآت التدقيق. وقد أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC لمفهوم جودة التدقيق في المعيار الدولي 220، حيث أوضح هذا المعيار أن أدوات الرقابة على جودة التدقيق تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في منشأة التدقيق لتأكد أن أعمال التدقيق التي تم إنجازها قد تم أداءها وفق معايير التدقيق المتعارف عليها. جودة التدقيق لم تتبلور بعد بشكل نهائي كمفهوم مستقر لكن أفضلها هو الالتزام بمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني. وهناك اعتبارات وخصائص يعكس توافرها مفهوم الجودة منها:

- حجم منشأة التدقيق
- عدد الدعوي القضائية المرفوعة ضد مدقق الحسابات
- صدق تقارير مدقق الحسابات
- مدة استمرار مدقق الحسابات في تدقيق المنشأة

و بالتالي فإن جودة التدقيق الخارجي تعني التزام المدقق بالمعايير المهنية، وقواعد وآداب السلوك المهني مما يضمن حيادية مدقق الحسابات، نزاهته واستقلاليته، مما ينعكس بالإيجاب على جودة أداء حوكمة الشركات باعتبارها تمثل إحدى آليات الحوكمة.

ثانيا: فجوة التوقعات وحوكمة الشركات

أكدت الدراسات وجود فجوة توقعات في بيئة التدقيق بين توقعات مستخدمي تقرير التدقيق وبين ما يقدمه محافظ الحسابات فعلا في تقريره، الأمر الذي أدى إلى فقدان الثقة في المعلومات المالية التي يحتوي عليها تقرير محافظ الحسابات، وبينت هذه الدراسات مدى الحاجة للعمل لتضييق هذه الفجوة. انتشار ظاهرة تعثر شركات المساهمة،

المطلب الثالث: آليات تدعيم دور التدقيق في حوكمة الشركات

هذا المطلب يبين أهم الآليات العملية التي يعول عليها المهتمين بمهنة المحاسبة والتدقيق في تدعيم الدور الإيجابي للتدقيق في حوكمة الشركات مع الأخذ في الحسبان الاتجاه الدولي نحو عولمة سوق رأس المال والنشاط الاقتصادي, وتقسم هذه الآليات إلى ثلاثة أنواع من الآليات.

أولا آليات أكاديمية

ثانيا آليات تنظيمية مهنية

ثالثا آليات مهنية عملية

أولا- لآليات الأكاديمية لدعم دور التدقيق في حوكمة الشركات

دائما يقع على عاتق الأكاديميين من ذوي الاهتمام بالتدقيق والمحاسبة عبء التطوير المستمر في برنامج التعليم في مرحلة البكالوريوس ومرحلة الدراسات العليا وبرامج التعليم المهني المستمر وذلك لإنتاج محاسب مؤهل وتوجيه البحوث لحل مشاكل الممارسة المهنية وتخطيط وتنفيذ أو المشاركة في تخطيط وتنفيذ برامج التعليم المهني المستمر ومن ذلك يمكن بلورة تلك الآليات الخاصة بالأكاديميين لأغراض دعم دور التدقيق في حوكمة الشركات في ثلاثة آليات رئيسية وهي:

1 آلية حتمية تطوير برامج التعليم المحاسبي وتوجيه البحوث المحاسبية لحل مشاكل الوكالة

برامج التعليم المهني المستمر من خلال مسايرة الإصدارات المهنية الجديدة ويكون ذلك من خلال الانضمام والإطلاع على ما تصدره المنضمات المهنية الدولية والعالمية وعقد مؤتمرات لمناقشة أثر هذه الإصدارات واستحداث مقررات جديدة تدعم الدور الحوكمي للمحاسبة والتدقيق والاهتمام

بالتدريب المحاسبي والمهني لمواكبة هذه التطورات

2. حتمية عقد المؤتمرات في مجال التدقيق وحوكمة الشركات

يعد من أهم الأليات الأكاديمية لدعم دور التدقيق في حوكمة الشركات تلك المؤتمرات العلمية المتخصصة في هذا المجال التي تقوم بها كليات الإدارة والاقتصاد حيث تتميز هذه المؤتمرات بأنها تركز على مناقشة واقعية لقضية دور التدقيق في إضفاء الثقة على الإفصاح المحاسبي من جهة وإمكانية اعتماد أصحاب المصلحة في الشركة على المعلومات المحاسبية التي يوصلها هذا الإفصاح من ناحية أخرى فهذه المؤتمرات تناقش

سبل دعم دور التدقيق الحوكمي في وجود خبرات أكاديمية من مدققي حسابات الممارسين ومنظمات الأعمال وممثلي جهات الرقابة الرسمية مما يخلق التكامل

3. ضرورة تكامل أداء الجامعات العربية في مجال الحوكمة

من المطلوب أن تسعى الجامعات العربية نحو تكامل أدائها الأكاديمي بصفة عامة وفي مجال التدقيق وحوكمة الشركات بصفة خاصة ولدعم مساهمات الجامعات العربية الحوكمية لتدقيق نقترح عقد أقسام المحاسبة والتدقيق في الجامعات العربية مؤتمرات علمية مشتركة في مجال التدقيق وحوكمة الشركات عقدها أيضا ورشات عمل مشتركة لتطوير مقررات المحاسبة والتدقيق بما يدعم دور المحاسبة والتدقيق في حوكمة الشركات.

ثانيا- الآليات التنظيمية المهنية لدعم دور التدقيق في حوكمة الشركات

من المتفق عليه مهنيا أن مهنة المحاسبة والتدقيق لا تعمل من فراغ إنما من خلال تنظيم مهني رسمي يحمي أعضائها وينمي قدراتهم العلمية والعملية باستمرار ويصدر الإرشادات والضوابط المهنية الكفيلة بالارتقاء بمستوى المهنة وبمستوى أعضائها وتمثل حوكمة الشركات تحديا ومجالا صعبا تواجهه المهنة من المنظمات المهنية أن تضع وتنفذ آليات ممكنة وعملية لدعم دور التدقيق في حوكمة الشركات ونعتقد أن أهم الآليات ما يلي

1. حتمية تطوير معايير المحاسبة المالية:

وهناك مجالات عدة تحتاج إلى تطوير أهمها معايير المحاسبة عن الاستثمارات في الأوراق المالية ,معايير المحاسبة بالقيمة العادلة ,معايير المحاسبة عن المعاملات الفورية على شبكة الانترنت .....الخ.

2. حتمية تطوير معايير التدقيق: يجب أن يتواكب مع تطوير معايير المحاسبة حتمية تطوير مماثل في معايير التدقيق سواء المعايير المتعارف عليها أو الإرشادات المتخصصة.

3. تفعيل نظام الرقابة على أعمال الزملاء نظام فحص أعمال الزملاء آلية من آليات الرقابة المهنية لضمان الالتزام بمعايير التدقيق في قبول التكاليف والتخطيط وأداء أعمال التدقيق وإعداد وعرض تقرير التدقيق

4. تفعيل برنامج التعليم والتدريب المهني المستمر

ومن المتفق عليه مهنيا أن التعليم المهني المستمر يمثل الضلع الثلث في معيار التأهيل العلمي والعملي لمدقق الحسابات بجانب ضلعي التأهيل والتدريب ,فإن مواجهة التدقيق لظاهرة وتحديات حوكمة الشركات وتفعيل دور المهنة في حوكمة أصحاب المصلحة في الشركة

5. تفعيل الدور الحوكمي لتقرير مدقق الحسابات

وهو من أهم الآليات العملية المقترحة لتفعيل الدور الحوكمي الإيجابي لتقرير مدقق الحسابات والذي سيتم العمل به دوليا اعتبارا من 31_12_2006 وفقا لمعايير التدقيق والتأكيد المهني الدولية التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين وقد نص المعيار 700 المتعلق بالمعايير الدولية للتدقيق على مكونات تقرير التدقيق الجديد بما يخدم التدقيق في إطار حوكمة الشركات يبرز العلاقة التأثيرية المتبادلة بين حوكمة الشركات وتدقيق الحسابات ومن أهم الآليات الممكنة والملائمة لتفعيل الدور الإيجابي لتقرير مدقق الحسابات في إطار حوكمة الشركات توجيه إقبال أصحاب المصلحة على التقرير اعتمادهم عليه لمعرفة وضعية الشركة الارتقاء بثقافة قارئي التقرير من خلال إبراز دوره الحوكمي

الإيجابي ,التدريب المستمر على إعداد التقرير خاصة فيما يتعلق بأسباب تعديل الرأي الفني

ثالثا- الآليات المهنية العملية لدعم دور التدقيق في حوكمة الشركات

يمكن النظر للأساليب والطرق والواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق مدققي الحسابات الممارسين للمهنة كآليات مهنية عملية لها مساهمات إيجابية بلا شك في دعم الدور الحوكمي الإيجابي للتدقيق ونحن نعتقد أن وجود إطار من المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق ونظام متميز لتعليم المحاسبي لن يدعم دور التدقيق الحوكمي ما لم يكن مدقق الحسابات نفسه مقتنعا بأن دوره الحوكمي مرهون باستعداده وقدرته على إثراء الممارسة المهنية العملية وإثبات أن لتدقيق دور حوكمي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركة ويمكننا بلورة أهم الآليات المهنية العملية لمدققي الحسابات في دعم دور التدقيق الحوكمي في حرص مدقق الحسابات على الارتقاء بجودة عملية التدقيق وفي تفعيل المساءلة المهنية لمدقق الحسابات وذلك على النحو التالي :

1. حرص مدقق الحسابات على الارتقاء بجودة التدقيق

هدفت معايير التدقيق الدولية إلى وضع مستويات للأداء المهني لمدقق الحسابات الخارجي بحيث يترتب على التزام مدقق الحسابات الخارجي المستقل بهذه المستويات ارتفاع جودة أدائه لمهنته إلا أن المعايير السابقة لم تحقق التأثير الإيجابي المفترض على جودة التدقيق وذلك لعدة أسباب منها عدم وضوح وتحديد بعض المعايير مما يصعب معه الحكم على مدى التزام بها ,وعدم وجود عقوبات يمكن فرضها على مدقق الحسابات لمخالفته المعايير في بعض الحالات ,أو وجود عقوبات غير رادعة في حالات أخرى ,أو عدم التطابق بين إدراك المدققين ومستخدمي القوائم المالية لمستويات الأداء التي

حددتها المعايير مما يؤدي إلى حدوث فجوة توقعات بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية وقد يترتب على السبب الأخير اختلاف وجهات نظر أطراف بيئة التدقيق فيما يتعلق بجودتها ,فمدقق الحسابات يهتم بإتمام عملية التدقيق بأسلوب موضوعي منظم في ظل المعايير المهنية والمسئوليات القانونية وهو يحاول كذلك القيام بعملية التدقيق بأعلى جودة ممكنة من وجهة نظره وذلك من خلال الاهتمام بإجراءات تنفيذ التدقيق أكثر من نتائجه ومن ناحية أخرى ترى إدارة الشركة محل التدقيق أن جودة التدقيق تكمن في إضفاء الثقة على القوائم المالية وتأكيد وفاء الإدارة بمسؤولياتها عن إدارة الموارد الاقتصادية للوحدة كما أن الجودة من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية هي تأكيد عدالة القوائم المالية هي تأكيد عدالة القوائم المالية التي يعتمدون على معلوماتها في اتخاذ قراراتهم

2.تفعيل المساءلة المهنية لمدقق الحسابات

طالما ارتبطت الحوكمة مند نشأتها بالانهيار العظيم لشركات في جنوب شرق أسيا وانهيار كبريات الشركات العالمية مثل إنرون لطاقة وشركة وولد كوم للاتصالات فقد كان الباعث لذلك ما شاب حسابات تلك الشركات من تحريف وتزييف وفشل مدققي الحسابات في كشفه والتقرير عنه وبات الأمر ملحا نحو تفعيل المساءلة المهنية لمدققي الحسابات بحيث يتسع نطاق المسئولية المهنية لمدققي الحسابات من جهة وتغليظ عقوبات الإخلال بهذه الشركات ونعتقد أن من أهم وسائل تفعيل المساءلة المهنية لمدققي الحسابات مايلي:

– أن يسأل مدقق الحسابات مهنيا عن كشف التلاعب من جانب الإدارة سواء كان تزيفا للقوائم المالية أو اختلاس للأصول

- أن يحظر على العاملين بمكتب المحاسبة والتدقيق العمل لدى شركة عميل المكتب مثلما حدث في أنرون تغليظ عقوبات الإخلال بالمسؤولية المهنية لمدقق الحسابات من جهة أخرى ما يعتبر رادعا لمدققي الحسابات مقابل إهمالهم في الوفاء بمسؤولياتهم المهنية

- أن يطور مدقق الحسابات من تقريره بما يواكب مستجدات بيئة الممارسة المهنية

خلاصة:

حوكمة الشركات من المفاهيم والمصطلحات حديثة الاستخدام عرفتها المنظمة الأوروبية OECP أنها مجموعة من العلاقات بين الشركة ومجلس الإدارة والملاك وكل الأطراف التي لها علاقة مع الشركة وفسرتها النظريات الحديثة (كالوكالة، الصفقات الحرة، التجذر) التي كانت أحد دوافع طفوها على السطح وتطورها إلى جانب أسباب أخرى. لتبرز أهميتها المتنامية من خلال معالجتها لحالات الفشل المالي والإداري وفضها لنزاعات وكبحها للأزمات ترسيخا لأهدافها ومبادئها اعتمادا على محددات وآليات لضمان ذلك. ولأن الحوكمة ركيزة أساسية من ركائز التحرر لاقتصادي وآلية لتفعيل السوق وترشيد العلاقات سعت الجزائر إلى إرساء الإطار المؤسسي للحوكمة من خلال الميثاق الذي تم إصداره في 11 مارس 2009 من قبل الشركات والمنظمات المهنية ودعم مبادرته من طرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تتحقق الحوكمة من خلال الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي القانوني في حل مشاكل الوكالة والتدفقات الحرة وتخفيف عدم تمتثل المعلومات حيث يعتبر تقرير التدقيق الخارجي القانوني أداة رقابة بعدية في يد الشركاء على أعمال المسيرين مما يجعل المسيرين يعملون لصالح الشركة مما يعزز حوكمة الشركات بشرط توفر جودة تدقيق مما يضيق فجوة التوقعات ويحسن حوكمة الشركات.

الفصل الثالث

دراسة تطبيقية

المبحث الأول: منهجية وأدوات الدراسة الميدانية

يتناول هذا المبحث المنهجية المستخدمة في الدراسة متضمنة كلا من إجراءات الدراسة الميدانية المتعلقة بالمنهج وتصميم الأداة والاختبارات اللازمة للتأكد من صلاحية الأداة وطبيعة بياناتها.

المطلب الأول: المنهج والاجراءات

بعد تحديد كل ما يتعلق بالظاهرة موضوع الدراسة ومختلف أبعادها من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث، ولتحديد دور التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات فقد تم اتباع المنهج الوصفي والتحليلي، الذي يهدف إلى توفير البيانات والحقائق عن المشكلة موضوع البحث لتفسيرها والوقوف على دلالاتها، والوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية لها وتحقيق تصور أفضل وأدق للظاهرة موضوع الدراسة.

أولا: المنهج المستخدم

تم استخدام مصدرين أساسيين للبيانات هما:

- **المصادر الأولية:** لتحليل مختلف البيانات ذات الطبيعة التحليلية ميدانيا تم اللجوء إلى جمع البيانات الأولية ممثلة في الاستبيان كأداة رئيسية للبحث
- **المصادر الثانوية:** وهي المصادر اللازمة لمعالجة الإطار النظري للبحث كما يستند عليها كذلك في اتخاذ القرارات وتفسير النتائج الميدانية، والمتمثلة أساسا في مختل المراجع كالكتب، المقالات، رسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه.

ثانيا: المجتمع والعينة

يضم المجتمع المدروس من كل المكلفين بمهمة لتسيير بالإضافة إلى الشركاء في مختلف شركات المساهمة في الجزائر، ومن هذا المجتمع تم اختيار عينة عشوائية بولاية المسيلة، وفق ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (01): استمارات الاستبيان الموزعة والمسترجعة

الاستبيانات	المسيرين	الشركاء	المجموع
استمارات موزعة	30	25	55
استمارات مفقودة	10	5	15
استمارات مسترجعة	20	20	40
نسبة استمارات صالحة للتحليل	%66.66	%80	%72.72

المصدر: إعداد الطالبين.

يتضح من خلال الجدول أنه تم توزيع (55) استمارة على مجموعة من الإطارات ذات العلاقة بموضوع الدراسة بالإضافة الشركاء بالمؤسسات المساهمة، أُسترجع منها (40) استمارة بنسبة استرجاع قدرت بـــ: (72.72%)، حيث أن عدد الاستمارات المستخدمة فعليا للتحليل هو (20) استمارة لكل من الفئتين (المسيرين والشركاء).

ثالثا: أداة الدراسة

1- **تصميم الاستبيان:**

صُممت الأداة بالاستناد إلى الدراسات السابقة والجانب النظري للبحث، ولتحديد درجات الاجابة لكل فقرة من فقرات تم الاعتماد على سلم ليكرت خماسي الأبعاد كمقياس للإجابة على هذه الفقرات المندرجة تحت ثلاثة (03) محاور أساسية، حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (02): درجات مقياس الدراسة

الاختيار	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
مساهمة(دور)	جد ضعيف	ضعيف	متوسط	كبير	كبير جدا
المجال	[1.79-1.00]	[2.59-1.80]	[3.39-2.60]	[4.19-3.40]	[5.00-4.20]
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على سلم ليكرت (Likert) الخماسي.

لتحديد طول كل بعد من أبعاد مقياس ليكرت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) المستخدم في محاور الدراسة، ثم حساب المدى (5-1=4) ثم تقسيمه على أبعاد المقياس الخمسة للحصول على طول البعد أي (5/4= 0.80)، وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس

وهي الواحد الصحيح إلى غاية الوصول إلى القيمة العظمى للمقياس (القيمة 5) مع طرح القيمة (0.01) ثم من كل مجال لتفادي مشكل ازدواجية القيم، كما تم تجزئة عبارات الاستبيان الى محاور حسب الجدول الموالي:

الجدول رقم (03): محاور الاستبيان

المحور		المسيرين	الشركاء
01	البيانات الشخصية		
02	مدى مساهمة تقرير التدقيق الداخلي القانوني في تحسين حوكمة الشركات	من 01 إلى 04	من 01 إلى 08
03	دور جودة التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات	من 05 إلى 10	من 09 إلى 14

المصدر: إعداد الطالبين.

يبين الجدول أعلاه ان محاور وأبعاد الاستبيان تم تقسيمها كالتالي:[1]

- **المحور الأول:** وهو محور المعلومات الشخصية الخاصة بمفردات العينة محل الدراسة.
- **المحور الثاني:** يشتمل على المحور على فقرات تقيس مدى مساهمة تقرير التدقيق الداخلي القانوني في تحسين حوكمة الشركات لكل من المسيرين والشركاء.
- **المحور الثالث:** يشتمل على المحور على فقرات تقيس دور جودة التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات لكل من المسيرين والشركاء.

2- الاختبارات المستخدمة في التحليل:

بهدف اختبار صدق وثبات أداة الدراسة ومعاجلة مختلف محاورها واختبار فرضياتها يتم استخدام مجموعة من الأدوات والاختبارات الإحصائية بالاستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي (SPSS)النسخة (26) كالتالي:

- **اختبارات الصدق والثبات:** للتأكد من صلاحية وملائمة أداة الدراسة للغرض الذي صممت من أجله.

[1] أنظر الملحق رقم 1 (ملحق الاستبيان).

- **اختبار التوزيع الطبيعي:** لتحديد مدى اتباع البيانات المعاجلة للتوزيع الطبيعي.
- **معامل الارتباط:** لمعرفة قيمة واتجاه ومعنوية العلاقة بين متغيرات الدراسة.
- **الاختبارات الوصفية:** كالتكرارات والمتوسطات للوقوف على التوجه العام لإجابات وآراء أفراد العينة.
- **اختبار ستودنت:** للاختبار الفرضيات المتعلقة بمتوسطات الأبعاد التي تتبع التوزيع الطبيعي.
- **اختبار ولكوكسن:** للاختبار لفرضيات المتعلقة بمتوسطات الأبعاد التي لا تتبع التوزيع الطبيعي.

المطلب الثاني: التحقق من ملائمة الأداة للدراسة.

يشتمل التحقق من ملائمة الأداة للدراسة على دراسة واختبار صدق وثبات الاستبيان، اختبار الاتساق الداخلي للفقرات بالإضافة إلى تحديد شكل البيانات (طبيعة التوزيع).

أولا: الصدق الظاهري (صدق المحكمين)

تم عرض أداة الدراسة في صورتها الأولية لتحكيمها من قبل مجموعة من الأساتذة بهدف التأكد من سلامة بناء الأداة من مختلف الجوانب، خاصة من حيث:[1]

- دقة وصحة صياغة الفقرات ومدى مناسبة كل عبارة للمحور الذي تنتمي إليه؛
- مدى قابلية الاستمارة لمعالجة مشكل الدراسة؛
- اقتراح ما يرونه ضروري من تعديل أو ادراج أو حذفه.

وبناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من لجنة التحكيم، تم إجراء ما يلزم من حذف وتعديل للوصول إلى الشكل النهائي للاستمارة.

[1] أنظر الملحق رقم 2 (ملحق قائمة المحكمين).

ثانيا: اختبار الثبات

يقصد بثبات الأداة أنها تعطي نفس النتيجة لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أي مدى الاستقرار في النتائج استمارة عند إعادة التوزيع، وفيما يلي نتائج اختبار الثبات:

الجدول رقم (04): اختبار الثبات لمحاور الاستبيان

المحور		المسيرين	الشركاء
02	مدى مساهمة تقرير التدقيق الداخلي القانوني في تحسين حوكمة الشركات	0.715	0.738
03	دور جودة التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات	0.702	0.808

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V26).

يوضح الجدول أعلاه أن قيمة معامل الثبات ألفا كرومباخ (Cronbach's Alpha) لمتغير مدى مساهمة تقرير التدقيق الداخلي القانوني في تحسين حوكمة الشركات قد بلغ (0.715) بالنسبة للمسيرين و(0.738) بالنسبة للشركاء، في حين بلغ مستوى الثبات بالنسبة لمتغير دور جودة التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات (0.702) و(0.808) بالنسبة للمسيرين والشركاء على التوالي، وهي قم تفوق القيمة المعيارية (0.65) وعليه فان الأداة تتسم بخاصية الثبات.

ثالثا: الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان

يوضح الاتساق الداخلي مدى ارتباط كل فقرة من فقرات الاستبيان مع المحور الذي تنتمي له، وفيما يلي عرض لمستويات الاتساق المحسوبة لكل محور:

يوضح الجدول التالي قيم الاتساق الداخلي لفقرات كل محور.

الجدول رقم (05): الاتساق الداخلي لمحاور الدراسة

Sig	Pearson	رقم الفقرة	الشركاء	Sig	Pearson	رقم الفقرة	المسيرين
0.001	0.666	01	المحور الأول	0.000	0.775	01	المحور الأول
0.009	0.541	02		0.000	0.721	02	
0.007	0.561	03		0.000	0.678	03	
0.017	0.502	04		0.000	0.883	04	
0.000	0.802	05		0.001	0.662	05	المحور الثاني
0.019	0.496	06		0.001	0.671	06	
0.000	0.822	07		0.002	0.658	07	
0.000	0.933	08		0.003	0.623	08	
0.000	0.797	09	المحور الثاني	0.001	0.665	09	
0.001	0.677	10		0.009	0.568	10	
0.002	0.625	11		-			
0.000	0.735	12					
0.000	0.699	13					
0.000	0.908	14					

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V26).

تشير بيانات الجدول أن قيمة الارتباط (معامل بيرسون) بين فقرات محولا مدى مساهمة تقرير التدقيق الداخلي القانوني في تحسين حوكمة الشركات والدرجة الكلية للمحور قد تراوحت بين نسبة (67.8%) ونسبة (88.3%) بالنسبة للمسيرين وبين نسبة (49.6%) ونسبة (93.3%) بالنسبة للشركاء، أما بالنسبة لمحور دور جودة التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات قد تراوحت بين نسبة (56.8%) ونسبة (67.1%) بالنسبة للمسيرين وبين نسبة (62.5%) ونسبة (90.8%) بالنسبة للشركاء، وهي ارتباطات طردية تميل من المتوسط إلى القوي وبدلالة إحصائية أقل من القيمة المعيارية (0.05) أي بهامش خطأ أقل من (5%) لكل فقرات الاستبيان، وعليه فان الاستبيان يتميز باتساق داخلي بين الفقرات والمحاور التي تنتمي إليه.

3-اختبار طبيعية البيانات

لاختبار طبيعية البيانات البواقي كل محور (الفرضية الأولى، الثانية والثالثة) وكذا بواقي معادلة الانحدار الخاصة بالفرضية الأولى يتم الاعتماد على اختبار شابيرو-ويلك (Shapiro-Wilk) الذي يستخدم للعينات ذات المفردات الأقل من (50) مفردة، حيث ان قاعدة اتخاذ القرار هنا تكون عكس باقي الاختبارات الإحصائية، أي البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ما عدا في حالة ان الدلالة الإحصائية لاختبار شابيرو-ويلك (Shapiro-Wilk) أكبر من القيمة المعيارية (0.05) **وليس أقل**، والجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار:

الجدول رقم (06): اختبار شابيرو-ويلك (Shapiro-Wilk)

محاور الدراسة		قيمة Shapiro-Wilk	الدلالة Sig	طبيعة التوزيع
المسيرين	المحور الأول	0.939	0.229	طبيعي
	المحور الثاني	0.879	0.017	غير طبيعي
الشركاء	المحور الأول	0.924	0.090	طبيعي
	المحور الثاني	0.928	0.111	طبيعي

المصدر: اعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V26).

يوضح الجدول أعلاه أن الدلالة الإحصائية شابيرو-ويلك (Shapiro-Wilk) أكبر من القيمة المعيارية (0.05) بالنسبة لكل المحاور وعليه يتم استخدام الاختبارات المعلمية (البارامترية) كاختبار ستودنت للتأكد من قبول أو عدم قبول الفرضيات، عدا المحور الثاني الخاص بالمسيرين والذي لا يتبع توزيعا طبيعيا مما يستوجب الاستعانة بالاختبارات اللامعلمية (اللابارامترية) كاختبار ولكوكسن للتأكد من قبول أو عدم قبول الفرضية المرتبطة بهذا المحور.

المبحث الثاني: تحليل بيانات المحاور واختبار فرضيات الدراسة

يتضمن المبحث الثاني تحليل وتفسير بيانات محاور الاستبيان (البيانات الشخصية والمحاور) بالإضافة إلى تحليل النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات.

المطلب الأول: تحليل وتفسير بيانات محاور الاستبيان

من خلال هذا المطلب يتم عرض وتحليل محور البيانات العامة (البيانات الشخصية) المتعلقة بمحوري الدراسة.

أولا: عرض وتحليل البيانات الشخصية

1-تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق الجنس

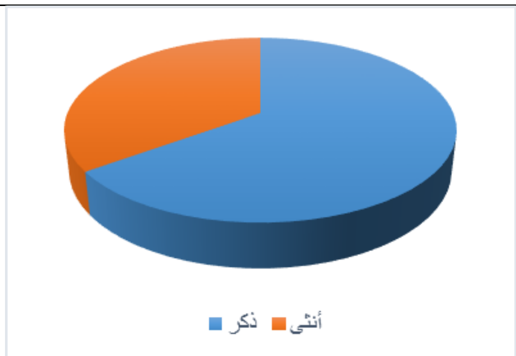
لدراسة وتحليل توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب متغير الجنس نستعرض الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (07): تحليل بيانات محور البيانات الشخصية للشركاء وفق الجنس

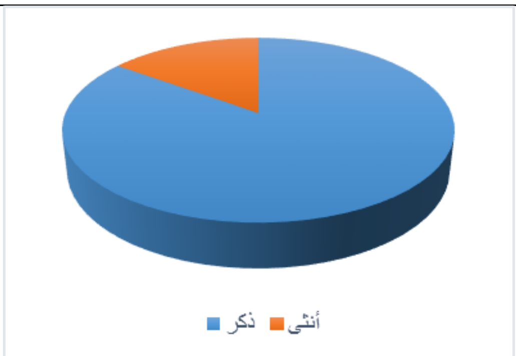
الجنس	المسيرين		الشركاء	
	التكرار	النسبة (%)	التكرار	النسبة (%)
ذكر	13	65	17	85
أنثى	7	35	3	3
المجموع	**20**	**100**	**20**	**100**

الشكل رقم (04): تحليل بيانات محور البيانات الشخصية للشركاء وفق الجنس

مسيرين



شركاء



المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V26) وبرنامج (Exel 2013).

يلاحظ أن اغلبية مفردات العينة محل الدراسة هم ذكور بنسبة (65%) لفئة المسيرين و(85%) لفئة الشركاء، في مقابل (35%) لفئة المسيرين و(15%) لفئة الشركاء بالنسبة للإناث.

2-تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق العمر

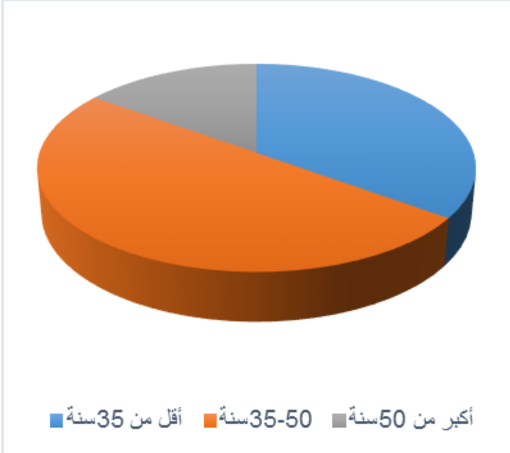
لدراسة وتحليل توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب متغير السن نستعرض الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (08): تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق العمر

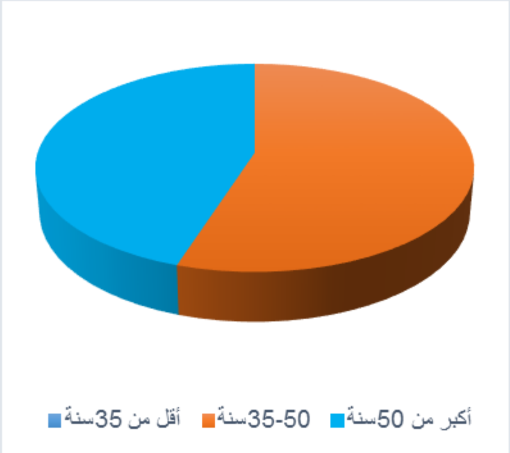
العمر	المسيرين		الشركاء	
	التكرار	النسبة (%)	التكرار	النسبة (%)
أقل من 35سنة	7	35	0	0
35–50سنة	10	50	11	55
أكبر من 50سنة	3	15	9	45
المجموع	**20**	**100**	**20**	**100**

الشكل رقم (05): تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق العمر

مسيرين



شركاء



المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V26) وبرنامج (Exel 2013).

تشكل الفئة العمرية (35–50 سنة) ما نسبته (50%) بالنسبة للمسيرين و(55%) بالنسبة للشركاء، والنسبة الباقية تخص الفئات الأخرى، وما يلاحظ هنا أن أغلبية مفردات العينة يميلون للفئة متوسطة العمر، وهاذ راجع بالأساس إلى كون العينة ممثلة للمجتمع، فاذا كان أغلب المجتمع شباب فمن المتوقع أن تكون أي عينة مسحوبة عشوائيا تنتمي إلى نفس الفئة.

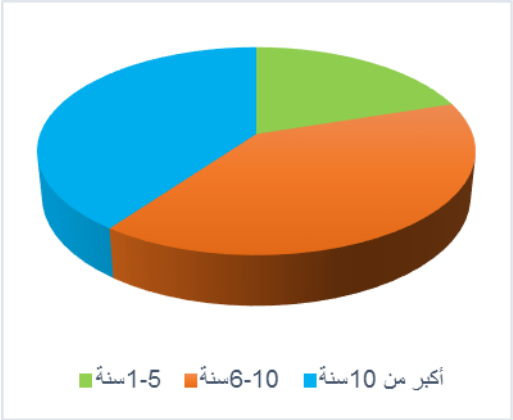
3–تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق الخبرة (خاص بالمسيرين)

لدراسة توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب الخبرة نستعرض الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (09): تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق الخبرة

الخبرة	المسيرين	
	التكرار	النسبة (%)
1–5سنة	4	20
6–10سنة	8	40
أكبر من **10**سنة	8	40
المجموع	**20**	**100**

الشكل رقم (**06**): تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق الخبرة



المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V26) وبرنامج (Exel 2013).

يُلاحظ أن توزيع المفردات الخاصة بالمسيرين تتوزع إلى (40%) لكل من مستوى الخبرة الذي يتراوح بين (6–10 سنة) وفئة الأكبر من (10 سنوات)، ثم تليها الفئة التي تتراوح مدة

خبرتها بين (1-5 سنوات) بنسبة (20%)، أن العينة المدروسة تتضمن مفردات ذات خبرة متنوعة نسبيا من حيث المدة وهو ما يفيد في الوصول إلى نتائج أكثر دقة وموضوعية.

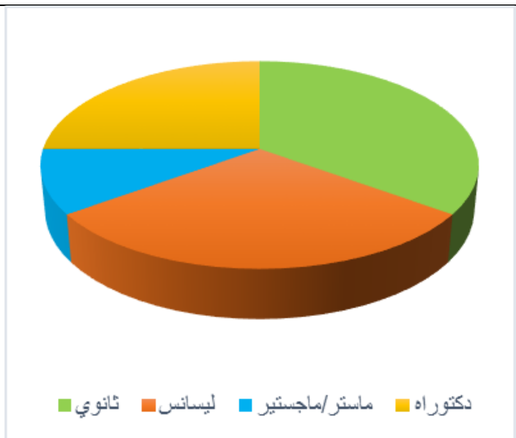
4-تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق المؤهل العلمي

لدراسة توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب المؤهل العلمي نستعرض الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (10): تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	المسيرين		الشركاء	
	التكرار	النسبة (%)	التكرار	النسبة (%)
ثانوي	7	35	6	30
ليسانس	6	30	16	65
ماستر/ماجستير	2	10	1	5
دكتوراه	5	25	0	0
المجموع	**20**	**100**	**20**	**100**

الشكل رقم (07): تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق المؤهل

مسيرين	شركاء
	

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V26) وبرنامج (Exel 2013).

يُلاحظ أن أفراد عينة البحث حسب متغير المؤهل العلمي تتوزع إلى (35%) حاملي شهادات ليسانس بالنسبة للمسيرين ثم تليها فئة حاملي شهادة ليسانس بنسبة (30%) وشهادة الدكتوراه بنسبة (25%) والماجستير او الماستر بنسبة (10%)، وه نسب تتلاءم وطبيعة الوظائف التي يشغلها هؤلاء المسيرين (تتلاءم ومتطلبات كل منصب)، بالمقابل يلاحظ ان معظم الشركاء لهم مستوى ليسانس بنسبة (65%) والنسبة الباقية حاملي الشهادات الثانوية والماجستير، أي أن لهم مستوى علمي كافي يؤهلهم للإجابة على فقرات وأسئلة الاستبيان للوصول إلى نتائج تطبق الواقع.

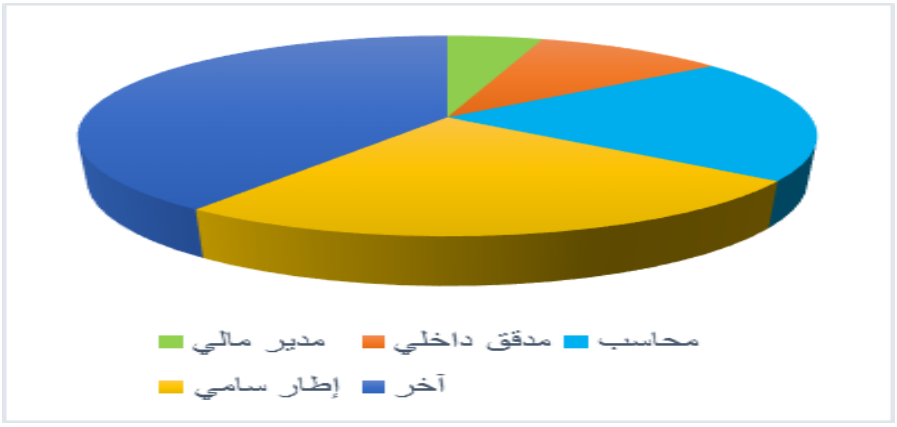
5-تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق الوظيفة (خاص بالمسيرين)

لدراسة توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب الوظيفة نستعرض الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (11): تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق الوظيفة

الوظيفة	المسيرين	
	التكرار	النسبة (%)
مدير مالي	1	5
مدقق داخلي	2	10
محاسب	4	20
إطار سامي	5	25
آخر	8	40
المجموع	**20**	**100**

الشكل رقم (08): تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق الوظيفة



المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V26) وبرنامج (Exel 2013).

يتوزع أفراد عينة البحث حسب متغير الوظيفة إلى ما نسبته (40%) تمثل فئة مختلف المناصب التي يغلب عليها الطابع الإداري، ثم تليها فئة الإطارات السامية، المحاسبين، المدققين، المدراء الماليين بنسب: (25%)، (20%)، (10%)، (5%) على التوالي، وهي النسب التي تتوافق وحاجة الهيكل التنظيمي لمثل هذه المناصب في مختلف المهام.

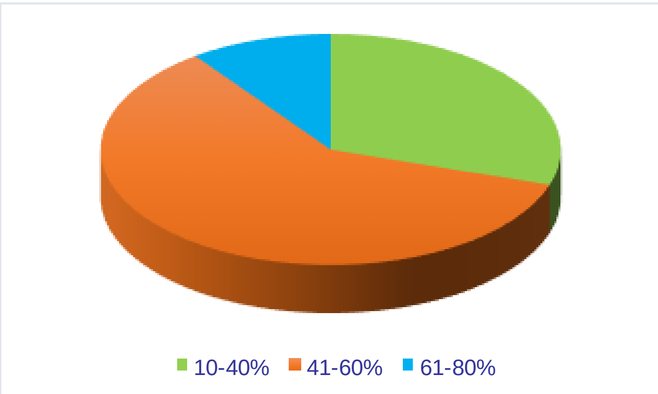
6-تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق نسبة المشاركة (خاص بالشركاء)

لدراسة توزيع مفردات العينة محل الدراسة حسب نسبة المشاركة نستعرض الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم (12): تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق نسبة المشاركة

نسبة المشاركة	الشركاء	
	التكرار	النسبة (%)
10-40%	6	30
41-60%	12	60
61-80%	2	10
81-100%	0	0
المجموع	**20**	**100**

الشكل رقم (09): تحليل بيانات محور البيانات الشخصية وفق نسبة المشاركة



المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V26) وبرنامج (Exel 2013).

يتوزع أفراد عينة البحث حسب متغير نسبة المشاركة إلى (60%) تمثل فئة الشركاء الذين لهم نسبة مشاركة تتراوح بين (41–60%)، ثم تليها فئة (10–40%) بنسبة (30%)، والنسبة الباقية للفئة (10–40%)، أي أن أغلبية الشركاء يميلون إلى الدخول في رأس المال بنسبة قليلة لا تفوق النصف في معظم الأحيان لعدة أسباب، من أهمها تقليل مستوى المخاطرة ولو كان ذلك على حساب العائد.

ثانيا: عرض وتحليل محاور الدراسة

1. عرض وتحليل محاور المسيرين

من أجل دراسة وتحليل محاور الشركاء نستعرض الجدول الموالي:

الجدول رقم (13): تحليل معطيات محاور المسيرين

المحور		الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه المتوسط
المحور الأول	01	للشركة محافظة حسابات مستقل لا تربطه علاقة عمل ويكون مستقل عن إدارتها الداخلية	3.40	1.05	موافق
	02	محافظ الحسابات يؤدي إلى مسؤوليته وعمله دون وجود موانع.	3.85	0.37	موافق
	03	الاعتماد على تقرير محافظ الحسابات يساعدكم على معرفة الوضعية المالية لمؤسستكم.	4.15	0.81	موافق
	04	تمنح لكل منح ومكافآت عند تحقيق الأرباح دون الرجوع إلى تقرير محافظ الحسابات	2.85	1.04	محايد
المحور الثاني	05	يتم اختيار محافظ الحسابات بناءا على الشهرة والسمعة الحسنة.	4.10	0.79	موافق
	06	يتم تواصلكم مع محافظ الحسابات مرات في السنة.	3.95	0.83	موافق
	07	تقومون بالاستعانة بمدقق اختياري رغم تواجد مدقق قانوني	3.75	0.64	موافق
	08	محافظ الحسابات يقوم بالاطلاع على كامل الدفاتر والمعلومات والايخاعات المتعلقة بالقوائم الملبسة.	3.80	0.83	موافق
	09	التدقيق الخارجي يزيد من فعالية الرقابة الداخلية.	3.90	0.91	موافق
	10	وجود تناسق بين محافظ الحسابات وبينكم كمسريين.	4.20	0.70	موافق بشدة

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V26).

تنحصر المتوسطات الحسابية للمسيرين والخاصة بفقرات مدى مساهمة تقرير التدقيق الداخلي القانوني في تحسين حوكمة الشركات بين القيمتين (2.85) و(4.15) مشتملة على الدرجات: محايد، موافق، أما محور دور جودة التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات فقد كانت كل الفقرات عند درجة الموافق عدا فقرة واحدة عند درجة الموافق بشدة، مع ملاحظة عدم تسجيل انحرافات معيارية كبيرة في أغلب الفقرات وهذا يدل على ان البيانات

غير متشتتة عن متوسطها الحسابي بسبب وجود تجانس وتوافق في إجابات افراد العينة، وسيتم دراسة معنوية اتجاه المتوسط من خلال فرضيات الدراسة.

2. عرض وتحليل محاور الشركاء

من أجل دراسة وتحليل محاور الشركاء نستعرض الجدول الموالي:

الجدول رقم (14): تحليل معطيات محاور الشركاء

المحور		الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه المتوسط
المحور الأول	01	التدقيق الخارجي آلية لمكافحة الفساد الإداري والمالي	4.41	0.50	موافق بشدة
	02	يوجه تقرير الخارجي إلى الأطراف المعنية ومن بينهم أنتم الشركاء	4.14	0.47	موافق
	03	عند قراءتك لتقرير يساعدك على معرفة الوضع المالي للمؤسسة	4.32	0.78	موافق بشدة
	04	يعتبر تقرير محافظ الحسابات بمثابة أداة رقابة بعدية في يدك كشريك على أداء المسيرين	4.14	1.04	موافق
	05	تقرير التدقيق الخارجي القانوني أداة مقومة لسلوك المسيرين	3.95	0.79	موافق
	06	تمنح مكافآت وزيادة للمسيرين تعند تحقيق أرباح وبعض النظر رأي محافظ الحسابات	3.91	0.87	موافق
	07	قرار القيام باستثمارات مستقبلية يتم بعد الإطلاع على تقرير محافظ الحسابات	3.86	1.04	موافق
	08	تمركز المسرين في مناصبهم لفترات طويلة يزيد من الفساد وحالات الاختلاس	3.82	1.07	موافق
المحور الثاني	09	المدقق الخارجي يؤدي مسؤولياته على أكمل وجه دون أي موانع	3.59	0.67	موافق
	10	تعيين محافظ الحسابات من صلاحيات الشركاء دون غيرهم	3.59	0.73	موافق
	11	استقلالية المدقق الخارجي وكفاءته تساهمان في تحسين حوكمة الشركات	3.86	0.77	موافق
	12	يتمتع التقرير المقدم من طرف محافظ الحسابات بالمصداقية	3.77	0.61	موافق
	13	يكون شكل ومضمون التقرير والمعايير الدولية المنصوص عليها	3.73	0.63	موافق
	14	وجود علاقات أو صراعات بين محافظ الحسابات والأطراف المعنية تفقده موضوعيته واستقلاليته عند تنفيذ مهامه	3.59	0.96	موافق

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V26).

تنحصر المتوسطات الحسابية للشركاء والخاصة بفقرات مدى مساهمة تقرير التدقيق الداخلي القانوني في تحسين حوكمة الشركات بين القيمتين (3.82) و(4.41) مشتملة على الدرجات: موافق، موافق بشدة، أما محور دور جودة التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات فقد كانت كل الفقرات عند درجة الموافق، مع ملاحظة عدم تسجيل انحرافات معيارية كبيرة في أغلب الفقرات وهذا يدل على ان البيانات غير متشتتة عن متوسطها الحسابي بسبب وجود تجانس وتوافق في إجابات افراد العينة، وسيتم دراسة معنوية اتجاه المتوسط من خلال فرضيات الدراسة.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

يتضمن هذا المطلب اختبار فرضيات الدراسة بالاعتماد على نموذج الانحدار البسيط المحسوب باستخدام برنامج (SPSS).

أولا: اختبار صحة الفرضية الرئيسية الأولى

تتعلق الفرضية الرئيسية الأولى بمدى مساهمة تقرير التدقيق الداخلي القانوني في تحسين حوكمة الشركات، حسب كلا من المسيرين والشركاء، وقد أظهر اختبار هذه الفرضية النتائج التالية:

1. اختبار صحة الفرضية الفرعية الأولى

للتأكد من قبول أو عدم قبول الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الأولى نستخدم اختبار ستيودنت (T-Test)، حيث أظهر الاختبار النتائج الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (15): نتائج اختبار ستودنت (T-Test) للفرضية الفرعية الأولى للرئيسية الأولى

Sig T	اتجاه المتوسط	قيمة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عدد المفردات
0.001	موافق	3.710	0.67	3.56	20
$\alpha \leq 0.05$, DF = 19, Mean Normative =3.					

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V26).

يتضح من البيانات الواردة أعلاه أن المتوسط الحسابي الإجمالي للمحور قدر بلغ (3.56) بدرجة **موافق** في حين أن الانحراف المعياري الذي قدر بــ: (0.67) يدل على ان البيانات غير متشتتة عن متوسطها الحسابي بسبب وجود تجانس في إجابات افراد العينة فيما يخص هذا المحور ككل، أما قيمة معنوية اختبار ستيودنت (T-Test) فقد كانت عند مستوى (0.001) أقل من القيمة المعيارية، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) وهذا ما يثبت صحة قبول الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الأولى التي تنص

على الآتي: "**يساهم تقرير التدقيق الداخلي القانوني في تحسين حوكمة الشركات من وجهة نظر المسيرين**".

2. اختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية

للتأكد من قبول أو عدم قبول الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الأولى نستخدم اختبار ستيودنت (T-Test)، حيث أظهر الاختبار النتائج الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (16): نتائج اختبار ستودنت (T-Test) للفرضية الفرعية الثانية للرئيسية الأولى

عدد المفردات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	اتجاه المتوسط	Sig T
20	4.11	0.68	7.582	موافق	0.000
$\alpha \leq 0.05$, **DF = 19, Mean Normative =3**.					

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V26).

يتضح من البيانات الواردة أعلاه أن المتوسط الحسابي الإجمالي للمحور قدر بلغ (3.56) بدرجة **موافق** في حين أن الانحراف المعياري الذي قدر بـــ: (0.67) يدل على ان البيانات غير متشتتة عن متوسطها الحسابي بسبب وجود تجانس في إجابات افراد العينة فيما يخص هذا المحور ككل، أما قيمة معنوية اختبار ستيودنت (T-Test) فقد كانت عند مستوى (0.000) أقل من القيمة المعيارية، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) وهذا ما يثبت صحة قبول الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الأولى التي تنص على الآتي: "**يساهم تقرير التدقيق الداخلي القانوني في تحسين حوكمة الشركات من وجهة نظر الشركاء**".

3. نتائج اختبار صحة الفرضية الرئيسية الأولى: بعد التأكد من وجود مساهمة لتقرير التدقيق الداخلي القانوني في تحسين حوكمة الشركات محل الدراسة من وجهة كلا من المسيرين

والشركاء، فهذا يعني قبول الفرضية الرئيسية الأولى والتي تنص على: "**يساهم تقرير التدقيق الداخلي القانوني في تحسين حوكمة الشركات**".

ثانيا: اختبار صحة الفرضية الرئيسية الثانية

تتعلق الفرضية الرئيسية الثانية بدور جودة التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات، حسب كلا من المسيرين والشركاء، وقد أظهر اختبار هذه الفرضية النتائج التالية:

1. اختبار صحة الفرضية الفرعية الأولى

للتأكد من قبول أو عدم قبول الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الثانية نستخدم اختبار ولكوكس (Wilcoxon)، حيث أظهر الاختبار النتائج الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (17): نتائج اختبار ستودنت (Wilcoxon) للفرضية الفرعية الأولى للرئيسية الثانية

عدد المفردات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	عدد القيم فوق المتوسط	اتجاه المتوسط	Sig z
20	4.16	0.44	19	موافق	0.000
$\alpha \leq 0.05$, **DF = 19, Mean Normative =3**.					

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V26).

يتضح من البيانات الواردة أعلاه أن المتوسط الحسابي الإجمالي للمحور قدر بلغ (4.16) بدرجة **موافق** في حين أن الانحراف المعياري الذي قدر بـــ: (0.44) يدل على ان البيانات غير متشتتة عن متوسطها الحسابي بسبب وجود تجانس في إجابات افراد العينة فيما يخص هذا المحور ككل، أما قيمة معنوية اختبار ولكوكسن (Wilcoxon) فقد كانت عند مستوى (0.000) أقل من القيمة المعيارية، بمجموع (19) من أصل (20) مفردة أكبر من المتوسط المعياري (03) وعليه يتم رفض الفرضية العدمية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) وهذا ما يثبت صحة قبول الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الثانية التي تنص على الآتي: "**لجودة التدقيق الخارجي القانوني دور إيجابي في تحسين حوكمة الشركات من وجهة نظر المسيرين**".

2. اختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية

للتأكد من قبول أو عدم قبول الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرئيسية الثانية نستخدم اختبار ستيودنت (T-Test)، حيث أظهر الاختبار النتائج الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (18): نتائج اختبار ستودنت (T-Test) للفرضية الفرعية الثانية للرئيسية الثانية

عدد المفردات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	اتجاه المتوسط	Sig T
20	3.59	0.70	3.954	موافق	0.001
$\alpha \leq 0.05$, DF = 19, Mean Normative =3.					

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS.V26).

يتضح من البيانات الواردة أعلاه أن المتوسط الحسابي الإجمالي للمحور قدر بلغ (3.59) بدرجة **موافق** في حين أن الانحراف المعياري الذي قدر بـــ: (0.70) يدل على ان البيانات غير متشتتة عن متوسطها الحسابي بسبب وجود تجانس في إجابات افراد العينة فيما يخص هذا المحور ككل، أما قيمة معنوية اختبار ستيودنت (T-Test) فقد كانت عند مستوى (0.001) أقل من القيمة المعيارية، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية (H_0) وقبول الفرضية البديلة (H_1) وهذا ما يثبت صحة قبول الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الثانية التي تنص على الآتي: "**لجودة التدقيق الخارجي القانوني دور إيجابي في تحسين حوكمة الشركات من وجهة نظر الشركاء**".

3. نتائج اختبار صحة الفرضية الرئيسية الثانية: بعد التأكد من وجود دور إيجابي لجودة التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات محل الدراسة من وجهة كلا من المسيرين والشركاء، فهذا يعني قبول الفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص على: "**لجودة التدقيق الخارجي القانوني دور إيجابي في تحسين حوكمة الشركات**".

خاتمة

خاتمة:

خلال البحث تمكننا من الإجابة على الاشكالية الاساسية بعد تحقق الفرضيات النظرية ميدانيا اين تأكد أن لتدقيق الخارجي القانوني دور في تحسين حوكمة الشركات لأن محافظ الحسابات يعطي الصفة القانونية للعمليات التي تقوم بها الشركة مما يسمح لشركاء التحقق من الوضع المالي لشركة محل التدقيق من خلال التقرير الذي يقضي على عدم تماثل المعلومات وتعارض المصالح بين الأطراف المعنية ويتحقق هذا بجودة التدقيق التي تضييق من فجوة التوقعات وتساهم في تطبيق حوكمة الشركات يستنتج أن هناك ضرورة صارمة للارتقاء أكثر بمهنة محافظة الحسابات لضمان رؤية صادقة وعادلة للأعمال وبالتالي حوكمة جيدة لشركات لهذا نقترح حلول وتوصيات لتفعيل دور التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات أهمها:

- اعتماد المكافأة كأحد أهم الآليات التي يمكن أن تخفف من التعارض في المصالح بين الشركاء والمسيرين فنربطها بمصادقة محافظ الحسابات من عدمها مما يدفع المسيرين للعمل بوجود دافع مادي.
- الشركات في الجزائر تتبع معايير المحاسبة الدولية الموحدة إلا أنها يجب أن تجعل المعايير إلزامية ومخالفتها تخلف عقوبات ردعية لضمان حوكمة لشركات وهذا بوضع المعايير في إطار تشريعي.
- تأسيس خطوط اتصال فعالة وهذا لإدراك كل ذي حق حقه.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: مراجع الكتب

1. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر،2002.

2. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسبرة للنشر والتوزيع وطباعة، الطبعة الثانية عمان – الأردن، 2009.

3. خالد امين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، دار وائل للنشر، الطبعة الاولى، عمان،2012.

4. زهراء عاطف السوداء، مراجعة الحسابات المتقدمة، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان،2009.

5. احمد حلمي جمعة، المدحل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.

6. لطفي أمين السيد أحمد، المراجعة الدولية وعولمة رأس المال، الدار الجامعية، الإسكندرية ،مصر 2005.

7. عبد الوهاب نصر علي، موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة وفق معايير المراجعة العربية والدولية والامريكية الجزء 1، الدار الجامعية الإسكندرية، 2009.

8. مركز المديرين ودوره في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات (بدون إسم الكاتب)، ملخص سلسلة إصدارات الهيئة العامة لسوق المال، مصر ،19 إبريل 2004 .

9. مها محمود رمزي ريحاوي: الشركات المساهمة ما بين الحوكمة والقاونين والتعليمات حالة دراسية لشركات المساهمة العامة العمانية، مجلة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية، المجلد 4، العدد الأول 2008.

10. عبد الوهاب نصرعلي شحاتة السيد شحاتة مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات في بيئة الأعمال العربية والدولية المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.

ثانياً: المذكرات

حنوف عبد الرحمن: الحوكمة المؤسسية في المصارف الجزائرية، ماجيستير منتوري، 2012.

هيدرب ليلي: المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات، مذكرة ماستر، جامعة ورقلة، 2012.

حسين عبد الجليل أل غزاوي: حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، دراسة اختبارية في المملكة السعودية لنيل شهادة الماجستير 2010 الأكاديمية العربية في الدنمارك.

ثالثاً: المجلات والملتقيات

1. جون سليفان وآخرون، حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرون، ترجمة سمير كرم، إصدار مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، 2003.

رابعا: القوانين والمراسيم

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية القانون،91-08 العدد20. المؤرخ في27افريل1991،

2. انشئ هذا المجلس بالامر رقم71-82 المؤرخ في 1971/12/29 الذي حدد في مواده رقم22 الى غاية 40 تشكيلة وطبيعة تسييره ثم اختصاصاته .

خامسا: المحاضرات والأوراق العلمية

1. مزياني نور الدين، محاضرات لمقياس الحسابات لمراقبة القانونية سنة ثالثة جامعي.

المراجع باللغة الأجنبية:

1. Franck Bancelle , La gouvemance des Entreprises , économica , Paris , .1997

2. Pierre Calame,la démocratie en miettes (pour une réolution de la gouvemance),édition Chelles Léopold Mayer,paris 2003.

الملاحق

الملحق رقم (01) الاستبيان

جامعة محمد بوضياف –المسيلة–
كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبة

استمارة استبيان حول:

دور التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات

دراسة ميدانية على شركات المساهمة لولاية المسيلة

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة المالية تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

إعداد الطلبة :
– عريوة زين العابدين
– بوساق أيوب

إشراف الدكتور:
– شوبار إلياس

ملاحظة : ضع علامة (X)في الخانات التي تراها مناسبة.

بين أيديكم إستمارة إستبيان خاصة المسيرين، نرجو منكم الإجابة على الأسئلة بكل صدق وموضوعية ، مع العلم أن هذه المعلومات ستستعمل لغرض البحث العلمي فقط .

السنة الجامعية: 2020– 2021

أولا البيانات الشخصية:

1- الجنس:

ذكر ☐ أنثى ☐

2- المرهل العلمي:

أقل من ليسانس ☐ ليسانس ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

3- المنصب:

مدير مالي ☐ مدقق داخلي ☐ محاسبة ☐ إطار سامي ☐ أخر ☐

4- الخبرة:

1-5- سنوات ☐ 5-10 ☐ أكثر من 10 ☐

5- العمر:

أقل من 25 ☐ 25-35 ☐ 36-45 ☐ 45 فما فوق ☐

ثانيا: استبيان خاص بالمسيرين:

☐ ☐ ☐ ☐

الرقم	العبارات	البدائل				
	المحور الأول: مدى مساهمة تقرير "التدقيق الداخلي القانوني" في تحسين حوكمة الشركات من وجهة نظر المسيرين					
		موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	للشركة محافظة حسابات مستقل لا تربطه علاقة عمل ويكون مستقل عن إدارتها الداخلية					
2	محافظ الحسابات يؤدي إلى مسؤوليته وعمله دون وجود موانع.					
3	الاعتماد على تقرير محافظ الحسابات يساعدكم على معرفة الوضعية المالية لمؤسستكم.					
4	تمنح لكل منح ومكافآت عند تحقيق الأرباح دون الرجوع إلى تقرير محافظ الحسابات					
	المحور الثاني: دور جودة التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات من وجهة نظر المسيرين					
5	يتم اختيار محافظ الحسابات بناءا على الشهرة والسمعة الحسنة.					
6	يتم تواصلكم مع محافظ الحسابات مرات في السنة.					
7	تقومون بالاستعانة بمدقق اختياري رغم تواجد مدقق قانوني					
8	محافظ الحسابات يقوم بالاطلاع على كامل الدفاتر والمعلومات والايضاعات المتعلقة بالقوائم الملبسة.					
9	التدقيق الخارجي يزيد من فعالية الرقابة الداخلية.					
10	وجود تناسق بين محافظ الحسابات وبينكم كمسريين.					

جامعة محمد بوضياف –المسيلة–
كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبة

استمارة استبيان حول:

دور التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات

دراسة ميدانية على شركات المساهمة لولاية المسيلة

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر في المحاسبة المالية تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

إعداد الطلبة:
- عريوة زين العابدين
- بوساق أيوب

إشراف الدكتور:
- شوبار إلياس

ملاحظة : ضع علامة (X)في الخانات التي تراها مناسبة.

بين أيديكم إستمارة إستبيان خاصة الشركاء، نرجو منكم الإجابة على الأسئلة بكل صدق وموضوعية ، مع العلم أن هذه المعلومات ستستعمل لغرض البحث العلمي فقط .

السنة الجامعية: 2020- 2021

أولا البيانات الشخصية:

1- الجنس:

ذكر ☐ أنثى ☐

2- الفئة العمرية:

أقل من 35 ☐ من 35 إلى 50 ☐ أكبر من 50 ☐

3- المستوى التعليمي:

إكمالي ☐ ثانوي ☐ جامعي ☐

4- سنة المشاركة:

10%- 40% ☐ 41%- 60% ☐ 61%-80% ☐ 81%- 100% ☐

ثانيا: استبيان خاص بالشركاء:

الرقم	العبارات	البدائل				
المحور الأول: مدى مساهمة تقرير "التدقيق الداخلي القانوني" في تحسين حوكمة الشركات من وجهة نظر الشركاء						
		موافق بشدة	موافق	محايد	معارض	معارض بشدة
1	التدقيق الخارجي آلية لمكافحة الفساد الإداري والمالي					
2	يوجه تقرير الخارجي إلى الأطراف المعنية ومن بينهم أنتم الشركاء					
3	عند قراءتك لتقرير يساعدك على معرفة الوضع المالي للمؤسسة					
4	يعتبر تقرير محافظ الحسابات بمثابة أداة رقابة بعدية في يدك كشريك على أداء المسيرين					
5	تقرير التدقيق الخارجي القانوني أداة مقومة لسلوك المسيرين					
6	تمنح مكافآت وزيادة للمسيرين تعند					

	تحقيق أرباح وبعض النظر رأي محافظ الحسابات					
7	قرار القيام باستثمارات مستقبلية يتم بعد الإطلاع على تقرير محافظ الحسابات					
8	تمركز المسرين في مناصبهم لفترات طويلة يزيد من الفساد وحالات الاختلاس					
المحور الثاني: دور جودة التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات من وجهة نظر الشركاء						
9	المدقق الخارجي يؤدي مسؤولياته على أكمل وجه دون أي موانع					
10	تعيين محافظ الحسابات من صلاحيات الشركاء دون غيرهم					
11	استقلالية المدقق الخارجي وكفائته تساهمان في تحسين حوكمة الشركات					
12	يتمتع التقرير المقدم من طرف محافظ الحسابات بالمصداقية					
13	يكون شكل ومضمون التقرير والمعايير الدولية المنصوص عليها					
14	وجود علاقات أو صراعات بين محافظ الحسابات والأطراف المعنية تفقده موضوعيته واستقلاليته عند تنفيذ مهامه					

01) ثبات الاستبيان

***مدى مساهمة تقرير التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات**

-من وجهة نظر المسيرين

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.715	4

-من وجهة نظر الشركاء

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.738	8

***دور جودة التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات**

-من وجهة نظر المسيرين

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.702	6

-من وجهة نظر الشركاء

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.808	6

02) الاتساق الداخلي للاستبيان

***مدى مساهمة تقرير التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات**

-من وجهة نظر المسيرين

Correlations

		المحور_01المسيرين
للشركة محافظة حسابات مستقل لا تربطه علاقة عمل ويكون مستقل عن إدارتها الداخلية	Pearson Correlation	.775**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	20
محافظ الحسابات يؤدي إلى مسؤوليته وعمله دون وجود موانع.	Pearson Correlation	.721**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	20
الاعتماد على تقرير محافظ الحسابات	Pearson Correlation	.678**

يساعدكم على معرفة الوضعية المالية	Sig. (2-tailed)	.000
لمؤسستكم.	N	20
تمنح لكل منح ومكافآت عند تحقيق الأرباح	Pearson Correlation	.883**
دون الرجوع إلى تقرير محافظ الحسابات	Sig. (2-tailed)	.000
	N	20

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

-من وجهة نظر الشركاء

Correlations

		المحور_01الشركاء
التدقيق الخارجي آلية لمكافحة الفساد الإداري	Pearson Correlation	.666**
والمالي	Sig. (2-tailed)	.001
	N	20
يوجه تقرير الخارجي إلى الأطراف المعنية ومن	Pearson Correlation	.541**
بينهم أنتم الشركاء	Sig. (2-tailed)	.009
	N	20
عند قراءتك لتقرير يساعدك على معرفة الوضع	Pearson Correlation	.561**
المالي للمؤسسة	Sig. (2-tailed)	.007
	N	20
يعتبر تقرير محافظ الحسابات بمثابة أداة رقابة	Pearson Correlation	.502*
بعدية في يدك كشريك على أداء المسيرين	Sig. (2-tailed)	.017
	N	20
تقرير التدقيق الخارجي القانوني أداة مقومة	Pearson Correlation	.802**
لسلوك المسيرين	Sig. (2-tailed)	.000
	N	20
تمنح مكافآت وزيادة للمسيرين تعند تحقيق أرباح	Pearson Correlation	.496*
وبعض النظر رأي محافظ الحسابات	Sig. (2-tailed)	.019
	N	20
قرار القيام باستثمارات مستقبلية يتم بعد الإطلاع	Pearson Correlation	.820**
على تقرير محافظ الحسابات	Sig. (2-tailed)	.000
	N	20
تمركز المسرين في مناصبهم لفترات طويلة يزيد	Pearson Correlation	.933**
من الفساد وحالات الاختلاس	Sig. (2-tailed)	.000
	N	20

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

***دور جودة التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات**

-من وجهة نظر المسيرين

Correlations

		المحور_02المسيرين
يتم اختيار محافظ الحسابات بناءا على الشهرة والسمعة الحسنة.	Pearson Correlation	.662**
	Sig. (2-tailed)	.001
	N	20
يتم تواصلكم مع محافظ الحسابات مرات في السنة.	Pearson Correlation	.671**
	Sig. (2-tailed)	.001
	N	20
تقومون بالاستعانة بمدقق اختياري رغم تواجد مدقق قانوني	Pearson Correlation	.658**
	Sig. (2-tailed)	.002
	N	20
محافظ الحسابات يقوم بالاطلاع على كامل الدفاتر والمعلومات والايضاعات المتعلقة بالقوائم الملبسة.	Pearson Correlation	.623**
	Sig. (2-tailed)	.003
	N	20
التدقيق الخارجي يزيد من فعالية الرقابة الداخلية.	Pearson Correlation	.665**
	Sig. (2-tailed)	.001
	N	20
وجود تناسق بين محافظ الحسابات وبينكم كمسريين.	Pearson Correlation	.568**
	Sig. (2-tailed)	.009
	N	20

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

-من وجهة نظر الشركاء

Correlations

		الشركاء_02المحور
المدقق الخارجي يؤدي مسؤولياته على أكمل وجه دون أي موانع	Pearson Correlation	.797**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	20
تعيين محافظ الحسابات من صلاحيات الشركاء دون غيرهم	Pearson Correlation	.677**
	Sig. (2-tailed)	.001
	N	20
استقلالية المدقق الخارجي وكفائته تساهمان في تحسين حوكمة الشركات	Pearson Correlation	.625**
	Sig. (2-tailed)	.002
	N	20
يتمتع التقرير المقدم من طرف محافظ الحسابات بالمصداقية	Pearson Correlation	.735**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	20
يكون شكل ومضمون التقرير والمعايير الدولية	Pearson Correlation	.699**

المنصوص عليها	Sig. (2-tailed)	.000
	N	20
وجود علاقات أو صراعات بين محافظ	Pearson Correlation	.908**
الحسابات والأطراف المعنية تفقده موضوعيته	Sig. (2-tailed)	.000
واستقلاليته عند تنفيذ مهامه	N	20

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

03) اختبارطبيعية البيانات

-المسيرين

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
المسيرين_01المحور	.143	20	.200*	.939	20	.209
المسيرين_02المحور	.206	20	.009	.879	20	.017

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

-الشركاء

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
الشركاء_01المحور	.209	20	.013	.924	20	.090
الشركاء_02المحور	.202	20	.020	.928	20	.111

a. Lilliefors Significance Correction

04) الإحصاءات الوصفية

***البيانات الشخصية للمسيرين**

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	13	65.0	65.0	65.0
	أنثى	7	35.0	35.0	100.0
	Total	20	100.0	100.0	

المؤهل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ثانوي	7	35.0	35.0	35.0
	ليسانس	6	30.0	30.0	65.0

	ماجستير	2	10.0	10.0	75.0
	دكتوراه	5	25.0	25.0	100.0
	Total	20	100.0	100.0	

المنصب

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مدير مالي	1	5.0	5.0	5.0
	مدقق داخلي	2	10.0	10.0	15.0
	محاسب	4	20.0	20.0	35.0
	إطار سامي	5	25.0	25.0	60.0
	آخر	8	40.0	40.0	100.0
	Total	20	100.0	100.0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1-5سنة	4	20.0	20.0	20.0
	6-10سنة	8	40.0	40.0	60.0
	10+سنوات	8	40.0	40.0	100.0
	Total	20	100.0	100.0	

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من35 سنة	7	35.0	35.0	35.0
	35-50سنة	10	50.0	50.0	85.0
	50+سنة	3	15.0	15.0	100.0
	Total	20	100.0	100.0	

***البيانات الشخصية للشركاء**

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	17	85.0	85.0	85.0
	أنثى	3	15.0	15.0	100.0
	Total	20	100.0	100.0	

المؤهل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ثانوي	6	30.0	30.0	30.0
	ليسانس	13	65.0	65.0	95.0
	ماجستير	1	5.0	5.0	100.0
	Total	20	100.0	100.0	

نسبة_المشاركة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	10-40%	6	30.0	30.0	30.0
	41-60%	12	60.0	60.0	90.0
	61-80%	2	10.0	10.0	100.0
	Total	20	100.0	100.0	

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	35-50سنة	11	55.0	55.0	55.0
	50+سنة	9	45.0	45.0	100.0
	Total	20	100.0	100.0	

-من وجهة نظر المسيرين

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
للشركة محافظة حسابات مستقل لا تربطه علاقة عمل ويكون مستقل عن إدارتها الداخلية	20	3.4000	1.04630
محافظ الحسابات يؤدي إلى مسؤوليته وعمله دون وجود موانع.	20	3.8500	.36635
الاعتماد على تقرير محافظ الحسابات يساعدكم على معرفة الوضعية المالية لمؤسستكم.	20	4.1500	.81273
تمنح لكل منح ومكافآت عند تحقيق الأرباح دون الرجوع إلى تقرير محافظ الحسابات	20	2.8500	1.03999
يتم اختيار محافظ الحسابات بناءا على الشهرة والسمعة الحسنة.	20	4.1000	.78807
يتم تواصلكم مع محافظ الحسابات مرات في السنة.	20	3.9500	.82558

تقومون بالاستعانة بمدقق اختياري رغم تواجد مدقق قانوني	20	3.7500	.63867
محافظ الحسابات يقوم بالاطلاع على كامل الدفاتر والمعلومات والايضاعات المتعلقة بالقوائم الملبسة.	20	3.8000	.83351
التدقيق الخارجي يزيد من فعالية الرقابة الداخلية.	20	3.9000	.91191
وجود تناسق بين محافظ الحسابات وبينكم كمسريين.	20	4.2000	.69585
المحور_01المسيرين	20	3.5625	.67801
المحور_02المسيرين	20	4.1625	.44629
Valid N (listwise)	20		

-من وجهة نظر الشركاء

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
الفساد لمكافحة آلية الخارجي التدقيق والمالي الإداري	20	4.4091	.50324
الأطراف إلى الخارجي تقرير يوجه الشركاء أنتم بينهم ومن المعنية	20	4.1364	.46756
معرفة على يساعدك لتقرير قراءتك عند للمؤسسة المالي الوضع	20	4.3182	.77989
أداة بمثابة الحسابات محافظ تقرير يعتبر أداء على كشريك يدك في بعدية رقابة المسيرين	20	4.1364	1.03719
مقومة أداة القانوني الخارجي التدقيق تقرير المسيرين لسلوك	20	3.9545	.78542
تحقيق تعند للمسيرين وزيادة مكافآت تمنح الحسابات محافظ رأي النظر وبعض أرباح	20	3.9091	.86790
بعد يتم مستقبلية باستثمارات القيام قرار الحسابات محافظ تقرير على الإطلاع	20	3.8636	1.03719
لفترات مناصبهم في المسرين تمركز الاختلاس وحالات الفساد من يزيد طويلة	20	3.8182	1.06753
على مسؤولياته يؤدي الخارجي المدقق موانع أي دون وجه أكمل	20	3.5909	.66613
صلاحيات من الحسابات محافظ تعيين غيرهم دون الشركاء	20	3.5909	.73414
وكفائته الخارجي المدقق استقلالية الشركات حوكمة تحسين في تساهمان	20	3.8636	.77432
محافظ طرف من المقدم التقرير يتمتع بالمصداقية الحسابات	20	3.7727	.61193

والمعايير التقرير ومضمون شكل يكون عليها المنصوص الدولية	20	3.7273	.63109
محافظ بين صراعات أو علاقات وجود تفقده المعنية والأطراف الحسابات مهامه تنفيذ عند واستقلاليته موضوعيته	20	3.5909	.95912
الشركاء_01المحور	20	4.1136	.68889
الشركاء_02المحور	20	3.5909	.70096
Valid N (listwise)	20		

05) اختبار الفرضيات

***الفرضية 01**

-الفرعية الأولى

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المسيرين_01المحور	20	3.5625	.67801	.15161

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
المسيرين_01المحور	3.710	19	.001	.56250	.2452	.8798

-الفرعية الثانية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الشركاء_01المحور	20	4.1136	.68889	.14687

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الشركاء_01المحور	7.582	19	.000	1.11364	.8082	1.4191

***الفرضية 02**

-الفرعية الأولى

Report

المسيرين_02المحور

Mean	N	Std. Deviation
4.1625	20	.44629

Ranks

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
mean - المسيرين_02المحور	Negative Ranks	19[a]	10.00	190.00
	Positive Ranks	0[b]	.00	.00
	Ties	1[c]		
	Total	20		

a. mean < المسيرين_02المحور

b. mean > المسيرين_02المحور

c. mean = المسيرين_02المحور

Test Statistics[a]

	mean - المسيرين_02المحور
Z	-3.890-[b]
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

a. Wilcoxon Signed Ranks Test

b. Based on positive ranks.

-الفرعية الثانية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الشركاء_02المحور	20	3.5909	.70096	.14944

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الشركاء_02المحور	3.954	19	.001	.59091	.2801	.9017

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: مالية ومحاسبة

Université Mohamed Boudiaf a M'sila
Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion
Département: Finance et comptabilité

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة)*: عريوة زين العابدين المولود(ة) بتاريخ: 1996/09/15 ب: أولاد منصور/المسيلة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: 200323472 الصادرة بتاريخ: 2016/04/24 عن: أولاد منصور

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: مالية ومحاسبة تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير خلال السنة الجامعية: 2020/2021

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان**:

دور التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات

أصرح بشرفي أني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: 2021/06/19

التوقيع و البصمة

*يحرر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد .
**يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: ..مالية ومحاسبة..

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département: .....

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في إعداد مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله،

الطالب (ة)*: ..بوساف أيوب.. المولود(ة) بتاريخ: ..1996/05/12.. ب: ..حمام الضاعة..

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر.س.) رقم: ..200343073.. الصادرة بتاريخ: ..2016/04/25.. عن: ..حمام الضاعة..

المسجل بالسنة الثانية ماستر شعبة: ..مالية ومحاسبة.. تخصص: ..تدقيق ومراقبة التسيير.. خلال السنة الجامعية: ..2020/2021..

والمعد لمذكرة الماستر التي تحمل عنوان**: .....

..دور التدقيق الخارجي القانوني في تحسين حوكمة الشركات..

.....

.....

أصرح بشرفي أني إلتزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز مذكرة الماستر المذكور أعلاه.

حرر بتاريخ: ..2021/06/19..

التوقيع و البصمة

.....

*يحرر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد.

**يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة