جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

من إعداد الطالبتين: بورقعة نادية- بكاير فاطمة الزهراء

بعنوان:

تقييم كفاءة مدققي الحسابات ودورها في تفعيل آليـــــات حوكمـــــة الشركـــات

من وجهة نظر عينة من مدققي الحسابات بولايتي غرداية وورقلة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2018/06/18. أمام اللجنة المكونة من السادة:

رواني بوحفص	دكتور	رئيسا
شرقي مهدي	دكتور	مشرفا ومقررا
سلماني عادل	أستاذ	مشرفا مساعدا
خنيش يوسف	دكتور	مناقشا
بن يحي علي	خبير محاسبي	مناقشا

السنة الجامعية 2018/2017

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

من إعداد الطالبتين: بورقعة نادية– بكاير فاطمة الزهراء

بعنوان:

تقييم كفاءة مدققي الحسابات ودورها في تفعيل آليـــــات حوكمـــــة الشركـــات

من وجهة نظر عينة من مدققي الحسابات بولايتي غرداية وورقلة

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2018/06/18. أمام اللجنة المكونة من السادة:

رواني بوحفص	دكتور	رئيسا
شرقي مهدي	دكتور	مشرفا ومقررا
سلماني عادل	أستاذ	مشرفا مساعدا
خنيش يوسف	دكتور	مناقشا
بن يحي علي	خبير محاسبي	مناقشا

السنة الجامعية 2018/2017

الإهداء

إلى روح والدي الحبيب الذي تمنيت أن يشاركني هذه اللحظة.

إلى أمي الحبيبة أطال الله في عمرها.

إلى الإخوة والأخوات جميعا، وأخص بالذكر ابنة أختي **كوثر**.

إلى كل الأهل والأحباب والأصدقاء أينما كانوا وحيثما وجدوا.

إلى كل من تفحص أوراق هذا العمل.

إلى كل عزيز على قلبي وإلى كل من وسعته ذاكرتي ولم تسعه مذكرتي

إلى هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع.

نادية

..

الإهداء

بسم الله الرحمان الرحيم

باسم الله الذي هدانا لنعمة الإسلام و أنار لي طريق العلم و وفقني في انجاز هذا العمل.

اهدي ثمرة جهدي إلى الذي تعب من اجلي و طالما شجعني,مرشدي في طريق النور من منحني الإرادة و له الفضل في تعليمي , مثلي الأعلى **أبي** العزيز,أطال الله في عمره و حفظه لنا.

إلى التي رفع الله في مقامها و جعل الجنة تحت أقدامها , صاحبة القلب الواسع سعة البحر, صاحبة الفضل علي التي مهما فعلت لا أوفيها حقها ,أغلى الناس **أمي** أطال الله في عمرها و أمدها بالصحة و الهناء.

إلى من كان سندي وتوأم روحي زوجي الحبيب "**قربوعي سليمان**" **وعائلته** الكريمة.

إلى من جمعتهم معي ظلمة الرحم ، إلى كل من يعيش في وجودهم أملي **إخوتي وأخواتي** الأعزاء وأزواجهم وأولادهم.

إلى نبض قلبي **إبنتي**

إلى كل **صديقاتي** بدون إستثناء .

إلى كل من نسيه قلمي ولم ينساه قلبي.

فـاطمة الزهـراء

الشكر الأول والأخير للجليل

إن الحمد والشكر لله سبحانه وتعالى أن وفقنا وأعاننا على إنجاز هذا العمل، فهو أحق أن يشكر ويحمد ثم لا يسعنا في هذا المقام إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذ الفاضل الدكتور:

"شرقي مهدي"

الذي شرفنا بالإشراف على هذا العمل ولم يبخل علينا بتوجيهاته، وملاحظاته الدقيقة وحرصه على تمام هذا العمل في أحسن الظروف، كما نتوجه بالشكر **للأستاذ سلماني عادل**.

كما اتقدم بجزيل الشكر والامتنان للأستاذ **قرقاب توفيق** لمساعدتنا على إنجاز هذا العمل.

كما نتقدم بجزيل الشكر أيضًا للجنة المشرفة على مناقشة هذه المذكرة والى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إنجاح هذا العمل كما نتقدم بأخلص عبارات الامتنان والحب إلى أساتذتنا ومعلمينا الكرام في كل الأطوار، الذين أخذنا منهم الإخلاص وحب هذا الوطن قبل أن ننهل من علمهم سائلا الله العلي القدير أن يبارك في أعمارهم ويجعلهم أنوارا يهتدي بها كل من جعل العلم سبيلا ينفع به أمته ويبني به حاضرها ومستقبلها.

كما نشكر كل الذين ساهموا من قريب أومن بعيد في انجاز هذا البحث.

و في الأخير أرجو من الله سبحانه و تعالى أن يجعله من صالح الأعمال التي ينتفع و أن يكتبنا من الذين يجعلون من العلم مسعى من العمل وسيلة ومن النجاح ثمرة تضئ على الأجيال بنور الفهم.

الملخص

يعتبر وجود مدقق الحسابات في الشركات كهيئة رقابية خارجية ركيزة أساسية وذلك للشفافية والمصداقية التي يضفيها على القوائم المالية، حيث تهدف هذه الدراسة للتعرف على كفاءة مدقق الحسابات وبيان مدى تأثير الكفاءة والعناية المهنية لمدقق الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات ولتحقيق ذلك تم توزيع استمارة الاستبيان على فئات معينة والتي تمثلت في بعض أهل الاختصاص من المهنيين والآكاديميين الممارسين لمهنة تدقيق الحسابات.

ولمعالجة هذا الموضوع تم طرح الإشكالية التالية: ما مدى كفاءة مدقق الحسابات، وما هي مساهمتها في تفعيل آليات حوكمة الشركات، من وجهة نظر مدققي الحسابات؟، حيث قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين حيث خصص الفصل الأول إلى الأدبيات النظرية والتطبيقية لكفاءة مدققي الحسابات ودورها في تفعيل آليات حوكمة الشركات كان عبارة عن توضيح العلاقة المتداخلة بينهما والدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع، أما فيما يخص الفصل الثاني تأتي الدراسة الميدانية التي شملت عينة من (غرداية وورقلة) لمحاولة إبراز دور مدقق الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات في ظل ما تعيشه من تحولات في إطار التوجه نحو إقتصاد السوق.

الكلمات المفتاحية: مدقق حسابات، حوكمة شركات، لجنة التدقيق، مجلس إدارة.

Abstract:

The purpose of this study is to identify the efficiency of the auditor and its role in activating the mechanisms of corporate governance. To achieve this, the questionnaire was distributed to certain categories, which were represented by some specialists, professionals and academics practicing auditing. To address this issue, the following problem was raised: How efficient is the auditor, and what are their contributions to the activation of corporate governance mechanisms, from the point of view of the auditors ?, where we divided the study into two chapters, Chapter I is devoted to theoretical literature.

In the second chapter, the field study, which included a sample of (Ghardaia and Ouargla), came to highlight the role of the auditor in activating corporate governance,in order of Changes in the direction to the market economy.

Key words: *Auditor -Corporate Governance - Audit Committe-*

Board of Director-

تقييم كفاءة مدققي الحسابات ودورها في تفعيل آليات حوكمة الشركات

فهرس المحتويات

إهداء	
كلمة شكر وتقدير	
ملخص	VI
فهرس المحتويات	VII
قائمة الجداول	VIII
قائمة الأشكال	IX
قائمة الملاحق	X
قامة المختصرات والرموز	XI
المقدّمة	
توطئة	أ
إشكالية الدراسة	ب
فرضيات الدراسة	ت
مخطط الدراسة	ث
مبررات اختيار الموضوع	ج
أهداف الدراسة	ح
أهمية الدراسة	خ
حدود الدراسة	د
منهج الدراسة والأدوات المستخدمة	ذ
تقسيمات البحث	ر
صعوبات البحث	ز

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية لتقييم كفاءة مدققي الحسابات ودورها في تفعيل آليات حوكمة الشركات	
تمهيد	**02**
المبحث الأول :الإطار النظري لتدقيق الحسابات	**03**
المبحث الثاني: آليات حوكمة الشركات	**15**
المبحث الثالث: الدراسات السابقة	**47**
الفصل الثاني:الدراسة الميدانية	
المبحث الأول : مدققي الحسابات وواقع حوكمة الشركات في الجزائر	**62**
المبحث الثاني : الطريقة والأدوات المستخدمة ونتائج الدراسة	**74**
الخاتمـــة	
الخاتمة	
قائمــة المصـــادر والمراجـــع	
أولا:باللغة العربية	
ثانيا:باللغات الأجنبية	
فهـــــــــرس الموضوعات	
فهرس الموضوعات	
المـــــــــــلاحق	
الملاحق	

قائمة الجداول

قائمـــــــــة الجداول

الرقم	الترتيب	عنوان الجدول	الصفحة
01	01-01	جدول يوضح الفرق بين التدقيق الداخلي والخارجي	09
02	02-01	جدول يوضح ركائز حوكمة الشركات	20
03	03-01	جدول يوضح نشأة وتطور حوكمة الشركات	37
04	01-02	جدول يوضح عدد الإستمارات الموزعة والمستلمة	76
05	02-02	جدول يوضح درجات الترميز حسب مقياس ليكارت الخماسي	77
06	03-02	جدول يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس	77
07	04-02	جدول يوضح توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية	78
08	05-02	جدول يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	79
09	06-02	جدول يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	80
10	07-02	جدول يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الأقدمية المهنية	81
11	08-02	جدول يوضح اختبار ألفا كرونباخ	82
12	09-02	جدول يوضح صدق الإتساق الداخلي	83
13	10-02	جدول يوضح المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحورين	83-85

قائمة الأشكال والملاحق

قائمـــــــــة الأشكال

الرقم	الترتيب	عنوان الشكل	الصفحة
01	01-01	شكل يوضح علاقة لجنة المراجعة بالأجهزة الرقابية على الشركة	21
02	02-01	شكل يوضح الدور الحالي للمراجعة الخارجية في قلب حوكمة الشركات	42
03	01-02	شكل يوضح نسبة العينة حسب الجنس	77
04	02-02	شكل يوضح نسبة العينة حسب الفئة العمرية	78
05	03-02	شكل يوضح نسبة العينة حسب المؤهل العلمي	79
06	04-02	شكل يوضح نسبة العينة حسب الوظيفة	80
07	05-02	شكل يوضح نسبة عينة الدراسة حسب الأقدمية المهنية	81

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
01	قائمة الأساتذة المحكمين
02	استبيان الدراسة
03	قائمة مدققي الحسابات
04	الجداول الإحصائية لبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية المعروفة (SPSS)

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار	المصطلح المقابل باللغة الإنجليزية	المصطلح باللغة العربية
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
OECD	Organisastion for Economic Co-operation and Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
IFAC	International Federation of Accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
IIA	The Institute Of Internal Auditors	معهد المدققين الداخليين
CEO	Chief Exclusif Officer	رئيس مجلس الإدارة
CFO	Chief Financal Officer	المسؤول المالي الرئيسي
SEC	Security Exchange Commission	هيئة بورصة الأوراق المالية
CPA	Certified Public Accountant	شهادة المحاسب القانوني المعتمد
FCPA	Forcing Corrupt pratices	قانون ممارسات الفساد الأجنبي
GAO	General Accounting Office	مكتب المحاسبة العامة
NASD	National Association of Securities Deals	الرابطة الوطنية لتجار الأوراق المالية
NYSE	New York Stock Exchange	بورصة نيويورك للأوراق المالية
GAAP	Generally accepted accounting principles	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما
IFC	International Finance Corporation	مؤسسة التمويل الدولية
SPSS	Statistical Packge For Social Sciences	برنـامج الحزمـة الإحصـائية للعلـوم الاجتماعية المعروفة

المقدمـة

أ إمقدمـــة عـامة

أ. توطئـــــة:

شهد العالم خلال العقود الثلاثة الماضية انهيارات مالية وفضائح إدارية عديدة، وذلك نتيجة القصور الذي تخلل القوانين والتشريعات التي تحكم ممارسة الأعمال والأنشطة التجارية، والتي أدت إلى حدوث الكثير من حالات الإفلاس، والتعسر، والعسر المالي، للعديد من الشركات الرائدة والعملاقة في العديد من دول العالم كالولايات المتحدة الأمريكية، ودول شرق آسيا، وأمريكا اللاتينية، وروسيا في عقد التسعينيات من القرن العشرين ،وكذلك شهد الاقتصاد الأمريكي تداعيات الانهيارات المالية والمحاسبية لعدد من الشركات مثل شركة (***Enron***) ″إنرون″ أو شركة (***Worldcom***) "وورلدكوم"، مما أدى إلى تأثر اقتصاديات الدول التي تنتمي إليها، وتكبد المساهمين فيها خسائر فادحة، والملاحظ أن العامل الرئيسي والمشترك في هذه الانهيارات والأزمات هو عدم إظهار البيانات والمعلومات الحقيقية التي تعبر عن الأوضاع المالية لهذه الوحدات الاقتصادية، والإخلال بالمبادئ المحاسبية، ونقص الإفصاح والشفافية، وقد انعكس ذلك في مجموعة من الآثار السلبية، أهمها فقدان الثقة في المعلومات المقدمة في القوائم المالية.

ونتيجة لهذه الأزمات، ظهرت الحاجة إلى الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، والتي تهدف إلى وضع ضوابط ووسائل رقابة تضمن حسن إدارة الشركة، بما يحافظ على مصالح الأطراف ذات الصلة بها، وقد اتفقت الإرشادات المختلفة للحوكمة على الإشارة إلى أهمية التقارير والمعلومات المالية والشفافية كأحد مقومات الحوكمة الجيدة، والذي يحد من التصرفات غير السليمة للمديرين التنفيذيين فيها، وتفعيل دور مجالس الإدارة بها، بعدما أظهرت الوقائع والأحداث حالات من التلاعب في أموال العديد من الشركات بواسطة إداراتها التنفيذية، أدت إلى إفلاسها،كما دفعت هذه الانهيارات أيضا إلى البحث عن الدور الحيوي لمدققي الحسابات الداخليين والخارجيين في نظام حوكمة الشركات، حيث تعتبر كل هذه الأطراف وسيلة إشرافية على جودة التقارير المالية.

ويمكن القول أن دور مدقق الحسابات يكمن في إضفاء الشفافية، والإفصاح، والمصداقية على القوائم المالية خدمة لأصحاب المصالح، من خلال رأيه الفني والمحايد، وكذلك الكشف عن الأخطاء والغش، وعن التصرفات غير القانونية، ومنع الفساد المالي والإداري، والوقوف على فعالية مجلس الإدارة في التعامل مع المخاطر المحيطة بالشركة؛كل هذه الممارسات المهنية هي جوهر نظام حوكمة الشركات، وفعاليتها مرتبطة بمعايير شخصية يجب توفرها في مدقق الحسابات، وأخرى متعلقة بعمله الميداني، والتقرير الذي يعده.

ب. إشكالية الدراسة:

ومن هذا المنطلق، وفي ظل اجتياح العولمة كل الحدود والمجالات حاملة معها متطلبات الحوكمة، كان لزاما على الجزائر مسايرة هذه المعطيات، وهو ما حدث من خلال محاولات تبني المعايير

المحاسبية الدولية، وإعداد النظام المحاسبي المالي الجديد، الذي يهدف إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها، وكذلك ما شهدته مهنة التدقيق، من خلال إصدار القانون 10-01، الصادر في 26 يونيو 2010 المتعلق بمهنة خبير محاسبي ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد الذي يرى المتتبعون أنه أعطى لمدقق الحسابات الخارجي دورا في تحسين وتفعيل حوكمة الشركات، من خلال سلطاته الرقابية على أطراف الحوكمة الثلاث الأخرى (مجلس الإدارة ،المساهمون، التدقيق الداخلي)، وباعتباره أحد الآليات الرقابية المستقلة عن الشركة.

في ظل هذه الظروف والمتغيرات ولتحقيق أهداف هذه الدراسة فإن الإشكالية التي نسعى إلى طرحها هي كالآتي:

كيف تساهم كفاءة مدقق الحسابات في تفعيل آليات ومبادئ حوكمة الشركات بالجزائر، من وجهة نظر عينة من مدققي الحسابات بولايتي غرداية وورقلة؟

وينبثق عن التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

1) هل يتمتع مدققو الحسابات بالاستقلالية والكفاءة المهنية التي تمكنهم من تفعيل آليات حوكمة الشركات؛
2) هل يوجد علاقة بين كفاءة مدققي الحسابات بولايتي غرداية و ورقلة، وتفعيل آليات حوكمة الشركات؛
3) هل يوجد **أثر** ذو دلالة إحصائية لكفاءة مدققي الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات؟

ت. **فرضيات الدراسة:**

- يتمتع مدققو الحسابات بالاستقلالية والكفاءة المهنية التي تمكنهم من تفعيل آليات حوكمة الشركات؛
- توجد علاقة بين كفاءة مدققي الحسابات وتفعيل آليات حوكمة الشركات؛
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين كفاءة مدققي الحسابات وتفعيل آليات حوكمة الشركات.

ث. **مخطط الدراسة:**

المتغير المستقل

كفاءة مدققي الحسابات				
الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات	العناية المهنية لمدقق الحسابات	استقلالية مدقق الحسابات	نزاهة مدقق الحسابات	سمعة مدقق الحسابات

المتغير التابع

آليات حوكمة الشركات					
وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	حقوق المساهمين الصغار	المعاملة العادلة والمتساوية للمساهمين	دور أصحاب المصالح	الإفصاح والشفافية	مسؤوليات مجلس الإدارة

ج. **مبررات اختيار الموضوع:**

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

– الرغبة الذاتية والميل الشخصي في معالجة ودراسة موضوع مدقق الحسابات وحوكمة الشركات؛

– الحداثة النسبية لهذا المجال من الإدارة ما يتوجب تسليط الضوء عليه؛

– أهمية هذا الموضوع في ظل الفترة التي يمر بها الاقتصاد العالمي و والوطني من التحولات وانفتاح على الأسواق المالية، مما يفرض زيادة الالتزام بتطبيق قواعد ومبادئ الحوكمة للنهوض بالاقتصاديات؛

– عدم إدراك الكثير ممن لهم علاقة ببيئة الأعمال بالدور الذي يلعبه مدققي الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات خصوصا في ظل التطورات الراهنة.

ح. **أهداف الدراسة :**

تتمثل الأهداف المتوخاة من البحث في :

– تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة المتداخلة بين مدققي الحسابات وحوكمة الشركات؛

– بيان مدى تأثير الكفاءة والعناية المهنية لمدقق الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات؛

– إبراز الدور الحوكمي لمدقق الحسابات في دعم الشفافية والإفصاح التي تسهم في تفعيل حوكمة؛

– إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات، والتعرف على أسباب ودوافع انتشار هذا المفهوم في الدول المتقدمة؛

– التعرف على مختلف وظائف وأدوار مدقق الحسابات كآلية تسمح بحل المشاكل المرتبطة بعقد الوكالة؛
– التعرف على أهل الاختصاص من مهنيين وأكاديميين فيما يتعلق بدور مدققي الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات.

خ. **أهمية الدراسة :**

تظهر أهمية هذه الدراسة من خلال تناولنا موضوعا معاصرا، حيث تزايد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة، باعتباره يساهم في عدة جوانب اقتصادية و المتمثلة في رفع مستوى الكفاءة الاقتصادية لما لها من أهمية في المساعدة على استقرار الأسواق المالية و رفع مستوى الشفافية في تلك الشركة.

كذلك سنحاول إبراز الدور الهام لمدققي الحسابات في تفعيل مبادئ الحوكمة وفق أسس ومفاهيم جديدة، الأمر الذي يؤدي إلى التقليل من المخاطر التي تتعرض لها الشركات، خاصة وأن التجارب الأخيرة في العالم أظهرت أن ضعف الحوكمة في الشركات يؤدي إلى تدمير الاقتصاديات القومية بشكل خطير، وعليه فإن تفعيل مبادئ الحوكمة، والبدء بتطبيق قواعده، يعمل على تطوير أداء الشركات، مما ينعكس إيجابيا على قرارات المستثمرين والقطاع المالي وحركة سوق أوراق المالية، وبالتالي تنشيط الاقتصاد.

د. **حدود الدراسة:**

- **الحدود المكانية:** شملت الدراسة استقصاء لآراء مجموعة من المهنيين والأكاديميين الممارسين لمهنة مدقق الحسابات وخبراء محاسبين وبالتحديد غرداية و ورقلة.
- **الحدود الزمانية:** تتمثل الحدود الزمانية لهذه الدراسة الميدانية الفترة الممتدة من شهر مارس إلى غاية شهر جوان 2018 وذلك للحرص على الحصول على المعلومات الجيدة والدقيقة للدراسة.

ذ. **منهج البحث والأدوات المستخدمة:**

بناءا على طبيعة الإشكال المطروح وبغية الوصول إلى الأهداف المرجوة في هذا البحث وقصد الإحاطة بجوانب موضوع الدراسة والتمكن منه، حاولنا استخدام المناهج المعتمدة في الدراسات المالية والاقتصادية وعليه، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي في دراسة المشكلة من خلال المعلومات الثانوية والأولية، والتي تم الحصول عليها حيث تم جمع المعلومات الثانوية من مختلف المصادر العلمية المتاحة(الكتب، مذكرات، مجالات، علمية منشورات ومقالات، قوانين ومراسيم تشريعية....الخ) بالإضافة إلى شبكة الانترنت والتي تمثل المصدر الجديد والمتجدد لمختلف البحوث

والمصادر العلمية وسرعة البحث والتقليل من الجهد المبذول، وكذلك الدراسة الميدانية التي كانت الأداة الأساسية لإسقاط الجانب النظري على الواقع التطبيقي والميداني، وإخضاع البيانات التي تم جمعها إلى التحليل الإحصائي بالاستعانة ببرنامج الحزم الإحصائية (**SPSS**).

ر. **تقسيمات البحث:**

لإنجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى فصلين، تسبقهم المقدمة العامة وتعقبهم الخاتمة، فكانت تقسيمات فصول الدراسة كما يلي:

الفصل الأول"الإطار النظري لمتغيرات الدراسة"احتوى على ثلاثة مباحث حيث تناولنا في المبحث الأول عموميات حول تدقيق الحسابات،كما تطرقنا في المبحث الثاني إلى آليات حوكمة الشركات أما المبحث الثالث يتضمن الدراسات السابقة لتي لها علاقة بالموضوع مع مقارنة الدراسة الحالية؛

الفصل الثاني "الدراسة الميدانية "إسقاط الدراسة النظرية على أرض الواقع، حيث احتوى هذا الفصل على مبحثين، تناولنا فيهما الإطار المنهجي للدراسة الميدانية وذلك بالتطرق إلى تحضير الاستبيان وتحليله ومجتمع الدراسة، وفي الأخير تم دراسة وتحليل نتائج الاستبيان، حيث تطرقنا إلى الخصائص الديمغرافية للعينة ودراسة تحليلية لمحاور الاستبيان واختبار الفرضيات.

و في الأخير توصلنا للخاتمة والمتضمنة مجموعة من النتائج والتوصيات الخاصة بموضوع البحث.

ز. **صعوبات الدراسة:**

واجهتنا بعض الصعوبات خلال إعداد هذا البحث تتمثل في :

1- الجهد الكبير للتنسيق بين المباحث والفصول؛

2- صعوبة سرد الجانب النظري على الجانب التطبيقي؛

3- صعوبة توزيع الاستبيان وعدم الجدية في الرد الاستبيان؛

4- صعوبة تفريغ البيانات في البرنامج الإحصائي (***SPSS***) والقيام بتحليل نتائجه.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية لتقييم كفاءة مدققي الحسابات ودورها في تفعيل آليات حوكمة الشركات

تمهيد :

يحظى موضوع تدقيق الحسابات وحوكمة الشركات بأهمية بالغة في حياة المؤسسة الاقتصادية وذلك لما توفرانه من دعائم للصحة المالية للمؤسسة الاقتصادية؛ فموضوع حوكمة الشركات ظهر على المستوى الدولي عندما شهد العالم انهيارات عديدة من الشركات، وقد دفعت هذه الانهيارات أيضا إلى البحث عن الدور الحيوي الذي يلعبه مجلس الإدارة ولجان المراجعة في عملية الحوكمة، ومن بين آليات حوكمة الشركات يأتي المراجعة الخارجية فهي من أكثر المجالات العلمية والمهنية تأثيرا بمبادئ الحوكمة لأنها تلعب دورا حيويا وهاما كونها أحد أهم الأجهزة الرقابية في الشركة وينظر لها على أنها أحد أطراف حوكمة الشركات وتحديدا هي الطرف الخارجي فلا يمكن للحوكمة ان تطبق بفاعلية وتؤتي نتائجها بدون دعم منها، من خلال كل هذه المعلومات وبغرض الإطلاع وفهم هذين المصطلحين وفحص مختلف الجوانب المرتبطة بهما والإجراءات العملية المصاحبة لهما، قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث تناول المبحث الأول الإطار النظري لتدقيق الحسابات وتطرقنا في المبحث الثاني آليات حوكمة الشركات وتناولنا في المبحث الثالث الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوعنا.

المبحث الأول: الإطار النظري لتدقيق الحسابات

لابد قبل التطرق لمدقق الحسابات أن نبين ونعرف أهم مراحل تطور التدقيق وما هي مختلف تعاريفه، وكذا أهمية وأهداف التدقيق ومختلف أنواعه لمحاولة أن تكون نظرتنا كاملة لكل ما يتعلق بتدقيق الحسابات.

المطلب الأول: التطور التاريخي لتدقيق الحسابات

تستمد مهنة التدقيق نشأتها من حاجة الإنسان إلى التحقق من صحة البيانات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والتأكد من مطابقة تلك البيانات للواقع، وقد ظهرت هذه الحاجة أولا لدى الحكومات، بحيث تدل الوثائق التاريخية على أن حكومات قدماء المصريين واليونان كانت تستخدم المدققين للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، وهكذا نجد أن كلمة تدقيق" ***auditing*** " مشتقة من الكلمة اللاتينية " ***audire***"ومعناها "يستمع"[1].

الفرع الأول: مراحل التطور التاريخي لتدقيق الحسابات نسردها كما يلي:

1. **الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500:**

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة مقصورة على الوحدات الحكومية والمشروعات العائلية وخصوصا العائلات المالكة، وكان التدقيق غير معروف ويستعاض عنها بأن يحتفظ بمجموعتين منفصلتين من الدفاتر المحاسبية تسجل بها نفس العمليات، وفي نهاية الفترة تتم مقارنة المجموعتين وذلك للتأكد من عدم وجود أي خطأ بالعمليات المحاسبية من قبل محاسب كل مجموعة، وفي تلك الفترة كان الاهتمام منصبا على المخزون السلعي، وكان الهدف الأساسي في هذه الحقبة من التاريخ هو توخي الدقة ومنع أي تلاعب أو غش بالدفاتر كما أنه في عهد الإمبراطورية الرومانية كانت الدفاتر المحاسبية تتلى على مسمع من الحاكم وبحضور مستشاريه وذلك للوقوف على ممتلكات، ولمنع أو اكتشاف أي تصرفات غير مسؤولة من قبل القيمين على تلك الممتلكات وحفظة الحسابات، وبعد سقوط الإمبراطورية الرمانية وانقسام إيطاليا إلى دويلات، ظهرت الحاجة لعملية التدقيق وخصوصا بعد نمو المدن الإيطالية والتي كانت تشتهر بالتجارة مثل فلورنسا وجنوا وفينيسيا، حيث تم استخدام المدققين لأول مرة في تدقيق العمليات المسجلة بالدفاتر والخاصة بالبضائع التي يجلبها التجار من وراء البحار على ظهور السفن التجارية، وفي هذه الحقبة أيضا كان الهدف الأساسي من عملية التدقيق هو اكتشاف الغش في الحسابات[2].

1- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2001، ص 17.

2- إدريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1996،ص 14

2. **الفترة من 1500 حتى 1850:**

في هذه الفترة لم يكن هناك تغير يذكر في أهداف التدقيق يميزها عن الفترة التي سبقتها، ففي هذه الفترة كانت أهداف التدقيق ال تزال مقتصرة على اكتشاف الغش والتزوير، كما أن عملية التدقيق كانت تفصيلية غير أنه حدثت بعض التغيرات الأخرى وهي:

- ❖ انفصال الملكية عن الإدارة، مما أدى إلى ازدياد الحاجة الماسة للمدققين؛
- تبني فكرة النظام المحاسبي وخاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

وكنتيجة لهذه المتغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع، ورغم ذلك استمرت عملية التدقيق تنفذ بصورة تفصيلية.

3. **الفترة من1850 حتى 1905:**

هذه الفترة شهدت نموا اقتصاديا كبيرا وخاصة في المملكة المتحدة، وذلك بعد انبلاج الثورة الصناعية مما أدى إلى ظهور مؤسسات مساهمة الكبيرة، وتم في هذه الفترة الانفصال النهائي بين الملكية والإدارة، وبناء على هذا كله أصبح التدقيق كمهنة، وفي أواخر هذه الفترة أصبح المدققين يعتمدون على نظام الرقابة الداخلية في عمليات التدقيق التي يقومون بها.

4. **الفترة من 1905 حتى وقتنا الحاضر:**

في هذه الفترة و خاصة بعد سنة 1940 وبظهور المؤسسات الكبيرة وتبني أنظمة الرقابة الداخلية والتي أصبح المدقق يعتمد عليها اعتمادا كليا في عملية التدقيق أصبح اختباري، وفي أواخر هذه الفترة أستخدم أسلوب العينات الإحصائية في عمليات التدقيق، ومن ثم أصبح التدقيق يعتمد على العينات المختارة على أساس علمي وليس على أساس الحكم الشخصي للمدقق، أما الهدف الأساسي لعملية التدقيق أصبح إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتيجة أعمال المؤسسات، أما اكتشاف الأخطاء فلم يعد الهدف الأساسي لعملية التدقيق، بل ذلك يتأتى كنتيجة طبيعة لقيام المدقق المؤهل علميا وعمليا لمهمته على أحسن وجه.

ولقد شهدت الفترة الأخيرة تطورات مهمة في أهداف التدقيق وإجراءاته وبرامجه ومفاهيمه وأهمها:[1]

- تغير أهداف التدقيق لحماية الأصول من التلاعب والاختلاس إلى تقييم عدالة القوائم المالية؛
- تزايد مسؤولية المدقق تجاه مستخدمي القوائم المالية؛
- تغيير طريقة وإجراءات التدقيق من تدقيق كامل تفصيلي إلى تدقيق كامل اختباري؛
- تزايد أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية كمؤشر لتوجيه التدقيق وتحديد نطاقه وتوقيته واتساعه؛
- تزايد أهمية الإفصاح عن البيانات والمعلومات الإضافية التي لها تأثير مباشر على القوائم المالية، والمركز المالي كملحقات وملاحظات ضمن الإبلاغ المالي؛

1– رأفت سلامة محمود وآخرون، **علم تدقيق الحسابات**، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن،2011، ص21.

تطور إجراءات التدقيق الحديثة نتيجة تطور نظم المعالجة الإلكترونية للبيانات والتوسع في استخدام الحاسب الآلي في نظم المعلومات المحاسبية.

الفرع الثاني: مفهوم تدقيق الحسابات وأهميته

1- مفهوم تدقيق الحسابات

تدقيق الحسابات هو عمل ميداني منهجي يقوم به شخص مهني مختص ذو كفاءة علمية تتمثل في المستوى التعليمي المطلوب لمزاولة هذه المهنة، وكفاءة عملية تتمثل في التدريب والخبرة الميدانية اللازمة لاكتساب المهارات الفنية المطلوبة لأداء المهمة بشكل جيد، ولمعرفة أصول هذه المهنة وجذورها لا بد من عرض الإطار العلمي عرض الإطار العلمي الذي يوضح مفهوم المراجعة وأهميتها من خلال هذا الفرع سنتطرق إلى دراسة مفهوم تدقيق الحسابات وأهميتها.

لقد تعددت تعاريف تدقيق الحسابات من مرجع لآخر، وسنبرز البعض منها فيما يلي:

1- 1- "هو فحص المعلومات أو البيانات المالية من قبل شخص مستقل ومحايد لأي مؤسسة بغض النظر عن هدفها وحجمها أو شكلها القانوني[1]."

1- 2- "هو عملية منتظمة للحصول على القرائن بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية[2]."

1-3- "هو رقابة تمارس من طرف مهنيين مؤهلين قانونا للمصادقة على دقة وصدق القوائم المالية والمستندات السنوية للمؤسسة مثل: الجرد، جدول حسابات النتائج، الميزانية.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج التعريف التالي: التدقيق هو كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني محترف خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى سلامة وشفافية القوائم المالية ومدى مطابقتها للمستندات والدفاتر.

2- أهمية تدقيق الحسابات:

تعود أهمية تدقيق الحسابات إلى كونها وسيلة لا غاية، وتهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة أطراف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، ومن الأمثلة على هذه الأطراف والفئات نجد المديرين، والمستثمرين، والبنوك والزبائن والموردون، والهيئات الحكومية المختلفة، ونقابات العمال وغيرها.

إن إدارة المشروع تعتمد اعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة[3].

1- هادي التميمي، **مدخل إلى التدقيق**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000 ، ص13.

2- عبد الفتاح الصحن و آخرون، **أسس المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 13.

3- خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص 14.

الفرع الثالث: أهداف وأنواع تدقيق الحسابات

من خلال هذا المطلب سنحاول توضيح تطور أهداف تدقيق الحسابات وللتدقيق أنواع عدة تختلف عن بعضها.

1- أهداف تدقيق الحسابات

يمكن توضيح تطور أهداف تدقيق الحسابات من أهداف تقليدية إلى أهداف معاصرة حيث يتمثل في[1]:

1-1- الأهداف التقليدية:

- التأكد من صحة البيانات المحاسبية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها؛
- إبداء رأي فني استنادا إلى أدلة وبراهين عن عدالة القوائم المالية؛
- اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات المحاسبية من أخطاء وغش؛
- التقليل من فرص ارتكاب الأخطاء من خلال التأكد من وجود رقابة داخلية جيدة؛
- مساعدة الإدارة على وضع السياسات واتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛
- مساعدة الدوائر المالية في تحديد الوعاء الضريبي؛[2]
- مساعدة الجهات الحكومية الأخرى في تخطيط الاقتصاد الوطني.

1-2- الأهداف الحديثة:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها وتحديد انحرافاتها وأسبابها؛
- تقييم الأداء بالنسبة للوحدات الاقتصادية؛
- تحقيق أقصى كفاية اقتصادية؛
- تحقيق أكبر قدر ممكن من الرفاهية لجميع أفراد المجتمع؛
- التأكد من صحة الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المعتمدة أو غيرها نتيجة الإهمال أو التقصير.[3]

2- أنواع تدقيق الحسابات

للتدقيق أنواع عدة تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إلى عملية التدقيق من خلالها، ومن هذا المنطلق سيتم التطرق إلى أنواع التدقيق من حيث:

1- حسين القاضي وحسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية**، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، 1999، ص 15.

2- نسرين حشيشي، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011-2012، ص6.

3- مرجع سبق ذكره، ص7.

2-1- من حيث درجة الإلزام

2-1-1 التدقيق الإلزامي: هو التدقيق الذي يحتم القانون القيام بها، حيث نص المشرع من خلال نصوصه على إلزامية تعيين مدقق الحسابات يقوم بالوظائف المنوطة له من خلال القانون المعمول به، وهذا بغية الوصول إلى الأهداف المتوخاة من خلال التدقيق حيث نص المشرع الجزائري في القانون التجاري وفي مادته **609** على ضرورة تعيين مندوب الحسابات في قانون التأسيس بالنسبة إلى المؤسسات المساهمة.

2-1-2 التدقيق الاختياري: هو التدقيق الذي يتم دون درجة الإلزام وبطلب من أصحاب المؤسسة أو مجلس الإدارة،

ففي المؤسسات ذات المسؤولية المحدودة وذات الشخص الوحيد يسعى أصحابها إلى طلب الاستعانة بخدمات مدقق الحسابات بغية الاطمئنان على صحة المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية وعن نتائج الأعمال والمركز المالي.[1]

2-2- من حيث حجم التدقيق:

2-2-1 التدقيق الكامل: هو الذي يخول مدقق الحسابات إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه ولا تضع الإدارة أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به محافظ الحسابات وفيه يستخدم رأيه الشخصي في تحديد درجة التفاصيل فيما يقوم به من عمل، فعملية التدقيق لابد أن تتقيد بالمعايير والمستويات المتعارف عليها، و في ظلال تصنيفات العديدة للمؤسسات وكبر حجم أصناف منها وبالتالي من الضروري أن تبني أسلوب العينة في اختيار المفردات الذي يقوم به مدقق الحسابات بفحصها مما يعكس على جميع المفردات لا على العينة التي شملتها اختباراته.

2-2-2 التدقيق الجزئي: هو الذي يتضمن وضع قيود على نطاق أو مجال التدقيق بحيث يقتصر عمل مدقق الحسابات على بعض العمليات دون غيرها، بحيث يختار قسما من أقسام المؤسسة ويقوم بتدقيقه من قوائم وسجلات محاسبية، لكن في هذه الحالة فإنه لا يستطيع الخروج برأي نهائي لاقتصار دراسته، فعند كتابته للتقرير يبدي رأيه حول ما قام بفحصه، ويستحسن في هذا النوع من التدقيق أن يكون هناك اتفاق أو عقد كتابي بين مدقق الحسابات والمؤسسة وبين حدود ومجال التدقيق.[2]

2-3- من حيث التوقيت

2-3-1 التدقيق المستمر: هو التدقيق الذي يتم على مدار السنة المالية[3] وغالبا ما يتم وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء تدقيق آخر بعد إقفال الحسابات والدفاتر المحاسبية، وذلك بغية

1- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 21.

2- خالد أمين عبد الله، **مرجع سبق ذكره**، ص28- 29.

3- حمد سمير الصبان وعبد الله هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998، ص47.

التحقق من التسويات النهائية اللازمة لإعداد القوائم المالية الختامية، وينفذ البرنامج بواسطة محافظ الحسابات أو مساعديه على أن يؤشر في البرنامج على الذي أتمه، وبذلك يمكن معرفة ما تم من عمل أثناء التدقيق المستمر بمجرد الاطلاع على برنامج التدقيق.

2-3-2 التدقيق النهائي: هو التدقيق الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية أي بعد ترصيد الحسابات وإقفال الدفاتر و إعداد الحسابات الختامية والميزانية، ويعتبر هذا التدقيق مناسب للمؤسسة الصغيرة إلا أنه غير ممكن للمؤسسة الكبيرة لكثرة عملياتها، وضيق الوقت بين نهاية السنة المالية وطلب تقديم الحسابات، إلا أن لهذا النوع مزايا تتجلى فيما يلي[1]:

- ❖ انصراف مدقق الحسابات إلى عمله دون أن يطالب بالدفاتر والوثائق التي يفحصها؛
- ❖ عدم استطاعة الموظفين إضافة أو حذف أي شيء من الدفاتر.

2-4- من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق:

2-4-1 التدقيق الداخلي: إن تعقد النشاطات وتنوعها في المؤسسات وتضاعف أحجام هذه الأخيرة، مما أدى إلى تضاعف المعلومات المالية التي ينبغي إعدادها دوريا، كان من الأسباب المباشرة في ظهور التدقيق الداخلي، إذ مع كبر الحجم وضخامة الوسائل البشرية المادية والمالية المستعملة يصعب التسيير، تكثر العمليات والمعلومات المتدفقة والأخطاء والانحرافات والتلاعبات أحيانا، لذا لابد من خلية التدقيق الداخلي للمؤسسة من المفروض أن يتبع أعضاؤها للمديرية العامة مباشرة تراقب مدى تطبيق محتويات نظام الرقابة الداخلية المتمثلة في مجموعة القوانين الداخلية، الإجراءات وطرق العمل (المكتوبة وغير المكتوبة) المعمول بها وكذا تعليمات الإدارة[2].

وإذا كان التدقيق الداخلي يهتم في السابق بالناحية المالية والمحاسبية فقط، كما هو عليه الحال في معظم المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية، فإن مجال تدخله قد توسع لدى المؤسسات الغربية، وله أن يغطي مختلف الوظائف بها، وعليه فإن أهداف خلية المراقبة الداخلية التابعة للمديرية العامة، قمة الهرم التنظيمي، والمستقلة عن بقية المديريات الخاضعة للمراقبة الداخلية، هي التأكد دوريا من أن النصوص المعمول بها كافية، المعلومات المتدفقة عبر مختلف المستويات وفي جميع الاتجاهات صادقة، العمليات شرعية، التنظيمات فعالة والهياكل واضحة ومناسبة[3].

2-4-2 التدقيق الخارجي: هو التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بحيث يكون مستقل عن إدارتها بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل

1- حسين أحمد دحدوح وآخرون، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009،ص51.

2- خالد الخطيب، خليل الرفاعي، **علم تدقيق الحسابات النظري والعملي**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009 ،ص26.

3- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص 13- 14.

إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المولد لها، وذلك لإعطائها المصداقية حتى تنال القبول والرضا لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية الخاصة[1].

جدول رقم (01-01) يوضح الفرق بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي[2]

التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
يزاول التدقيق الداخلي من قبل العاملين داخل الشركة	يزاول التدقيق الخارجي من قبل مدقق مستقل عن الشركة
يخدم التدقيق الداخلي بصورة أساسية الإدارة	يمثل التدقيق الخارجي الضامن لمصالح الملاك
التدقيق الداخلي معني باكتشاف الأخطاء والتلاعب والغش	التدقيق الخارجي معني بالتأكد من سلامة الحسابات وصحتها، وبالتالي فإن عملية اكتشاف الأخطاء والغش تأتي لاحقا
يعتبر المدقق الداخلي محاسب مستقل ولكنه غير مستقل عن الإدارة	يعتبر المدقق الداخلي محاسب مستقل ولكنه غير مستقل عن الإدارة

المصدر: خالد الخطيب، خليل الرفاعي، **مرجع سبق ذكره**، ص29.

المطلب الثاني: معايير التدقيق في ظل حوكمة الشركات

الفرع الأول: معايير التدقيق المتعارف عليها

إن مدقق الحسابات يلعب دور حوكمي-قانوني وتنظيمي- فهو يشهد ويصادق لمستخدمي التقارير المالية أن التقارير عرضت بشكل عادل نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي حسب المعايير المحاسبية .

لذا تعتبر معايير التدقيق هي المقاييس التي يقاس بها العمل من حيث الجودة ومن حيث الأهداف التي ينبغي الوصول إليها، وقد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عدد من معايير التدقيق المتعارف عليها باعتبارها أداة لقياس الأداء في مهنة التدقيق، أطلق عليها معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما (***GAAS***) وتعد تلك المعايير المصدر الأساسي الذي يعتمد عليه في مهنة التدقيق في جميع أنحاء العالم، وقد اعتبرت هذه المعايير: عامة ومقبولة قبولا عاما أو متعارفا عليها، ويجب أن ينظر الممارسين إلى معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما ونشرات معايير التدقيق على أنها المعايير الدنيا للأداء وليست المعايير القصوى أو المثالية للأداء، والمدقق الذي يمارس المهنة ويعمل على تخفيض مجال التدقيق بالاعتماد على المعايير فقط بدلا من تقييم جوهر وطبيعة الموقف الذي يتعامل معه، فإنه سوف يفشل في تنفيذ مقتضيات هذه المعايير، فإذا رأى المدقق أن متطلبات معيار ما غير عملية أو مستحيل

1- عبد الفتاح الصحن وآخرون، **مرجع سبق ذكره**، ص38.

2- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى،2009 ، ص21.

القيام بها، فعليه إتباع تصرفات بديلة، وبالمقابل مع وجود أمرا قيمته النسبية قليلة فإنه لن يكون من الضروري إتباع المعيار، ومع هذا فإن عبء تفسير الانحراف عن المعايير إنما يقع على عاتق المدقق.

ويمكن تعريف معايير التدقيق على أنها " هي مقاييس التي يقاس بها عمل المدقق من حيث الجودة ومن حيث الأهداف التي يبتغى الوصول إليها، وتم استنتاج هذه المعايير منطقيا من فروض ومفاهيم التدقيق "، لذا فإن المعيار في مجال التدقيق يمكن أن يمثل قاعدة عامة تسترشد بها المدقق في سلوكه المهني حتى يمكنه إنجاز عملية التدقيق بالجودة الملائمة.

الفرع الثاني: معايير تدقيق الحوكمة في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها

لا توجد معايير محددة يتعمد عليها المدقق عن تدقيق الحوكمة، لكن يمكن الاعتماد على معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما في اشتقاق معايير لتدقيق الحوكمة، من حيث الصفات التي يجب إن تتوفر في المدقق الذي يتولى عملية التدقيق والإجراءات التي يجب عليه القيام بها، بما يتناسب مع مبادئ الحوكمة والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، لذا فان معايير تدقيق الحوكمة يمكن أن تشمل:

1- المعايير العامة:

يمثل هذا المعيار، معيارا أساسيا لا يمكن قيام المدقق بعملية التدقيق بدونه، ويعني أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم خبرة علمية فنية كافية، وأن يحتفظ المدقق باستقلال ذهني ومظهري في جميع الأمور المتعلقة بعملية التدقيق، ويبذل المدقق العناية المهنية الواجبة عند القيام بعملية الفحص وإعداد التقارير وفي مجال تدقيق حوكمة الشركات فان ذلك يتطلب[1]:

1-1- **التأهيل العلمي والعملي:** حيث يتطلب هذا المعيار:

- الحصول على شهادة جامعة أولية في تخصص المحاسبة بالإضافة إلى الإلمام المدقق بمبادئ وأهداف الحوكمة وهنا يجب الإشارة الى ضرورة تطوير التعليم الأكاديمي لطلبة المحاسبة بحيث يتم إدخال مادة حوكمة الشركات ضمن المنهاج الدراسي لطلبة المحاسبة، لكي يكون الخريج على معرفة بمتطلبات تدقيق الحوكمة ومهيأ لتدقيق مثل هذه العمليات فيما لو طلب منه ذلك؛
- التأهيل المهني والذي يتطلب الحصول على شهادة مهنية من المنظمات المهنية التي تنظم إعمال التدقيق في البلد، أو الحصول على شهادة مهنية عالمية ***(ACCA)CPA*** بالإضافة إلى ممارسة المهنة عملية مدة تتراوح من3-5 سنوات في احد مكاتب التدقيق؛
- أن يكون المدقق على معرفة كافية بمبادئ ومعايير وأهداف الحوكمة من خلال الدراسة الأكاديمية او من خلال الاشتراك في دورات تدريبية خاصة بحوكمة الشركات، خاصة وان الكثير من مبادئ

1- بك الراوية، **دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات**، مذكرة ماستر علوم التسيير، جامعة الوادي،2014 ، ص17.

الحوكمة تتطلب من تدقيق عمليات غير محاسبية مثل التأكد من التزام الشركات بتطبيق بدليل الحوكمة والذي يتضمن العديد من الإجراءات القانونية؛

- ضرورة مواصلة التدريب والتعليم المستمر في مجال المحاسبة والتدقيق باعتبار إن التعليم المستمر يمثل جانبا مهما في التأهيل العلمي والعملي للمدقق لمواجهة تحديات الحوكمة ومعرفة كل ما يستجد من معايير حول حوكمة الشركات وإجراءات تدقيقها، لتفعيل دور المهنة في حوكمة الشركات (خاصة ان معايير الحوكمة حدثت عليها تعديلات كثيرة من تاريخ صدورها أول مرة لحد الآن).

1-2- معيار الاستقلالية: يتطلب هذا المعيار أن يحتفظ المدقق باستقلال ذهني ومظهري في جميع الأمور المتعلقة بعملية التدقيق، فالاستقلال مطلب أساسي لأداء مهنة التدقيق.فاحتفاظ المدقق باستقلال المظهري ليس كافيا بل يجب إن يثق مستخدمو القوائم المالية بهذا الاستقلال، وتدعم معايير الحوكمة استقلال المدقق بشكل كبير من خلال التأكيد على إن تعيين المدقق وتغيره يكون من اختصاص لجنة التدقيق في الشركة، ودعمت العديد من القوانين التي صدرت بعد الانهيارات المالية والافلاسات والفضائح المالية معيار الاستقلال مع التأكيد على مبادئ الحوكمة مثل قانون(***Sarbanes Oxley***) حيث هدف القانون دعم مبادئ الحوكمة وتقوية ودعم استقلال المدقق الخارجي من خلال فرض عقوبات صارمة على المدققين في حالة مخالفة قواعد السلوك المهني ومبادئ الحوكمة ويمكن ان تؤثر تدقيق الحوكمة على استقلال المدقق سلبيا إذا كان المدقق غير ملم بمعايير وأهداف الحوكمة وإجراءات تدقيقها، فالمدقق في هذه الحالة يكون عرضة للتأثيرات من إطراف خارجية أو عرضة لتأثير لخبراء التدقيق وأرائهم.

1-3- بذل العناية المهنية: ويتطلب هذا المعيار أن يقوم المدقق بواجباته على أكمل وجه في سبيل الوصول إلى أهداف عملية التدقيق والتي يعبر عنها في تقريره، وبصفة عامة فان التزام المدقق بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني يمثل وقاية له في حالة اتهامه بأي تقصير.

وفي ظل حوكمة الشركات فان المطلوب من المدقق عند التخطيط لعملية التدقيق، اختيار المساعدين الذين لديهم الخبرة والمعرفة الكافية لتدقيق الحوكمة، بالإضافة اللجوء إلى الخبراء الذين تتوفر فيهم الكافية العالية في مجال تدقيق الحوكمة عند مواجهة أي مشكلة .وان لا يتم الاعتماد فقط على المدققين في عملية التدقيق وإنما إدخال تخصصات أخرى في فريق العمل لها علاقة بالموضوع، حيث يجب إن يتضمن فريق العمل خبير قانوني للتأكد من مدى الالتزام الشركة موضع التدقيق بالقوانين الخاصة بحوكمة الشركات، خاصة وان دليل قواعد الحوكمة في اغلب البلدان يضع مدقق الحسابات الخارجي تحت طائلة المسؤولية التقصيرية إذا لم يبلغ عن أي أمور ذات اثر سلبي على أوضاع الشركة إلى الجهات المختصة.

2- معايير العمل الميداني:

إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى مدقق الحسابات غير كاف لكي يقوم بمهمته على أحسن وجه، وإعطاء رأيه الصحيح حول شرعية وصدق الحسابات، فهناك أيضا معايير العمل الميداني المتعلقة بتنفيذ مهمة

تدقيق الحسابات، يجب على المدقق ان يكون ملما بها وأن يلتزم بها أثناء تنفيذه للمهمة وتتمثل في ثلاث معايير:[1]

2-1- التخطيط للعمل والإشراف على المساعدين: يجب أن يتم تخطيط العمل تخطيطا كافيا الإشراف السليم على المساعدين، في سبيل تنفيذ عملية التدقيق بطريقة فعالة، وفي مجال تدقيق حوكمة الشركات هذا يتطلب الأتي:

- التأكد من إن قرار تعينه صدر من لجنة التدقيق؛
- اختيار المساعدين الذين تتوفر فيهم الخيرة والكفاءة لتدقيق حوكمة ومتابعتهم والإشراف عليهم؛
- التأكد ان مجلس إدارة شكلت لجنة التدقيق من ثلاثة مدراء غير تنفيذيين؛
- قيام المدقق بالاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة وإبلاغهم بالتطورات الجديدة في الحوكمة.

2-2- تقييم نظام الرقابة الداخلية: يجب على المدقق القيام بدراسة كافية وتقييم لنظام الرقابة الداخلية كأساس للاعتماد عليه، لتحديد مدى الاختبارات الناجمة عن ذلك والتي ستقتصر عليها التدقيق .وهذا ما يحتم على الشركات تصميم نظام للرقابة الداخلية فعال وكفء بما يسمح بتعزيز ثقة المساهمين وأصحاب المصالح وتوفير تأكيد معقول لهم بأن إدارة المؤسسة تقوم بمراقبة البرامج والأنشطة والمشروعات المختلفة بصورة مناسبة، وهذا ما يؤدي إلى تطبيق حوكمة الشركات بشكل سليم،وعند تدقيق الحوكمة يتطلب من المدقق:

- التأكد من وجود نظام رقابة داخلية يلبي احتياجات المساهمين ويعزز ثقتهم بإعمال الشركة، والتأكد من ملاءمته لحسن سير إعمال الشركة والمحافظة على أموالها؛
- التأكد من وجود جهاز للتدقيق الداخلي يتمتع بالاستقلالية والموضوعية واللذان يعتبران أحد المعايير الهامة للمراجعة الداخلية، واللذان لا يتحققان إلا إذا كانت إدارة التدقيق الداخلي ترتبط بأعلى مستوى إداري داخل المؤسسة يسمح لنشاط التدقيق الداخلي القيام بمسؤولياته؛
- التأكد إن نشاط التدقيق الداخلي يساهم في تطوير عمليات الحوكمة من خلال:
  - وضع القيم والأهداف والإعلان عنها؛
  - ضمان فعالية إدارة أداء المؤسسة والتأكد من المساءلة؛
  - إيصال المعلومات حول الرقابة والخطر للجهات المعنية في المؤسسة؛
  - ربط النشاطات وضمان إيصال المعلومات فيما بين أطراف حوكمة المؤسسات والمتمثلة في مجلس الإدارة (لجنة التدقيق)، التدقيق الداخلي والخارجي والإدارة العامة.

2-3- الحصول على أدلة الإثبات: يجب على المدقق الحصول على أدلة كافية ومقنعة عن طريق الفحص المستندي والملاحظة والاستفسارات والمصادقات بحيث تكون أساسا معقولا لرأي المدقق فيما يختص بالقوائم المالية محل الفحص، وفي ظل الحوكمة يتطلب من المدقق القيام بالإجراءات الآتية:

1- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية جامعة الجزائر3، 2010/2009، ص ص31-33.

- تدقيق محضر انتخاب أعضاء مجلس الإدارة، والتأكد ان الانتخاب تم من قبل الهيئة العامة للمساهمين وبالاقتراع السري، وان هنالك أعضاء ضمن المجلس من المستقلين؛
- فحص محاضر اجتماع مجلس الإدارة والخاصة بتشكيل لجان التدقيق، المكافئات، وغيرها؛
- حضور اجتماع لجان التدقيق؛
- الحصول على كتاب تمثيل من الإدارة، تؤيد وجود قواعد وأسس للحوكمة وان الشركة ملتزمة بتطبيق هذه القواعد والأسس.

3- معايير إعداد التقرير:

إن إعداد التقرير هو النتيجة النهائية لعمل مدقق الحسابات في أن يبدي رأيه لمن يهمه الأمر نتيجة عمله وما توصل إليه من نتائج أن التقارير المالية تعطي المعلومات المحاسبية الصحيحة والسليمة التي يمكن الإعتماد عليها، ويجب على المدقق توضيح بأنه لا يستطيع إبداء الرأي في القوائم المالية، وفي حالة عدم إبداء في القوائم المالية ككل يجب ذكر أسباب ذلك، وفي جميع الحالات عندما يرتبط اسم المدقق بالقوائم المالية وتتمثل في:[1]

3-1- إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا: إن هذا المعيار يعد معيارا ثابتا ولم يتأثر العمل به في جميع الأحوال، على مدقق الحسابات أن يذكر في تقريره أن المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات الختامية موضوع تقريره متفقة مع المبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما، وفي ظل الحوكمة يجب إن يوضح المدقق مدى التزام الشركة بتطبيق معايير ومبادئ الحوكمة.وبما انه لا توجد معايير محددة لحوكمة الشركات لذا يلجئ المدقق غالبا للاعتماد على المعايير الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية كأساس لمعايير الحوكمة(***OECD***) .

3-2- الثبات والاستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية: ويتعلق هذا المعيار بمدى استمرارية الشركة في تطبيق المبادئ المحاسبية من سنة لأخرى، وإذا لم يتم استخدام المبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما لسنة عما كان مستخدما في السنة السابقة يجب على مدقق الحسابات الإشارة إلى ذلك في تقريره ومدى تأثير ذلك على المركز المالي ونتائج أعمال الشركة، وفي ظل تدقيق الحوكمة على المدقق الإشارة إلى مدى التزام الشركة بتطبيق مبادئ ومعايير الحوكمة المتعارف عليها او الواردة في دليل الحوكمة، ومدى الاستمرار بتطبيق هذه المعايير من فترة لأخرى، مع الإشارة إلى التطورات التي تحدث في المعايير ومدى التزام الشركة بتطبيق المعايير الجديدة.

3-3- الإفصاح عن المعلومات المناسبة في القوائم المالية :إن الإفصاح يتطلب شمول القوائم المالية على جميع المعلومات الضرورية للمستخدمين لإعطائهم صورة واضحة عن الوحدة المحاسبية، لذا يجب على مدقق الحسابات أن يتأكد من كفاية الإفصاح المتعلقة بالبيانات الختامية موضوع فحصه، وفيما عدا

1- عمر إقبال وتوفيق المشهداني، **تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها "إطار مفتوح**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد02، 2012، ص 229.

ذلك يجب أن يشير في تقريره إلى الجوانب التي يرى أن الإفصاح حولها غير كافي، وفي ظل الحوكمة يجب على المدقق قياس مدي الالتزام بتطبيق القواعد التنفيذية للإفصاح والشفافية في ظل مبادئ الإفصاح والشفافية، حيث يمكن اعتبار الإفصاح أساس لأي نظلم لحوكمة الشركات وفي المقابل تحتاج الحوكمة الى مستوى جيد من الإفصاح ومعلومات ملائمة لكافة الأطراف من اجل تحقيق توازن للقوى داخل الشركة، وهذا يتطلب من المدقق التأكد إن الشركة تفصح عن المعلومات الآتية:

- النتائج المالية والتشغيلية للشركة؛
- الأغلبية التي تمتلك الأسهم وحق التصويت؛
- مكافئات أعضاء مجلس الإدارة والمدراء التنفيذيين؛
- كيفية اختيار المدراء ومدى استقلاليتهم؛
- الأمور الجوهرية المتعلقة بالعاملين وغيرهم من أصحاب المصالح؛
- سياسات وقواعد الحوكمة ،ومضمون قانون(دليل)الحوكمة وكيفية تنفيذه؛
- توفير قنوات لنشر المعلومات المالية بطريق تمكن المساهمين من الحصول على المعلومات في التوقيت الملائم وبتكلفة ملائمة وبشكل عادل.

3-4- معيار إبداء الرأي :يمثل تقرير المدقق المرحلة الأخيرة في عمل المدقق، وفيه يجب يقدم المدقق الحسابات رأيه المهني المحايد في البيانات الختامية للشركة كوحدة واحدة وذلك استنادا إلى أعمال التدقيق الذي قام بها، كما يجب على مدقق الحسابات أن يذكر في تقريره مدى القناعة التي توصل إليها في البيانات المالية موضوع الفحص وحدود مسئوليته وحدود ما يتحمله من مسئولية حيال البيانات المالية، في ظل تدقيق الحوكمة يجب على المدقق ان يذكر في تقريره راية فيما يتعلق بالتزام الشركة بمعايير ومبادئ الحوكمة كوحدة واحدة، واعتقد انه من الصعب إيجاد تقرير موحد لحوكمة الشركات، وإشارات العديد من الدراسات إلى تغير محتوى تقرير الحوكمة مع مرور الزمن وفقا للتغير في الهيكل التنظيمي، أنشطة الشركة، المركز المالي للشركة، لذا على المدقق أولا معرفة النظام الحوكمي المطبق، وثانيا قياس اثر تطبيق كل معاير على حدا، وذلك من خلال الاستبيان والأسئلة المباشرة للمساهمين لتحديد مدى التزام الشركة بمعايير الإفصاح والشفافية والمساواة في الحقوق وغيرها من مبادئ الحوكمة وأخيرا كتابة تقريره، ويمكن أن يصدر المدقق تقرير متحفظ إذا لم تلتزم الشركة ببعض معايير الحوكمة، أو يمتنع عن إبداء الرأي إذا كان هنالك عدم التزام بمعايير الحوكمة بشكل يؤثر سلبيا على نشاط الشركة[1].

1- عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة، **مرجع سبق ذكره**، ص 35.

المبحث الثاني: آليات حوكمة الشركات

يعد مفهوم حوكمة الشركات التي تبنتها بعض الدول من أجل مواكبة التطورات العالمية في مجال النهوض بالاقتصاديات، حيث يحتل أهمية خاصة في عالم المال والأعمال فقد أصبحت من بين المواضيع الحديثة التي تحظى حاليا باهتمام كبير لما تمثله من قواعد تحكم وتوجه الإدارة بالمؤسسات بما يعود بالنفع على مساهميها والمتعاملين.

المطلب الأول: الإطار النظري لحوكمة الشركات

لقد أصبحت حوكمة الشركات من بين المواضيع الحديثة بعد ما تم التطرق إليها في جميع الميادين وعلى كافة المستويات سعيا لوضع إطار نظري صحيح لهذا المفهوم حتى تستطيع الشركات تطبيقها في واقعها عملي.

الفرع الأول : مفهوم حوكمة الشركات وأهم الأطراف المعنية بالحوكمة

1- نظرية الوكالة

يشير عدد كبير من الباحثين إلى أن الأساس النظري والتاريخي لحوكمة الشركات يرجع أولا لنظرية الوكالة (***Agency theory***)، وعلى الرغم من الاستعمال الحديث لهذا المصطلح التي يعود ظهورها أولا للأمريكيين (***berle and means***) سنة **1932**، حيث يعتبر الفصل بين الملكية والإدارة من العوامل الأساسية لظهور نظرية الوكالة، كما أن التوسع الكبير الذي عرفته المؤسسات الاقتصادية خصوصا في ظل العولمة والنمو الاقتصادي العالمي المتزايد، اقتضى أن توكل المؤسسات مسؤولية إدارتها إلى مجلس الإدارة منتخب، وهذا ولد تعارض المصالح وظهور مشكلة الوكالة بين الأطراف المتعاقدة في المؤسسة(الوكيل والأصيل).

فقد يستغل بعض المديرين السلطات الواسعة الممنوحة لهم في تحقيق عوائد خاصة بهم والقيام بأعمال غير أخلاقية ومتنافية مع الأسس القانونية، مثل استمالة المدققين لإعداد التقارير التي يرغب به المدراء دون الأطراف الأخرى. هذا أدى إلى زيادة الاهتمام بإيجاد قوانين وقواعد تنظم العلاقة بين الأطراف في المؤسسات، كما باتت الحاجة ماسة لإعادة الثقة والمصداقية لأسواق المال، وتنشيط الاستثمارات، لما تمثله من مطمح أساسي تسعى دول العالم لتحقيقه، لذا زاد بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ نتيجة الفصل بين الملكية والإدارة[1]

1- صديقي خضرة، **واقع تطبيق الحوكمة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة ا ن سي أي رويبة الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان2014-2015، ص 23.

2-مفهوم حوكمة الشركات: (*corporate govemance*)

هي من أهم واشمل المصطلحات التي أخذت تنتشر على المستوى العالمي خلال العقدين الأخيرين وقد زاد الاهتمام بالحوكمة في معظم الاقتصاديات الناشئة والمتقدمة نظراً لارتباطها بالجوانب التنظيمية والمحاسبية والمالية والاقتصادية والاجتماعية والبيئية.[1]

وتجدر الإشارة إلى انه على المستوى العالمي لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحللين والكتاب والباحثين لمفهوم الحوكمة، بل يوجد عدة تعريفات ومفاهيم وذلك حسب اهتمامات هؤلاء الكتاب والباحثين والمحللين وغيرهم والتي سنذكر بعضها:[2]

إن مصطلح الحوكمة هو الترجمة المختصرة للمصطلح"***corporate governance***"، أما الترجمة العلمية المتفق عليها هي : "أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة".

الحوكمة هي : مجموعة من القوانين والقواعد والنظم والمعايير والإجراءات هدفها تنظيم طبيعة العلاقة بين إدارة الشركة والملاك للوصول إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء[3].

حوكمة الشركات :" الحوكمة هي النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية"[4].

تعريف مؤسسة التمويل الدولية (*IFC*): "الحوكمة هي النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها".

كما تعرف أيضا بأنها " النظام الذي تستخدمه المنشأة في عملية الإشراف والرقابة على عملياتها، كما أنها تمثل النظام الذي يتم من خلاله توزيع الحقوق والمسؤوليات على مختلف الأطراف في المنشأة بما في ذلك مجلس الإدارة والمديرين وحملة الأسهم وأصحاب المصالح الأخرى، كما أنها تحدد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات التي تتعلق بالمنشأة"

وتعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (***OCDE***)بأنها مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين ،وتعرف بأنها مجموعة "قواعد إدارية "تستخدم لإدارة الشركة من الداخل، ولقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين.[5]

1- جاو جدو رضا، مايو عبد الله، مداخلة بعنوان **تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم و متطلبات ضرورة لإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية**، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، جامعة العربي بن مهيدي 07-08ديسمبر 2010، أم البواقي،ص2.

2- عبدي نعيمة، **اثرهيكل الملكية في تحقيق فعالية حوكمة المؤسسات** دراسة حالة الجزائر: بالإسقاط على عينة من مؤسسات المساهمة خلال الفترة2010-2013، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ص 20،21.

3 -Franck Bancelle, La gouvernance des Entreprises , économica, Paris, 1997, p:19

4- طارق عبد العال حماد ، **حوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، الإسكندرية، 2007، ص 4.

5 - OCDE, Principes de la gouvernement d'entreprise, 2004, sur le site d'Internet : http://www.oecd.org

عرفت لجنة (***Cadbury***) "**كادبوري**" حوكمة الشركات على أنها الأسلوب الذي يحقق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية من جهة وبين الأهداف الفردية والمشتركة من جهة أخرى، وأن إطار حوكمة المنشآت يشجع على الاستخدام الفعال للموارد ويحث أيضا على توفير نظم المحاسبة والمساءلة عن إدارة هذه الموارد، والهدف من ذلك هو التقريب قدر الإمكان بين مصالح الأفراد والمنشآت والمجتمع.

وتعرف أيضا بأنها الهيكل الذي تسعى من خلاله المنشأة إلى تحقيق أهدافها والوسائل والطرق المتبعة عن طريق مجلس الإدارة الذي يلعب الدور المهم في تحقيق هذه الأهداف

وتعرف الحوكمة حسب **ميثاق الحكم الراشد**[1] للمؤسسات المنعقد في الجزائر في 11 مارس2009 أنها عبارة عن فلسفة تسيريه ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة، في آن واحد، لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة بواسطة:

- ✓ تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة؛
- ✓ تقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك.

كما عرفت الحوكمة على أنها مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف الشركة أو المؤسسة، وبذلك فإنها تعني النظام أي وجود نظم تحكم الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل مقومات تقوية المؤسسة على المدى البعيد و تحديد المسؤول والمسؤولية؛ وبناءا على ما سبق ذكره نجد أن مصطلح حوكمة الشركات يشير إلى الخصائص التالية:[2]

- **الانضباط (*Discipline*)**: أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب و الصحيح؛
- **الشفافية (*Tranparency*)**: أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث؛
- **الاستقلالية (*Independence*)**: أي لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة للعمل؛
- **المسائلة (*Accountability*)**: أي إمكان تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
- **المسؤولية (*Responsibility*)**: أي وجود مسئولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة؛
- **العدالة (*Faimess*)**: أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المؤسسة؛
- **المسؤولية الاجتماعية(*Social Responsibility*)**: أي النظر إلى المؤسسة كمواطن جديد.

1- ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر،11 مارس 2009، ص16.

2- حبار عبد الرزاق، **الالتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي**، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد07، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف،ص76.

3-الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لمفهوم ولقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد والتي نوردها فيما يلي: [1]

3-1- المساهمون (*Shareholders*): هم الأشخاص الذين يقومون بتقديم رأس مال الشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك بمقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم وتعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، ولديهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

3-2- مجلس الإدارة (*Board of Director*): وهو يمثل المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، حيث يقوم باختيار المديرين التنفيذيين(توكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة)، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين

3-3- الإدارة (*Management*): وهي المسئولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر هي المسئولة عن تعظيم أرباح الشركة و زيادة قيمتها إضافة إلى مسؤولياتها تجاه الإفصاح والشفافية قي المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

3-**4- أصحاب المصالح (*Stockhders*):** هم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين، الموردين، العمال، الموظفين ومن الملاحظ أن مصالح هؤلاء قد تتعارض مع بعضها البعض فالدائنون يهتمون بقدرة الشركة على السداد في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار.[2]

الفرع الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

1- أهمية حوكمة الشركات:

تكمن أهمية الحوكمة في ما يلي:[3]

- تضمن قدر ملائم من الطمأنينة لحملة الأسهم والمستثمرين الموثوقين في تحقيق عائد مناسب على استثماراتهم؛

1- عزيزة بن سمينة، **حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني**، الملتقى الدولي السابع، بكلية العلوم الاقتصادية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 03- 04 ديسمبر 2012 ، ص4.

2 - عابدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، غير منشورة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2016 ص29.

3- بسمة حسن مسحال، **دور استقلالية المراجع الحسابات الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في فلسطين**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر- غزة،2013-2014،ص33.

- سد الفجوة التي يمكن أن تصل بين مالك الشركة والوكيل من جراء رغبة الوكيل في تعظيم الممارسات التي من الممكن أن تحقق رفاهيته الشخصية؛
- محاربة الفساد الداخلي في الشركات؛
- تحقيق أعلى قدر للفعالية من المراجعين الخارجيين؛
- تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن بل استخدام النظام الوقائي الذي يمنع حدوث هذه الأخطاء؛
- قدرة المعايير التي تستند عليها حوكمة الشركات على الوفاء بحقوق كافة الأطراف المستفيدة في الشركة؛
- وجود ارتباط وثيق بين حوكمة الشركات ونظام الاقتصاد في أي بلد؛
- تحسين أداء الشركة وقيمتها الاقتصادية وقيمة أسهمها وتحسين الممارسات المحاسبية والمالية والإدارية وضمان حصولهم على أموال بتكلفة معقولة.

2- أهداف حوكمة الشركات

تحقق حوكمة الشركات الجيدة الكثير من الأهداف من أهمها[1] :

- تهدف قواعد وضوابط الحوكمة إلى تحقيق الشفافية والعدالة، ومنح حق مساءلة إدارة الشركة، وبالتالي تحقيق الحماية للمساهمين وحملة الوثائق جميعا، مع مراعاة مصالح العمل والعمال، والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة، بما يؤدى إلى تنمية الاستثمار وتشجيع تدفقه، وتنمية المدخرات، وتعظيم الربحية، وإتاحة فرص عمل جديدة،كما أن هذه القواعد تؤكد على أهمية الالتزام بأحكام القانون، والعمل على ضمان مراجعة الأداء المالي، ووجود هياكل إدارية تمكن من محاسبة الإدارة أمام المساهمين، مع تكوين لجنة مراجعة من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذية تكون لها مهام واختصاصات وصلاحيات عديدة لتحقيق رقابة مستقلة على التنفيذّ؛
- إيجاد ضوابط وقواعد وهياكل إدارية تمنح حق مساءلة إدارة المؤسسة أمام الجمعية العامة، وتضمن حقوق المساهمين في المؤسسة؛
- تنمية الاستثمارات وتدفقها من خلال تعميق ثقة المستثمرين في أسواق المال؛
- العمل على تنمية المدخرات وتعظيم الربحية و إيجاد فرص عمل جديدة؛
- العمل على الأداء المالي الجيد من خلال محاسبة الإدارة أمام المساهمين؛
- فرض الرقابة الجيدة والفعّالة على أداء الوحدات الاقتصادية، لتطوير و تحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية؛
- العمل على محاربة التصرفات غير المقبولة، سواء كانت على الجانب المادي أو الإداري أو الأخلاقي؛
- تطوير المعلومات والخبرات والمهارات نتيجة العمل بالحوكمة؛

1- سامح محمد رضا رياض أحمد، **دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية**، دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الأردن2011،ص47.

- تطوير وتحسين ومساعدة أصحاب القرار على بناء إستراتيجية متطورة تخدم الكفاءة الإدارية والمالية للمؤسسة.[1] ولتحقيق هذه الأهداف، لابد أن تقوم حوكمة المؤسسات على ركائز أساسية موضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم (01-02): جدول يوضح الركائز الأساسية للحوكمة

الركائز الأساسية للحوكمة	
السلوك الأخلاقي	- ضمان الالتزام السلوكي من خلال الالتزام بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني، والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالمؤسسة، والشفافية عند عرض المعلومات المالية.
الرقابة والمسائلة	- تفعيل دور أصحاب المصالح كالهيئات الإشرافية العامة مثل هيئة سوق المال، أو الأطراف المباشرة للإشراف والرقابة (المساهمون، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة)، والأطراف الأخرى (الموردون، العملاء، المقرضون).
إدارة المخاطر	- وضع نظام لإدارة المخاطر والإفصاح عنها ولإيصالها لأصحاب المصلحة.

المصدر : :طارق عبد العال حماد؛**مرجع سبق ذكره**، ص49.

الفرع الثالث : الآليات الرقابية الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات

1- الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات:

تنصب آليات حوكمة الشركات الداخلية على أنشطة وفعاليات الشركة، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتحقيق أهداف الشركة، ويمكن تصنيف آليات حوكمة الشركات الداخلية إلى ما يأتي[2]:

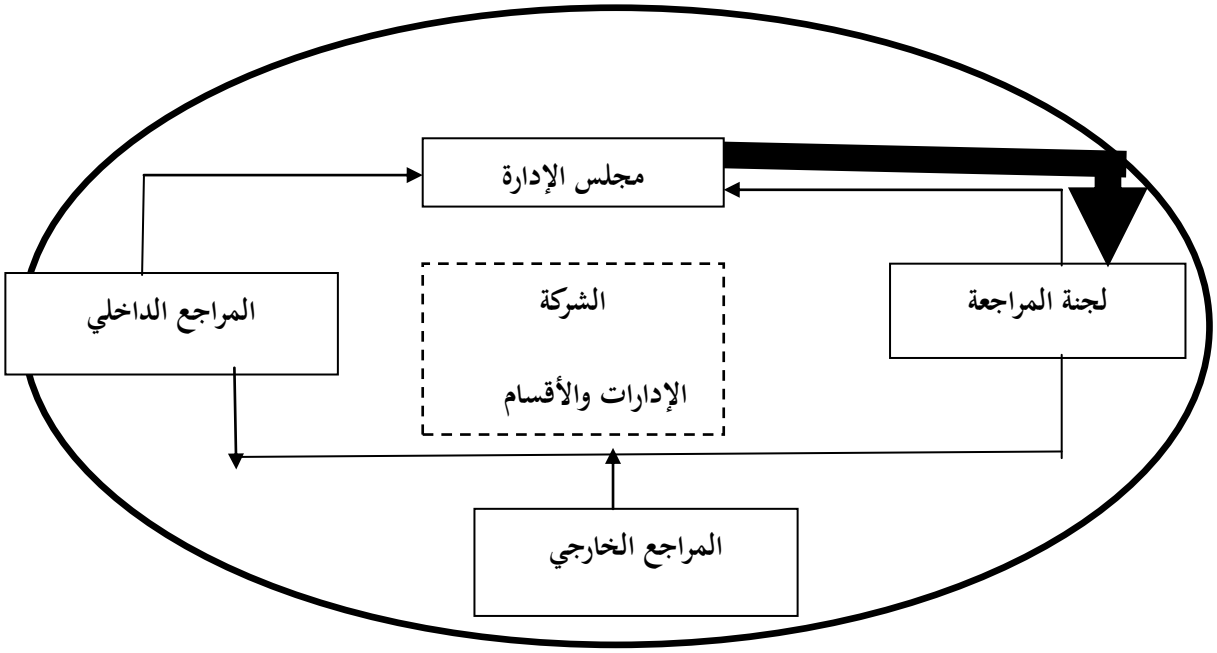
1-1- لجنة المراجعة(التدقيق):

عرفت بأنها: "لجنة منبثقة عن مجلس إدارة الشركة و تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين أو غالبيتها من الأعضاء غير التنفيذيين، ومسؤوليتها يجب أن تشمل مراجعة المبادئ و السياسات المحاسبية المطبقة داخل الشركة، و الاجتماع بالمراجع الخارجي ومناقشته في نتيجة عملية المراجعة، وأيضا التأكيد على ملائمة نظم الرقابة المالية بالشركة "،و قد أصبحت لجان المراجعة تمثل جزءا مهما من حوكمة الشركات وتأتي أهميتها ودورها باعتبارها في مقدمة الآليات التي يمكن من خلالها التأكد من تطبيق مفهوم حوكمة الشركات على أرض الواقع مع مجلس الإدارة، المراجع الداخلي، والمراجع الخارجي. والشكل الآتي يوضح العلاقة بين لجنة المراجعة بالشركة والأجهزة الرقابية الأخرى ذات العلاقة بالشركة.

1- طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات(المفاهيم،المبادئ، التجارب، المتطلبات)**، ط2،الدار الجامعية، مصر، 2007، ص49.

2- رأفت حسين مطير، **آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات**، محاضرة في قسم المحاسبة،مقال، الجامعة الإسلامية، غزة،ص ص،04-06.

شكل رقم (01-01):شكل يوضح علاقة لجنة المراجعة بالأجهزة الرقابية على الشركة.



المصدر :عوض بن سلامة الرحيلي، **لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات- حالة السعودية، ص197.**

وعليه يمكن القول بأن لجان المراجعة تعد من أهم أدوات الرقابة في الشركات، كما تعتبر أحد أهم دعائم تحقيق مفهوم حوكمة الشركات حيث تعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي. وقد أكدت بعض الدراسات والبحوث على أهمية العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجع الداخلي والخارجي ودورها في تعزيز الرقابة على الشركة.

ويأتي دور لجنة المراجعة الرئيسي في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية، وتقديم أي توصيات له من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة ،ويعتبر تعيين لجنة للمراجعة من الممارسات الجيدة السليمة للمؤسسة، باعتبارها أمرا لا غنى عنه، بل وبعض الجهات الرقابية تشترط على المؤسسات تأسيس لجنة للمراجعة لكي تقوم بمهامها الرقابية المنوطة بها .وتعتبر صفتي الاستقلالية وعمق النظر من أهم صفات لجنة المراجعة، فهي لا تندفع نحو الاستغراق في أمور محاسبية ولا تتورط في تغطية أخطاء أحد الأطراف ذات العلاقة[1].

1-2- مجلس الإدارة:

يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة،إذ انه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة

1- انتصار حسين علي عبد الله، **لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات و أثرها على جودة التقارير المالية**" أطروحة دكتوراه في المحاسبة جامعة الرباط الوطني، السودان،2016، ص 42.

العليا، كما إن مجلس الإدارة القوي يشارك بفاعلية في وضع إستراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها ويقوم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة، ولكي تكون هذه المجالس فعالة ينبغي أن تكون في الموقف الذي يؤهلها للعمل لمصلحة الشركة، وفي ذات الوقت تأخذ الأهداف الاجتماعية للشركة بعين الاعتبار ،كما يجب أن تمتلك السلطة اللازمة لممارسة أحكامها الخاصة بعيدا عن التدخلات السياسية والبيروقراطية في شؤونها وتقوم باختيار الإدارة العليا، فضلا عن الإشراف المستمر على أداء الشركة والإفصاح عن ذلك.

1-3- التدقيق الداخلي:

تؤدي وظيفة التدقيق الداخلي دورا مهما في عملية الحوكمة، إذ إنها تعزز هذه العملية، وذلك بزيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة حيث يقوم المدققون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة تحسين سلوك الموظفين العاملين في الشركات المملوكة للدولة وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي. فقد أكدت (***Cadbury Committee***) لجنة كادبوري على أهمية مسؤولية المدقق الداخلي في منع واكتشاف الغش والتزوير ،ولتحقيق هذه الوظيفة لأهدافها، يجب أن تكون مستقة؛وتنظم بشكل جيد وتستند إلى تشريع خاص بها.

2- الآليات الرقابية الخارجية لحوكمة الشركات

تتمثل آليات حوكمة الشركات الخارجية بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع، حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق قواعد الحوكمة، ومن الأمثلة على هذه الآليات ما يأتي[1]:

2-1- التدقيق الخارجي:

إن دور المراجعة الخارجية أصبح جوهري وفعال في مجال حوكمة الشركات لأنه يحد من التعارض بين الملاك و إدارة الوحدة الاقتصادية كما أنه يحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات فممارسة المراجعة الخارجية من قبل مراجع خارجي يتمتع بالاستقلالية والحيادية يعتبر أحد أهم الوسائل التي تضمن جودة المعلومة المالية التي تتضمنها القوائم المالية المنشورة، حيث تسمح بتخفيض تكاليف العمليات عدم تماثل المعلومات بين مختلف الأطراف ذات العلاقة، من خلال تقليل خطر الأخطاء التي قد تتضمنها القوائم المالية.

كما تمثل الوسائل والأساليب والطرق والواجبات والمسئوليات الملقاة على عاتق مراجع الحسابات آليات مهنية عملية لها مساهمات إيجابية في دعم الدور الحوكمي الإيجابي للمراجعة ولا يمكن تحقيق هذا

1- عبدي نعيمة، **دور أليات الرقابة في تفعيل حوكمة الشركات- دراسة حالة الجزائر**، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2009ص31.

الدور ما لم يكن مراجع الحسابات نفسه مقتنعًا بأن دوره الحوكمي مرتبط باستعداده وقدرته إلى إثراء الممارسة المهنية العملية واثبات أن للمراجعة دور حوكمي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات، ويمكن أن يتحقق هذا الدور من خلال حرص مراجع الحسابات على الارتقاء بجودة المراجعة وتفعيل المساءلة المهنية للمراجع الحسابات. وقد حرصت معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين ***IFAC*** إلى رفع مستويات للأداء المهني لمراجع الحسابات الخارجي، بحيث يترتب على التزام المراجع المستقل بهذه المستويات ارتفاع جودة أدائه لمهنته.

يمثل التدقيق الخارجي حجر الزاوية لحوكمة جيدة للشركات المملوكة للدولة، إذ يساعد المدققون الخارجيون هذه الشركات على تحقيق المساءلة والنزاهة وتحسين العمليات فيها، ويغرسون الثقة بين أصحاب المصالح والمواطنين بشكل عام، ويؤكد معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية (***IIA***) [1]على أن دور التدقيق الخارجي يعزز مسؤوليات الحوكمة في الإشراف(***Oversight***)، التبصر (***Insight***) ، والحكمة (***Foresight***).

- ينصب الإشراف على التحقق مما إذا كانت الشركات المملوكة للدولة تعمل ما هو مفروض أن تعمله ويفيد في اكتشاف ومنع الفساد الإداري والمالي

- أما التبصر فانه يساعد متخذي القرارات، وذلك بتزويدهم بتقويم مستقل للبرامج والسياسات، العمليات والنتائج.

وأخيرا تحدد الحكمة الاتجاهات والتحديات التي تواجهها الشركة، ولإنجاز كل دور من هذه الأدوار يستخدم المدققون الخارجيون التدقيق المالي، وتدقيق الأداء، والتحقق والخدمات الاستشارية.[2]

2-2- منافسة سوق المنتجات(الخدمات) وسوق العمل الإداري :

تعد منافسة سوق المنتجات أو الخدمات أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات، حيث إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح أو(إنها غير مؤهلة) فسوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس إذن إن منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) تهذب سلوك الإدارة، وبخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري (***Labor Market***) للإدارة العليا، وهذا يعني إن إدارة الشركة إلى حالة الإفلاس سوف يكون له تأثير سيئ على مستقبل المدير وأعضاء مجلس الإدارة، إذ غالبا ما تحدد اختبارات الملائمة للتعيين انه لا يتم إشغال مواقع المسؤولية من أعضاء مجلس إدارة أو مديرين تنفيذيين سبق أن قادوا شركاتهم إلى الإفلاس أو التصفية.

1- براق محمد، قمان عمر، **دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، الجزائر ،7/6ماي،2012ص12.

2- غريب سالم سيف، **دور استقلالية المدقق الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة في الجمعيات في دولة الكويت وأثره على مصداقية المعلومات المحاسبية**،رسالة ماجستير قسم المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط،2012، ص40.

2-3- الاندماجات والإكتسابات:

مما لاشك فيه إن الاندماجات والإكتسابات من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم .و هناك العديد من الأدبيات والأدلة التي تدعم وجهة النظر التي ترى إن الاكتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة (في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال)، وبدونه لا يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكل فعال، حيث غالبا ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكتساب أو الاندماج.

2-4- التشريع والقوانين:

لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم فعلى سبيل المثال قد فرض قانون ***Sarbanes-Oxly Act*** متطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة، تتمثل بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة التدقيق على عملية إعداد التقارير المالية، والطلب من المالية المدير التنفيذي ***(CEO)*** ومدير الشؤون المالية***(CFO)*** الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية، ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة، والتي قد تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة، كما أناط مسؤولية تعيين وإعفاء المدقق الخارجي والمصادقة على الخدمات غير التدقيقية التي يمكن أن تقدمها شركات التدقيق لزبائنها بلجنة التدقيق.

المطلب الثاني: انهيار الشركات والأزمات الاقتصادية وإصلاحات الحوكمة

أدت الانهيارات المالية والفضائح الإدارية بالشركات العملاقة في العديد من دول العالم والتي كان لها وما يزال الأثر البالغ على اقتصاديات الدول التي تنتمي لها، إلى دراسة وتحليل الأسباب التي تؤدي إلى ظهور الفساد المالي والإداري الذي يؤدي بطبيعة الحال إلى حدوث تلك الانهيارات والفضائح.

الفرع الأول: انهيار الشركات والحوكمة

لقد لعبت الشركات العالمية التي أفلست دورا مهما للاهتمام بالحوكمة حيث تبين أن أحد أهم الأسباب التي دعت المنظمات العالمية للاهتمام بحوكمة الشركات هو إفلاس أكبر الشركات العالمية والتي كانت بسبب عدم تطبيق حوكمة الشركات، حيث تعد فضيحة انرون للطاقة الكهربائية وشركة وورلد كوم الدافع إلى إصدار قانون "ساربانز اوكسلي "(***Sarbanes oxley***)، كما أدت فضيحة شركة ماكسويل

الإنجليزية وبنك بارنج إلى إصدار تقرير "كادبوري" ***cadbury***، كما أدت الأزمات النقدية العنيفة في دول جنوب شرق آسيا إلى تطبيق مبادئ مجموعة دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ***(OECD)***، وسنحاول التوضيح بشيء من التفصيل لأهم الانهيارات:[1]

1- انهيار شركة وورلد كوم :

والانترنت وتعد من أضخم شركات الأعمال في التجارة الأمريكية والدولية، والتي يمر عبرها نصف تعاملات الشركة عبارة عن مجموعة مؤسسات وورلد كوم لإدارة المعلومات وتزويد خدمات الاتصالات الانترنت العالمية . تمارس هذه الشركة أعمالها منذ أكثر من عشرة سنوات، واندمجت عام 1998 مع شركة ***(MCI)*** للاتصالات بصفقة وصلت قيمتها إلى مبلغ قدره (40) مليار دولار أمريكي، وهي أكبر عملية اندماج بالتاريخ في ذلك الوقت وتعد وورلدكوم ثاني أكبر شركة أمريكية للاتصالات الهاتفية وخدمات المعلومات بعد شركة **AT&T** ويقع مقرها في مدينة كلينتون بولاية مسيسبي.

وقد اتهمت من قبل محكمة نيويورك الفيدرالية بالاحتيال بعد اعترافها بإخفاء تكاليف بلغ قدرها (4) مليارات دولار مما دفع الشركة إلى إشهار إفلاسها في واحدة من أكبر الفضائح المحاسبية في تاريخ الولايات المتحدة الأمريكية.

حيث أدت الفضيحة المالية لهذه الشركة إلى التأثير على قيمة الدولار الأمريكي في أسواق تبادل العملات العالمية وانخفض سعر الدولار تجاه العملات الأخرى عند إعلان المخالفات لهذه الشركة، وأعرب الرئيس الأمريكي عن قلقه البالغ لما آل إليه مصير الشركة وتعهد بملاحقة رؤساء الشركة المتورطين في المخالفات من خلال الدعوى القضائية التي رفعتها لجنة الأوراق المالية والتبادل الأمريكية ضد الشركة المذكورة، إذ أن هذه اللجنة رفعت دعوى على الشركة اتهمتها فيها بالتلاعب في حسابات إيراداتها لكي تظهر بشكل يتفق مع توقعات المستثمرين في البورصة بهدف رفع سعر السهم في السوق والحصول على أرباح غير حقيقية بصورة مخالفة لضوابط اللجنة، وقد اتهم المسؤول التنفيذي بتزييف سجلات الشركة (***WouldCom***) المالية بعد ما أمر برفع مداخيلها لمقابلة توقعات وول ستريت وتضليل جمهور المستثمرين.

2- انهيار شركة إنرون:

بعد انهيار شركة إنرون نهاية عام 2001 إلى إفلاس الشركة وهي شركة طاقة أمريكية في ***houston*** وفي ***Texas*** وتصفية مكتب (***Arthur Anderson***)وهو أحد مكاتب المراجعة الخمسة الكبار في العالم في ذلك الوقت[2]. وهي من أبرز وآخر الشركات التي سقطت نتيجة العديد من العوامل لعل من أبرزها عدم تطبيق أو انعدام أخلاقيات المهنة والأعمال، حيث سقطت الشركة العملاقة بأصول

1- مركز المشروعات الدولية الخاصةCIPE، "**تأسيس حوكمة الشركات في الأسواق الصاعدة**"، القاهرة،2005،ص 08.

2-عهد علي سعيد، **الآثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا دراسة ميدانية**، شهادة ماجستير في المحاسبة، جامعة تشرين،2009،ص36.

تقدر قيمتها ب 63.4 مليار دولار الأمر الذي شكل أكبر إفلاس لشركة أمريكية وربما على مستوى العالم أجمع.

قام مجلس إدارة شركة ***Enron*** "إنرون "بتشكيل لجنة تحقيق للوقوف على حقيقة ما حدث بالضبط وقد قدمت اللجنة فعلا تقريرها الضخم الذي ألقى الضوء على العمليات التي تمت بين شركة إنرون و بعض شركات الاستثمار والتي كانت مدارة من قبل (***Andrew S Fastow***) الذي كان يعمل كذلك في منصب مساعد رئيس مجلس الإدارة ورئيس القسم المالي لشركة إنرون ،[1] وتضيف اللجنة بأن إدارة إنرون استخدمت تلك الشركات الاستثمارية في عمليات عديدة لم يكن من الواجب أو الضرورة الدخول فيها أصلا، إذ أن أغلب تلك العمليات عن هدف المنفعة الاقتصادية أو التحوط لمخاطر مستقبلية.

بعض هذه العمليات صممت بشكل مدروس ولم يتبع بها الإجراءات والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ونتيجة لعدم اتباع تلك المبادئ لم يتم إظهار تلك الشركات الاستثمارية في قوائم شركة إنرون المالية كأصول والتزامات، كما أن هناك عمليات أخرى تم تطبيقها بشكل غير لائق وغير صحيح وبموافقة المستشارين الماليين إذ تم إطفاء بعض الخسائر الناتجة عن عمليات التحوط الوهمية مع العلم بأن تلك العمليات لو كانت صحيحة لكان يجب أن ينتج عنها أرباح لشركة إنرون إذ أن إنرون هي المتحوطة وبالتالي كان يجب على الشركات الاستثمارية تعويض الخسائر ولكن كيف يمكن ذلك إذا كانت شركة إنرون هي المالكة لتلك الشركات وهذه الملكية تم إخفائها بشكل متقن ولم تظهر إلا عند حدوث الحدث.

وهذا ما دعى بالولايات المتحدة الأمريكية لفرض الكثير من القوانين بعد هذه الحادثة وكان من أهمها قانون ساربانز اكسلي والذي تم إصداره في سنة 2002[2] .

3- انهيار بنك بارنج:

بنك بارنج هو بنك إنجليزي كان عمره وقت انهياره في عام **1995** أكثر من قرن من الزمان وقد اكتشفت الأزمة بعد تحقيق فرع البنك بسنغافورة لخسائر كبيرة في المتاجرة بالعقود المستقبلية وعدم قدرة البنك على الوفاء بقيمة الغطاء النقدي اللازم لحجم معاملاته طبقا للوائح في البورصة النقدية الدولية بسنغافورة ورغم محاولة بنك انجلترا (البنك المركزي بإنجلترا) إنقاذ الموقف إلا أنه قد توقف بعد أن اتضح أن خسائر البنك تتجاوز رأسماله وقد تحققت الخسائر التي أدت إلى انهيار البنك نتيجة للمنصب الذي كان يقوم به نيكولس ليسون حيث كان يعمل كمدير عام وفي نفس الوقت رئيس فريق المتاجرة (***head dealer***) بفرع البنك بسنغافورة في **1992** وقد اعتقدت إدارة البنك بكفاءة نيكولس نتيجة لقيامه

1-إحسان بن صالح المعتاز، **أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة انرون والدروس المستفادة**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد22العدد1، 2008،ص263.

2- نصر على عبد الوهاب، شحاتة السيد شحاتة، **ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات"مدخل للارتقاء بجودة المراجعة والحد من انهيار الشركات**، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، الإسكندرية،2013، ص94.

بإبلاغ الإدارة عن الأرباح وإخفائه للخسائر في حساب خاص وعلى الرغم من تنبه البورصة النقدية بسنغافورة لكبر حجم التعاملات وإبلاغ إدارة البنك وقيام الإدارة بإصدار تعليمات لنيكولس بعدم زيادة حجم التعاملات إلا أن نيكولس إستمر في معاملاته وتجاهل تعليمات إدارة البنك حيث أنه كان المسؤول عن القيام بالمتاجرة وفي نفس الوقت كان المسئول عن إجراءات القيد والتسجيل مما ترتب عليه تحقيق البنك لخسائر تقدر بمبلغ **3.1** مليار دولار و من ثم انهيار البنك.

الفرع الثاني: الأزمات الاقتصادية و الحوكمة

لقد ارتبطت الأزمات المالية بالحكومة ارتباطا وثيقا حيث تبين لنا من خلال الأدبيات الاقتصادية بأن أهم الأزمات الاقتصادية كانت لها علاقة بالحوكمة ويمكن إجمال أهم هذه الأزمات في:

1- أزمة الكساد1929:

الكساد الكبير أو الانهيار الكبير هي أزمة اقتصادية في عام **1929** ومرورا بالثلاثينات وبداية الأربعينات، تعتبر أكبر وأشهر الأزمات الاقتصادية في القرن العشرين. يقول المؤرخون إنها بدأت مع انهيار سوق الأسهم الأمريكية في **29** أكتوبر **1929** و المسمى بالثلاثاء الأسود، وكان تأثير الأزمة مدمر على كل الدول تقريبا الفقيرة منها والغنية، انخفضت التجارة العالمية مابين النصف والثلثين، انخفض متوسط الدخل الشخصي وعائدات الضرائب، الأسعار، والأرباح[1].

وفي ذلك الوقت ثار التساؤل من هو المتسبب في حدوث هذه الأزمة، هل تدهور أسعار الأوراق المالية هو الذي تسبب فبحدوث الكساد العظيم ؟ ام أن الكساد العظيم هو الذي تسبب في انخفاض أسعار الأوراق المالية ؟ ووقع اللوم في النهاية على أسواق رأس المال، اذ كشفت التحقيقات عن حدوث انحرافات في تلك الأسواق يعتقد أنها كانت سببا رئيسيا في حدوث الكساد العظيم.

وتعود أسباب ذلك إلى انتشار الممارسات غير الأخلاقية في المعاملات على الأوراق المالية منها الشراء بغرض الاحتكار، والخداع والتضليل والتلاعب في أسعار الأوراق المالية، واستغلال ثقة العملاء.

2-الأزمة الآسيوية1997:

بعد أكثر من ثلاثين سنة من النمو الاقتصادي السريع، لذي أدى إلى نعت بلدان شرق آسيا بالنمور الآسيوية، وجدت هذه البلدان نفسها أمام واحدة من أعنف الأزمات الاقتصادية في هذا العصر وقد نتجت هذه الأزمة عن هشاشة القطاع المالي وضعف التسيير والإدارة على مستوى الشركات وعلى مستوى القطاعين المالي والحكومي مما جعل اقتصاديات البلدان المعنية سريعة التأثر بتدهور أوضاع الأسواق الخارجية.[2]

1- هيثم يوسف محمد عويضة، **كينزو الكساد الكبير 1929**- قراءة في أزمة1929و الأزمة الحالية، أطروحة دكتوراه، جامعة القاهرة، مارس 2010، ص5.

2- صديقي خضرة، **واقع تطبيق الحوكمة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة ان سي أي رويبة الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان2014-2015،ص 29.

والأزمة المالية المشار إليها، قد يمكن وصفها بأنها كانت أزمة ثقة في المؤسسات[1] والتشريعات التي تنظم نشاط الأعمال والعلاقات فيما بين المنشآت الأعمال والحكومة. وقد كانت المشاكل العديدة التي برزت إلى المقدمة في أثناء الأزمة تتضمن عمليات ومعاملات الموظفين الداخليين و الأقارب و الأصدقاء بين منشآت الأعمال وبين الحكومة، وحصول الشركات على مبالغ هائلة من الديون قصيرة الأجل في نفس الوقت الذي حرصت فيه على عدم معرفة المساهمين بهذه الأمور و إخفاء هذه الديون من خلال طرق ونظم محاسبة مبتكرة[2].

3-الأزمة المالية العالمية 2008:

بدون شك فإن ما حدث في سنة **2008** في الأسواق المالية العالمية وخاصة بالنسبة للمؤسسات المالية الأمريكية يعتبر بحق أزمة مالية كبيرة غير مسبوقة، حيث أحذ الأمر يزداد سوء مع تفشي أزمة الرهن العقاري في أوت**2007** عندما أصبحت القروض العقارية ذات الجدارة الائتمانية الضعيفة غير قابلة للتحصيل وحيث أن هذه القروض تم تسويقها إلى عدد كبير من المؤسسات المالية في شكل سندات ومنتجات مالية معقدة مما أدى إلى إفلاس مصاريف و انهيار متواصل في أسعار الأسهم في بورصة وول ستريت في سبتمبر **2008**، كانت لها آثار وخيمة على الاقتصاد الأمريكي والاقتصاد العالمي.[3]

وقد اتضح من خلال هذه الأزمة أن الأسباب الرئيسية لها هي زيادة في التعامل في الهندسة المالية وابتكار العديد من الأدوات المالية التي ترتبط مع بعضها البعض بشكل معقد مما قد سبب العديد من المشاكل في هذه الشركات وغياب الرقابة وبالتالي عدم تطبيق حوكمة الشركات بالشكل المطلوب.

الفرع الثالث: إصلاحات الحوكمة بعد الأزمات والانهيارات

1- النموذج الأنجلوساكسوني – إصلاحات بريطانيا و الو.م. أ

بعد انهيار العديد من الشركات العالمية و الأمريكية و البريطانية بالخصوص أدت إلى الحاجة لإجراء التعديلات اللازمة، حيث راحت مختلف الدول الأنجلوساكسونية، والتي سوف نقوم بتوضيح أهم التقارير والقوانين التي شملت هذه الدول.

1-1- في بريطانيا

نشأة وتطور مفهوم حوكمة الشركات بالمملكة المتحدة بحيث أصبح جزء من ثقافة المفهوم السائد داخل الشركات و أدت المشاكل المالية المترتبة على قيام بعض الشركات بإخفاء معلومات وبيانات مالية

1- السعيد دراجي، **الأزمة المالية العالمية: أسبابها وتداعياتها وآثارها على الاقتصاد العربي والبديل التمويلي الإسلامي**، جامعة العلوم الإسلامية، قسنطينة، ص8.

2- حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة **الشركات وآثرها على الإفصاح في المعلومات المالية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010،ص18.

3- حسين عبد الجليل آل غزوي، **مرجع سبق ذكره**، ص 26.

بالحسابات والقوائم المالية المقدمة للمساهمين و التي انتشرت في بداية التسعينيات ، إلى قيام كل من بورصة الأوراق المالية و مجلس التقارير المالية ***(FRC)*** وجهات محاسبية أخرى بدراسة كيفية توافر الثقة مرة أخرى في التقارير المالية التي تصدرها الشركات ونظرا لأهمية الحوكمة تم إصدار التقارير التالية:

1-1-1 تقرير كادبوري[1] ***Cadbury Report*** قام "أدريان كادبوري" في المملكة المتحدة عام **1992** بنشر التقرير المعنون ب "الجوانب المالية لقواعد إدارة الشركات " الذي احتوى على قواعد أفضل الممارسات، وتمت صياغة مسودة هذه القواعد بمعرفة مجلس القرارات المالية وسوق الأوراق المالية بلندن ومختصين من مهنة المحاسبة، ويضم هذا التقرير 19 بند نذكر أهمها :[2]

- ينبغي على مجلس الإدارة أن يجتمع بانتظام وأن يكون له جدول رسمي للمسائل المخصصة له، وأن يحافظ بصفة دائمة على رقابة فعالة على كل النواحي الشركة، وأن يتابع أعمال الإدارة التنفيذية؛
- يجب أن يضم مجلس الإدارة أعضاء التنفيذيين والغير التنفيذيين بشكل متوازن في المسؤوليات؛
- يجب على مجلس الإدارة أن يتضمن وجود لجنة المراجعة و التي تتكون من ثلاثة أعضاء على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وذلك مع نظام أساسي لها ة يتناول بوضوح سلطاتهم و واجباتهم؛
- ينبغي على الأعضاء أن يوضحوا مسؤولياتهم من إعداد التقارير المالية،كما يجب ألا تتجاوز عقود خدمة المديرين التنفيذيين عن ثلاث سنوات وتكون بموافقة المساهمين؛
- يجب الإفصاح من ناحية المديرين في تقاريرهم عن مدى فاعلية نظام الرقابة الفعالة الداخلية بالشركة، والإفصاح الكامل عن كل يتقاضاه الأعضاء و رئيس مجلس الإدارة من مكافآت؛
- يجب على أعضاء مجلس الإدارة التقرير على الأعمال مستمرة مع افتراضات معززة ضمن دليل الحوكمة

لقي هذا التقرير انتقادات بحجة انه يمثل إعاقة للعمليات الشركة.

1-1-2 تقرير روتمان (*Rutteman*)سنة **1993**: أوصى هذا التقرير بأنه يجب على الشركات المقيدة في البورصة أن يكون ضمن تقريرها تقرير عن نظم الرقابة المسؤولية على الرقابة المالية الداخلية.

1-1-3 تقرير غرينبوري (*Greenbury*)[3] : أصدرت***Greenbury Commission*** تقريرها الذي اشتمل على توصيات أفضل الممارسات بالنسبة لمكافأة التنفيذيين ،وتشمل القواعد التوصيات الرئيسية التالية:

---

1 - Cadbury Commission, 1992. Code of Best Practice: Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance (Gee and Co, Ltd., London, UK) p.22

2- محمد مصطفى سليمان، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 88-90 .

3- شهيرة عبد الشهيد، ورقة عمل "قواعد إدارة الشركات تصبح سعيًا دوليًا، مركز المشروعات الدولية الخاصة، سبتمبر 2001، ص 27.

– يجب أن يفصح التقرير السنوي للجنة المكافآت عن تفاصيل المبالغ المدفوعة لجميع المديرين التنفيذيين بما في ذلك المبالغ المستقطعة للمعاشات، و الحوافز، وخطط التأمين الاختيارية، ومعايير الأداء، ومكافآت نهاية الخدمة، مع إجراء مقارنة مع المبالغ التي تدفعها الشركات المماثلة؛

– تلزم الشركة عقود خدمة بدفع التعويض للمدير في حالة تخليه، نظرا للأداء غير المرضي؛

– يجب أن يكون جميع أعضاء لجنة المكافآت بالكامل من خارج الشركة، وعدم المغالاة في المبالغ التي تدفع للتنفيذيين.

1-1-4 تقرير هامبل (*Report Hample*):

تأسس سنة 1996 والذي ركز على مرة أخرى على دور الرقابة الداخلية في حوكمة الشركات، حيث أوصى التقرير بمسئولية مجلس الإدارة عن نظام الرقابة الداخلية بالشركات وخاصة المالية، وضرورة قيام المجلس بإجراء تقييم دوري للنظام و تحديد مدى ملائمته لعمليات الشركة[1] .

1-1-5 الكود الموحد (*Combined code*):

ظهر في عام **1998** وإشتمل على جميع توصيات التقارير السابقة، حيث أصبح هذا الكود من ضمن متطلبات القيد في بورصة الأوراق المالية بلندن، وتم تعديله وطبق في بداية نوفمبر **2003** وهو ناتج عن تقرير "هيغز"الآتي ذكره، وسمي "**الدليل المراجع المشترك**" (**Revised Combined code**) ليشمل على أفضل الممارسات لحوكمة الشركات في ظل الانهيارات المالية في الولايات المتحدة في **2002**، ويحتوي الكود على المبادئ التالية :[2]

–كل شركة يجب أن تدار عن طريق مجلس إدارة فعال، ويكون مسؤلا بصفة جماعية عن نجاح الشركة؛

–يجب أن تكون المكافآت مناسبة لجذب و تحفيز عضو المجلس على العناية المناسبة لإدارة الشركة بنجاح؛

–يجب أن يوضح مجلس الإدارة في التقرير السنوي مسؤوليته في إعداد التقارير المالية ،وأن يقدم المراجع الخارجي تقريرا عن مسؤولية المجلس في إعداد التقارير؛

–على مجلس الإدارة المحافظة على وجود نظام للرقابة الداخلية يهدف إلى حماية استثمارات حملة الأسهم وأصول الشركة؛

–يعتبر مجلس الإدارة مسؤلا عن التأكيد على حدوث تبادل مناسب في الآراء مع حملة الأسهم.

1-1-6 تقرير "هيغز"(*Higgs*) :

نشر هذا التقرير من قبل السيد "دريك هيغز"، حيث قام هذا التقرير بإجراء تعديلات على الكود الموحد، في جويلية **2003**، وقدم التوصيات التالية:[3]

1– محمد مصطفى سليمان، **مرجع سبق ذكره**، ص91.

2– **نفس المرجع**، ص65–83.

3 - Higgs, D, Review of the Role and Effectiveness of Non-executive Directors, The Department of Trade and Industry; London,(2003), p.14.

-مراقبة مدى نجاعة الإدارة التنفيذية؛

-تقديم مكافآت للمديرين التنفيذيين؛

-تقديم المساهمات إلى إستراتيجية الشركة.

1-1-7 تقرير سميث (*Smith Report*) 2003:

تضمن هذا التقرير العديد من التوصيات الخاصة بدور و مسؤوليات لجان المراجعة وكيفية الإفصاح عن هذه التقارير السنوية للشركات، وطالب هذه التقارير الشركات بضرورة أن تكون للجان المراجعة تقرير سنوي بحيث يتضمن الواجبات التي تم تنفيذها خلال العام من قبل أعضاء اللجنة المراجعة.

يضم التقرير مايلي[1]:

- الفصل بين وظائف رئيس مجلس الإدارة والرئيس المدير التنفيذي؛
- مجلس الإدارة، لجانه وأعضائه سيكونون خاضعين لمراجعة أداء سنوية؛
- مجلس الإدارة يضم على الأقل **50**بالمائة من الأعضاء المستقلين؛
- المرشحون للانتخاب كأعضاء في المجلس يجب أن يسحبوا من مجتمع واسع؛
- يجب على الأقل تضمين عضو في لجنة التدقيق يتمتع بالخبرة والتجربة في الميدان المالي.

1-1-8 تقرير "مينرس" (Myners) :

قام "بول مينرس" بتقديم هذا التقرير ونشر في جانفي 2004، و يقوم هذا التقرير[2] على "مراجعة تصويت حملة الأسهم و عوائقه"، حيث جاء هذا التقرير كرد للحاجة لمخاطبة المخاوف، فنظام التصويت البريطاني غير فعال وغير محدد كما تم تداركه في التقرير، كما يدعو هذا التقرير إلى التصويت الإلكتروني، وتم تقديم توصيات إلى وكالات التصويت التوكيلية ومديري الاستثمارات.

1-2- الإصلاحات في الولايات المتحدة الأمريكية

1-2-1 تقرير الشريط الأزرق(Report Blue Ribbon): [3]في عام 1999 أصدر كل من **New York Stock Exchange (NYSE)** و **National Association of Securities Dealers (NASD)**

هذا التقرير الذي اهتم بفاعلية الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان المراجعة بالشركات بشأن الالتزام بمبادئ الحوكمة الشركات ،و تضمن أيضا خطوط إرشادية توضح طبيعة العلاقة بين اللجنة وبين مجلس الإدارة التنفيذية للشركة ،وكل من المراجع الخارجي و المراجعين الداخليين.[4]

1-2-2 قانون "ساربانز أوكسلي" (*Sarbane Oxley*):

1- محمد مصطفى سليمان ،**مرجع سبق ذكره** ،ص159

2 -Myners, P. Review of the impediments to voting UK shares, (2004), p.17

3- محمد مصطفى سليمان، **مرجع سبق ذكره** ،ص ص 95-97.

4- محمد جميل حبوش، **مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات دراسة تحليلية لآراء المراجعين الداخليين، والمراجعين الخارجين ومدراء الشركات المساهمة** رسالة ماجستير، جامعة غزة ،2007،ص 22.

ظهر هذا القانون في أعقاب الانهيارات المالية الكبرى الشركات الأمريكية(إنرون، وورلدكوم ..) وفي **20** جويلية **2002** قام الكونغرس الأمريكي بالمصادقة على القانون ،المعروف باسم "قانون الإصلاح المحاسبي للشركات العامة وحماية المستثمرين"(***sox***) الذي ركز على دور حوكمة الشركات في القضاء على الفساد المالي و الإداري الذي واجهته وتواجهه العديد من الشركات ،و يهدف[1] هذا إلى الاحتفاظ بثقة المستثمر في الأسواق الأمريكية، وهذا بتدعيم العمل بقواعد حوكمة الشركات و وضع الغرامات و المتابعات في حالة المخالفات، هذا القانون يضم النقاط التالية:

- رئيس الشركة (سواء كان رئيس مجلس الإدارة (***Chairman***) و/ أو المدير التنفيذي الرئيس (***CEO***) يجب أن يبرّر حسابات الشركة تحت القسم, و الذي يخضع لملاحقات قانونية كبيرة في حالة عدم مطابقة الأرقام المصرّح بها للأرقام الحقيقية؛
- الشركات ليس لها الحق في القيام بإعطاء قروض لمديريها؛
- في حالة الاشتباه بخداع أو احتيال المديرين التنفيذيين يمكن أن يتم تنحيتهم دون اللجوء إلى جمعية عامة؛
- القانون يتيح للجان المراجعة، التسمية المباشرة لمحافظي الحسابات؛
- القانون يمنع تسريح الأجراء بسبب الوشاية ضد المديرين التنفيذيين؛
- حسب قانون (***Sarbanes- Oxley***)"ساربانز اوكسلي" يمكن أن تسترجع العلاوات المدفوعة لكل من المدير التنفيذي الرئيسي(***CEO***) والمدير المالي الرئيسي (***CFO***) في حالة قيامهما بمخالفات، على عكس القانون الفرنسي؛
- شركات الخبرة المحاسبيّة ومحافظي الحسابات يجب أن يقدّموا معلوماتهم ووثائق عملهم للجنة الأمن و التبادل أو هيئة جديدة لمراقبة هذه المهنة.

2- التقارير الفرانكفونية (فرنسا)

توجد عدة عوامل جعلت أطراف السوق أكثر اهتماما بقواعد الحوكمة وإدارة الشركات في فرنسا، ومن أبرز تلك العوامل هي زيادة وجود المساهمين الأجانب وظهور مفهوم صناديق المعاشات في فرنسا والرغبة في تحديث سوق المال بباريس وهذا من خلال إصدار مجموعة التقارير التي تتضمن توصيات.

2-1- "فينو الأول"(*Viénot 01*) عام 1995

نشر في صيف 1995 أساسا إلى المناقشات التي دارت في جمعيات أصحاب الأعمال الفرنسية.وتولت أهم منظمتين هما المجلس الوطني لأصحاب الأعمال الفرنسية للمنشآت الخاصة إنشاء لجنة قواعد إدارة الشركات التي كانت برئاسة فينو رئيس مجلس إدارة شركة سوستيه جنرال، المعنون "مجلس الإدارة للشركات المدرجة في البورصة"والمكون من 23صفحة.

وقد نص التقرير على توصيات وليس على إلزامات وأهم هذه التوصيات :

-يجب أن يضم كل مجلس عددا لا يقل عن عضوين من المديرين المستقلين؛

1- طارق عبد العال حماد، **مرجع سبق ذكره** ،ص ص475-480.

-يجب القضاء على المساهمات المتبادلة بأسرع ما يمكن؛
-يجب على الشركات أن تتجنب احتواء مجالسها على عدد كبير من المديرين الذين تتبادلهم الشركات فيما بينها، ويجب ألا يكون هؤلاء المديرون المتبادلون أعضاء في لجان المراجعة أو لجان المكافآت؛
-يجب أن يحتوي كل مجلس على لجنة ترشيحات تضم عضوا مستقلا واحدا على الأقل، ورئيس مجلس إدارة الشركة؛
-على الشركات أن تفصح كل عام عن كيفية تنظيمها لصنع القرارات؛
-يجب أن تكون لكل مجلس لجان مراجعة ومكافآت وترشيحات، ويجب أن يشير كل مجلس إلى عدد الاجتماعات التي تعقدها كل لجنة سنويا. ويجب أن تكون كل لجنة من **03** مديرين على الأقل، كما يجب أن يكون أحدهم مستقلا؛
-لا يجوز للتنفيذيين ولا لمديري إدارات الموظفين العمل في لجنة المراجعة أو لجنة المكافآت؛
-يجب أن يمتلك المديرين عددا معقولا ومناسبا من أسهم شركتهم؛
-لا يجوز للمدير التنفيذي الانضمام إلى أكثر من **05** مجالس بالإضافة إلى مجلس شركته.

2-2- تقرير "ماريني"(Marini Report) عام 1996

رغم أن التقرير حذر من حدوث تدخلات قانونية إلا أن مجلس الشيوخ و خاصة تحت إصرار السيناتور، قام***Marini*** بالتحقيق في قواعد إدارة الشركات، وترتب على ذلك صدور ***Report Marini*** في جويلية **1996** الذي أشتمل على مقترحات بإحداث تغييرات قانونية غطت مجموعة كبيرة من الموضوعات التي يرتبط بعضها بشأن إدارة الشركات.

- ✓ يجب السماح للمجالس بتشكيل لجان ذات سلطات مستقلة؛
- ✓ يجب أن يكون للشركات الحق القانوني دون إلزام إلا في الفصل بين سلطات رئيس المجلس وسلطات الرئيس التنفيذي دون الحاجة إلى وجود هيكل للمجلس ثنائي المرحلة؛
- ✓ يجب على الشركات أن تقدم إلى المستثمرين قوائم مفصلة بمالكيها؛
- ✓ يجب إرسال إخطارات المشاركة في الاجتماعات إلى المساهمين قبل موعد الانعقاد بشهر بدلا من15يوما؛
- ✓ المساهمون الذين لا يرغبون في التصويت بأنفسهم يجب أن يتمكنوا من تحويل حقهم في التصويت إلى كيان مستقل بدلا من تحويلها إلى الإدارة؛
- ✓ لا يسمح للمديرين بالخدمة في أكثر من 05 مجالس.

2-3- تقرير 02*Viénot*"فينو الثاني"عام1999

جاء هذا التقرير بعد 04 سنوات تقريبا من سابقه، و ذلك بطلب من نفس المشرفين (***AFEP***) و (***CNPE***)، تحت رئاسة نفس الشخص "***Marc Viénot***" و لكن بأعضاء جدد وعلى غرار الرئيس عن مديرين عامبين في شركات فرنسية مهمة، مما يعطي انطباعا بأنّ متطلبات التغيير كانت ذاتية، وبما يلائم

المفاهيم الفرنسية، المعنون تحت"تقرير على حوكمة الشركة، يضم 27 صفحة ويشمل جملة من المواضيع و التوصيات التالية الذكر[1]:

الفصل بين وظائف رئاسة المجلس و رئاسة المديرية العامة :ألغى التقرير الجديد التحفظ والتي اعتبرها أمرا غير ضروري ومشيدا بمرونة القانون الفرنسي في تنظيم السلطات داخل الشركة المستقلة في مجلس الإدارة ففي **1999** تم تأييد الفصل الإرادي

إعلام ونشر المكافئات العامة: التقدم في هذه النقطة كان متحفظا حيث حاول التقرير أن يكون وسطيا و توافقيا بشأن نشر المكافئات الفردية للمديرين ،فاللجنة وحول نشر المكافئات العامة لفريق الإدارة ترى بأن يتم نشر بدائل الحضور، وخيارات الأسهم وفق أرقام محددة في مجتمع محصور و معروف

نوعية المعلومات في التقارير السنوية .يجب أن تتضمن:

- ✓ معلومات محددة حول الإداريين (العمر، تاريخ بداية العقد، الوظيفة الرئيسية)؛
- ✓ توضيح العقود الأخرى مع الشركات الفرنسية و الأجنبية المدرجة،تحديد الإداريين المشاركين في اللجان وعدد الأسهم المملوكة لكل إداري ،عدد الإداريين الخارجيين، عدد اجتماعات المجلس ولجانه؛
- ✓ نشر أسرع للحسابات نصف السنوية والسنوية .

تدعيم تواجد الإداريين المستقلين:

– أن تكون نسبة الإداريين المستقلين تكون 1/3 في مجلس الإدارة ،1/3 في لجنة التسمية ،1/2في لجنة المكافأة.

2-4- تقرير "بوتون" (*Bouton*) عام 2002

جاء هذا التقرير كرد فعل من فرنسا حصيلة الانهيارات التي حدثت للشركات العالمية على ما حدث لشركة إنرون في و.م.أ ،تقرير "لإدارة أفضل للشركات المدرجة" الذي نشر في **2002/09/23**، من طرف دانيال بوتون برئاسة رئيس سوسيتيه جنرال، عن أعمال لجنة الأخلاقيات**AGREF، MEDEF، AFEP**. وركز على تحسين تطبيقات حوكمة الشركات،و تدعيم شفافية مدققي الحسابات (انهيار شركة إنرون بسبب مكتب التدقيق أندرسون) وتحسين نوعية المعلومة المالية،كما أن هذا التقرير جاء لتحسين فينو الثاني .و يتمحور في ثلاثة أجزاء[2]:

1-Rapport Vienot, **Rapport du comité sur le gouvernement d'entreprise** AFEPMEDEF, Juillet. (1999) p.06

2 -Rapport Bouton, Pour un meilleur gouvernement des entreprises cotées, AFEP/AGREF MEDEF, septembre (2002), p.15.

الجزء الذي يتضمن معايير لتحسين ممارسات الحوكمة مثل تلك المتعلقة بدور مجلس الإدارة وعلى دور و استقلالية المديرين المستقلين.باقتراح أن المدير ينال مستقلين في لجنة الحسابات2/3 مقابل 1/3 سابقا ،لجنة التعيينات 1/2 مقابل 1/3 سابقا.

و يركز الجزء الثاني على استقلال مدققي الحسابات. و يأمل الفريق العامل أن يتم تعيين فترة من المدققين القانونيين في 6 سنوات و ذلك لضمان استقلالها. و ينبغي في نهاية تجديد و لا يتهم تكون تحت إشراف

لجنة التدقيق والذي يجب أن يكون خاليا من أي ارتباطات أخرى مع الشركة.أي أن يكون هناك فصل بين مراجعي الحسابات و المدققين الذين يقدمون المشورة لهم.

و يتناول الجزء الأخير المعايير المالية والمحاسبية. ويتناول الجزء الأخير المعايير المالية و المحاسبية. في هذا المعنى، فإن توصيات الفريق العامل هي للإشارة إلى رغبة في الإجراءات الداخلية تنفذ السنوية لتحديد ومراقبة الالتزامات خارج الميزانية العمومية، و كذلك لتقييم مخاطر الشركة و تطوير و توضيح المعلومات للمساهمين و المستثمرين البنود خارج الميزانية العمومية ومخاطر كبيرة مثل نشر تقييمات للشركة من قبل وكالات التصنيف و التغيرات خلال العام.

على المجلس إجراء تدقيق الداخلي كل 3 سنوات للحد من تضارب المصالح فيما يخص الإستراتيجية المحدودة يجب أن تكون موضوع موافقة مجلس الإدارة و وضع آليات للإفصاح المالي. وليس استقلالية كشرط، تم التركيز على كفاءة الإداري بالدرجة الأولى.

المؤسسة يجب أن تسمح للإداريين بالحصول على المعلومة المناسبة على غرار تقارير التحليل المالي و ذلك لتكملة مهامهم.

تضمين الإداريين المستقلين من أصحاب الكفاءة و التجربة بمقدار النصف في مجلس الإدارة بدل الثلث في التقارير السابقة.

ضرورة خضوع مجلس الإدارة و رئيسه لتقييم رسمي لعمل هو نجاعة أدائه، سنويا كنقطة في كل 03سنوات كتقرير مصاغ يكون تحت إشراف إداري مستقل بمساعدة، جدولا لأعمال مستشار خارجي.

3- الإصلاحات العالمية في مجال الحوكمة

مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في الحوكمة : مبادئ **(OCDE)** في الحوكمة[1]:

تم وضع مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية[2] عن حوكمة الشركات ، استجابة لدعوة من اجتماع مجلس المنظمة على المستوى الوزاري في 27-28 أفريل 1998 للقيام جانبًا إلى جنب مع الحكومات القومية، وتشمل مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي و التنمية بشأن حوكمة الشركات النواحي التالية:[1]

1-OCDE : « principes de gouvernement d'entreprise » 2004, ocde : www.oecd.org

* هي منظمة دولية تم إنشاؤها في باريس بموجب اتفاقية موقعة من قبل وزراء لعشرين دولة غربية (النمسا ،بلجيكا ،كندا، الدانمرك ،فرنسا ،ألمانيا الغربية ،اليونان،أيسلندا ،لوكسمبورغ ،هولندا ،النرويج ،البرتغال ،أسبانيا، السويد، سويسرا، تركيا،

3-1- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون، وأن يصيغ بوضوح تقسيم المسئوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.

3-2- حفظ حقوق جميع المساهمين: وتشمل نقل ملكية الأسهم، واختيار مجلس الإدارة، والحصول على عائد في الأرباح، ومراجعة القوائم المالية، وحق المساهمين في المشاركة الفعالة في اجتماعات الجمعية العامة.

ينبغي أن يكفل إطار أساليب ممارسة الحوكمة في الشركات ويجب أن يكون المساهمون على معرفة كاملة بما يحدث يدخل داخل الشركة وأن يكون لديهم قدرة كاملة على فهم وإدراك كافة النواحي الخاصة بالقوائم المالية المتعلقة بالحفاظ على حقوقهم وعلى مصالحهم الخاصة.

3-3- المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين: بما في ذلك المساواة بين مساهمي الأقلية والمساهمين الأجانب، وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، وكذلك حمايتهم من أي عمليات استحواذ أو دمج مشكوك فيها، أو من الاتجار في المعلومات الداخلية، وكذلك حقهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

3-4- دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة: وتشمل احترام حقوقهم القانونية، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة. ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء.

3-5- الإفصاح والشفافية: وتتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراقب الحسابات، والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير.

3-6- مسئوليات مجلس الإدارة : ينبغي أن يضمن التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة، والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة الشركة ، ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسئوليته أمام الشركة والمساهمين.

- ينبغي على أعضاء مجلس الإدارة أن يعملوا على أساس من المعلومات الكاملة، وبحسن النية، مع العناية الواجبة، وبما يحقق أفضل مصلحة للشركة والمساهمين.

- إذا كانت قرارات مجلس الإدارة ستؤثر في مختلف مجموعات المساهمين بطرق مختلفة، فإن على مجلس الإدارة أن يعامل كافة المساهمين معاملة عادلة.

بريطانيا، الولايات المتحدة الأمريكية) في 30 أيلول لسنة 1961 ، وقد نشئت هذه المنظمة كبديل وامتداد لمنظمة التعاون الاقتصادي الأوربي التي أنشئت العام 1947 لإدارة المساعدات الأمريكية والكندية المقدمة لأوروبا في ظل خطة مارشال.

- ينبغي على مجلس الإدارة أن يقوم بوظائف رئيسية معينة، تتضمن:

استعراض وتوجيه إستراتيجية الشركة، وخطط العمل الرئيسية، وسياسة المخاطر، والموازنات التقديرية، وخطط العمل السنوية، ووضع أهداف الأداء، ومراقبة التنفيذ، وأداء الشركة الإشراف على فعالية ممارسات حوكمة الشركة وإجراء التغييرات إذا لزم الأمر، اختيار، وتحديد مكافآت والأجور، والإشراف على كبار التنفيذيين بالشركة، واستبدالهم ، إذا لزم الأمر، مع الإشراف على تخطيط تداول المناصب، مراعاة التناسب بين مكافآت كبار التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة ومصالح الشركة والمساهمين فى الأجل الطويل، ضمان الشفافية في عملية ترشيح وانتخاب مجلس الإدارة التي يجب أن تتم بشكل رسمي، ضمان نزاهة حسابات الشركة، ونظم إعداد قوائمها المالية بما في ذلك المراجعة المستقلة، مع ضمان وجود نظم سليمة للرقابة، وعلي وجه الخصوص وجود نظم لإدارة المخاطر، والرقابة المالية، ورقابة العمليات، والالتزام بالقانون والمعايير ذات الصلة(**OCED.2004**)[1]

جدول رقم (01-03) جدول يوضح نشأة وتطور الحوكمة

العام	الجهة	الإصدار
1992	***Cadbury***	صدور القواعد البريطانية لحوكمة الشركات بتقرير **AdrianCadbury**في عام 1992حيث ألزم الشركات بالإفصاح عن الإلتزام بقواعد حوكمة الشركات مع تقديم تفسير عن مالم يتم الإلتزام به(**Cadbury1992,p.16**)
1995	***Greenbury***	صدور تقرير لجنة ***greenbury*** الذي ركز على مكافآت أعضاء مجلس الإدارة، والذي أوصى بالإفصاح الكامل عن المدفوعات للإدارة من رواتب ومكافآة (greenbury**1995**,p7)
1998	***Hample***	صدور تقرير **Hample** الذي عني بحوكمة الشركات وجاء ليعيد النظر في نظام حوكمة الشركات في المملكة المتحدة من خلال شمول القانونيين السابقين **Cadbury**1992و **greenbury**1995 في هذا التقرير **p.5**,1998**Hample**).
1999	***OECD***	صدور مبادئ منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية **OECD** لحوكمة الشركات في عام1999 والتي أصبحت حجر الأساس ومعيارا دوليا لواضعي السياسات والمستثمرين والشركات و الآخرين أصحاب المصالح مع الشركات في جميع أنحاء العالم (**OECD**)
2002	**Sarbanes-oxly Act**	استجابة للأزمات التي حدثت في العديد من الشركات الأمريكية صدر قانون **Sarbanes-oxley** بعدما أقره الكونغرس الأمريكي كتشريع وتم فيه تحديد متطلبات جديدة بما في ذلك حوكمة تكوين لجان التدقيق وتحديد مسؤولياتها
2004	**OECD**	إصدار نسخة 2004 من معايير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية**OECD** واشتملت على مراجعة النسخة السابقة لمراعاة التطورات الأخيرة والخبرات في دول المنظمة وخارجها(**OECD,2004,p3**)

المصدر: عبدي نعيمة، **مرجع سبق ذكره** ص10.

1- صديقي خضرة، **واقع تطبيق الحوكمة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة** دراسة حالة ا ن سي أي رويبة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان2014-2015،ص 53.

المطلب الثالث: دور مدقق الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات

تعتبر المراجعة الخارجية أحد ركائز ومقومات حوكمة الشركات، فهي تخلق قيمة مضافة للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية للشركات، ولأن لهذه المعلومات دورا فعالا في رقابة أصحاب المصلحة في الشركات، وعليه فقد أصبح تطور ورفع كفاءة مستوى الأداء المهني للمراجعة الخارجية، بمثابة دعم رئيسي من دعائم التطبيق الكفء لإطار الحوكمة.

الفرع الأول: أداء المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات

1 – المراجعة الخارجية آلية رقابة ضمن علاقة الوكالة

إن نظرية الوكالة تقوم على فرضيتين أساسيتين: تقوم الأولى على أن الأفراد يبحثون على تعظيم منفعتهم، والثانية تتعلق بحصول الأفراد على أرباح من عدم اكتمال العقود. حسب هذه النظرية فإن المساهمين والمسيرين لديهم دالة منفعة مختلفة بحيث يعمل كل واحد منهم على القيام بتعظيم منفعته الخاصة[1]، فالعلاقات التعاقدية هي السبب وراء تضارب المصالح بين الأطراف الفاعلة والمهتمة بالشركة، والتي قد تؤثر على نوعية المعلومات المحاسبية، ففي ظل عدم تماثل المعلومات– المشكل الرئيسي للوكالة–، تنشأ الرغبة إلى وجود طرف يصادق على مدى صحة وعدالة المعلومات المحاسبية وخلوها من الاحتيال والغش، وهنا يكمن دور المراجعة الخارجية في ذلك ولما لها من أهمية في تخفيف تضارب المصالح الناتجة عن أطراف الوكالة من خلال إبداء الرأي الفني المحايد حول مصداقية القوائم المالية[2] المراجعة تعتبر كنموذج فحص أو تدقيق التقارير المالية الموجهة للمساهمين عن طريق المدير، حتى وإن لم ينجح الكتاب أو الباحثين في وضع علاقة وكالة بين المدير والمراجع ، فإن المراجعة تبقى وسيلة لحث المدير على إيصال المعلومات صحيحة للمساهمين معوضة التقييم المباشر لحسن أداء المؤسسة.

كما أن التحاليل الإحصائية المرتبطة بالفترة التي كانت فيها المراجعة الخارجية غير إجبارية ، بينت أن تكاليف الوكالة المرتبطة بالرقابة تؤدي دور مهم في اتخاذ قرار إدماج المراجعة الخارجية هذه النظرة للمراجعة الخارجية على أساس علاقة الوكالة نجحت في العموم من خلال التوصل لتحاليل متقاربة، والتي يجب أن تكمل بنظريات مستخرجة من اقتصاد المعلومات من أجل فهم الدور المكمل للمراجعة الخارجية، الذي يسمح بتخفيض الاختيار المعاكس وأخذ بعين الاعتبار إشكالية الحوكمة

2– المراجعة الخارجية كآلية تسمح بتخفيض تأثيرات الاختيار العكسي

إن اقتصاد المعلومات يعطي لنا نظرة جديدة للمراجعة الخارجية، لأنه إذا كانت نظرية الوكالة تتجه أو تقوم على علاقة مساهم / مسير فإن النظرية الجديدة توجه اهتماماتها نحو علاقة مستثمر

1– فداق أمينة، **تأثير آليات حوكمة المؤسسات الجزائرية الاقتصادية على جودة المراجعة الخارجية**، مذكرة ماجستير محاسبة، علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، 2009، ص 43.

2– بورحلة جميلة وبلحوة ريمة، ,**دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر**، مذكرة ماستر، محاسبة ومراجعة، علوم التسيير، جامعة آكلي محند اولحاج,بويرة,،2013ص98.

محتمل/ مدير في وضعية عدم تماثل المعلومات وفي هذا الإطار ظاهرة الاختيار العكسي تأخذ كامل معناها. لذا يجب التطرق لمفهوم الاختيار العكسي قبل اللجوء الى تبيين دور المراجعة الخارجية[1].

❖ **مفهوم الاختيار العكسي**

يعني أنه": عندما تريد الشركة رفع أرس مالها فإن المسيرين يملكون معلومات داخلية عن نوعية أدائهم و التي لا تكون في متناول المستثمرين المحتملين، هذا النقص في المعلومات يؤدي إلى عدم إمكانية التمييز بين المسيرين الجيدين وغير الجيدين[2].

وهنا تظهر الحاجة لخدمات المراجع الخارجي لإزالة اللاتساوي في المعلومات بين المسيرين والمستثمرين المحتملين، بحيث نجد أن إجراء المراجعة الخارجية تسمح بتقديم معلومات عن أداء الشركة وبالتالي عن أداء التسيير والمسيرين هذا من جهة المستثمرين الجدد، أما من جهة المسير فتكمن أهمية المراجع الخارجي في أنه يعتبر وسيلة في يد المسيرين الجيدين لإرسال إشارة اتجاه المستثمرين واجتذاب أكبر عدد منهم[3].

الفرع الثاني: المراجعة الخارجية كآلية حوكمة تسمح من منطق نظري بإخفاء عجز الأنظمة الأخرى:

إن مشاكل الحكومة مرتبطة فيما بينها، حيث تم الإشارة إلى عدم تماثل المعلومات الموجودة بين المسيرين وأصحاب المصلحة في المؤسسة لا تسمح بان تكون في فائدة كل الطرفين، لذلك فان المراجع الخارجية آلية تسمح بتخفيض هذا المشكل.

إن المهم في هذه النقطة الموالية التي سيتم التطرق إليها ليس فقط المرور بسرعة على مختلف الآليات الأخرى وتعريف حدودها حتى تتمكن المراجعة الخارجية من التموضع في قلب الإشكالية ،ولكن المهم هو إيجاد رابط نظري بين الآليات الأخرى والمراجعة الخارجية التي تكون في حالة عمل في الوقت الذي تكون فيه هذه الأنظمة أو الآليات الأخرى عاجزة.

هناك العديد من الآليات التي يمكن أن تعتمد عليها المؤسسات من أجل حكومة جيدة، إذ تنقسم هذه الآليات على حساب انتمائها للمؤسسة. فهناك الأنظمة الداخلية المتمثلة في مجلس الادارة، لجنة المراجعة، حق انتخاب المساهمين ... الخ و الأنظمة الخارجية المتعلقة بالسوق المالي، سوق العمل ...الخ، حيث أن هذا النوع الأول من الأنظمة يعرف بعض العيوب والنقائص المرتبطة بـ : غياب ارتباط مختلف الآليات، غياب تعريف دقيق لحدود الشركة ... الخ، بالإضافة إلى عيوب الأنظمة الأخرى حيث أن كلمن سوق أرس المال وسوق العمل يكونان غير قادرين على الضغط على تصرفات الأفراد عندما

1– فداق أمينة، **مرجع سبق ذكره**، ص44

2– حمادي نبيل، **التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات** مذكرة ماجستير، علوم ومحاسبة، علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف،2008،ص98.

3– حمد يوسف سالم، **استخدام نظرية تكلفة الوكالة في تحليل الطلب على جودة المراجعة**، دراسة تطبيقية على شركات المساهمة في سلطة عمان، مجلة آفاق جديدة، العدد04، جامعة المنوفية، مصر، 1994، ص 19.

يتلاعبون بالمعلومات في السوق خاصة ظاهرة التجذر، بصفة عامة فإن الأنظمة الخارجية للمؤسسة تظهر غير قادرة على إجبار المسيرين على العمل وفق مصلحة المساهمين خاصة بسبب عنصر المنافسة غير التامة في الأسواق.

لذا لا بد من اللجوء او وجود عناصر أخرى تساعد على انتاج وتقييم المعلومة من بينها المراجعة الخارجية من خلال مساهمتها في تحسين العلاقة الموجودة بين المؤسسة والسوق المالي ، وذلك عن طريق المصادقة على المعلومات المنتجة من طرف المسيرين والموجهة للأسواق كما تساهم في تفادي تلاعب المدراء والمسيرين[1]. وتتمثل هذه الآليات الأخرى في: [2]

-التقرير المالي:

تعتبر المعلومة المالية والمحاسبية من بين الوسائل المهمة لجعل نشاط المؤسسة أكثر وضوحا، حيث يظهر التقرير المالي كعنصر أساسي من أجل حوكمة المؤسسة تعمل بكفاءة ، هذا ما يعني أن غياب معلومات مالية ومحاسبية ذات كفاءة تؤدي إلى عدم قدرة حاملي رؤوس الأموال على مراقبة حسن الأداء. أظهر (**Zimmerman**1986)أن التقرير المالي هو ضروري في المسار التعاقدي باعتباره أداة لقياس مراقبة نشاطات الأطراف المتعاقدة، لذا فإنه يظهر كعنصر كبير للمعلومات الذي يمكن أن يستعمل للتحفيز عندما ترتبط مكافأة المسيرين بالنتائج، بالإضافة لذلك فإن وجود عيوب في التقرير المالي يؤدي إلى وجود عيوب في كفاءة نظام الحكومة بصفة خاصة.

-حق انتخاب المساهم:

تقوم المراجعة الخارجية بدور مهم في صيرورة حصول المساهم على المعلومات حول كفاءة الإدارة، وإذا رغب المساهم في الحصول على معلومات حول نوعية إنتاج الحسابات فإنه يتوكل على المراجع الخارجي الذي يضمن له أن المعلومات المالية والمحاسبية هي صادقة، نظامية، قانونية وتدل على الصورة الحقيقية

-إجراءات **الرقابة والمراجعة الداخلية:**

يمكن تعريف المراجعة الداخلية بأنها العمل الذي يسعى لدراسة وتقييم الرقابة الداخلية وحسن الأداء الذي تكون المؤسسة في انتظاره، لذا في الحالات التي تكون فيه الإجراءات منظمة عن طريق الإدارة الموجهة للمؤسسة لا تكون قادرة على تحديد السلطة التقديرية للمدير حيث يجبر المسير على القيام بوضع تقرير حول نوعية إجراءات الرقابة الداخلية، لأن معرفة نوعية هذه الإجراءات تسمح لأصحاب المصلحة من التحكم في نشاط مؤسستهم، وفي هذا الإطار فإن المراجعة الخارجية يجب أن تأتي برأي حول التقرير الذي وضعه المسير من أجل التأكد من صحة ما تم تقريره، ومنه فإن هذا الشكل الجديد من الاتصال يسمح بتخفيض عدم تماثل المعلومات.

الفرع الثالث- المراجعة الخارجية في قلب حوكمة الشركات:

1- فداق أمينة، **مرجع سبق ذكره**، ص46.

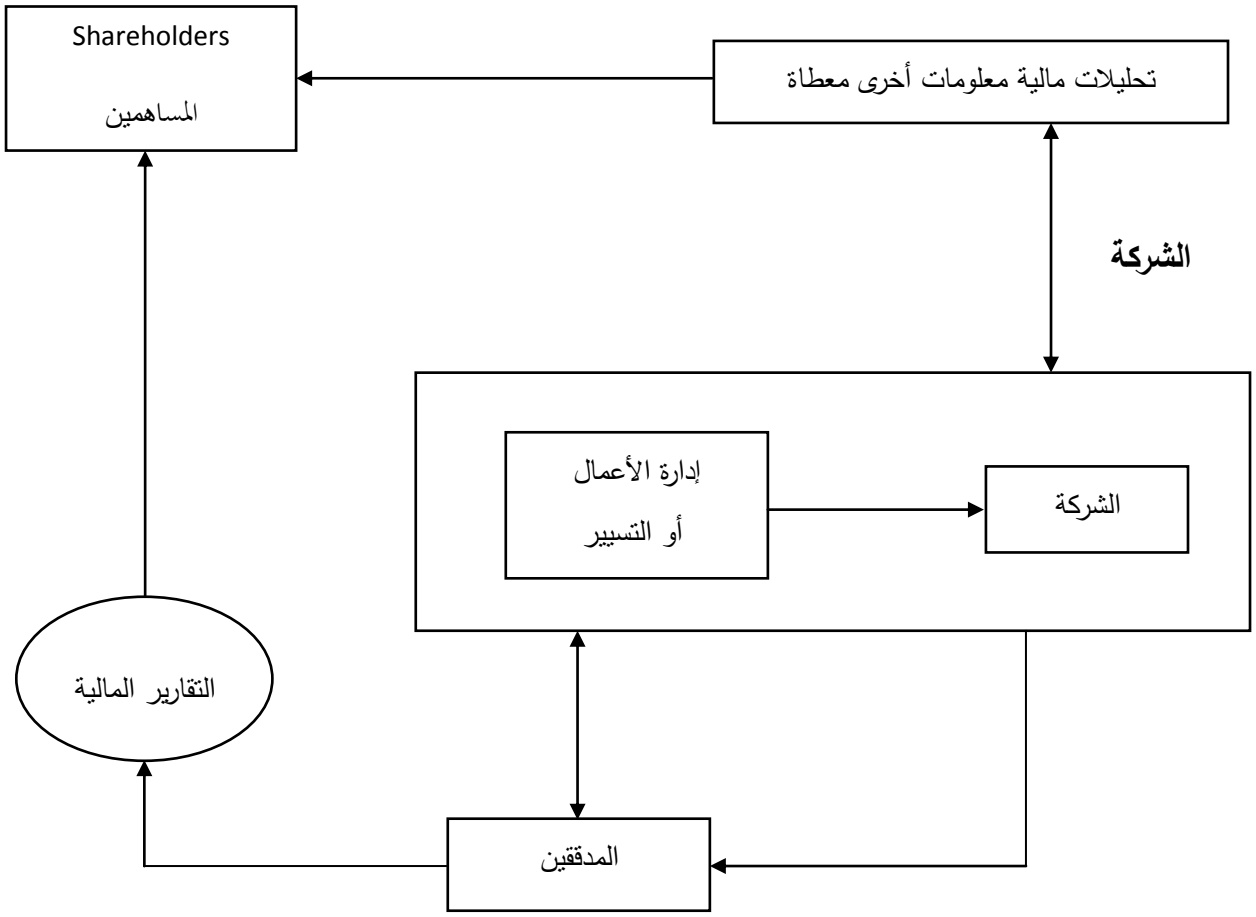
2- **نفس المرجع**، ص ص 47-48.

يمكن للمراجعة القيام بتدقيق نوعية المعلومات المنتجة من طرف المسير، كما تحدد أثار مشكلة عدم تماثل المعلومات(***Asymetry Information***)من طرف المسيرين، إذ عرفت الآليات الأخرى ضعف وعدم القدرة على حل هذه المشكلة لذا تحتل المراجعة الخارجية مكانة هامة على مستوى حوكمة المؤسسة، ومنه فإن طلب المراجعة الخارجية يمكن أن يجد تبرير آخر حيث استفاد أصحاب المصلحة من هذه الآلية كثيرا، ومن ثم فإن السبب الرئيسي لتوكيل المراجع الخارجي هو التحكم في مشاكل المصلحة القائمة بين المسيرين والمساهمين وإنتاج معلومات من اجل مراقبة المدراء[1].

فحسب(***Pochet* 1998**) تشكل المراجعة الخارجية وسيلة لجمع وتحليل المعلومات التي لا يستطيع أصحاب المصلحة القيام بذلك بصفة فردية، كما تساهم المراجعة بنجاعة في رقابة المدراء على مستوى المؤسسة لحماية مصالح الأطراف المشاركة وضمان صدق المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى قيامها بوضع تقرير من أجل جعل المعلومات المالية المنشورة من طرف مؤسسة ذات مصداقية إن هذا الدور الذي يلعبه المراجع الخارجي في ضوء اقتصاد السوق يؤدي بالسلطات العمومية إلى تنظيم المهنة وتقنين رقابة الحسابات، وفي العموم تم تبيين هذه العلاقات نظريا والقليل منها تم تبينه من طرف بعض الدراسات الميدانية وبأخذ بعين الاعتبار هدفنا في البداية الذي يتمثل في معرفة العلاقات بين المراجعة الخارجية و حوكمة المؤسسة، ظهر من الضروري تشكيل هذه العلاقات، حيث انه فقط ***BAKER*** و ***OWSEN*** في **2002** قاما باقتراح الشكل الموالي:

1- **نفس المرجع**،ص49-50

شكل رقم(01-02):شكل يوضح الدور الحالي للمراجعة الخارجية في قلب حوكمة الشركات



source : davidcarassus et nathaliegardes ,op-cit, p18

الفرع الرابع:الاستفادة من عمل مدقق الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات

يعتبر مدقق الحسابات وكيلا للأطراف الخارجية عن الشركة نظرا لمؤهلاته العلمية والعملية التي تمكنه من التقرير عن مدى تمثيل القوائم المالية للشركة للمركز المالي الحقيقي لها، ومن أجل إعطائهم الصورة الصادقة عن الشركة لاتخاذ القرارات المختلفة، لذا وجب على المراجع الخارجي أن يتقيد بالأطر المرجعية للمراجعة الخارجية ليتمكن من تلبية

هذه الاحتياجات في الوقت والمكان المناسبين وبالكيفية التي تلقى القبول العام لدى جميع الأطراف.

1- مسؤولية مدقق الحسابات عن تقييم الرقابة الداخلية

1-1- مدى مسؤولية مدقق الحسابات على نظام الرقابة الداخلية

لقد سبق وأشرنا أن نظام الرقابة الداخلية يضم الرقابة الإدارية والرقابة المحاسبية، وبصفة المدقق مسؤول عن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفقا للمعيار الثاني من معايير العمل الميداني فعلى المدقق دراسة وتقييم وسائل وإجراءات هذه الأنظمة الإدارية والمحاسبية والتي تكون في مجموعها نظام الرقابة الداخلية.

1-1-1 مسؤولية مدقق الحسابات بالنسبة لنظام الرقابة الإدارية

إن المراجع الخارجي لا يعتبر مسؤولا عن فحص وتقييم وسائل ومقاييس هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية لأنه يهدف أساسا إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة، وضمان تنفيذ السياسات الإدارية طبقا للخطة المرسومة.

وكذلك فإن وجود هذا النظام أو عدمه لا يؤثر تأثيرا مباشرا على برنامج المراجعة الذي يضعه المراجع، ولا على كمية الاختبارات التي يحددها ليلتزم بها في عمله، ولكن إذا تبين للمراجع في ظروف معينة أن بعض وسائل الرقابة الإدارية لها علاقة أو تأثير على سلامة الحسابات الختامية أو القوائم المالية موضوع المراجعة، أو على نتيجة الأعمال والمركز المالي فمثلا في حالة ما إذا وجد مراجع الخارجي أن السجلات الإحصائية في أحد أقسام الإنتاج أو البيع قد تؤثر على المعلومات المالية، يجب عليه عندها دراسة وتقييم هذا النظام ووسائله[1].

1-1-2 مسؤولية مدقق الحسابات بالنسبة لنظام الرقابة المحاسبية

إن مدقق الحسابات يعتبر مسئولا مسؤولية كاملة عن فحص وتقييم وسائل وإجراءات هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية، لما لها من تأثير مباشر وارتباط وثيق بطبيعة عمله والأهداف الواجب تحقيقها من عملية التدقيق، ونظرا لارتباط الرقابة المحاسبية بالجوانب المالية والمحاسبة المتعلقة بالتحقق من حماية الأصول، والتحقق من دقة المعلومات المالية الواردة في التقارير والقوائم المالية، فان مدقق الحسابات يهتم بها ويقوم بتقييمها لتحديد درجة اعتماده عليها تمهيدا لتحديد نطاق فحصه[2].

– وفي حالة ما إذا ظهر لمدقق الحسابات عدم فاعلية نظام الرقابة الداخلية القائم وجب عليه تقديم اقتراحات التي يراها مناسبة لتحسين نظام الرقابة الداخلية.

– وفحص الرقابة المحاسبية في نظام يعتبر واجبا على المدقق أن يقوم به فهي تمثل مستوى أساسي من مستويات عمله الميداني وفي فحصه هذا يقوم باستطلاع وسائل وإجراءات الرقابة الداخلية الإدارية لمساعدته في تكوين رأيه، وعلى هذا فإن المدقق يهمه:

- معرفة واجبات أعضاء المؤسسة ومسؤوليتهم وحدود اختصاصاتهم؛
- معرفة مدى إمكانيات توصل كل عامل في المؤسسة إلى ممتلكاته بدون رقابة؛
- معرفة مدى عمل كل فرد في المؤسسة وعلاقة سلامة التقارير المالية بهذا العمل؛
- اكتشاف إمكانية حدوث الخطأ ومدى إمكانية إخفائه وكشفه.

لكي يدرس المراجع الخارجي فعالية الرقابة الداخلية فعليه أن:

1– عبد الرؤوف جابر، **الرقابة المالية والمراقب المالي**، دار النهضة العربية، لبنان، بيروت، ط1، 2004، ص 177.

2– بن غرابي سارة وعزي نعيمة، **دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة**، مذكرة ماستر، محاسبة ومراجعة، جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، 2013، ص86.

- يحصل على وصف تفصيلي عن الرقابة الداخلية المتبعة بتقديم تقرير إليه من إدارة المؤسسة؛
- استخدام أدوات الاستقصاء للحكم على فاعلية الرقابة؛
- اختبار التطبيق الفعلي للرقابة.

1-1-3 انعكاسات تقييم نظام الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات:

تقع مسؤولية إنشاء وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية على عاتق إدارة الشركة ومع ذلك فإن مدى تأثير الرقابة والحالة التي تمارس فعلا تكون هامة بالنسبة للمراجع الخارجي،كما أن من مسؤولية المراجع الخارجي أن يحدد مدى الاعتماد على هذا النظام، وعليه من شأن تقييم نظام الرقابة الداخلية تحقيق المنافع التالية[1]:

- حماية أصول وممتلكات الشركة من السرقة والاختلاس؛
- إمداد إدارة الشركة بالبيانات المحاسبية الدقيقة والتي يمكن الاعتماد عليها في عمليتي التخطيط واتخاذ القرارات؛
- التأكد من أن جميع العاملين بالشركة ملتزمين بتنفيذ السياسات التي وضعتها إدارة الشركة؛
- استخدام نتائج الدراسة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية كأساس لتحديد مدى الاعتماد ودرجة الثقة في مخرجات النظام المحاسبي المالي داخل الشركة، فكلما زادت درجة الثقة في هذا النظام كلما كان ذلك سببا في زيادة الاعتماد على القوائم المالية وما تحتوي عليه من بيانات.

2- مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش:

مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش تعتبر وظيفة أساسية في كشف تجاوزات الشركات والتلاعب بمصالح الأطراف التي لها علاقة بالشركة وتعتبر من أهم أهداف عملية التدقيق كما يؤكد بعض الباحثين على أن المسؤولية تعتبر من أكثر المجالات إثارة للنقاش والجدل في تدقيق الحسابات ولهذا الغرض ومن أجل الإلمام بهذه المسؤولية سنحاول من خلال هذا العنصر التطرق للنقاط التالية:

2-1- تعريف الأخطاء والغش

- ✓ **الأخطاء:** هي تحريفات غير متعمدة، وتنقسم إلى أخطاء حذف (أي استبعاد عمليات و / أو أرصدة من القوائم المالية)، وأخطاء ارتكاب (مثل اشتمال القوائم المالية على أرصدة و/ أو عمليات خاطئة.) وعند فحص أخطاء الحذف يكون المدقق مهتما بتأكيد الاكتمال، أما أخطاء الارتكاب فإنها ترتبط بتأكيد الوجود أو الحدوث[2].
- ✓ **الغش:** أكثر خطورة من الأخطاء لأنه نتيجة تحريفات متعمدة مقصودة وتشتمل على الاختلاس وإعداد تقارير مالية مضللة، والاختلاس هو نقل أو تحويل أصول بالغش والخداع من الشركة إلى

1- عمر علي عبد الصمد، **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات**، مذكرة ماجستير، علوم التسيير، جامعة المدية،2008، ص 93.

2- عوض حبيب فتح الله ديب وشحاتة السيد شحاتة، **مرجع سبق ذكره**، ص 125-126.

واحد أو أكثر من الموظفين غير الأمناء، وقد يكون هذا النقل أو التحويل مسبوقا أو متبوعا بشكل من أشكال إخفاء الحقيقة.

2-2- الدراسات التي اهتمت بأن مدقق الحسابات يعتبر مسؤولا عن اكتشاف الأخطاء والغش:

اختلفت نتائج الدراسات التي اهتمت بمسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش حيث أوضحت نتائج إحدى الدراسات أن مستخدمي القواعد المالية لديهم اعتقاد أن مدقق الحسابات يعتبر مسؤولا عن اكتشاف كل حالات الغش الهامة ففي دراسة أجريت في عام 1997أن **69.9%** من مستخدمي القوائم المالية لديهم اعتقاد أنه يجب على مدقق الحسابات عند القيام بعملية المراجعة الخارجية التأكد من اكتشاف حالات الغش[1].

كما أوضحت نتائج دراسات أخرى أجريت عام 1991بينت أن **86%** من مستخدمي القوائم المالية، **62%** من المديرين الماليين، % 53من مدققي الحسابات لديهم اعتقاد أن مدقق الحسابات يعتبر مسؤولا عن اكتشاف كل حالات الغش.

كما أشارت الدراسات التي أجريت بواسطة لجنة **Ryan** في عام 1992 إلى عدم قبول معظم القوائم المالية للرأي القائل بأن المدقق الذي يخطط فحصه بمستوى معقول من الكفاءة وبطريقة مهنية قد لا يكتشف بعض حالات الغش.

ويؤكد بعض الباحثين على أهمية و ضرورة أن يتحمل المدققون مسؤوليات أكبر لاكتشاف الغش نظرا لأن المجتمع يتوقع منهم اكتشاف كل حالات الغش أثناء القيام بعملية تدقيق الحسابات.

يتضح مما سبق أن مستخدمي القوائم المالية لديهم توقعات أن يكتشف المدقق حالات الغش أثناء القيام بعملية التدقيق، ويعتقد الكثير من الباحثين أن تلك التوقعات تعتبر معقولة، وبهذا سنناقش مدى مساهمة بعض المعايير المتعلقة بمسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف الأخطاء والغش لتلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية للشركة وكوسيلة لهم للتأكد من أن مصالحهم محترمة و أصواتهم مسموعة فيما يخص تسيير الشركة، وبالتالي إرساء أكثر لمبادئ وقواعد حوكمة الشركات.

3- مسؤولية المدقق الحسابات عن اكتشاف التصرفات غير القانونية

التصرفات غير القانونية هي مخالفات للقوانين أو اللوائح الحكومية عن طريق الوحدة الخاضعة للمراجعة أو إدارتها أو موظفيها الذين يعملون لصالحها، ورغم أن المراجع في وضع يمكنه من اكتشاف احتمال وجود بعض هذه التصرفات غير القانونية مثل حصول الموظفين بعينهم على معدلات أجر أقل من الحد الأدنى لمعدلات الأجر، إلا أن القرار النهائي بخصوص عدم قانونية التصرفات يتخذ عن طريق

1- حمادي نبيل، **التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات**، مذكرة ماجستير، علوم ومحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2008، ص 101.

شخص متخصص في القانون، وتنحصر مسؤولية مدقق الحسابات حيال التصرفات القانونية في مسؤوليته عن اكتشافه والتقرير عن التصرفات غير القانونية[1].

3-1- ردود الفعل اتجاه مسؤولية المدقق في اكتشاف تصرفات غير القانونية:

مسؤولية مدقق الحسابات في اكتشاف التصرفات غير القانونية للعملاء كانت موضع اهتمام متزايد من جانب الصحافة المالية، وهيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية والمنظمات المهنية في منتصف السبعينيات من القرن الماضي، نتيجة للرشاوى أو المدفوعات غير القانونية بواسطة الشركات الأمريكية ، و قد ترتب عن ذلك إصدار الكونجرس الأمريكي لقانون ممارسات الفساد الأجنبي ***Forcisgn Corrupt Pratices (FCPA*** في عام 1977 الذي يحضر على أي مدير أو موظف أو شركة مسجلة في هيئة تداول الأوراق المالية، التأثير على المسؤولين الأجانب عن طريق الفساد، أو تقديم مدفوعات بهدف التأثير عن أي إجراء رسمي، أو قرار بهدف الحصول على بعض الأعمال، أو الاستمرار في الحصول عليها أو توجيهها لجهة محددة.

وقد تم تعديل القانون في عام 1988 بحيث أصبحت الشركات غير مسؤولة عن المدفوعات غير القانونية التي تتم بواسطة ممثليها، ما لم يكن لديها معرفة بذلك وقد أشارت بعض المجاميع المهنية إلى اعتقاد مستخدمي القوائم المالية، أن مدقق الحسابات يعتبر مسؤولا عن اكتشاف التصرفات غير القانونية.

كما أوضحت نتائج إحدى الدراسات التي أجريت في عام 1997 أن **74.1%** من مستخدمي القوائم المالية لديهم اعتقاد أن مدقق الحسابات يجب أن يقدم تأكيد بخصوص اكتشاف كل التصرفات غير القانونية، كما يعتقد **80.7%** منهم أنه يجب على مدقق الحسابات أن يقدم تأكيد بخصوص اكتشاف التصرفات غير القانونية ذات العلاقة بالنواحي المالية و المحاسبية، ويعتقد **84.4%** منهم أنه يجب على مدقق الحسابات أن يقدم تأكيد بخصوص اكتشاف التصرفات غير القانونية أثناء تنفيذ عملية التدقيق التي لها تأثيرها على القوائم المالية.

يتضح مما سبق أن مستخدمي القوائم المالية لديهم توقعات أن يكتشف المدقق التصرفات غير القانونية أثناء تنفيذ عملية التدقيق، ورغم أهمية نظام الرقابة الداخلية الفعالة في محاولة تخفيف إمكانية ارتكاب التصرفات غير القانونية إلى أدنى حد ممكن، بالإضافة إلى زيادة إمكانية اكتشافها في حالة ارتكابها، فإنه من الضروري توسيع نطاق مسؤوليات مدققي الحسابات بخصوص اكتشاف تلك التصرفات.

---

1 - نفس المرجع،ص133.

المبحث الثالث: الأدبيات التطبيقية

بعد ما تطرقنا في المبحث الأول والمبحث الثاني البعد النظري لتدقيق الحسابات وآليات حوكمة الشركات، سيتم في هذا المبحث عرض لبعض الدراسات السابقة العربية منها المحلية وكذلك الدراسات السابقة الأجنبية، و إبراز أوجه الاختلاف بين مختلف الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

المطلب الأول: الدراسات السابقة العربية

الفرع الأول: الدراسات السابقة المحلية

1- **دراسة العابدي دلال (2016)"حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية"**(دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية) أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، غير منشورة، جامعة بسكرة، الجزائر ،سنة 2016.

هدفت هذه الدراسة لتسليط الضوء على أهمية حوكمة الشركات وتأثيرها على المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق العديد من الأهداف نذكر منها: إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات ودوافع انتشار هذا المفهوم في السنوات الأخيرة، حيث تحظى حوكمة الشركات باهتمام كبير من المؤسسات والمنظمات الإقليمية والدولية وعلى نحو خاص بعد الأزمة المالية الحالية التي أدت إلى حدوث أزمة ثقة في المعلومات المحاسبية، و من هنا أصبحت الحوكمة حقلا خصبا للبحث والدراسة ومن أجل ذلك كانت الحاجة ماسة للقيام ببحث يربط العلاقة بين حوكمة الشركات و المعلومات المحاسبية للإفادة من إيجابيتها المتعددة، إذ تساعد في القضاء على التعارض وتحقيق الانسجام و التوازن بين مصالح كافة الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بالإضافة إلى أحكام الرقابة على إدارة الشركات لمنعها من إساءة استعمال سلطتها وتوفير الشفافية و إعادة الثقة في المعلومة المحاسبية و ذلك باستخدام آليات الحوكمة الداخلية والخارجية أهمها المراجعة الداخلية، لجنة المراجعة، مجلس الإدارة، والمراجعة الخارجية وتأتي الدراسة التطبيقية لاختبار العلاقة بين وجود آليات حوكمة الشركات داخل الشركة ومستوى الجودة في المعلومة المحاسبية، وقد توصلت الدراسة إلى وجود ارتباط وثيق وايجابي بين آليات الحوكمة المطبقة بالشركة ومستوى الجودة في المعلومة المحاسبية، والتزام الشركة بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات يساهم في تطوير الإفصاح المحاسبي، حيث تفصح الشركة عن قوائمها المالية وتقاريرها السنوية و النصف السنوية وتقرير محافظ الحسابات وكذلك الجمعية العامة العادية من خلال عدة قنوات وهذا ما يكسب المعلومات المحاسبية أكثر مصداقية وشفافية.

2- **دراسة بك الراوية (2015)"دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات"**دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لولاية الوادي مذكرة ماستر ميدان علوم التسيير، جامعة الوادي.

هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة المتداخلة بين المراجعة الخارجية وحوكمة الشركات حيث تناولت الباحثة دور المراجعة الخارجية كآلية من آليات تفعيل حوكمة الشركات حيث تم التطرق للمراجعة من خلال عرض سريع لتعريفها ومبادئها و أهدافها وخصائصها وكذلك فروضها، أما في المبحث الثاني تم تناول عموميات حول المراجعة الخارجية من خلال مفهومها وأنواعها وأهدافها وأهميتها وفي المبحث

الثالث تم التحدث فيه عن معايير ومسؤوليات المراجعة الخارجية ومن ثم التعرف على حوكمة الشركات في الفصل الثاني من خلال مبحثين و في المبحث الثالث كان عبارة عن توضيح العلاقة المتداخلة بينهما بالإضافة إلى إبراز دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات، و توصلت الدراسة إلى إدراك العديد من ذوي الاختصاص بمراجعة الخارجية بالدور الذي تلعبه في تفعيل الحوكمة، ووضع أسس نظام رقابة داخلية فعال وأهلية واستقلالية المراجع الخارجي ووجود تقارير للمراجع الخارجي تساهم بشكل رئيسي في تحسين الحوكمة.

وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في إجراء الدراسة من خلال جمع البيانات من مصادرها الثانوية (الكتب، المنشورات، ودراسات سابقة) والتي تم الحصول عليها من خلال توزيع قوائم الاستبيان على عينة من مجتمع الدراسة، وبعد حصر وتجميع البيانات تم تفريغها وتحليلها باستخدام برنامج **SPSS**

3- **دراسة عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة (2010)" التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG مجدي و حازم حسن وشركائهم-محاسبين قانونيين- و إدارة المراجعة الداخلية في بنك اليمن والكويت والكويت للتجارة والاستثمار في الجمهورية اليمنية"** رسالة ماجستير بالمحاسبة والتدقيق جامعة الجزائر 3، سنة 2010.

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح مفهوم التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية لصالح المؤسسة وبيان فائدة عمل كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي بالإضافة إلى تحديد مجالات أوجه التكامل بين المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية و مدى استفادة كل منهما من عمل الآخر، وخلصت الدراسة إلى أن المراجع الداخلي يقوم بممارسة الرقابة السابقة واللاحقة أما المراجع الخارجي فيمارس الرقابة اللاحقة فقط وأن النسبة الكبيرة من عملية التكامل هي فيما تقدمه المراجعة الداخلية من مساعدة للمراجع الخارجي أثناء تأديته لمهامه بالإضافة إلى إبراز الاهتمام المتزايد بموضوع التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة المراجعة الخارجية من قبل هيئات ومنظمات ومن ضمن الفوائد التي تحققها عملية التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية هي كسب رضا عميل المراجعة، رفع مستوى كفاءة المراجعين الداخليين من خلال تبادل أساليب ومعلومات المراجعة المختلفة والجديدة مع المراجع الخارجي، كذلك اكتساب المراجعين الداخليين فهم أفضل لمعايير المحاسبة والمراجعة، وخاصة الإصدارات الجديدة منهما.

4- دراسة عبدي نعيمة(2009)، الموسومة ب: " دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات دراسة حالة الجزائر"، رسالة ماجستير، بمالية المؤسسة، جامعة ورقلة، سنة 2009 .

تمحورت هذه الدراسة حول مدى مساهمة آليات الرقابة (مجلس الإدارة، المراجعة الخارجية) في تفعيل حوكمة الشركات، وما مدى استجابة الشركات الجزائرية لهذه الآليات في إطار ما يحيط بها من تغيرات، ودراسة ميدانية تضمنت تقييم خصوصيات الواقع الاقتصادي الجزائري من خلال قياس مدى تطابق آليات الرقابية مع ممارسات الحوكمة لإيجاد النقائص التي من الممكن ملاحظتها في هذه

الممارسات وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق هذه الآليات يتوقف على البيئة المحيطة بها، فقد أثبتت كل من مجالس إدارة شركات المساهمة والمراجعة الخارجية عدم
فعاليتها في مواجهة المشاكل الملقاة على عاتقها والقيام بوظائفها بشكل تام من خلال حالات الإفلاس التي شهدها العديد من شركات المساهمة في الجزائر.

وما يلاحظ في هذه الدراسة أنها ركزت على دور مجلس الإدارة والمراجعة الخارجية وأهملت أهم آلية رقابة لتطبيق الحوكمة وهي المراجعة الداخلية، ذلك أن إحكام الرقابة على الشركات يبدأ من الداخل وليس العكس.

5- **دراسة حمادي نبيل (2008)** " **التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات**"، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، محاسبة و مالية، جامعة الشلف، 2008

اهتم الباحث من خلال هذه الدراسة بإبراز الإطار العام لحوكمة الشركات وكذا دور المراجع الخارجي فيها حيث تناولت هذه الدراسة ماهية حوكمة الشركات ومساهمة المراجعة الخارجية في تحقيق أهدافها ومبادئها و التعرف على مختلف وظائف و أدوار المدقق الخارجي كآلية تسمح بحل المشاكل المرتبطة بعقد الوكالة، والتقليل من فجوة توقعات مستخدمين القوائم المالية للشركة، ونتيجة هذه الدراسة هو أن هناك دور كبير للمراجعة في تحسين مستويات فعالية الحوكمة حيث يعتبر التدقيق الخارجي هو أحد الأدوات الضرورية لقيام بيئة الأعمال أكثر تنافسية حيث اكتسب مكانته المستقلة فيها من منفعته وقدرته على الاستجابة لاحتياجات الأفراد و أصحاب المصالح ذات العلاقة بالشركة، بالإضافة إلى أن التطور الذي طرأ على البنية الاقتصادية والاجتماعية منذ القدم ومن الوقت الحاضر.حيث تمثل حوكمة الشركات الكيفية التي تدار بها الشركات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالشركة، وبالتالي فهي تعتبر بمثابتة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة الشركة في استغلالها لموارد الشركة ودراستها للمخاطر، وهو يعتبر كمؤشر عن تحقيق الشركة لأهدافها بالدرجة الأولى وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها.

الفرع الثاني: الدراسات العربية

1 - **دراسة انتصار حسين علي عبد الله** (2016)"**لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات و أثرها على جودة التقارير المالية**" **دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية** أطروحة دكتوراه في المحاسبة جامعة الرباط الوطني.

تناولت الدراسة لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات و أثرها على جودة التقارير المالية حيث تمثلت مشكلة الدراسة في أن تقارير المراجعة التقليدية التي تهتم بالجانب المالي فقط وقد لا تفي بحاجة مستخدمي التقارير مما تتطلب الأمر تفعيل لجان المراجعة في إطار الحوكمة التي تساعد في زيادة جودة التقارير المالية، تنبع أهمية الدراسة أن المصارف لديها فرصة الاستفادة من المزايا الهائلة التي توفرها لجان المراجعة في ظل الحوكمة، وبسبب المستجدات المختلفة و المتغيرات فإن وجود لجان المراجعة بمجالس الإدارات في تحدي مستمر لمواكبة المستجدات وإرضاء تطلعات مستخدمي التقارير المالية، حيث

هدفت الدراسة إلى توضيح المفاهيم النظرية للجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات بشكل عام ودورها في جودة التقارير المالية، اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي والاستنباطي والاستقرائي والوصفي اختبرت الدراسة الفرضية الآتية: هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات وملائمة التقارير المالية، هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين موثوقية وجودة التقارير المالية، هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين قابلية مقارنة التقارير وجودة التقارير المالية، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن لجان المراجعة تعمل على ضمان الإفصاح والشمولية في القوائم المالية، وتعمل على التناسق في توافر المعلومات لأعضاء مجلس الإدارة و ذلك لزيادة فعالية الرقابة على تصرفات الإدارة ولجان المراجعة

تساعد مجالس الإدارة في النهوض بمسؤولياتها القانونية تجاه الشركة، أوصت الدراسة بضرورة تكوين لجان المراجعة لضمان الإفصاح والشمولية في القوائم المالية وضرورة توافر الشفافية على مستوى المعلومات المتعلقة بنتائج وأداء المصرف وضرورة تجانسها، وحتمية نشر المعلومات الخاصة بالبنوك لكافة المتعاملين في السوق والعامة وبصفة منتظمة مما يؤثر تطبيق حوكمة الشركات على تخفيض مخاطر الفساد المالي والإداري في المصارف.

2 – **دراسة الغريب سالم سيف(2012)** "**دور استقلالية المدقق الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة في الجمعيات في دولة الكويت وأثره على مصداقية المعلومات المحاسبية**" رسالة ماجستير قسم المحاسبة كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور استقلالية المدقق الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة في الجمعيات التعاونية العاملة في دولة الكويت وآثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المدراء الماليين في الجمعيات التعاونية و المحاسبين العاملين بها حيث تم استخدام قائمة استقصاء وبعد تحليلها باستخدام البرامج الإحصائية تم التوصل إلى النتائج التالية: أن هناك تأثير ملحوظ لمتغيرات الدراسة وهي استقلالية المراجع الخارجي وموضوعيته، نزاهة المراجع الخارجي وشفافيته، كفاءة المراجع الخارجي وعنايته المهنية، التزام المراجع الخارجي بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة، على مصداقية المعلومات المحاسبية من وجهة نظر المدراء الماليين والمحاسبيين و أوصت

الدراسة بالاهتمام باستقلالية المراجع الخارجي وموضوعيته والتأكيد على نزاهته بهدف التأكد من حياديته وبعده عن أي تأثيرات جانبية .

3– دراسة عهد علي سعيد(2009)"الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا دراسة ميدانية" رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة تشرين.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على حوكمة الشركات ومبادئها الرئيسية وعلاقتها بمختلف فروع الاقتصاد، وأثرها على مهنة المراجعة، و أجريت دراسة ميدانية بتوزيع قائمة استقصاء لدراسة تأثيرات الحوكمة على المراجعين السوريين، وتوصلت الدراسة إلى أن الحوكمة لن تؤثر على أخلاقيات المهنة بشكل مباشر على اعتبار أنها كسائر المهن تكتسب مكانتها من صرامة ميثاقها المهني، ولكن حوكمة

الشركات تؤثر على أداء المراجعين ومسؤولياتهم، وأوصت الدراسة بضرورة اعتماد حوكمة الشركات كمنظومة عامة وإطار شامل للاقتصاد الوطني من خلال مسايرة القوانين الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، و أوصت الدراسة أيضا الجهات المعنية بالعمل على تطوير مهنة المراجعة في سوريا في ضوء مبادئ الحوكمة، بالإضافة إلى ضرورة وجود لجنة مراجعة مما يعزز من استقلالية المراجع والتزامه بمعايير المراجعة الدولية.

4- دراسة محمد جميل حبوش (2007) بعنوان"مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات دراسة تحليلية لآراء المراجعين الداخليين، والمراجعين الخارجين ومدراء الشركات المساهمة رسالة ماجستير ،جامعة غزة الإسلامية"

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية تلتزم بالمبادئ المتعارف عليها لحوكمة الشركات مع وجود تفاوت نسبي فيما بينها حول هذا الالتزام بشكل عام، وأوضحت عدم وجود لجان المراجعة في الشركات المساهمة العامة باستثناء المصارف الخاضعة لرقابة سلطة لنقد الفلسطينية تتفوق على غيرها من الشركات المساهمة لعامة في تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، وأوضحت وجود علاقة ايجابية بين قيام كل من مجلس الإدارة والمراجع الخارجي و المراجع الداخلي بأداء مهامه المنوطة به وبين تحسين القرارات المالية الصادرة عن الإدارة حسب قواعد حوكمة الشركات.

وأوصت الدراسة بوجوب الإسراع في إصدار إرشادات عن طريق الجمعيات المهنية حول تكوين لجان المراجعة في الشركات المساهمة و أهمية هذه اللجان، بالإضافة إلى التركيز عن مراعاة الإختيار المناسب للمراجعين الداخليين والخارجيين بحيث يكون لديهم الخبرة و الإلمام الكافي بأنشطة تلك الشركات وطبيعة المخاطر التي تواجهها نظم الرقابة المستخدمة.

5- دراسة عوض بن سلامة الرحيلي(2006)"لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات حالة السعودية "، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، العدد الأول، مجلد رقم(22) العدد 1.

تناولت هذه الدراسة موضوع لجان المراجعة ومدى أهميتها لحوكمة الشركات، وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وقد هدفت إلى إلقاء الضوء على مفهوم الحوكمة الشركات من الناحية النظرية والتطبيقية، مع بحث ومناقشة دور لجان المراجعة كأحد إبراز دعائم هذا المفهوم الجديد بالتركيز على حالة المملكة العربية السعودية، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة وجود محاولات جادة لتعميق مفهوم حوكمة الشركات و آليات تطبيقه عمليا، وأوضحت أن لجان المراجعة في الشركات المساهمة تلعب دورا مهما في تطبيق هذا المفهوم كونها تعمل كحلقة وصل بين الأجهزة الرقابية في الشركة ومجلس الإدارة وكان من أهم التوصيات ضرورة إيجاد آلية واضحة ومحددة للإشراف ومتابعة تنفيذ الضوابط الجديدة لتشكيل لجان المراجعة في الشركات المساهمة حتى لا ينتهي بها الأمر كسابقتها مع التأكيد على أهمية التعاون بين لجنة المراجعة في الشركات المساهمة وكل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي الأمر الذي يعزز فعالية الرقابة على هذه الشركات.

أشارت الدراسة إلى أن العديد من دول العالم المتقدمة سارعت في تبني مفهوم حوكمة الشركات بعد الانهيارات التي حصلت لبعض الشركات العالمية الكبرى كإنرون وورلدكوم في الولايات المتحدة الأمريكية والحالات المماثلة في غيرها من الدول رغبة منها في تحسين الأداء المالي والإداري للشركات ومنع وقوع المزيد من تلك الأزمات المالية المماثلة.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

1 – دراسة **(Solomon and Bernnan 2008)** بعنوان:

Corporate Governance Accountability and Mechanisms of Accountability : An Overview

جاءت هذه الدراسة" **بعنوان العلاقة بين آليات حوكمة الشركات والمسائلة**"هدفت الدراسة تحليل الحالة الراهنة لمهنة المحاسبة وتحديد العلاقة بين حوكمة الشركات و المسائلة، وتحديد أسباب فشل الشركات وخداع المستثمرين وتحويل الثروة والموارد من المساهمين إلى الإدارة، واستخدام المعلومات المحاسبية في خداع وغش المساهمين، وقد حددت الدراسة أطراف مشكلة حوكمة الشركات بكل من واضعي المعايير المحاسبية، والمراجعون، والعميل، ومكاتب المراجعة والإدارة، وقد توصلت الدراسة إلى أنه قبل صدور قانون (***Surbane-Oxley***)"ساربان أوكسلي" كان اهتمام المراجعين هو زيادة الإيرادات و ذلك من خلال تقديم الاستشارات مقابل اهتمام أقل بعملية المراجعة، والتعاقد مع الإدارة باعتبارها العميل، والسماح بتقديم كل من المراجعة الداخلية والخارجية، كما توصلت الدراسة إلى أن الوضع قبل القانون بالنسبة لمجلس الإدارة يتصف ببعض جوانب القصور أهمها اختيار أعضاء مجلس الإدارة بواسطة المديريين التنفيذيين سواء كانوا أصدقاء لهم أو هناك مصالح مادية، ويتم مكافأة أعضاء مجلس الإدارة ليس على أساس الأداء كما أن هناك قصور في الشركات تتمثل في ضعف الرقابة الداخلية، وعدم الربط بين الرقابة الداخلية والخارجية، وضعف نظم الأمان وشيوع المسؤولية كما يتصف النظام السابق للحوافز الإدارية بأنه نظام معقد يترتب عليه تحويل الثروة من المساهمين إلى الإدارة بأي وسائل، وبناء عليه، فقد جاءت الإصلاحات الجوهرية في أمريكا و التي تهدف إلى التأكيد على ضرورية فعالية حوكمة الشركات وتحديد المسؤوليات، وتطلب القانون ضرورة وجود سياسات لحوكمة الشركات، تبني المعايير الأخلاقية، كما تطلب القانون ضرورة وجود لجنة مراجعة مستقلة عن مجلس الإدارة، وتقوم هذه اللجنة بتعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه، بحيث يقدم المراجع الداخلي تقريره لهذه اللجنة مع ضرورة عدم قيام المراجع بتقديم استشارات إلى العميل إذا تعارض ذلك مع عملية المراجعة، كما يجب على المراجع الخارجي أن يصدق على جودة الرقابة الداخلية للعميل، كما تطلب القانون ضرورة تناوب القائمين على عملية المراجعة.

1– دراسة (***Fodil Adjaoud, Chokri Mamoghli, Fatma Siala 2007***) بعنوان:

"La réputation de l'audit externe et les mécanismes de gouvernement d'entreprise: sur la performance", 28ème Congrès de l'Association

Interactions et effet Comptabilité, Tunis, 2007

جاءت هذه الدراسة بعنوان" **سمعة مراجعة الحسابات الخارجية وآليات حوكمة الشركات – التفاعلات وأثرها على الأداء** – " وهدفت هذه الدراسة إلى تحليل أثر كل من سمعة التدقيق الخارجي والآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الأداء، حيث بينت التجارب التي أجريت على عينة من الشركات الكندية على مدى ثلاث سنوات أن السمعة الجيدة لمهنة التدقيق تسمح بخلق ميزة للمساهمين والإداريين على حد سواء، وذلك بفضل الأثر المتبادل بين فعالية الرقابة الممارسة من قبل الجهات الداخلية، واختيار مدقق الحسابات ذو سمعة طيبة.

3 – دراسة (**Imhaff, and Eugene**,**2003**) بعنوان:

Accounting quility Auditing and Corporate Governance

جاءت هذه الدراسة بعنوان" **جودة المراجعة وحوكمة الشركات**" تناولت هذه الدراسة العلاقة بين جودة المراجعة وحوكمة الشركات في أمريكا، حيث توصلت الدراسة إلى العديد من التوصيات بشأن دعم وجودة ونزاهة التقارير المالية في المستقبل، أهمها فيما يتعلق بمراجع الحسابات:

- ✓ منع المراجعين للحسابات الذين كانو يعملون مديرين أو أعضاء مجالس إدارة أو مراجعين سابقين في نفس شركة العميل من مراجعة هذه الشركة.
- ✓ التغير الإلزامي لشركة المراجعة كل 3 سنوات، وهذا ما أشار إليه قانون ***Sarbanes Oxley Act. Of 2002*** بجانب أنه مطلب من قبل ***GAO*** في أمريكا، ويجب يكون إلزاميا من قبل ***SEC*** أو بورصات الأسهم، ويفضل أن يقوم ***AICPA*** بدور الريادة في هذا المجال و إلزام جميع الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية ***SEC*** بذلك.
- ✓ تطوير مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ***GAAP*** لتحقيق شفافية عالية في التقارير المالية.

المطلب الثالث: المقارنة بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

الفرع الأول: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة المحلية

- ✓ **أوجه الشبه**

1- دراسة العابدي دلال (2016)"حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية) بينت الدراسة:

-تسليط الضوء على المفهوم وأهمية حوكمة الشركات؛

-استخدام آليات حوكمة الشركات من اجل توفير الشفافية وإعادة الثقة في المعلومة المحاسبية.

2- دراسة بك الراوية (2015)"دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات" بينت الدراسة:

- التعرف على العلاقة المتداخلة بين المراجعة الخارجية وحوكمة الشركات؛

-وضع أسس نظام رقابة داخلية فعال وأهلية واستقلالية المراجع الخارجي ووجود تقارير للمراجع الخارجي تساهم بشكل رئيسي في تحسين الحوكمة.

3- دراسة عبد السلام عبد الله سعيد أبو سرعة (2010) بينت الدراسة:

-التطرق إلى مفهوم التدقيق الداخلي والخارجي؛

-فائدة عمل كل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي.

4- دراسة عبدي نعيمة(2009)، " دور آليات الرقابة في تفعيل حوكمة المؤسسات دراسة حالة الجزائر" بينت الدراسة:

-مساهمة آليات الرقابة (مجلس الإدارة، المراجعة الخارجية) في تفعيل حوكمة الشركات، وما مدى استجابة الشركات لهذه الآليات .

5-دراسة حمادي نبيل (2008) " التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات" بينت الدراسة:

-إبراز الإطار العام لحوكمة الشركات وكذا دور المراجع الخارجي فيها حيث تناولت هذه الدراسة ماهية حوكمة الشركات ومساهمة المراجعة الخارجية في تحقيق أهدافها ومبادئها و التعرف على مختلف وظائف وأدوار المدقق الخارجي كآلية تسمح بحل المشاكل المرتبطة بعقد الوكالة.

الفرع الثاني: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة الأجنبية باللغة العربية

✓ **أوجه الشبه**

1-دراسة إنتصار حسين علي عبد الله (2016)"لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات و أثرها على جودة التقارير المالية" وضحت الدراسة:

- توضيح المفهوم النظري للجنة المراجعة في ظل حوكمة الشركات بشكل عام؛

-تفعيل لجان المراجعة في إطار الحوكمة التي تساعد في زيادة جودة التقارير المالية.

2- دراسة الغريب سالم سيف(2012) "دور استقلالية المدقق الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة في الجمعيات في دولة الكويت وأثره على مصداقية المعلومات المحاسبية "بينت الدراسة:

- الاهتمام باستقلالية المراجع الخارجي وموضوعيته والتأكيد على نزاهته بهدف التأكد من حياديته وبعده عن أي تأثيرات جانبية.

3- دراسة عهد علي سعيد(2009)"الأثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا دراسة ميدانية" بينت هدفت الدراسة:

-التعرف على حوكمة الشركات ومبادئها الرئيسية وعلاقتها بمختلف فروع الاقتصاد، وأثرها على مهنة المراجعة؛

- ضرورة وجود لجنة مراجعة مما يعزز من استقلالية المراجع والتزامه بمعايير المراجعة الدولية.

4- دراسة عوض بن سلامة الرحيلي(2006)"لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات حالة السعودية

- هدفت إلى إلقاء الضوء على مفهوم الحوكمة الشركات من الناحية النظرية والتطبيقية؛

- أشارت الدراسة إلى أن العديد من دول العالم المتقدمة سارعت في تبني مفهوم حوكمة الشركات بعد الانهيارات التي حصلت لبعض الشركات العالمية الكبرى كإنرون وورلدكوم في الولايات المتحدة الأمريكية

والحالات المماثلة في غيرها من الدول رغبة منها في تحسين الأداء المالي و الإداري للشركات ومنع وقوع المزيد من تلك الأزمات المالية المماثلة.

الفرع الثالث: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة الأجنبية

- **أوجه الشبه**

1- دراسة **(Solomon and Bernnan 2008)** بينت الدراسة:

-تحليل الحالة الراهنة لمهنة المحاسبة وتحديد العلاقة بين حوكمة الشركات والمسائلة، وتحديد أسباب فشل الشركات وخداع المستثمرين؛

2- دراسة (***Fodil Adjaoud, Chokri Mamoghli, Fatma Siala2007***) بينت الدراسة:

-تحليل أثر كل من سمعة التدقيق الخارجي والآليات الداخلية لحوكمة الشركات على الأداء.

3 – دراسة (*Imhaff, and Eugene2003*) بينت الدراسة:

- دراسة العلاقة بين جودة المراجعة وحوكمة الشركات

-الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية في جمع البيانات.

الفرع الرابع: أوجه الاختلاف:

من ناحية محاولة إيجاد العلاقة والربط بين التدقيق الخارجي وحوكمة الشركات؛

- تختلف معها في الجانب التطبيقي من حيث الإطار الزماني والمكاني؛

- يوجد اختلاف من حيث الإشكال المطروح والمنهجية المعتمدة في الدراسة؛

-تختلف مع الدراسات الأخرى من حيث أنها من متطلبات الحصول على شهادة الماستر على خلاف الأخريات.

- **خصوصية الدراسة:**

بعد استعراضنا للدراسات السابقة المذكورة تتفق الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة، في تناولها لموضوع مدقق الحسابات و الحوكمة، فمن خلال اطلاعنا على ما تحويه الدراسات السابقة استفدنا من الجانب النظري حول مهنة مدقق الحسابات وآليات حوكمة الشركات وبالخصوص الدراسات الوطنية، من خلال التعرض إلى الجانب التشريعي والقانوني الذي ينظم مهنة مدقق الحسابات، أما من حيث الأدوار فهنا يظهر الاختلاف بين جل الدراسات.

خلاصة الفصل

من خلال ما تم التطرق إليه في هذا الفصل تتضح لنا الأهمية الكبيرة لتدقيق الحسابات وحوكمة الشركات فحوكمة الشركات والتي تعود جذورها لفصل الملكية عن الإدارة تزايدت أهميتها في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية، خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول العالم، والتي مست العديد من أسواق المال العالمية كأزمة جنوب شرق آسيا، إضافة إلى انهيار كبريات الشركات العالمية خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية، نتيجة استخدامها لطرق محاسبية معقدة ومضللة، لإخفاء خسائرها والتلاعب بحقوق أصحاب المصالح من مساهمين غيرهم ومن هنا برزت حوكمة الشركات التي تعني النظام الذي يسمح بحماية حقوق المساهمين و الحفاظ عليها ويهدف لتحقيق الإفصاح و الشفافية، فهي تتخذ من الأخلاق الحميدة أداتها ومحورها، كما أنه بالإضافة إلى المبادئ التي تقوم عليها فإنها تحتاج إلى مجموعة من القوانين والتشريعات وتتطلب وجود أسواق ذات كفاءة وتنافسية أكثر أما المراجعة الخارجية تكمن أهميتها في انعكاسها المباشر على الشركات الاقتصادية، أما دورها فيتمثل في الإشراف والرقابة المالية على الشركات، كما يتطلب وجود مدقق حسابات للقيام بها، هذا الأخير يمكن أن يكون قانونيا أو تعاقديا و في كلتا الحالتين يجب أن يتصف بصفات معينة، فمهنة التدقيق لها آداب وتقاليد، سلوك مهني يجب على مزاولها الالتزام بها، و يجب أن يكون على مستوى من الثقافة والمعرفة.

الفصل الثانـي

الدراسة الميدانية لعينة من مدققي الحسابات بولاية غرداية وورقلة

تمهيد

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لموضوع البحث، حيث يقف من خلاله تقييم كفاءة مدققي الحسابات ودورها في تفعيل آليات حوكمة الشركات وعرض النتائج المتوصل إليها، ولقد ارتأينا إلى استخدام أسلوب العينة وذلك لاختبار الفرضيات المرتبطة بالموضوع من خلال الاستبيان الموجه للمهنيين (مدقق حسابات معتمد، مدقق حسابات وخبير محاسبي، مدقق حسابات ومحاسب قانوني، مدقق حسابات ومدقق حسابات وأستاذ جامعي) وقد كان اختيار هذا النوع من الدراسة الميدانية من أجل معرفة واقع تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر، ودور مدققي الحسابات في تفعيل آلياتها.

وللإلمام أكثر بالدراسة الميدانية تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

- **المبحث الأول: مدقق الحسابات وواقع حوكمة الشركات في الجزائر**
- **المبحث الثاني: الطريقة والأدوات المستخدمة ونتائج الدراسة**

المبحث الأول: مدقق الحسابات وواقع حوكمة الشركات في الجزائر

في هذا البحث يتم عرض أهم التطورات التاريخية التي عرفتها مهنة مدققي الحسابات في الجزائر، ثم بعد ذلك عرض لمهنة مدقق الحسابات من خلال التعريف بمدقق الحسابات ومهام ومسؤولياته وشروط القيام بالمهنة وكذا واقع حوكمة الشركات في الجزائر.

المطلب الاول: الإطار العام لممارسة مهنة مدقق الحسابات في الجزائر

الفرع الأول: لمحة تاريخية عن مهنة مدقق الحسابات

يتمثل التطور التاريخي لمهنة مدقق الحسابات في الجزائر في المراحل التالية:[1]

1- غداة الاستقلال:

إن تطور مهنة مدققي الحسابات في الجزائر كانت مستمدة من الواقع الفرنسي، حيث طبقت القوانين الفرنسية المتعلقة بالمهنة إلى غاية 1975، ليتم تنظيم هذه المهنة على مستوى الشركات العمومية في سنة 1969 بمقتضى الأمر رقم 69-107 الموافق ل 31-12-1969 المتضمن قانون المالية لسنة 1970 والمرسوم 70-173 المؤرخ في 16-11-1970 والمتعلق بمهام وواجبات مدققي الحسابات.

2-الفترة من 1969 إلى 1980:

لقد بدأ تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر سنة 1969 ، حيث أشار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية للسنة 1970 في مادته 38 إلى الرقابة الواجب فرضها على المؤسسات العمومية الاقتصادية بغية تأمين حق الدولة فيها، كما تناول المرسوم رقم 173/70 المؤرخ في1973/11/16 تحديد مهام وواجبات المراقب وأعتبر حينها مدقق الحسابات كمراقب دائم على تسيير الشركات.

3-الفترة 1980 إلى 1988:

مع إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلة الشركات العمومية الاقتصادية الذي نتج عنها ارتفاع عدد الشركات، وتعقد أنماط التسيير وغياب أطر تحكم توليد المعلومات وضعف التحكم في النظام

1-رواني بوحفص، **تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء القانون01/10**، الملتقى الوطني الرابع حول تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات، جامعة عمار ثليجي الاغواط، 20-21نوفمبر 2013ص3-4.

المحاسبي أجبر المشرع الجزائري على أن يبين آليات رقابية تحد من أنواع الاختلافات وكان ذلك بفعل صدور القانون 50/80 المؤرخ في 1980/03/10 المقرر لإنشاء مجلس المحاسبة في مادته الخامسة[1].

4-الفترة ما بعد الإصلاحات :

إن تطور مهنة التدقيق في الجزائر كانت بطيئة نتجت عن غياب الحاجة إليها في ظل الملكية العامة لوسائل الإنتاج واحتكار الدولة للحياة الاقتصادية إلى غاية **1988** تاريخ صدور قانون رقم **01/88** المؤرخ في **1988/01/12** المتعلق بالقانون التوجيهي للشركات العمومية،حيث أن هذا القانون حرر الشركات العمومية من كل القيود ونجد هذا الشكل من التنظيم يلزم ضرورة تأهيل التدقيق الخارجي.

وعرفت هذه المرحلة إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبيين ومدقق الحسابات والمحاسبين المعتمدين، واعتبرت هذه المرحلة بداية الممارسة الحرة للمهنة وبعد ذلك جاء إنشاء المجالس الجهوية إبتداءا من سنة **2002** وفي هذه المرحلة توالت القوانين المنشأة للأجهزة المختصة والمساعدة للمهنة والقوانين المجددة للاختصاصات والمواصفات الواجب توفرها بالمهنة إلى غاية أخر قانون أصدر وهو قانون رقم **01/10** المؤرخ في **06/29 / 2010** المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و مدقق الحسابات والمحاسب المعتمد، الملاحظ أن هذا القانون جاء نتيجة الإصلاحات المحاسبية الذي باشرته الجزائر.

5-معايير التدقيق الجزائرية: حسب المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن و الوزارة المالية والذي يهدف الى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق التي وتناول بعض الأساسيات لها:

أولا:

القرار رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016[2]:

م.ج.ت 210: اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق؛

م.ج.ت 505: التأكيدات الخارجية.

م.ج.ت 560:أحداث تقع بعد قفل الحسابات؛

م.ج.ت 580: التصريحات الكتابية.

ثانيا:

القرار رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016:

1- بوعرار سيد محمد، شمس الدين أحمد، **مداخلة مدى توافق التدقيق في الجزائر مع معايير الدولية للتدقيق في ظل قانون 01/10** ، الملتقى الدولي حول :النظام المحاسبي المالي في مواجهة معايير المحاسبة المالية ومعايير المراجعة الدولية، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، ص3.

2- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، رقم 002، الجزائر، 04 فيفري 2016 .

م.ج.ت 300: تخطيط تدقيق الكشوف المالية؛

م.ج.ت 500: العناصر المقنعة؛

م.ج.ت 510: مهام التدقيق الأولية الأرصدة الإفتتاحية؛

م.ج.ت 700: تاسيس الرأي و تقرير التدقيق على الكشوف المالية.

ثالثا:

القرار رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017:

م.ج.ت 520: الإجراءات التحليلية؛

م.ج.ت 570: استمرارية الإستغلال؛

م.ج.ت 610: استخدام أعمال المدققين الداخليين؛

م.ج.ت 250: استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.

الفرع الثاني: تعريف مدقق الحسابات وشروط ممارسة المهنة

1- تعريف مدقق الحسابات: هناك عدة تعاريف التي تناولت مفهوم مدقق الحسابات وسنذكر البعض منها:

تعريف أول: حسب المادة 22 من قانون 01/10 المؤرخ في 29 يونيو 2010 " المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومدقق الحسابات والمحاسب المعتمد. كمايلي : "يعد مدقق الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات بموجب أحكام التشريع المعمول به[1] "

تعريف ثاني: " يعرف مدقق الحسابات على أنه كل شخص يتولى بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة إثبات صدق وصحة حسابات مؤسسات مختلفة على أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد"[2].

تعريف ثالث: وعرف القانون التجاري مدقق الحسابات في مادته 715 مكرر 4 على أنه: الشخص الذي يحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة لتقرير مجلس الإدارة والوثائق المرسلة إلى الأطراف الخارجية حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد والموازنة وصحتها".

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 01/10 **يتعلق بمهن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد42، الجزائر، الصادر بتاريخ 29يونيو2010.

2- شريقي عمر، **مسؤوليات محافظ الحسابات: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف2012،01،ص93.

ومنه يمكن القول من هذه التعاريف: "مدقق الحسابات في الجزائر هو كل شخص يمارس مهنة المراجعة بصفة مستقلة وتحت مسؤوليته، وذلك عن طريق فحص ومراقبة حسابات المؤسسات ومختلف القوائم المالية السنوية ويصادق على صدق وشرعية هذه الحسابات ومن ثم إبداء رأيه الفني المحايد في شكل تقارير".

2- شروط ممارسة المهنة

نظرا لأهمية الكبيرة التي تتميز بها المهنة فقد تم تنظيمها وذلك بوضع شروط معينة سواء من ناحية التأهيل العلمي أو من ناحية الكفاءة المهنية أو الأخلاقية لممارسة المهنة حيث تنص المادة 08 من قانون 10-01 يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمراجع الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمدقق الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
- أن يؤدي اليمين المنصوص عليه في المادة 06 أعلاه.

الفرع الثالث: الهيئة المشرفة على مهنة مدقق الحسابات والجهات المكلفة بتعيينه

1- الهيئة المشرفة على مهنة مدقق الحسابات:

1-1- الغرفة الوطنية لمدقق الحسابات: حسب القانون01/10 تنشأ الغرفة الوطنية لمدققي الحسابات والتي تتمتع بالشخصية المدنية، يسير هذه الغرفة الوطنية لمدققي الحسابات مجلس وطني ينتخبه مهنيون إضافة إلى ممثل السلطة العمومية. وقد حدد القانون 11-29 الصادر بتاريخ 2011/01/27 تنظيم هذه الغرفة، وتتكون من اللجان التالية:[1]

- لجنة الاعتماد؛
- لجنة التكوين والتربص؛
- لجنة الانضباط والتكوين والمصالحة؛
- لجنة مراقبة الجودة؛

كما يمكن إنشاء مجالس جهوية تكلف في إطار القانون بما يأتي :[2]

1- رواني بوحفص،**مرجع سبق ذكره**، ص6.

2- مداني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر 2004 ، ص.197.

- السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة أعضائهم واستقلاليتهم؛
- إعداد نظامهم الداخلي الذي يوافق عليه الوزير المكلف بالمالية وينشره المصف الوطني.

1-2- تعيين مدقق الحسابات:

لقد اولى المشرع الجزائري عملية تعيين مدقق الحسابات أهمية خاصة حتى يحظى مدقق الحسابات بالاستقلالية[1] على قيامه بعمله ويظهر هذا حليا في المادة 26من القانون 01/10 المؤرخ في رجب عام 1431هـ لموافق ل 11يوليو2010. حيث صرح بأن الجهة العامة او الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها هي المسؤولة عن تعيين مدقق حسابات كما يمكن تعيينه في :العقد لتأسيسي، الجمعية العامة التأسيسية، الجمعية العامة العادية مع التأكد من عدم وجود موانع، بواسطة القضاء.

حيث في الشركات الفردية يقوم صاحب المشروع بتعيين مدقق حسابات، وفي شركات الأشخاص فأمر تعيينه يكون باتفاق الشركاء، أما في شركات المساهمة فان سلطة تعيين مدقق الحسابات تكون من اختصاص الجمعية العمومية للمساهمين، من ذلك نلاحظ أن حق تعيين المحافظ يكون في يد من سيوجه إليهم التقرير، وفي شركات المساهمة قد تفوض الجمعية العمومية سلطة تعيين المدقق إلى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا للشركة، غير أنه في حالة قد تكون استقلالية المدقق في موضع تساؤل وقد يشعر المدقق بأنه مدين للإدارة لأنها السبب في الاستعانة به، وخاصة أن عمل المدقق هو إبداء الرأي حول القائمة المالية المعدة من قبل الإدارة، ولهذا لا يجب تفويض سلطة تعيين المدقق على استقلالية وحياد المدقق.

1-3- موانع تعيين مدقق الحسابات:

حسب المادة 65 من قانون01/10 يمنع مدقق الحسابات من :[2]

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير؛
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها؛
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها؛
- شغل منصب مأجور في الشركة او الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء من عهدته.

1- المادة رقم 05، المرسوم التنفيذي رقم 1 المؤرخ في 27 جانفي 2011 ، **يتعلق بتعيين محافظ الحسابات**، الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 07 ، مؤرخة في 02 فيفري2011.

2- ديلمي عمر، **نحو تحسين أداء المراجعة المالية في ظل معايير المراجعة الدولية دراسة حالة الجزائر**، أطروحة دكتواره في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف،2017ص 185

المطلب الثاني: صفات ومهام ومسؤوليات مدقق الحسابات

الفرع الأول:صفات ومؤهلات مدقق الحسابات

لممارسة مهنة مدقق الحسابات على الشخص القائم بها التحلي بصفات مميزة نذكر منها:

1- الاستقلالية والموضوعية

حتى يتسنى للمراجع إصدار حكم أو رأي صادق عن الحالة المالية للمؤسسة يجب عليه أن لايملك عند التنفيذ أي مصلحة قد تؤثر على الاستقلالية الموضوعية، فحسب المادة 34 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل سنة 1991 أن: يمنع مدقق الحسابات مما يلي:[1]

- أن يقوم برقابة شركات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات؛
- أن يمارس مهنة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى هيئة يراقب حسابها؛
- أن يشغل منصب ماجور في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد وكالته.

وحسب المادة 47 من نفس الأمر: لا يكمن لمدقق الحسابات أثناء وكالته أن يقوم بما يأتي:

- أعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو الإحلال محل المسيرين؛
- مهام المراقبة المسبقة للأعمال ولو بصفة مؤقتة؛
- مهام التنظيم والإشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة.

بالإضافة إلى ذلك فإن المادة 36 من القانون 96-136 المؤرخ في 15 أفريل سنة 1996 تنص على :

-عدم ممارسة مهام محافظ الحسابات في المؤسسة يحوزون فيها أزواجهم أو أباهم أو أصهارهم حتى الدرجة الرابعة جزء من رأسمال أو أي شكل أخر من المنافع.

بالإضافة إلى ذلك أن لا يتعرض مدقق الحسابات لأي ضغوطات من طرف الإدارة عند أداء مهامه مما يؤثر على تقديم رأيه بموضوعية، حول سلامة الدفاتر وانتظامها ودقة القوائم المالية.

2- النزاهة والأمانة

على مدقق الحسابات أن يكون أمينا [2]في عمله وأن يعطي هذا العمل حقه الوافي وأن يبذل أقصى طاقته العلمية والفنية في تنفيذ ما يكلف به من عمل، وأن يعرض النتائج التي يتوصل إليها بدقة وأمانة

1- قادير إبراهيم، **دور محافظ الحسابات في تأمين الانتقال من المخطط الوطني المحاسبي PCN الى النظام المحاسبي المالي**، دراسة حالة مذكرة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة ورقلة،2011-2012ص14-15.

2- خالد زاغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي، **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الاردن، ط1، ص 121-122.

دون تحريف أو تمويه، ولا يتضمن تقريره سوى البيانات التي يثق في سلامتها، والحقائق التي يعقد في صحتها وألا يجامل أحدا في ما يبديه من أراء وأن يكون لعملائه ناصحا أمينا.

3- الكفاءة المهنية

فتدقيق الحسابات تستدعي من المدقق تنفيذ المهمة بكل اهتمام ودقة، بهدف إنشاء أساس متين لإصدار الحكم والقرار النهائي للتدقيق، وحتى يتمكن المدقق من ممارسة مهنة "**مدقق الحسابات**" لابد أن يتوفر على:

- شهادات يفرضها القانون لتبرير كفاءاته؛
- تسجيل في جدول المنظمة الوطنية لخبراء المحاسبة ومدققين الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

إضافة إلى ذلك، ينص القانون على شروط التكوين النظري والتطبيقي الملزم بها مدقق الحسابات، وبهذه الكفاءات يتحمل المدقق كل المسؤولية في أعماله وتصريحاته، التي تستند طبعا على أدلة ومصادر علمية وقانونية تخضع لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

وأمام هذه الشروط المهنية، على المدقق أن يختار المهام التي هو قادر على تحملها، علميا وعمليا، بمعنى آخر، فالمدقق له الحق برفض الوكالة لتنفيذ مهمة التدقيق في مؤسسات ليست بمستواه المهني.

ونشير إلى أن إحدى العناصر التي تضمن الكفاءة في تحقيق مهام التدقيق، هي وجود تنسيق بين المدققين ضمن مجموعة أوشركة خاصة بمدقق الحسابات، حيث تتعدد وتتنوع الكفاءات حسب الاختصاصات مما يسمح بالسيطرة والتحكم أكثر في عمليات التدقيق والفحص، شرط أن يعاد النظر باستمرار في طريقة العمل والتنظيم المعمول به.

نستنتج أن كفاءة مدقق الحسابات تكمن في عنصرين أساسين هما: التأهيل العلمي والعملي.[1]

4- مؤهلات مدقق الحسابات

المؤهلات والتي يمكن ترجمتها بالتكوين النظري والتطبيقي حيث تشمل المعرفة في ثلاث مجالات أساسية:[2]

- معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير بالتنظيم المحاسبي وتقنيات التدقيق؛
- معارف في الاقتصاد العام والمؤسسات التي تساعده على فهم المؤسسة جيدا ليس فقط من الناحية المحاسبية ولكن على مستوى أنظمتها وتنظيمها ، مسيريها ومحيطها الخارجي؛

1- حجة الله شاوش، **دور محافظ الحسابات في تعزيز موثوقية القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي**، مذكرة ماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبية ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص4

2- بن يخلف أمال، **المراجعة الخارجية في الجزائر**، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002،ص100

- معارف كافية في قانون الأعمال حيث يعرف حدود مهمته ومسؤولياته من جهة، والتدقيق العميق في الجانب القانوني والتشريعي للمؤسسة ومدى تأثيره على صحة وانتظامية القوائم المالية.

ويعني هذا المعرفة المعمقة في القانون التجاري، التشريعات الضريبية، القانون الجنائي المطبق على الأعمال التجارية ومعرفة القانون المدني.

الفرع الثاني: مهام ومسؤوليات مدقق الحسابات

1- مهام مدقق الحسابات:

تتركز على المراجعة المحاسبية والمالية للمؤسسة، التي يصادق عليها المدقق بمثابة ممثل للشركاء والمساهمين والبنوك والهيئات العمومية، هذا وقد حددت المواد(23-24-25) من القانون 01/10 مهمة مدقق الحسابات فيما يلي:[1]

- يشهد بأن الحسابات منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات أو الهيئات؛
- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير؛[2]
- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛
- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

2- مسؤوليات مدقق الحسابات

يخضع مدقق الحسابات إلى ثلاثة أنواع من المسؤوليات، تتمثل في الآتي:

2-1- المسؤولية المدنية

✓ مسؤولية عقدية تقوم على أساس الإخلال بالتزام عقدي؛

1- عبد اللطيف مصيطفى، **دور محافظي الحسابات في تقديم الاستشارات الاقتصادية والمالية، الأهمية الاقتصادية ومتطلبات كفاءة المشروعات**"يوم دراسي حول، مهنة محافظ الحسابات في الجزائر- الواقع والتحديات-كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، يوم الاثنين 14أفريل2014، ص9.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 01/10 **يتعلق بمهن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد42، الجزائر، الصادر بتاريخ 29يوليو2010 المادة 22.

- ✓ مسؤولية تقصيرية تقوم على أساس الإخلال بالتزام قانوني واحد لا يتغير هو الالتزام بعدم الإضراربالغير.[1]

لا يعتبر مدقق الحسابات مسؤولا مدنيا إلا عند توفر عناصر الخطأ، الضرر، والعلاقة السببية بينهما، وحسب المادة 61 من القانون 01/10 يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان الذي يراقبه عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامنا تجاهه أو اتجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

2-2- المسؤولية الجزائية (الجنائية)

تعرف المسؤولية الجزائية على أنها" المسؤولية التي يتحملها مدقق الحسابات بحكم القانون إذا توافر القصد الجنائي أي علمه بالجريمة ومشاركته فيها، كأن يتعمد مثلا إعداد تقرير كاذب بنتائج المراقبة أو يتعمد إغفال وقائع في تقريره الموجه إلى الجمعية العامة بهدف الإضرار بمصالح أعضائه".

تتحدد مسؤولية مدقق الحسابات طبقا لأحكام القانون الجنائي والقانون التجاري في حالة مخالفته أو تقصيره في التزاماته القانونية،كالممارسة غير الشرعية للمهنة، إفشاء السر المهني، إعطاء معلومات كاذبة وغيرها.

فحسب المادة 62 من القانون 10/ 01 يتحمل مدقق الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.

2-3- المسؤولية التأديبية (الإنظباطية)

يتحمل مدقق الحسابات المسؤولية التأديبية عند ارتكابه للمخالفات أو عند كل تقصير في تأدية وظيفته، وتعد لجنة الانضباط والتحكيم التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، الهيئة المؤهلة للتحقيق في الشكاوى وتقدير درجة خطورة الأخطاء المرتكبة من طرف مدقق الحسابات خلال ممارسة وظيفته وإصدار العقوبات التأديبية.

تتمثل العقوبات لمدقق الحسابات في الآتي:[2]

- عقوبة الإنذار؛
- عقوبة التوبيخ؛
- عقوبة التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر؛
- عقوبة الشطب من الجدول.

1- محمد بن جميلة، **مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركات المساهمة**، مذكرة ماجستير في قانون الأعمال، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2011/2010ص112.

2- ديلمي عمر، **مرجع سبق ذكره**، ص186.

المطلب الثالث: واقع حوكمة الشركات في الجزائر وتحديات تطبيقها

الفرع الأول: واقع حوكمة الشركات في الجزائر

في شهر جويلية2007، انعقد بالجزائر أول ملتقى دولي حول حوكمة الشركات وقد شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف الفعالة في عالم الشركة، ومن خلال فعاليات هذا الملتقى تبلوره فكرة ميثاق جزائري للحكم الراشد كأول توصية وخطوة عملية تتخذ حيث يعتبر هذا الميثاق الذي صدر سنة 2009 كإطار ودليل إرشادي يسمح بفهم المبادئ الأساسية للحوكمة، وقامت جمعيات واتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة لاكتشاف الطرق تهيئ تشجيع الحوكمة الجيدة في في مجتمع الأعمال بغاية جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص عام 2007 بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات ووضع إطار حوكمة الشركات الجزائري،كما انه عقد مؤتمر وطني في 11 مارس2009 ، أعلنت فيه اللجنة الوطنية لحوكمة الشركات عن إصدار دليل حوكمة الشركات الجزائري، ويتضمن الميثاق جزأين وملاحق كما يلي[1]:

- يوضح الجزء الأول الدوافع التي أدت إلى أن يصبح الحكم الراشد ضروريا في الجزائر كما أنه يربط الصلات مع اشكالية المؤسسة الجزائرية الصغيرة و المتوسطة؛
- يتطرق الجزء الثاني إلى المقياس الأساسية التي تبني عليها حوكمة الشركات، فمن جهة يعرض العلاقات مع الهيئات التنظيمية للمؤسسة، ومن جهة أخرى علاقات المؤسسة مع الأطراف الشريكة الأخرى، بالإضافة إلى نوعية نشر المعلومات وأساليب نقل الملكية؛
- ويختم الميثاق بملاحق تجمع في الأساس أدوات ونصائح عملية يمكن اللجوء إليها كقائمة مرجعية لممارسة التقييم الذاتي لإدارة المؤسسات.

الفرع الثاني: تحديات تطبيق حوكمة الشركات في الجزائر:

يواجه تطبيق الحوكمة على أرض الواقع مجموعة من التحديات يمكن تلخيص أهما في ما يلي:[2]

1- الفساد:

عادة ما يرتبط ظهور الفساد بغياب الحوكمة، وينتج عنه العديد من الآثار السلبية والخطيرة، فانتشار الفساد الناتج عن غياب الحوكمة يعمل على هروب الاستثمارات الأجنبية، إلى جانب ذلك فان

1- وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية ،**ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية**، 2009 ، ص17

2- صباحي نوال، "**تجارب دولية في تطبيق الحوكمة في مختلف القطاعات**"، ورقة بحثية مقدمة في المؤتمر الدولي حول دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، جامعة البويرة، الجزائر، ص 13،14.

للفساد تكاليف اقتصادية أخرى، منها انخفاض الإنفاق الحكومي على المشاريع ذات التوجهات الاجتماعية، زيادة سوء تخصيص الموارد، والتحدي الأكبر الذي يواجه مطبقي الحوكمة هو اتساع نطاق الفساد ليشمل الأجهزة الحكومية المسؤولة أساسا عن محاربة الفساد، لأن الحكومات الفاسدة دائما ما تقف في وجه الإصلاحات التشريعية، وذلك لحرصهم على استمرار المناخ الفاسد الذي يمنحهم مكاسب كبيرة.

2- الممارسة العملية والديمقراطية:

اذا كانت الاقتصاديات النامية والصاعدة تحاول أن تطبق الحوكمة بشكل سليم وفعال، فإنها في إطار هذا السعي أصبح من الواجب عليها أن تعمل على إرساء قواعد الديمقراطية والتي من آثارها الايجابية:

- تعتبر الديمقراطية آلية تلقائية لعملية تداول السلطة، وذلك لقيامها على مبادئ التعددية والحرية، والتي تقف حائلا أمام سعي أي طرف أو أية قوى سياسية للانفراد بالسلطة، وذلك يعمل على تضييق نطاق الفساد والآثار السلبية الناجمة عنه؛
- تتيح الديمقراطية الفرصة للمجالس النيابية والتشريعية للقيام بواجباتها الرقابية والتشريعية باستقلالية تامة، ودون أية ضغوط.

3- احترام سلطة القانون:

لا يمكن لأي شيء أن يكون فعالا إلا إذا تقيد بالقانون وهكذا هو حال الحوكمة، فلن تكون هناك حوكمة فعالة ورشيدة إلا إذا كان هناك قوانين تدعمها وتحميها، وتأتي أهمية سلطة القانون كونها إحدى الأدوات المهمة التي تساعد على جذب الاستثمارات الأجنبية، وقد يكون هناك تناقض بين النصوص القانونية، لذا يجب التركيز على بعض العناصر المهمة، حتى لا يحدث فصل بين القانون وتطبيقه من الناحية العملية ومن هذه العناصر الوضوح، التحديد، الالتزام بالتطبيق، الثواب والعقاب....الخ.

4- إنشاء علاقة سليمة بين أصحاب المصالح :

إن عمليات التواطؤ والفساد التي تتم بين مجالس الإدارة وكبار المديرين التنفيذيين لا تضر فقط بحقوق أصحاب المصالح، ولكنها تضر أيضا بالشركة ومستقبلها لذا من الضروري أن يكون هناك حزمة من الإجراءات والسياسات التي تعني بحماية حقوق أصحاب المصلحة بالشركة.

الفرع الثالث: إجراءات تحسين حوكمة الشركات في الجزائر

حتى يكون هناك تطبيق سليم لحوكمة الشركات لا بد من وجود مجموعة من الإجراءات يعتمد عليها نظام حوكمة الشركات لتحسين أدائها وتتمثل هذه الإجراءات فيما يلي:[1]

1-إجراءات قصيرة الأجل:

- تقوم الشركة بإتباع سياسة مكتوبة خاصة بحوكمة الشركات يتم الإفصاح والإعلان عنها، هذه السياسة يجب أن توضح إنشاء مجلس الإدارة ودور أعضائه والكفاءات الخاصة بهم وإنشاء مجلس

1- صباحي نوال، **مرجع سبق ذكره**، ص20

إدارة استشاري، كذلك لا بد أن توضح اتصالات مع مساهمي الأقلية ومعاملاتهم ونظم المحاسبة والإفصاح ومعاملة المساهمين الآخرين، وكذا تعيين مراجعين مستقلين ونشر جدول زمني بما سيحدث بالشركة؛

- تنص سياسة حوكمة الشركات على إنشاء مجلس إدارة استشاري مكون من ثلاثة أو أربعة أعضاء، والغرض من إنشاء مجلس إداري استشاري هو المساعدة في عملية اتخاذ القرار عن طريق تزويد الإدارة ومجلس الإدارة بآراء موضوعية ذات بعد مستقل وكذا تزويد مساهمي الشركة بمرشحين محتملين للعمل كأعضاء مجلس إدارة مستقلين؛
- تقوم الشركة بتعيين عضو مجلس إدارة منتدب من بين الخبراء الموجودين في السوق؛
- تقوم الشركة بإتباع سياسة بيئية اجتماعية للشركة تجاه المواطنين ويتم الإفصاح والإعلان عنها؛
- تؤكد الوثائق الأساسية للشركة مع ضمان معاملة متساوية لمساهمي الأقلية.

2- إجراءات متوسطة الأجل:

تعمل سياسة حوكمة الشركات على تكوين مجلس الإدارة الاستشاري خلال عام واحد، ويعقد هذا المجلس الاستشاري أربعة اجتماعات سنويا، وللشركة جدولا للاجتماعات والمستندات الأساسية للاجتماعات، وتقدم إلى أعضاء مجلس الإدارة الاستشاري قبل مواعيد الاجتماعات حيث تنص سياسة حوكمة الشركات على ما يلي:

- تعيين عضو من مجلس الإدارة مستقلا وغير موظف من خلال عامين، ويمكن أن يكون عضوا بمجلس الإدارة الاستشاري؛
- أن تقوم الشركة بالإفصاح في تقريرها السنوي المقدم الى المساهمين عن محتوى ومدى تنفيذ سياسة الشركة المكتوبة الخاصة بحوكمة الشركات والسياسة البيئية الاجتماعية للشركة اتجاه المواطنين؛
- أن تقوم الشركة بالإفصاح في تقريرها السنوي عن مدى التزامها بقواعد حوكمة الشركات.

المبحث الثاني: الطريقة والأدوات المستخدمة ونتائج الدراسة

استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي الذي بدوره يهتم بدراسة الظاهرة على أرض الواقع لجمع المعلومات اللازمة عن الظاهرة و تحليلها واستخراج النتائج ومناقشتها.

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة

يتناول هذا المطلب وصفا مفصلا لمنهجية الدراسة، والإجراءات المتبعة في تنفيذ البحث الميداني، وأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها، كما يتضمن وصفا للإجراءات المتبعة في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيرا المعالجات الإحصائية التي اعتمدت في تحليل الدراسة.

الفرع الأول: أدوات الدراسة

لدراسة الموضوع ومعالجة مختلف الجوانب التحليلية له، ولبلوغ هذا الهدف تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، ومن اجل الوصول إلى المعلومة اعتمدنا على" الاستبيان" كأداة رئيسية للبحث، تم تصميمها خصيصا لهذا الغرض.

1- من أجل الوصول إلى المعلومة والوثائق المتاحة تم الإنطلاق من مجموعة المصادر العلمية المتمثلة في:

- النصوص والتشريعات المتضمنة في الجرائد الرسمية؛
- الملتقيات والمؤتمرات سواء المحلية أو الدولية؛
- البحوث العلمية.

2- الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة المعطيات

- برنامج **SPSS**:برنامج الحزمة الإحصائية الإصدار العشرون وذلك لحساب كل من التكرارات والنسب المئوية، ألفاكرونباخ، معامل الصدق، المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجداول يمكن الاعتماد عليها في التحليل.
- برنامج**Excel**: وذلك لمعالجة النتائج والبيانات

الفرع الثاني: عرض وتصميم استمارة الاستبيان

تمثل استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات، باعتبارها أداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين، لما تتميز به من مزايا في مجال قياس تطابق وجهات نظرنا مع أفراد العينة الموجه لهذا الاستبيان، والمتمثلة في آراء وجهات نظر مدققي الحسابات حول مشكلة الدراسة.

1-تصميم الاستبيان

لكي تكون الاستمارة دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والوضوح والمضمون فقد تصميمها وفق المراحل التالية:

1-1- مرحلة تصميم الاستمارة

انطلاقا من الجانب النظري والدراسات السابقة تم صياغة مجموعة من الأسئلة مع مراعاة اشكالية البحث والفرضيات الموضوعة، ولقد حاولنا قدر الإمكان إعداد الأسئلة بصفة بسيطة واستعمال لغة سليمة وترتيبها وفقا للأهداف المرجوة من الدراسة الميدانية. وقد تم تقديم الاستمارة بفقرة تعريفية، والتي تتضمن عنوان الموضوع محل الدراسة وكذا مبررات القيام بهذه الاستبانة، مع رجائنا لهم الاهتمام والجدية في الإجابة على الأسئلة وكذا إحاطتهم علما أن الإجابة لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي.

1-2- أقسام ومحاور الدراسة

1-2-1 هيكل الاستبيان: تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين كمايلي:

الجزء الأول: شمل هذا الجزء البيانات الشخصية للعينة محل الدراسة (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، الأقدمية المهنية).

الجزء الثاني: تم تقسيم هذا الجزء تماشيا مع طبيعة الموضوع إلى محورين تشكلت في مجمله **59**سؤالا.

المحور الأول: ضم **26** سؤالا حول كفاءة مستوى الأداء المهني لمدققي الحسابات.

المحور الثاني: ضم **33** سؤالا حول تأثير مهنة مدققي الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات.

1-2-2 نشر وتوزيع الاستمارة:

بعدما ما تم الأخذ بعين الاعتبار التعديلات والملاحظات المقدمة من قبل الأساتذة المختصين ،جاءت مرحلة توزيع الاستمارات على أفراد عينة الدراسة بالاعتماد في ذلك على:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة وتسليمهم الاستمارة شخصيا؛
- مساعدة بعض الزملاء في التسليم والاستلام.

1-2-3 العراقيل والصعوبات الخاصة بالاستبيان:

لم تخلو الدراسة من بعض الصعوبات والعراقيل ومن أهمها:

- صعوبة التواصل مع أفراد العينة مع الدراسة؛
- تماطل بعض أفراد العينة في الإجابة؛
- حداثة الموضوع وصعوبة الحصول على أفراد لهم اطلاع جيد عليه.

الفرع الثالث: منهجية الدراسة الميدانية

حتى نتمكن من الوصول إلى نتائج مرضية من خلال الدراسة لابد من وضع منهجية للدراسة الميدانية على أساس تحديد النقاط التالية:

1- مجتمع وعينة الدراسة

يهتم هذا البند أساسا بتقديم مجتمع الدراسة وحدودها والتي تم تحديدها في:

1-1- مجتمع الدراسة: قد تم حصر مجتمع الدراسة ضمن فئات رئيسة وهي:

الفئة الأولى: المهنيين المعتمدين المسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمدققي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

الفئة الثانية: الأساتذة الجامعيين والآكادميين المختصين .

1-2- عينة الدراسة: قمنا بتوزيع **(50)**استمارة على عينة من ولايتي غرداية و ورقلة اشتملت على الفئات المذكورة في مجتمع الدراسة، وذلك بالاعتماد على التسليم والاستلام، وكذا الاستعانة ببعض الزملاء، وتم الاعتماد على**(40)** استمارة والجدول يوضح عدد الاستمارات الموزعة والمستلمة:

جدول رقم(02-01): الجدول يوضح عدد الاستمارات الموزعة والمستلمة

البيان	العدد	النسبة %
عدد الاستمارات الموزعة	**50**	**100**
عدد الاستمارات غير مستلمة	**7**	**14**
عدد الاستمارات الملغاة	**3**	**6**
عدد الاستمارات المعتمدة	**40**	**80**

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا عن برنامج ***(Excel)***

تم توزيع 50 استبيان عن طريق التسليم المباشر للمعنيين ولم يتم استرجاع إلا 40 استبيان منها وبعد الفحص والتبويب تم استبعاد 7 استبيانات 3منها لعدم الإجابة عليها بالكامل.

ولقد تم اعتماد سلم ليكارت الخماسي من خلال إعطاء رقم من 1إلى 5 عن كل إجابة وحساب مجالات الإجابة حسب العلاقة: المدى تقسيم عدد الإجابات :

(أعلى درجة إجابة – أدنى درجة إجابة)/عدد الإجابات =(5-1)/5=5/4=0.80 وبعد القيام بحساب المجالات المقابلة لكل درجة ينتج الجدول التالي :

وقد كانت الإجابات على كل فقرة حسب مقياس ليكارت الخماسي كما هو موضح في الجدول:

الجدول رقم(02-02): جدول يوضح درجات الترميز ومجال كل إجابة حسب سلم ليكارت الخماسي

الإجابة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
درجة الإجابة	5	4	3	2	1
مجال الإجابة	4.2-5	3.4-4.19	2.6-3.39	1.8-2.59	1-1.79

المصدر: عبد الفتاح عز، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام الـ SPSS 20 ، دار لخوارزمي للنشر والتوزيع، 1999، ص 540.

المطلب الثاني: عرض ومناقشة النتائج

من أجل دراسة وتحليل نتائج الاستبيان، تم جمع البيانات وتبويبها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية "***SPSS***"، وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجداول يمكن الاعتماد عليها في عملية التحليل، كما تم الاعتماد على برنامج "***Excel***"من أجل تمثيل الجداول التي تم الحصول عليها سابقا بيانيا بواسطة دوائر نسبية، وذلك تماشيا مع النتائج المراد الوصول إليها.

الفرع الأول: التحليل الوصفي لعينة الدراسة

1- الجنس

جدول رقم (02-03): جدول يوضح توزيع أفراد العينة حسب الجنس

البيان	العدد	النسبة %
ذكر	38	95,0
أنثى	2	5,0
المجموع	40	100.0

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا عن نتائج برنامج(***SPSS***)

وانطلاقا من التصنيف الذي اعتمدنا عليه في الجدول السابق، يمكن توضيحة في الشكل التالي:

شكل رقم (02-01): شكل يوضح نسبة العينة حسب الجنس

المصدر: من اعداد الطالبتين بناءا عن نتائج برنامج(SPSS)

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب الجنس لأفراد العينة، حيث نجد أن نسبة مشاركة الذكور تمثل 95 **%**في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث**5%** وهذا يدل على أن إقبال الذكور على مهنة التدقيق خاصة مهنة مدقق الحسابات هي أكبر من الإناث.

2- **العمر**

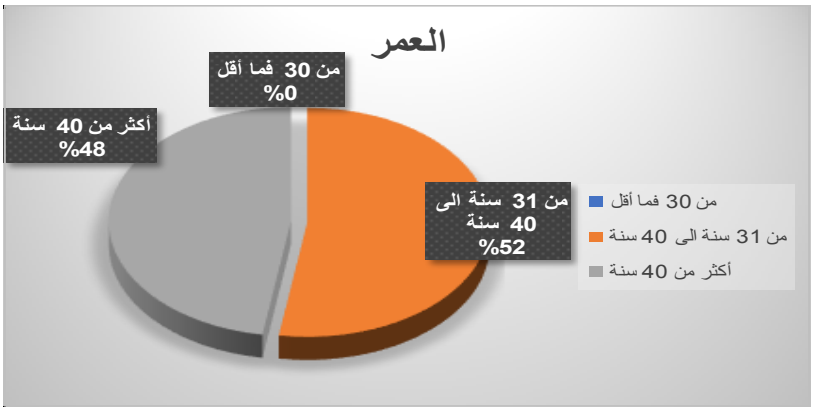
الجدول(02-04): يوضح الجدول توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية

البيان	العدد	النسبة %
من 31 سنة الى 40 سنة	21	52,5
أكثر من 40 سنة	19	47,5
المجموع	40	100,0

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا عن نتائج برنامج(SPSS)

ويمكن توضيح ذلك بالشكل التالي:

الشكل رقم(02-02): يوضح نسبة توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا عن نتائج برنامج(SPSS)

من خلال النتائج المبنية في الجدول أعلاه يتضح لنا توزيع النسب حسب العمر لعينة الدراسة، حيث نجد أن النسبة الأكبر كانت للفئة من 31 سنة إلى 40 سنة بنسبة **52,5 %** وتليها نسبة **47,5 %**، ويفسر هذا التوزيع بين الفئات العمرية لأفراد العينة بتركيزنا على الأفراد ذوي الأعمار المتقدمة نسبيا وذلك لكونها تجمع بين المستوى التعليمي العالي والخبرة الميدانية الكبيرة.

3- المؤهل العلمي

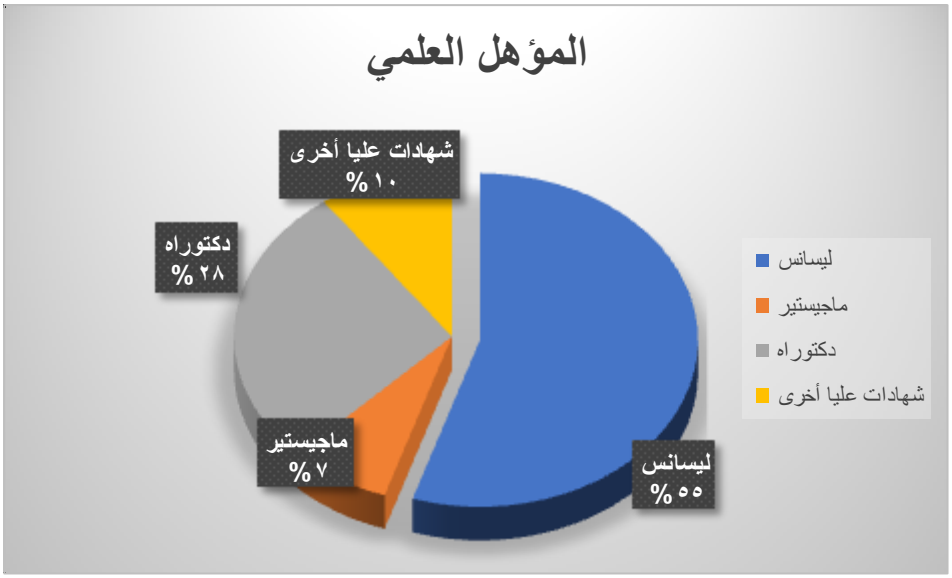
جدول رقم(02-05): الجدول يوضح توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

البيان	العدد	النسبة %
ليسانس	**22**	**55,0**
ماجيستير	**3**	**7,5**
دكتوراه	**11**	**27,5**
شهادات عليا أخرى	4	10,0
المجموع	40	100,0

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا عن نتائج برنامج(SPSS)

ويمكن توضيح ذلك بالشكل التالي:

شكل رقم(02-03): الشكل يوضح نسبة عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا عن نتائج برنامج(SPSS)

من خلال الجدول بين لنا أن أغلبية عينة الدراسة من حملة الشهادات الجامعية، نلاحظ أعلى نسبة هي لحملة شهادة ليسانس بنسبة 55 **%** وتليها نسبة 27,5 % من العينة لحملة شهادة دكتوراه، وهذا يدل على أن أصحاب العينة حاصلين على التعليم الكافي والملائم، وهذا يعني أن النسبة الأكبر من أفراد العينة لديهم خبرة كافية في مجال التدقيق والمحاسبة، أما المتبقي متحصلين على شهادة ماجستير وشهادات أخرى تراوحت بين نسبة 7.5 **%** إلى 10%.

4- الوظيفة

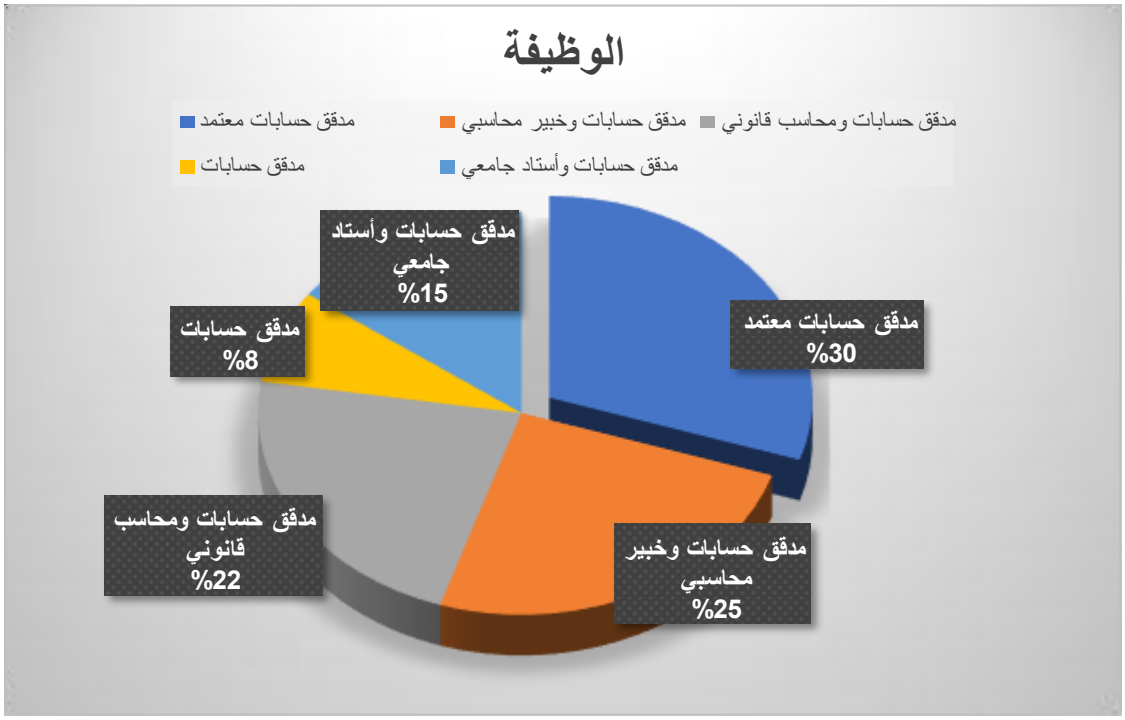
جدول رقم(02-06):الجدول يوضح توزيع العينة حسب الوظيفة

البيان	العدد	النسبة%
مدقق حسابات معتمد	12	30,0
مدقق حسابات وخبير محاسبي	10	25,0
مدقق حسابات ومحاسب قانوني	9	22,5
مدقق حسابات	3	7,5
مدقق حسابات وأستاذ جامعي	6	15,0
المجموع	40	100,0

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا عن نتائج برنامج(*SPSS*)

و الشكل التالي يوضح ذلك:

شكل رقم(02-04): الشكل يوضح نسبة توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا عن نتائج برنامج(SPSS)

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب الوظيفة الممارسة لعينة الدراسة، حيث نجد أن النسبة الأكبر كانت لمدقق الحسابات المعتمد بنسبة 30%، وتليها نسبة 25 % لمدقق حسابات وخبير محاسبي ونسبة 22 %لمدقق حسابات ومحاسب قانوني، ونسبة15 % لمدقق حسابات وأستاذ جامعي، أما المتبقية فقد حظيت بها مدقق الحسابات بنسبة 8% .

5- الأقدمية المهنية

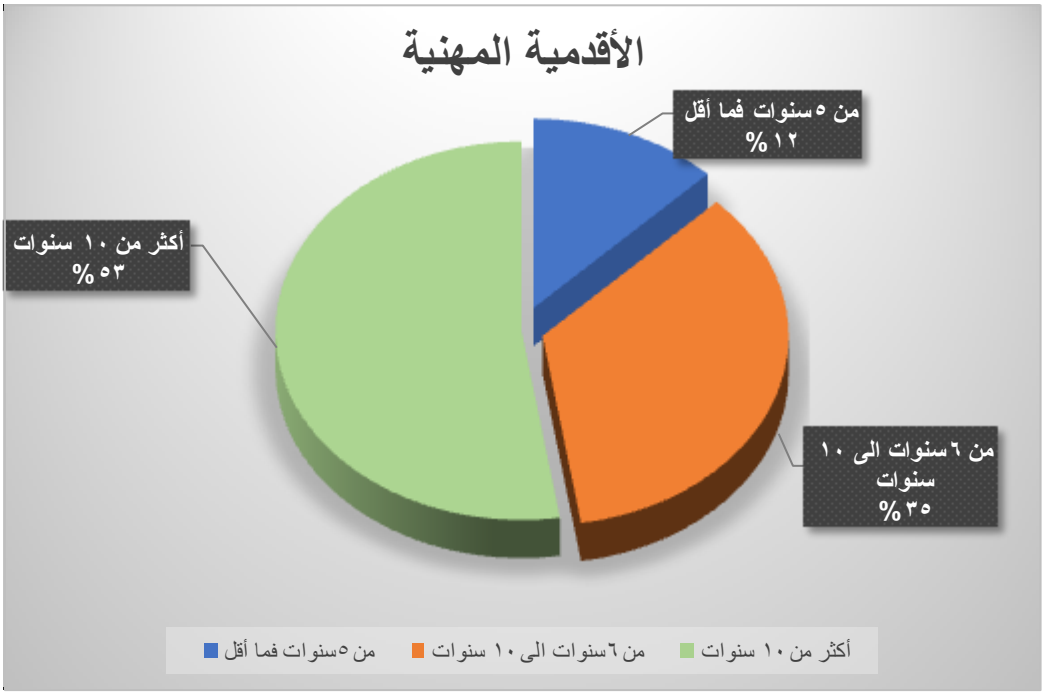
جدول رقم(02-07): الجدول يوضح توزيع عينة الدراسة حسب الأقدمية المهنية

البيان	العدد	النسبة %
من 5سنوات فما أقل	5	12,5
من 6سنوات الى 10 سنوات	14	35,0
أكثر من 10 سنوات	21	52,5
المجموع	40	100,0

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا عن نتائج برنامج(SPSS)

ويمكن توضيح ذلك بالشكل التالي:

شكل رقم(02-05): الشكل يوضح نسبة عينة الدراسة حسب الأقدمية المهنية



المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا عن نتائج برنامج(SPSS)

من خلال الجدول يتضح لنا توزيع النسب حسب الأقدمية المهنية لعينة الدراسة، حيث نجد النسبة الأكبر كانت للفئة الأكثر من 10 سنوات بنسبة 52,5 %، وتليها نسبة 35% للفئة التي تتراوح مابين 6سنوات إلى 10 سنوات وأن 12.5 % خبرتهم العملية أقل من 5سنوات، ويعود ذلك إلى أن طبيعة النشاط تستلزم أشخاص ذوي خبرة في هذا المجال.

الفرع الثاني: عرض ومناقشة نتائج الاستبيان

سنحاول عرض نتائج أقسام الاستبيان وتحليل آراء أفراد العينة انطلاقا من النتائج المستخرجة حسب برنامج ***SPSS*** لنفي أو تأكيد فرضيات الدراسة وهذا بعد ثبات وصدق عبارات الاستبيان.

1- مقياس الاستبيان

1-1- صدق المحكمين: مدى خضوع الاستبيان للتحكيم من طرف الأساتذة حيث تم عرض هذا الاستبيان على 3 أساتذة عاملين بجامعة غارداية وذلك من أجل حذف أو تعديل أو إضافة فقرات للتأكد من صحة وسلامة لغة الاستبيان.

1-2- صدق وثبات أداة الدراسة: للتأكد من ثبات الأداة استخدام معامل ألفا كرونباخ وهو مقياس أو مؤشر لقياس ثبات الاستبيان

1-3- معامل آلفا كرومباخ

سيتم التأكد من مدى ثبات أداة الدراسة (الاستبيان) والذي يعني استقرار هذه الأداة وعدم تناقضها مع نفسها أي قدرتها على الحصول على نفس النتائج في حالة ما إذا أعيد توزيعها على نفس العينة تحت نفس الظروف، وقد تم استخدام معامل ألفا كرومباخ (Cronbach's Alpha) بالاستعانة ببرنامج SPSS 20. لقياس الثبات وفي الجدول التالي ما تم الحصول عليه من نتائج، والنتائج مبينة في الجدول:

جدول رقم(02-08): الجدول يوضح إختبار الفا كرونباخ

البيان	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
مجموع عبارات الإستبيان	35	0.867

المصدر: من أعداد الطالبتين بناءا عن نتائج برنامج(SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معامل " آلفا كرومباخ " الكلي أكبر من (0,7)، ومنه فأداة القياس تتمتع بالثبات فيما يخص عينة الدراسة، ونسبة يمكن قبولها لأغراض التحليل، إذ أنها تجاوزت الحد الأدنى المعتمد في مثل هذه الدراسات، مما يعني إمكانية الاعتماد على الاستبيان في قياس المتغيرات المدروسة نظرا لقدرته على إعطاء نتائج متوافقة.

2- صدق الإتساق الداخلي:

2-1- الارتباط ما بين المحور الأول والمحور الثاني مصفوفة الارتباط

جدول رقم (02-09): الجدول يوضح صدق الاتساق الداخلي للمقياس

Correlations			
	كفاءة مستوى الأداء المهني لمدقق الحسابات	تأثير مهنة مدققي الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات	
كفاءة مستوى الأداء المهني لمدقق الحسابات	Pearson Correlation	1	,428**
	Sig. (2-tailed)درجة الحرية		0,006
	N	40	40
تأثير مهنة مدققي الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات	Pearson Correlation	,428**	1
	Sig. (2-tailed)درجة الحرية	0,006	
	N	40	40

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على برنامج (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط قوية ودالة إحصائية أي لها معنوية إحصائية وبالتالي فهناك صدق الاتساق الداخلي للمقياس.

3- تحليل نتائج الاستبيان بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري

3-1- تحليل نتائج الاستبيان بالنسبة لكفاءة مستوى الأداء المهني لمدقق الحسابات

3-2- تحليل نتائج الاستبيان بالنسبة لتأثير مهنة مدققي الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات

جدول رقم(02-10): جدول يوضح المتوسطات الحسابية و الإنحراف المعياري.

العبارات	Mean المتوسط الحسابي	Std. Deviation الانحراف المعياري
الكفاءة المهنية 1	4,3	0,464
الكفاءة المهنية 2	3,98	0,92
الكفاءة المهنية 3	4,35	0,662
الكفاءة المهنية 4	3,65	0,949

الكفاءة المهنية 5	3,9	0,496
الكفاءة المهنية 6	3,88	1,114
العناية المهنية 1	4,52	0,506
العناية المهنية 2	4,25	0,63
العناية المهنية 3	4,15	0,77
العناية المهنية 4	2,93	0,694
استقلالية مدقق الحسابات 1	3,82	0,931
استقلالية مدقق الحسابات 2	3,38	0,774
استقلالية مدقق الحسابات 3	3,33	0,764
استقلالية مدقق الحسابات 4	3,85	0,483
نزاهة مدقق الحسابات 1	4	0,32
نزاهة مدقق الحسابات 2	4,4	0,496
نزاهة مدقق الحسابات 3	3,9	0,672
نزاهة مدقق الحسابات 4	4,43	0,501
نزاهة مدقق الحسابات 5	3,75	0,927
نزاهة مدقق الحسابات 6	4,03	0,357
المتوسط العام للمحور الأول	3,94	0,67
سمعة مدقق الحسابات 1	3,28	0,599
سمعة مدقق الحسابات 2	3,38	0,628
سمعة مدقق الحسابات 3	2,83	0,931
سمعة مدقق الحسابات 4	2,68	0,917
سمعة مدقق الحسابات 5	2,37	0,586
سمعة مدقق الحسابات 6	3,1	0,928
وجود أساس 1	3,88	0,335
وجود أساس 2	3,82	0,501
وجود أساس 3	3,42	0,675
وجود أساس 4	3,58	1,196
وجود أساس 5	3,33	0,888
وجود أساس 6	3,93	0,797

حقوق المساهمين 1	3,1	0,841
حقوق المساهمين 2	3,73	0,816
حقوق المساهمين 3	4,03	0,862
حقوق المساهمين 4	3,75	,439
حقوق المساهمين 5	3,57	,712
المعاملة العادلة 1	3,60	1,008
المعاملة العادلة 2	3,25	1,127
المعاملة العادلة 3	3,47	,716
المعاملة العادلة 4	3,25	,809
دور أصحاب المصالح 1	3,77	,947
دور أصحاب المصالح 2	3,62	,490
دور أصحاب المصالح 3	3,78	,423
دور أصحاب المصالح 4	3,88	,335
دور أصحاب المصالح 5	2,93	,616
دور أصحاب المصالح 6	3,30	,791
الإفصاح والشفافية 1	3,67	,764
الإفصاح والشفافية 2	3,70	,992
الإفصاح والشفافية 3	3,00	1,155
الإفصاح والشفافية 4	3,85	,362
الإفصاح والشفافية 5	3,48	,933
الإفصاح والشفافية 6	3,05	,846
مسؤوليات مجلس 1	3,62	,705
مسؤوليات مجلس 2	3,62	,705
مسؤوليات مجلس 3	3,48	,716
مسؤوليات مجلس 4	3,57	,712
مسؤوليات مجلس 5	3,50	1,086
مسؤوليات مجلس 6	3,35	1,001
المتوسط العام للمحور الثاني	3,45	0,77

المصدر: من إعداد الطالبتين بناءا على برنامج (SPSS)

النتائج المتعلقة لكفاءة مستوى الأداء المهني لمدقق الحسابات:

يظهر الجدول التالي تحليل عبارات المحور الأول من الاستبيان لكفاءة مستوى الأداء المهني لمدقق الحسابات وذلك من خلال المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة.

التحليل: يتضح من خلال الجدول رقم (02-10) أن المتوسطات الحسابية تدل على وجود اتفاق بين أفراد عينة الدراسة، وهذا يدل على أن الكفاءة المهنية هي الركيزة الأساسية التي تقوم عليها مهنة مدقق الحسابات، وذلك لما لها من تأثيرات إيجابية على شكل التقارير التي يعدها مدقق الحسابات والتي تعتبر المرآة العاكسة والصورة الحقيقية لوضعية المؤسسة بالنسبة لذوي العلاقة.

وبصفة عامة يمكن القول أن جميع أراء أفراد عينة الدراسة حول محور كفاءة مستوى الأداء المهني لمدقق الحسابات كانت إيجابية وهو ما يشير إليها الجدول رقم (10)، حيث قدر المتوسط الحسابي العام ب **(3.94)** ذات الانحراف المعياري **(0.67)** ذات الاتجاه العام "موافق" وهو مايدل على أن مدقق الحسابات يحافظ على استقلاليته مهما كانت الظروف، وأنه لا يخضع للضغوطات والمصالح الشخصية، إذ تعتبر الاستقلالية والكفاءة المهنية الركيزة الأساسية لعملية تدقيق الحسابات، حيث إذا فقدت هذه الخصائص فإنه لا جدوى من هذه المهنة.

النتائج المتعلقة بتأثير مهنة مدققي الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات:

يظهر الجدول رقم (02-10) للجزء الثاني تحليل عبارات المحور الثاني من الاستبيان لتأثير مهنة مدققي الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات.

التحليل: من خلال الجدول رقم (10) يتضح لنا أن المتوسطات الحسابية لأغلب العبارات تدل على وجود اتفاق بين أفراد عينة الدراسة بشأن عبارات المحور الثاني من استمارة الاستبيان وذلك حسب إجابات أفراد العينة والتي كان اتجاهها العام "موافق".

وبصفة عامة يمكن القول أن جميع أراء أفراد العينة حول العبارات التي تخص المحور الثاني تأثير مهنة مدققي الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات كانت إيجابية وهو ما يشير إليه الجدول رقم(10)، حيث قدر المتوسط العام **(3.45)** والانحراف المعياري **(0.77)** ذات الاتجاه العام "موافق"، وهذا يدل على أن مهنة تدقيق الحسابات تؤثر في تفعيل آليات حوكمة الشركات.

الفرع الثالث: نتائج الدراسة

من خلال تحليل نتائج الاستبيان والأدوات الإحصائية تم التوصل إلى النتائج التالية:

الفرضية الأولى: يتمتع مدققي الحسابات بالكفاءة المهنية التي تمكنهم من تفعيل آليات حوكمة الشركات:

من خلال الجدول رقم (10) الذي يوضح نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول كفاءة مستوى الأداء المهني لمدقق الحسابات تبين أن مدقق الحسابات يتمتع بالكفاءة والاستقلالية والنزاهة والسمعة في أداء مهنته، وهذا بالاستناد إلى أراء عينة الدراسة والتي قدر المتوسط العام لهذا المحور ب (3.94) والانحراف المعياري (0.67) ذات الاتجاه العام وفق سلم ليكارت "موافق" ، ومنه نستنتج أن الفرضية الأولى محققة.

الفرضية الثانية: توجد علاقة بين كفاءة مدققي الحسابات وتفعيل آليات حوكمة الشركات:

من خلال الجدول رقم (10) الذي يوضح لنا نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري تبين لنا أن الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات تعتبر عاملا مؤثرا في تفعيل آليات حوكمة الشركات، نستخلص مما سبق أن الفرضية الثانية محققة.

الفرضية الثالثة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية بين كفاءة مدققي الحسابات وتفعيل آليات حوكمة الشركات:

من خلال الجدول رقم (10) الذي يوضح لنا نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني من الاستبيان "تأثير مهنة مدققي الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات"، تبين لنا أن هنالك تأثيرا كبيرا لمدقق الحسابات على تفعيل آليات حوكمة الشركات بالتالي يثبت تحقق الفرضية .

خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل الجانب التطبيقي لموضوع الدراسة تقييم كفاءة مدققي الحسابات ودورها في تفعيل آليات حوكمة الشركات دراسة ميدانية– حالة غرداية و ورقلة– حيث حاولنا إسقاط ما تناولناه في الفصل الأول على أرض الواقع على عينة من مجتمع الدراسة، ولقد تمت معالجة الموضوع بإتباع طريقة الاستبيان التي شملت فئات معينة منهم أكاديميين ومهنيين في الاختصاص، وذلك من خلال تحليله بناء عن مجموعة من النتائج المتوصل إليها حيث تم استنتاج أن مدقق الحسابات هو الركيزة الأساسية في الشركات وذلك راجع للدور الفعال الذي يقوم به مدقق الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات.

الخـــاتمـــة

خـــاتمـة :

إن سلسلة الأزمات المالية المختلفة التي حدثت في الكثير من الشركات أدت بها إلى افتقاد ثقة المستثمرين بسبب عدم الصدق في المعلومات المالية والتلاعبات المحاسبية التي حدثت فيها، ويرجع السبب في ذلك لعدم نزاهة مدقق الحسابات في المصادقة على المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية، الأمر الذي أدى إلى اتخاذ إجراءات من أجل تفادي وقوع مثل هذه الفضائح بهدف إرجاع الثقة لمهنة التدقيق وتدعيم التطبيق الجيد لمبادئ الحوكمة و المرتبطة بمجلس الإدارة، بالإضافة إلى الاهتمام أكثر بالمراجعة الخارجية نظرا للدور المهم الذي تقوم به في قلب نظرية الوكالة والحوكمة واتضح لنا الأهمية البالغة التي يلعبها مدقق الحسابات في الشركات وعلى رأسها اكتشاف كل أنواع التلاعب التي يمكن أن تحدث.

و من خلال تناولنا لموضوع تقييم كفاءة مدققي الحسابات ودورها في تفعيل آليات حوكمة الشركات، فقد حاول هذا الأخير معالجة إشكالية البحث التي تدور حول" كيف تساهم كفاءة مدقق الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات بالجزائر، من وجهة نظر عينة من مدققي الحسابات بولايتي غرداية و ورقلة ؟، مجسدين ذلك على الواقع العملي، من خلال قيام الطالبتين بدراسة استقصائية لعينة من مهنيين أهل الاختصاص على مستوى ولاية غرداية و ورقلة، وذلك عن طريق استعمال أداة الاستبيان لجمع المعلومات، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من جهة أخرى، من خلال الفصلين السابقين وبالاعتماد على الفرضيات الأساسية التي تم وضعها يمكن عرض أهم النتائج التي تم استخلاصها عن طريق الفرضيات وكذا عرض الاقتراحات وأفاق البحث:

أولا: الاستنتاجات

بعد دراستنا لمختلف الجوانب المتعلقة بكل من حوكمة الشركات والمراجعة الخارجية للحسابات وخصوصا الاتجاهات الحديثة لها، وكذا محاولة تبيين دور مدقق الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات، ثم قيامنا بالدراسة والتحليل لآراء أصحاب الاختصاص في مجال تدقيق الحسابات، توصلنا إلى النتائج التالية:

- هنالك تأثير كبير لكفاءة واستقلالية مدقق الحسابات على تفعيل آليات حوكمة الشركات؛
- تأكد مدقق الحسابات من مدى التزام الشركة بقواعد الشفافية والإفصاح يساعد على الحوكمة الجيدة للشركات؛

- التفاعل الجيد بين مدقق الحسابات ومختلف أطراف حوكمة الشركات المساهمون، مجلس الإدارة، بما فيها الكشف عن التصرفات الغير قانونية، يساهم في تفعيل آليات الحوكمة على مستوى الشركات الجزائرية؛
- اتفاق أفراد عينة الدراسة على أن مدقق الحسابات مسؤول عن اكتشاف جميع حالات الأخطاء والغش في الشركات والإبلاغ عن نواحي القصور في القوائم المالية؛
- أن مراجعة الخارجية تعتبر أحد أهم عناصر تطبيق الحوكمة في الشركات
- وضع أسس نظام رقابة داخلية فعال وأهلية واستقلالية مدققي الحسابات ووجود تقارير للمدقق تساهم بشكل رئيسي في تحسين الحوكمة؛
- إدراك العديد من ذوي الاختصاص بمراجعة الخارجية بالدور الذي يلعبه مدقق الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات.

ثانيا: الاقتراحات

من أجل تجسيد الدور الفعلي والحقيقي لمدقق الحسابات بمنظومة الشركات الجزائرية، لابد من الأخذ بعين الاعتبار ضرورة ترسيخ الركائز الأساسية للحوكمة بصفة عامة، بالإضافة إلى تفعيل دور مدقق الحسابات فيها، ومن هنا ندرج التوصيات الآتية:

- تبني الجزائر لمعايير المراجعة الدولية وخاصة منها ما يتعلق بالحوكمة من خلال عقد الدورات التدريبية التأهيلية اللازمة والعمل على متابعة تحديث وتطوير التطبيقات السليمة لتلك المعايير؛
- يجب الأخذ بالحوكمة كمنهج أساسي لتحقيق استدامة الأنشطة الاقتصادية وبالتالي التركيز على متطلباتها من رقابة والمراجعة الخارجية لتحقيق ذلك؛
- لا بد من إلزام مدققي الحسابات بإعداد تقرير خاص حول مدى التزام الشركات بتطبيق مبادئ الحوكمة؛
- تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر لعملية تدقيق الحسابات خصوصا على مستوى الشركات؛
- عقد دورات تدريبية، ندوات متخصصة وكذا مؤتمرات علمية بصفة مستمرة وهذا فيما يخص حوكمة الشركات ودور مدقق الحسابات فيها، يحضرها كل من المهنيين والأكاديميين؛
- إدخال وتعزيز ثقافة حوكمة الشركات ضمن مفاهيم الثقافة السائدة لدى كل من مسؤولي ومدراء الشركات، ومدققي الحسابات والخبراء المحاسبين؛

- تحديد حد أدنى لأتعاب مدققي الحسابات مع تبيان النظام المناسب المتبع في تحديد تلك الأتعاب خصوصا على مستوى الشركات؛
- ضرورة إعادة تنظيم وظيفة مدقق الحسابات في الشركات الجزائرية بما يضم استقلاليتها، موضوعيتها وكفاءة وفعالية عملياتها لأنها تعتبر الأساس لقيام حوكمة جيدة.
- ضرورة وضع ميثاق أو دليل يوضح القواعد والممارسات المثلى للحوكمة على مستوى الشركات في الجزائر، وذلك بالموازاة مع صدور ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات سنة2009 .

آفاق البحث:

- تناول نفس الموضوع مع توسيع عينة الدراسة لتشمل أراء مدراء الشركات والمؤسسات؛
- تعميم الاستبيان على عدد أكبر من أصحاب المصالح خاصة الموردين والدائنين؛
- دراسة مقارنة لحوكمة شركتين ذات قاعدة عريضة من المساهمين وفي إطار سوق مالي أكثر كفاءة؛
- المراجعة الخارجية كمدخل لجودة حوكمة الشركات؛
- آثر اعتماد حوكمة الشركات في تفعيل المراجعة الداخلية في الجزائر؛
- دراسة حوكمة الشركات ضمن قطاع آخر لتعدد القطاعات التي تشملها الحوكمة مثل القطاع البنكي على سبيل المثال:

  تأثير تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على القطاع البنكي في الجزائر.

قائمـــــة

المراجـــع

أولا:المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1- خالد أمين عبد الله، **علم تدقيق الحسابات**، دار وائل للنشر، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2001.

2- إدريس عبد السلام اشتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة العربية، الطبعة الرابعة، بيروت، 1996.

3-رأفت سلامة محمود وأحمد يوسف كلبونة وعمر محمد زريقات، **علم تدقيق الحسابات**، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة، عمان، الأردن، 2011.

4- هادي التميمي،**مدخل إلى التدقيق**، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000

5- عبد الفتاح الصحن ومحمد سمير الصبان وشريفة علي حسن، **أسس المراجعة**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.

6-حسين القاضي و حسين دحدوح، **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية**، مؤسسة الوراق، عمان، الأردن، .1999

7- محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، **المراجعة وتدقيق الحسابات**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003

8-حمد سمير الصبان وعبد الله هلال، **الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998.

9- حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

10- محمد بوتين، **المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، الجزائر، 2005، ص 13- 14.

11- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب،" **دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات**"، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، .الطبعة الأولى،2009 .

12- نصر على عبد الوهاب وشحاتة السيد شحاتة، **ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات"مدخل للارتقاء بجودة المراجعة والحد من انهيار الشركات"**، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، الإسكندرية،.2013

13- عمر إقبال وتوفيق المشهداني ،**تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها** "**إطار مفتوح** ،مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ،العدد02، .2012

14- طارق عبد العال حماد ، **حوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، الإسكندرية، .2007

15- طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات(المفاهيم،المبادئ، التجارب، المتطلبات)، ط2،الدار الجامعية، مصر، 2007

16- نصر على عبد الوهاب، شحاتة السيد شحاتة، **ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات"مدخل للإرتقاء بجودة المراجعة والحد من انهيار الشركات"**، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، الإسكندرية،.2013

17- عبد الرؤوف جابر، **الرقابة المالية والمراقب المالي**، دار النهضة العربية، لبنان، بيروت، ط1، 2004.

18- خالد زاغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي،" **الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**"،دار المستقبل للنشر والتوزيع، الاردن،ط1.

19- ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر،11 مارس 2009.

البحوث والدراسات :

1- عبدي نعيمة،" **اثر هيكل الملكية في تحقيق فعالية حوكمة المؤسسات**" دراسة حالة الجزائر: بالإسقاط على عينة من مؤسسات المساهمة خلال الفترة2010-2013، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة.

2- نسرين حشيشي، **دور محافظ الحسابات في تقييم نظام الرقابة الداخلية**، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر بسكرة،2011-2012

3- هيدوب ليلى ريمة، **المراجعة كمدخل لجودة حوكمة الشركات**، مذكرة ماستر غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، جوان 2012

4- بسمة حسن مسحال، **دور استقلالية المراجع الحسابات الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في فلسطين**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر-غزة،2013-2014.

5- سامح محمد رضا رياض أحمد، "**دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية**"، دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الأردن2011.

6- رأفت حسين مطير، "آليات تدعيم دور المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات"، محاضرة في قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية.

7- عبدي نعيمة،" **دور أليات الرقابة في تفعيل حوكمة الشركات- دراسة حالة الجزائر**"، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية مؤسسة، جامعة ورقلة،2009

8- عهد علي سعيد، "**الآثر المتوقع لحوكمة الشركات على مهنة المراجعة في سوريا دراسة ميدانية**" رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد،جامعة تشرين،2009.

9- صديقي خضرة، واقع تطبيق الحوكمة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة ا ن سي أي رويبة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان2014-2015.

10- فداق أمينة، **تأثير آليات حوكمة المؤسسات الجزائرية الاقتصادية على جودة المراجعة الخارجية**، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير محاسبة، علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، 2009.

11- بورحلة جميلة وبلحوة ريمة,**دور المراجعة الخارجية في تفعيل حوكمة الشركات في الجزائر**,رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر، محاسبة ومراجعة، علوم التسيير، جامعة آكلي محند اولحاج،بويرة،2013.

12- شراد محمد أصيل، "**المراجعة الخارجية كآلية لتفعيل مبادئ حوكمة الشركات في الجزائر**"، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماسترفي العلوم الإقتصادية، تخصص مالية وحاكمية المؤسسات 2015-2016.

13- حمادي نبيل، **التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات**، رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر، علوم ومحاسبة، علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي, الشلف،2008.

14- حمد يوسف سالم، **استخدام نظرية تكلفة الوكالة في تحليل الطلب على جودة المراجعة**، دراسة تطبيقية على شركات المساهمة في سلطة عمان، مجلة آفاق جديدة، العدد04، جامعة المنوفية، مصر، 1994.

15- بن غرابي سارة وعزي نعيمة، **دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة**، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، محاسبة ومراجعة، علوم التسيير،جامعة آكلي محند أولحاج، البويرة، 2013.

16- عمر علي عبد الصمد، **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات**، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة المدية،2008 .

17- حمادي نبيل، **التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة الشركات**،رسالة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، علوم ومحاسبة، علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2008.

18- السعيد دراجي، **الأزمة المالية العالمية: أسبابها وتداعياتها وآثارها على الاقتصاد العربي والبديل التمويلي الإسلامي**، جامعة العلوم الإسلامية، قسنطينة، 2010.

19- حسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة **الشركات وآثرها على الإفصاح في المعلومات المالية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010.

20- غريب سالم سيف، **دور استقلالية المدقق الخارجي في تحقيق متطلبات الحوكمة في الجمعيات في دولة الكويت وأثره على مصداقية المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير قسم المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط،2012.

21- محمد جميل حبوش، **مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات دراسة تحليلية لآراء المراجعين الداخليين، والمراجعين الخارجين ومدراء الشركات المساهمة** رسالة ماجستير، جامعة غزة ،2007.

22- انتصار حسين علي عبد الله، **لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات و أثرها على جودة التقارير المالية**" أطروحة دكتوراه في المحاسبة جامعة الرباط الوطني، السودان،2016.

23- عابدي دلال، **حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، غير منشورة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2016 .

الملتقيات:

1- جاو جدو رضا، مايو عبد الله، مداخلة بعنوان"**تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات والمنهج المحاسبي السليم و متطلبات ضرورة لإدارة المخاطر في المؤسسات الاقتصادية**"محور المداخلة" **مبادئ وممارسات الحوكمة المحاسبية**"، الملتقى الدولي الأول حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة ، جامعة العربي بن مهيدي كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية07-08ديسمبر2010، أم البواقي.

2- عزيزة بن سمينة، **حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني**،الملتقى الدولي السابع ، بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، يومي 03- 04 ديسمبر 2012.

3- براق محمد، قمان عمر،" دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية و الخارجية للحد من الفساد المالي والإداري"، ملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، الجزائر، 7/6ماي،2012.

4- شهيرة عبد الشهيد، ورقة عمل "قواعد إدارة الشركات تصبح سعيًا دوليًا"، مركز المشروعات الدولية الخاصة، سبتمبر 2001.

منشورات مؤسسة:

1- مركز المشروعات الدولية الخاصةCIPE، "**تأسيس حوكمة الشركات في الأسواق الصاعدة**"، القاهرة،2005.

المجلات:

1- حبار عبد الرزاق، **الالتزام بمتطلبات لجنة بازل كمدخل لإرساء الحوكمة في القطاع المصرفي العربي**"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد07، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف.

2- عمر إقبال وتوفيق المشهداني ،**تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها** "**إطار مفتوح** ،مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ،العدد02، 2012.

الجرائد والقرارات:

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، قانون 01/10 **يتعلق بمهن خبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد42، الجزائر، الصادر بتاريخ 29يوليو2010 المادة 22.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، مقرر يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، رقم 002، الجزائر، 04 فيفري 2016.

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية:

1- *Cadbury Commission, 1992. Code of Best Practice: Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance (Gee and Co, Ltd., London, UK).*

2- *Higgs, D, Review of the Role and Effectiveness of Non-executive Directors, The -Department of Trade and Industry; London,(2003).*

3- *Myners, P. Review of the impediments to voting UK shares, (2004).*

4-*Rapport Vienot, Rapport du comité sur le gouvernement d'entreprise AFEPMEDEF, Juillet. (1999) .*

5-*Rapport Bouton, Pour un meilleur gouvernement des entreprises cotées, AFEP/AGREF MEDEF, septembre (2002).*

6-*Viénot Committee, 1995.*

7-*Marini Committee, 1996.*

8--*OCDE : « princip- OCDE, Principes de la gouvernement d'entreprise, 2004, sur le site d'Internet : http://www.oecd.org*

es de gouvernement d'entreprise » 2004, ocde : www.oecd.org-

9-*Fodil Ajoud "La réputation de l'audit externe et les mécanismes de gouvernement d'entreprise: Interactions et effet sur la performance.2007"*

10- Franck Bancelle, La gouvernance des Entreprises , économica, Paris, 1997.

11- Solomon and Bernnan Corporate Governance Accountability and Mechanisms Accountability : An Overview 2008.
12- Imhaff, and Eugene Accounting quility Auditing and Corporate Governance 2003

المراجع الإلكترونية:

1- http://www.accountability.org/.2018/05/15

2– الاتحاد الدولي للمحاسبين، ماهي معايير المراجعة الدولية، ص1، 2018/05/15
https://Mouhasaba.3oloum.org/t 89-topic

3- المجلس الوطني للمحاسبة ص 01، 2018/05/22 *http://www.cnc.dz/contact.asp*

فهـرس

الموضوعـات

تقييم كفاءة مدققي الحسابات ودورها في تفعيل آليـــــات حوكمـــــة الشركـــات

فهرس الموضوعات

إهداء	
كلمة شكر وتقدير	
الملخص	VI
فهرس المحتويات	VII
قائمة الجداول	VIII
قائمة الأشكال	IX
قائمة الملاحق	X
قائمة الاختصارات والرموز	XI
المقدمة	
توطئة	أ
إشكالية الدراسة	ب
فرضيات الدراسة	ت
مخطط الدراسة	ث
مبررات اختيار الموضوع	ج
أهداف الدراسة	ح
أهمية الدراسة	خ
حدود الدراسة	د

منهج الدراسة والأدوات المستخدمة	ذ
تقسيمات البحث	ر
صعوبات البحث	ز
الفصـــــل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية لتقييم كفاءة مدققي الحسابات ودورها في تفعيل آليات حوكمة الشركات	
تمهيد	02
المبحث الأول : الإطار النظري لتدقيق الحسابات	**03**
المطلب الأول: التطور التاريخي لتدقيق الحسابات	03
الفرع الأول: مراحل التطور التاريخي لتدقيق الحسابات	03
1- الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500	03
2- الفترة من1500 حتى 1850	04
3- الفترة من1850 حتى 1905	04
4- الفترة من1905 حتى وقتنا الحاضر	04
الفرع الثاني: مفهوم تدقيق الحسابات وأهميته	05
1- مفهوم تدقيق الحسابات	05
2- أهمية تدقيق الحسابات	05
الفرع الثالث: أهداف وأنواع تدقيق الحسابات	06
1- أهداف تدقيق الحسابات	06
1-1- الأهداف التقليدية	06
1-2- الأهداف الحديثة	06
2- أنواع تدقيق الحسابات	06
2-1- من حيث درجة الإلزام	06
2-2- من حيث حجم التدقيق	07
2-3- من حيث التوقيت	07
2-4- من حيث الهيئة التي تقوم بعملية التدقيق	07
المطلب الثاني: معايير التدقيق في ظل الحوكمة	09
الفرع الأول: معايير التدقيق المتعارف عليها	09
الفرع الثاني: معايير تدقيق الحوكمة في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها	10
1- المعايير العامة	10

1-1- التأهيل العلمي والعملي	10
1-2- معيار الإستقلالية	11
1-3- بذل العناية المهنية	11
2- معايير العمل الميداني	11
2-1- التخطيط للعمل والإشراف على المساعدين	12
2-2- تقييم نظام الرقابة الداخلية	12
2-3- الحصول على أدلة إثبات	12
3- معايير إعداد التقرير	13
3-1- إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولا	13
3-2- الثبات والإستمرار في تطبيق المبادئ المحاسبية	13
3-3- الإفصاح عن المعلومات المناسبة في القوائم المالية	13
3-4- معيار إبداء الرأي	14
المبحث الثاني: آليات حوكمة الشركات	15
المطلب الاول: الإطار النظري لحوكمة الشركات	15
الفرع الاول: مفهوم حوكمة الشركات وأهم الاطلراف المعنية بالحوكمة	15
1- نظرية الوكالة	15
2- مفهوم حوكمة الشركات	16
3- الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	18
3-1- المساهمون	18
3-2- مجلس الإدارة	18
3-3- الإدارة	18
3-4- أصحاب المصالح	18
الفرع الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات	18
1- أهمية حوكمة الشركات	18
2- أهداف حوكمة الشركات	19
الفرع الثالث: الآليات الرقابية الداخلية والخارجية لحوكمة الشركات	20
1- الآليات الرقابية الداخلية لحوكمة الشركات	20
1-1- لجنة المراجعة	20
1-2- مجلس الإدارة	21
1-3- التدقيق الداخلي	22
2- الآليات الرقابية الخارجية لحوكمة الشركات	22
2-1- التدقيق الخارجي	22
2-2- منافسة سوق المنتجات(الخدمات) وسوق العمل الإداري	23

2-3- الإندماجات والإكتسابات	23
2-4- التشريع والقوانين	24
المطلب الثاني: انهيار الشركات والأزمات الاقتصادية وإصلاحات الحوكمة	24
الفرع الاول: انهيار الشركات والحوكمة	24
1- انهيار شركة وورلد كوم	25
2- انهيار شركة إنرون	25
3- انهيار بنك بارنج	26
الفرع الثاني: الأزمات الاقتصادية والحوكمة	27
1- أزمة الكساد1929	27
2- الأزمة الآسيوية1997	27
3- الأزمة المالية العالمية	28
الفرع الثالث: إصلاحات الحوكمة بعد الأزمات والانهيارات	28
1- النموذج الأنجلوساكسوني- إصلاحات بريطانيا و الو.م.أ	28
1-1- إصلاحات بريطانيا	28
1-1-1- تقرير كادبوري	29
1-1-2- تقرير روتمان	29
1-1-3- تقرير غرينبوري	29
1-1-4- تقرير هامبل	29
1-1-5- الكود الموحد	30
1-1-6- تقرير هيغز	30
1-1-7- تقرير سميث	31
1-1-8- تقرير مينرس	31
1-2- الإصلاحات في الولايات المتحدة الأمريكية	31
1-2-1- تقرير الشريط الأزرق	31
1-2-2- قانون ساربانز أوكسلي	31
2- التقارير الفرانكفونية (فرنسا)	32
2-1- تقرير فينو الأول 01	32
2-2- تقرير ماريني	33
2-3- تقرير فينو الثاني 02	33
2-4- تقرير بوتون	34
3- الإصلاحات العالمية في مجال الحوكمة *ECDO*	35
3-1- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات	36
3-2- حفظ حقوق جميع المساهمين	36

3-3- المعاملة المتساوية بين جميع المساهمين	36
3-4- دور أصحاب المصالح في أساليب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة	36
3-5- الإفصاح والشفافية	36
3-6- مسؤوليات مجلس الإدارة	36
المطلب الثالث: دور مدقق الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات	38
الفرع الأول: أداء المراجعة الخارجية في حوكمة الشركات	38
1- المراجعة الخارجية آلية رقابة ضمن علاقة الوكالة	38
2- المراجعة الخارجية كآلية تسمح بتخفيض تأثيرات الاختيار العكسي	38
الفرع الثاني:المراجعة الخارجية كآلية حوكمة تسمح من منطق نظري بإخفاء عجز الأنظمة الأخرى	39
الفرع الثالث: المراجعة الخارجية في قلب حوكمة الشركات	41
الفرع الرابع: الإستفادة من عمل مدقق الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات	42
1- مسؤولية مدقق الحسابات عن تقييم نظام الرقابة الداخلية	42
1-1- مدى مسؤولية مدقق الحسابات على نظام الرقابة الداخلية	42
1-1-1- مسؤولية مدقق الحسابات بالنسبة لنظام الرقابة الإدارية	43
1-1-2- مسؤولية مدقق الحسابات بالنسبة لنظام الرقابة المحاسبية	43
1-1-3- انعكاسات تقييم نظام الرقابة الداخلية على حوكمة الشركات	44
2- مسؤولية مدقق الحسابات في اكتشاف الأخطاء والغش	44
2-1- تعريف الأخطاء والغش	44
2-2- الدراسات التي أهتمت بأن مدقق الحسابات يعتبر مسؤولا عن اكتشاف الأخطاء والغش	45
3- مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف التصرفات غير القانونية	45
3-1- ردود الفعل اتجاه مسؤولية مدقق الحسابات في اكتشاف تصرفات غير قانونية	46
المبحث الثالث: الأدبيات التطبيقية(الدراسات السابقة)	47
المطلب الأول: الدراسات السابقة العربية	47
الفرع الأول: الدراسات السابقة المحلية	47
الفرع الثاني: الدراسات السابقة الأجنبية بالغة العربية	49
المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية	52
المطلب الثالث: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة	53
الفرع الأول: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة المحلية	53
الفرع الثاني: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة العربية	54
الفرع الثالث: مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة الأجنبية	55
الفرع الرابع: أوجه الإختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة	55
خلاصة الفصل الأول:	56

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لعينة من مدققي الحسابات بولاية غرداية و ورقلة	
تمهيد:	61
المبحث الأول: مدقق الحسابات وواقع حوكمة الشركات في الجزائر	62
المطلب الأول: الإطار العام لممارسة مهنة مدقق الحسابات	62
الفرع الأول: لمحة تاريخية عن مهنة مدقق الحسابات	62
1- غداة الإستقلال	62
2- الفترة من 1969 إلى 1980	62
3- الفترة 1982 إلى 1988	62
4- الفترة مابعد الإصلاحات	63
5- معايير التدقيق الجزائرية	63
الفرع الثاني: تعريف مدقق الحسابات وشروط ممارسة المهنة	63
1- تعريف مدقق الحسابات	63
2- شروط ممارسة المهنة	64
الفرع الثالث: الهيئة المشرفة على مهنة مدقق الحسابات والجهات المكلفة بتعيينه	64
1- الهيئة المشرفة على مهنة مدقق الحسابات	64
1-1- الغرفة الوطنية لمدقق الحسابات	64
1-2- تعيين مدقق الحسابات	65
المطلب الثاني: صفات ومهام ومسؤوليات مدقق الحسابات	66
الفرع الأول: صفات ومؤهلات مدقق الحسابات	66
1- الاستقلالية والموضوعية	66
2- النزاهة والأمانة	67
3- الكفاءة المهنية	67
4- مؤهلات مدقق الحسابات	68
الفرع الثاني: مهام ومسؤوليات مدقق الحسابات	68
1- مهام مدقق الحسابات	68
2- مسؤوليات مدقق الحسابات	69
3-3- المسؤولية المدنية	69
3-4- المسؤولية الجزائية (الجنائية)	69
3-5- المسؤولية التأديبية(الإنظباطية)	70
المطلب الثالث: واقع حوكمة الشركات في الجزائر وواقع تطبيقها	71
الفرع الأول: واقع حوكمة الشركات في الجزائر	70
الفرع الثاني: تحديات تطبيق حوكمة الشركات	71
1- الفساد	71

2- الممارسة العملية والديمقراطية	71
3- احترام سلطة القانون	71
4- إنشاء علاقة سليمة بين أصحاب المصالح	72
الفرع الثالث: إجراءات تحسين حوكمة الشركات في الجزائر	72
1- إجراءات قصيرة الآجل	72
2- إجراءات متوسطة الآجل	73
المبحث الثاني: الطريقة والأدوات المستخدمة ونتائج الدراسة	74
المطلب الأول: الطريقة المستخدمة في الدراسة	74
الفرع الأول: أدوات الدراسة	74
الفرع الثاني: عرض وتصميم استمارة الاستبيان	74
1- تصميم الاستبيان	75
1-1- مرحلة تصميم الإستمارة	75
1-2- أقسام ومحاور الدراسة	75
1-2-1- هيكل الاستبيان	75
1-2-2- نشر وتوزيع الإستمارة	75
1-2-3- العراقيل والصعوبات الخاصة بالإستبيان	75
الفرع الثالث: منهجية الدراسة الميدانية	76
1- مجتمع وعينة الدراسة	76
1-1- مجتمع الدراسة	76
1-2- عينة الدراسة	76
المطلب الثاني: عرض ومناقشة النتائج	77
الفرع الأول: التحليل الوصفي لعينة الدراسة	77
الفرع الثاني: عرض ومناقشة نتائج الإستبيان	82
1- مقياس الإستبيان	82
1-1- صدق المحكمين	82
1-2- صدق وثبات أداة الدراسة	82
1-3- معامل آلفا كرونباخ	82
2- صدق الإتساق الداخلي	82
2-1- الارتباط مابين المحور الأول والمحور الثاني	82
3- تحليل نتائج الاستبيان بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة اختبار الفرضيات	83
3-1- تحليل نتائج الاستبيان بالنسبة لكفاءة مستوى الأداء المهني لمدقق الحسابات	86

3-2- تحليل نتائج الاستبيان بالنسبة لتأثير مهنة مدققي الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات	86
نتائج الدراسة	87
خلاصة الفصل الثاني	88
خاتمة	89
قائمة المراجع	92
قائمة الملاحق	106

قـــائمة

الملاحـــق

الملحق 01:

ملحق رقم 01: جدول يوضح قائمة الأساتذة المحكمين

اسم الأستاذ
د.مصيطفى عبد اللطيف
د.رواني بوحفص
د.خنيش يوسف
د. قييرة عمر

الملحق 02:

جـامعـة غردايـة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

استمارة استبيان

تحية طيبة وبعد:

في إطار التحضير لمذكرة التخرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر مالية المؤسسة تحت عنوان :

" تقييم كفاءة مدققي الحسابات ودورها في تفعيل آليات حوكمة الشركات"

حيث تهدف هذه الدراسة لمعرفة آرائكم حول الدور الذي يلعبه مدقق الحسابات في تفعيل آليات الحوكمة مع العلم أن هذا الاستبيان مخصص لأغراض البحث العلمي فقط، وسيكون هذا الموضوع محاطا بالسرية التامة، وعلما أن صحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجابتكم.

أولا : البيانات الشخصية :

1- الجنس:

ذكر ☐ **أنثى** ☐

العمر:

30 سنة فما أقل ☐ **من 31 سنة إلى 40 سنة** ☐ **أكثر من 40 سنة** ☐

2- المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ **ماجستير** ☐ **دكتوراه** ☐ **شهادات عليا أخرى** ☐

3- الوظيفة:

مدقق حسابات معتمد ☐ **مدقق حسابات وخبير محاسبي** ☐ **مدقق حسابات ومحاسب قانوني** ☐

مدقق حسابات ☐ **مدقق حسابات وأستاذ جامعي** ☐

4- الأقدمية المهنية:

من 05 سنوات فما أقل ☐ **من 6 سنوات إلى 10 سنوات** ☐ **أكثر من 10 سنوات** ☐

المحور الأول :كفاءة مستوى الأداء المهني لمدقق الحسابات

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
أولا	***الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات***					
1	يمتلك مدقق الحسابات المواصفات الشخصية المناسبة (دقة الملاحظة، الشك المحاسبي)					
2	يتلقى مدقق الحسابات تدريب وتعليم مستمر على الأنظمة المحاسبية لتحسين المستوى					
3	يمتلك مدقق الحسابات الخبرة المهنية والمعرفة بعمليات وإجراءات الشركة					
4	يتمكن مدقق الحسابات من اكتشاف حالات الغش و التصرفات غير القانونية					
5	يتمتع مدقق الحسابات بالاستقامة والشرف والعدل والإنصاف					
6	يحوز مدقق الحسابات على الشروط المطلوبة لممارسة المهنة (الشهادات، الإعتماد....)					
ثانيا	***العناية المهنية لمدقق الحسابات***					
1	يقوم مدقق الحسابات بجمع الأدلة الكافية أثناء عملية التدقيق					
2	يؤدي تفاني مدقق الحسابات في عمله إلى زيادة مصداقية الإفصاح الدوري للتقارير والقوائم المالية					
3	يعزز إبداء رأي محايد حول القوائم المالية من ثقة المساهمين والمتعاملين في الشركة					
4	يمنع مدقق الحسابات حدوث أزمة مالية في الشركة					
ثالثا	***استقلالية مدقق الحسابات***					
1	تؤثر استقلالية مدقق الحسابات وعدم تعرضه لضغوطات أثناء تأدية عمله على مصداقية المعلومات والتقارير المالية للشركة					
2	إمكانية قيام مدقق الحسابات من اكتشاف الفساد و أعمال الغش بدون أية ضغوطات خارجية تؤثر عليه.					
3	يوجد توافق بين مصالح مدقق الحسابات ومصلحة الشركة محل التدقيق					
4	يمثل وجود لجنة مراجعة لمجلس إدارة الشركة محل التدقيق حماية للمساهمين ويضمن تحقيق استقلالية مدقق الحسابات					

رابعا	**نزاهة مدقق الحسابات**					
1	يقدم مدقق الحسابات تقاريره المالية بكل مصداقية وشفافية					
2	يحتفظ مدقق الحسابات بالمعلومات المتعلقة بإعداد التقرير					
3	أثناء إعداد التقرير على مدقق الحسابات الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها					
4	يحافظ مدقق الحسابات على سرية المعلومات التي يستعين بها أثناء أداء مهامه ولا ينقلها للأطراف غير المصرح لهم بذلك					
5	يعد مدقق الحسابات تقاريره دون التأثر بالآراء والأحكام المسبقة					
6	يحترم مدقق الحسابات المعايير الفنية والتقنية والعملية أثناء أداء عمله					
خامسا	***سمعة مدقق الحسابات***					
1	يتأثر اختيار مدقق حسابات حسن السمعة بمدى تركز الملكية في الشركة محل التدقيق					
2	يتأثر اختيار مدقق حسابات حسن السمعة بنسبة تواجد الإداريين المستقلين بمجلس إدارة الشركة محل التدقيق					
3	يتأثر اختيار مدقق حسن السمعة بمدى تواجد خبير في المحاسبة أو المالية بلجنة المراجعة التابعة لمجلس إدارة الشركة محل التدقيق					
4	يتأثر اختيار مدقق حسابات حسن السمعة بتواجد الازدواجية (الجمع بين وظيفتين رئاسة مجلس الإدارة والمديرية العامة) في الشركة محل التدقيق					
5	يتأثر اختيار مدقق حسابات حسن السمعة بحجم مجلس إدارة الشركة محل التدقيق					
6	*تواجد سوق تنافسي لمدققي الحسابات يؤثر في درجة خوف مدقق الحسابات على سمعته*					

المحور الثاني : تأثير مهنة مدققي الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
	أولا : وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات					
1	تقوم الهيئات الرقابية في الشركات بواجبها بأسلوب مهني					
2	تلتزم الشركات بمختلف التشريعات والقوانين ذات الصلة بعملها					
3	توجد لجنة مراجعة داخلية بالشركات تتميز بالكفاءة والفاعلية					
4	يملك الإداريين المعرفة الكافية بالمعايير المهنية الواجبة					
5	تلبي المعلومات الواردة في القوائم المالية احتياجات مستخدميها					
6	تتوفر الشركات على هيكل تنظيمي ووصف وظيفي وعلى تحديد للمسؤوليات و الصلاحيات					
	ثانيا: حقوق المساهمين					
1	تتوافر بالشركة إمكانية مساهمين غير المالك للشركة					
2	تعطي الشركة الحق للمساهمين في انتخاب أعضاء مجلس الإدارة					
3	تتيح الشركة للمساهمين إمكانية الإطلاع على القوائم المالية ومعرفة ما يحدث داخلها					
4	عند تعدد المساهمين يمكن لهم المشاركة والتصويت في الجمعية العامة					
5	تتخذ الشركة إجراءات كافية لحماية حقوق المساهمين					
	ثالثا: المعاملة العادلة والمتساوية للمساهمين					
1	يتم حماية حقوق الأقلية من المساهمين من الممارسات الاستغلالية وتوفير وسائل تعويضية فعالة					
2	حقوق التصويت معروفة ومتساوية للمساهمين كافة					
3	يتم الإفصاح عن التعاملات الخاصة بالصفقات من طرف أعضاء مجلس الإدارة					
4	يشارك المساهمين في التعديلات التي تطرأ على النظام الداخلي للشركة					
	رابعا: دور أصحاب المصالح					

1	يتم احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون					
2	تقوم الإدارة بالكشف عن أي أضرار قد تطرأ على أصحاب المصالح					
3	يكفل القانون حق التعويض لأصحاب المصالح					
4	تعطي الشركات الأولوية للموردين والعملاء الذين يتعاملون معها بكثرة					
5	يسمح لذوي المصالح بالاتصال بمجلس الإدارة للتعبير عن مخاوفهم					
6	تقوم الإدارة بوضع بآليات و إجراءات فعالة لمواجهة حالات الإعسار					
	خامسا: الإفصاح والشفافية					
1	يتم الإفصاح عن النتائج المالية والتشغيلية للشركة					
2	يتم الإفصاح الكامل على أداء الشركات والوضع المالي بشكل دوري					
3	يكون المراجع الخارجي قابل للمسائلة والمحاسبة أمام المساهمين					
4	يتم الإفصاح عن جميع المعلومات ذات الأهمية النسبية لجميع أصحاب المصالح					
5	يتم الإفصاح على مكافآت أعضاء مجلس الإدارة و المديرية العامة للشركة في التقارير المالية والسنوية للشركة محل التدقيق					
6	يتم الإفصاح على تقرير خاص بالحوكمة في الشركة محل التدقيق					
	سادسا: مسؤوليات مجلس الإدارة					
1	مسؤوليات مجلس الإدارة واضحة ومحددة					
2	يراجع مجلس الإدارة إستراتيجيات الشركة وموازناتها					
3	يشرف مجلس الإدارة على عمليات الإفصاح ووسائل الاتصال					
4	تخضع الإدارة العليا للشركة للمسائلة أمام مجلس الإدارة					
5	يضع مجلس الإدارة نظام مكافآت عادل لكافة المديرين التنفيذيين للإدارة العليا					
6	يضم مجلس إدارة الشركة محل التدقيق لجان التعيينات، المكافآت، التدقيق، إدارة المخاطر(الحوكمة).					

الملحق03:

Auditeurs Ouargla	Auditeurs Gharadaia
Abbani abbane	Ahmani naserdine
Abdessalam souheyla	Azzaoui amar
Aissani mebrouka	Badjelmane said
Atik laala	Bahayou slimane
Babziz rabie	Ben yehia ali
Badjadi mourad	Ben khlifa abdelhamid
Bakini mohammed salah	Bouchelagham nadir
Ben atallah abdelkader	Boudbra bakir
Ben daoud abderrazek	Boukrtas omar
Ben mansour aissa	Bouras moussa
Ben rahla mohammed saleh	Chenini tayeb
Ben yehia khadidja	Daddi moussa ider mohamed
Ben younes mohammed	Dadi-nounou nouredine
Ben zahi mohamed kamel	Derouiche abdelmalek
Boualgue mebarek	Fihakhir bachir
Bouguettaia moussa	Garagouze aissa
Chihi hocine	Houache hacen
Dali-ali yamina	Messaitfa abdlatif
Debbakh amer	Ouled-haddar mohamed
Derouiche mohamed lakhder	Salmi mohamed
Djediani khaidar	Seba abdelaziz farouk
Gherib daoudi	Smail abdelmadjid
Ghouali mohamed bachir	Tellai mohamed
Haddar faycal	Zitani youcef
Hamdi salma	
Hamdi mohamed elmonsaf	
Hani youcef	
Hebbal mustapha	
Hamoud ahmed	
Kahel smail	
Khelili nacer	
Khemgani mohamed haccen	
Khengaoui abdelkarim	
Kherraz kaddour	
Korichi youcef	
Medjdoub abdelmoumene	
Mehiri mohamed laid	
Mougdad ghania	
Refafa mostefa miloud	
Sadoudi belgacem	
Saf mohamed	
Seddiki mesaoud	
Selami abbas	
Tolgui mohamed zoubir	

Trabelsi mohamed said Zaakir abdnnacer Zair slimane Zemmouri yamna-amina Zergoune mohamed Ziani linda	
50	24

Source : ministere des finances ,decision n 002 du 09 jan 2018 fixant les listes de professionnels inscrits aux tableaux de lordere national des expertes comptables, de la chambre nationale des commissaire aux comptes et de l'organisation nationale des comptable agrees au titre de l'exercice 2018.

الملحق03: الجداول الإحصائية المحصل عليها من برنامج SPSS

	N	Mean	Std. Deviation
الكفاءة المهنية 1	40	4,30	,464
الكفاءة المهنية 2	40	3,98	,920
الكفاءة المهنية 3	40	4,35	,662
الكفاءة المهنية 4	40	3,65	,949
الكفاءة المهنية 5	40	3,90	,496
الكفاءة المهنية 6	40	3,88	1,114
العناية المهنية 1	40	4,52	,506
العناية المهنية 2	40	4,25	,630
العناية المهنية 3	40	4,15	,770
العناية المهنية 4	40	2,93	,694
استقلالية مدقق الحسابات 1	40	3,82	,931
استقلالية مدقق الحسابات 2	40	3,38	,774
استقلالية مدقق الحسابات 3	40	3,33	,764
استقلالية مدقق الحسابات 4	40	3,85	,483
نزاهة مدقق الحسابات 1	40	4,00	,320
نزاهة مدقق الحسابات 2	40	4,40	,496
نزاهة مدقق الحسابات 3	40	3,90	,672
نزاهة مدقق الحسابات 4	40	4,43	,501
نزاهة مدقق الحسابات 5	40	3,75	,927
نزاهة مدقق الحسابات 6	40	4,03	,357
سمعة مدقق الحسابات 1	40	3,28	,599
سمعة مدقق الحسابات 2	40	3,38	,628

سمعة مدقق الحسابات 3	40	2,83	,931
سمعة مدقق الحسابات 4	40	2,68	,917
سمعة مدقق الحسابات 5	40	2,37	,586
سمعة مدقق الحسابات 6	40	3,10	,928
وجود أساس 1	40	3,88	,335
وجود أساس 2	40	3,82	,501
وجود أساس 3	40	3,42	,675
وجود أساس 4	40	3,58	1,196
وجود أساس 5	40	3,33	,888
وجود أساس 6	40	3,93	,797
حقوق المساهمين 1	40	3,10	,841
حقوق المساهمين 2	40	3,73	,816
حقوق المساهمين 3	40	4,03	,862

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
حقوق المساهمين 4	40	3,75	,439
حقوق المساهمين 5	40	3,57	,712
المعاملة العادلة 1	40	3,60	1,008
المعاملة العادلة 2	40	3,25	1,127
المعاملة العادلة 3	40	3,47	,716
المعاملة العادلة 4	40	3,25	,809
دور أصحاب المصالح 1	40	3,77	,947
دور أصحاب المصالح 2	40	3,62	,490
دور أصحاب المصالح 3	40	3,78	,423
دور أصحاب المصالح 4	40	3,88	,335

دور أصحاب المصالح 5	40	2,93	,616
دور أصحاب المصالح 6	40	3,30	,791
الإفصاح والشفافية 1	40	3,67	,764
الإفصاح والشفافية 2	40	3,70	,992
الإفصاح والشفافية 3	40	3,00	1,155
الإفصاح والشفافية 4	40	3,85	,362
الإفصاح والشفافية 5	40	3,48	,933
الإفصاح والشفافية 6	40	3,05	,846
مسؤوليات مجلس 1	40	3,62	,705
مسؤوليات مجلس 2	40	3,62	,705
مسؤوليات مجلس 3	40	3,48	,716
مسؤوليات مجلس 4	40	3,57	,712
مسؤوليات مجلس 5	40	3,50	1,086
مسؤوليات مجلس 6	40	3,35	1,001
Valid N (listwise)	40		

Correlations

[DataSet1]

Correlations

		كفاءة مستوى الأداء المهني لمدقق الحسابات	تأثير مهنة مدققي الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات
كفاءة مستوى الأداء المهني لمدقق الحسابات	Pearson Correlation	1	,428**
	Sig. (2-tailed)		,006

	N	40	40
	Pearson Correlation	,428**	1
تأثير مهنة مدققي الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات	Sig. (2-tailed)	,006	
	N	40	40

Statistics

		الجنس	العمر	المؤهل العلمي	الوظيفة	الأقدمية المهنية
N	Valid	40	40	40	40	40
	Missing	0	0	0	0	0

Frequency Table

الجنس

		Frequency	Percent
Valid	ذكر	38	95,0
	أنثى	2	5,0
	Total	40	100,0

العمر

		Frequency	Percent
Valid	من 31 سنة الى 40 سنة	21	52,5
	أكثر من 40 سنة	19	47,5
	Total	40	100,0

المؤهل العلمي

		Frequency	Percent
Valid	ليسانس	22	55,0
	ماجيستير	3	7,5
	دكتوراه	11	27,5
	شهادات عليا أخرى	4	10,0
	Total	40	100,0

الوظيفة

		Frequency	Percent
Valid	مدقق حسابات معتمد	12	30,0
	مدقق حسابات وخبير محاسبي	10	25,0
	مدقق حسابات ومحاسب قانوني	9	22,5
	مدقق حسابات	3	7,5
	مدقق حسابات وأستاذ جامعي	6	15,0

	Total	40	100,0

الأقدمية المهنية

		Frequency	Percent
Valid	من 5سنوات فما أقل	5	12,5
	من 6سنوات الى 10 سنوات	14	35,0
	أكثر من 10 سنوات	21	52,5
	Total	40	100,0

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	40	100,0
	Excluded[a]	0	,0
	Total	40	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.